

Η μέθοδος της συλλειτουργίας και η μέθοδος της αυτόνομης λειτουργίας για τη λογιστική παρακολούθηση του κόστους παραγωγής προϊόντων

Για επιτευχθεί η λογιστική παρακολούθηση του κόστους στο πλαίσιο της κοστολόγησης εξατομικευμένης παραγωγής δύναται να γίνει χρήση είτε της **μεθόδου της συλλειτουργίας** των λογαριασμών της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής και της Κοστολόγησης είτε της **μεθόδου της αυτόνομης λειτουργίας**.

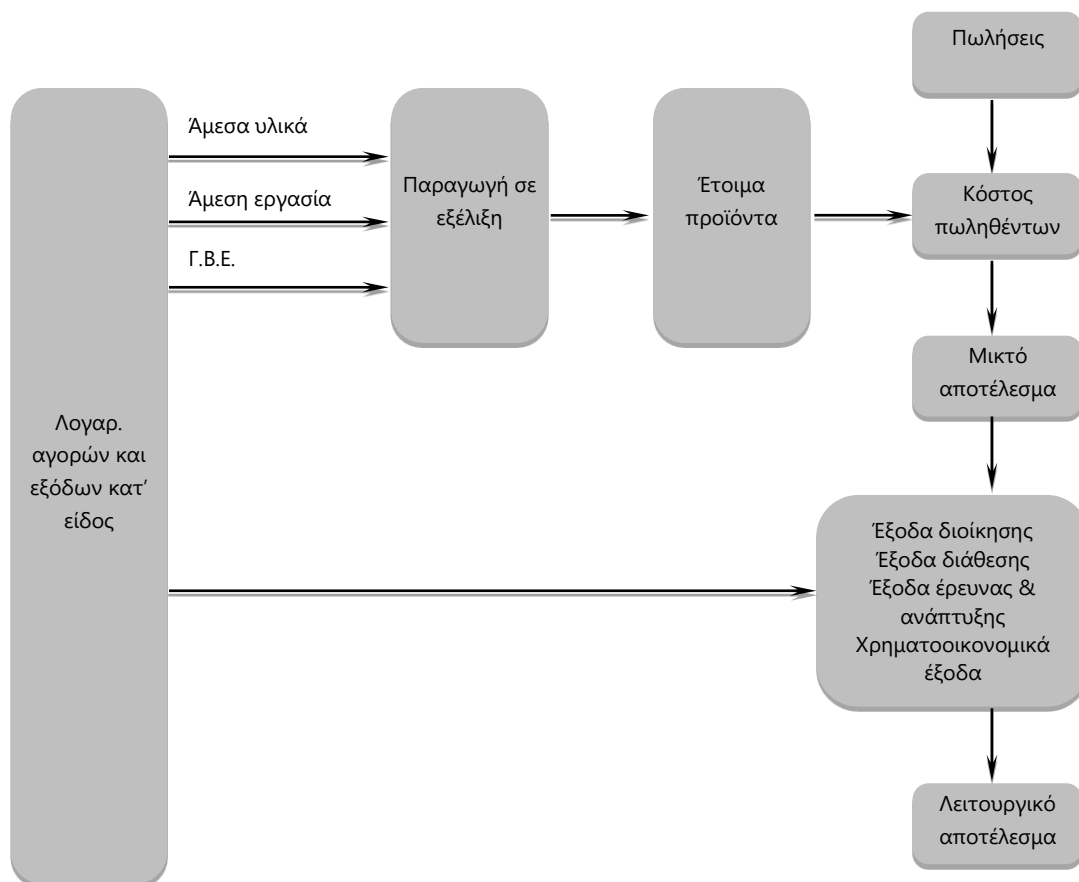
Με την μέθοδο της συλλειτουργίας των λογαριασμών της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής και της Κοστολόγησης, τα έξοδα αναγνωρίζονται πρώτα στους λογαριασμούς της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής. Στους λογαριασμούς αυτούς τα έξοδα παρακολουθούνται κατ' είδος εξόδου (μισθοί, ασφάλιστρα, αποσβέσεις, κ.λπ.). Στη συνέχεια, τα έξοδα μεταφέρονται από τους λογαριασμούς της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής στους λογαριασμούς της Λογιστικής Κόστους όπου παρακολουθούνται τα έξοδα κατά προορισμό (λειτουργία παραγωγής, λειτουργία διαθέσεως, κ.λπ.), ενώ οι λογαριασμοί κατ' είδος εξόδων της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής πιστώνονται, μηδενίζονται και κλείνουν. Στη συνέχεια, τα έξοδα της λειτουργίας παραγωγής επιβαρύνουν τα τμήματα στα οποία γίνεται η παραγωγική λειτουργία και στο τέλος επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής των προϊόντων (φορείς κόστους).

Με την μέθοδο της αυτόνομης λειτουργίας τηρούνται δύο ανεξάρτητα ημερολόγια, ένα για τη Χρηματοοικονομική Λογιστική και ένα για την Κοστολόγηση. Τα έξοδα παρακολουθούνται κατ' είδος στο ημερολόγιο της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής και κατά προορισμό στο ημερολόγιο της Λογιστικής Κόστους.

1 Μέθοδος της συλλειτουργίας

Η ροή της κοστολογικής πληροφορίας ξεκινά πάντα με την χρέωση των λογαριασμών των αποθεμάτων και των κατ' είδος εξόδων. Στη συνέχεια και εφόσον εφαρμόζεται η μέθοδος της συλλειτουργίας, τα κόστη παραγωγής μεταφέρονται στο λογαριασμό "Παραγωγή σε εξέλιξη" ο οποίος αναλύεται σε δευτεροβάθμιους (αναλυτικούς) ανά παραγγελία. Μετά την παραπάνω μεταφορά, τα υπόλοιπα των λογαριασμών κατ' είδος εξόδων δείχνουν τα κόστη της περιόδου. Μόλις η παραγωγή ολοκληρωθεί ο αντίστοιχος δευτεροβάθμιος πιστώνεται και χρεώνεται ο λογαριασμός "Έτοιμα προϊόντα". Το κύκλωμα κλείνει με την ολοκλήρωση της πώλησης οπότε πιστώνεται ο λογαριασμός "Έτοιμα προϊόντα" και χρεώνεται ο λογαριασμός "Κόστος πωληθέντων". Σε περίπτωση που κατά τη διάρκεια της απογραφής υπάρχει στην γραμμή παραγωγής μία παραγγελία που δεν έχει ολοκληρωθεί, το κόστος που έχει απορροφήσει αυτή η παραγγελία θα παραμείνει στον λογαριασμό αυτό και το υπόλοιπό του θα δείχνει το απόθεμα των ημικατεργασμένων προϊόντων τέλους χρήσης. Η ροή της πληροφορίας στην μέθοδο της συλλειτουργίας δίνεται στο Έκθεμα 1.

Έκθεμα 1 Η ροή της πληροφορίας με τη μέθοδο της συλλειτουργίας.



Παράδειγμα μεθόδου συλλειτουργίας των λογαριασμών

Έστω τα παρακάτω δεδομένα για τον βιομηχανικό επιχειρηματικό οργανισμό κατασκευής επίπλων "ΑΒΓ" για τη χρήση 20Χ6:

Αποθέματα αρχής:

Παραγωγή σε εξέλιξη – Α10: 10.000 ευρώ.

Αγορές χρήσης:

Πρώτες ύλες: 40.000 ευρώ.

Βοηθητικές ύλες: 10.000 ευρώ.

Λοιπές δαπάνες:

Μισθοί – ημερομίσθια: 80.000 ευρώ.

Αποσβέσεις παγίων: 10.000 ευρώ.

Ηλεκτρική ενέργεια: 8.000 ευρώ.

Ασφάλιστρα: 2.000 ευρώ.

Καύσιμα: 5.000 ευρώ.

Λοιπές πληροφορίες:

- Ο επιχειρηματικός οργανισμός "ΑΒΓ" έχει μία γραμμή παραγωγής στην οποία επεξεργάστηκε τις παραγγελίες Α10, Β20 & Γ30. Στο τέλος της χρήσης, η παραγγελία Α10 είχε ολοκληρωθεί και πωληθεί αντί 90.000 ευρώ, η παραγγελία Β20 είχε ολοκληρωθεί αλλά δεν είχε ακόμα πραγματοποιηθεί η παράδοση στον πελάτη και η παραγγελία Γ30 δεν είχε ακόμα ολοκληρωθεί.
- Η διάθεση των πρώτων υλών στη γραμμή παραγωγής έγινε ως εξής: πρώτες ύλες αξίας 12.000 ευρώ διατέθηκαν για την εκτέλεση της παραγγελίας Α10, πρώτες ύλες αξίας 10.000 ευρώ διατέθηκαν για την εκτέλεση της παραγγελίας Β20 και πρώτες ύλες αξίας 15.000 ευρώ διατέθηκαν για την εκτέλεση της παραγγελίας Γ30.
- Από τις βοηθητικές ύλες, ποσό ύψους 8.000 ευρώ χαρακτηρίστηκε έμμεσο κόστος παραγωγής και το υπόλοιπο επιβάρυνε τα έξοδα διοίκησης.
- Από τη δαπάνη για μισθούς:
 - ✧ Ποσό ύψους 60.000 ευρώ χαρακτηρίστηκε ως άμεσο κόστος και επιβάρυνε την παραγγελία Α10 με 20.000 ευρώ, την παραγγελία Β20 με 30.000 ευρώ και την παραγγελία Γ30 με 10.000 ευρώ.
 - ✧ Ποσό ύψους 5.000 ευρώ αφορούσε τον μισθό του υπεύθυνου του εργοστασίου
 - ✧ Ποσό ύψους 7.000 ευρώ αφορούσε την αμοιβή του γενικού διευθυντή και της γραμματέως του και
 - ✧ Ποσό ύψους 8.000 ευρώ αφορούσε τους μισθούς των πωλητών.
- Οι αποσβέσεις παγίων αφορούσαν κατά 70% την γραμμή παραγωγής, κατά 20% τα πάγια της διοίκησης και κατά 10% τα αυτοκίνητα των πωλητών
- Η δαπάνη ηλεκτρικής ενέργειας αφορούσε κατά 80% την γραμμή παραγωγής και κατά 20% τα γραφεία της διοίκησης
- Η δαπάνη ασφαλίσεων αφορούσε κατά 60% την γραμμή παραγωγής, κατά 10% τα γραφεία της διοίκησης και κατά 30% τα αυτοκίνητα των πωλητών
- Η δαπάνη καυσίμων αφορούσε κατά 10% τα γραφεία της διοίκησης και κατά 90% τα αυτοκίνητα των πωλητών
- Τα Γ.Β.Ε. καταλογίζονται με τη χρησιμοποίηση προκαθορισμένου συντελεστή επιβάρυνσης που ανέρχεται σε 5 ευρώ ανά ώρα άμεσης εργασίας. Στην εκτέλεση της παραγγελίας Α10 χρησιμοποιήθηκαν 2.000 ώρες άμεσης εργα-

σίας, στην εκτέλεση της παραγγελίας B20 χρησιμοποιήθηκαν 3.000 ώρες άμεσης εργασίας και στην εκτέλεση της παραγγελίας Γ30 χρησιμοποιήθηκαν 1.000 ώρες άμεσης εργασίας.

