

**ΤΟ ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΘΗΚΗΣ ΤΩΝ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΜΕ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, ΣΤΑ ΠΛΑΙΣΙΑ ΤΩΝ
ΚΕΙΜΕΝΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΚΑΙ ΤΗΣ
ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ**

**ΕΙΣΗΓΗΤΡΙΑ: ΚΑΡΑΘΑΝΑΣΗ ΑΝΑΣΤΑΣΙΑ
ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ: 1.ΚΙΤΣΟΚΩΣΤΑΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ
2.ΕΩΜΕΡΙΤΑΚΗΣ ΝΕΚΤΑΡΙΟΣ**

ΠΑΤΡΑ 2005

ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ	5883
----------------------	------

**ΤΟ ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΘΗΚΗΣ ΤΩΝ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΜΕ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, ΣΤΑ ΠΛΑΙΣΙΑ ΤΩΝ
ΚΕΙΜΕΝΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΚΑΙ ΤΗΣ
ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ**

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΣΕΛΙΔΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ	4
-----------------------	---

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

1.1 Επιχείρηση ανάλογα με τα βιβλία που τηρεί και περιπτώσεις (Β' και Γ' κατηγορίας βιβλία).....	14
1.1.1 Άρθρο 4 Ένταξη επιτηδευματιών σε κατηγορία τήρησης βιβλίων.....	14
1.1.2 Άρθρο 6 Βιβλία δεύτερης κατηγορίας.....	17
1.1.3 Άρθρο 7 Βιβλία τρίτης κατηγορίας.....	19
1.2 Βιβλίο Αποθήκης. Γενικά & περιπτώσεις που τηρείται χειρόγραφα & μηχανογραφημένα. Παραδείγματα.....	20
1.2.1 Έννοια, ορισμός και χαρακτήρας τον Βιβλίου Αποθήκης.....	20
1.2.2 Χρησιμότητα τον Βιβλίου Αποθήκης.....	21
1.2.3 Άρθρο 8 Βιβλίο αποθήκης, παραγωγής κοστολογίου.....	22
1.2.4 Απαλλαγή από την υποχρέωση τήρησης Βιβλίου Αποθήκης.....	27
1.2.5 Χρόνος ενάρξεως τήρησης του Βιβλίου Αποθήκης.....	28
1.2.6 Χρόνος ενημερώσεως τον Βιβλίου Αποθήκης.....	29
1.3 Περιπτώσεις που τηρείται χειρόγραφο & μηχανογραφημένο το Βιβλίο Αποθήκης και παραδείγματα.....	29
1.3.1 Παράδειγμα μηχανογραφημένης τήρησης.....	31
1.3.2 Χειρόγραφη τήρηση βιβλίου – παράδειγμα.....	32

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

2.1 Τόπος, τρόπος τήρησης, μέθοδοι αποτίμησης και παραδείγματα.....	33
2.1.1 Τρόπος τήρησης του Βιβλίου Αποθήκης των εμπορικών επιχειρήσεων...33	
2.1.2 Τρόπος τήρησης του Βιβλίου Αποθήκης των βιομηχανικών επιχ/σεων...34	
2.1.3 Βιβλίο Αποθήκης ημιτελών προϊόντων.....	37
2.1.4 Βιβλίο Αποθήκης υποπροϊόντων, υπολειμμάτων και ειδών για δοκιμή ή πειραματισμό.....	37
2.1.5 Βιβλίο Αποθήκης αγαθών που αποστέλλονται από την επιχείρηση σε τρίτους...37	
2.1.6 Βιβλίο Αποθήκης αγαθών τρίτων προς πώληση, φύλαξη ή επεξεργασία.....	38



2.2 Η τυποποίηση των αποθεμάτων και ο απογραφικός έλεγχος αυτών.....	39
2.2.1 Μέθοδοι Αποτίμησης των Αποθεμάτων.....	40
2.2.2 Παράδειγμα εφαρμογής των μεθόδων αποτίμησης.....	42
2.2.3 Μπορεί μια επιχείρηση να αλλάξει μέθοδο αποτίμησης και ποιος τρόπος συμφέρει;.....	46
2.2.4 Η σημασία της «αρχής της συνέπειας» στην αποτίμηση των αποθεμάτων.....	47
2.3 Διοίκηση Αποθεμάτων LOGISTICS και τυποποίηση των αποθεμάτων στα LOGISTICS.....	49
2.3.1 Logistics - Διοίκηση Αποθεμάτων – Γενικά.....	49
2.3.2 Διοίκηση αποθεμάτων κάτω από καθεστώς βεβαιότητας.....	51
2.3.3 Τύποι αποθεμάτων.....	51
2.3.4 Διοίκηση αποθεμάτων κάτω από καθεστώς αβεβαιότητας.....	52
2.3.5 Αποθέματα και εξυπηρέτηση πελατών.....	55
2.3.6 Χρονοδιάγραμμα παραγωγής.....	56
2.3.7 Αποτελέσματα Ορθής Διοίκησης Αποθεμάτων.....	57

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

3.1 Ορισμός και στόχοι της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως.....	59
3.2 Σχέση αποθήκης με Αναλυτική Λογιστική.....	60
3.3 Λειτουργία και συνδεσμολογία των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως με διευκρινίσεις στην ορολογία και στο περιεχόμενο τους...64	
3.3.1 Λογαριασμός 90 (διάμεσοι-αντικριζόμενοι λογαριασμοί).....	69
3.3.2 Λογαριασμός 91 (ανακατάταξη εξόδων- αγορών και εσόδων).....	76
3.3.3 Λογαριασμός 92 (κέντρα «θέσεις» κόστους).....	83
3.3.4 Λογαριασμός 93 (κόστος παραγωγής «παραγωγή σε εξέλιξη»).....	90
3.3.5 Λογαριασμός 94 (αποθέματα).....	94
3.3.6 Λογαριασμός 95 (αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος).....	100
3.3.7 Λογαριασμός 96 (έσοδα-μικτά αναλυτικά αποτελέσματα).....	103
3.3.8 Λογαριασμός 97 (διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού).....	107
3.3.9 Λογαριασμός 98 (αναλυτικά αποτελέσματα).....	112
3.3.10 Λογαριασμός 99 (εσωτερικές διασυνδέσεις).....	115
3.4 Πρακτική Εφαρμογή.....	118

Τελικά Συμπεράσματα.....	125
---------------------------------	------------

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	127
--------------------------	------------

Εισαγωγή

Με τον όρο επιχείρηση εννοούμε μία οντότητα με τεχνική, οικονομική και νομική αυτοτέλεια, που διαθέτει μία περιούσια και με αυτήν πραγματοποιεί ένα ποσοτικό και ποιοτικό κομμάτι της παραγωγικής διαδικασίας, παράγοντας ένα προϊόν το οποίο πουλάει στην αγορά. Μία επιχείρηση μπορεί να έχει ένα ή περισσότερα υποκαταστήματα. Έτσι, υποκατάστημα είναι οποιαδήποτε εκτός της έδρας της επιχείρησης επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία, στην οποία ενεργείται παραγωγική ή συναλλακτική δραστηριότητα.

Ο όρος επιχείρηση, όπως χρησιμοποιείται στην Πολιτική Οικονομία, δεν πρέπει να συγχέεται με τους όρους εργοστάσιο ή κατάστημα ή κάτι ανάλογο. Το εργοστάσιο ή το κατάστημα είναι το φυσικό μέρος, ο τόπος, όπου γίνεται η παραγωγή των αγαθών και υπηρεσιών. **Επιχείρηση είναι η οργανωτική οντότητα που κατέχει και λειτουργεί το εργοστάσιο ή το κατάστημα ή κάτι ανάλογο.** Μια επιχείρηση μπορεί να κατέχει και να λειτουργεί περισσότερα από ένα εργοστάσια ή καταστήματα.

Όλες οι επιχειρήσεις που παράγουν το ίδιο ή παρόμοια προϊόντα συνιστούν τον κλάδο παραγωγής αυτού του προϊόντος, όπως ο κλάδος παραγωγής υποδημάτων, ο κλάδος παραγωγής τροφίμων, ο κλάδος παραγωγής ηλεκτρικών ειδών κτλ.

Με διάφορα και ποικίλα κριτήρια μπορεί να γίνει κατάταξη των επιχειρήσεων σε κατηγορίες. Μερικά τέτοια κριτήρια είναι τα παρακάτω, με βάση τα οποία σχηματίζονται και οι αντίστοιχες κατηγορίες.

Για την ανάλυση του φαινομένου "επιχείρηση", βασική και πρωταρχική θεωρούμε την κατάταξη των επιχειρήσεων με κριτήριο το στάδιο από την παγκόσμια παραγωγική διαδικασία σ' αυτό που είναι ενταγμένες και λειτουργούν.

Με βάση λοιπόν αυτό το κριτήριο, οι επιχειρήσεις διακρίνονται σε:

- **πρωτογενούς παραγωγής.** Είναι οι επιχειρήσεις που αντλούν απευθείας από τη φύση³, είτε προϊόντα τελικής κατανάλωσης, είτε τα υλικά που θα χρησιμοποιήσουν οι επιχειρήσεις του επόμενου παραγωγικού σταδίου, για να κατασκευάσουν νέα προϊόντα (γεωργική, ζωοκομική, αλιευτική, δασική και εξορυκτική παραγωγή).
 - **δευτερογενούς παραγωγής,** οι επιχειρήσεις που μετασχηματίζουν τα φυσικά υλικά - προϊόντα των επιχειρήσεων της πρωτογενούς παραγωγής, τις πρώτες ύλες δηλαδή, σε προϊόντα κατάλληλα να καλύψουν τις ανθρώπινες ανάγκες.
 - **τριτογενούς παραγωγής.** Είναι οι επιχειρήσεις, που τα προϊόντα των επιχειρήσεων της δευτερογενούς παραγωγής, τα έτοιμα για κατανάλωση προϊόντα δηλαδή, τα μοιράζουν κατά τόπο και χρόνο, μέχρι που να φτάσουν στον τελικό καταναλωτή.
- Γίνεται τέλος, δεκτή, η ύπαρξη και **τεταρτογενούς παραγωγής,** όπου κατατάσσονται οι επιχειρήσεις που παράγουν ενέργεια και υπηρεσίες.

Βιβλίο αποθήκης είναι ένα λογιστικό βιβλίο στο οποίο παρακολουθούνται η διακίνηση των υλικών αγαθών της επιχείρησης. Εάν τηρείται προαιρετικά τότε μπορεί να τηρείται με απλογραφικό τρόπο σε κινητά φύλλα ή καρτέλες. Εάν όμως επιβάλλεται από τον κώδικα, τότε τηρείται με διπλογραφική μέθοδο. Έτσι, λοιπόν βιβλίο αποθήκης ορίζεται το σύνολο των λογαριασμών στους οποίους καταχωρούνται τα εμπορεύσιμα αγαθά της επιχείρησης κατά είδος, ποσότητα και αξία.

Υποκείμενα υποχρέωσης τήρησης βιβλίου αποθήκης είναι: 1) η έδρα, 2) το υποκατάστημα με αυτοτελή λογιστική και 3) το υποκατάστημα με εξαρτημένη λογική που βρίσκεται σε άλλο νομό ή νησί από την έδρα ή σε απόσταση μεγαλύτερη των πενήντα χιλιομέτρων από αυτή. Τα υποκείμενα αυτά εάν διατηρούν και διακεκριμένες αποθήκες τηρούν για κάθε μία από αυτές βιβλίο αποθήκης κατά είδος και ποσότητα.

Το βιβλίο αποθήκης στην λογιστική τεχνική έχει χαρακτήρα αναλυτικού καθολικού του περιληπτικού λογαριασμού των αγαθών στα οποία αφορά, δηλαδή χρεώνεται και πιστώνεται κάθε φορά που χρεοπιστώνεται ο σχετικός περιληπτικός λογαριασμός του γενικού καθολικού. Εάν δεν τηρείται σύμφωνα με την διπλογραφική μέθοδο, τότε τηρείται όχι μόνο κατά ποσότητα και όχι κατά αξία, χαρακτηρίζοντας το βοηθητικό βιβλίο και όχι ως αναλυτικό καθολικό. Η χρησιμότητα του

βιβλίου αποθήκης είναι: α) να ασκείται αποτελεσματικός έλεγχος στη διακίνηση εμπορευμάτων, β) γίνονται γνωστά τα αποθέματα, γ) ευχερής κοστολόγηση των παραγομένων προϊόντων, δ) εξακριβώνεται το επιτυγχανόμενο μικτό κέρδος για κάθε είδος και παρέχεται η δυνατότητα σύγκρισης ομοειδών επιχειρήσεων.

Σκοποί της αποθήκευσης

Η παραμονή ενός αντικειμένου σε έναν αποθηκευτικό χώρο για κάποιο χρονικό διάστημα εξυπηρετεί μια ποικιλία σκοπών, που διαγράφουν και τα ειδικότερα χαρακτηριστικά που πρέπει να έχει η αποθήκη.

Ο βασικότερος αλλά και χρονικά παλιότερος σκοπός, τόσο παλιός ίσως, όσο και ο άνθρωπος είναι η διατήρηση ενός αντικειμένου ή μιας ομάδας αντικειμένων για μεταγενέστερη κατανάλωση ή και χρήση. Ο σκοπός αυτός, που δεν έχει αλλάξει στο πέρασμα του χρόνου ίσως να έγινε πιο συγκεκριμένος καθώς οι άνθρωποι προχωρούσαν σε πιο σύνθετες μορφές κοινωνικής οργάνωσης.

Γενικά μπορούμε να πούμε ότι ο βασικότερος σκοπός μιας αποθήκης είναι να εξισώσει δύο διαφορετικούς ρυθμούς :

- Το ρυθμό πρόσκτησης (επιπλέον απόκτησης) και
- Το ρυθμό κατανάλωσης ή χρήσης ενός προϊόντος.

Με αυτή την έννοια τα αντικείμενα που μπαίνουν σε μια αποθήκη μπορεί να είναι προϊόντα πρώτογενούς, δευτερογενούς κ.τ.λ. παραγωγής ενώ εκείνα που βγαίνουν μπορεί να προορίζονται, κατά περίπτωση, είτε για κατανάλωση, είτε για μεταποίηση, επεξεργασία ή συσκευασία, είτε τέλος, για διανομή και διάθεση σε άλλες αποθήκες κ.λ.π.

Διαδικασία κλεισίματος αποθήκης

Στο τέλος της χρήσης και ενώ όλες οι λογιστικές εργασίες βρίσκονται στην τελική τους ευθεία για την πλήρη αποπεράτωσή τους, καταλήγουμε στη συμφωνία και το κλείσιμο της αποθήκης.

Η διαδικασία που πρέπει να ακολουθήσουμε διαχωρίζεται ανάλογα με τα προϊόντα που παράγει ή εμπορεύεται κάθε επιχείρηση σε τρεις φάσεις.

1. Στη φάση η οποία αναφέρεται στο κλείσιμο της αποθήκης των πρώτων υλών.

2. Στη φάση η οποία αναφέρεται στο κλείσιμο της αποθήκης των εμπορευμάτων.

3. Και τέλος στη φάση η οποία αναφέρεται στο κλείσιμο της αποθήκης των προϊόντων.

Στην **πρώτη φάση** (αποθήκη πρώτων υλών) και ενώ βρισκόμαστε στην παλιά χρήση, εισάγουμε στην απογραφή κατά ποσότητα και αξία την 31/12

Στη νέα χρήση εισάγουμε την απογραφή ποσοτικά μέχρι την 31/1 του νέου έτους και κατ' αξία μέχρι την 30/4 του ίδιου έτους και στέλνουμε προς βιομηχανοποίηση όλα τα υλικά, εκτός των αποκομμάτων (φύρα).

Στη **δεύτερη φάση** για τα εμπορεύματα κάνουμε τη μεταφορά του υπολοίπου τους στη νέα χρήση μέχρι την 31/1 κατά ποσότητα. Η αξία θα πρέπει να περαστεί το αργότερο μέχρι την 30/4.

Τέλος στην **τρίτη φάση**, θα πρέπει στην παλιά χρήση να εισάγουμε το κόστος παραχθέντων κατ' αξία μέχρι την 31/12.

Στην νέα χρήση θα πρέπει να γίνει η μεταφορά των υπολοίπων ποσοτικά μέχρι τις 31/1 και κατ' αξία μέχρι τις 30/4.

Ισοζύγιο αποθήκης

Ονομάζουμε την λεπτομερή λογιστική κατάσταση η οποία μας παρουσιάζει αναλυτικά τα σύνολα των στοιχείων της αποθήκης κατά ποσότητα και αξία σε δεδομένη χρονική στιγμή. Τα ισοζύγια αποθήκης διακρίνονται σε δυο κατηγορίες:

1. Στα θεωρημένα .
2. Και στα αθεώρητα.

Κάθε επιχείρηση έχει την δυνατότητα οποιαδήποτε στιγμή επιθυμεί για εσωτερικούς της λόγους να εκτυπώσει αθεώρητο ισοζύγιο αποθήκης για να ελέγξει τις ποσότητες που βρίσκονται στην αποθήκη της. Σε πολλές περιπτώσεις οι επιχειρήσεις εκτυπώνουν αθεώρητα ισοζύγια κάθε μήνα για να ελέγξουν την κίνηση και να την συγκρίνουν με άλλα στοιχεία που πιθανόν κρατούν σε αρχεία στατιστικής προηγούμενων ετών.

Από την άλλη πλευρά θεωρημένο ισοζύγιο αποθήκης εκτυπώνεται συνήθως ανά μήνα και περιέχει όλα τα είδη κατά ποσότητα και αξία.

Τέλος εκτός από τα μηνιαία ισοζύγια ανά μήνα , στο τέλος της χρήσης οι επιχειρήσεις βγάζουν το συνολικό ισοζύγιο αποθήκης το οποίο περιέχει συνολικά όλη τη κίνηση της αποθήκης του έτους, κατά ποσότητα και αξία.

Έλεγχος αποθήκης

Ένα σημαντικό κομμάτι δραστηριότητας της επιχείρησης είναι ο έλεγχος που γίνεται μέσα σε αυτή. Έλεγχος ο οποίος πρέπει να γίνεται μέσα σε οποιοδήποτε τμήμα, λειτουργία ή δραστηριότητα έτσι ώστε να παρακολουθείται η σωστή οργάνωση και λειτουργία που έχει. Έτσι πρέπει να είναι αποδοτικός και να μην υπάρχει δυνατότητα διαφυγής.

Αυτό θα επιφέρει στην επιχείρηση τη σημαντική γνώση του τι ακριβώς συμβαίνει μέσα σε αυτή.

Ένα σημαντικό κομμάτι της επιχείρησης είναι το τμήμα της αποθήκης.

Όπως γνωρίζουμε, μέσα στην αποθήκη διασφαλίζονται αγαθά, τα οποία είτε πρόκειται να μεταφερθούν στην παραγωγή είτε να πωληθούν ως έτοιμα προϊόντα ή εμπορεύματα. Και στις δυο περιπτώσεις, ο τρόπος λειτουργίας και διακίνησης των αγαθών, φέρει ύψιστη σημασία στην παραγωγικότητα της επιχείρησης. Επίσης ο χώρος της αποθήκης είναι ένα μέρος πολλών τετραγωνικών και στεγάζει πολλά και διαφορετικά είδη αγαθών. Αυτό σημαίνει ότι πρέπει να λειτουργούμε με πλήρη οργάνωση και τάξη. Ο έλεγχος έρχεται να εξασφαλίσει την οργάνωση αυτή, αλλά και να δώσει τη δυνατότητα άμεσης επέμβασης από τον επιχειρηματία.

Στο σημείο αυτό όμως, προκύπτουν δύο ερωτήματα: α) ποιος είναι αποδοτικός έλεγχος; και β) πως μπορούμε να βάλουμε έναν αποδοτικό έλεγχο μέσα στην αποθήκη;

Οι απαντήσεις στα ερωτήματα αυτά είναι απλές. Αποδοτικός έλεγχος είναι αυτός, που θα επιφέρει το επιθυμητό αποτέλεσμα, το οποίο κι επιζητάμε. Δηλ, την παρακολούθηση των αγαθών και τη γνωστοποίηση της επακριβούς θέσης τους, από τη στιγμή που θα εισαχθούν έως και τη στιγμή που θα εξαχθούν από την επιχείρηση, καθώς και τη την καθορισμένη ευθύνη των αρμοδίων για την πραγματοποίηση της σωστής πορείας των αγαθών. Όσον αφορά την τοποθέτηση του ελέγχου, αυτή εξαρτάται από το χώρο της εκάστοτε επιχείρησης και τον τρόπο με τον οποίο λειτουργεί η ίδια.

Το βιβλίο αποθήκης από μόνο του, μας δίνει την εικόνα του προορισμού των αγαθών, διότι σε αυτό αναγράφεται ο σκοπός της συναλλαγής. Άρα ξέρουμε τον αρχικό λόγο, για τον οποίο έχουν εισαχθεί και γνωρίζουμε την πορεία τους. Αυτό είναι ένα στοιχείο που καθιστά τον έλεγχο ευκολότερο. Το βασικότερο όμως στοιχείο που καθιστά έναν έλεγχο λειτουργικό είναι η σωστή κατανομή των ευθυνών κι αρμοδιοτήτων σε συγκεκριμένα άτομα, τα οποία κατέχουν συγκεκριμένες θέσεις. Με αυτόν τον τρόπο θα μπορούν να καταλογιστούν οι ανάλογες ευθύνες και να γνωρίζει ο καθένας τα όρια του πεδίου αρμοδιοτήτων του.

Σκοπιμότητα τήρησης του βιβλίου αποθήκης

Η σκοπιμότητα τήρησης του βιβλίου αποθήκης είναι:

α. Να παρακολουθούμε την κίνηση των αγαθών σε κάθε ένα είδος, δηλαδή πόσα αγοράζονται ή παράγονται, πόσα πουλήθηκαν και το εκάστοτε υπόλοιπο, για να προγραμματίζουμε το ρυθμό παραγωγής ή αγοράς και γενικά την «πολιτική» πωλήσεων και αποθεμάτων στο κάθε ένα είδος.

β. Να βρίσκεται το μικτό κέρδος κάθε ενός εμπορευόμενου ή παραγόμενου είδους.

γ. Να γίνονται ελεγκτικές επαληθεύσεις τόσο από τη διοίκηση της επιχείρησης προς το προσωπικό, όσο και από τις ΔΟΥ προς την επιχείρηση.

Πότε θεωρείται το βιβλίο αποθήκης και πότε είναι αθεώρητο

Τα βιβλία, αν δεν θεωρηθούν πριν από την έναρξη χρησιμοποίησής τους είναι ως να μη τηρήθηκαν για το μέχρι τη θεώρησή τους χρονικό διάστημα (άρθρο 19 παρ. 2).

Ειδικά ως προς τη θεώρηση του βιβλίου αποθήκης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 1^Α, προκύπτουν τα εξής:

α. Σε χειρόγραφη ενημέρωση θεωρούνται το βιβλίο αποθήκης ή οι ημερήσιες καταστάσεις της παρ. 8 του άρθρου 8, ανάλογα που καταχωρούνται πρωτογενώς οι εγγραφές. Δηλαδή όταν οι καταχωρήσεις γίνονται πρωτογενώς σε ημερήσιες καταστάσεις, αυτές είναι θεωρημένες, ενώ οι μηνιαίες καταστάσεις αν χρησιμοποιούνται και το βιβλίο αποθήκης τηρούνται αθεώρητα.

Αντίθετα αν οι πρωτογενείς εγγραφές γίνονται κατευθείαν στο βιβλίο αποθήκης τηρείται θεωρημένο.

β. Επί μηχανογραφικής τήρησης του βιβλίου αποθήκης αυτό τηρείται θεωρημένο αν εκτυπώνεται κάθε μήνα. Εάν στο τέλος του κάθε επόμενου μήνα εκτυπώνονται καταστάσεις (ισοζύγια) αποθήκης, τότε θεωρούνται οι καταστάσεις αυτές και το βιβλίο αποθήκης μπορεί να εκτυπώνεται στο τέλος του χρόνου, σε αθεώρητο χαρτί ή να παραμείνει προς φύλαξη στα ηλεκτρομαγνητικά μέσα (άρθρο 24 παρ. 2).

Εάν τηρείται θεωρημένη ημερήσια κατάσταση όπου γίνονται οι

πρωτογενείς εγγραφές (αναλυτική καταχώρηση), τότε το βιβλίο αποθήκης, είτε τηρείται χειρόγραφα, είτε με χρήση του Η/Υ, τηρείται πάντοτε αθεώρητο.

Ποια είναι τα δικαιολογητικά στοιχεία εγγραφής στο βιβλίο αποθήκης

Δικαιολογητικά στοιχεία εγγραφής στο βιβλίο αποθήκης μπορούν να είναι:

Στην εισαγωγή:

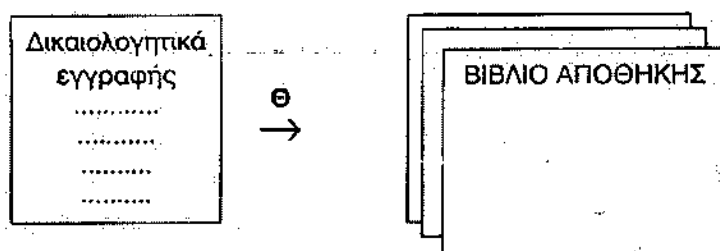
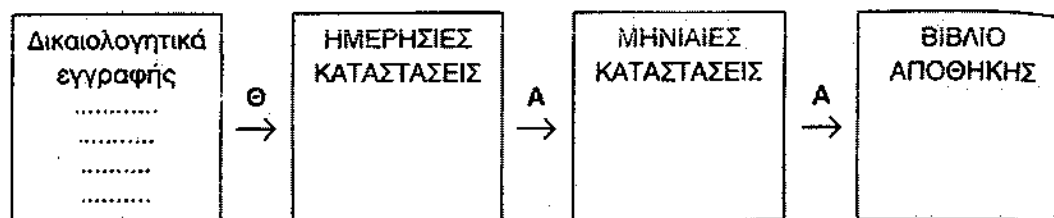
1. Το Δελτίο Αποστολής του πωλητή.
2. Το Δελτίο Αποστολής του τρίτου (πρωτότυπο) όταν παραλαμβάνονται αγαθά από τρίτο κατ' εντολή και για λογαριασμό του προμηθευτή (τριγωνική διακίνηση).
3. Το Δελτίο Αποστολής του προμηθευτή (αντίτυπο ή φωτοαντίγραφο) όταν με εντολή αποστέλλονται αγαθά από τον προμηθευτή κατ' ευθείαν σε πελάτη(τριγωνική διακίνηση). Με το ίδιο Δ.Α. ενημερώνεται και η εξαγωγή.
4. Το τιμολόγιο πώλησης
5. Το τιμολόγιο- Δελτίο Αποστολής.
6. Το τιμολόγιο αγοράς (αγορές από ιδιώτες, αγρότες, αρνούμενους να εκδώσουν τιμολόγιο).
7. Η Απόδειξη Ποσοτικής Παραλαβής όταν πραγματοποιούνται επαναλαμβανόμενες αγορές αγροτικών προϊόντων.
8. Όταν επιστρέφονται αγαθά, το δελτίο αποστολής του ίδιου του επιτηδεύματία και το πιστωτικό τιμολόγιο του προμηθευτή.
9. Το Δελτίο Ποσοτικής Παραλαβής για την καταχώρηση των ελλειμμάτων ή πλεονασμάτων (ειδικά για τα έλλειμμα μπορεί να είναι και οποιοδήποτε άλλο παραστατικό).
10. Το Διορθωτικό Σημείωμα του μεταφορέα όταν εκδίδεται για διαπιστωθείσες ποσοτικές διαφορές.
11. Το Δελτίο Ποσοτικής Παραλαβής όταν προσλαμβάνονται εμπορεύματα ασυνόδευτα.
12. Το τιμολόγιο του αλλοδαπού προμηθευτή για αγορές από το εξωτερικό
13. Ειδικά για τις μερίδες του βιβλίου αποθήκης ετοιμών προϊόντων και υποπροϊόντων, δικαιολογητικό εισαγωγής είναι το δελτίο εσωτερικής διακίνησης (άρθρο 11 θέμα 184) ή το δελτίο αποστολής του «φασιονιστα», όταν η παραγωγή - επεξεργασία γίνεται σε εγκαταστάσεις τρίτων.

