

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ**

**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ**

**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ  
ΕΚΜΕΤΑΛΕΥΣΗΣ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗΣ  
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ**



**ΣΠΥΡΙΔΩΝ ΦΩΤΙΟΣ ΑΓΓΕΛΟΣ ΛΥΚΟΥΔΗΣ**

**ΛΑΠΠΑΣ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ**

**ΦΡΑΝΤΖΗΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ**

**ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ : ΒΑΡΛΑΣ ΙΩΑΝΝΗΣ**

**ΠΑΤΡΑ 2015**

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**DETAILED FINANCIAL HOLDING  
INDUSTRIAL COMPANY**

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	5
ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	6
ABSTRACT.....	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 .....	8
ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ - ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ .....	8
1.1 Κατηγορίες πραγματικού κόστους.....	8
1.2 Κόστος αρχικό (prime cost) .....	9
1.3 Κόστος μετατροπής ή κατεργασίας (conversion cost).....	10
1.4 Κόστος παραγωγής (production cost) .....	11
1.5 Κόστος παραχθέντων .....	13
1.6 Κόστος πωληθέντων .....	14
1.7 Κατηγορίες του κόστους - εξόδων και εσόδων.....	14
1.8 Οριακό κόστος .....	17
1.9 Κόστος προκαθορισμένο (predetermined cost) .....	18
1.10 Κόστος υπολογιστικό ή κόστος ευκαιρίας (opportunity cost) .....	20
1.11 Κόστος ευκαιρίας.....	20
1.12 Κόστος λειτουργίας διάθεσης .....	21
1.13 Κόστος εμπορικό.....	22
1.14 Κόστος λειτουργίας διοίκησης.....	22
1.15 Κόστος χρηματοοικονομικής λειτουργίας .....	23
1.16 Κόστος λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης.....	23
1.17 Κόστος ολικό ή κόστος εσόδων .....	23
1.18 Κέντρα κόστους (κύρια και βοηθητικά) .....	24
1.19 Φορείς κόστους .....	25
1.20 Φύλλο επιμερισμού εξόδων .....	26
1.21 Ορισμός της Κοστολόγησης .....	27
1.22 Προϋποθέσεις ενός αποδοτικού συστήματος κοστολόγησης .....	28
1.23 Βασικές αρχές κοστολόγησης .....	28
1.24 Μέθοδοι κοστολόγησης .....	28
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 .....	30
ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ.....	30
2.1 Ορισμός αναλυτικής λογιστικής .....	30

2.2	Δραστηριότητες Αναλυτικής λογιστικής .....	31
2.3	Συστήματα λειτουργίας των λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής.....	32
2.4	Γενικές αρχές που διέπουν τη λειτουργία των λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής.....	33
2.5	Οι λογαριασμοί της Αναλυτικής Λογιστικής και τρόπος ανάπτυξής τους ...	33
2.6	Αρχές Αναλυτικής Λογιστικής.....	35
2.7	Βιβλία καταχώρισης των εγγραφών της Αναλυτικής Λογιστικής .....	36
2.8	Ποιες επιχειρήσεις υποχρεούνται σε τήρηση Αναλυτικής Λογιστικής .....	37
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 .....		40
ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΗΣ ΟΜΑΔΑΣ 9 .....		40
3.1	Εισαγωγή.....	40
3.2	Κύκλωμα λογαριασμών .....	41
3.3	Λογαριασμός 90 – Διάμεσοι και αντικριζόμενοι λογαριασμοί.....	42
3.4	Λογαριασμός 91 – Ανακατάταξη εξόδων αγοράς και εσόδων .....	46
3.5	Λογαριασμός 92 – Κέντρα – θέσεις κόστους.....	49
3.5.1	Περιεχόμενο και σκοπός.....	49
3.5.2	Λειτουργία του λογαριασμού 92.....	51
3.6	Λογαριασμός 93 – Κόστος παραγωγής ( παραγωγή σε εξέλιξη ).....	56
3.6.1	Περιεχόμενο και σκοπός.....	56
3.6.2	Λειτουργία του λογαριασμού 93.....	58
3.7	Λογαριασμός 94 – Αποθέματα.....	60
3.7.1	Περιεχόμενο και σκοπός.....	60
3.7.2	Λειτουργία του λογαριασμού 94.....	63
3.8	Λογαριασμός 96 – Έσοδα - μικτά, αναλυτικά αποτελέσματα .....	65
3.8.1	Περιεχόμενο και σκοπός.....	65
3.8.2	Λειτουργία του λογαριασμού 96.....	66
3.9	Λογαριασμός 98 – Αναλυτικά αποτελέσματα .....	70
3.9.1	Περιεχόμενο και σκοπός.....	70
3.9.2	Λειτουργία του λογαριασμού 98.....	71
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 .....		75
ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ ΓΙΑ ΤΟΝ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ.....		75
4.1	Λογιστικές ενέργειες τέλους χρήσης για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων στην Αναλυτική Λογιστική .....	75

4.2	Λογιστικές εγγραφές αναλυτικής λογιστικής .....	78
4.3	Παράδειγμα ροής κόστους .....	81
	ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 .....	84
	ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΣΕ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ .....	84
5.1	Πρακτική εφαρμογή .....	84
	ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ .....	103
	ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ .....	104

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

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

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

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

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η κοστολόγηση αποτελεί σημαντικό τμήμα για μια βιομηχανική επιχείρηση και συνεισφέρει σε πολύ μεγάλο βαθμό στην διαμόρφωση των τελικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης.

Η εργασία μας χωρίζεται σε δυο βασικά μέρη, το θεωρητικό μέρος όπου αναφέρονται βασικά στοιχεία για την κοστολόγηση και στο πρακτικό μέρος όπου υπάρχει ένα παράδειγμα κοστολόγησης σε βιομηχανική επιχείρηση που παράγει δυο προϊόντα.

Ποιο αναλυτικά στο πρώτο κεφάλαιο γίνεται αναφορά σε βασικές έννοιες κόστους και κοστολόγησης σε μια επιχείρηση και στις βασικές αρχές που πρέπει να υπάρχουν σε κάθε επιχείρηση που κάνει κοστολόγηση.

Στο δεύτερο κεφάλαιο αναφερόμαστε στην αναλυτική λογιστική που αποτελεί την ομάδα 9 του Ε.Γ.Λ.Σ, μιλώντας για τις αρχές που πρέπει να υπάρχουν και γίνεται και ειδική αναφορά στις επιχειρήσεις που είναι υποχρεωμένες να κάνουν χρήση αναλυτικής λογιστικής.

Στο τρίτο κεφάλαιο αναφερόμαστε στην λειτουργία της ομάδας 9 και στο κύκλωμα των λογαριασμών, ενώ στο τέταρτο κεφάλαιο αναφέρουμε τις εργασίες που πρέπει να γίνουν στο τέλος της χρήσης.

Τέλος στο τελευταίο κεφάλαιο που αποτελεί και το πρακτικό μέρος της εργασίας μας, παραθέτουμε αναλυτικό παράδειγμα κοστολόγησης μιας βιομηχανικής επιχείρησης.

## **ABSTRACT**

Pricing is an important part of an industrial enterprise and contributes greatly to the formation of the final results of the company.

Our work is divided into two main parts, the theoretical part detailing key elements for costing and the practical part where there is an example of costing an industrial company that produces two products.

What detail in the first chapter refers to basic cost concepts and cost accounting in a business and the basic principles that should exist in every company doing costing.

In the second chapter we refer to analytical accounts, which is the group 9 E.G.L.S, talking about the principles that should be there is special focus on businesses that are required to use cost accounting.

In the third chapter referring to the functioning of the group 9 and the circuit of the accounts, while the fourth chapter we report the work to be done at year end.

Finally in the last chapter which is the practical part of our work, we present a detailed cost example of an industrial enterprise.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

### ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ - ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

#### 1.1 Κατηγορίες πραγματικού κόστους

Ο όρος «κόστος» εκφράζει την οικονομική θυσία που πραγματοποιήθηκε για την επίτευξη ενός συγκεκριμένου σκοπού. Ειδικότερα, σαν πραγματικό κόστος χαρακτηρίζεται εκείνο που σχηματίζεται από στοιχεία ομαλά που έχουν πραγματοποιηθεί και αφορούν τη δραστηριότητα των λειτουργιών της οικονομικής μονάδας ή την παραγωγή των προϊόντων και υπηρεσιών.

Δηλαδή το κόστος αυτό υπολογίζεται μετά την πραγματοποίησή του, βάσει πραγματικών αριθμητικών στοιχείων που έχουν καταχωρισθεί στα βιβλία. Το πραγματικό κόστος, κατά κανόνα, αναφέρεται σε ενσώματα ή ασώματα αγαθά (προϊόντα ή υπηρεσίες) που παράγονται ή που αγοράζονται (εμπορεύματα) ή σε δραστηριότητες και λειτουργίες της οικονομικής μονάδας.

**Το πραγματικό κόστος λέγεται και Ιστορικό**, επειδή προσδιορίζεται εκ των υστέρων, δηλαδή μετά την πραγματοποίηση των δαπανών. Ονομάζεται ακόμη και Λογιστικό, επειδή προσδιορίζεται λογιστικά, σε αντίθεση με άλλου τύπου κόστους που προσδιορίζονται με υπολογισμούς, δηλαδή εξωλογιστικά.

Το πραγματικό κόστος παρουσιάζει τα εξής χαρακτηριστικά:

- Είναι απαλλαγμένο από υπολογιστικά έξοδα. Τα υπολογιστικά έξοδα είναι εκείνα τα οποία προσδιορίζονται με συγκεκριμένους υπολογισμούς.

Παραδείγματα τέτοιων στοιχείων είναι η αμοιβή του επιχειρηματία, τόκοι ιδίων κεφαλαίων, αυτασφάλιστρα κ.ά.

- Στη διαμόρφωσή του δεν περιλαμβάνει έξοδα ανώμαλου χαρακτήρα. Τέτοια έξοδα μπορεί να είναι εκείνα που αφορούν την υποαπασχόληση τμήματος ή λειτουργίας, οι υπερβολικές φύρες βιομηχανοποίησης πρώτης ύλης, έξοδα υπερημερίας λιμένων

λόγω καθυστέρησης παραλαβής πρώτης ύλης ή πρόστιμα λόγω καθυστέρησης πληρωμής των φόρων και εισφορών.<sup>1</sup>

## 1.2 Κόστος αρχικό (prime cost)

Είναι το κόστος που αποτελείται από τα άμεσα υλικά και την άμεση εργασία και ενσωματώνονται στο προϊόν ή στην υπηρεσία που παράγεται. Δηλαδή:

$$\text{Αρχικό κόστος} = \text{Άμεσα υλικά} + \text{Άμεση εργασία}$$

Το αρχικό κόστος δεν περιλαμβάνει στοιχεία που προκύπτουν ύστερα από μερισμό. Αν όμως ο μερισμός των εξόδων είναι αποτέλεσμα μέτρησης πραγματικών δεδομένων, τότε θεωρούνται άμεσα κόστη και συμμετέχουν στη διαμόρφωση του αρχικού κόστους. Για παράδειγμα, όταν το μηνιαίο κόστος εργασίας μερίζεται με βάση στοιχεία πραγματικής απασχόλησης κατά κέντρο κόστους (λειτουργία) ή κατά προϊόν, τότε αυτό γίνεται άμεσο κόστος και βαρύνει το συγκεκριμένο προϊόν ή κέντρο.

Το αρχικό κόστος χρησιμοποιείται βασικά ως κριτήριο κατανομής του έμμεσου κόστους, αποτελεί τον πυρήνα διαμόρφωσης του πλήρους κόστους παραγωγής και είναι αντικείμενο ελέγχου των φορέων που ευθύνονται για την πραγματοποίησή του.<sup>2</sup>

Σχετικά με τα στοιχεία που αποτελούν το αρχικό κόστος διευκρινίζονται τα εξής:

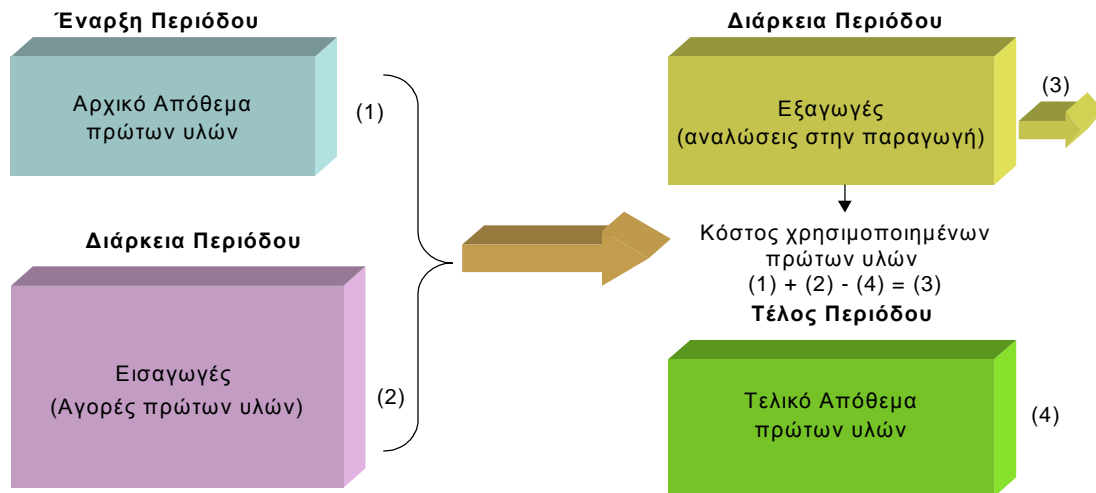
- **Άμεσα υλικά.** Είναι οι πρώτες και βοηθητικές ύλες που απαιτούνται για την παραγωγή του προϊόντος. Στα παραπάνω δεν περιλαμβάνονται εκείνα τα υλικά που, αν και αναλώνονται στην παραγωγή του προϊόντος, δεν συμπεριλαμβάνονται στο κόστος του. Για παράδειγμα, τα ηλεκτρόδια συγκόλλησης στη συναρμολόγηση κατασκευών. Αντίθετα, η αξία αυτών ενσωματώνεται στο άμεσο κόστος μετατροπής (συνιστούν βιομηχανικά έξοδα).
- **Άμεση εργασία.** Είναι το πραγματικό κόστος του χρόνου εργασίας που αναλώνεται για την παραγωγή του συγκεκριμένου προϊόντος. Ο χρόνος αυτός προσδιορίζεται έπειτα από μετρήσεις και όχι από υπολογισμούς ή κατανομές, εκτός αν οι κατανομές

<sup>1</sup> <http://books.eudoxus.gr/publishers/>

<sup>2</sup> <http://books.eudoxus.gr/publishers/>

γίνονται με βάση στοιχεία πραγματικής απασχόλησης κατά συγκεκριμένο παραγόμενο προϊόν (παραγωγή κατά παραγγελία).

### Κόστος χρησιμοποιούμενων πρώτων υλών - ανάλυση πρώτων υλών<sup>3</sup>



### 1.3 Κόστος μετατροπής ή κατεργασίας (conversion cost)

Είναι το σύνολο των ομαλών εξόδων που πραγματοποιούνται κατά τη μετατροπή της πρώτης ύλης σε έτοιμο προϊόν σε κάθε στάδιο κατεργασίας.

Το κόστος μετατροπής περιλαμβάνει όλα τα έξοδα παραγωγής, άμεσα και έμμεσα, εκτός από την αξία των άμεσων υλικών. Δηλαδή:

$$\text{Κόστος μετατροπής} = \text{Κόστος άμεσης εργασίας} + \text{Γ.Β.Ε.}$$

Τα Γενικά βιομηχανικά έξοδα περιλαμβάνουν τα κατ' είδος οργανικά έξοδα (οι λογαριασμοί της ομάδας 6) πλην των άμεσων εργατικών. Επίσης περιλαμβάνεται και η αξία των έμμεσων υλικών παραγωγής άλλων τμημάτων ή βοηθητικών υπηρεσιών παραγωγής, όπως π.χ. συντήρησης και επισκευών αποθηκών πρώτων και βοηθητικών υλών.

<sup>3</sup> Ιωάννης Δ. Κεχράς - Σημειώσεις ΤΕΙ Κρήτης

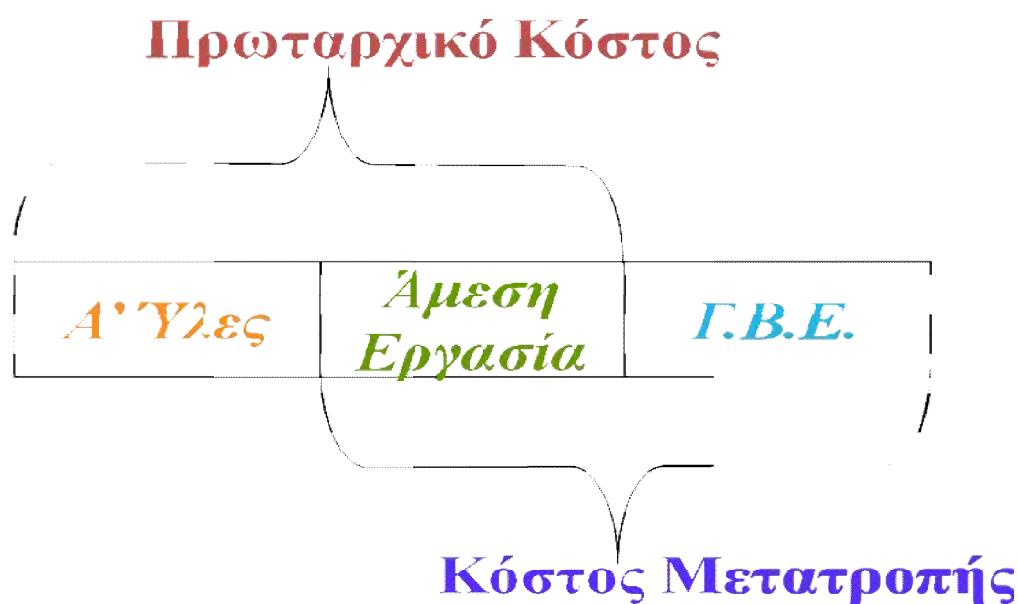
## 1.4 Κόστος παραγωγής (production cost)

Είναι το κόστος που πραγματοποιείται για την παραγωγή ενός ενδιάμεσου ή τελικού προϊόντος σε ένα ή περισσότερα στάδια παραγωγής. Δηλαδή αποτελείται από το σύνολο των ομαλών οργανικών στοιχείων του κόστους.

Συγκεκριμένα το κόστος παραγωγής του προϊόντος περιλαμβάνει τα εξής:

- Ανάλωση των άμεσων υλικών
- Άμεσα εργατικά
- Γενικά βιομηχανικά έξοδα

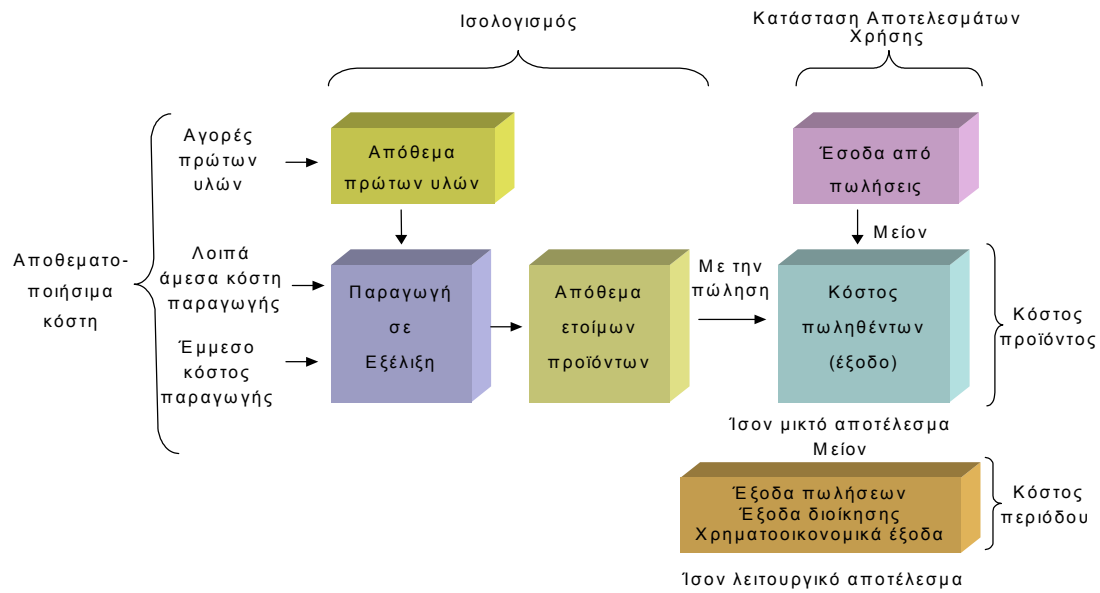
**Κατηγοριοποιήσεις κόστους παραγωγής<sup>4</sup>**



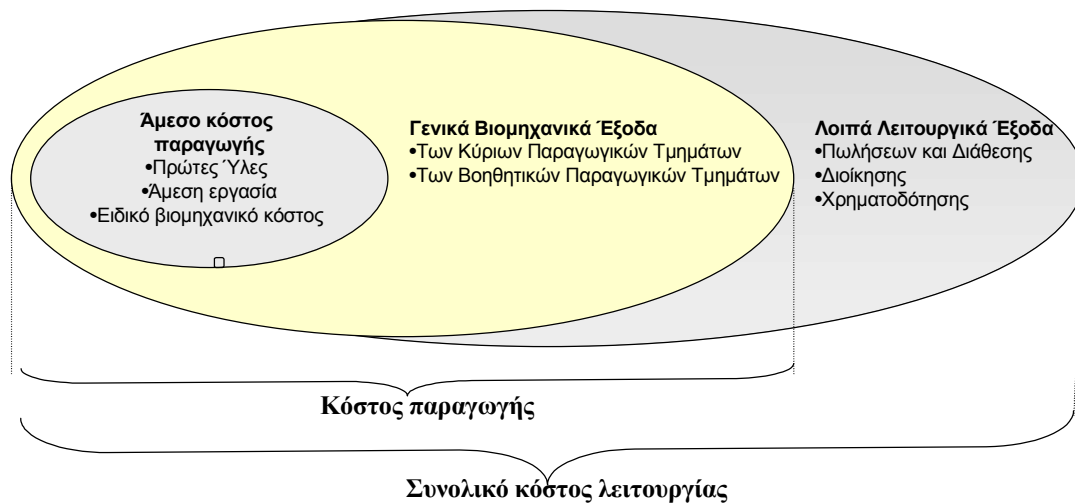
Το κόστος παραγωγής δεν επιβαρύνεται με έξοδα διοικητικής λειτουργίας, διάθεσης, ερευνών και ανάπτυξης καθώς και έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας. Δεν περιλαμβάνει επίσης τα έξοδα λειτουργίας των αποθηκών έτοιμων προϊόντων τα οποία βαρύνουν το κόστος λειτουργίας διάθεσης. Εάν προσθέσουμε στο κόστος παραγωγής το κόστος των παραπάνω λειτουργιών, προκύπτει το ολικό κόστος.

