



### ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

«Λογιστική κόστους & μηχανογράφηση, η αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεων, η σχέση και η συνδεσμολογία της με την γενική λογιστική, οργάνωση επιχείρησης με την χρήση της.»

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: Ζαρκαλής Κλεομένης  
ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΑ: Κτενά Μαρία Α.Μ.: 7895

ΠΡΕΒΕΖΑ 2011

## Ευχαριστίες

Η παρούσα πτυχιακή εργασία , έγινε στα πλαίσια απόκτησης του Πτυχίου μου στη χρηματοοικονομική – Ελεγκτική μέσω του ΑΤΕΙ Ηπείρου . Αισθάνομαι υπόχρεη να ευχαριστήσω θερμά όλους όσους με βοήθησαν , αλλά και με στήριξαν ηθικά για την ολοκλήρωσή της . Για το λόγο αυτό θα ήθελα να ευχαριστήσω:

Τον επιβλέποντα καθηγητή μου **Ζαρκαλή Κλεομένη** , για τη τιμή που μου έκανε αναλαμβάνοντας την επίβλεψη της πτυχιακής μου εργασίας. Επίσης τον ευχαριστώ, για την διαρκή υποστήριξη, εμπιστοσύνη, ενθάρρυνση αλλά και υπομονή που έδειξε στη διάρκεια αυτής της προσπάθειας . Η άψογη συνεργασία και η ουσιαστική του συμπαράσταση ήταν καθοριστική στην επιτυχή περάτωση αυτής της εργασίας.

Επίσης ένα τεράστιο ευχαριστώ σε όλους τους καθηγητές μου , για τη βοήθεια και καθοδήγησή τους , καθ' όλη τη διάρκεια των σπουδών μου.

Τέλος οφείλω ένα ευχαριστώ στον κ. Β.Αλεβίζο για τις πολύτιμες πληροφορίες του , που ήταν καθοριστικές για την ολοκλήρωση της πρακτικής εφαρμογής του θέματος της πτυχιακής μου εργασίας, καθώς επίσης για το χρόνο που μου διέθεσε.

# ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η εργασία αυτή αποτελεί απόσταγμα της τετραετούς μαθητείας μου στο Α.Τ.Ε.Ι. Ηπείρου και των πολύτιμων γνώσεων με τις οποίες με εφοδίασαν οι καθηγητές μου και βάση των οποίων θα πορευτώ στη αγορά εργασίας μετά τη λήψη του πτυχίου μου.

Η πτυχιακή μου εργασία , αποτελείται από δύο μέρη .

Το πρώτο μέρος είναι το θεωρητικό και εξετάζει την τήρηση της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως , μέσα από τους κανόνες λειτουργίας των λογαριασμών της ομάδας 9 , κάνοντας μια ιστορική αναδρομή και νομοθετική εξέλιξη της Λογιστικής.

Ακολουθεί μια πρακτική εφαρμογή ,των όσων αναφέρω στο πρώτο μέρος , με στοιχεία που συνέλεξα από την επιχείρηση «Β.Γ. Σπηλιόπουλος Α.Β.Ε.Ε. Βιομηχανική & Εμπορική Εταιρία» , μετά από μια σύντομη γνωριμία με την εταιρία.

# ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

<b>ΠΕΡΙΛΗΨΗ</b>	<b>2</b>
<b>ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ</b>	<b>3</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup></b>	
1.1 Ιστορική αναδρομή & νομοθετική εξέλιξη της Λογιστικής	5
1.2 Σκοπός και διακρίσεις της Λογιστικής	6
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup></b>	
2.1 Εισαγωγή	8
2.2 βασικοί κανόνες Λειτουργίας των λογαριασμών της Αναλυτικής λογιστικής	8
2.2.1 Η αυτονομία της Αναλυτικής Λογιστικής & λογιστικές εγγραφές που καταχωρούνται σε αυτή.	8
2.2.2 Ποιοι λογαριασμοί της ομάδας 9 είναι υποχρεωτικής τήρησης	11
2.2.3 Χρόνος και τρόπος μεταφοράς στην αναλυτική Λογιστική των δεδομένων των ομάδων 2,,6,7 και των λογαριασμών 81-85 της Γενικής Λογιστικής .	11
2.2.4 Τα κατ' είδος έξοδα της ομάδος 6 , μεταφορά και ένταξή τους στα οικεία κέντρα λειτουργίας κόστους του λογαριασμού 92	15
2.2.5 Ο χαρακτηρισμός της κοστολογικής επιβάρυνσης κάθε εξόδου της ομάδας 6	17
2.2.6 Εσωτερική και εξωτερική κοστολόγηση	18
2.3 Περιεχόμενο & λειτουργία των Λογαριασμών της αναλυτικής Λογιστικής Εκμετάλλευσης	19
2.3.1 Λογαριασμός (90) διάμεσοι – αντικριζόμενοι	19
2.3.2 Λογαριασμός (91) ανακατάταξη εξόδων –αγορών και εσόδων	24
2.3.3 Λογαριασμός (92) Κέντρα κόστους	27
2.3.4 Λογαριασμός (93) κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)	30
2.3.5 Λογαριασμός (94) Αποθέματα	32
2.3.6 Λογαριασμός (95) Απόκλιση από το πρότυπο κόστος	37
2.3.7 Λογαριασμός (96) Εσοδα –μικτά αναλυτικά αποτελέσματα	39
2.3.8 Λογαριασμός (97) Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού	41
2.3.9 Λογαριασμός (98) Αναλυτικά αποτελέσματα	45
2.3.10 Λογαριασμός (99) εσωτερικής διασυνδέσεως	47
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup></b>	
3.1 γνωριμία με την εταιρία	52
3.2 Τμήματα του εργοστασίου	53
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4<sup>ο</sup></b>	
<b>ΠΡΑΚΤΙΚΟ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ - ΕΦΑΡΜΟΓΗ</b>	<b>65</b>
<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ</b>	<b>92</b>



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup>

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup>

## 1.1 Ιστορική αναδρομή και νομοθετική εξέλιξη της Λογιστικής

Οι απαρχές της λογιστικής ανατρέχουν στην αρχαιότητα , αλλά η λογιστική που απαντάται στους Βαβυλώνιους και Αιγυπτίους , τους αρχαίους Έλληνες , τους Ρωμαίους , είναι αυτή που αφορά την δημόσια οικονομία τους (είσπραξη φόρων-πληρωμές υπαλλήλων του κράτους , πολεμικών δαπανών , κατασκευής έργων, κ.λ.π.) Η λογιστική με τη σύγχρονη έννοια εμφανίζεται την περίοδο της Αναγέννησης και φυσικά στις πιο αναπτυγμένες οικονομικά χώρες (στις πόλεις της Β. Ιταλίας, στη Γαλλία , κ.λ.π.)<sup>1</sup>

Παλαιότερα η τήρηση της λογιστικής ακολουθούσε τα πορίσματα και τις οδηγίες της επιστήμης (στην καλύτερη περίπτωση) και πολύ συχνά τις ανάγκες της στιγμής και τις αντίστοιχες εμπνεύσεις του λογιστή.

Στη χώρα μας, από τις αρχές της δεκαετίας του 1950, κυρίως με την εμφάνιση του πρώτου νομοθετήματος περί Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων , αρχίζει η επέμβαση της πολιτείας στον τρόπο τήρησης των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων την οικονομικών μονάδων.

Παράλληλα οι άλλοι νόμοι φορολογικοί , αναπτυξιακοί , ή άλλου τύπου, υποδεικνύουν και ορίζουν την τήρηση συγκεκριμένων λογιστικών διαδικασιών (π.χ. απογραφή και αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων)ή βιβλίων ή και ακόμα απλών λογαριασμών . Ακόμα ο νόμος 2190 / 1920 περί ανωνύμων εταιρειών , ιδίως μετά την προσαρμογή του στην 4<sup>η</sup> οδηγία της ΕΟΚ και τα ΠΔ. 409/86 και 498/87 , ασχολείται εκτενώς με την σύνταξη των ετησίων οικονομικών καταστάσεων (Ισολογισμός , Αποτελέσματα Χρήσης ) Τέλος ο Νόμος 1041 80 και το ΠΔ1123/80 καθιέρωσαν το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο , που από την 1/1/1993 είναι υποχρεωτικό για όλες τις επιχειρήσεις που εντάσσονται στην Τρίτη κατηγορία του Κ.Β.Σ. (Δηλαδή όλες τις Ανώνυμες εταιρείες και Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης και από τις λοιπές επιχειρήσεις για όσες έχουν ετήσια ακαθάριστα έσοδα άνω των 1.500.000 ευρώ. )

Συμπερασματικά , κάθε λογιστής για να μπορεί να ανταποκριθεί στα καθήκοντά του , πρέπει να γνωρίζει σε ικανοποιητικό βαθμό τις διατάξεις των νομοθετικών τμημάτων που αφορούν :

Τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) με τον οποίο ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών, σχετικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων, για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων .

Τη Φορολογία Εισοδήματος, που ασχολείται με τις φορολογικές υποχρεώσεις των φυσικών προσώπων και των επιχειρήσεων κάθε τύπου και κάθε νομικής μορφής.

Τις διατάξεις περί αποσβέσεων , βάσει των οποίων ορίζονται τα ποσοστά

---

<sup>1</sup> Α. Κοντάκος Γενική Λογιστική σελ. 19

αποσβέσεων για τα διάφορα πάγια περιουσιακά στοιχεία και τα παρεχόμενα κίνητρα πρόσθετων αποσβέσεων,  
Τον κανονιστικό νόμο 2190 /1920 περί ανωνύμων εταιριών , με τις τροποποιήσεις και προσαρμογές του, που αναφέρεται στην απογραφή, την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων και την κατάρτιση του Ισολογισμού  
Τους αναπτυξιακούς νόμους, βάσει των οποίων παρέχονται κίνητρα στις επιχειρήσεις για την πραγματοποίηση παραγωγικών επενδύσεων.  
Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο , σκοποί του οποίου είναι , σύμφωνα με το άρθρο 41 ππθ Ν. 1041/1980 . η τυποποίηση των λογαριασμών , η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων , η σύνταξη και δημοσίευση των τυποποιημένων Ισολογισμών και εν γένει ο σχεδιασμός της λογιστικής σε εθνική κλίμακα. <sup>2</sup>

## 1.2 Σκοπός και διακρίσεις της Λογιστικής

Ο βασικός σκοπός της λογιστικής είναι να εφοδιάσει τα στελέχη των επιχειρήσεων με πληροφορίες που είναι απαραίτητες και χρήσιμες στη λήψη οικονομικών αποφάσεων, Επειδή υπάρχουν διάφορα είδη οικονομικών αποφάσεων , υπάρχουν και διάφοροι τύποι λογιστικών πληροφοριών. Οι όροι χρηματοοικονομική λογιστική, διοικητική λογιστική , φορολογιστική λογιστική , περιγράφουν τους τύπους λογιστικών πληροφοριών που κυρίως χρησιμοποιούνται από την επιχειρηματική κοινότητα:

Η χρηματοοικονομική λογιστική αναφέρεται σε ένα σύνολο πληροφοριών που περιγράφουν τις πηγές προέλευσης των περιουσιακών στοιχείων , τις υποχρεώσεις και τις δραστηριότητες μιας οικονομικής μονάδας (μιας επιχείρησης ή ενός φυσικού προσώπου). Ο όρος χρηματοοικονομική λογιστική χρησιμοποιείται για να περιγράψει **τις πηγές προέλευσης των περιουσιακών στοιχείων και τις υποχρεώσεις μιας οικονομικής μονάδας ανά πάσα στιγμή** , και ο όρος λειτουργικό αποτέλεσμα για να γίνει περιγραφή των χρηματοοικονομικών δραστηριοτήτων κατά τη διάρκεια μιας περιόδου. . Η χρηματοοικονομική λογιστική , είναι σχεδιασμένη, κυρίως, να βοηθάει τους **επενδυτές** και τους **πιστωτές** να αποφασίζουν σωστά για την τοποθέτηση των κεφαλαίων τους.

Επίσης , πολλοί άλλοι κάνουν χρήση των πληροφοριών της χρηματοοικονομικής λογιστικής , όπως διευθυντές και εργαζόμενοι, σε μια επιχείρηση, καθημερινά χρειάζεται να έχουν πληροφορίες π.χ. για το ποσό των διαθέσιμων της, την ποσότητα και την αξία των αποθεμάτων τους , το ύψος του Φ.Π.Α το ύψος των υποχρεώσεων στους πιστωτές τους..... Επίσης οι ίδιες λογιστικές πληροφορίες , χρησιμεύουν για την προετοιμασία και σύνταξη των φορολογικών δηλώσεων.

Επειδή λοιπόν , έχουν τόσο ευρεία χρήση οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες, για αυτό και η αντίστοιχη λογιστική , πολλές φορές ονομάζεται **ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ**.

Η χρήση των Η/Υ επιτρέπει στις μεγάλες εταιρίες να διατηρούν ολοκληρωμένα πληροφορικά συστήματα , (M.I.S.)τα οποία παρέχουν στα στελέχη κάθε χρηματοοικονομική και μη πληροφορία , προκειμένου να πάρουν τις επιχειρηματικές αποφάσεις τους. Όμως οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες αποτελούν το μεγαλύτερο μέρος κάθε πληροφοριακού συστήματος . Ο λόγος

<sup>2</sup> Α. Κοντάκος Γενική Λογιστική σελ 22

είναι απλός: βάσει ορισμού, κάθε οικονομική απόφαση στηρίζεται σε εξέταση, οικονομικών στοιχείων, Για τους παραπάνω λόγους πολλές φορές σήμερα, οι όροι, λογιστική κόστους και διοικητική λογιστική χρησιμοποιούνται ταυτόσημα.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup>

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup>

## 2.1 γενικά

Η Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως είναι μέθοδος αναλύσεως των εξόδων και εσόδων και των οικονομικών αποτελεσμάτων, η οποία αποβλέπει στους εξής σκοπούς:

- -Στον προσδιορισμό του κόστους των διαφόρων λειτουργιών της επιχειρήσεως.
- -Στη μέτρηση και τον έλεγχο της αποδοτικότητας.
- -Στον προσδιορισμό της τιμής πωλήσεως των προϊόντων.
- -Στην καταχώρηση των εξόδων κατά προορισμό.
- -Στον έλεγχο του κόστους των τριών βασικών λειτουργιών: εφοδιασμού, παραγωγής, διαθέσεως.
- -Στη σύγκριση των εξόδων εκμεταλλεύσεως με τις προβλέψεις ή τα πρότυπα, την ανάλυση των διαφορών και την αναζήτηση των αιτιών τους.
- -Στην κατάρτιση προβλέψεων των εσόδων και εξόδων εκμεταλλεύσεως.
- -Στον προσδιορισμό των αναλυτικών αποτελεσμάτων κατά είδος προϊόντων και κατά κλάδο εκμεταλλεύσεως.

## **2.2. ΒΑΣΙΚΟΙ ΚΑΝΟΝΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ**

### 2.2.1. Η αυτονομία της Αναλυτικής Λογιστικής και λογιστικές εγγραφές που καταχωρούνται σ' αυτή

1. Μέχρι την εισαγωγή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (το έτος 1980) η πρακτική στη χώρα μας γνώριζε δύο, ανεξάρτητα μεταξύ τους, λογιστικά κυκλώματα: τους λογαριασμούς «ουσίας» και τους λογαριασμούς τάξεως. Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο εισάγει και ένα τρίτο ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα: τους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως ή λογιστικής του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων. Δηλαδή, οι λογαριασμοί του σχεδίου λογαριασμών του ΕΓΛΣ κατανέμονται στα εξής τρία μέρη:

- > Τη Γενική Λογιστική (ομάδες 1-8)
- > Την Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως (ομάδα 9)
- > Τους Λογαριασμούς Τάξεως (ομάδα 0)

Καθένα από τα οποία αποτελεί ιδιαίτερο και ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα. Ειδικότερα:

**(α)** Οι λογαριασμοί της Γενικής Λογιστικής, που αναπτύσσονται στις ομάδες

1-8, λειτουργούν σε ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα, δηλαδή χρεώνονται και πιστώνονται μόνο μεταξύ τους.

**(β)** Η Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης λειτουργεί ανεξάρτητα από τη Γενική Λογιστική, σε λογαριασμούς που αναπτύσσονται στην ομάδα 9, συνδέονται και συλλειτουργούν μόνο μεταξύ τους, στο ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα της ομάδας αυτής. Η αυτονομία της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμετάλλευσης εξασφαλίζεται με διάμεσους - αντικριζόμενους λογαριασμούς, οι οποίοι ανοίγονται και λειτουργούν στον πρωτοβάθμιο λογαριασμό 90 της Ομάδας 9.<sup>3</sup>

**(γ)** Οι Λογαριασμοί Τάξεως, που αναπτύσσονται στη δέκατη (0) ομάδα, λειτουργούν σε ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα.

**2.** Τονίζεται ιδιαίτερα ότι, κατά τη διατύπωση των λογιστικών εγγραφών, πρέπει, οπωσδήποτε, να τηρείται απόλυτα και με ιδιαίτερη προσοχή και σχολαστικότητα η αυτονομία των παραπάνω τριών λογιστικών κυκλωμάτων. Όπως σε όλους μας σήμερα είναι τελείως αδιανόητη η χρέωση ή η πίστωση ενός λογαριασμού «ουσίας» με αντίστοιχη πίστωση ή χρέωση ενός λογαριασμού τάξεως, έτσι και στο εξής, με την εισαγωγή του ΕΓΛΣ, πρέπει επίσης να μας είναι τελείως αδιανόητη η χρέωση ή η πίστωση ενός λογαριασμού της Γενικής Λογιστικής (δηλαδή των Ομάδων 1-8) με αντίστοιχη πίστωση ή χρέωση ενός λογαριασμού της Αναλυτικής Λογιστικής (δηλαδή της Ομάδας 9).

Επαναλαμβάνεται με ιδιαίτερη έμφαση ότι οι λογαριασμοί της ομάδας 9, σε όλες ανεξαιρέτως τις περιπτώσεις, χρεοπιστώνονται μόνο μεταξύ τους, δηλαδή λειτουργούν πάντοτε μεταξύ τους, μέσα στο αυτοτελές και ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα της ομάδας αυτής.

**3.** Διευκρινίζεται ότι η ανωτέρω αναπτυχθείσα αρχή της αυτονομίας της Αναλυτικής Λογιστικής δεν αναιρείται στο ελάχιστο από την ευχέρεια που παρέχει το ΕΓΛΣ, σύμφωνα με το οποίο επιτρέπεται «να συγχωνεύονται και να λειτουργούν σε ένα ενιαίο σύστημα λογιστικής (στο αυτό λογιστικό κύκλωμα) η Γενική και η Αναλυτική Λογιστική, με την προϋπόθεση ότι η Αναλυτική Λογιστική θα διατηρεί την αυτονομία της και δεν θα αλλοιώνονται οι δύο άλλες βασικές αρχές» του ΕΓΛΣ (δηλαδή, η αρχή της κατ' είδος

---

<sup>3</sup> Κ.Βαρβάκη Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης σελ.22

συγκεντρώσεως των αποθεμάτων, των εξόδων και των εσόδων, καθώς και η αρχή της καταρτίσεως του λογαριασμού της Γενικής Εκμεταλλεύσεως με λογιστικές εγγραφές). Πρόκειται για το αποκαλούμενο σύστημα της συνλειτουργίας, δηλαδή της λειτουργίας της Αναλυτικής Λογιστικής στο αυτό λογιστικό κύκλωμα με τη Γενική Λογιστική, που περιλήφθηκε στο ΕΓΛΣ για την εξυπηρέτηση της χειρόγραφης λογιστικής, (π.χ. οι λογαριασμοί των εξόδων της Ομάδας 6 τηρούνται αναπτυγμένοι σε στήλες, αντίστοιχες των θέσεων κόστους του πρωτοβάθμιου 92 κ.λ.π.), γιατί προ εικοσαετίας περίπου (τα έτη 1976-1979) που καταρτίσθηκε το ΕΓΛΣ, η μηχανοργάνωση στη χώρα μας, με τους τότε πανάκριβους και περιορισμένων δυνατοτήτων Η/Υ, ήταν σπάνια και έπρεπε να υιοθετηθεί σύστημα περιορισμού του όγκου της χειρόγραφης λογιστικής εργασίας λόγω των διπλών καταχωρίσεων (χωρίς όμως να νοθεύεται η αυτονομία της Αναλυτικής Λογιστικής και οι άλλες βασικές αρχές). Σήμερα, με τις τόσες δυνατότητες των σημερινών Η/Υ και την καθολική χρήση τους, τέτοιο πρόβλημα δεν υφίσταται, γιατί με κατάλληλο πρόγραμμα και ανάλογη κωδικαριθμική συσχέτιση, η ενημέρωση των λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής γίνεται αυτόματα. Η μηχανογραφική εφαρμογή του συστήματος της συλλειτουργίας έχει μειονεκτήματα και κανένα ουσιαστικό πλεονέκτημα, γιατί για να διατηρήσει η Αναλυτική Λογιστική της αυτονομία της και να μην αλλοιώνονται οι δύο άλλες βασικές αρχές του ΕΓΛΣ, πρέπει στη Γενική Λογιστική να δημιουργηθεί και να τηρηθεί μια ολόκληρη σειρά αντίθετων λογαριασμών και να γίνονται και αρκετοί άλλοι χειρισμοί, με συνέπεια να δημιουργείται σοβαρή σύγχυση και τα λάθη να μην αποφεύγονται, γιατί το σύστημα αυτό με πάρα πολύ δυσκολία γίνεται κατανοητό από το προσωπικό των επιχειρήσεων.

#### 4. Ποιες λογιστικές εγγραφές καταχωρούνται στην Αναλυτική Λογιστική.

**Κριτήριο για την διάκριση των λογιστικών γεγονότων, (ή λογιστικών πράξεων, κατά την παλαιά ορολογία), σε εκείνα που καταχωρούνται στη Γενική Λογιστική (ομάδες 1- 8) και σε εκείνα που καταχωρούνται στην Αναλυτική Λογιστική (ομάδα 9), αποτελεί ο σκοπός και η αποστολή κάθε λογιστικής.** <sup>4</sup>Η Γενική Λογιστική (ή χρηματοοικονομική λογιστική) καλύπτει τις ανάγκες της επιχείρησης προς τα έξω θις σχέσεις της με τους τρίτους), επομένως σ' αυτή καταχωρούνται και παρακολουθούνται τα λογιστικά γεγονότα που προέρχονται από το συναλλακτικό κύκλωμα της επιχείρησης, από τις συναλλαγές της με τους τρίτους και το προσωπικό της (γιατί αυτό θεωρείται ότι αποτελείται από τρίτους που μισθώνουν τις υπηρεσίες τους στην επιχείρηση). Ενώ, αντίθετα, η Αναλυτική Λογιστική (ή λογιστική του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων) καλύπτει τις

<sup>4</sup> Κ.Βαρβάκη Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης

εσωτερικές ανάγκες της επιχείρησης (προσδιορισμός του κόστους παραγωγής και των αναλυτικών αποτελεσμάτων, λήψη διάφορων πληροφοριών που είναι χρήσιμες για τις επιχειρηματικές αποφάσεις), συνεπώς σ' αυτή καταχωρούνται (μεταφερόμενα από τη Γενική Λογιστική) τα δεδομένα των ομάδων 2, 6, 7 και 8 (λογαριασμοί 81-85) της Γενικής Λογιστικής, καθώς και όλες οι αναλώσεις και εσωτερικές διακινήσεις των αποθεμάτων.

### 2.2.2. Ποιοι λογαριασμοί της Ομάδας 9 είναι υποχρεωτικής τήρησης<sup>5</sup>

1. Η Ομάδα 9 αναλύεται στους εξής πρωτοβάθμιους λογαριασμούς:

- 90 Διάμεσοι - Αντικριζόμενοι λογαριασμοί
- 91 Ανακατάταξη εξόδων - αγορών και εσόδων
- 92 Κέντρα (θέσεις) κόστους
- 93 Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)
- 94 Αποθέματα
- 95 Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος
- 96 Έσοδα - Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα
- 97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού
- 98 Αναλυτικά αποτελέσματα

Παρέχεται η ευχέρεια όλοι οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί (90-99) της Ομάδας 9 να ενημερώνονται συγκεντρωτικά με οποιοδήποτε τρόπο (π.χ. από τα δεδομένα των ισοζυγίων των αναλυτικών λογαριασμών τους), με την προϋπόθεση ότι η ενημέρωση αυτή θα γίνεται τουλάχιστον κάθε μήνα. Με την ευχέρεια αυτή δημιουργείται η δυνατότητα οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί των 90-99 να λειτουργούν σαν πρωτοβάθμιοι και έτσι να ελαττώνονται κατά μία, οι βαθμίδες των λογαριασμών που **θα ενημερώνονται (μηχανογραφικά) αναλυτικά και καθημερινά, με τελικό αποτέλεσμα να διευκολύνεται η τήρηση αναλυτικών υπολογαριασμών για την εξασφάλιση περισσότερων πληροφοριών.**

2. Επειδή η Γενική Λογιστική (ομάδες 1-8 και 0) καλύπτει τις ανάγκες της Επιχείρησης προς τα έξω (δηλαδή τις σχέσεις της με τους τρίτους και το προσωπικό της, οι οποίες προκύπτουν από το όλο συναλλακτικό της κύκλωμα) και επειδή οι ανάγκες αυτές είναι, κατά κανόνα, ομοιόμορφες για όλες τις επιχειρήσεις, οι κανόνες της Γενικής Λογιστικής είναι, κατά κύριο λόγο, υποχρεωτικοί, όπως αναλυτικά καθορίζεται από τις οικείες διατάξεις.

Αντίθετα, από τους κανόνες της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως (λογαριασμοί Ομάδας 9) υποχρεωτικοί είναι οι βασικοί

---

<sup>5</sup> Κ.Βαρβάκη Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης

κανόνες και τούτο γιατί η **Αναλυτική Λογιστική καλύπτει τις εσωτερικές ανάγκες της επιχείρησης (προσδιορισμός του κόστους και των κατ' είδος - βραχυχρόνιων και ετήσιων - αναλυτικών αποτελεσμάτων, άντληση διαφόρων άλλων πληροφοριών που είναι χρήσιμες για τη λήψη σωστών επιχειρηματικών αποφάσεων)** και για το λόγο αυτό η πρωτοβουλία για τις επιμέρους επιλογές έχει αφεθεί στις επιχειρήσεις. Έτσι, η Αναλυτική Λογιστική είναι μεν υποχρεωτικής εφαρμογής, αλλά από τους λογαριασμούς της είναι υποχρεωτικής τήρησης εκείνοι που φέρουν υπογράμμιση και αυτοί είναι οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί 90, 92, 93, 94, 96 και 98 και από τους δευτεροβάθμιους, τριτοβάθμιους κ.λ.π., υποχρεωτικοί είναι μόνο οι δευτεροβάθμιοι των πρωτοβάθμιων 92 «κέντρα (θέσεις) κόστους» και 94 «αποθέματα». Οι δευτεροβάθμιοι, τριτοβάθμιοι και λοιποί λογαριασμοί που δεν φέρουν υπογράμμιση, δύνανται να τροποποιούνται και να αναλύονται σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε επιχειρήσεως, πρέπει, όμως για την τήρησή τους να εφαρμόζονται οι κανόνες λειτουργίας κ.λ.π. που περιλαμβάνονται στις επόμενες παραγράφους. Οι πρωτοβάθμιοι 95 και 97 γίνονται υποχρεωτικοί από τη στιγμή που η επιχείρηση θα ακολουθήσει διαδικασίες που προβλέπονται και παρακολουθούνται από τους λογαριασμούς αυτούς.

### 2.2.3. Χρόνος και τρόπος μεταφοράς στην Αναλυτική Λογιστική των δεδομένων των Ομάδων 2, 6, 7 και των λογαριασμών 81-85 της Γενικής Λογιστικής<sup>6</sup>

1. Η μεταφορά των δεδομένων των λογαριασμών των Ομάδων 2, 6, 7 και 8 (λογαριασμοί 81-85) της Γενικής Λογιστικής στους οικείους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής είναι δυνατό να γίνεται, είτε άμεσα (ταυτόχρονη ενημέρωση των δύο τομέων της Λογιστικής), είτε περιοδικά αλλά σε μηνιαία βάση, υπό τη βασική προϋπόθεση όμως ότι, κατά τη λογιστικοποίηση και καταχώριση των εξόδων στους οικείους λογαριασμούς της Ομάδας 6, θα γίνεται ταυτόχρονα και ο καθορισμός της θέσεως του λειτουργικού κόστους, την οποία επιβαρύνει κάθε έξοδο, έτσι ώστε το προσδιοριζόμενο λειτουργικό κόστος καθώς και το κόστος παραγωγής να έχουν αξιοπιστία, αφού θα προκύπτουν όχι από αυθαίρετους μερισμούς των εξόδων, αλλά από άμεσες επιβαρύνσεις των θέσεων (κέντρων) κόστους με βάση τα πραγματικά δεδομένα της αναλώσεως κάθε εξόδου.

#### **Ειδικότερα:**

**α)** Με κατάλληλη ρύθμιση του μηχανογραφικού προγράμματος εύκολα επιτυγχάνεται να γίνεται ταυτόχρονα η ενημέρωση των δύο τομέων της

<sup>6</sup> Κ.Βαρβάκη Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης

Λογιστικής (Γενικής και Αναλυτικής), με το ίδιο παραστατικό, το οποίο έχει ανάλογα κωδικοποιηθεί. Στην περίπτωση αυτή, τα μεν άμεσα έξοδα καταχωρούνται απευθείας στους οικείους υπολογαριασμούς του λειτουργικού κόστους του 92, τα δε έμμεσα, δηλαδή όσων ο κοστολογικός προορισμός δεν είναι γνωστός κατά τη λογιστικοποίησή τους, καταχωρούνται προσωρινά στο λογαριασμό 91.05 «οργανικά έξοδα κατ' είδος προς μερισμό», από τον οποίο, με βάση σχετικό φύλλο μερισμού, μεταφέρονται στους οικείους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου 92. Ο τρόπος αυτός της ταυτόχρονης ενημέρωσης πλεονεκτεί ασύγκριτα, έναντι της περιοδικής ενημέρωσης.