- Όλες οι συναλλαγές του επιχειρηματικού οργανισμού έγιναν με μετρητά.
- Βάσει των ανωτέρω, το κόστος ανά παραγγελία έχει ως εξής:

Στοιχείο κόστους (σε ευρώ):	Παραγγελία			Σύνολο
	A10	B20	Γ30	
Πρώτες ύλες	12.000	10.000	15.000	37.000
Άμεση εργασία	20.000	30.000	10.000	60.000
Γ.Β.Ε. καταλογισμένα	<u>10.000</u>	<u>15.000</u>	<u>5.000</u>	<u>30.000</u>
Σύνολο:	42.000	55.000	30.000	127.000
Πλέον απόθεμα αρχής περιόδου	<u>10.000</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>10.000</u>
Συσσωρευμένα κόστη:	<u>52.000</u>	<u>55.000</u>	<u>30.000</u>	<u>137.000</u>

Οι ημερολογιακές εγγραφές για τη χρήση 20X6 έχουν όπως εξής:

----- 1 -----			
Παραγωγή σε εξέλιξη	10.000		
A10 10.000			
Διάφοροι λογαριασμοί του ενεργητικού	XXX		
(σε) Διάφοροι λογαριασμοί του παθητικού		XXX	
Εγγραφή ανοίγματος των βιβλίων.			
----- 2 -----			
Πρώτες ύλες	40.000		
Βοηθητικές ύλες	10.000		
Μισθοί – ημερομίσθια	80.000		
Ηλεκτρική ενέργεια	8.000		
Ασφάλιστρα	2.000		
Καύσιμα	5.000		
(σε) Ταμείο		145.000	
Αναγνώριση των αγορών και των δαπανών της χρήσης 20X6.			
----- 3 -----			
Αποσβέσεις παγίων	10.000		
(σε) Αποσβεσμένα πάγια		10.000	
Λογισμός των αποσβέσεων της χρήσης 20X6.			
----- 4 -----			
Ταμείο	90.000		
(σε) Πωλήσεις		90.000	
Αναγνώριση του εσόδου από πωλήσεις.			
----- 5 -----			
Παραγωγή σε εξέλιξη	60.000		
A10 20.000			
B20 30.000			
Γ30 10.000			
(σε) Μισθοί - ημερομίσθια		60.000	
Καταλογισμός κόστους άμεσης εργασίας στις παραγγελίες.			

----- 6 -----	
Παραγωγή σε εξέλιξη	37.000
A10 12.000	
B20 10.000	
Γ30 15.000	
(σε) Πρώτες ύλες	37.000
Καταλογισμός κόστους άμεσων υλικών στις παραγγελίες.	
----- 7 -----	
Παραγωγή σε εξέλιξη	30.000
A10 10.000	
B20 15.000	
Γ30 5.000	
(σε) Γ.Β.Ε. καταλογισμένα	30.000
Καταλογισμός Γ.Β.Ε. στις παραγγελίες με προκαθορισμένο συντελεστή επιβάρυνσης.	
----- 8 -----	
Γ.Β.Ε.	27.600
(σε) Βοηθητικές ύλες	8.000
Μισθοί – ημερομίσθια	5.000
Αποσβέσεις παγίων	7.000
Ηλεκτρική ενέργεια	6.400
Ασφάλιστρα	1.200
Προσδιορισμός των έμμεσων εξόδων παραγωγής.	
----- 9 -----	
Έξοδα διοίκησης	13.300
(σε) Βοηθητικές ύλες	2.000
Μισθοί – ημερομίσθια	7.000
Αποσβέσεις παγίων	2.000
Ηλεκτρική ενέργεια	1.600
Ασφάλιστρα	200
Καύσιμα	500
Προσδιορισμός των εξόδων διοικητικής λειτουργίας.	
----- 10 -----	
Έξοδα διαθέσεως	14.100
(σε) Μισθοί – ημερομίσθια	8.000
Αποσβέσεις παγίων	1.000
Ασφάλιστρα	600
Καύσιμα	4.500
Προσδιορισμός των εξόδων της λειτουργίας διάθεσης.	
----- 11 -----	
Έτοιμα προϊόντα	107.000
A10 52.000	
B20 55.000	
(σε) Παραγωγή σε εξέλιξη	107.000
A10 52.000	
B20 55.000	
Προσδιορισμός του κόστους παραγωγής των έτοιμων προϊόντων.	

----- 12-----		
Γ.Β.Ε. καταλογισμένα	30.000	
(σε) Γ.Β.Ε.		27.600
Κόστος πωληθέντων		2.400
Συμψηφισμός καταλογισμένων και πραγματικών Γ.Β.Ε. & μεταφορά της διαφοράς καταλογισμού των Γ.Β.Ε. στο κόστος πωληθέντων.		
----- 13 -----		
Κόστος πωληθέντων	52.000	
(σε) Έτοιμα προϊόντα		52.000
Α10 52.000		
Προσδιορισμός του κόστους πωληθέντων.		
----- 14 -----		
Πωλήσεις	90.000	
(σε) Κόστος πωληθέντων		49.600
Μικτό κέρδος εκμετάλλευσης		40.400
Προσδιορισμός μικτού κέρδους εκμετάλλευσης.		
----- 15 -----		
Μικτό κέρδος εκμετάλλευσης	40.400	
(σε) Γενικά έξοδα διοίκησης		13.300
Έξοδα διαθέσεως		14.100
Καθαρά κέρδη εκμετάλλευσης		13.000
Προσδιορισμός καθαρού κέρδους εκμετάλλευσης		
----- // -----		
Επεξηγήσεις:		
<ul style="list-style-type: none"> ○ Η ημερολογιακή εγγραφή (1) είναι η ημερολογιακή εγγραφή ανοίγματος των βιβλίων για τη χρήση 20Χ6. Σε αυτή την ημερολογιακή εγγραφή χρεώνεται, μεταξύ των άλλων και ο λογαριασμός "Παραγωγή σε εξέλιξη" με αναλυτικό τον Α10, που δείχνει το απόθεμα αρχής των ημικατεργασμένων της παραγωγής Α10. ○ Με την ημερολογιακή εγγραφή (2) αναγνωρίζονται οι αγορές από-θεμάτων και οι δαπάνες κατ' είδος της χρήσης 20Χ6. ○ Με την ημερολογιακή εγγραφή (3) λογίζονται οι αποσβέσεις των παγίων για τη χρήση 20Χ6. ○ Με την ημερολογιακή εγγραφή (4) αναγνωρίζεται το έσοδο από πωλήσεις για τη χρήση 20Χ6. ○ Με την ημερολογιακή εγγραφή (5) λογίζεται στον λογαριασμό "Παραγωγή σε εξέλιξη" το κόστος της άμεσης εργασίας. ○ Με την ημερολογιακή εγγραφή (6) λογίζεται στον λογαριασμό "Παραγωγή σε εξέλιξη" το κόστος των άμεσων υλικών. ○ Με την ημερολογιακή εγγραφή (7) καταλογίζονται στον λογαριασμό "Παραγωγή σε εξέλιξη" τα Γ.Β.Ε. χρησιμοποιώντας τον προκαθορισμένο συντελεστή επιβάρυνσης. ○ Συνοπτικά, με τις εγγραφές (5) έως και (7) χρεώσαμε τον λογαριασμό "Παραγωγή σε εξέλιξη" με το συνολικό κόστος παραγωγής. ○ Με την ημερολογιακή εγγραφή (8) μεταφέρονται στον λογαριασμό "Γ.Β.Ε." οι κατ' είδος δαπάνες και η αξία των αποθεμάτων που αποτελούν το έμμεσο 		

- κόστος παραγωγής.
- Με την ημερολογιακή εγγραφή (9) μεταφέρονται στον λογαριασμό "Έξοδα διοίκησης" οι κατ' είδος δαπάνες και η αξία των αποθεμάτων που διαμορφώνουν το κόστος της διοικητικής λειτουργίας. Το κόστος αυτό αποτελεί κόστος περιόδου (δηλαδή αποτελεί έξοδο) και όχι κόστος προϊόντος. Με άλλα λόγια, το κόστος αυτό επιβαρύνει τα αποτελέσματα της περιόδου στην οποία πραγματοποιείται και δεν ενσωματώνεται στο κόστος παραγωγής ώστε να επιβαρύνει τα αποτελέσματα της περιόδου στην οποία το παραχθέν προϊόν θα πουληθεί.
 - Με την ημερολογιακή εγγραφή (10) μεταφέρονται στον λογαριασμό "Έξοδα διάθεσης" οι κατ' είδος δαπάνες και η αξία των αποθεμάτων που διαμορφώνουν το κόστος της λειτουργίας διάθεσης. Το κόστος αυτό αποτελεί επίσης κόστος περιόδου και όχι κόστος προϊόντος. Με άλλα λόγια, και αυτό το κόστος επιβαρύνει τα αποτελέσματα της περιόδου που πραγματοποιείται και δεν ενσωματώνεται στο κόστος παραγωγής ώστε να επιβαρύνει τα αποτελέσματα της περιόδου στην οποία το παραχθέν προϊόν θα πουληθεί.
 - Με την ημερολογιακή εγγραφή (11) το συνολικό κόστος παραγωγής των παραγγελιών Α10 και Β20, οι οποίες ολοκληρώθηκαν μέσα στη χρήση 20Χ6, μεταφέρονται στον λογαριασμό "Έτοιμα προϊόντα". Ο λογαριασμός "Έτοιμα προϊόντα" δείχνει το κόστος παραγωγής των προϊόντων των οποίων η παραγωγή ολοκληρώθηκε. Μετά από την ημερολογιακή εγγραφή αυτή το (χρεωτικό) υπόλοιπο του λογαριασμού "Παραγωγή σε εξέλιξη" δείχνει το κόστος παραγωγής που έχουν απορροφήσει τα ημικατεργασμένα προϊόντα.
 - Με την ημερολογιακή εγγραφή (12) ο λογαριασμός "Γ.Β.Ε. καταλογισμένα" κλείνει συμψηφιζόμενος στον λογαριασμό "Γ.Β.Ε.". Η διαφορά καταλογισμού που προκύπτει επηρεάζει το κόστος πωληθέντων.
 - Με την ημερολογιακή εγγραφή (13) το κόστος παραγωγής της παραγγελίας Α10 η οποία παραδόθηκε στον πελάτη και για την οποία αναγνωρίσαμε έσοδο [βλ. ημερολογιακή εγγραφή (4)], μεταφέρεται στον λογαριασμό "Κόστος πωληθέντων".
 - Με την ημερολογιακή εγγραφή (14) προσδιορίζεται το μικτό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης και έπειτα με την ημερολογιακή εγγραφή (15) προσδιορίζεται το καθαρό κέρδος εκμετάλλευσης (προ φόρων εισοδήματος).

Μετά τις παραπάνω εγγραφές:

(α) Όλοι οι λογαριασμοί των δαπανών κατ' είδος έχουν κλείσει. Τα υπόλοιπα των λογαριασμών αυτών έχουν μεταφερθεί στους λογαριασμούς που παρακολουθούν το κόστος παραγωγής και τα κόστη της διοικητικής λειτουργίας και της λειτουργίας διαθέσεως.

(β) Τα υπόλοιπα των λογαριασμών των αποθεμάτων δείχνουν την αξία των από-θεμάτων των πρώτων και των βοηθητικών υλών καθώς και το κόστος παραγωγής των ημικατεργασμένων και των έτοιμων προϊόντων.

