

ΟΜΑΔΑ 9^Η ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ

Μ Α Θ Η Σ Ι Α Κ Ο Ι Σ Τ Ο Χ Ο Ι

Οι στόχοι της διδακτικής ενότητας κινούνται σε τρία επίπεδα:

A. Επίπεδο των γνώσεων:

Οι εκπαιδευόμενοι μπορούν:

- Να **αναγνωρίζουν** τους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής και τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους προϊόντων και υπηρεσιών.

B. Επίπεδο των ικανοτήτων:

- Να **περιγράφουν και να κατονομάζουν** τους λογαριασμούς της ομάδας 9.
- Να μπορούν να **ανταποκριθούν στις ανάγκες λογιστικής παρακολούθησης** της αναλυτικής λογιστικής και να είναι σε θέση να **επιλύουν προβλήματα** και ασκήσεις.
- Να μπορούν να **αξιολογήσουν** τις επιπτώσεις από την ορθή εφαρμογή (ή από την απουσία ορθής εφαρμογής) της σύνδεσης Γενικής Λογιστικής με Αναλυτική Λογιστική.

Γ. Επίπεδο στάσεων:

- Να αντιληφθούν και να **αποδεχτούν** το γεγονός ότι είναι απαραίτητη η σύνδεση Αναλυτικής και Γενικής Λογιστικής με τον προβλεπόμενο τρόπο, με σκοπό τον ορθό προσδιορισμό του κόστους.
- Να **συνειδητοποιήσουν** τη σκοπιμότητα-χρησιμότητα της καταγραφής, μερισμού και παρακολούθησης του κόστους.

Θ Ε Μ Α Τ Α Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο Υ

- **Λειτουργία και συνδεσμολογία των λογαριασμών.**
- **Υπόχρεοι τήρησης Αναλυτικής Λογιστικής.**
- **Χρόνος και τρόπος καταχώρισης των εγγραφών στην Αναλυτική Λογιστική.**
- **Διάρθρωση των λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής.**
- **Περιεχόμενο και λειτουργία των λογαριασμών της ομάδας 9.**
- **Σύνδεση Γενικής με Αναλυτική Λογιστική.**

17.1 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΚΑΙ ΣΥΝΔΕΣΜΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

Με τους λογαριασμούς της ομάδας 9 καλύπτονται οι εσωτερικές ανάγκες της οικονομικής μονάδας, παρακολουθώντας το σχηματισμό του λειτουργικού και του κατά φορέα κόστους, τα συνολικά και τα κατ' είδος αναλυτικά αποτελέσματα. Ακόμη, παρέχονται πληροφορίες σχετικά με τα αποθέματα και την αποτελεσματικότητα της λειτουργίας του συνόλου της εκμετάλλευσης και των τμημάτων της.

Η ομάδα 9 λειτουργεί ανεξάρτητα από τους λογαριασμούς ουσίας της Γενικής Λογιστικής (ομάδες 1-8) και οι λογαριασμοί συνδέονται και συλλειτουργούν μόνο μεταξύ τους. Με αυτόν τον τρόπο επιτυγχάνεται η διατήρηση της αρχής της κατ' είδος συγκέντρωσης και παρακολούθησης στη Γενική Λογιστική των αποθεμάτων, των εξόδων, των εσόδων και της κατάρτισης του λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης με λογιστικές εγγραφές.

17.2 ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΤΗΡΗΣΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Σύμφωνα με τις ειδικές διατάξεις, που αναφέρονται στην εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ. του άρθρου 7 του Ν.1882/1990 (ΦΕΚ Α'43), υποχρεώθηκαν οι ανώνυμες εταιρίες, οι εταιρίες περιορισμένης ευθύνης και οι κατά μετοχές ετερόρρυθμες εταιρίες, οι οποίες υποχρεούνται να επιλέγουν τους ελεγκτές τους από τους ορκωτούς λογιστές του Σώματος Ορκωτών Λογιστών (Σ.Ο.Λ.) του Ν.Δ. 3329/1955 (ΦΕΚ Α'280), τώρα του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών του Ν.1969/1991 (ΦΕΚ Α'167), για την τήρηση των λογιστικών βιβλίων να εφαρ-

μόζουν το Ε.Γ.Λ.Σ. (πλήρως δηλαδή) και τους λογαριασμούς της ομάδας 9, που αναφέρονται στην Αναλυτική Λογιστική εκμετάλλευσης από την εταιρική χρήση που αρχίζει μετά την 31^η Δεκεμβρίου 1990.