<sup>4</sup> Ιωάννης Δ. Κεχράς - Σημειώσεις ΤΕΙ Κρήτης

## Κόστος προϊόντος και περιόδου<sup>5</sup>

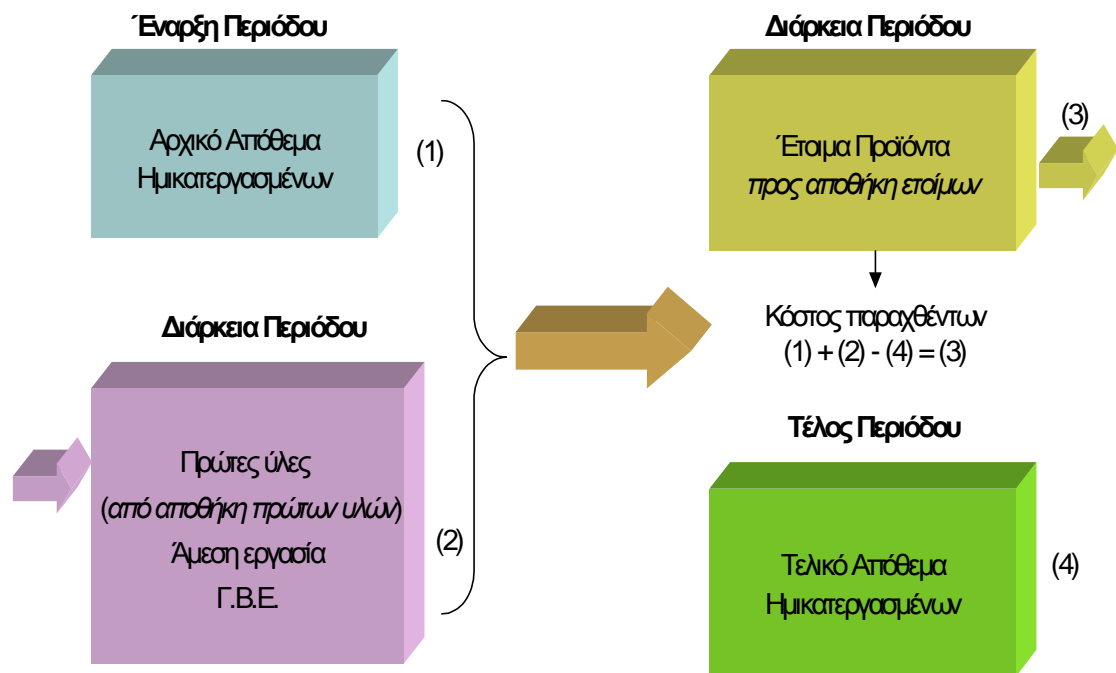


## Ανάλυση του συνολικού κόστους μιας βιομηχανικής επιχείρησης



<sup>5</sup> Ιωάννης Δ. Κεχράς - Σημειώσεις ΤΕΙ Κρήτης

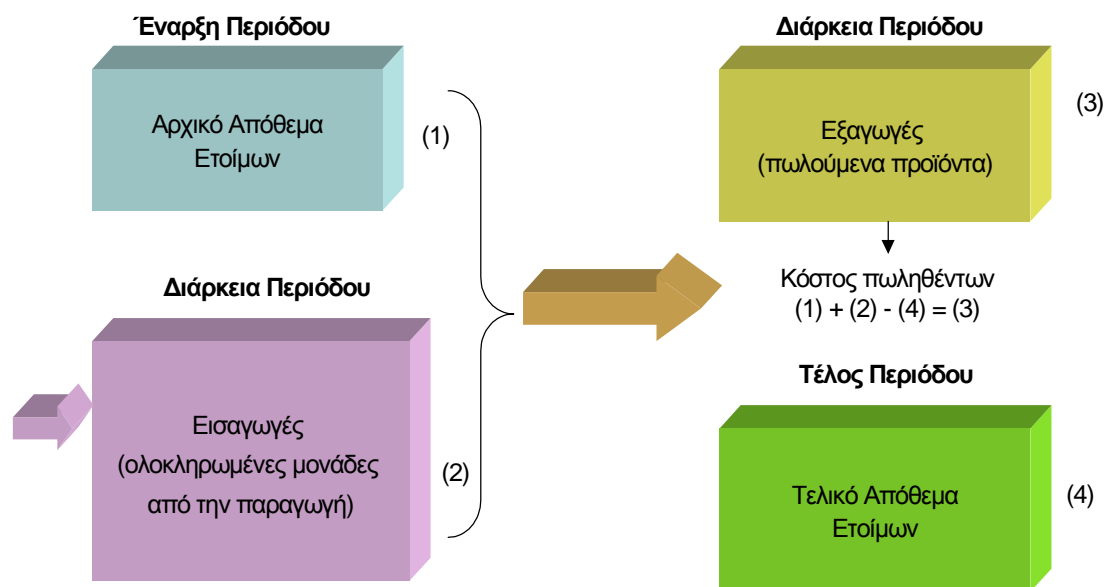
## 1.5 Κόστος παραχθέντων



### Υπολογισμός κόστους παραχθέντων

Αρχικό απόθεμα ημικατεργασμένων  
+ Αναλώσεις πρώτων υλών  
+ Άμεση εργασία  
+ ΓΒΕ  
- Τελικό απόθεμα ημικατεργασμένων  
= Κόστος παραχθέντων

## 1.6 Κόστος πωληθέντων



## Υπολογισμός κόστους πωληθέντων

$$\begin{aligned} & \text{Αρχικό απόθεμα προϊόντων} \\ & + \text{Κόστος παραγωγής} \\ & - \text{Τελικό απόθεμα προϊόντων} \\ & = \text{Κόστος πωληθέντων}^6 \end{aligned}$$

## 1.7 Κατηγορίες του κόστους - εξόδων και εσόδων

Οι κυριότερες κατηγορίες του κόστους-εξόδων και εσόδων είναι οι παρακάτω:

**Οργανικό** χαρακτηρίζεται το κόστος/έξοδο, όταν αναφέρεται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσης. Δηλαδή εκείνο που δημιουργείται προς χάριν της κύριας και των παρεπόμενων δραστηριοτήτων της επιχείρησης (π.χ. αγορά πρώτων υλών). Οργανικά έσοδα είναι τα προερχόμενα από την κύρια και τις παρεπόμενες δραστηριότητες της οικονομικής μονάδας (π.χ. τα έσοδα πωλήσεων). Οργανικό αποτέλεσμα είναι εκείνο που προκύπτει από το συσχετισμό των οργανικών εσόδων με τα οργανικά έξοδα. Δηλαδή:

<sup>6</sup> Ιωάννης Δ. Κεχράς - Σημειώσεις ΤΕΙ Κρήτης

$$\text{Οργανικά έσοδα} - \text{Οργανικά έξοδα} = \text{Οργανικό αποτέλεσμα}$$

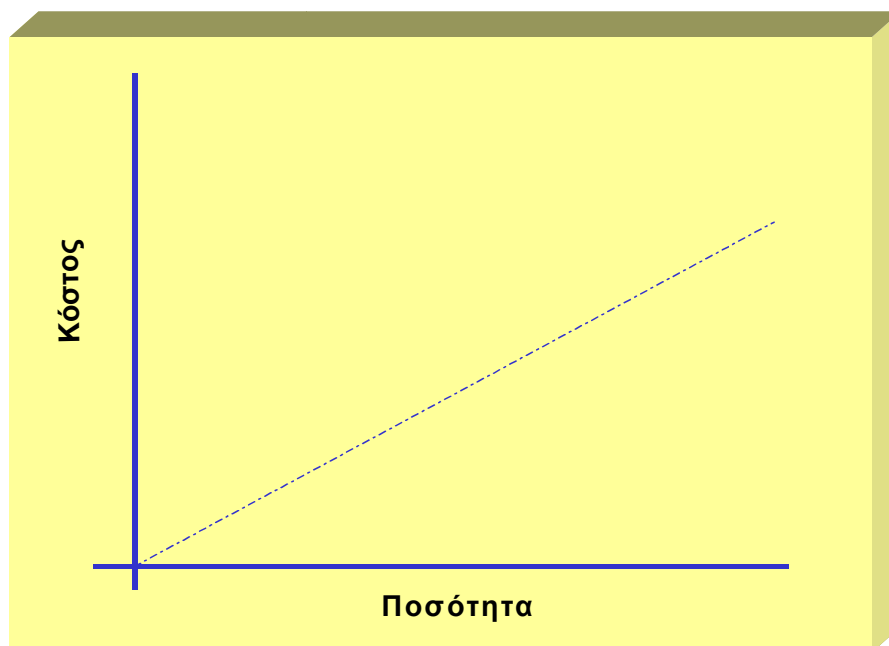
**Ανόργανο** είναι ότι έχει σχέση με τυχαίες και συμπτωματικές δραστηριότητες και δε συμμετέχει στον προσδιορισμό του Οργανικού αποτελέσματος. Ανόργανο κόστος ή έξοδο είναι π.χ. η προσαύξηση φόρου λόγω εκπρόθεσμης πληρωμής του, ενώ ανόργανο έσοδο είναι π.χ. κέρδη από λαχεία, συναλλαγματικές διαφορές κ.ά.

**Ομαλό** είναι το οργανικό κόστος που βρίσκεται σε ομαλή σχέση με το έργο που παράγεται.

**Ανώμαλο** είναι εκείνο που οφείλεται σε απότομες μεταβολές της οικονομικής συγκυρίας ή σε έκτακτα γεγονότα και περιστατικά που, κάτω από κανονικές συνθήκες, δεν αναμένονται και η χρονική διάρκειά τους είναι συνήθως περιορισμένη. Επίσης δεν ενσωματώνεται στο λειτουργικό κόστος ή έσοδο και κρίνεται ότι δε βρίσκεται σε ομαλή σχέση με το έργο που παράγεται.<sup>7</sup>

### Μεταβλητό και σταθερό κόστος

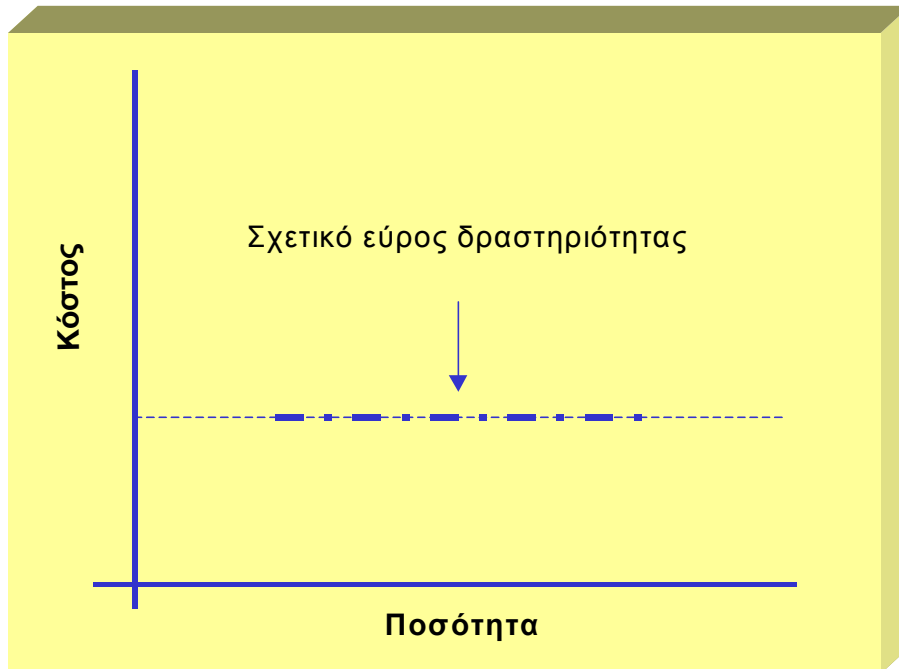
- **Μεταβλητό κόστος**
  - Σταθερό ανά μονάδα προϊόντος, μεταβλητό στο σύνολο



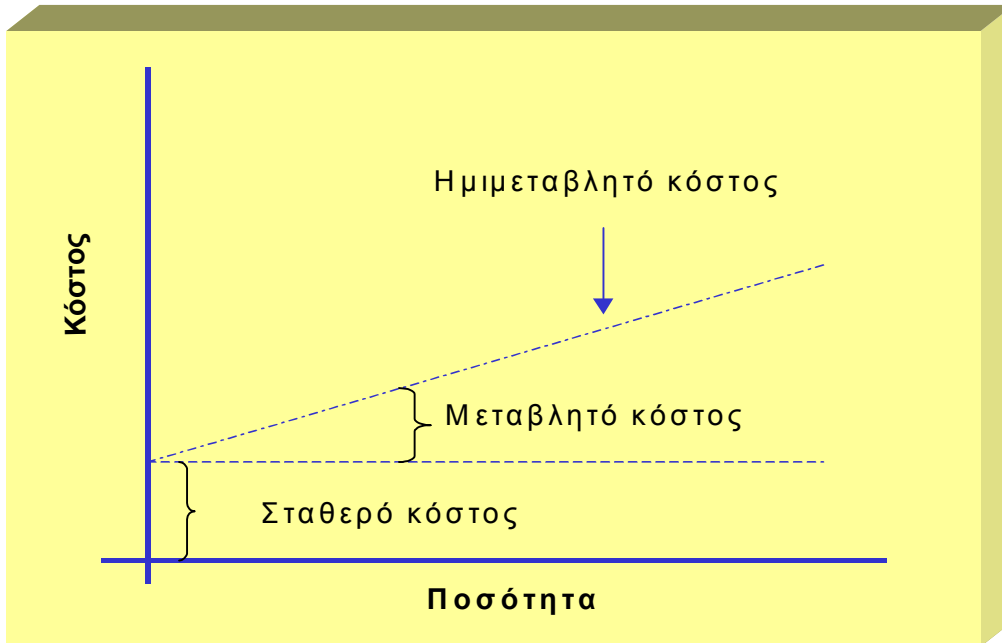
<sup>7</sup> <http://books.eudoxus.gr/publishers/>



- Σταθερό κόστος
  - Σταθερό στο σύνολο, μεταβλητό ανά μονάδα



- Ημιμεταβλητό κόστος
  - Το σταθερό μέρος ενός ημιμεταβλητού κόστους (**semi-variable cost**) αντιστοιχεί συνήθως στο ελάχιστο τίμημα με το οποίο μπορεί να αποκτηθεί μια υπηρεσία ή ένα αγαθό, έστω και εάν δεν χρησιμοποιηθεί καθόλου. Το μεταβλητό μέρος αντιστοιχεί στη χρήση που γίνεται



### 1.8 Οριακό κόστος

Το οριακό κόστος δείχνει το ρυθμό με τον οποίο μεταβάλλεται το συνολικό κόστος, όταν μεταβάλλεται η παραγωγή κατά μία μονάδα. Το οριακό κόστος (Marginal Cost, MC) είναι ο λόγος της μεταβολής του συνολικού κόστους προς τη μεταβολή του προϊόντος.

$$\text{οριακό κόστος} = \frac{\text{Μεταβολή Συνολικού Κόστους}}{\text{Μεταβολή Του Προϊόντος}}$$

ή

$$MC = \frac{D(TC)}{DQ}$$

Και επειδή στη μεταβολή του συνολικού κόστους συμμετέχει μόνο το μεταβλητό κόστος, ενώ το σταθερό δεν μεταβάλλεται :

$$\text{οριακό κόστος} = \frac{\text{Μεταβολή Μεταβολής του Κόστους}}{\text{Μεταβολή Του Προϊόντος}}$$

ή

$$MC = \frac{D(VC)}{DQ}$$

Το οριακό κόστος είναι σημαντικό μέγεθος για μια επιχείρηση, γιατί η απόφασή της επιχείρησης για αύξηση της παραγωγής κατά μία μονάδα θα πρέπει να γίνει έπειτα από σύγκριση του κόστους αυτής της μονάδας, που είναι το οριακό κόστος, με το έσοδο από την πώληση αυτής της μονάδας. Πρέπει να σημειωθεί ότι το οριακό κόστος δεν είναι το κόστος παραγωγής της συγκεκριμένης μονάδας προϊόντος, αλλά η μεταβολή του συνολικού προϊόντος που προήλθε από την παραγωγή της συγκεκριμένης μονάδας προϊόντος, η οποία προκάλεσε μεταβολή στις αναλογίες σταθερών και μεταβλητών συντελεστών παραγωγής.<sup>8</sup>

### 1.9 Κόστος προκαθορισμένο (predetermined cost)

Προκαθορισμένο είναι το κόστος που καθορίζεται εκ των προτέρων. Ο υπολογισμός του είναι αποτέλεσμα προηγούμενων μετρήσεων και υπολογισμών. Η εκτίμησή του στηρίζεται κυρίως σε εμπειρίες του παρελθόντος που έχει η επιχείρηση κατά τη λειτουργία της. Επομένως βασίζεται σε ήδη γνωστές ιστορικές δαπάνες, με τη διαφορά ότι το προκαθορισμένο κόστος αποτελεί μια εκτίμηση του κόστους που θα διαμορφωθεί σε μια μελλοντική παραγωγή.

Το προκαθορισμένο κόστος, διακρίνεται σε δυο κατηγορίες:

- Προϋπολογιστικό κόστος (budgeted cost)
- Πρότυπο κόστος (standard cost)

**Προϋπολογιστικό κόστος (budgeted cost):** υπολογίζεται προγενέστερα, πριν δηλαδή την παραγωγή ενός προϊόντος ή πριν τη λειτουργία μιας υπηρεσίας, ή γενικά πριν την πραγματοποίηση μιας δραστηριότητας. Το προϋπολογιστικό κόστος περιλαμβάνει το

<sup>8</sup> Ιωάννης Δ. Κεχράς - Σημειώσεις TEI Κρήτης

ύψος των πρώτων υλών και δαπανών, που πρόκειται να πραγματοποιηθούν για μια συγκεκριμένη παραγωγή. Η πρόβλεψη του ύψους των πρώτων υλών και δαπανών πρέπει να προσδιορίζεται με όσο το δυνατόν μεγαλύτερη ακρίβεια έτσι ώστε να μην δημιουργηθούν σημαντικές αποκλίσεις από το πραγματικό (ιστορικό) κόστος.

Πρόκειται για πρόχειρο υπολογισμό του κόστους και ο βαθμός ακριβείας μπορεί να είναι σχετικά χαμηλός. Είναι όμως σημαντικός ο υπολογισμός του στην περίπτωση που θα πρέπει έστω και κατά προσέγγιση του πραγματικού, να γνωρίζουμε το κόστος παραγωγής ώστε να διαμορφωθεί η μελλοντική τιμή πώλησης ενός προϊόντος ή να δοθεί κάποια προσφορά.

Επιπλέον το προϋπολογιστικό κόστος αποτελεί οδηγό για την επιχείρηση κατευθύνοντας στην ουσία τη διοίκηση και τους υπεύθυνους της παραγωγής σε υλοποίηση ενός κόστους που θα το προσεγγίζει.

**Πρότυπο κόστος** (standard cost): υπολογίζεται συνήθως ανά μονάδα παραγωγής προϊόντος ή υπηρεσίας και όχι σαν συνολικό κόστος μιας περιόδου, όταν αυτή λειτουργεί κάτω από ιδανικές συνθήκες. Υπολογίζεται εκ των προτέρων και είναι αποτέλεσμα ακριβών μετρήσεων των πρώτων υλών, του χρόνου απασχόλησης του προσωπικού και των γενικών βιομηχανικών εξόδων που απαιτούνται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος. Όλες οι μετρήσεις γίνονται σύμφωνα με τα πρότυπα τιμών και ποσοτήτων που έχουν καθορισθεί από την επιχείρηση.

Ο υπολογισμός του πρότυπου κόστους μπορεί να γίνει με δυο τρόπους: **α) ιδανικού πρότυπού κόστους:** το ελάχιστο κόστος που επιτυγχάνεται υπό τέλειες συνθήκες εργασίας και παραγωγής. Δεν εκτιμώνται βλάβες μηχανημάτων, απώλειες χρόνου και χαμηλότερη απόδοση των εργαζομένων κ.λπ. Ο συγκεκριμένος τρόπος δεν εφαρμόζεται συχνά στην πράξη γιατί ο στόχος των ιδανικών προτύπων μέγιστης απόδοσης είναι δύσκολος να επιτευχθεί, και επιφέρει μείωση της απόδοσης των εργαζομένων.

**β) αναμενόμενου πρότυπου κόστους:** το κόστος που επιτυγχάνεται υπό πραγματικές συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης σύμφωνα με μετρήσεις και παρατηρήσεις και καθορίζεται για την επόμενη χρήση. Εκτιμώνται οι απώλειες χρόνου από βλάβες μηχανημάτων, από διακοπή ρεύματος, από στάσεις εργασίας και διαλείμματα

εργαζομένων κ.λπ. Τα πρότυπα αυτά είναι εφικτά όταν λειτουργεί η επιχείρηση αποδοτικά και παροτρύνουν το προσωπικό να δραστηριοποιηθεί προκειμένου να πραγματοποιηθούν.

Η διαφορά του πρότυπου από το προϋπολογιστικό κόστος είναι ότι το πρότυπο κόστος προκύπτει από εξειδικευμένους και ακριβείς υπολογισμούς που γίνονται κατόπιν πραγματικών μετρήσεων. Το προϋπολογιστικό κόστος είναι αποτέλεσμα προσπάθειας πρόβλεψης του κόστους που πρόκειται να πραγματοποιηθεί. Το πρότυπο κόστος αποτελεί πραγματικό κόστος, δηλαδή έχει επαληθευθεί κατά το παρελθόν η πραγματοποίηση του κάτω από συγκεκριμένες συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Το πρότυπο κόστος συγκρίνεται με το πραγματικό για τον εντοπισμό των αποκλίσεων. Οι αποκλίσεις που προκύπτουν χρήζουν ανάλυσης και είναι εργαλεία ελέγχου του ιστορικού κόστους. Συγχρόνως, καθοδηγούν τα διοικητικά στελέχη στην ανεύρεση λύσεων για αποτελεσματικότερη λειτουργία της επιχείρησης.

#### **1.10 Κόστος υπολογιστικό ή κόστος ευκαιρίας (opportunity cost)**

Κόστος ευκαιρίας είναι η θυσία ενός υποθετικού οφέλους που γίνεται όταν η επιχείρηση ανάμεσα σε διάφορες εναλλακτικές προτάσεις επιλέγει να ακολουθήσει μια απόφαση αντί για κάποια άλλη. Το κόστος ευκαιρίας αποκτά ιδιαίτερη βαρύτητα στις περιπτώσεις που η επιχείρηση αποφασίζει για μακροπρόθεσμες τοποθετήσεις μεγάλων κεφαλαίων σε διάφορες επενδύσεις. Για παράδειγμα μια επιχείρηση μελετά τους τρόπους επένδυσης ενός μεγάλου ύψους χρημάτων. Μια λύση είναι να αγοράσει ένα κτίριο το οποίο θα μπορεί στο μέλλον να το εκμεταλλευτεί για την επέκταση των δραστηριοτήτων της. Μια άλλη λύση είναι η τοποθέτηση του κεφαλαίου σε μετοχικούς τίτλους μεγάλης απόδοσης. Αν αποφασίσει την πρώτη λύση το κόστος ευκαιρίας θα είναι το χρηματικό όφελος που θα αποκτούσε αν αποφάσιζε να αγοράσει τους μετοχικούς τίτλους.

#### **1.11 Κόστος ευκαιρίας**

Κόστος ευκαιρίας είναι και το κόστος της απώλειας ενός εσόδου που δεν πραγματοποιήθηκε η πώληση (επειδή π.χ. δεν έγινε σωστή πρόβλεψη της ζήτησης και κατά συνέπεια δεν έγινε σωστός προγραμματισμός των παραγόμενων προϊόντων, με αποτέλεσμα την έλλειψη προϊόντων προς πώληση).

Το κόστος ευκαιρίας παρόλο που δεν υπολογίζεται λογιστικά γιατί δεν αποτελεί εκροή χρήματος, θα πρέπει να μελετάται με προσοχή στις περιπτώσεις όπου υπάρχουν εναλλακτικές λύσεις και η επιχείρηση θα πρέπει να αποφασίσει ποια θα επιλέξει.

### **1.12 Κόστος λειτουργίας διάθεσης**

Περιλαμβάνει τα έξοδα που πραγματοποιούνται για την προώθηση, προετοιμασία και πραγματοποίηση των πωλήσεων των προϊόντων ή των υπηρεσιών. Στο κόστος λειτουργίας της διάθεσης δεν περιλαμβάνονται έξοδα που αφορούν τη διοικητική λειτουργία, αλλά συγκαταλέγονται έξοδα χρηματοοικονομικής φύσεως που αφορούν τις πωλήσεις, όπως π.χ. τόκους και έξοδα χρηματοδότησης με ενέχυρο συναλλαγματικές ή φορτωτικά έγγραφα πωλήσεων.

Τα έξοδα διάθεσης διακρίνονται σε γενικά (έμμεσα) και ειδικά (άμεσα). Τα ειδικά είναι εκείνα τα οποία αφορούν συγκεκριμένη πώληση προϊόντων, όπως είναι τα έξοδα παραδόσεως, ναύλοι, ασφάλιστρα, μεσιτικά κ.λπ. των πωλούμενων προϊόντων. Ενώ στα γενικά έξοδα πωλήσεων περιλαμβάνονται γενικές διαδικασίες που εφαρμόζει η επιχείρηση για την εκτέλεση και προώθηση των πωλήσεών της, όπως π.χ. έξοδα ερευνών αγοράς, έξοδα ταξιδιών, συνεδρίων, δεξιώσεων και λοιπών εκδηλώσεων προβολής. Τα άμεσα και έμμεσα έξοδα διάθεσης συναντώνται στο φύλλο μερισμού και εμφανίζονται στον λογαριασμό 92.03 «Έξοδα λειτουργίας διάθεσης» και στη συνέχεια τα μεν άμεσα έξοδα, τα οποία προσauξάνουν το κόστος παραγωγής ή αγοράς των πωλημένων και είναι διαμορφωτικά των μικτών αποτελεσμάτων, μεταφέρονται στον λογαριασμό 96.21 «Άμεσα έξοδα πωλήσεων» και βαρύνουν τα Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα (98.99 «Αποτελέσματα χρήσης»), ενώ τα γενικά έξοδα που επιβαρύνουν το ολικό μικτό οργανικό αποτέλεσμα, μεταφέρονται στο λογαριασμό 86 «Αποτελέσματα χρήσης» της Γενικής Λογιστικής.<sup>9</sup>

---

<sup>9</sup> <http://books.eudoxus.gr/publishers/>

## Κόστος λειτουργίας διάθεσης



### 1.13 Κόστος εμπορικό

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

**Κόστος εμπορικό = Κόστος παραγωγής πωλημένων + Άμεσα έξοδα διάθεσης**

Όταν το εμπορικό κόστος προσδιορίζεται για το κάθε προϊόν χωριστά, η κατανομή των έμμεσων εξόδων διάθεσης στα προϊόντα γίνεται είτε με βάση την αξία πώλησης είτε με την ποσότητα πωλημένων είτε με συνδυασμό και των δύο. Ακόμη μπορεί να γίνει με συνδυασμό αξίας, ποσότητας και του συντελεστή δυσκολίας διάθεσης του προϊόντος.

### 1.14 Κόστος λειτουργίας διοίκησης

Τα έξοδα της διοικητικής λειτουργίας περιλαμβάνουν κυρίως τα οργανικά έξοδα των διοικητικών υπηρεσιών της επιχειρήσεως, όπως μισθούς και αμοιβές τρίτων που αφορούν τη διοίκηση, ενοίκια, φωτισμός, ύδρευση, θέρμανση, ασφάλιστρα, γραφική ύλη, έξοδα προβολής, τηλεπικοινωνιών κ.ά.

Τα έξοδα αυτά εντοπίζονται με το φύλλο μερισμού και εμφανίζονται στο λογαριασμό **92.01** «Έξοδα διοικητικής λειτουργίας». Στο τέλος της χρήσης μεταφέρονται στο λογαριασμό **98.99** «Αποτελέσματα χρήσης» για να βαρύνουν τα μικτά αναλυτικά αποτελέσματα.<sup>10</sup>

<sup>10</sup> <http://books.eudoxus.gr/publishers/>

### **1.15 Κόστος χρηματοοικονομικής λειτουργίας**

Είναι το κόστος του δανειακού κεφαλαίου της οικονομικής μονάδας και τα έξοδα που γίνονται για τη λειτουργία των χρηματοληπτικών και χρηματοδοτικών υπηρεσιών της, εμφανίζεται δε στο λογαριασμό **92.04** «Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας». Το χρηματοοικονομικό κόστος, μετά τον οριστικό σχηματισμό του, μερίζεται ως εξής:

- Στο μέρος που βαρύνει τα έξοδα διάθεσης
- Στο μέρος που βαρύνει τα χρηματοοικονομικά έσοδα
- Στο μέρος που βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης<sup>11</sup>

### **1.16 Κόστος λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης**

Τα έξοδα των ερευνητικών προγραμμάτων για την εφεύρεση νέων μεθόδων παραγωγής ή βελτίωσης των ήδη εφαρμοζόμενων εμφανίζονται στο λογαριασμό **92.02** «Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως» και αν δεν αφορούν πραγματική παραγωγή έργου που μπορεί να αξιοποιηθεί μακρόχρονα (όπως π.χ. την ιδιοπαραγωγή παγίου στοιχείου) μεταφέρονται, στο λογαριασμό **98.99** «Αποτελέσματα χρήσης».

