

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΑΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΘΕΜΑ: "ΑΠΟΓΡΑΦΗ - ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ - ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ
ΕΣΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ "**

ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ

ΚΟΣΜΑΤΟΣ ΙΩΑΝΝΗΣ

ΚΑΤΩΠΟΔΗΣ ΧΡΗΣΤΟΣ

ΧΑΛΔΗΣ ΘΕΜΙΣΤΟΚΛΗΣ

ΥΠΕΥΘΥΝΟΣ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ

κ. Π. ΠΑΠΑΧΡΟΝΟΠΟΥΛΟΣ



ΠΑΤΡΑ 1995

ΤΥΜΟΣ	1886
ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ	



ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

- ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1. ΑΠΟΓΡΑΦΗ

- Έννοια Απογραφής
- Σκοποί Απογραφής
- Σημασία - Λόγοι Σύνταξης Απογραφής
- Είδη Απογραφής
- Είδη και Χρόνος Σύνταξης κατά τον Κ.Β.Σ.
- Τρόποι καταχώρησης των περιουσιακών στοιχείων στο Βιβλίο Απογραφών
- Η απογραφή σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ.
- Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών

2. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

- Έννοια Αποτίμηση
- Αποτίμηση Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων
- Αποτίμηση Εμπορεύσιμων Στοιχείων
- Αποτίμηση Απαιτήσεων σε εγχώριο νόμισμα
- Αποτίμηση Υποχρεώσεων
- Αποτίμηση Διαθεσίμων

3. ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ

- Έννοια Συναλλαγματικών Διαφορών
- Συναλλαγματικές Διαφορές από συνάλλαγμα ταμείου ή καταθέσεων
- Συναλλαγματικές διαφορές από Υποχρεώσεις - Απαιτήσεις
- Συναλλαγματικές διαφορές από λήψη δανείου για αγορά παγίου στοιχείου.

4. ΕΣΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

- Έννοια Κοστολόγησης
- Σκοποί κοστολόγησης
- Κοινοί κανόνες κοστολόγησης και για εσωλογιστική και για εξωλογιστική.
- Εσωλογιστική κοστολόγηση σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ.
- Παράδειγμα (σχηματικό) εσωλογιστικής κοστολόγησης
- Εξωλογιστική κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής βάση ΕΓΛΣ
- Εξωλογιστική κοστολόγηση από παραγωγική διαδικασία.

1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Το θέμα που πραγματεύεται η πτυχιακή εργασία που έχετε στα χέρια σας, είναι η Απογραφή, των στοιχείων της περιουσίας μιας οικονομικής μονάδας, καθώς και οι συναλλαγματικές διαφορές που εμφανίζονται από τις διάφορες δραστηριότητες μιας οικονομικής μονάδας που εκφράζονται με ξένο νόμισμα. Ακόμα σ' αυτή την πτυχιακή εργασία θα ασχοληθούμε με την Εσωλογιστική και Εξωλογιστική Κοστολόγηση.

Στο μέτρο του δυνατού, θα προσπαθήσουμε να αναλύσουμε όλα τα θέματα με όσο το δυνατό πιο σαφή και περιεκτικό τρόπο, εμβαθύνονται στα κύρια σημεία του θέματος.

Αρχίζουμε λοιπόν την επεξεργασία του θέματος, ξεκινώντας από την ΑΠΟΓΡΑΦΗ.

1. ΑΠΟΓΡΑΦΗ

Νομίζουμε ότι σωστό θα ήταν πριν ακόμα δώσουμε τον ορισμό της απογραφής να παραθέσουμε το άρθρο 27 του Κ.Φ.Σ. περί απογραφής.

ΑΡΘΡΟ 27

ΑΠΟΓΡΑΦΗ

1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου και μέσα στις προθεσμίες που προβλέπονται από το άρθρο 17 του Κώδικα αυτού, προβαίνει σε καταμέτρηση, καταγραφή και αποτίμηση στο βιβλίο απογραφών όλων των στοιχείων της επαγγελματικής του περιουσίας.

2. Ο επιτηδευματίας που πρόκειται να τηρήσει για πρώτη φορά υποχρεωτικά ή προαιρετικά τρίτης κατηγορίας συντάσσει απογραφή έναρξης, στις προθεσμίες που ορίζονται από τις παραγράφους 7 και 8 του άρθρου 17 του Κώδικα αυτού.

Όταν δεν υπάρχουν πάγια περιουσιακά στοιχεία ή αποθέματα, αντί της σύνταξης απογραφής έναρξης, καταχωρούνται αναλυτικά τα λοιπά στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού στην εγγραφή ανοίγματος των βιβλίων.

3. Η ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων και η καταγραφή τους στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου γίνεται διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο. Η καταχώρηση, η οποία περιλαμβάνει το είδος, τη μονάδα μέτρησης και την ποσότητα, γίνεται με μία εγγραφή για ολόκληρη την ποσότητα κάθε είδους αγαθού, για κάθε αποθηκευτικό χώρο. Μέχρι την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού καταχωρείται η κατά μονάδα αξία, στην οποία αποτιμήθηκε κάθε είδος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κώδικα αυτού, καθώς και η συνολική του αξία.

Προκειμένου περί υποκαταστήματος, εφόσον τηρούνται βιβλία από τα οποία δεν εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα, η ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων καταγράφεται σε διπλότυπες καταστάσεις. Το ένα αντίτυπο της κατάστασης αποστέλλεται στην έδρα μέσα στην προθεσμία που ορίζεται από την παράγραφο 7 του άρθρου 17 του Κώδικα αυτού, για την ενημέρωση του βιβλίου απογραφών.

Για το υποκατάστημα που λειτουργεί στον ίδιο νομό με την έδρα ή σε απόσταση μικρότερη των 50 χιλιομέτρων, από αυτή που δεν εξάγει αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα η καταγραφή των αποθεμάτων μπορεί να γίνεται απευθείας στο βιβλίο απογραφών της έδρας, διακεκριμένα.

4. Για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο αναγράφονται στο βιβλίο απογραφών τουλάχιστον :

- α) η αξία κτήσης ή το κόστος ιδιοκατασκευής του, προσαυξημένο με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων,
- β) οι αποσβέσεις του και
- γ) η αναπόσβεστη αξία του.

Όταν ο επιτηδευματίας τηρεί θεωρημένα βιβλία - μητρώα πάγιων περιουσιακών στοιχείων και αποσβέσεων μπορεί να καταχωρεί στην απογραφή την πιο πάνω ανάλυση, κατά ομοειδείς κατηγορίες πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

Σε περίπτωση ολοσχερούς απόσβεσης παγίου περιουσιακού στοιχείου διατηρείται στην απογραφή αναπόσβεστη αξία μιας δραχμής, όταν το περιουσιακό στοιχείο εξακολουθεί να παραμένει στην κυριότητα του επιτηδευματία.

5. Κατ' εξαίρεση των οριζομένων στην προηγούμενη παράγραφο, για τα έπιπλα και σκευή μπορεί να αναγράφεται στο βιβλίο απογραφών, κατά συντελεστή αποσβέσεων, το συνολικό ποσό της αξίας κτήσης τους, οι αποσβέσεις και η αναπόσβεστη αξία τους.

6. Για τα λοιπά στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού, τα οποία παρακολουθούνται με περιληπτικούς - γενικούς λογαριασμούς, μπορεί να καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών τα υπόλοιπα μόνο των οικείων λογαριασμών, εφόσον καταχωρείται ανάλυση καθενός λογαριασμού σε καταστάσεις ή ισοζύγια. Ειδικά για τις μετοχές, τις ομολογίες και τα λοιπά χρεώγραφα, καταχωρείται για κάθε είδος ή ποσότητα, η αξία κτήσης και η τρέχουσα αξία.

7. Στο βιβλίο απογραφών καταχωρούνται χωριστά, τουλάχιστον κατ' είδος και ποσότητα, τα αποθέματα και τα πάγια περιουσιακά στοιχεία κυριότητας τρίτων, που βρίσκονται κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου στον επιτηδευματία.

α) Έννοια απογραφής

Απογραφή είναι το σύνολο των ενεργειών που κάνει μια οικονομική μονάδα με σκοπό την λεπτομερή καταγραφή κατά ποσότητα, ποιότητα και αξία, των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού (άρα και της καθαρής περιουσίας), σε μια δεδομένη στιγμή και φυσικά σε ενιαίο νόμισμα. Είναι λοιπόν φανερό, από τον άνωθι ορισμό ότι για την απογραφή απαιτούνται οι εξής ενέργειες :

1) Ο όσο το δυνατόν λεπτομερής προσδιορισμός των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού, που συνιστάται στην περιγραφή των στοιχείων της περιουσίας της επιχείρησης με τέτοιο τρόπο ώστε να επέρχεται η πλήρης εξατομίκευσή τους, και περιλαμβάνει :

ια) Αν αναφερόμαστε σε ενσώματα περιουσιακά στοιχεία (υλικά), την αναλυτική περιγραφή τους κατ' είδος, κατά ποσότητα κ.λ.π.

ιβ) Αν αναφερόμαστε σε απαιτήσεις και υποχρεώσεις, την αναλυτική περιγραφή τους με τη βοήθεια διαφόρων στοιχείων π.χ. Επωνυμία, Διεύθυνση, το ποσό της απαίτησης ή υποχρέωσης, ο χρόνος λήξης κ.α.

ii) Ο ακριβής ποσοτικός προσδιορισμός, δηλαδή η μέτρηση των στοιχείων (Ενεργητικό και Παθητικό) που υπάρχουν στην επιχείρηση κατά το χρόνο σύνταξης της απογραφής. Αυτή η μέτρηση περιλαμβάνει :

iiα) Αν αναφερόμαστε σε ενσώματα περιουσιακά στοιχεία (υλικά) π.χ. εμπορεύματα, αυτ/κά, έπιπλα κ.α. στοιχεία που είναι δυνατή η ποσοτική τους μέτρηση, συνίσταται στην αρίθμηση μονάδων, ζύγιση βαρών, μέτρηση μονάδων μήκους, επιφάνειας και όγκου.

iiβ) Αν αναφερόμαστε σε απαιτήσεις και υποχρεώσεις π.χ. πελάτες, καταθέσεις σε τράπεζες, δάνεια κ.λ.π., συνίσταται στην επαλύθευση των υπολοίπων των λογαριασμών φυσικά μετά από έλεγχο των σχετικών παραστατικών, την συνεννόηση και επαλύθευση με τους αντισυμβαλλομένους κ.λ.π.

iii) Η αποτίμηση των στοιχείων που με ακρίβεια προσδιορίστηκαν και μετρήθηκαν με τις παραπάνω ενέργειες. Η αποτίμηση είναι το πιο σοβαρό και δύσκολο στάδιο της απογραφής. Υπάρχουν αρκετοί μέθοδοι απογραφής αλλά με αυτές θα ασχοληθούμε εκτενέστατα σε άλλο κεφάλαιο.

β) Σκοπός της απογραφής

Οι σκοποί της απογραφής είναι οι εξής :

i) Η περιουσιακή κατάσταση της επιχείρησης σε μια δεδομένη στιγμή.

ii) Ο προσδιορισμός του συνολικού Οικονομικού αποτελέσματος που προέκυψε από την δραστηριότητα της επιχείρησης κατά την διαχειριστική χρήση με τη σύγκριση της καθαρής περιουσίας που υπάρχει στη λήξη της χρήσης, με εκείνη που υπήρχε στην αρχή της χρήσης.

iii) Ο έλεγχος όλων των προσώπων που έχουν υπεύθυνη θέση στην επιχείρηση που διαχειρίζονται υλικά στοιχεία της επιχείρησης π.χ. ταμίες, αποθηκάριοι κ.λ.π.

γ) Σημασία - Λόγοι σύνταξης Απογραφής

Η απογραφή αποτελεί μεγάλης σημασίας έργο για μια επιχείρηση, γιατί μόνο μέσω της απογραφής μπορεί η διοίκηση της επιχείρησης να έχει μια σαφή εικόνα για την περιουσιακή συγκρότηση της επιχείρησης. Άλλη είναι η εικόνα της επιχείρησης στα λογιστικά βιβλία και άλλη στην πραγματικότητα, είναι προφανές ότι τυχόν παραλείψεις λογιστικών γεγονότων, κλοπές, υπεξεραίσεις δεν είναι δυνατό να φαίνονται στα λογιστικά βιβλία. Μόνο η απογραφή μπορεί να συλλάβει και η απόδειξη τέτοιας ύφης γεγονότα.

Λόγοι που επιβάλλουν την απογραφή είναι :

Λογιστικοί :

Ελεγχος ακρίβειας λογιστικών καταχωρήσεων, εξακρίβωση ανόργανων μεταβολών που υπέστησαν τα περιουσιακά στοιχεία (φύρες, κλοπές, φθορές), εξαγωγή του αποτελέσματος, εξίσωση των λογαριασμών και άνοιγμα με τα υπόλοιπά τους για την αποφυγή της συνεχούς διόγκωσης των αθροισμάτων τους.

Οικονομικοί

Ο προσδιορισμός της χρηματικής αξίας της περιουσίας και του αποτελέσματος, ο διαχειριστικός έλεγχος όλων των προσώπων που διαχειρίστηκαν περιουσιακά στοιχεία, η διανομή κερδών - μερισμάτων στους εταίρους ή μετόχους, η ενημέρωση των τρίτων μέσω του ισολογισμού που αποτελεί συνοπτική εικόνα της απογραφής κ.λ.π.

Φορολογικοί :

Ο προσδιορισμός του Οικονομικού αποτελέσματος, που επιτεύχθηκε μέσα στη χρήση που έληξε, με βάση τα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης, με την προϋπόθεση ότι αυτά τηρήθηκαν νομότυπα και κανονικά. Έτσι, υπάγονται στη φορολογία τα βάσει βιβλίων καθαρά κέρδη της επιχείρησης και δεν προσδιορίζονται αυτά εξωλογιστικά με τη χρήση συντελεστή καθαρού κέρδους πάνω στα ακαθάριστα έσοδα κ.λ.π.

δ) Είδη απογραφής

Αν λάβουμε υπ' όψιν μας διάφορα λογιστικά κριτήρια η απογραφή μπορεί να διακριθεί :

Ι) Από άποψη τρόπου ενέργειας : Η απογραφή από αυτή τη σκοπιά διακρίνεται σε εσωλογιστική και εξωλογιστική.

ια) Εσωλογιστική απογραφή είναι η "απογραφή των βιβλίων" δηλαδή βασίζεται αποκλειστικά σε ότι γράφουν τα λογιστικά βιβλία, ανεξάρτητα αν αυτά γράφουν ανακρίβειες ή λαθεμένα. Είναι λοιπόν εμφανή τα προβλήματα και οι κίνδυνοι που υπάρχουν στην μέθοδο αυτή.

ιβ) Εξωλογιστική απογραφή είναι αυτή που βασίζεται στην πραγματική καταμέτρηση, ζύγιση όλων των υλικών στοιχείων που έχει η οικονομική μονάδα και όχι στα υπόλοιπα των λογαριασμών βάση των λογιστικών βιβλίων. Τα άυλα στοιχεία θα ελεγχθούν από τα δικαιολογητικά που έχει η οικονομική μονάδα στην διάθεσή της.

ii) Από άποψη χρόνου διεξαγωγής : Η απογραφή διακρίνεται σε τακτική και σε έκτακτη.

iiα) Τακτική απογραφή είναι αυτή που συντάσσεται κάθε τέλος χρήσης και αποσκοπεί στην καταγραφή - προσδιορισμό της περιουσίας της επιχείρησης καθώς και του οικονομικού αποτελέσματος.

iiβ) Έκτακτη απογραφή είναι αυτή που συντάσσεται σε έκτακτες περιπτώσεις όπως π.χ. σε περίπτωση λύσης της εταιρείας ή εκκαθάρισης ή πτώχευσης κ.λ.π.

iii) Από άποψη έκτασης : Η απογραφή διακρίνεται σε γενική και μερική.

iiiα) Γενική απογραφή που αναφέρεται και αφορά όλα τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης (ενεργητικό - παθητικό και Καθαρή περιουσία).

Μπορεί να είναι είτε τακτική είτε έκτακτη.

iiiβ) Μερική απογραφή είναι αυτή που αφορά ένα μέρος των στοιχείων της επιχείρησης π.χ. αποθέματα. Σκοπός της είναι κυρίως η αιφνίδια εξακρίβωση της κατάστασης της επιχείρησης,

ε) Είδη και χρόνος Σύνταξης Απογραφής κατά του Κ.Β.Σ.

Στο Κ.Β.Σ. διακρίνουμε τα εξής είδη Απογραφών :

Ι) Γενική Απογραφή : Πρόκειται όπως έχουμε ήδη αναφέρει για απογραφή που αφορά όλα τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης.

Η γενική απογραφή διακρίνεται σε απογραφή έναρξης και απογραφή λήξης διαχειριστικής περιόδου.

Ια) Απογραφή έναρξης :

Σύμφωνα με το άρθρο 17§2 ο επιτηδευματίας που πρόκειται να τηρήσει για πρώτη φορά βιβλία Γ κατηγορίας (προαιρετικά ή υποχρεωτικά) υποχρεούται να συντάξει απογραφή έναρξης, που καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών. Η απογραφή έναρξης είναι πραγματική απογραφή και βάση αυτής συντάσσεται ο ισολογισμός.

ιβ) Απογραφή λήξης : Σύμφωνα πάλι με το άρθρο 27§1, ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία Γ κατηγορίας, κατά την λήξη της διαχειριστικής περιόδου διεξάγει απογραφή η οποία καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών.

ιγ) Χρόνος σύνταξης : Όσον αφορά τον χρόνο σύνταξης της απογραφής είτε αυτή είναι έναρξης, είτε είναι λήξης θα πρέπει να ολοκληρώνεται μέσα στις προθεσμίες που ορίζει ο Κ.Β.Σ. (άρθρο 17§8). Η απογραφή λήξης της διαχειριστικής περιόδου πρέπει να περατώνεται, στο χρόνο που πρέπει να περατώνονται οι πράξεις του ισολογισμού, καθώς και το κλείσιμο αυτού, δηλαδή :

1) Μέσα σε τρεις μήνες από την λήξη της περιόδου για τις ατομικές επιχειρήσεις, προσωπικές εταιρείες, ΕΠΕ κ.λ.π.

2) Μέσα σε τέσσερες μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου για της Α.Ε. και τους Συνεταιρισμούς.

3) Μέσα σε έξι μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις καθώς και τις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ποντοπόρα πλοία.

ii) Μερική απογραφή

Είναι η απογραφή που αναφέρεται μόνο στα εμπορεύσιμα στοιχεία του επιτηδευματία τρίτης κατηγορίας και της Δεύτερης κατηγορίας. Και η μερική απογραφή διακρίνεται σε απογραφή έναρξης και απογραφή λήξης της διαχειριστικής περιόδου.

iiα) Απογραφή έναρξης : Σύμφωνα με το άρθρο 17§1,3 και 6§6, ο επιτηδευματίας που τηρεί για πρώτη φορά βιβλία Γ! και Β! κατηγορίας υποχρεούται να καταχωρήσει τα αποθέματα αναλυτικά (είδος, μονάδα μέτρησης, ποσότητα, κατά μονάδα αξία και συνολική αξία) στο βιβλίο απογραφών.

iiβ) Απογραφή λήξης : Βάση του άρθρου 27§ 1,3 και 6§6 πάλι ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία Γ ή Β κατηγορίας, κατά την λήξη της διαχειριστικής περιόδου υποχρεούται να καταχωρήσει τα αποθέματα αναλυτικά στο βιβλίο απογραφών.

iiγ) Χρόνος σύνταξης : Η μερική απογραφή έναρξης ή λήξης πρέπει να συντάσσεται :

1) Ποσοτικά (είδος, μονάδα μέτρησης, ποσότητα) μέχρι εικοστή (20η) ημέρα του μεθεπόμενου μήνα από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

2) Κατ' αξία (κατά μονάδα αξία, συνολική αξία) μέσα στις προθεσμίες που ήδη αναφέραμε.

στ) Τρόπος καταχώρησης των περιουσιακών στοιχείων στο Βιβλίο Απογραφών.

Ο Κ.Β.Σ. στις διατάξεις του (άρθρου 27) καθιερώνει δύο τρόπους καταχώρησης των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης :

i) την Αναλυτική καταχώρηση

ii) Συνοπτική καταχώρηση.

Ι) Αναλυτική καταχώρηση :

Κατά αυτόν τον τρόπο καταχώρησης τα στοιχεία της περιουσίας της επιχείρησης καταγράφονται στο βιβλίο απογραφών αναλυτικά κατά ομοειδής κατηγορίες στο τέλος κάθε διαχειριστικής χρήσης και φυσικά στις προθεσμίες που ο κώδικας ορίζει.

Η Αναλυτική καταχώρηση είναι ο κατ' εξοχήν σωστός τρόπος καταχώρησης των στοιχείων της επιχείρησης στο βιβλίο απογραφών και απορρέει από την έννοια και το σκοπό της απογραφής.

ii) Συνοπτική καταχώρηση:

Κατ' αυτόν τον τρόπο καταχώρησης, τα στοιχεία της επαγγελματικής περιουσίας, εκτός από τα εμπορεύσιμα, καταγράφονται στο βιβλίο απογραφών με το υπόλοιπο μόνο του σχετικού λογαριασμού του Γενικού Καθολικού. Προυπόθεση για τη Συνοπτική καταχώρηση, είναι η προηγούμενη αναλυτική καταχώρηση (πριν την Συνοπτική) σε θεωρημένες καταστάσεις ή ισοζύγια ή σε βιβλία.

Στην συνέχεια παρουσιάσουμε τον τρόπο που καταχωρούνται στο βιβλίο Απογραφών τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης.

Τα περιουσιακά στοιχεία κατατάσσονται στις εξής κατηγορίες :

- 1) Εμπορεύσιμα στοιχεία
- 2) Πάγια περιουσιακά στοιχεία
- 3) Μετοχές, Ομολογίες, Χρεόγραφα
- 4) Λοιπά περιουσιακά στοιχεία
- 5) Αποθέματα και Πάγια περιουσιακά στοιχεία Τρίτων.

1. Εμπορεύσιμα Στοιχεία (Αποθέματα) :

Αποθέματα είναι κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. τα υλικά αγαθά τα οποία :

- α) Προορίζονται να πωληθούν κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της
- β) Βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής και προορίζονται να πωληθούν όταν πάρουν την μορφή έτοιμων προϊόντων
- γ) Προορίζονται να αναλωθούν για την παραγωγή ετοιμών αγαθών και την παροχή υπηρεσιών.
- δ) Προορίζονται να αναλωθούν για την καλή λειτουργία, τη συντήρηση ή επισκευή, καθώς και την ιδιοπαραγωγή παγίων στοιχείων

στ) Προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για τη συσκευασία π.χ. των παραγόμενων ετοιμών προϊόντων ή των εμπορευμάτων που προορίζονται για πώληση.

ι) Τρόπος καταχώρησης : Τα αποθέματα που κατά την λήξη της διαχειριστικής περιόδου βρίσκονται στην κατοχή της επιχείρησης καταχωρούνται και καταγράφονται στο βιβλίο Απογραφών, η καταχώρηση αυτή γίνεται σε δύο στάδια :

ια) Πρώτο στάδιο : Στο στάδιο αυτό γίνεται η ποσοτική καταγραφή των αποθεμάτων, και η καταγραφή τους στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις στο τέλος της χρήσης διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο : Όταν λέμε αποθηκευτικό χώρο εννοούμε τον κάθε ξεχωριστό χώρο της επιχείρησης. Δηλαδή ξεχωριστός αποθηκευτικός χώρος είναι το κεντρικό, το υποκατάστημα, η αποθήκη, και γενικά οποιοσδήποτε χώρος στον οποίο υπάρχουν αποθέματα της επιχείρησης. Η καταχώρηση, η οποία περιλαμβάνει το είδος, την μονάδα μέτρησης και την ποσότητα, γίνεται με μια εγγραφή για ολόκληρη την ποσότητα κάθε είδους αγαθού, για κάθε αποθηκευτικό χώρο. Από πλευράς χρόνου το στάδιο αυτό πρέπει να ολοκληρώνεται στην προθεσμία που ορίζεται από το άρθρο 17§7 του Κ.Β.Σ. δηλαδή μέχρι την 20η ημέρα του μεθεπόμενου από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου μήνα. Όπως προαναφέραμε η ποσότητα κάθε είδους πρέπει να καταχωρείται με μια εγγραφή για κάθε αποθηκευτικό χώρο. Συνεπώς απαγορεύεται για το ίδιο αγαθό και γίνονται δύο ή περισσότερες εγγραφές για κάθε αποθηκευτικό χώρο.

ιβ) Δεύτερο στάδιο : Στο στάδιο αυτό καταχωρείται η κατά μονάδα αξία, στην οποία αποτιμήθηκε κάθε είδος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ., καθώς και η συνολική αξία του. Χρονικά η διαδικασία αυτή πρέπει να ολοκληρώνεται μέχρι την ημέρα σύνταξης του ισολογισμού (άρθρο 27 § 7, 6 § 6, Κ.Β.Σ.).