β) Όταν δεν είναι επιθυμητή η πιο πάνω ταυτόχρονη ενημέρωση των δύο τομέων της λογιστικής, η ανάπτυξη των λογαριασμών εξόδων και στις αντίστοιχες θέσεις λειτουργικού κόστους μπορεί να γίνεται στο αρχείο του Η/Υ. Συγκεκριμένα, στο αρχείο κινήσεως εγγραφών του ηλεκτρονικού υπολογιστή, σε κάθε RECORD εγγραφής, σε ειδικά πεδία, καταγράφονται οι κωδικές των πέντε βασικών λειτουργιών (πρωταρχικών θέσεων κόστους) του λογαριασμού 92 (δηλαδή των 92.00, 92.01, 92.02, 92.03, 92.04) και των υπολογαριασμών τους 9<sup>ο</sup> οποίοι αντιστοιχούν στα τμήματα και στις υπηρεσίες της επιχείρησης, δηλαδή στις αναλυτικές θέσεις λειτουργικού κόστους), καθώς και του 91.05 «οργανικά έξοδα κατ' είδος προς μερισμό». Όταν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στο αρχείο κινήσεως εγγραφών, η τροφοδοσία και ενημέρωση των λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής γίνεται προγραμματιστικά, είτε περιοδικά, είτε άμεσα, αφού όμως προηγηθεί η κατανομή των εξόδων του λογαριασμού 91.05 στις οικείες θέσεις κόστους του πρωτοβάθμιου 92. Όταν ακολουθείται η περιοδική (μηνιαία κ.λ.π.) ενημέρωση πρέπει, σε κάθε ζήτηση, να δύναται να γίνεται άμεσα η εκτύπωση των δεδομένων του αρχείου κινήσεως εγγραφών, για την πληροφόρηση οποιουδήποτε εξωτερικού ελέγχου καθώς και της επιχείρησης, σχετικά με τα κριτήρια που ακολουθήθηκαν για την ένταξη των κατ' είδος εξόδων της Ομάδας 6 στις θέσεις λειτουργικού κόστους του 92.

γ) Από τις διατάξεις του ΕΓΛΣ<sup>7</sup> παρέχεται η ευχέρεια:

- > είτε οι τριτοβάθμιοι λογαριασμοί της Ομάδας 6 υποχρεωτικοί και προαιρετικοί, αντί να αναπτύσσονται κατ' είδος, όπως προβλέπεται στο σχέδιο λογαριασμών, να αναπτύσσονται κατά κοστολογικό προορισμό και οι κατ' είδος τριτοβάθμιοι να εντάσσονται στον 4<sup>ο</sup> βαθμό
- > είτε οι κατ' είδος τριτοβάθμιοι να αναπτύσσονται σε τεταρτοβάθμιους κατά κοστολογικό προορισμό.

---

<sup>7</sup> Θ. Γρηγοράκου Ανάλυση-Ερμηνεία του Ε.Γ.Λ.Σ.

Στην πρακτική της χειρόγραφης λογιστικής η ανάπτυξη αυτή των λογαριασμών γίνεται με την προσθήκη, στους κατ' είδος λογαριασμούς εξόδων, στηλών αναππύξεως, αντίστοιχων των θέσεων κόστους.

Η πιο πάνω ευχέρεια παρασχέθηκε από το ΕΓΛΣ για διευκόλυνση, κατά κύριο λόγο, της χειρόγραφης λογιστικής, η οποία κυριαρχούσε κατά τα έτη 1976-1979 που καταρτίστηκε το ΕΓΛΣ, δεδομένου ότι τότε Η/Υ χρησιμοποιούσαν μόνο λίγες μεγάλες επιχειρήσεις. Με την ευχέρεια αυτή περιορίζεται η χειρόγραφη λογιστική εργασία, με την αποφυγή των συχνών ενημερώσεων των λογαριασμών της Ομάδας 9. Δηλαδή, οι λογαριασμοί της Ομάδας 9 ενημερώνονται, με τα δεδομένα των κατά κοστολογικό προορισμό τριτοβάθμιων ή τεταρτοβάθμιων λογαριασμών της Ομάδας 6 περιοδικά. Σήμερα, όμως που όλες οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν τα προηγμένης τεχνολογίας computers, των οποίων οι δυνατότητες είναι τεράστιες και ποικίλες, η κατά τον προαναφερθέντα τρόπο μηχανογραφική ανάπτυξη των λογαριασμών της Ομάδας 6 δεν προσφέρει καμία εξυπηρέτηση, αφού αυτή η ανάπτυξη δύναται να γίνει άνετα και πολύ καλύτερα στο αρχείο του computer.

**2. Όπως προαναφέρθηκε, η μέθοδος της ταυτόχρονης ενημέρωσης των δύο τομέων της Λογιστικής είναι πλεονεκτικότερη, από όλες τις απόψεις, έναντι της περιοδικής ενημέρωσης, δεδομένου ότι με βάση σχετικό μηχανογραφικό πρόγραμμα, είναι δυνατόν να γίνεται αυτόματα, από τον ηλεκτρονικό υπολογιστή (χωρίς ιδιαίτερη πληκτρολόγηση), η μεταφορά στις θέσεις λειτουργικού κόστους του 92 των ακόλουθων εξόδων, που είναι και τα σημαντικότερα:**

α) Λογαριασμός 60 «αμοιβές και έξοδα προσωπικού»: <sup>8</sup>Κατά τη λογιστικοποίηση της μηνιαίας μισθοδοσίας, τα ποσά των αμοιβών και εξόδων που αφορούν κάθε εργαζόμενο θα μεταφέρονται αυτόματα από τον Η/Υ, με πίστωση του 90.06.60, στη χρέωση των αρμόδιων θέσεων κόστους του 92, δεδομένου ότι αυτές είναι αντίστοιχες των τμημάτων ή υπηρεσιών της επιχείρησης που υπηρετούν οι εργαζόμενοι. Για τις αποδοχές εκείνων που μετακινήθηκαν κατά τη διάρκεια του μήνα, δηλαδή απασχολήθηκαν σε περισσότερα από ένα τμήματα, γίνεται κατάλληλη ενημέρωση του αρχείου του Η/Υ, μαζί με την ενημέρωσή του για τις μισθοδοτικές μεταβολές. Όταν υπάρχει ειδικό πρόγραμμα Η/Υ, τα ποσά του λογαριασμού 60 που με τον τρόπο αυτό θα καταχωρηθούν στο λογαριασμό 92.00 «έξοδα λειτουργίας παραγωγής» και στους υπολογαριασμούς του, δύνανται στη συνέχεια να συνδεθούν με το αρχείο του ειδικού αυτού προγράμματος του Η /Υ στο οποίο θα έχει συγκεντρωθεί ο χρόνος απασχολήσεως κάθε εργαζομένου κατά εντολή παραγωγής ή τμήμα.

---

<sup>8</sup> Θ. Γρηγοράκου Ανάλυση-Ερμηνεία του Ε.Γ.Λ.Σ

**β)** Λογαριασμός 66 «αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος».<sup>9</sup> Εάν το αρχείο κινήσεως εγγραφών του Η/Υ έχει ενημερωθεί, εκτός από την αξία κτήσεως των πάγιων περιουσιακών στοιχείων και τους αντίστοιχους συντελεστές τακτικών αποσβέσεων, και με τους κωδικούς των αρμόδιων θέσεων λειτουργικού κόστους του 92, που αντιστοιχούν στα τμήματα και τις υπηρεσίες από τις οποίες χρησιμοποιούνται τα πάγια στοιχεία, τότε η ενημέρωση των αρμόδιων λογαριασμών της Γενικής και της Αναλυτικής Λογιστικής γίνεται προγραμματιστικά, από τον Η/Υ. Εξυπακούεται ότι στη Γενική Λογιστική, η λογιστική εγγραφή των αποσβέσεων (χρέωση του 66 με πίστωση των αντίθετων υπολογαριασμών των «αποσβεσμένων») θα γίνεται σε μηνιαία βάση.

**γ)** Λογαριασμός 65 «τόκοι και συναφή έξοδα»<sup>10</sup>(κατά την καταχώριση των σχετικών ποσών στους υπολογαριασμούς του 65, με πίστωση του 90.06.65, χρεώνονται οι υπολογαριασμοί του 92.04 «έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας»).

**δ)** Τα ποσά των λογαριασμών: 64.02<sup>11</sup>«έξοδα προβολής και διαφημίσεως», 64.03 «έξοδα εκθέσεων - επιδείξεων», 64.04 «ειδικά έξοδα προωθήσεως εξαγωγών» και 64.06 «δωρεές - επιχορηγήσεις», κατά την καταχώρισή τους στους λογαριασμούς αυτούς, με πίστωση του 90.06.64, καταχωρούνται και στη χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 92.03 «έξοδα λειτουργίας διαθέσεως».

**3.** Επίσης αυτόματα από τον Η/Υ (δίχως πληκτρολόγηση) είναι δυνατόν να γίνεται και η ενημέρωση:

των υπολογαριασμών του πρωτοβάθμιου 94 (εκτός των μερίδων αποθήκης), με την αξία των καταχωρούμενων στους αντίστοιχους υπολογαριασμούς της Ομάδας 2 αγορών, των υπολογαριασμών εσόδων του πρωτοβάθμιου 96, με τα καταχωρούμενα στους αντίστοιχους υπολογαριασμούς της Ομάδας 7 ποσά εσόδων.

**4.** Οι προηγούμενες περιπτώσεις αυτόματης ενημέρωσης των λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής, πραγματοποιούνται από τον Η/Υ αυτόματα, χωρίς πληκτρολόγηση των κωδικών των οικείων λογαριασμών της και συνεπώς και χωρίς να είναι αναγκαία η αναγραφή τους στα σχετικά παραστατικά. Για τις άλλες περιπτώσεις απαιτείται πληκτρολόγηση των κωδικών των λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής και αναγραφή στα οικεία παραστατικά των κωδικών των οικείων λογαριασμών της Γενικής Λογιστικής καθώς και της Αναλυτικής Λογιστικής.

<sup>9</sup> Θ. Γρηγοράκου Ανάλυση-Ερμηνεία του Ε.Γ.Λ.Σ

<sup>10</sup> Θ. Γρηγοράκου Ανάλυση-Ερμηνεία του Ε.Γ.Λ.Σ

<sup>11</sup> Θ. Γρηγοράκου Ανάλυση-Ερμηνεία του Ε.Γ.Λ.Σ

#### 2.2.4. Τα κατ' είδος έξοδα της Ομάδας 6 μεταφέρονται και εντάσσονται

##### στα οικεία κέντρα λειτουργίας κόστους του λογαριασμού 92<sup>12</sup>

1. Όπως προηγουμένως στους λογαριασμούς της Ομάδας 6 καταχωρούνται και παρακολουθούνται, κατ' είδος, τα οργανικά έξοδα της χρήσεως και τέτοια είναι τα έξοδα εκμεταλλεύσεως της χρήσης, δηλαδή τα λειτουργικά έξοδα της επιχείρησης. Τα έξοδα της Ομάδας 6 καθώς και τα έσοδα της Ομάδας 7 μεταφέρονται στο τέλος της χρήσης, μαζί με τα αποθέματα αρχής και τέλους χρήσης και τις αγορές της χρήσης, στο λογαριασμό 80.00 «λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης», στον οποίο:

- > προσδιορίζεται το καθαρό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης της χρήσης, συγκεντρωτικά για όλες τις δραστηριότητες (για όλα τα παραγόμενα προϊόντα)
- > εμφανίζεται συγκεντρωμένη ολόκληρη η ετήσια δραστηριότητα της επιχείρησης
- > εμφανίζεται η συνολική ετήσια κίνηση των επιμέρους λογαριασμών κυκλοφορίας ή εκμετάλλευσης (αποθεμάτων και αγορών, εξόδων, εσόδων), τα στοιχεία των οποίων είναι σωστά και αξιόπιστα, γιατί ως προερχόμενα από απευθείας μεταφορά των δεδομένων των πρωτογενών λογαριασμών, είναι επαληθεύσιμα (αφού σύμφωνα με τη βασική αρχή του δικαιολογητικού, οι καταχωρίσεις στους πρωτογενείς λογαριασμούς πρέπει οπωσδήποτε να βασίζονται σε κανονικά και πλήρη δικαιολογητικά).

2. Τελικός στόχος της επιχειρηματικής δραστηριότητας είναι η πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις αγαθών (εμπορευμάτων - προϊόντων) ή υπηρεσιών. Για την επίτευξη του στόχου αυτού η επιχείρηση οργανώνεται ανάλογα και ακολουθεί τις αναγκαίες διαδικασίες (πραγματοποίηση επενδύσεων, αγορές εμπορεύσιμων και αναλώσιμων αγαθών, παραγωγή προϊόντων κ.λ.π.) υποβαλλόμενη και στις αντίστοιχες αναγκαίες θυσίες (δαπάνες, έξοδα) οι οποίες καταχωρούνται και παρακολουθούνται, κατ' είδος εξόδου, στους λογαριασμούς της Ομάδας 6. Συνεπώς, οι λογαριασμοί της Ομάδας 6 περιλαμβάνουν τα έξοδα που δαπανήθηκαν κατά τη διάρκεια της χρήσης για να λειτουργήσει η επιχείρηση, δηλαδή, για να λειτουργήσουν οι υπηρεσίες της, δεδομένου ότι κάθε επιχείρηση είναι διαρθρωμένη σε υπηρεσίες, ανάλογες του αντικειμένου της δραστηριότητάς της.

3. Προκειμένου να υπολογισθεί σωστό κόστος παραγωγής (προϊόντων ή υπηρεσιών και ιδιοκατασκευαζόμενων πάγιων εγκαταστάσεων), χωρίς αυθαίρετους μερισμούς εξόδων κ.λ.π., πρέπει να προηγηθεί ο σωστός υπολογισμός του κόστους λειτουργίας κάθε υπηρεσίας και να επακολουθήσει

<sup>12</sup> Θ. Γρηγοράκου Ανάλυση-Ερμηνεία του Ε.Γ.Λ.Σ

ο συσχετισμός του με το έργο που παρήγαγε κάθε μία από αυτές, το οποίο αντιπροσωπεύει τη συμβολή της στα παραχθέντα (προϊόντα, υπηρεσίες, πάγιες εγκαταστάσεις). Συνεπώς, τα έξοδα λειτουργίας των υπηρεσιών της επιχείρησης, που καταχωρούνται στους λογαριασμούς της Ομάδας 6 κατ' είδος εξόδου (για την κατάρτιση του λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης), πρέπει να καταχωρούνται και κατά υπηρεσία, για τη λειτουργία της οποίας δαπανήθηκαν. Αυτή η κατά υπηρεσία κατάταξη των εξόδων της Ομάδας 6 γίνεται στους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου 92 «κέντρα (θέσεις) κόστους», ο οποίος αναλύεται σε υπολογαριασμούς, αντίστοιχους κατά κανόνα των τμημάτων ή υπηρεσιών της επιχείρησης, για κάθε μία των οποίων δημιουργείται και σχετική θέση λειτουργικού κόστους. Δηλαδή, κάτω από το λογαριασμό 92 και τους υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους του δημιουργούνται (σε τριτοβάθμιους ή τεταρτοβάθμιους κ.λ.π. υπολογαριασμούς) θέσεις λειτουργικού κόστους, αντίστοιχες κατά κανόνα των τμημάτων ή υπηρεσιών της επιχείρησης που να καλύπτουν τις κοστολογικές της ανάγκες.

2.2.5. Ο χαρακτηρισμός της κοστολογικής επιβάρυνσης κάθε εξόδου της Ομάδας 6, γίνεται κατά τη λογιστικοποίησή του στους λογαριασμούς της<sup>13</sup>

1. Τα έξοδα εκμετάλλευσης (λειτουργίας) της επιχείρησης, που καταχωρούνται στους λογαριασμούς της Ομάδας 6 κατ' είδος εξόδου, πρέπει να μεταφερθούν και να καταχωρηθούν και στις θέσεις λειτουργικού κόστους του πρωτοβάθμιου 92 «κέντρα (θέσεις) κόστους», στους υπολογαριασμούς του οποίου δημιουργούνται θέσεις λειτουργικού κόστους, αντίστοιχες των τμημάτων ή υπηρεσιών της επιχείρησης. Για την ορθή (και δίχως αυθαίρετους μερισμούς κ.λ.π.) επιβάρυνση των θέσεων (κέντρων) κόστους αυτών με έξοδα κατ' είδος, επιβάλλεται, ο καθορισμός της θέσεως του λειτουργικού κόστους, που επιβαρύνει κάθε έξοδο, να γίνεται κατά τη λογιστικοποίηση του εξόδου (και καταχώρισή του στους οικείους λογαριασμούς της Ομάδας 6), **η οποία συμπίπτει χρονικά με την πραγματοποίηση (ανάλωση) του εξόδου και συνεπώς υπάρχουν όλα τα στοιχεία και πραγματικά γεγονότα του σκοπού και της αιτίας αναλώσεως του εξόδου.** Γιατί διαφορετικά, εάν δηλαδή τα κατ' είδος έξοδα της Ομάδας 6 κατανέμονται εκ των υστέρων στις θέσεις κόστους, περιοδικά (στο τέλος κάθε μήνα κ.λ.π.), οι κατανομές θα είναι αυθαίρετες και το προσδιοριζόμενο λειτουργικό κόστος καθώς και το κόστος παραγωγής θα είναι λανθασμένα (και έτσι, με βάση τα λανθασμένα αυτά στοιχεία θα λαμβάνει αποφάσεις η διοίκηση της επιχείρησής κ.λ.π.).

---

<sup>13</sup> Ε, Σακέλλη Κοστολόγηση

2. Οι βασικές αρχές λογισμού του κόστους, που έχουν υιοθετηθεί από το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και τις προερχόμενες από την 4<sup>η</sup> Οδηγία της Ε.Ο.Κ. νέες διατάξεις του κωδικοποιημένου Ν.2190/1920 απαιτούν ο καθορισμός της θέσεως του λειτουργικού κόστους, την οποία επιβαρύνει κάθε έξοδο της Ομάδας 6, να γίνεται κατά τη λογιστικοποίηση και καταχώριση του εξόδου στους οικείους λογαριασμούς της Ομάδας 6, γιατί μόνο έτσι επιτυγχάνεται ο σωστός υπολογισμός του λειτουργικού κόστους καθώς και του κόστους παραγωγής.

Τονίζεται ότι ιδιαίτερη προσοχή πρέπει να δίνεται στην επιλογή των κριτηρίων μερισμού των έμμεσων εξόδων, δηλαδή των εξόδων που αφορούν περισσότερες θέσεις κόστους. Για τα έξοδα αυτά πρέπει να καταβάλλεται, με πραγματική επιμονή, κάθε προσπάθεια μέτρησης της ανάλωσης των φύσει έμμεσων εξόδων και μετατροπής τους έτσι σε άμεσα (π.χ. τοποθέτηση ενδιάμεσων μετρητών ανάλωσης ρεύματος παραγωγής καθώς και ύδατος, κυβισμός των χώρων για το λογισμό των αποσβέσεων, καθιέρωση καρτών απασχόλησης του προσωπικού κ.λ.π.). Όσα έμμεσα έξοδα απομένουν και πρέπει να μεριστούν, τα κριτήρια μερισμού τους πρέπει να επιλέγονται με ιδιαίτερη προσοχή και έχοντας πάντοτε υπόψη την αρχή ότι: ο βαθμός αξιοπιστίας του κόστους ισούται με το ποσοστό των άμεσων εξόδων που περιλαμβάνονται σ' αυτό, ή αντίστροφα: ο βαθμός αναξιοπιστίας του κόστους ισούται με το ποσοστό των έμμεσων εξόδων που περιλαμβάνονται σ' αυτό.

#### 2.2.6 Εσωλογιστική και εξωλογιστική κοστολόγηση

1. Κοστολόγηση είναι η ακολουθούμενη διαδικασία για τον προσδιορισμό του κόστους ενός αγαθού, μιας υπηρεσίας, μιας δραστηριότητας ή μιας λειτουργίας. Η κοστολόγηση, σαν διαδικασία προσδιορισμού του κόστους, αναφέρεται στα αγαθά και στις υπηρεσίες που αγοράζονται, παράγονται και πωλούνται, στις δραστηριότητες που αναπτύσσονται και, γενικά, στη λειτουργία οποιασδήποτε οργανωτικής υποδιαιρέσεως της οικονομικής μονάδας.

Η κοστολόγηση διακρίνεται σε *εσωλογιστική* και *εξωλογιστική*.

2. *Εσωλογιστική κοστολόγηση* είναι η ολοκληρωμένη μορφή κοστολόγησης, κατά την οποία το κόστος των τελικών φορέων προσδιορίζεται από στοιχεία που βρίσκονται καταχωρημένα στους οικείους λογαριασμούς των κέντρων κόστους ή των λειτουργιών που συμβάλλουν στην ολοκλήρωση της παραγωγής των προϊόντων ή των υπηρεσιών. Με την πλήρη αυτή μορφή της η κοστολόγηση οδηγεί στο σχηματισμό του κόστους όχι μόνο της παραγωγικής λειτουργίας και των υποδιαιρέσεών της, αλλά και των λοιπών βασικών λειτουργιών της οικονομικής μονάδας, ώστε να προκύπτει από τους λογαριασμούς της κοστολογικής οργάνωσης (δηλαδή τους λογαριασμούς του

Σχεδίου Λογαριασμών) τουλάχιστον το μικτό αποτέλεσμα κατά προϊόν (ή υπηρεσία) ή κατά ομάδα προϊόντων. Η εσωλογιστική κοστολόγηση προϋποθέτει και στηρίζεται στη λογιστικοποίηση (με λογιστικές εγγραφές) των κοστολογικών στοιχείων για το σχηματισμό αρχικά του λειτουργικού κόστους και στη συνέχεια του κόστους των ενδιάμεσων και τελικών φορέων.<sup>14</sup>

3. *Εξωλογιστική κοστολόγηση* είναι η ατελής μορφή κοστολόγησης, κατά την οποία το λειτουργικό κόστος δεν σχηματίζεται με λογιστικές εγγραφές και κατά συνέπεια δεν καταλογίζεται στους τελικούς φορείς κόστους με βάση τα κατά περίπτωση ορθά επιστημονικά κριτήρια και τη διενέργεια των αντίστοιχων λογιστικών εγγραφών.

4. Εξωλογιστική κοστολόγηση υποχρεούνται να διενεργούν οι επιχειρήσεις που εντάσσονται στην Τρίτη κατηγορία τηρήσεως βιβλίων του ΚΒΣ και δεν τηρούν (υποχρεωτικά ή προαιρετικά) την Αναλυτική Λογιστική. Οι επιχειρήσεις αυτές υποχρεούνται να υπολογίζουν εξωλογιστικά το λειτουργικό κόστος, το ολικό κόστος παραγωγής και το τελικό καθαρό αποτέλεσμα.

## **2.3. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ**

### **2.3.1. Λογαριασμός (90) «Διάμεσοι - αντικριζόμενοι λογαριασμοί»<sup>15</sup>**

Ο λογαριασμός (90) «Διάμεσοι - αντικριζόμενοι λογαριασμοί» χρησιμοποιείται ως ο συνδετικός κρίκος μεταξύ των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης και των λογαριασμών της χρηματοοικονομικής λογιστικής, όταν εφαρμόζεται το σύστημα της αυτόνομης λειτουργίας των λογαριασμών της ομάδας 9.

Η μεταφορά των λογιστικών πληροφοριών από τη χρηματοοικονομική λογιστική στο σύστημα της αναλυτικής λογιστικής αποβλέπει στην επεξεργασία τους με στόχο τον υπολογισμό του λειτουργικού κόστους και τον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής των προϊόντων, των υπηρεσιών και των αντικειμένων γενικά ή του κόστους αγοράς των εμπορευμάτων και γενικά των αγαθών που αγοράζονται. Οι διάμεσοι λογαριασμοί χρησιμοποιούνται για τη μεταφορά δεδομένων της γενικής λογιστικής στην αναλυτική, δεδομένα που έχουν ήδη καταχωρηθεί στη χρηματοοικονομική λογιστική. Οι λογαριασμοί της χρηματοοικονομικής λογιστικής παραμένουν ανεπηρέαστοι από τις εγγραφές της αναλυτικής λογιστικής (όπου αποτελεί ανεξάρτητη διαδικασία).

---

<sup>14</sup> Ε, Σακέλλη Κοστολόγηση

<sup>15</sup> Ε.Γ.Λ.Σ

Οι λογαριασμοί της κατηγορίας (90) χαρακτηρίζονται και ως αντικριζόμενοι γιατί αντικρίζουν απόλυτα τους λογαριασμούς των ομάδων 2, 6, 7 και 8 της χρηματοοικονομικής λογιστικής και αντικρίζονται επίσης από αυτούς.

Το περιεχόμενο και η λειτουργία των λογαριασμών του 90 διέπεται από τις εξής δύο θεμελιώδεις αρχές:

- Τα ποσά που καταχωρούνται στους λογαριασμούς των ομάδων 2, 6, 7 και 8 της γενικής λογιστικής εγγράφονται άμεσα ή περιοδικά, αναλυτικά ή αθροιστικά στους λογαριασμούς του (90) με χρέωση ή πίστωση των αντίστοιχων λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής.

- Στο τέλος κάθε χρήσης, το υπόλοιπο καθενός λογαριασμού του (90) είναι ίσο αλλά αντίθετο με το υπόλοιπο του αντίστοιχου λογαριασμού της γενικής λογιστικής τον οποίο αντικρίζει ή παρακολουθεί.

#### **Τρόπος λειτουργίας:**

Οι αναλυτικοί του (90) χρεώνονται ή πιστώνονται με παράλληλη ενημέρωση των αντίστοιχων λογαριασμών της ομάδας 9 που παρακολουθούν αποθέματα έξοδα και έσοδα κατ' είδος ή κατά προορισμό, έξοδα και έσοδα προϋπολογιστικά, διαφορές πραγματοποιημένων - κοστολογημένων εξόδων, διαφορές από μη κοστολογήσιμα έξοδα, κ.λ.π.

**Ειδικότερα:** Στους λογαριασμούς (90.01) «αρχικά αποθέματα λογισμένα» και (90.02) «αγορές λογισμένες» παρακολουθούνται τα αρχικά αποθέματα και οι αγορές, όπως τα μεγέθη αυτά διαμορφώνονται στους αντίστοιχους λογαριασμούς της ομάδας 2. Οι λογαριασμοί των (90.01) και (90.02) αναπτύσσονται κατά τρόπο που το τελευταίο ψηφίο να συμπίπτει με το τελευταίο ψηφίο των αντίστοιχων λογαριασμών της ομάδας 2.

**Στο λογαριασμό (90.01) «αρχικά αποθέματα λογισμένα»** παρακολουθούνται τα αρχικά αποθέματα όπως αυτά διαμορφώνονται στους αντίστοιχους λογαριασμούς της ομάδας 2. Τα αρχικά αποθέματα καταλογίζονται στη χρέωση του λογαριασμού «αποθέματα» 94 με πίστωση του λογαριασμού (90.01).

**Στο λογαριασμό (90.02) «αγορές λογισμένες»** παρακολουθούνται οι αγορές όπως αυτές διαμορφώνονται στους αντίστοιχους λογαριασμούς της ομάδας 2. Οι αγορές καταλογίζονται στη χρέωση του λογαριασμού (94) «αποθέματα» ή του λογαριασμού (91.09) «αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά)» με πίστωση του λογαριασμού (90.02). Επίσης ο λογαριασμός (90.02) χρεώνεται ή πιστώνεται με τις θετικές ή αρνητικές αποκλίσεις τιμής π.χ. πρώτων υλών, όταν ο προσδιορισμός τους γίνεται κατά την αγορά τους, με πίστωση ή χρέωση του λογαριασμού «αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος».

Οι λογαριασμοί (90.01) και (90.02) χρεώνονται στο τέλος της χρήσεως με πίστωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής που παρουσιάζουν χρεωστικά υπόλοιπα.

**Στο λογαριασμό (90.06) «οργανικά έξοδα κατά είδος λογισμένα»** παρακολουθούνται περιληπτικά τα κατά είδος οργανικά έξοδα, τα οποία έχουν καταχωρηθεί προηγούμενα στους λογαριασμούς της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής. Τα οργανικά έξοδα καταλογίζονται στην πίστωση του λογαριασμού (90.06) με χρέωση των λογαριασμών:

Π (91) «Ανακατάταξη εξόδων - αγορών εσόδων» στον λογαριασμό αυτό γίνεται η προομαδοποίηση ή ανακατάταξη οργανικών εξόδων κατά είδος πριν από τη μεταφορά τους στους λογαριασμούς των κέντρων ή φορέων κόστους.

Π «Οργανικά έξοδα κατά είδος προς μερισμό» όταν τα έξοδα πρέπει προηγούμενα να μεριστούν στα διάφορα κέντρα ή φορείς κόστους επειδή κατά τη στιγμή της λογιστικοποίησής τους, είτε δεν είναι γνωστός ο φορέας ή το κέντρο κόστους που αφορούν, είτε δεν είναι γνωστό το ποσοστό με το οποίο θα επιβαρύνουν το φορέα ή το κέντρο κόστους.

Π (91.06) «Οργανικά έξοδα κατά είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)» όταν τα κατά είδος οργανικά έξοδα λογίζονται προηγούμενα στα κέντρα ή στους φορείς κόστους με τιμές υπολογιστικές ή με τη χρήση ειδικών συντελεστών, όπως π. χ. στην περίπτωση που ο λογαριασμός ηλεκτρικού ρεύματος εκδίδεται και περιέρχεται στην επιχείρηση μετά από κάθε περίοδο λογαριασμού.

Π (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους» στο λογαριασμό αυτό διαμορφώνεται το λειτουργικό κόστος των τμημάτων ή λειτουργιών και γενικά των κέντρων κόστους ολόκληρης της επιχείρησης.

Π (93) «Κόστος παραγωγής» στο λογαριασμό αυτόν σχηματίζεται το κόστος των ενδιάμεσων και τελικών φορέων και μόνο όταν πρόκειται για τα άμεσα στοιχεία κόστους, στην περίπτωση που επιτρέπεται και κρίνεται ότι τα στοιχεία αυτά είναι δυνατό να μην περάσουν προηγούμενα από το λογαριασμό (92) «κέντρα (θέσεις) κόστους».