Στην εξαγωγή:

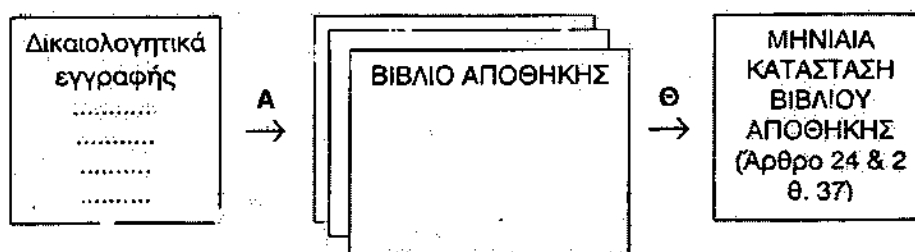
1. Το Δελτίο Αποστολής.
2. Το Δελτίο Αποστολής του τρίτου (αντίτυπο ή φωτοαντίγραφο) όταν κατ' εντολή παραδίδονται αγαθά απ' ευθείας στον πελάτη (με το ίδιο δικαιολογητικό ενημερώνεται και η εισαγωγή) τριγωνική διακίνηση.
3. Το τιμολόγιο πώλησης.
4. Το τιμολόγιο- δελτίο αποστολής.
5. Όταν παραλαμβάνονται αγαθά λόγω επιστροφής, το Δελτίο Αποστολής του τρίτου και το προσωπικό τιμολόγιο του ίδιου του επιτηδευματία.
6. Το Δελτίο Ποσοτικής Παραλαβής του πελάτη όταν κατά την παράδοση των αγαθών διαπιστώνονται πλεονάσματα ή ελλείμματα (ειδικά για τα ελλείμματα μπορεί να εκδοθεί και άλλο στοιχείο). Ως προς την τακτοποίηση της αξίας εκδίδεται πιστωτικό ή συμπληρωματικό τιμολόγιο.
7. Το διορθωτικό σημείωμα του μεταφορέα όταν εκδίδεται για διαπιστωθείσες ποσοτικές διαφορές.
8. Το Δελτίο Εσωτερικής Διακίνησης για τις μερίδες του βιβλίου αποθήκης πρώτων υλών, βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας, ενδιάμεσων προϊόντων που χρησιμοποιούνται ως πρώτες ύλες άλλων προϊόντων.
9. Το πρωτόκολλο καταστροφής ή διαπίστωσης της καταστροφής.

Τέλος, διευκρινίζουμε γενικότερα ότι τα δικαιολογητικά στοιχεία εγγραφής αποτελούν τα στοιχεία του ΚΒΣ, τα δημόσια έγγραφα ή αλλά πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

Η θεώρηση ή μη του βιβλίου αποθήκης (θ. 32) παραστατικά έχει ως εξής:



ΣΕ ΜΗΧΑΝΟΓΡΑΦΙΚΗ ΤΗΡΗΣΗ



A: Αθώρητο
Θ: Θεωρημένο

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

1.1 ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΑΝΑΛΟΓΑ ΜΕ ΤΑ ΒΙΒΛΙΑ ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΚΑΙ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ (Β΄ ΚΑΙ Γ΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΒΙΒΛΙΑ)

1.1.1 Άρθρο 4 Ένταξη επιτηδευματιών σε κατηγορία τήρησης βιβλίων

1. Οι επιτηδευματίες εντάσσονται σε κατηγορία βιβλίων του Κώδικα αυτού από την έναρξη των εργασιών τους, όπως ορίζεται στις παραγράφους 2 έως 6 του άρθρου αυτού.

2. Στην τρίτη κατηγορία οι ημεδαπές και αλλοδαπές ανώνυμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρείες, καθώς και οι κοινοπραξίες ή άλλης νομικής μορφής επιχειρήσεις κατασκευής δημόσιων έργων, εφόσον ο προϋπολογισμός του έργου που αναλαμβάνουν υπερβαίνει το όριο τήρησης βιβλίων τρίτης κατηγορίας.

Κατ' εξαίρεση, μπορούν να τηρήσουν βιβλία δεύτερης κατηγορίας οι αλλοδαπές γενικά επιχειρήσεις που εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση τις διατάξεις των α.ν. 89/1967 (ΦΕΚ Α' 132) και 378/1968 (ΦΕΚ Α' 82), καθώς και τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών αεροπορικών επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα και απαλλάσσονται από τη φορολογία εισοδήματος με τον όρο της αμοιβαιότητας.

3. Στη δεύτερη κατηγορία, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγρ2:

- α) ο ελεύθερος επαγγελματίας,
- β) ο εκτελωνιστής,
- γ) ο εκμεταλλευτής αυτοκινήτου δημόσιας χρήσης,
- δ) ο παραγωγός ασφαλειών,
- ε) ο μεσίτης,

- στ) ο εκμεταλλευτής γεωργικών μηχανημάτων ή ελαιοτριβείου,
- ζ) ο εκμεταλλευτής εκπαιδευτηρίου ή φροντιστηρίου,
- η) ο εκμεταλλευτής πλοίου της δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 του ν. 27/1975 ,
- θ) ο εκμισθωτής μηχανημάτων, αυτοκινήτων ή οποιωνδήποτε άλλων κινητών πραγμάτων,
 - ι) ο πράκτορας εφημερίδων και περιοδικών,
 - ια) ο κατασκευαστής ιδιωτικών ή δημοσίων τεχνικών έργων, του οποίου τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται με ειδικό τρόπο, σύμφωνα με τη νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος,
 - ιβ) ο πωλητής χρυσών και λοιπών νομισμάτων,
 - ιγ) ο πρατηριούχος χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανιών προϊόντων,
 - ιδ) ο πωλητής πετρελαιοειδών ως αντιπρόσωπος εταιρείας διανομής των ειδών αυτών και
 - ιε) ο πρατηριούχος υγραερίου αυτοκινήτων.

Όποιος από τους παραπάνω επιτηδευματίες διατηρεί κλάδο παροχής άλλων υπηρεσιών ή πώλησης άλλων αγαθών τηρεί, για όλες του τις δραστηριότητες, τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στο σύνολο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του, όχι όμως κατηγορίας κατώτερης της δεύτερης.

3. Στην πρώτη κατηγορία, με την επιφύλαξη των διατάξεων της πιο πάνω παραγράφου2:

- α) ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων και λιπαντικών αυτοκινήτων, για την εμπορία βενζίνης και πετρελαίου,
- β) ο επιτηδευματίας που διαθέτει τα είδη του αποκλειστικά λιανικώς στις κινητές λαϊκές αγορές,
- γ) ο εκμεταλλευτής περιπτέρου,
- δ) ο λιανοπωλητής ψλικών και συναφών ειδών, εφημερίδων, περιοδικών και τσιγάρων.

Όποιος από τους επιτηδευματίες των περιπτώσεων α, β και γ διατηρεί και κλάδο πώλησης άλλων αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τηρεί για τον κλάδο αυτό τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδα του κλάδου αυτού, όχι όμως κατηγορίας κατώτερης της δεύτερης.

Στην περίπτωση αυτή οι αγορές και τα έξοδα του πρώτου κλάδου μπορεί να παρακολουθούνται στα βιβλία του δεύτερου κλάδου, σε ιδιαίτερες στήλες ή σε ιδιαίτερο χώρο, αν τηρεί βιβλίο εσόδων - εξόδων ή σε ιδιαίτερους λογαριασμούς, αν τα βιβλία αυτά είναι τρίτης κατηγορίας.

Για τον επιτηδευματία της περίπτ. δ', εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού.

5. Στην κατηγορία που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδα τους, όχι όμως σε κατηγορία κατώτερη της δεύτερης, οι λοιποί επιτηδευματίες, φυσικά ή νομικά πρόσωπα, για τους οποίους δεν προβλέπεται ένταξη με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 4 του άρθρου αυτού, καθώς και οι νέοι επιτηδευματίες, κατά την έναρξη των εργασιών τους, για τους οποίους δεν προβλέπεται ειδική ένταξη.

Κατ' εξαίρεση τα πρόσωπα της παρ. 3 του άρθρου 2, σε περίπτωση υποχρέωσης τήρησης βιβλίων τρίτης κατηγορίας, μπορεί να τηρήσουν βιβλία δεύτερης κατηγορίας.

6. Κατ' εξαίρεση των όσων ορίζονται στην προηγούμενη παράγραφο 5 οι επιτηδευματίες φυσικά πρόσωπα, που ασκούν τη δραστηριότητα τους σε πόλη ή χωριό με πληθυσμό κάτω των πέντε χιλιάδων (5.000) κατοίκων, που δεν έχουν χαρακτηριστεί ως τουριστικές περιοχές, εντάσσονται κατά την έναρξη των εργασιών τους στην πρώτη κατηγορία βιβλίων και στη συνέχεια στην κατηγορία βιβλίων που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης διαχειριστικής τους περιόδου, εκτός από τους επιτηδευματίες φυσικά πρόσωπα των περιφερειών αυτών που έχουν ως αντικείμενο εργασιών την παροχή υπηρεσιών ή την πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών (μικτή δραστηριότητα) ή την εκμετάλλευση κέντρου διασκέδασης ή καταστήματος που υπόκειται σε αγορανομική κατάταξη, οι οποίοι εντάσσονται από την έναρξη των εργασιών τους στην κατηγορία που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδα τους, όχι όμως σε κατηγορία κατώτερη της δεύτερης.

Επίσης, οι επιτηδευματίες φυσικά πρόσωπα των πιο πάνω περιφερειών, που πραγματοποιούν ακαθάριστα έσοδα από χονδρικές πωλήσεις κατά ποσοστό τουλάχιστον εξήντα στα εκατό (60%) ή εξαγωγές, ανεξάρτητα από ποσοστό, εντάσσονται με βάση τα ακαθάριστα έσοδα τους, όχι όμως σε κατηγορία κατώτερη της δεύτερης.

Ειδικά, τα φυσικά πρόσωπα που έχουν ως αντικείμενο εργασιών την εκμετάλλευση παραδοσιακού καφενείου στις περιοχές του προηγούμενου εδαφίου, τηρούν τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδα τους.

7. Για την εφαρμογή των διατάξεων των προηγούμενων παραγράφων 3 έως και 6 τα όρια για την κατηγορία τήρησης βιβλίων, ορίζονται με βάση το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου, ως ακολούθως:

Κατηγορίες Βιβλίων - Όρια ακαθαρίστων εσόδων		
Πρώτη μέχρι	και	75.000 ευρώ
Δεύτερη μέχρι	και	900.000 ευρώ
Τρίτη άνω	των	900.000 ευρώ

Αν η προηγούμενη διαχειριστική περίοδος είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη του 12μήνου τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού βρίσκονται με αναγωγή. Όταν πωλούνται αγαθά για λογαριασμό τρίτου ως ακαθάριστο έσοδο για την τήρηση βιβλίων θεωρείται η αξία των αγαθών που πωλήθηκαν.

8. Ο επιτηδευματίας, από την έναρξη της διαχειριστικής του περιόδου, μπορεί να τηρήσει βιβλία ανώτερης κατηγορίας από εκείνη στην οποία εντάσσεται, με την προϋπόθεση της τήρησης όλων των βιβλίων και των στοιχείων, που ορίζονται για την κατηγορία αυτή, επιφυλασσομένων των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 32 του ν. 1642/1986 .

9. Σε περιπτώσεις μετασηματισμού επιχειρήσεων, η νέα εταιρεία έχει όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού, που είχε οποιαδήποτε από τις επιχειρήσεις ή κλάδους που μετασηματίστηκαν.

1.1.2 Άρθρο 6 Βιβλία δεύτερης κατηγορίας

1. Ο επιτηδευματίας της δεύτερης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματος του τηρεί βιβλίο εσόδων - εξόδων, σε ξεχωριστές στήλες, του οποίου καταχωρεί:

α) το είδος του δικαιολογητικού, τον αύξοντα αριθμό και τη χρονολογία έκδοσης ή λήψης του, καθώς και το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών και εξόδων,

β) τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων υλών, από την παροχή υπηρεσιών και από λοιπές πράξεις,

γ) τις δαπάνες για αγορά αγαθών, διακεκριμένα και ανάλογα με τον προορισμό τους για μεταπώληση ή παραγωγή προϊόντων, τις δαπάνες λήψης υπηρεσιών, τα γενικά έξοδα και λοιπές πράξεις,

δ) τις επιστροφές και τις εκπτώσεις που γίνονται με ιδιαίτερο στοιχείο επί των πιο πάνω πράξεων, οι οποίες μπορεί να καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες,

ε) το Φ.Π.Α, που αντιστοιχεί στις πιο πάνω πράξεις.

2. Το ποσό κάθε πράξης της προηγούμενης παραγράφου αναλύεται σε ιδιαίτερες στήλες του τηρουμένου βιβλίου ή σε καταστάσεις ανάλογα με τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος και του Φ.Π.Α.

Η ανάλυση αυτή μπορεί να γίνει το αργότερο μέχρι τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή των φορολογικών δηλώσεων.

3. Τα ποσά των ακαθάριστων εσόδων και ο ΦΠΑ που αντιστοιχεί σε αυτά μπορεί να καταχωρούνται καθημερινά στις στήλες που αφορούν, με ένα ποσό, για κάθε ένα είδος και σειρά στοιχείων που εκδόθηκαν την ίδια ημέρα με αναγραφή του πρώτου και τελευταίου αριθμού.

Σε περίπτωση χρήσης ταμειακής μηχανής αναγράφεται ο αριθμός του ημερήσιου δελτίου "Ζ", όπως ορίζεται από την απόφαση Σ. 1659/104/20.6.1988 (ΦΕΚ. Β' 497).

4. Σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου καταχωρούνται διακεκριμένα:

α) τα έσοδα και έξοδα που πραγματοποιούνται για λογαριασμό τρίτου,

β) οι αυτοπαραδόσεις αγαθών ή η ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών,

γ) η αξία αγοράς πάγιων στοιχείων, ο Φ.Π.Α, που αναλογεί σ' αυτά, καθώς και οι αποσβέσεις τους όταν εξάγεται λογιστικό αποτέλεσμα,

δ) οι καταθέσεις και οι αναλήψεις κεφαλαίων, τα δάνεια που χορηγούνται και λαμβάνονται, καθώς και οι εισπράξεις ή οι καταβολές που γίνονται για μερική ή ολική εξόφληση τους.

Στις τελευταίες σελίδες του βιβλίου και εντός του επόμενου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, γίνεται ανάλυση των ακαθάριστων εσόδων από πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών, με διάκριση λιανικών - χονδρικών, των εξόδων για αμοιβές προσωπικού και τρίτων, για ενοίκια, για τόκους και για λοιπά έξοδα.

Η ανάλυση αυτή δεν απαιτείται εάν προκύπτει από τον τρόπο τήρησης του βιβλίου εσόδων - εξόδων.

Ο επιτηδευματίας της δεύτερης κατηγορίας τηρεί και βιβλίο απογραφών εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 27 και 28 του παρόντος Κώδικα, εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα του από πώληση αγαθών υπερέβησαν το όριο τήρησης βιβλίων πρώτης κατηγορίας της παραγράφου 7 του άρθρου 4. Στο βιβλίο απογραφών η καταγραφή της απογραφής γίνεται κατά ποσότητα και αξία μέχρι την 20η Φεβρουαρίου εκάστου έτους και όχι αργότερα από την ημερομηνία υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ ή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

1.1.3 Άρθρο 7 Βιβλία τρίτης κατηγορίας

1. Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματος του, τηρεί λογιστικά βιβλία κατά τη διπλογραφική μέθοδο με οποιοδήποτε λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής.

2. Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας βιβλίων εφαρμόζει υποχρεωτικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Π.Δ. 1123/1980, ΦΕΚ' 283), μόνο ως προς την δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβαθμίων, δευτεροβαθμίων και των υπογραμμισμένων τριτοβαθμίων λογαριασμών, με εξαίρεση τους λογαριασμούς της ομάδας 9, οι οποίοι δεν τηρούνται. Η ανάπτυξη των δευτεροβαθμίων λογαριασμών, σε μη θεσμοθετημένους από τις διατάξεις του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου τριτοβάθμιους λογαριασμούς, καθώς και η ανάπτυξη των τριτοβαθμίων λογαριασμών σε επίπεδο τεταρτοβαθμίων, γίνεται σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής και τις ανάγκες του επιτηδευματία.

Ειδικές διατάξεις που αναφέρονται στην εφαρμογή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, με τις οποίες επιβάλλονται πρόσθετες υποχρεώσεις σε κατηγορίες επιτηδευματιών καθώς και οι διατάξεις" που επιβάλουν την τήρηση κλαδικών λογιστικών σχεδίων, κατισχύουν των διατάξεων της παραγράφου αυτής. Η παράβαση των ειδικών αυτών διατάξεων συνιστά και παράβαση των διατάξεων του παρόντος και επισύρει τις συνέπειες και τις κυρώσεις που προβλέπονται από τον Κώδικα αυτό.

3. Από τους λογαριασμούς του γενικού και των αναλυτικών καθολικών πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων, ώστε να είναι ευχερής η πληροφόρηση ή η επαλήθευση από το φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων.

4. Η παράγραφος 3 του άρθρου 6 έχει ανάλογη εφαρμογή και επί των βιβλίων τρίτης κατηγορίας.

5. Οι ανώνυμες εταιρείες τηρούν βιβλία πρακτικών γενικών συνελεύσεων των μετόχων και βιβλίο πρακτικών του διοικητικού συμβουλίου και βιβλίο μετόχων. Οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης τηρούν βιβλίο πρακτικών συνελεύσεων και βιβλίο πρακτικών διαχείρισης.

1.2 Βιβλίο Αποθήκης. Γενικά & περιπτώσεις που τηρείται χειρόγραφα & μηχανογραφημένα. Παραδείγματα για χειρόγραφα & μηχανογραφημένα.

1.2.1 Έννοια, ορισμός και χαρακτήρας του Βιβλίου Αποθήκης

Το βιβλίο αποθήκης είναι ένα λογιστικό βιβλίο στο οποίο παρακολουθείται η διακίνηση των υλικών αγαθών της επιχείρησης. Ως **διακίνηση** νοείται:

-Κάθε παραλαβή αγαθών που παραδίδονται στην επιχείρηση από τους προμηθευτές της (εισαγωγή).

-Κάθε παράδοση αγαθών που γίνεται από την επιχείρηση στους πελάτες της(εξαγωγή).

-Κάθε μετακίνηση (εισαγωγή ή εξαγωγή) αγαθών από τους αποθηκευτικούς χώρους στην παραγωγή ή από την παραγωγή στους αποθηκευτικούς χώρους (εσωτερική διακίνηση αγαθών).

-Κάθε επιστροφή από και προς κάθε κατεύθυνση.

Από όσα αναφέρθηκαν προκύπτει ότι βιβλίο αποθήκης είναι το σύνολο των λ/σμών με τους οποίους παρακολουθείται η διακίνηση των αποθεμάτων της επιχείρησης κατ' είδος, ποσότητα και αξία και κατά αποθηκευτικό χώρο,

Από λογιστική άποψη, σε ορισμένες περιπτώσεις και υπό ορισμένες προϋποθέσεις, το βιβλίο αποθήκης είναι δυνατό να χαρακτηριστεί ως αναλυτικό καθολικό των οικείων πρωτοβάθμιων ή δευτεροβάθμιων λ/σμών αποθεμάτων (εμπορευμάτων, έτοιμων προϊόντων, πρώτων υλών κ.λ.π.), ενώ σε άλλες περιπτώσεις μπορεί να χαρακτηριστεί απλώς σαν ένα βοηθητικό βιβλίο. Έτσι, στις περιπτώσεις που το βιβλίο αποθήκης τηρείται κατ' είδος, ποσότητα και αξία και κάθε χρεωπίστωση του οικείου περιληπτικού λ/σμού καταχωρείται, χωρίς ετεροχρονισμούς, στις μερίδες αποθήκης, είναι προφανές ότι οι μερίδες αυτές λειτουργούν ως αναλυτικό καθολικό του περιληπτικού λ/σμού των αποθεμάτων, με βάση τις οποίες είναι δυνατό να καταρτίζονται και αναλυτικά ισοζύγια. Στις περιπτώσεις όμως που οι μερίδες της αποθήκης τηρούνται μόνο κατά ποσότητα ή κατ' ειδικό τρόπο που αποτελεί εκτροπή από τους κανόνες της λογιστικής τεχνικής, το βιβλίο αποθήκης δεν αποτελεί αναλυτικό καθολικό των οικείων λ/σμων αποθεμάτων, αλλά απλώς βοηθητικό βιβλίο.

1.2.2 Χρησιμότητα τον Βιβλίου Αποθήκης

Η Χρησιμότητα του βιβλίου αποθήκης είναι σημαντική τόσο για την ίδια την επιχείρηση όσο και για τους ελεγκτές (ορκωτούς ελεγκτές, φορολογικούς ελεγκτές κ.α.) και ειδικότερα :

(α) Με βάση το βιβλίο αποθήκης ο manager της επιχείρησης :

- γνωρίζει τα υφιστάμενα κάθε στιγμή αποθέματα και λαμβάνει τις δέουσες αποφάσεις (παραγγελίες, διάθεση μη κερδοφόρων προϊόντων κ. λ. π.),

- έχει τη δυνατότητα διενεργείας αποτελεσματικού ελέγχου στη διακίνηση των αποθεμάτων και ελέγχου των αποθηκαρίων - διαχειριστών αποθεμάτων,

- έχει τα απαραίτητα στοιχεία για τον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής.

(β) Με βάση το βιβλίο αποθήκης οι ελεγκτές της επιχείρησης :

- επαληθεύουν τις ποσότητες των αποθεμάτων που βρίσκονται στις αποθήκες

κι' αυτές που φέρονται ότι αγοράστηκαν ή παράχθηκαν.

- προσδιορίζουν το κατ' είδος μικτό κέρδος που πραγματοποίησε η επιχείρηση και εξάγουν σχετικά συμπεράσματα δια της συγκρίσεως του προς το μικτό κέρδος που πραγματοποιούν άλλες επιχειρήσεις.

- ελέγχουν την απόδοση της βιομηχανοποιήσεως και της κοστολογήσεως.

1.2.3 Άρθρο 8 Βιβλίο αποθήκης, παραγωγής κοστολογίου

1. Ο επιτηδευματίας που πωλεί αγαθά για δικό του λογαριασμό χονδρικώς ή κατά κύριο λόγο χονδρικώς, εφόσον κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα του από χονδρικές πωλήσεις υπερέβησαν το ποσό των 2.000.000 ευρώ τηρεί βιβλίο αποθήκης κατ' είδος, ποσότητα και αξία, κατά την εισαγωγή και εξαγωγή.

2. Ο επιτηδευματίας που πωλεί αγαθά για δικό του λογαριασμό λιανικώς ή κατά κύριο λόγο λιανικώς, αν κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα του υπερέβησαν των 2.700.000 ευρώ, τηρεί βιβλίο αποθήκης κατ' είδος, ποσότητα και αξία κατά την εισαγωγή, της εξαγωγής προσδιοριζόμενης με την απογραφή. Αν όμως τα έσοδα αυτά υπερέβησαν το ποσό του 3.000.000 ευρώ τηρεί βιβλίο αποθήκης κατ' είδος ποσότητα και αξία κατά την εισαγωγή και εξαγωγή.

3. Με τις προϋποθέσεις των προηγούμενων παραγράφων και σύμφωνα με όσα ορίζονται από αυτές, βιβλίο αποθήκης τηρεί και ο επιτηδευματίας που πωλεί αγαθά για λογαριασμό τρίτων ή για δικό του λογαριασμό και για λογαριασμό τρίτων. Τα αγαθά των τρίτων παρακολουθούνται ξεχωριστά τουλάχιστον κατ' είδος και ποσότητα.

4. Ο επιτηδευματίας που πωλεί αγαθά μετά από προηγούμενη επεξεργασία, εφόσον κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο το σύνολο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του υπερβεί το ποσό των 2.000.000 ευρώ τηρεί βιβλίο αποθήκης πρώτων υλών. Βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας, ετοιμών προϊόντων και υποπροϊόντων, στο οποίο καταχωρούνται, για κάθε αγαθό, οι αγορές και πωλήσεις κατ' είδος, ποσότητα και αξία και η εντός και εκτός της επιχείρησης ποσοτική διακίνηση κατ' είδος και ποσότητα.

Η αξία κτήσης των πρώτων υλών, των βοηθητικών υλών και των υλικών συσκευασίας που διατέθηκαν για την επεξεργασία, καθώς και το κόστος των έτοιμων προϊόντων και υποπροϊόντων που παράχθηκαν, αναγράφεται στο βιβλίο αποθήκης τουλάχιστον μια φορά το έτος, κατά τη σύνταξη του ισολογισμού, και για τους τηρούντες αναλυτική λογιστική (ομάδα 9) του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου (π.δ 1123/1980. ΦΕΚ 283 Α') στο χρόνο προσδιορισμού των βραχύχρονων αποτελεσμάτων) Βοηθητικές ύλες και υλικά συσκευασίας, των οποίων η συνολική αξία δεν υπερβαίνει το 3% του συνολικού κόστους των προϊόντων, με βάση τα στοιχεία της προηγούμενης χρήσης, μπορεί να παρακολουθούνται στο βιβλίο αποθήκης συνολικά μόνο κατ' αξία σε αντίστοιχο λογαριασμό. Σε περίπτωση υπέρβασης του ορίου αυτού, παρακολουθούνται συνολικά κατ' αξία, μέχρι εξάντλησης του ανωτέρω ποσοστού, οι βοηθητικές ύλες και υλικά συσκευασίας που έχουν, κατά σειρά, την μικρότερη κατ' είδος συμμετοχή στο κόστος παραγωγής των προϊόντων.