Στο σημείο αυτό πρέπει να δούμε τί γίνεται με την απογραφή των αποθεμάτων, στα υποκαταστήματα :

ιγ) Απογραφή αποθεμάτων Υποκ/των : Είναι γνωστό ότι, από πλευράς λογιστικού χειρισμού, η λογιστική των υποκαταστημάτων τηρείται είτε αυτοτελή είτε εξαρτώμενα από το κεντρικό. Ετσι και στην απογραφή των αποθεμάτων έχουμε :

1) Όταν το υποκατάστημα τηρεί αυτοτελή λογιστική. Συνεπώς τηρεί πλήρη λογιστικά βιβλία Γ κατηγορίας άρα και βιβλίο απογραφών, στο οποίο καταχωρούνται τα αποθέματα με τον τρόπο που αναφέραμε πιο πάνω.

2) Όταν το υποκατάστημα τηρεί εξαρτημένη λογιστική. Στην περίπτωση αυτή το υποκατάστημα δεν τηρεί λογιστικά βιβλία και συνεπώς δεν τηρεί βιβλίο απογραφών. Αυτό που κάνει το υποκατάστημα είναι καταχωρεί τα αποθέματα του κατ' είδος, ποσότητα και μονάδα μέτρησης σε διπλότυπες θεωρημένες καταστάσεις. Στις καταστάσεις αυτές επίσης καταχωρούνται και τα αποθέματα αποθηκευτικών χώρων που ανήκουν στο Υποκατάστημα. Το ένα αντίτυπο της διπλότυπης κατάστασης αποστέλλεται στην έδρα της επιχείρησης και φυσικά στις προθεσμίες που ορίζει το άρθρο 17 § 7 του Κ.Β.Σ., προκειμένου να καταχωρηθούν έγκαιρα στο βιβλίο απογραφών της έδρας της επιχείρησης.

Οι χειρισμοί που πρέπει να κάνει το κεντρικό της επιχείρησης συνιστάται σε δύο λύσεις :

α) Η πρώτη είναι η αναλυτική καταχώρηση των αποθεμάτων που έχουν ήδη καταχωρηθεί στην κατάσταση απογραφής του υποκαταστήματος και πρόκειται για διπλή εργασία και ασφαλώς απώλεια πολυτίμου χρόνου για την σύνταξη του ισολογισμού.

β) Η δεύτερη, είναι σαφώς πιο γρήγορη από την πρώτη και συντομεύει αφάνταστα το χρόνο σύνταξης της απογραφής των εμπορεύσιμων στοιχείων. Η δεύτερη λύση είναι η με μία εγγραφή καταχώρηση των αποθεμάτων του υποκαταστήματος και παραπομπή στην αντίστοιχη κατάσταση (κατάσταση απογραφής).

Η συγκεντρωτική αυτή εγγραφή προϋποθέτει ότι στις καταστάσεις απογραφής του υποκαταστήματος που στέλντονται στο κεντρικό έχει προηγουμένα καταχωρηθεί και η αξία αποτίμησης, των αποθεμάτων αναλυτικά, ώστε να μπορεί να καταχωρηθεί, στο βιβλίο απογραφών των κεντρικών, με ένα ποσό τη συνολική αξία των αποθεμάτων.

Τελειώνονται την απογραφή των αποθεμάτων θα ήταν παράλειψη να μην αναφερθούμε στις κατηγορίες των αποθεμάτων που υπάρχουν βάση του Ε.Γ.Λ.Σ. Έτσι λοιπόν οι κυριότερες κατηγορίες αποθεμάτων είναι :

- 1) Εμπορεύματα (Λογαριασμός 20)
- 2) Ετοιμα Προϊόντα (Λογαριασμός 21)
- 3) Ημιτελή Προϊόντα (Λογαριασμός 21)
- 4) Υποπροϊόντα (Λογαριασμός 22)
- 5) Υπολοίματα (Λογαριασμός 22)
- 6) Παραγωγή σε εξέλιξη (Λογαριασμός 23)
- 7) Πρώτες και Βοηθητικές ύλες (Λογαριασμός 24)
- 8) Υλικά Συσκευασίας (Λογαριασμός 24)
- 9) Αναλώσιμα Υλικά (Λογαριασμός 25)
- 10) Ανταλλακτικά Παγίων Στοιχ. (Λογαριασμός 26)
- 11) Είδη Συσκευασίας (Λογαριασμός 28)

2α) Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία :

Για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία ο κώδικας στο άρθρο 17 §4 αναφέρει ότι, με εξαίρεση τα έπιπλα και σκεύη, καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών το κάθε ένα ξεχωριστά.

Για κάθε πάγιο στοιχείο, υποχρεωτικά αναγράφονται στο βιβλίο Απογραφών τα κάτωθι στοιχεία :

- i) Η αξία κτήσης ή το κόστος ιδιοκατασκευής του, προσαυξημένο με τις δαπάνες βελτίωσης ή επέκτασης.
- ii) Οι αποσβέσεις του Παγίου στοιχείου
- iii) Η αναπόσβεστη αξία του παγίου στοιχείου

Πρέπει να αναφέρουμε την περίπτωση που η εταιρεία τηρεί στο λογιστήριο θεωρημένο βέβαια Μητρώο Παγίων Στοιχείων.

Στην περίπτωση αυτή, Μητρώο Παγίων Στοιχείων θα περιέχει τα στοιχεία που αναφέραμε παραπάνω (i - iii) , η επιχείρηση έχει το δικαίωμα να καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών την ίδια ανάλυση αλλά αυτή τη φορά κατά ομοειδής κατηγορίες Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων (π.χ. κτίρια, Μηχανήματα, Μεταφορικά Μέσα). Έτσι λοιπόν, στο βιβλίο απογραφών καταχωρείται η συνολική αξία της κατηγορίας του παγίου.

Για να γίνουμε πιο σαφείς θα δώσουμε ένα παράδειγμα :

ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ : ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ	20.000.000	δρχ.
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	12.000.000	
	8.000.000	

Όσον αφορά τον χρόνο ενημερώσεως του Μητρώου Παγίων Στοιχείων ο Κ.Β.Σ. δεν τον ορίζει ρητά.

Σίγουρα όμως η ενημέρωση πρέπει να γίνεται μέχρι το κλείσιμο του ισολογισμού.

2β) Επιπλα και Σκεύη

Για τα έπιπλα και σκεύη υπάρχει μια ιδιαιτερότητα σε σχέση με τα άλλα πάγια στοιχεία που αναφέραμε παραπάνω. Όπως ορίζει το άρθρο 27§5 "τα έπιπλα και σκεύη μπορεί να αναγράφονται στο βιβλίο απογραφών, κατά συντελεστή αποσβέσεων, το συνολικό ποσό της αξίας τους, οι αποσβέσεις και η αναπόσβεστη αξία τους".

Βλέπουμε λοιπόν, ότι ο Κ.Β.Σ. διαχωρίζει τα έπιπλα και σκεύη από τα άλλα πάγια και επιτρέπει τη μη αναλυτική καταχώρηση στην απογραφή κάθε επίπλου και σκεύους. Ο Κ.Β.Σ. επιτρέπει την ομαδοποίηση των επίπλων και σκευών κατά συντελεστή αποσβέσεων, π.χ. έπιπλα με συντελεστή 18% και την αναγραφή στην απογραφή κατά ομάδα της συνολικής αξίας κτήσης, των αποσβέσεων και της συνολικής, αναπόσβεστης αξίας τους.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ :

ΕΠΙΠΛΑ ΜΕ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ 18% : ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ	18.000.000
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	6.480.000
	11.520.000

Βλέπουμε λοιπόν πόσο διευκολύνει η νομοθεσία, τα λογιστήρια των επιχειρήσεων. Σκεφτείται τί πρόβλημα θα δημιουργούσε η αναλυτική καταγραφή, η οποία θα ήταν χωρίς κανένα ουσιαστικό νόημα, των επίπλων και σκευών στη λογιστική εργασία των επιχειρήσεων. Ετσι λοιπόν, κρίνεται σωστή η ρύθμιση αυτή του Νομοθέτη.

3) Μετοχές - Ομολογίες και Λοιπά Χρεώγραφα

Ο Κ.Β.Σ. στο άρθρο 27§6, μας λέει σχετικά με τις μετοχές και τις ομολογίες "Ειδικά για τις μετοχές, τις ομολογίες και τα λοιπά χρεώγραφα καταχωρείται για κάθε είδος η ποσότητα, η αξία κτήσης και η τρέχουσα αξία".

Βλέπουμε λοιπόν ότι οι μετοχές, οι ομολογίες και τα λοιπά χρεώγραφα καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις αναλυτικά κατά είδος μετοχής π.χ. αν η μετοχή είναι εισαγμένη στο χρηματιστήριο, αν δεν είναι, αν η μετοχή είναι κοινή, ή προνομιούχα, αν είναι Ονομαστική ή ανώνυμη, με αναγραφή της ποσότητας, της αξίας κτήσης και την τρέχουσα αξία της.

4) Λοιπά Περιουσιακά Στοιχεία

Λέγοντας Λοιπά Περιουσιακά Στοιχεία εννοούμε όλα τα υπόλοιπα στοιχεία που περιλαμβάνει ο ισολογισμός και φυσικά είναι στην κατοχή της επιχείρησης όπως π.χ. πελάτες, προμηθευτές, γραμμάτια εισπρακτέα - πληρωτέα, δάνεια, υποχρεώσεις γενικά, απαιτήσεις γενικά κ.ο.κ. Στο άρθρο 27 § 6 ο Κ.Β.Σ. προβλέπει : " Για τα λοιπά στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού, τα οποία παρακολουθούνται με περιληπτικούς - γενικούς λογαριασμούς, μπορεί να καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών τα υπόλοιπα μόνο των οικείων λογαριασμών, εφόσον καταχωρείται ανάλυση καθενός λογαριασμού σε καταστάσεις ή ισοζύγια ... ".

Ο νόμος λοιπόν δίνει το δικαίωμα στις επιχειρήσεις να καταχωρούν συνοπτικά στο βιβλίο απογραφών όλα τα στοιχεία της επαγγελματικής τους περιουσίας, που παρακολουθούνται με περιληπτικούς γενικούς λογαριασμούς μόνο με τα υπόλοιπα των αντίστοιχων λογαριασμών του γενικού καθολικού, με την βασική προϋπόθεση ότι η ανάλυση του καθενός λογαριασμού γίνεται σε θεωρημένες καταστάσεις ή θεωρημένα ισοζύγια (π.χ. ισοζύγιο πελατών, ισοζύγιο προμηθευτών).

Προφανώς από αυτή την διάταξη καλύπτεται και η καταχώρηση των συναλλαγματικών και των γραμματίων εισπρακτέων ή πληρωτέρων, φυσικά με την προϋπόθεση ότι τηρείται από την επιχείρηση θεωρημένο βιβλίο συναλλαγματικών και γραμματίων εισπρακτέων ή πληρωτέων σε ιδιαίτερη στήλη του οποίου θα καταχωρείται η ονομαστική αξία της κάθε συναλλαγματικής ή γραμματίου που παραμένει ανεξόφλητο στο τέλος της χρήσης. Το άθροισμα της στήλης αυτής, που θα εμφανίζει το ποσό των ανεξόφλητων συναλλαγματικών και γραμματίων κατά το τέλος της χρήσης, θα καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών.

5) Αποθέματα και Πάγια περιουσιακά στοιχεία Τρίτων.

Ο Κ.Β.Σ. προβλέπει για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία και Αποθέματα τρίτων :

“Στο βιβλίο απογραφών καταχωρούνται χωριστά, τουλάχιστον κατ’ είδος και ποσότητα, τα αποθέματα και τα πάγια περιουσιακά στοιχεία κυριότητας τρίτων, που βρίσκονται κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου του επιτηδευματία “. Σχετικά με αυτή την διάταξη έχουμε να παρατηρήσουμε :

α) Ο Κ.Β.Σ. επιβάλλει την καταχώρηση στο βιβλίο απογραφών των αποθεμάτων και των παγίων στοιχείων τρίτων, που βρίσκονται στην κατοχή της επιχείρησης, στο τέλος της χρήσης, για φύλαξη, πώληση, χρήση, ενέχυρο, κ.λ.π., γιατί μπορεί να μην είναι στοιχεία που έχει πραγματικά στην κυριότητά της η επιχείρηση, δεν παύουν όμως να έχουν σχέση μ’ αυτή. Αφού δημιουργούν δικαιώματα και υποχρεώσεις της επιχείρησης της έναντι των τρίτων.

β) Ο νόμος όμως βλέπουμε επιτασσει την καταχώρηση στο βιβλίο απογραφών τουλάχιστον κατ’ είδος και ποσότητα τα στοιχεία αυτά ξένης κυριότητας. Φυσικά, χωρίς να επιβάλλεται, η επιχείρηση μπορεί να τα καταχωρήσει και κατ’ αξία αφού δεν τα απαγορεύει ο νόμος.

γ) Τα αποθέματα και τα πάγια Στοιχεία ξένης κυριότητας πρέπει να καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών, κατά δικαιούχο, στο τέλος της απογραφής της επαγγελματικής περιουσίας της επιχείρησης.

δ) Προθεσμία καταχώρησης των πιο πάνω στοιχείων ξένης κυριότητας στο βιβλίο απογραφών είναι :

α) Για τα αποθέματα μέχρι την εικοστή (20η) ημέρα του μεθεπομένου από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου μήνα (άρθρο 17 § 7)

β) Για τα πάγια στοιχεία μέσα στην προθεσμία κλεισίματος του ισολογισμού (άρθρο 17 § 8)

ζ) Η Απογραφή σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. σχετικά με την απογραφή ορίζει τα εξής :

Ολες οι οικονομικές μονάδες είναι υποχρεωμένες να πραγματοποιούν πραγματικές (φυσικές) απογραφές των αποθεμάτων τους τουλάχιστον μια φορά σε κάθε οικονομική χρήση και πιο συγκεκριμένα στο τέλος της.

Στην απογραφή αυτή θα πρέπει να καταμετρούνται και να καταγράφονται όλα τα αποθέματα κατ' είδος, ποσότητα, ποιότητα και να γίνεται η κατάταξη αυτών σε κατηγορίες που αντιστοιχούν στους επιμέρους λογαριασμούς των αποθεμάτων :

Όσον αφορά τις επιχειρήσεις που τηρούν λογαριασμούς αποθεμάτων κατά τη μέθοδο της διαρκούς απογραφής έχουν τη δυνατότητα αντί να διενεργούν πραγματική απογραφή για όλα τα είδη κατά τη λήξη της χρήσεως, να εφαρμόζουν τη μέθοδο της περιοδικής απογραφής. Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, η απογραφή, για κάθε κατηγορία ειδών, γίνεται μέσα στη χρήση, αλλά σε καθορισμένους χρόνους που κρίνονται κατάλληλοι από την επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι όλα τα είδη θα απογράφονται τουλάχιστον μια φορά μέσα στην χρήση.

Η αποτίμηση των ειδών που απογράφονται με τη μέθοδο της περιοδικής απογραφής γίνεται στο τέλος της χρήσης, με βάση τις ποσότητες που προκύπτουν από τα λογιστικά δεδομένα της τελευταίας εργάσιμης ημέρας. Η διαρκής απογραφή είναι μια μέθοδος λογιστικής παρακολούθησης των αποθεμάτων (εμπορεύματα, προϊόντα, πρώτες και βοηθητικές ύλες κ.λ.π.) που επιτρέπει στο λογιστήριο να γνωρίζει κάθε στιγμή τη θέση κάθε συγκεκριμένου αποθέματος π.χ. είδος "Ψυγεία" : Εισαγωγές - Εξαγωγές - Υπόλοιπο, είτε μόνο κατά ποσότητα είτε κατά ποσότητα και αξία.

Η κατ' αξίαν κίνηση των λογαριασμών των αποθεμάτων γίνεται σε τιμές κτήσης, έτσι ώστε ο λογαριασμός (καρτέλλα) κάθε αποθέματος με το υπόλοιπό του να δείχνει την ποσότητα που υπάρχει στην αποθήκη, καθώς και το κόστος αυτής.

η) Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών.

Τα αποτελέσματα της διενέργειας της απογραφής, οποίας μορφής και αν είναι (ετήσια, γενική, μερική κ.λ.π.) καταχωρούνται σε ειδικό βιβλίο το οποίο έχει τον τίτλο " Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών ".

Μερικές βασικές διατάξεις του Κ.Β.Σ. για το Βιβλίο Απογραφών, και Ισολογισμών, εκτός από εκείνες που αναφέραμε πιο πάνω για τον τρόπο καταχώρησης των στοιχείων της περιουσίας σ' αυτό, είναι και οι εξής :

1) Πρέπει να είναι θεωρημένο από τον αρμόδιο Προϊστάμενο ΔΟΥ πριν από κάθε χρησιμοποίησή του (άρθρο 19 § 1 Κ.Β.Σ.), καθώς και να είναι χαρτοσημασμένο με χαρτόσημο των 50 δραχμών ανά 100 φύλλα.

2) Μπορεί να τηρηθεί ως δεμένο βιβλίο ή σε κινητά φύλλα. Όταν τηρείται σε κινητά φύλλα φέρει ενιαία αρίθμηση, τουλάχιστον κατά διαχειριστική περίοδο, η οποία μπορεί να επαναληφθεί μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο με έγκριση του προϊστάμενου της ΔΟΥ.

3) Τηρείται στην έδρα της επιχείρησης εκτός από την περίπτωση υποκαταστήματος με αυτοτελή λογιστική. Είναι όμως δυνατό με απλή γνωστοποίηση στον προϊστάμενο της ΔΟΥ να τηρείται σε διαφορετικό τόπο που βρίσκεται όμως μέσα στην χωρική αρμοδιότητα της ΔΟΥ που ανήκει η επιχείρηση. Είναι όμως επίσης δυνατό να τηρηθεί σ' άλλο τόπο που βρίσκεται εκτός της χωρικής αρμοδιότητας της ΔΟΥ που ανήκει η επιχείρηση (άρθρο 21 § 1 Κ.Β.Σ.).

4) Πρέπει να φυλάσσεται έξι (6) χρόνια από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου την οποία αφορά. Φυσικά, διατηρείται για όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιου των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικράτειας (ΣΤΕ) (άρθρο 19 § 2 Κ.Β.Σ.).

5) Η μη θεώρηση του βιβλίου απογραφών πριν από την έναρξη χρησιμοποίησής του είναι σαν να μην τηρήθηκε για το μέχρι τη θεώρηση του χρονικό διάστημα (άρθρο 19 § 2 Κ.Β.Σ.)

6) Η καταχώρηση στο βιβλίο απογραφών και Ισολογισμών γίνεται είτε χειρόγραφα είτε με Η/Υ χωρίς κενά διαστήματα, παραπομπές ή ξέσματα. Σε περίπτωση διόρθωσης ή διαγραφής το ποσόν που διορθώνεται πρέπει να διαβάζεται ευκρινώς. (άρθρο 18 § 1 Κ.Β.Σ.).

7) Στο ίδιο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών μπορούν να καταχωρηθούν απογραφές και ισολογισμοί και οι λοιπές οικονομικές καταστάσεις πολλών ετών. Όμως για πρακτικούς λόγους, καλό και χρήσιμο θα είναι να θεωρείται για κάθε χρήση ξεχωριστό βιβλίο, έτσι ώστε σε περίπτωση απώλειας ή καταστροφής να μην έχουμε μεγάλης έκτασης ζημιά.

8) Η μη τήρηση ή διαφύλαξη του βιβλίου απογραφών και Ισολογισμών έχει ως αποτέλεσμα τα βιβλία της Γ κατηγορίας να κρίνονται ως ανεπαρκή (άρθρο 30 § 3α Κ.Β.Σ.).

9) Η μη καταχώρηση ή η ανακριβής καταχώρηση περιουσιακών στοιχείων στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών έχει ως αποτέλεσμα τα βιβλία της Γ κατηγορίας να κρίνονται ως ανακριβή (άρθρο 30 § 4β Κ.Β.Σ.)

II. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Με βάση τον Κ.Φ.Σ.

ΑΡΘΡΟ 28

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ

1. Τα αποθέματα, εκτός από τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελλατωματικά προϊόντα, αποτιμώντας στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής τους και της τιμής στην οποία η επιχείρηση μπορεί να τα αγοράσει ή να τα παράγει κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού.

Εαν η τελευταία αυτή τιμή είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσης ή το ιστορικό κόστος παραγωγής, αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε η αποτίμηση γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

Τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελλατωματικά προϊόντα αποτιμώνται σύμφωνα με όσα ορίζονται από τις περιπτώσεις 3,4 και 14 της παραγράφου 2.2.2ος του άρθρου 1 του π.δ. 1123/1980, αντίστοιχα.

Για την αποτίμηση των συμπαραγωγων προϊόντων λαμβάνονται υπόψη τα όσα ορίζονται από τις περιπτώσεις 11 και 12 της παραγράφου 2.2.2ος του άρθρου 1 του π.δ. 1123/1980.

2. Για την εφαρμογή των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου, λαμβάνοντας υπόψη οι εννοιολογικά προσδιορισμοί της τιμής κτήσης, της τρέχουσας τιμής αγοράς, του ιστορικού κόστους παραγωγής και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας που ορίζονται από τις περιπτώσεις 6,8,9 (εκτός του τρίτου εδαφίου) και 10 της παραγράφου 2.2.2ος του άρθρου 1 του π.δ. 1123/1980.

Ειδικότερα, η τιμή κτήσης και το ιστορικό κόστος παραγωγής υπολογίζονται με βάση οποιαδήποτε από τις παραδεκτές μεθόδους, με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο.

Για την βελτίωση της λειτουργικότητας της επιχείρησης ή για άλλους σπουδαίους λόγους επιτρέπεται ρητά από έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων (Ε.Λ.Β.), η αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής. Η έγκριση παρέχεται ύστερα από αίτηση που υποβάλλεται στον προϊστάμενο της ΔΟΥ πέντε (5) τουλάχιστον μήνες πριν από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

3. Τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτιμώντας στην αξία της τιμής κτήσης ή του κόστους ιδιοκατασκευής τους.

Η αξία αυτή προσαυξάνεται με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων και λειώνεται με τις αποσβέσεις που διενεργούνται με βάση την ισχύουσα νομοθεσία.

Σε περίπτωση αναπροσαρμογής που γίνεται σε εφαρμογή ειδικού νόμου, η αναπροσαρμοσμένη αξία θεωρείται ως αξία κτήσης του οικείου παγίου.

4. Για την εφαρμογή των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου λαμβάνοντας υπόψη οι εννοιολογικοί προσδιορισμοί :

Α. της επέκτησης, προσθήκης, βελτίωσης, συντήρησης και επισκευής ενσώματων παγίων, που ορίζονται στις περιπτώσεις 1,2,3,4 και 5 της παραγράφου 2.2.101 του άρθρου 1 του π.δ. 1123/1980 της τιμής κτήσης, που ορίζεται στην περίπτωση 6 της παραγράφου 2.2.205 του άρθρου 1 του π.δ. 1123/1980. Για το κόστος ιδιοκατασκευής λαμβάνοντας υπόψη, ανάλογα, τα όσα ορίζονται για το ιστορικό κόστος παραγωγής στην περίπτωση 9 της παραπάνω παραγράφου.

Β. Ειδικά, η τιμή κτήσης των ακινήτων αποτελείται από το ποσό που αναγράφεται στο συμβόλαιο αγοράς. Τα έξοδα απόκτησης των ακινήτων δεν περιλαμβάνονται στην τιμή κτήσης των στοιχείων αυτών, τα έξοδα αυτά μεταφέροντας κατά περίπτωση, στα έξοδα πρώτης εγκατάστασης ή στα γενικά έξοδα της χρήσης κατά την οποία πραγματοποιούνται.

Γ. Η τιμή κτήσης του μηχανολογικού εξοπλισμού προσαυξάνεται και μετα έξοδα εγκατάστασης και συναρμολόγησης των μηχανημάτων, μέχρι να τεθούν σε κατάσταση λειτουργίας.

5. Για την αποτίμηση των συμμετοχών και χρεογράφων ισχύουν τα ακόλουθα :

A. Οι μετοχές, οι ομολογίες και τα λοιπά χρεόγραφα που είναι εισηγμένα στο χρηματιστήριο, καθώς και τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, αποτιμώντας στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής τους.

B. Για τα χρεόγραφα της πιο πάνω περιπτώσεως η ως τρέχουσα τιμή θεωρείται ο μέσος όρος της χρηματιστηριακής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσης. Ειδικά για τα αμοιβαία κεφάλαια ως τρέχουσα τιμή θεωρείται ο μέσος όρος της καθαρής τιμής τους κατά τελευταίο μήνα της χρήσης.

Γ. Οι μετοχές ανώνυμων εταιρειών που δεν έχουν εισαχθεί στο χρηματιστήριο και οι συμμετοχές σε επιχειρήσεις που δεν έχουν τη μορφή ανώνυμης εταιρείας αποτιμώντας στην τιμή κτήσης τους.

Δ. Τα κάθε φύσης χρεόγραφα και οι τίτλοι, που έχουν χαρακτήρα προθεσμιακής κατάθεσης και δεν έχουν εισαχθεί στο χρηματιστήριο, όπως είναι τα έντοκα γραμμάτια δημοσίου, αποτιμώντας στην κατ' είδος παρούσα αξία τους κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού. Η αξία αυτή προσδιορίζεται με βάση το ετήσιο επιτόκιο του κάθε χρεογράφου ή τίτλου.