Χαρακτηριστικό του κόστους αυτού είναι ότι επιβαρύνει το κόστος ακινητοποιήσεων, όταν η ερευνητική δραστηριότητα οδηγήσει στην ανακάλυψη μίας νέας μεθόδου ή ενός νέου προϊόντος από την οποία αναμένονται μακρόχρονα πρόσθετα αξιόλογα έσοδα. Αντίθετα, όταν δε συντρέχουν οι δύο παραπάνω προϋποθέσεις, επιβαρύνονται, κατά το όλο ή μέρος, με το κόστος αυτό τα μικτά αποτελέσματα.<sup>12</sup>

### **1.17 Κόστος ολικό ή κόστος εσόδων**

Είναι τα συνολικά έξοδα που βαρύνουν τα οργανικά έσοδα μιας περιόδου και διαμορφώνει το αποτέλεσμα της εκμετάλλευσης της περιόδου αυτής.

Το ολικό κόστος αποτελείται από τα πιο κάτω στοιχεία:

---

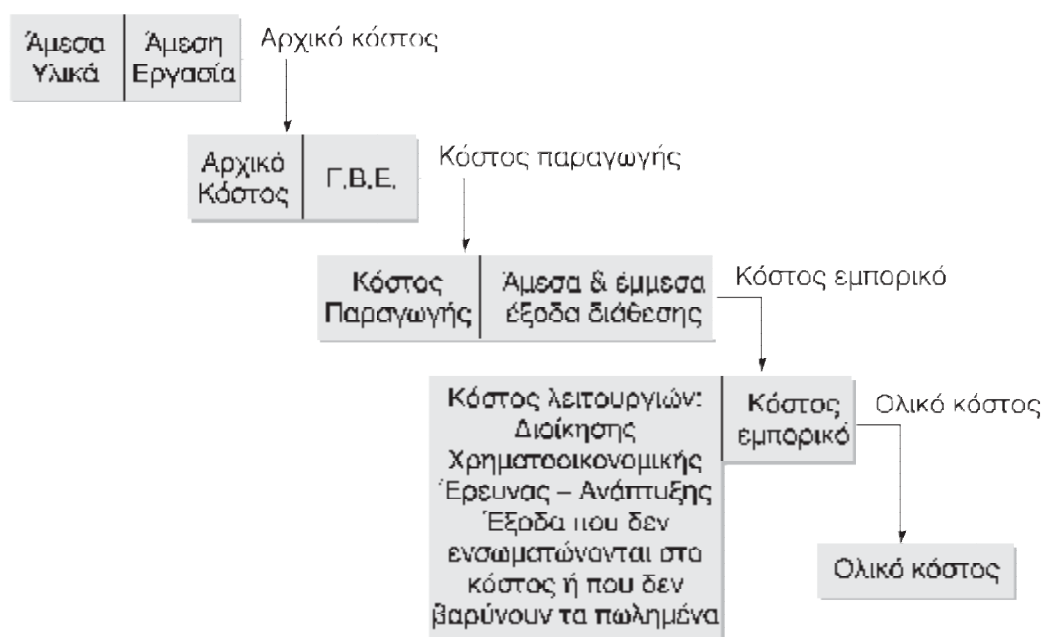
<sup>11</sup> <http://books.eudoxus.gr/publishers/>

<sup>12</sup> <http://books.eudoxus.gr/publishers/>



- το κόστος κτήσεως των εμπορευμάτων ή παραγωγής των προϊόντων ή υπηρεσιών (λογαριασμοί της ομάδας 2),
- το κόστος των λειτουργιών της διοίκησης, της διάθεσης, της χρηματοοικονομικής λειτουργίας και της λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης, καθώς και το κόστος εκείνο που δεν ενσωματώνεται ή δεν επιβαρύνει τα πωλημένα.<sup>13</sup>

### Σχηματική απεικόνιση της πορείας προς το ολικό κόστος



### 1.18 Κέντρα κόστους (κύρια και βοηθητικά)

**Κέντρα** (ή **θέσεις**) κόστους είναι η μικρότερη μονάδα δραστηριότητας ή περιοχή ευθύνης, για την οποία πραγματοποιείται λογιστική συγκέντρωση του κόστους, με σκοπό της μέτρησης της αποτελεσματικότητάς της.

Κριτήρια δημιουργίας θέσεων κόστους είναι:

- Αυτοτέλεια χώρου, δηλαδή να αποτελεί ένα συγκεκριμένο και περιορισμένο τομέα δραστηριότητας.

<sup>13</sup> <http://books.eudoxus.gr/publishers/>

- Τεχνολογική διάρθρωση, δηλαδή να διακρίνονται τα στάδια έλευσης των αγαθών ως αυτόνομα.
- Κέντρα επενδύσεως ή κέντρα κέρδους (όπως π.χ. ο κλάδος ανταλλακτικών μιας αντιπροσωπίας αυτοκινήτων).
- Έλεγχος κόστους.

Όσο μεγαλύτερα είναι τα μεγέθη μιας οικονομικής μονάδας, τόσο ο αριθμός των κοστολογικών κέντρων είναι μεγαλύτερος.

Τα **κύρια κέντρα κόστους** έχουν ως βασικό σκοπό λειτουργίας την παραγωγή των ενδιάμεσων ή τελικών προϊόντων.

Τα **βοηθητικά κέντρα κόστους** λειτουργούν με κύριο σκοπό την εξυπηρέτηση των αναγκών των κύριων κέντρων κόστους. Ιδιαιτερότητα παρουσιάζει το κόστος των βοηθητικών τμημάτων που επιμερίζεται και επιβαρύνει τα κύρια κέντρα κόστους με τα οποία είναι συνδεδεμένα και συλλειτουργεί.

Έτσι τα έμμεσα έξοδα μετατρέπονται σε άμεσα και μαζί με το κόστος των κύριων κέντρων σχηματίζουν το λειτουργικό κόστος.

### 1.19 Φορείς κόστους

Οι φορείς κόστους διακρίνονται σε:

- **Τελικοί φορείς κόστους**

Είναι το προϊόν ή η υπηρεσία που παράγεται και που προορίζεται να διαθέτει στην αγορά.

- **Ενδιάμεσοι φορείς κόστους**

Είναι τα προϊόντα που παράγονται σε διάφορες φάσεις ή στάδια κατεργασίας, τα οποία δεν είναι δυνατό να διατεθούν στην κατανάλωση με τη μορφή που παίρνουν στα στάδια αυτά της παραγωγής.

Το κόστος του ενδιάμεσου ή τελικού φορέα αποτελείται από στοιχεία άμεσου και έμμεσου κόστους.<sup>14</sup>

## 1.20 Φύλλο επιμερισμού εξόδων

Φύλλο μερισμού εξόδων είναι ένα φύλλο εργασίας στο οποίο τα οργανικά έξοδα κατανέμονται και επιμερίζονται μεταξύ των λειτουργιών, κύριων και βοηθητικών, ανάλογα με την ωφέλεια της κάθε λειτουργίας. Συντάσσεται πριν από τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων χρήσης και συμβάλλει στον προσδιορισμό των εξόδων σε κοστολογήσιμα και μη. Κοστολογήσιμα έξοδα είναι αυτά που επιβαρύνουν το κόστος των προϊόντων που έχουν παραχθεί και μη κοστολογήσιμα

είναι εκείνα που μεταφέρονται απευθείας στα αποτελέσματα χρήσης. Το φύλλο μερισμού εξόδων συντάσσεται με βάση την πείρα και την κρίση του κοστολόγου-λογιστή έχοντας πάντα υπόψη τα όρια που θέτουν οι νόμοι. Δυσκολία παρουσιάζει η επιλογή του κριτηρίου επιμερισμού βάσει του οποίου θα γίνει η κατανομή των εξόδων στις επιμέρους λειτουργίες. Μερικές βασικές χρησιμοποιούμενες βάσεις επιμερισμού είναι οι ακόλουθες:<sup>15</sup>

### Βάσεις επιμερισμού κύριων τμημάτων

Βοηθητικά τμήματα	Βάση επιμερισμού
Αναψυκτήριο	Αριθμός εργαζομένων.
Συντήρηση	Αριθμός επισκέψεων, Ώρες καταναλωθείσες για κάθε τμήμα, Αξία των ωρών αυτών.
Φαρμακείο	Αριθμός εργαζομένων. Αριθμός περιπτώσεων.
Αποθήκες	Αριθμός αιτήσεων χορηγήσεων.
Ποιοτικός έλεγχος	Αριθμός ωρών λειτουργίας μηχανημάτων. Αριθμός ωρών άμεσου εργασίας.

<sup>14</sup> <http://books.eudoxus.gr/publishers/>

<sup>15</sup> <http://books.eudoxus.gr/publishers/>

## Βάσεις επιμερισμού βοηθητικών τμημάτων

Βάση επιμερισμού	Είδος δαπάνης
Επιφάνεια (m <sup>2</sup> )	Ενοίκια, Δημοτικά τέλη, Αποσβέσεις κτηρίων, Κοινόχρηστα έξοδα.
Αριθμός εργαζομένων	Έξοδα διεύθυνσης, Αναψυκτήριο, Επίβλεψη
Αξία (Euro)	Αποσβέσεις, Ασφάλιστρα
Βάρος Υλικών (kgr)	Μεταφορικά, Αποθήκευτρα
Όγκος (cm <sup>3</sup> )	Θέρμανση

### 1.21 Ορισμός της Κοστολόγησης

Είναι το σύνολο των συστηματικών εργασιών που αποβλέπουν στο να συγκεντρώσουν, να κατατάξουν, να καταγράψουν και να επιμερίσουν κατάλληλα τις δαπάνες, έτσι ώστε να προσδιοριστεί το κόστος των υπηρεσιών, των διαδικασιών, κτλ. μιας επιχείρησης

#### Συστατικά ενός συστήματος κοστολόγησης

- Κοστολογικά αντικείμενα - φορείς κόστους
- Εσωτερικές σχέσεις

ü Σαφείς και αντικειμενικές αρχές κοστολόγησης που ακολουθούνται με συνέπεια

– Άμεσοι καταλογοισμοί - κλειδές μερισμού - υποθέσεις

ü Στοιχεία εισόδου

– Πρωτογενής συλλογή στοιχείων

– Σύνδεση με πληροφορικά συστήματα της επιχείρησης

ü Συχνότητα συλλογής στοιχείων και εξαγωγής κοστολογικών πληροφοριών<sup>16</sup>

<sup>16</sup> Ιωάννης Δ. Κεχράς - Σημειώσεις ΤΕΙ Κρήτης

## 1.22 Προϋποθέσεις ενός αποδοτικού συστήματος κοστολόγησης

- Ένα σύστημα κοστολόγησης είναι αποδοτικό, εάν:
  - ∅ Είναι συμβατό με τη δομή της επιχείρησης
  - ∅ Ικανοποιεί τις ανάγκες της διοίκησης σε κοστολογικές πληροφορίες:
    - Είναι επαρκώς αναλυτικό - λεπτομερειακό
    - Βασίζεται στην αρχή του κόστους - οφέλους
  - ∅ Είναι φιλικό προς αυτούς που το τροφοδοτούν και το χειρίζονται

## 1.23 Βασικές αρχές κοστολόγησης

- Το κόστος πρέπει να σχετίζεται όσο το δυνατόν περισσότερο με τις αιτίες που το δημιουργούν
- Μια δαπάνη θα πρέπει να καταλογίζεται μόνο αφού έχει συμβεί
  - Εξαίρεση: περιοδική εξομάλυνση του κόστους
  - Καταλογισμός μέσω συντελεστών καταλογισμού και περιοδική τακτοποίηση των αποκλίσεων
- Όλα τα κόστη ανεξάρτητα από το μέγεθος τους πρέπει να λαμβάνονται υπόψη
- Το έκτακτο ή μη κανονικό κόστος δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στη κοστολόγηση
- Ένα παρελθόν κόστος δεν πρέπει να επιβαρύνει ποτέ μία μελλοντική περίοδο

## 1.24 Μέθοδοι κοστολόγησης

Η μέθοδος κοστολόγησης ακολουθεί τη μορφή της παραγωγής διαδικασίας της επιχείρησης.

- Κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής
  - Η επιχείρηση εκτελεί παραγγελίες
- Κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής

- Η επιχείρηση παράγει ένα τυποποιημένο προϊόν, η παραγωγή του οποίου συνήθως γίνεται σε φάσεις

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

### ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

#### 2.1 Ορισμός αναλυτικής λογιστικής

Η Αναλυτική Λογιστική είναι μια ολοκληρωμένη διαδικασία μέτρησης, ανάλυσης, υπολογισμού και παρουσίασης του κόστους των προϊόντων ή των υπηρεσιών μιας επιχείρησης καθώς και ένα μέτρο της αποδοτικότητας και της καλής λειτουργίας της.

Παρακολουθεί λογιστικά γεγονότα τα οποία καλύπτουν τις εσωτερικές ανάγκες της οικονομικής μονάδας (προσδιορισμός του κόστους παραγωγής και των αναλυτικών αποτελεσμάτων, λήψη διάφορων πληροφοριών χρήσιμων για επιχειρηματικές αποφάσεις) σε αντίθεση με τη Γενική Λογιστική που παρακολουθεί το σύνολο των λογιστικών γεγονότων που είναι αποτέλεσμα της συνολικής δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας (με τρίτους και το προσωπικό).

Επειδή ακριβώς η Γενική Λογιστική καλύπτει όλο το φάσμα των δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας, αναγκαίο είναι οι λογαριασμοί της να είναι υποχρεωτικοί, όπως άλλωστε καθορίζεται από σχετικές διατάξεις. Από την άλλη μεριά, ελάχιστοι μόνο λογαριασμοί της Αναλυτικής Λογιστικής είναι υποχρεωτικοί, δίνοντας έτσι την ευχέρεια στις επιχειρήσεις να τους τηρήσουν και να τους οργανώνουν κατά βούληση και σύμφωνα με τις ανάγκες αυτών. Με αυτό τον τρόπο τονίζεται η ιδιαιτερότητα της Αναλυτικής Λογιστικής να παρέχει στη διοίκηση τις πληροφορίες για τις εσωτερικές ανάγκες και ιδιαιτερότητες της επιχείρησης.<sup>17</sup>

Είναι γεγονός πως, όταν η Αναλυτική Λογιστική τηρείται σε βραχυχρόνια βάση (μηνιαία ή τριμηνιαία), αποτελεί το πλέον αξιόπιστο και φερέγγυο σύστημα παροχής υπηρεσιών στη διοίκηση και τα διευθυντικά στελέχη των επιχειρήσεων και τους επιτρέπει να παίρνουν αποφάσεις έγκαιρα και να διοικούν αποτελεσματικά.

Κατά το παρελθόν γινόταν χρήση του όρου Βιομηχανική και όχι Αναλυτική Λογιστική. Στις μέρες μας, όμως, λογισμός του κόστους πραγματοποιείται εκτός από

---

<sup>17</sup> <http://books.eudoxus.gr/publishers/>

τις βιομηχανικές επιχειρήσεις και από εμπορικές επιχειρήσεις, από επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, ακόμη και από δημόσιους οργανισμούς.

Έτσι λοιπόν, αφού το κόστος αποτελεί την κατά κύριο λόγο κατευθυντήρια δύναμη λήψης αποφάσεων, γίνεται εύκολα κατανοητός ο ρόλος της στη διοίκηση και οργάνωση ενός οικονομικού οργανισμού.

## 2.2 Δραστηριότητες Αναλυτικής λογιστικής

Ανεξάρτητα από τη φύση της οικονομικής μονάδας, η Αναλυτική Λογιστική ασχολείται με:

- Συλλογή πληροφοριών που αφορούν κάθε στάδιο παραγωγής, ώστε να προσδιοριστεί το λειτουργικό κόστος (κύριων και βοηθητικών λειτουργιών).
- Καταλογισμός των έμμεσων εξόδων κατά φορέα κόστους.
- Το κόστος των πρώτων και βοηθητικών υλών, που αγοράζονται ή παράγονται από την ίδια (αναλώσεις υλικών).
- Το κόστος των υλικών συσκευασίας που αναλώνονται για την τελειοποίηση του αγαθού καθώς και των ανταλλακτικών που χρησιμοποιούνται για την συντήρηση του κεφαλαιουχικού εξοπλισμού της μονάδας.
- Το κόστος των πωληθέντων εμπορευμάτων, προϊόντων ή υπηρεσιών προκειμένου να προσδιοριστεί το μικτό αποτέλεσμα του κατ' είδος.
- Το οργανικό (καθαρό) αποτέλεσμα με την κατάρτιση του λογαριασμού αποτελεσμάτων είτε σε βραχυχρόνια είτε σε ετήσια βάση.

Πέραν των θεμάτων κοστολόγησης η Αναλυτική Λογιστική άπτεται και διοικητικών θεμάτων, όπως:

- Σε ποιο κόστος πρέπει να παραχθούν τα προϊόντα.
- Ποιος είναι ο αποτελεσματικότερος τρόπος παραγωγής (χειροκίνητου, αυτόματου, μηχανοκίνητου κ.ο.κ.).



- Τις χρησιμοποιούμενες πρώτες και βοηθητικές ύλες θα τις παράγει η ίδια ή θα τις προμηθεύεται μέσω τρίτων.

Από τα παραπάνω καταλαβαίνουμε τη σημαντικότητα τήρησης της Αναλυτικής Λογιστικής. Είναι αδιανόητο για τις σύγχρονες επιχειρήσεις να λειτουργούν στην τύχη και να καθορίζουν τις τιμές των προϊόντων τους αυθαίρετα, χωρίς να γνωρίζουν το ύψος του κόστους της παραγωγής τους, ή οι διοικούντες να αποφασίζουν την αποδοχή ή απόρριψη μεγάλων παραγγελιών χωρίς αξιόπιστα και έγκυρα κοστολογικά στοιχεία. Ακόμη η διοίκηση έχει ενδιαφέρον να γνωρίζει, σε μηνιαία βάση, αν η επιχείρηση κερδίζει ή χάνει και από πού, ώστε να παίρνει έγκαιρα τα μέτρα διόρθωσης της κακής πορείας ή συνέχισης (ή και περαιτέρω βελτίωσης) της καλής. Όλες αυτές οι πληροφορίες αντλούνται από την Αναλυτική Λογιστική, είτε αυτή τηρείται σε βραχυχρόνια είτε σε ετήσια βάση.<sup>18</sup>

### 2.3 Συστήματα λειτουργίας των λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής

Η Αναλυτική Λογιστική, σύμφωνα με την παράγραφο 1.100 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980, μπορεί να λειτουργεί με δύο τρόπους ή συστήματα:

Με το **σύστημα της πλήρους αυτονομίας** της, έναντι της Γενικής Λογιστικής, δηλαδή σε ξεχωριστό λογιστικό κύκλωμα από το κύκλωμα της Γενικής Λογιστικής.

Με το **σύστημα της συλλειτουργίας** Γενικής και Αναλυτικής Λογιστικής, με την προϋπόθεση ότι η Αναλυτική Λογιστική θα διατηρεί την αυτονομία της και δε θα αλλοιώνονται οι βασικές αρχές των παραγράφων 1.100 και 1.102 του ίδιου Π.Δ., δηλαδή: (α) η αρχή της κατ' είδος συγκέντρωσης των αποθεμάτων, των εξόδων και των εσόδων και (β) η αρχή της καταρτίσεως του Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης με λογιστικές εγγραφές.

Στο σύστημα αυτό είναι δυνατόν τα αποθέματα – συμπεριλαμβανομένων των αναλυτικών λογαριασμών αποθήκης – να τηρούνται στην ομάδα 2 του Ε.Γ.Λ.Σ., τα έσοδα – συμπεριλαμβανομένων των αναλυτικών λογαριασμών μικτών αποτελεσμάτων – στην ομάδα 7 και τα Αναλυτικά Αποτελέσματα να προσδιορίζονται στους λογαριασμούς της ομάδας 8.

---

<sup>18</sup> <http://books.eudoxus.gr/publishers/>

Στις επιχειρήσεις, κυρίως τις βιομηχανικές, σχεδόν ολοκληρωτικά (πλην ελαχίστων εξαιρέσεων) εφαρμόζεται το σύστημα της πλήρους αυτονομίας, γιατί αποδεικνύεται ασύγκριτα λειτουργικότερο του συστήματος της συλλειτουργίας.<sup>19</sup>

#### 2.4 Γενικές αρχές που διέπουν τη λειτουργία των λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής

Σχετικά με τους τηρούμενους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής, καθώς και τον τρόπο ανάπτυξης και ενημέρωσής τους, το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο καθιερώνει τις γενικές αρχές που παρουσιάζονται στη συνέχεια.

#### 2.5 Οι λογαριασμοί της Αναλυτικής Λογιστικής και τρόπος ανάπτυξής τους

Επιχείρηση που τηρεί σύστημα Αναλυτικής Λογιστικής στο κλειστό κύκλωμα της ομάδας 9, υποχρεούται να αναπτύσσει τους λογαριασμούς εκείνους που, κατά την κρίση της, εξυπηρετούν τις ανάγκες της. Οι λογαριασμοί αυτοί, όμως, πρέπει να βρίσκονται κάτω από τους ακόλουθους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς

Λογ/σμός	Τίτλος λογαριασμού	Υποχρεωτικ	Προαιρετικ
90	Διάμεσοι-Αντικριζόμενοι	9	
91	Ανακατάταξη εξόδων-αγορών και		9
92	Κέντρα (Θέσεις) κόστους	9	
93	Κόστος παραγωγής (Παραγωγή σε	9	
94	Αποθέματα	9	
95	Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος		9
96	Έσοδα - Μικτά αναλυτικά	9	
97	Διαφορές ενσωματώσεως και		9
98	Αναλυτικά αποτελέσματα	9	
99	Εσωτερικές διασυνδέσεις		9

Η επιχείρηση δεν υποχρεούται να χρησιμοποιεί όλους τους παραπάνω πρωτοβάθμιους λογαριασμούς. Από τη στιγμή όμως που θα θελήσει να παρακολουθήσει διαδικασίες και γεγονότα τα οποία υπάγονται σε κάποιον ή κάποιους απ' αυτούς, τότε είναι υποχρεωμένη να χρησιμοποιήσει το λογαριασμό που αντιστοιχεί σ' αυτό το λογιστικό γεγονός. Αυτό σημαίνει ότι, αν κάποια επιχείρηση, πριν από τη συγκέντρωση του κόστους κατά κέντρο κόστους, επιθυμεί την ανακατάταξή του κατά διάφορο τρόπο, είναι υποχρεωμένη να αναπτύσσει τους

<sup>19</sup> <http://books.eudoxus.gr/publishers/>

αντίστοιχους δεύτερο/τριτοβάθμιους λογαριασμούς κάτω από τον πρωτοβάθμιο λογαριασμό **91** «Ανακατάταξη εξόδων - αγορών και εσόδων».

Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί **90** έως **99** είναι δυνατό να ενημερώνονται συγκεντρωτικά με οποιοδήποτε τρόπο (π.χ. από τα συγκεντρωτικά αριθμητικά στοιχεία των ισοζυγίων των αναλυτικών λογαριασμών τους), με την προϋπόθεση ότι η ενημέρωση αυτή θα γίνεται τουλάχιστον κάθε μήνα (Γνωμάτευση Ε.Σ.Υ.Λ. 270/2273/1996). Με την ευχέρεια της ενημέρωσης αυτής παρέχεται στις επιχειρήσεις η δυνατότητα να λειτουργούν τους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς των πρωτοβάθμιων λογαριασμών 90 έως 99 σαν πρωτοβάθμιους και με τους υπολογαριασμούς τους να εξασφαλίζεται μεγαλύτερη ανάλυση.

Ο λογαριασμός **94** αναλύεται σε υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους και προαιρετικούς τριτοβάθμιους λογαριασμούς που είναι αντίστοιχοι των πρωτοβάθμιων και, κατά περίπτωση, των δευτεροβάθμιων υποχρεωτικών λογαριασμών της ομάδας 2.

Κάθε οικονομική μονάδα, ανεξάρτητα με το σύστημα Αναλυτικής Λογιστικής που εφαρμόζει, είναι υποχρεωμένη να διαμορφώνει τους υπολογαριασμούς των 92 και 93 κατά τρόπο τέτοιο ώστε να εξασφαλίζονται οι πιο κάτω πληροφορίες:

- Η διαμόρφωση του κόστους κατά λειτουργία, η οποία επιτυγχάνεται με τους υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς:

- **92.00** Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

- **92.01** Έξοδα διοικητικής λειτουργίας

- **92.02** Έξοδα λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης

- **92.03** Έξοδα λειτουργίας διάθεσης

- **92.04** Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας.

- Η ανάλυση του κόστους των ενδιάμεσων και τελικών φορέων (προϊόντων και υπηρεσιών) στα βασικά του στοιχεία που είναι:

- τα υλικά,

- οι αμοιβές και τα έξοδα του προσωπικού και
- τα έξοδα κατεργασίας.

## 2.6 Αρχές Αναλυτικής Λογιστικής

Σχετικά με την ενημέρωση των λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής ισχύουν τα εξής:

- Όταν η επιχείρηση κάνει χρήση της δυναμικής ευχέρειας να τηρεί μόνο τους υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους ή τριτοβάθμιους λογαριασμούς, είναι υποχρεωμένη να απεικονίζει αναλυτικά τις εγγραφές από τις οποίες θα προκύπτουν οι ακόλουθές πληροφορίες:

1. Ο αύξων αριθμός του παραστατικού με το οποίο γίνεται η λογιστικοποίηση και καταχώριση στο λογαριασμό του σχετικού ποσού.
2. Σύντομη αιτιολογία για κάθε εγγραφή, δηλαδή για κάθε ποσό που καταχωρίζεται στη χρέωση ή την πίστωση του λογαριασμού.