Π (97.02.02) «Διαφορές από μη κοστολογούμενα έξοδα» στο λογαριασμό αυτόν μεταφέρονται έξοδα που εξαιτίας του μεγέθους τους και των συνθηκών πραγματοποιήσεώς τους κρίνεται ότι δεν πρέπει να ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος των τελικών φορέων, για να μην αλλοιώνονται το λειτουργικό κόστος και η συγκρισιμότητά του από χρήση σε χρήση.

Π (97.02.05) «Διαφορές πραγματικών - κοστολογημένων εξόδων» στο λογαριασμό αυτό μεταφέρονται διαφορές λογισμένων και κοστολογημένων εξόδων, για να μην αλλοιώνονται το ήδη σχηματισμένο λειτουργικό κόστος και το κόστος των τελικών φορέων.

**Στο λογαριασμό (90.07) «οργανικά έσοδα κατά είδος λογισμένα»** παρακολουθούνται περιληπτικά τα κατά είδος οργανικά έσοδα τα οποία προηγούμενα καταχωρούνται στους λογαριασμούς της ομάδας 7 της γενικής λογιστικής. Ο λογαριασμός (90.07) χρεώνεται με πίστωση των λογαριασμών:

Π (91.02) «Οργανικά έσοδα κατά είδος προομαδοποιημένα» όταν γίνεται προομαδοποίηση ή ανακατάταξη οργανικών εσόδων πριν από τη μεταφορά τους στους λογαριασμούς του (96) «Έσοδα μικτά αναλυτικά αποτελέσματα».

Π «Οργανικά έσοδα κατά είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)» όταν τα κατά είδος οργανικά έσοδα ενσωματώνονται προηγούμενα στην αναλυτική λογιστική είτε στους λογαριασμούς του (96) είτε στο λογαριασμό (91.02) «οργανικά έσοδα κατά είδος προομαδοποιημένα» με υπολογιστικές τιμές, όπως π.χ. στην περίπτωση που πραγματοποιούνται πωλήσεις προϊόντων κατά την περίοδο λογισμού, αλλά για διάφορους λόγους καθυστερεί η έκδοση των σχετικών τιμολογίων πωλήσεως και εξαιτίας αυτής της καθυστέρησης δεν γίνεται η λογιστικοποίηση των πωλήσεων στους λογαριασμούς 7 της γενικής λογιστικής. Στις περιπτώσεις αυτές τα σχετικά έσοδα ενσωματώνονται στους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής προϋπολογιστικά κατά την περίοδο λογισμού, με χρέωση του λογαριασμού (91.07) ο οποίος πιστώνεται κατά τη μεταφορά των πραγματικών εσόδων στην αναλυτική λογιστική.

Π Στους λογαριασμούς (96.00) έως (96.19) αυτούς συγκεντρώνονται τα έσοδα και στη συνέχεια μεταφέρονται στους λογαριασμούς του (96.22) «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» για τον προσδιορισμό των μικτών αποτελεσμάτων.

Π (96.22) «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης» όταν δεν μεσολαβεί η μεταφορά των οργανικών εσόδων κατά είδος στους λογαριασμούς (96.00) έως (96.19).

Π (97.03) «Διαφορές πραγματοποιημένων - λογισμένων εσόδων» στο λογαριασμό μεταφέρονται διαφορές από λογισμένα έσοδα, οι οποίες προκύπτουν μετά τη μεταφορά των εσόδων αυτών στην αναλυτική λογιστική και τον προσδιορισμό των αναλυτικών αποτελεσμάτων, για να μη μεταβάλλονται τα ήδη προσδιορισμένα αναλυτικά αποτελέσματα.

**Στο λογαριασμό (90.08) «αποτελέσματα λογισμένα»** παρακολουθούνται περιληπτικά τα κονδύλια των αποτελεσμάτων των λογαριασμών της ομάδας 8, τα οποία καταχωρούνται προηγούμενα στους λογαριασμούς της ομάδας αυτής της γενικής λογιστικής. Ο λογαριασμός (90.08) χρεώνεται με τα ποσά των αποτελεσμάτων που έχουν προηγούμενα καταχωρηθεί στην πίστωση των λογαριασμών της ομάδας 8 της γενικής λογιστικής, με πίστωση των λογαριασμών:

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

Π (98.99.04) «Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα», (98.99.05) «Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων», (98.99.06) «Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους» (98.99.07) «Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων» και (98.99.08) «Μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων» στους λογαριασμούς αυτούς μεταφέρονται τα αποτελέσματα των λογαριασμών της ομάδας 8.

Στο τέλος κάθε χρήσης χρεώνονται οι λογαριασμοί του (90.08) που παρουσιάζουν πιστωτικά υπόλοιπα, με πίστωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής που παρουσιάζουν χρεωστικά υπόλοιπα.

Οι λογαριασμοί του (90.08) πιστώνονται με τα ποσά των αποτελεσμάτων που έχουν προηγούμενα καταχωρηθεί στη χρέωση των λογαριασμών της ομάδας 8 της γενικής λογιστικής με χρέωση των λογαριασμών:

Π (91.08) «Αποτελέσματα ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)» όταν προηγείται η ενσωματωμένη των αποτελεσμάτων αυτών στην αναλυτική λογιστική, πριν λογιστικοποιηθούν και καταχωρηθούν στους λογαριασμούς της ομάδας 8 της γενικής λογιστικής.

Π (98.99.04) έως (98.99.08) στους λογαριασμούς αυτούς μεταφέρονται τα αποτελέσματα των λογαριασμών της ομάδας 8.

**Στο λογαριασμό (90.09) «υπολογιστικά έξοδα λογισμένα»** παρακολουθούνται είτε τεκμαρτά έξοδα είτε μη εκκαθαρισμένα μέσα στη χρήση έξοδα, με αντίστοιχη ενημέρωση των αναλυτικών των λογαριασμών (91), (92) ανάλογα με την περίπτωση. Στον ίδιο λογαριασμό παρακολουθούνται και οι διαφορές εξόδων που εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική χωρίς να έχει προηγηθεί η καταχώρησή τους στη γενική (π.χ. διαφορές αποσβέσεων πέρα από εκείνες που προσδιορίζονται με τους συντελεστές της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά).

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

Π (91.00) «Ανακατάταξη των εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά», (91.01) «Οργανικά έξοδα κατά είδος προομαδοποιημένα» και (91.05) «Οργανικά έξοδα κατά είδος προς μερισμό» κατά την ενσωματωμένη π.χ. των υπολογιστικών εξόδων εφόσον μεσολαβεί τέτοια ανακατάταξη.

Π (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους» κατά την ενσωμάτωση των εξόδων αυτών στο λειτουργικό κόστος εφόσον δεν προηγείται ανακατάταξή τους.

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

**Στο λογαριασμό (90.10) «υπολογιστικά έξοδα λογισμένα»** παρακολουθούνται είτε τεκμαρτά έσοδα είτε μη εκκαθαρισμένα μέσα στη χρήση έσοδα (όπως π.χ. επιστροφές τόκων λόγω εξαγωγών της περιόδου, οι οποίες δεν είναι εκκαθαρισμένες), με αντίστοιχη ενημέρωση των αναλυτικών των λογαριασμών (91), (96) ανάλογα με την περίπτωση. Ο λογαριασμός (90.10) χρεώνεται κατά τη διάρκεια κάθε περιόδου λογισμού με τα υπολογιστικά έσοδα, τα οποία εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική με πίστωση των λογαριασμών:

Π «Οργανικά έσοδα κατά είδος προομαδοποιημένα» (91.02) κατά την ενσωμάτωση των υπολογιστικών εσόδων στους λογαριασμούς ανακατάταξης ή ομαδοποίησης εσόδων εφόσον μεσολαβεί τέτοια ανακατάταξη.

Π (96.00) έως (96.19) ή (96.22) κατά την ενσωμάτωση των εσόδων αυτών απευθείας στους λογαριασμούς των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων, εφόσον δεν προηγείται ανακατάταξη ή ομαδοποίησή τους.

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

Τα προϋπολογιστικά έσοδα, έξοδα, αποτελέσματα καθώς και οι προϋπολογισμένες αγορές αποθεμάτων, που η επιχείρηση θέλει να τα συμπεριλάβει στους υπολογισμούς της για τον προσδιορισμό των βραχυχρόνιων αποτελεσμάτων, καταχωρούνται στη χρέωση ή πίστωση των λογαριασμών (91.06) «Οργανικά έξοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)», (91.07) «Οργανικά έσοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)», (91.08) «Αποτελέσματα ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)» και (91.09) «Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικές)» με παράλληλη πίστωση ή χρέωση των λογαριασμών (91) ή (92) ή (97) ή (98). Όταν αυτά πραγματοποιηθούν, θα μεταφερθούν στους αντίστοιχους αναλυτικούς λογαριασμούς του (90) με παράλληλη εξίσωση των αναλυτικών λογαριασμών του (91). Τυχόν προκύπτουσες διαφορές θα μεταφερθούν στους αρμόδιους αναλυτικούς λογαριασμούς του (97) «Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού» ή ανακοστολογούνται.

### 2.3.2. Λογαριασμός (91) «Ανακατάταξη εξόδων - αγορών και εσόδων»<sup>16</sup>

Ο λογαριασμός (91) «Ανακατάταξη εξόδων - αγορών και εσόδων» χρησιμοποιείται για την ανακατάταξη και ομαδοποίηση των εξόδων και εσόδων πριν από τον υπολογισμό του κόστους. Εδώ επίσης απεικονίζονται

---

<sup>16</sup> Ε.Γ.Λ.Σ

και τα προϋπολογιστικά έσοδα και έξοδα. Στη συνέχεια, τα έξοδα και έσοδα των αναλυτικών του (91) μεταφέρονται στον (92).

Τα λειτουργικά έξοδα που παρακολουθούνται από τους λογαριασμούς της ομάδας 6, καταλογίζονται στη χρέωση είτε του λογαριασμού (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους» είτε του λογαριασμού (91) «Ανακατάταξη εξόδων - αγορών και εσόδων» με παράλληλη πίστωση του λογαριασμού 990.06) «Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα».

**Ο λογαριασμός (91.00) «Ανακατάταξη των εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά»** χρησιμοποιείται όταν εφαρμόζεται η τεχνική της ορθολογικής επιβάρυνσης του κόστους και όπου είναι απαραίτητος ο διαχωρισμός του κόστους σε σταθερό και μεταβλητό. Η ορθολογική επιβάρυνση είναι ένα σύστημα σύμφωνα με το οποίο το σταθερό κόστος κοστολογείται με βάση τη σχέση πραγματικής και κανονικής απασχόλησης [πραγματικό σταθερό κόστος Χ (πραγματική απασχόληση/ κανονική απασχόληση)]. Με τον προηγούμενο τύπο προκύπτει ότι ο συντελεστής σταθερού κόστους ανά μονάδα θα είναι πάντα σταθερός ανεξάρτητα από το ύψος της πραγματικής παραγωγής.

Η κανονική ή αναμενόμενη απασχόληση είναι εκείνη που έχει προγραμματίσει η επιχείρηση ότι θα πραγματοποιηθεί σε μία συγκεκριμένη περίοδο. Η κανονική απασχόληση αναφέρεται τόσο στην επιχείρηση ως σύνολο όσο και στις διάφορες λειτουργίες της ή τμήματα. Ο προσδιορισμός της απασχόλησης της λειτουργίας παραγωγής γίνεται κατά τμήμα, λειτουργία και κατά κέντρα κόστους. Ο καταλογισμός του σταθερού κόστους γίνεται με τη χρησιμοποίηση συντελεστών επιβάρυνσης (πραγματικό σταθερό κόστος περιόδου / μονάδες κανονικής απασχόλησης περιόδου). Οι μονάδες κανονικής απασχόλησης περιόδου αφορούν ώρες άμεσης εργασίας ή ώρες λειτουργίας μηχανημάτων, αξία αναλώσεων πρώτων υλών, παραγόμενες μονάδες κ.λ.π.

**Στο λογαριασμό (91.05) «Οργανικά έξοδα κατά είδος προς μερισμό»** εμφανίζονται τα έξοδα τα οποία πρέπει να μεριστούν στα διάφορα κέντρα ή φορείς κόστους, επειδή κατά τη στιγμή της λογιστικοποίησης, είτε δεν είναι γνωστός ο φορέας ή το κέντρο κόστους που αφορούν, είτε δεν είναι γνωστό το ποσοστό με το οποίο θα επιβαρύνουν το φορέα ή το κέντρο κόστους.

**Στο λογαριασμό (91.06) «Οργανικά έξοδα κατά είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)»** εμφανίζονται τα κατά είδος οργανικά έξοδα τα οποία λογίζονται προηγούμενα στα κέντρα ή στους φορείς κόστους με τιμές υπολογιστικές ή με τη χρήση ειδικών συντελεστών, όπως π.χ. στην περίπτωση που ο λογαριασμός του ηλεκτρικού ρεύματος εκδίδεται και περιέρχεται στην επιχείρηση μετά από κάθε περίοδο λογισμού. Τα σχετικά έξοδα ενσωματώνονται στους λογαριασμούς κέντρων ή φορέων κόστους προϋπολογιστικά κατά την περίοδο λογισμού, με πίστωση των λογαριασμών

του 91.06 οι οποίοι χρεώνονται κατά τη μεταφορά των πραγματικών εξόδων στην αναλυτική λογιστική ή στην περίπτωση αντιστροφής της πορείας των εγγραφών, κατά την αρχική λογιστικοποίηση των σχετικών εξόδων.

Ο λογαριασμός (91.06) πιστώνεται με τα προϋπολογιστικά έξοδα κατά είδος που καταχωρούνται στους λογαριασμούς της ομάδας 9 με χρέωση των λογαριασμών:

(91.00) «Ανακατάταξη των εξόδων σε σταθερό και μεταβλητό», (91.01) «οργανικά έξοδα κατά είδος προομαδοποιημένα» και (91.05) «οργανικά έξοδα κατά είδος προς μερισμό» όταν πρόκειται να γίνει οποιασδήποτε μορφής ανακατάταξή τους.

(92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους» όταν τα κονδύλια των εξόδων καταχωρούνται απευθείας στη χρέωση των λογαριασμών του λειτουργικού κόστους.

(93) «Κόστος παραγωγής» όταν πρόκειται για άμεσα στοιχεία κόστους, στην περίπτωση που επιτρέπεται και κρίνεται ότι τα στοιχεία αυτά μπορεί να μην περάσουν προηγούμενα από το λογαριασμό (92).

**Ο λογαριασμός (91.06) χρεώνεται με πίστωση του λογαριασμού (90.06) «οργανικά έξοδα κατά είδος λογισμένα» όταν τα προϋπολογιστικά έξοδα οριστικοποιούνται στη γενική λογιστική και τα αντίστοιχα κονδύλια μεταφέρονται στην αναλυτική.** Διαφορές που ίσως διαπιστώνονται ανάμεσα στα προϋπολογισμένα και τα πραγματοποιημένα έξοδα κατά είδος μεταφέρονται, είτε στους λογαριασμούς του κόστους (92) «κέντρα (θέσεις) κόστους», (93) «κόστος παραγωγής» όταν προβλέπεται και είναι δυνατή επανακοστολόγησή τους, είτε στο λογαριασμό (97.02.05) «διαφορές πραγματικών - κοστολογημένων εξόδων» με χρέωση ή πίστωση του (91.06). Ο λογαριασμός (91.07) «οργανικά έσοδα κατά είδος ενσωματωμένα», χρεώνεται με τα κονδύλια των εσόδων που δεν είναι οριστικά, προϋπολογίζονται όμως για τον ακριβή προσδιορισμό των βραχύχρονων αποτελεσμάτων, με πίστωση των λογαριασμών:

Π (91.09) «οργανικά έσοδα κατά είδος προομαδοποιημένα» όταν τα σχετικά κονδύλια εσόδων πρόκειται να υποστούν ανακατάταξη οποιασδήποτε μορφής πριν από τη μεταφορά τους στους λογαριασμούς του «Έσοδα - μικτά αναλυτικά αποτελέσματα» (96).

Π (96) «Έσοδα - μικτά αναλυτικά αποτελέσματα», όταν τα σχετικά κονδύλια μεταφέρονται απευθείας στους λογαριασμούς προσδιορισμού των μικτών αποτελεσμάτων.

Π (97.03) «Διαφορές πραγματοποιημένων - λογισμένων εσόδων» όταν προκύπτουν διαφορές ανάμεσα στα προϋπολογισμένα έσοδα και σε εκείνα που πραγματοποιούνται.

Ο λογαριασμός (91.07) πιστώνεται με χρέωση του λογαριασμού (90.07) «οργανικά έσοδα κατά είδος λογισμένα», όταν τα προϋπολογιστικά έσοδα

οριστικοποιούνται στη γενική λογιστική και τα αντίστοιχα κονδύλια μεταφέρονται στην αναλυτική. Τυχόν διαφορές ανάμεσα στα προϋπολογισμένα και τα πραγματοποιημένα έσοδα κατά είδος μεταφέρονται, είτε στους λογαριασμούς των μικτών αποτελεσμάτων (96.22) «μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» όταν η μεταφορά αυτή είναι δυνατή είτε στο λογαριασμό (97.03) «διαφορές πραγματοποιημένων - λογισμένων εσόδων» με χρέωση ή πίστωση του (91.07).

Ο λογαριασμός (91.08) «αποτελέσματα ενσωματωμένα προϋπολογιστικά» χρεώνεται ή πιστώνεται με τα κονδύλια των αποτελεσμάτων των λογαριασμών της ομάδας 8, τα οποία κατά το χρόνο προσδιορισμού των βραχύχρονων αποτελεσμάτων δεν έχουν λογιστικοποιηθεί, με πίστωση ή χρέωση των λογαριασμών του (98.99) «αποτελέσματα χρήσεως». Μετά την οριστικοποίηση των αποτελεσμάτων των λογαριασμών της ομάδας 8 χρεώνεται ή πιστώνεται ο λογαριασμός (90.08) «Αποτελέσματα λογισμένα» με πίστωση ή χρέωση του λογαριασμού (91.08). Τυχόν διαφορές ανάμεσα στα προϋπολογισμένα και τα πραγματοποιημένα αποτελέσματα των λογαριασμών της ομάδας 8 μεταφέρονται στους λογαριασμούς του (98.99) «αποτελέσματα χρήσεως» με χρέωση ή πίστωση του (91.08).

Στο λογαριασμό «αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες» (91.09) παρακολουθούνται τα έσοδα, τα έκτακτα αποτελέσματα και οι αγορές που δεν λογιστικοποιούνται στους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής ή λογιστικοποιούνται μέσω του συστήματος των υπολογαριασμών περιοδικής κατανομής του λογαριασμού (58). Ο λογαριασμός (91.09) πιστώνεται με τα αποθέματα που παραλαμβάνονται χωρίς να συνοδεύονται από τα σχετικά παραστατικά, σε προϋπολογιστικές τιμές, με χρέωση των λογαριασμών αποθεμάτων του (94) «αποθέματα».

Ο λογαριασμός (91.09) χρεώνεται με την πραγματική αξία των αγορασμένων αποθεμάτων, όταν τα σχετικά παραστατικά αξίας περιέλθουν στην επιχείρηση, με πίστωση του λογαριασμού (90.02) «Αγορές λογισμένες». Τυχόν διαφορές ανάμεσα στην προϋπολογιστική και την πραγματική αξία των αγορασμένων αποθεμάτων μεταφέρονται, είτε στους λογαριασμούς αποθεμάτων του (94) είτε στο λογαριασμό (97.02.06) «διαφορές ενσωματώσεως αξίας αγορών» με χρέωση ή πίστωση του λογαριασμού (91.09) «αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες»

### 2.3.3. Λογαριασμός (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους»<sup>17</sup>

Ο λογαριασμός (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους» χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό του λειτουργικού κόστους των βασικών λειτουργιών της επιχείρησης. Σημειώνεται ότι τα μη κοστολογήσιμα έξοδα δεν επιβαρύνουν το

---

<sup>17</sup> Ε.Γ.Λ.Σ

κόστος παραγωγής αλλά μεταφέρονται στο λογαριασμό (98.99) «Αποτελέσματα χρήσεως», είτε απευθείας είτε μέσω του λογαριασμού (97) «Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού».

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

Για κάθε κέντρο κόστους ανοίγεται αντίστοιχος λογαριασμός, ο οποίος παίρνει το όνομα του τμήματος που παρακολουθεί. Οι τελευταίες αναλύσεις κάθε λογαριασμού στον οποίο συγκεντρώνεται και παρακολουθείται το κόστος ενός κέντρου (π.χ. τμήματος) ταυτίζονται τουλάχιστον με τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής.

Ο λογαριασμός (92) αναλύεται σε πέντε υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς στους οποίους συγκεντρώνεται και παρακολουθείται το λειτουργικό κόστος των βασικών λειτουργιών της επιχείρησης, δηλαδή της λειτουργίας παραγωγής, της διοικητικής λειτουργίας, της λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως, της λειτουργίας διαθέσεως και της χρηματοοικονομικής λειτουργίας.

Στο λογαριασμό (92.00) «έξοδα λειτουργίας παραγωγής» συγκεντρώνεται το κόστος παραγωγής. Το κόστος λειτουργίας παραγωγής περιλαμβάνει όλα τα έξοδα των λογαριασμών της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής που αφορούν τη λειτουργία αυτή και συγκεκριμένα:

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

Στο λογαριασμό (92.01) «έξοδα διοικητικής λειτουργίας» συγκεντρώνεται ολόκληρο το κόστος της διοικητικής λειτουργίας της επιχείρησης, το οποίο περιλαμβάνει όλα τα έξοδα των λογαριασμών της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής που αφορούν τη λειτουργία αυτή.

Στο λογαριασμό (92.02) «έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως» συγκεντρώνεται το κόστος της λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως που αποδίδει έργο μακροχρόνιας αξιοποίησης, όπως π.χ νέες μεθόδους παραγωγικής διαδικασίας, νέες ιδιοσκευές ή ευρεσιτεχνίες που θα αξιοποιηθούν.

Ο λογαριασμός (92.02) «έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως» δημιουργείται μόνο εάν η επιχείρηση διαθέτει οργανωμένες υπηρεσίες, οι οποίες ασχολούνται συστηματικά και αποκλειστικά σε επιστημονικές - τεχνολογικές έρευνες, με τελικό στόχο:

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

- Είτε την ανακάλυψη νέων μεθόδων παραγωγικής διαδικασίας ή την ουσιαστική βελτίωση των ήδη εφαρμοζόμενων μεθόδων, με την εφαρμογή των οποίων βασίμως προσδοκάτε ότι θα επιτευχθεί ουσιαστική βελτίωση του κόστους παραγωγής ή θα βελτιωθεί αξιόλογα η ποιότητα των παραγόμενων προϊόντων.

Στο λογαριασμό (92.03) «έξοδα λειτουργίας διαθέσεως» συγκεντρώνεται ολόκληρο το κόστος της λειτουργίας διαθέσεως της επιχείρησης στο οποίο περιλαμβάνονται όλα τα έξοδα των λογαριασμών της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής που αφορούν τη λειτουργία αυτή.

Στο λογαριασμό (92.04) «έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας» συγκεντρώνονται οι τόκοι και τα συναφή έξοδα των λειτουργιών παραγωγής, διοικητικής, ερευνών - αναπτύξεως και διαθέσεως. Το λοιπό κόστος της χρηματοοικονομικής λειτουργίας (κόστος λειτουργίας οικονομικής διευθύνσεως, λογιστηρίων, μηχανογραφήσεως και υπηρεσιών χρηματοδοτήσεων - ρευστοποιήσεως απαιτήσεων κατά το μέρος που αφορά τη χρηματοοικονομική λειτουργία) συγκεντρώνεται και παρακολουθείται στο λογαριασμό (92.01) «έξοδα διοικητικής λειτουργίας» λόγω των δυσκολιών και πολλές φορές της αδυναμίας να διαχωριστεί το κόστος αυτό από το κόστος της διοικητικής λειτουργίας.

Ο λογαριασμός (92) χρεώνεται στις ακόλουθες περιπτώσεις με πίστωση των λογαριασμών:

Π (90.06) «Οργανικά έξοδα κατά είδος λογισμένα» με τα κονδύλια των κατά είδος οργανικών εξόδων.

Π (90.09) «Υπολογιστικά έξοδα λογισμένα» με τα κονδύλια των υπολογιστικών εξόδων

Π (91.00) «Ανακατάταξη των εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά», (90.01) «Οργανικά έξοδα κατά είδος προομαδοποιημένα» και (91.05) «Οργανικά έξοδα κατά είδος προς μερισμό» με τα κονδύλια εξόδων που περνούν προηγούμενα από τους λογαριασμούς αυτούς προκειμένου να υποστούν ανακατάταξη ή άλλη επεξεργασία ή μερισμό.

Π (91.06) «Οργανικά έξοδα κατά είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)» με τα κονδύλια των προϋπολογιστικών εξόδων που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος υπολογιστικά.

Π (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους», με την αξία των παροχών και αντιπαροχών που γίνονται μεταξύ των τμημάτων, κύριων και βοηθητικών.

Π (92) «Αποθέματα» με την αξία των πρώτων υλών, βοηθητικών και λοιπών υλικών, καθώς και των ημιτελών προϊόντων, όταν δεν καταλογίζονται απευθείας στους λογαριασμούς φορέων κόστους παραγωγής.

Π (95) «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» με τις θετικές αποκλίσεις του προτύπου κόστους που προσδιορίζονται για τα στοιχεία κόστους των λογαριασμών κέντρων κόστους.

Π (97) «Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού» με τα κονδύλια των υπολογιστικών εξόδων, όταν εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως χωρίς τη χρησιμοποίηση του λογαριασμού (90.09) «Υπολογιστικά έξοδα λογισμένα».

Π (97.10.01) «Υπολειμματικά έξοδα τμημάτων και βοηθητικών υπηρεσιών παραγωγικής λειτουργίας» με τα κονδύλια των πιστωτικών διαφορών των λογαριασμών των τμημάτων και των βοηθητικών υπηρεσιών, οι οποίες διαφορές κρίνεται ότι δεν είναι σκόπιμο ή δεν είναι δυνατό να μειώσουν το κόστος των φορέων.

Π (97.10.06) «Διαφορές από τη διακύμανση του βαθμού» με τα κονδύλια που προκύπτουν κατά την εφαρμογή των αρχών της ορθολογικής επιβάρυνσης όταν εξαιτίας της διακύμανσης του βαθμού απασχόλησης οι διαφορές είναι θετικής (η απασχόληση υπερβαίνει την προγραμματισμένη).

Π (99.01) «Χορηγήσεις που λήφθηκαν από άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα» με την αξία των υπηρεσιών που λαμβάνονται από άλλα κέντρα (π.χ. εργοστάσια) τα οποία τηρούν αυτοτελή αναλυτική λογιστική.

Ο λογαριασμός (92) πιστώνεται στις ακόλουθες περιπτώσεις με χρέωση των λογαριασμών:

Π (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους» κατά την κατανομή του κόστους των βοηθητικών τμημάτων ή κατά την αποτίμηση των παροχών και αντιπαροχών που γίνονται μεταξύ των τμημάτων.

Π (93) «Κόστος παραγωγής» κατά τον υπολογισμό του κόστους των τμημάτων στους λογαριασμούς κόστους παραγωγής.

Π (95) «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» με τις αρνητικές αποκλίσεις του προτύπου κόστους που προσδιορίζονται για τα στοιχεία κόστους των λογαριασμών κέντρων κόστους.

Π (97.10.01) «Υπολειμματικά έξοδα τμημάτων και βοηθητικών υπηρεσιών παραγωγικής λειτουργίας» με τα κονδύλια των χρεωστικών διαφορών των λογαριασμών των τμημάτων και των βοηθητικών υπηρεσιών, για τις οποίες διαφορές κρίνεται ότι δεν είναι σκόπιμο ή δεν είναι δυνατό να ενσωματωθούν στο κόστος των φορέων.

Π (97.10.06) «Διαφορές από τη διακύμανση του βαθμού απασχόλησεως» με τα κονδύλια που προκύπτουν κατά την εφαρμογή των αρχών της ορθολογικής επιβάρυνσης, όταν εξαιτίας της διακύμανσης του βαθμού απασχόλησης, οι διαφορές είναι αρνητικές (η απασχόληση υπολείπεται από την προγραμματισμένη)

Π (96) «Έσοδα - μικτά αναλυτικά αποτελέσματα» με τα άμεσα έξοδα πωλήσεων, τα οποία θεωρούνται διαμορφωτικά των μικτών αποτελεσμάτων.

Π (98.99) «Αποτελέσματα χρήσεως» με το κόστος των λειτουργιών διοικήσεως, διαθέσεως, ερευνών - αναπτύξεως και χρηματοοικονομικής, το οποίο θεωρείται ότι βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα και διαμορφώνει τα καθαρά αποτελέσματα χρήσεως.

Π (99.02) «Χορηγήσεις που δόθηκαν σε άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα» με την αξία των υπηρεσιών που παρέχονται σε άλλα κέντρα (π.χ. εργοστάσια ή υποκαταστήματα) τα οποία τηρούν αυτοτελή αναλυτική λογιστική.

**Στο τέλος κάθε περιόδου λογισμού, έπειτα από τον προσδιορισμό των βραχυχρόνιων αποτελεσμάτων, ο λογαριασμός (92) εξισώνεται.**

**Το κόστος παραγωγής που σχηματίζεται στους λογαριασμούς (92) μεταφέρεται πάντα στη χρέωση των λογαριασμών κόστους παραγωγής του 93 και όχι απευθείας στους λογαριασμούς αποθεμάτων του 94.**

#### *2.3.4. Λογαριασμός (93) «κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)»<sup>18</sup>*

Ο λογαριασμός (93) «Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)» παρακολουθεί το κόστος παραγωγής της επιχείρησης. Στο λογαριασμό (93) περιλαμβάνονται τα εξής:

- Κόστος παραγωγής προϊόντων έτοιμων και ημιτελών
- Κόστος παραγωγής υποπροϊόντων και υπολειμμάτων
- Κόστος ιδιοπαραγωγής πάγιων στοιχείων
- Κόστος παρεπόμενων δραστηριοτήτων
- Κόστος ανάπτυξης προϊόντων (πειραματικής παραγωγής)

**Ο λογαριασμός (93) χρεώνεται στις ακόλουθες περιπτώσεις με πίστωση των λογαριασμών:<sup>19</sup>**

Π (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους», με τα κονδύλια του έμμεσου κόστους που προηγούμενα συγκεντρώνεται και παρακολουθείται στους λογαριασμούς κέντρων κόστους ή τμημάτων.