6. Οι απαιτήσεις, οι υποχρεώσεις, τα διαθέσιμα και τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα, οπουδήποτε και αν βρίσκονται όλα αυτά τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης, αποτιμώντας σε δραχμές με το ποσό που προκύπτει από τη μετατροπή του ξένου νομίσματος.

A. Με βάση την επίσημη τιμή του κατά την ημέρα της απογραφής για τις απαιτήσεις, τις υποχρεώσεις και τα διαθέσιμα και

B. Με βάση την επίσημη τιμή του κατά την ημέρα κτήσης (αγοράς ή ιδιοκατασκευής ή παραγωγής) των χρεογράφων και τίτλων γενικά, των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού, εκτός των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων και των αποθεμάτων αγαθών γενικά.

7. Για τις Συναλλαγματικές διαφορές, που προκύπτουν από τη μετατροπή σε δραχμές κατά την απογραφή των περιουσιακών στοιχείων της προηγούμενης παραγράφου, εφαρμόζονται οι διατάξεις που ακολουθούν κατά περίπτωση :

Α. Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την πληρωμή και την αποτίμηση σε δραχμές των υποχρεώσεων από πιστώσεις ή δάνεια σε ξένο νόμισμα, που χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για την απόκτηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων (αγορά, κατασκευή, εγκατάσταση), Καταχωρούνται σε λογαριασμό πολυετούς απόσβεσης. Η απόσβεση των διαφορών αυτών διενεργείται ως εξής :

αα) Οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές, κατά πίστωση ή δάνειο, μετά από συμψηφισμό τυχόν πιστωτικών συναλλαγματικών διαφορών, σύμφωνα με την πιο κάτω υποπερίπτωση αβ, αποσβένονται ανάλογα με την υπόλοιπη κανονική χρονική διάρκεια της πίστωσης ή του δανείου. Η ετήσια απόσβεση του υπολοίπου του λογαριασμού πολυετούς απόσβεσης, κατά πίστωση ή δάνειο, είναι ίση με το πηλίκο της διαίρεσης του υπολοίπου του λογαριασμού αυτού, κατά το τέλος της χρήσης με τον αριθμό των ετών από τη λήξη της χρήσης αυτής μέχρι την κανονική λήξη της αντίστοιχης πίστωσης ή του δανείου.

Χρονική περίοδος μικρότερη του δωδεκαμήνου λογίζεται ως έτος.

Αν μεσολαβεί κατασκευαστική περίοδος ή τμηματική απόσβεση του χρεωστικού υπολοίπου του αντίστοιχου λογαριασμού πολυετούς απόσβεσης αρχίζει από τη χρήση μέσα στην οποία έληξε η κατασκευαστική περίοδος ή διακόπηκε η κατασκευή του πάγιου περιουσιακού στοιχείου για οποιοδήποτε λόγο.

Σε περίπτωση ληξιπρόθεσμων πιστώσεων ή δανείων, κατά το όλο ή μέρος αυτών, τα υπόλοιπα των αντίστοιχων λογαριασμών πολυετούς απόσβεσης, που αντιστοιχούν στο ληξιπρόθεσμο μέρος, αποσβένονται στο τέλος της χρήσης μέσα στην οποία οι αντίστοιχες πιστώσεις ή τα αντίστοιχα δάνεια έγιναν ληξιπρόθεσμα.

αβ) Οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές, κατά πίστωση ή δάνειο, στο τέλος της χρήσης, βειώνουν τις χρεωστικές και σε περίπτωση που δεν υπάρχουν χρεωστικές ή αυτές υπολείπονται των πιστωτικών, κατά το όλο ή το μέρος που δεν συμφηφίζονται, μεταφέρονται σε λογαριασμό πρόβλεψης, κατά πίστωση ή δάνειο.

Στο τέλος της χρήσης το πιστωτικό υπόλοιπο του πιο πάνω λογαριασμού πρόβλεψης, κατά πίστωση ή δάνειο, συμφηφίζεται με τυχόν χρεωστικό υπόλοιπο του αντίστοιχου λογαριασμού πολυετούς απόσβεσης. Στην περίπτωση που μετά το συμφηφισμό αυτό παραμένει πιστωτικό υπόλοιπο στο λογαριασμό πρόβλεψης, από το υπόλοιπο αυτό μεταφέρεται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της κλειόμενης χρήσης το μέρος που αντιστοιχεί στο ποσό της πίστωσης ή του δανείου που πληρώθηκε μέσα σ' αυτήν.

Β. Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση σε δραχμές των απαιτήσεων και των λοιπών υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα καταχωρούνται σε ιδιαίτερους λογαριασμούς προβλέψεων κατά ξένο νόμισμα, με παραπέρα διάκριση σε προερχόμενες από βραχυπρόθεσμες ή μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις και μεταφέρονται σε αποτελεσματικού λογαριασμούς ως εξής :

Βα) όταν προέρχονται από βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις, τα χρεωστικά υπόλοιπα των πιο πάνω λογαριασμών προβλέψεων στο τέλος κάθε χρήσης μεταφέρονται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της κλειόμενης χρήσης, τα δε πιστωτικά σε αποτελεσματικό λογαριασμό της επόμενης χρήσης.

Ββ) Όταν προέρχονται από μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις, στο τέλος κάθε χρήσης τα χρεωστικά υπόλοιπα των πιο πάνω λογαριασμών προβλέψεων μεταφέρονται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της κλειόμενης χρήσης, από δε τα πιστωτικά υπόλοιπα αυτών μεταφέρονται σε αποτελεσματικό λογαριασμό κάθε χρήσης το μέρος εκείνο που αντιστοιχεί στις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα που εισπράχθηκαν ή πληρώθηκαν μέσα στη χρήση.

Στην περίπτωση που προηγήθηκαν μερικοί συμψηφισμοί των πιστωτικών υπολοίπων των λογαριασμών προβλέψεων με χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές, το μέρος των πιστωτικών υπολοίπων που μεταφέρεται σε αποτελεσματικό λογαριασμό κάθε χρήσης προσδιορίζεται κατά αναλογία με βάση τα αρχικά υπόλοιπα και τα μετά τους συμψηφισμούς αντίστοιχα πιστωτικά υπόλοιπα των πιο πάνω λογαριασμών προβλέψεων κατά ξένο νόμισμα.

γ) Οι συναλλαγματικές διαφορές χρεωστικές ή πιστωτικές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση σε δραχμές των χρεογράφων και τίτλων γενικά, των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού, εκτός των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων, των κάθε μορφής αποθεμάτων αγαθών και των διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων, μεταφέροντας σε αποτελεσματικό λογαριασμό της χρήσης στην οποία δημιουργήθηκαν.

8. Για την εφαρμογή των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου θεωρούνται : α) βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις εκείνες που η προθεσμία εξόφλησής τους λήγει μέχρι το τέλος της επόμενης χρήσης και β) μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις εκείνες που η προθεσμία εξόφλησής τους λήγει μετά το τέλος της επόμενης χρήσης.

9. Οι τραπεζικές επιχειρήσεις μπορούν να μεταφέρουν τις πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές της περιπτώσεως β' της παραγράφου 7 του άρθρου αυτού σε αποτελεσματικό λογαριασμό της χρήσης στην οποία δημιουργήθηκαν.

Στην περίπτωση αυτή πρέπει να γίνεται πρόβλεψη για το μέρος των πιστωτικών συναλλαγματικών διαφορών που η πραγματοποίησή τους κρίνεται αβέβαιη.

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

ΑΝΑΛΥΣΗ ΕΝΝΟΙΑΣ

Αποτίμηση είναι ο προσδιορισμός της χρηματικής αξίας της περιουσίας μιας επιχειρήσεως σε μια δεδομένη στιγμή.

Στο άρθρο 41 του Κ.Φ.Σ. αναφέρονται οι κανόνες με τους οποίους πρέπει να αποτιμούνται στην απογραφή, τα διάφορα περιουσιακά στοιχεία των επιχειρήσεων. Κατά αυτόν τον τρόπο οι υπεύθυνοι των οικονομικών μονάδων δεν δρουν ανεξέλεγκτα αλλά με βάση την νομοθετική ρύθμιση προβαίνουν σε εκτίμηση των περιουσιακών τους στοιχείων έτσι ώστε να παρουσιάζουν πραγματικά οικονομική κατάσταση της επιχείρησης και πραγματικό οικονομικό αποτέλεσμα.

Οι Σκοποί της αποτιμήσεως είναι τελείως συνυφασμένοι με τους σκοπούς της απογραφής, αφού η αποτίμηση προϋποθέτει την διενέργεια απογραφής, που με την σειρά της, αποβλέπει και σε ευρύτερους σκοπούς (π.χ. ποσοτικός έλεγχος διαχειρίσεως).

Εν συνεχεία θα μιλήσουμε αναλυτικά για την απογραφή και την αποτίμηση των διαφόρων περιουσιακών στοιχείων :

1. ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι εκείνα που η επιχείρηση προορίζει για εκμεταλλευση και όχι για μεταπώληση ή βραχυπρόθεσμη ανάλωση.

Σύμφωνα με το άρθρο 41 του Κ.Φ.Σ., για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο της επιχειρήσεως, στο βιβλίο απογραφών αναγράφονται τουλάχιστον, η αξία κτήσεως, προσαυξημένη με τις δαπάνες βελτιώσεως, οι αποσβέσεις που γίνονται όπως και η αναπόσβεστη αξία αυτού.

Σε περίπτωση τέλει αποσβέσεως παγίου περιουσιακού στοιχείου, αυτό αναγράφεται στην απογραφή με αξία μιας (1) δραχμής εφόσον βρίσκεται στην κυριότητα του επιτηδευματία. Γίνεται δε αυτό, για να είναι δυνατή η παρακολούθηση της τύχης του από τα φορολογικά όργανα, όπως π.χ. για να αποφευχθεί η πώληση του χωρίς τιμολόγιο, με συνέπεια να υπάρξει φοροδιαφυγή.

Ο επιτηδευματίας, αν τηρεί θεωρημένα βιβλία μητρώα παγίων περιουσιακών στοιχείων και αποσβέσεων, μπορεί να καταχωρεί στην απογραφή, με ένα ποσό, κατά ομοειδής κατηγορίες :

A. Την αξία κτήσεως των παγίων περιουσιακών στοιχείων, προσαυξημένη με τις δαπάνες βελτιώσεως.

B. Τις γενόμενες αποσβέσεις και

Γ. την αναπόσβεστη αξία τους.

Ακολουθεί παράδειγμα για την κατανόηση των παραπάνω.

ΜΗΧΑΝΗΜΑ Χ (Συντελεστής 6%)

ΧΡΟΝΟΛΟΓΙΑ ΚΤΗΣΕΩΣ ή ΒΕΛΤΙΩΣΕΩΣ	ΤΙΜΗ ΚΤΗΣΕΩΣ ή ΒΕΛΤΙΩΣΕΩΣ	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΕΤΗΣΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ	ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ	ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ ΑΞΙΑ
5/3/70	400.000	1970	20.000	20.000	380.000
-	-	1971	24.000	44.000	356.000
-	-	1972	24.000	68.000	332.000
1/1/73	100.000	1973	30.000	98.000	402.000
-	-	1974	30.000	128.000	372.000

Αξίζει να σημειωθεί ότι η ιδιαίτερη παρακολούθηση της αξίας κάθε παγίου περιουσιακού στοιχείου έχει μεγάλη σημασία και για τους εξής ακόμη λόγους :

A. Είναι εφικτός, σε κάθε στιγμή, ο προσδιορισμός του τυχόν αποτελέσματος, που προέκυψε σε περίπτωση πωλήσεως ή οικονομικής απαξιώσεως ή καταστροφής του.

B. Είναι δυνατή η αναπροσαρμογή της αξίας τους, όποτε η πολιτεία το επιβάλει, αποβλέποντας στην εμφάνιση της οικονομικής (πραγματικής) θέσεως των επιχειρήσεων.

Γ. Δίνεται η δυνατότητα να μπορεί να γίνει έλεγχος σε εκείνους που διαχειρίζονται τα πάγια στοιχεία για τυχόν καταχρήσεις.

Δ. Είναι εύκολος ο υπολογισμός των τακτικών και προσθέτων αποσβέσεων.

Από τον τρόπο που ορίζει το άρθρο 41 του Κ.Φ.Σ. για την εμφάνιση στην απογραφή, της αξίας κτήσεως των πάγιων στοιχείων και των γενομένων αποσβέσεων, συμπεραίνουμε ότι αυτό επιβάλλει την εφαρμογή της μεθόδου της έμμεσης αποσβέσεως, αποκλείοντας ταυτόχρονα, την εμφάνιση του λογαριασμού αποσβεσθέντα στο παθητικό του ισολογισμού.

Αρα τα πάγια θα εμφανίζονται ως εξής στον λόγο ότι η αναλυτική παρακολούθηση της αξίας των αποσβέσεων και της αναπόσβεστης αξίας τους καθενός, θα επέφερε σοβαρότατη απασχόληση στα λογιστήρια των επιχειρήσεων, χωρίς κανένα ουσιαστικό ενδιαφέρον, εξαιτίας της μηδαμινής αξίας και του μεγάλου αριθμού τους.

Όσον αφορά τα γήπεδα, πρέπει να τα διακρίνουμε σε εκείνα που είναι οικοδομήσιμα και σε εκείνα που αχρηστεύονται από την εξάντληση του εδάφους, εξαιτίας εξορρύξεως υλών (χωματοληψία κ.λ.π.).

Τα μεν οικοδομήσιμα επειδή δεν υπόκεινται σε λειτουργική ή χρονική φθορά, δεν είναι δεκτικά αποσβέσεως και συνεπώς, θα αποτιμηθούν στην απογραφή με την αξία της κτήσεώς τους, ενώ τα δεύτερα υπόκεινται σε ελημματική απόσβεση της αξίας τους, που υπολογίζεται, ανάλογα με την αξία της εξορρυσσομένης ύλης και συνεπώς θα αποτιμηθούν στην απογραφή, με την αξία κτήσεως, μειωμένη με τις αποσβέσεις που έγιναν.

Τα ασώματα (άυλα) περιουσιακά στοιχεία (έξοδα πρώτης εγκαταστάσεως, δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας, προνόμια ή διπλώματα ευρεσιτεχνίας, υπεραξία της επιχειρήσεως), και με την προϋπόθεση ότι η επιχείρηση τα απόκτησε (αγόρασε) και δεν τα δημιούργησε η ίδια, θα αποτιμηθούν στην απογραφή με την τιμή κτήσεως μειωμένη με τις αποσβέσεις που έγιναν.

Τέλος, τα έξοδα αγοράς παγίων στοιχείων (φόροι μεταβιβάσεως, συμβολαιογραφικά, λεκτικά κ.λ.π.) δεν προσαυξάνουν την αξία τους, αλλά αποτελούν γενικά έξοδα διαχειρίσεως, που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσεως, μέσα στην οποία πραγματοποιήθηκαν.

2. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΕΜΠΟΡΕΥΣΙΜΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Για Εμπορεύματα των Υπολλειμάτων, των υποπροϊόντων και των Ελαττωματικών προϊόντων αποτιμούνται κατ' είδος ως εξής :

A. Στην τιμή κτήσης, αν αυτή είναι χαμηλότερη της τιμής στην οποία η επιχείρηση μπορεί να αγοράσει ή να παράγει τα αποθέματα κατά την ημέρα κλεισίματος ισολογισμού.

B. Στην τρέχουσα τιμή αγοράς, όταν αυτή είναι μικρότερη της τιμής κτήσης.

ΤΙΜΗ ΚΤΗΣΗΣ είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς των αποθεμάτων, αυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς και μειωμένη με τις εκπτώσεις. Τιμολογιακή αξία είναι η αξία αγοράς που αναγράφεται στο τιμολόγιο, μειωμένη κατά τις εκπτώσεις που κάθε φορά χορηγούνται από τους προμηθευτές και απαλλαγμένη από τους φόρους που δεν βαρύνουν τελικά την οικονομική μονάδα. Ειδικά έξοδα αγοράς είναι τα άμεσα έξοδα αγοράς που γίνονται μέχρι την παραλαβή και αποθήκευση του αγαθού και ιδιαίτερα οι δασμοί και λοιποί φόροι - τέλη εισαγωγής, καθώς και τα έξοδα μεταφοράς και παραλαβής των σχετικών ειδών.

ΤΡΕΧΟΥΣΑ ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ είναι η τιμή αντικατάστασης του συγκεκριμένου αποθέματος, δηλαδή η τιμή στην οποία η οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα να προμηθευτεί το αγαθό, κατά την ημέρα σύνταξης της απογραφής, από τη συνήθη αγορά, με συνήθεις όρους και κάτω από κανονικές συνθήκες, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη περιουσιακά και προσωρινά γεγονότα που προκαλούν αδικαιολόγητες προσωρινές διακυμάνσεις τιμών. Η τρέχουσα τιμή αγοράς διαμορφώνεται με το συνυπολογισμό όλων των στοιχείων του κόστους κτήσης.

ΤΑ ΥΠΟΛΕΙΜΑΤΑ αποτιμούνται στην πιθανή τιμή πώλησης τους μειωμένα μετα άμεσα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την πώλησή τους.

ΤΑ ΥΠΟΠΡΟΙΟΝΤΑ, εφόσον προορίζονται για πώληση, αποτιμούνται όπως και τα υπολλείματα.

Τα ΕΛΛΑΤΩΜΑΤΙΚΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ αποτιμούνται ως εξής :

Α. Σε περίπτωση που το ελλατωματικό προϊόν πρόκειται να διατεθεί με το ελλάτωμά του σε μικρότερη τιμή, η αποτίμησή του γίνεται στην πιθανή τιμή πώλησής του.

Β. Σε περίπτωση που πρόκειται να διατεθεί με το ελλάτωμά του σε μικρή έκπτωση, αποτιμάται όπως και το κανονικό προϊόν.

Γ. Σε περίπτωση που για διάφορους λόγους επαναχρησιμοποιείται στην παραγωγική διαδικασία στην πρώτη ύλη, η αποτίμηση γίνεται στην τιμή της πρώτης ύλης.

Η αποτίμηση των αποθεμάτων στο τέλος της χρήσεως έχει σημαντική σπουδαιότητα για την οικονομική παρουσίαση της επιχειρήσεως, γιατί εξυπηρετεί τους εξής δύο εξαιρετικής βαρύτητας σκοπούς :

Α. Στοχεύει στο να προσδιορίσει την αξία με την οποία τα αποθέματα θα εμφανιστούν στον ισολογισμό, δηλαδή στοχεύει στην αλήθεια του ισολογισμού και

Β. Στοχεύει στο να προσδιορίσει το κόστος των πωλήσεων, το οποίο αντιπαραβάλλεται με τα έσοδα από τις πωλήσεις, δηλαδή στοχεύει στον ακριβή προσδιορισμό του αποτελέσματος της χρήσεως.

Όπως είναι γνωστό μεταξύ της αξίας των αποθεμάτων λήξεως και του κόστους των πωλημένων, υπάρχει αντιστροφή σχέση. Όσο μεγαλύτερη λογιστική αξία (κόστος) δίνεται στα αποθέματα λήξεως, τόσο μικρότερο κόστος απομένει για τα πωλημένα και το ανάποδο. Οι λογιστικές λοιπόν, μέθοδοι που υπερεκτιμούν την αξία των αποθεμάτων λήξεως οδηγούν σε υποεκτίμηση του κόστους των πωλημένων, και συνεπώς σε μεγαλύτερο αποτέλεσμα της χρήσεως. Αντίθετα, οι μέθοδοι που υποεκτιμούν την αξία των αποθεμάτων λήξεως οδηγούν σε υπερκτίμηση του κόστους των πωλημένων, και συνεπώς σε μικρότερο αποτέλεσμα της χρήσεως. Έτσι, μεταξύ της αξίας των αποθεμάτων λήξεως και του αποτελέσματος της χρήσεως υπάρχει αναλογική σχέση, ενώ υπάρχει αντιστροφή σχέση μεταξύ αξίας αποθεμάτων λήξεως και κόστους πωλημένων.

Επίσης με τον τρόπο αυτό της αποτιμήσεως αποκλείοντας από τη φορολογία πλασματικά κέρδη (εφόσον η τρέχουσα τιμή ήταν μεγαλύτερη από την τιμή κτήσεως) και συγχρόνως μειώνονται τα φορολογητέα κέρδη, με την πιθανή ζημιά, από τη μείωση της αξίας των αποθεμάτων (εφόσον η τρέχουσα τιμή είναι μικρότερη από την τιμή κτήσεως).

ΜΕΘΟΔΟΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΙΜΗ ΚΤΗΣΗΣ

Οι πιο γνωστές μέθοδοι είναι οι εξής :

A. Η μέθοδος του μεσου σταθμικού κόστους κατά τη μέθοδο αυτή η μέση σταθμική τιμή κτήσεως υπολογίζεται με τον εξής τύπο :

$$\frac{\text{Αξία αποθέματα ενάρξεως περιόδου} + \text{Αξία αγορών της περιόδου στην τιμή κτήσης}}{\text{Ποσότητα αποθέματος ενάρξεως περιόδου} + \text{ποσότητα που αγοράζεται στην περίοδο}}$$

Η κατ' αυτόν τον τρόπο προσδιορισμένη μέση σταθμική τιμή μονάδας χρησιμοποιείται για την αποτίμηση των αποθεμάτων λήξεως και του κόστους των πωληθέντων.

Η παρούσα μέθοδος χρησιμοποιείται ευρύτατα στην πράξη, γιατί είναι εύκολης εφαρμογής, προσδιορίζει το κόστος μονάδας με μια αντικειμενική βάση, είναι απαλλαγμένη από περιθώρια υποκειμενικών χειρισμών και ελαχιστοποιεί τις επιδράσεις των ακραίων τιμών στην αγορά. Σε μια αγορά που οι τιμές παρουσιάζουν ανυψωτική τάση το μέσο κόστος είναι χαμηλότερο από το τρέχον κόστος, ενώ σε μια αγορά που οι τιμές παρουσιάζουν πτωτική τάση το μέσο κόστος είναι υψηλότερο από το τρέχον κόστος. Για αυτό η μέθοδος αυτή κατακρίνεται, αφού στα τρέχοντα έσοδα πωλήσεων δεν αντιπαραθέτει το τρέχον κόστος κτήσεως των πωληθέντων.

Η εφαρμογή της μεθόδου ενδείκνυται στις περιπτώσεις που η επιχείρηση εφαρμόζει το σύστημα της περιοδικής απογραφής των αποθεμάτων, οπότε στο τέλος της περιόδου που προσδιορίζεται το μέσο σταθμικό κόστος απογράφονται τα μένοντα και προσδιορίζεται η αξία αυτών και το κόστος των πωληθέντων. Αν η επιχείρηση εφαρμόζει το σύστημα της διαρκούς απογραφής, επειδή το μέσο σταθμικό κόστος δεν είναι δυνατό να υπολογιστεί πριν από την τελευταία αγορά της περιόδου,

οι εξαγωγές (αναλώσεις - πωλήσεις) και τα υπόλοιπα των αποθεμάτων παρακολουθούνται στη διάρκεια της περιόδου μόνο κατά ποσότητα.

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

Κατά τη μέθοδο αυτή, μετά από κάθε εισαγωγή καθορίζεται η μέση τιμή του υπολοίπου με τον εξής τύπο :

Αξία προηγούμενου υπολοίπου + Αξία νέας αγοράς στην τιμή κτήσης
Ποσότητα προηγούμενου υπολοίπου + Ποσότητα νέας αγοράς.

Κατά την προηγούμενη μέθοδο, το ετήσιο μέσο σταθμικό κόστος προσδιορίζεται στο τέλος της χρήσεως και συνεπώς, αν η επιχείρηση εφαρμόζει το σύστημα της διαρκούς απογραφής, δεν είναι σε θέση στην διάρκεια της χρήσεως να προσδιορίζει το κόστος των αναλώσεων ή των πωλήσεων. Για την αντιμετώπιση της δυσχέρειας αυτής, σαν μέσο κόστος της μονάδας μπορεί να χρησιμοποιείται εκείνο που προκύπτει μετά από κάθε αγορά αγαθών.

Η προκείμενη μέθοδος είναι αντικειμενική, γιατί δεν αφήνει περιθώρια προσωπικών χειρισμών και δίνει ένα αντιπροσωπευτικό μέσο κόστος, το οποίο πλησιάζει περισσότερο στο τρέχον παρά στο μέσο σταθμικό.

Γ. Η μέθοδος πρώτη εισαγωγή - πρώτη εξαγωγή (F.I.F.O). Η μέθοδος αυτή βασίζεται στην εκδοχή ότι η πρώτη εισαγωγή εξάγεται πρώτη (first in - first out) και ότι τα αποθέματα τέλους χρήσεως προέρχονται από τις τελευταίες αγορές και αποτιμούνται στις τιμές που αντίστοιχα αγοράστηκαν. Η αρχή των υπολογισμών της αποτιμήσεως των αποθεμάτων γίνεται από την τελευταία αγορά. Η αποτίμηση των πωλήσεων - αναλωμένων γίνεται σύμφωνα με τη σειρά εισαγωγής τους, για αυτό και η μέθοδος αυτή λέγεται και "μέθοδος της σειράς εξαντλήσεως των αποθεμάτων".