- Όταν η επιχείρηση χρησιμοποιεί μηχανογραφικά μέσα που εξασφαλίζουν αναλυτικές εκτυπώσεις των ισοζυγίων, σύμφωνα με ολοκληρωμένο υπόδειγμα των υποχρεωτικών και προαιρετικών λογαριασμών του σχεδίου λογαριασμών της ομάδας 9, επιτρέπεται η μη τήρηση αναλυτικών μερίδων, π.χ. καρτελών. Η ευχέρεια αυτή παρέχεται υπό την προϋπόθεση ότι κάθε αναλυτικός λογαριασμός απεικονίζει την κατά χρέωση και πίστωση προοδευτική κίνηση ή το εκάστοτε υπόλοιπο άλλου λογαριασμού της Γενικής ή της Αναλυτικής Λογιστικής, για το οποίο τηρείται αναλυτική μερίδα στην οποία απεικονίζονται οι επιμέρους λογιστικές εγγραφές διαμόρφωσης της κίνησής του.

Σημειώνεται ότι οι χρεωστικοί υπολογαριασμοί της ομάδας 9, όταν πρόκειται να πιστωθούν για να μεταφερθεί το υπόλοιπό τους σε άλλο λογαριασμό, καλό είναι να χρησιμοποιείται κάποιος πιστωτικός υπολογαριασμός της ίδιας ομάδας λογαριασμών που θα λειτουργήσει ως αντίθετος. Π.χ. οι υπολογαριασμοί του **92.00.60.00**, **92.00.60.01**, **92.00.60.02** κ.λπ., όταν πρόκειται να πιστωθούν, χρησιμοποιείται ενδεικτικά ο **92.00.60.99**, ο οποίος θα είναι πάντα ίσος και αντίθετος με τους πιο

πάνω χρεωστικούς λογαριασμούς. Το ίδιο ισχύει και για τους πιστωτικούς υπολογαριασμούς. Αυτό ουσιαστικά επιβάλλεται, γιατί:

- Κάθε υπολογαριασμός, στο ισοζύγιο των υπολοίπων θα παρουσιάζει την πραγματική του εικόνα.
- Εξυπηρετεί στην άμεση και έγκυρη πληροφόρηση της διοίκησης.

## 2.7 Βιβλία καταχώρισης των εγγραφών της Αναλυτικής Λογιστικής

Από το σύνολο των λογιστικών γεγονότων που καταχωρίζονται στη Γενική Λογιστική ένα μέρος αυτών καταχωρείται και στην Αναλυτική Λογιστική. Στον παρακάτω πίνακα γίνεται μια σύγκριση των κινήσεων που καταχωρίζονται τόσο στη Γενική όσο και στην Αναλυτική Λογιστική.

Ομάδα Λογ/σμώ	Περιγραφή	Καταχώριση των εγγραφών	
		Γενική λογιστική	Αναλυτική λογιστική
1η	Πάγιο Ενεργητικό	Ναι	Όχι
2η	Αποθέματα	Ναι	Ναι
3η	Απαιτήσεις-Διαθέσιμα	Ναι	Όχι
4η	Καθαρή θέση - Προβλέψεις - Μακροπρόθεσμες	Ναι	Όχι
5η	Βραχυπρόθεσμες	Ναι	Όχι
6η	Οργανικά έξοδα κατ' είδος	Ναι	Ναι
7η	Οργανικά έσοδα κατ' είδος	Ναι	Ναι
8η	Λ/σμοί Αποτελεσμάτων	Ναι	Ναι
10η	Λ/σμοί τάξεως	Ναι	Όχι

Το Υπουργείο Οικονομικών, με την γνωμάτευση 270/2273/1996 του Ε.ΣΥ.Λ., επιτρέπει την καταχώριση των εγγραφών της Αναλυτικής Λογιστικής:

- Κλασικό σύστημα:
  - στο γενικό ημερολόγιο
- Συγκεντρωτικό σύστημα:
  - στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων
  - στο συγκεντρωτικό ημερολόγιο

– στο ημερολόγιο εγγραφών ισολογισμού

Επίσης, μπορεί η καταχώριση των εγγραφών της Αναλυτικής Λογιστικής να γίνεται σε ειδικό χωριστό ημερολόγιο το οποίο είναι αθεώρητο, με την προϋπόθεση ότι δε θα καταχωρίζονται στο ημερολόγιο αυτό οικονομικές πράξεις πρωτογενώς, δηλαδή απευθείας από τα φορολογικά στοιχεία.

Με τις διατάξεις της πργ.1 του άρθρου 9 του Π.Δ. 134/1996 και της περίπτωσης δ' στη παράγραφο 2 του άρθρου 17 του Κ.Β.Σ. θεσπίστηκε ως προθεσμία ενημέρωσης του ημερολογίου της Αναλυτικής Λογιστικής το τέλος του κάθε επόμενου μήνα. Η απόφαση αυτή τέθηκε σε ισχύ από 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου του 1997.

Από το ημερολόγιο της Αναλυτικής Λογιστικής οι εγγραφές μεταφέρονται στο «Γενικό Καθολικό Λογαριασμών Αναλυτικής Λογιστικής» (Λογαριασμοί 90 έως 99). Όσον αφορά την τήρησή του εφαρμόζονται και ισχύουν οι σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ. (όσον αφορά τη θεώρηση, τη φύλαξη κ.λπ.) που ισχύουν και για τους λοιπούς πρωτοβάθμιους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής (εγκύκλιος Υπουργείου Οικονομικών 1082121/πολ.1206/1996).

## **2.8 Ποιες επιχειρήσεις υποχρεούνται σε τήρηση Αναλυτικής Λογιστικής**

Μπορεί να πει κανείς ότι την ομάδα 9 του Ε.Γ.Λ.Σ. υποχρεούνται να εφαρμόσουν οι εταιρείες που υπόκεινται σε έλεγχο από ελεγκτές του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών (Σ.Ο.Ε.). Πιο συγκεκριμένα υποχρεούνται σε εφαρμογή της ομάδος 9 οι εταιρείες που υπερβαίνουν δύο από τα τρία ακόλουθα κριτήρια:

1. Σύνολο ενεργητικού 2.500.000 €.
2. Καθαρός κύκλος εργασιών 9.000.000 €
3. Μέσος όρος προσωπικού 50 άτομα.

Οι πιο πάνω διατάξεις αποτελούν διατάξεις των άρθρων 42α και 6 του Κ.Ν. και του άρθρου 2 του Π.Δ. 326/1994. Τέτοιες εταιρείες είναι οι:

- Ανώνυμες εταιρείες (Α.Ε.)

- Εταιρείες περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.)

- Κατά μετοχές ετερόρρυθμες εταιρείες (Ε.Ε.)

Ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες οι οποίες έχουν υποχρέωση επιλογής των ελεγκτών τους από το Σ.Ο.Ε. υπό την προϋπόθεση ότι καλύπτουν τουλάχιστον δύο από τα τρία προαναφερθέντα κριτήρια του άρθρου 2 του Π.Δ. 326/1994 και τα απεριόριστα ευθυνόμενα μέλη να είναι Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. ή κατά μετοχές ετερόρρυθμες εταιρείες (γνωμάτευση του Ε.ΣΥ.Λ. 280/2314/1996).

Αν μια εταιρεία υποχρεούται σε εφαρμογή της Αναλυτικής Λογιστικής, επειδή υπερβαίνει τα κριτήρια (1) και (2), αλλά ο καθαρός κύκλος εργασιών της δεν καλύπτει το 9.000.000 του (3) κριτηρίου, τότε η εταιρεία αυτή μπορεί, αν το επιθυμεί, να εφαρμόσει την Αναλυτική Λογιστική σε ετήσια και όχι σε μηνιαία βάση.

Με τη γνωμάτευση του Ε.ΣΥ.Λ. 301/2461/1998 επιτάσσεται ότι από **1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1999** υποχρέωση εφαρμογής της Αναλυτικής Λογιστικής σε μηνιαία ή τριμηνιαία βάση έχουν:

- Οι εμπορικές και οι εταιρείες παροχής υπηρεσιών που οι μετοχές τους δεν είναι εισηγμένες στο Χ.Α.Α., αλλά υπάγονται υποχρεωτικά στον έλεγχο του Σ.Ο.Ε., επειδή υπερέβησαν τα όρια του άρθρου 2 του Π.Δ. 326/1994.
- Οι εταιρείες παροχής υπηρεσιών που τηρούν βιβλίο αποθήκης.

Από **1η Ιανουαρίου 2000** υποχρεούνται να εφαρμόσουν τη βραχυχρόνια Αναλυτική Λογιστική, σε μηνιαία ή τριμηνιαία βάση, οι βιομηχανικές και οι μικτές με κλάδο επεξεργασίας εταιρείες που έχουν και υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης, των οποίων οι μετοχές δεν είναι εισηγμένες στο Χ.Α.Α., αλλά υπάγονται στον έλεγχο του Σ.Ο.Ε., επειδή υπερέβησαν τα προαναφερθέντα κριτήρια του άρθρου 2 του Π.Δ. 326/1994.

Πρέπει να επισημανθούν ότι εξαιρούνται από την αναγκαιότητα τήρησης της Αναλυτικής Λογιστικής οι ασφαλιστικές εταιρείες, οι τράπεζες και όσες εταιρείες εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Τέλος, οι εταιρείες που, ενώ υποχρεούνται στην εφαρμογή της Αναλυτικής Λογιστικής, αλλά δεν την τηρούν ή

την εφαρμόζουν πλημμελώς, υπόκεινται σε διοικητικές κυρώσεις (άρθρο 4 Π.Δ. 148/1984).



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

### ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΗΣ ΟΜΑΔΑΣ 9

#### 3.1 Εισαγωγή

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

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

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

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

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

Δηλαδή με το σύστημα συλλειτουργίας γενικής λογιστικής και αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης είναι δυνατό τα αποθέματα να παρακολουθούνται στην ομάδα 2 τα έσοδα της αναλυτικής λογιστικής να παρακολουθούνται στην ομάδα 7 τα έξοδα στην ομάδα 6 και τα αποτελέσματα της αναλυτικής λογιστικής να προσδιορίζονται στην ομάδα 8 του ΓΛΣ.<sup>20</sup>

---

<sup>20</sup> Κοστολόγηση εσωλογιστική και εξωλογιστική (Εμμ. Σακέλη) 1992

## **3.2 Κύκλωμα λογαριασμών**

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

### **90 Διάμεσοι αντικριζόμενοι λογαριασμοί**

### **91 Ανακατάταξη εσόδων εξόδων**

### **92 Κέντρα θέσεις κόστους**

### **93 Κόστος παραχθέντων ( παραγωγή σε εξέλιξη)**

### **94 Αποθέματα**

### **95 Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος**

### **96 Έσοδα- μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης**

### **97 Διαφορές ενσωμάτωσης και καταλογισμού**

### **98 Αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης**

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

#### **92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής**

#### **92.01 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας**

#### **92.02 Έξοδα λειτουργίας έρευνας και ανάπτυξης**

#### **92.03 Έξοδα λειτουργίας διάθεσης**

#### **92.04 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας και**

## **94.20 Εμπορεύματα**

### **94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή**

### **94.22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα**

### **94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη**

### **94.24 Ά και β ύλες- υλικά συσκευασίας**

### **94.25 Αναλώσιμα υλικά**

### **94.26 Ανταλλακτικά παγίων**

### **94.28 Είδη συσκευασίας**

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

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

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

Β) Η ανάλυση του κόστους των ενδιάμεσων και τελικών φορέων κόστους (δηλαδή των προϊόντων και των υπηρεσιών ) στα βασικά στοιχεία που είναι τα υλικά και τα έξοδα παραγωγής με δυνατότητα ανάλυσής τους σε έξοδα κατά είδος.<sup>21</sup>

## **3.3 Λογαριασμός 90 – Διάμεσοι και αντικριζόμενοι λογαριασμοί**

### **3.3.1 Περιεχόμενο και σκοπός**

---

<sup>21</sup> Κοστολόγηση εσωλογιστική και εξωλογιστική (Εμμ. Σακέλη) 1992

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

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

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

Ωστόσο, η ισότητα αυτή παραβιάζεται στις ακόλουθες περιπτώσεις :

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

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

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

### **3.3.2 Λειτουργία του λογαριασμού**

Ο 90.01 πιστώνεται στην αρχή κάθε χρήσης με χρέωση του 94 με ποσό ίσο με εκείνο της αξίας των αρχικών αποθεμάτων. Οι υπολογαριασμοί του 90.01 αναπτύσσονται με τέτοιο τρόπο, ώστε τα δύο τελευταία ψηφία τους να συμπίπτουν με τους κωδικούς των αντιστοιχών πρωτοβάθμιων της ομάδας 2.<sup>22</sup>

#### **90.02 «Αγορές Λογισμένες»**

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

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

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

#### **90.06 «Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα»**

Στον 90.06 παρακολουθούνται τα οργανικά έξοδα κατ' είδος, τα οποία έχουν ήδη καταχωρηθεί στους αντίστοιχους υπολογαριασμούς της ομάδας 6.

Οι υπολογαριασμοί του 90.06 αναπτύσσονται κατά τέτοιο τρόπο, ώστε τα δύο τελευταία ψηφία τους να συμπίπτουν με τους κωδικούς των αντίστοιχων πρωτοβάθμιων της ομάδας 6. Οι επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα να αναπτύξουν τους υπολογαριασμούς του 90.06 ανάλογα με τις ανάγκες τους, με την προϋπόθεση,

---

<sup>22</sup> Κοστολόγηση εσωλογιστική και εξωλογιστική (Εμμ. Σακέλη) 1992

όμως, ότι στο τέλος κάθε περιόδου λογαριασμού το υπόλοιπο του λογαριασμού θα είναι ίσο αλλά αντίθετο με το άθροισμα των λογαριασμών της ομάδας 6.

#### **Λογαριασμός 90.07 «Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα»**

Ο λογαριασμός 90.07 «Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα» περιλαμβάνει περιληπτικά όλα τα οργανικά έσοδα κατ' είδος, τα οποία στη γενική λογιστική καταχωρούνται στην ομάδα 7. Οι υπολογαριασμοί του 90.07 αναπτύσσονται με τρόπο, ώστε τα δύο τελευταία ψηφία τους να συμπίπτουν με τους αντίστοιχους λογαριασμούς της ομάδας 7.

#### **Λογαριασμός 90.08 «Αποτελέσματα λογισμένα»**

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

#### **Λογαριασμός 90.09 «Υπολογιστικά έξοδα λογισμένα».**

Η επιχείρηση χρησιμοποιεί αυτό το λογαριασμό μόνο στην περίπτωση που δεν επιθυμεί να χρησιμοποιήσει τον 97 « Διαφορές ενσωμάτωσης και καταλογισμού». Εδώ μπαίνουν τα υπολογιστικά έξοδα καθώς και οι διαφορές εξόδων που ενώ έχουν καταχωρηθεί στην αναλυτική λογιστική, δεν έχουν ακόμα καταχωρηθεί στη γενική λογιστική.

#### **Λογαριασμός 90.10 «Υπολογιστικά έσοδα λογισμένα»**

Όπως και στην περίπτωση του 90.09, η επιχείρηση χρησιμοποιεί αυτό το λογαριασμό μόνο όταν δεν θέλει να χρησιμοποιήσει το λογαριασμό 97. Στο λογαριασμό αυτό καταχωρούνται τα υπολογιστικά έσοδα της επιχείρησης.

### **3.4 Λογαριασμός 91 – Ανακατάταξη εξόδων αγοράς και εσόδων**

#### **3.4.1 Περιεχόμενο και σκοπός**

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

Σκοποί της χρήσης του λογαριασμού 90 είναι οι εξής :

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

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

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

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

#### **3.4.2 Λειτουργία του λογαριασμού 91**

##### **91.00 « Ανακατάταξη εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά»**

Όταν χρησιμοποιείται η τεχνική της ορθολογικής κοστολόγησης είναι απαραίτητος ο διαχωρισμός των εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά. Ο διαχωρισμός αυτός επιτυγχάνεται καθώς ο 91.00 λειτουργεί σαν ενδιάμεσος μεταξύ του 90.06 και του 92. Αυτό σημαίνει ότι ο 91 χρεώνεται σε πίστωση του 90.06 για να γίνει ο διαχωρισμός και το υπόλοιπο του μεταφέρεται στο αντίστοιχα κέντρα κόστους.

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

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

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

Η λειτουργία του λογαριασμού είναι ανάλογη με εκείνη του 91.00, δηλαδή χρεώνεται σε πίστωση του 90.06 και πιστώνεται με τη μεταφορά των κονδυλίων στα κέντρα κόστους.<sup>23</sup>

### **91.02 «Οργανικά έσοδα κατ'είδος προομαδοποιημένα».**

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

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

Σκοπός του λογαριασμού αυτού είναι να επιτύχει την ταυτόχρονη και με το ίδιο παραστατικό μηχανογραφική ενημέρωση των λογαριασμών της γενικής λογιστικής και των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής. Ο λογαριασμός αυτός δε χρησιμοποιείται αν η μεταφορά των δεδομένων από τη γενική στην αναλυτική

<sup>23</sup> Κοστολόγηση εσωλογιστική και εξωλογιστική (Εμμ. Σακέλη) 1992



λογιστική γίνεται περιοδικά, καθώς στην περίπτωση αυτή δεν υπάρχει ταυτόχρονη και παράλληλη ενημέρωση των λογαριασμών της γενικής και της αναλυτικής λογιστικής.

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

#### **91.06 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος ενσωματωμένα προϋπολογιστικά».**

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

#### **91.07 «Οργανικά έσοδα κατ' είδος ενσωματωμένα προϋπολογιστικά».**

Ο λογαριασμός αυτός αρχικά πιστώνεται σε προϋπολογιστικές τιμές με χρέωση του 91.01 «Οργανικά έσοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα», όταν τα προϋπολογιστικά έσοδα πρέπει να μεριστούν με διαφορετικό τρόπο πριν καταλήξουν στους υπολογαριασμούς του 96. Επίσης, πιστώνεται και σε χρέωση απευθείας των υπολογαριασμών του 96, όταν δε χρειάζεται τα προϋπολογιστικά έσοδα να υποστούν κάποια επεξεργασία. Αν προκύψει διαφορά ανάμεσα στα πραγματοποιηθέντα και τα

προϋπολογισθέντα έσοδα, αυτή μεταφέρεται είτε στον 96.22 είτε στους υπολογαριασμούς του 97.

### **91.08 «Αποτελέσματα ενσωματωμένα προϋπολογιστικά»**

Ο λογαριασμός αυτός αρχικά χρεώνεται ή πιστώνεται με τα κονδύλια που αφορούν ανόργανα έσοδα ή έξοδα σε αντίστοιχη πίστωση ή χρέωση του 98.99 «Αποτελέσματα χρήσης». Όπως και στις προηγούμενες περιπτώσεις, οι τιμές των λογαριασμών που χρεοπιστώνονται είναι προϋπολογιστικές. Μετά τη λογιστικοποίηση των αποτελεσμάτων των λογαριασμών 81-85 της γενικής λογιστικής ο 91.08 χρεοπιστώνεται με ίση, αλλά αντίθετη κίνηση του 90.08. Οι τυχόν διαφορές μεταξύ προϋπολογιστικών και πραγματικών τιμών μεταφέρονται και αυτές στον 98.99 «Αποτελέσματα χρήσης».<sup>24</sup>

### **91.09 «Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες προϋπολογιστικά».**

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

## **3.5 Λογαριασμός 92 – Κέντρα – θέσεις κόστους**

### **3.5.1 Περιεχόμενο και σκοπός**

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

---

<sup>24</sup> Κοστολόγηση με την ομάδα 9 (Καραγιάννης Δ.) 2003

**α) 92.00 «Έξοδα παραγωγικής λειτουργίας».**

**β) 92.01 «Έξοδα διοικητικής λειτουργίας».**

**γ) 92.02 «Έξοδα λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης».**

**δ) 92.03 «Έξοδα λειτουργίας διάθεσης».**

**ε) 92.04 «Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας».**

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

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

### 3.5.2 Λειτουργία του λογαριασμού 92

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

- 90.06 με τα οργανικά έξοδα κατ' είδος, τα οποία προηγουμένως έχουν καταχωρηθεί στους οικείους υπολογαριασμούς της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής.
- 90.09 με τα υπολογιστικά έξοδα, όταν για την ενσωμάτωση τους στην αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης δε χρησιμοποιείται ο λογαριασμός 97.
- 91.00, 91.01, 91.05, όταν τα έξοδα δεν πηγαινούν απευθείας στα κέντρα κόστους, αλλά προομαδοποιούνται σε ενδιάμεσες θέσεις κόστους..
- 91.06 με τα ποσά των προϋπολογιστικών εξόδων που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος υπολογιστικά.
- άλλοι λογαριασμοί του 92 με την αξία των κονδυλίων ενός κύριου ή βοηθητικού κέντρου κόστους της επιχείρησης τα οποία μερίζονται σε άλλα κέντρα κόστους με βάση μια κλείδα μερισμού.
- 95 με τις θετικές αποκλίσεις του πρότυπου κόστους που προσδιορίζονται για κάθε στοιχείο κόστους των κέντρων κόστους.
- 97 με τα υπολογιστικά έξοδα, όταν για την ενσωμάτωση τους στην αναλυτική λογιστική δε χρησιμοποιείται ο 90.09.
- 99 με την αξία των υπηρεσιών που λαμβάνονται από άλλα κέντρα κόστους τα οποία τηρούν αυτόνομα βιβλία αναλυτικής λογιστικής.

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

- Υπολογαριασμοί του 92 με την κατανομή του κόστους των βοηθητικών θέσεων κόστους σε άλλα κύρια ή βοηθητικά κέντρα κόστους.

- Υπολογαριασμοί του 93, όταν γίνεται η μεταφορά και η επιβάρυνση της παραγωγής σε εξέλιξη με το κόστος των τμημάτων.
- 95 με τις αρνητικές αποκλίσεις του πρότυπου κόστους που προσδιορίζονται για τα στοιχεία του κόστους των λογαριασμών κέντρων κόστους.
- 96 με τα άμεσα έξοδα πωλήσεων, τα οποία θεωρείται ότι διαμορφώνουν το μικτό αποτέλεσμα.
- 98.99 με το κόστος των λειτουργιών διοίκησης, διάθεσης ερευνών και ανάπτυξης και χρηματοοικονομικής, το οποίο θεωρείται ότι βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα και διαμορφώνει το καθαρό αποτέλεσμα χρήσης.

Αυτό σημαίνει ότι τα έξοδα των τεσσάρων παραπάνω λειτουργιών, όπως και στη γενική λογιστική δε λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του μικτού αποτελέσματος, αλλά επιβαρύνουν μόνο το καθαρό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης.

- 92.02 με την αξία των υπηρεσιών που παρέχονται σε άλλα κέντρα, τα οποία τηρούν σύστημα αυτοτελούς αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης.

Στο τέλος κάθε περιόδου λογισμού (πχ μήνας, χρόνος) ο λογαριασμός 92 πρέπει να παρουσιάζεται εξισωμένος.<sup>25</sup>

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

Στο λογαριασμό 92.00 «Έξοδα λειτουργίας παραγωγής» συγκεντρώνονται όλες εκείνες οι εκροές που σχετίζονται με το κόστος παραγωγής. Το κόστος των άμεσων υλικών, είναι δυνατό είτε να μεταφέρεται απευθείας στους οικείους υπολογαριασμούς του 93 «παραγωγή σε εξέλιξη» είτε να επιβαρύνει αρχικά τις αντίστοιχες κύριες και βοηθητικές θέσεις κόστους του λογαριασμού 92 και στη συνέχεια να μεταφερθεί στον λογαριασμό 93 «παραγωγή σε εξέλιξη».

Στο κόστος παραγωγικής λειτουργίας περιλαμβάνονται όλα τα έξοδα της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής εκτός εκείνων του λογαριασμού 65 «τόκοι και συναφή έξοδα». Επίσης, περιλαμβάνονται υπολογιστικά έξοδα που πραγματοποιούνται για τη

<sup>25</sup> Κοστολόγηση με την ομάδα 9 (Καραγιάννης Δ.) 2003

συνέχιση της παραγωγικής λειτουργίας και τα οποία δεν επιβαρύνουν τους υπολογαριασμούς του 93 (για να μην επιβαρύνεται το κόστος αποθέματος με υπολογιστικά έξοδα.)

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

Α΄ Σύνθεση

Άμεσα υλικά

Έμμεσα υλικά

Άμεση εργασία

Άμεσα και έμμεσα ΓΒΕ

Β΄ Σύνθεση

Έμμεσα υλικά

Άμεση εργασία

Άμεσα και έμμεσα ΓΒΕ

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

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

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

#### **92.01 «Έξοδα διοικητικής λειτουργίας».**

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

#### **92.02 «Έξοδα λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης»**

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

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

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

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

#### **92.03 «Έξοδα λειτουργίας διάθεσης»**

Περιλαμβάνει όλο τα έξοδα που πραγματοποιεί η επιχείρηση για την προετοιμασία, προώθηση και πραγματοποίηση των πωλήσεων της. Εδώ, δηλαδή, συγκεντρώνονται όλα τα έξοδα της ομάδας 6 του Ελληνικού γενικού λογιστικού σχεδίου, που αφορούν

τη λειτουργία διάθεσης με εξαίρεση τους τόκους και τα συναφή έξοδα. Επίσης, εδώ συγκεντρώνονται και όλα τα υπολογιστικά έξοδα που αφορούν τη λειτουργία αυτή.