17.3 ΧΡΟΝΟΣ ΚΑΙ ΤΡΟΠΟΣ ΚΑΤΑΧΩΡΙΣΗΣ ΤΩΝ ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΣΤΗΝ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

Δεν προβλέπεται κάποιος ειδικός τρόπος καταχώρισης των λογιστικών εγγραφών της Αναλυτικής Λογιστικής. Με την απόφαση 033737/ΠΟΛ. 1155/1993 του Υπ. Οικονομικών, η καταχώριση των εγγραφών μπορεί να γίνει είτε στο Γενικό Ημερολόγιο, επί κλασικού συστήματος, είτε στο Ημερολόγιο Διαφόρων Πράξεων ή στο Συγκεντρωτικό Ημερολόγιο, επί συγκεντρωτικού συστήματος, καθώς επίσης και στο Ημερολόγιο Εγγραφών Ισολογισμού, με την απαραίτητη προϋπόθεση ότι δε θα αναμειγνύονται σε καμία περίπτωση οι εγγραφές αυτές με τις εγγραφές της Γενικής Λογιστικής. Επίσης, μπορεί η καταχώριση των εγγραφών της Αναλυτικής Λογιστικής να γίνεται σε ειδικό (χωριστό) ημερολόγιο, το οποίο μπορεί να τηρείται αθεώρητο, εφόσον τα δεδομένα των εγγραφών της Αναλυτικής Λογιστικής θα έχουν ήδη καταχωριστεί πρωτογενώς σε θεωρημένο ημερολόγιο της Γενικής Λογιστικής.

Με τη χρήση των λογαριασμών της ομάδας 9 υπολογίζεται το κόστος παραγωγής και τα αναλυτικά (κατ' είδος δραστηριότητας) αποτελέσματα βραχυχρόνια (μηνιαία, ετήσια κ.λπ.) Με τη γνωμάτευση 1389/90 του Ε.Σ.Υ.Λ. οι υποχρεωτικής τήρησης λογαριασμοί της Αναλυτικής Λογιστικής πρέπει να ενημερώνονται τουλάχιστον στο τέλος της χρήσης. Η ενημέρωση αυτή πρέπει να γίνεται σύμφωνα με τους κανόνες και τις αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ., δηλαδή το λειτουργικό κόστος στους υπολογαριασμούς του 92 και το κόστος παραγωγής στους υπολογαριασμούς του 93 να προσδιορίζεται χωρίς αυθαίρετους μερισμούς, αλλά με βάση τα πραγματικά γεγονότα του σκοπού και της αιτίας ανάλωσης των εξόδων, καθώς και των πρώτων και βοηθητικών υλών-υλικών.

17.4 ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Η ανάπτυξη των δευτεροβάθμιων, τριτοβάθμιων κ.λπ. λογαριασμών του κυκλώματος γίνεται ελεύθερα, σύμφωνα με τις ανάγκες της επιχείρησης, κάτω από τους παρακάτω υποχρεωτικούς πρωτοβάθμιους λογαριασμούς:

ΚΩΔΙΚΟΣ ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΟΥ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ
90	Διάμεσοι-Αντικρυζόμενοι 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 ενσωμάτωσης και καταλογισμού.
98	Αναλυτικά αποτελέσματα.

Η τήρηση όλων των παραπάνω πρωτοβάθμιων λογαριασμών δεν είναι υποχρεωτική, εφόσον δεν είναι απαραίτητοι από την οικονομική μονάδα. Σε περίπτωση όμως χρήσης τους θα πρέπει να είναι αναπτυγμένοι κατά το Ε.Γ.Λ.Σ.

Οι επιχειρήσεις, που ελέγχονται υποχρεωτικά από τους ορκωτούς ελεγκτές, πρέπει να τηρούν υποχρεωτικά τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς 90, 92, 93, 94, 96 και 98. Οι υπόλοιποι λογαριασμοί (91, 95 και 97) γίνονται υποχρεωτικοί, εφόσον η οικονομική μονάδα αποφασίσει να τους τηρήσει.