Η παραπάνω εκδοχή της σειράς εξαντλήσεως, στις περισσότερες επιχειρήσεις εναρμονίζεται με τη φυσική ροή των αποθεμάτων, Με την μέθοδο αυτή τα αποθέματα τέλους χρήσεως αποτιμούνται σε τιμές που πλησιάζουν προς τις τρέχουσες τιμές αγοράς και συνεπώς η αξία των αποθεμάτων που εμφανίζεται στον ισολογισμό είναι ορθότερη σε σύγκριση με εκείνη που προκύπτει με την εφαρμογή άλλων μεθόδων και ειδικότερα με τη LIFO.

Εντούτοις, η μέθοδος παρουσιάζει βασικές αδυναμίες στην ορθή αντιπαράθεση των εσόδων με το κόστος των πωλήσεων, αφού στα τρέχοντα έσοδα από τις πωλήσεις δεν αντιπαραθέτει το τρέχον κόστος των πωλημένων αλλά το κόστος κτήσεως των παλαιότερων αγορών.

Αυτό σημαίνει ότι σε περιόδους πληθωρισμού η μέθοδος υπερεκτιμά τα λογιστικά κέρδη σε σχέση με άλλες μεθόδους και ειδικότερα τη LIFO, με περαιτέρω συνέπεια την πληρωμή αυξημένου φόφου εισοδήματος. Αντίθετα, σε περιόδους βειώσεων των τιμών το αποτέλεσμα υποεκτιμάται με συνέπεια και ο φόρος εισοδήματος να είναι μειωμένος παρά το παραπάνω βασικό μειονέκτημα της μεθόδου, δηλαδή της απομακρύνσεως του κόστους των πωλήσεων από τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς, η FIFO χρησιμοποιείται ευρύτατα στην κοστολόγηση των αποθεμάτων γιατί :

α. είναι εύκολης εφαρμογής, β) είναι εφαρμόσιμη είτε με το σύστημα της περιοδικής απογραφής, είτε με το σύστημα της διαρκούς απογραφής, γ) η ροή του κόστους συμβαδίζει με τη φυσική ροή των αποθεμάτων, δ) είναι συστηματική και αντικειμενική, αφού δεν επηρεάζεται από υποκειμενικούς υπολογισμούς και ε) η αξία των αποθεμάτων στον ισολογισμό προσεγγίζει το τρέχον κόστος αντικαταστάσεως.

Η μέθοδος μπορεί να εφαρμόζεται είτε :

α) σε τρέχουσα βάση, καθόλη τη διάρκεια της χρήσεως (δηλ. όποτε υπάρχει εξαγωγή) ή β) με το σύστημα της περιοδικής απογραφής με τα ίδια αποτελέσματα.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι με τη μέθοδο FIFO το κόστος πωλήσεων και μενόντων προσδιορίζεται στο ίδιο ύψος, ανεξάρτητα από το σύστημα απογραφής που ακολουθεί η επιχείρηση και τον τρόπο που το εφαρμόζει (τρέχουσα κοστολόγηση ή κοστολόγηση στο τέλος της περιόδου) - (Διαρκής ή περιοδική Απογραφή).

Δ. Η μέθοδος τελευταία εισαγωγή - πρώτη εξαγωγή (LIFO)

Η μέθοδος αυτή βασίζεται στην εκδοχή ότι η πρώτη εξαγωγή (πώληση ή ανάλωση) προέρχεται από την τελευταία εισαγωγή (Last in - First Out) και ότι τα αποθέματα τέλους χρήσεως προέρχονται από τις παλιότερες εισαγωγές.

Η αρχή των υπολογισμών της αποτιμήσεως των αποθεμάτων τέλους χρήσεως γίνεται από την πρώτη αγορά της χρήσης. Η αποτίμηση των πωλημένων - αναλωμένων γίνεται αντίθετα με τη σειρά της εισαγωγής τους. Η μέθοδος αυτή είναι ακριβώς αντίθετη με τη μέθοδο FIFO.

Μολονότι για τις περισσότερες επιχειρήσεις η παραπάνω εκδοχή δεν είναι σύμφωνη με τη φυσική ροή των αποθεμάτων, εντούτοις η μέθοδος έχει υπερ αυτής το ισχυρό επιχείρημα ότι για τη μέτρηση του αποτελέσματος η ροή του κόστους είναι πιο σημαντική από τη φυσική ροή των αποθεμάτων. Οι υποστηρικτές της LIFO ισχυρίζονται ότι η μέτρηση του αποτελέσματος πρέπει να βασίζεται στις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς. Τα έσοδα από τις πωλήσεις, λοιπόν πρέπει να συσχετίζονται με το τρέχον κόστος των πωλημένων. Με τη LIFO το κόστος των πωλημένων, πλησιάζει το τρέχον κόστος αντικατάστασέως τους, αφού τα πωλημένα αποτελούνται κατά τη μέθοδο, από τις πρόσφατες αγορές. Η μέθοδος αυτή, συνεπώς οδηγεί στον περιορισμό των κερδών που αυτή, συνεπώς οδηγεί στον περιορισμό των κερδών που προσδιορίζονται λογιστικά και στον περιορισμό του επ' αυτών φόρου εισοδήματος.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι η εφαρμογή της παραπάνω μεθόδου ενδείκνυται σε περιόδους έντονου πληθωρισμού.

Το κόστος των πωλήσεων και μενόντων προσδιορίζεται στα αυτά ύψη και στα δύο συστήματα διαρκούς και περιοδικής απογραφής, μόνο στην περίπτωση που η διαρκής απογραφή δεν γίνεται κατά το χρόνο κάθε συναλλαγής αλλά στο τέλος της χρήσεως.

Ε. Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους.

Το ΕΓΛΣ ορίζει :

Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα παρακολουθούνται όχι μόνο κατά είδος αλλά και κατά συγκεκριμένες παρτίδες αγοράς ή παραγωγής, οι οποίες έτσι αποκτούν αυτοτέλεια κόστους (π.χ. παρτίδα αυτοκινήτων εισαγωγμένων, πλαστικών πρώτων υλών κ.λ.π.) κατά την αποτίμηση των αποθεμάτων απογραφής. Αυτά αναλύονται σε ποσότητες κατά παρτίδα από την οποία προέρχονται και αποτιμούνται στο κόστος της συγκεκριμένης παρτίδας ανεξάρτητα από το χρόνο παραγωγής ή αγοράς τους.

Η μέθοδος απαιτεί εξατομικευμένη παρακολούθηση κάθε στοιχείου και για αυτό εφαρμόζεται σπάνια στην πράξη. Ακόμα η μέθοδος στερείται συχνά αντικειμενικότητας, αφού παρέχει τη δυνατότητα επιρρασμού των αποτελεσμάτων. Π.χ. Ας υποθέσουμε ότι η επιχείρηση έχει προς πώληση 4 εξατομικευμένα στερεοφωνικά συγκροτήματα που απόκτησε αντί 500.000, 520.000, 540.000, 550.000 και ότι πωλεί ένα αντί 600.000 Το κόστος του συγκροτήματος που πωλήθηκε και το μικτό κέρδος εξαρτάται από το συγκρότημα που επιλέχθηκε προς πώληση.

ΚΟΙΝΟ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΜΕΘΟΔΩΝ (Α.Δ.)

Η επιχείρηση "Χ" παρουσίασε την παρακάτω κίνηση για το είδος Α κατά το έτος 1986.

Να υπολογιστεί το κόστος των πωληθέντων καθώς και το κόστος των μενόντων (αποθέματος απογραφής) με βάση τις πιο πάνω μεθόδους α-δ.

ΕΙΔΟΣ Α	ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ	ΕΞΑΓΩΓΕΣ	ΤΕΛΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ
Υπόλοιπο Εναρξης	Τεμ. 2.000 X 100 = 200.000		
1η εισαγωγή	3.000 X 110 = 330.000		
1η εξαγωγή		Τεμ. 800	
2η εισαγωγή	1.000 X 120 = 120.000		
3η εισαγωγή	500 X 124 = 62.000		
2η εξαγωγή		Τεμ. 3000	
	Τεμ. 6.500 712.000	3800	Τεμ. 2.700

Α. ΜΕΘΟΔΟΣ ΜΕΣΟΥ ΣΤΑΘΜΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

$$\frac{\text{ΔΞΙΑ Α.Α. + ΑΓΟΡΕΣ}}{\text{ΠΟΣΟΤΗΤΑ Α.Α. + ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΑΓΟΡΩΝ}} = \frac{712.000}{6.500} = 109.54 \text{ δρχ. κόστος τεμαχίου}$$

$$* \text{ Κόστος πωληθέντων} = 3.800 \times 109,54 = 416.252$$

$$* \text{ Κόστος μενόντων} = 2.700 \times 109,54 = 295.748 \quad 712.000$$

Β. ΜΕΘΟΔΟΣ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΚΟΥ ΜΕΣΟΥ ΟΡΟΥ ή ΤΩΝ ΔΙΑΔΟΧΙΚΩΝ ΥΠΟΛΟΙΠΩΝ

Υπόλοιπο έναρξης τεμ.	2.000 X 100 δρχ.	= 200.000
1η εισαγωγή	3.000 X 110 δρχ.	= 330.000
Σύνολο	5.000 X (106)	= 530.000
1η εξαγωγή	<u>800</u> X 106	= <u>84.800</u>
ΥΠΟΛΟΙΠΟ	4.200 X 106	= 445.200
2η εισαγωγή	<u>1.000</u> X 120	= <u>120.000</u>
ΣΥΝΟΛΟ	5.200 X (108.7)	= 565.200
3η εισαγωγή	<u>500</u> X 124	= <u>62.000</u>
ΣΥΝΟΛΟ	5.700 X (110)	= 627.200
2η εξαγωγή	<u>3.000</u> X 110	= <u>330.000</u>
	2.700 X 110	= 297.200

Κόστος μενόντων (απόθεμα Απογραφής) = 2.700 τεμάχια X 110 δρχ. = 297.200.

Κόστος πωληθέντων : 1η εξαγωγή τεμάχια 800 X 106 = 84.800

2η εξαγωγή " 3.000 X 110 = 330.000

712.000

Γ. ΜΕΘΟΔΟΣ ΠΡΩΤΗ ΕΙΣΑΓΩΓΗ - ΠΡΩΤΗ ΕΞΑΓΩΓΗ (FIFO)

* Κόστος πωληθέντων

Η 1η εξαγωγή παίρνεται από το υπόλοιπο έναρξης: 800 X 100 = 80.000

Η 2η εξαγωγή παίρνεται από το υπόλοιπο έναρξης: 1200 X 110 = 120.000

" 1η εισαγωγή : 1.800 X 110 = 198.000

Κόστος πωληθέντων 3.800 398.000

* Κόστος μενόντων

Τα αποθέματα απογραφής τεμάχια 2.700 παίρνονται :

- από την 3η εισαγωγή τεμ. 500 X 124 = 62.000

- από την 2η εισαγωγή τεμ. 1000 X 120 = 120.000

- από την 1η εισαγωγή τεμ. 1200 X 110 = 132.000

2700 314.000

ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΕΛΕΥΤΑΙΑ ΕΙΣΑΓΩΓΗ - ΠΡΩΤΗ ΕΞΑΓΩΓΗ (LIFO)

* Κόστος Πωληθέντων

Η 1η εξαγωγή παίρνεται από την 3η εισαγωγή = $500 \times 124 = 62.000$

" " 2η εισαγωγή = $300 \times 120 = 36.000$

Η 2η εξαγωγή παίρνεται από την 2η εισαγωγή = $700 \times 120 = 84.000$

" " 1η εισαγωγή = $2.300 \times 110 = 253.000$

ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ 3.800 435.000

* Κόστος μενόντων

Τα αποθέματα απογραφής τεμ. 2.700 παίρνονται

- Από το υπόλοιπο έναρξης τεμ. $2.000 \times 100 = 200.000$

- Από την 1η εισαγωγή $700 \times 110 = 77.000$

ΚΟΣΤΟΣ ΜΕΝΟΝΤΩΝ 2.700 277.000

* Η βασική λογιστική αρχή της συνέπειας υπαγορεύει στην επιχείρηση την υποχρέωση να εφαρμόζει κατά τρόπο πάγιο τις μεθόδους που επέλεξε για την αποτίμηση των διαφόρων κατηγοριών αποθεμάτων της και να μην αλλάζει τις μεθόδους αυτές από χρήση σε χρήση. Επιτρέπεται η αλλαγή μεθόδου μετά από έγκριση της επιτροπής λογιστικών βιβλίων.

* Κάνοντας μια σύντομη κριτική των μεθόδων υπολογισμού κτήσης θα λέγαμε ότι καμιά από αυτές δεν μπορεί να διεκδικεί τα πρωτεία και να θεωρείται ως ορθότερη ή η καλύτερη μέθοδος.

Ο πληθωρισμός των τελευταίων ετών είναι ένα ισχυρό επιχείρημα για τη χρήση της LIFO.

Σε περιόδους υψώσεως των τιμών η LIFO τείνει να ελαχιστοποιεί τα κέρδη επί των αποθεμάτων, ενώ η FIFLO τείνει να τα μεγιστοποιεί. Η βαρύτητα που δίνεται στο λογαριασμό, αποτελέσματα χρήσεως σε σύγκριση με τον ισολογισμό, οι υψηλοί ρυθμοί πληθωρισμού και οι επιπτώσεις του φόρου εισοδήματος στην επιχείρηση (υψηλή φορολογία και αποστέρηση μετρητών) έχει ωθήσει τις επιχειρήσεις στα τελευταία χρόνια, να στραφούν προς τη LIFO που οδηγεί πλησιέστερη από κάθε άλλη μέθοδο στη σωστή μέτρηση του αποτελέσματος.

Δεν πρέπει όμως να παραβλέπεται ότι η LIFO σε περιόδους υψώσεως των τιμών οδηγεί στην υποεκτίμηση των μενόντων αποθεμάτων με συνέπεια οι σχετικοί αριθμοδείκτες που εξάγονται από την ανάλυση του ισολογισμού (ρευστότητας, κυκλοφοριακής ταχύτητας, αποθεμάτων κ.α) να είναι εσφαλμένοι.

Τέλος πρέπει να σημειωθεί ότι η σύγχρονη αντίληψη στρέφεται στην άποψη ότι κατά την επιλογή της προσφορότερης μεθόδου αποτιμώσεως των αποθεμάτων πρωταρχικός παράγων πρέπει να είναι η ρεαλιστική μέτρηση αποτελεσμάτων.

3. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ (ΣΕ ΕΓΧΩΡΙΟ ΝΟΜΙΣΜΑ)

Τις απαιτήσεις σε εγχώριο νόμισμα τις διακρίνουμε :

A. Σε απλές (χρεώστες, πελάτες) και

B. Σε γραφτές (Γραμμάτια Εισπρακτέα, Συν/κές εισπρακτέες)

Για κάθε μια από αυτές, σχετικά με την αποτίμησή τους και την καταχώρησή τους στο βιβλίο Απογραφών, πραγματευόμαστε παρακάτω:

A. Απαιτήσεις απλές (χρεώστες - πελάτες)

Με τη σειρά τους αναλύονται σε ασφαλείς, επισφαλείς και ανεπίδεκτες εισπράξεως Απαιτήσεις.

όσον αφορά τις Ασφαλείας απαιτήσεις (είναι εκείνες που η είσπραξή τους θεωρείται βέβαιη) αποτιμούνται στην ονομαστική τους αξία αυξημένη με τυχόν δεδουλευμένους τόκους, μέχρι την ημέρα σύνταξης απογραφής. Επίσης η καταχώρηση στο βιβλίο απογραφών μπορεί να γίνει είτε αναλυτικά είτε συγκεντρωτικά με την προϋπόθεση ότι έχουν καταχωρηθεί προηγουμένως σε θεωρημένες καταστάσεις.

Όσον αφορά την αποτίμηση των επισφαλών απαιτήσεων (είναι εκείνες που η είσπραξή τους είναι αμφίβολη, εξαιτίας της αφερρευγυότητας των χρεωστών) σύμφωνα με το Κ.Φ.Σ. (άρθρο 41 παρ. 4), για κάθε επισφαλή απαίτηση καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών το αρχικό ποσό, το ποσό των αποσβέσεων και το υπόλοιπό τους. Αν τηρείται θεωρημένο αναλυτικό καθολικό επισφαλών απαιτήσεων, ο επιτηδευματίας μπορεί να γράψει στην απογραφή μόνο το άθροισμα των παραπάνω υπολοίπων.

Οι επισφαλείς απαιτήσεις υπόκεινται σε απόσβεση και διαφέρουν από τις αποσβέσεις των παγίων στοιχείων.

Προυποθέσεις αναγνώρισεως της αποσβέσεως επισφαλούς απαιτήσεων είναι οι εξής :

A. Η απαίτηση να είναι πράγματι επισφαλής, δηλαδή να μη θεωρείται πιθανή η είσπραξή της, κάτω από τις συντρέχουσες, για αυτήν συνθήκες εξαιτίας της αφερεγγυότητας του οφειλέτη.

B. Η απόσβεση να γίνει με οριστική εγγραφή, στα λογιστικά βιβλία της επιχειρήσεως.

Γ. Η απαίτηση να προέρχεται από την εμπορική δραστηριότητα της επιχειρήσεως, στις συναλλαγές αυτές με τους πελάτες της και να μην ανάγεται στις προσωπικές συναλλαγές του φορέα της επιχειρήσεως (επιχειρηματία).

Οι παραπάνω προϋποθέσεις κρίνονται επιβεβλημένες, γιατί διαφορετικά, θα μπορούσε ο φορολογούμενος να επιβαρύνεται τα αποτελέσματα μιας διαχειριστικής περιόδου, με ένα ποσό για επισφαλείς απαιτήσεις της αρεσκείας του, με αποτέλεσμα να δημιουργηθεί αφανές, αφορολόγητο αποθεματικό, εφόσον το ποσό που καθορίστηκε από αυτόν υπερβαίνει την πιθανή ζημιά από τις πραγματικές επισφαλείς απαιτήσεις. Η κράτηση λοιπόν από την επιχείρηση, κάποιου ποσού, για επισφαλείς απαιτήσεις, χωρίς καθορισμό των απαιτήσεων, τις οποίες, συγκεκριμένα θεωρεί αυτή σαν επισφαλείς και χωρίς διαγραφή αυτών με οριστική εγγραφή δεν ικανοποιεί τις παραπάνω προϋποθέσεις που έθεσε ο Νόμος, και κατά συνέπεια δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, επειδή έχει την έννοια του αποθεματικού.

Σε περίπτωση που μια αποσβεσμένη απαίτηση εισπραχθεί σε μεταγενέστερη χρήση, τότε το ποσό της εισπράξεως αποτελεί έσοδο εκείνης της χρήσεως, στην οποία εισπράχθηκε.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1ο

Εστω ότι ο χρεώστης Α. Ανδρέου με οφειλή 30.000 (31/12/90), χαρακτηρίζεται ως επισφαλής με πιθανή ζημιά 70%. Να γίνει η διενέργεια εγγραφών και εμφάνιση λ/σμών του ισολογισμού.

	31/12/90
Επισφαλείς χρεώστες	30.000
A. Ανδρέου	
Χρεώστες	30.000
A. Ανδρέου	
Χαρακτηρισμός ως επισφαλούς	

	31/12/90
Ζημιές από επισφαλείς χρεώστες	21.000
(ή απαιτήσεις επισφ. χρεωστών)	
Αποσβέντες χρεώστες	21.000
A. Ανδρέου	
Αποσβ. 30.000 X 70%.	

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

Χρεώστες	100.000
Επισφαλείς	30.000
(Μείον)Απ/ντες	<u>21.000</u> 9.000

Εν συνεχεία ο Α. Ανδρέου εξοφλεί το χρέος των 30.000 δραχ.
Αρα :

	15/0491
Αποσβ/ντες επισφαλείς χρεώστες	21.000
A. ΑΝΔΡΕΟΥ	
Επισφαλείς χρεώστες	21.000
A. Ανδρέου	

	15/04/91
Ταμείο	30.000
Επισφαλείς χρεώστες	9.000
A. Ανδρέου	
Εσοδα από αποσ. επισ. χρεώστες	21.000
Είσπραξη χρέους.	

Τέλος, σχετικά με τις Απαιτήσεις ανεπίδεκτης εισπράξεως, (χαρακτηρίζονται εκείνες που η μη είσπραξη τους είναι βέβαιη), πρέπει να πούμε ότι αν μια απαίτηση θα χαρακτηριστεί ανεπίδεκτη είναι θέμα πραγματικό και σε περίπτωση διαφωνίας μεταξύ της επιχείρησης και της οικονομικής εφορίας, αρμόδιο για τη λύση της διαφοράς, είναι το Δικαστήριο της ουσίας.

Λογιστικά για την παρακολούθηση των απαιτήσεων αυτών λειτουργεί ο λογ/σμός "Ανεπίδεκτοι Εισπράξεως χρεώστες "που μετά την εγγραφή της αποσβέσεως (ζημιάς) θα πρέπει να αφήσει υπόλοιπο 1 δρχ. (για να έχει υπόψη της η επιχείρηση την απαίτηση, γιατί ίσως ο χρεώστης που εξαφανίστηκε να θελήσει κάποτε να εξοφλήσει το χρέος του. Σε περίπτωση που εμφανιστεί ο ανεπίδεκτος εισπράξεως χρεώστης και πληρώσει, τότε η είσπραξη αυτή θα είναι ένα έκτακτο κέρδος και θα μεταφερθεί στα αποτελέσματα χρήσεως.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Ο χρεώστης Λ.Λαγός, χαρακτηρίζεται ανεπίδεκτος εισπράξεως (επισφαλής 100%) για ολόκληρο το ποσό που οφείλει, 60.000 δρχ. στις 31/12/91.

	31/12/91
Ανεπίδεκτοι Εισπράξεως χρεώστες	60.000
Λ. ΛΑΓΟΣ	60.000
Χρεώστες	60.000
Ν. ΛΑΓΟΣ	60.000

Χαρακτηρισμός χρεώστη σαν ανεπίδεκτου εισπράξεως.

	31/12/91
Ζημιές από χρεωσ. ανεπ. εισπρ.	59.999
Ανεπ. Εισπρ. Χρεώστες	59.999
Ν. ΛΑΓΟΣ	59.999

Απ/ση χρεωσ. ανεπ. εισπρ.

Αποτελέσματα χρήσεως	59.999
Ζημιές από χρεώστες αν. εισπρ.	59.999
Μεταφορά του β' στον α' λογαριασμό.	

B. ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΓΡΑΠΤΕΣ (Γραμμάτια, Συν/κές).

Σύμφωνα με την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, που ισχύει στη φορολογία εισοδήματος, θα πρέπει το καθαρό εισόδημα μιας χρήσεως να αποτελείται από δουλευμένα έσοδα - έξοδα.

Από αυτό συμπεραίνουμε ότι τα γραμμάτια εισπρακτέα και οι συν/κές εισπρακτέες πρέπει να αποτιμούνται στο τέλος της χρήσεως, στην τωρινή τους αξία, με την προϋπόθεση όμως ότι στην ονομαστική τους αξία περιλαμβάνονταν και ο τόκος.

Λογιστικά για να κάνουμε την αναγωγή των γραμματίων ή των συν/κών στην τωρινή τους αξία, χρεώνουμε με το ποσό των αδούλευτων τόκων το λογαριασμό "τόκοι πιστωτικοί" και πιστώνουμε το λογαριασμό "τόκοι μη δεδουλευμένοι Γραμματίων Εισπρακτέων".

Ο λογ/σμός τόκοι πιστωτικοί είναι λογαριασμό εσόδου και θα μεταφερθεί στα αποτελέσματα χρήσεως.

Ο λογαριασμός τόκοι μη δεδουλευμένοι γραμματίων εισπρακτέων είναι λογαριασμός αντίθετος του λογαριασμού γραμμάτια εισπρακτέα αποτελεί δηλαδή ουσιαστικά τη πίστωση του λογαριασμού Γραμμάτια εισπρακτέα.

Για τον τρόπο καταχώρησης των Γραμματίων εισπρακτέων και Συν/κών στο βιβλίο Απογραφών, σημειώνουμε τα εξής :

Η καταχώρηση μπορεί να γίνει είτε αναλυτικά, δηλαδή να καταχωρηθούν τα γραμμάτια ένα - ένα με τα στοιχεία τους και την ονομαστική τους αξία είτε να καταχωρηθούν συγκεντρωτικά, με ένα ποσό, με την απαραίτητη όμως προϋπόθεση ότι τηρείται από τον επιτηδευματία, θεωρημένο βιβλίο συναλλαγματικής ή γραμματίου, που παραμένει ανεξόφλητο στο τέλος της χρήσης.

Το άθροισμα της στήλης αυτή που θα εμφανίζει το ποσό των ανεξόφλητων συν/κών ή γραμματίων, στο τέλος της χρήσεως, θα είναι το καταχωριζόμενο στο βιβλίο απογραφών.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η επιχείρηση Χ στις 01/09/77 πούλησε εμπορεύματα στον Ψ αξίας 10.000 δρχ. και πήρε συν/κή λήξεως 31/3/78, ονομαστικής αξίας 10.700 και έστω ότι απότις 700 δρχ. τόκους οι 400 δρχ. αφορούν το διάστημα 1/9 έως 31/12/77.

- Ζητείται : α) η εγγραφή της πωλήσεως
 β) η εγγραφή της αναγωγής στην αξία της, της 31/12/77
 γ) η εγγραφή της εξοφλήσεως.