Π «Παραγωγή σε εξέλιξη (προϊόντα, υποπροϊόντα και υπολείμματα στο στάδιο της κατεργασίας)» (94.03) με το κόστος της παραγωγής σε εξέλιξη κατά το τέλος της χρήσεως, το οποίο στην αρχή της επόμενης μεταφέρεται στους λογαριασμούς του (93).

<sup>18</sup> Ε.Γ.Λ.Σ

<sup>19</sup> Κ.Μαργαρίνης, Α.Κοντάκος Λογιστική Κόστους

Π (94) «Αποθέματα» με την αξία, σε τιμές κόστους, των αποθεμάτων (όπως π. χ. πρώτων υλών ή ημιτελών προϊόντων) που εξάγονται από τις αποθήκες για βιομηχανοποίηση.

Π (95) «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» με τις θετικές αποκλίσεις του πρότυπου κόστους.

Π (97.10.00) «Διαφορές απογραφών» με την αξία των τυχόν διαφορών απογραφών που διαπιστώνεται στο τέλος της χρήσεως.

Π (97.10.01) «Υπολειμματικά έξοδα τμημάτων και βοηθητικών υπηρεσιών παραγωγικής λειτουργίας» με τα κονδύλια των πιστωτικών διαφορών που προκύπτουν κατά τον καταλογισμό του κόστους παραγωγής στους τελικούς φορείς κόστους.

Π (99.01) «Χορηγήσεις που λήφθηκαν από άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα» με την αξία των χορηγήσεων που λαμβάνονται από άλλα κέντρα (π.χ. εργοστάσια ή υποκαταστήματα) που τηρούν ανεξάρτητη λογιστική.

**Ο λογαριασμός (93) πιστώνεται στις ακόλουθες περιπτώσεις με χρέωση των λογαριασμών:**

(92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους» με το ολικό ή μερικό κόστος της πραγματικής παραγωγής, όταν το κόστος αυτό ενσωματώνεται στο λειτουργικό κόστος έρευνας και αναπτύξεως

(94) «Αποθέματα» με το κόστος των αποθεμάτων που από την παραγωγική διαδικασία εισάγονται στην αποθήκη, είτε για να διατεθούν στην αγορά, είτε για να υποστούν παραπέρα κατεργασία.

(93) «Παραγωγή σε εξέλιξη (προϊόντα, υποπροϊόντα και υπολείμματα κατεργασίας)» με το κόστος της παραγωγής σε εξέλιξη κατά την διάρκεια της τρέχουσας χρήσεως.

(95) «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» με τις αρνητικές αποκλίσεις του πρότυπου κόστους.

(96.20.14) «Κόστος παρεπόμενων δραστηριοτήτων» με το κόστος των παρεπόμενων δραστηριοτήτων.

(96.20.16) «Κόστος ιδιοπαραγωγής πάγιων στοιχείων» με το κόστος ιδιοπαραγωγής πάγιων στοιχείων, στο οποίο περιλαμβάνεται και το μέρος του κόστους ερευνών και αναπτύξεως που αφορά πραγματικό έργο μακροχρόνιας αξιοποίησης.

(97.10.00) «Διαφορές απογραφών» με την αξία των τυχόν διαφορών απογραφής που διαπιστώνεται στο τέλος της χρήσης.

(97.10.01) «Υπολειμματικά έξοδα τμημάτων και βοηθητικών υπηρεσιών παραγωγικής λειτουργίας» με τα κονδύλια των χρεωστικών

διαφορών που προκύπτουν κατά τον καταλογισμό του κόστους παραγωγής στους τελικούς φορείς κόστους.

(99.02) «Χορηγήσεις που δόθηκαν σε άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα» με την αξία των παροχών προς άλλα κέντρα (π.χ. εργοστάσια ή υποκαταστήματα) που τηρούν ανεξάρτητη λογιστική.

Οι εσωτερικές μεταφορές προϊόντων έτοιμων ή ημιτελών για παραπέρα κατεργασία, από ένα παραγωγικό τμήμα σε ένα άλλο ή από μία φάση σε άλλη του ίδιου τμήματος, γίνονται πάντα με τη μεσολάβηση του λογαριασμού (94), και ποτέ του λογαριασμού (93, έστω και αν δεν πραγματοποιείται εισαγωγή στην αποθήκη, ώστε να ελέγχονται οι ποσοτικές διακινήσεις που γίνονται μέσα στη μονάδα

#### 2.3.5. Λογαριασμός (94) «Αποθέματα»<sup>20</sup>

Ο λογαριασμός (94) «Αποθέματα» παρακολουθεί τα κάθε είδους, μορφής και κατηγορίας αποθέματα της επιχείρησης, είτε προέρχονται από αγορά, είτε παράγονται από την ίδια την επιχείρηση. Η τήρηση του λογαριασμού γίνεται κατά ποσότητα και αξίας. Εξαίρεση γίνεται για ορισμένες κατηγορίες αναλώσιμων υλικών που θεωρούνται ότι αναλώνονται αμέσως με την παραλαβή τους. Τα αναλώσιμα αυτά υλικά είναι δυνατό να παρακολουθούνται, είτε στο σύνολό τους, είτε κατά ομάδες, μόνο κατά αξία.

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

Αποθέματα τρίτων που βρίσκονται στα χέρια της επιχείρησης παρακολουθούνται αναλυτικά σε λογαριασμούς τάξεως. Αποθέματα της επιχείρησης που βρίσκονται στα χέρια τρίτων παρακολουθούνται σε ξεχωριστές μερίδες αποθήκης.

Η παραγωγή σε εξέλιξη ή τα υλικά και άλλα είδη που βρίσκονται στο στάδιο της κατεργασίας κατά τη διάρκεια της χρήσης δεν παρακολουθούνται στους λογαριασμούς αποθεμάτων του (94), επειδή δεν αποτελούν αντικείμενο παραλαβής και παράδοσης. Τα υλικά αυτά μεταφέρονται στους λογαριασμούς του (94) μόνο κατά το τέλος της χρήσης ή της περιόδου υπολογισμού και έπειτα από διενέργεια απογραφής.

**Ο λογαριασμός (94) χρεώνεται στις ακόλουθες περιπτώσεις, με πίστωση των λογαριασμών:**

Π (90.01) «Αρχικά αποθέματα λογισμένα» κατά το λογισμό των αρχικών αποθεμάτων στους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής.

---

<sup>20</sup> Ε.Γ.Λ.Σ

Π (90.02) «Αγορές λογισμένες» κατά το λογισμό του οριστικοποιημένου κόστους αγορών, κατά τη διάρκεια της χρήσεως.

Π (91.09) «Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά) με το προϋπολογισμένο κόστος των αποθεμάτων, όταν δεν είναι γνωστό το ακριβές κόστος τους.

Π (93) «Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)» με το κόστος παραγωγής των ετοιμών και ημιτελών προϊόντων καθώς και των υποπροϊόντων και υπολειμμάτων και στο τέλος της χρήσης ή της περιόδου λογισμού, με το κόστος της παραγωγής σε εξέλιξη, όπως προσδιορίζεται έπειτα από απογραφή.

Π (94) «Αποθέματα» με το κόστος των αποθεμάτων που διακινούνται μεταξύ των αποθηκών και υποκαταστημάτων ή εργοστασίων όταν αυτά δεν τηρούν αυτοτελή λογιστική.

Π (95) «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» με τις θετικές αποκλίσεις κόστους αγοράς, στην περίπτωση εφαρμογής πρότυπης κοστολόγησης, όταν οι αποκλίσεις αυτές προσδιορίζονται τη στιγμή της παραλαβής των αποθεμάτων.

Π (97.10.00.01) «Πλεονάσματα» με την αξία των πλεονασμάτων που διαπιστώνονται κατά την απογραφή, είτε αυτή γίνεται κατά τη διάρκεια είτε κατά το τέλος της χρήσης.

Π (99.01) «Χορηγήσεις που λήφθηκαν από άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα» με την αξία των αποθεμάτων που λαμβάνονται από άλλα κέντρα (π.χ. εργοστάσια ή υποκαταστήματα) στα οποία τηρείται αυτοτελής αναλυτική λογιστική.

**Ο λογαριασμός (94) πιστώνεται στις ακόλουθες περιπτώσεις, με χρέωση των λογαριασμών:**

(92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους» με το κόστος των αποθεμάτων που αναλώνονται, όταν η αξία τους χρεώνεται απευθείας στους λογαριασμούς του λειτουργικού κόστους.

(93) «Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)» με το κόστος των άμεσων υλικών παραγωγής, όταν καταλογίζονται απευθείας στους λογαριασμούς κόστους παραγωγής, χωρίς τη μεσολάβηση του λογαριασμού (92).

(94) «Αποθέματα» με το κόστος των αποθεμάτων που διακινούνται μεταξύ τμημάτων, αποθηκών και των υποκαταστημάτων ή εργοστασίων τα οποία δεν τηρούν αυτοτελή αναλυτική λογιστική.

(95) «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» με τις αρνητικές αποκλίσεις κόστους αγοράς, όταν η επιχείρηση εφαρμόζει την πρότυπη κοστολόγηση και οι αποκλίσεις προσδιορίζονται κατά την αγορά ή παραλαβή π.χ. τν υλικών.

(96.20) «Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων» με το κόστος παραγωγής ή αγοράς των πωλημένων αποθεμάτων.

(97.10.00.00) «Ελλείμματα» με την αξία των ελλειμμάτων που διαπιστώνονται κατά την απογραφή, είτε κατά τη διάρκεια, είτε στο τέλος της χρήσης.

(99.02) «Χορηγήσεις που δόθηκαν σε άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα» με το κόστος των αποθεμάτων που αποστέλλονται σε άλλα τμήματα, αποθήκες ή υποκαταστήματα, τα οποία τηρούν αυτοτελή αναλυτική λογιστική.

(90) «Διάμεσοι - αντικριζόμενοι λογαριασμοί» ή (91) «Ανακατάταξη εξόδων - αγορών και εσόδων» με τις μειώσεις του κόστους αγοράς των αποθεμάτων (εκπτώσεις ή επιστροφές).

(99) «Διάμεσοι - αντικριζόμενοι λογαριασμοί», (90) «Αναλυτικά αποτελέσματα» και (98) «Εσωτερικές διασυνδέσεις» με την αξία των αποθεμάτων τέλους χρήσης, κατά τη διενέργεια των εγγραφών κλεισίματος των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής.

### ***Η διαδικασία ενημέρωσης των λογαριασμών αποθεμάτων<sup>21</sup>***

#### ***Περίπτωση πρώτη:***

Οι αναλυτικοί λογαριασμοί των αποθηκών τηρούνται στη γενική λογιστική (Ομάδα 2) και ενημερώνονται κατά ποσότητα και αξία με την αρχική απογραφή και τις αγορές, και μόνο κατά ποσότητα με τις αναλώσεις, τις πωλήσεις και τις εσωτερικές διακινήσεις.

Σε δεύτερη φάση, στο τέλος κάθε μέρας ή κάθε εβδομάδας ή κάθε μήνα το αργότερο, τα δεδομένα κινήσεως των αποθηκών της γενικής λογιστικής μεταφέρονται στην αναλυτική συγκεντρωτικά, κατά ποσότητα και αξίας. Δηλαδή μεταφέρεται η απογραφή στην αρχή της χρήσης και μεταφέρονται οι αγορές, οι βιομηχανοποιήσεις, οι πωλήσεις (κόστος πωλημένων) και οι εσωτερικές διακινήσεις, καθώς και οι αντιλογισμοί και μειώσεις των σχετικών λογαριασμών. Κατά τις μεταφορές αυτές κινούνται οι εξής λογαριασμοί:

· Με την αρχική απογραφή χρεώνεται ο λογαριασμός (94) «αποθέματα» με πίστωση του λογαριασμού (90) «Διάμεσοι - αντικριζόμενοι λογαριασμοί».

· Με τις αγορές χρεώνεται ο λογαριασμός (94) «αποθέματα» με πίστωση του λογαριασμού (90) «Διάμεσοι αντικριζόμενοι λογαριασμοί» ή (91) «Ανακατάταξη εξόδων - αγορών και εσόδων».

---

<sup>21</sup> Κ.Βαρβάκη : Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης

· Με το κόστος πωλημένων πιστώνεται ο λογαριασμός (94) «Αποθέματα» με χρέωση του λογαριασμού (96) «Έσοδα - μικτά αναλυτικά αποτελέσματα».

· Με τις βιομηχανοποιήσεις πιστώνεται ο λογαριασμός (94) «Αποθέματα» με χρέωση του λογαριασμού (93) «Κέντρα (θέσεις) κόστους» ή του λογαριασμού (93) «Κόστος παραγωγής».

· Με τις εσωτερικές διακινήσεις χρεοπιστώνεται ο λογαριασμός (94) «αποθέματα» ενδεχόμενα δε και ο λογαριασμός (99) «Εσωτερικές διακινήσεις».

· Με τους αντιλογισμούς και τις μειώσεις (π.χ. εκπτώσεις αγορών ή διορθώσεις κ.λ.π.) πιστώνεται ο λογαριασμός (94) «αποθέματα» με χρέωση του λογαριασμού (90) «Διάμεσοι - αντικριζόμενοι λογαριασμοί» ή του λογαριασμού (91) «Ανακατάταξη εξόδων - αγορών και εσόδων» ή του λογαριασμού (93) «Κόστος παραγωγής» ή του λογαριασμού (94) «αποθέματα» ή του λογαριασμού (996) «Έσοδα - μικτά αναλυτικά αποτελέσματα» ή του λογαριασμού (99) «Εσωτερικές διακινήσεις» ή χρεώνεται ο λογαριασμός (994) με πίστωση του (92) ή του (93) ή του (94) ή του (96) ή του (99).

#### Περίπτωση δεύτερη:

Η πορεία των εγγραφών αρχίζει από την αναλυτική λογιστική. Στην περίπτωση αυτή οι αναλυτικοί λογαριασμοί των αποθηκών τηρούνται κατά ποσότητα και αξία στην αναλυτική λογιστική, όπου λογιστικοποιούνται τα πρωτογενή παραστατικά κινήσεως των αποθεμάτων (απογραφή, αγορές, βιομηχανοποιήσεις, πωλήσεις, διακινήσεις). Κατά τη λογιστικοποίηση των παραστατικών απογραφής (δελτίο ή βιβλίο απογραφής) και αγορών χρεώνονται αναλυτικά οι λογαριασμοί των αποθεμάτων (94) με πίστωση του (90).

Σε δεύτερη φάση, ημερήσια ή τουλάχιστον μέσα στη χρονική περίοδο που προβλέπεται από τη νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά, ενημερώνονται οι λογαριασμοί της γενικής λογιστικής, μόνο κατά αξίας, με την αρχική απογραφή και τις αγορές, καθώς και με τους αντιλογισμούς και τις μειώσεις τους ως εξής:

· Με την απογραφή ενάρξεως χρεώνονται οι λογαριασμοί αποθεμάτων της ομάδας 2 κατά το άνοιγμα των βιβλίων (εγγραφές ισολογισμού).

Με τις αγορές «μετρητοίς» χρεώνονται ο λογαριασμός (50) «Προμηθευτές» με την ονομασία «αγορές μετρητοίς» με τη συνολική αξία των παραστατικών και πιστώνεται ο λογαριασμός (38.00) «Ταμείο».

· Με τις αγορές «επί πιστώσει» χρεώνονται ο λογαριασμός (50) «Προμηθευτές» με την ονομασία αγορές επί πιστώσει με τη συνολική αξία

των παραστατικών και πιστώνονται οι αναλυτικοί λογαριασμοί των προμηθευτών.

· Τουλάχιστον στο τέλος κάθε μήνα, με πίστωση του λογαριασμού (50) «Προμηθευτές» (αγορές μετρητοίς ή αγορές επί πιστώσει) ο οποίος λειτουργεί ως ενδιάμεσο, χρεώνονται οι λογαριασμοί αποθεμάτων της ομάδας 2.

#### Περίπτωση τρίτη:

Η ενημέρωση των λογαριασμών αποθεμάτων με την αρχική απογραφή και τις αγορές (καθώς και με τις εκπτώσεις - αντιλογισμούς) γίνεται ταυτόχρονα στους δύο τομείς της λογιστικής.

Κατά τη διαδικασία της ταυτόχρονης ενημέρωσης, τα παραστατικά λογιστικοποίησης π.χ. της αρχικής απογραφής και των αγορών - εκπτώσεων, φέρουν διπλή κωδικαρίθμηση ώστε να είναι δυνατή η τροφοδότηση με το ίδιο παραστατικό των λογαριασμών, τόσο της γενικής όσο και της αναλυτικής λογιστικής.

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

Στις περιπτώσεις που διακινούνται αποθέματα μεταξύ αποθηκευτικών χώρων που τους χωρίζει μεγάλη απόσταση, είναι δυνατό, για να εξασφαλίζεται ο έλεγχος των διακινήσεων, να λειτουργούν ενδιάμεσοι υπολογαριασμοί του (94). Οι λογαριασμοί αυτοί χρεώνονται όταν πραγματοποιείται η αποστολή των αποθεμάτων, με πίστωση των αναλυτικών μερίδων του είδους, και πιστώνονται κατά την παραλαβή τους με χρέωση των αναλυτικών μερίδων της αποθήκης παραλαβής.

#### 2.3.6.Λογαριασμός (95) «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος»<sup>22</sup>

Ο λογαριασμός (95) «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» παρακολουθεί τις αποκλίσεις στην περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει πρότυπη κοστολόγηση. Στο τέλος της χρήσης, οι αποκλίσεις είτε κατανέμονται μεταξύ αποθέματος και πωληθέντων είτε μεταφέρονται στο σύνολό τους στο λογαριασμό (98.99) «Αποτελέσματα χρήσεως».

---

<sup>22</sup> Ε.Γ.Λ.Σ

Οι αποκλίσεις προσδιορίζονται ως εξής: Πρότυπο κόστος - πραγματικό κόστος = + ή - αποκλίσεις Αν το πρότυπο κόστος είναι μεγαλύτερο από το πραγματικό η απόκλιση είναι θετική και επηρεάζει θετικά τα τελικά αποτελέσματα ενώ στην αντίθετη περίπτωση η απόκλιση είναι αρνητική και επηρεάζει αρνητικά τα αποτελέσματα.

Οι αποκλίσεις ανάμεσα στο πρότυπο και στο πραγματικό κόστος προσδιορίζονται κατά κανόνα για τα ακόλουθα στοιχεία:

- Τα άμεσα υλικά (πρώτες ύλες)
- Την άμεση εργασία
- Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα

Οι αποκλίσεις για κάθε κατηγορία από τις παραπάνω αναλύονται ως εξής: Π Για τις πρώτες ύλες: σε αποκλίσεις αποδόσεως και σε αποκλίσεις τιμής. Απόκλιση απόδοσης=(πρότυπη ποσότητα-πραγματική ποσότητα)X πρότυπη τιμή Απόκλιση τιμής = (Πρότυπη τιμή - Πραγματική τιμή) X πραγματική ποσότητα

Π Για την άμεση εργασία: σε αποκλίσεις αποδοτικότητας και αποκλίσεις τιμής. Απόκλιση αποδοτικότητας=(Πρότυπες ώρες-πραγματικές ώρες)Xπρότυπο ωρομίσθιο Απόκλιση τιμής = (πρότυπο ωρομίσθιο-πραγματικό ωρομίσθιο) X πραγματικές ώρες

Π Για τα γενικά βιομηχανικά έξοδα: σε αποκλίσεις βαθμού απασχολήσεως, σε αποκλίσεις αποτελεσματικότητας και σε αποκλίσεις προϋπολογισμού. Απόκλιση βαθμού απασχόλησης = (πρότυπες ώρες παραγωγής - προϋπολογισμένες

πρότυπες ώρες) X σταθερός συντελεστής ΓΒΕ Απόκλιση αποτελεσματικότητας = (πρότυπες ώρες παραγωγής - πραγματικές ώρες παραγωγής) X μεταβλητός συντελεστής ΓΒΕ Απόκλιση προϋπολογισμού ΓΒΕ = προϋπολογισμένα ΓΒΕ - πραγματικά ΓΒΕ + (πραγματικές ώρες παραγωγής X μεταβλητό συντελεστή ΓΒΕ).

Οι λογαριασμοί συγκεντρώσεως του κόστους (92) ή (93) χρεώνονται με το πραγματικό ύψος των κατά είδος ή ομαδοποιημένων στοιχείων κόστους

**Ο λογαριασμός (95) χρεώνεται στις ακόλουθες περιπτώσεις με πίστωση των λογαριασμών:**

Π (90.02) «Αγορές λογισμένες» με τις αρνητικές αποκλίσεις τιμής των ειδών (π.χ. πρώτων υλών) που αγοράζονται, όταν ο προσδιορισμός των αποκλίσεων αυτών γίνεται κατά την αγορά τους.

Π (91.09) «Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά)» με τις αρνητικές αποκλίσεις τιμής των ειδών (π.χ. πρώτων υλών) που αγοράζονται, όταν κατά την παραλαβή τους δεν είναι γνωστό το πραγματικό κόστος, οπότε η καταχώρησή τους στους λογαριασμούς αποθεμάτων

(χρέωση του λογαριασμού (94) «αποθέματα» με πίστωση του λογαριασμού (91.09) γίνεται με το πρότυπο κόστος. Μετά τον προσδιορισμό του πραγματικού κόστους χρεώνεται ο λογαριασμός (91.09) με πίστωση του λογαριασμού (90.02) «Αγορές λογισμένες». Η διαφορά ανάμεσα στη χρέωση και την πίστωση του 91.09 μεταφέρεται στο λογαριασμό (95) «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος».

Π (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους» με τις αρνητικές αποκλίσεις στοιχείων κόστους των κέντρων κόστους, όταν οι αντίστοιχοι λογαριασμοί χρεώνονται σε τιμές πραγματικού κόστους και πιστώνονται σε τιμές πρότυπου κόστους.

Π (93) «Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)» με τις αρνητικές αποκλίσεις του κόστους παραγωγής, όταν οι λογαριασμοί του (93) χρεώνονται απευθείας με τα άμεσα υλικά σε τιμές πραγματικού κόστους.

Π (94) «Αποθέματα» με τις αρνητικές αποκλίσεις τιμών των πρώτων υλών που αναλώνονται, όταν οι λογαριασμοί των πρώτων υλών τηρούνται σε τιμές πραγματικού κόστους και οι αποκλίσεις τιμών προσδιορίζονται κατά το χρόνο της βιομηχανοποίησής τους.

Π (94) «Αποθέματα» με τις θετικές αποκλίσεις που ανακοστολογούνται στο τέλος της χρήσης, με τις οποίες μειώνεται το κόστος αποθεμάτων, τα οποία εμφανίζονται στην απογραφή με το πραγματικό τους κόστος.

Π (98.99.02) «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» με το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού (95) το οποίο μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσεως.

**Ο λογαριασμός (96) πιστώνεται στις ακόλουθες περιπτώσεις, με χρέωση των λογαριασμών:**

(90.02) «Αγορές λογισμένες» με τις θετικές αποκλίσεις τιμής των ειδών (π.χ. πρώτων υλών) που αγοράζονται, όταν ο προσδιορισμός των αποκλίσεων αυτών γίνεται κατά την αγορά τους.

(91.09) «Οργανικά έσοδα κατά είδος προομαδοποιημένα» με τις θετικές αποκλίσεις τιμής των ειδών (π.χ. πρώτων υλών) που δημιουργούνται κατά την παρεμβολή του λογαριασμού αυτού (91.09) όταν κατά την παραλαβή τους δεν είναι γνωστό το κόστος αγοράς.

(92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους» με τις θετικές αποκλίσεις στοιχείων κόστους των κέντρων κόστους, όταν οι αντίστοιχοι λογαριασμοί χρεώνονται σε τιμές πραγματικού κόστους και πιστώνονται σε τιμές πρότυπου κόστους.

(93) «Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)» με τις θετικές αποκλίσεις του κόστους παραγωγής, όταν οι λογαριασμοί του (93) χρεώνονται απευθείας με τα άμεσα υλικά σε τιμές πραγματικού κόστους  
Π (94) «Αποθέματα» με τις θετικές αποκλίσεις τιμών των πρώτων υλών που αναλώνονται, όταν οι λογαριασμοί των πρώτων υλών τηρούνται σε τιμές πραγματικού κόστους και

οι αποκλίσεις τιμών προσδιορίζονται κατά το χρόνο της βιομηχανοποίησής τους.

(94) «Αποθέματα» με τις αρνητικές αποκλίσεις, οι οποίες ενσωματώνονται στο κόστος των αποθεμάτων τέλους χρήσης, όταν τα αποθέματα εμφανίζονται στον ισολογισμό με το πραγματικό τους κόστος.

Π (98.99.02) «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» με το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού (95), το οποίο μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης τους

### 2.3.7. Ο λογαριασμός (96) «Έσοδα-μικτά αναλυτικά αποτελέσματα»<sup>23</sup>

Ο λογαριασμός (96) «Έσοδα - μικτά αναλυτικά αποτελέσματα» παρακολουθεί τα έσοδα της ομάδας 7 (οι λογαριασμοί (96.00) έως και (96.19), το κόστος πωλημένων (ο λογαριασμός 96.20) καθώς και όλα τα έξοδα που επηρεάζουν το μικτό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης (όπως, για παράδειγμα, τα άμεσα έξοδα πωλήσεων, ο λογαριασμός 96.21). Στο λογαριασμό (96.22) «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» γίνεται ο προσδιορισμός των μικτών αποτελεσμάτων. Στη συνέχεια, αυτά μεταφέρονται στο λογαριασμό (98.99) «Αποτελέσματα χρήσεως».

**Οι λογαριασμοί (96.00) έως και (96.19) συγκεντρώνουν τα έσοδα και λειτουργούν ως εξής: Πιστώνονται στις εξής περιπτώσεις, με χρέωση των λογαριασμών:**

«Οργανικά έσοδα κατά είδος λογισμένα» (90.07) με τα οργανικά έσοδα κατά είδος, είτε αυτά καταχωρούνται προηγούμενα στη γενική λογιστική, είτε λογιστικοποιούνται απευθείας στην αναλυτική λογιστική, όταν δεν μεσολαβούν ανακατατάξεις (91.02) ή προϋπολογιστικές ενσωματώσεις (91.07).

(91.02) «Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά)» με τα οργανικά έσοδα, τα οποία μεταφέρονται στην αναλυτική λογιστική μετά από προηγούμενη ανακατάταξη στο λογαριασμό (91) «Ανακατάταξη εξόδων αγορών και εσόδων».

(91.07) «Οργανικά έσοδα κατά είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)» με τα οργανικά έσοδα που κατά την πραγματοποίησή τους δεν είναι απόλυτα εκκαθαρισμένα και για το λόγο λογίζονται με τιμές υπολογιστικές. Μετά την πλήρη εκκαθάρισή τους λογιστικοποιούνται με χρέωση του λογαριασμού (90.07) «Οργανικά έσοδα κατά είδος λογισμένα» και πίστωση του (91.07).

**Χρεώνονται στις εξής περιπτώσεις, με πίστωση των λογαριασμών:**

---

<sup>23</sup> Ε.Γ.Λ.Σ

Π (90.07) «Οργανικά έσοδα κατά είδος λογισμένα» με τα μειωτικά κονδύλια των λογισμένων εσόδων, όπως π.χ. είναι οι επιστροφές και οι εκπτώσεις. Σε περίπτωση που με τις εκπτώσεις δεν είναι δυνατή η πίστωση του συγκεκριμένου αναλυτικού λογαριασμού του εσόδου, τα αντίστοιχα κονδύλια καταχωρούνται προσωρινά σε συγκεντρωτικούς λογαριασμούς εκπτώσεων και μεταφέρονται στους λογαριασμούς μετά από κατανομή.

Π Ο λογαριασμός (90.10) με τα μειωτικά στοιχεία (π.χ. διορθώσεις) τυχόν υπολογιστικών εξόδων.

Π (96.22) «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» κατά τη μεταφορά των υπολοίπων τους στους λογαριασμούς προσδιορισμού των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων.

Στο λογαριασμό (96.20) «Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων» συγκεντρώνεται το κόστος των πωλημένων αποθεμάτων, είτε αυτά προέρχονται από την παραγωγή, είτε προέρχονται από αγορές. Ο λογαριασμός (96.20) λειτουργεί ως εξής:

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

- Πιστώνεται, με χρέωση των λογαριασμών του (96.22) «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» κατά τη μεταφορά των υπολοίπων του στους οικείους λογαριασμούς προσδιορισμού των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων.

Στο λογαριασμό (96.21) «άμεσα έξοδα πωλήσεων» συγκεντρώνονται τα έξοδα της λειτουργίας διαθέσεως, τα οποία θεωρούνται άμεσα ως προς τα πωλημένα εμπορεύματα, προϊόντα ή υπηρεσίες.

Ο λογαριασμός (96.21) λειτουργεί ως εξής:

- Χρεώνεται με πίστωση των οικείων λογαριασμών του (92.03) «έξοδα λειτουργίας διαθέσεως» με τα άμεσα έξοδα πωλήσεων.

- Πιστώνονται με χρέωση των λογαριασμών (96.22) 'Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» κατά τη μεταφορά των υπολοίπων στους οικείους λογαριασμούς προσδιορισμού των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων.

**Ο λογαριασμός «μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» λειτουργεί ως εξής:**

- Πιστώνεται με χρέωση των λογαριασμών (96.00) έως και (96.19), κατά τη μεταφορά των εσόδων για τον προσδιορισμό των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων, όταν τα έσοδα καταχωρούνται προηγούμενα στους λογαριασμούς (96.00) έως (96.19) ή με χρέωση των λογαριασμών (90.07), (90.10) «οργανικά έσοδα κατά είδος λογισμένα», (91.02) «αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά)» και (91.07) «οργανικά

έσοδα κατά είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)», κατά περίπτωση, όταν τα έσοδα μεταφέρονται απευθείας στους λογαριασμούς προσδιορισμού των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων.