Για τους τηρούντες αναλυτική λογιστική (ομάδα 9) η εξαγωγή και η κατανομή της αξίας των κόστους των βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας του προηγούμενου εδαφίου προσδιορίζεται με βάση κατάλληλα κριτήρια στο χρόνο προσδιορισμού βραχύχρονων αποτελεσμάτων, με προσαρμογή στην πραγματικότητα στο τέλος της χρήσης με την απογραφή.

5. Βιβλίο αποθήκης, σύμφωνα με όσα ορίζονται από την προηγούμενη παράγραφο 4. τηρεί επίσης ο επιτηδευματίας που ενεργεί επεξεργασία για λογαριασμό τρίτων ή για δικό τον λογαριασμό και για λογαριασμό τρίτων, εφόσον κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο το σύνολο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του υπερβεί το ποσό των 2.000.000 ευρώ. Οι πρώτες ύλες και τα έτοιμα προϊόντα των τρίτων παρακολουθούνται ξεχωριστά κατ' είδος και ποσότητα.

6. Ο επιτηδευματίας που πωλεί αγαθά εκτός της χώρας ή ενεργεί επεξεργασία για λογαριασμό κατοίκου άλλης χώρας τηρεί βιβλίο αποθήκης σύμφωνα με όσα ορίζονται αντίστοιχα στις παραπάνω παραγράφους, εφόσον τα ακαθάριστα του έσοδα κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο από τη δραστηριότητα αυτή, όπως προκύπτουν από τα παραστατικά αποστολής ή εξαγωγής, υπερέβησαν το ογδόντα στα εκατό (80%) του συνόλου των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του και τα ετήσια αυτά έσοδα υπερέβησαν το ποσό του 3.700.000 ευρώ.

7. Προκειμένου για επιτηδευματία που έχει παράλληλα με τον κλάδο εμπορίου και ξεχωριστό κλάδο επεξεργασίας, η υποχρέωση τήρησης του βιβλίου αποθήκης κρίνεται αυτοτελώς για κάθε κλάδο, με εξαίρεση τους υπόχρεους στην τήρηση αναλυτικής λογιστικής (ομάδα 9), κατά τα οριζόμενα της διατάξεις του π.δ, 1123/1980. οι οποίοι εάν υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίου αποθήκης για τον ένα κλάδο τηρούν βιβλία αποθήκης και για τον άλλο κλάδο.

8. Κατ' εξαίρεση των όσων ορίζονται από τις παραγράφους 1 έως 6 του άρθρου αυτού προκειμένου για επιτηδευματία του οποίου τα ακαθάριστα έσοδα για πρώτη φορά από την έναρξη των εργασιών του υπερέβησαν το εκάστοτε ισχύον όριο για την τήρηση του βιβλίου αποθήκης, η υποχρέωση αυτή αρχίζει από την επόμενη διαχειριστική περίοδο εκείνης που για δεύτερη φορά τα ακαθάριστα έσοδα του υπερέβησαν το εκάστοτε ισχύον όριο.

9. Στο βιβλίο αποθήκης, που τηρείται σύμφωνα με τα όσα ορίζονται από τις παραγράφους 1 έως 6 του άρθρου αυτού, αναγράφεται και η χρονολογία εισαγωγής ή εξαγωγής κατά περίπτωση με μνεία του οικείου δικαιολογητικού εγγραφής.

Ο επιτηδευματίας που υποχρεούται στην τήρηση αναλυτικής λογιστικής (ομάδα 9") κατά την τήρηση του βιβλίου αποθήκης εφαρμόζει παράλληλα και το οριζόμενα από τις διατάξεις του π.δ. 1123./1980.

Η **καταχώρηση** της εισαγωγής ή εξαγωγής των αγαθών μπορεί, **αντί να γίνεται** απευθείας στο βιβλίο αποθήκης, να γίνεται σε κατάσταση ημερήσιας κίνησης αποθήκης, τα **δεδομένα** της οποίας **μεταφέρονται** συγκεντρωτικά τη μεθεπόμενη ημέρα είτε απευθείας στο βιβλίο αποθήκης είτε σε κατάσταση μηνιαίας κίνησης αποθήκης και από αυτή **συγκεντρωτικά** στο βιβλίο αποθήκης το πρώτο δεκαήμερο του επόμενου μήνα.

10. Δεν υποχρεούται στην τήρηση βιβλίου αποθήκης:

α) ο κατασκευαστής δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, του οποίου τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται **κατ' ειδικό τρόπο**.

β) ο **εκμεταλλευτής** ελαιοτριβείου,

γ) ο **εκμεταλλευτής** πρατήριου χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων,

δ) ο πωλητής πετρελαιοειδών ως αντιπρόσωπος εταιρείας διανομής των ειδών αυτών.

ε) ο εκμεταλλευτής πρατήριου υγραερίου αυτοκινήτων.

στ) ο εκμεταλλευτής πρατηρίου υγρών καυσίμων και **λιπαντικών αυτοκινήτων**.

ζ) ο εκμεταλλευτής εστιατορίου ή ζαχαροπλαστείου, εφόσον διαθέτει τα αγαθά του **λιανικώς** ή κυρίως **λιανικώς**.

η) ο **εκμεταλλευτής** ξενοδοχείου ή κάμπινγκ ή ξενώνα.

θ) ο πωλητής οπωρολαχανικών.

ι) ο πωλητής **νωπών αγροτικών** προϊόντων εκτός της χώρας κατά ποσοστό **τουλάχιστον** ογδόντα στα εκατό (80%) των συνολικών ακαθάριστων εσόδων του και

ια) ο παραγωγός κινηματογραφικών και τηλεοπτικών ταινιών.

ιβ) Πράκτορας εφημερίδων και περιοδικών.

Στις περιπτώσεις της παραγράφου αυτής, προκειμένου για επιτηδευματία που έχει παράλληλα και άλλο **κλάδο**, για την υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης ο κλάδος αυτός κρίνεται αυτοτελώς.

11. Στο υποκατάστημα, από τα βιβλία του οποίου εξάγεται αυτοτελές Λογιστικό αποτέλεσμα, τηρείται βιβλίο αποθήκης σύμφωνα με όσα ορίζονται από τις διατάξεις των παραγράφων 1 έως 6 του άρθρου αυτού.

Στο υποκατάστημα από τα βιβλία του οποίου δεν εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα, τηρείται βιβλίο αποθήκης κατ' είδος και ποσότητα, με δυνατότητα τήρησης του και κατ' αξία. Στο βιβλίο αποθήκης της έδρας παρακολουθείται η κίνηση του **υποκαταστήματος** κατ' είδος, ποσότητα και αξία. Σε περίπτωση τήρησης του βιβλίου αποθήκης του υποκαταστήματος και κατ' αξία, στο βιβλίο αποθήκης της έδρας μεταφέρεται η κατά μερίδα **συνολική** μηνιαία κίνηση κατά ποσότητα και αξία, με βάση **κατάσταση** που αποστέλλεται από το υποκατάστημα εντός του επόμενου μήνα.

Όταν το υποκατάστημα βρίσκεται στον ίδιο νομό με την έδρα ή σε απόσταση μικρότερη των 50 **χιλιομέτρων** από αυτή, η κίνηση του μπορεί να παρακολουθείται σε ιδιαίτερες στήλες των **μερίδων** του βιβλίου αποθήκης της έδρας ή σε ιδιαίτερο βιβλίο αποθήκης που τηρείται στην έδρα.

Όταν στην έδρα δεν ενεργείται αποθήκευση ή διακίνηση αγαθών, βιβλίο αποθήκης μπορεί να τηρείται μόνο στο υποκατάστημα κατ' είδος, ποσότητα και αξία.

12. **Ο επιτηδευματίας** ο υπόχρεος στην τήρηση βιβλίου αποθήκης, **σύμφωνα** με τα **οριζόμενα** στις παρ. 4 και 5 του άρθρου αυτού, τηρεί για τα ίδια προϊόντα **θεωρημένο** εξωλογιστικό βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου με ιδιαίτερη μερίδα κατ' είδος στην οποία:

Α) Συγκεντρώνονται το βραδύτερο εντός της προθεσμίας σύνταξης του ισολογισμού:

α) Οι εντός της **διαχειριστικής** περιόδου που έληξε ποσότητες πρώτων **υλών**, που αναλώθηκαν για την παραγωγή έτοιμου προϊόντος, καθώς και οι βοηθητικές ύλες και υλικά συσκευασίας, όταν γι' αυτά τηρείται βιβλίο αποθήκης, σε μερίδες κατ' είδος και

β) Οι ποσότητες έτοιμου προϊόντος που παρήχθησαν μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο.

Β) Αναγράφονται πριν από την έναρξη της παραγωγής, οι **τεχνικές προδιαγραφές** του προϊόντος. Σε περίπτωση μεταβολής των **τεχνικών προδιαγραφών**, αυτή αναγράφεται **πριν** την έναρξη της παραγωγής, με βάση την μεταβολή αυτή. Οι **τεχνικές προδιαγραφές περιλαμβάνουν**, πλην των **άλλων** **τεχνικών δεδομένων**, την για κάθε μονάδα **παραγόμενου** έτοιμου προϊόντος απαιτούμενη ποσότητα πρώτων υλών, καθώς και **βοηθητικών υλών** και υλικών συσκευασίας, όταν γι' αυτά τηρείται βιβλίο αποθήκης, σε μερίδες κατ' είδος, καθώς και την **προϋπολογιζόμενη** φύρα παραγωγής.

Γ) Προσδιορίζεται για το έτοιμο προϊόν, το βραδύτερο εντός της προθεσμίας σύνταξης του ισολογισμού, το εργοστασιακό κόστος (κόστος παραγωγής).

Το εργοστασιακό κόστος καθορίζεται από τον επιτηδευματία, βάσει **κανόνων που ακολουθούνται πάγια**, οι οποίοι αναγράφονται μέχρι το **κλείσιμο** του ισολογισμού και για τους τηρούντες **αναλυτική** λογιστική στο χρόνο προσδιορισμού **βραχύχρονων** αποτελεσμάτων.

Το υποκατάστημα στο οποίο τηρούνται βιβλία, από τα οποία εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα, τηρεί ίδιο βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παράγραφο αυτή.

Όταν τηρούνται υποχρεωτικά ή προαιρετικά οι λογαριασμοί της ομάδας 9. **σύμφωνα** με τα οριζόμενα στις διατάξεις του πδ 1123/1980, η παραπάνω υποχρέωση **εξαντλείται στην τήρηση** μόνο **θεωρημένου** βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών, στο οποίο αναγράφονται τα δεδομένα, **σύμφωνα** με όσα ορίζονται στην περίπτωση Β' της παραγράφου αυτής και στην αναγραφή των κανόνων καταμερισμού του εργοστασιακού κόστους.

1.2.4 Απαλλαγή από την υποχρέωση τήρησης Βιβλίου Αποθήκης

Σε περίπτωση που υπάρχουν σοβαρές αντικειμενικές ή υποκειμενικές δυσχέρειες για την τήρηση βιβλίου αποθήκης, η επιχείρηση μπορεί με αίτηση της προς την Επιτροπή Λογιστικών Βιβλίων, (Ε.Λ.Β), να ζητήσει:

- α) την ολική ή μερική απαλλαγή της από τις υποχρεώσεις αυτές,
- β) την κατά διάφορο τρόπο ρύθμιση των υποχρεώσεων αυτών και
- γ) τον καθορισμό του είδους ως ουσιώδους ποιοτικής διακρίσεως των αγαθών.

Η αίτηση υποβάλλεται στον αρμόδιο προϊστάμενο ΔΟΥ μέχρι και τον έβδομο μήνα της διανυόμενης διαχειριστικής περιόδου. Εξαιρετικά, προκειμένου για επιχείρηση της οποίας τα ακαθάριστα έσοδα για πρώτη φορά από **την έναρξη** των εργασιών της ξεπέρασαν το όριο για την τήρηση βιβλίου αποθήκης, αίτηση υποβάλλεται μέχρι και τον έβδομο **μήνα** της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προβλέπεται ότι για δεύτερη φορά θα ξεπεράσει τήρησης του βιβλίου αποθήκης, που ισχύει κατά την περίοδο αυτή. ο οποίος, διαβιβάζει στην Επιτροπή Λογιστικών Βιβλίων, σύμφωνα με τα § 4 του άρθρου 37 του Κ.Β.Σ..

Εξάλλου, ο προϊστάμενος ΔΟΥ μπορεί να ζητήσει, με αίτηση του - Επιτροπή Λογιστικών Βιβλίων, την επαύξηση των υποχρεώσεων της επιχειρήσεως που έτυχε ολικής ή μερικής απαλλαγής από την τήρηση βιβλίου αποθήκης ή βιβλίου παραγωγής - κοστολογίου ή περιορισμού των υποχρεώσεων του.

Η αίτηση του προϊσταμένου ΔΟΥ υποβάλλεται στην ΕΛΒ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 § 5 του Κ.Β.Χ.

1.2.5 Χρόνος ενάρξεως τηρήσεως του Βιβλίου Αποθήκης

Η επιχείρηση της οποίας τα ακαθάριστα έσοδα για δεύτερη φορά από την έναρξη των εργασιών της υπερέβησαν το εκάστοτε ισχύον όριο για την τήρηση του βιβλίου αποθήκης, υποχρεούται σε τήρηση βιβλίου αποθήκης. Επισημαίνεται ότι η υποχρέωση αυτή αρχίζει από την επόμενη διαχειριστική περίοδο εκείνης που για δεύτερη φορά τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως υπερέβησαν το εκάστοτε ισχύον όριο (άρθρο 8 § 8 του Κ.Β.Σ.).

Όταν η διαχειριστική περίοδος είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη του δωδεκαμήνου τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα, για τις υποχρεώσεις τήρησης βιβλίου αποθήκης, βρίσκονται με αναγωγή σε ετήσια (άρθρο 4 § 7 του Κ.Β.Σ.).

Η υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδος θεωρείται ως μία περίοδος έστω και αν τα ακαθάριστα έσοδα αναγόμενα σε ετήσια έχουν υπερβεί και στα δύο τμήματα αυτής το όριο, γιατί οι διατάξεις του άρθρου 8 συνδέουν το όριο με διαχειριστική περίοδο και ποτέ με τμήμα αυτής.

Οι εταιρίες που προέρχονται από μετασχηματισμό επιχειρήσεων από τις 24-8-1993 και μετά, για την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ., έχουν όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που είχε οποιαδήποτε από τις επιχειρήσεις ή κλάδους που μετασχηματίστηκαν (άρθρο 4 § 9 του Κ.Β.Σ., που προστέθηκε με το άρθρο 21 § 5 του ν.2166/1993). Εάν συνεπώς η μετασχηματιζόμενη επιχείρηση είχε υποχρέωση τηρήσεως βιβλίου αποθήκης και η προκύπτουσα από το μετασχηματισμό εταιρία θα τηρήσει αμέσως βιβλίο αποθήκης.

1.2.6 Χρόνος ενημερώσεως του Βιβλίου Αποθήκης

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 § 2γ του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992), η ενημέρωση του βιβλίου αποθήκης γίνεται το αργότερο :

- για τις αγορές αποθεμάτων μέσα σε οκτώ (8) ημέρες από την ημέρα παραλαβής η αποθήκη ενημερώνεται ποσοτικά. Η αξία του αγαθού και κάθε άλλη δαπάνη που βαρύνει το κόστος του καταχωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες την λήψη των στοιχείων αξίας.

- για τις πωλήσεις αποθεμάτων μέσα σε οκτώ (8) ημέρες από την παράδοση ή αποστολή, η αποθήκη ενημερώνεται ποσοτικά. Η αξία συμπληρώνεται μέσα σε (10) ημέρες από την έκδοση του στοιχείου αξίας.

- για τις διακινήσεις μέσα στην επιχείρηση (διακίνηση υλικών προς την παραγωγή και ετοιμών προϊόντων από την παραγωγή στις αποθήκες ετοιμών, καθώς «κινήσεις μεταξύ κεντρικού - υποκαταστημάτων) η αποθήκη ενημερώνεται ποσοτικά μέσα σε οκτώ (8) ημέρες από την πραγματοποίηση της διακίνησης.

1.3 Περιπτώσεις που τηρείται χειρόγραφο & μηχανογραφημένο το Βιβλίο Αποθήκης και παραδείγματα

Το βιβλίο αποθήκης της εμπορικής ή βιομηχανικής επιχειρήσεως είναι δυνατό να τηρείται σε δεμένο λογιστικό βιβλίο ή σε κινητά φύλλα (καρτέλες ή καταστάσεις) ή με ηλεκτρονικό υπολογιστή. Το βιβλίο, οι καρτέλες και οι μηχανογραφικές καταστάσεις πρέπει να θεωρούνται από την αρμόδιο ΔΟΥ πριν από τη χρησιμοποίησή τους και να έχουν ενιαία αρίθμηση τουλάχιστον κατ' έτος.

Η καταχώρηση της διακινήσεως των αγαθών γίνεται σύμφωνα με όσα παρακάτω αναπτύσσονται κατά περίπτωση. Εδώ επισημαίνουμε ότι τόσο οι εμπορικές όσο και οι βιομηχανικές επιχειρήσεις μπορούν να χρησιμοποιούν κωδικούς αριθμούς για τα αγαθά τους και για τους τίτλους των λ/σμών μόνο στην τήρηση των βιβλίων και στην έκδοση στοιχείων εσωτερικής διακινήσεως, εφόσον τηρούν θεωρημένο μητρώο κωδικής αριθμώσεως, στο οποίο απέναντι από κάθε κωδικό αριθμό αναγράφεται ο τίτλος κάθε λ/σμού η το είδος κάθε αγαθού, ώστε να είναι δυνατός ο έλεγχος των διακινούμενων αγαθών.

Οι τίτλοι των λ/σμών και τα αγαθά αναγράφονται στο μητρώο αυτό κατά

τέτοιο τρόπο, ώστε να δίνονται για κάθε ομάδα ή κατηγορία αυτών κατά συνέχεια κωδικοί αριθμοί.

Είναι ευνόητο ότι ο επιτηδευματίας μπορεί να αναγράφει μαζί με τον κωδικό αριθμό συντμημένα και ορισμένα στοιχεία από την **ονοματολογία** των αγαθών ή και σύμβολα για ευκολότερη χρησιμοποίηση και αναγνώριση των κωδικών αριθμών (βλ. Υπ.Εγκ. 117/1968 § 3 1).

Κατά συνέπεια, δεν επιτρέπεται η χρήση κωδικών αριθμών κατά την έκδοση των στοιχείων εξωτερικής διακινήσεως (τιμολόγια πωλήσεως - δελτία αποστολής κ.λ.π.), εκτός αν επ' αυτών αναγράφεται η επεξήγηση των κωδικών αριθμών (βλ. Σ.τ.Ε. 778/1977).

Η παραπάνω δυνατότητα της χρησιμοποίησεως κωδικών αριθμών επεκτάθηκε με τις ίδιες προϋποθέσεις και στις αποδείξεις λιανικής πωλήσεως, οποίες μπορεί να αναγράφεται κωδικός αριθμός αντί της ονομασίας του στις περιπτώσεις που η επιχείρηση τηρεί βιβλίο αποθήκης και οι εκδίδονται με τη χρήση **ηλεκτρονικών** ταμιακών μηχανών.

Το μητρώο κωδικής αριθμώσεως πρέπει, λόγω του ειδικού προορισμού του να τηρείται χωριστά και δεν μπορεί να συγχωνευθεί με τα άλλα βιβλία μάλιστα με το βιβλίο αποθήκης. Συνεπώς, εάν δεν τηρήθηκε χωριστά, οι κωδικοί αριθμοί που αναγράφονται στα εκδοθέντα στοιχεία δεν λαμβάνονται υπόψη (βλ. Σ.τ.Ε. 3661-2/1981).

Σε κάθε μερίδα (είδος) του βιβλίου αποθήκης καταχωρείται εκτός από την ποσότητα και την αξία, η χρονολογία εισαγωγής ή εξαγωγής, κατά περίπτωση και το σχετικό δικαιολογητικό στοιχείο με βάση το οποίο γίνεται η εγγραφή.

Η αναλυτική καταχώρηση της εισαγωγής ή εξαγωγής μπορεί να γίνεται σε θεωρημένες καταστάσεις ημερήσιας κίνησης αποθήκης. Στην περίπτωση αυτή τα δεδομένα των καταστάσεων αυτών μεταφέρονται συγκεντρωτικά εντός της μεθεπόμενης ημέρας, είτε απευθείας στο βιβλίο αποθήκης είτε σε αθεώρητες καταστάσεις μηνιαίας κίνησης και από αυτές συγκεντρωτικά στο βιβλίο αποθήκης, εντός του πρώτου δεκαημέρου του επόμενου μήνα. Στην περίπτωση αυτή, επειδή οι πρωτογενείς εγγραφές (αναλυτική καταχώρηση) γίνονται σε θεωρημένη ημερήσια κατάσταση, το βιβλίο αποθήκης, είτε τηρείται χειρόγραφα είτε με χρήση Η/Υ, τηρείται πάντοτε αθεώρητο.

Στην περίπτωση διακινήσεως αγαθών με "Συγκεντρωτικό Δελτίο Αποστολής" η ενημέρωση του βιβλίου αποθήκης μπορεί να γίνεται με δύο τρόπους. Είτε να ενημερώνονται κατά την εξαγωγή οι μερίδες των ειδών απευθείας με τα Φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή πώλησης, χωρίς να γίνονται εγγραφές με τα δεδομένα του Συγκεντρωτικού Δελτίου Αποστολής (Σ.Δ.Α.), είτε να τηρείται και ιδιαίτερη στήλη στο τηρούμενο βιβλίο αποθήκης ή χωριστή μερίδα που θα εμφανίζονται και οι διακινήσεις των ειδών με Σ.Δ.Α., όταν ο επιτηδευματίας αποβλέπει στην πληρέστερη παρακολούθηση των ειδών του, ή ακόμη για λόγους που έχουν σχέση με τη μηχανογραφική έκδοση των στοιχείων και τήρηση του βιβλίου αποθήκης (π.χ. αυτόματη ενημέρωση - πίστωση του βιβλίου αποθήκης με τα δεδομένα του Σ.Δ.Α. που εκδίδεται με Η/Υ.

1.3.1 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΜΗΧΑΝΟΓΡΑΦΗΜΕΝΗΣ ΤΗΡΗΣΗΣ

ΕΙΔΟΣ Α'

Εισαγωγή						Εξαγωγή				
Χρον.	Είδος δικαιολογικού	Ποσότητα	Αξία	Χρονολ.	δικαιολ. (αιτιολογία)	Διακίνηση (ΣΔΑ)	Πώληση Ποσότητας	Αξία	Υπολοπ. ποσοστ.	
1992	Τ.Π-ΔΑ No 50	Τεμ.100	100.000	2.8.1992	ΤΠ-ΔΑ Σειρά Α' No 100	-	Τεμ.10	13000	τεμ90	
				3 8.1992	ΣΔΑ No 80	Τεμ.50	-	-	τεμ90	
				5.8.1992	ΣΔΑ No 80 Επιστροφή	Τεμ.20	-	-	τεμ90	
				5.8.1992	ΤΠ-ΔΑ Σειρά Β' No 200	Τεμ.20	Τεμ.20	26 000	τεμ70	
				5.8.1992	ΤΠ-ΔΑ Σειρά Β' No 201	Τεμ.10	Τεμ.10	13 000	τεμ60	

1.3.2 ΧΕΙΡΟΓΡΑΦΗ ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΥ ΑΠΟΘΗΚΗΣ - ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Παράδειγμα: Χειρόγραφης τήρησης

Επιχείρηση αγοράζει 500 κιλά ρούχων τα οποία θα πωλήσει σε τεμάχια. Μεταξύ αυτών είναι και 60 κιλά υποκάμισα ανδρικά ποιότητας Α, τα οποία ύστερα από ζύγισμα προκύπτει ότι αντιπροσωπεύουν 100 τεμάχια αυτού, δηλαδή κάθε υποκάμισο έχει βάρος 600 γραμμάρια.

Χρέωση αποθήκης κατά ποσότητα (σε τεμάχια)

60 κιλά υποκάμισα προς 0.600 κιλά το καθένα = τεμάχια 100

Πίστωση αποθήκης κατά ποσότητα

Πωλούνται 20 τεμάχια από τα υποκάμισα αυτά

Πρώτη στήλη

Πίστωση με τα 20 τεμάχια

Δεύτερη στήλη

Πίστωση με κιλά 12 (20X0,600 γραμμάρια)

Ανακεφαλαίωση

Τεμάχια (υποκαμίσων)

Χρέωση τεμάχια 100

Πίστωση » 20

Διαφορά » 80

Ποσότητα (κιλά)

Αγορά κιλά 60

Πώληση » 12

Διαφορά » 48

Κιλά 48:0,600 γραμμάρια = 80 τεμάχια

Μόνο με τις πιο πάνω προϋποθέσεις είναι εφικτός και ευχερής ο ποσοτικός έλεγχος του βιβλίου αποθήκης και κάθε άλλος τρόπος κατά τη γνώμη μας, δεν παρέχει τα αναγκαία στοιχεία ή τα παρέχει με δυσχέρεια και όχι μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα, με συνέπεια να δημιουργηθούν ενδεχομένως προβλήματα σε βάρος της επιχείρησης από τη φορολογική αρχή.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

2.1 Τόπος, τρόπος τήρησης, μέθοδοι αποτίμησης και παραδείγματα

Η έδρα τηρεί βιβλίο αποθήκης διακεκριμένα για το κατάστημα και για κάθε υποκατάστημα με εξαρτημένη λογιστική, κατ' είδος, ποσότητα και αξία. Ιδιαίτερο βιβλίο αποθήκης τηρεί και για κάθε αποθηκευτικό χώρο αλλά μόνο κατ' είδος και ποσότητα.

Απαλλάσσεται από την υποχρέωση τήρησης βιβλίου όταν δεν ενεργεί αποθήκευση ή διακίνηση αγαθών ή δεν ενεργεί αγορές και πωλήσεις και υπάρχει ένα υποκατάστημα το οποίο τηρεί πλήρη αποθήκη.

Ο τρόπος τήρησης του βιβλίου αποθήκης είναι επιτρεπτός μόνο στις επιχειρήσεις που δεν τηρούν αναλυτική λογιστική.

2.1.1 Τρόπος τήρησης του Βιβλίου Αποθήκης των εμπορικών επιχειρήσεων

Για κάθε είδος αγαθού τηρείται ιδιαίτερος λ/σμός, ο οποίος χρεώνεται κατά ποσότητα και αξία ως προς την εισαγωγή και ως προς την εξαγωγή. Έτσι, από κάθε λ/σμό εξάγεται το μικτό κέρδος.

Σε κάθε μερίδα του βιβλίου αποθήκης πρέπει να καταχωρούνται τουλάχιστον τα ακόλουθα στοιχεία :

(α) Επί εισαγωγής αγαθών στην αποθήκη (αγοράς, επιστροφής πωλήσεων, εσωτερικής διακινήσεως):

- Η χρονολογία παραλαβής του αγαθού. Εάν η ημερομηνία αυτή είναι μεταγενέστερη της ημερομηνίας εκδόσεως του σχετικού δικαιολογητικού πρέπει να αναγράφεται πάνω σ' αυτό η ημερομηνία παραλαβής. Σε περίπτωση τμηματικής παραλαβής που διαρκεί περισσότερες της μιας ημέρες, κάθε παραλαβή καταχωρείται χωριστά .