17.5 ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΗΣ ΟΜΑΔΑΣ 9

90	Διάμεσοι-Αντικρυζόμενοι λογαριασμοί
-----------	--

Με τη χρήση του λογαριασμού 90, ο οποίος λειτουργεί ως συνδετικός κρίκος για ανάλυση και επεξεργασία των δεδομένων της Γενικής Λογιστικής στην Αναλυτική Λογιστική, εξασφαλίζεται η αυτονομία της λειτουργίας των συστημάτων Γενικής και Αναλυτικής Λογιστικής. Οι υπολογαριασμοί του 90 ονομάζονται διάμεσοι, επειδή κατά τη μεταφορά των δεδομένων παρεμβάλλονται μεταξύ των λογαριασμών των δύο τομέων της Λογιστικής, και αντικριζόμενοι, επειδή αντικρίζουν απόλυτα τους λογαριασμούς των ομάδων 2,

6, 7 και 8 της Γενικής Λογιστικής, χωρίς κατά τη μεταφορά αυτή να θίγονται ή να κινούνται οι οικείοι λογαριασμοί της Γενικής Λογιστικής.

Η αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης χρησιμοποιεί τα δεδομένα της Γενικής Λογιστικής που αναφέρονται:

- στα αρχικά αποθέματα,
- στις αγορές των αποθεμάτων,
- στα πραγματοποιηθέντα κατ' είδος έξοδα και έσοδα και
- στους λογαριασμούς 81-85 της ομάδας 8.

Η μεταφορά των δεδομένων της Γενικής Λογιστικής αποβλέπει στην επεξεργασία τους μέσα στο κλειστό κύκλωμα της Αναλυτικής Λογιστικής, με στόχο το σχηματισμό του λειτουργικού κόστους και τον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής των προϊόντων, των υπηρεσιών ή του κόστους αγοράς των εμπορευμάτων.

17.6 ΣΥΝΔΕΣΗ ΓΕΝΙΚΗΣ ΜΕ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

Λογαριασμοί Γενικής Λογιστικής	Λογαριασμοί Αναλυτικής Λογιστικής
Λογαριασμοί ομάδας 2	90.01 Αρχικά αποθέματα λογισμένα. 90.02 Αγορές λογισμένες.
Λογαριασμοί ομάδας 6	90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα.
Λογαριασμοί ομάδας 7	90.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα.
Λογαριασμοί ομάδας 8(81-85)	90.08 Αποτελέσματα λογισμένα.
91	Ανακατάταξη εξόδων - αγορών και εσόδων

Ο λογαριασμός 91 λειτουργεί ως διάμεσος ανάμεσα στο λογαριασμό 90 και στους λοιπούς λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής. Παρεμβαλλόμενος μεταξύ τους εξυπηρετεί την κατάταξη των εξόδων και των εσόδων κατά τρόπο διαφορετικό από εκείνο της Γενικής Λογιστικής, με αποτέλεσμα τη λήψη πληροφοριών, τη συγκέντρωση των κατ' είδος εξόδων της Γενικής Λογιστικής, τα οποία μερίζονται στους φορείς κόστους, και την εξαγωγή βραχυχρόνιων αποτελεσμάτων με τη βοήθεια των λογαριασμών 91.02, 91.06, 91.07 και 91.08.

92	Κέντρα (θέσεις) κόστους
-----------	--------------------------------

Στους υπολογαριασμούς του 92 προσδιορίζεται και παρακολουθείται το λειτουργικό κόστος της επιχείρησης.

Οι ανάπτυξη του λογαριασμού 92 γίνεται σε υποχρεωτικής τήρησης δευτεροβάθμιους.

ΚΩΔΙΚΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ
92	Κέντρα (θέσεις) κόστους.
92.00	Έξοδα λειτουργίας παραγωγής.
92.01	Έξοδα διοικητικής λειτουργίας.
92.02	Έξοδα λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης.
92.03	Έξοδα λειτουργίας διάθεσης.
92.04	Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας.

Η περαιτέρω ανάπτυξη των υποχρεωτικών δευτεροβάθμιων λογαριασμών γίνεται ελεύθερα, σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε οικονομικής μονάδας. Ο τελευταίος βαθμός ανάλυσης κάθε λογαριασμού, στον οποίο συγκεντρώνεται και παρακολουθείται το κόστος ενός κέντρου, ταυτίζεται με τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς της ομάδα 6 και 2 (όταν τα αποθέματα που αναλύονται, δε χρεώνονται απευθείας στο κόστος παραγωγής, λογαριασμός 93) της Γενικής Λογιστικής.

Παράδειγμα ανάλυσης του κόστους κέντρου X

92 Κέντρα (θέσεις) κόστους

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.00 Έξοδα λειτουργίας τμήματος X

92.00.00.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

92.00.00.62 Αμοιβές και έξοδα τρίτων

92.00.00.63 Φόροι-τέλη

92.00.00.64 Διάφορα έξοδα

κ.λπ.