Τα έξοδα πωλήσεων, όταν μπορούν να εξατομικευθούν κατ' είδος εμπορεύματος ή προϊόντος, χαρακτηρίζονται ως ειδικά ή άμεσα. Τα έξοδα αυτά, όπως και στη γενική λογιστική προσαυξάνουν το κόστος κτήσης ή παραγωγής του πωλούμενου αγαθού. Όταν, δηλαδή, πραγματοποιούνται τα άμεσα έξοδα πωλήσεων, αρχικά χρεώνεται ο 92.03.94 «άμεσα έξοδα πωλήσεων» και στη συνέχεια το ποσό αυτό μεταφέρεται μαζί με το κόστος παραχθέντων ή αγοράς πωληθέντων στον 96.22, προκειμένου να προσδιοριστεί το ολικό κόστος πωλήσεων.

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

#### **92.04 «Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας».**

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

Στο τέλος της χρήσης, τα έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας μεταφέρονται και βαρύνουν το κόστος της λειτουργίας διάθεσης, κατά το μέρος που ενδεχομένως αφορά τη λειτουργία αυτή, τα έσοδα κεφαλαίων κατά το τμήμα που αφορά χρηματοοικονομικά έσοδα και τον 98.99 «Αποτελέσματα χρήσης».<sup>26</sup>

---

<sup>26</sup> Κοστολόγηση με την ομάδα 9 (Καραγιάννης Δ.) 2003



## 3.6 Λογαριασμός 93 – Κόστος παραγωγής ( παραγωγή σε εξέλιξη )

### 3.6.1 Περιεχόμενο και σκοπός

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

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

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

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

- Από το υπόλοιπο του λογαριασμού 94.23 «Παραγωγή σε εξέλιξη » στο τέλος της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου.

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

Ο λογαριασμός 93 «Κόστος παραγωγής» (Παραγωγή σε εξέλιξη) πιστώνεται με το κόστος των αποθεμάτων που παράγονται και εισάγονται στην αποθήκη προκειμένου να διατεθούν για πώληση ή να υποστούν περαιτέρω επεξεργασία, ενώ χρεώνεται ο λογαριασμός 94«Αποθέματα». Στο τέλος της χρήσης ο λογαριασμός «Κόστος παραγωγής» (Παραγωγή σε εξέλιξη) πιστώνεται με το κόστος της παραγωγής σε εξέλιξη σε χρέωση του λογαριασμού αποθεμάτων 94.23 «Παραγωγή σε εξέλιξη»{Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας 66.816/Α.Σ. 2200/ γνώμη 227/94

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

στάδιο παράγονται ευδιάκριτα ημίετοιμα προϊόντα, για τα οποία πρέπει να τηρούνται αντίστοιχες μερίδες αποθήκης κάτω από το λογαριασμό 94.}

### **3.6.2 Λειτουργία του λογαριασμού 93**

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

- των υπολογαριασμών του 92 « κέντρα – θέσεις κόστους», με το κόστος που έχει συγκεντρωθεί σε κάθε μία από τις θέσεις κόστους. Με την εγγραφή αυτή γίνεται ο καταλογισμός του κόστους που αναλογεί σε κάθε προϊόν (φορέα κόστους). Το τμήμα του κόστους που θα καταλογιστεί σε κάθε φορέα κόστους υπολογίζεται με βάση την κλείδα μερισμού που χρησιμοποιεί η επιχείρηση.
- των υπολογαριασμών του 94 με την αξία των αποθεμάτων που μπαίνουν στην παραγωγική διαδικασία για επεξεργασία. Τα αποθέματα αποτιμώνται σε ιστορικές τιμές κτήσης. Η επιχείρηση εναλλακτικά μπορεί να μη χρεώσει τον 93, αλλά να χρησιμοποιήσει τον 92.00 «κόστος παραγωγικής λειτουργίας», προκειμένου να αποτυπώσει λογιστικά την εξαγωγή των πρώτων υλών από τις αποθήκες και την είσοδο τους στην παραγωγική διαδικασία.
- του 94.23 «Παραγωγή σε εξέλιξη», όταν το υπόλοιπο του 94.23 κατά το τέλος της κλειόμενης χρήσης μεταφέρεται στη χρέωση του 93.
- του λογαριασμού 95 «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» με τις θετικές αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος.
- του λογαριασμού 97.10.00 «Διαφορές απογραφής» με την αξία των διαφορών απογραφής που διαπιστώνονται στο τέλος της χρήσης κατά τη μεταφορά του υπολοίπου του λογαριασμού 93 στη χρέωση του 94.23.
- του λογαριασμού 97.10.01 «Υπολειμματικά έξοδα τμημάτων και βοηθητικών υπηρεσιών παραγωγικής λειτουργίας» με τις πιστωτικές διαφορές που προκύπτουν κατά τον καταλογισμό του κόστους παραγωγής στους φορείς κόστους.

- του λογαριασμού 99.01 «Χορηγήσεις που ελήφθησαν από άλλα καταστήματα» με την αξία των χορηγήσεων που λαμβάνονται από άλλα κέντρα, το οποία τηρούν ανεξάρτητη λογιστική, όταν η αξία αυτή δεν περνάει από τους λογαριασμούς του 92.

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

- του λογαριασμού 92.02 «έξοδα λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης» με το συνολικό κόστος της πειραματικής παραγωγής, όταν το κόστος αυτό ενσωματώνεται στο λειτουργικό κόστος έρευνας και ανάπτυξης.

- των υπολογαριασμών του 94. Οι υπολογαριασμοί του 94 χρεώνονται σε πίστωση του «Παραγωγή σε εξέλιξη» με το κόστος των αποθεμάτων που παράγονται και εισάγονται στην αποθήκη είτε για να διατεθούν είτε για να υποστούν παραπέρα επεξεργασία.

- του λογαριασμού 94.23 «Παραγωγή σε εξέλιξη» με το κόστος των αγαθών που κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού βρίσκονται στη γραμμή παραγωγής για επεξεργασία.

- του λογαριασμού 95 «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» με τις αρνητικές αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος.

- του λογαριασμού 96.20.14 «Κόστος ιδιοπαραγωγής παγίων στοιχείων» με το κόστος των ιδιοπαραγόμενων παγίων στοιχείων, στο οποίο περιλαμβάνεται και το μέρος του κόστους ερευνών και ανάπτυξης, που αφορά πραγματικό έργο μακροχρόνιας αξιοποίησης.

- του λογαριασμού 97.10.00 «Διαφορές απογραφών» με την αξία των χρεωστικών διαφορών απογραφής που διαπιστώνονται στο τέλος της χρήσης κατά τη μεταφορά του υπολοίπου του λογαριασμού 93 στη χρέωση του 94.23.

- του λογαριασμού 97.10.01 «Υπολειμματικά έξοδα τμημάτων και βοηθητικών υπηρεσιών παραγωγικής λειτουργίας» με τις χρεωστικές διαφορές που προκύπτουν κατά τον καταλογισμό του κόστους παραγωγής στους φορείς κόστους.

- του λογαριασμού 99.02 «Χορηγήσεις που δόθηκαν σε άλλα καταστήματα» με την αξία των χορηγήσεων που δίνονται σε άλλα κέντρα, τα οποία τηρούν ανεξάρτητη λογιστική όταν η αξία αυτή δεν περνάει από τους οικείους λογαριασμούς του 92.<sup>27</sup>

### **3.7 Λογαριασμός 94 – Αποθέματα**

#### **3.7.1 Περιεχόμενο και σκοπός**

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

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

**94.20 «Εμπορεύματα».**

**94.21«Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή»**

**94.22 «Υποπροϊόντα και υπολείμματα».**

**94.23 «Παραγωγή σε εξέλιξη».**

**94.24 «Πρώτες και βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας».**

**94.25 «Αναλώσιμα υλικά».**

**94.26 «Ανταλλακτικά παγίων».**

**94.28 «Είδη συσκευασίας».**

Αυτή η βαθύτερη ανάλυση των λογαριασμών της ομάδας 2 έχει ως στόχο να εξυπηρετήσει τις ανάγκες της επιχείρησης για καλύτερη κοστολόγηση και έλεγχο των αποθεμάτων που υπάρχουν στις αποθήκες της, τον προσδιορισμό των βραχυχρόνιων

---

<sup>27</sup> Κοστολόγηση με την ομάδα 9 (Καραγιάννης Δ.) 2003

αποτελεσμάτων και την ανάλυση των αποτελεσμάτων κατά κλάδους ή κέντρα δραστηριότητας ή φορείς ευθύνης.

{Το τελευταίο όριο ανάλυσης των υπολογαριασμών του 94 είναι η μερίδα αποθήκης στην οποία παρακολουθείται η τελευταία υποδιαίρεση της συγκεκριμένης κατηγορίας αποθέματος. Η τελευταία υποδιαίρεση κάθε κατηγορίας αποθεμάτων υπαγορεύεται είτε από διαχειριστικές και κοστολογικές ανάγκες είτε από υποχρεωτικής εφαρμογής κανόνες δικαίου.

Το παραπάνω σημαίνει ότι οι μερίδες αποθήκης του άρθρου 8 του ΚΒΣ είναι ίδιες με τους κατ' είδος, ποσότητα και αξία αναλυτικοβάθμιους υπολογαριασμούς του 94 (Εγκύκλιος Υπουργείου Οικονομικών 50882/Λ.Σ. 2042 Γνωμ. 161/5-7-93). }

Η τελευταία υποδιαίρεση κάθε κατηγορίας αποθεμάτων παρακολουθείται σε περισσότερες από μια μερίδες αποθήκης, όταν το απόθεμα φυλάσσεται σε περισσότερους από έναν αποθηκευτικούς χώρους.

Στην περίπτωση αυτή το ύψος του αποθέματος παρακολουθείται σε τόσες καρτέλες αποθήκης όσοι είναι και οι αποθηκευτικοί χώροι στους οποίους φυλάσσεται.

Οι καρτέλες αποθήκης, που όπως αναφέρθηκε πιο πάνω αποτελούν τους λογαριασμούς της τελευταίας υποδιαίρεσης των αποθεμάτων, τηρούνται κατά ποσότητα και αξία. Η τήρηση των αποθεμάτων κατά ποσότητα και αξία μπορεί να επιτευχθεί με το σύστημα της διαρκούς απογραφής. Με το σύστημα αυτό, με κάθε εξαγωγή ή εισαγωγή ποσότητας αποθέματος από και προς τις αποθήκες της επιχείρησης, ενημερώνεται η καρτέλα της αποθήκης κατά ποσότητα και αξία. Έτσι με το σύστημα της διαρκούς απογραφής, η επιχείρηση είναι σε θέση να γνωρίζει ανά πάσα στιγμή την αξία και την ποσότητα των αποθεμάτων που βρίσκονται στις αποθήκες της.

Στο σύστημα της διαρκούς απογραφής οι λογαριασμοί τηρούνται (και οι συνεπώς και οι καρτέλες αποθήκης) ως αμιγείς. Αυτό σημαίνει ότι εφόσον οι ποσότητες αποθέματος κατά την εισαγωγή τους στην αποθήκη χρεώνονται με τιμές κτήσης (κόστος κτήσης για τα εμπορεύματα, κόστος παραγωγής για τα προϊόντα και τα υποπροϊόντα), πιστώνονται και με τιμές κτήσης, όταν το απόθεμα βγαίνει από την

αποθήκη προς πώληση. Εξαίρεση μπορούν να αποτελέσουν μόνο ορισμένες κατηγορίες αναλώσιμων υλικών. Αυτά, θεωρείται ότι, αναλώνονται αμέσως μετά την παραλαβή τους. Τα υλικά αυτά εξαιτίας της μικρής επίδρασης που ασκούν στο τελικό αποτέλεσμα της επιχείρησης και του μεγάλου κόστους που συνεπάγεται η παρακολούθηση καθενός από αυτά κατά ποσότητα και αξία, είναι δυνατό να παρακολουθούνται είτε κατά ομάδες είτε ακόμα και στο σύνολο τους μόνο κατά αξία. Ακόμα, ορισμένα από αυτά, που η επίδραση τους στο συνολικό αποτέλεσμα της επιχείρησης είναι αμελητέα, είναι δυνατό κατά την απόκτηση τους να καταχωρίζονται απευθείας σε λογαριασμούς εξόδων.

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

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

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

πίστωση των λογαριασμών της αποθήκης γίνονται λογιστικά με παραστατικά που εκδίδονται για το σκοπό αυτό (δελτία αποστολής).<sup>28</sup>

### 3.7.2 Λειτουργία του λογαριασμού 94

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

- 90.01 «Αρχικά αποθέματα λογισμένα», προκειμένου να αντικριστούν στους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης τα αρχικά αποθέματα της επιχείρησης.
- 90.02 «Αγορές λογισμένες», προκειμένου να αντικριστεί στους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης το οριστικοποιημένο κόστος αγορών της επιχείρησης, όταν δεν προηγείται χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 91.
- Υπολογαριασμοί του 91 «Ανακατάταξη εξόδων – εσόδων», σε περίπτωση που το κόστος αγορών μεταφέρεται πρώτα στους οικείους λογαριασμούς του 91, προκειμένου να μεριστεί με διαφορετικό τρόπο από εκείνο της γενικής λογιστικής και από εκείνο της κατάταξης του κόστους μέσα στους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης. Δηλαδή οι υπολογαριασμοί του 91 χρεώνονται αρχικά σε πίστωση του 90.02 και στη συνέχεια πιστώνονται και εξισώνονται σε χρέωση του λογαριασμού 94.
- 91.09 «Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες προϋπολογιστικά» στην περίπτωση που δεν είναι γνωστό κατά την παραλαβή των αγαθών το ακριβές κόστος τους, οπότε ο λογαριασμός 94 χρεώνεται με πρότυπες τιμές.
- 93 «Κόστος παραγωγής» (παραγωγή σε εξέλιξη). Στο τέλος της χρήσης μετά τη διενέργεια της φυσικής απογραφής το σύνολο της αξίας των υλικών που βρίσκεται πάνω στη γραμμή παραγωγής για κατεργασία, μεταφέρεται στη χρέωση του 94.23 «Παραγωγή σε εξέλιξη».

---

<sup>28</sup> Κοστολόγηση με την ομάδα 9 (Καραγιάννης Δ.) 2003



- 94 «Αποθέματα» με την αξία των αποθεμάτων που διακινούνται μεταξύ των αποθηκών και υποκαταστημάτων ή εργοστασίων, όταν αυτά δεν τηρούν αυτοτελή λογιστική.
- 95 «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» στην περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει πρότυπη κοστολόγηση και προκύπτουν θετικές αποκλίσεις κόστους αγοράς κατά την παραλαβή των αποθεμάτων από τους τρίτους με τους οποίους συναλλάσσεται.
- 97.10 «Διαφορές καταλογισμού» με την αξία των πλεονασμάτων που προκύπτουν κατά την απογραφή που διενεργεί η επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου ή κατά τη διάρκεια αυτής.
- 99.01 «Χορηγήσεις που ελήφθησαν από καταστήματα ή υποκαταστήματα» με την αξία των αποθεμάτων που λαμβάνει η επιχείρηση από άλλα εργοστάσια ή αποθήκες της στα οποία τηρεί αυτοτελή λογιστική εκμετάλλευσης.

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

- 92.00 «Έξοδα λειτουργίας παραγωγής», όταν η αξία των αποθεμάτων που αναλώνονται στην παραγωγική διαδικασία, καταλογίζεται απευθείας στη χρέωση των υπολογαριασμών του 92.00 «Έξοδα λειτουργίας παραγωγής».
- 93 «Κόστος παραγωγής», στην περίπτωση που το κόστος των άμεσων υλικών που βγαίνουν από την αποθήκη για να αναλωθούν στη γραμμή παραγωγής της επιχείρησης δε διέρχεται από το λογαριασμό 92, αλλά καταλογίζεται απευθείας στο λογαριασμό 93.
- 94 «Αποθέματα» με την αξία των αποθεμάτων που διακινούνται μεταξύ των αποθηκών, υποκαταστημάτων ή εργοστασίων της επιχείρησης, όταν αυτά δεν τηρούν αυτοτελή αναλυτική λογιστική.
- 95 «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος», με την αξία των αρνητικών αποκλίσεων του κόστους αγοράς που προκύπτουν κατά την παραλαβή των αγαθών από την επιχείρηση, όταν αυτή εφαρμόζει μεθόδους πρότυπης κοστολόγησης.

- 96.20 «Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωληθέντων» με το κόστος παραγωγής ή αγοράς των πωληθέντων αποθεμάτων.
- 97.10 «Διαφορές καταλογισμού», με την αξία των ελλειμμάτων που προκύπτουν κατά την απογραφή που διενεργεί η επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου ή κατά τη διάρκεια αυτής.
- 90.02 «Αγορές λογισμένες», με τη μείωση της αξίας του κόστους αγοράς των αποθεμάτων λόγω επιστροφών, εκπτώσεων ή μειώσεων των πωλήσεων.
- 91 «Ανακατάταξη εξόδων αγοράς και εσόδων». Στην περίπτωση που το κόστος αγοράς των αποθεμάτων έχει καταχωρηθεί σε χρέωση του λογαριασμού 91, τότε και οι ενδεχόμενες μειώσεις της αξίας του, λόγω εκπτώσεων ή επιστροφών αγορών καταχωρούνται και αυτές σε πίστωση του λογαριασμού 91.
- Επίσης κατά τη διενέργεια των εγγραφών κλεισίματος των βιβλίων της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης, ο λογαριασμός 94 «Αποθέματα» πιστώνεται με την αξία του τελικού αποθέματος σε χρέωση των λογαριασμών 90 «Διάμεσοι αντικριζόμενοι λογαριασμοί», 98 «Αναλυτικά αποτελέσματα», 99 «Εσωτερικές διασυνδέσεις».<sup>29</sup>

### **3.8 Λογαριασμός 96 – Έσοδα - μικτά, αναλυτικά αποτελέσματα**

#### **3.8.1 Περιεχόμενο και σκοπός**

Στους υπολογαριασμούς του 96 παρακολουθούνται :

- τα έσοδα των λογαριασμών της ομάδας 7 της γενικής λογιστικής στους υπολογαριασμούς 96.00 – 96.19.
- τα υπολογιστικά έσοδα της επιχείρησης, τα οποία εμφανίζονται στην αναλυτική λογιστική. Καταχωρούνται και αυτά στους υπολογαριασμούς 96.00 – 96.19.
- το κόστος πωληθέντων, το οποίο παρακολουθείται στο λογαριασμό 96.20 «Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωληθέντων». Η ανάπτυξη του λογαριασμού 96.20 είναι αντίστοιχη με την ανάπτυξη των δευτεροβάθμιων λογαριασμών 96.00 – 96.19 και

<sup>29</sup> Κοστολόγηση με την ομάδα 9 (Καραγιάννης Δ.) 2003

περιλαμβάνει το κόστος παραγωγής ή αγοράς όλων των αποθεμάτων που πωλήθηκαν από την επιχείρηση.

- τα άμεσα έξοδα πωλήσεων τα οποία παρακολουθούνται στο λογαριασμό 96.21 «Άμεσα έξοδα πωλήσεων». Στο λογαριασμό αυτό συγκεντρώνονται και παρακολουθούνται όλα τα έξοδα που πραγματοποιούνται για τη λειτουργία διάθεσης και τα οποία μπορούν να εξατομικευθούν άμεσα κατ' είδος αγαθού.

- τα μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης τα οποία παρακολουθούνται στο λογαριασμό 96.22 «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα». Ο λογαριασμός 96.22 δύναται να λειτουργεί με δύο διαφορετικούς τρόπους :

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

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

### **3.8.2 Λειτουργία του λογαριασμού 96**

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

- 90.07 «Οργανικά έσοδα κατ'είδος λογισμένα». Στην περίπτωση αυτή, οι λογαριασμοί 96.00 έως και 96.19 πιστώνονται σε χρέωση του 90.07 με τα πραγματοποιηθέντα οργανικά έσοδα κατ' είδος της επιχείρησης.

Αυτό γίνεται στην περίπτωση που ο λογαριασμός 90.07 δε χρεώνεται σε πίστωση ενός εκ των 91.02 «Οργανικά έσοδα κατ'είδος προομαδοποιημένα» και 91.07 «Οργανικά έσοδα κατ'είδος ενσωματωμένα προϋπολογιστικά».

- 91.02 «Οργανικά έσοδα κατ'είδος προομαδοποιημένα». Στην περίπτωση που η επιχείρηση κάνει ανακατάταξη των οργανικών εσόδων κατ'είδος που ενσωματώνει στην αναλυτική λογιστική προκειμένου να αντλήσει χρήσιμες πληροφορίες. Αρχικά, δηλαδή, ο λογαριασμός 91.02 πιστώνεται σε χρέωση του 90.07 με τα κονδύλια που μεταφέροντα στην αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης και αφού ακολουθήσει η ανακατάταξη των οργανικών εσόδων κατ'είδος πιστώνεται σε χρέωση ενός εκ των 96.00 έως και 96.19.

- 91.07 «Οργανικά έσοδα κατ'είδος ενσωματωμένα προϋπολογιστικά». Στην περίπτωση που τα οργανικά έσοδα κατ'είδος που πραγματοποιεί η επιχείρηση δεν είναι εκκαθαρισμένα, τότε αυτά λογιστικοποιούνται στην αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης με πρότυπες τιμές. Αυτό σημαίνει ότι αρχικά χρεώνεται ο 91.07 σε πίστωση του 96 και στη συνέχεια αφού εκκαθαριστούν τα οργανικά έσοδα κατ'είδος ο 91.07 θα πιστωθεί σε χρέωση του 90.07.

- 90.10 «Υπολογιστικά έσοδα λογισμένα». Αυτό συμβαίνει στην περίπτωση που για την ενσωμάτωση των υπολογιστικών εσόδων στην αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης δε χρησιμοποιείται ο 97.01 «Διαφορές ενσωμάτωσης υπολογιστικών εσόδων».

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

- 90.07 «Οργανικά έσοδα κατ'είδος λογισμένα» με τα μειωτικά κονδύλια των λογισμένων εσόδων, δηλαδή επιστροφές ή εκπτώσεις πωλήσεων. Στην περίπτωση, δηλαδή, που κατά την χορήγηση της έκπτωσης από την επιχείρηση δεν καθίσταται δυνατή για διάφορους λόγους η πίστωση του συγκεκριμένου αναλυτικού

λογαριασμού εσόδου, τα αντίστοιχα κονδύλια καταχωρούνται σε συγκεντρωτικούς λογαριασμούς εκπτώσεων και μεταφέρονται στους οικείους υπολογαριασμούς μετά από κατανομή.

- 90.10 «Υπολογιστικά έσοδα λογισμένα» με τα μειωτικά στοιχεία των υπολογιστικών εσόδων, που υπολογίζει η επιχείρηση στην αναλυτική λογιστική.

- 96.22 «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα». Οι λογαριασμοί 96.00 – 96.19 χρεώνονται σε πίστωση του 96.22, προκειμένου να μεταφερθούν τα κονδύλια των οργανικών εσόδων κατ'είδος στον 96.22 και εκεί να προσδιοριστεί το μικτό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης. Αυτή η κίνηση πραγματοποιείται μόνο στην περίπτωση που τα οργανικά έσοδα κατ'είδος της επιχείρησης και τα υπολογιστικά έσοδα δεν καταχωρούνται απευθείας στους οικείους υπολογαριασμούς του 96.22.

Β) Ο λογαριασμός **96.20** «Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωληθέντων» Χρεώνεται σε πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 94 «Αποθέματα» με το κόστος παραγωγής των πωληθέντων προϊόντων ή με το κόστος αγοράς των πωληθέντων εμπορευμάτων.

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

Γ) Ο λογαριασμός 96.21 «Άμεσα έξοδα πωλήσεων». Χρεώνεται σε πίστωση του υποχρεωτικού δευτεροβάθμιου 92.03 «Λειτουργία διάθεσης» με τα άμεσα έξοδα πωλήσεων που πραγματοποιεί η επιχείρηση.

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

Δ) Ο λογαριασμός **96.22** «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα» είναι ο λογαριασμός, ο οποίος συγκεντρώνει το σύνολο των οργανικών εσόδων κατ'είδος και των υπολογιστικών εσόδων που μεταφέρονται στην αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης. Επίσης, εδώ συγκεντρώνονται και τα κονδύλια του κόστους παραγωγής ή αγοράς πωληθέντων και των άμεσων εξόδων πωλήσεων. Σε κάθε στιγμή ο 96.22 – εφόσον

έχουν προηγηθεί όλες οι μεταφορές όλων των παραπάνω κονδυλίων στους υπολογαριασμούς του δείχνει το μικτό κέρδος ή ζημία χρήσης για την επιχείρηση. Δείχνει, δηλαδή, το συνολικό αποτέλεσμα της επιχείρησης που προέκυψε από τις κύριες και παρεπόμενες δραστηριότητες της. Ο λογαριασμός 96.22 λειτουργεί ως εξής :

- πιστώνεται σε χρέωση των υπολογαριασμών 96.00 έως 96.19 για τη μεταφορά των κονδυλίων των οργανικών εσόδων κατ'είδος και των υπολογιστικών εσόδων προκειμένου να υπολογιστεί το μικτό αποτέλεσμα χρήσης. Ωστόσο, όπως έχει ήδη αναφερθεί ο 96.22 μπορεί να πιστωθεί απευθείας (χωρίς καμία μεσολάβηση των υπολογαριασμών 96.00 – 96.19) σε χρέωση των παρακάτω λογαριασμών :

1. 96.07 «Οργανικά έσοδα κατ'είδος λογισμένα»
2. 90.10 «Οργανικά έσοδα λογισμένα»
3. 91.02 «Οργανικά έσοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα»
4. 91.07 «Οργανικά έσοδα κατ'είδος ενσωματωμένα προϋπολογιστικά»

- πιστώνεται σε χρέωση του λογαριασμού 98.99 «Αποτελέσματα χρήσης» κατά τη μεταφορά σε αυτόν της ενδεχόμενης μικτής αναλυτικής ζημίας εκμετάλλευσης που πραγματοποιεί η επιχείρηση κατά τη διάρκεια της χρήσης, ώστε να προσδιοριστεί το καθαρό αποτέλεσμα της χρήσης.

- χρεώνεται σε πίστωση του 96.20 «Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωληθέντων» με το κόστος των πωληθέντων αγαθών της επιχείρησης. Αυτό γίνεται για να μεταφερθεί το κόστος αγοράς ή παραγωγής των πωληθέντων αγαθών στη χρέωση του 96.22 και να προσδιοριστεί το μικτό αναλυτικό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης.