- Ο αριθμός και το είδος του παραστατικού παραλαβής.

• Το ονοματεπώνυμο του εκδότη του φορολογικού στοιχείου.

• Η ποσότητα του αγαθού που παραλήφθηκε, εκφρασμένη στην ίδια μετρική μονάδα (κιλά, τεμάχια κ.λπ.) με αυτήν που τηρείται η μερίδα του αγαθού. Εάν υπάρχει διαφορά μεταξύ της ποσότητας που αναγράφεται στο παραστατικό στοιχείο και της ποσότητας που παραλήφθηκε εφαρμόζονται τα όσα εκθέτονται πιο κάτω στην § 110.

Η αξία του αγαθού που παραλήφθηκε, αναγράφεται στο τιμολόγιο αγοράς, ή στο δελτίο αποστολής. Στην αξία εισαγωγής του αγαθού συμπεριλαμβάνεται και κάθε ειδικό έξοδο που διαμορφώνει το κόστος αγοράς (μεταφορικά, ασφάλιστρα κ.λπ.)

(β) Επί εξαγωγής αγαθών από την αποθήκη, (πωλήσεις, επιστροφές αγορών κ.λπ.) :

- Η χρονολογία παραδόσεως.
- Ο αριθμός και το είδος του παραστατικού εξαγωγής
- Η ποσότητα αγαθού που παραδόθηκε.
- Η αξία του αγαθού που παραδόθηκε, εφόσον βέβαια συντρέχει περίπτωση

(γ) *Επί επιστροφών και εκπτώσεων*

Σε περίπτωση επιστροφής αγορασμένων ή πωλημένων αγαθών, οι εγγραφές πρέπει να καταχωρούνται αρνητικά στη χρέωση ή την πίστωση της μερίδας του βιβλίου αποθήκης. Τα ποσά που καταχωρούνται αρνητικά δεν προσθέτονται στην άθροιση αλλά αφαιρούνται από αυτήν ώστε, ανά πάσα στιγμή, το άθροισμα της εισαγωγής να ισούται με τις πραγματικές αγορές και το άθροισμα της εισαγωγής με τις πραγματικές πωλήσεις. Καθόμοιο τρόπο καταχωρούνται οι ποσότητες και αξίες των αγαθών που καταστρέφονται ή χάνονται.

Στην Ερμηνεία Εγκυκλίου Κ.Β.Σ. παρέχεται το ακόλουθο ενδεικτικό παράδειγμα τηρήσεως του βιβλίου αποθήκης.

Εμπορικής Επιχείρησης

Είδος "Α"								
Εισαγωγή					Εξαγωγή			
Χρονολ.	Είδος	Ποσότη.	Αξία	Χρονο	Είδος δικαιολ.	ποσότη.	Αξία	Υπολοιπ
3.1992	Τ.Π.-Δ.Α. Νο 50 (Ι. Ιωαννίδης)	τεμ.50	200.000	2-8-1992	ΤΠ-ΔΑ Νο 50	τεμ.25	130.000	Τεμ.25

2.1.2 Τρόπος τηρήσεως του Βιβλίου Αποθήκης των βιομηχανικών επιχειρήσεων

Οι βιομηχανικές επιχειρήσεις υποχρεούνται να τηρούν βιβλίο αποθήκης: α) πρώτων υλών, β) βοηθητικών υλών, γ) υλικών συσκευασίας,

δ) έτοιμων προϊόντων, και ε) υποπροϊόντων. Για καθεμιά από τις πέντε αυτές κατηγορίες πρέπει να τηρείται ιδιαίτερο βιβλίο ή καρτέλλες με ξεχωριστή κωδικαρίθμηση και όχι ενιαία. Η ξεχωριστή αρίθμηση δεν επιβάλλεται από τον Κ.Β.Σ., πλην όμως ενδείκνυται για να μην επέρχεται σύγχυση από τις πολλές μερίδες που υποχρεωτικά ανοίγονται. Σε καθένα από τα βιβλία αυτά πρέπει να τηρείται ιδιαίτερη μερίδα για κάθε είδος αγαθού καθεμιάς κατηγορίας. Οι αγορές και οι πωλήσεις καταχωρούνται κατά ποσότητα και αξία, η δε ποσοτική διακίνηση εντός και της επιχειρήσεως μόνο κατά ποσότητα. Η αξία κτήσεως των πρώτων υλών των βοηθητικών υλών και των υλικών συσκευασίας που δόθηκαν για επεξεργασία και το κόστος των προϊόντων που παράχθηκαν αναγράφεται υποχρεωτικά τουλάχιστο μια φορά το χρόνο κατά το κλείσιμο του ισολογισμού και από 1.1. 1998 το αργότερο κάθε μήνα. Είναι δυνατόν όμως οι μερίδες να τηρηθούν όχι μόνο κατ' είδος, όπως αυτό ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. αλλά και κατά ποιότητα και τούτο γιατί οι σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ. τέθηκαν προς όφελος και διευκόλυνση των επιτηδευματιών.

Όπως στις εμπορικές επιχειρήσεις, έτσι και στις βιομηχανικές, αναγράφονται σε κάθε μερίδα του βιβλίου αποθήκης τα ακόλουθα στοιχεία :

(α) Ε π ί ε ι σ α γ ω γ ή ς : Η χρονολογία παραλαβής του αγαθού, ο αριθμός και το είδος του παραστατικού εισαγωγής, η ποσότητα του αγαθού και η αξία του.

Δεν χρειάζεται όμως η αναγραφή της αξίας επί εσωτερικής διακινήσεως των αγαθών, όπως π..χ. επί αποστολής αγαθών από το κεντρικό προς το υποκατάστημα ή από το εργοστάσιο στην αποθήκη και αντιστρόφως. Μόνο σε περίπτωση που το υποκατάστημα τηρεί αυτοτελή λογιστική, η διακίνηση πρέπει να παρακολουθείται και κατ'αξία. ώστε να είναι δυνατή η εξαγωγή ιδίου αποτελέσματος.

(β) Ε π ί ε ξ α γ ω γ ή ς : Η χρονολογία παραδόσεως του αγαθού, ο αριθμός και το είδος του παραστατικού εξαγωγής, ή ποσότητα του αγαθού και η αξία του, εφόσον δεν πρόκειται για εσωτερική διακίνηση, οπότε δεν χρειάζεται η αναγραφή της αξίας. Προκειμένου όμως περί υποκαταστήματος, που τηρεί αυτοτελή λογιστική, πρέπει να αναγράφεται η αξία. εφόσον η επιχείρηση ενεργεί εσωλογιστική κοστολόγηση.

(γ) Ε π ί ε π ι σ τ ρ ο φ ώ ν και εκπτώσεων: Και εδώ ισχύουν όσα αναφέρουμε πιο πάνω περί τηρήσεως του βιβλίου αποθήκης των εμπορικών επιχειρήσεων. Δηλ. οι επιστροφές και οι εκπτώσεις καταχωρούνται αφαιρετικά ή σε ιδιαίτερες στήλες. Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η αναγραφή της αξίας του αγαθού κατά την εισαγωγή ή κατά την εξαγωγή, θα αναγράφεται αργότερα όταν ληφθεί ή εκδοθεί το τιμολόγιο.

(δ) Ε π ί κ α τ ε σ τ ρ α μ έ ν ω ν, α π ο λ ε σ μ έ ν ω ν ή κ λ ε μ μ έ ν ω ν α γ α θ ώ ν: Και στις περιπτώσεις αυτές η μείωση της ποσότητας και αξίας πρέπει να εμφανίζεται αφαιρετικά από τη χρέωση ή σε ιδιαίτερες στήλες.

(ε) Π α ρ α κ ο λ ο ύ θ η σ η β ο η θ η τ ι κ ώ ν υ λ ώ ν και υ λ ι κ ώ ν

σ υ σ κ ε υ α σ ί α ς : Βοηθητικές ύλες και υλικά συσκευασίας που έχουν τη μικρότερη κατ' είδος συμμετοχή στο κόστος παραγωγής των προϊόντων και των οποίων η συνολική αξία δεν ξεπερνά το 3% του συνολικού κόστους των προϊόντων, με βάση τα στοιχεία της προηγούμενης χρήσεως, μπορεί να παρακολουθούνται στο βιβλίο αποθήκης συνολικά μόνο κατ' αξία σε αντίστοιχο λογαριασμό .

Από την Ερμ. Εγκ του Κ.Β.Σ, παρέχονται τα ακόλουθα ενδεικτικά παραδείγματα τηρήσεως του βιβλίου αποθήκης :

Βιομηχανικής Επιχείρησης

Πρώτη ύλη Α"						
Εισαγωγή			Εξαγωγή			
Χρονολ.	Είδος δικαιολ.	Ποσότ	Αξία	Χρονολ.	Είδος ποσότ δικαιολ.	αξία
5.7.1992	Τ.Π. - Δ. Α. No 30 (Σ.Παναγιωτιδης)	Χλ.50	100 000	6. 7.1992	ΔΕΔ No 5 χιλ.30	*

Προϊόν "Α"

Εισαγωγή				Εξαγωγή		
Χρονολ.	Είδος δικαιολ.	Ποσότ.	Αξία	Χρονολ.	Είδος ποσότ δικαιολ	αξία
8.7.1992	Δ.Ε Δ. No 6 (Ι. Ιωαννίδης)	χιλ.30	**	107.1992	ΤΠ-ΔΑ χιλ. 20 No 100	60 000

* Η αξία της εξαγωγής των πρώτων υλών αναγράφεται στο τέλος της χρήσης με την απογραφή.

** Η αξία της εισαγωγής των ετοίμων προϊόντων αναγράφεται στο τέλος της χρήσης με την κοστολόγηση.

Επισημαίνεται ότι σύμφωνα με τη γνωμάτευση του Ε.ΣΥ.Λ 270/1996 που υιοθετήθηκε και με την Ερμ.Εγκ. του ΚΒΣ (βλ.πιο πάνω § 58), η

εσωλογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων, συνεπώς και οι εσωτερικές διακινήσεις αυτών, από 1.1.1998 πρέπει να γίνεται το αργότερο στο τέλος κάθε μήνα.

2.1.3 Βιβλίο Αποθήκης ημιτελών προϊόντων

Για τα ημιτελή ή ενδιάμεσα προϊόντα, κατά πάγια διοικητική και δικαστηριακή νομολογία, απαιτείται η τήρηση βιβλίου αποθήκης, μόνο όταν αυτά πωλούνται σε άλλη επιχείρηση ως προϊόντα ή ως πρώτη ύλη για παραγωγή άλλων προϊόντων (Ερμην. Εγκ.Κ.Β.Σ. § 8.2.3).

2.1.4 Βιβλίο Αποθήκης υποπροϊόντων, υπολειμμάτων και ειδών για δοκιμή ή πειραματισμό

Για τα υποπροϊόντα ή τα κατάλοιπα (υπολείμματα, αποκόμματα, κ.λπ.), καθώς και για τα παραγόμενα είδη για δοκιμή ή πειραματισμό, τηρείται υποχρεωτικά βιβλίο αποθήκης μόνο όταν έχουν εμπορευματική αξία ή επαναχρησιμοποιούνται ως πρώτες ύλες στην παραγωγική διαδικασία (Ερμην. Εγκ. Κ.Β.Σ. § 8.2.3).

2.1.5 Βιβλίο Αποθήκης αγαθών που αποστέλλονται από την επιχείρηση σε τρίτους

Κατά το Κ.Β.Σ., σε περίπτωση αποστολής αγαθών σε τρίτους για πώληση ή φύλαξη ή επεξεργασία κ.λπ., επιβάλλεται η σχετική εγγραφή στο βιβλίο αποθήκης να ενεργείται, είτε σε ιδιαίτερες στήλες των οικείων μερίδων, είτε σε ξεχωριστές μερίδες του βιβλίου αυτού, είτε κατ' άλλο πρόσφορο τρόπο, ώστε να είναι δυνατή και ευχερής ή παρακολούθηση των αγαθών αυτών.

Για τη λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων που αποστέλλονται σε τρίτους για διάφορους λόγους βλ. πιο πάνω § 78.2.

2.1.6 Βιβλίο Αποθήκης αγαθών τρίτων προς πώληση, φύλαξη ή επεξεργασία

Βιβλίο αποθήκης υποχρεούται να τηρεί η επιχείρηση που πωλεί αγαθά για λογαριασμό τρίτων ή για ίδιο λογαριασμό και για λογαριασμό τρίτων. Στην περίπτωση αυτήν τα αγαθά των τρίτων παρακολουθούνται χωριστά τουλάχιστον κατ' είδος και ποσότητα. Συνεπώς δεν υπάρχει υποχρέωση παρακολουθήσεως των αγαθών των τρίτων και κατ' αξία, ούτε στην εισαγωγή, αλλ' ούτε και στην εξαγωγή.

Το ίδιο ισχύει και στις περιπτώσεις που αποστέλλονται αγαθά σε τρίτους για, φύλαξη ή επεξεργασία. Η κατ' αξία παρακολούθηση γίνεται στο τέλος της χρήσεως με την απογραφή ή, εφόσον πρόκειται περί πώλησεως, με τις εκκαθαρίσεις που αποστέλλουν οι τρίτοι σε τακτά χρονικά διαστήματα.

2.2 Η τυποποίηση των αποθεμάτων και ο απογραφικός έλεγχος αυτών

Ένας από τους βασικούς σκοπούς της λογιστικής των αποθεμάτων είναι ο απογραφικός έλεγχος αυτών, δηλαδή, η λογιστική παρακολούθηση της διακίνησης των κατ' είδος και αξία. Για να ασκηθεί αποτελεσματικά ο έλεγχος αυτός απαιτείται:

1. Ακριβής περιγραφή των ειδών.
2. Σαφής οριοθέτηση ευθυνών, δηλαδή:
 - α) για κάθε αποθήκη ή κατηγορία ειδών, πρέπει να ορίζεται υπεύθυνος των ποσοτικών μεταβολών και των υπολοίπων των ειδών, και
 - β) άσκηση κεντρικού ελέγχου σε επίπεδο διεύθυνσης.
3. Συνθήκες αποθήκευσης τέτοιες που να εξασφαλίζουν τη φυσική ακεραιότητα και το αμετάβλητο ποιοτικά των αποθεμάτων, και
4. Μεθοδική αποθήκευση που να επιτρέπει την ευχερή ανεύρεση και καταμέτρηση των ειδών προς αντιπαραβολή μετά λογιστικά υπόλοιπα αυτών.

Στον έλεγχο αυτό των αποθεμάτων, τα αποθέματα υπεισέρχονται ως ποσότητες ειδών με κοινά χαρακτηριστικό, από τα οποία λαμβάνουν καταρχήν την ονοματολογία τους στο εμπόριο. Τα χαρακτηριστικά ορισμένου βασικού είδους μπορεί να είναι διάφορα από άποψη ποιότητας, μεγέθους, διαστάσεων, προέλευσης, κατασκευαστή κ.λπ. Έτσι, το πλήθος των ειδών ενός βασικού αποθέματος συναρτάται με τον αριθμό των υφισταμένων ποικιλιών ή κατηγοριών, των εντός αυτών αναλυτικότερων υποκατηγοριών και με τον αριθμό των εντός των υποκατηγοριών αυτών υφισταμένων ειδικότερων ειδών.

Η ανάπτυξη των διακρίσεων των κατ' είδος αγαθών στις υφιστάμενες ποικιλίες ή κατηγορίες κάθε είδους είναι αναγκαία, καθόσον άλλως δημιουργούνται συγχύσεις και επικαλύψεις στις πραγματικές διακινήσεις, τα πραγματικά υπόλοιπα κ.λπ.

Είναι σαφές ότι ο έλεγχος των αποθεμάτων καθίσταται ευχερέστερος και αποτελεσματικότερος όσο το πλήθος των ειδών περιορίζεται και τα προσδιοριστικά τους στοιχεία καθίστανται σαφέστερα.

Τα προσδιοριστικά τους στοιχεία καθίστανται σαφέστερα με την κωδικοποίηση αυτών. Η κωδικοποίηση είναι σε κάθε περίπτωση αναγκαία και προϋποθέτει: α) Κατάσταση η οποία να περιλαμβάνει το σύνολο των αγαθών κατ' είδος και χαρακτηριστικό στοιχείο, και β) διάκριση των ειδών κατά ποικιλίες ή κατηγορίες και αναλυτικότερες εντός αυτών κατηγορίες (υποκατηγορίες).

Ο συμβολισμός των ειδών γίνεται συνήθως με γράμματα και αριθμούς όταν το πλήθος των ειδών είναι σε μεγάλο αριθμό. Κάθε γενική κατηγορία μπορεί να συμβολίζεται με ένα κεφαλαίο γράμμα της αλφαβήτου. Οι εντός αυτής κατηγορίες με διψήφιο αριθμό και τα είδη των κατηγοριών αυτών με έναν αριθμό.

Ο περιορισμός των ειδών επιχειρείται με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 3 του ΚΒΣ, οι οποίες ορίζουν ότι ως είδος θεωρείται η ουσιώδης ποιοτική διάκριση των αγαθών, η οποία επηρεάζει κατά ποσοστό μεγαλύτερο του 5% τουλάχιστον την απόδοση ή το κόστος ή την τιμή πώλησης διαζευκτικά ή αθροιστικά.

Είναι αυτονόητο ότι ο περιορισμός αυτός είναι νοητός εντός των ποικιλιών ή των αναλυτικότερων υποκατηγοριών των ειδών. Και βέβαια δεν αφορά τις διαφορές λόγω υψώσεως των τιμών. Ο προσδιορισμός όμως της ουσιώδους ποιοτικής διάκρισης των αγαθών με απόλυτο ποσοστό χωρίς να λαμβάνονται υπόψιν οι αξίες των ειδών, φρονώ ότι θα δημιουργήσει προβλήματα στις επιχειρήσεις που εμπορεύονται πολυάριθμα είδη μικρής αξίας.

2.2.1 Μέθοδοι Αποτίμησης των Αποθεμάτων

Στη θεωρία υπάρχουν πολλές μέθοδοι αποτιμήσεως. Οι ευρύτερης εφαρμογής όμως μέθοδοι είναι οι παρακάτω, οι οποίες περιλαμβάνονται και στο ΓΛΣ.

➤ Μέθοδος του Μέσου Σταθμικού Όρου(ΜΣΟ)

Κατά τη μέθοδο αυτή κάθε αγορά αποβάλλει την κοστολογική της αυτοτέλεια, σχηματιζόμενου ενός συνολικού κόστους των αγορών της κοστολογικής περιόδου (ετήσιας, τρίμηνου, μηνός) που έχει επιλεγεί. Ως τιμή κτήσεως κάθε εμπορεύματος νοείται το πηλίκο της διαιρέσεως του κόστους των αγορών της περιόδου, στο οποίο περιλαμβάνεται το υπόλοιπο της προηγούμενης χρήσης, όταν έχει επιλεγεί ετήσια περίοδος ή το υπόλοιπο της προηγούμενης περιόδου, όταν έχει επιλεγεί μηνιαία ή τριμηνιαία περίοδος, δια του συνόλου των ποσοτήτων των αγορών περιόδου, πλέον της ποσότητας του υπολοίπου της προηγούμενης περιόδου. Εφαρμόζεται κυρίως από τις επιχειρήσεις που λογίζουν το κόστος πωληθέντων περιοδικά, κατά μήνα ή τρίμηνο.

➤ Μέθοδος της Σειράς Εξαντλήσεως (FIFO)

Με τη μέθοδο αυτή θεωρείται ότι τα εξερχόμενα προέρχονται κατά την σειρά της εισαγωγής των. Δηλαδή η μέθοδος αυτή στηρίζεται στη φυσική ροή κτήσεως και διαθέσεως. Έτσι οι αξίες που κάθε φορά μένουν αντιστοιχούν πάντα στις τελευταίες αγορές και συνεχώς διασφαλίζεται μια συνεχής ανανέωση της μέσης τιμής, η οποία συγκλίνει προς την τρέχουσα τιμή.

➤ Μέθοδος Αντιστρόφως της Σειράς εξαντλήσεως(LIFO)

Κατά αυτή θεωρείται ότι τα εξερχόμενα προέρχονται από τις τελευταίες, κατά σειρά εισαγωγές. Η μέθοδος αυτή προσαρμόζει το κόστος των πωληθέντων στις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς και έτσι σε περιόδους υψώσεως των τιμών συντελεί στον περιορισμό των λογιστικών κερδών και συνεπώς στον περιορισμό των καταβαλλόμενων φόρων.

➤ Μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή διαδοχικών υπολοίπων(KMO)

Με τη μέθοδο αυτή σε κάθε εισαγωγή καθορίζεται η μέση τιμή του υπολοίπου. Εφαρμόζεται κατά προτίμηση σε συνδυασμό προς την επιδίωξη διαρκούς απογραφής.

Η μέθοδος αυτή υπερέχει της μεθόδου ΜΣΟ γιατί μειώνει σημαντικά την αναδρομικότητα του κόστους πωληθέντων.

➤ Μέθοδος αποτίμησης στην πρότυπο τιμή

Κατά τη μέθοδο αυτή το κόστος των πωλούμενων προσδιορίζεται κατά τη διάρκεια της χρήσεως με βάση την καθορισθείσα σταθερά πρότυπη τιμή.

2.2.2 Παράδειγμα εφαρμογής των μεθόδων αποτίμησης

Ιανουάριος 1	Υπολ.Απογρ.	1.000x100=100.000			
Ιανουάριος 15	Αγορά	500x120=60.000			
Ιανουάριος 20	Πώληση		600x150=90.000		
Ιανουάριος 31	Αγορά	300x130=39.000			
Φεβρουάριος 10	Πώληση		500x160=80.000		
Φεβρουάριος 20	Αγορά	400x140=56.000			
Φεβρουάριος 25	Πώληση		<u>500x170=85.000</u>		
	Σύνολα	2.200	255.000	1.600	255.000

Ι. Μέθοδος Μέσου Σταθμικού Όρου (Μ.Σ.Ο.) με κοστολογική περίοδο το μήνα

Ιαν. 1 η υπόλοιπο	1.000x100	=100.000	
15 αγορά	500x120	= 60.000	
31 αγορά	<u>300x130</u>	= <u>39.000</u>	
Σύνολα	1.800x110,56	=199.000	
Κόστος πωλήσεων Ιανουαρίου			600x 110,56=66.336
Φεβρ. 20 αγορα	<u>40x140</u>	= <u>56.000</u>	
Σύνολα	2.200	=255.000	
Κόστος πωλήσεων Φεβρουαρίου			1000x 117,92= 117.920
Μικτά κέρδη=απογραφή+αγορές	255.000	- απογραφή λήξεως	70.752 (600x 117,92) = 184.248 κόστος πωληθέντων
Πωλήσεις	255.000	ΜΚ=70.752	(255.000 - 184.248)

2. Μέθοδος FIFO

Ιανουάριος 1	Απονο.	1.000x100=100.0		
Ιανουάριος 15	Αγορά	500x120=60.000		
Ιανουάριος 20	Πώληση		600x100=60.000	
Ιανουάριος 31	Αγορά	300x130=39.000		
Φεβρουάριος 10	Πώληση		400x100=40.000	
			100x120=12.000	
Φεβρουάριος 20	Αγορά	400x140=56.000		
Φεβρουάριος 25	Πώληση		400x120=48.000	
			100x130=13.000	
	Σύνολα	2.200	255.000	1.600 173.000

Μικτά κέρδη=απογραφή+αγορές 255.000 - απογραφή λήξεως (400x140+200X130)

82.000=κόστος πωληθέντων 173.000

Πωλήσεις 255.000ΜΚ=82.000(255.000-173.000)

3. Μέθοδος LIFO

Ιανουάριος 1	Απογρ.	1.000x100=100.000		
Ιανουάριος 15	Αγορά	500x120=60.000		
Ιανουάριος 20	Πώληση		500x120=60.000	
			100x100=10.000	
Ιανουάριος 31	Αγορά	300x130=39.000		
Φεβρουάριος 10	Πώληση		300x130=39.000	
			200x100=20.000	
Φεβρουάριος 20	Αγορά	400x140=56.000		
Φεβρουάριος 25	Πώληση		400x140=56.000	
			100x100=10.000	
	Σύνολα	2.200	255.000	1.600 195.000

Μικτά κέρδη = απογραφή 100.000 + αγορές 155.000 - απογραφή λήξεως (600x 100) 60.000 = κόστος πωληθέντων 195.000 Πωλήσεις 255.000 ΜΚ = 60.000

4. Μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων (ΚΜΟ)

Ιανουάριος Ι	Απογρ.	1.000x100=100.000		
Ιανουάσιος 15	Αγορά	500x120=60.000		
	Σύνολα	1.500x106,667=160.000		
Ιανουάριος 20	Πώληση		600x106,667=64.000	
	Υπόλοιπο	900x106,667= 96.000		
Ιανουάριος 31	Αγορά	300x130= 39.000		
	Σύνολα	1.200x112,5 = 135.000		
Φεβρουαριος 10			500x112,50=56.250	
	Υπόλοιπο	700x112,5=78.750		
Φεβρουάριος 20	Αγορά	400x140= 56.000		
	Σύνολα	1.100x122,5 = 134.750		
Φεβρουάριος 25	Πώληση		500x122,50=61.250	
	Σύνολα	2.200	255.000	1.600
				181.500

Υπόλοιπο 600x122,5=73.500

Μικτά κέρδη=απογραφή+αγορές 255.000 - απογραφή λήξεως 73.500 =
κόστος πωληθέντων 181.500 Πωλήσεις 255.000 ΜΚ = 73.500

Πίνακας Σύγκρισης Μεθόδου

Μέθοδοι	Μ.Σ.Ο.	FIFO	LIFO	Κ.Μ.Ο
Απογραφή	70.752	82.000	60.00	73.500
Κόστος	184.248	173.00	195.0	181.500
Μικτά κέρδη	70.752	82.000	60.000	73.500

Παρατηρούμε ότι σε περίοδο υψώσεως των τιμών

LIFO Απογραφή και κέρδη <Μ.Σ.Ο.<FIFO<Κ.Μ.Ο.

Μ.Σ.Ο. Απογραφή και κέρδη >LIFO<FIFO<Κ.Μ.Ο.

FIFO Απογραφή και κέρδη >Μ.ΛΟ.>LIFO>Κ.Μ.Ο.
Κ.Μ.Ο. Απογραφή και κέρδη <FIFO>LIFO>Μ.Σ.Ο.