Στους Πίνακες 1 και 2 των επόμενων σελίδων εμφανίζονται οι λογαριασμοί των αποθεμάτων, εξόδων και εσόδων του γενικού και του αναλυτικού καθολικού με την κίνηση τους για τη χρήση 20Χ6.

Στις ημερολογιακές εγγραφές που παρουσιάστηκαν προηγουμένως, όλη η διαφορά καταλογισμού των Γ.Β.Ε. επηρέασε το κόστος πωληθέντων. Μία εναλλακτική λύση, την οποία υιοθετούν και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, είναι

η διαφορά καταλογισμού των Γ.Β.Ε. να κατανεμηθεί αναλογικά μεταξύ κόστους ημικατεργασμένων, κόστους έτοιμων και κόστους πωληθέντων. Στο παράδειγμά μας, η διαφορά καταλογισμού των Γ.Β.Ε., θα πρέπει να κατανεμηθεί σύμφωνα με τις ώρες άμεσης εργασίας ως εξής:

Παραγγελία Α10 = $2.400 \times 2.000/6.000=800$ ευρώ.

Παραγγελία Β20 = $2.400 \times 3.000/6.000=1.200$ ευρώ.

Παραγγελία Γ30 = $2.400 \times 1.000/6.000=400$ ευρώ.

Μετά την παραπάνω κατανομή, οι εγγραφές (12) έως και (15) θα τροποποιηθούν ως εξής:

----- 12 -----	
Γ.Β.Ε. καταλογισμένα	30.000
(σε) Γ.Β.Ε.	27.600
Κόστος πωληθέντων	800
Έτοιμα προϊόντα	1.200
Β20 1.200	
Παραγωγή σε εξέλιξη	400
Γ30 400	

Συμψηφισμός καταλογισμένων και πραγματικών Γ.Β.Ε.
& κατανομή της διαφοράς καταλογισμού των Γ.Β.Ε.
μεταξύ αποθεμάτων και κόστους πωληθέντων.

----- 13 -----	
Κόστος πωληθέντων	52.000
(σε) Έτοιμα προϊόντα	52.000
Α10 52.000	

Προσδιορισμός του κόστους πωληθέντων.

----- 14 -----	
Πωλήσεις	90.000
(σε) Κόστος πωληθέντων	51.800
Μικτό κέρδος εκμετάλλευσης	38.200

Προσδιορισμός μικτού κέρδους εκμετάλλευσης.

----- 15 -----	
Μικτό κέρδος εκμετάλλευσης	38.200
(σε) Γενικά έξοδα διοίκησης	13.300
Έξοδα διάθεσης	14.100
Καθαρά κέρδη εκμετάλλευσης	10.800

Προσδιορισμός καθαρού κέρδους εκμετάλλευσης.

Πίνακας 1 Ανάπτυξη γενικού καθολικού παραδείγματος συλλειτουργίας των λογαριασμών.					
<u>Παραγωγή σε Εξέλιξη</u>		<u>Πρώτες ύλες</u>		<u>Βοηθητικές ύλες</u>	
(1) 10.000	107.000 (11)	(2) 40.000	37.000 (6)	(2) 10.000	8.000 (8)
(5) 60.000					2.000 (9)
(6) 37.000					
(7) 30.000					
<u>Μισθοί – ημερομίσθια</u>		<u>Ηλεκτρική ενέργεια</u>		<u>Ασφάλιστρα</u>	
(2) 80.000	60.000 (5)	(2) 8.000	6.400 (8)	(2) 2.000	1.200 (8)
	5.000 (8)		1.600 (9)		200 (9)
	7.000 (9)				600 (10)
	8.000 (10)				
<u>Καύσιμα</u>		<u>Αποσβέσεις παγίων</u>		<u>Πωλήσεις</u>	
(2) 5.000	500 (9)	(3) 19.000	7.000 (8)	(14) 90.000	90.000 (4)
	4.500 (10)		2.000 (9)		
			1.000 (10)		
<u>Γ.Β.Ε. καταλογισμένα</u>		<u>Γ.Β.Ε.</u>		<u>Έξοδα διοίκησης</u>	
(12) 30.000	30.000 (7)	(8) 27.600	27.600 (12)	(9) 13.300	13.300 (15)
<u>Έξοδα διάθεσης</u>		<u>Έτοιμα προϊόντα</u>		<u>Κόστος πωληθέντων</u>	
(10) 14.100	14.100 (15)	(11) 107.000	52.000 (13)	(13) 52.000	2.400 (12)
					49.600 (14)
<u>Μικτό κέρδος εκμ/σεως</u>		<u>Καθαρά κέρδη εκμ/σης</u>			
(15) 40.400	40.400 (14)		13.000 (15)		

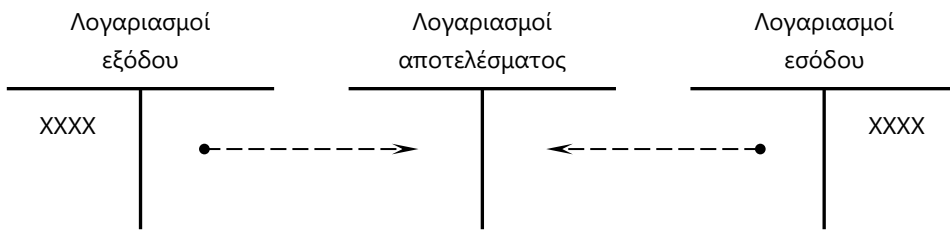
Πίνακας 2 Ανάπτυξη αναλυτικού καθολικού παραδείγματος συλλειτουργίας των λογαριασμών.			
<u>Παραγωγή σε εξέλιξη - A10</u>		<u>Παραγωγή σε εξέλιξη – B20</u>	
(1) 10.000	52.000 (11)	(5) 30.000	55.000 (11)
(5) 20.000		(6) 10.000	
(6) 12.000		(7) 15.000	
(7) 10.000			
<u>Παραγωγή σε εξέλιξη - Γ30</u>		<u>Έτοιμα προϊόντα – A10</u>	
(5) 10.000	40.400 (14)	(11) 52.000	52.000 (13)
(6) 15.000			
(7) 5.000			
<u>Έτοιμα προϊόντα – B20</u>			
(11) 55.000			

2 Μέθοδος της αυτόνομης λειτουργίας

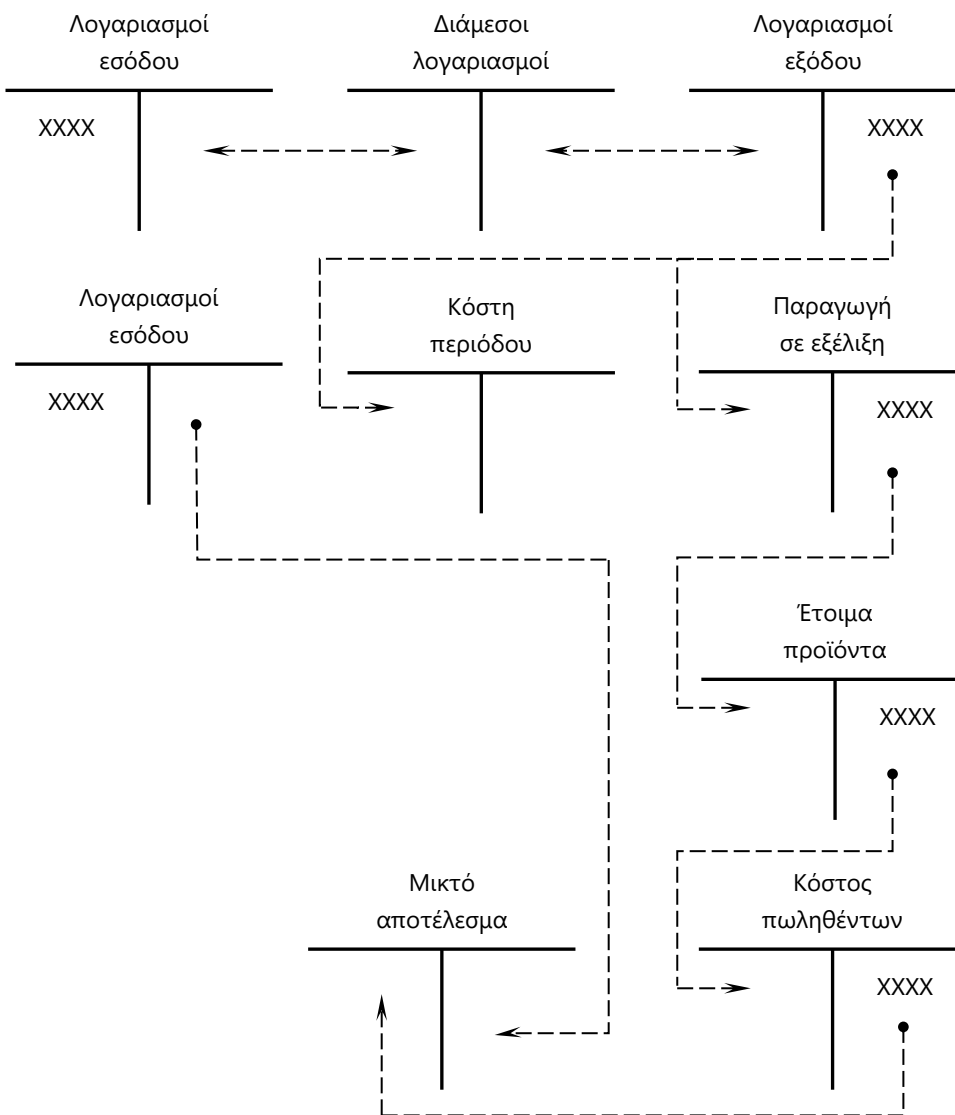
Σύμφωνα με τη μέθοδο της αυτόνομης λειτουργίας των λογαριασμών της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής και της Κοστολόγησης, τηρούνται δύο ανεξάρτητα μεταξύ τους ημερολόγια: ένα ημερολόγιο για τη Χρηματοοικονομική Λογιστική και ένα για τη Λογιστική Κόστους. Κάθε δαπάνη και κάθε πώληση καταχωρείται και στα δύο ημερολόγια. Ο υπολογισμός του κόστους παραγωγής και του αποτελέσματος γίνεται στο ημερολόγιο της Λογιστικής Κόστους και στη συνέχεια τα ποσά μεταφέρονται στους αντίστοιχους λογαριασμούς του ημερολογίου της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής. Το πλεονέκτημα αυτής της μεθόδου είναι ότι αποφεύγεται ο μηδενισμός των λογαριασμών των εξόδων κατ' είδος μέσα στη χρήση. Όσον αφορά το ημερολόγιο της Λογιστικής Κόστους, επειδή αφενός δεν τηρούνται λογαριασμοί διαθεσίμων, απαιτήσεων και υποχρεώσεων και αφετέρου για να εξυπηρετηθεί η διπλογραφική Λογιστική δημιουργούνται οι λεγόμενοι "διάμεσοι" ή "αντικριζόμενοι" λογαριασμοί. Κάθε φορά που αναγνωρίζεται ένα έξοδο πιστώνεται και ένας διάμεσος λογαριασμός. Ομοίως, κάθε φορά που αναγνωρίζεται ένα έσοδο χρεώνεται ο αντίστοιχος διάμεσος λογαριασμός. Με αυτόν τον τρόπο εξασφαλίζεται η ισότητα χρέωσης και πίστωσης στην εγγραφή. Οι διάμεσοι λογαριασμοί κλείνουν στο τέλος κάθε χρήσης. Η λειτουργία των λογαριασμών με την μέθοδο της αυτόνομης λειτουργίας παρουσιάζεται στο Έκθεμα 2.