_____ 01/09/77 _____	
Γραμμάτια εισπρακτέα	10.700
Εμπορεύματα	10.000
Τόκοι πιστωτικοί	700

_____ 31/12/77 _____	
Τόκοι πιστωτικοί	300
Τόκοι μη δεδουλευμένα Γρ. Εισ.	300
Αναγ. Γραμμ. Εισπρ. στην παρούσα αξία	

_____ 31/12/78 _____	
Ταμείο	10.700
Γραμμάτια Εισπρακτέα	10.700
Εισπρ. Συν/κής Ψ.	

_____ 31/03/78 _____	
Τόκοι μη δεδουλευμένοι Γραμ. Εισπρακτέων	300
Τόκοι πιστωτικοί	300
Τόκοι δεδουλευμένοι Γραμ. Εισπρακ. Ψ.	

** Οι μετοχές και οι ομολογίες αποτιμούνται, στην απογραφή όλες μαζί, στη συνολικά χαμηλότερη αξία, που προκύπτει βάση της τιμής κτήσης ή αποτιμώσεως στη προηγούμενη απογραφή και βάση του μέσου όρου της τρέχουσας τιμής στο τελευταίο μήνα της κρήσεως.

4. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΧΡΕΩΣΕΩΝ (Σε εγχώριο νόμισμα)

Τις χρεώσεις τις διακρίνουμε σε απλές (προμηθευτές, πιστωτές) και σε γραπτές (Γραμμάτια πληρωτέα, Συναλλαγματικές πληρωτέες).

Όσον αφορά την Αποτίμηση και την καταχώρηση αυτών στο βιβλίο απογραφών, αναφέρουμε για κάθε μια κατηγορία υποχρεώσεων τα εξής :

A) ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΛΕΣ (Προμηθευτές - Πιστωτές).

Οι απλές υποχρεώσεις, σε εγχώριο νόμισμα διακρίνονται σε τοκοφόρες και μη τοκοφόρες.

Οι τοκοφόρες αποτιμούνται στην απογραφή, στην ονομαστική τους αξία ενώ οι δεύτερες στην πραγματική τους αξία, δηλαδή στην ονομαστική τους αξία αυξημένη με τυχόν δεδουλευμένους τόκους μέχρι την ημέρα που συντάσσεται η απογραφή.

Η καταχώρηση των προμηθευτών (πιστωτών) στο βιβλίο απογραφών μπορεί να γίνει :

α) αναλυτικά, δηλαδή να καταχωρηθεί στην απογραφή ο κάθε προμηθευτής χωριστά με το αντίστοιχο υπόλοιπό του.

β) συγκεντρωτικά, δηλαδή να καταχωρηθεί στην απογραφή το υπόλοιπο του λογαριασμού προμηθευτές με την προϋπόθεση ότι η ανάλυση του γενικού αυτού λογαριασμού καταχωρείται προηγουμένως σε θεωρημένες καταστάσεις ή ισοζύγια ή σε βιβλία.

B. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΓΡΑΠΤΕΣ (Γραμμάτια πληρωτέα - Συναλλαγματικές πληρωτέες).

Στα γραμμάτια πληρωτέα ή στις συναλλαγματικές πληρωτέες, διακρίνουμε δύο αξίες : την ονομαστική και την πραγματική ή παρούσα αξία.

Ονομαστική είναι η αξία που έχει κατά τη λήξη του ένα γραμμάτιο πληρωτέο.

Πραγματική, είναι η αξία που έχει, σε οποιαδήποτε στιγμή, πριν από τη λήξη του γραμματίου πληρωτέο.

Η παρούσα ή πραγματική αξία βρίσκεται αν από την ονομαστική αξία αφαιρέσουμε τους αδούλευτους τόκους, που αντιστοιχούν, από την ημέρα υπολογισμού της παρούσας αξίας μέχρι τη λήξη του Γραμματίου πληρωτέου.

Τα γραμμάτια πληρωτέα ή οι συναλλαγματικές πληρωτέες πρέπει να αποτιμούνται στην απογραφή με την παρούσα τους αξία. Η εγγραφή για την προσαρμογή των γραμματίων ή συν/κών πληρωτέων, στην παρούσα τους αξία, κατά τη σύνταξη της απογραφής, είναι του εξής τύπου :

Τόκοι μη δεδουλευμένοι Γραμ. πληρωτέων
Τόκοι χρεωστικοί
Αναγ. συν/κών πληρ. στην παρούσα αξία.

Η καταχώρηση των γραμματίων πληρωτέων γίνεται αντίστοιχα με την αποτίμηση γραμματίων εισπρακτέων.

5. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΔΙΑΘΕΣΙΜΩΝ

Στην κατηγορία των διαθεσίμων ανήκουν όπως είναι γνωστό, τα εγχώρια και τα ξένα νομίσματα που βρίσκονται στο ταμείο, καθώς επίσης και οι καταθέσεις όψης στις τράπεζες είτε σε δραχμές, είτε σε ξένα νομίσματα (Συνάλλαγμα).

Σχετικά με την αποτίμηση των στοιχείων αυτών έχουμε να παρατηρήσουμε τα εξής :

A. ΕΓΧΩΡΙΑ ΝΟΜΙΣΜΑΤΑ (Δραχμές)

Για αυτή δεν υπάρχει καμιά δυσκολία γιατί αποτιμούνται στην ονομαστική τους αξία.

B. ΞΕΝΑ ΝΟΜΙΣΜΑΤΑ (Συνάλλαγμα)

Για το ξένο νόμισμα, προκύπτει το ζήτημα του καθορισμού της τιμής μετατροπής του σε εγχώριο νόμισμα (δραχμές).

Το ξένο νόμισμα (συνάλλαγμα) αποτιμάται σε δραχμές, με βάση την τρέχουσα τιμή του κατά την ημέρα της απογραφής (επίσημη τιμή της τράπεζας της Ελλάδας, την ημέρα της απογραφής).

Από την αποτίμηση της ποσότητας του ξένου νομίσματος στην τρέχουσα τιμή του θα δημιουργηθούν συναλλαγματικές διαφορές. Συναλλαγματική διαφορά είναι η διαφορά μεταξύ του υπολοίπου του λογαριασμού του ξένου νομίσματος σε δραχμές και της τρέχουσας αξίας (δηλ. ποσότητα ξένου νομίσματος Χ τρέχουσα τιμή του).

Και αν μεν η τρέχουσα αξία είναι μεγαλύτερη από το υπόλοιπο του λογαριασμού του ξένου νομίσματος σε δραχμές τότε προκύπτει για πιστωτική συναλλαγματική διαφορά. Ενώ στην αντίθετη περίπτωση πρόκειται για χρεωστική συναλλαγματική διαφορά. Η συναλλαγματική διαφορά, χρεωστική ή πιστωτική μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Τα υπόλοιπα των λογαριασμών Συνάλλαγμα σε \$ και Συνάλλαγμα σε DM είναι :

ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑ ΣΕ \$		ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑ ΣΕ DM	
Τεμ. 1.000	150.000	Τεμ. 2.000	120.000

Οτι η τρέχουσα τιμή του \$ = 140 και του DM = 70

Από τα \$ έχουμε χρεωστική Σ.Δ. δρχ. $150.000 - 140 \times 1.000 = 10.000$

Από τα DM έχουμε πιστωτική Σ.Δ. δρχ. $(70 \times 2.000) - 120.000 = 20.000$

Για τις Χ.Σ.Δ. θα γίνουν οι εγγραφές :

Συν/κές διαφορές σε \$ σε συνάλλαγμα σε \$.

Αποτέλεσμα χρήσης σε συν/κές διαφορές σε \$.

Για τις Π.Σ.Δ. θα γίνουν οι εγγραφές :

Συνάλλαγμα σε DM σε συν/κές διαφορές σε DM

Συν/κές διαφορές σε DM σε αποτελέσματα χρήσης.

(Εκτενέστερα για συν/κές διαφορές σε κεφάλαιο που ακολουθεί...)

Γ. ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΟΨΗΣ ΣΕ ΔΡΧ - ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ.

Οι καταθέσεις σε δραχμές αποτιμούνται στην ονομαστική τους αξία προσαυξημένη με το ποσό των δουλευμένων τόκων.

Οι καταθέσεις σε ξένο νόμισμα αποτιμούνται όπως και τα ξένα νομίσματα και οι Σ.Δ. τακτοποιούνται με τον ίδιο τρόπο (μεταφορά στα Α.Χ.).

3. ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ

Όπως γνωρίζουμε στην κατηγορία των διαθεσίμων ανήκουν, τα εγχώρια και τα ξένα νομίσματα που βρίσκονται στο ταμείο της επιχείρησης, καθώς επίσης και οι καταθέσεις όψης στις τράπεζες (είτε σε δραχμές, είτε σε συνάλλαγμα).

Σχετικά με την αποτίμηση έχουμε να πούμε τα εξής :

Όσον αφορά το εγχώριο νόμισμα, δεν υπάρχει δυσκολία, αποτιμούνται στην ονομαστική τους αξία.

Όσον αφορά το ξένο νόμισμα, γεννάται το ζήτημα του καθορισμού της τιμής μετατροπής τους σε εγχώριο νόμισμα. Είναι γνωστό σ' όλους μας, ότι η ισοτιμία του εγχώριου νομίσματος με τα ξένα νομίσματα διαρκώς μεταβάλλεται. Έτσι λοιπόν την ημέρα της αποτίμησης των ξένων νομισμάτων είναι πιθανό να δημιουργούνται συναλλαγματικές διαφορές.

Και λέγοντας συναλλαγματικές διαφορές, εννοούμε την διαφορετική ισοτιμία εγχωρίου και ξένου νομίσματος κατά την "ημέρα κτήσης" και την ημέρα αποτίμησης των ξένων νομισμάτων.

Αναλύοντας τις συναλλαγματικές διαφορές έχουμε να πούμε ότι συναλλαγματικές διαφορές δημιουργούνται σε τρεις (3) περιπτώσεις.

α) Κατά την αποτίμηση ξένου νομίσματος που υπάρχει στο ταμείο της επιχείρησης ή σε καταθέσεις στην τράπεζα.

β) κατά την είσπραξη ή την πληρωμή απαιτήσεων ή υποχρεώσεων με χώρες του εξωτερικού. (π.χ. πελάτες εξωτερικού, προμηθευτές εξωτερικού).

γ) την λήψη δανείου σε ξένο νόμισμα, για αγορά παγίου στοιχείου.

Στην συνέχεια της εργασίας μας θα προσπαθήσουμε να αναλύσουμε τις πιο πάνω περιπτώσεις:

α) Το ξένο νόμισμα που έχει στο ταμείο της η επιχείρηση ή σε καταθέσεις στην τράπεζα, αποτιμάται σε δραχμές με βάση την τρέχουσα τιμή του κατά την ημέρα της απογραφής (επίσημη τιμή της τράπεζας της Ελλάδας, την ημέρα της απογραφής). Από την αποτίμηση της ποσότητας του ξένου νομίσματος στην τρέχουσα τιμή του θα δημιουργηθούν συναλλαγματικές διαφορές. Και αν μεν η τρέχουσα αξία είναι μεγαλύτερη από το υπόλοιπο του λογαριασμού του ξένου νομίσματος σε δραχμές, τότε πρόκειται για πιστωτική συναλλαγματική διαφορά.

Ενώ στην αντίθετη περίπτωση πρόκειται για χρεωστική συναλλαγματική διαφορά. Η συναλλαγματική διαφορά είτε χρεωστική είτε πιστωτική μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης μέσω του λογαριασμού 81 (έκτακτα και ανόγрана αποτελέσματα)

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Τα υπόλοιπα των λογαριασμών "Συνάλλαγμα σε \$ και Συνάλλαγμα σε DM" είναι :

Συνάλλαγμα σε \$

Συνάλλαγμα σε DM

Τεμ. 2.000 X 100 = 200.000

Τεμ. 4.000 X 40 = 160.000

Και η τρέχουσα τιμή του \$ = 90 και του DM = 50

Από τα \$ έχουμε χρεωστική συναλλαγματική διαφορά γιατί :

$$200.000 - (2.000 \times 90) = 200.000 - 180.000 = 20.000$$

Από τα DM έχουμε πιστωτική συναλλαγματική διαφορά γιατί :

$$160.000 - (4.000 \times 50) = 160.000 - 200.000 = 40.000 \text{ (πιστωτικό).}$$

β. Για τις συναλλαγματικές διαφορές που δημιουργούνται από Απαιτήσεις και Υποχρεώσεις χαρακτηριστικό είναι το παρακάτω σχεδιάγραμμα:

ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ - ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ

(Δημιουργούν συναλλαγματικές διαφορές)

ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ

(Είσπραξη - εξόφληση)

Από άποψη λογιστικών χειρισμών οι συναλλαγματικές διαφορές που δημιουργούνται κατά την αποτίμηση (31/12/) καταχωρούνται στο λογαριασμό 44 "προβλέψεις" και πιο συγκεκριμένα στο λογαριασμό 44.14 "Προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση απαιτήσεις και λοιπών υποχρεώσεων" του Ε.Γ.Λ.Σ. Η ανάπτυξη του λογαριασμού 44.14 σε επίπεδο τριτοβαθμίων γίνεται κατά ξένο νόμισμα (άλλος για \$, άλλος για DM. κ.τ.λ.).

Στην συνέχεια ο λογαριασμός 44, για κάθε ξένο νόμισμα ξεχωριστά, αν έχει χρεωστικό υπόλοιπο πηγαίνει στα αποτελέσματα χρήσης, μέσω του λογαριασμού 81 "Εκτακτα και Ανόργανα αποτελέσματα". Αν ο λογαριασμός 44, για κάθε ξένο νόμισμα ξεχωριστά, έχει πιστωτικό υπόλοιπο, ώστε μένει ως έχει και πηγαίνει στα αποτελέσματα χρήσης στην επόμενη χρήση, δηλαδή στην επόμενη χρονιά.

Στις συναλλαγματικές διαφορές που δημιουργούνται κατά την ημέρα είσπραξης ή εξόφλησης απαιτήσεων ή υποχρεώσεων αντίστοιχα, οι συναλλαγματικές διαφορές που δημιουργούνται καταχωρούνται στο λογαριασμό 81 "Εκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα" και πιο συγκεκριμένα στον 81.00 "Εκτακτα και Ανόργανα έξοδα" σε περίπτωση χρεωστικών συναλλαγματικών διαφορών, και στον 81.01 "Εκτακτα και Ανόργανα έσοδα" σε περίπτωση πιστωτικών συναλλαγματικών διαφορών. (Φυσικά ενημερώνονται και οι τριτοβάθμιοι 81.00.04 " Συναλλαγματικές διαφορές " και 81.01.04 "Συναλλαγματικές διαφορές". Και φυσικά οι λογαριασμοί 81.01 και 81.00 θα κλείσουν και θα πάνε στο λογαριασμό 86 "Αποτελέσματα χρήσης". Για καλύτερη και πληρέστερη κατανόηση των πιο πάνω, καλό θα ήταν να χρησιμοποιήσουμε και ένα παράδειγμα :

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ :

Η επιχείρηση "ΑΡΤΕΜΙΣ Α.Ε " πραγματοποίησε μέσα στο 1987, μεταξύ άλλων και τις κάτωθι πράξεις:

1. Την 10/6/87 πώλησε με πίστωση στον I. KEMPTON εμπορεύματα αξίας \$5.000 X 67,.5 δρχ.
2. Την 18/7/87 αγόρασε με πίστωση από τον K. BARLOW πρώτες ύλες, αξίας \$10.000 X 68.5 δρχ.

3. Την 29/9/87 πώλησε με πίστωση στον Ι. STREMF εμπορεύματα αξίας DM 25.000 X 35 δρχ.

4. Την 1/11/87 αγόρασε με πίστωση από τον Μ. SMAIHEL πρώτες ύλες αξίας DM 40.000 X 36 δρχ.

Μέσα στο 1980 πραγματοποίησε, εκτός των άλλων και τις ακόλουθες πράξεις :

1. Την 12/4/88 εισέπραξε από τον Ι. KEMPTON \$ 5.000 X 69 δρχ.

2. Την 18/5/88 πλήρωσε στον Κ. BARLOW \$ 10.000 X 70.5 δρχ.

3. Την 29/6/88 εισέπραξε από τον Τ. STREMF DM 25.000 X 36,5 δρχ.

4. Την 25/8/88 πλήρωσε στο Μ. SMAIHEL DM 40.000 X 36.5 δρχ.

Την 31/12/87 οι επίσημες τιμές των ξένων νομισμάτων ήταν :

\$ ΗΠΑ Τιμή αγοράς 68,5 δρχ, DM Τιμή αγοράς 34 δρχ.

\$ ΗΠΑ Τιμή πώλησης 70 δρχ, DM Τιμή πώλησης 35 δρχ.

Θα δούμε τώρα όλες τις λογιστικές εγγραφές από 10/6/87 έως 31/12/88.

		10/06/87		
30 πελάτες				337.500
30.01 πελάτες εξωτερικού				
30.01.08 Ι ΚΕΜΡΤΟΝ σε \$		337.500		
70 πωλήσεις				337.500
70.01 πωλήσεις εξωτερικού				
70.01.00 πωλήσεις		337.500		
Τιμ. Νο ... \$ 5.000 X 67,5 δρχ.				

		18/7/87		
24. Πρώτες και Βοηθ. Υλες				685.000
24.00 Είδος "Α"				
24.00.01 Αγορές Χρήσης		685.000		
50 Προμηθευτές				685.000
50.01 Προμ. Εξωτερ.				
50.01.06 Κ. BARLOW σε \$ 685.000				
Αγορά 4 10.000 X 68,5 δρχ.				

<u>29/09/87</u>		
30 πελάτες		875.000
30.01 πελάτες εξωτερικού		
30.01.12 T.STREMF σε DM	875.000	
70 πωλήσεις		875.000
70.01 πωλήσεις εξωτερικού		
70.01.00 πωλήσεις	875.000	
Τιμ. Νο ... DM 25.000 X 35 δρχ.		

<u>29/09/87</u>		
24. Πρώτες και Βοηθητικές Υλες		1.440.000
24.01 Είδος "B"		
24.01.01 Αγορές Χρήσης	1.440.000	
50 Προμηθευτές		1.440.000
50.01. Προμ. Εξωτ.		
50.01.10 M. SMAIHEL σε DM	1.440.000	
Αγορά DM 40.000 X 36 δρχ.		

<u>31/12/87</u>		
30 Πελάτες		5.000
30.01 Πελάτες Εξωτερικού		
30.01.08 I. KEMPTON σε \$	5.000	
44 Προβλέψεις		5.000
44.14 Προβλέψεις για Σ.Δ		
44.14.00 Προβ. για Σ.Δ. σε \$	5.000	
Π.Σ.Δ. αποτιμ. \$ 5.000 X(68.5 - 67.5)		

<u>31/12/87</u>		
44 Προβλέψεις		15.000
44.14 Προβλέψεις για Σ.Δ.		
44.14.00 Προβλέψεις για Σ.Δ. σε \$	15.000	
50 Προμηθευτές		15.000
50.01 Προμηθ. Εξωτερ.		
50.01.06 K. BARLOW σε \$	15.000	
Χ.Σ.Δ. αποτιμ. \$ 10.000 X (70 - 68,5)		

	31/12/87	
44 Προβλέψεις		25.000
44.14 Προβλέψεις για Σ.Δ.	25.000	
44.14.01 Προβλέψεις για Σ.Δ. σε DM		
30 Πελάτες		25.000
30.01 Πελάτες Εξωτερικού		
30.01.12 Τ. STREMF σε DM	25.000	
ΧΣΔ αποτ. DM 25.000 Χ (35 - 34)		

	31/12/87	
50 Προμηθευτές		40.000
50.01 Προμηθευτές εξωτερικού		
50.01.10 Μ. SMAIHEL σε DM	40.000	
44 Προβλέψεις		40.000
44.14 Προβλέψεις για ΣΔ		
44.14.01 Προβλ. για ΣΔ σε DM	40.000	
Π.Σ.Δ. αποτ. DM 40.000 Χ (36 - 35)		

	31/12/87	
81 Εκτακτα και Ανόργ. Αποτελ.		10.000
81.00 Εκτακτα και Ανόρ. Εξοδα		
81.00.04 Συν/κές διαφορές	10.000	
44 Προβλέψεις		10.000
44.14 Προβλέψεις για Σ.Δ.		
44.14.00 Προβ. για Σ.Δ. σε \$	10.000	

Μεταφορά Λογαριασμών

12/04/88

38 Χρηματικά Διαθέσιμα	345.000	
38.00 Ταμείο		
30 Πελάτες		
30.01 Πελ. Εξωτερικού		342.500
30.01.08 Τ. KEMPTON σε \$	342.500	
81 Εκτακτα και Ανορ. Αποτ.		2.500
81.01 Εκτακτα και Ανορ. Εσοδα		
81.01.04 Συν/κές διαφορές	2.500	
5.000 Χ (69 - 68.5)		

18/05/88

50 Προμηθευτές	700.000	
50.01 Προμ. Εξωτερικού		
50.01.06 Κ. BARLOW σε \$	700.000	
81 Εκτακτα & Ανόργ. Αποτ.		5.000
81.00 Εκτακτα & Ανορ. Εξοδα		
81.00.04 Συν/κές διαφορές	5.000	
38 Χρηματ. Διαθέσιμα		705.000
38.00 Ταμείο.		
10.000 Χ (70,5 - 70)		

29/06/88

38 Χρηματικά Διαθέσιμα	837.500	
38.00 Ταμείο		
81 Εκτακτα & Ανόργ. Αποτελ.		37.500
81.00 Εκτακτα & Ανοργ. Εξοδα		
81.00.04 Συν/κές διαφορές	37.500	
30 Πελάτες		875.000
30.01 Πελάτες Εξωτερικού		
30.01.12 Τ. STREMF σε DM	875.000	
25.000 Χ (35 - 33.5)		

25/08/88

50 Προμηθευτές		1.400.00	
50.01 Προμ. Εξωτερικού			
50.01.05 Μ. ΣΜΑΙΗΕΛ σε DM	1.400.000		
81 Εκτακτα και Ανорг. Αποτελ.		60.000	
81.00 Εκτακτα & Ανорг. Εξοδα			
81.00.04 Συν/κές διαφορές	60.000		
38 Χρηματικά Διαθέσιμα			1.460.000
38.00 Ταμείο			
40.000 (36.5 - 35)			

31/12/88

86 Αποτελέσματα χρήσης		102.500	
86.02 Εκτακτα & Αν. Αποτελ.			
86.02.07 Εκτακ. & Ανорг. Εξοδα	102.500		
81 Εκτακτα & Ανорг. Αποτελ.			102.500
81.00 Εκτακ. & Ανорг. Εξοδα			
81.00.04 Συν/κές Διαφορές	102.500		

Μεταφορά Λογαριασμών.

31/12/88

81 Εκτακτα και Ανόργ. Απτελ.		2.500	
81.01 Εκτακτα & Ανοργ. Εξοδα			
81.01.04 Συν/κές Διαφορές	2.500		
86 Αποτελ.. Χρήσης			2.500
86.02 Εκτακτα & Ανοργ. Αποτ.			
86.02.00 Εκτακ. Ανοργ. Εσοδα	2.500		

Μεταφορά Λογαριασμών

31/12/88

44 Προβλέψεις	15.000	
44.14 Προβλέψεις για Σ.Δ.		
44.14.01 Προβλέψεις για Σ.Δ. σε D.M.	15.000	
86 Αποτελέσματα Χρήσης		15.000
86.02 Εκτακτα & Ανορ. Αποτελ.		
86.02.00 Εκτακτα Εσοδα	15.000	

Μεταφορά Λογαριασμών πιστωτικών λογ.
από 31/12/87

ΚΑΘΟΛΙΚΟ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΟΣ

<u>44.14.00</u>	<u>44.14.01</u>	<u>81.01.04</u>
15.000 5.000	25.000 40.000	2.500 2.500
10.000	15.000	
<u>81.00.04</u>	<u>86.02.07</u>	<u>86.02.00</u>
5.000	102.500	2.500
37.500 102.500		15.000
60.000		

Με το παράδειγμα αυτό νομίζουμε ότι καλύψαμε την δεύτερη περίπτωση δημιουργίας συναλλαγματικών διαφορών.

γ. Για τις συναλλαγματικές διαφορές που δημιουργούνται από την λήψη δανείου από κάποια τράπεζα σε ξένο νόμισμα, για την αγορά παγίου στοιχείου έχουμε να πούμε τα εξής :

Οι συναλλαγματικές διαφορές, αυτού του είδους, σε λογαριασμό πολυετούς απόσβεσης, και πιο συγκεκριμένα στον λογαριασμό 16.15 "Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήση παγίων στοιχείων" του Ε.Γ.Λ.Σ.. Η απόσβεση των συναλλαγματικών διαφορών διενεργείται ως εξής :

1) Οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές, μετά από συμψηφισμό τυχόν πιστωτικών συναλλαγματικών διαφορών, αποσβένονται ανάλογα με την υπόλοιπη κανονική χρονική διάρκεια του δανείου. Η ετήσια απόσβεση του υπολοίπου του λογαριασμού πολυετούς απόσβεσης, είναι ίση με το πηλίκον της διαίρεσης του υπολοίπου του λογαριασμού αυτού κατά το τέλος της χρήσης με τον αριθμό των ετών από τη λήξη της χρήσης αυτής μέχρι την κανονική λήξη της αντίστοιχης του δανείου.

2) Οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές, στο τέλος της χρήσης, αν είναι μεγαλύτερες από τις χρεωστικές, μεταφέρονται σε λογαριασμό πρόβλεψης, πιο συγκεκριμένα στο λογαριασμό 44.15 "Προβλέψεις για Σ.Δ. απί πιστώσεις και δάνεια για κτήση Παγίων Στοιχείων" του Ε.Γ.Λ.Σ.