2.2.3 Μπορεί μια επιχείρηση να αλλάξει μέθοδο αποτίμησης και ποιος τρόπος συμφέρει;

Όλες οι μέθοδοι ροής κόστους που αναπτύχθηκαν παραπάνω εφαρμόζονται στην πράξη. Καμιά απ'αυτές δεν μπορεί να διεκδικεί τα πρωτεία και να θεωρείται ως η "ορθότερη" ή η "καλλίτερη" μέθοδος. Γεννάται, λοιπόν, το σημαντικό ερώτημα ποια από τις μεθόδους αυτές πρέπει να επιλέγεται από την επιχείρηση στη συγκεκριμένη εκάστοτε περίπτωση. Κατά την επιλογή μιας από τις μεθόδους αυτές πρέπει να δίνεται ιδιαίτερη προσοχή στην επίδραση της στον ισο-λογισμό (αξία αποθεμάτων λήξεως), στο λ/σμό αποτελεσμάτων και στο φορολογητέο εισόδημα (κόστος πωλήσεων), καθώς επίσης στον καθορισμό των τιμών πωλήσεων.

Η έρευνα για την "καλλίτερη" μέθοδο αποτιμήσεως των αποθεμάτων είναι δύσκολο έργο, γιατί η αποτίμηση των αποθεμάτων (μενόντων και πωλημένων) έχει επίπτωση τόσο στον ισολογισμό όσο και στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως, οι δύο δε αυτές οικονομικές καταστάσεις προορίζονται για διαφορετικούς σκοπούς. Για το λ/σμό αποτελεσμάτων η αξία των αποθεμάτων αποσκοπεί στην αντιπαράθεση των εσόδων με το νόστος πωλήσεων. Στον ισολογισμό τα αποθέματα, μαζί με τα άλλα κυκλοφορούντα στοιχεία, θεωρούνται σαν ένα μέτρο της ικανότητας της επιχειρήσεως να αντιμετωπίζει τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της (ρευστότητα).

Η επιλογή, λοιπόν, μιας μεθόδου ροής ή η απόφαση αλλαγής της εφαρμοζόμενης μεθόδου αποτελεί σύνθετο πρόβλημα. Μολονότι η ορθή μέτρηση του αποτελέσματος πρέπει να είναι ο πρωταρχικός στόχος, είναι δύσκολο ν' αγνοηθεί η επίπτωση του φόρου εισοδήματος στην οικονομική θέση (και στη ρευστότητα) της επιχειρήσεως. Επίσης, στην επιδίωξη της ορθής μετρήσεως των αποτελεσμάτων δεν είναι ορθό να αγνοούνται τα κέρδη επί των αποθεμάτων.

Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους έχει το πλεονέκτημα της απεικονίσεως του κόστους σύμφωνα με τη φυσική ροή των αποθεμάτων. Μειονεκτεί όμως γιατί αφήνει περιθώρια προσωπικών χειρισμών (επιλογή των πωλούμενων) και γιατί είναι δυνατό να οδηγήσει σε εσφαλμένες αποφάσεις τιμολογήσεως των πλούμενων, θεωρώντας ότι τα ίδια εμπορεύματα έχουν διαφορετική αξία.

Οι επιμέρους μονάδες έχουν το ίδιο κόστος μόνο εφαρμόζοντας τη μέθοδο του μέσου σταθμικού κόστους. Το 99% των επιχειρήσεων χρησιμοποιούν ΜΣΚ (όταν υπάρχει διακύμανση τιμής). Η μέθοδος στηρίζεται στην υπόθεση ότι δεν πρέπει να γίνεται λογιστική παρακολούθηση των πωλούμενων αποθεμάτων, όπως λ.χ. όταν ο πελάτης αγοράζει ένα κιλό καρφιά ο λογιστής δεν είναι αναγκαίο να γνωρίζει από ποιο κιβώτιο ο πελάτης έτυχε να επιλέξει τα καρφιά. για να προσδιορίσει το μικτό κέρδος πωλήσεως. Αλλά μειονεκτεί η μέθοδος αυτή σε περιόδους πληθωρισμού, γιατί το προσδιοριζόμενο αποτέλεσμα από τις πωλήσεις δεν ανταποκρίνεται στις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς.

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 FIFO τείνει να τα μεγιστοποιεί. Η βαρύτητα που δίνεται στο λογαριασμό αποτελέσματα χρήσεως σε σύγκριση με τον ισολογισμό, οι υψηλοί ρυθμοί του πληθωρισμού και οι επιπτώσεις του φόρου εισοδήματος στην επιχείρηση (υψηλή φορολογία και αποστέρηση μετρητών) έχουν ωθήσει τις επιχειρήσεις στα τελευταία χρόνια, να στραφούν προς τη LIFO. που οδηγεί πλησιέστερα 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 αριθμο δείκτες 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 αποτιμήσεως των αποθεμάτων πρωταρχικός παράγων πρέπει να είναι η ρεαλιστική μέτρηση των αποτελεσμάτων. Επισημαίνεται πάντως ότι όλες οι μέθοδοι οδηγούν στα ίδια αποτελέσματα σε περιόδους που οι τιμές και τα κόστη παραγωγής παραμένουν σταθερά. Αλλά τέτοιες περιόδους είναι συνήθως σπάνιες, ενώ ο έρπων ή καλπάζων πληθωρισμός είναι σχεδόν μόνιμο φαινόμενο στη σύγχρονη οικονομία.

2.2.4 Η σημασία της «αρχής της συνέπειας» στην αποτίμηση των αποθεμάτων

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. Αν η βασική αυτή αρχή αγνοείτο στο καίριο θέμα της αποτιμήσεως των αποθεμάτων, η επιχείρηση θα είχε τη δυνατότητα να αυξομειώνει τα αποτελέσματα της

αλλάζοντας απλώς τις μεθόδους αποτιμήσεως των αποθεμάτων της. Αρχή της συνέπειας δεν υπαγορεύει στις επιχειρήσεις του ίδιου κλάδου να εφαρμόζουν όλες την ίδια μέθοδο αποτιμήσεως των αποθεμάτων, αλλά επιβάλλει στη συγκεκριμένη επιχείρηση να μην αλλάξει τις μεθόδους αποτιμήσεως των αποθεμάτων της στη διαδρομή των χρήσεων.

Χάρη στην αρχή αυτήν ο χρήστης των οικονομικών καταστάσεων είναι βέβαιος ότι η επιχείρηση ακολούθησε τις ίδιες λογιστικές μεθόδους που χρησιμοποίησε την προηγούμενη χρήση και συνεπώς ότι έχει τη δυνατότητα να κάνει διαχρονικές συγκρίσεις στα αποτελέσματα και τους ισολογισμούς της επιχείρησης.

Η αρχή της συνέπειας δε σημαίνει ότι η επιχείρηση δεν μπορεί ποτέ αλλάξει τις μεθόδους αποτιμήσεως των αποθεμάτων που εφαρμόζει. Η επιρρήση δικαιούται να επιλέξει άλλη μέθοδο στις περιπτώσεις που η μέθοδος αυτή ανταποκρίνεται περισσότερο στις παρούσες συνθήκες, αλλά υποχρεούται να αποκαλύψει την αλλαγή της μεθόδου και την επίπτωση της αλλαγής στα καθαρά αποτελέσματα της χρήσεως.

Τέλος σημειώνεται ότι και όταν ακόμη η επιχείρηση εφαρμόζει με συνέπεια τις μεθόδους αποτιμήσεως των αποθεμάτων, οι χρησιμοποιούμενες μέθοδοι τρέπουν να αποκαλύπτονται δια των οικονομικών καταστάσεων.

2.3 Διοίκηση Αποθεμάτων LOGISTICS και τυποποίηση των αποθεμάτων στα LOGISTICS

2.3.1 Logistics-Διοίκηση Αποθεμάτων – Γενικά

Logistics είναι ταυτόσημο του ελληνικού όρου Εφοδιαστική. Εφοδιαστική ή logistics ορίζεται η λειτουργία της επιχείρησης-και η επιστήμη- που ασχολείται με το σύνολο των δραστηριοτήτων για την παραγωγή, εξασφάλιση ή διαθεσιμότητα όλων των προσώπων ή μέσων που αποτελούν προϋπόθεση, συνοδευτική υποστήριξη ή εξασφάλιση των διαδικασιών ενός συστήματος.

Ο σχεδιασμός του συστήματος, και ειδικότερα ο στρατηγικός σχεδιασμός θα οδηγήσει την επιχείρηση στην λήψη πολύ σοβαρών αποφάσεων, που θα επιδράσουν καθοριστικά στην λειτουργικότητα, στην εκτέλεση των καθημερινών εργασιών της επιχείρησης(δυναμικότητα, παραγωγικότητα) θα διαμορφώσουν το τελικό κόστος και θα επηρεάσουν την κερδοφορία της επιχείρησης. Στην φάση αυτή κρίνονται, πολλές φορές τελεσίδικα, η βιωσιμότητα ή η επιτυχία ή η αποτυχία της επιχείρησης.

Οι στρατηγικές αποφάσεις που θα παρθούν αφορούν τις ακόλουθες ερωτήσεις:

- > Ποιες αποθήκες;
- > Θέση αποθηκών;
- > Διαχείριση αποθηκών;
- > Ιδιόκτητες ή ενοικιασμένες;
- > Μέγεθος αποθηκών;
- > Σύστημα αποθήκευσης;
- > Αποθήκη πρώτων υλών εργοστασίου, πολιτική;
- > Αποθήκη ετοιμών, πολιτική;
- > Τεχνολογία(επίπεδο αυτοματισμού);
- > Μέθοδος μεταφορών εργοστάσιο/ αποθήκη;
- > Μέθοδος διανομής αποθήκη/ πελάτες;

Τα αποθέματα αποτελούν την μεγαλύτερη επένδυση ενεργητικού για τους περισσότερους κατασκευαστές, χονδρέμπορους και λιανέμπορους. Οι έντονα ανταγωνιστικές αγορές των τελευταίων 20 χρόνων έχουν οδηγήσει σε πολλαπλασιασμό των προϊόντων, αφού οι εταιρίες προσπάθησαν να ικανοποιήσουν τις ανάγκες διαφορετικών τμημάτων της αγοράς. Ακόμα, σε πολλούς κλάδους οι πελάτες συνήθισαν

σε υψηλά επίπεδα διαθεσιμότητας προϊόντων. Για πολλές επιχειρήσεις, το αποτέλεσμα αποτελεί το 20% του ενεργητικού για ένα κατασκευαστή και περισσότερο από 50% του ενεργητικού για τους χονδρέμπορους και λιανέμπορους.

Επειδή το κεφαλαίο που επενδύθηκε σε αποθέματα πρέπει να συγκριθεί με άλλες επενδυτικές ευκαιρίες που είναι διαθέσιμες στην εταιρεία και επειδή το κόστος διαχείρισης αποθεμάτων αποτελεί παράγοντα άξιον προσοχής, η διοίκηση αποθεμάτων είναι μια σημαντική δραστηριότητα. Η διοίκηση πρέπει να γνωρίζει το κόστος διαχείρισης αποθεμάτων για να μπορεί να αποφασίζει το σχεδιασμό του συστήματος Logistics, τα επίπεδα υπηρεσιών προς τους πελάτες, τον αριθμό και την γεωγραφική θέση των κέντρων διανομής, τα επίπεδα αποθεμάτων, το που θα διατηρεί το απόθεμα, τα μέσα μεταφοράς, τα χρονοδιαγράμματα παραγωγής και την ελάχιστη παραγωγική ικανότητα. Για παράδειγμα, παραγγέλνοντας συχνότερα μικρές ποσότητες θα μειωθεί η επένδυση σε αποθέματα, αλλά θα οδηγήσει σε υψηλότερο κόστος παραγγελίας και περισσότερα μεταφορικά έξοδα. Είναι αναγκαίο να συγκριθούν οι οικονομίες στο κόστος διαχείρισης αποθέματος προς το αυξανόμενο κόστος παραγγελίας και μεταφοράς για να προσδιοριστεί το πώς επηρεάζει την κερδοφορία η απόφαση για μικρότερες παραγγελίες. Ο προσδιορισμός του κόστους διαχείρισης αποθεμάτων είναι σημαντικός για την αξιολόγηση των νέων προϊόντων, την αξιολόγηση των εκπτώσεων στις τιμές και αναφορές των κερδών.

Σε πολλές περιπτώσεις τα αποθέματα μπορούν να υπολογιστούν σαν το 35% του Ενεργητικού μιας επιχείρησης. Οι βελτιώσεις στην διοίκηση των αποθεμάτων μπορεί να απελευθερώσουν κεφάλαια για χρήση σε άλλες επενδύσεις. Ο δείκτης δυνατής απόδοσης για τέτοιες επενδύσεις είναι το "κόστος ευκαιρίας" που σχετίζεται με το απόθεμα. Ακόμα, το κόστος διαχείρισης που περιλαμβάνει την ασφάλιση, τους φόρους, το κόστος αποθήκευσης και το κόστος κινδύνου αποθέματος θα ανεβάσει το συνολικό κόστος διοίκησης αποθέματος σε ύψος 40% της αξίας του αποθέματος. Τα πιο σύγχρονα συστήματα παραγγελιών και τα προγράμματα ηλεκτρονικών υπολογιστών για διοίκηση αποθεμάτων είναι δυο τρόποι με τους οποίους μπορούν να μειωθούν τα επίπεδα αποθεμάτων. Μπορούν να επιτευχθούν οικονομίες από την μείωση του κόστους εργασίας που σχετίζεται με την διοίκηση αποθεμάτων και από την μείωση των ανεκτέλεστων παραγγελιών και του κόστους που σχετίζεται με αυτές. Ανεκτέλεστες θεωρούνται οι παραγγελίες, που δεν μπορούν να ολοκληρωθούν μέσα στον προκαθορισμένο χρονικό κύκλο της παραγγελίας.

2.3.2 Διοίκηση αποθεμάτων κάτω από καθεστώς βεβαιότητας

Η πολιτική αναπλήρωσης σε συνθήκες βεβαιότητας απαιτεί την εξισορρόπηση του κόστους παραγγελίας έναντι του κόστους διαχείρισης αποθεμάτων. Το κόστος παραγγελίας για προϊόντα που αγοράζονται από έναν εξωτερικό προμηθευτή περιλαμβάνουν:

- 1) το κόστος μεταβίβασης της παραγγελίας,
- 2) το κόστος παραλαβής του προϊόντος,
- 3) το κόστος της αποθήκευσης τους και
- 4) το κόστος που αφορά την προώθηση του τιμολογίου για πληρωμή.

Στις περιπτώσεις νέας αποθήκευσης σε δικές της τοπικές αποθήκες, το κόστος παραγγελίας μιας επιχείρησης τυπικά περιλαμβάνει:

1. το κόστος μεταβίβασης και επεξεργασίας της μεταφοράς αποθεμάτων,
2. το κόστος διαχείρισης του αποθέματος, αν είναι αποθηκευμένο ή το κόστος ξεκινήματος παραγωγής του και το κόστος διαχείρισης αν το προϊόν δεν βρίσκεται σε απόθεμα,
3. το κόστος παραλαβής σε μια τοπική αποθήκη και
4. το κόστος εγγράφων.

2.3.3 Τύποι Αποθεμάτων

Τα αποθέματα μπορούν να ταξινομηθούν στους ακόλουθους τύπους, ανάλογα με την αιτία συσσώρευσης τους:

Κυκλικά αποθέματα. Είναι αποθέματα που προκύπτουν από την διαδικασία αναπλήρωσης, και χρειάζονται για να καλύπτεται η ζήτηση σε συνθήκες βεβαιότητας, που υπάρχουν όταν η διοίκηση μπορεί να προβλέπει ακριβώς την ζήτηση και τις φορές αναπλήρωσης (χρόνος καθυστέρησης). Για παράδειγμα, αν ο ρυθμός πωλήσεων ενός προϊόντος είναι 20 μονάδες την ημέρα και ο χρόνος καθυστέρησης είναι 10 ημέρες δεν χρειάζεται απόθεμα πέρα από το κυκλικό, επειδή διατηρώντας σταθερή ζήτηση και χρόνο καθυστέρησης, οι παραγγελίες προγραμματίζονται να διανέμονται όταν πουληθεί και η τελευταία μονάδα.

Αποθέματα σε μεταφορά. Είναι τα προϊόντα που βρίσκονται σε πορεία μετακίνησης από μια εγκατάσταση σε μια άλλη. Θεωρούνται μέρος του κυκλικού αποθέματος αν και δεν είναι διαθέσιμα προς πώληση ή αποστολή παρά μόνο αν φθάσουν στον προορισμό τους. Για τον υπολογισμό του κόστους διαχείρισης αποθεμάτων, τα αποθέματα σε μεταφορά θεωρούνται σαν αποθέματα του τόπου (αφετηρίας) αποστολής τους.

Αποθέματα ασφαλείας. Τα αποθέματα αυτά, διατηρούνται εκτός των

κυκλικών αποθεμάτων εξαιτίας της αβεβαιότητας στη ζήτηση ή στους χρόνους καθυστέρησης. Αποτελούν ένα τμήμα του μέσου αποθέματος που κατανέμονται για να καλυφθούν βραχυχρόνιες αποκλίσεις στην ζήτηση και στους χρόνους καθυστέρησης (αναμονής). Το μέσο απόθεμα, σε έναν αποθηκευτικό χώρο ισούται με το μισό της ποσότητας παραγγελίας συν το απόθεμα ασφαλείας.

Στις περισσότερες περιπτώσεις, η διοίκηση πρέπει να είναι σε θέση να διαχειριστεί αποκλίσεις στην ζήτηση και στους χρόνους καθυστέρησης. Οι προβλέψεις δεν επαρκούν πάντα για να εκτιμηθεί η ζήτηση, η οποία σχεδόν ποτέ δεν είναι σταθερή.

Αποθέματα κερδοσκοπίας. Είναι αποθέματα που δεν διατηρούνται για να καλύψουν την παρούσα ζήτηση. Για παράδειγμα, ίσως να αγοράζονται πρώτες ύλες σε μεγαλύτερες ποσότητες από τις απαιτούμενες επειδή υπάρχουν προβλέψεις για ελλείψεις ή ανατιμήσεις των ειδών αυτών.

Νεκρά αποθέματα. Είναι μια ομάδα αντικειμένων για τα οποία δεν υπάρχει ζήτηση σε κάποια συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Αυτά τα αποθέματα πρέπει να αποσυρθούν είτε συνολικά από την επιχείρηση, είτε από κάποιους συγκεκριμένους αποθηκευτικούς χώρους.

2.3.4 Διοίκηση αποθεμάτων κάτω από καθεστώς αβεβαιότητας

Σπάνια είναι γνωστή η ζήτηση που θα υπάρχει για τα προϊόντα μιας επιχείρησης. Η ακρίβεια των προβλέψεων επηρεάζεται από παράγοντες όπως οικονομικές συνθήκες, ανταγωνισμός, αλλαγές στους κυβερνητικούς κανονισμούς, αλλαγές στην αγορά και στα καταναλωτικά πρότυπα. Επίσης οι κύκλοι παραγγελιών ίσως να μην είναι σταθεροί. Έτσι η διοίκηση μπορεί να επιλέξει είτε να διατηρεί μεγαλύτερα αποθέματα με την μορφή αποθεμάτων ασφαλείας ή να ρισκοκινδυνεύσει μια πιθανή απώλεια εσόδων από τις πωλήσεις εξαιτίας ελλείψεων στα κέντρα διανομής. Έτσι, πρέπει να μελετηθεί μια ακόμα αντιστάθμιση κόστους: το κόστος διαχείρισης αποθεμάτων έναντι του κόστους ελλείψεων.

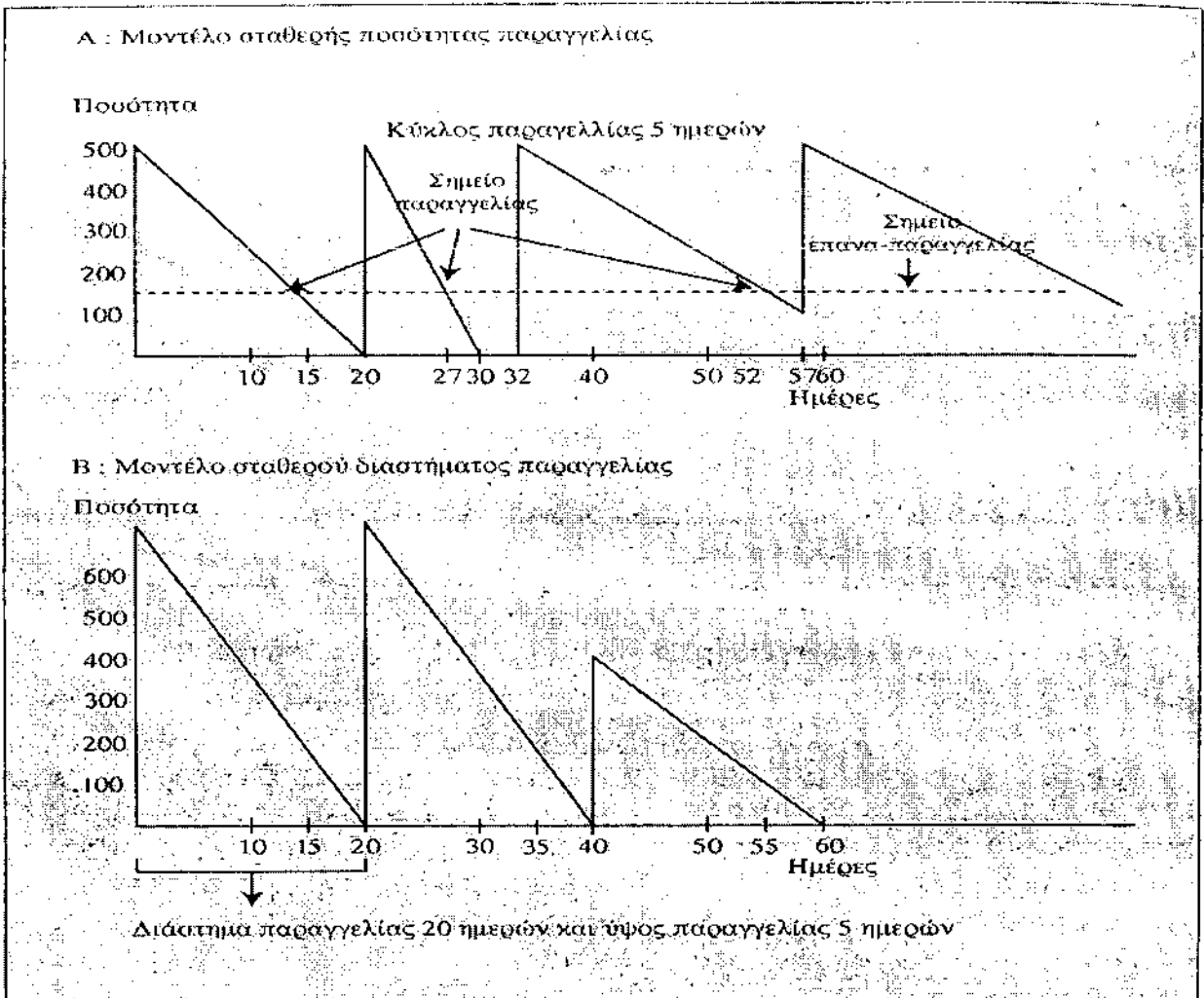
Οι αβεβαιότητες που σχετίζονται με τη ζήτηση και τους χρόνους καθυστέρησης οδηγούν τα διοικητικά στελέχη στο να εστιάζουν την προσοχή τους στο "πότε" να παραγγέλνουν και όχι στην ποσότητα παραγγελίας, που είναι σημαντική επειδή ακριβώς επηρεάζει τον αριθμό των παραγγελιών και συνεπώς τον αριθμό των φορών που η επιχείρηση είναι εκτεθειμένη σε πιθανές ελλείψεις. Το σημείο στο οποίο μια παραγγελία τοποθετείται, είναι ο προσδιοριστικός παράγοντας της μελλοντικής δυνατότητας της εταιρείας να ανταποκριθεί στην ζήτηση.

Μια μέθοδος που χρησιμοποιείται για τον έλεγχο αποθεμάτων κάτω από συνθήκες αβεβαιότητας είναι το "μοντέλο σταθερού σημείου παραγγελίας, σταθερής ποσότητας παραγγελίας". Με αυτή την μέθοδο, γίνεται παραγγελία όταν το απόθεμα φθάσει σε ένα προκαθορισμένο ελάχιστο επίπεδο που χρειάζεται για να καλύψει την ζήτηση στην χρονική διάρκεια του κύκλου παραγγελίας.

Αντίθετα το "μοντέλο σταθερού διαστήματος παραγγελίας" συγκρίνει τα τωρινά αποθέματα με την προβλεπόμενη ζήτηση και τοποθετεί μια παραγγελία για την αναγκαία ποσότητα σε έναν τακτικό προκαθορισμένο χρόνο. Αυτή η μέθοδος διευκολύνει μεταξύ τον συνδυασμό παραγγελιών διαφόρων προϊόντων από έναν προμηθευτή και οδηγεί σε ποσοτικές εκπτώσεις και εξοικονομήσεις στα έξοδα μεταφορές. Το Σχήμα παρουσιάζει τις δύο μεθόδους.

Στο Τμήμα Α του Σχήματος φαίνεται ότι οι παραγγελίες γίνονται στις ημέρες 15, 27 και 52, σύμφωνα με το μοντέλο σταθερού σημείου παραγγελίας, σταθερής ποσότητας παραγγελίας.

Αντίθετα με την μέθοδο σταθερού διαστήματος παραγγελίας (Τμήμα Β), οι παραγγελίες τίθενται σε διαστήματα 20 ημερών στις ημέρες 15, 35 και 55 και χρειάζεται να προβλεφθεί η ζήτηση για τις ημέρες 20-40, στην ημέρα 15, για τις ημέρες 40-60 στην ημέρα 35 κλπ. Το σύστημα σταθερών διαστημάτων είναι πιο ευέλικτο και επιτρέπει στην διοίκηση να μελετήσει αλλαγές στις πωλήσεις και να κάνει προβλέψεις για την ζήτηση.