Έκθεμα 2: Η λειτουργία των λογαριασμών με τη μέθοδο της αυτόνομης λειτουργίας.

Χρηματοοικονομική λογιστική



Αναλυτική λογιστική



Παρακάτω επιλύεται το προηγούμενο παράδειγμα που παρουσιάστηκε στη μέθοδο της αυτόνομης λειτουργίας θεωρώντας ότι ο επιχειρηματικός οργανισμός "ΑΒΓ" έχει εφαρμόσει τη μέθοδο της αυτόνομης λειτουργίας. Οι ημερολογιακές εγγραφές στο Ημερολόγιο της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής αριθμούνται θέτοντας το γράμμα Χ πριν από τον αύξοντα αριθμό της ημερολογιακής εγγραφής. Κατά αναλογία, οι ημερολογιακές εγγραφές στο Ημερολόγιο της Κοστολόγησης αριθμούνται θέτοντας το γράμμα Κ πριν από τον αύξοντα αριθμό της ημερολογιακής εγγραφής.

Ημερολόγιο Χρηματοοικονομικής Λογιστικής		
----- Χ1-----		
Παραγωγή σε εξέλιξη	10.000	
A10 10.000		
Διάφοροι λογαριασμοί του ενεργητικού	XXX	
(σε) Διάφοροι λογαριασμοί του παθητικού		XXX
Ημερολογιακή εγγραφή ανοίγματος των βιβλίων.		
----- //-----		
Ημερολόγιο Λογιστικής Κόστους		
----- Κ1-----		
Παραγωγή σε εξέλιξη	10.000	
A10 10.000		
(σε) Παραγωγή σε εξέλιξη λογισμένη	10.000	
Ημερολογιακή εγγραφή ανοίγματος των βιβλίων.		
----- //-----		
Ημερολόγιο Χρηματοοικονομικής Λογιστικής		
----- Χ2-----		
Πρώτες ύλες	40.000	
Βοηθητικές ύλες	10.000	
Μισθοί – ημερομίσθια	80.000	
Ηλεκτρική ενέργεια	8.000	
Ασφάλιστρα	2.000	
Καύσιμα	5.000	
(σε) Ταμείο		145.000
Αναγνώριση των αγορών και των δαπανών της χρήσης 20Χ6.		
----- //-----		
Ημερολόγιο Λογιστικής Κόστους		
----- Κ2-----		
Πρώτες ύλες	40.000	
Βοηθητικές ύλες	10.000	
Μισθοί – ημερομίσθια	80.000	
Ηλεκτρική ενέργεια	8.000	
Ασφάλιστρα	2.000	
Καύσιμα	5.000	
(σε) Πρώτες ύλες λογισμένες		40.000
Βοηθητικές ύλες λογισμένες		10.000
Μισθοί – ημερομίσθια λογισμένα		80.000

Ηλεκτρική ενέργεια λογισμένη	8.000	
Ασφάλιστρα λογισμένα	2.000	
Καύσιμα λογισμένα	5.000	
Λογισμός των αγορών και των δαπανών της χρήσης 20Χ6.		
----- //-----		
Ημερολόγιο Χρηματοοικονομικής Λογιστικής		
----- Χ3-----		
Αποσβέσεις παγίων	10.000	
(σε) Αποσβεσμένα πάγια		10.000
Λογισμός των αποσβέσεων της χρήσης 20Χ6.		
----- //-----		
Ημερολόγιο Λογιστικής Κόστους		
----- Κ3-----		
Αποσβέσεις παγίων	10.000	
(σε) Αποσβέσεις παγίων λογισμένες		10.000
Λογισμός των αποσβέσεων της χρήσης 20Χ6.		
----- //-----		
Ημερολόγιο Χρηματοοικονομικής Λογιστικής		
----- Χ4-----		
Ταμείο	90.000	
(σε) Πωλήσεις		90.000
Αναγνώριση του εσόδου από πωλήσεις.		
----- //-----		
Ημερολόγιο Λογιστικής Κόστους		
----- Κ4-----		
Πωλήσεις λογισμένες	90.000	
(σε) Πωλήσεις		90.000
Αναγνώριση του εσόδου από πωλήσεις.		
----- Κ5-----		
Παραγωγή σε εξέλιξη	60.000	
A10 20.000		
B20 30.000		
Γ30 10.000		
(σε) Μισθοί - ημερομίσθια		60.000
Καταλογισμός κόστους άμεσης εργασίας στις παραγγελίες.		
----- Κ6-----		
Παραγωγή σε εξέλιξη	37.000	
A10 12.000		
B20 10.000		
Γ30 15.000		
(σε) Πρώτες ύλες		37.000
Καταλογισμός κόστους άμεσων υλικών στις παραγγελίες.		

----- K7-----	
Παραγωγή σε εξέλιξη	30.000
A10 10.000	
B20 15.000	
Γ30 5.000	
(σε) Γ.Β.Ε. καταλογισμένα	30.000
Καταλογισμός Γ.Β.Ε. στις παραγγελίες με προκαθορισμένο συντελεστή επιβάρυνσης.	
----- K8-----	
Γ.Β.Ε.	27.600
(σε) Βοηθητικές ύλες	8.000
Μισθοί – ημερομίσθια	5.000
Αποσβέσεις παγίων	7.000
Ηλεκτρική ενέργεια	6.400
Ασφάλιστρα	1.200
Προσδιορισμός των έμμεσων εξόδων παραγωγής.	
----- K9-----	
Έξοδα διοίκησης	13.300
(σε) Βοηθητικές ύλες	2.000
Μισθοί – ημερομίσθια	7.000
Αποσβέσεις παγίων	2.000
Ηλεκτρική ενέργεια	1.600
Ασφάλιστρα	200
Καύσιμα	500
Προσδιορισμός των εξόδων διοικητικής λειτουργίας.	
----- K10-----	
Έξοδα διαθέσεως	14.100
(σε) Μισθοί – ημερομίσθια	8.000
Αποσβέσεις παγίων	1.000
Ασφάλιστρα	600
Καύσιμα	4.500
Προσδιορισμός των εξόδων της λειτουργίας διαθέσεως.	
----- K11-----	
Έτοιμα προϊόντα	107.000
A10 52.000	
B20 55.000	
(σε) Παραγωγή σε εξέλιξη	107.000
A10 52.000	
B20 55.000	
Προσδιορισμός του κόστους παραγωγής των έτοιμων προϊόντων.	
----- K12-----	
Γ.Β.Ε. καταλογισμένα	30.000
(σε) Γ.Β.Ε.	27.600
Κόστος πωληθέντων	2.400

----- K13-----	
Κόστος πωληθέντων	52.000
(σε) Έτοιμα προϊόντα	52.000
A10 52.000	
Προσδιορισμός του κόστους πωληθέντων.	
----- K14-----	
Πωλήσεις	90.000
(σε) Κόστος πωληθέντων	49.600
Μικτό κέρδος εκμετάλλευσης	40.400
Προσδιορισμός μικτού κέρδους εκμετάλλευσης.	
----- K15-----	
Μικτό κέρδος εκμετάλλευσης	40.400
(σε) Γενικά έξοδα διοίκησης	13.300
Έξοδα διαθέσεως	14.100
Καθαρά κέρδη εκμετάλλευσης	13.000
Προσδιορισμός καθαρού κέρδους εκμετάλλευσης.	
----- K16-----	
Παραγωγή σε εξέλιξη λογισμένη	10.000
Πρώτες ύλες λογισμένες	40.000
Βοηθητικές ύλες λογισμένες	10.000
Μισθοί – ημερομίσθια λογισμένα	80.000
Ηλεκτρική ενέργεια λογισμένη	8.000
Ασφάλιστρα λογισμένα	2.000
Καύσιμα λογισμένα	5.000
Αποσβέσεις παγίων λογισμένες	10.000
Καθαρά κέρδη εκμετάλλευσης	13.000
(σε) Πωλήσεις λογισμένες	90.000
Έτοιμα προϊόντα	55.000
Παραγωγή σε εξέλιξη	30.000
Πρώτες ύλες	3.000
Κλείσιμο των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής της χρήσης 20X6.	
----- //-----	
Επεξηγήσεις:	
<ul style="list-style-type: none"> ○ Η ημερολογιακή εγγραφή X1 είναι η ημερολογιακή εγγραφή ανοίγματος των βιβλίων της χρηματοοικονομικής λογιστικής για τη χρήση 20X6. Συγχρόνως, στο ημερολόγιο της λογιστικής κόστους γίνεται η ημερολογιακή εγγραφή K1 με την οποία χρεώνονται οι λογαριασμοί των αποθεμάτων αρχής με παράλληλη και ισόποση πίστωση των διάμεσων λογαριασμών. ○ Με την ημερολογιακή εγγραφή X2 αναγνωρίζονται οι αγορές αποθεμάτων και οι δαπάνες κατ' είδος της χρήσης 20X6 στο ημερολόγιο της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής. Συγχρόνως, στο ημερολόγιο της Λογιστικής Κόστους γίνεται η ημερολογιακή εγγραφή K2 με την οποία χρεώνονται οι λογαριασμοί των αγρών αποθεμάτων και των δαπανών κατ' είδος με παράλληλη και ισόποση πίστωση των διάμεσων λογαριασμών. ○ Με την ημερολογιακή εγγραφή X3 λογίζονται οι αποσβέσεις των παγίων για τη χρήση 20X6 στο ημερολόγιο της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής. Συγχρό- 	