Στο τέλος της χρήσης το πιστωτικό υπόλοιπο του πιο πάνω λογαριασμού πρόβλεψης συμψιφίζεται με τυχόν χρεωστικό υπόλοιπο του αντίστοιχου λογαριασμού πολυετούς απόσβεσης. Στην περίπτωση που και μετά από αυτόν το συμψηφισμό το υπόλοιπο παραμένει πιστωτικό, μεταφέρεται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της κλειόμενης χρήσης και μόνο το μέρος που αντιστοιχεί στο ποσό της πίστωσης του δανείου που πληρώθηκε μέσα σε αυτή.

4. ΕΣΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Εννοια και ορισμός της κοστολογήσεως

Κάθε οικονομική μονάδα που έχει προορισμό την παραγωγή και την κυκλοφορία των αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών προβαίνει σε οικονομικές ουσίες (κυρίως με την μορφή αναλώσεων υλικών και εργασίας) σε αντάλλαγμα των οποίων αναμένεται η παραγωγή αγαθών ή υπηρεσιών μεγαλύτερης οικονομικής χρησιμότητας και αξίας. Οι οικονομικές αυτές ουσίες, εκφρασμένες σε χρηματικές μονάδες, η σύνθεση και η συγκέντρωσή τους κατά επιχειρησιακές λειτουργίες και προϊόν συνιστά το πρόβλημα του κόστους, που χαρακτηρίζεται σαν κεντρικό θέμα της καθόλου οικονομικής επιστήμης.

Η κοστολόγηση εντάσσεται στο ευρύτερο πλαίσιο του οικονομικού λογιστού και ασχολείται με την στάθμιση των παντοειδών ουσιών που απαιτούνται για τη λειτουργία μιας δραστηριότητας της επιχειρήσεως και την παραγωγή ενός προϊόντος ή υπηρεσίας.

Σύμφωνα με τα Ε.Γ.Λ.Σ. κοστολόγηση είναι η διαδικασία που ακολουθείται 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
- στα αγαθά και στις υπηρεσίες που παράγονται
- στις δραστηριότητες που αναπτύσσονται από την οικον. μονάδα και γενικά σε οποιαδήποτε οργανωτική υποδιαίρεση της οικον. μονάδας.

Δηλαδή η κοστολόγηση είναι μια διαδικασία η οποία μπορεί να διεξαχθεί είτε εσωλογιστικά είτε εξωλογιστικά.

Η λογιστική διαδικασία προσδιορισμού του κόστους καθιερώθηκε να λέγεται Αναλυτική Λογιστική Εκεμταλλεύσεως, γιατί ασχολείται με αναλυτικές ποσοτικές μετρήσεις της ροής κόστους - αποδόσεων που γίνονται μέσα στην επιχείρηση.

Πράγματι, ενώ η Γενική λογιστική αρκείται στην κατάταξη και σύγκριση συνολικών χρηματικών μεγεθών που οδηγούν στον προσδιορισμό του ολικού αποτελεσματος της επιχειρήσεως, η α.λ. στοχεύει στον προσδιορισμό του αποτελέσματος αναλυτικά από κάθε προϊόν δια της συγκρίσεως του κατά προϊόν κόστους, που η λογιστική αυτή προσδιορίζει, με το κατά προϊόν έσοδο, όπως ειδικότερα αναπτύσσεται πιο κάτω. Τέλος, επισημαίνουμε ότι, ενώ στις προηγμένες χώρες έχει καταστεί κοινή συνείδηση ότι το "κόστος είναι η βάση της διοικήσεως" (cost is a basic of management) στη χώρα μας η κοστολόγηση εξακολουθεί δυστυχώς ακόμη να θεωρείται από τις περισσότερες επιχειρήσεις σαν μια "αγγαρεία" που αποσκοπεί στην εκπλήρωση μιας ανούσιας υποχρεώσεως που επιβάλλεται από τη φορολογούσα αρχή, προκειμένου να εξευρεθούν οι τιμές αποτιμήσεως των αποθεμάτων (μενόντων και πωλημένων). Και πρέπει εδώ να τονίσουμε τη μεβάλη συμβολή του Ε.Γ.Λ.Σ., το οποίο, μετά την υποχρεωτική εφαρμογή του από τις μεσαίες και μεγάλες βιομηχανικές επιχειρήσεις της χώρας μας, θα συμβάλλει ουσιαστικά στη διάδοση και εφαρμογή από τις ελληνικές βιομηχανίες των σύγχρονων κοστολογικών αρχών και μεθόδων, δηλαδή τον εκσυγχρονισμό του Βιομηχανικού λογιστού των βιομηχανιών της χώρας που κρίνεται σήμερα υπέρποτε άλλοτε αναγκαία ενόψει της πλήρους ένταξής μας στην ΕΟΚ.

ΣΚΟΠΟΙ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Οι σκοποί που επιδιώκονται με τη συστηματική κοστολόγηση είναι :

- Η εξεύρεση του κατά το δυνατό, ακριβέστερου αποτελέσματος της επιχείρησης.
- Η άσκηση τιμολογιακής πολιτικής
- Ο έλεγχος της αποτελεσματικότητας της παραγωγικής διαδικασίας.
- Η εξεύρεση του βαθμού της παραγωγικής δραστηριότητας στον οποίο η επιχείρηση επιτυγχάνει το ευνοϊκότερο κόστος.

ΕΣΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Εσωλογιστική Κοστολόγηση

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ., εσωλογιστική κοστολόγηση τηρείται όταν το κ όστος των τελικών φορέων προσδιορίζεται με λογιστικές εγγραφές από τους λογαριασμούς του σχεδίου λογαριασμών από τους οποίους προκύπτει επίσης και το μικτό αποτέλεσμα κατά προϊόν (ή υπηρεσία) ή κατά ομάδα προϊόντων.

Κατά την ολοκληρωμένη μορφή στην εσωλογιστική κοστολόγηση, 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 στον σχηματισμό του κόστους, όχι μόνο της παραγωγικής λειτουργίας και των υποδιαιρέσεών της, αλλά και των λοιπών βασικών λειτουργιών της μονάδας, ώστε να προκύπτει από τους λογαριασμούς της κοστολογικής οργανώσεως (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 στην συνέχεια του κόστους των ενδιάμεσων και τελικών φορέων.

Δεδομένου ότι στην εσωλογιστική κοστολόγηση το άμεσο κόστος καταλογίζεται απευθείας στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς, οι κοστολογικές επεξεργασίες αφορούν βασικά το έμμεσο κόστος.

Ο Κ.Φ.Σ. (ν.δ. 99/1977) δεν δίνει ορισμό της εσωλογιστικής κοστολογήσεως, προσπάθεια προσδιορισμού αυτής επιχειρείται με την ερμηνευτική εγκύκλιο του ν.δ. 4/1968 που αναφέρει (στην § 91) ότι εσωλογιστική κοστολόγηση είναι η με κατάλληλες λογιστικές διαδικασίες και εγγραφές παρακολούθηση της εσωτερικής διακινήσεως των πρώτων υλών κ.λπ, η κατανομή αυτών κατά ποσότητα και αξία σε κάθε είδος των παραγόμενων έτοιμων προϊόντων καθώς και η γενικότερη διαμόρφωση του κόστους των προϊόντων, εφόσον για το σκοπό αυτόν τηρούνται βιβλία σε τρόπο ώστε να προκύπτουν από αυτά συγκεντρωτικά στοιχεία για κάθε προϊόν, το βραδύτερο στο τέλος της χρήσεως.

ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ., εξωλογιστική κοστολόγηση τηρείται όταν το λειτουργικό κόστος δεν σχηματίζεται με λογιστικές εγγραφές. Στη μορφή αυτήν κοστολογήσεως το λειτουργικό κόστος δεν καταλογίζεται στους τελικούς φορείς με βάση τα κατά περίπτωση ορθά επιστημονικά κριτήρια. Έτσι, η αποτίμηση των τελικών αποθεμάτων (απογραφής) στηρίζεται σε εμπειρικά δεδομένα.

Η κοστολογική διαδικασία χαρακτηρίζεται στην εξωλογιστική στις εξής περιπτώσεις :

- Όταν τα στοιχεία του κόστους παρακαλούνται μεν εσωλογιστικά αλλά για το σχηματισμό του λειτουργικού κόστους δε γίνεται οποιαδήποτε κοστολογική επεξεργασία, ούτε το κόστος αυτό συνδέεται με τους τελικούς φορείς. Στην περίπτωση αυτήν το κόστος των αποθεμάτων έτοιμων και ημιτελών προϊόντων τέλος χρήσεως προσδιορίζεται εμπειρικά με σκοπό την αποτίμηση της απογραφής. Τέτοια μορφή κοστολόγησης εφαρμόζουν οι οικονομικές μονάδες που κατά κανόνα δεν εφαρμόζουν σύστημα διαρκούς απογραφής αποθεμάτων και δεν εκδίδουν στοιχεία παρακολουθήσεως των ποσοτικών διακινήσεων των αποθεμάτων μέσα στην ίδια τη μονάδα.

- Όταν τα κατ' είδος στοιχεία του κόστους, ο σχηματισμός του λειτουργικού κόστους και το κόστος των φορέων παρακολουθούνται εσωλογιστικά, αλλά οι σχετικοί ποσοτικοί και κατ' αξία μερισμού και καταλογισμού γίνονται αυθαίρετα και δεν στηρίζονται σε παραστατικά έγγραφα και προυπολογιστικά δεδομένα, όπως είναι π.χ. τα δελτία βιομηχανοποιήσεως και παραγωγής, τα δελτία απασχολήσεως προσωπικού, οι τεχνικές προδιαγραφές και τα ποσοτικά πρότυπα.

- όταν τα στοιχεία που διαμορφώνουν το κόστος δεν παρακολουθούνται στο σύνολό τους λογιστικά, όπως π.χ. στις περιπτώσεις που δεν τηρούνται πλήρη Λογιστικά βιβλία.

Ο Κ.Φ.Σ. (ν.δ. 99/1977) δε δίνει ορισμό της εξωλογιστικής κοστολογήσεως, εντούτοις είναι δυνατό να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι ο Κ.Φ.Σ. εννοεί ως εξωλογιστική κοστολόγηση τη διαδικασία που καθιερώνει με τη διάταξη του άρθρου 9 για την τήρηση του βιβλίου παραγωγής - κοστολογίου.

Κανόνες κοστολόγησης που καθιερώνονται από ΕΓΛΣ ανεξάρτητα αν οι επιχειρήσεις εφαρμόζουν σύστημα εσωλογιστικής ή εξωλογιστικής κοστολόγησης :

1. Τα στοιχεία του κόστους πρέπει να παρακολουθούνται κατά είδος.
2. Τα στοιχεία του κόστους πρέπει να συγκεντρώνονται κατά προορισμό και να προσδιορίζεται το κόστος των βασικών λειτουργιών της επιχείρησης.
3. Οι βασικές λειτουργίες της επιχείρησης πρέπει να υποδιαιρούνται σε κέντρα (θέσεις) κόστους.
4. Το κόστος των λειτουργιών : Διοικήσεως, Ερευνών - Αναπτύξεως, Διαθέσεως και Χρηματοοικονομικής πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα χρήσης.
5. Το κόστος των προϊόντων και το κόστος των βασικών λειτουργιών δεν επιβαρύνεται με έξοδα χρηματοδοτήσεως.
6. Το κόστος των προϊόντων δεν επιβαρύνεται με υπολογιστικά έξοδα.
7. Το γενικό κόστος της υπηρεσίας αγορών επιτρέπει στο κόστος της λειτουργίας παραγωγής.
8. Το λειτουργικό κόστος των βασικών λειτουργιών και το κόστος των κέντρων κόστους της λειτουργίας παραγωγής αναλύεται τουλάχιστον κατά πρωτοβάθμιο λ/σμό της ομάδας 6.
9. Το κόστος των άμεσων υλικών είναι δυνατό να βαρύνει αμέσως το κόστος των οικείων προϊόντων και να μην αποτελεί στοιχείο του κόστους της λειτουργίας παραγωγής.
10. Το κόστος πρέπει να διαχωρίζεται σε άμεσο και έμμεσο και το έμμεσο να μερίζεται στις επιμέρους θέσεις κόστους με ορθολογικά κριτήρια.
11. Το έμμεσο κόστος παραγωγής πρέπει να καταλογίζεται στα παραγόμενα προϊόντα με βάση ορθολογικά κριτήρια.
12. Το ενωμένο κόστος των συμπαραγωγών προϊόντων κατανέμεται μεταξύ τους με κριτήριο τις καθαρές τιμές πωλήσεώς τους.
13. Η επιχείρηση οφείλει να προσδιορίσει πέντε τουλάχιστον κατηγορίες κόστους.
14. Το ολικό κόστος παραγωγής πρέπει να αναλύεται στα κατ' είδος συστατικά του στοιχεία.
15. Το κόστος των τελικών φορέων (προϊόντων ή υπηρεσιών) πρέπει να αναλύεται στα βασικά του στοιχεία.

ΕΣΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ

Η εσωλογιστική κοστολόγηση επιτυγχάνεται με την Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης (ομάδα 9η).

Οι λογαριασμοί της Γενικής Λογιστικής καταλαμβάνουν τις ομάδες 1 - 8 του σχεδίου λογαριασμού του ΕΓΛΣ και λειτουργούν σε ανεξάρτητο κύκλωμα, δηλαδή χρεώνονται και πιστώνονται μόνο μεταξύ τους και απαγορεύεται η χρέωση ή πίστωση αυτών με πίστωση ή χρέωση λογαριασμών των ομάδων 9 ή 10.

Η αναλυτική λογιστική έρχεται να συμπληρώσει την Γενική Λογιστική. Στην Αναλυτική Λογιστική παρακολουθούνται οι ποσοτικές μεταβολές, οι μορφολογικές μετατροπές και οι πολυπληθείς συνθέσεις των αποθεμάτων, των εξόδων των εσόδων και των έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων για το σχηματισμό του λειτουργικού και του κατά φορέα κόστους, τον προσδιορισμό των αναλυτικών και των συνολικών αποτελεσμάτων της οικον. μονάδας και τον έλεγχο της αποτελεσματικότητας της λειτουργίας του συνόλου της εκμεταλλεύσεως και των τμημάτων αυτής.

Η ομάδα 9 αποτελεί το τρίτο ανεξάρτητο και Αυτόνομο κύκλωμα (τα άλλα δύο 1 - 8 ομάδες και 10) , δηλαδή οι λογαριασμοί της συνδέονται και συνλειτουργούν μόνο μεταξύ τους στο ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα αυτής της ομάδας, απαγορεύεται συνεπώς η χρέωση ή πίστωση του λογαριασμού της ομάδας 9 με πίστωση ή χρέωση των άλλων ομάδων (1-8 και 10).

Η αναλυτική Λογιστική Επιτυγχάνει 1) Προσδιορισμό κόστους παραγωγής 2) εύρεση αναλυτικών απ/των και 3) παροχή χρήσιμων πληροφοριών για την επιχείρηση.

ΑΝΑΛΥΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΟΜΑΔΑΣ 9

Σ' αυτήν την ομάδα (9η) καταχωρούνται τα δεδομένα των ομάδων 2.6,7 και 8 (λογαριασμοί 81 - 85) της Γενικής Λογιστικής και όλες οι αναλώσεις και εσωτερικές διακινήσεις των αποθεμάτων.

Όταν η επιχείρηση τηρεί σύστημα α.λ. στο κλειστό κύκλωμα της ομάδας 9, υποχρεούται να αναπτύξει του λ/σμού, που κατά την κρίση της εξυπηρετούν τις ανάγκες της, κάτω από τους ακόλουθους υποχρεωτικούς πρωτοβάθμιους λ/σμούς :

- Λογ/σμός 90 : Διάμεσοι - Αντικρουζόμενοι λογ/σμοί.
- 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 : Εσοδα - Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα
- 97 : Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού
- 98 : Αναλυτικά αποτελέσματα

Η επιχείρηση δεν είναι υποχρεωμένη να χρησιμοποιεί όλους τους παρακάτω πρωτοβάθμιους λογαριασμούς από τη στιγμή όμως που θα αποφασίσει να ακολουθήσει διαδικασίες που παρακολουθούνται από οποιοδήποτε από τους λογαριασμούς αυτούς, είναι υποχρεωμένη να χρησιμοποιήσει τον αντίστοιχο λογαριασμό.

Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί 90 - 99 είναι δυνατό να ενημερώνονται συγκεντρωτικά με οποιοδήποτε τρόπο (πχ. από τα συγκεντρωτικά αριθμητικά στοιχεία των ισοζυγίων των αναλυτικών λογαριασμών τους), με την προϋπόθεση ότι η ενημέρωση αυτή θα γίνεται τουλάχιστον κάθε μήνα.

Με σύγχρονα μηχανογραφικά μέσα, πρόγραμμα γίνεται ταυτόχρονη ενημέρωση των δύο τομέων της Λογιστικής (Αναλυτικής και Γενικής).

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 90 "ΔΙΑΜΕΣΟΙ - ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ"

Για την εξασφάλιση της αυτόνομης λειτουργίας Αναλυτικής Λογιστικής εκ/σης χρησιμοποιούνται οι εξής διάμεσοι - αντικρυζόμενοι λογαριασμοί που βρίσκονται στον πρωτοβάθμιο 90 :

- 90.01 Αρχικά αποθέματα Λογισμένα (ΑΑ)
- 90.02 Αγορές Λογισμένες (ΑΓ)
- 90.06 Οργανικά Εξοδα κατ' είδος λογισμένα (ΕΞ)
- 90.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα (ΕΣ)
- 90.08 Αποτελέσματα Λογισμένα (ΑΠ/ΤΑ)

Οι παραπάνω λογαριασμοί (90.01, 90.02, 90.06, 90.07, 90.08) αποτελούν την γέφυρα από την οποία μεταφέρονται και λογιστικοποιούνται στην αναλυτική λογιστική τα δεδομένα των ομάδων Γενικής Λογιστικής (2,6,7,8 - 81 - 85). Χωρίς την μεταφορά αυτή να θίγονται ή να κινούνται οι οικείοι λογαριασμοί της Γενικής Λογιστικής.

Αυτοί οι λογαριασμοί είναι Διάμεσοι γιατί παρεμβάλλονται μεταξύ των λογαριασμών των δύο τομέων της λογιστικής (Γενικής και Αναλυτικής) και επιτυγχάνεται η μεταφορά δεδομένων της Γενικής Λογιστικής στην Αναλυτική.

Επίσης είναι Αντικρυζόμενοι :Γιατι αντικρύζουν απόλυτα τους λογαριασμούς των ομάδων 2, 6, 6 και 8 (81 - 85) και αντικρύζονται επίσης από αυτούς (δηλαδή οι λογαριασμοί του 90 έχουν ίσα υπόλοιπα με λογαριασμούς 2,6,7 και 8 (81 - 85)

αλλά αντίθετα --> Λογ. 90.01 = 20.000 (πιστωτικό υπόλοιπο)

Α.Α. Ομάδας 2 = 20.000 (χρεωστικό υπόλοιπο)

Βασικές λογιστικές εγγραφές μεταφοράς των δεδομένων των ομάδων 2,6,7 και 8 της Γενικ.

1) 94 Αποθέματα

94.20 Εμπορεύματα

(εις)

90. ΔΙΑΜΕΣΟΙ - ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

90.01 ΑΡΧΙΚΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΛΟΓΙΣΜΕΝΑ

90.01.20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ ΛΟΓΙΣΜΕΝΑ κ.λ.π.

Μεταφορά αξίας αποθεμάτων ενάρξεως

2) 94. Αποθέματα

94.20 Εμπορεύματα

(εις) 90. ΔΙΑΜΕΣΟΙ - ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ
90.02 ΑΓΟΡΕΣ ΛΟΓΙΣΜΕΝΕΣ
90.02.20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ ΛΟΓΙΣΜΕΝΑ κ.λ.π.

Μεταφορά αξίας αγορών της περιόδου

3.

92. Κέντρα Κόστους

92.00 Εξοδα Λειτουργίας παραγωγής

92.00.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

92.01 Εξοδα διοικητικής λειτουργίας

92.01.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

92.02. Εξοδα Λειτουργίας Ερευνών - Αναπτύξεως

92.02.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού.

92.03 Εξοδα λειτουργίας διαθέσεως

92.03.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

92.04 Εξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας

92.04.65 Τόκοι και συναφή έξοδα

(Εις) 90. ΔΙΑΜΕΣΟΙ - ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

90.06 Οργανωνικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα

90.06.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

λογισμένα κ.λ.π.

Μεταφορά των οργανικών εξόδων κατ' είδος.

4.

90. ΔΙΑΜΕΣΟΙ - ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

90.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα

90.07.90 Πωλήσεις εμπορευμάτων λογισμένες κ.λ.π.

(Εις) 96. ΕΣΟΔΑ - ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

96.00 Πωλήσεις εμπορευμάτων

Μεταφορά των οργανικών εσόδων κατά είδος.

5.

98. Αναλυτικά Αποτελέσματα

98.99.04.00 Εκτακτα και Ανόργανα Εξόδα κ.λ.π.

(Εις) 90. ΔΙΑΜΕΣΟΙ - ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

90.08 Αποτελέσματα Λογισμένα

90.08.81 Εκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα
λογισμένα κ.λ.π.

Μεταφορά των έκτακτων και ανόργανων εξόδων και ζημιών.

6.

90. ΔΙΑΜΕΣΟΙ - ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

90.08 Αποτελέσματα Λογισμένα

90.08.81 Εκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα λογισμένα κ.λ.π.

(Εις) 98. Αναλυτικά Αποτελέσματα

98.99.04.01 Εκτακτα και Ανόργανα Εσοδα

Μεταφορά έκτακτων και ανόργανων εσόδων και κερδών.

Από τις παραπάνω εγγραφές καταφαίνεται ο ρόλος του λογαριασμού 90 ως διαμέσου.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 91 "ΑΝΑΚΑΤΑΤΑΞΗ ΕΞΟΔΩΝ - ΑΓΟΡΩΝ & ΕΣΟΔΩΝ"

Ο λογαριασμός 91, λειτουργεί σαν διάμεσος και παρεμβάλλεται μεταξύ του λογαριασμού και των λοιπών λογαριασμών της α.λ.

Στο τέλος της χρήσης πριν ολοκληρωθεί ο προσδιορισμός των ολικών αναλυτικών αποτελεσμάτων, ο λογαριασμός 91 πρέπει να είναι εξισωμένος.

Ο λογαριασμός εξυπηρετεί τους ακόλουθους ειδικότερους σκοπούς:

A) Την κατάταξη των εξόδων κατά τρόπο διάφορο από εκείνο της Γενικής Λογιστικής και από εκείνο της κατατάξεώς τους μέσα στους λογαριασμούς του λειτουργικού κόστους και τους κόστους των ενδιάμεσων και τελικών φορέων.

B. Η συγκέντρωση των κατ' είδος εξόδων σε ομάδες εξόδων, ο μερισμός των οποίων είναι δυνατό να γίνει με βάση κοινή ομάδα έργου.

Γ. Την κατάταξη των εσόδων με τρόπο διάφορο από εκείνο που κατατάσσονται στους λογαριασμούς της ομάδας 7 της γενικής λογιστικής και από εκείνο που κατατάσσονται στους υπολ/σμούς τους 96 της α.λ.

Ο λ/σμός 91.00 "Ανακατάταξη των εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά" λειτουργεί σαν διάμεσος μεταξύ του 90 και των λοιπών λογαριασμών.

Δηλαδή ο λογαριασμός χρεωπιστώνεται ως εξής :

91.00 Ανακατάταξη των εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά

91.00.00 Εξοδα τμήματος Νο 1 Σταθερά

91.00.20 Εξοδα τμήματος Νο 1 Μεταβλητά

(εις) 90.06 ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ κατ' είδος λογισμένα

90.06.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικών λογισμ.

κ.λ.π.

92.00 έξοδα Λειτουργίας παραγωγής

92.00.00 τμήμα παραγωγής Νο 1

(Εις) 91.00 Ανακατάταξη των Εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά

ομοίως 91.01, 91.02, 91.05, 91.06, 91.09

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 92 : " ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ "

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

Στους λογαριασμούς αυτούς καταχωρούνται τα κάθε είδους έξοδα κατά προορισμό και για αυτό το λόγο λέγονται και λογαριασμοί εξόδων κατά προορισμό.

(Υπογραμμίζεται ότι στον 92 συγκεντρώνεται το κόστος κατά τμήμα ή φάση παραγωγής).

Ο λογαριασμός 92 υποδιαιρείται στους εξής πέντε υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς.

92.00 Εξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.01 Εξοδα διοικητικής λειτουργίας

92.02 Εξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως

92.03 Εξοδα λειτουργίας διαθέσεως

92.04 Εξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας

στους οποίους συγκεντρώνεται και παρακολουθείται το λειτουργικό κόστος των βασικών λειτουργιών της επιχειρήσεως.