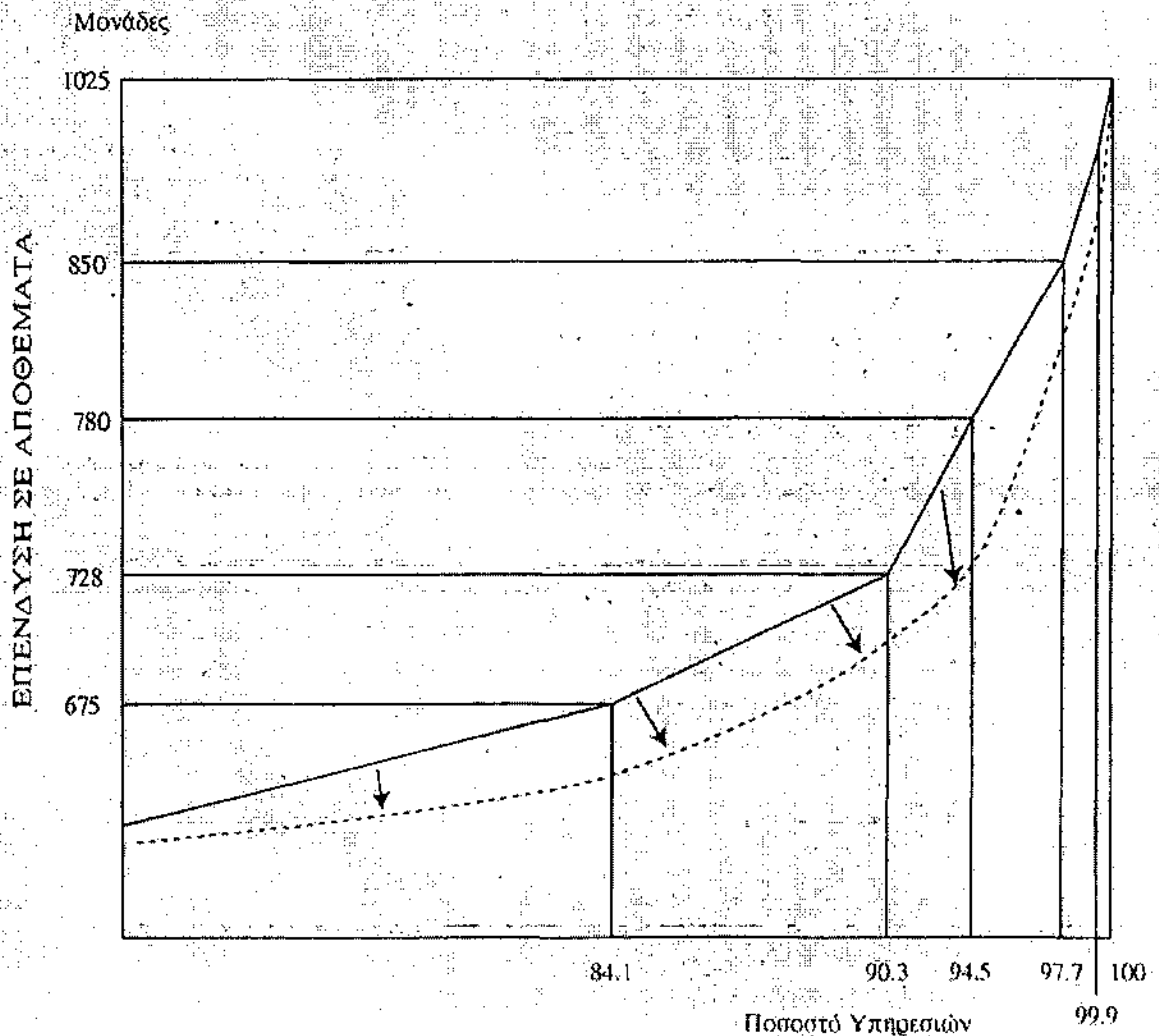


Σχήμα : Διοίκηση Αποθεμάτων Κάτω Από Αβεβαιότητα

2.3.5 Αποθέματα και εξυπηρέτηση πελατών

Η δημιουργία ενός επιπέδου υπηρεσιών, άρα και μιας πολιτικής αποθεμάτων ασφαλείας είναι θέμα που εναπόκειται στην κρίση της διοίκησης. Οι παράγοντες που πρέπει να εξετάσει η διοίκηση συμπεριλαμβάνουν τις σχέσεις των πελατών και την ικανότητα της επιχείρησης να υποστηρίζει συνεχή παραγωγή.

Σε πολλές οικονομικές μονάδες, βελτιώνεται το επίπεδο εξυπηρέτησης πελατών με την προσθήκη αποθεμάτων ασφαλείας, επειδή το κόστος διαχείρισης αποθεμάτων δεν υπολογίζεται από την επιχείρηση ή έχει προσδιοριστεί σε χαμηλότερο από το πραγματικό επίπεδο. Το Σχήμα παρουσιάζει διαγραμματικά την σχέση μεταξύ επιπέδου υπηρεσιών προς τους πελάτες και επένδυσης σε αποθέματα.



Σχήμα : Σχέση Μεταξύ Επένδυσης σε Αποθέματα και Επιπέδων

Αν και τα μεγέθη επένδυσης σε αποθέματα διαφέρουν από κατάσταση σε κατάσταση, ισχύουν οι σχέσεις που φαίνονται στο παράδειγμα. Όσο το επίπεδο εξυπηρέτησης πλησιάζει στο 100%, τα επίπεδα υπηρεσιών αυξάνονται δυσανάλογα. Είναι προφανές ότι τα επίπεδα υπηρεσιών προς τους πελάτες δεν αυξάνονται μονάχα από μια πρόσθεση στα αποθέματα. Είναι σαφής η ανάγκη ανάπτυξης ενός επαρκούς κόστους διαχείρισης αποθεμάτων για να χρησιμοποιηθεί στον σχεδιασμό.

Ένας τρόπος επίλυσης αυτού του προβλήματος είναι η υποκατάσταση του κόστους μεταφοράς του κόστους διαχείρισης αποθεμάτων για να βελτιωθεί το επίπεδο εξυπηρέτησης πελατών. Μια άλλη δυνατότητα είναι να αναγνωριστούν οι μεγάλες διαφορές στα επίπεδα ζήτησης και η απόκλιση στην ζήτηση που σχετίζεται με κάθε προϊόν. Γενικά η οικονομικότερη πολιτική είναι να αποθηκεύονται τα αντικείμενα μεγαλύτερου όγκου σε λιανεμπορικές εγκαταστάσεις, τα μεσαίου και μεγάλου όγκου σε χονδρεμπορικές εγκαταστάσεις και τα αργά κινούμενα αντικείμενα σε κεντρικές εγκαταστάσεις, που μπορούν να είναι κέντρα διανομής και αποθήκες εργοστασίων. Αυτός ο τύπος πολυ-επίπεδης διαδικασίας αποθήκευσης αναφέρεται σαν "ανάλυση ABC" που θα αναλυθεί αργότερα, σ' αυτό το κεφάλαιο. Η διακεκομμένη γραμμή του Σχήματος 8.4 δείχνει το πως η σχέση μεταξύ εξυπηρέτησης πελατών και επένδυσης αποθεμάτων μπορεί να μετακινηθεί με την χρήση αυτών των στρατηγικών.

2.3.6 Χρονοδιάγραμμα παραγωγής

Σε πολλές περιπτώσεις αλλαγής πολιτικών στα Logistics, ειδικότερα αυτές που μειώνουν τα επίπεδα αποθεμάτων, προκαλούνται σημαντικές αυξήσεις στο συνολικό κόστος παραγωγής που είναι πέρα από τον έλεγχο της διοίκησης κατασκευής. Για παράδειγμα, η επιχείρηση ΠΑΚΥ, είχε ένα τμήμα λειτουργιών παραγωγής που κατασκεύαζε και διένειμε προϊόντα για τα διάφορα τμήματα marketing της επιχείρησης στην συνέχεια η λειτουργία των Logistics λάμβανε μια πρόβλεψη πωλήσεων από το marketing και με δεδομένες τις πολιτικές αποθεμάτων και τον στόχο της ελαχιστοποίησης του συνολικού κόστους των Logistics καθόριζε στο τμήμα κατασκευής τον αριθμό των μονάδων που θα παρήγαγε. Έπειτα το τμήμα παραγωγής παρουσίαζε το χρονοδιάγραμμα παραγωγής.

Το σύστημα, όμως, είχε και αδυναμίες. Η απόδοση της παραγωγής κρινόταν με σύγκριση του πραγματικού κόστους παραγωγής προς το κόστος που προέκυπτε από τον πολλαπλασιασμό των διαφόρων μονάδων που παρήχθησαν επί το πρότυπο κόστος παραγωγής κάθε προϊόντος.

Το πρότυπο κόστος αποτελείται από άθροισμα των εξόδων :

- 1) άμεσων υλικών,
- 2) άμεσης εργασίας,
- 3) μεταβλητών γενικών βιομηχανικών εξόδων και
- 4) σταθερών γενικών βιομηχανικών εξόδων.

Στα γενικά έξοδα συμπεριλαμβάνονται το κόστος έναρξης παραγωγής κάθε ενός από τα προϊόντα (αθροιστικά) διαιρούμενο με τον αριθμό των μονάδων που θα παραχθούν σε ετήσια βάση.

Τα Logistics, μπορεί να επηρεάζουν τον αριθμό των ενάρξεων παραγωγής όμως το πρότυπο κόστος παραμένει αμετάβλητο σε όλη την διάρκεια του έτους και δεν παρουσιάζει αυτή την εναλλαγή. Μια λύση, που μπορεί να υπάρξει είναι η διατήρηση δύο διαφορετικών πρότυπων κόστους για κάθε προϊόν. Το ένα είναι το μεταβλητό ανά μονάδα, με μια έναρξη παραγωγής για όλα τα προϊόντα και το άλλο ένα πρότυπο κόστος έναρξης για κάθε προϊόν.

Μια πολιτική των Logistics που μειώνει το κόστος, ελαττώνοντας το κόστος έναρξης παραγωγής οδηγεί σε μικρότερα κέρδη. Γι' αυτό τον λόγο, οι υπεύθυνοι των Logistics πρέπει να είναι ενήμεροι για τις επιπτώσεις των αποφάσεων τους στις λειτουργίες της κατασκευής και να μελετούν τις σχετικές αλλαγές στο κόστος κατασκευής, όταν αξιολογούν πολιτικές στα Logistics.

2.3.7 Αποτελέσματα Ορθής Διοίκησης Αποθεμάτων

Η αναγνώριση των τομέων προβλημάτων είναι το πρώτο βήμα για τον προσδιορισμό του που υπάρχουν δυνατότητες για την βελτίωση της απόδοσης των Logistics.

Με κακή διοίκηση αποθεμάτων συνδέονται τα ακόλουθα συμπτώματα:

1. Αύξηση του αριθμού των εκκρεμών παραγγελιών.
2. Αύξηση των απαιτούμενων χρημάτων σε αποθέματα, ενώ οι εκκρεμείς παραγγελίες παραμένουν σταθερές.
3. Υψηλός δείκτης ταχύτητας κυκλοφορίας πελατών.
4. Αύξηση των παραγγελιών που ακυρώνονται.
5. Περιοδική έλλειψη επαρκούς αποθηκευτικού χώρου.
6. Μεγάλη διακύμανση στη ταχύτητα κυκλοφορίας αποθεμάτων μεταξύ των κέντρων διανομής και μεταξύ των σπουδαιότερων αντικειμένων του αποθέματος.
7. Κακές σχέσεις με τους μεσάζοντες, όπως προκύπτουν από ακυρώσεις συνεργασιών και μείωση στις παραγγελίες.
8. Μεγάλες ποσότητες απολεσθέντων αντικειμένων.

Σε πολλές περιπτώσεις τα επίπεδα αποθεμάτων μπορούν να μειωθούν με ένα ή περισσότερα από τα παρακάτω βήματα:

1. Πολυ-επίπεδος σχεδιασμός αποθεμάτων παράδειγμα τέτοιου σχεδιασμού είναι η ανάλυση ABC

2. Ανάλυση των χρόνων παράδοσης. Αυτό ίσως οδηγήσει σε αλλαγές ή νέες διαπραγματεύσεις με τους μεταφορείς.

3. Έλλειψη απωλειών και χαμηλής κυκλοφορίας προϊόντων.

4. Ανάλυση του μεγέθους συσκευασίας και της δομής των εκπτώσεων.

5. Εξέταση των διαδικασιών επιστροφών προϊόντων.

6. Ενθάρρυνση / αυτοματοποίηση της υποκατάστασης προϊόντων.

7. Εγκατάσταση ενός συστήματος επισκόπησης επαναπαραγγελιών

8. Μέτρηση των δεικτών συμπλήρωσης ανά μονάδα διατήρησης αποθεμάτων (Stock-Keeping unit, SKU).

9. Ανάλυση των χαρακτηριστικών ζήτησης των πελατών.

10. Ανάπτυξη ενός επίσημου σχεδίου πωλήσεων και πόρων ζήτησης με μια προκαθορισμένη λογική.

Σε πολλές οικονομικές μονάδες η καλύτερη μέθοδος μείωσης της επένδυσης σε αποθέματα, είναι η μείωση του χρόνου του κύκλου παραγγελίας με την χρησιμοποίηση βελτιωμένων συστημάτων διαδικασίας παραγγελιών. Αν ο κύκλος παραγγελίας που ήδη προσφέρεται στους πελάτες είναι ικανοποιητικός, ο χρόνος που μπορεί να εξοικονομηθεί στην μεταβίβαση της παραγγελίας, στην καταχώρηση της και στην επεξεργασία, μπορεί να αξιοποιηθεί για τον σχεδιασμό αποθεμάτων. Το αποτέλεσμα θα είναι μια αξιοσημείωτη μείωση των αποθεμάτων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

3.1 Ορισμός και στόχοι της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως

Η Γενική ή Χρηματοοικονομική Λογιστική (General or Financial Accounting) αποσκοπεί στην παρακολούθηση των σχέσεων της οικονομικής μονάδας προς τους τρίτους και στον προσδιορισμό των εσόδων και εξόδων συγκεντρωτικά, ώστε να καθίσταται δυνατός ο προσδιορισμός του συνολικού αποτελέσματος¹. Ειδικότερα η γενική λογιστική αποσκοπεί:

- στην παρακολούθηση των συναλλαγών της οικον. μονάδας με τους τρίτους,
- στη συγκέντρωση των ολικών εσόδων και εξόδων,
- στον προσδιορισμό του ολικού αποτελέσματος της οικον. μονάδας,
- στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων,
- στον εσωτερικό έλεγχο της διαχείρισεως,
- στην κατάρτιση των φορολογικών δηλώσεων.

Οι λ/σμοί της γενικής λογιστικής καταλαμβάνουν τις ομάδες 1-8 του Σχεδίου Λογαριασμών του Ε.ΓΛΣ και λειτουργούν σε ανεξάρτητο κύκλωμα, δηλαδή χρεώνονται και πιστώνονται μόνο μεταξύ τους και απαγορεύεται η χρέωση ή πίστωση αυτών με πίστωση ή χρέωση λ/σμών των ομάδων 9 και 10.

Η αναλυτική λογιστική έρχεται να συμπληρώσει τη 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.

Οι βασικοί στόχοι της αναλυτικής λογιστικής είναι:

- Η εξεύρεση του κόστους των βασικών λειτουργιών και των

υποδιαίρέσεών τους (κέντρα κόστους) της οικονομικής μονάδας.

- Η εξεύρεση του κόστους των παραγόμενων προϊόντων κατά κατηγορία και είδος.

- Η εξεύρεση των μικτών αποτελεσμάτων κατά κατηγορία και κατ' είδος πωλούμενων αποθεμάτων και

- Η αναλυτική λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων κατά κατηγορία και κατ' είδος, ποσότητα και αξία.

Αναλυτικότερα οι σκοποί της αναλυτικής λογιστικής είναι:

α. Ο αναλυτικός προσδιορισμός του κόστους των βασικών λειτουργιών, των υπολειτουργιών και των λειτουργικών μονάδων της οικον. μονάδας.

β. Ο προσδιορισμός του κόστους των αγαθών που αγοράζονται και των έτοιμων και ενδιάμεσων προϊόντων και υπηρεσιών που παράγονται, στην τελευταία ποιοτική ή άλλης φύσεως υποδιαίρεση και για κάθε φάση ή στάδιο επεξεργασίας.

γ. Ο προσδιορισμός των μικτών και καθαρών αναλυτικών αποτελεσμάτων για κάθε είδος ή ομάδα προϊόντων, για κάθε τμήμα ή κλάδο εκμεταλλεύσεως, για κάθε φορέα ευθύνης, γεωγραφική περιοχή πωλήσεων, κ.λπ.

δ. Ο έλεγχος της αποδοτικότητας των φορέων διοικητικής εξουσίας, αρμοδιότητας και ευθύνης, δια της συγκρίσεως του έργου που πραγματοποιείται με το αντίστοιχο του προγράμματος δράσεως.

ε. Ο προσδιορισμός αναλυτικών βραχύχρονων αποτελεσμάτων,

στ. Ο προσδιορισμός των διάφορων κατηγοριών ειδών κόστους, κατάλληλου για τη λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων και

ζ. Η αναλυτική παρακολούθηση των αποθεμάτων.

3.2 Σχέση αποθήκης με Αναλυτική Λογιστική

Η συνολική κίνηση της αποθήκης απεικονίζεται στο Βιβλίο Αποθήκης που είναι το σύνολο των λογαριασμών με τους οποίους παρακολουθείται η διακίνηση των αποθεμάτων της επιχειρήσεως κατ' είδος, ποσότητα και αξία και κατά αποθηκευτικό χώρο. Δηλαδή είναι σαν ένα αναλυτικό καθολικό των οικείων πρωτοβάθμιων και δευτεροβάθμιων λογαριασμών αποθεμάτων, όπου μπορεί να καταρτίζονται και αναλυτικά ισοζύγια.

Η αποθήκη αντικατοπτρίζεται στη λογιστική με κάποιους λογαριασμούς της ομάδας 9 μέσα από μια διαδικασία κλεισίματος των λογαριασμών αυτών ώστε να έχουμε το τελικό αποτέλεσμα.

Αναλυτική λογιστική και βιβλίο αποθήκης.

- Στοιχεία λογιστικής.

Στους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 94 παρακολουθούνται τα κάθε είδους, μορφής και κατηγορίας αποθέματα της οικονομικής μονάδας, είτε προέρχονται από αγορά, είτε παράγονται από την ίδια τη μονάδα.

Ο λογαριασμός 94 αναπτύσσεται σε υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς, στους οποίους παρακολουθούνται οι κατηγορίες των αποθεμάτων της ομάδας 2 της γενικής λογιστικής. Η αναλυτική λογιστική αναλύει παραπέρα τις γενικές κατηγορίες των αποθεμάτων κατά τρόπο που να ανταποκρίνονται καλύτερα στην εξυπηρέτηση των αναγκών της κοστολόγησης, του προσδιορισμού των βραχύχρονων αποτελεσμάτων, της των αποτελεσμάτων κατά κλάδους ή κέντρα δραστηριότητα; η ης και του ελέγχου των αποθεμάτων που αποβλέπει στην αποτελεσματική διαχείριση τους.

Το τελευταίο όριο ανάλυσης των υπολογαριασμών του 94 είναι η μερίδα αποθήκης, στην οποία παρακολουθείται η τελευταία υποδιαίρεση της συγκεκριμένης κατηγορίας αποθέματος, όπως π.χ. στα εμπορεύματα, η μερίδα αποθήκης αντιπροσωπεύει το είδος, ενδεχόμενα δε και την ποιότητα. Η τελευταία υποδιαίρεση κάθε κατηγορίας αποθεμάτων υπαγορεύεται, είτε από διαχειριστικές και κοστολογικές ανάγκες, είτε από υποχρεωτικής εφαρμογής κανόνες δικαίου.

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

Οι λογαριασμοί της τελευταίας υποδιαίρεσης των αποθεμάτων τηρούνται κατά ποσότητα και αξία. Εξαίρεση από τον κανόνα αυτό είναι δυνατό να γίνεται για ορισμένες κατηγορίες αναλώσιμων υλικών που θεωρούνται ότι αναλώνονται αμέσως με την παραλαβή τους. Τα αναλώσιμα αυτά υλικά είναι δυνατό να παρακολουθούνται, είτε στο σύνολο τους, είτε κατά ομάδες, μόνο κατά αξία.

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

Με την λογιστική παρακολούθηση της ποσοτικής διακίνησης κάθε αποθέματος εξασφαλίζεται η διαρκής ποσοτική απογραφή των αποθεμάτων, δηλαδή εξασφαλίζεται σε κάθε στιγμή η ακριβής γνώση του ποσοτικού υπολοίπου κατά μερίδα αποθήκης.

Πως γίνεται η λογιστικοποίηση των εγγραφών.

Η ενημέρωση των λογαριασμών αποθεμάτων σύμφωνα με τις περιπτώσεις 10 έως 14 της παραγρ. 5.225 του Ε.Γ.Λ.Σ. γίνονται με τρεις διαφορετικούς τρόπους, ως εξής:

α) Πρώτα με τη γενική λογιστική και σε δεύτερη φάση με την αναλυτική λογιστική.

β) Πρώτα με την αναλυτική λογιστική και σε δεύτερη φάση με τη γενική λογιστική.

γ) Με την ταυτόχρονη ενημέρωση και των δύο τομέων της λογιστικής.

α. Περίπτωση πρώτη:

Η πορεία των εγγραφών αρχίζει από τη γενική λογιστική. Στην περίπτωση αυτή οι αναλυτικοί λογαριασμοί των αποθηκών τηρούνται στη γενική λογιστική (ομάδα 2) και ενημερώνονται, κατά ποσότητα και αξία με την αρχική απογραφή και τις αγορές, και μόνο κατά ποσότητα με τις αναλώσεις, τις πωλήσεις και τις εσωτερικές διακινήσεις. Σε δεύτερη φάση, στο τέλος κάθε ημέρας ή κάθε εβδομάδας ή κάθε μήνα το αργότερο, τα δεδομένα της κινήσεως των αποθηκών της γενικής λογιστικής μεταφέρονται στην αναλυτική λογιστική συγκεντρωτικά κατά ποσότητα και αξία, δηλαδή μεταφέρεται η απογραφή στην αρχή της χρήσεως

και περιοδικά, μεταφέρονται οι αγορές, οι βιομηχανοποιήσεις, οι πωλήσεις (κόστος πωλούμενων) και οι εσωτερικές διακινήσεις, καθώς και οι αντιλογισμοί και μειώσεις των σχετικών λογαριασμών. Κατά τις μεταφορές αυτές κινούνται οι εξής λογαριασμοί:

-Με την αρχική απογραφή χρεοπιστώνεται ο 94, με πίστωση του 90.

-Με τις αγορές χρεώνεται ο 94, με πίστωση του 90 ή 91.

-Με το κόστος πωλημένων πιστώνεται ο 94, με χρέωση του 96.

-Με τις βιομηχανοποιήσεις πιστώνεται ο 94, με χρέωση του 92 ή 93.

-Με τις εσωτερικές διακινήσεις χρεοπιστώνεται ο 94, ενδεχομένως δε και ο 99.

-Με τους αντιλογισμούς και τις μειώσεις (π.χ.εκπτώσεις αγορών ή διορθώσεις κ.λ.π.) πιστώνεται ο 94 με χρέωση του 90 ή 91 ή 93 ή 94 ή 96 ή 99 ή χρεώνεται ο 94 με πίστωση του 92 ή 93 ή 96 ή 99.

β. Περίπτωση δεύτερη

Η πορεία των εγγραφών αρχίζει από την αναλυτική λογιστική. Στην περίπτωση αυτή οι αναλυτικοί λογαριασμοί των αποθηκών τηρούνται κατά ποσότητα και αξία στην αναλυτική λογιστική, όπου λογιστικοποιούνται τα πρωτογενή παραστατικά κινήσεως των αποθεμάτων (απογραφή, αγορές, βιομηχανοποιήσεις, πωλήσεις, διακινήσεις).

Κατά την λογιστικοποίηση των παραστατικών απογραφής (δελτίο ή βιβλίο απογραφής) και αγορών χρεώνονται αναλυτικά οι λογαριασμοί των αποθεμάτων (94) με πίστωση του 90. Τυχόν κονδύλια που δεν ενσωματώνονται στο κόστος αποθεμάτων, όπως π.χ. ο Φ.Π.Α., τα οποία περιλαμβάνονται στα παραστατικά αγορών, δεν καταχωρούνται στην αναλυτική λογιστική.

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

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

-Με τις αγορές «μετρητοίς» χρεώνεται υπολογαριασμός του 50 με την ονομασία «αγορές μετρητοίς» με τη συνολική αξία των παραστατικών και πιστώνεται ο λογαριασμός του ταμείου.

Με τις αγορές «επί πιστώσει» χρεώνεται ο υπολογαριασμός του 50 με την ονομασία «αγορές επί πιστώσει» με τη συνολική αξία των παραστατικών και πιστώνονται οι αναλυτικοί λογαριασμοί των προμηθευτών.

-Τουλάχιστον στο τέλος κάθε μήνα. με πίστωση των υπολογαριασμών του 50 «αγορές μετρητοίς» και «αγορές επί πιστώσει», ο οποίος λειτουργούν ως ενδιάμεσοι, χρεώνονται οι λογαριασμοί αποθεμάτων της ομάδας 2 και ενδεχόμενα άλλοι λογαριασμοί για τυχόν κονδύλια που δεν ενσωματώνονται στο κόστος αποθεμάτων (π.χ. ο 54.00 για το Φ.Π.Α. αγορών πρώτων υλών).

Με αυτή ή οποιαδήποτε άλλη διαδικασία γίνεται η ενημέρωση των λογαριασμών π.χ. για τις εκπτώσεις αγορών ή τους αντιλογισμούς.

γ. Περίπτωση Τρίτη:

Η ενημέρωση των λογαριασμών, αποθεμάτων με την αρχική απογραφή και τις αγορές (καθώς και με τις εκπτώσεις - αντιλογισμούς) γίνεται ταυτόχρονα στους δυο τομείς της λογιστικής. Η εφαρμογή αυτής της διαδικασίας ενημέρωσης προϋποθέτει ότι για τις λογιστικές καταχωρήσεις χρησιμοποιούνται ηλεκτρονικοί υπολογιστές.

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

αναλυτικής λογιστικής, με τη βοήθεια κατάλληλων προγραμμάτων του ηλεκτρονικού υπολογιστή.

Οι τρόποι απεικόνισης των αγορών στους : λογαριασμούς της γενικής και της αναλυτικής λογιστικής, οι οποίοι περιγράφονται στις παραπάνω περιπτώσεις, αποτελούν εναλλακτικές λύσεις του προβλήματος του αυξημένου κόστους που δημιουργούν οι διπλές καταχωρήσεις στο σύστημα της αυτόνομης αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης. Οι τρόποι αυτοί, οι οποίοι αποβλέπουν στη μείωση του λειτουργικού κόστους της αυτονομίας, επιλέγονται από κάθε οικονομική μονάδα με κριτήριο τις ιδιαίτερες συνθήκες λειτουργίας της.

3.3 Λειτουργία και συνδεσμολογία των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως με διευκρινίσεις στην ορολογία και στο περιεχόμενό τους

Υποχρεωτικοί Λογαριασμοί Ομάδας 9

Στην περίπτωση λειτουργίας συστήματος αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως στο κλειστό λογιστικό κύκλωμα της ομάδας 9, η οικονομική μονάδα είναι υποχρεωμένη να αναπτύξει τους λογαριασμούς που κατά την κρίση της εξυπηρετούν τις ανάγκες της, κάτω από τους ακόλουθους υποχρεωτικούς πρωτοβάθμιους λογαριασμούς:

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

Η οικονομική μονάδα δεν είναι υποχρεωμένη να χρησιμοποιήσει όλους τους παραπάνω 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. Έτσι π.χ. αν η οικονομική μονάδα, πριν από τη συγκέντρωση του κόστους κατά κέντρα ή θέσεις κόστους, επιθυμεί την ανακατάταξη του κατά διάφορο τρόπο, είναι υποχρεωμένη να αναπτύξει τους αντίστοιχους λογαριασμούς ανακατατάξεως κάτω από τον πρωτοβάθμιο λογαριασμό 9

Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί 90-91 είναι δυνατό να ενημερώνονται συγκεντρωτικά με οποιοδήποτε τρόπο (π.χ. από τα συγκεντρωτικά αριθμητικά στοιχεία των ισοζυγίων των αναλυτικών λογαριασμών τους), με την προϋπόθεση ότι η ενημέρωση αυτή θα γίνεται τουλάχιστο κάθε μήνα. Με την ευχέρεια της ενημέρωσεως αυτής παρέχεται στις οικονομικές μονάδες η δυνατότητα να λειτουργούν στους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς των 90-99 σαν πρωτοβάθμιους και με τους υπολογαριασμούς τους να εξασφαλίζουν μεγαλύτερες αναλύσεις.