- ως, στο ημερολόγιο της Λογιστικής Κόστους γίνεται η ημερολογιακή εγγραφή Κ3 με την οποία χρεώνονται οι λογαριασμοί των αποσβέσεων των παγίων με παράλληλη και ισόποση πίστωση των διάμεσων λογαριασμών.
- Με την ημερολογιακή εγγραφή Χ4 αναγνωρίζεται το έσοδο από πωλήσεις για τη χρήση 20Χ6 στο ημερολόγιο της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής. Συγχρόνως, στο ημερολόγιο της Λογιστικής Κόστους γίνεται η ημερολογιακή εγγραφή Κ4 με την οποία πιστώνονται οι λογαριασμοί των με παράλληλη και ισόποση χρέωση των διάμεσων λογαριασμών.
 - Μετά την ημερολογιακή εγγραφή Χ4, στο ημερολόγιο της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής δεν γίνεται καμία ημερολογιακή εγγραφή μέχρι το τέλος της χρήσης. Όλες οι εγγραφές προσδιορισμού του κόστους γίνονται στο ημερολόγιο της Αναλυτικής Λογιστικής.
 - Με την ημερολογιακή εγγραφή Κ5 λογίζεται στον λογαριασμό "Παραγωγή σε εξέλιξη" το κόστος της άμεσης εργασίας.
 - Με την ημερολογιακή εγγραφή Κ6 λογίζεται στον λογαριασμό "Παραγωγή σε εξέλιξη" το κόστος των άμεσων υλικών.
 - Με την ημερολογιακή εγγραφή Κ7 καταλογίζονται στον λογαριασμό "Παραγωγή σε εξέλιξη" τα Γ.Β.Ε. χρησιμοποιώντας τον προκαθορισμένο συντελεστή επιβάρυνσης.
 - Συνοπτικά, με τις εγγραφές Κ5 έως και Κ7 χρεώσαμε τον λογαριασμό "Παραγωγή σε εξέλιξη" με το συνολικό κόστος παραγωγής.
 - Με την ημερολογιακή εγγραφή Κ8 μεταφέρονται στον λογαριασμό "Γ.Β.Ε." οι κατ' είδος δαπάνες και η αξία των αποθεμάτων που από-τελούν το έμμεσο κόστος παραγωγής.
 - Με την ημερολογιακή εγγραφή Κ9 μεταφέρονται στον λογαριασμό "Έξοδα διοίκησης" οι κατ' είδος δαπάνες και η αξία των αποθεμάτων που διαμορφώνουν το κόστος της διοικητικής λειτουργίας. Το κόστος αυτό αποτελεί κόστος περιόδου και όχι κόστος προϊόντος. Με άλλα λόγια, το κόστος αυτό επιβαρύνει τα αποτελέσματα της περιόδου που πραγματοποιείται και δεν ενσωματώνεται στο κόστος παραγωγής ώστε να επιβαρύνει τα αποτελέσματα της περιόδου στην οποία το παραχθέν προϊόν θα πουληθεί.
 - Με την ημερολογιακή εγγραφή Κ10 μεταφέρονται στον λογαριασμό "Έξοδα διάθεσης" οι κατ' είδος δαπάνες και η αξία των αποθεμάτων που διαμορφώνουν το κόστος της λειτουργίας διαθέσεως. Το κόστος αυτό αποτελεί επίσης κόστος περιόδου και όχι κόστος προϊόντος. Με άλλα λόγια, και αυτό το κόστος επιβαρύνει τα αποτελέσματα της περιόδου στην οποία πραγματοποιείται και δεν ενσωματώνεται στο κόστος παραγωγής ώστε να επιβαρύνει τα αποτελέσματα της περιόδου στην οποία το προϊόν θα πουληθεί.
 - Με την ημερολογιακή εγγραφή Κ11 το συνολικό κόστος παραγωγής των παραγγελιών Α10 και Β20, οι οποίες ολοκληρώθηκαν μέσα στη χρήση 20Χ6, μεταφέρονται στον λογαριασμό "Έτοιμα προϊόντα". Ο λογαριασμός "Έτοιμα προϊόντα" δείχνει το κόστος παραγωγής των προϊόντων των οποίων η παραγωγή ολοκληρώθηκε. Μετά από την ημερολογιακή εγγραφή αυτή το υπόλοιπο του λογαριασμού "Παραγωγή σε εξέλιξη" δείχνει το κόστος παραγωγής που έχουν απορροφήσει τα ημικατεργασμένα προϊόντα.
 - Με την ημερολογιακή εγγραφή Κ12 ο λογαριασμός "Γ.Β.Ε. καταλογισμένα" κλείνει συμψηφιζόμενος στο λογαριασμό "Γ.Β.Ε.". Η διαφορά καταλογισμού

που προκύπτει επηρεάζει το κόστος πωληθέντων.

- Με την ημερολογιακή εγγραφή Κ13 το κόστος παραγωγής της παραγγελίας Α10 η οποία παραδόθηκε στον πελάτη και για την οποία αναγνωρίστηκε έσοδο [βλ. ημερολογιακή εγγραφή (4)], μεταφέρεται στον λογαριασμό "Κόστος πωληθέντων".
- Με την ημερολογιακή εγγραφή Κ14 προσδιορίζεται το μικτό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης ενώ με την ημερολογιακή εγγραφή Κ15 προσδιορίζεται το καθαρό κέρδος εκμετάλλευσης (προ φόρων εισοδήματος).
- Τέλος, με την ημερολογιακή εγγραφή Κ16 γίνεται το κλείσιμο των λογαριασμών της Λογιστικής Κόστους για τη χρήση 20Χ6.
- Έχοντας προσδιορίσει το αποτέλεσμα της χρήσης 20Χ6 στο ημερολόγιο της Λογιστικής Κόστους, μεταφερόμαστε στο ημερολόγιο της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής στο οποίο γίνονται οι παρακάτω εγγραφές:

Ημερολόγιο Χρηματοοικονομικής Λογιστικής

----- Χ17-----

Μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης	49.600
Έξοδα διοίκησης	13.300
Έξοδα διάθεσης	14.100
Έτοιμα προϊόντα	55.000
Παραγωγή σε εξέλιξη	30.000
(σε) Παραγωγή σε εξέλιξη	10.000
Πρώτες ύλες	37.000
Βοηθητικές ύλες	10.000
Μισθοί – ημερομίσθια	80.000
Ηλεκτρική ενέργεια	8.000
Ασφάλιστρα	2.000
Καύσιμα	5.000
Αποσβέσεις παγίων	10.000

Για τον προσδιορισμό των μικτών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης.

----- Χ18-----

Πωλήσεις	90.000
(σε) Μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης	90.000

Για τον προσδιορισμό των μικτών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης.

----- Χ19-----

Μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης	40.400
(σε) Μικτά κέρδη εκμετάλλευσης	40.400

Για τον προσδιορισμό των μικτών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης.

----- // -----

Κ.Ο.Κ.

3 Μέθοδος της αυτόνομης λειτουργίας στο πλαίσιο της Ομάδας 9 του Ε.Γ.Λ.Σ.

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ. / Π.Δ 1123/1980) αποτελεί το προγενέστερο των Ε.Λ.Π. (Ν. 4308/2014) λογιστικό κανονιστικό πλαίσιο. Το ενδιαφέρον είναι ότι το Ε.Γ.Λ.Σ. παρείχε τη δυνατότητα στους επιχειρηματικούς οργανισμούς να χρησιμοποιήσουν, για τον λογιστικό προσδιορισμό του κόστους παραγωγής, είτε την μέθοδο της συλλειτουργίας είτε την μέθοδο της αυτόνομης λειτουργίας των λογαριασμών. Από το εισαγωγικό κείμενο όμως του Ε.Γ.Λ.Σ. είναι εμφανές ότι αυτό υποστηρίζει την μέθοδο της αυτόνομης λειτουργίας των λογαριασμών. Η εφαρμογή της μεθόδου της αυτόνομης λειτουργίας είναι εφικτή με την λειτουργία της Ομάδας 9 "Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως" του Ε.Γ.Λ.Σ.

Παρόλο το γεγονός ότι οι σχετικές διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. έχουν καταργηθεί με την έλευση των Ε.Λ.Π. (Ν. 4308/2014) αξίζει να σημειωθεί ότι: (α) τα Ε.Λ.Π. (Ν. 4308/2014) παρέχουν ένα προτεινόμενο σχέδιο λογαριασμών το οποίο όμως δεν έχει πρόνοια για λογαριασμούς που επιτρέπουν την εφαρμογή της αυτόνομης λειτουργίας των λογαριασμών και (β) τα Ε.Λ.Π. (Ν. 4308/2014) επιτρέπουν στις λογιστικές οντότητες να χρησιμοποιούν την κωδικοποίηση των λογαριασμών και εν γένει το σχέδιο λογαριασμών που προέβλεπε το Ε.Γ.Λ.Σ. κατάλληλα προσαρμοσμένο φυσικά ώστε να επιτρέπει την εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. (Ν. 4308/2014). Άρα ο λογιστικός προσδιορισμός του κόστους παραγωγής, με την μέθοδο της αυτόνομης λειτουργίας των λογαριασμών, ως διαδικασία, δεν απαγορεύεται από τα Ε.Λ.Π. (Ν. 4308/2014).

Στην παράγραφο αυτή θα παρουσιασθεί η λειτουργία της μεθόδου της αυτόνομης λειτουργίας των λογαριασμών της Λογιστικής Κόστους στο πλαίσιο της Ομάδας 9 του Ε.Γ.Λ.Σ. Σκοπός είναι να παρουσιασθεί με ποιο τρόπο γινόταν αντιληπτή στο πλαίσιο του λογιστικού κανονιστικού πλαισίου η εφαρμογή της κοστολόγησης. Η Ομάδα 9 του Ε.Γ.Λ.Σ. περιλαμβάνει τους λογαριασμούς της Λογιστικής Κόστους και αναλύεται στους εξής πρωτοβάθμιους και δευτεροβάθμιους λογαριασμούς¹:

(90) "Διάμεσοι - αντικριζόμενοι λογαριασμοί"

(90.01) Αρχικά αποθέματα λογισμένα

(90.02) Αγορές λογισμένες

.....

(90.06) Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα

(90.07) Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα

(90.08) Αποτελέσματα λογισμένα

(90.09) Υπολογιστικά έξοδα λογισμένα

(90.10) Υπολογιστικά έσοδα λογισμένα

.....

(91) "Ανακατάταξη εξόδων - αγορών και εσόδων"

(91.00) Ανακατάταξη των εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά

(91.01) Οργανικά έξοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα

(90.02) Οργανικά έσοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα

.....

1. Η τήρηση των λογαριασμών με υπογράμμιση ήταν υποχρεωτική για όσους επιχειρηματικούς οργανισμούς εφαρμόζαν το Ε.Γ.Λ.Σ.

- (91.05) Οργανικά έξοδα κατ' είδος προς μερισμό
- (91.06) Οργανικά έξοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολο-γιστικά)
- (91.07) Οργανικά έσοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολο-γιστικά)
- (91.08) Αποτελέσματα ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)
- (91.09) Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικές)

.....

(92) "Κέντρα (θέσεις) κόστους"

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

.....

(93) "Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)"

- (93.00) Κόστος παραγωγής Εργοστασίου Α'
 - (93.00) Κόστος παραγωγής Εργοστασίου Β'
-
- (93.97) Κόστος παρεπόμενων δραστηριοτήτων
 - (93.98) Κόστος ιδιοπαραγωγής πάγιων
 - (93.99) Κόστος αναπτύξεως προϊόντων (πολυετούς αποσβέσεως)

(94) "Αποθέματα"

- (94.00) Εμπορεύματα
- (94.01) Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή
- (94.02) Υποπροϊόντα και υπολείμματα
- (94.03) Παραγωγή σε εξέλιξη
- (94.04) Πρώτες και βοηθητικές ύλες - Υλικά συσκευασίας
- (94.05) Αναλώσιμα υλικά
- (94.06) Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων

.....

- (94.08) Είδη συσκευασίας

.....

(95) "Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος"

- (95.00) Αποκλίσεις πρώτων υλών
- (95.01) Αποκλίσεις άμεσης εργασίας
- (95.02) Αποκλίσεις Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων
- (95.03) Αποκλίσεις εξόδων διοικητικής λειτουργίας
- (95.04) Αποκλίσεις εξόδων λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως
- (95.05) Αποκλίσεις εξόδων λειτουργίας διαθέσεως

.....