- Πιστώνεται με χρέωση του λογαριασμού «αποτελέσματα χρήσεως», με τις τυχόν μικτές αναλυτικές ζημίες, κατά τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα χρήσεως.

- Χρεώνεται με πίστωση των λογαριασμών του (96.20) «κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων με το κόστος πωλημένων, κατά τη μεταφορά του κόστους τούτου στους λογαριασμούς προσδιορισμού των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων.

- Χρεώνεται με πίστωση των λογαριασμών του (96.21) «Άμεσα έξοδα πωλήσεων» με τα έξοδα πωλήσεων, κατά τη μεταφορά τους στους λογαριασμούς προσδιορισμού των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων.

- Χρεώνεται με πίστωση του λογαριασμού (98.99) «Αποτελέσματα χρήσεως» με τα τυχόν μικτά αναλυτικά κέρδη, κατά τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα Χρήσεως

### 2.3.8. Λογαριασμός (97) «Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού»<sup>24</sup>

Ο λογαριασμός 997) «Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού» παρακολουθεί τις διαφορές που προκύπτουν στις παρακάτω περιπτώσεις:

Όταν τα προϋπολογιστικά έξοδα και έσοδα αποκλίνουν από τα πραγματοποιημένα,

Όταν υπάρχει υποαπορρόφηση ή υπεραπορρόφηση σταθερών Γ.Β.Ε.

Όταν λογίζονται υπολογιστικά έξοδα και έσοδα,

Όταν οι χρησιμοποιούμενοι συντελεστές αποσβέσεων διαφέρουν από τους φορολογικούς

Όταν ορισμένα λειτουργικά έξοδα χαρακτηρίζονται ως μη κοστολογήσιμα επειδή είχαν καταλογιστεί στο κόστος προηγούμενων χρήσεων (π.χ. προβλέψεις),

Όταν αποτιμούνται σε προσωρινές τιμές τα υλικά που αναλώνονται και οι τιμές αυτές διαφέρουν από αυτές που διαμορφώνονται οριστικά,

Όταν υπάρχουν ελλείμματα ή πλεονάσματα στις αποθήκες κατά την απογραφή.

Από τις παραπάνω περιπτώσεις, προκύπτουν είτε διαφορές ενσωματώσεως, είτε διαφορές καταλογισμού.

Διαφορές ενσωματώσεως είναι εκείνες που προκύπτουν κατά το λογισμό των κατά είδος στοιχείων κόστους και των εσόδων στους λογαριασμούς του λειτουργικού κόστους και των οργανικών εσόδων της αναλυτικής λογιστικής.

---

<sup>24</sup> Ε.Γ.Λ.Σ

Διαφορές καταλογισμού είναι εκείνες που προκύπτουν κατά τον καταλογισμό στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς του λειτουργικού κόστους.

**Ο λογαριασμός (97.00) «διαφορές ενσωματώσεως υπολογιστικών εξόδων και αποσβέσεων» λειτουργεί ως εξής:**

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

(91.00) «Ανακατάταξη των εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά», (91.02) «οργανικά έξοδα κατά είδος προομαδοποιημένα» και (91.05) «οργανικά έξοδα κατά είδος προς μερισμό» κατά την ενσωμάτωση των υπολογιστικών εξόδων και αποσβέσεων στους λογαριασμούς ανακατατάξεως εξόδων, εφόσον μεσολαβεί τέτοια ανακατάταξη.

(92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους» κατά την ενσωμάτωση των εξόδων αυτών στο λειτουργικό κόστος, εφόσον δεν προηγείται ανακατατάξή τους.

**Χρεώνεται** με πίστωση του λογαριασμού (98.99.03) «Διαφορές ενσωματωμένες και καταλογισμού» των αποτελεσμάτων χρήσεως.

**Ο λογαριασμός (97.01) «διαφορές ενσωματώσεως υπολογιστικών εσόδων» λειτουργεί ως εξής:**

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

Π (91.02) «Οργανικά έξοδα κατά είδος προομαδοποιημένα» κατά την ενσωμάτωση των υπολογιστικών εσόδων στους λογαριασμούς ανακατατάξεως ή ομαδοποίησης εσόδων.

Π (96.00) έως και (96.19) ή (96.22) κατά την ενσωμάτωση των εσόδων αυτών απευθείας στους λογαριασμούς των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων.

**Πιστώνεται** με χρέωση του λογαριασμού (98.99.03) «Διαφορές ενσωματωμένες και καταλογισμού» των αποτελεσμάτων χρήσεως.

**Ο λογαριασμός (97.02) «διαφορές ενσωματώσεως εξόδων - κόστους αποθεμάτων» λειτουργεί ως εξής:**

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

Π (90.06) «Οργανικά έξοδα κατά είδος λογισμένα» με το τμήμα των κατά είδος εξόδων που δεν ενσωματώνεται στο λειτουργικό κόστος ή στο κόστος παραγωγής, επειδή χαρακτηρίζεται ως μη κοστολογούμενο.

Π (91.00) «Ανακατάταξη των εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά» ή (91.01) «οργανικά έξοδα κατά είδος προομαδοποιημένα» με τα μη κοστολογούμενα στοιχεία κόστους, όταν προηγείται ανακατάταξή τους στο λογαριασμό (91).

Π (91.05) «Οργανικά έξοδα κατά είδος προς μερισμό» με τα μη κοστολογούμενα στοιχεία κόστους, όταν προηγείται καταχώρησή τους στο λογαριασμό αυτό με σκοπό να μεριστούν στα κέντρα ή τους φορείς κόστους.

Π (91.06) «Οργανικά έξοδα κατά είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)» με τα μη κοστολογούμενα στοιχεία κόστους όταν προηγείται η ενσωμάτωσή τους στην αναλυτική λογιστική, μέσω του λογαριασμού αυτού με υπολογιστικές τιμές.

Π (91.09) «Οργανικά έσοδα κατά είδος προομαδοποιημένα» με τις χρεωστικές διαφορές μεταξύ της αξίας των αποθεμάτων που λογίζονται με βάση προϋπολογιστικές τιμές και της οριστικής αξίας τους.

Π (94) «Αποθέματα» με τις χρεωστικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση των αποθεμάτων που αναλώνονται ή πωλούνται σε τιμές μικρότερες από τις τιμές πραγματικού κόστους τους, όταν οι διαφορές αυτές δεν ανακοστολογούνται και εφόσον δεν εφαρμόζεται σύστημα πρότυπης κοστολόγησης.

Π (98.99.03) «Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού» με τα πιστωτικά υπόλοιπα των λογαριασμών του (97.02) «Διαφορές ενσωματώσεως εξόδων -κόστους αποθεμάτων» κατά τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα χρήσεως.

**Πιστώνεται** με τις πιστωτικές διαφορές που δημιουργούνται με χρέωση των εξής λογαριασμών:

- (91.06) «Οργανικά έξοδα κατά είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)» με τις πιστωτικές διαφορές μεταξύ της προϋπολογιστικά λογισμένης αξίας εξόδων και της πραγματικής.

- (91.09) «Οργανικά έσοδα κατά είδος προομαδοποιημένα» με τις πιστωτικές διαφορές μεταξύ της αξίας των αποθεμάτων που λογίζονται με βάση προϋπολογιστικές τιμές και της οριστικής αξίας τους.

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

- (98.99.03) «Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού» με τα χρεωστικά υπόλοιπα των λογαριασμών του (97.02) «Διαφορές ενσωματώσεως εξόδων -κόστους αποθεμάτων» κατά τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα χρήσεως.

**Ο λογαριασμός (97.03) «διαφορές πραγματοποιημένων - λογισμένων εσόδων» λειτουργεί ως εξής:**

**Χρεώνεται** με τις χρεωστικές διαφορές που δημιουργούνται κατά το λογισμό εσόδων στην αναλυτική λογιστική, σε τιμές προϋπολογιστικές, με

πίστωση του λογαριασμού (91.07) «οργανικά έσοδα κατά είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)».

**Χρεώνεται** με τα πιστωτικά υπόλοιπα των λογαριασμών του (97.03) κατά τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα χρήσεως, με πίστωση του λογαριασμού (98.99.03) «Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού».

**Πιστώνεται** με τις πιστωτικές διαφορές που δημιουργούνται κατά το λογισμό εσόδων στην αναλυτική λογιστική, σε τιμές προϋπολογιστικές, με χρέωση του λογαριασμού (91.07) «οργανικά έσοδα κατά είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)».

**Πιστώνεται** με τα χρεωστικά υπόλοιπα των λογαριασμών (97.03) κατά τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα χρήσεως με χρέωση του λογαριασμού 998.99.03) «Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού».

**Ο λογαριασμός (97.10) «διαφορές καταλογισμού» λειτουργεί ως εξής:**

**Χρεώνεται** με τις χρεωστικές διαφορές που προκύπτουν στις εξής περιπτώσεις με πίστωση των λογαριασμών:

(92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους» κατά τον καταλογισμό του λειτουργικού κόστους των τμημάτων, κύριων και βοηθητικών, είτε μεταξύ τους, είτε στο κόστος παραγωγής, είτε στους τελικούς φορείς.

(92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους» ή (93) «Κόστος παραγωγής» όταν εφαρμόζεται σύστημα ορθολογικής επιβάρυνσης και τα διάφορα τμήματα υποαπασχολούνται όποτε προκύπτουν χρεωστικές διαφορές.

(93) «κόστος παραγωγής» κατά την απογραφή, όταν διαπιστώνονται ελλείμματα στα αποθέματα που βρίσκονται στην παραγωγική διαδικασία (παραγωγή σε εξέλιξη).

(94) «Αποθέματα» κατά την απογραφή, όταν διαπιστώνονται ελλείμματα στα αποθέματα.

(98.99.03) «Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού» με τα πιστωτικά υπόλοιπα των λογαριασμών (97.10) κατά τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα χρήσεως.

**Πιστώνεται** με τις πιστωτικές διαφορές που προκύπτουν στις εξής περιπτώσεις, με χρέωση των λογαριασμών:

(92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους» κατά τον καταλογισμό του λειτουργικού κόστους των τμημάτων, κύριων και βοηθητικών, είτε μεταξύ τους, είτε στο κόστος παραγωγής, είτε στους τελικούς φορείς.

(92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους» ή (93) «Κόστος παραγωγής» όταν εφαρμόζεται ορθολογικής επιβαρύνσεως και στα διάφορα τμήματα η πραγματική απασχόληση υπερβαίνει την κανονική, οπότε προκύπτουν πιστωτικές διαφορές.

(93) «Κόστος παραγωγής» κατά την απογραφή, όταν διαπιστώνονται πλεονάσματα στα αποθέματα που βρίσκονται στην παραγωγική διαδικασία (παραγωγή σε εξέλιξη).

(94) «Αποθέματα» κατά την απογραφή, όταν διαπιστώνονται πλεονάσματα στα αποθέματα.

(98.99.03) «Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού» με τα χρεωστικά υπόλοιπα των λογαριασμών (97.10) κατά τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα χρήσεως.

**Το υπόλοιπο του λογαριασμού (98) μεταφέρεται στο λογαριασμό (98.99) «Αποτελέσματα χρήσεως»**

### 2.3.9. Ο λογαριασμός (98) «Αναλυτικά αποτελέσματα»<sup>25</sup>

Ο λογαριασμός (98) «Αναλυτικά αποτελέσματα» χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό των λειτουργικών και μη λειτουργικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης.

Στο λογαριασμό 98 συγκεντρώνονται τα υπόλοιπα όλων των αποτελεσματικών λογαριασμών, στους οποίους απεικονίζονται τα οργανικά και ανόργανα αποτελέσματα της επιχείρησης. Συγκεκριμένα στο λογαριασμό (98) μεταφέρονται:

- Τα μικτά οργανικά αποτελέσματα λογαριασμός (96) «έσοδα - μικτά αναλυτικά αποτελέσματα»

- Τα έξοδα που βαρύνουν το κόστος των λειτουργιών διοικητικής, ερευνών -αναπτύξεως, διαθέσεως και χρηματοοικονομικής από το λογαριασμό (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους».

- Τα τυχόν υπολογιστικά έξοδα και οι τυχόν διαφορές αποσβέσεων που βαρύνουν το κόστος των παραπάνω λειτουργιών από το λογαριασμό (92).

- Οι αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος, όταν εφαρμόζεται σύστημα πρότυπης κοστολόγησης από το λογαριασμό (95) «αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος».

- Οι διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού από το λογαριασμό (97) «διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού».

- Τα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα των λογαριασμών της ομάδας 8 της γενικής λογιστικής, τα οποία μεταφέρονται στο λογαριασμό (98) «αναλυτικά αποτελέσματα».

Στο λογαριασμό (98.99) «Αποτελέσματα χρήσεως» προσδιορίζονται τα αποτελέσματα χρήσεως. Το υπόλοιπο του λογαριασμού (98.99) είναι πάντοτε ίσο με το καθαρό αποτέλεσμα του λογαριασμού (86) «αποτελέσματα χρήσεως» της γενικής λογιστικής. Οι λογαριασμοί αποτελεσμάτων χρήσεως

---

<sup>25</sup> Ε.Γ.Λ.Σ

της γενικής λογιστικής (86) και της αναλυτικής (98.99) διαφέρουν στη διάρθρωσή τους και στο ύψος ορισμένων κονδυλίων. Ο λογαριασμός (98.99) περιλαμβάνει δύο ομάδες αποτελεσματικών λογαριασμών, οι οποίοι δεν υπάρχουν στην ανάλυση του (86). Πρόκειται για τους λογαριασμούς αποκλίσεων από το πρότυπο κόστος και τους λογαριασμούς διαφορών ενσωματώσεως και καταλογισμού. Διαφορά υπάρχει στο μικτό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης που δίνουν οι δύο λογαριασμοί. Η ισότητα στο μικτό αποτέλεσμα επιτυγχάνεται αν στο μέγεθος που προσδιορίζεται από την αναλυτική λογιστική προστεθούν αλγεβρικά τα κονδύλια των αποκλίσεων από το πρότυπο κόστος και οι διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού.

**Ο λογαριασμός «αποτελέσματα χρήσεως» (98.99) λειτουργεί ως εξής:**

**Χρεώνεται** στις εξής περιπτώσεις, με πίστωση των λογαριασμών:

(96.22) «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» με τις μικτές ζημίες που προσδιορίζονται για τις κύριες δραστηριότητες και τις παρεπόμενες ασχολίες της επιχείρησης.

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

(92.02) «Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως» με το κόστος της λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως που δεν χαρακτηρίζεται ως κόστος πολυετούς αποσβέσεως (κόστος ιδιοπαραγωγής παγίων).

(92.03) «Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως» με το κόστος της λειτουργίας διαθέσεως, κατά το μέρος που δεν βαρύνει άμεσα τα μικτά αποτελέσματα.

(92.04) «Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας» με το κόστος της χρηματοοικονομικής λειτουργίας.

(92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους» με τα τυχόν υπολογιστικά έξοδα, τα οποία δεν βαρύνουν τους ενδιάμεσους ή τελικούς φορείς κόστους.

(95) «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» με τις αρνητικές αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος, κατά το μέρος που δεν ανακοστολογούνται ή δεν επιβαρύνουν τα αποθέματα της απογραφής.

(97) «Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού» με τις χρεωστικές διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού εξόδων και εσόδων.

(90.08) «Αποτελέσματα λογισμένα» με τα αρνητικά αποτελέσματα των λογαριασμών της ομάδας 8.

(91.08) «Αποτελέσματα ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)» με τα αρνητικά αποτελέσματα των λογαριασμών της ομάδας 8, τα οποία πριν από την οριστικοποίησή τους ενσωματώνονται στην αναλυτική λογιστική σε υπολογιστικές τιμές (προϋπολογιστικά).

(98.99.99) «Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες χρήσεως)» με τα πιστωτικά υπόλοιπα των λοιπών λογαριασμών του (98.99) κατά τον προσδιορισμό των ολικών αποτελεσμάτων χρήσεως.

(90) «Διάμεσοι - αντικριζόμενοι λογαριασμοί», (94) «Αποθέματα» και (99) «Εσωτερικές διασυνδέσεις με τα καθαρά κέρδη χρήσεως κατά τη διενέργεια των εγγραφών κλεισίματος των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής.

**Ο λογαριασμός (98.99) «αποτελέσματα χρήσεως» πιστώνεται στις εξής περιπτώσεις με χρέωση των λογαριασμών:**

· (96.22) «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» με τα μικτά κέρδη που προσδιορίζονται από τις κύριες δραστηριότητες και τις παρεπόμενες ασχολίες της επιχείρησης.

(95) «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» με τις θετικές αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος, κατά το μέρος που δεν επηρεάζουν το λειτουργικό κόστος ή τα αποθέματα απογραφής.

· (97) «Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού» με τις πιστωτικές διαφορές ενσωμάτωσης και καταλογισμού εξόδων και εσόδων.

· (90.08) «Αποτελέσματα λογισμένα» με τα θετικά αποτελέσματα των λογαριασμών της ομάδας 8, κατά τη μεταφορά τους στην αναλυτική λογιστική.

· (91.08) «Αποτελέσματα ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)» με τα θετικά αποτελέσματα των λογαριασμών της ομάδας 8, τα οποία πριν την οριστικοποίησή τους ενσωματώνονται στην αναλυτική λογιστική σε υπολογιστικές τιμές (προϋπολογιστικά).

· (98.99.99) «Διάμεσοι - αντικριζόμενοι λογαριασμοί» με τα χρεωστικά υπόλοιπα των λοιπών υπολογισμών του (98.99) κατά τον προσδιορισμό των τελικών αποτελεσμάτων χρήσεως.

· (90) «Διάμεσοι - αντικριζόμενοι λογαριασμοί» και (99) «Εσωτερικές διασυνδέσεις» με τις καθαρές ζημίες χρήσεως κατά τη διενέργεια των εγγραφών κλεισίματος των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής.

### 2.3.10. Ο Λογαριασμός (99) «Εσωτερικές Διασυνδέσεις»<sup>26</sup>

Ο λογαριασμός (99) «Εσωτερικές Διασυνδέσεις» λειτουργεί είτε ως διάμεσος για να διευκολύνει την εφαρμογή της αναλυτικής λογιστικής, είτε ως αντικριζόμενος για να διασυνδέσει κάθε είδους διακινήσεις ανάμεσα στα διάφορα εργοστάσια ή υποκαταστήματα της επιχείρησης, τα οποία τηρούν ανεξάρτητη αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης.

---

<sup>26</sup> Ε.Γ.Λ.Σ

Η παρεμβολή των λογαριασμών εσωτερικών διασυνδέσεων στο λογιστικό κύκλωμα της αναλυτικής λογιστικής του αυτού εργοστασίου ή υποκαταστήματος γίνεται όταν η λογιστική του κόστους λειτουργεί αποκεντρωμένα. Για παράδειγμα οι εξαγωγές από την αποθήκη προς τα διάφορα τμήματα ή άλλες αποθήκες πρώτων και βοηθητικών υλών καταχωρούνται καθημερινά στο ημερολόγιο εξαγωγών αποθήκης. Στο τέλος της εβδομάδας ή του μήνα γίνεται εγγραφή των εξαγωγών της αντίστοιχης περιόδου, με βάση τα στοιχεία του ημερολογίου εξαγωγής, με σκοπό την ενημέρωση των μερίδων αποθήκης (θα χρεωθεί ο λογαριασμός (99.00)) «διασυνδέσεις μέσα στο αυτό κατάστημα» και θα πιστωθεί ο λογαριασμός «αποθέματα» (94). Παράλληλα, το τμήμα παραγωγής ημιτελών προϊόντων τηρεί άλλο ημερολόγιο κοστολογήσεως στο οποίο καταχωρούνται κατά είδος ημιτελή προϊόντα, διάφορα στοιχεία κόστους (πρώτες και βοηθητικές ύλες). Τα δεδομένα του ημερολογίου κοστολογήσεως σχετικά π.χ. με τις πρώτες και βοηθητικές ύλες λογιστικοποιούνται στο τέλος της εβδομάδας ή άλλης περιόδου θα χρεωθεί ο λογαριασμός (93) «κόστος παραγωγής» και θα πιστωθεί ο λογαριασμός (99.00) «διασυνδέσεις μέσα στο ίδιο το κατάστημα».

Οι λογαριασμοί (99.01) «Χορηγήσεις που λήφθηκαν από άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα» και (99.02) «Χορηγήσεις που δόθηκαν σε άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα» λειτουργούν ως αντικριζόμενοι για τις διακινήσεις αγαθών και υπηρεσιών που γίνονται ανάμεσα στα εργοστάσια ή τα υποκαταστήματα της επιχείρησης.

**Ο λογαριασμός (99.00) «διασυνδέσεις μέσα στο αυτό κατάστημα» χρεώνεται στις εξής περιπτώσεις με πίστωση των λογαριασμών.**

Π (94) «Αποθέματα» όταν ο (99.00) λειτουργεί ως διάμεσος λογαριασμός μεταξύ του (94) και (92) ή (93).

Π (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους» όταν ο (99.00) λειτουργεί ως διάμεσος λογαριασμός μεταξύ του (92) και του (93).

Π (93) «Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)» όταν ο (99.00) λειτουργεί ως διάμεσος λογαριασμός μεταξύ των αναλυτικών λογαριασμών του (93) κατά τον καταλογισμό του κόστους παραγωγής στους ενδιάμεσους ή τελικούς φορείς κόστους.

**Ο λογαριασμός «Διασυνδέσεις μέσα στο αυτό κατάστημα» πιστώνεται στις εξής περιπτώσεις με χρέωση των λογαριασμών:**

· (92) «κέντρα (θέσεις) κόστους» κατά τη λογιστικοποίηση των δεδομένων του ημερολογίου καταλογισμού των διάφορων στοιχείων κόστους στο κόστος της παραγωγικής λειτουργίας.

· (93) «Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)» κατά τη λογιστικοποίηση των δεδομένων του ημερολογίου καταλογισμού του

λειτουργικού κόστους ή των άμεσων υλικών στους ενδιάμεσους ή τελικούς φορείς κόστους.

· (94) «Αποθέματα» κατά τη λογιστικοποίηση του κόστους των φορέων με βάση τα ανακεφαλαιωτικά δεδομένα του ημερολογίου καταλογισμού του κόστους στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς.

Ο λογαριασμός «Χορηγήσεις που λήφθηκαν από άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα» χρεώνεται στο τέλος της χρήσης με πίστωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής οι οποίοι μετά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων χρήσεως παρουσιάζουν χρεωστικά υπόλοιπα.

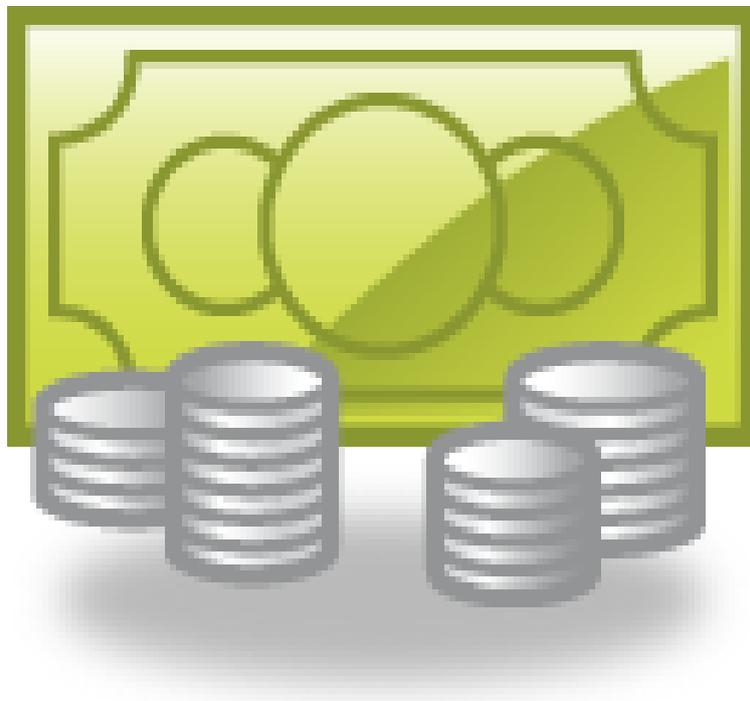
Ο λογαριασμός (99.01) «Χορηγήσεις που λήφθηκαν από άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα» πιστώνεται με χρέωση ανάλογα με την περίπτωση των λογαριασμών (91) «Ανακατάταξη εξόδων - αγορών και εσόδων», (92) «Κέντρα (θέσεις) κόστους», (93) «Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)» ή (94) «Αποθέματα» του υποκαταστήματος που λαβαίνει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες.

Ο λογαριασμός (99.02) «Χορηγήσεις που δόθηκαν σε άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα» χρεώνεται στις εξής περιπτώσεις με πίστωση των λογαριασμών:

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

Π (94) «Αποθέματα» όταν οι χορηγήσεις αφορούν αποστολές υλικών αγαθών όπως π.χ. για κατεργασία, συναρμολόγηση ή επισκευή.

Ο λογαριασμός (99.02) «Χορηγήσεις που δόθηκαν σε άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα» πιστώνεται στο τέλος της χρήσεως με χρέωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής οι οποίοι έπειτα από τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων χρήσεως παρουσιάζουν πιστωτικά υπόλοιπα



## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup>V**

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup>

Στο κεφάλαιο αυτό θα ασχοληθούμε με την επιχείρηση «Β. Γ. ΣΠΗΛΙΟΠΟΥΛΟΣ Α.Β.Ε.Ε. ΑΝΩΝΥΜΟΣ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ & ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ». Στο πρώτο μέρος θα γνωρίσουμε την επιχείρηση και πως αυτή λειτουργεί, ενώ στο δεύτερο μέρος θα περιγράψουμε την τήρηση της αναλυτικής λογιστικής στην παραπάνω επιχείρηση.

Για λόγους οικονομίας θα υποθέσουμε ότι η επιχείρηση έχει τρία κύρια τμήματα παραγωγής και δύο βοηθητικά και όχι αυτά που έχει στην πραγματικότητα.

### **3.1. ΓΝΩΡΙΜΙΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ**

Η επωνυμία της επιχείρησης είναι «Β.Γ. ΣΠΗΛΙΟΠΟΥΛΟΣ Α.Β.Ε.Ε. ΑΝΩΝΥΜΟΣ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ & ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ», με έτος ίδρυσης το 1895 και έδρα στην Ακτή Δυμαίων 87-89 στην παραλιακή ζώνη της Πάτρας.

Στην ίδια διεύθυνση βρίσκονται και οι εγκαταστάσεις, του Εργοστασίου «Οινοπνευματοποίησης, Διοξειδίου του Άνθρακα, Αποσταγματοποίησης, Ποτοποίησης», με εγκατεστημένη ισχύ που ανέρχεται στα 1122,5PS, καθώς και του Εργοστασίου Οινοποίησης και Συμπυκνωμένου Γλεύκου, με εγκατεστημένη ισχύ 422,5 PS.

Η βιομηχανία «Β.Γ. ΣΠΗΛΙΟΠΟΥΛΟΣ ΑΒΕΕ», βρίσκεται σε ιδιόκτητο οικόπεδο 21.427 τετραγωνικών μέτρων στην περιοχή Ακτή Πατρών και χωρίζεται σε:

1.Εργοστάσιο (Α') Οινοπνευματοποίησης - Διοξειδίου του άνθρακος - Αποσταγματοποίησης - Ποτοποίησης επιφάνειας 12.058 τ.μ. και

2.Εργοστάσιο (Β') Οινοποίησης & Συμπυκνωμένου Γλεύκου επιφάνειας 7.468

τ.μ.

Το σύνολο των εγκαταστάσεων χωρίζεται σε τμήματα, από τα οποία άλλα μεν είναι παραγωγικά, άλλα δε παράγουν μορφές ενέργειας απαραίτητες για τη λειτουργία των υπολοίπων βιομηχανικών μονάδων. Ένα μέρος των εγκαταστάσεων φιλοξενούν τα γραφεία και τις διοικητικές υπηρεσίες της εταιρείας.

**Τα τμήματα του πρώτου (Α) εργοστασίου είναι:**

- 1.** Αποθήκη διαφόρων πρώτων υλών  
Σ' αυτή γίνεται η συγκέντρωση των πρώτων υλών όπως σταφίδα, σύκα, χουρμάδες κ.λ.π. και αποθήκευση μέρους έτοιμου προϊόντος (οινόπνευμα).
- 2.** Τμήμα εκσακχαρώσεως  
Σ' αυτό γίνεται το βράσιμο των πρώτων υλών - εκχύλισή τους και η παραλαβή του σακχαρούχου υγρού.
- 3.** Τμήμα εκσακχαρώσεως  
Σ' αυτό γίνεται η ψύξη των σακχαρούχων υγρών και η ζύμωση αυτών εντός δεξαμενών για την μετατροπή των σακχαρούχων σε οινόπνευμα
- 4.** Τμήμα αποστάξεως και διυλίσεως  
Σ' αυτό γίνεται η απόσταξη των βιομηχανικών οίνων και η παραλαβή διαφόρων τύπων οινόπνεύματος.
- 5.** Εμφιαλωτήριο φωτιστικού οινόπνεύματος  
Σ' αυτό γίνεται η εμφιάλωση του μετουσιωμένου καθαρού οινόπνεύματος σε πλαστικά μπουκάλια.
- 6.** Τμήμα Ξηραντηρίου  
Σ' αυτό γίνεται ο καθαρισμός και η ξήρανση της τρυγίας δηλαδή της λάσπης που μένει μετά την απομάκρυνση των προϊόντων ζυμώσεως από σταφίδα στο κάτω μέρος της δεξαμενής μετά την προσθήκη ασβεστίου.
- 7.** Τμήμα συλλογής, αποθηκείσεως και εμφιαλώσεως του διοξειδίου του άνθρακα.  
Σ' αυτό γίνεται η επεξεργασία του CO<sub>2</sub> που παράγεται κατά την ζύμωση του γλεύκους και η αποθήκευση αυτού υπό πίεση σε υγρή κατάσταση.
- 8.** Τμήμα παραγωγής αποστάγματος κρασιού και αποθήκευση αυτού.  
Σ' αυτό αποστάζονται κρασιά δεύτερης ποιότητας και παράγεται μπράντυ.
- 9.** Τμήμα παραγωγής και αποστάγματος ούζου  
Σ' αυτό γίνεται η παραγωγή αποστάγματος ούζου, αποθήκευση και εμφιάλωση αυτού.
- 10.** Αποθήκη παλαιώσεως.  
Σ' αυτή γίνεται η παλαίωση των κρασιών τα οποία είναι τοποθετημένα σε βαρέλια.
- 11.** Τμήμα ποτοποιείου.  
Σ' αυτό γίνεται η εμφιάλωση προϊόντων που παράγει η βιομηχανία ήτοι ούζο, μπράντυ και κρασιά.
- 12.** Μονάδα επεξεργασίας αποβλήτων.