Για την μεταφορά του λειτουργικού κόστους στους λογαριασμούς κόστους παραγωγής (93) ή στους λογαριασμούς μικτών αποτελεσμάτων (96) και αποτελεσμάτων χρήσεως 98.99, χρησιμοποιούνται αντίθετοι υπολογαριασμοί που ανοίγονται και λειτουργούν ως αναλυτικοί των λογαριασμών των κέντρων κόστους. Με τη χρησιμοποίηση αντίθετων λογαριασμών εξασφαλίζεται η συγκέντρωση πληροφοριών απαραίτητων για την λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων (όπως π.χ. συνολικό ετήσιο λειτουργικό κόστος κατά κέντρο) καθώς και συγκρίσιμων στοιχείων. (Ανάλυση χρεώσεων και πιστώσεων λογαριασμού 92).

Γενικός, ο λογαριασμός 92 χρεώνεται με τα πραγματοποιημένα κατά είδος οργανικά έξοδα.

A.

92 Κέντρα κόστους

.....

.....

(εις) 90.06 οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα
90.06.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού λογισ.
κ.λ.π.

B.

Εφόσον τα σχολιαζόμενα έξοδα υφίστανται ανακατάταξη ή άλλη επεξεργασία ή μερισμό γίνεται η εγγραφή :

92 Κέντρα κόστους

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

κ.λ.π.

(Εις) 91.00 Ανακατάταξη των εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά

91.01 Οργανικά έξοδα κατ' είδος προμαδοποιημένα

91.05 Οργανικά έξοδα κατ' είδος προς μερισμό.

ΠΛΗΡΗΣ ΑΝΑΛΥΣΗ ΥΠΟΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ 92 ΛΟΓ/ΣΜΩΝ :

• Λογαριασμός 92.00 : Έξοδα λειτουργίας Παραγωγής.

Στον λογαριασμό αυτό συγκεντρώνεται το κόστος της λειτουργίας παραγωγής, το οποίο περιλαμβάνει, από όλα τα κατ' είδος έξοδα της ομάδας 6 της Γενικής Λογιστικής το μέρος του κάθε είδους εξόδου που αφορά τη λειτουργία αυτή, εκτός από τους τόκους και τα συναφή έξοδα (του λογαριασμού 65) που συγκεντρώνονται στο λογαριασμό 92.04, γιατί δεν κοστολογούνται και συνεπώς δεν βαρύνουν το κόστος κτήσεως των αποθεμάτων. Τονίζεται ότι όλα τα αποθέματα, είτε προέρχονται από αγορά είτε ιδιοπαραγωγή είναι απαλλαγμένα από τόκους και συναφή έξοδα.

Καταρχάς έχουμε :92.00 έξοδα λειτουργίας παραγωγής

(Εις) 90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος.

Εν συνεχεία παρέχεται η ευχέρεια τα άμεσα υλικά (πρώτες και βοηθητικές ύλες, ημιτελή προϊόντα κ.λ.π.) αντί να καταχωρούνται - με πίστωση των υπολογαριασμών αποθεμάτων του 94 - σε χρέωση των οικείων υπολογαριασμών κόστους παραγωγής του 93 να καταχωρούνται προηγούμενα στη χρέωση των τμημάτων παραγωγής, δηλαδή

92. Κέντρα κόστους

92.00 έξοδα λειτουργίας παραγωγής

(εις)

94. Αποθέματα

94.24 Πρώτες και Βοηθ. ύλες - Υλικά συσ.

ως επιβάρυνση λειτουργίας παραγωγής με ανάλυση υλικών.

Εν συνεχεία το κόστος παραγωγής που σχηματίζεται στον παρούσα λογαριασμό 92.00 μεταφέρεται, κατά απαράβατη αρχή στην χρέωση των υπολ/σμών κόστους παραγωγής του 93 και όχι απευθείας στους λ/σμούς αποθεμάτων του 94. Δηλαδή έχουμε:

93. Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)

93.00 κόστος παραγωγής εργοστασίου Α

92. Κέντρα κόστους

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

Μεταφορά λογ/σμού 92.00 σε 93 λ/σμό.

Λογ/σμός 92.01 "Έξοδα Διοικητικής λειτουργίας".

Σ' αυτόν τον λογαριασμό συγκεντρώνεται ολόκληρο το κόστος της διοικητικής λειτουργίας (δηλ. το κόστος λειτουργίας των διοικητικών υπηρεσιών της επιχείρησης, όπως Γενικής Δ/νσεως, Γραμματείας, Νομικής Υπηρεσίας, Λογιστηρίου κ.α.).

Το υπόλοιπο του λογαριασμού μεταφέρεται στον λογαριασμό 98.99 "Α.Χ.", το ίδιο συμβαίνει και με τους λογαριασμούς "έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως 92.02 λογ/σμός" και του λ/σμού "έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας 92.04 λ/σμός".

Δηλαδή έχουμε :

98. Αναλυτικά Αποτελέσματα

98.95 Αποτελέσματα χρήσης

(Εις)

92. Κέντρα κόστους

92.01 Έξοδα διοικ. Λειτουργίας

92.02 Έξοδα λειτ. Ερευνητών

92.04 Έξοδα χρηματοοικονομικής

Μεταφορά λογαριασμών σε αποτέλεσμα χρήσης

Λογ/σμός 92/03 "Εξοδα λειτουργίας διαθέσεως".

Στον λογαριασμό 92.03 συγκεντρώνεται ολόκληρο το κόστος της λειτουργίας διαθέσεως (δηλαδή τα έξοδα λειτουργίας των υπηρεσιών πωλήσεων και προωθήσεως των πωλήσεων καθώς και τα άμεσα έξοδα πωλήσεων).

Για άμεσα έξοδα πωλήσεων που συγκεντρώνονται στον υπολογαριασμό 92.03.04 είναι διαμορφωτικά στοιχεία των κατ' είδος μικτών αποτελεσμάτων και μεταφέρονται στο λογαριασμό 92.61 "άμεσα έξοδα πωλήσεων" και στην συνέχεια στους οικείους υπολογαριασμούς του 96.22 "Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως".

Δηλαδή έχουμε τις εγγραφές :

96.21 ΑΜΕΣΑ ΕΞΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ
96.21.00 Εμπορευμάτων
96.21.01 Προϊόντων έτοιμων και ημιτελών
(Εις) 92.03 Εξοδα λειτουργίας διαθέσεως
92.03.04 Άμεσα έξοδα πωλήσεων

και

96.22 Μικτά αναλυτικά αποτ/τα εκ/σης
96.22.00 Εμπορευμάτων
96.22.01 Προϊόντων ετοιμων και ημιτελών
κ.λ.π.
(εις) 96.21 ΑΜΕΣΑ ΕΞΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ
96.21.00 Εμπορευμάτων
96.21.01 Προϊόντων ετοιμών και ημιτελών

(Εννοείται ότι το υπόλοιπο του 92.03 πλην αμεσων εξοδων πωλήσεων πάει στο αποτέλεσμα χρήσης 98.99).

Λογαριασμός 93 "ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (Παραγωγή σε εξέλιξη)".

Στους υπολογαριασμούς τους 93 συγκεντρώνεται και παρακολουθείται το ολικό κόστος παραγωγής των ενδιάμεσων και τελικών φορέων (προϊόντων και υπηρεσιών και ιδι παραγόμενων παγίων στοιχείων - Δηλαδή στον 93 λ/σμό προσδιορίζεται το κόστος κατά προϊόν).

Στους υπολογαριασμούς του 93 συγκεντρώνεται το κόστος που πραγματοποιείται για να παραχθεί το προϊόν (ή η υπηρεσία) ή το έργο και να αποκτήσει τις ιδιότητες και τη μορφή με την οποία είναι δυνατή η διάθεση του στην αγορά ή η ιδιοχρησιμοποίηση.

Το κόστος αυτό αποτελείται :

A. Από το μέρος των κατ' είδος εξόδων της ομάδας 6 της Γενικής Λογιστικής, που αφορά τη λειτουργία παραγωγής και συγκεντρώθηκε κατά προορισμό στους οικείους υπολογαριασμούς του 92.00 "Εξοδα λειτουργίας παραγωγής " και στη συνέχεια μεταφέρθηκε και καταλογίστηκε στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς κόστους του 93.

Δηλαδή γίνεται η εγγραφή :

	93. Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)
	93.00 Κόστος παραγωγής
	93.00.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος
	93.00.00.01 Κόστος άμεσων εξόδων παραγωγής
	93.00.00.01.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
	93.00.00.02 Κόστος έμμεσων εξόδων παραγωγής
	93.00.00.02.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
(εις)	92. Κέντρα (θέσεις) κόστους
	92.00 Εξοδα λειτουργίας παραγωγής

Καταλογισμός άμεσων εξόδων (κυρίως άμεση εργασία) και έμμεσων εξόδων (Γ.Β.Ε.)

Όπως αναφέραμε και ανωτέρω στους λογαριασμούς 93 μεταφέρονται (από το λογαριασμό 92.00) μόνο τα κοστολογίσιμα έξοδα, ενώ τα μη κοστολογίσιμα (κόστος υποαπασχολήσεως - αδράνειας), μεταφέρονται (από τον 92.00) στον 98,.99 "Αποτελέσματα χρήσεως".

Β. Εν συνεχεία στο λογαριασμό 93 καταλογίζεται η αξία των βιομηχανοποιουμένων αποθεμάτων (τα αποθέματα π.χ. πρώτες ύλες, ημιτελή προϊόντα) που εξάγονται από τις αποθήκες προς βιομηχανοποίηση αποτιμούνται σε τιμές κόστους).

Δηλαδή έχουμε την εγγραφή :

	_____	_____
	93. Κόστος Παραγωγής	
	93.00.00 Κόστος Παραγωγής Προϊόντων	
	93.00.00.00 Κόστος Αναλώμενων Αμεσων Υλικών	
(Εις)	94. Αποθέματα	
	94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή	
	94.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες	
	- υλικά συσκευασίας κ.α.	

ως αναλωση υλικών.

Εδώ πρέπει να σημειώσουμε ότι η ανάλωση υλικών μπορεί να έχει βαρύνει πρώτα τον 92.00. Άρα θα μεταφέρουμε το υπόλοιπο από τον 92.00

Δηλαδή είχε γίνει :

	_____	_____
	92. Κέντρα κόστους	
	92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής	
(εις)	94. Αποθέματα	
	94.24 Πρώτες και Βοηθ. ύλες - Υλ. Συσκευασίας	

και τώρα γίνεται :

	93. Κόστος παραγωγής
	93.00.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος
	93.00.00.00 Κόστος Αναλώμενων αμεσων υλικών
(εις)	92. Κέντρα κόστους
	92.00 Εξοδα λειτουργίας παραγωγής
	92.00.00 Εξοδα λειτ. κυρ. τμ. παραγωγής
	92.00.00.00 Τμήμα παραγ. Νο 1
	92.00.00.00.80 Αναλώσεις Υλικών

Γ. Επίσης ο λογαριασμός 93 χρεώνεται με το κόστος παραγωγής του τέλους της προηγούμενης περιόδου (κρήσεως), οπότε γίνεται η εγγραφή :

	93. Κόστος Παραγωγής
	93.00.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1
(εις)	94. Αποθέματα
	94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη

Δ. Τώρα περνάμε στις περιπτώσεις του λ/σμού 93 "παραγωγή σε εξέλιξη":
Ο λογαριασμός 93 πιστώνεται με το κόστος παραγωγής σε εξέλιξη και των πρώτων βοηθητικών υλών κατά το τέλος της τρέχουσας χρήσεως, δηλαδή έχουμε :
(τελικό απόθεμα)

	94. Αποθέματα
	94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη
	94.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες - Υλικά Συσκευασίας
(εις)	93. Κόστος Παραγωγής
	93.00 Κόστος Παραγωγής Προϊόντος Π1 κ.λ.π.

Επίσης ο λογαριασμός 93 πιστώνεται με χρέωση των λογαριασμών 94 (αποθέματα) με το κόστος των παραχθέντων προϊόντων (ετοιμών και ημιτελών κ.λ.π.) Δηλαδή με το κόστος των αποθεμάτων που από την παραγωγική διαδικασία εισάγονται στην αποθήκη, είτε για να διατεθούν στην αγορά, είτε για να υποστούν περαιτέρω κατεργασία.
δηλαδή έχουμε :

94. Αποθέματα	
94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή	
94.22 Υποπροϊόντα για υπολλείματα	
(εις)	93. Κόστος Παραγωγής
	93.00.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1 κ.λ.π.

• ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 94 " ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ".

Στους υπολ/σμούς του προκείμενου λογαριασμού παρακολουθούνται τα κάθε είδους μορφής και κατηγορίας αποθέματα, είτε αυτά αγοράζονται από την επιχείρηση (εμπορεύματα, πρώτες ύλες κ.λ.π.). Ο λογαριασμός 94 αναπτύσσεται σε υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς, στους οποίους παρακολουθούνται οι κατηγορίες των αποθεμάτων της ομάδας 2 της γενικής λογιστικής ως εξής :

Τίτλοι Λ/σμων	Κωδικοί Αριθμοί	
	γ.λ.	α.λ.
Εμπορεύματα	20	94.20
Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή	21	94.21
Υποπροϊόντα και υπολλείματα	22	94.22
Παραγωγή σε εξέλιξη	23	94.23
Πρώτες και Βοηθ. Υλες - Υλικά Συσκ.	24	94.24
Αναλώσιμα Υλικά	25	94.25
Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων	26	94.26
.....		
Είδη Συσκευασίας	28	94.28

Συνοπτική ανάλυση λειτουργίας λογαριασμού 94 :

A) Όπως προείπαμε ο λογαριασμός 94 στην αρχή χρεώνεται με αρχικά αποθέματα και αγορές

Δηλαδή :

94. ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

94.20 Εμπορεύματα

94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή

κ.λ.π.

(Εις) 90.01 Αρχικά αποθέματα λογισμένα

90.01.20 Εμπορεύματα Λογισμένα

90.01.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή λογισμένα κ.λ.π.

Καταλογισμός Αρχικών Αποθεμάτων

94. Αποθέματα

94.20 Εμπορεύματα

94.24 Πρώτες και Βοηθ. Υλες - Υλικά Συσκευασ.

κ.λ.π.

(Εις) 90.02 Αγορές Λογισμένες

90.02.20 Εμπορεύματα Λογισμένα

90.02.24 Πρώτες και Βοηθ. Υλες

κ.λ.π.

Καταλογισμός αγορών

Εν συνεχεία χρεώνεται με το κόστος παραγωγής σε εξέλιξη κατά το τέλος της χρήσεως ή της περιόδου λογισμού.

Δηλαδή :

94. Αποθέματα

94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη

(εις)

93. Κόστος παραγωγής

93.00.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1 κ.α.

(Επίσης κατά το τέλος της χρήσεως μεταφέρεται και το κόστος παραγωγής τέλους 94.24, 94.25, αν υπάρχουν).

και τελευταία χρέωση γίνεται με το κόστος παραγωγής των ετοιμων προϊόντων, υποπροϊόντων και υπολειμμάτων.

94. Αποθέματα

94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή

94.22 Υποπροϊόντα και υπολλείματα

(Εις)

93. Κόστος παραγωγής

93.00.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1

Β. Ο λογαριασμός αποθέματα (94) πιστώνεται καταρχήν με το κόστος των αποθεμάτων που αναλώνονται στην παραγωγή είτε με χρέωση λειτουργικού κόστους (92.00) ή βαρύνοντας απευθείας το κόστος παραγωγής (93.00).

Δηλαδή :

93. Κόστος Παραγωγής

93.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1

93.00.00.00 Κόστος Αναλωμένων άμεσων υλικών

(εις)

94. Αποθέματα

94.24 Πρώτες και βοηθ. ύλες - Υλ. Συσκευασ.

Επίσης ο λογαριασμός 94 πιστώνεται με το κόστος παραγωγής ή αγοράς των πωλημένων αποθεμάτων, έχουμε την εγγραφή :

96. Εσοδα - Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα	
96.20 Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων	
96.20.00 Κόστος πωλημένων εμπορευμάτων	
96.20.01 Κόστος πωλημένων ετοιμών και ημιτελών	
(εις)	94. Αποθέματα
	94.20 Εμπορεύματα
	94.21 Ετοιμα προϊόντα και ημιτελή

* (Σε περίπτωση πρότυπης κοστολόγησης ο λογαριασμός αποθέματα πιστώνεται με τυχόν αρνητικές αποκλίσεις του κόστους αγοράς).

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 95 : "ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ"

Στους υπολογισμούς του 95 παρακολουθούνται οι αποκλίσεις του πραγματικού από το πρότυπο κόστος.

Πρότυπο κόστος είναι το κόστος που προσδιορίζεται πριν πραγματοποιηθεί (και συνεπώς είναι προκαθορισμένο) με βάση ακριβείς μετρήσεις και συνεπώς είναι το δέον να πραγματοποιηθεί κόστος. Για αυτό και οι διαφορές μεταξύ πραγματικών και πρότυπου κόστους θεωρούνται αποτέλεσμα κατά το ακόλουθο σχήμα :

Πρότυπο κόστος - πραγματικό κόστος = \pm αποκλίσεις όταν :

Πρότυπο κόστος > πραγματικό κόστος = διαφορά θετική (κέρδος)

Πρότυπο κόστος < πραγματικό κόστος = διαφορά αρνητική (ζημιά)

Οι αποκλίσεις αυτές προσδιορίζονται, κατά κανόνα, για τα εξής στοιχεία : τα άμεσα υλικά (πρώτες ύλες), την άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Εν ολίγεις όταν υπάρχουν θετικές ή αρνητικές αποκλίσεις χρεώνεται ή πιστώνεται κάποιος από τους λ/σμούς 90.02, 91.09, 92, 93, 94, 98, 99, 02.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 96 - Εσοδα, Μικτά, Αναλυτικά Αποτελέσματα.

Ο λογαριασμός 96 αναλύεται στους εξής δευτεροβάθμιους :

Λογ/σμοί 96.00 - 96.19 = τα έσοδα της ομάδας 7 αναλυτικά κατ' είδος

Λογσ/μός 96.20 = κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων

Λογ/σμός 96.21 = Άμεσα έξοδα πωλήσεων

Λογ/σμός 96.22 = Μικτά Αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

Το υπόλοιπο του 96 λογαριασμού απεικονίζει το ολικό μικτό αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως.

Βασικός σκοπός του λογαριασμού 96 είναι ο προσδιορισμός των αναλυτικών αποτελεσμάτων κατά πηγή προελεύσεως και συνεπώς κατά εμπόρευμα ή κατά προϊόν. Είναι όμως δυνατό, εφόσον η διαχείριση επιθυμεί, ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων να γίνει κατά κλάδους, ή κατά γεωγραφική περιοχή ή κατ' άλλη διάκριση.

Εγγραφές λογαριασμού 96 :

Α. Οι λ/σμοί (96.00 - 96.19) πιστώνονται με τα οργανικά έσοδα, δηλαδή έχουμε :

90.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα

90.07.70 Πωλήσεις εμ/των λογισμένες κ.λ.π.

(Εις)

96 Έσοδα - Μικτά Αναλυτικά Αποθ.

96.00 Πωλήσεις Εμπορευμάτων

και όταν έχουμε μειωτικά κονδύλια λογισμένων εσόδων έχουμε την αντίθετη προαναφερόμενη εγγραφή.

Εν συνεχεία όλα τα υπόλοιπα των λογαριασμών 96.00 - 96.19 μεταφέρονται στον λογαριασμό 96.22 (Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα)

Γίνεται η εγγραφή :

96. Εσοδα - Μικτά Αναλυτικά Αποθέματα

96.00 Πωλήσεις εμπορευμάτων

96.01 Πωλήσεις προϊόντων ετοιμων και ημιτελών

(εις)

96. Εσοδα - Μικτά αναλυτικά αποθέματα

96.22 Μικτά αναλυτικά αποθ. εκ/σεως

96.22.00 Εμπορευμάτων

96.22.01 Προϊόντων ετοιμων και ημιτελών

ως συγκέντρωση εσόδων

• ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 96.20 " ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗ ή ΑΓΟΡΑΣ ΠΩΛΗΜΕΝΩΝ"

Ο λογαριασμός αναλύεται σύμφωνα με την ανάπτυξη των υπολ/σμών εσόδων (96.00 - 96.19) και συγκεντρώνεται σε αυτόν το κόστος των πωλημένων αποθεμάτων, είτε αυτά προέρχονται από την παραγωγή, είτε προέρχονται από αγορές.

Ο λογ/σμός λειτουργεί ως εξής :

- Χρεώνεται με πίστωση των οικείων υπολ/σμών του 94 " Αποθέματα" με το κόστος των πωλημένων, είτε αυτό είναι κόστος παραγωγής (π.χ. έτοιμα προϊόντα), είτε είναι κόστος αγοράς (π.χ. εμπορεύματα) - (Βλέπε εγγραφή κατά τον 94 λογ/σμό).

- Πιστώνεται, με χρέωση των οικείων υπολ/σμών του 96.22 μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως κατά τη μεταφορά των υπολοίπων του στους οικείους υπολογαριασμούς προσδιορισμού των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων.

Δηλαδή έχουμε την εξής εγγραφή :

96.22 Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα Εκ/σης

96.22.00 Εμπορευμάτων

96.22.01 Προϊόντων ετοιμων και ημιτελών

- (Εις) 96.20 Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων
 96.20.00 Κόστος πωλημένων εμπορευματων
 96.20.01 Κόστος πωλημένων ετοιμων και ημιτελών.

• ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 96.21: "ΑΜΕΣΑ ΕΞΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ"

Σ' αυτόν τον λογαριασμό συγκεντρώνονται τα έξοδα της λειτουργίας διαθέσεως που θεωρούνται άμεσα ως προς τα πωλημένα εμπορεύματα προϊόντα ή υπηρεσίες.

Ο λογαριασμός λειτουργεί ως εξής :

- Χρεώνεται με πίστωση των οικείων υπολ/σμών του 92.03 "έξοδα λειτουργίας διαθέσεως", με τα άμεσα έξοδα πωλήσεων.
- Πιστώνεται, με χρέωση των οικείων υπολ/σμών του 96.22 "μικτά αναλυτικά αποτ/τα εκ/σης", ατά την μεταφορά των υπολοίπων του στους οικείους υπολ/σμούς προσδιορισμού των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων.

• ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 96.22 " ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ "

Στους υπολ/σμούς του παρόντος λ/σμού συγκεντρώνονται τα έσοδα που εμφανίζονται στους υπολ/σμούς 96.00 - 96.19, το κόστος πωλημένων και τα άμεσα έξοδα πωλήσεων, προκειμένου να προσδιοριστούν τα αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως (κέρδη ή ζημιές) κατά κατηγορίε.

Κατόπιν των μεταφορών στο λογαριασμό 96.22, έχουμε μεταφορά των τυχών κερδών στα Α.Χ.

96.22. Μικτά αναλυτικά αποτελ. εκ/σης

96.22.00 Εμπορευμάτων

- (εις) 98. Αναλυτικά Αποτελέσματα
 98.99 Αποτελέσματα χρήσεως.

• ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 97 : “ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΕΩΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ”

Στους υπολ/σμούς του 97 παρακολουθούνται οι διαφορές ενσωματώσεως και οι διαφορές καταλογισμού.

Διαφορές ενσωματώσεως είναι εκείνες που προκύπτουν κατά το λογισμό των κατ' είδος στοιχείων κόστους και των εσόδων στους λ/σμούς του λειτουργικού κόστους και των οργανικών εσόδων της α.λ.

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

Δηλαδή στον παρόντα λ/σμό παρακολουθούνται οι ακόλουθες διαφορές : Α) Οι διαφορές που προκύπτουν μεταξύ των εξόδων που καταχωρήθηκαν στην ομάδα 6 και εκείνων που η α.λ. ενσωμάτωσε στο κόστος παραγωγής και στους λ/σμούς των εξόδων πωλήσεως σε οποιοδήποτε στάδιο υπολογισμού, δηλαδή η κατά την εισδοχή των δεδομένων της γενικής λογιστικής στην α.λ. ή σε οποιοδήποτε άλλο στάδιο της εργασίας μέχρι να προσδιοριστούν τα αναλυτικά αποτελέσματα (διαφορές ενσωματώσεως).

Β) Οι διαφορές που προκύπτουν μεταξύ εσόδων που καταχωρήθηκαν στους λ/σμούς της ομάδας 7 της Γενικής Λογιστικής και εκείνων που η α.λ. ενσωμάτωσε στα αποτελέσματα (διαφορές ενσωματώσεως) και

Γ) Οι διαφορές που προκύπτουν κατά τον καταλογισμό του λειτουργικού κόστους στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς (διαφορές καταλογισμού).

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 98 : “ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ”

Στους υπολ/σμούς του 98, στο τέλος κάθε περιόδου λογισμού ή στο τέλος κάθε χρήσεως, συγκεντρώνονται τα υπόλοιπα όλων των αποτελεσμάτων λ/σμών, στους οποίους απεικονίζονται τα οργανικά και ανόργανα αποτελέσματα της επιχειρήσεως.

Η έκταση και ο τρόπος αναλύσεως του λ/σμού 98 εξαρτώνται από τις ιδιαίτερες ανάγκες κάθε επιχειρήσεως.

Στους υπολ/σμούς του 98 είναι δυνατό να αναπτύσσονται κατά διάφορους τρόπους και πριν τη μεταφορά τους στο λ/σμό 98.99, τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως όταν οι απαραίτητες αναλύσεις δεν γίνονται στο λ/σμό 96, οι αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος, οι διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού, τα ανόργανα έξοδα και έσοδα και άλλες κατηγορίες κονδυλίων.