(96) "Έσοδα - μικτά αναλυτικά αποτελέσματα"

- (96.00) Πωλήσεις εμπορευμάτων
 - (96.01) Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών
 - (96.02) Πωλήσεις υποπροϊόντων και υπολειμμάτων
-
- (96.04) Πωλήσεις πρώτων και βοηθητικών υλών - υλικών συσκευασίας
 - (96.05) Πωλήσεις αναλώσιμων υλικών
 - (96.06) Πωλήσεις ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων

-
(96.08) Πωλήσεις ειδών συσκευασίας
(96.09) Πωλήσεις άχρηστου υλικού
(96.10) Πωλήσεις υπηρεσιών

-
(96.13) Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων
(96.14) Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών
(96.15) Έσοδα κεφαλαίων
(96.16) Ιδιοπαραγωγή πάγιων και χρησιμοποιημένες προβλέψεις

εκμετάλλευσης

-
(96.20) Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων
(96.21) Άμεσα έξοδα πωλήσεων
(96.22) Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης

.....
(97) "Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού"

- (97.00) Διαφορές ενσωματώσεως υπολογιστικών εξόδων και αποσβέσεων
(97.01) Διαφορές ενσωματώσεως υπολογιστικών εσόδων
(97.02) Διαφορές ενσωματώσεως εξόδων - κόστους αποθέματος
(97.03) Διαφορές πραγματοποιημένων - λογισμένων εσόδων

-
(97.10) Διαφορές καταλογισμού

(98) "Αναλυτικά αποτελέσματα"

-
(98.99) Αποτελέσματα χρήσης

Για την κίνηση των ως άνω λογαριασμών, το Ε.Γ.Λ.Σ. προέβλεπε τα ακόλουθα:

1. 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. 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.λπ. Ειδικότερα:
 - ο Τα αποθέματα αρχής περιόδου καθώς και οι αγορές της περιόδου, που παρακολουθούνται από τους λογαριασμούς της Ομάδας 2, καταλογίζονται στη χρέωση του λογαριασμού (94) "Αποθέματα" με πίστωση των λογαριασμών (90.01) "Αρχικά αποθέματα λογισμένα" και (90.02) "Αγορές λογισμένες".
 - ο 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 (90.06) "Όργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα".

- Τα λειτουργικά έσοδα που παρακολουθούνται από τους λογαριασμούς της Ομάδας 7, καταλογίζονται στη πίστωση του λογαριασμού (96) "Έσοδα-μικτά αναλυτικά αποτελέσματα" με παράλληλη χρέωση του λογαριασμού (90.07) "Όργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα".
 - Τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα, έξοδα, κέρδη και ζημιές που παρακολουθούνται από τους λογαριασμούς (81), (82), (83), (84) και (85), χρεώνονται στη χρέωση ή πίστωση του λογαριασμού (98.99) "Αποτελέσματα χρήσης", με πίστωση ή χρέωση, αντίστοιχα, του λογαριασμού (90.08) "Αποτελέσματα λογισμένα".
 - Τα προϋπολογιστικά έσοδα, έξοδα, αποτελέσματα καθώς και οι αγορές αποθεμάτων που ο επιχειρηματικός οργανισμός θέλει να τα συμπεριλάβει στους υπολογισμούς του για τον προσδιορισμό των βραχυχρόνιων αποτελεσμάτων, καταχωρούνται στη χρέωση ή πίστωση των λογαριασμών (91.06) "Όργανικά έξοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)", (91.07) "Όργανικά 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.
 - Στους λογαριασμούς (90.09) "Υπολογιστικά έξοδα λογισμένα" και (90.10) "Υπολογιστικά έσοδα λογισμένα" παρακολουθούνται είτε τεκμαρτά έσοδα και έξοδα είτε μη εκκαθαρισμένα μέσα στη χρήση έσοδα και έξοδα, με αντίστοιχη ενημέρωση των αναλυτικών των λογαριασμών (91), (92), (96) και (97), ανάλογα με την περίπτωση.
2. 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 και τα προϋπολογιστικά έσοδα και έξοδα. Στη συνέχεια, τα έξοδα και έσοδα των αναλυτικών του (91) μεταφέρονται στον (92).
 3. Ο λογαριασμός (92) "Κέντρα (θέσεις) κόστους" χρησιμοποιείται για τον προσ-διορισμό του λειτουργικού κόστους των βασικών λειτουργιών του επιχειρηματικού οργανισμού. Σημειώνεται ότι τα μη κοστολογήσιμα έξοδα δεν επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής αλλά μεταφέρονται στο λογαριασμό (98.99) "Αποτελέσματα χρήσης", είτε απευθείας είτε μέσω του λογαριασμού (97) "Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού".
 4. Ο λογαριασμός (93) "Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)" παρακολουθεί το κόστος παραγωγής του επιχειρηματικού οργανισμού. Χρεώνεται από τον λογαριασμό (92.00) "Έξοδα λειτουργίας παραγωγής" με το κόστος της άμεσης εργασίας και των Γ.Β.Ε. και από το λογαριασμό (94) "Αποθέματα" με το κόστος των αναλωθέντων στην παραγωγή αποθεμάτων. Ο (93) πιστώνεται με τη μεταφορά του κόστους των έτοιμων προϊόντων στους

αρμόδιους αναλυτικούς του (94) ή τη μεταφορά του κόστους ιδιοπαραχθέντων πάγιων ή παρεπόμενων δραστηριοτήτων στους αντίστοιχους αναλυτικούς του (96) "Έσοδα-μικτά αναλυτικά αποτελέσματα".

5. Ο λογαριασμός (94) "Αποθέματα" παρακολουθεί τα αποθέματα κατ' είδος, ποσότητα και αξία. Το κόστος πωληθέντων μεταφέρεται στον (96.20) "Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων".
6. Ο λογαριασμός (95) "Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος" παρακολουθούν τις αποκλίσεις στην περίπτωση που ο επιχειρηματικός οργανισμός 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 χρήσης".
7. Ο λογαριασμός (96) "Έσοδα-μικτά αναλυτικά αποτελέσματα" παρακολουθεί τα έσοδα της Ομάδας 7, το κόστος πωλημένων καθώς και όλα τα έξοδα που επηρεάζουν το μικτό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης (όπως, για παράδειγμα, τα άμεσα έξοδα πωλήσεων). Στον λογαριασμό (96.22) "Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης" γίνεται ο προσδιορισμός των μικτών αποτελεσμάτων. Στη συνέχεια, αυτά μεταφέρονται στο λογαριασμό (98.99) "Αποτελέσματα χρήσης".
8. Ο λογαριασμός (97) "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 προ-ηγούμενων χρήσεων (π.χ. Προβλέψεις).
 - Όταν υπάρχουν ελλείμματα ή πλεονάσματα στις αποθήκες κατά την απογραφή.
9. Το υπόλοιπο του λογαριασμού (98) μεταφέρεται στο λογαριασμό (98.99) "Αποτελέσματα χρήσης".
10. Ο λογαριασμός (98) "Αναλυτικά αποτελέσματα" χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό των λειτουργικών και μη λειτουργικών αποτελεσμάτων του επιχειρηματικού οργανισμού.

Η ενημέρωση των λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής πρέπει να γίνεται οπωσδήποτε στο τέλος της χρήσης. Οι επιχειρηματικοί οργανισμοί που είχαν υποχρέωση τήρησης της Αναλυτικής Λογιστικής υποχρεούνται να τηρούν και το λογαριασμό (94) "Αποθέματα". Ο λογαριασμός (94) θα αναλύεται υποχρεωτικά σε δευτεροβάθμιους, στους οποίους θα παρακολουθούνται τα κάθε είδους αποθέματα του επιχειρηματικού οργανισμού με το σύστημα της διαρκούς απογραφής. Για την κατανόηση των παραπάνω λογιστικών χειρισμών ακολουθεί αναλυτικό παράδειγμα.

Παράδειγμα

Την 31/12/20Χ2, τα υπόλοιπα ορισμένων λογαριασμών του γενικού καθολικού του βιομηχανικού επιχειρηματικού οργανισμού "ΑΒΓ" έχουν ως εξής:

(21.00) Απόθεμα έτοιμων προϊόντων Χ αρχής περιόδου	10.000
(21.01) Απόθεμα έτοιμων προϊόντων Ψ αρχής περιόδου	24.000
(23.00) Παραγωγή σε εξέλιξη αρχής περιόδου Χ	15.000
(23.01) Παραγωγή σε εξέλιξη αρχής περιόδου Ψ	8.000
(24.00) Απόθεμα πρώτης ύλης Α αρχής περιόδου	16.000
(24.01) Αγορές πρώτης ύλης Α	286.000
(60.00) Αμοιβές έμμισθου προσωπικού	25.000
(60.01) Αμοιβές ημερομίσθιου προσωπικού	177.000
(60.03) Εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις έμμισθου προσωπικού	6.000
(60.04) Εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις ημερομίσθιου προσωπικού	42.000
(62.00) Ηλεκτρικό ρεύμα παραγωγής	12.000
(62.03) Τηλεπικοινωνίες	4.000
(62.07) Επισκευές και συντηρήσεις	20.000
(62.98) Λοιπές παροχές τρίτων	5.000
(63.03) Φόροι - τέλη κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων	8.000
(64.00) Έξοδα μεταφορών	9.000
(64.01) Έξοδα ταξιδιών	3.000
(64.07) Έντυπα και γραφική ύλη	4.000
(64.08) Υλικά άμεσης ανάλωσης	3.000
(65.02) Προεξοφλητικοί τόκοι και έξοδα τραπεζών	6.000
(65.05) Τόκοι και έξοδα λοιπών βραχ/θεσμων τραπεζικών χρημ/σεων	34.000
(66.01) Αποσβέσεις κτιρίων	18.000
(66.02) Αποσβέσεις μηχανημάτων	40.000
(66.03) Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων	20.000
(66.04) Αποσβέσεις επίπλων και λοιπού εξοπλισμού	6.000
(68.00) Προβλέψεις για αποζημ. προσ/κού λόγω εξόδου από την υπηρεσία	10.000
(70.00) Έσοδα από πωλήσεις προϊόντος Χ εσωτερικού	450.000
(70.01) Έσοδα από πωλήσεις προϊόντος Ψ εσωτερικού	250.000
(81.02) Έκτακτες ζημίες	10.000
(82.00) Έξοδα προηγούμενων χρήσεων	8.000
(83.11) Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις	9.000

Κατά την απογραφή τέλους χρήσης διαπιστώνονται και τα εξής:

- Απόθεμα έτοιμων προϊόντων Χ 16.000 ευρώ.
- Απόθεμα έτοιμων προϊόντων Ψ 7.000 ευρώ.
- Απόθεμα πρώτης ύλης Α 34.000 ευρώ.
- Παραγωγή σε εξέλιξη Χ 19.000 ευρώ.
- Παραγωγή σε εξέλιξη Ψ 24.000 ευρώ.