Σ' αυτή θα γίνεται η προεπεξεργασία των υγρών αποβλήτων του εργοστασίου.

Επίσης στο χώρο του εργοστασίου βρίσκονται και υπηρεσίες που καλύπτουν τα εργοστάσια της εταιρείας. Αυτές είναι:

**1. Γραφεία.**

Εδώ βρίσκονται τα γραφεία διευθύνσεως της βιομηχανίας, των τεχνικών υπηρεσιών και το λογιστήριο.

**2. Συνεργεία συντηρήσεως του εργοστασίου.**

Ήτοι συνεργεία των μηχανολογικών, ηλεκτρολογικών και οικοδομικών εγκαταστάσεων.

**3. Λεβητοστάσιο**

Σ' αυτό γίνεται η παραγωγή ατμού που χρησιμοποιείται στα διάφορα στάδια της παραγωγής.

**4. Υποσταθμός ηλεκτρικής ενέργειας.**

Σ' αυτόν γίνεται η μετατροπή της ηλεκτρικής ενέργειας από μέση τάση 15.000Volts σε χαμηλή τάση 400Volts.

***Λειτουργία των εγκαταστάσεων - Φάσεις λειτουργίας***

Εργοστάσιο (Α') Οινοπνευματοποιίας - Διοξειδίου του άνθρακα - Αποσταγματοποιίας και Ποτοποιίας.

***1. Αποθήκη διαφόρων πρώτων υλών***

Σ' αυτή γίνεται η συγκέντρωση και προσωρινή αποθήκευση της πρώτης ύλης και αποθήκευση μέρους του έτοιμου προϊόντος. Το τμήμα αυτό καταλαμβάνει επιφάνεια 1.887,5 τ.μ. σε πλήρη κάλυψη, είναι ύψους 11 μ., κατασκευασμένο με οπτοπλινθοδομή και σκεπή από φύλλα κυματοειδή αμιαντοσιμέντου τοποθετημένα σε μεταλλικά ζευκτά.

Το εργοστάσιο ως πρώτη ύλη επεξεργάζεται:

A) Σε υγρή μορφή

Σούμα (παλαιά κρασιά)

Μελάσα

B) Σε στέρεα μορφή

·Κορινθιακή σταφίδα (εμπορεύσιμη και απορρίμματα)

·Σύκα (από συκα ή εμπορεύσιμα)

· Χουρμάδες

Η πρώτη ύλη σε υγρή μορφή φθάνει στο χώρο του εργοστασίου με βυτιοφόρα. Εδώ με τη βοήθεια ελικοειδούς αντλίας και φυγόκεντρης αντλίας, αδειάζεται και αποθηκεύεται σε μεταλλικές δεξαμενές.

Για την αποθήκευση αυτών υπάρχουν μια μεταλλική δεξαμενή χωρητικότητας 800 τόνων με συγκρότημα δύο φυγόκεντρων αντλιών, η μία 530 τόνων η άλλη 330 τόνων, οι οποίες και χρησιμοποιούνται για αποθήκευση μελάσας. Υπάρχει επίσης και μία δεξαμενή 330 τόνων για αποθήκευση παλαιών κρασιών (σούμα).

Η πρώτη ύλη σε στερεά μορφή φθάνει με φορτηγά, τοποθετημένη μέσα σε σακιά και ξεφορτώνεται με τη βοήθεια μεταφορικών ταινιών, που είναι τοποθετημένες στο δάπεδο.

Από το παραπάνω τμήμα τροφοδοτούνται με τη βοήθεια μεταφορικών ταινιών, το τμήμα εκσακχαρώσεως με πρώτη ύλη, σε στερεά ή υγρή μορφή.

Στο χώρο αποθήκευσης, υπάρχει συγκρότημα από τέσσερις μεταλλικές δεξαμενές χωρητικότητας 70 τόνων η κάθε μία, δεκαοχτώ δεξαμενές των 50 τόνων κάθε μία και μία των 20 τόνων, όπου αποθηκεύεται καθαρό οινόπνευμα προερχόμενο από το τμήμα παραγωγής οινόπνευματος. Υπάρχουν επίσης δύο υπόγειες δεξαμενές χωρητικότητας 10 και 16 τόνων όπου συγκεντρώνεται άχρηστο οινόπνευμα.

Οι παραπάνω εγκαταστάσεις μεταλλικών δεξαμενών καλύπτονται με πυροσβεστικό δίκτυο, παροχής 80 κ.μ. Αυτό τροφοδοτείται από το αντλητικό συγκρότημα που ανήκει στο γενικότερο σύστημα πυρόσβεσης των εγκαταστάσεων. Υπάρχει προς τούτο αποθηκευμένη ποσότητα νερού 20 κυβικών μέτρων σε μεταλλική δεξαμενή για να διατηρούνται υπό πίεση οι εγκαταστάσεις του πυροσβεστικού δικτύου.

## 2. Τμήμα εκσακχαρώσεως

Σ' αυτό γίνεται η λήψη του σακχάρου που περιέχεται στην πρώτη ύλη υπό μορφή σιροπιών περί το 10 Be.

Το τμήμα καταλαμβάνει επιφάνεια 627τ.μ. είναι καλυμμένο κατά 80% με σκεπή από κεραμίδια, σε ύψος 8μ, στηριγμένη σε τσιμεντοκολώνες.

Η παραγωγική διαδικασία του τμήματος εκσακχαρώσεως είναι 24 ώρου βάσεως με τρεις βάρδιες. Αρχίζει από το τμήμα συστοιχίας δεξαμενών, που καλύπτουν το χώρο εκσακχαρώσεως.

Από αυτές:

- Η 1η συστοιχία αποτελείται από 5 δεξαμενές χωρητικότητας 22 τόνων έκαστη
- Η 2η συστοιχία αποτελείται από 6 δεξαμενές χωρητικότητας 30 τόνων έκαστη

- Η 3η συστοιχία αποτελείται από 5 δεξαμενές χωρητικότητας 10 τόνων έκαστη

- Η 4η συστοιχία αποτελείται από 3 δεξαμενές χωρητικότητας 80 τόνων έκαστη

Στην παραγωγική διαδικασία η μέγιστη ποσότητα επεξεργασίας ενός είδους πρώτης ύλης ανά 24 ώρες είναι:

σε στερεά μορφή

σταφίδα 35 τόνοι

σύκα 40 τόνοι

χουρμάδες 40 τόνοι

σε υγρή μορφή

Μελάσα 50 τόνοι

Σούμα (παλαιά κρασιά) 100 τόνοι

Ο τρόπος επεξεργασίας πρώτων υλών σε στερεά μορφή, είναι διαφορετικός από αυτόν της υγρής μορφής.

#### *Επεξεργασία πρώτων υλών στερεάς μορφής*

α) Σταφίδα: Η χημική της σύσταση είναι:

Σάκχαρο 55-70%

Υγρασία 15-18%

Τρυγικό οξύ 18-21%

Το υπόλοιπο είναι κυτταρίνη.

Η σταφίδα φθάνει με τη βοήθεια μεταφορικών ταινιών στις συστοιχίες των δεξαμενών εκσακχαρώσεως απ' όπου με άλλες μεταφερόμενες ταινίες εισάγεται στο εσωτερικό των δεξαμενών μέσω των στομιών αυτών.

Έτσι στην πρώτη δεξαμενή της συστοιχίας προστίθεται νερό περίπου % του όγκου της και στη συνέχεια εισάγεται η σταφίδα. Διοχετεύεται «γυμνός» ατμός, με διάτρητο χάλκινο σωλήνα σχήματος σταυρού και το μίγμα νερού και σταφίδας θερμαίνεται στους 70-75ο C με ανάδευση. Όταν η θερμοκρασία φθάσει στους 75ο C το μίγμα αφήνεται σε ηρεμία δύο ώρες περίπου οπότε συντελείται η παραλαβή των σακχάρων της σταφίδας από το θερμό νερό. Τα σακχαρούχα υγρά αντλούνται σε δύο υπόγειες δεξαμενές 20 κυβικών μέτρων κάθε μία όπου ρυθμίζεται η πυκνότητά τους σε 10ο Be ανάμειξη πυκνότερων με αραιότερα και από εκεί κατευθύνονται στο τμήμα ζυμώσεως. Τα υγρά με πυκνότητα 10ο Be περίπου οδηγούνται στο τμήμα ζυμώσεως, ενώ τα πολύ αραιά 4-5ο Be φέρονται στη δεύτερη δεξαμενή της συστοιχίας εκσακχαρώσεως, αντί καθαρού νερού που προστέθηκε στην πρώτη δεξαμενή. Προστίθεται πάλι σταφίδα και ακολουθεί η ίδια πορεία όπως και στην πρώτη μέχρι φορτώσεως ολόκληρης της συστοιχίας.

Στην πρώτη δεξαμενή μετά την παραλαβή των σακχαρούχων υγρών προστίθεται νερό καθαρό, ώστε να είναι πάντα γεμάτη. Στη δεύτερη, Τρίτη δεξαμενή κλπ μετά τη λήψη των σακχαρούχων υγρών προστίθενται υγρά από την αμέσως προηγούμενη δεξαμενή. Όλες οι δεξαμενές κρατούνται σε θερμοκρασία 70-75ο C.

Μετά πάροδο τριών 24ώρων θερμικής διαβροχής, η εκχύλιση της ξηράς σταφίδας έχει πλήρως συντελεστεί και η δεξαμενή εκκενώνεται δια αποχύσεως νερού και εκχειλισμένων σταφίδων, τα οποία αποτελούν τα απόβλητα (στερεά και υγρά) του τμήματος εκσκακχαρώσεως.

Τα απόβλητα αυτά αποτελούνται από νερό με το μισό περίπου του βάρους τους σε εκχειλισμένες σταφίδες οι οποίες περιέχουν μόνο κυτταρίνη. Στην πρώτη άδεια δεξαμενή φέρονται αραιά σακχαρούχα υγρά από την τελευταία της συστοιχίας για να αρχίσει ο δεύτερος κύκλος φορτώσεως.

β) Σύκα:

Η χημική τους σύσταση είναι:

Σάκχαρο 48-55%

Υγρασία 17-20%

Χρωστικές ουσίες ελάχιστες

Το υπόλοιπο είναι κυτταρίνη.

Η εκχύλιση των σύκων είναι ίδια με αυτή της σταφίδας.

γ) Χουρμάδες:

Η χημική τους σύσταση είναι:

Σάκχαρο 50-58%

Υγρασία 15-18%

Το υπόλοιπο είναι κυτταρίνη.

Η εκχύλιση των χουρμάδων είναι ίδια με αυτή της σταφίδας

#### *Επεξεργασία πρώτων υλών υγρής μορφής*

α) Μελάσα: Η μελάσα είναι υπόλειμμα της βιομηχανικής σακχαρώσεως και είναι δύο τύπων:

1. Από τεύτλα (ελληνική) και

2. Από ζαχαροκάλαμο (που εισάγεται σε περίοδο έλλειψης ελληνικής)

Η χημική σύσταση της μελάσας είναι:

1. Από τεύτλα:

Νερό 22%

Συνολικά σάκχαρα 50%

Εκχυλισματικές ουσίες χωρίς άζωτο 10%

Αζωτούχα 10% τέφρα 8%

2. Από ζαχαροκάλαμο:

Νερό 25%

Σάκχαρα 56%

Εκχυλισματικές ουσίες 13%

Τέφρα 6%

Την τέφρα αποτελούν άλατα K, Na, Ca, Mg, Fe κ.λ.π.

Η μελάσα αντλείται από τις δεξαμενές αποθήκευσης στις συστοιχίες των δεξαμενών με την βοήθεια αντλιών και μέσω δικτύου σωληνώσεων. Η διαδικασία διαφέρει από αυτή των στερεών υλών στο ότι η μελάσα δεν χρειάζεται εκχύλιση. Γίνεται απλώς αραίωση μέχρι επιθυμητού Be 12-14ο (πυκνότητας 1,091-1,1074) και ιμβερτοποίηση, καθόσον το μεγαλύτερο μέρος του τροφοδοτούμενου σακχάρου είναι σε μορφή καλαμοσάκχαρου.

Η ιμβερτοποίηση γίνεται με προσθήκη H<sub>2</sub>SO<sub>4</sub> και θέρμανση στους 80ο C. Στα γλεύκη που προέρχονται από τη μελάσα προστίθεται περίπου 5% H<sub>2</sub>SO<sub>4</sub> το μεγαλύτερο μέρος του οποίου δεσμεύεται από την αλκαλικότητα της μελάσας και παραμένει τελικά ενεργός οξύτητα (PH) 4,0 - 4,2 η οποία υπάρχει και στους οίνους που προέρχονται από τα γλεύκη αυτά. Τα σάκχαρα πλέον συγκεντρώνονται στις υπόγειες δεξαμενές και στη συνέχεια αντλούνται στο τμήμα ζυμώσεως.

β) Σούμα (παλαιά κρασιά)

Είναι προϊόν ή υπόλειμμα ολικής αποστάξεως δευτερευόντων οίνων ή σταφυλιών το οποίο παράγεται από τα οινοπνευματοποιεία Α' κατηγορίας (σουματζήδες) και παραδίδεται υποχρεωτικά στα οινοπνευματοποιεία Β' κατηγορίας προς ανακάθαρση. Οι παραδιδόμενες ποσότητες δεν αντιπροσωπεύουν παρά ελάχιστον ποσοστό των χρησιμοποιούμενων πρώτων υλών (2-3%).

Η σούμα (παλαιά κρασιά) αντλείται απ' ευθείας στο τμήμα του οινοπνευματοποιείου, από τις δεξαμενές με τη βοήθεια αντλίας μέσω εγκαταστάσεως σωληνώσεων

### 3. Τμήμα ζύμωσης

Σ' αυτό γίνεται η μετατροπή των σακχαρούχων υγρών σε βιομηχανικούς οίνους. Το τμήμα καλύπτει επιφάνεια 840 τ.μ. Εντός αυτού υπάρχει κτίριο επιφάνειας 84 τ.μ. ύψους 6,5μ, κατασκευασμένο από οπτοπλινθοδομή και σκεπή από οπλισμένο σκυρόδεμα.

Η παραγωγική διαδικασία του τμήματος είναι σε 24ωρη βάση, και αρχίζει από τις υπόγειες δεξαμενές συγκεντρώσεως των σακχαρούχων υγρών της εκσακχαρώσεως.

Τα σακχαρούχα υγρά περί τα 10ο Be με την βοήθεια συγκροτήματος τριών αντλιών και δικτύου σωληνώσεων αντλούνται από τις υπόγειες

δεξαμενές συγκεντώσεως, διοχετεύονται δια μέσου ψυγείου, όπου ψύχονται στη θερμοκρασία 15-20ο C.

Η εγκατάσταση του ψυγείου αποτελείται από δίκτυο σερπαντίνων όπου εξωτερικά βρέχεται με κρύο νερό προερχόμενο από τον υδατόπυργο του οينوπνευματοποιείου, ενώ εσωτερικά κυκλοφορούν τα σακχαρούχα υγρά.

Στη συνέχεια οδηγούνται και αποθηκεύονται στις μεταλλικές δεξαμενές ζύμωσης. Αυτές καταλαμβάνουν τον μεγαλύτερο χώρο του τμήματος ζύμωσης και είναι:

4 με συνολικό όγκο 1.000κ.μ.

2 με ολικό όγκο 260 κ.μ.

2 με ολικό όγκο 240 κ.μ.

Το σύστημα συμπληρώνουν δύο δεξαμενές των 100 κ.μ. έκαστη, από οπλισμένο σκυροδέμα. Η συνολική χωρητικότητα του τμήματος ζυμώσεως είναι 1.700 κ.μ.

Τα σακχαρούχα υγρά που αποθηκεύονται στις δεξαμενές ζύμωσης με ειδική καλλιέργεια ζύμης μετατρέπονται σε «βιομηχανικούς οίνους», ήτοι το σάκχαρο των υγρών αυτών μετατρέπεται σε αλκοόλη.

Επίσης η ζύμη καλλιεργείται σε τέσσερις μεταλλικές δεξαμενές, εντός του κτιρίου και είναι:2 δεξαμενές των 10 κμ έκαστη και 2 δεξαμενές των 5 κμ έκαστη συνολικού όγκου 30κμ.

Κατά τη διάρκεια της ζύμωσης των σακχαρούχων υγρών δημιουργείται διοξειδιο του άνθρακα, το οποίο συλλέγεται με εγκατάσταση δικτύου σωληνώσεων και μεταφέρεται για επεξεργασία.

Οι παραγόμενοι «βιομηχανικοί οίνοι» με την βοήθεια εμβολοφόρων αντλιών αντλούνται στο τμήμα αποστάξεως και διυλίσεως

#### 4. Τμήμα αποστάξεως και διυλίσεως

Σ' αυτό γίνεται η απόσταξη των βιομηχανικών οίνων με παραγωγή καθαρού οينوπνεύματος, η αποθήκευση και φόρτωση αυτού για το εμπόριο. Το τμήμα είναι ανεπτυγμένο σε επιφάνεια 750 τ.μ.

Από αυτά 64 τ.μ. καλύπτονται με κτίριο ύψους 14 μέτρων από οπτοπλινθοδομή και σκεπή οπλισμένου σκυροδέματος εντός του οποίου γίνεται η παραγωγή οينوπνεύματος. Άλλα 45 τ.μ. είναι κτίριο γραφείων.

Η υπόλοιπη επιφάνεια είναι καλυμμένη με σκεπή από φύλλα αμιαντοσιμέντου και χρησιμοποιείται για αποθήκευση και φόρτωση καθαρού οينوπνεύματος.

Η παραγωγική διαδικασία με λειτουργία τριών βαρδιών, ξεκινάει από το τμήμα ζυμώσεως όπου παράγονται οι «βιομηχανικοί οίνοι» από σταφίδα, σύκα, χουρμάδες, μελάσα και σούμα. Οι «βιομηχανικοί οίνοι» με τη βοήθεια αντλιών και δικτύου σωληνώσεων αντλούνται σε δεξαμενή η οποία είναι πάνω

και υγροποιούμενα αποτελούν μέρος του ημικαθαρού οινοπνεύματος, το δε κυρίως οινόπνευμα πηγαίνει στην τρίτη αποστακτική στήλη.

Εκεί γίνεται τελικός ανακαθορισμός λαμβανομένων τριών κλασμάτων (κεφαλές που πηγαίνουν στο ημικαθαρό, το κυρίως οινόπνευμα -καθαρό- και τέλος τα ζυμέλαια που συγκεντρώνονται ξεχωριστά). Τα εξαντλημένα οινοπνεύματος υγρά. Εξέρχονται από την Τρίτη στήλη (διυλιστήριο) και μαζί με αυτά της πρώτης στήλης χύνονται στον υπόνομο και αποτελούν τα απόβλητα του τμήματος παραγωγής οινοπνεύματος.

Ημερησίως γίνεται επεξεργασία 150.000 λίτρων οίνων οινοπνεύματος βαθμού 8-9. Από αυτά αποχωρίζονται και συλλέγονται στις δεξαμενές οινοπνεύματος περί τα 13.000 λίτρα καθαρού οινοπνεύματος.

Η υπόλοιπη ποσότητα 137.000 λίτρα, αποτελεί τους εξαντλημένους οίνους. Στο ποσό αυτό πρέπει να προστεθεί και ποσότητα 65.000 λίτρων νερού που προέρχεται από τους υγροποιημένους ατμούς που εισέρχονται και στις τρεις στήλες αποστάξεως για βρασμό των οίνων και οινοπνευματούχων υγρών.

Στους οίνους από σταφίδα εκτός του οινοπνεύματος υπάρχουν ακόμη 2% στερεά συστατικά διαλυμένα (εκχύλισμα) και το υπόλοιπο 90% είναι νερό. Στους οίνους από σύκα τα διαλυμένα συστατικά είναι 4-5%. Οι ποσότητες του οινοπνεύματος καθώς και του νερού είναι τα ίδια.

Οι οίνοι ρέουν στην πρώτη στήλη αποστάξεως (υπάρχουν τρεις συνεχόμενες αποστακτικές στήλες) από το πάνω μέρος της στήλης όπου με τη βοήθεια γυμνού ατμού (εισέρχεται από το κάτω μέρος της στήλης) φέρονται σε βρασμό.

Οι οινοπνευματικοί ατμοί υφίστανται μέχρι 60ο βαθμούς (oGL) σε οινόπνευμα ανερχόμενοι προς το άνω μέρος της στήλης, ενώ τα εξαντλημένα από οινόπνευμα υγρά πηγαίνουν στο κάτω μέρος της στήλης όπου αποχετεύονται. Τα οινοπνευματούχα υγρά των 60ο GL περίπου, φέρονται στο μέσο της δεύτερης στήλης.

Εδώ αραιώνονται και τα μεν πτητικά συστατικά (κεφαλές) οδεύουν προς τα ψυγεία νερού από τα ψυγεία ψύξεως των οινοπνευματούχων υγρών. Το νερό πλέον πηγαίνει σε δεξαμενή στο τμήμα εκσακχαρώσεως όπου χρησιμοποιείται στην παραγωγική διαδικασία αυτού.

Στο τμήμα αποστάξεως και διυλίσεως υπάρχουν επίσης:

8 δεξαμενές μεταλλικές των 20 τόνων

8 δεξαμενές από μπετόν των 12 τόνων

για την αποθήκευση του καθαρού και ημικαθαρού οινοπνεύματος.

Ακόμη σ' αυτό το χώρο γίνεται η φόρτωση του οινοπνεύματος σε μεταλλικά βαρέλια για διακίνηση αυτού στο εμπόριο

##### 5. Τμήμα εμφιαλωτηρίου του φωτιστικού οινοπνεύματος

Σ' αυτό γίνεται η μετουσίωση του καθαρού οινοπνεύματος και η εμφιάλωση αυτού για προσωρινή αποθήκευση ή διάθεση στο εμπόριο.

Το τμήμα καταλαμβάνει επιφάνεια 123.5 τ.μ., είναι καλυμμένο όλο το κτίριο ύψους 5μ., κατασκευασμένο με οπτοπλινθοδομή και σκεπή από φύλλα κυματοειδή αμιαντοτσιμέντου τοποθετημένα σε μεταλλικά ζευκτά.

Το καθαρό οινόπνευμα παραγωγής του εργοστασίου, αναμιγνύεται με άλλο εισαγωγής και στη συνέχεια μετουσιώνεται με τη βοήθεια χρώματος μπλε του μεθυλενίου ώστε να χρησιμοποιείται μόνο για φωτιστικό οινόπνευμα.

Η παραγωγική διαδικασία του τμήματος το οποίο λειτουργεί ασυνεχώς, αρχίζει, παίρνοντας οινόπνευμα καθαρό από τις δεξαμενές αποθήκευσής του, εντός του τμήματος παραγωγής οινοπνεύματος. Αφού γίνει η μεταφορά με βαρέλια και μετουσίωση αυτού ως παραπάνω, αδειάζεται σε δεξαμενή ανοξειδωτή χωρητικότητας 4 κ.μ., εντός του εμφιαλωτηρίου. Από εκεί ρέει στο δοχείο αναρροφήσεως από όπου αντλείται στο εμφιαλωτικό μηχάνημα, δυνατότητας 1.200 μπουκαλιών ανά ώρα, χωρητικότητας 250 γραμμαρίων ή των 350 γραμμαρίων.

Το φωτιστικό οινόπνευμα πλέον συσκευάζεται σε πλαστικά διαφανή μπουκάλια, τα οποία στη συνέχεια σε χάρτινα κιβώτια.

#### 6. Τμήμα Ξηραντηρίου

Σ' αυτό γίνεται η παραλαβή και επεξεργασία των «τρυγικών αλάτων». Το τμήμα καλύπτει επιφάνεια 182 τ.μ. Είναι καλυμμένο πλήρως και κατασκευασμένο με οπτοπλινθοδομή και στέγη από κεραμίδια.

Η λειτουργία του τμήματος είναι ασυνεχής.

Τα γλεύκη από τη σταφίδα περιέχουν «τρυγικό οξύ» και «όξινο τρυγικό κάλιο». Αυτά αποχωρίζονται υπό μορφή «τρυγικού ασβεστίου», με ειδική κατεργασία η οποία γίνεται μετά την αποζύμωση και πριν από την απόσταξη. Έτσι στις δεξαμενές ζυμώσεως του γλεύκους από σταφίδα προστίθεται υπό ανάδευση γάλα ασβεστίου μέχρι εξουδετερώσεως του μεγαλύτερου μέρους της τρυγικής οξύτητας (από PH 3,84,0 σε 6,0 περίπου) οπότε καθιζάνουν υπό μορφή στερεού «τρυγικού ασβεστίου».

Η ποσότητα της λάσπης που καθιζάνει είναι 1:100, δηλαδή σε μία δεξαμενή 250 τόνων θα πάρουμε 2.500 κιλά στερεού τρυγικού ασβεστίου.

Μετά την απομάκρυνση και απόσταξη του σταφιδίτου οίνου παραμένει το ίζημα του τρυγικού ασβεστίου. Αυτό αναμιγνύεται με νερό και μεταφέρεται με την βοήθεια αντλίας και δικτύου σωληνώσεων στις δεξαμενές της «τρυγίας». Εκεί πλένεται με άφθονο νερό προς απομάκρυνση του παρασυρθέντος γλεύκους.

Στη συνέχεια αφού απομακρυνθεί το νερό και στεγνώσει το τρυγικό ασβέστιο (στερεό) τοποθετείται σε τελάρα και ξηραίνεται στον ήλιο.

Έπειτα κόβεται, τρίβεται και μεταφέρεται με την βοήθεια μεταφορικής ταινίας στο ξηραντήριο της τρυγίας. Εκεί γίνεται το τελικό ψήσιμο του τρυγικού ασβεστίου με την βοήθεια ατμού. Έτοιμο πλέον συσκευάζεται σε σακιά των 50 κιλών και αποθηκεύεται ή διακινείται στο εμπόριο

Επίσης το υγροποιημένο αέριο CO<sub>2</sub> μεταφέρεται από τον αποταμιευτή με γριναζωτή αντλία στους ζυγούς πληρώσεως φιαλών. Αυτές είναι ζυγαριές και έχουν σύστημα για το γέμισμα των φιαλών.

Η ποσότητα του διοξειδίου του άνθρακα που συλλέγεται είναι 25-30 τόνους το μήνα. Μετά το γέμισμα των φιαλών, αυτές αποθηκεύονται προσωρινά ή αποστέλλονται στο εμπόριο

### 7. Τμήμα παραγωγής αποστάγματος κρασιού και αποθήκευσης αυτού

Σ' αυτό γίνεται η απόσταξη κρασιών (από σταφύλια) και η παραγωγή αποστάγματος (μπράντυ). Το τμήμα καλύπτει επιφάνεια 500τ.μ. Σ' αυτό υπάρχει κτίριο επιφάνειας 53.5 τ. μ. ύψους 16μ. κατασκευασμένο από μεταλλικό σκελετό και κάλυψη όλου από φύλλα αμιαντοτσιμέντου. Στον υπόλοιπο χώρο καλύπτεται μόνο ένα τμήμα 150 τ.μ. από σκεπή με φύλλα αμιαντοτσιμέντου.

Τα κρασιά προς απόσταξη είναι παραγωγής του δεύτερου εργοστασίου (οινοποιείου) ή αγοραζόμενα από τους συνεταιρισμούς. Αυτά αποθηκεύονται σε μεταλλικές δεξαμενές με όγκο:

- 3 των 50 τόνων
- 4 των 25 τόνων
- 1 των 800 τόνων

Συνολικής χωρητικότητας 1.000 τόνων, που βρίσκονται στο χώρο του τμήματος.

Από τις δεξαμενές το κρασί με την βοήθεια τριών αντλιών, μεταφέρεται εντός του κτιρίου που βρίσκονται οι τρεις στήλες αποστάξεως και τις τροφοδοτεί. Παροχή ατμού, απαραίτητη για την απόσταξη των κρασιών, είναι διαθέσιμη στο χώρο μέσω του κεντρικού συστήματος διανομής.

Από τις στήλες αυτές:

α) Στην πρώτη στήλη (αποστακτικό MARESTE) γίνεται επεξεργασία 1200 κιλών κρασιών ανά οκτάωρο 11 βαθμών οινοπνεύματος και μας δίνει 165 κιλά απόσταγμα (μπράντυ) 80 βαθμών.

β) Στη δεύτερη στήλη (αποστακτικό BARBET) γίνεται επεξεργασία 16.000 κιλών κρασιών ανά 24 ώρες, 1 βαθμών και μας δίνει 2200 κιλά απόσταγμα των 80 βαθμών.

γ) Στην τρίτη στήλη (αποστακτικό BARBET) γίνεται επεξεργασία 70.000 κιλών κρασιού ανά 24 ώρες, 1 βαθμών και μας δίνει 9.000 κιλά απόσταγμα καθαρότητας 80 βαθμών.

Το παραγόμενο απόσταγμα κρασιού μεταφέρεται με δίκτυο σωληνώσεων από τις αποστακτικές στήλες στις δεξαμενές αποθηκεύσεως αποστάγματος. Αυτές είναι χωρισμένες σε τρεις συστοιχίες:

4 των 20 τόνων

4 των 10 τόνων

3 των 80 τόνων συν

1 των 25 τόνων

συνολικής χωρητικότητας 365 τόνων.