Συγκεκριμένα στο λ/σμό 98.99 μεταφέρονται :

1. Τα μικτά οργανικά αποτελέσματα, από τους υπολ/σμούς μικτών αποτελεσμάτων του 96.
2. Τα έξοδα που βαρύνουν το κόστος των λειτουργιών διοικητικής, ερευνών αναπτύξεως, διαθέσεως και χρηματοοικονομικής, από τους οικείους υπολ/σμούς του 92.
3. Οι αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος, όταν εφαρμόζεται σύστημα πρότυπης κοστολογήσεως, από τους οικείους υπολ/σμούς του 95.
4. Οι διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού, από τους οικείους υπολ/σμούς του 97.
5. Τα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα των λ/σμών της ομάδας 8 της γενικής λογιστικής, τα οποία μεταφέρονται στο λ/σμό 98, είτε μέσω του λ/σμού 90 όταν είναι οριστικά, είτε μέσω του λ/σμού 91.08 όταν ενσωματώνονται με υπολογιστικές τιμές (προυπολογιστικά).

Οι λ/σμοί αποτελεσμάτων χρήσεως της Γενικής λογιστικής (86) και της α.λ. (98.99) διαφέρουν στην διάρθρωσή τους και στο ύψος ορισμένων κονδυλίων.

Ο λ/σμός 98.99 περιλαμβάνει δύο ομάδες αποτελεσματικών λ/σμών, οι οποίοι δεν υπάρχουν στην ανάλυση του 86.

Πρόκειται για τους λ/σμούς αποκλίσεων από το πρότυπο κόστος και τους λ/σμούς διαφορών ενσωματώσεως και καταλογισμού.

Κατά τα λοιπά στοιχεία οι δύο λ/σμοί ταυτίζονται μεταξύ τους, εκτός από το μικτό αποτέλεσμα εκ/σης.

Η ισότητα στο μικτό αποτέλεσμα επιτυγχάνεται αν στο μέγεθος που προσδιορίζεται από την α.λ. προστεθούν αλγεβρικά τα κονδύλια των αποκλίσεων από το πρότυπο κόστος και οι διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού.

Στο τέλος έχουμε το κλείσιμο των λ/σμών της Αναλυτικής Λογιστικής με χρεωπίστωση Αντικρυζόμενων λ/σμών για να κλείσουν, χρέωση ή πίστωση του λ/σμού 98.99 (σε κέρδη ή ζημιές) και τακτοποίηση λ/σμού 94 (Αποθέματα).

Ακολουθεί παραστατικό παράδειγμα σχετικά με αναλυτική λογιστική σε σχήμα T.

ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

2. ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

α.α.

23	50
21	30
24	<u>100</u>
	180

Τελ. Αποθ.	
23	80
21	40
24	<u>40</u>
	160

Αγορές

24	4500
25	<u>1200</u>
	5880
	<u>160</u>
	5720

6. ΕΞΟΔΑ

60	2100
61	300
62	900
63	90
64	1140
65	<u>270</u>
	4800

Φ. ΜΕΡΙΣΜΟΥ

Παρ.	3.800
Δ.Κ.	250
Δ.Θ.	480
ΧΡΗΜ.	<u>270</u>
	4.800

7. ΕΣΟΔΑ

10.600 (71)
200 (74)

8. _____
100 (81)

ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

90. Α.Α. Λογισμένα 90.01 <hr style="width: 50px; margin-left: 0;"/> 180 Προϊόντων Αγορές <hr style="width: 50px; margin-left: 0;"/> 10.600 90.02 <hr style="width: 50px; margin-left: 0;"/> 5.700 <hr style="width: 50px; margin-left: 0;"/> 90.06 <hr style="width: 50px; margin-left: 0;"/> 4.800 Παραγ. 90.07 <hr style="width: 50px; margin-left: 0;"/> 10.800 Αποσ. <hr style="width: 50px; margin-left: 0;"/> 90.06 <hr style="width: 50px; margin-left: 0;"/> 100 10600	92 ΘΕΣΕΙΣ ΚΟΣΤΟΥΣ 92.00 Εξοδα Λειτ. Παραγ. <hr style="width: 50px; margin-left: 0;"/> 3.800 3.800 1.200 1.200 92.01 Δ.Κ. <hr style="width: 50px; margin-left: 0;"/> 250 250 92.03 Δ.Ε. <hr style="width: 50px; margin-left: 0;"/> 480 480 92.04 ΧΡΗΜ. <hr style="width: 50px; margin-left: 0;"/> 270 270	93 ΠΑΡΑΓ. ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ 93.00 Κόστ. Παραγωγής Παρ. σε εξέλιξη <hr style="width: 50px; margin-left: 0;"/> (94.23) 50 80(94.23) <hr style="width: 50px; margin-left: 0;"/> (94.24) 4600 40 (94.24) <hr style="width: 50px; margin-left: 0;"/> (92.00) 1200 9.530 (94.21) <hr style="width: 50px; margin-left: 0;"/> (92.00) 3800 ----- 9650 9650	94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ 94.21 Προϊόντα <hr style="width: 50px; margin-left: 0;"/> 30 9530 9.520 9560 Τ.Α.=40 94.23 <hr style="width: 50px; margin-left: 0;"/> 50 50 Τ.Α. = 80 94.24 <hr style="width: 50px; margin-left: 0;"/> 100 4600 4500 Τ.Α. = 40 94.25 (Αναλώσιμα) 9520 <hr style="width: 50px; margin-left: 0;"/> 1200 1200 (92.00)	96. ΕΣΟΔΑ ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛ. ΑΠΟΤΕΛ. 96.01 Πωλ. 10.600 96.13 (Επιχ.) 200 200 96.20 Κόστος 9520 9520 96.22 Μικτά Εκ/σης 1280 200
--	---	---	--	--

98. ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ
 98.99 Αποτ. Χρήσεως
 250 100
 480 1280
 270

380

ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Για τον αναλυτικό καθορισμό του κόστους παραγωγής η Λογιστική του κόστους χρησιμοποιεί βασικά δύο μεθόδους, κάθε μια ανταποκρίνεται και σε διαφορετική φάση βιομηχανικής παραγωγής :

- A) Η μέθοδος κόστους εξατομικευμένης παραγωγής ή κόστους έργου
- B) Η μέθοδος κόστους παραγωγικής διαδικασίας ή κόστους συνεχούς μαζικής παραγωγής.

Ακολουθεί ανάλυση μεθόδων :

A) ΜΕΘΟΔΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΕΡΓΟΥ ή ΚΟΣΤΟΥΣ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Με τη μέθοδο αυτή υπολογίζεται το κόστος κάθε εντολής παραγωγής. Η εντολή παραγωγής αναθέτει την εκτέλεση ορισμένης παραγωγικής εργασίας, μιας δηλ. συγκεκριμένης κατασκευής ή κατεργασίας. Κάθε εντολή παραγωγής αποτελεί και ένα έργο. Το έργο μπορεί να αντιπροσωπεύει μια παραγγελία πελάτου π.χ. για την κατασκευή της Α μηχανής, των τάδε επίπλων κ.λ.π. ή μια ποσότητα παραγωγής προοριζόμενη για τις ανάγκες των αποθεμάτων της επιχείρησης. Η ποσότητα αυτή μπορεί να αφορά την κατασκευή είτε ενός προϊόντος, είτε πολλών αλλά ομοειδών προϊόντων. Εάν δηλαδή τα προϊόντα απαιτούν διάφορη κατεργασία ή διάφορα υλικά, τότε δημιουργείται ένα έργο για κάθε ομάδα ομοειδών προϊόντων.

Κάθε έργο είναι και ένα κέντρο κόστους, για το οποίο υπολογίζονται τα αναλωθέντα υλικά, εργατικά και γενικά βιομηχανικά έξοδα. Τα έξοδα αυτά καταχωρίζονται σε ειδικό για κάθε έργο έντυπο που καλείται φύλλο κόστους έργου. Σε κάθε φύλλο κόστους έργου αναγράφεται μεταξύ άλλων και ο αριθμός εντολής για διάκριση. Δεν αποκλείεται αντί των φύλλων κόστους να λειτουργούν αντίστοιχοι με τον αριθμό των έργων λογαριασμοί.

Η μέθοδος συνήθως χρησιμοποιεί ένα Γενικό λογαριασμό, τον λογαριασμό "παραγωγή", στη χρέωση του οποίου καταχωρίζονται τα αναλωθέντα υλικά, εργατικά και γενικά βιομηχανικά έξοδα, με πίστωση στους αντίστοιχους λογαριασμούς των εξόδων.

Ο λογαριασμός "παραγωγή" πιστώνεται με το κόστος των ολοκληρωμένων έργων και χρεώνεται ο λ/σμός έτοιμα προϊόντα.

Τα φύλλα κόστους έργων (ή λογαριασμοί έργων) αποτελούν την ανάλυση του λογαριασμού "παραγωγή" ως εξής :

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΜΕΘΟΔΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΕΡΓΟΥ

Υλικά (άμεσα)	60.00	Ετοιμα Προϊόντα	95.000
Εργατικά (άμεσα)	40.000	Προϊόντα κατεργαζόμενα	<u>25.000</u>
Γεν. Βιομηχανικά έξοδα	<u>20.000</u>		120.000
	120.000		

Υπόλοιπο 25.000

Φύλλο κόστους Εργου αρ. 1		Φύλλο κόστους Εργου αρ. 2		Φύλλο κόστους Εργου αρ. 3		Φύλλο κόστους Εργου αρ. 4	
Υλικά	20.000	Υλικά	10.000	Υλικά	14.000	Υλικά	16.000
Εργατικά	10.000	Εργατικά	8.000	Εργατικά	16.000	Εργατικά	6.000
Γ.Β.Ε.	<u>5.000</u>	Γ.Β.Ε.	<u>4.000</u>	Γ.Β.Ε.	<u>8.000</u>	Γ.Β.Ε.	<u>3.000</u>
	35.000		22.000		38.000		25.000
Παραχ. Μον. 1		Παραχ. μοναδ. 10		Παραχ. μοναδ. 100		Παραχ. μον.	
Κόστος μοναδ. 35.000		Κόστος μον. 2.200		Κόστος μον. 380		Κόστος μον.	

Κατά τη μέθοδο αυτή το κόστος καθορίζεται μετά την ολοκλήρωση της κατασκευής του έργου. Το δε κόστος της μονάδας του προϊόντος υπολογίζεται κατόπιν διαιρέσεως του κόστους του έργου με τον αριθμό των παραχθέντων μονάδων (τεμάχια, μέτρα, δωδεκάδες κ.λ.π.). Οι βιομηχανίες που χρησιμοποιούν την μέθοδο αυτή χαρακτηρίζονται από την εξατομίκευση φύσης της παραγωγής των, όπως είναι οι ναυπηγικές, οι μηχανολογικές, τυπογραφικές, κατασκευής επίπλων κ.α. Η μέθοδος κόστους έργου είναι επίσης κατάλληλη για κάθε επιχείρηση που κατασκευάζει ταυτόχρονα πολλά είδη προϊόντων.

ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΕΤΗΣΙΑΣ (ΕΞΟΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ) ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΕΩΣ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ Ε.Γ.Δ.Σ.

Η μηχανουργική Α.Ε. κατασκευάζει λέβητες ύστερα από παραγγελία πελατών της και χρησιμοποιεί ως πρώτη ύλη μέταλλα και ως βοηθητικές ύλες διάφορα άλλα υλικά.

Στην κοστολογούμενη χρήση άρχισαν και ολοκληρώθηκαν οι παραγγελίες των πελατών με αριθ. 50, 51 και 52, ενώ στο τέλος της χρήσεως βρίσκονται υπό κατασκευή οι παραγγελίες με αρ. 53 και 54, των οποίων η κατασκευή άρχισε επίσης μέσα στη χρήση.

Τα κέντρα κόστους καθορίστηκαν, με βάση τη λειτουργική διάρθρωση της επιχειρήσεως και εμφανίζονται παρακάτω στο φύλλο μερισμού των εξόδων κατ' είδος.

Η επιχείρηση τήρησε τα κατάλληλα έντυπα και είναι σε θέση να γνωρίζει την αξία των υλικών, τις ώρες εργασίας τεχνικών και μηχανημάτων και τα άλλα στατιστικά πληροφοριακά στοιχεία που είναι απαραίτητα για την κοστολόγηση καθεμιάς παραγγελίας και περαιτέρω καθενός επιμέρους έργου της παραγγελίας, που εκτίθενται στα επόμενα.

ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΕΩΣ

*Προσδιορισμός των αναλωμένων υλικών κατά παραγγελία.

Τα αναλώμενα για και μια παραγγελία υλικά (πρώτες και βοηθητικές ύλες) έχουν ως εξής :

	No 50	No 51	No 52	No 53	No 54
Μέταλλα	6.000.000	8.000.000	7.000.000	10.000.000	9.000.000
Βοηθ. Υλικά	<u>400.000</u>	<u>1.000.000</u>	<u>800.000</u>	<u>600.000</u>	<u>300.000</u>
	6.400.000	9.000.000	7.800.000	10.600.000	9.300.000

Οι αναλώσεις των υλικών κατά παραγμένο προϊόν έχουν όπως αναύονται παρακάτω στα φύλλα κοστολόγησεως των προϊόντων.

Συγκέντρωση του λειτουργικού κόστους στα κύρια κέντρα κόστους.

Τα συνολικά δεδομένα των κύριων κέντρων κόστους της λειτουργίας παραγωγής όπως προκύπτουν από το φύλλο μερισμού των κατ' είδο εξόδων έχουν ως εξής :

Κύρια κέντρα κόστους	Συνολικά ποσά
Χυτήριο	24.600.000
Μηχανουργείο	
- Τόρνοι	16.300.800
- Φρέζες	12.400.000
- Τρύπανα	14.782.000
Λεβητοποιείο	22.500.000
Εφαρμοστήριο	<u>12.180.000</u>
	102.762.800

Καταλογισμός του λειτουργικού κόστους στα παραγμένα προϊόντα

Το παραπάνω λειτουργικό κόστος καταλογίζεται στα παραγμένα προϊόντα, με βάση τις ακόλουθες βάσεις καταλογισμού (μονάδες έργου) :

Χυτήριο : οι συνολικές ώρες λειτουργίας του χυτηρίου, που ανήλθαν στη χρήση σε 2.000 το ωριαίο, συνεπώς το κόστος ανήλθε σε $\frac{24.600.000}{2.000} = 12.300$

Μηχανουργείου : Οι ώρες λειτουργίας των μηχανεργαλείων.

Οι ώρες λειτουργίας των μηχανεργαλείων στην κοστολογούμενη χρήση έχουν ως εξής:

- Τόρνοι : ώρες 1.800 και ωριαίο κόστος $\frac{16.300.800}{1.800} = 9.056$

- Φρέζες : ώρες 1.600 και ωριαίο κόστος $\frac{12.400.000}{1.600} = 7.750$ δρχ.

- Τρύπανα : ώρες 1.900 και ωριαίο κόστος $\frac{14.782.000}{1.900} = 7.780$ δρχ.

Λεβητοποιείο : Το τετραγωνικό μέτρο της κατεργασμένης λαμαρίνας.

Στη χρήση κατεργάστηκαν 10.000 μ2 λαμαρίνας και συνεπώς κόστος μ2 :

$$\frac{22.500.000}{10.000} = 2.250 \text{ δρχ}$$

10.000

(Παρατήρηση : Εάν πρόκειται περί περιοδικής κοστολογήσεως και όχι για κοστολογούμενη χρήση, τότε οι σχετικοί συντελεστές επιβαρύνσεως θα προσδιορίζονται με βάση προϋπολογιστικά στοιχεία).

Εφαρμοστήριο : οι ώρες εργασίας των τεχνικών - εφαρμοστών που ανήλθαν στην χρήση σε 1.400

Το ωριαίο κόστος ανέρχεται σε $\frac{12.180.000}{1.400} = 8.700$

1.400

ΩΡΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ

	Χυτηρίου	Τόρνων	Φρεζών	Τρυπάνων
Παραγγελία Νο 50				
Προϊόν Π1	300	280	170	280
Προϊόν Π2	280	310	230	320
Προϊόν Π3	200	190	310	290
	780	780	710	890

ΚΑΤΕΡΓΑΣΜΕΝΗ ΕΠΙΦΑΝΕΙΑ μ2

Λεβητοποιείο

1700

1500

1720

4920

ΩΡΕΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Εφαρμοστών

240

220

230

690

	Χυτηρίου	Τόρνων	Φρεζών	Τρυπάνων
Παραγγελία Νο 51				
Προϊόν Π4	280	280	170	280
Προϊόν Π5	290	310	230	320
	570	530	520	580

ΚΑΤΕΡΓΑΣΜΕΝΗ ΕΠΙΦΑΝΕΙΑ μ2

Λεβητοποιείο

1620

1780

3400

ΩΡΕΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Εφαρμοστών

210

260

470

Παραγγελία Νο 52	Χυτηρίου	Τόρνων	Φρεζών	Τρυπάνων
Προϊόν Π6	330	290	210	300

ΚΑΤΕΡΓΑΣΜΕΝΗ ΕΠΙΦΑΝΕΙΑ μ2	ΩΡΕΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ
Λεβητοποιείο	Εφαρμοστών
1680	240

Παραγγελία Νο 53	Χυτηρίου	Τόρνων	Φρεζών	Τρυπάνων
Προϊόν Π7	200	120	100	50

ΚΑΤΕΡΓΑΣΜΕΝΗ ΕΠΙΦΑΝΕΙΑ μ2	ΩΡΕΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ
Λεβητοποιείο	Εφαρμοστών
---	----

Παραγγελία Νο 54	Χυτηρίου	Τόρνων	Φρεζών	Τρυπάνων
Προϊόν Π8	<u>120</u>	<u>80</u>	<u>60</u>	<u>80</u>
	2000	1800	1600	1900

ΚΑΤΕΡΓΑΣΜΕΝΗ ΕΠΙΦΑΝΕΙΑ μ2	ΩΡΕΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ
Λεβητοποιείο	Εφαρμοστών
---	----

<hr/>	<hr/>
10.000	1.400

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΣΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΤΑ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑ ΚΑΙ ΠΡΟΙΟΝ

ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑΣ Νο 50

	ΠΡΟΙΟΝ Π1	ΠΡΟΙΟΝ Π2	ΠΡΟΙΟΝ Π3	ΣΥΝΟΛΟ
Πρώτες ύλες (Μέταλλα)	1.900.000	2.300.000	1.800.000	6.000.000
Βοηθητικά Υλικά	150.000	160.000	90.000	400.000
Εξοδα Κατεργασίας				
Χυτήριο	3.690.000 (300X12.300)	3.444.000 (280X12300)	2.460.000 (200X12300)	9.594.000
Τόρνοι	2.535.680 (280X9056)	2.807.360 (310X9056)	1.720.640 (190 X 9056)	7.063.680
Φρέζες	1.317.500 (170X7.750)	1.782.500 (230 X 7750)	2.402.500 (310X7750)	5.502.500
Τρύπανα	2.178.400 (280X7780)	2.489.600 (320 X 7780)	2.256.200 (290X7780)	6.924.200
Λεβητοποιείο	3.825.000 (1700X2250)	3.375.000 (1500 X 2250)	3.870.000 (1720X2250)	11.070.000
Εφαρμοστήριο	2.088.000 (240 X 8.700)	1.914.000 (220 X 8700)	2.901.000 (230X8700)	6.003.000
	17.684.500	18.272.460	16.600.340	52.557.380

ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑΣ Νο 51

	ΠΡΟΙΟΝ Π4	ΠΡΟΙΟΝ Π5	ΣΥΝΟΛΟ
Πρώτες ύλες (Μέταλλα)	3.400.000	4.600.000	8.000.000
Βοηθητικά Υλικά	430.000	570.000	1.000.000
Εξοδα Κατεργασίας			
Χυτήριο	3.444.000 (280X12.300)	3.567.000 (290X12300)	7.011.000
Τόρνοι	2.354.560 (260X9056)	2.445.120 (270X9056)	4.799.680
Φρέζες	1.782.500 (230X 7750)	2.247.500(290 X 7750)	4.030.000
Τρύπανα	2.022.800 (260X7780)	2.489.600 (320 X 7780)	4.512.400
Λεβητοποιείο	3.645.000 (1620X2250)	4.005.000(1780 X 2250)	7.650.000
Εφαρμοστήριο	1.827.000 (210 X 8.700)	2.262.000 (260 X 8700)	4.089.000
	18.905.860	16.600.340	41.092.080

ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΣΥΝΕΧΟΥΣ ΜΑΖΙΚΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ή ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ

Με αυτή υπολογίζεται το κόστος κάθε παραγωγικής διαδικασίας, δηλ. κάθε φάσεως ή σταδίου κατεργασίας. Στην παραγωγή π.χ. των υφασμάτων μπορεί να διακριθούν οι διαδικασίες ή τα τμήματα : εκπλύσεως ερίων, παραγωγής νήματος, βαφής, υφάνσεως και φινιρίσματος.

Στην περίπτωση αυτής της αλληλοδιάδοχου παραγωγής, όπου δηλ. το προϊόν διέρχεται πολλαπλά στάδια κατεργασίας, το έτοιμο προϊόν μιας διαδικασίας (φάσεως παραγωγής) αποτελεί την πρώτη ύλη της επόμενης κ.ο.κ.

Κάθε παραγωγική διαδικασία αποτελεί και ένα κέντρο κόστους για το οποίο υπολογίζοντας τα αναλωθέντα υλικά, εργατικά και γεν. βιομηχανικά έξοδα. Για το σκοπό αυτό η μέθοδος χρησιμοποιεί ισάριθμους με τις παραγωγικές διαδικασίες λογαριασμούς παραγωγής. Κάθε λογαριασμός χρεώνεται με τα αναλωθέντα στη συγκεκριμένη διαδικασία έξοδα κατασκευής και πιστώνεται με το ποσό της γενόμενης παραγωγής, με χρέωση είτε της επόμενης διαδικασίας, είτε του λογαριασμού "έτοιμα προϊόντα".

Με τη μέθοδο αυτή, το κόστος υπολογίζεται κατά περιόδους (εβδομάδα, μήνα, κ.λ.π.). Το δε κόστος της μονάδας του προϊόντος καθορίζεται αφού πρώτα διαιρεθεί το κόστος της παραγωγικής διαδικασίας (μετά την αφαίρεση του κόστους της τυχόν μη ολοκληρωμένης παραγωγής) με τον αριθμό των ολοκληρωμένων μονάδων (τεμάχια, μέτρα κ.λ.π.).

Για την καλύτερη εμφάνιση του κόστους κατά παραγωγική διαδικασία και τους κόστους κατά μονάδα προϊόντος, συντάσσεται η έκθεση κόστους παραγωγής (βλέπε διάγραμμα μεθόδου κόστους παραγωγικής διαδικασίας).

	ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑΣ Νο 52 Προϊόν Π6	ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑΣ Νο 53 Προϊόν Π7	ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑΣ Νο 54 Προϊόν Π8
Πρώτες Υλες (Μέταλλα)	7.000.000	10.000.000	9.000.000
Βοηθητικά Υλικά	800.000	600.000	300.000
Εξοδα κατεργασίας			
Χυτήριο	4.059.000 (330X12.300)	2.460.000 (200 X 12.300)	1.476.000 (120 X 12.300)
Τόρνοι	2.626.240 (290 X 9.056)	1.086.720 (120 X 9.056)	724.480 (80 X 9056)
Φρέζες	1.627.500 (210 X 7750)	775.000 (100 X 7750)	465.000 (60 X 7750)
Τρύπανα	2.334.000 (300 X 7780)	389.000 (50 X 778)	622.400 (80 X 7780)
Λεβητοποιείο	3.780.000 (1.680 X 2250)		
Εφαρμοστήριο	2.088.000 (240 X 8700)		
	<u>24.314.740</u>	<u>15.310.720</u>	<u>12.587.880</u>

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΜΕΘΟΔΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ
Δ/ΣΜΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗ - ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ Α

Υλικά (άμεσα)	200.000	Διαδικασία Β	320.000
Εργατικά	50.000		
Γ.Β.Ε.	70.000		
	<hr/> 320.000		<hr/> 320.000

Δ/ΣΜΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗ - ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ Β

Διαδικασία Α	320.000	Ετοιμα Προϊόντα	430.000
Εργατικά (άμεσα)	80.000		
Γ.Β.Ε.	30.000		
	<hr/> 430.000		<hr/> 430.000

ΕΚΘΕΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Μηνός

	Διαδικασία Α	Διαδικασία Β	Σύνολο
Κόστος Παραγωγικών Διαδικασιών	320.000	110.000	430.000
Παραχ. Μονάδες	1.000	1.000	1.000
Κόστος μονάδας	320	110	430

Η ανωτέρω μέθοδο του κόστους παραγωγικής διαδικασίας εφαρμόζεται στις βιομηχανίες μαζικής και ομοιόμορφου επαναληπτικής παραγωγής, όπως καπνοβιομηχανία, σαπυνοποιία, νηματουργία, βιομηχανία τσιμέντων, χημικών προϊόντων κ.λ.π., ειδικότερα στις περιπτώσεις παραγωγής, όπου προκύπτουν συμπαράγωγα προϊόντα και υποπροϊόντα όπως στα διυλιστήρια πετρελαίου κ.α.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Κ.Φ.Σ. (Σταματόπουλος)
- ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΙΙ (Ν. Πετρίδη)
- ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΑΙ ΕΡΜΗΝΙΑ Ε.Γ.Λ.Σ. (Θ. Γρηγοράκος)
- ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ, ΕΣΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ (Ε.Σακέλλης)