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

Στους υπολογαριασμούς του 93 συγκεντρώνεται και παρακολουθείται το ολικό κόστος παραγωγής των ενδιάμεσων και τελικών φορέων (προϊόντων ή υπηρεσιών ή πάγιων στοιχείων), το κόστος ερευνών και ανάπτυξης και το κόστος ιδιοπαραγωγής πάγιων στοιχείων.

94	Αποθέματα
-----------	------------------

Στους υπολογαριασμούς του 94 παρακολουθούνται τα κάθε είδους, μορφής και κατηγορίας αποθέματα (εμπορεύματα, πρώτες ύλες, έτοιμα και ημιτελή κτλ) της οικονομικής μονάδας.

Η ανάπτυξη του λογαριασμού 94 γίνεται σε υποχρεωτικής τήρησης δευτεροβάθμιους.

ΚΩΔΙΚΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ
94	Αποθέματα
94.20	Εμπορεύματα
94.21	Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή
94.22	Υποπροϊόντα και υπολείμματα
94.23	Παραγωγή σε εξέλιξη
κ.λπ.	κ.λπ.

Η ανάλυση του 94 στους υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους γίνεται σύμφωνα με τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς της ομάδας 2 της Γενικής Λογιστικής.

95	Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος
-----------	---

Στους υπολογαριασμούς του 95 παρακολουθούνται οι αποκλίσεις του πραγματικού από το πρότυπο κόστος, όταν η οικονομική μονάδα εφαρμόζει σύστημα πρότυπης κοστολόγησης.

96**Έσοδα-Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα**

Στους υπολογαριασμούς του 96 παρακολουθούνται σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε οικονομικής μονάδας τα έσοδα της ομάδας 7 της Γενικής Λογιστικής, το κόστος πωληθέντων και τα άμεσα έξοδα πωλήσεων. Έτσι, προσδιορίζεται αναλυτικά το αποτέλεσμα κατά πηγή προέλευσης (εμπόρευμα, προϊόν).

97**Διαφορές ενσωμάτωσης και καταλογισμού**

Στους υπολογαριασμούς του 97 παρακολουθούνται οι διαφορές που δημιουργούνται κατά το λογισμό στο κόστος και στα έσοδα, ή κατά τον καταλογισμό στους τελικούς φορείς των εξόδων κατ' είδος ή των ομαδοποιημένων στοιχείων κόστους, καθώς και κατά τη μεταφορά στην Αναλυτική Λογιστική των οργανικών εσόδων.

98**Αναλυτικά αποτελέσματα**

Στους υπολογαριασμούς του 98 στο τέλος κάθε περιόδου λογισμού ή στο τέλος κάθε χρήσης συγκεντρώνονται τα υπόλοιπα όλων των αποτελεσματικών λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής, στους οποίους απεικονίζονται τα οργανικά και ανόργανα αποτελέσματα της οικονομικής μονάδας.

17.7 ΕΡΩΤΗΣΕΙΣ – ΑΣΚΗΣΕΙΣ

17.7.1 Ερωτήσεις

1. Τι παρακολουθούμε με τους λογαριασμούς της ομάδας 9;
2. Ποιοί έχουν υποχρέωση τήρησης Αναλυτικής Λογιστικής;
3. Ποιο είναι το περιεχόμενο και η λειτουργία του λογαριασμού 90;
4. Τι παρακολουθούμε με τον λογαριασμό 92;

17.7.2 Ερωτήσεις σωστού ή λάθους

Τοποθετήστε κύκλο γύρω από το γράμμα που αντιστοιχεί στη σωστή απάντηση.

1. Με τους λογαριασμούς της ομάδας 9 καλύπτονται οι εσωτερικές ανάγκες της οικονομικής μονάδας, παρακολουθώντας το σχηματισμό του λειτουργικού και του κατά φορέα κόστους.

Σ Λ

2. Στους υπολογαριασμούς του 95 παρακολουθούνται οι αποκλίσεις του πραγματικού από το πρότυπο κόστος, όταν η οικονομική μονάδα εφαρμόζει σύστημα πρότυπης κοστολόγησης.

Σ Λ

3. Η ομάδα 9 λειτουργεί μαζί με τους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής (ομάδες 1-8) και οι λογαριασμοί συνδέονται και συλλειτουργούν μεταξύ τους.

Σ Λ

4. Η αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης χρησιμοποιεί τα δεδομένα της Γενικής Λογιστικής που αναφέρονται:

- στα αρχικά αποθέματα,
- στις αγορές των αποθεμάτων,