Ο λογαριασμός 94 αναλύεται σε υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους-τριτοβάθμιους λογαριασμούς, αντίστοιχους των πρωτοβαθμίων και, κατά περίπτωση, των τριτοβάθμιων υποχρεωτικών λογαριασμών της ομάδας 2.

Κάθε οικονομική μονάδα, ανεξάρτητα από το σύστημα αναλυτικής λογιστικής που εφαρμόζει, είναι υποχρεωμένη να διαμορφώνει τους υπολογαριασμούς των 92 και 93 κατά τρόπο που να εξασφαλίζονται οι ακόλουθες πληροφορίες:

α. Η διαμόρφωση του κόστους κατά λειτουργία, η οποία εξασφαλίζεται με τους υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς:

- 92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής
- 92.01 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας
- 92.02 Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως
- 92.03 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως.

β. Η ανάλυση του κόστους των ενδιάμεσων και τελικών φορέων (προϊόντων ή υπηρεσιών) στα βασικά του στοιχεία, που είναι: τα υλικά, τα έξοδα κατεργασίας ή παραγωγής, με δυνατότητα αναλύσεως τους σε στοιχεία κατ' είδος (έξοδα κατ' είδος).

Η συγκέντρωση του κόστους της χρηματοοικονομικής λειτουργίας στο λογαριασμό 92.04 είναι δυνατή. Η οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα να συγκεντρώνει στο λογαριασμό 92.04, είτε ολόκληρο το κόστος της χρηματοοικονομικής λειτουργίας με την προϋπόθεση του διαχωρισμού των χρεωστικών τόκων και λοιπών συναφών εξόδων από το λοιπό κόστος της λειτουργίας αυτής, είτε μόνο τους χρεωστικούς τόκους και τα συναφή έξοδα, οπότε το λοιπό κόστος της λειτουργίας αυτής συγκεντρώνεται στο λογαριασμό 92.01 μαζί με το κόστος της διοικητικής λειτουργίας.

ΠΡΟΑΙΡΕΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΑΝΑΚΑΤΑΤΑΞΗ ΕΞΟΔΩΝ - ΑΓΟΡΩΝ ΚΑΙ ΕΣΟΔΩΝ	95 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ	97 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΕΩΣ ΚΑΙ ΚΑΤ/ΣΜΟΥ	99 ΕΣΩΤΕΡΙΚΕΣ ΔΙΑΣΥΝΔΕΣΗΣ

αποτελεί τις εξής ανάγκες:
 Την κατάταξη των εξόδων και εσόδων κατά τρόπο διαφορετικό της γ.λ. α.λ.
 Την ομαδοποίηση των έμμεσων εσόδων για την κατανομή τους με κοινό κριτήριο
 Την εξεύρεση βραχύχρονων αποτελεσμάτων στα πλαίσια της α.λ.

Παρακολουθούνται:
 • Οι αποκλίσεις του πραγματικού από το πρότυπο κόστος

Παρακολουθούνται:
 • Οι διαφορές μεταξύ των εξόδων που καταχωρήθηκαν στη γ.λ. και εκείνων που ενσωματώθηκαν στο κόστος στην α.λ.
 • Ομοίως οι διαφορές εσόδων
 • Οι διαφορές που προκύπτουν κατά τον καταλογισμό του λειτουργικού κόστους στα τελικά προϊόντα

Χρησιμοποιείται με σκοπό:
 • Είτε συνδέσμου μεταξύ των αναγκών ημερολογίων της α.λ. του ίδιου υποκαταστήματος ή εργοστασίου (διάμεσοι λ/σμοί)
 • Είτε συνδέσμου μεταξύ εργοστασίων ή υποκαταστημάτων της επιχείρησης (αντικρυσζόμενοι λ/σμοί)

Σημείωση: Οι λ/σμοί αυτοί είναι προαιρετικής τηρήσεως. Γίνονται υποχρεωτικοί από τη στιγμή που η επιχείρηση θα αποφασίσει να ακολουθήσει τις διαδικασίες που προβλέπονται και παρακολουθούνται από τους λογαριασμούς αυτούς.

ΟΙ ΒΑΣΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ ΑΝ/ΝΟΙ Λ/ΣΜΟΙ	92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ	93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	96 ΕΣΟΔΑ — ΜΙΚΤΑ ΑΝ/ΚΑ ΑΠ/ΤΑ	98 ΑΝΑΛ/ΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ
<p>Για τη μεταφορά στην α.λ. των</p> <ul style="list-style-type: none"> • Αρχικών αποθ/των • Αγορών • Εξόδων κατ' είδος • Εσόδων κατ' είδος • Αποτελεσμάτων (λ. 81 - 85) 	<p>Συγκεντρώνεται το κόστος κατά προορισμό</p> <p>Εξόδα λειτουργίας:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Παραγωγής • Διοικήσεως • Ερευνών - Αναπτύξεως • Διαθέσεως • Χρηματοοικονομικής 	<p>Συγκεντρώνεται το κόστος κατά είδος προϊόντος</p>	<p>Παρακολουθούνται τα αποθέματα:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Αγοραζόμενα • Παραγόμενα 	<p>Παρακολουθούνται:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Τα έσοδα της ομάδας 7 • Το κόστος των πωλημάτων • Τα άμεσα έξοδα πωλήσεων • Τα μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως 	<p>Συγκεντρώνονται στο τέλος της περιόδου τα υπόλοιπα όλων των αποτελεσμάτων:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Έκτακτα και ανόργανα ακοι/τα (λ. 81) • Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων (λ. 82) • Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους (λ. 83) • Πρόσθετες αποσβέσεις (λ. 85) • Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα • Αποτελέσματα χρήσεως

3.3.1 Λογαριασμός 90 (διάμεσοι-αντικριζόμενοι λογαριασμοί)

Περιεχόμενο και ορολογία

Οι διάμεσοι αντικριζόμενοι λογαριασμοί, μέσα από το σύστημα της αυτόνομης λειτουργίας της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως, αποτελούν το συνδετικό κρίκο ή τη γέφυρα μέσα από την οποία μεταφέρονται στην αναλυτική λογιστική τα δεδομένα των αρχικών αποθεμάτων, των αγορών, των εξόδων και εσόδων, καθώς και των αποτελεσμάτων των λογαριασμών της ομάδας 8, χωρίς κατά τη μεταφορά αυτή να θίγονται ή να κινούνται οι οικείοι λογαριασμοί της γενικής λογιστικής.

Η μεταφορά των δεδομένων της γενικής λογιστικής αποβλέπει στην επεξεργασία τους (ανακατάταξη τους) μέσα στο κλειστό λογιστικό κύκλωμα της αναλυτικής λογιστικής, με στόχο το σχηματισμό του λειτουργικού κόστους και τον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής των προϊόντων, των υπηρεσιών και των αντικειμένων γενικά ή του κόστους αγοράς των εμπορευμάτων και γενικά των αγαθών που αγοράζονται ή του κόστους των εσόδων και του αποτελέσματος (κέρδους ή ζημιάς), π.χ. κατ' είδος ή ομάδα προϊόντων, κατά κλάδο εκμεταλλεύσεως ή κατά περιοχή ευθύνης.

Με τους υπολογαριασμούς του 90 (που καλούνται διάμεσοι λογαριασμοί, επειδή κατά τη μεταφορά των δεδομένων της γενικής λογιστικής στην αναλυτική παρεμβάλλονται μεταξύ των λογαριασμών των δυο τομέων της λογιστικής) επιτυγχάνεται η μεταφορά στην αναλυτική λογιστική κονδυλίων τα οποία προηγούμενα έχουν καταχωρηθεί στη γενική λογιστική, χωρίς καμία μεταβολή (πιστοχρέωση) των λογαριασμών της γενικής λογιστικής, οι οποίοι παραμένουν καθαροί και ανόθευτοι από τις εγγραφές των επεξεργασιών και διακινήσεων της αναλυτικής λογιστικής.

Οι υπολογαριασμοί του 90, που καλούνται και αντικριζόμενοι, αντικρίζουν απόλυτα τους λογαριασμούς των ομάδων 2,6,7 και 8 της γενικής λογιστικής και αντικρίζονται επίσης από αυτούς.

Η διατήρηση της καθαρότητας των λογαριασμών των ομάδων 2,6,7 και 8 της γενικής λογιστικής, που επιτυγχάνεται με την παρεμβολή των διάμεσων υπολογαριασμών του 90, παρέχει τη δυνατότητα καταρτίσεως του λογαριασμού της γενικής εκμεταλλεύσεως; εσωλογιστικά (με

λογιστικές εγγραφές).

Παρέχεται η δυνατότητα χρησιμοποίησης ιδιαίτερων υπολογαριασμών του 90 για την ένταξη, στο κλειστό κύκλωμα της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως, των υπολογιστικών εξόδων και εσόδων, τα οποία δεν καταχωρούνται στους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής, επειδή δεν αντιπροσωπεύουν πραγματικές χρηματικές εκροές ή εισροές. Η μέτρηση των στοιχείων του υπολογιστικού κόστους στηρίζεται σε υπολογισμούς. Τέτοια στοιχεία είναι η αμοιβή του επιχειρηματία, ο τόκος του ίδιου κεφαλαίου. Με τους ίδιους υπολογαριασμούς του 90 είναι δυνατό να εντάσσονται αναλυτική λογιστική και διαφορές αποσβέσεων.

Βασικές αρχές που διέπουν το περιεχόμενο και τη λειτουργία των υπολογαριασμών του 90.

Το περιεχόμενο και η λειτουργία των υπολογαριασμών του 90 διέπεται από τις εξής δυο θεμελιώδεις αρχές:

α. Τα ποσά που καταχωρούνται στους λογαριασμούς των ομάδων 2,6,7 και 8 της γενικής λογιστικής εγγράφονται, άμεσα ή περιοδικά, αναλυτικά ή αθροιστικά, στους αναλυτικούς υπολογαριασμούς του 90, με χρέωση ή πίστωση των οικείων λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής.

β. Στο τέλος κάθε χρήσεως, το υπόλοιπο καθενός υπολογαριασμού του 90 είναι ίσο αλλά αντίθετο απο το υπόλοιπο του αντίστοιχου λογαριασμού ή υπολογαριασμού της γενικής λογιστικής, τον οποίο αντικρίζει ή παρακολουθεί. Σε περίπτωση μη χρησιμοποίησης υπολογαριασμών του 90 για την ένταξη στην αναλυτική λογιστική διαφορών αποσβέσεων, καθώς και των υπολογιστικών εξόδων και εσόδων, ο λογαριασμός 90 θα εμφανίζει υπόλοιπο ίσο αλλά αντίθετο με το αλγεβρικό άθροισμα των υπολοίπων των λογαριασμών των ομάδων 2,6,7 και 8 της γενικής λογιστικής.

Τρόπος λειτουργίας του λογαριασμού και των υπολογαριασμών του

Ο λογαριασμός 90 χρεώνεται ή πιστώνεται με πίστωση ή χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 9. Έτσι επιτυγχάνεται το κλειστό λογιστικό κύκλωμα και η αυτονομία της αναλυτικής λογιστικής. Με τον τρόπο αυτό της λειτουργίας του λογαριασμού 90 εξασφαλίζεται η απόλυτη συμφωνία των αποτελεσμάτων που προσδιορίζονται χωριστά από τη γενική και την αναλυτική λογιστική, με εξαίρεση την περίπτωση εκείνη που τυχόν διαφορές αποσβέσεων και υπολογιστικά έξοδα ή έσοδα εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική με τη χρησιμοποίηση ιδιαίτερων υπολογαριασμών του 90. Στην περίπτωση αυτή τα αποτελέσματα της αναλυτικής λογιστικής διαφέρουν από εκείνα της γενικής κατά τις διαφορές αποσβέσεων και τα υπολογιστικά έξοδα (-) και τα υπολογιστικά έσοδα (+).

1. Λ/σμοί 90.01 «Αρχικά αποθέματα λογισμένα» και 90.02 «Αγορές λ/νες»

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

Οι οικονομικές μονάδες έχουν τη δυνατότητα να αναλύουν περισσότερο ή λιγότερο τους υπολογαριασμούς των 90.01 και 90.02 ή να τους αναπτύσσουν κατά τρόπο που να εξυπηρετεί καλύτερα τις ανάγκες τους. Στην περίπτωση αυτή είναι απαραίτητο στο τέλος κάθε περιόδου λογισμού οι λογαριασμοί 90.01 και 90.02 να εμφανίζουν άθροισμα των υπολοίπων τους ίσο, αλλά αντίθετο με το άθροισμα των υπολοίπων των λογαριασμών της ομάδας 2.

Η παρακολούθηση των αρχικών αποθεμάτων στο λογαριασμό 90.01 και των αγορών στον 90.02 εξασφαλίζει μεγαλύτερη ευελιξία στην εξυπηρέτηση ιδιαίτερων αναγκών της αναλυτικής λογιστικής,

Ο λογαριασμός 90.01 πιστώνεται στην αρχή της χρήσεως με την αξία των αρχικών αποθεμάτων με χρέωση του 94.

Ο λογαριασμός 90.02 πιστώνεται με το κόστος των αγορών, όπως αυτό διαμορφώνεται και καταχωρείται στους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών αποθεμάτων του 94 ή του λογαριασμού 91.09 «αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά)». Επίσης ο λογαριασμός 90.02 χρεώνεται ή πιστώνεται με τις θετικές ή αρνητικές αποκλίσεις τιμής.

Η πορεία ενημέρωσης των λογαριασμών των δυο τομέων της λογιστικής είναι δυνατό να αντιστραφεί, όταν αυτό επιβάλλεται από τις ανάγκες της οικονομικής μονάδας. Στην περίπτωση αυτή προηγείται η ενημέρωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής και ακολουθεί η ενημέρωση των λογαριασμών της γενικής λογιστικής.

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

Λογαριασμός 90.06 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα»

Στο λογαριασμό αυτό παρακολουθούνται περιληπτικά τα κατ' είδος οργανικά έξοδα, τα οποία, - οριστικά και εκκαθαρισμένα ή προϋπολογιστικά όταν γίνεται χρήση της δυναμικής ευχέρειας προϋπολογιστικών καταχωρήσεων - έχουν καταχωρηθεί προηγούμενα στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής. Οι υπολογαριασμοί του 90.06 αναπτύσσονται κατά τρόπο που το τελευταίο τους ψηφίο να συμπίπτει με το τελευταίο ψηφίο των αντίστοιχων λογαριασμών της ομάδας 6.

Οι οικονομικές μονάδες έχουν τη δυνατότητα να αναπτύξουν το λογαριασμό 90.06 αναλυτικότερα ή περιληπτικότερα, σύμφωνα με τις ανάγκες τους. Στην περίπτωση αυτή απαραίτητη προϋπόθεση είναι ότι, στο τέλος κάθε περιόδου λογισμού, οι υπολογαριασμοί του 90.06 θα εμφανίζουν αλγεβρικό άθροισμα των υπολοίπων τους ίσο αλλά αντίθετο με το αλγεβρικό άθροισμα των υπολοίπων των λογαριασμών της ομάδας 6.

Η αντιστροφή της πορείας των εγγραφών ενημέρωσης των δυο κλάδων της λογιστικής (γενικής και αναλυτικής) είναι δυνατό να γίνεται και στην περίπτωση των οργανικών εξόδων κατ' είδος, όταν αυτό επιβάλλεται από τις ανάγκες της οικονομικής μονάδας. Στην περίπτωση αυτή τα έξοδα κατ' είδος καταχωρούνται απευθείας κατά προορισμό στους οικείους υπολογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής, οι οποίοι στην τελευταία τους ανάλυση απεικονίζουν τα έξοδα κατ' είδος ο οποίος αναλύεται σε υπολογαριασμούς κατ' είδος αντίστοιχους τουλάχιστο με τους λογαριασμούς της ομάδας 6. Η μεταφορά των σχετικών κονδυλίων στους λογαριασμούς των κατ' είδος εξόδων της γενικής λογιστικής είναι δυνατό να γίνεται είτε κάθε μέρα, είτε κατά περιόδους βραχύτερες από ένα μήνα, οπωσδήποτε όμως η μεταφορά αυτή πρέπει να γίνεται τουλάχιστο στο τέλος κάθε μήνα. Κάθε οικονομική μονάδα επιλέγει τον τρόπο μεταφοράς ανάλογα με το σύστημα καταχωρήσεων και οργανώσεων της.

Και στα δυο συστήματα ενημέρωσης οι υπολογαριασμοί του 90.06 πιστώνονται με βέβαια και εκκαθαρισμένα ή προϋπολογισμένα κονδύλια εξόδων κατ' είδος, με χρέωση των λογαριασμών:

α. 91.00 και 91.01 ή άλλων υπολογαριασμών του 91, στους οποίους γίνεται προομαδοποίηση ή ανακατάταξη οργανικών εξόδων κατ' είδος πριν από τη μεταφορά τους στους λογαριασμούς των κέντρων ή φορέων κόστους.

β. 91.05 «οργανικά έξοδα κατ' είδος προς μερισμό», όταν τα έξοδα πρέπει προηγούμενα να μεριστούν στα διάφορα κέντρα ή φορείς κόστους, επειδή κατά τη στιγμή της λογιστικοποίησής τους, είτε δεν είναι γνωστός ο φορέας ή το κέντρο κόστους που αφορούν, είτε δεν είναι γνωστό το ποσό με το οποίο θα επιβαρύνουν το φορέα ή το κέντρο κόστους.

γ. 91.06 «οργανικά έξοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)»

δ. 93 «κόστος παραγωγής», όταν πρόκειται για άμεσα στοιχεία κόστους

ε. 97.02.02 «διαφορές από μη κοστολογούμενα έξοδα»

στ. 97.02.05 «διαφορές πραγματικών - κοστολογημένων εξόδων»

ζ. 92 «κέντρα (θέσεις) κόστους», στους υπολογαριασμούς του οποίου διαμορφώνεται το λειτουργικό κόστος των τμημάτων ή λειτουργιών και γενικά των κέντρων κόστους ολόκληρης της οικονομικής μονάδας.

Και στα δυο συστήματα ενημέρωσης οι υπολογαριασμοί του 90.06 χρεώνονται με τις μειώσεις των κονδυλίων εξόδων που έχουν ήδη λογιστεί, οι οποίες καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής, με πίστωση των οικείων λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής, οι οποίοι είχαν χρεωθεί προηγούμενα. Ο λογαριασμός 90.06 χρεώνεται στο τέλος της χρήσεως, με πίστωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής που παρουσιάζουν χρεωστικά υπόλοιπα.

Λ/σμός 90.07 «Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα»

Στο λογαριασμό αυτό παρακολουθούνται περιληπτικά τα κατ' είδος οργανικά έσοδα, τα οποία προηγούμενα καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 7 της γενικής λογιστικής. Οι υπολογαριασμοί του 90.07 αναπτύσσονται με τρόπο που το τελευταίο τους ψηφίο να συμπίπτει με το τελευταίο ψηφίο των αντίστοιχων λογαριασμών της ομάδας 7.

Και στην περίπτωση των οργανικών εσόδων κατ' είδος δεν αποκλείεται η αντιστροφή της πορείας των εγγραφών ενημερώσεως των δυο κλάδων της λογιστικής όταν αυτό επιβάλλεται απο τις ανάγκες της οικονομικής μονάδας.

Οι υπολογαριασμοί του 90.07 χρεώνονται με τα ποσά των εσόδων κατ' είδος που έχουν προηγούμενα καταχωρηθεί στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 7 με πίστωση των λογαριασμών:

α. 91.02 «οργανικά έσοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα», όταν γίνεται προομαδοποίηση ή ανακατάταξη οργανικών εσόδων πριν απο τη μεταφορά τους στους οικείους υπολογαριασμούς του 96, π.χ. στην περίπτωση συγκεντρώσεως των εσόδων κατά περιοχή.

β. 91.07 «οργανικά έσοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)», όταν τα κατ' είδος οργανικά έσοδα ενσωματώνονται προηγούμενα στην αναλυτική λογιστική, είτε στους οικείους υπολογαριασμούς του 96 είτε στους οικείους λογαριασμούς του 91.02, με υπολογιστικές τιμές, όπως π.χ. στην περίπτωση που πραγματοποιούνται πωλήσεις προϊόντων κατά την περίοδο λογισμού, αλλά για διάφορους λόγους καθυστερεί η έκδοση των σχετικών τιμολογίων πωλήσεως και εξαιτίας αυτής της καθυστέρησης δεν γίνεται η λογιστικοποίηση των πωλήσεων στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 7 της γενικής λογιστικής.

γ. 96.00 - 96.19. Στους λογαριασμούς αυτούς συγκεντρώνονται τα έσοδα και στη συνέχεια μεταφέρονται στους οικείους υπολογαριασμούς του 96.22 για τον προσδιορισμό των μικτών αποτελεσμάτων.

δ. 96.22 «μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως», όταν μεσολαβεί η μεταφορά των οργανικών εσόδων κατ' είδος στους λογαριασμούς 96.00-96.19.

ε. 97.03 «διαφορές πραγματοποιημένων - λογισμένων εσόδων», στους υπολογαριασμούς του οποίου μεταφέρονται διαφορές από λογισμένα έσοδα, οι οποίες προκύπτουν μετά τη μεταφορά των εσόδων αυτών στην α. λ. και τον προσδιορισμό των αναλυτικών αποτελεσμάτων, για να μη μεταβάλλονται τα ήδη προσδιορισμένα αναλυτικά αποτελέσματα, όπως π.χ. στην περίπτωση που μετά τον προσδιορισμό των αναλυτικών αποτελεσμάτων αναγνωρίζεται πρόσθετο ποσό εσόδου από επιστροφές τόκων λόγω εξαγωγών, υπολογισμένο με βάση την εξαγωγική προστιθέμενη αξία, ενώ αρχικά το έσοδο αυτό είχε υπολογιστεί με βάση τη βασική προστιθέμενη αξία.

Οι υπολογαριασμοί του 90.07 πιστώνονται με τις μειώσεις των εσόδων, οι οποίες καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 7 της γενικής λογιστικής, με χρέωση των οικείων λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής οι οποίοι είχαν προηγούμενα πιστωθεί, σύμφωνα με όσα καθορίζονται παραπάνω.

Ο λογαριασμός 90.07 πιστώνεται στο τέλος της χρήσεως, με χρέωση των λογαριασμών της α.λ. που παρουσιάζουν πιστωτικά υπόλοιπα.

Λ/σμός 90.08 «Αποτελέσματα λογισμένα»

Στο λογαριασμό αυτό παρακολουθούνται περιληπτικά τα κονδύλια των αποτελεσμάτων των λογαριασμών της ομάδας 8, τα οποία καταχωρούνται προηγούμενα στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας αυτής της γενικής λογιστικής. Οι υπολογαριασμοί του 90.08 αναπτύσσονται με τρόπο που το τελευταίο τους ψηφίο να συμπίπτει με το τελευταίο ψηφίο των αντίστοιχων λογαριασμών της ομάδας 8.

Οι υπολογαριασμοί του 90.08 χρεώνονται με τα ποσά των αποτελεσμάτων που έχουν προηγούμενα καταχωρηθεί στην πίστωση των λογαριασμών της ομάδας 8 της γενικής λογιστικής, με πίστωση των λογαριασμών:

α. 91.08, «αποτελέσματα ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)», όταν τα αυτοτελή αποτελέσματα ενσωματώνονται προηγούμενα στην αναλυτική λογιστική με υπολογιστικές τιμές, πριν λογιστικοποιηθούν και καταχωρηθούν στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 8 της γενικής λογιστικής.

β. 98.99.04 - 98.99.08, στους υπολογαριασμούς των οποίων μεταφέρονται τα αποτελέσματα των λογαριασμών της ομάδας 8.

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

α. 91.08, όταν προηγείται η ενσωμάτωση των αποτελεσμάτων αυτών στην αναλυτική λογιστική, πριν λογιστικοποιηθούν και καταχωρηθούν στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 8 της γενικής λογιστικής.

β. 98.99.04 - 98.99.08, στους υπολογαριασμούς των οποίων μεταφέρονται τα αποτελέσματα της ομάδας 8.

Στο τέλος κάθε χρήσεως πιστώνονται οι υπολογαριασμοί του 90.08 που παρουσιάζουν χρεωστικά υπόλοιπα, με χρέωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής που παρουσιάζουν πιστωτικά υπόλοιπα.

Λ/σμός 90.09 «Υπολογιστικά έξοδα λογισμένα»

Στο λογαριασμό αυτό παρακολουθούνται τα υπολογιστικά έξοδα (τόκος ίδιων κεφαλαίων, αμοιβή επιχειρηματία ή αυτασφάλιστρα), τα οποία εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική. Παρακολουθούνται και οι διαφορές εξόδων που εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική χωρίς να έχει προηγηθεί η καταχώρηση τους στη γενική (διαφορές αποσβέσεων πέρα από εκείνες που προσδιορίζονται με τους συντελεστές νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά). Ο λογαριασμός 90.09 λειτουργεί όταν η οικονομική μονάδα δεν επιθυμεί τη χρησιμοποίηση του λογαριασμού 97 για την παραπάνω ένταξη των διαφορών εξόδων και των υπολογιστικών εξόδων.

Η εναλλακτική αυτή ευχέρεια χειρισμού των υπολογιστικών εξόδων εξασφαλίζει τη δυνατότητα προσδιορισμού διαφορετικού συνόλου αναλυτικών αποτελεσμάτων από εκείνα της γενικής λογιστικής, από τα οποία διαφέρουν κατά τα υπολογιστικά έξοδα και έσοδα που έχουν ενταχθεί στην αναλυτική λογιστική.

Ο λογαριασμός 90.09 πιστώνεται κατά τη διάρκεια κάθε περιόδου λογισμού με τις διαφορές εξόδων και τα υπολογιστικά έξοδα τα οποία, σύμφωνα με επιθυμία της οικονομικής μονάδας, εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική, με χρέωση των λογαριασμών ή των υπολογαριασμών:

α. 91.00, 91.01 και 91.05 κατά την ενσωμάτωση π.χ. των υπολογιστικών εξόδων στους λογαριασμούς ανακατατάξεως εξόδων, εφόσον μεσολαβεί τέτοια ανακατάταξη.

β. 92, κατά την ενσωμάτωση των εξόδων αυτών στο λειτουργικό κόστος.