Τα διάφορα έξοδα κατανέμονται μεταξύ των διαφόρων λειτουργιών με τους συντελεστές που παρατίθενται στον πίνακα που ακολουθεί:

Συντελεστές Μερισμού Γενικών Εξόδων				
Λογαριασμός	Λειτουργία Παραγωγής	Διοικητική Λειτουργία	Χρημ/μική Λειτουργία	Λειτουργία Διαθέσεως
Αμοιβές έμμισθου προσωπικού	20%	50%	0%	30%
Αμοιβές ημερομίσθιου προσωπικού	100%	0%	0%	0%
Εργοδοτικές εισφορές έμμισθου προσωπικού	20%	50%	0%	30%
Εργοδοτικές εισφορές ημερομ. προσωπικού	100%	0%	0%	0%
Ηλεκτρικό ρεύμα παραγωγής	100%	0%	0%	0%
Τηλεπικοινωνίες	10%	40%	0%	50%
Επισκευές & συντηρήσεις	100%	0%	0%	0%
Λοιπές παροχές τρίτων	0%	70%	0%	30%
Φόροι-τέλη κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων	70%	0%	0%	30%
Έξοδα μεταφορών	70%	0%	0%	30%
Έξοδα ταξιδιών	0%	30%	0%	70%
Έντυπα & γραφική ύλη	10%	60%	0%	30%
Υλικά άμεσης ανάλωσης	0%	80%	0%	20%
Προεξοφλητικοί τόκοι & έξοδα τραπεζών	0%	0%	100%	0%
Τόκοι & έξοδα λοιπών βραχ/σμων τραπεζικών χρηματοδοτήσεων	0%	0%	100%	0%
Αποσβέσεις κτιρίων	70%	20%	0%	10%
Αποσβέσεις μηχανημάτων	100%	0%	0%	0%
Αποσβέσεις Μ-Μ	70%	0%	0%	30%
Αποσβέσεις επίπλων	10%	70%	0%	20%
Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού	20%	50%	0%	30%

Επιπλέον, οι συντελεστές κατανομής εξόδων παραγωγής της λογιστικής χρήσης 20Χ2 μεταξύ των προϊόντων Χ και Ψ (για το επίπεδο παραγωγής που πραγματοποιήθηκε):

Είδος Εξόδου	Προϊόν Χ	Προϊόν Ψ
Πρώτες ύλες	70%	30%
Αμοιβές προσωπικού	60%	40%
Λοιπά έξοδα	50%	50%

Παρακάτω (στη λύση του παραδείγματος) παρουσιάζονται οι ημερολο-γιακές εγγραφές προσδιορισμού του λογιστικού αποτελέσματος χρήσης υποθέτοντας ότι ο επιχειρηματικός οργανισμός τηρεί τους λογαριασμούς της Ομάδας 9 με τη μέθοδο της αυτόνομης λειτουργίας.

Λύση παραδείγματος

Αρχικά θα συνταχθεί το Φύλλο Μερισμού των γενικών εξόδων.

Φύλλο Μερισμού				
Λογαριασμός	Λειτουργία Παραγωγής	Διοικητική Λειτουργία	Χρημ/μική Λειτουργία	Λειτουργία Διαθέσεως
Αμοιβές έμμισθου προσωπικού	5.000	12.500	0	7.500
Αμοιβές ημερομίσθιου προσωπικού	177.000	0	0	0
Εργοδοτικές εισφορές έμμισθου προσωπικού	1.200	3.000	0	1.800
Εργοδοτικές εισφορές ημερομ. προσωπικού	42.000	0	0	0
Ηλεκτρικό ρεύμα παραγωγής	12.000	0	0	0
Τηλεπικοινωνίες	400	1.600	0	2.000
Επισκευές & συντηρήσεις	20.000	0	0	0
Λοιπές παροχές τρίτων	0	3.500	0	1.500
Φόροι-τέλη κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων	5.600	0	0	2.400
Έξοδα μεταφορών	6.300	0	0	2.700
Έξοδα ταξιδιών	0	900	0	2.100
Έντυπα & γραφική ύλη	400	2.400	0	1.200
Υλικά άμεσης ανάλωσης	0	2.400	0	600
Προεξοφλητικοί τόκοι & έξοδα τραπεζών	0	0	6.000	0
Τόκοι & έξοδα λοιπών βραχ/σμων τραπεζικών χρηματοδοτήσεων	0	0	34.000	0
Αποσβέσεις κτιρίων	12.600	3.600	0	1.800
Αποσβέσεις μηχανημάτων	40.000	0	0	0
Αποσβέσεις Μ-Μ	14.000	0	0	6.000
Αποσβέσεις επίπλων	600	4.200	0	1.200
Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού	2.000	5.000	0	3.000
Σύνολο	<u>339.100</u>	<u>39.100</u>	<u>40.000</u>	<u>33.800</u>

Κατανομή των Εξόδων Παραγωγής Χρήσης 20Χ2 μεταξύ των Προϊόντων Χ και Ψ (για το επίπεδο παραγωγής που πραγματοποιήθηκε):

Είδος εξόδου	Προϊόν Χ	Προϊόν Ψ
Αναλώσεις πρώτων υλών ²	187.600	80.400
Αμοιβές προσωπικού	135.120	90.080
Λοιπά έξοδα	<u>56.950</u>	<u>56.950</u>
Κόστος παραγωγής	<u>379.670</u>	<u>227.430</u>

² 16.000.000 (Απόθεμα Αρχής) + 286.000.000 (Αγορές Περιόδου) – 34.000.000 (Απόθεμα Τέλους) = 286.000.000 (Αναλώσεις Περιόδου).

A. Εγγραφές στους λογαριασμούς της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής

(70.00) Έσοδα από πωλήσεις προϊόντος Χ εσωτερικού	450.000	
(70.01) Έσοδα από πωλήσεις προϊόντος Ψ εσωτερικού	250.000	
(80.00) Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης Μεταφορά των εσόδων στη γενική εκμ/ση.		700.000
(80.00) Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης	811.000	
(21.00) Απόθεμα έτοιμων προϊόντων Χ αρχής περιόδου		10.000
(21.01) Απόθεμα έτοιμων προϊόντων Ψ αρχής περιόδου		24.000
(23.00) Παραγωγή σε εξέλιξη αρχής περιόδου Χ		15.000
(23.01) Παραγωγή σε εξέλιξη αρχής περιόδου Ψ		8.000
(24.00) Απόθεμα πρώτων υλών αρχής περιόδου		16.000
(24.01) Αγορές πρώτων υλών		286.000
(60.00) Αμοιβές έμμισθου προσωπικού		25.000
(60.01) Αμοιβές ημερομίσθιου προσωπικού		177.000
(60.03) Εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις έμμισθου προσωπικού		6.000
(60.04) Εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις ημερομίσθιου προσωπικού		42.000
(62.00) Ηλεκτρικό ρεύμα παραγωγής		12.000
(62.03) Τηλεπικοινωνίες		4.000
(62.07) Επισκευές και συντηρήσεις		20.000
(62.98) Λοιπές παροχές τρίτων		5.000
(63.03) Φόροι-τέλη κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων		8.000
(64.00) Έξοδα μεταφορών		9.000
(64.01) Έξοδα ταξιδιών		3.000
(64.07) Έντυπα και γραφική ύλη		4.000
(64.08) Υλικά άμεσης ανάλωσης		3.000
(65.02) Προεξοφλητικοί τόκοι και έξοδα τραπεζών		6.000
(65.05) Τόκοι και έξοδα λοιπών βραχυπρόθεσμων τραπεζικών χρηματοδοτήσεων		34.000
(66.01) Αποσβέσεις κτιρίων		18.000
(66.02) Αποσβέσεις μηχανημάτων		40.000
(66.03) Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων		20.000

(66.04) Αποσβέσεις επίπλων και λοιπού εξοπλισμού		6.000	
(68.00) Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία			10.000
Μεταφορά των αποθεμάτων αρχής, των αγορών και των εξόδων στη γενική εκμετάλλευση.			

(21.05) Απόθεμα έτοιμων προϊόντων Χ τέλους χρήσης		16.000	
(21.06) Απόθεμα έτοιμων προϊόντων Ψ τέλους χρήσης		7.000	
(23.05) Παραγωγή σε εξέλιξη Χ τέλους χρήσης		19.000	
(23.06) Παραγωγή σε εξέλιξη Ψ τέλους χρήσης		24.000	
(24.05) Απόθεμα πρώτων υλών τέλους χρήσης		34.000	
(80.00) Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης			100.000
Μεταφορά των αποθεμάτων τέλους από τη γενική εκμετάλλευση στους λογαριασμούς αποθεμάτων.			

(80.01) Μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης		11.000	
(80.00) Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης			11.000
Για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών εκμετάλλευσης.			

(80.02) Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων		112.900	
(80.02.00) Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	39.100		
(80.02.02) Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως	33.800		
(80.02.06) Χρεωστικοί τόκοι & συναφή έξοδα	40.000		
(80.01) Μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης			112.900
Για τον προσδιορισμό των μικτών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης.			

(80.01) Μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης		101.900	
(86.00) Αποτελέσματα εκμετάλλευσης			101.900
(86.00.00) Μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης	101.900		
Μεταφορά των μικτών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης στα αποτελέσματα χρήσης.			

(86.00) Αποτελέσματα εκμετάλλευσης		72.900	
(86.00.02) Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	39.100		
(86.00.04) Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως	33.800		
(86.01) Χρηματοοικονομικά αποτελέσματα		40.000	
(86.01.09) Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	40.000		

(80.02) Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων		112.900
(80.02.00) Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	39.100	
(80.02.02) Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως	33.800	
(80.02.06) Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	40.000	
Μεταφορά των εξόδων μη προσδιοριστικών εξόδων των μικτών αποτελεσμάτων στα αποτελέσματα χρήσης.		

(86.02) Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα		27.000
(86.02.08) Έκτακτες ζημίες	10.000	
(86.02.09) Έξοδα προηγούμενων χρήσεων	8.000	
(86.02.10) Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους	9.000	
(81.02) Έκτακτες ζημίες		10.000
(82.00) Έξοδα προηγούμενων χρήσεων		8.000
(83.11) Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις		9.000
Μεταφορά των έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων στα αποτελέσματα χρήσης.		

(86.99) Καθαρά αποτελέσματα χρήσης		139.900
(86.00) Αποτελέσματα εκμετάλλευσης		72.900
(86.00.02) Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	39.100	
(86.00.04) Έξοδα λειτουργίας διάθεσης	33.800	
(86.01) Χρηματοοικονομικά αποτελέσματα		40.000
(86.01.09) Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	40.000	
(86.02) Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα		27.000
(86.02.08) Έκτακτες ζημίες	10.000	
(86.02.09) Έξοδα προηγούμενων χρήσεων	8.000	
(86.02.10) Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους	9.000	
Μεταφορά των β' στον α' για τον προσδιορισμό των καθαρών αποτελεσμάτων χρήσης.		

(86.00) Αποτελέσματα εκμετάλλευσης		101.900
(86.00.00) Μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης	101.900	
(86.99) Καθαρά αποτελέσματα χρήσης		101.900
Μεταφορά των α' στον β' για τον προσδιορισμό των καθαρών αποτελεσμάτων χρήσης.		

(88.01) Ζημίες χρήσης		38.000
(86.99) Καθαρά αποτελέσματα χρήσης		38.000
Για τον προσδιορισμό των καθαρών αποτελεσμάτων χρήσης.		

Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης			
I. Αποτελέσματα εκμετάλλευσης			
Κύκλος εργασιών			700.000
Μείον: Κόστος πωληθέντων			<u>598.100</u>
Μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης			101.900
ΜΕΙΟΝ: 1. Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	39.100		
3. Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως	<u>33.800</u>		<u>72.900</u>
Μερικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης			29.000
Μείον:			
3. Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	<u>40.000</u>	<u>40.000</u>	<u>40.000</u>
Ολικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης (ζημία)			(11000)
II. ΜΕΙΟΝ: Έκτακτα αποτελέσματα			
2. Έκτακτες ζημίες	10.000		
3. Έξοδα προηγούμενων χρήσεων	8.000		
4. Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους	<u>9.000</u>	<u>27.000</u>	<u>27.000</u>
Οργανικά και έκτακτα αποτελέσματα (ζημία)			(38.000)
ΜΕΙΟΝ:			
Σύνολο αποσβέσεων πάγιων στοιχείων		84.000	
Μείον: Οι από αυτές ενσωμ. στο λειτουργικό κόστος		<u>84.000</u>	<u>0</u>
Καθαρά Αποτελέσματα Χρήσης προ φόρων (ζημία)			<u>(38.000)</u>

B. Εγγραφές στους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής

(94.01) Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή		34.000	
(94.01.00) Έτοιμο προϊόν Χ	10.000		
(94.01.01) Έτοιμο προϊόν Ψ	24.000		
(94.03) Παραγωγή σε εξέλιξη		23.000	
(94.03.00) Παραγωγή σε εξέλιξη Χ	15.000		
(94.03.01) Παραγωγή σε εξέλιξη Ψ	8.000		
(94.04) Πρώτες & βοηθητικές ύλες-υλικά συσκευασίας		16.000	
(94.04.00) Πρώτη ύλη Α	16.000		
(90.01) Αρχικά αποθέματα λογισμένα			73.000
(90.01.01) Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή λογισμένα	34.000		
(90.01.03) Παραγωγή σε εξέλιξη λογισμένη	23.000		
(90.01.04) Πρώτες και βοηθητικές ύλες λογισμένες	16.000		
Καταλογισμός των αποθεμάτων αρχής περιόδου στους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής.			

(94.04) Πρώτες & βοηθητικές ύλες-υλικά συσκευασίας		286.000	
(94.04.00) Πρώτη ύλη Α	286.000		
(90.02) Αγορές λογισμένες			286.000
Καταλογισμός των αγορών της χρήσης στους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής.			

(91.05) Οργανικά έξοδα κατ' είδος προς μερισμό ³		452.000	
(90.06) Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα Καταλογισμός λειτουργικών εξόδων στους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής.			452.000
(90.07) Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα		700.000	
(96.01) Πωλήσεις προϊόντων			700.000
(96.01.00) Πωλήσεις προϊόντος Χ	450.000		
(96.01.01) Πωλήσεις προϊόντος Ψ	250.000		
Καταλογισμός των πωλήσεων στους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής.			
(92.00) Έξοδα λειτουργίας παραγωγής		339.100	
(92.01) Έξοδα διοικητικής λειτουργίας		39.100	
(92.03) Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως		33.800	
(92.04) Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας		40.000	
(91.05) Οργανικά έξοδα κατ' είδος προς μερισμό			452.000
Μερισμός λειτουργικών εξόδων στα κέντρα κόστους.			
(93.00) Παραγωγή σε εξέλιξη Χ		394.670	
(93.01) Παραγωγή σε εξέλιξη Ψ		235.430	
(94.03) Παραγωγή σε εξέλιξη			23.000
(94.03.00) Παραγωγή σε εξέλιξη Χ	15.000		
(94.03.01) Παραγωγή σε εξέλιξη Ψ	8.000		
(94.04) Πρώτες & βοηθητικές ύλες- υλικά συσκευασίας			268.000
(94.04.00) Πρώτη ύλη Α	268.000		
(92.00) Έξοδα λειτουργίας παραγωγής			339.100
Προσδιορισμός του κόστους παραγωγής των προϊόντων Χ και Ψ.			
(94.01) Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή		587.100	
(94.01.00) Έτοιμο προϊόν Χ	375.670		
(94.01.01) Έτοιμο προϊόν Ψ	211.430		
(94.03) Παραγωγή σε εξέλιξη		43.000	
(94.03.00) Παραγωγή σε εξέλιξη Χ	19.000		
(94.03.01) Παραγωγή σε εξέλιξη Ψ	24.000		
(93.00) Παραγωγή σε εξέλιξη Χ			394.670
(93.01) Παραγωγή σε εξέλιξη Ψ			235.430
Καταλογισμός του κόστους παραγωγής των έτοιμων προϊόντων της χρήσης καθώς και των ημικατεργασμένων τέλους χρήσης.			

³ Θα παρατεθούν από κάτω όλοι οι λογαριασμοί των εξόδων που θα χρεωθούν ως τριτοβάθμιοι και τεταρτοβάθμιοι. Στο παράδειγμα αυτό δεν γίνεται να μην προκληθεί σύγχυση στον αναγνώστη.

(96.20) Κόστος παραγωγής πωλημένων		598.100	
(96.20.00) Κόστος προϊόντος Χ	369.670		
(96.20.00) Κόστος προϊόντος Ψ	228.430		
(94.01) Προϊόντα έτοιμα & ημιτελή			598.100
(94.01.00) Έτοιμο προϊόν Χ	369.670		
(94.01.01) Έτοιμο προϊόν Ψ	228.430		
Καταλογισμός κόστους πωληθέντων χρήσης.			

(96.01) Πωλήσεις προϊόντων		700.000	
(96.01.00) Πωλήσεις προϊόντος Χ	450.000		
(96.01.01) Πωλήσεις προϊόντος Ψ	250.000		
(96.22) Μικτά αναλυτικά αποτελ/τα			700.000
(96.22.01) Προϊόντων έτοιμων και ημιτελών	700.000		
(96.22.01.00) Έτοιμου προϊόντος Χ	450.000		
(96.22.01.01) Έτοιμου προϊόντος Ψ	250.000		
Μεταφορά των α' στους β'.			

(96.22) Μικτά αναλυτικά αποτελ/τα		598.100	
(96.22.01) Προϊόντων έτοιμων και ημιτελών	598.100		
(96.22.01.00) Έτοιμου προϊόντος Χ	369.670		
(96.22.01.01) Έτοιμου προϊόντος Ψ	228.430		
(96.20) Κόστος παραγωγής πωλημένων			598.100
(96.20.00) Κόστος προϊόντος Χ	369.670		
(96.20.00) Κόστος προϊόντος Ψ	228.430		
Μεταφορά των β' στους α'.			

(96.22) Μικτά αναλυτικά αποτελ/ματα		101.900	
(96.22.01) Προϊόντων έτοιμων και ημιτελών	101.900		
(96.22.01.00) Έτοιμου προϊόντος Χ	80.330		
(96.22.01.01) Έτοιμου προϊόντος Ψ	21.570		
(98.99) Αποτελέσματα χρήσης			101.900
(98.99.00) Μικτά αποτελέσματα εκμεταλ/σεως	101.900		
Μεταφορά των α' στους β'.			

(98.99) Αποτελέσματα χρήσης		112.900	
(98.99.01) Έξοδα που βαρύνουν τα μικτά αποτελέσματα	112.900		
(98.99.01.00) Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	39.100		
(98.99.01.02) Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως	33.800		
(99.99.01.03) Έξοδα χρηματ/κονομικής λειτουργίας	40.000		
(92.01) Έξοδα διοικητικής λειτουργίας			39.100
(92.03) Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως			33.800
(92.04) Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας			40.000
Μεταφορά των β' στους α'.			

(98.99) Αποτελέσματα χρήσης		27.000	
(98.99.04) Έκτακτα και ανόργανα αποτελ/τα	10.000		
(98.99.05) Έξοδα προηγούμενων χρήσεων	8.000		
(98.99.06) Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους	9.000		
(90.08) Αποτελέσματα λογισμένα			27.000
(90.08.01) Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα λογισμένα	10.000		
(90.08.02) Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων λογισμένα	8.000		
(90.08.03) Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους λογισμένες	9.000		
Καταλογισμός των μη λειτουργικών εξόδων και ζημιών.			
(98.99) Αποτελέσματα χρήσης		101.900	
(98.99.00) Μικτά αποτελέσματα εκμεταλ/σεως	101.900		
(98.99) Αποτελέσματα χρήσης			101.900
(98.99.98) Καθαρά αποτελέσματα εκμετ/σεως	101.900		
Για τον προσδιορισμό των καθαρών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης.			
(98.99) Αποτελέσματα χρήσης		112.900	
(98.99.98) Καθαρά αποτελέσματα εκμεταλ/σεως	112.900		
(98.99) Αποτελέσματα χρήσης			112.900
(98.99.01) Έξοδα που βαρύνουν τα μικτά αποτελέσματα	112.900		
(98.99.01.00) Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	39.100		
(98.99.01.02) Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως	33.800		
(98.99.01.03) Έξοδα χρηματ/κής λειτουργίας	40.000		
Για τον προσδιορισμό των καθαρών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης.			
(98.99) Αποτελέσματα χρήσης		38.000	
(98.99.99) Καθαρά αποτελέσματα χρήσης	38.000		
(98.99) Αποτελέσματα χρήσης			38.000
(98.99.04) Έκτακτα και ανόργανα αποτ/τα	10.000		
(98.99.05) Έξοδα προηγούμενων χρήσεων	8.000		
(98.99.06) Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους	9.000		
(98.99.98) Καθαρά αποτελέσματα εκμετ/σεως	11.000		
Για τον προσδιορισμό των καθαρών αποτελεσμάτων χρήσης.			

Μετά από τις παραπάνω εγγραφές, το ισοζύγιο των δευτεροβάθμιων λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής θα έχει ως εξής:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΟΣΑ		ΥΠΟΛΟΙΠΟ	
	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ
(90.01) Αρχικά αποθέματα λογισμένα	-	73.000	-	73.000
(90.02) Αγορές λογισμένες	-	286.000		286.000
(90.06) Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα	-	452.000	-	452.000
(90.07) Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα	700.000	-	700.000	-
(90.08) Αποτελέσματα λογισμένα	-	27.000	-	27.000
(91.05) Οργανικά έξοδα κατ' είδος προς μερισμό	452.000	452.000	-	-
(92.00) Έξοδα λειτουργίας παραγωγής	339.100	339.100	-	-
(92.01) Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	39.100	39.100	-	-
(92.03) Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως	33.800	33.800	-	-
(92.04) Έξοδα χρηματ/μικής λειτουργίας	40.000	40.000	-	-
(93.00) Παραγωγή σε εξέλιξη Χ	394.670	394.670	-	-
(93.01) Παραγωγή σε εξέλιξη Ψ	235.430	235.430	-	-
(94.01) Προϊόντα έτοιμα & ημιτελή	621.100	598.100	23.000	-
(94.03) Παραγωγή σε εξέλιξη	66.000	23.000	43.000	-
(94.04) Πρώτες & βοηθητικές ύλες	302.000	268.000	34.000	-
(96.01) Πωλήσεις προϊόντων	700.000	700.000	-	-
(96.02) Κόστος παραγωγής πωλημένων	598.100	598.100	-	-
(96.22) Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα	700.000	700.000	-	-
(98.99) Αποτελέσματα χρήσης	392.700	354.700	38.000	-
Σύνολο	<u>5.614.000</u>	<u>5.614.000</u>	<u>838.000</u>	<u>838.000</u>

Όσον αφορά τους λογαριασμούς που παρουσιάζουν υπόλοιπο, αυτοί θα κλείσουν με αντιλογισμό.