- χρεώνεται σε πίστωση του 96.21 «Άμεσα έξοδα πωλήσεων» με τα άμεσα έξοδα πωλήσεων προκειμένου κι αυτά να μεταφερθούν στους οικείους υπολογαριασμούς έτσι, ώστε να υπολογιστεί το μικτό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης για την κλειόμενη διαχειριστική περίοδο.

- χρεώνεται σε πίστωση του 98.99 «Αποτελέσματα χρήσης» προκειμένου να μεταφερθεί σε αυτόν το μικτό αναλυτικό κέρδος της διαχειριστικής, ώστε να εξαχθεί το συνολικό αποτέλεσμα της χρήσης για την επιχείρηση.<sup>30</sup>

### **3.9 Λογαριασμός 98 – Αναλυτικά αποτελέσματα**

#### **3.9.1 Περιεχόμενο και σκοπός**

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

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

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

---

<sup>30</sup> Κοστολόγηση με την ομάδα 9 (Καραγιάννης Δ.) 2003

εσόδων και εξόδων στην αναλυτική λογιστική χρησιμοποιούνται οι λογαριασμοί 90.09 «Υπολογιστικά έξοδα λογισμένα» και 90.10 «Υπολογιστικά έσοδα λογισμένα», το συνολικό αποτέλεσμα χρήσης, όπως αυτό προσδιορίζεται στην αναλυτική λογιστική, ισούται με :

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

Σε περίπτωση που η επιχείρηση χρησιμοποιεί τους οικείους υπολογαριασμούς του 97 «Διαφορές ενσωμάτωσης και καταλογισμού», προκειμένου να εντάξει τα υπολογιστικά έσοδα και έξοδα στην αναλυτική λογιστική. Το καθαρό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης, όπως αυτό καθορίζεται στο λογαριασμό 98.99 «Αποτελέσματα χρήσης» είναι ίσο με το καθαρό αποτέλεσμα χρήσης του λογαριασμού 86.99 «Αποτελέσματα χρήσης» της γενικής λογιστικής. Ωστόσο, το μικτό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης, όπως υπολογίζεται στους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης, διαφέρει από το αντίστοιχο μικτό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης του λογαριασμού 80.01 «Μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης» της γενικής λογιστικής. Η διαφορά αυτή οφείλεται στις αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος, στις διαφορές ενσωμάτωσης και καταλογισμού και στα υπολογιστικά έσοδα και έξοδα που εντάσσει η επιχείρηση στην αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης. Πιο συγκεκριμένα :

86.01 «Μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης» = 96.22 «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης» + Διαφορές ενσωμάτωσης και καταλογισμού + Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος + Υπολογιστικά έξοδα – Υπολογιστικά έσοδα (εννοείται ότι διαφορές ενσωμάτωσης και καταλογισμού καθώς και αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος μπορούν να πάρουν είτε θετικές είτε αρνητικές τιμές στην εξίσωση.)<sup>31</sup>

### **3.9.2 Λειτουργία του λογαριασμού 98**

Ο λογαριασμός 98.00 έως και 98.98 δεν είναι υποχρεωτικοί.

Επομένως, η ανάπτυξη τους γίνεται από την επιχείρηση ελεύθερα σύμφωνα με όποιο τρόπο ικανοποιεί καλύτερα τις ανάγκες της.

<sup>31</sup> Κοστολόγηση με την ομάδα 9 (Καραγιάννης Δ.) 2003



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

- 90.08 «Αποτελέσματα λογισμένα». Ο διάμεσος λογαριασμός 90.08 «Αποτελέσματα λογισμένα» πιστώνεται σε χρέωση του λογαριασμού 98.99 «Αποτελέσματα χρήσης», προκειμένου να αντικριστεί στην αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης, το χρεωστικό υπόλοιπο των λογαριασμών των έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων της ομάδας 8 της γενικής λογιστικής. Σε περίπτωση που η επιχείρηση επιθυμεί την ανακατάταξη των χρεωστικών κονδυλίων των έκτακτων ανόργανων αποτελεσμάτων, που εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική μέσω του λογαριασμού 90.08, θα χρεώσει τον 91.08 «Αποτελέσματα ενσωματωμένα προϋπολογιστικά» σε πίστωση του 90.08 «Αποτελέσματα λογισμένα». Στη συνέχεια, ο λογαριασμός 91.08 θα πιστωθεί σε χρέωση του λογαριασμού 98.99.
- 92.01 «Έξοδα διοικητικής λειτουργίας». Ο λογαριασμός 92.01 «Έξοδα διοικητικής λειτουργίας» πιστώνεται προκειμένου να μεταφερθούν στα αποτελέσματα χρήσης, τα έξοδα της διοικητικής λειτουργίας κατά τη διαχειριστική χρήση.
- 92.02 «Έξοδα λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης». Ο συγκεκριμένος λογαριασμός πιστώνεται για να μεταφερθούν στα αποτελέσματα χρήσης, τα έξοδα που πραγματοποίησε η επιχείρηση για έρευνα και ανάπτυξη κατά τη κλειόμενη διαχειριστική περίοδο.
- 92.03 «Έξοδα λειτουργίας διάθεσης». Με την πίστωση του λογαριασμού αυτού, μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης όλα τα ποσά που ξόδεψε η επιχείρηση για τη διάθεση προϊόντων ή εμπορευμάτων στους πωλητές της.
- 92.04 «Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας». Ομοίως με την πίστωση του λογαριασμού 92.04 μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης, τα έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας της επιχείρησης για την κλειόμενη διαχειριστική περίοδο.
- 95 «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος». Σε περίπτωση που ο λογαριασμός 95 «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» παρουσιάζει χρεωστικό υπόλοιπο, δηλαδή οι πρότυπες τιμές κοστολόγησης των προϊόντων ή των εμπορευμάτων της επιχείρησης

είναι μεγαλύτερες από την πραγματική τους αξία, τότε το υπόλοιπο αυτό μεταφέρεται, στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου, στα αποτελέσματα χρήσης κατά το τμήμα εκείνο των αποκλίσεων που δεν αφορά το τελικό απόθεμα χρήσης, όπως αυτό προκύπτει μετά τη διενέργεια της φυσικής απογραφής.

- 96.22 «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης». Στη χρέωση των αποτελεσμάτων χρήσης μεταφέρεται από τον 96.22, το κονδύλιο εκείνο που αφορά τις μικτές ζημίες εκμετάλλευσης της κλειόμενης χρήσης. Τις ζημίες, δηλαδή, που προκύπτουν από τις κύριες και

παρεπόμενες δραστηριότητες της επιχείρησης.

- 97 «Διαφορές ενσωμάτωσης και καταλογισμού». Στη χρέωση των αποτελεσμάτων χρήσης μεταφέρεται, ακόμη, τυχόν χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού 97 «Διαφορές ενσωμάτωσης και καταλογισμού».

- 98.99.99 «Καθαρά αποτελέσματα». Σε περίπτωση στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου, μετά τη μεταφορά όλων των απαιτούμενων κονδυλίων στο λογαριασμό 98.99, ο συγκεκριμένος λογαριασμός παρουσιάζει πιστωτικό υπόλοιπο, αυτό μεταφέρεται σε πίστωση του λογαριασμού 98.99.99 «Καθαρά αποτελέσματα».

- 90 «Διάμεσοι αντικριζόμενοι λογαριασμοί», 94 «Αποθέματα», 99 «Εσωτερικές διασυνδέσεις». Οι λογαριασμοί αυτοί πιστώνονται κατά τη διενέργεια κλεισίματος των βιβλίων της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης, σε χρέωση των καθαρών κερδών χρήσης που πραγματοποίησε η επιχείρηση.

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

- 90.08 «Αποτελέσματα λογισμένα». Ο διάμεσος λογαριασμός 90.08 «Αποτελέσματα λογισμένα» χρεώνεται σε πίστωση του λογαριασμού 98.99 «Αποτελέσματα χρήσης», ώστε να αντικριστεί στην αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης, το πιστωτικό υπόλοιπο των λογαριασμών των έκτακτων ανόργανων αποτελεσμάτων της ομάδας 8 της γενικής λογιστικής. Σε περίπτωση που η επιχείρηση την ανακατάταξη των πιστωτικών κονδυλίων των έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων που εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική μέσω του λογαριασμού 90.08 τότε θα

χρεώσει τον 90.08 «Αποτελέσματα λογισμένα» σε πίστωση του 91.08 «αποτελέσματα ενσωματωμένα προϋπολογιστικά».

Στη συνέχεια ο λογαριασμός 91.08 θα χρεωθεί και τα κονδύλια που περιλαμβάνει θα μεταφερθούν στην πίστωση του 98.99 «Αποτελέσματα χρήσης».

- 95 «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος». Σε περίπτωση που ο λογαριασμός 95 «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» παρουσιάζει πιστωτικό υπόλοιπο, δηλαδή οι πρότυπες τιμές κοστολόγησης των εμπορευμάτων ή των προϊόντων της επιχείρησης είναι μικρότερες από την πραγματική τους αξία, το υπόλοιπο αυτό μεταφέρεται στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου, στα αποτελέσματα χρήσης, κατά το τμήμα εκείνο των αποκλίσεων που δεν αφορά το τελικό απόθεμα χρήσης, όπως αυτό προκύπτει μετά τη διενέργεια της φυσικής απογραφής.

- 96.22 «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης». Στην πίστωση των αποτελεσμάτων χρήσης μεταφέρεται από τον 96.22, το κονδύλιο που αντιστοιχεί στα μικτά κέρδη εκμετάλλευσης, δηλαδή τα κέρδη που προκύπτουν από τις κύριες και παρεπόμενες δραστηριότητες της επιχείρησης κατά τη διάρκεια της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου.

- 97 «Διαφορές ενσωμάτωσης και καταλογισμού». Στην πίστωση των αποτελεσμάτων χρήσης μεταφέρεται, ακόμη και το τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 97 «Διαφορές ενσωμάτωσης και καταλογισμού».

- 98.99.99 «Καθαρά αποτελέσματα». Αν στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου, μετά τη μεταφορά όλων των απαιτούμενων κονδυλίων στο λογαριασμό 98.99, ο συγκεκριμένος λογαριασμός παρουσιάζει λογιστικό υπόλοιπο, το υπόλοιπο αυτό μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 98.99.99 «Καθαρά αποτελέσματα».

- 90 «Διάμεσοι αντικριζόμενοι λογαριασμοί», 99 «Εσωτερικές διασυνδέσεις». Οι λογαριασμοί αυτοί χρεώνονται κατά τη διαδικασία κλεισίματος των βιβλίων της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης σε πίστωση των καθαρών ζημιών χρήσης που πραγματοποίησε η επιχείρηση.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

### ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ ΓΙΑ ΤΟΝ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

#### 4.1 Λογιστικές ενέργειες τέλους χρήσης για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων στην Αναλυτική Λογιστική

Προκειμένου να λειτουργήσουν οι λογαριασμοί της Αναλυτικής Λογιστικής, απαραίτητη είναι η τροφοδότησή τους από τα δεδομένα των λογαριασμών της Γενικής Λογιστικής. Έτσι, τα βήματα που ακολουθούν είναι:

1. Μεταφορά των δεδομένων των ομάδων **2, 6, 7** και **8** της Γενικής Λογιστικής στην Αναλυτική Λογιστική.
2. Με τα δεδομένα της απογραφής της προηγούμενης χρήσης χρεώνονται οι αντίστοιχοι λογαριασμοί του **94** «Αποθέματα» με την αξία των αρχικών αποθεμάτων και πιστώνεται ο λογαριασμός **90.01** «Αρχικά αποθέματα λογισμένα».
3. Χρεώνεται ο λογαριασμός **94** «Αποθέματα» με τις αγορές της χρήσης και πιστώνεται ο **90.02** «Αγορές λογισμένες».
4. Με τα δεδομένα της ομάδας **6** της Γενικής Λογιστικής χρεώνονται οι οικείοι λογαριασμοί του **92** «Κέντρα (θέσεις) κόστους» και πιστώνεται ο **90.06** «Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα».
5. Με τα δεδομένα της ομάδας **7** της Γενικής Λογιστικής χρεώνεται ο λογαριασμός **90.07** «Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα» και πιστώνεται ο **96.22** «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης».
6. Με τα τυχόν χρεωστικά υπόλοιπα των λογαριασμών της ομάδας **8**, χρεώνεται ο **98.99** «Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα» και πιστώνεται ο **90.08** «Αποτελέσματα λογισμένα».

7. Με τα τυχόν πιστωτικά υπόλοιπα των λογαριασμών της ομάδας **8** χρεώνεται ο **90.08** «Αποτελέσματα λογισμένα» και πιστώνεται ο **98.99** «Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα».
8. Με την αξία των αναλωμένων υλικών (ομάδα **2**) επιβαρύνονται τα αντίστοιχα κέντρα κόστους με χρέωση των οικείων λογαριασμών του **92** «Κέντρα (θέσεις) κόστους» και με πίστωση των οικείων λογαριασμών του **94**.
9. Με την αξία της παραγωγής σε εξέλιξη αρχής, χρεώνονται οι οικείοι λογαριασμοί του **93** «Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)» με πίστωση των οικείων λογαριασμών του **94** »Αποθέματα».
10. Με την αξία των αναλωμένων υλικών χρεώνεται ο **93** «Κόστος παραγωγής» και πιστώνεται ο **92** «Κέντρα (θέσεις) κόστους».
11. Με τα κονδύλια των εξόδων της παραγωγής χρεώνεται ο **93** «Κόστος παραγωγής» και πιστώνεται ο **92** «Κέντρα (θέσεις) κόστους».
12. Με την αξία της παραγωγής σε εξέλιξη τέλους χρεώνεται ο **94.23** «Παραγωγή σε εξέλιξη» και πιστώνεται ο **93** «Κόστος παραγωγής». Μετά από αυτή τη μεταφορά, το υπόλοιπο του λογαριασμού **93** αντιπροσωπεύει το κόστος των ετοιμών της εκάστοτε περιόδου.
13. Με την αξία του κόστους ετοιμών περιόδου χρεώνεται ο **94.21** «Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή» και πιστώνονται οι οικείοι υπολογαριασμοί του **93** «Κόστος παραγωγής».
14. Με το κόστος αγοράς πωλημένων εμπορευμάτων (αρχικά αποθέματα + αγορές – τελικά αποθέματα) χρεώνεται ο **96.22** «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης» και πιστώνεται του **94.20** «Εμπορεύματα».
15. Με το κόστος παραγωγής ετοιμών πωληθέντων χρεώνεται ο **96.22** «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης» και πιστώνεται ο **94.21**»Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή».

**Σημείωση:** Στο λογαριασμό **96.22** «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης» γίνεται συσχέτιση των εσόδων από τις πωλήσεις με το κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων για να προκύψει το μικτό αποτέλεσμα.

16. Με το μικτό κέρδος χρεώνεται ο **96.22** «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης» και πιστώνεται ο **98.99.00** «Μικτό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης». Αν αντί για κέρδος προκύπτει μικτή ζημιά τότε χρεώνεται ο **98.99.00** «Μικτό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης» και πιστώνεται ο **96.22** «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης».

17. Με το κόστος των λοιπών λειτουργιών (όλες οι λειτουργίες εκτός της λειτουργίας παραγωγής) χρεώνονται οι οικείοι υπολογαριασμοί του **98.99.01** «Εξοδα που βαρύνουν τα μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης» και πιστώνονται οι οικείοι υπολογαριασμοί του **92** «Κέντρα (θέσεις) κόστους».

18. Τα υπόλοιπα των λογαριασμών **98.99.00** και **98.99.01** μεταφέρονται

στον **98.99.99** όπου θα συγκριθούν με τα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα. Αν το υπόλοιπο είναι χρεωστικό, τότε έχουμε καθαρή ζημιά, ενώ, αν το υπόλοιπο είναι πιστωτικό, τότε έχουμε καθαρά κέρδη.

## 4.2 Λογιστικές εγγραφές αναλυτικής λογιστικής

<u>1η εγγραφή</u>			
94.24	A & B ΥΛΕΣ	}	<b>ΑΡΧΙΚΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ</b>
94.23	ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ ( ΗΜΙΤΕΛΗ )		
94.21	ΕΤΟΙΜΑ ΠΡΟΙΟΝΤΑ		
	90.01 ΑΡΧΙΚΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ		<u>ΟΜΑΔΑ 2 ΓΕΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ</u>
	90.01.24 A & B ΥΛΕΣ		
	90.01.23 ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ ( ΗΜΙΤΕΛΗ )		
	90.01.21 ΕΤΟΙΜΑ ΠΡΟΙΟΝΤΑ		
<b><u>ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΡΧΙΚΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΑΠΟ Γ.Λ. ΣΤΗΝ Α.Λ.</u></b>			
<u>2η εγγραφή</u>			
94.24	A & B ΥΛΕΣ		
	90.02 ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ		<u>ΟΜΑΔΑ 2 ΓΕΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ</u>
	90.02.24 ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ		
<b><u>ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΓΟΡΩΝ ΑΠΟ Γ.Λ. ΣΤΗΝ Α.Λ.</u></b>			
<u>3η εγγραφή</u>			
92.00	ΕΞΟΔΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ		
92.01	ΕΞΟΔΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ		
92.02	ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΕΡΕΥΝΩΝ & ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ		
92.03	ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ		
92.03.04	ΑΜΕΣΑ ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ		<u>ΟΜΑΔΑ 6 ΓΕΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ</u>
92.03.00	ΕΜΜΕΣΑ ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ		
92.04	ΕΞΟΔΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ		
	90.06 ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤΑ ΕΙΔΟΣ		
<b><u>ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΟΡΓΑΝΙΚΩΝ ΕΞΟΔΩΝ ΑΠΟ Γ.Λ. ΣΤΗΝ Α.Λ.</u></b>			
<u>4η εγγραφή</u>			
90.07	ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΚΑΤΑ ΕΙΔΟΣ		
	96.71 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ		<u>ΟΜΑΔΑ 7 ΓΕΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ</u>
<b><u>ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΟΡΓΑΝΙΚΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΑΠΟ Γ.Λ. ΣΤΗΝ Α.Λ.</u></b>			

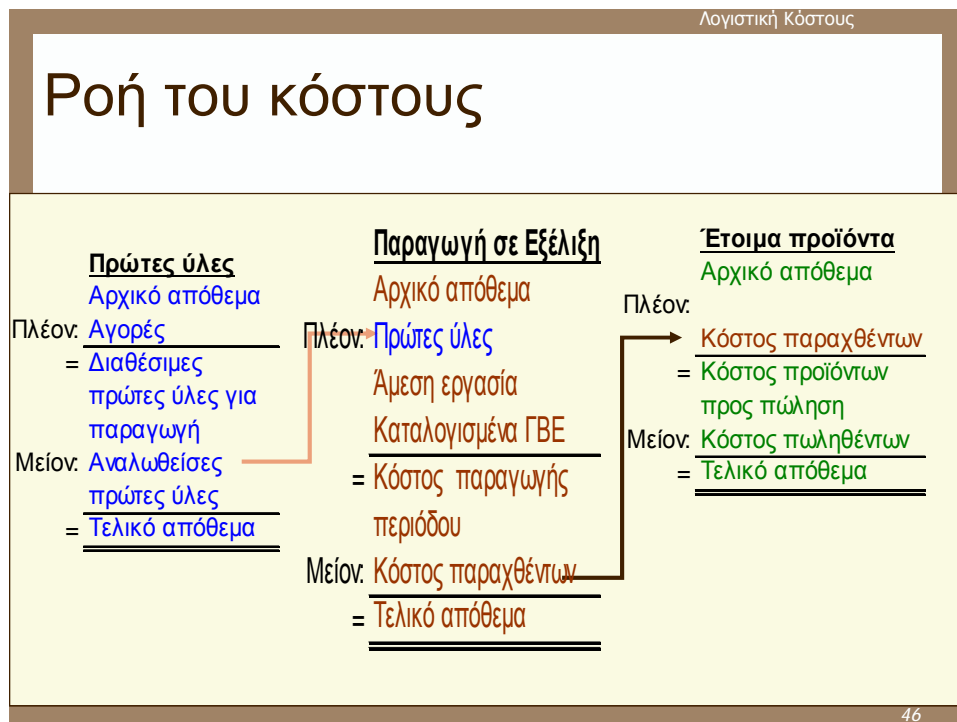
<b>5η εγγραφή</b>			
<b>98.99 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ</b>			
90.08 ΕΚΤΑΚΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ( ΛΟΓΙΣΜΕΝΑ )			<b>ΟΜΑΔΑ 8 ΓΕΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ</b>
<b>ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΕΚΤΑΚΤΩΝ ΖΗΜΙΩΝ Γ.Λ. ΣΤΗΝ Α.Λ.</b>			
<b>6η εγγραφή</b>			
<b>90.08 ΕΚΤΑΚΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ( ΛΟΓΙΣΜΕΝΑ )</b>			
98.99 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ			<b>ΟΜΑΔΑ 8 ΓΕΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ</b>
<b>ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΕΚΤΑΚΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ Γ.Λ. ΣΤΗΝ Α.Λ.</b>			
<b>7η εγγραφή</b>			
<b>93.00 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΠΡΟΙΟΝ Π1</b>			
93.00.00 ΥΛΙΚΑ			
93.00.01 ΕΜΜΕΣΑ ΕΞΟΔΑ			
93.00.02 ΠΑΡ. ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ			
92.00 ΕΞΟΔΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ			
94.24 ΠΡΩΤΕΣ ΥΛΕΣ	→		ΚΠ = ΑΑ + ΑΓ + ΑΑ
94.23 ΗΜΙΤΕΛΗ	→		ΤΟ ΑΡΧΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ
<b>ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ</b>			
<b>8η εγγραφή</b>			
<b>94.21 ΕΤΟΙΜΑ ΠΡΟΙΟΝΤΑ</b>			
<b>94.23 ΠΑΡ. ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ ( ΗΜΙΤΕΛΗ )</b>			
93.00 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΠΡΟΙΟΝ Π1			
<b>ΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΕΤΟΙΜΩΝ &amp; ΗΜΙΤΕΛΩΝ</b>			
<b>9η εγγραφή</b>			
<b>96.20 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ</b>			
94.21 ΕΤΟΙΜΑ ΠΡΟΙΟΝΤΑ			
<b>ΕΞΑΓΩΓΗ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ</b>			



<b>10η εγγραφή</b>			
96.22 ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ			
96.20 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ			
<b>ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΣΤΑ ΑΝΑΛ. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ</b>			
<b>11η εγγραφή</b>			
96.71 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ			
96.22 ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ			
<b>ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΣΤΑ ΑΝΑΛ. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ</b>			
<b>12η εγγραφή</b>			
96.21 ΑΜΕΣΑ ΕΞΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ			
92.03.04 ΑΜΕΣΑ ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ			
<b>ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΜΕΣΩΝ ΕΞΟΔΩΝ ΠΩΛΗΣΗΣ ΣΤΟ ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ</b>			
<b>13η εγγραφή</b>			
96.22 ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ			
96.21 ΑΜΕΣΑ ΕΞΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ			
<b>ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΜΕΣΩΝ ΕΞΟΔΩΝ ΠΩΛΗΣΗΣ ΣΤΟ ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ</b>			
<b>14η εγγραφή</b>			
96.22 ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ			
98.99 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ		<b>Η ΕΓΓΡΑΦΗ ΑΥΤΗ ΕΙΝΑΙ ΓΙΑ ΚΕΡΔΟΣ</b>	
<b>ΕΞΑΓΩΓΗ ΜΙΚΤΟΥ ΑΝΑΛΥΤΙΚΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ</b>			
<b>14η εγγραφή</b>			
98.99 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ			
96.22 ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		<b>Η ΕΓΓΡΑΦΗ ΑΥΤΗ ΕΙΝΑΙ ΓΙΑ ΖΗΜΙΑ</b>	
<b>ΕΞΑΓΩΓΗ ΜΙΚΤΟΥ ΑΝΑΛΥΤΙΚΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ</b>			
<b>15η εγγραφή</b>			
98.99 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ			
92.01 ΕΞΟΔΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ			
92.02 ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΕΡΕΥΝΩΝ & ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ			
92.03.00 ΕΜΜΕΣΑ ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ			
92.04 ΕΞΟΔΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ			
<b>ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΤΩΝ ΛΟΙΠΩΝ ΛΕΙΤΟΥΡΓΕΙΩΝ ΣΤΑ ΑΠΟΤ/ΤΑ ΧΡΗΣΗΣ</b>			

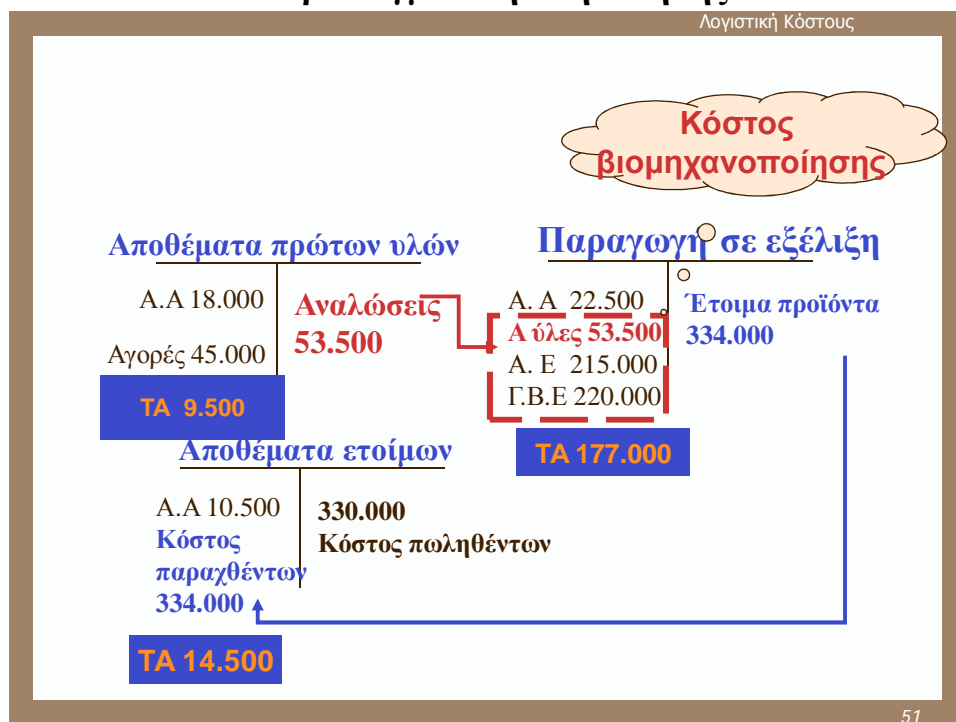
### 4.3 Παράδειγμα ροής κόστους

Παρακάτω παρουσιάζουμε σε διάγραμμα την ροή του κόστους με ένα παράδειγμα.