Από εκεί το απόσταγμα διατίθεται στο εμπόριο

### 8. Τμήμα παραγωγής και εμφιαλώσεως ούζου

Σ' αυτό γίνεται η παραγωγή αποστάγματος ούζου, παραγωγή ούζου και η εμφιάλωσή του. Το τμήμα καλύπτει επιφάνεια 90,2 τ.μ. Είναι καλυμμένο όλο το κτίριο ύψους 4,5μ. κατασκευασμένο με οπτοπλινθοδομή και σκεπή από οπλισμένο σκυρόδεμα.

Η παραγωγή αποστάγματος ούζου γίνεται στους δύο άμβυκες μετά ψυγείου και ανέρχεται σε 1.500 κιλά ανά 24 ώρες. Αποστάζεται μίγμα από 1.000 κιλά οινόπνευμα, 1.400 κιλά νερό και 100 κιλά σπόρου μαραθου, γλυκάνισου κλπ και λαμβάνεται 1500 κιλά απόσταγμα. Για τη λειτουργία του συγκροτήματος χρησιμοποιείται ατμός, από τον κεντρικό λέβητα.

Η παραγωγή ούζου γίνεται επίσης στους άμβυκες χρησιμοποιώντας νερό, οινόπνευμα, ζάχαρη και ανετόλ ή απόσταγμα ούζου. Η μέγιστη παραγωγή είναι 7 τόνοι ανά ημέρα ή 10.000 μπουκάλια ανά ημέρα.

Το παραγόμενο ούζο αποθηκεύεται προσωρινά σε πέντε δεξαμενές ανοξειδωτες των 2000 λίτρων και 5000 λίτρων. Το ούζο που είναι αποθηκευμένο στις ανοξειδωτες δεξαμενές μεταφέρεται με αντλίες ούζου στα φίλτρα ούζου για καλύτερο καθαρισμό.

### 9. Αποθήκευση παλαιώσεως

Σ' αυτή γίνεται η παλαίωση κρασιών. Η αποθήκη καλύπτει επιφάνεια 506 τ.μ., είναι σκεπασμένη όλη με κτίριο ύψους 4,5μ., κατασκευασμένο με οπτοπλινθοδομή και σκεπή από οπλισμένο σκυρόδεμα και ένα μέρος (χωρισμένο) αυτής χρησιμοποιείται για εμφιάλωση σε πλαστικά μπουκάλια καθαρού οινοπνεύματος.

Στο χώρο παλαιώσεως του αποστάγματος υπάρχουν σειρές από δρύινα βαρέλια μέσα στα οποία γίνεται η παλαίωση του αποστάγματος.

#### 10. Τμήμα ποτοποιείου

Είναι νέο τμήμα, με προορισμό την εμφιάλωση προϊόντων που παράγει η εταιρεία. Καλύπτει επιφάνεια 300 τ.μ., είναι καλυμμένο με κτίριο ύψους 6μ., κατασκευασμένο από οπλισμένο σκυρόδεμα.

Στο χώρο του ποτοποιείου υπάρχουν οι δεξαμενές για την προσωρινή αποθήκευση του προς εμφιάλωση προϊόντος.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4οv

## **ΠΡΑΚΤΙΚΟ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ - ΕΦΑΡΜΟΓΗ**

Στο μέρος αυτό θα περιγράψουμε την τήρηση της αναλυτικής λογιστικής στο παραπάνω εργοστάσιο βιομηχανίας οίνων και ποτών για το έτος 2001. Για την οικονομία της άσκησης θα υποθέσουμε ότι το εργοστάσιο έχει τρία κύρια τμήματα παραγωγής (εκσακχαρώσεως, ζυμώσεως, αποστάξεως) και δύο βοηθητικά (λεβητοστάσιο, υποσταθμός ηλεκτρικής ενέργειας) καθώς και ότι παράγει δύο προϊόντα (καθαρό οινόπνευμα, λευκός οίνος) και δύο υποπροϊόντα (διοξειδίο του άνθρακα, ημικαθαρό οινόπνευμα).

### Παραγωγική διαδικασία - Τεχνολογική διάρθρωση

Η συγκεκριμένη επιχείρηση παράγει καθαρό οινόπνευμα, λευκό οίνο, ημικαθαρό οινόπνευμα και διοξειδίο του άνθρακα, μέσα από 3 φάσεις - τμήματα παραγωγής και χρησιμοποιώντας πρώτες ύλες που αγοράζει από άλλες επιχειρήσεις ή που παράγει η ίδια σαν παράγωγα των αγορασθέντων πρώτων υλών. Η εξελικτική πορεία των εργασιών της έχει ως εξής:

· Στο τμήμα Α «εκσακχαρώσεως» χρησιμοποιούνται ως πρώτα ύλες τα παρακάτω:

α) Σε στερεά μορφή:

- Σταφίδα
- Σύκα
- Χουρμάδες

β) Σε υγρή μορφή:

- Μελάσα
- Σούμα

Αυτές οι πρώτες ύλες με τη βοήθεια μεταφορικών ταινιών και σωληνώσεων μεταφέρονται σε δεξαμενή και θερμαίνονται σε θερμοκρασία 70-75° C με ανάδευση. Όταν η θερμοκρασία φτάσει τους 75° C το μίγμα αφήνεται σε ηρεμία δύο ώρες οπότε συντελείται και η παραλαβή των σακχάρων. Τα σακχαρούχα υγρά αντλούνται σε δεξαμενές όπου ρυθμίζεται και η πυκνότητά τους και από εκεί κατευθύνονται στο τμήμα Β.

Στο τμήμα Β «ζυμώσεως» χρησιμοποιούνται ως πρώτες ύλες τα σακχαρούχα υγρά που παραλαμβάνονται από το τμήμα εκσακχαρώσεως. Τα σακχαρούχα υγρά με τη βοήθεια αντλιών μεταφέρονται από τις δεξαμενές και διαμέσου ψυγείου, όπου και ψύχονται στους 15° C, αποθηκεύονται στις δεξαμενές ζύμωσης. Με ειδική επεξεργασία μετατρέπονται σε βιομηχανικούς οίνους. Κατά τη διάρκεια της ζύμωσης δημιουργείται διοξειδίο του άνθρακα το οποίο πωλείται.

· Στο τμήμα Γ «αποστάξεως» χρησιμοποιείται ο βιομηχανικός οίνος που παραλαμβάνεται από το τμήμα ζυμώσεις και κρασιά προς απόσταξη που προμηθεύονται από άλλες επιχειρήσεις. Τα κρασιά προς απόσταξη και ο βιομηχανικός οίνος μέσω ενός συστήματος σωληνώσεων μεταφέρονται σε δεξαμενές όπου με τη βοήθεια ατμού φέρονται σε βρασμό. Στο σημείο αυτό το βρασμένο μείγμα διαχωρίζεται σε επιμέρους δεξαμενές, με αναλογία 2/3 του μείγματος για την παραγωγή του οينوπνεύματος και 1/3 του μείγματος για την παραγωγή του λευκού οίνου, όπου με την χρησιμοποίηση διαφορετικών μεθόδων αποστάξεως παράγονται καθαρό οινόπνευμα και λευκός οίνος. Κατά τη διάρκεια της αποστάξεως του καθαρού οينوπνεύματος παράγεται, από τα υπολείμματα του μείγματος, και ημικαθαρό οινόπνευμα το οποίο πωλείται. Φύρα βιομηχανοποίησης προκύπτει στα τμήματα εκσακχαρώσεως και ζυμώσεως.

**Η εξελικτική πορεία των εργασιών της επιχείρησης μπορεί να φανεί και παραστατικά στο σχήμα που ακολουθεί:**



### Λογιστική Οργάνωση

- Η εταιρεία τηρεί τα λογιστικά της βιβλία σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.

- Η ενημέρωση των δύο τομέων της λογιστικής, δηλαδή της Γενικής Λογιστικής και της Αναλυτικής Λογιστικής, γίνεται ταυτόχρονα, με ηλεκτρονικό υπολογιστή.

- Το κόστος παραγωγής των προϊόντων προσδιορίζεται (εσωλογιστικά) στο τέλος κάθε μήνα. Για την οικονομία της άσκησης εδώ το κόστος παραγωγής των προϊόντων προσδιορίζεται για όλο το έτος.

- Για τον υπολογισμό της τιμής κτήσεως εφαρμόζεται πάγια η μέθοδος των διαδοχικών υπολοίπων.

- Οι μερίδες αποθήκης τηρούνται κατ' είδος, ποσότητα και αξίας, σύμφωνα με το σύστημα της διαρκούς απογραφής και είναι ενταγμένες στο λογαριασμό (94), του οποίου αποτελούν την τελευταία βαθμίδα λογαριασμών του.

### Αποθέματα ενάρξεως χρήσεως

Σύμφωνα με τα δεδομένα της απογραφής τέλους της προηγούμενης χρήσης και των μερίδων αποθήκης έχουμε:

Κωδικοί μερίδων αποθήκης		Ποσότητα	Τιμή	Συνολική αξία
94.21.00	Προϊόντα έτοιμα			
94.21.00.00	Καθαρό οινόπνευμα	205.120	0,72	147.687
94.21.00.01	Λευκός οίνος	1.010.000	0,38	383.800
		<u>1.215.120</u>		<u>531.487</u>
94.21.01	Προϊόντα ημιτελή			
94.21.01.00	Σακχαρούχα υγρά	8.000	0,42	3.360
94.21.01.01	Βιομηχανικός οίνος	5.000	0,28	1.400
		<u>13.000</u>		<u>4.760</u>
94.22.00	Υποπροϊόντα ζυμώσεως			
94.22.00.00	Διοξείδιο του άνθρακα	12.900	0,07	903
94.22.01	Υποπροϊόντα απόσταξης			
94.22.01.00	Ημικαθαρό οινόπνευμα	20.200	0,59	11.918
		<u>33.100</u>		<u>12.821</u>
94.23.00	Παραγωγή σε εξέλιξη σακχαρούχων υγρών	20.000	0,40	8.000
94.24.00	Πρώτες ύλες			
94.24.00.00	Σταφίδες	250.500	0,16	40.080
94.24.00.01	Σύκα	76.680	0,05	3.834
94.24.00.02	Χουρμάδες	150.000	0,09	13.500
94.24.00.03	Μελάσσα	1.408.000	0,08	112.640
94.24.00.04	Σούμα	95.000	0,47	44.650
94.24.00.05	Κρασιά προς απόσταξη	440.000	0,26	114.400
		<u>2.420.180</u>		<u>329.104</u>
94.26.00	Ανταλλακτικά μηχανολογικού εξοπλισμού			<u>12.000</u>

Οι ποσότητες είναι σε κιλά και οι αξίες σε Euro.

Συναλλαγές , αναλώσεις κ.λ.π. που πραγματοποιήθηκαν.

1. αγοράστηκαν κατά τη διάρκεια της χρήσης, από διάφορους προμηθευτές τα εξής:

Είδος	ποσότητα	Τιμή	Συνολική αξία
Σταφίδες	935,000	0,17	158.980
Σύκα	126.000	0,05	6.300
Χουρμάδες	432.000	0,10	43.200
Μελάσα	1.970.000	0,07	137.900
Κρασιά προς απόσταξη	1.021.000	0,29	296.090
Σούμα	395.000	0,41	161.950

Οι ποσότητες είναι σε κιλά και οι αξίες σε Ευρώ.

2. Για τις παραπάνω αγορές καταβλήθηκαν μεταφορικά (προς 0,03 το κιλό ) συνολικά ευρώ 146.370 και ασφάλιστρα μεταφοράς (προς 1% επί της αξίας ) συνολικά ευρώ 8.044.

3. Οι πωλήσεις της εταιρίας είχαν ως εξής:

Είδος	Ποσότητα	Τιμή	Συνολική αξία
Καθαρό οινόπνευμα	712.600	4,80	3.420.480
Λευκός οίνος	703.980	2,95	2.076.741
<b>Σύνολα</b>	<b>1.416.580</b>		<b>5.497.221</b>

Οι ποσότητες είναι σε κιλά και οι αξίες σε Ευρώ.

4. Αποσβέσεις μηχανήματος Μ1 μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος , αξίας σε ευρώ 13.307.

5. Έκτακτα κέρδη από εκποίηση μεταφορικού μέσου αξίας ευρώ 4.590.

### Λοιπά δεδομένα

Υποθέτουμε ότι τα παρακάτω **οργανικά έξοδα** κατ' είδος που αφορούν το έτος, έχουν υπολογισθεί και καταχωρηθεί μέχρι 31/12 στη Γενική Λογιστική:

Αμοιβές προσωπικού	2.991.600 Euro
Αμοιβές τρίτων	150.000
Παροχές τρίτων	125.000
Διάφορα έξοδα	700.000
Τόκοι και συναφή έξοδα	130.000
Αποσβέσεις παγίων	300.000
Προβλέψεις	50.000

**Χρησιμοποιήθηκαν ανταλλακτικά** για την επισκευή του μηχανολογικού εξοπλισμού, ως εξής:

Τμήμα εκσακχάρωσης	2.500 Euro
Τμήμα ζυμώσεως	1.700
Τμήμα αποστάξεως	4.200

**Ο καθορισμός των βάσεων μερισμού** των κατ' είδος εξόδων στα κύρια και βοηθητικά τμήματα κόστους, γίνεται με διάφορα γνωστά κριτήρια μερισμού. Τα έξοδα της διεύθυνσεως εργοστασίου κατανέμονται με ποσοστό 35% στα βοηθητικά τμήματα και με ποσοστό 10% στις υπόλοιπες θέσεις κόστους. Τα έξοδα λειτουργίας του τμήματος Λεβητοστασίου κατανέμονται με ποσοστό 30% στα κύρια τμήματα παραγωγής και 10% στον Υποσταθμό Ηλεκτρικής Ενέργειας. Τέλος ο Υποσταθμός Ηλεκτρικής Ενέργειας προμήθευσε το εργοστάσιο με 1.000 τόνους Volt. Η κατανομή του στα κύρια τμήματα θα γίνει βάσει της απορρόφησης ρεύματος του κάθε τμήματος:

Τμήμα εκσακχάρωσης	340 τόνοι Volt
Τμήμα ζυμώσεως	560
Τμήμα αποστάξεως	100

**Από τα έξοδα διάθεσης 153.782 Euro** αποτελούν άμεσα έξοδα πωλήσεως τα οποία βαρύνουν την επιχείρηση και έχουν ως εξής:

Ασφάλιστρα μεταφοράς (1 % επί των πωλήσεων) 54.922 Euro

Προμήθειες αντιπροσώπων, οι οποίοι μεσολάβησαν για την πραγματοποίηση των πωλήσεων, προς 0,05% επί των πωλήσεων 2.749

Με βάση τα παραπάνω προκύπτει το φύλλο μερισμού των κατ' είδος εξόδων που έχει ως εξής:

## ΦΥΛΛΟ ΜΕΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ ΕΞΟΔΩΝ

ΕΞΟΔΑ ΚΑΤΑ ΕΙΔΟΣ	ΠΟΣΑ ΓΙΑ ΜΕΡΙΣΜΟ	ΒΟΗΘΗΤΙΚΑ ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ			ΚΥΡΙΑ ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ			92.21	92.03	92.04
		92.00.51	92.00.52	92.00.53	92.00.00	92.00.01	92.00.02	ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ	ΔΙΑΘΕΣΗΣ	ΧΡΗΜ/ΚΑ
		ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΡΓΟΣΤΑΣΙΟΥ	ΛΕΒΗΤΟΣΤΑΣΙΟ	ΥΠΟΣΤΑΘΜ. ΗΛΕΚΤΡ. ΕΝΕΡΓ	ΕΚΣΑΚΧΑΡΩΣΗΣ	ΖΥΜΩΣΗΣ	ΑΠΟΣΤΑΞΗΣ			

Αμοιβές προσωπικού	2.991.600	1.000.000	250.000	250.000	197.500	198.300	195.800	500.000	400.000	
Αμοιβές τρίτων	150.000								150.000	
Παροχές τρίτων	125.000		35.000	35.000	15.000	20.000	15.000		5.000	
Διάφορα έξοδα	700.000								700.000	
Τόκοι & συναφή έξοδα	130.000									130.000
Αποσβέσεις	300.000	10.000	90.000	110.000	40.000	15.000	20.000	10.000	5.000	
Προβλέψεις	50.000		5.000	5.000	15.000	10.000	15.000			
Αναλώσεις υλικών	8.400				2.500	1.700	4.200			
<b>ΣΥΝΟΛΑ</b>	<b>4.455.000</b>	<b>1.010.000</b>	<b>380.000</b>	<b>400.000</b>	<b>270.000</b>	<b>245.000</b>	<b>250.000</b>	<b>510.000</b>	<b>1.260.000</b>	<b>130.000</b>
		1.010.000	353.500	353.500	101.000	101.000	101.000			
			733.500	73.350	220.050	220.050	220.050			
				826.850	281.129	463.036	82.685			
<b>ΣΥΝΟΛΑ</b>					<b>872.179</b>	<b>1.029.086</b>	<b>653.735</b>	<b>510.000</b>	<b>1.260.000</b>	<b>130.000</b>

- Κατανομή Διευθύνσεως Εργοστασίου:  $1.010.000 \times 35\% = 353.500$  για τα δύο βοηθητικά τμήματα και  $1.010.000 \times 10\% = 101.000$  για τις υπόλοιπες θέσεις κόστους.
- Κατανομή Λεβητοστασίου:  $733.500 \times 30\% = 220.050$  για τα τρία κύρια τμήματα και  $733.500 \times 10\% = 73.350$  για τον υποσταθμό ηλεκτρικής ενέργειας
- Κατανομή Υποσταθμού Ηλεκτρικής Ενέργειας:  $826.850 \times (340/1000) = 281.129$ ,  $826.850 \times (560/1000) = 463.036$ ,  $826.850 \times (100/1000) = 82.685$ .

Μετά τη διενεργηθείσα απογραφή , η παραγωγή σε εξέλιξη της 31/12 προσδιορίστηκε ως εξής:

Είδος	Ποσότητα	Τιμή	Συνολική αξία
Σακχαρούχα υγρά	2.000	0,40	800

Οι ποσότητες είναι σε κιλά και οι αξίες σε Ευρώ .

Από την αποθήκη παραδόθηκαν στο εργοστάσιο για βιομηχανοποίηση οι εξής πρώτες ύλες, οι οποίες στο τέλος του έτους είχαν όλες χρησιμοποιηθεί :

Είδος	Ποσότητα
Σταφίδες	985.000
Σύκα	135.000
Χουρμάδες	512.000
Μελάσα	1.912.000
Κρασιά προς απόσταξη	912.000
Σούμα	411.000

Οι ποσότητες είναι σε κιλά .

Επί του συνόλου 200 εργάσιμων ωρών του έτους, η απασχόληση των κυρίων τμημάτων παραγωγής, σύμφωνα με το ημερολόγιο παραγωγής κάθε τμήματος και λοιπά στοιχεία, ήταν η ακόλουθη:

Τμήμα	Ώρες λειτουργίας	Αντικείμενο επεξεργασίας	
Εκσακχαρώσεως	200	Σταφίδες, χουρμάδες, σύκα, μελάσα, σούμα	2.850.000
Ζυμώσεως	200	Σακχαρώδη υγρά	985.000
Αποστάξεως	150	Βιομηχανικός οίνος	1.014.500
	50	Κρασιά προς απόσταξη	912.000

Οι ποσότητες είναι σε κιλά .

Σύμφωνα με τα στοιχεία ( ημερήσια δελτία παραγωγής, δελτία εισαγωγής της αποθήκης, μερίδες αποθήκης) , η παραγωγή του έτους ήταν η ακόλουθη :

Είδος	Ποσότητα
Σακχαρούχα υγρά	3.759.000
Βιομηχανικός οίνος	612.000
Διοξείδιο του άνθρακα	135.000
Καθαρό οινόπνευμα	484.333
Ημικαθαρό οινόπνευμα	800.000
Λευκός οίνος	642.167

Οι ποσότητες είναι σε κιλά.

Το διοξείδιο του άνθρακα και το ημικαθαρό οινόπνευμα πωλούνται προς 0.07 και 0μ59 ευρώ αντίστοιχα.

Με βάση τα παραπάνω και σύμφωνα με τα οριζόμενα στο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, θα γίνουν οι κατάλληλες ημερολογιακές εγγραφές στην Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως, για τα λογιστικά γεγονότα του έτους με σκοπό:

- Να σχηματισθεί το λειτουργικό κόστος του έτους
- Να προσδιοριστεί το κόστος παραγωγής των προϊόντων του έτους, η φύρα επεξεργασίας, τα αναλυτικά κατ'είδος μικτά αποτελέσματα και τα συνολικά αποτελέσματα του έτους.

**ΑΡΑ:** στο ημερολόγιο της αναλυτικής λογιστικής οι εγγραφές θα είναι ως κάτωθι :

Πρώτη παραθέτετε η εγγραφή του ανοίγματος των λογαριασμών όπως αυτοί φαίνονται στη Αναλυτική Λογιστική με τις αξίες τους από τα αποθέματα της αρχής της χρήσεως.

-----1-----			
<b>94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ</b>			<b>898.172</b>
94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή		<b>531.487</b>	
94.21.00 Προϊόντα έτοιμα			
94.21.00.00 Καθαρό οινόπνευμα	147.687		
94.21.00.01 Λευκός οίνος	<u>383.800</u>		
94.21.01 προϊόντα ημιτελή		<b>4.670</b>	
94.21.01.00 σακχαρούχα υγρά	3.360		
94.21.01.01 βιομηχανικός οίνος	<u>1.400</u>		
<b>94.22</b> υποπροϊόντα και υπολείμματα			
94.22.00 υποπροϊόντα ζυμώσεως		<b>903</b>	
94.22.00.00 διοξειδίο του άνθρακα	<u>903</u>		
94.22.01 υποπροϊόντα αποστάξεως			
94.21.01.00 ημικαθαρό οινόπνευμα	<u>11.918</u>	<b>11.918</b>	
<b>94.23</b> παραγωγή σε εξέλιξη			
94.23.00 παραγωγή σε εξέλιξη σακχαρούχων υγρών		<b>8.000</b>	
<b>94.24</b> πρώτες και βοηθητικές ύλες –υλ.συσκευασίας			
94.24.00 πρώτες ύλες			
94.24.00.00 σταφίδες	40.080		
94.24.00.01 σύκα	3.834	<b>329.104</b>	
94.24.00.02 χουρμάδες	13.500		
94.24.00.03 μελάσα	112.640		
94.24.00.04 σούμα	44.650		
94.24.00.05 κρασιά προς απόσταξη	<u>114.400</u>		
<b>94.26</b> ανταλλακτικά παγίων στοιχείων			
94.26.00 ανταλλακτικά μηχανολογικού εξοπλισμού		<b>12.000</b>	
<b>90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ-ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ</b>			
<b>90.01</b> Αρχικά αποθέματα λογισμένα			
90.01.21 προϊόντα έτοιμα και ημιτελή λογισμένα		<b>536.247</b>	
90.01.22 υποπροϊόντα και υπολείμματα λογισμένα		<b>12.821</b>	
90.01.23 παραγωγή σε εξέλιξη λογισμένη		<b>8.000</b>	
90.01.24 πρώτες και βοηθητικές ύλες λογισμένες		<b>329.104</b>	
90.01.26 ανταλλακτικά παγίων λογισμένα		<b>12.000</b>	
<i>Άνοιγμα λογαριασμών Αναλυτικής Λογιστικής με αξίες αποθεμάτων ενάρξεως.</i>			
			<b>898.172</b>

Ακολουθεί η δεύτερη (2) εγγραφή, η εγγραφή της αγοράς των πρώτων υλών :

----- 2 -----			
<b>94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ</b> <b>94.24</b> πρώτες και βοηθητικές ύλες –υλ.συσκευασίας 94.24.00 πρώτες ύλες 94.24.00.00 σταφίδες 158.950 94.24.00.01 σύκα 6.300 94.24.00.02 χουρμάδες 43.200 94.24.00.03 μελάσα 137.900 94.24.00.04 σούμα 161.950 94.24.00.05 κρασιά προς απόσταξη <u>296.090</u>	<b><u>804.390</u></b>	<b>804.390</b>	
<b>90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ-ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ</b> <b>90.02</b> Αγορές λογισμένες 90.02.24 πρώτες και βοηθητικές ύλες 90.02.24.00 πρώτες ύλες λογισμένες (ακολουθούν οι υπολογαριασμοί του )  <i>Αγορές πρώτων υλών</i>	<b><u>804.390</u></b>		<b>804.390</b>

**Ακολουθεί η Τρίτη (3) εγγραφή , η εγγραφή των ειδικών εξόδων της αγοράς των πρώτων υλών .**

----- 3 -----			
<b>94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ</b> 94.24. Πρώτες & βοηθητικές ύλες - υλικά συσκευασίας 94.24.00 Πρώτες ύλες	<b><u>154.414</u></b>	<b>154.414</b>	
<b>90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ - ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ</b> 90.02 Αγορές λογισμένες 90.02.24 Πρώτες & βοηθητικές ύλες λογισμένες  <i>Ειδικά έξοδα της προηγούμενης αγοράς (2) πρώτων υλών ως εξής:</i> <i>Μεταφορικά : 4.879.000 Χ0,03 = 146.370</i> <i>Ασφάλιστρα Μεταφοράς: 804.390Χ 1% = <u>8.044</u> 154.414</i>	<b><u>154.414</u></b>		<b>154.414</b>
----- 4 -----			
<b>90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ - ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ</b> 90.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα 90.07.71 Πωλήσεις προϊόντων λογισμένες	<b><u>5.497.221</u></b>	<b>5.497.221</b>	

<p><b>96 ΕΣΟΔΑ-ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ</b>  96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης  96.22.71 Προϊόντων έτοιμων και ημιτελών  96.22.71.00 Πωλήσεων έτοιμων προϊόντων  96.22.71.00.00 Καθαρό οινόπνευμα 3.420.480  96.22.71.00.01 Λευκός οίνος <u>2.076.741</u></p> <p><i>Πώληση έτοιμων προϊόντων - Ενημέρωση λογαριασμών  Αναλυτικής Λογιστικής</i></p>	<b><u>5.497.221</u></b>		<b>5.497.221</b>
<p style="text-align: center;">-----5-----</p> <p><b>92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ</b>  92.03 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως  92.03.04 Άμεσα έξοδα πωλήσεων  92.03.04.00 Καθαρό οινόπνευμα 35.915  92.03.04.01 Λευκός οίνος <u>21.756</u></p> <p><b>90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ - ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ</b>  90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα  90.06.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων λογισμένα 54.922  90.06.62 Παροχές τρίτων λογισμένες <u>2.749</u></p> <p><i>Έξοδα πραγματοποίησης της προηγούμενης πώλησης (4)  Η κατανομή τους έχει ως εξής:</i></p> <p><i>Καθ. Οινόπνευμα : ασφ.μεταφ. 3.420.480X1%=34.205  Προμ. Αντιπροσώπου 3.420.480X0,05%=1.710</i>  <i>Λευκός Οίνος : ασφ.μεταφ. 2.076.741X1%=20.717  Προμ. Αντιπροσώπου 2.076.741X0,05%=1.039</i></p>	<b>57.671</b>  <b>57.671</b>	<b>57.671</b>	<b>57.671</b>
<p style="text-align: center;">-----6-----</p> <p><b>98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ</b>  98.99 Αποτελέσματα χρήσεως  98.99.08 Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος <u>13.307</u></p> <p><b>90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ</b>  90.08 Αποτελέσματα λογισμένα  90.08.85 Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος <u>13.307</u>  90.08.85.02 Αποσβέσεις μηχανήματος M1</p> <p><i>Αποσβέσεις μηχανήματος M1 μη ενσωματωμένου στο λειτουργικό κόστος</i></p> <p style="text-align: center;">-----7-----</p> <p><b>90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ - ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ</b>  90.08 Αποτελέσματα λογισμένα  90.08.81 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα λογισμένα  90.08.81.03 Έκτακτα κέρδη λογισμένα <u>4.590</u>  90.08.81.03.03 Κέρδη από εκποίηση μεταφορικού μέσου</p>	<b>13.307</b>  <b>13.307</b>  <b>4.590</b>	<b>13.307</b>  <b>4.590</b>	<b>13.307</b>  <b>4.590</b>

<b>98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ</b>			<b>4.590</b>
98.99 Αποτελέσματα χρήσεως		<b><u>4590</u></b>	
98.99.04 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα			
98.99.04.03 Έκτακτα κέρδη	<b><u>4.590</u></b>		
<i>Έκτακτα κέρδη από εκποίηση μεταφορικού μέσου</i>			
----- <b>8</b> -----			
<b>92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ</b>			<b>8.400</b>
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής			
92.00.00 Τμήμα εκσακχαρώσεως		<b>2.500</b>	
92.00.00.80 Αναλώσεις υλικών	<b><u>2.500</u></b>		
92.00.01 Τμήμα ζυμώσεως		<b>1.700</b>	
92.00.01.80 Αναλώσεις υλικών	<b><u>1.700</u></b>		
92.00.02 Τμήμα αποστάξεως		<b>4.200</b>	
92.00.02.80 Αναλώσεις υλικών	<b><u>4.200</u></b>		
<b>94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ</b>			<b>8.400</b>
94.26 Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων			
94.26.00 Αναλώσεις ανταλλακτικών παγίων στοιχείων		<b><u>8.400</u></b>	
94.26.00.00 Αναλώσεις ανταλλακτικών μηχανολογικού εξοπλισμού			
<i>Χρησιμοποίηση ανταλλακτικών για επισκευές μηχανολογικού εξοπλισμού</i>			
----- <b>9</b> -----			
<b>92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ</b>			<b>4.446.600</b>
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής		<b>267.500</b>	
92.00.00 Εκσακχαρώσεις			
92.00.00.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	197.500		
92.00.00.62 Παροχές τρίτων	15.000		
92.00.00.66 Αποσβέσεις παγίων ενσωματωμ.	40.000		
92.00.00.68 Προβλέψεις εκμετάλλευσης	<b><u>15.000</u></b>		
92.00.01 Ζυμώσεις		<b>243.300</b>	
92.00.01.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	198.300		
92.00.01.62 Παροχές τρίτων	20.000		
92.00.01.66 Αποσβέσεις παγίων ενσωματωμ.	15.000		
92.00.01.68 Προβλέψεις εκμετάλλευσης	<b><u>10.000</u></b>		
92.00.02 Αποστάξεως		<b>245.800</b>	
92.00.02.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	195.800		
92.00.02.62 Παροχές τρίτων	15.000		
92.00.02.66 Αποσβέσεις παγίων ενσωματωμ.	20.000		
92.00.02.68 Προβλέψεις εκμετάλλευσης	<b><u>15.000</u></b>		
92.00.51 Διεύθυνση εργοστασίου		<b>1.010.000</b>	
92.00.51.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	1.000.000		
92.00.51.66 αποσβέσεις παγίων εκμετάλλευσης	<b><u>10.000</u></b>		
92.00.52 Λεβητοστάσιο		<b>380.000</b>	
92.00.52.60 αμοιβές και έξοδα προσωπικού	250.000		
92.00.52.62 παροχές τρίτων	35.000		
92.00.52.66 αποσβέσεις παγίων ενσωματωμ.	90.000		
92.00.52.68 προβλέψεις εκμετάλλευσης	<b><u>5.000</u></b>		