## Παραδειγματική Ροή κίνησης

Λογιστική Κόστους



51

### Τελικά αποθέματα

#### Ø Πρώτες ύλες

ΑΑ + Αγορές - Αναλώσεις = Τελικό απόθεμα

$$18.000 + 45.000 - 53.500 = \text{€}9.500$$

#### Ø Ημικατεργασμένα

ΑΑ + (ΑΥ+ΑΕ+ΓΒΕ) - Κόστος παραχθέντων = Τελικό απόθεμα

$$22.500 + (53.500+215.000+220.000-334.000) = \text{€}177.000$$

#### Ø Έτοιμα προϊόντα

ΑΑ + Κόστος παραχθέντων - Κόστος πωληθέντων = Τελικό απόθεμα

$$10.500 + 334.000 - 330.000 = \text{€}14.500$$

### Έκθεση κόστους παραγωγής

«Βιομηχανική Αρτιότητα Α.Ε»

Έκθεση κόστους παραχθέντων προϊόντων

Ιανουάριος 2015

#### Πρώτες ύλες:

Αρχικό απόθεμα	18.000
Συν: Αγορές	<u>45.000</u>
Κόστος διαθέσιμων πρώτων υλών:	63.000
Μείον: Τελικό Απόθεμα	<u>9.500</u>
Κόστος χρησιμοποιημένων πρώτων υλών	53.500
Άμεση εργασία	215.000
Γ.Β.Ε.	<u>220.000</u>
Συνολικό κόστος βιομηχανοποίησης	488.500

#### Ημικατεργασμένα:

Αρχικό απόθεμα	22.500
Μείον: Τελικό απόθεμα	<u>177.000</u>
Κόστος Παραχθέντων	<u>334.000</u>

Λογιστική Κόστους

## Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης

«Βιομηχανική Αριότητα Α.Ε»  
Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης  
Ιανουάριος, 2015

Πωλήσεις		550.000
Κόστος πωληθέντων		330.000
Μικτό κέρδος		<u>220.000</u>
Έξοδα πωλήσεων	80.000	
Έξοδα διαίκησης	<u>40.000</u>	<u>120.000</u>
Κέρδος προ φόρων		100.000

Αρχικό απόθεμα ετοιμών:	10.500
+ Κόστος παραχθέντων:	334.000
Σύνολο διαθέσιμων προϊόντων:	344.500
- Τελικό απόθεμα ετοιμών:	14.500

54

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

### ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΣΕ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

#### 5.1 Πρακτική εφαρμογή

Η εταιρεία «ΩΜΕΓΑ Α.Ε.» είναι μια βιομηχανική επιχείρηση που ασκεί εμπορική δραστηριότητα και ταυτόχρονα παρέχει υπηρεσίες. Στις 31.12.2014 πραγματοποιήθηκε η απογραφή βάσει της οποίας έγιναν και οι εγγραφές τακτοποίησης των λογαριασμών στο Ημερολόγιο εγγραφών Ισολογισμού. Μετά την τακτοποίηση, τα υπόλοιπα των λογαριασμών που εμφανίζονται στο Β΄ Προσωρινό Ισοζύγιο, έχουν ως εξής:

#### 2<sup>η</sup> Ομάδα Αποθέματα

	Αρχικά αποθέματα	Αγορές χρήσης	Τελικό απόθεμα
20.00 Εμπόρευμα n° 1	250.000	1.050.000	40.000
20.01 Εμπόρευμα n° 2	275.000	760.000	60.000
21.00 Προϊόν n° 1	200.000	-	50.000
21.01 Προϊόν n° 2	150.000	-	350.000
23.00 Παραγωγή σε εξέλιξη προϊόντος n° 1	580.000	-	320.000
23.01 Παραγωγή σε εξέλιξη προϊόντος n° 2	240.000	-	180.000
24.00 Πρώτη ύλη n° 1	300.000	1.440.000	210.000
24.01 Πρώτη ύλη n° 2	500.000	1.400.000	250.000
25.00 Μικρά εργαλεία	2.000	10.000	2.000
25.03 Μαζούτ	15.000	400.000	15.000
26.00 Ανταλλακτικά παγίων	8.000	180.000	143.000
28.00 Είδη συσκευασίας	40.000	420.000	284.000

## 6<sup>η</sup> Ομάδα Οργανικά έξοδα

60 ΑΜΟΙΒΕΣ & ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	2.495.000
61 ΑΜΟΙΒΕΣ & ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ	260.000
62 ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	330.000
63 ΦΟΡΟΙ-ΤΕΛΗ	10.000
64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	440.000
65 ΤΟΚΟΙ & ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ	42.000
66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧ. ΕΝΣΩΜ. ΣΤΟ Λ.Κ.	183.000
68 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ	18.000

## 7<sup>η</sup> Ομάδα Οργανικά έσοδα

	η° 1	η° 2	Σύνολο
70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	2.380.000	1.050.000	3.430.000
71 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΕΤΟΙΜΩΝ & ΗΜΙΤΕΛΩΝ	5.348.000	2.302.000	7.650.000
73 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	-	-	1.660.000
74 ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ & ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΣΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	-	-	2.400.000
75 ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΕΠΙΟΜΕΝΩΝ ΑΣΧΟΛΙΩΝ	-	-	1.600.000
76 ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ	-	-	880.000

## 8<sup>η</sup> Ομάδα Λογαριασμοί αποτελεσμάτων

	Χρεωστικό υπόλοιπο	Πιστωτικό υπόλοιπο
81.00.04 Συναλλαγματικές διαφορές	160.000	
81.01.04 Συναλλαγματικές διαφορές		80.000
81.02.03 Ζημιές από εκποίηση μεταφορικών μέσων	460.000	
81.03.04 Κέρδη από εκποίηση επίπλων & λοιπού εξοπλ.		240.000
81.03.07 Κέρδη από λαχνούς ομολογιακών δανείων		1.000
82.00.00 Φορολογικά πρόστιμα	150.000	
82.01.00 Επιχορηγήσεις πωλήσεων		300.000
83.12.00 Προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους & έκτακτα έξοδα	200.000	
84.01.13 Έσοδα από προβλέψεις για έξοδα προηγ. χρήσης		350.000
85.02.00 Αποσβέσεις μηχανημάτων	6.000	

Στον 63 «Φόροι-Τέλη» δεν περιλαμβάνονται φόροι που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος. Κατά την παραγωγή των προϊόντων υποθέτουμε ότι δεν προκύπτουν υπολείμματα και φύρες.

Για τον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής είναι απαραίτητο να αναφερθεί ότι:

- Η πρώτη ύλη no 1 συμμετέχει στην παραγωγή του προϊόντος no 1 κατά 60% και στην παραγωγή του προϊόντος no 2 κατά 40%.
- Η πρώτη ύλη no 2 συμμετέχει στην παραγωγή του προϊόντος no 1 κατά 40% και στην παραγωγή του προϊόντος no 2 κατά 60%.
- Τα μικρά εργαλεία αναλώνονται ως εξής: από 15% στα προϊόντα no 1 και no 2, 40% στις υπηρεσίες, 10% στη διοίκηση και 20% στην έρευνα και ανάπτυξη.
- Το μαζούτ βαρύνει ισόποσα το προϊόν no 1 και το προϊόν no 2.
- Τα ανταλλακτικά των πάγιων αναλώνονται ως εξής: 11% στο προϊόν no 1, 22% στο προϊόν no 2, 4% στις υπηρεσίες, 7% στη διοίκηση, 45% στη διάθεση και 11% στην έρευνα και ανάπτυξη.
- Τα είδη συσκευασίας βαρύνουν το προϊόν no 1 κατά 55% και το προϊόν no 2 κατά 45%.
- Οι αμοιβές προσωπικού κατανέμονται στα κέντρα κόστους ως εξής:  
20% στο προϊόν no 1, 19% στο προϊόν no 2, 14% στις υπηρεσίες, 25% στη διοίκηση, 11% στη διάθεση και 11% στην έρευνα και ανάπτυξη.
- Οι αμοιβές και τα έξοδα τρίτων κατανέμονται κατά 54% στη διοίκηση και 46% στην έρευνα και ανάπτυξη.
- Οι παροχές τρίτων κατανέμονται στα κέντρα κόστους ως εξής: 15% στο προϊόν no 1, 31% στο προϊόν no 2, 12% στις υπηρεσίες, 24% στη διοίκηση, 6% στη διάθεση και 12% στην έρευνα και ανάπτυξη.

- Τα διάφορα έξοδα κατανέμονται στα κέντρα κόστους ως εξής: 36% στο προϊόν no 1,27% στο προϊόν no 2,21% στις υπηρεσίες, 7% στη διοίκηση και 9% στη διάθεση.
- Οι αποσβέσεις των πάγιων κατανέμονται στα κέντρα κόστους ως εξής:24% στο προϊόν no 1,22% στο προϊόν no 2,22% στη διοίκηση και 32% στη διάθεση.
- Τα υπόλοιπα έξοδα καταλογίζονται άμεσα, όπως απεικονίζονται στο ολοκληρωμένο Φύλλο Μερισμού Εξόδων και Αναλώσεων που ακολουθεί.

Λογαριασμοί	Ποσά προς μερισμό	ΚΥΡΙΑ ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ			ΛΟΙΠΑ ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ			
		ΠΑΡΑΓΩΓΗ			Διοίκηση	Διάθεση	Ερευνών & Ανάπτυξης	Χρηματοοικονομική
		Προϊόν n°1	Προϊόν n°2	Υπηρεσίες				
<b>ΟΜΑΔΑ 2</b>								
<b>24.00</b> Πρώτη ύλη n°1	1.530.000	918.000	612.000	-	-	-	-	-
<b>24.01</b> Πρώτη ύλη n°2	1.650.000	660.000	990.000	-	-	-	-	-
<b>25.00</b> Μικρά εργαλεία	10.000	1.500	1.500	4.000	1.000	-	2.000	-
<b>25.03</b> Μαζούτ	400.000	200.000	200.000	-	-	-	-	-
<b>26.00</b> Ανταλλακτικά παγίων	45.000	5.000	10.000	2.000	3.000	20.000	5.000	-
<b>28.00</b> Είδη συσκευασίας	176.000	79.200	96.800	-	-	-	-	-
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΑΝΑΛΩΣΕΩΝ</b>	<b><u>3.811.000</u></b>	<b><u>1.863.700</u></b>	<b><u>1.910.300</u></b>	<b><u>6.000</u></b>	<b><u>4.000</u></b>	<b><u>20.000</u></b>	<b><u>7.000</u></b>	-
<b>ΟΜΑΔΑ 6</b>								
<b>60</b> Αμοιβές & έξοδα προσωπικού	2.495.000	505.000	480.000	330.000	620.000	280.000	280.000	-
<b>61</b> Αμοιβές & έξοδα τρίτων	260.000	-	-	-	140.000	-	120.000	-
<b>62</b> Παροχές τρίτων	330.000	50.000	100.000	40.000	80.000	20.000	40.000	-
<b>63</b> Φόροι-τέλη	10.000	-	-	-	-	10.000	-	-
<b>64</b> Διάφορα έξοδα	440.000	160.000	120.000	90.000	30.000	40.000	-	-
<b>65</b> Τόκοι & συναφή έξοδα	42.000	-	-	-	-	-	-	42.000
<b>66</b> Αποσβέσεις πάγιων	183.000	45.000	40.000	-	40.000	58.000	-	-
<b>68</b> Προβλέψεις εκμετάλλευσης	18.000	-	-	-	18.000	-	-	-
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΕΞΟΔΩΝ</b>	<b><u>3.778.000</u></b>	<b><u>760.000</u></b>	<b><u>740.000</u></b>	<b><u>460.000</u></b>	<b><u>928.000</u></b>	<b><u>408.000</u></b>	<b><u>440.000</u></b>	<b><u>42.000</u></b>



ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2014					
1			31.12		
94			<b>ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ</b>		
94	20		Εμπορεύματα Εμπόρευμα		525.000
94	20	00	η° 1	250.000	
94	20	01	Εμπόρευμα η° 2	275.000	
94	21		Προϊόντα έτοιμα & ημιτελή		350.000
94	21	00	Προϊόντα η° 1		
94	21	01	Προϊόντα η° 2	200.000	
94	23		Παραγωγή σε εξέλιξη	150.000	820.000
94	23	00	Παραγωγή σε εξέλιξη προϊόντος η° 1		
94	23	01	Παραγωγή σε εξέλιξη προϊόντος η° 2		
94	24		Πρώτες & βοηθητικές ύλες-υλικά συσκευασίας	580.000	800.000
94	24	00	Πρώτη ύλη η° 1	240.000	
94	24	01	Πρώτη ύλη η° 2		
94	25		Αναλώσιμα υλικά Μικρά	300.000	17.000
94	25	00	εργαλεία Μαζούτ	500.000	
94	25	03	Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων		
94	26		Ανταλλακτικά παγίων		8.000
94	26	00	Είδη συσκευασίας	2.000	
94	28		Είδη συσκευασίας στις αποθήκες	15.000	40.000
94	28	00	<b>ΔΙΑΜΕΣΟΙ-ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ</b> Αρχικά		
90			αποθέματα λογισμένα Εμπορεύματα λογισμένα		
90	01		Προϊόντα έτοιμα & ημιτελή λογισμένα	8.000	2.560.000
90	01	20	Παραγωγή σε εξέλιξη λογισμένη Πρώτες &		
90	01	21	βοηθητικές ύλες - Υλικά συσκευασίας	40.000	
90	01	23	λογισμένα Αναλώσιμα υλικά λογισμένα		
90	01	24	Ανταλλακτικά παγίων λογισμένα Είδη		
90	01	25	συσκευασίας λογισμένα	525.000	
90	01	26	Μεταφορά αποθεμάτων έναρξης από τη Γενική στην	350.000	
90	01	28	Αναλυτική λογιστική	820.000	
			do		
				800.000	
2				17.000	
94				8.000	
94	20			40.000	1.810.000
94	20	00			
94	20	01			
94	24				2.840.000
94	24	00			
94	24	01	<b>ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ</b>		
94	25		Εμπορεύματα Εμπόρευμα		410.000
94	25	00	η° 1		
94	25	03	Εμπόρευμα η° 2	1.050.000	
94	26		Πρώτες & βοηθητικές ύλες- υλικά συσκευασίας	760.000	180.000
94	26	00	Πρώτη ύλη η° 1		
94	26	01	Πρώτη ύλη η° 2	1.440.000	
94	28		Αναλώσιμα υλικά Μικρά	1.400.000	420.000
94	28	00	εργαλεία Μαζούτ		
90			Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων	10.000	
			Ανταλλακτικά παγίων	400.000	
			Είδη συσκευασίας		
			Είδη συσκευασίας στις αποθήκες		
			<b>ΔΙΑΜΕΣΟΙ-ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ</b>	180.000	
			Σε μεταφορά		
				420.000	
					8.220.000
					2.560.000

ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2014

			Από μεταφορά <b><u>ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ</u></b>		8.220.000	2.560.000
90	02		Αγορές λογισμένες			5.660.000
90	02	20	Εμπορευμάτων			
90	02	20	Πρώτων & βοηθητικών υλών - Υλικών συσκευασίας	1.810.000		
90	02	24	Αναλώσιμων υλικών Ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων Ειδών συσκευασίας	2.840.000		
90	02	25	Μεταφορά των αγορών από τη Γενική στην	410.000		
90	02	26	Αναλυτική λογιστική	180.000		
90	02	28	do	420.000		
<b>3</b>						
90						
90	07				17.620.000	
90	07	70	<b><u>ΔΙΑΜΕΣΟΙ - ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓ/ΣΜΟΙ</u></b> Οργανικά			
90	07	71	έσοδα κατ' είδος λογισμένα Πωλήσεις εμπορευμάτων λογισμένες Πωλήσεις προϊόντων ετοιμών & ημιτελών λογ/ νες	3.430.000 7.650.000		
90	07	73	Πωλήσεις υπηρεσιών λογισμένες Επιχορηγήσεις & διάφορα έσοδα πωλήσεων λογισμένα	1.660.000 2.400.000		
90	07	74	Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών λογισμένα			
90	07	75	Έσοδα κεφαλαίων λογισμένα	1.600.000		
90	07	76	Έσοδα κεφαλαίων λογισμένα	880.000		
96			<b><u>ΕΣΟΔΑ-ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣ-</u></b> <b><u>ΜΑΤΑ</u></b>			
96	22		Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλ- λευσης Εμπορευμάτων			17.620.000
96	22	00	Εμπόρευμα n° 1			
96	22	00.00	Εμπόρευμα n° 2			
96	22	00.01	Προϊόντων ετοιμών & ημιτελών			
96	22	01	Προϊόν n° 1	2.380.000		
96	22	01.00	Προϊόν n° 2	1.050.000		
96	22	01.01	Υπηρεσιών			
96	22	10	Επιχορηγήσεων & διαφόρων εξόδων πωλήσεων	5.348.000		
96	22	13	Παρεπόμενων ασχολιών	2.302.000		
96	22	13	Εσόδων κεφαλαίων	1.660.000		
96	22	14	Μεταφορά οργανικών εσόδων κατ' είδος από την Γενική στην Αναλυτική Λογιστική.	2.400.000		
96	22	15	do	1.600.000 880.000		
<b>4</b>						
92						
92	00				1.960.000	
92	00	00				
92	00	00.60	<b><u>ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ</u></b> Έξοδα			
92	00	00.62	λειτουργίας παραγωγής Έξοδα παραγωγής			
92	00	00.64	προϊόντος n° 1			
92	00	00.66	Αμοιβές & έξοδα προσωπικού			
92	00	01	Παροχές τρίτων	505.000		
92	00	01.60	Διάφορα έξοδα	50.000		
92	00	01.62	Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	160.000		
92	00	01.64	Έξοδα παραγωγής προϊόντος n° 2	45.000		
92	00	01.64	Αμοιβές & έξοδα προσωπικού			
92	00	01.64	Παροχές τρίτων	480.000		
92	00	01.64	Διάφορα έξοδα	100.000		
92	00	01.64	Σε μεταφορά	120.000		
					27.800.000	25.840.000

ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2014

			Από μεταφορά		27.800.000	25.840.000
92	00	01.66	Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	40.000		
92	00	02	Έξοδα παραγωγής υπηρεσιών Αμοιβές & έξοδα προσωπικού Παροχές τρίτων	330.000		
92	00	01.62	Διάφορα έξοδα	40.000		
92	00	01.64	Έξοδα διοικητικής λειτουργίας Αμοιβές & έξοδα προσωπικού Αμοιβές & έξοδα τρίτων Παροχές τρίτων	90.000	928.000	
92	01	60	Διάφορα έξοδα			
92	01	61	Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	620.000		
92	01	62	λειτουργικό κόστος	140.000		
92	01	64	Προβλέψεις εκμετάλλευσης	80.000		
92	01	66	Έξοδα λειτουργίας ερευνών & ανάπτυξης	30.000		
92	01	68	Αμοιβές & έξοδα προσωπικού Αμοιβές & έξοδα τρίτων Παροχές τρίτων	40.000	440.000	
92	02	60	Έξοδα λειτουργίας διάθεσης Αμοιβές & έξοδα προσωπικού Παροχές τρίτων	18.000		
92	02	61	Φόροι-τέλη			
92	02	62	Διάφορα έξοδα		408.000	
92	03	60	Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	280.000		
92	03	62	λειτουργικό κόστος	120.000		
92	03	63	Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας	40.000		
92	03	64	Τόκοι & συναφή έξοδα διοικητικής λειτουργίας			
92	03	66	<b>ΔΙΑΜΕΣΟΙ-ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ</b>	280.000		
92	04		Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα Αμοιβές & έξοδα προσωπικού λογισμένα	20.000	42.000	
92	04	01	Αμοιβές & έξοδα τρίτων λογισμένα Παροχές τρίτων λογισμένες	10.000		
90	06		Φόροι-τέλη λογισμένα	40.000		
90	06	60	Διάφορα έξοδα λογισμένα	58.000		3.778.000
90	06	61	Τόκοι και συναφή έξοδα λογισμένα Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος λογισμένες			
90	06	62	λειτουργικό κόστος λογισμένες	42.000		
90	06	63	Προβλέψεις εκμετάλλευσης λογισμένες Μεταφορά οργανικών εξόδων κατ' είδος από τη Γενική στην Αναλυτική λογιστική.			
90	06	64				
90	06	65				
90	06	66	do	2.495.000		
90	06	68		260.000		
5				330.000		
98				10.000		
98	99			440.000	976.000	
98	99	04		42.000		
98	99	04.00		183.000		
98	99	04.02		18.000		
			<b>ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ</b>			
			Αποτελέσματα χρήσης			
			Έκτακτα & ανόργανα αποτελέσματα Έκτακτα & ανόργανα έξοδα Έκτακτες ζημιές Σε μεταφορά	160.000		
				460.000		
					30.594.000	29.618.000

ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2014						
			Από μεταφορά		30.594.000	29.618.000
98	99	05	Έξοδα & έσοδα προηγούμενων χρήσεων Έξοδα			
98	99	05.00	προηγούμενων χρήσεων Προβλέψεις για έκτακτους	150.000		
98	99	06	κινδύνους			
98	99	06.02	Προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους & έκτακτα έξοδα	200.000		
98	99	08	Μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων	6.000		
90			<b><u>ΔΙΑΜΕΣΟΙ-ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ</u></b>			
90	08		Αποτελέσματα λογισμένα			976.000
90	08	81	Έκτακτα & ανόργανα αποτελέσματα λογισμένα			
			Έξοδα & έσοδα προηγούμενων χρήσεων λογισμένα			
90	08	82	Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους λογισμένες	620.000		
90	08	83	Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος λογισμένες	150.000		
90	08	85	Μεταφορά των εκτάκτων & ανόργανων εξόδων/ ζημιών από τη Γενική στην Αναλυτική λογιστική do	200.000		
				6.000		
<b>6</b>						
90						
90	08				971.000	
90	08	81				
90	08	82				
90	08	84	<b><u>ΔΙΑΜΕΣΟΙ-ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ</u></b>			
			Αποτελέσματα λογισμένα			
98			Έκτακτα & ανόργανα αποτελέσματα λογισμένα Έξοδα & έσοδα προηγούμενων χρήσεων λογισμένα	321.000		
98	99		Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων λογισμένα	300.000		971.000
98	99	04				
98	99	04.01	<b><u>ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ</u></b>			
98	99	04.03	Αποτελέσματα χρήσης			
98	99	05	Έκτακτα & ανόργανα αποτελέσματα Έκτακτα & ανόργανα έσοδα Έκτακτα κέρδη			
98	99	05.01				
98	99	07	Έξοδα & έσοδα προηγούμενων χρήσεων			
98	99	07.01	Έσοδα προηγούμενων χρήσεων	80.000		
			Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων	241.000		
			Έσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων για έκτακτους κινδύνους	300.000		
			Μεταφορά των εκτάκτων και ανόργανων εσόδων/κερδών, από τη Γενική στην Αναλυτική λογιστική. do			
<b>7</b>						
92						
92	00			350.000	3.780.000	
92	00	00				
92	00	00.80				
			<b><u>ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ</u></b> Έξοδα			
			λειτουργίας παραγωγής Έξοδα παραγωγής προϊόντος n° 1			
			Αναλώσεις υλικών			
			Σε μεταφορά	1.863.700		
					35.345.000	31.565.000

ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2014						
			Από μεταφορά		35.345.000	31.565.000
92	00	01	Έξοδα παραγωγής προϊόντος n° 2			
92	00	01.80	Αναλώσεις υλικών	1.910.300		
92	00	02	Έξοδα παραγωγής υπηρεσιών			
92	00	02.80	Αναλώσεις υλικών	6.000		
92	01		Έξοδα λειτουργίας διοίκησης		4.000	
92	01	80	Αναλώσεις υλικών			
92	02		Έξοδα λειτουργίας ερευνών & ανάπτυξης	4.000	7.000	
92	02	80	Αναλώσεις υλικών			
92	03		Έξοδα λειτουργίας διάθεσης	7.000	20.000	
92	03	80	Αναλώσεις υλικών			
94			<b>ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ</b>			
94	24		Πρώτες & βοηθητικές ύλες- υλικά συσκευασίας	20.000		3.180.000
94	24	00	Πρώτη ύλη n° 1			
94	24	01	Πρώτη ύλη n° 2			
94	25		Αναλώσιμα υλικά Μικρά	1.530.000		410.000
94	25	00	εργαλεία Μαζούτ	1.650.000		
94	25	03	Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων			
94	26		Ανταλλακτικά πάγιων			45.000
94	26	00	Είδη συσκευασίας	10.000		
94	28		Είδη συσκευασίας στις αποθήκες Καταλογισμός των αναλώσεων αποθεμάτων στα αντίστοιχα κέντρα κόστους	400.000		176.000
94	28	00	do			
				45.000		
<b>8</b>						
93				176.000		
93	00				580.000	
93	01				240.000	
94			<b>ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ</b>			
94	23		Κόστος παραγωγής προϊόντος n° 1			820.000
94	23	00	Κόστος παραγωγής προϊόντος n° 2			
94	23	01	<b>ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ</b>			
			Παραγωγή σε εξέλιξη			
			Παραγωγή σε εξέλιξη προϊόντος n° 1			
<b>9</b>			Παραγωγή σε εξέλιξη προϊόντος n° 2	580.000		
93			Μεταφορά αρχικού αποθέματος παραγωγής σε εξέλιξη στο κόστος παραγωγής προϊόντων.	240.000		
93	00		do		1.863.700	
93	00	00				
93	00	00.24	<b>ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ</b>			
93	00	00.25	Κόστος παραγωγής προϊόντος n° 1			
93	00	00.26	Κόστος αναλωμένων άμεσων υλικών Πρώτες & βοηθητικές ύλες Αναλώσιμα υλικά			
93	00	00.28	Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων	1.578.000	1.910.300	
93	01		Είδη συσκευασίας	201.500		
93	01	00	Κόστος παραγωγής προϊόντος n° 2	5.000		
93	01	00.24	Κόστος αναλωμένων άμεσων υλικών Πρώτες & βοηθητικές ύλες Αναλώσιμα υλικά	79.200		
93	01	00.25	Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων			
93	01	00.26	Είδη συσκευασίας	1.602.000	6.000	
93	01	00.28	Κόστος παραγωγής υπηρεσιών Κόστος αναλωμένων άμεσων υλικών Σε μεταφορά	201.500		
93	02			10.000		
93	02	00		96.800		
					39.976.000	36.196.000

ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2014						
93	02	00.25	Από μεταφορά		39.976.000	36.196.000
93	02	00.26	Αναλώσιμα υλικά	4.000		
92	00		Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων <b>ΘΕΣΕΙΣ (ΚΕΝΤΡΑ)</b>	2.000		
92	00		<b>ΚΟΣΤΟΥΣ</b> Έξοδα λειτουργίας παραγωγής			3.780.000
92	00	00	Έξοδα παραγωγής προϊόντος η° 1			
92	00	00	Αναλώσεις υλικών			
92	00	00.80	Έξοδα παραγωγής προϊόντος η° 2			
92	00	01	Αναλώσεις υλικών	1.863.700		
92	00	01.80	Έξοδα παραγωγής υπηρεσιών			
92	00	02	Αναλώσεις υλικών	1.910.300		
92	00	02.80	Καταλογισμός των αναλώσεων των άμεσων υλικών στο κόστος παραγωγής.	6.000		
			do			
<b>10</b>						
93	00				760.000	
93	00	01				
93	00	01.60	<b>ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ</b>			
93	00	01.62	Κόστος παραγωγής προϊόντος η° 1			
93	00	01.64	Κόστος άμεσων εξόδων παραγωγής Αμοιβές & έξοδα προσωπικού Παροχές τρίτων	505.000		
93	00	01.66	Διάφορα έξοδα	50.000		
93	01			160.000	740.000	
93	01	01	Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος			
93	01	01.60	Κόστος παραγωγής προϊόντος η° 2	45.000		
93	01	01.62	Κόστος άμεσων εξόδων παραγωγής Αμοιβές & έξοδα προσωπικού Παροχές τρίτων			
93	01	01.64	Διάφορα έξοδα			
93	01	01.66	Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος			
93	02			480.000	460.000	
93	02	01	Κόστος παραγωγής υπηρεσιών Κόστος άμεσων εξόδων παραγωγής Αμοιβές & έξοδα προσωπικού Παροχές τρίτων	100.000		
93	02	01.60	Διάφορα έξοδα	120.000		
93	02	01.62				
93	02	01.64		40.000		
92	00		<b>ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ</b> Έξοδα λειτουργίας παραγωγής Έξοδα παραγωγής προϊόντος η° 1			1.960.000
92	00	00	Αμοιβές & έξοδα προσωπικού Παροχές τρίτων	330.000		
92	00	00.60	Διάφορα έξοδα	40.000		
92	00	00.62	Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	90.000		
92	00	00.64	Έξοδα παραγωγής προϊόντος η° 2			
92	00	00.66	Αμοιβές & έξοδα προσωπικού Παροχές τρίτων			
92	00	01		505.000		
92	00	01.60	Διάφορα έξοδα	50.000		
92	00	01.62	Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος Έξοδα παραγωγής υπηρεσιών Αμοιβές & έξοδα προσωπικού Παροχές τρίτων	160.000		
92	00	01.64		45.000		
92	00	01.66				
92	00	02	Σε μεταφορά	480.000		
92	00	02.60		100.000		
92	00	02.62		120.000		
				40.000		
				330.000		
				40.000		
					41.936.000	41.936.000

ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2014						
92	00	02.64	Από μεταφορά Διάφορα έξοδα Καταλογισμός εξόδων παραγωγής περιόδου στο κόστος παραγωγής προϊόντων.	90.000	41.936.000	41.936.000
11			do			
94	23		<b>ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ</b>		500.000	
94	23	00	Παραγωγή σε εξέλιξη	320.000		
94	23	01	Παραγωγή σε εξέλιξη προϊόντος n° 1	180.000		
93			Παραγωγή σε εξέλιξη προϊόντος n° 2			
93	00		<b>ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ</b>			320.000
93	01		Κόστος παραγωγής προϊόντος n° 1			180.000
			Κόστος παραγωγής προϊόντος n° 2			
12			Μεταφορά τελικού αποθέματος παραγωγής σε εξέλιξη στο κόστος παραγωγής προϊόντων.			
94			do			
94	21				5.594.000	
94	21	00	<b>ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ</b>			
94	21	01	Προϊόντα έτοιμα & ημιτελή	2.883.700		
93	00		Προϊόν n° 1	2.710.300		2.883.700
93	01		Προϊόν n° 2			2.710.300
			<b>ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ</b>			
13			Κόστος παραγωγής προϊόντος n° 1			
96			Κόστος παραγωγής προϊόντος n° 2			
96	20		Μεταφορά κόστους ετοιμών περιόδου. do		466.000	
96	20	10	<b>ΕΣΟΔΑ - ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤ/ΜΑΤΑ</b> Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωληθέντων Κόστος πωλημένων υπηρεσιών			
93						
93	02		<b>ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ</b>			466.000
			Κόστος παραγωγής υπηρεσιών Μεταφορά κόστους παραγωγής υπηρεσιών περιόδου			
14			do			
96	20				7.779.000	
96	20	00	<b>ΕΣΟΔΑ - ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤ/ΜΑΤΑ</b> Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωληθέντων Κόστος πωλημένων εμπορευμάτων Εμπορεύματος n° 1			
96	20	00.01				
96	20	01	εμπορευμάτων Εμπορεύματος n° 1	1.260.000		
96	20	01.00	Εμπορεύματος n° 2	975.000		
96	20	01.01	Κόστος πωλημένων προϊόντων			
94			Προϊόντος n° 1	3.033.700		
94	20		Προϊόντος n° 2	2.510.300		2.235.000
94	20	00	<b>ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ</b>			
94	20	01	Εμπορεύματα Εμπόρευμα n° 1	1.260.000		5.544.000
94	21	00	Εμπόρευμα n° 2	975.000		
94	21	01	Προϊόντα έτοιμα & ημιτελή			
			Προϊόν n° 1			
			Προϊόν n° 2	3.033.700		
15			Μεταφορά κόστους παραγωγής προϊόντων και αγοράς εμπορευμάτων (πωληθέντων).	2.510.300		
96			do			
			<b>ΕΣΟΔΑ - ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤ/ΜΑΤΑ</b>			
			Σε μεταφορά		56.275.000	56.275.000

ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2014						
96	22		Από μεταφορά		56.275.000	56.275.000
96	22		Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης		8.245.000	
96	22	00	Εμπορευμάτων			
96	22	00.00	Εμπορεύματος n° 1	1.260.000		
96	22	00.01	Εμπορεύματος n° 2	975.000		
96	22	01	Προϊόντων ετοιμών & ημιτελών			
96	22	01.00	Προϊόντος n° 1	3.033.700		
96	22	01.01	Προϊόντος n° 2	2.510.300		
96	22	10	Υπηρεσιών	466.000		
96			<b><u>ΕΣΟΔΑ - ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ</u></b>			
96	20		Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωληθέντων Κόστος πωλημένων εμπορευμάτων Εμπορεύματος n° 1			8.245.000
96	20	00.00	Εμπορεύματος n° 2			
96	20	00.01	Κόστος πωλημένων προϊόντων			
96	20	01	Προϊόντος n° 1	1.260.000		
96	20	01.00	Προϊόντος n° 2	975.000		
96	20	01.01	Υπηρεσιών			
96	20	10	Μεταφορά λογαριασμών για τον προσδιορισμό του μικτού αποτελέσματος.	3.033.700		
			do	2.510.300		
				466.000		
<b>16</b>						
96	22				4.703.300	
96	22	00				
96	22	00.00				
96	22	00.01	<b><u>ΕΣΟΔΑ - ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤ/ΜΑΤΑ</u></b> Μικτά αναλυτικά			
96	22	01	αποτελέσματα εκμετάλλευσης Εμπορευμάτων			
96	22	01.00	Εμπορεύματος n° 1	1.120.000		
96	22	10	Εμπορεύματος n° 2	75.000		
98			Προϊόντων ετοιμών & ημιτελών			
98	99		Προϊόντος n° 1	2.314.300		4.703.300
98	99	00	Υπηρεσιών	1.194.000		
98	99	00.00	<b><u>ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ</u></b>			
98	99	00.01	Αποτελέσματα χρήσης			
98	99	00.02	Μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης			
98	99	00.10	Εμπορεύματος n° 1			
			Εμπορεύματος n° 2			
<b>17</b>			Προϊόντος n° 1	1.120.000		
98			Υπηρεσιών	75.000		
98	99		Μεταφορά μικτού κέρδους. do	2.314.300	208.300	
98	99	00		1.194.000		
98	99	00.03				
96						
96	22		<b><u>ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ</u></b>			208.300
96	22	01	Αποτελέσματα χρήσης			
96	22	01.01	Μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης			
			Προϊόντος n° 2	208.300		
			<b><u>ΕΣΟΔΑ - ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ</u></b>			
			Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης			
			Προϊόντων ετοιμών & ημιτελών			
			Προϊόν n° 2	208.300		
			Μεταφορά μικτής ζημιάς.			
			Σε μεταφορά			
					69.431.600	69.431.600



ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2014						
18			Από μεταφορά		69.431.600	69.431.600
96			do			
96	22		<b>ΕΞΟΔΑ - ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤ/ΜΑΤΑ</b> Μικτά αναλυτικά		4.880.000	
96	22	13	αποτελέσματα εκμετάλλευσης Επιχορηγήσεις & διάφορα έσοδα	2.400.000		
96	22	14	πωλήσεων Παρεπόμενων ασχολιών	1.600.000		
96	22	15	Έσοδα κεφαλαίων	880.000		
98			<b>ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ</b>			
98	99		Αποτελέσματα χρήσης			4.880.000
98	99	13	Επιχορηγήσεων & διαφόρων εσόδων πωλήσεων	2.400.000		
98	99	14	Εσόδων παρεπόμενων ασχολιών	1.600.000		
98	99	15	Εσόδων κεφαλαίων	880.000		
			Μεταφορά λοιπών εσόδων για τον προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος. do			
19					1.849.000	
98	99					
98	99	01	<b>ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ</b>			
98	99	01.00	Αποτελέσματα χρήσης			
98	99	01.01	Έξοδα που βαρύνουν τα μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης			
98	99	01.02	Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	932.000		
98	99	01.03	Έξοδα λειτουργίας ερευνών & ανάπτυξης	447.000		
92			Έξοδα λειτουργίας διάθεσης	428.000		
92	01		Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας <b>ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ)</b>	42.000		932.000
92	01	60	<b>ΚΟΣΤΟΥΣ</b> Έξοδα διοικητικής λειτουργίας Αμοιβές & έξοδα προσωπικού			
92	01	61	Αμοιβές και έξοδα τρίτων			
92	01	62	Παροχές τρίτων	620.000		
92	01	64	Διάφορα έξοδα	140.000		
92	01	66	Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος Προβλέψεις	80.000		
92	01	68	εκμετάλλευσης Αναλώσεις υλικών	30.000		
92	01	80	Έξοδα λειτουργίας ερευνών & ανάπτυξης	40.000		
92	02		Αμοιβές & έξοδα προσωπικού Αμοιβές και έξοδα τρίτων	18.000		447.000
92	02	60	Παροχές τρίτων	4.000		
92	02	61	Αναλώσεις υλικών			
92	02	62	Έξοδα λειτουργίας διάθεσης Αμοιβές & έξοδα προσωπικού			
92	02	80	Παροχές τρίτων			
92	03		Φόροι-τέλη			428.000
92	03	60	Διάφορα έξοδα	280.000		
92	03	62	Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	120.000		
92	03	63	Αναλώσεις υλικών	40.000		
92	03	64	Αναλώσεις υλικών	7.000		
92	03	66	Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας			
92	03	80	Τόκοι & συναφή έξοδα διοικητικής			
92	03	80	Σε μεταφορά	280.000		
92	04			20.000		42.000
92	04	01		10.000		
				40.000		
				58.000		
				20.000		
					76.160.600	76.160.600

ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2014

		Από μεταφορά λειτουργίας	42.000	76.160.600	76.160.600
		Μεταφορά των εξόδων που βαρύνουν τα μικτά αποτελέσματα.			
<b>20</b>		do			
98		<b>ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ</b>			
98	99	Αποτελέσματα χρήσης		10.083.300	
98	99	00 Μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης			
98	99	00.00 Εμπορεύματος nº 1	1.120.000		
98	99	00.01 Εμπορεύματος nº 2	75.000		
98	99	00.02 Προϊόντος nº 1	2.314.300		
98	99	00.10 Υπηρεσιών	1.194.000		
98	99	05 Έξοδα & έσοδα προηγούμενων χρήσεων Προβλέψεις	150.000		
98	99	06 για έκτακτους κινδύνους Επιχορηγήσεις & διάφορα	350.000		
98	99	13 έσοδα πωλήσεων Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών	2.400.000		
98	99	14 Έσοδα κεφαλαίων	1.600.000		
98	99	15 <b>ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ</b>	880.000		
98		Αποτελέσματα χρήσης			
98	99	Μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης		10.083.300	
98	99	00 Προϊόντος nº 2			
98	99	00.03 Έξοδα που βαρύνουν τα μικτά αναλυτικά	208.300		
98	99	01 αποτελέσματα			
		Έξοδα διοικητικής λειτουργίας			
98	99	01.00 Έξοδα λειτουργίας ερευνών & ανάπτυξης	932.000		
98	99	01.01 Έξοδα λειτουργίας διάθεσης	447.000		
98	99	01.02 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας Έκτακτα	428.000		
98	99	01.03 & ανόργανα αποτελέσματα Προβλέψεις για	42.000		
98	99	04 έκτακτους κινδύνους Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων	299.000		
98	99	06 μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	200.000		
98	99	08 Καθαρά αποτελέσματα	6.000		
98	99	99 Προσδιορισμός των καθαρών κερδών χρήσης. do	7.521.000		
<b>21</b>		<b>ΔΙΑΜΕΣΟΙ - ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ</b>			
90	01	Αρχικά αποθέματα λογισμένα		2.560.000	
90	02	Αγορές λογισμένες		5.660.000	
90	06	Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα		3.778.000	
90	08	Αποτελέσματα λογισμένα <b>ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ</b>		5.000	
98		<b>ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ</b> Αποτελέσματα			
98	99	χρήσης		7.521.000	
98	99	99 Καθαρά αποτελέσματα	7.521.000		
90		<b>ΔΙΑΜΕΣΟΙ-ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ</b>			
90	07	Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα			17.620.000
93		<b>ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ</b>			
		Σε μεταφορά		105.767.900	103.863.900

ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2014

		Από μεταφορά		105.767.900	103.863.900
93	00	Κόστος παραγωγής προϊόντος n° 1			320.000
93	01	Κόστος παραγωγής προϊόντος n° 2			180.000
94		<b>ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ</b>			
94	20	Εμπορεύματα			100.000
94	20	00	Εμπόρευμα n° 1	40.000	
94	20	01	Εμπόρευμα n° 2	60.000	
94	21	Προϊόντα έτοιμα & ημιτελή			400.000
94	21	00	Προϊόν n° 1		
94	21	01	Προϊόν n° 2		
94	24	Πρώτες & βοηθητικές ύλες - υλικά συσκευασίας			460.000
94	24	00	Πρώτη ύλη n° 1	50.000	
94	24	01	Πρώτη ύλη n° 2	350.000	
94	25	Αναλώσιμα υλικά			17.000
94	25	00	Μικρά εργαλεία		
94	25	03	Μαζούτ		
94	26	Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων		210.000	143.000
94	26	00	Ανταλλακτικά παγίων	250.000	
94	28	Είδη συσκευασίας			284.000
94	28	00	Είδη συσκευασίας στις αποθήκες		
		Εγγραφή κλεισίματος των λογαριασμών.		2.000	
				15.000	
				143.000	
				284.000	
				105.767.900	105.767.900

Αναλυτικό καθολικό λογαριασμών Αναλυτικής λογιστικής

90 ? ΙΑΜΕΣΟΙ - ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

<b>90.01 Αρχικά αποθέματα</b>		<b>90.02 Αγορές λογισμένες</b>		<b>90.07 Οργ. έσοδα λογ/να</b>	
λογ/να					
2560000	2560000	5660000	5660000	17620000	17620000
<b>90.06 Οργ. έσοδα λογ/να</b>		<b>90.08 Αποτελέσματα λογ/να</b>			
3778000	3778000	971000	976000		5000

92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ

<b>92.00.00 Έξοδα παραγωγής προϊόντος n° 1</b>			<b>92.00.01 Έξοδα παραγωγής προϊόντος n° 2</b>		
Έξοδα	760000	Αναλώσεις	1863700	Έξοδα	740000
Αναλώσεις	1863700	Έξοδα	760000	Αναλώσεις	1910300
				Έξοδα	740000
<b>92.00.02 Έξοδα παραγωγής υπηρεσιών</b>			<b>92.01 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας</b>		
Έξοδα	460000	Αναλώσεις	6000	Έξοδα	928000
Αναλώσεις	6000	Έξοδα	460000	Αναλώσεις	4000
				Μεταφορά	932000
<b>92.02 Έξοδα λειτουργίας ερευνών &amp; ανάπτυξης</b>			<b>92.03 Έξοδα λειτουργίας διάθεσης</b>		
Έξοδα	440000	Μεταφορά	447000	Έξοδα	408000
Αναλώσεις	7000			Αναλώσεις	20000

93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ)

<b>93.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος n° 1</b>			
Παραγωγή σε εξέλιξη προϊόντος n° 1	580000	Παραγωγή σε εξέλιξη τέλους προϊόντος n° 1	320000
Αναλώσεις υλικών	1863700		
Έξοδα περιόδου	760000		
	3203700		320000
		Κόστος έτοιμου προϊόντος n° 1 (94.21)	2883700
	3203700		3203700
<b>93.01 Κόστος παραγωγής προϊόντος n° 2</b>			
Παραγωγή σε εξέλιξη προϊόντος n° 2	240000	Παραγωγή σε εξέλιξη τέλους προϊόντος n° 2	180000
Αναλώσεις υλικών	1910300		
Έξοδα περιόδου	740000		
	2890300		180000
		Κόστος έτοιμου προϊόντος n° 2 (94.21)	2710300
	2890300		2890300
<b>93.02 Κόστος παραγωγής υπηρεσιών</b>			
Αναλώσεις υλικών	6000		
Έξοδα περιόδου	460000		
	466000	Κόστος παραγωγής υπηρεσιών (96.20)	466000

## 94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

94.20.00 Εμπόρευμα γρ 1				94.20.01 Εμπόρευμα γρ 2			
Αρχικά αποθ.	250000	Κόστος πωλ.	126000	Αρχικά αποθ.	275000	Κόστος πωλ.	975000
Αγορές	1050000	Τελικά απόθ.	40000	Αγορές	760000	Τελικά απόθ.	60000

94.21.00 Προϊόν γρ 1				94.21.01 Προϊόν γρ 2			
Αρχικά αποθ.	200000	Κόστος πωλ.	3033700	Αρχικά αποθ.	150000	Κόστος πωλ.	2510800
Κόστος ετ.	2883700	Τελικά απόθ.	50000	Κόστος ετ.	2710800	Τελικά απόθ.	350000

94.23.00 Παραγωγή σε εξέλιξη προϊόντος γρ 1				94.23.01 Παραγωγή σε εξέλιξη προϊόντος γρ 2			
Αρχικά αποθ.	580000	Μεταφορά	580000	Αρχικά αποθ.	240000	Μεταφορά	240000
Τελικά απόθ.	320000	Μεταφορά	320000	Τελικά απόθ.	180000	Μεταφορά	180000

94.24.00 Πρόληψη γρ 1				94.24.00 Πρόληψη γρ 2			
Αρχικά αποθ.	300000	Ανολώσεις	1530000	Αρχικά αποθ.	500000	Ανολώσεις	1650000
Αγορές	1440000	Τελικό απόθ.	210000	Αγορές	1400000	Τελικό απόθ.	250000

94.25.00 Μικρά εργαλεία				94.25.03 Μαζούτ			
Αρχικά αποθ.	2000	Ανολώσεις	10000	Αρχικά αποθ.	15000	Ανολώσεις	40000
Αγορές	10000	Τελικό απόθ.	2000	Αγορές	400000	Τελικό απόθ.	15000

94.26.00 Ανταλλακτικά πάγων				94.28.00 Είδη συσκευασίας αποθήκες			
Αρχικά απόθ.							

96 ΕΣΟ?Α - ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

<b>96.20.00.00 Κόστος πωλημένου εμπ/τος n° 1</b>				<b>96.20.00.01 Κόστος πωλημένου εμπ/τος n° 2</b>			
1260000		1260000		975000		975000	
<b>96.20.01.00 Κόστος πωλημένου προϊόντος n° 1</b>				<b>96.20.01.01 Κόστος πωλημένου προϊόντος n° 2</b>			
3033700		3033700		2510300		2510300	
<b>96.22.00.00 Εμπορεύματος n° 1</b>				<b>96.22.00.01 Εμπορεύματος n° 2</b>			
Κόστος	1260000	Πωλή-	2380000	Κόστος	975000	Πωλή-	1050000
πωλ.		σεις		πωλ.		σεις	
M.K.	1120000			M.K.	75000		
<b>96.22.01.00 Προϊόντος n° 1</b>				<b>96.22.01.01 Προϊόντος n° 2</b>			
Κόστος	3033700	Πωλή-	5348000	Κόστος	2510300	Πωλή-	2302000
πωλ.		σεις		πωλ.		σεις	
M.K.	2314300					M.Z.	208300
<b>96.22.10 Υπηρεσιών</b>				<b>96.22.13 Επιχορηγήσεων &amp; διαφ. Εσ. Πωλήσεων</b>			
Κόστος	466000	Πωλή-	1660000	2400000		2400000	
πωλ.		σεις					
M.K.	1194000						
<b>96.22.14 Παρεπόμενων ασχολιών</b>				<b>96.22.15 Εσόδων κεφαλαίων</b>			
1600000		1600000		880000		880000	

**98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ**

<p><b>98.99.00.00 Εμπορεύματος n° 1</b> 1120000 Μ.Κ. 1120000</p> <hr/> <p><b>98.99.00.02 Προϊόντος n° 1</b> 2314000 Μ.Κ. 2314000</p> <hr/> <p><b>98.99.00.10 Υπηρεσιών</b> 1194000 Μ.Κ. 1194000</p> <hr/> <p><b>98.99.01.01 Έξοδα λειτουργίας ερευνών &amp; ανάπτυξης</b> 447000 447000</p> <hr/> <p><b>98.99.01.03 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας</b> 42000 42000</p> <hr/> <p><b>98.99.05 Έξοδα &amp; έσοδα προηγούμενων χρήσεων</b> 150000 300000 150000</p> <hr/> <p><b>98.99.07 Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρ.</b></p> <hr/> <p><b>98.99.13 Επιχρ. &amp; διαφόρων εσόδων πωλήσεων</b> 2400000 2400000</p> <hr/> <p><b>98.99.15 Έσοδα κεφαλαίων</b> 880000 880000</p>	<p><b>98.99.00.01 Εμπορεύματος n° 2</b> 75000 Μ.Κ. 75000</p> <hr/> <p><b>98.99.00.03 Προϊόντος n° 2</b> Μ.Ζ. 208300 208300</p> <hr/> <p><b>98.99.01.00 Έξοδα διοικητικής λατοργίας</b> 932000 932000</p> <hr/> <p><b>98.99.01.02 Έξοδα λειτουργίας διάθεσης</b> 428000 428000</p> <hr/> <p><b>98.99.04 Έκτακτα &amp; ανόργανα αποτελέσματα</b> 620000 321000 299000</p> <hr/> <p><b>98.99.06 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους</b> 200000 200000</p> <hr/> <p><b>98.99.08 Αποσβέσας πάγιων μη ενσωμ/νες στο λ. κ.</b> 6000 6000</p> <hr/> <p><b>98.99.14 Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών</b> 1600000 1600000</p> <hr/> <p><b>98.99.99 Καθαρά αποτελέσματα</b> 7521000 7521000</p>
--	---

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης αποτελεί σημαντικό πυλώνα του ελέγχου των αποθεμάτων και των δαπανών και χρησιμεύει για την κατανομή του κόστους πρώτων και βοηθητικών υλικών του κόστους εργασίας και των γενικών βιομηχανικών εξόδων. Παρέχει ακριβείς και αξιόπιστες πληροφορίες για την αποτίμηση των αποθεμάτων και αποτελεί μέσο προστασίας των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης.

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



## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

Κοστολόγηση εσωλογιστική και εξωλογιστική (Εμμ. Σακέλη) 1992

Αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης βιομηχανική λογιστική και λογιστική κόστους (Καρδακάρης Κων/νος) 1996

Βιομηχανικός λογισμός αν. λογ εκμεταλ. (Μυριανθόπουλος Γ.) 2004

Αναλ. Λογ . εκμετ. Κατά το ΕΓΛΣ (Βαραβάκης Κων/νος) 1998

Κοστολόγηση με την ομάδα 9 (Καραγιάννης Δ.) 2003

Ανάλυση ερμηνεία του ΕΓΛΣ (Γρηγοράκος Θεόδωρος) 1998

Ιωάννης Δ. Κεχράς - Σημειώσεις ΤΕΙ Κρήτης

## **INTERNET**

<http://books.eudoxus.gr/publishers/>