92.00.53 υποσταθμός ηλεκτρικής ενέργειας		<b>400.000</b>	
92.00.53.60 αμοιβές και έξοδα προσωπικού	250.000		
92.00.53.62 παροχές τρίτων	35.000		
92.00.53.66 αποσβέσεις παγίων ενσωματομ.	110.000		
92.00.53.68 Προβλέψεις εκμετάλλευσης	<u>5.000</u>		
92.01 Έξοδα λειτουργίας διοίκησης		<b>510.000</b>	
92.01.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	500.000		
92.01.66 Αποσβέσεις παγίων ενσωματ.	<u>10.000</u>		
		<b>1.260.000</b>	
92.03 Έξοδα λειτουργίας διάθεσης			
92.03.00 Έξοδα υπηρεσιών Διευθύνσεως Πωλήσεων	1.202.329		
92.03.00.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	400.000		
92.03.00.61 Αμοιβές τρίτων	95.078		
92.03.00.62 Παροχές τρίτων	2.251		
92.03.00.64 Διάφορα έξοδα	700.000		
92.03.00.66 Αποσβέσεις παγίων ενσωματωμ.	<u>5.000</u>		
92.03.04 Άμεσα έξοδα πωλήσεων	<u>57.671</u>		
92.03.04.61 Αμοιβές τρίτων	54.922		
92.03.04.62 Παροχές τρίτων	<u>2.749</u>		
92.04 Έξοδα λειτουργίας χρηματοοικονομικής		<b>130.000</b>	
92.04.65 Τόκοι και συναφή έξοδα	<u>130.000</u>		
<b>90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ-ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ</b>			<b>4.446.600</b>
90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα		<b>2.991.600</b>	
90.06.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού		<b>150.000</b>	
90.06.61 Αμοιβές τρίτων		<b>125.000</b>	
90.06.62 Παροχές τρίτων		<b>700.000</b>	
90.06.64 Διάφορα έξοδα		<b>130.000</b>	
90.06.65 Τόκοι και συναφή έξοδα		<b>50.000</b>	
90.06.66 Αποσβέσεις παγίων ενσωματωμένες λειτουργικό κόστος		<b>50.000</b>	
90.06.68 Προβλέψεις εκμετάλλευσης		<b>50.000</b>	
<i>Φύλλο μερισμού των κατ' είδος εξόδων</i>			
----- 10 -----			
<b>92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ</b>			<b>1.010.000</b>
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής		<b>101.000</b>	
92.00.00 Εκσακχαρώσεως			
92.00.00.70 Αναλογία εξόδων βοηθητικών τμημάτων			
92.00.00.70.51 Διεύθυνση εργοστασίου	<u>101.000</u>		
92.00.01 Ζυμώσεις		<b>101.000</b>	
92.00.01.70 Αναλογία εξόδων βοηθητικών τμημάτων			
92.00.01.70.51 Διεύθυνση εργοστασίου	<u>101.000</u>		
92.00.02 Αποστάξεως		<b>101.000</b>	
92.00.02.70 Αναλογία εξόδων βοηθητικών τμημάτων			
92.00.02.70.51 Διεύθυνση εργοστασίου	<u>101.000</u>		
92.00.52 Λεβητοστάσιο		<b>353.500</b>	
92.00.52.70 Αναλογία εξόδων βοηθητικών τμημάτων			
92.00.52.70.51 Διεύθυνση εργοστασίου	<u>353.500</u>		
92.00.53 Υποσταθμός ηλεκτρικής ενέργειας		<b>353.500</b>	
92.00.53.70 Αναλογία εξόδων βοηθητικών τμημάτων			
92.00.53.70.51 Διεύθυνση εργοστασίου	<u>353.500</u>		

<p><b>92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ</b>  92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής  92.00.51 Διεύθυνση εργοστασίου <u>1.010.000</u>  (ακολουθούν οι υπολογαριασμοί του)</p>	<b>1.010.000</b>		<b>1.010.000</b>
<p><i>Κατανομή Διεύθυνσης Εργοστασίου</i></p> <p>----- 11 -----</p>		<b>733.500</b>	
<p><b>92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ</b>  92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής  92.00.00 Εκσακχαρώσεως  92.00.00.70 Αναλογία εξόδων βοηθητικών τμημάτων  92.00.00.70.52 Λεβητοστάσιο <u>220.050</u>  92.00.01 Ζυμώσεως  92.00.01.70 Αναλογία εξόδων βοηθ τμημάτων  92.00.01.70.52 Λεβητοστάσιο <u>220.050</u>  92.00.02 Αποστάξεως  92.00.02.70 Αναλογία εξόδων βοηθ. τμημάτων  92.00.02.70.52 Λεβητοστάσιο <u>220.050</u>  92.00.53 Υποσταθμός ηλεκτρικής ενέργειας  92.00.53.70 Αναλογία εξόδων βοηθ. τμημάτων  92.00.53.70.52 Λεβητοστάσιο <u>73.350</u></p>	<b>220.050</b>     <b>220.050</b>     <b>220.050</b>     <b>73.350</b>		
<p><b>92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ</b>  92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής  92.00.52 Λεβητοστάσιο  (ακολουθούν οι υπολογαριασμοί του)</p>	<b>733.500</b>		<b>733.500</b>
<p><i>Κατανομή Λεβητοστασίου</i></p> <p>----- 12 -----</p>		<b>826.850</b>	
<p><b>92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ</b>  92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής  92.00.00 Εκσακχαρώσεως  92.00.00.70 Αναλογία εξόδων βοηθητικών τμημάτων  92.00.00.70.53 Υποσταθμός ηλεκτρικής ενέργειας <u>281.129</u>  92.00.01 Ζυμώσεως  92.00.01.70 Αναλογία εξόδων βοηθητικών τμημάτων  92.00.01.70.53 Υποσταθμός ηλεκτρικής ενέργειας <u>463.036</u>  92.00.02 Αποστάξεως  92.00.02.70 Αναλογία εξόδων βοηθητικών τμημάτων  92.00.02.70.53 Υποσταθμός ηλεκτρικής ενέργειας <u>82.685</u></p>	<b>281.129</b>     <b>463.036</b>     <b>82.685</b>		
<p><b>92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ</b>  92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής  92.00.53 Υποσταθμός Ηλεκτρικής Ενέργειας  (ακολουθούν οι υπολογαριασμοί του)</p>	<b>826.850</b>		<b>826.850</b>
<p><i>Κατανομή Υποσταθμού Ηλεκτρικής Ενέργειας</i></p>			

Στη φάση ένα «Κόστος παραγωγής σακχαρούχων υγρών» έχουμε σαν πρώτες ύλες τις σταφίδες, σύκα, χουρμάδες, μελάσσα, σούμα και μέσω της

παραγωγικής διαδικασίας παίρνουμε τα σακχαρούχα υγρά. Για να βρούμε πόσο μα κόστισε η κάθε πρώτη ύλη ξεχωριστά θα πρέπει να βρούμε μια τιμή για κάθε μια πρώτη ύλη (σταφίδες, σύκα κ.λ.π.), η οποία τιμή (πολλαπλασιαζόμενη με την ανάλωση της κάθε μιας ξεχωριστά) θα μας δώσει το ποσό που μας κόστισαν οι πρώτες ύλες στη φάση αυτή. Αυτό γίνεται ως εξής:

Κωδικοί	Αρχικό απόθεμα	Αγορές	Έξοδα αγορών
<b>94.24.00.00</b> σταφίδες	250.500*0,16=40.080 1.185.500*0,19=228.670	935.000*0,17=158.950	935.000*0,03=28.050 158.950*1%=1.590
<b>94.24.00.01</b> Σύκα	76.680*0,050=3.834 202.680*0,07=13.977	126.000*0,05=6.300	126.000*0,003=3.780 6.300*1%=63
<b>94.24.00.02</b> Χουρμάδες	150.000*0,09=13.500 582.000*0,12=70.092	432.000*0,10=43.200	432.000*0,03=12.960 43.200*1%=432
<b>94.24.00.03</b> Μελάσα	1.408.000*0,008=112.640 3.378.000*0,09=311.019	1.970.000*0,07=137.900	1.970.000*0,03=59.100 137.900*1%=1.379
<b>94.24.00.04</b> Σούμα	95.000*0,47=44.650 490.000*0,45=220.070	395.000*0,41=161.950	395.000*0,03=11.850 161.950*1%=1620

### (ΦΑΣΗ Ι)

<b>94.24.00.00</b>	985.000*0,19=187.150	<b>94.21.01.00</b>	3.759.000*0,40=1.494.449
<b>94.24.00.01</b>	135.000*0,07=9.450		
<b>94.24.00.02</b>	512.000*0,12=61.440	<b>94.23.00</b>	2.000*0,40= 800
<b>94.24.00.03</b>	1.912.000*0,09=172.080		
<b>94.24.00.04</b>	411.000*0,45=184.950	Φύρα	
<b>94.23.00</b>	20.000*0,40=8.000	βιομηχανοποιήσεως	214.000
<b>92.00.00</b>	872.179		
	3.975.000 1.495.249		3.975.000 1.495.249

----- 13 -----			
<b>93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ</b>			<b>615.070</b>
93.00 Κόστος παραγωγής σακχαρούχων υγρών			
93.00.00 Κόστος παραγωγής αμέσων υλικών			
93.00.00.00 Σταφίδες 187.150		<b>615.070</b>	
93.00.00.01 Σύκα 9.450			
93.00.00.02 Χουρμάδες 61.440			
93.00.00.03 Μελάσσα 172.080			
93.00.00.04 Σούμα 184.950			
<b>94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ</b>			<b>615.070</b>
94.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες			
94.24.00 Πρώτες ύλες		<b>615.070</b>	
94.24.00.00 Σταφίδες 187.150			
94.24.00.01 Σύκα 9.450			
94.24.00.02 Χουρμάδες 61.440			
94.24.00.03 Μελάσσα 172.080			
94.24.00.04 Σούμα <u>184.950</u>			
<i>Αναλώσεις πρώτων υλών</i>			

-			
----- 14 -----			
<b>93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ</b>		<b>872.179</b>	<b>872.179</b>
93.00 Κόστος παραγωγής σακχαρούχων υγρών			
93.00.02 Έξοδα λειτουργίας εκσακχαρώσεως 872.179			<b>872.179</b>
<b>92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ</b>			
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής		<b>872.179</b>	
92.00.00 Έξοδα εκσακχαρώσεως 872.179			
<i>Κατανομή εκσακχαρώσεως</i>			
----- 15 -----			
<b>93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ</b>			<b>8.000</b>
93.00 Κόστος παραγωγής σακχαρούχων υγρών			
93.00.03 Παραγωγή σε εξέλιξη σακχαρούχων υγρών 8.000		<b>8.000</b>	
<b>94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ</b>			<b>8.000</b>
94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη		<b>8.000</b>	
94.23.00 Παραγωγή σε εξέλιξη σακχαρούχων υγρών 8.000			
<i>Παραγωγή σε εξέλιξη προηγούμενου έτους</i>			
----- 16 -----			
<b>94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ</b>			<b>1.495.249</b>
94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή			
94.21.01 Προϊόντα ημιτελή		<b>1.494.449</b>	
94.21.01.00 Σακχαρούχα υγρά 1.494.449			
94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη		<b>800</b>	
94.23.00 Παραγωγή σε εξέλιξη σακχαρούχων υγρών 800			
<b>93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ</b>			<b>1.495.249</b>
93.00 Κόστος παραγωγής σακχαρούχων υγρών			
93.00.00 Κόστος άμεσων υλικών 623.070			
93.00.02 Έξοδα λειτουργίας εκσακχαρώσεως 872.179		<b>1.495.249</b>	
<i>Κόστος παραγωγής σακχαρούχων υγρών</i>			

Στη δεύτερη φάση «Κόστος παραγωγής βιομηχανικών οίνων» έχουμε σαν πρώτη ύλη τα σακχαρούχα υγρά που πήραμε από τη φάση ένα «Κόστος παραγωγής σακχαρούχων υγρών». Σε αυτά όμως πρέπει να προσθέσουμε και τα σακχαρούχα υγρά που έχουμε σαν απόθεμα από το προηγούμενο έτος, έτσι ώστε να βρούμε την τιμή που θα μας δώσει το κόστος των σακχαρούχων υγρών στη φάση αυτή. Οπότε:

$$(1.494.449+3.360) : (3.759.000+8.000) = 0,39$$

(ΦΑΣΗ II)

93.01 Κόστος παραγωγής βιομηχανικών οίνων

94.21.01.00	985.000 X 0,39 = 384.150	94.21.01.01	612.000 X 2,29 = 1.403.786
92.00.01	1.029.086	94.22.00.00	135.000 X 0,07 = 9.450
		Φύρα	238.000
		Βιομηχανοποιήσεως	
	<hr/>		
	985.000	1.413.236	985.000
			1.413.236

Το διοξειδίο του άνθρακα είναι υποπροϊόν του τμήματος ζυμώσεως και πωλείται προς 0,07το κιλό, δίχως να πραγματοποιείται δαπάνη για ειδικά έξοδα πωλήσεως.

----- 17 -----			
<b>93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ</b>		<u>384.150</u>	<b>384.150</b>
93.01 Κόστος παραγωγής βιομηχανικών οίνων			
93.01.00 Κόστος παραγωγής άμεσων υλικών			
93.01.00.00 Σακχαρούχα υγρά	384.150	<u>384.150</u>	<b>384.150</b>
<b>94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ</b>			
94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή			
94.21.01 Προϊόντα ημιτελή			
94.21.01.00 Σακχαρούχα υγρά	384.150		
<i>Αναλώσεις υλικών</i>			
----- 18 -----			
<b>93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ</b>			<b>1.029.086</b>
93.01 Κόστος παραγωγής βιομηχανικών οίνων			
93.01.02 Έξοδα λειτουργίας ζυμώσεως	1.029.086	<u>1.029.086</u>	
<b>92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ</b>			
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής		<u>1.029.086</u>	<b>1.029.086</b>
92.00.01 Έξοδα ζυμώσεως	1.029.086		
<i>Κατανομή ζυμώσεως</i>			
----- 19 -----			
<b>94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ</b>			<b>1.413.236</b>
94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή			
94.21.01 Προϊόντα ημιτελή			
94.21.01.01 Βιομηχανικός οίνος	1.403.786	<u>1.403.786</u>	
94.22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα			
94.22.00 Υποπροϊόντα ζυμώσεως			
94.22.00.00 Διοξειδίο του άνθρακα	9.450	<u>9.450</u>	
<b>93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ</b>			<b>1.413.236</b>
93.01 Κόστος παραγωγής βιομηχανικών οίνων		<u>1.413.236</u>	
93.01.00 Κόστος άμεσων υλικών	384.150		
93.01.02 κόστος λειτουργίας ζυμώσεως	1.029.086		

Η Τρίτη φάση «Κόστος παραγωγής καθαρού οινοπνεύματος και λευκού οίνου» χωρίζεται σε δύο επιμέρους φάσεις. Στη φάση «Κόστος παραγωγής καθαρού οινοπνεύματος» και στη φάση «Κόστος παραγωγής λευκού οίνου». Και οι δύο φάσεις χρησιμοποιούν τις ίδιες πρώτες ύλες, αλλά σε διαφορετικές αναλογίες. Δηλαδή τα 2/3 του μείγματος (κρασιά προς απόσταξη - βιομηχανικός οίνος) χρησιμοποιούνται για την παραγωγή του καθαρού οινοπνεύματος και το 1/3 του μείγματος για την παραγωγή του λευκού οίνου. Ομοίως και τα έξοδα της αποστάξεως χρησιμοποιούνται κατά τα 2/3 για την παραγωγή καθαρού οινοπνεύματος και κατά το 1/3 για την παραγωγή λευκού οίνου.

Για την παραγωγή καθαρού οινοπνεύματος θα πρέπει να προσθέσουμε στα 2/3 των βιομηχανικών οίνων από τη φάση II και τα 2/3 των βιομηχανικών οίνων που έχουμε ως αρχικό απόθεμα από το προηγούμενο έτος.

$$\frac{(1.403.786 \cdot 2/3 =) 935.857 + (1 \cdot 1.400 =) 933}{(2 \cdot 5.000 =) 3.333 + (1 \cdot 612.000 =) 408.000} = 936.790 / 411.333 = \mathbf{2,28}$$

Ομοίως για την παραγωγή λευκού οίνου, έχουμε:

$$\frac{(1.403.786 \cdot 1/3 =) 467.929 + (1/3 \cdot 1.400 =) 467}{(1/3 \cdot 5.000 =) 1.667 + (1/3 \cdot 612.000 =) 204.000} = 468 / 205.667 = \mathbf{2,28}$$

Τέλος, στο «Κόστος παραγωγής καθαρού οινοπνεύματος» θα πρέπει να βρούμε την τιμή που μας δίνει πόσο μας κόστισαν τα κρασιά προς απόσταξη στη φάση αυτή. Οπότε:

Αρχικό απόθεμα αγορών	Αγορές	Έξοδα
94.24.00.05 440.000X0,26=114.400	1.021.000X0,29=296.09	1.021.000 X0,03=30.630
Κρασί προς		
Απόσταξη 1.461.000X0,30=444.081		296.090*1%=2.961

(ΦΑΣΗ III )

**93.02 Κόστος παραγωγής καθαρού οινοπνεύματος**

94.21.01.01 676.333 X 2,28 = 1.542.039	94.21.00.00 484.333 X 3.49 = 1.688.262
94.24.00.05 608.000 X 0,30 = 182.40	94.22.01.00 800.000 X 0,59 = 472.000
92.00.02 <u>435.823</u>	
1.284.333	2.160.262
	1.284.333
	<b>2.160.262</b>

Το ημικαθαρό οινόπνευμα είναι υποπροϊόν του τμήματος απόσταξης και πωλείται προς 0,59 το κιλό, δίχως να πραγματοποιείται δαπάνη για ειδικά έξοδα πωλήσεως

(ΦΑΣΗ III )

**93.03 Κόστος παραγωγής λευκού οίνου**

94.21.01.01 338.167*2,28=771.021	94.21.00.01 642.167*1.66=1.080.133
94.24.00.05 304.000*0.30= 91.200	
92.00.02 <u>217.912</u>	
642.167	1.08.133
	642.167
	<b>1.080.133</b>

----- 20 -----				
<b>93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ</b>			<b>2.586.660</b>	
93.02 Κόστος παραγωγής καθαρού οινοπνεύματος				
93.02.00 Κόστος παραγωγής αμέσων υλικών				
93.02.00.00 Βιομηχανικός οίνος	1.542.039			
93.02.00.01 Κρασιά προς απόσταξη	188.400	<b>1.724.439</b>		
93.03 Κόστος παραγωγής λευκού οίνου				
93.03.00 Κόστος παραγωγής αμέσων υλικών				
93.03.00.00 Βιομηχανικός οίνος	771.021			
93.03.00.01 Κρασιά προς απόσταξη	91.200	<b>862.221</b>		
<b>94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ</b>				<b>2.586.660</b>
94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή				
94.21.01 Προϊόντα ημιτελή				
94.21.01.01 Βιομηχανικός οίνος	2.313.060		<b>2.586.660</b>	
94.21.01.02 Κρασιά προς απόσταξη	273.600			
<i>Αναλώσεις υλικών</i>				
----- 21 -----				
<b>93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ</b>			<b>653.735</b>	
93.02 Κόστος παραγωγής καθαρού οινοπνεύματος				
93.02.02 Έξοδα λειτουργίας αποστάξεως				
93.02.02	435.823	<b>435.823</b>		
93.03 Κόστος παραγωγής λευκού οίνου				
93.03.02 Έξοδα λειτουργίας αποστάξεως				
93.03.02	217.912	<b>217.912</b>		
<b>92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ</b>				<b>653.735</b>
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής				
92.00.02 Έξοδα αποστάξεως	653.735	<b>653.735</b>		
<i>Κατανομή αποστάξεως</i>				
----- 23 -----				
<b>94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ</b>			<b>1.080.133</b>	
94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή				
94.21.00 Προϊόντα έτοιμα				
94.21.00.01 Λευκός οίνος	1.080.133	<b>1.080.133</b>		
<b>93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ</b>				<b>1.080.133</b>
93.03 Κόστος παραγωγής λευκού οίνου				
93.03.00 Κόστος άμεσων υλικών				
93.03.00	862.221			
93.03.02 Κόστος λειτουργίας αποστάξεως				
93.03.02	217.912			
<i>Κόστος παραγωγής λευκού οίνου</i>				

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να βρούμε το κόστος πωληθέντων. Για να βρούμε το κόστος πωληθέντων πρέπει να βρούμε την μέση τιμή, οπότε:

	Αρχικό απόθεμα Ετοιμών προϊόντων	Έτοιμα προϊόντα φάση III	κιλά αρχικού αποθέματος	κιλά έτοιμου προϊόντος
<b>Καθαρό οινόπνευμα</b>	(147.687 + 1.688.262) =	1.835.949	(205.120 + 689.453 = <b>2,66</b> )	484.333)
<b>Λευκός οίνος</b>	(383.800 + 1.080.133) =	1.463.933	(1.010.000 + 1.652.167 = <b>0,88</b> )	642.167)

Επομένως τα πωλημένα προϊόντα κόστισαν για εμάς:

**94.21.00.00** καθαρό οινόπνευμα 712.600\*2,66=1.895.516

**94.21.00.01** λευκός οίνος 703.980 \* 0,88 = 619.502

**2.515.018**

----- 24 -----			
<b>96 ΕΣΟΔΑ-ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ</b>			<b>2.515.018</b>
96.20 Κόστος παραγωγής πωληθέντων		<b><u>2.515.018</u></b>	
96.20.01 Κόστος παραγωγής πωληθέντων ετοιμών & ημιτελών			
96.20.01.00 Κόστος παραγωγής πωληθέντων ετοιμών			
96.20.01.00.00 Καθαρό οινόπνευμα	1.895.516		
96.20.01.00.01 Λευκός οίνος	<u>619.502</u>		
<b>94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ</b>		<b><u>2.515.018</u></b>	<b>2.515.018</b>
94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή			
94.21.00 Προϊόντα έτοιμα			
94.21.00.00 Καθαρό οινόπνευμα	1.895.516		
94.21.00.01 Λευκός οίνος	<u>619.502</u>		
<i>Κόστος παραγωγής ετοιμών προϊόντων</i>			
-----25-----			
<b>96 ΕΣΟΔΑ-ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ</b>			<b>2.515.018</b>
96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως		<b><u>2.515.018</u></b>	
96.22.01 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα ετοιμών & ημιτελών			
96.22.01.00 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα ετοιμών			
96.22.01.00.00 Καθαρό οινόπνευμα	1.895.516		
96.22.01.00.01 Λευκός οίνος	<u>619.502</u>		
<b>96 ΕΣΟΔΑ-ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ</b>		<b><u>2.515.018</u></b>	<b>2.515.018</b>
96.20 Κόστος παραγωγής πωληθέντων			
96.20.01 Κόστος παραγωγής πωληθέντων ετοιμών & ημιτελών			
96.20.01.00 Κόστος παραγωγής πωληθέντων ετοιμών			
96.20.01.00.00 Καθαρό οινόπνευμα	1.895.516		

94.21.00.00.01 Λευκός οίνος	<u>619.502</u>			
<i>Μεταφορά κόστους πωληθέντων ετοιμών στον 96.22</i>				
----- 27 -----				
<b>96 ΕΣΟΔΑ-ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ</b>			<b>57.671</b>	
96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως		<u>57.671</u>		
96.22.01 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα ετοιμών & ημιτελών				
96.22.01.00 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα ετοιμών				
96.22.01.00.00 Καθαρό οινόπνευμα	35.915			
96.22.01.00.01 Λευκός οίνος	<u>21.756</u>			
<b>96 ΕΣΟΔΑ-ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ</b>		<u>57.671</u>		<b>57.671</b>
96.21 Άμεσα έξοδα πωλήσεων				
96.21.01 Προϊόντων ετοιμών & ημιτελών				
96.21.01.00 Προϊόντων ετοιμών				
96.21.01.00.00 Καθαρό οινόπνευμα	35.915			
96.21.01.00.01 Λευκός οίνος	<u>21.756</u>			
<i>Μεταφορά του 96.21 στον 96.22</i>				
-----28 -----				
<b>96 ΕΣΟΔΑ –ΜΙΚΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ</b>			<b>2.924.532</b>	
96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως		<u>2.924.532</u>		
96.22.01 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα ετοιμών & ημιτελών				
96.22.01.00 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα ετοιμών				
96.22.01.00.00 Καθαρό οινόπνευμα	1.489.049			
96.22.01.00.01 Λευκός οίνος	<u>1.435.483</u>			
<b>98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ</b>		<u>2.924.532</u>		<b>2.924.532</b>
98.99 Αποτελέσματα χρήσεως				
98.99.00 Μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως				
98.99.00.00 Καθαρό οινόπνευμα	1.489.049			
98.99.00.01 Λευκός οίνος	<u>1.435.483</u>			
<b>Καθαρό Οινόπνευμα:</b>				
<i>Πωλ.3.420.480-Κόστος πωληθέντων1.895.516μείον- αμ.εξ.πωλ.35.915= 1.489.049</i>				
<b>Λευκός Οίνος:</b>				
<i>Πωλ.2.076.741-Κόστος πωλ. 619.502 μείον αμ. εξ.πωλ.21.756= 1.435.483</i>				
<i>μεταφορά του 96.22 στον 96.99</i>				
----- 29 -----				
<b>98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ</b>			<b>1.842.329</b>	
98.99 Αποτελέσματα χρήσεως				
98.99.01 Έξοδα που βαρύνουν τα μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης				
98.99.01.00 Έξοδα λειτουργίας διοίκησης	510.000			
98.99.01.2 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως	1.202.329			
98.99.01.3 Έξοδα λειτουργίας χρηματ/κων	<u>130.000</u>			
<b>92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ</b>				
92.01 Έξοδα λειτουργίας διοίκησης		510.00		
92.03 Έξοδα λειτουργίας διάθεσης		<u>1.202.329</u>		<b>1.842.329</b>

<p>92.03.00 Έξοδα υπηρεσίας διεύθυνσης πωλήσεων  92.04 Έξοδα λειτουργίας χρηματοοικονομικών</p> <p><i>Μεταφορά των 92.01, 92.03, 92.04 στον 98.99</i></p> <p>-----<b>30</b>-----</p> <p><b>98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ</b>  98.99 Αποτελέσματα χρήσεως  98.99.00 Μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως  98.99.00.00 Καθαρό Οινόπνευμα 1.489.049  98.99.00.01 Λευκός Οίνος <u>1.435.483</u>  98.99.04 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα  98.99.04.03 Έκτακτα κέρδη <u>4.590</u></p> <p style="padding-left: 40px;"><b>98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ</b>  98.99 Αποτελέσματα χρήσεως  98.99.01 Έξοδα που βαρύνουν τα μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης  98.99.01.00 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας 510.000  98.99.01.2 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως 1.202.329  98.99.01.3 Έξοδα χρημ/κής λειτουργίας <u>130.000</u>  98.99.08 Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στολειτουργικό κόστος  98.99.99 Καθαρά αποτελέσματα</p> <p>(κέρδη χρήσεως)</p> <p><i>Αποτελέσματα χρήσεως</i></p>	<p><b><u>130.000</u></b></p>	<p><b>2.929.122</b></p>	<p><b>2.929.122</b></p>
---	------------------------------	-------------------------	-------------------------

# ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ✚ **Θεοδώρου Γ. Γρηγοράκου:** «Ανάλυση - Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου», Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2000.
- ✚ **Δημοσθένης Λ. Χέβας - Αφροδίτη Ι. Παπαδάκη :**«Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο», Εκδόσεις Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών 2002
- ✚ **Ε. Σακέλλη:** «Η Ομάδα 9 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου σε μηνιαία και ετήσια βάση», Εκδόσεις Βρύκουσ 1997.
- ✚ **Αριστοτέλης Κοντάκος , Κώστας Μαργαρώνης ,Αντώνης Ζαφίρης:** «Λογιστική κόστους σε Ευρώ» ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΕΛΛΗΝ 2002
- ✚ **Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο** ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΕΛΚΕΠΑ, Αθήνα 1987
- ✚ **Αριστοτέλης Κοντάκος:** «Γενική Λογιστική» ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΕΛΛΗΝ , Αθήνα 2001
- ✚ **Αριστοτέλης Κοντάκος , Κ Μαργαρώνης, Αντώνης Ζαφίρης,:** «Στοιχεία Κόστους και Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης» ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΟΕΔΒ, ΑΘΗΝΑ 1999
- ✚ **Κ.Βαρβάκη :**«Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης» , ΑΘΗΝΑ 2000
- ✚ **Γρηγ. Κ. Σφακιανός Κ. Γ. Σφακιανός:** «Βιομηχανική Λογιστική – Λογιστική Κόστους σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ.» ΕΚΔΟΤΙΚΟΣ ΟΙΚΟΣ INTERBOOKS
- ✚ **Ε. Λοράνδου – Θεοτοκάτου :** «Στοιχεία Βιομηχανικής Λογιστικής» « εκδόσεις ΟΕΔΒ, Αθήνα 1999
- ✚ **Ε. Σακέλλη :** «Κοστολόγηση» ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΒΡΥΚΟΥΣ Αθήνα 1992

✚ **Μ. Τσιμάρα** : «Κόστος , Κοστολόγηση» ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΑΠΑΖΗΣΗΣ  
Αθήνα 1964

✚ **Ι. Χρυσοκέρη** «Βιομηχανικός Λογισμός» ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΑΠΑΖΗΣΗΣ  
Αθήνα 1968