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

Λ/σμός 90.10 «Υπολογιστικά έσοδα λογισμένα»

Στο λογαριασμό αυτό παρακολουθούνται τα υπολογιστικά έσοδα (έσοδα τα οποία δεν εμφανίζονται στη γενική λογιστική, όπως π.χ. επιστροφές τόκων λόγω εξαγωγών περιόδου, οι οποίες δεν είναι εκκαθαρισμένες), τα οποία εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική. Ο λογαριασμός 90.10 λειτουργεί όταν η οικονομική μονάδα δεν επιθυμεί τη χρησιμοποίηση του υπολογισμού 97 για την ένταξη αυτή των υπολογιστικών εσόδων: Ο λογαριασμός 90.10 χρεώνεται κατά την διάρκεια κάθε περιόδου λογισμού με τα υπολογιστικά έσοδα, με πίστωση των λογαριασμών: α. 91.02 κατά την ενσωμάτωση των υπολογιστικών εσόδων στους λογαριασμούς ανακατατάξεως ή ομαδοποιήσεως εσόδων.

β. 96.00-96.19 ή 96.22, κατά την ενσωμάτωση των εσόδων αυτών απευθείας στους λογαριασμούς των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων, εφόσον δεν προηγείται ανακατάταξη ή ομαδοποίησή τους. Στο τέλος κάθε χρήσεως ο λογαριασμός 90.10 πιστώνεται, με χρέωση των λογαριασμών της α.λ. που παρουσιάζουν πιστωτικά υπόλοιπα.

3.3.2 Λογαριασμός 91 (ανακατάταξη εξόδων- αγορών και εσόδων)

Περιεχόμενο και ορολογία

90 και των λοιπών λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής. Ο λογαριασμός 91 λειτουργεί σαν διάμεσος και παρεμβάλλεται μεταξύ του λογαριασμού ανάπτυξη και το περιεχόμενο των υπολογισμών του 91 γίνεται σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε επιχείρησης, που προκύπτουν από την κοστολογική της οργάνωση.

Ο λογαριασμός αυτός εξυπηρετεί τους ακόλουθους ειδικότερους σκοπούς:

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

β. Την συγκέντρωση των κατ' είδος εξόδων σε ομάδες εξόδων, ο μερισμός των οποίων είναι δυνατό να γίνει με βάση κοινή μονάδα έργου ή κριτηρίου.

γ. Την κατάταξη των εσόδων με τρόπο διαφορετικό από εκείνο που κατατάσσονται στους λογαριασμούς της ομάδας 7 της γενικής λογιστικής και από εκείνο που κατατάσσονται στους υπολογαριασμούς του 96 της αναλυτικής λογιστικής.

δ. Τη διευκόλυνση της μεταφοράς στην αναλυτική λογιστική των εμμέσων εξόδων όταν τα κονδύλια εξόδων που μεταφέρονται δεν έχουν άμεση σχέση με ορισμένο κέντρο ή φορέα κόστους και για το λόγο αυτό δεν είναι δυνατός ο μερισμός του στα κέντρα ή τους φορείς κόστους τη στιγμή της καταχωρήσεως.

ε. Την εξασφάλιση των προϋποθέσεων λειτουργίας συστήματος προσδιορισμού βραχύχρονων αποτελεσμάτων μέσα στα πλαίσια της αυτονομίας της αναλυτικής λογιστικής.

Τρόπος λειτουργίας του λογαριασμού και των υπολογαριασμών του 1.Λ/σμοί 91.00 «Ανακατάταξη των εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά»,

91.01 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα», 91.02 «Οργανικά έσοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα»

Ανεξάρτητα από το διαρθρωτικό πλέγμα που εφαρμόζεται στην πράξη κατά την ανάπτυξη του λογαριασμού 91, οι υπολογαριασμοί του 91.00 έως 91.02 χρεώνονται με πίστωση των εξής λογαριασμών:

α. 90.06 και ενδεχόμενα 90.02 και 90.08, όταν τα σχετικά κονδύλια προέρχονται από τη γενική λογιστική και προορίζονται να υποστούν κοστολογικές, στατιστικές ή άλλης μορφής επεξεργασίες.

β. 90.09, όταν τα υπολογιστικά έξοδα εντάσσονται στην α. λ. χωρίς τη χρησιμοποίηση του λογαριασμού 97.00 και προορίζονται να υποστούν διάφορες επεξεργασίες.

γ. 91.05, όταν τα κονδύλια του 90.06 καταχωρούνται προσωρινά στο λογαριασμό αυτό μέχρι να καταρτιστεί το σχετικό φύλλο μερισμού όταν τα έξοδα λογιστικοποιούνται προϋπολογιστικά με σκοπό να διευκολυνθεί ο ακριβής προσδιορισμός των βραχυχρόνιων αποτελεσμάτων.

ε. 91.07 - 91.08, όταν πρόκειται για προϋπολογιστικά κονδύλια μειωτικά των εσόδων (εκπτώσεις που χορηγούνται στο τέλος της χρήσεως προϋπολογίζονται κάθε περίοδο λογισμού) ή για προϋπολογιστικά αρνητικά αποτελέσματα (ζημιά από πυρκαγιά που προβλέπεται ότι δε θα καλυφτεί ασφαλιστικά).

στ. Των οικείων κατά περίπτωση λογαριασμών, όταν πρόκειται για αντιλογιστικές εγγραφές.

Οι ίδιοι υπολογαριασμοί του 91 (91.00 - 91.02) πιστώνονται με χρέωση των εξής λογαριασμών:

α. 92, όταν επιδιώκεται ο σχηματισμός του λειτουργικού κόστους με κονδύλια που έχουν προηγούμενα περάσει από τη διαδικασία της ανακατατάξεως.

β. 93 και 94, όταν επιδιώκεται ο σχηματισμός του κόστους παραγωγής ή αποθεμάτων με κονδύλια που αφορούν υλικά και έχουν προηγούμενα περάσει από τη διαδικασία της ανακατατάξεως.

γ. 90.07, όταν πρόκειται για έσοδα τα οποία προορίζονται να υποστούν μέσα στους υπολογαριασμούς του 91.02 στατιστικές ή άλλης μορφής επεξεργασίες και ανακατατάξεις.

δ. 90.08, όταν τα κονδύλια των αποτελεσμάτων της ομάδας 8 πρόκειται να υποστούν ανακατάταξη οποιασδήποτε μορφής.

ε. 90.10, όταν τα υπολογιστικά έσοδα εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική χωρίς τη χρησιμοποίηση του λογαριασμού 97.01 και προορίζονται να υποστούν διάφορες επεξεργασίες.

στ. 91.07 - 91.08, όταν πρόκειται για κονδύλια εσόδων ή αποτελεσμάτων της ομάδας 8 που υπολογίζονται προϋπολογιστικά και προορίζονται να υποστούν παραπέρα επεξεργασίες στους λογαριασμούς ανακατατάξεως.

ζ. Των οικείων κατά περίπτωση λογαριασμών, όταν πρόκειται για αντιλογιστικές εγγραφές.

Λ/σμός 91.05 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος προς μερισμό»

Ο λογαριασμός αυτός διευκολύνει τις καταχωρήσεις των δεδομένων της γενικής λογιστικής στους λογαριασμούς της ομάδας 9, όταν οι εγγραφές στους δυο τομείς της λογιστικής γίνονται ταυτόχρονα με το ίδιο παραστατικό. Ο λογαριασμός αυτός χρεώνεται με πίστωση του 90.06 και κατά περίπτωση του 91.06, πιστώνεται δε με χρέωση του 92 και κατά περίπτωση του 93.

Ο λογαριασμός 91.05, στο τέλος κάθε περιόδου προσδιορισμού των βραχύχρονων αποτελεσμάτων, είναι πάντοτε εξισωμένος.

Λ/σμοί 91.06 - 91.09 προσδιορισμού βραχύχρονων αποτελεσμάτων

Ο λογαριασμός 91.06 «οργανικά έξοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)», όπως και οι παρόμοιας φύσεως λογαριασμοί 91.07, 91.08 και 91.09, εξυπηρετούν αποκλειστικά ανάγκες της λογιστικής των βραχύχρονων αποτελεσμάτων, δεδομένου ότι με τη χρησιμοποίηση των λογαριασμών αυτών αντιμετωπίζεται ο ετεροχρονισμός ανάμεσα στην περίοδο πραγματοποίησης των εξόδων, εσόδων, αποτελεσμάτων και αγορών των ομάδων 2, 6, 7 και 8 και εκείνη της λογιστικοποίησης τους στη γενική λογιστική.

Για τη χρησιμοποίηση του λογαριασμού 91.06 λαμβάνεται υπόψη ότι τα σπουδαιότερα από τα αίτια του παραπάνω ετεροχρονισμού είναι τα ακόλουθα:

- Η χρονική διαφορά γενέσεως του εξόδου και εκκαθαρίσεως ή προσδιορισμού του πραγματικού ύψους αυτού, όπως π.χ. στην περίπτωση των δώρων ή επιδομάτων που καταβάλλονται κατά την περίοδο των Χριστουγέννων, του Πάσχα και των αδειών, ενώ ο λογισμός τους γίνεται σε κάθε περίοδο προσδιορισμού των βραχύχρονων αποτελεσμάτων.
- Η διαφορά χρονικού σημείου προσδιορισμού των βραχύχρονων αποτελεσμάτων και εκείνου εκκαθαρίσεως των διάφορων εξόδων και των λοιπών στοιχείων του κόστους, όπως π.χ. στην περίπτωση της ηλεκτρικής ενέργειας που εκκαθαρίζεται κάθε δυο μήνες, ενώ τα βραχυχρόνια αποτελέσματα προσδιορίζονται κάθε μήνα.
- Η χρονική διάσταση της περιόδου προσδιορισμού των βραχύχρονων αποτελεσμάτων από εκείνη εκκαθαρίσεως του εξόδου ή οποιουδήποτε άλλου στοιχείου κόστους, όταν η εκκαθάριση του εξαρτάται από την πλήρωση κάποιου συμβατικού όρου, όπως το ύψος τους κλιμακώνεται ανάλογα με το ετήσιο κύκλο εργασιών (τζίρο).
- Η διαφορά χρόνου εκδόσεως των παραστατικών εκείνων που πιστοποιούν την πραγματοποίηση των εξόδων ή εσόδων και επιτρέπουν τη λογιστικοποίησή τους από τη μονάδα. Η καθυστέρηση αυτή μπορεί να οφείλεται σε πολλούς λόγους, από τους οποίους αναφέρονται ο φόρτος της λογιστικής εργασίας, το σύστημα του εκδότη των παραστατικών και οι διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου.

Ο λογαριασμός 91.06 «οργανικά έξοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά) πιστώνεται με τα προϋπολογιστικά έξοδα κατ' είδος που καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 9, με χρέωση των λογαριασμών:

α. 91.00, 91.01 και 91.05 ή άλλου υπολογαριασμού του 91 της ίδιας φύσεως, όταν πρόκειται να γίνει οποιασδήποτε μορφής ανακατάταξη τους.

β. 92, όταν τα κονδύλια των εξόδων καταχωρούνται απευθείας στη χρέωση των λογαριασμών του λειτουργικού κόστους.

γ. 93, όταν πρόκειται για άμεσα στοιχεία κόστους.

δ. 97.02.02, για το μέρος των εξόδων που δεν ενσωματώνεται στο λειτουργικό κόστος.

Ο λ/σμός 91.06 χρεώνεται με πίστωση του 90.06, όταν τα προϋπολογιστικά έξοδα οριστικοποιούνται στη γ. λ. και τα αντίστοιχα κονδύλια μεταφέρονται στην αναλυτική.

Ο λογαριασμός 91.07 «οργανικά έσοδα κατ' είδος ενσωματωμένα» χρεώνεται με τα κονδύλια των εσόδων που δεν είναι οριστικά, προϋπολογίζονται όμως για τον ακριβή προσδιορισμό των βραχύχρονων αποτελεσμάτων, με πίστωση των λογαριασμών:

α. 91.02, όταν τα σχετικά κονδύλια εσόδων πρόκειται να υποστούν ανακατάταξη οποιασδήποτε μορφής πριν από τη μεταφορά τους στους οικείους υπολογαριασμούς του 96.

β. 96 «έσοδα - μικτά αναλυτικά αποτελέσματα», όταν τα σχετικά κονδύλια μεταφέρονται απευθείας στους οικείους υπολογαριασμούς προσδιορισμού των μικτών αποτελεσμάτων.

γ. 97.03 «διαφορές πραγματοποιημένων-λογισμένων εσόδων», όταν προκύπτουν διαφορές ανάμεσα στα προϋπολογισμένα έσοδα και σ' εκείνα που πραγματοποιούνται.

Ο λογαριασμός 91.07 πιστώνεται με χρέωση του λογαριασμού 90.07 «οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα», όταν τα προϋπολογιστικά έσοδα οριστικοποιούνται στη γενική λογιστική και τα αντίστοιχα κονδύλια μεταφέρονται στην αναλυτική. Τυχόν διαφορές ανάμεσα στα προϋπολογισμένα και τα πραγματοποιημένα έσοδα κατ' είδος μεταφέρονται, είτε στους λογαριασμούς των μικτών αποτελεσμάτων είτε στο λογαριασμό 97.03 με χρέωση ή πίστωση του 91.07.

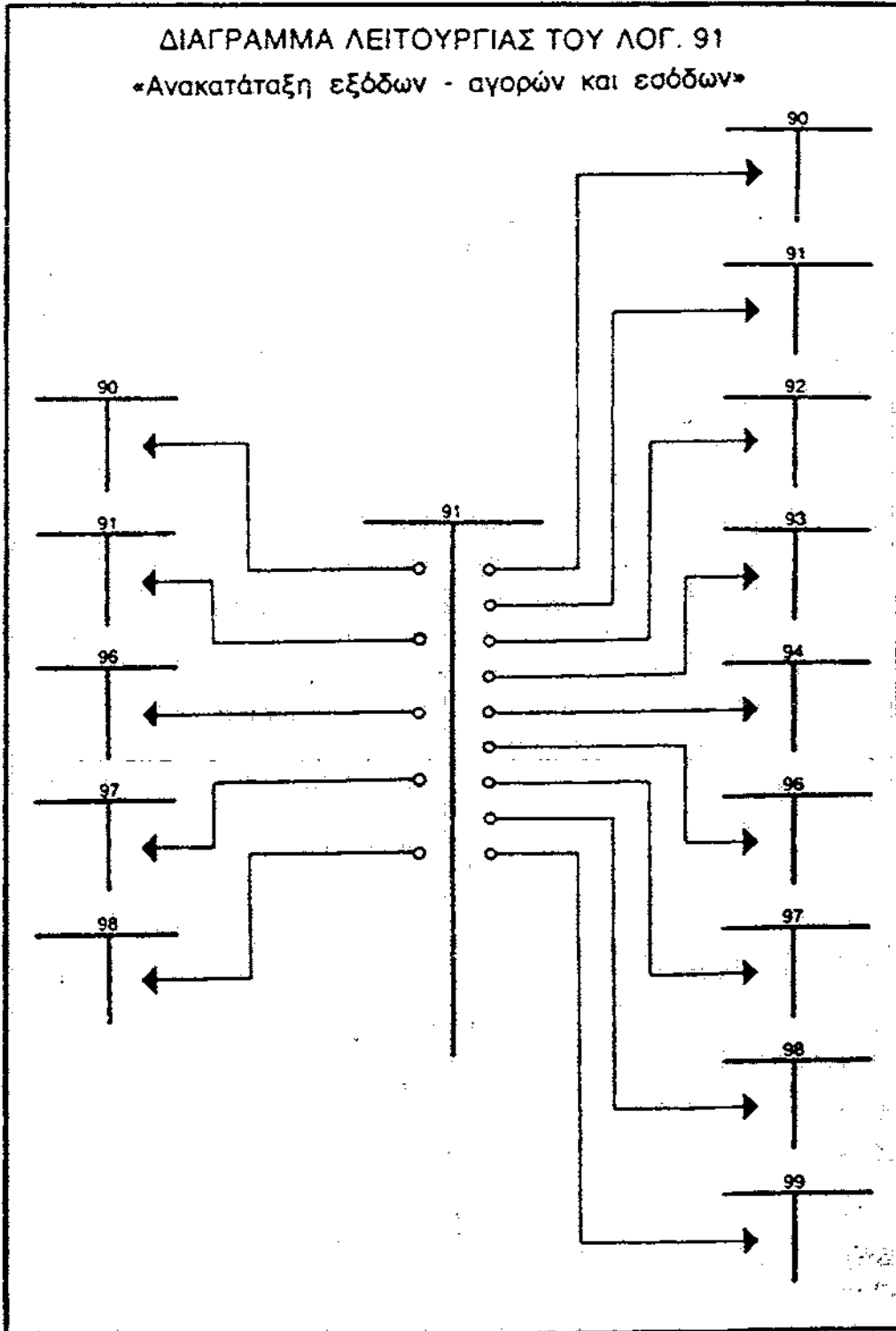
Ο λογαριασμός 91.08 «αποτελέσματα ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)», χρεώνεται ή πιστώνεται με τα κονδύλια των αποτελεσμάτων των λογαριασμών της ομάδας 8, τα οποία κατά το χρόνο προσδιορισμού των βραχύχρονων αποτελεσμάτων δεν έχουν λογιστικοποιηθεί, με πίστωση ή χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως».

Μετά την οριστικοποίηση των αποτελεσμάτων των λογαριασμών της ομάδας 8 χρεώνεται ή πιστώνεται ο λ/σμός 90.08, με πίστωση ή χρέωση του 91.08. Τυχόν διαφορές ανάμεσα στα προϋπολογισμένα και τα πραγματοποιημένα αποτελέσματα των λογαριασμών της ομάδας 8 μεταφέρονται στους οικείους υπολογαριασμούς του 98.99, με χρέωση ή πίστωση του 91.08.

Ο λογαριασμός 91.09 «αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά) πιστώνεται με τα αποθέματα που παραλαμβάνονται χωρίς να συνοδεύονται από τα σχετικά παραστατικά, σε προϋπολογιστικές τιμές, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών αποθεμάτων του 94.

Ο λογαριασμός 91.09 χρεώνεται με την πραγματική αξία των αγορασμένων αποθεμάτων, όταν τα σχετικά παραστατικά αξίας περιέλθουν στην οικονομική μονάδα, με πίστωση του λογαριασμού 90.02 «αγορές λογισμένες». Τυχόν διαφορές ανάμεσα στην προϋπολογιστική και την πραγματική αξία των αγορασμένων αποθεμάτων μεταφέρονται, είτε στους υπολογαριασμούς αποθεμάτων του 94, όταν τούτο κρίνεται σκόπιμο και είναι εφικτό, είτε στο λογαριασμό 97.02.06 «διαφορές ενσωματώσεως αξίας αγορών», με χρέωση ή πίστωση του λογαριασμού 91.09.

Ακολουθεί διάγραμμα λειτουργίας του λογαριασμού 91.



3.3.3 Λογαριασμός 92 (κέντρα «θέσεις» κόστους)

Περιεχόμενο και ορολογία

Ο λογαριασμός 92 προσδιορίζει και παρακολουθεί το λειτουργικό κόστος της επιχείρησης. Στους υπολογαριασμούς του καταχωρούνται τα κάθε κατηγορίας και είδους έξοδα και προορισμό και για το λόγο αυτό λέγονται και «λογαριασμοί εξόδων κατά προορισμό», λογαριασμός 92 υποδιαιρείται στους εξής πέντε υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιοι λογαριασμούς:

- 92.0 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής
- 92.1 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας
- 92.2 Έξοδα λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξεως
- 92.3 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως
- 92.4 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας

Οι δευτεροβάθμιοι αυτοί λογαριασμοί στους, οποίους συγκεντρώνεται και παρακολουθείς το λειτουργικό κόστος των βασικών λειτουργιών της επιχείρησης, μπορούν να αναπτυχθούν κατά κέντρο κόστους ανάλογα με τις ανάγκες της κάθε επιχείρησής και την κοστολογική της διάρθρωση.

Τρόπος λειτουργίας του λογαριασμού 92

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

- α. 90.06 με τα κονδύλια των κατ' είδος οργανικών εξόδων, έπειτα από τη λογιστικοποίηση τους στη γενική λογιστική.
- β. 90.09 με τα κονδύλια των υπολογιστικών εξόδων, όταν για την ένταξη τους στην αναλυτική λογιστική Δε χρησιμοποιείται ο λογαριασμός 97.00.
- γ. 91.00, 91.01 και 91.05 με τα κονδύλια των εξόδων που περνούν προηγούμενα από τους λογαριασμούς αυτούς προκειμένου να υποστούν αναγκαστική ή άλλη επεξεργασία ή μερισμό.
- δ. 91.06 με τα κονδύλια των προϋπολογιστικών εξόδων που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος υπολογιστικά.
- ε. 92 με την αξία των παροχών και αντιπαροχών που γίνονται μεταξύ αυτών των τμημάτων, κύριων και βοηθητικών.
- στ. 94 με την αξία των πρώτων υλών, βοηθητικών και λοιπών υλικών, καθώς και των ημιτελών προϊόντων, όταν δεν καταλογίζονται απευθείας στους λογαριασμούς φορέων κόστους παραγωγής (93).
- ζ. 95 με τις θετικές αποκλίσεις του πρότυπου κόστους που προσδιορίζονται για τα στοιχεία κόστους των λογαριασμών κέντρων κόστους.

η. 97.00 με τα κονδύλια των υπολογιστικών εξόδων, όταν εντάσσονται στην α.λ. εκμεταλλεύσεως χωρίς τη χρησιμοποίηση του λογαριασμού 90.09.

θ. 97.10.01 με τα κονδύλια των πιστωτικών διαφορών των λογαριασμών των τμημάτων και των βοηθητικών υπηρεσιών, οι οποίες διαφορές κρίνεται ότι δεν είναι σκόπιμο να μειώσουν το κόστος των φορέων.

ι. 97.10.06 με τα κονδύλια που προκύπτουν κατά την εφαρμογή των αρχών της ορθολογικής επιβαρύνσεως, όταν εξαιτίας της διακυμάνσεως του βαθμού απασχολήσεως οι διαφορές είναι θετικές.

ια. 99.01 με την αξία των υπηρεσιών που λαμβάνονται από άλλα κέντρα (εργοστάσια) τα οποία τηρούν αυτοτελή αναλυτική λογιστική.

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

α. 92 κατά την κατανομή του κόστους των βοηθητικών τμημάτων ή κατά την αποτίμηση των παροχών και αντιπαροχών που γίνονται μεταξύ των τμημάτων.

β. 93 κατά τον καταλογισμό του κόστους των τμημάτων στους λογαριασμούς κόστους παραγωγής.

γ. 95 με τις αρνητικές αποκλίσεις του πρότυπου κόστους που προσδιορίζονται για τα στοιχεία κόστους των λογαριασμών κέντρων κόστους.

δ. 97.10.01 με τα κονδύλια των χρεωστικών διαφορών των λογαριασμών των τμημάτων και των βοηθητικών υπηρεσιών, για τις οποίες διαφορές κρίνεται ότι δεν είναι σκόπιμο ή δεν είναι δυνατό να ενσωματωθούν στο κόστος των φορέων.

ε. 97.10.06 με τα κονδύλια που προκύπτουν κατά την εφαρμογή της ορθολογικής επιβαρύνσεως, όταν εξαιτίας της διακυμάνσεως του βαθμού απασχολήσεως οι διαφορές αυτές είναι αρνητικές.

στ. 96 με τα άμεσα έξοδα πωλήσεων, τα οποία θεωρούνται διαμορφωτικά των μικτών αποτελεσμάτων.

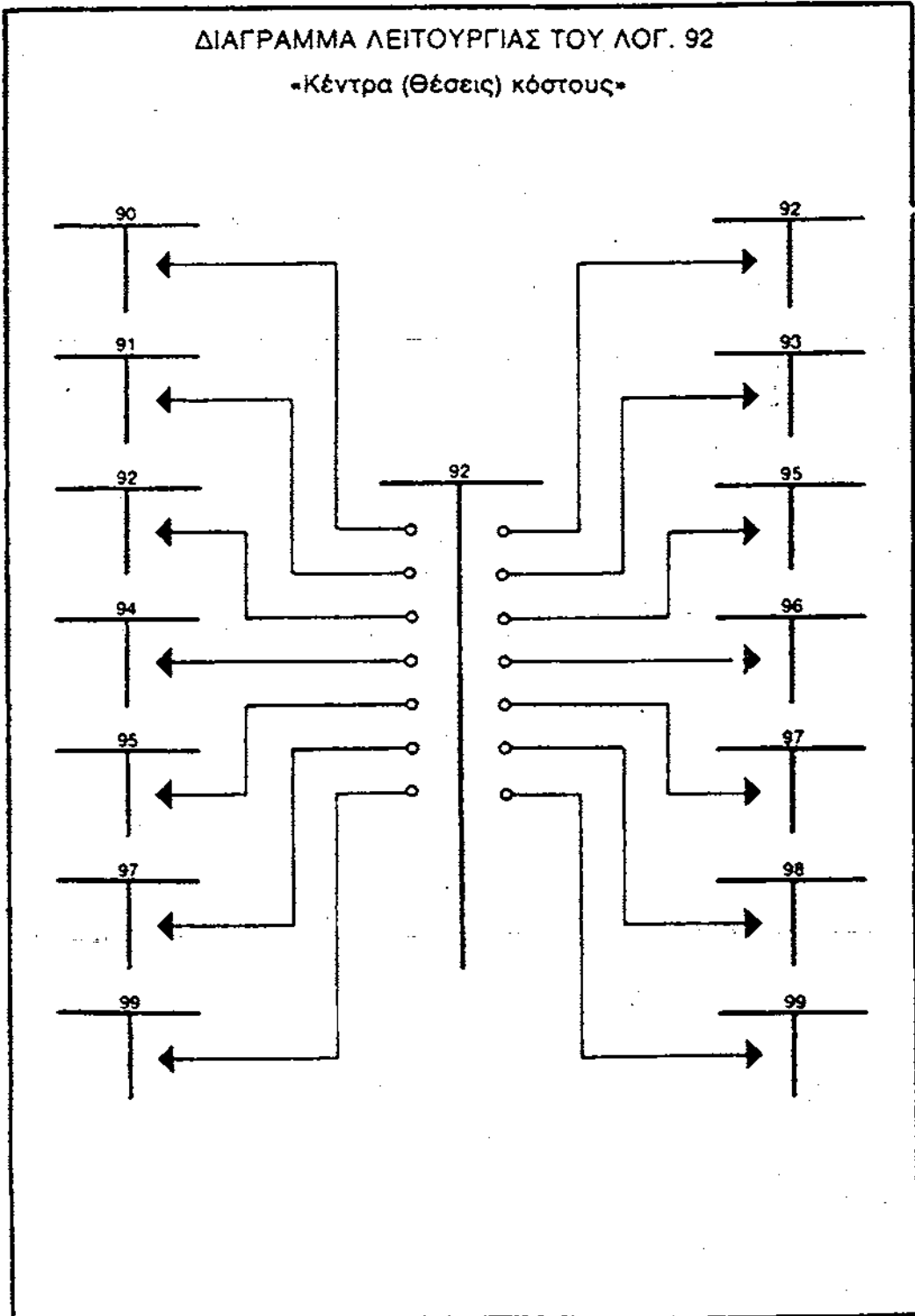
ζ. 98.99 με το κόστος των λειτουργιών διοικήσεως, διαθέσεως, ερευνών-αναπτύξεως και χρηματοοικονομικής, το οποίο θεωρείται ότι βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα και διαμορφώνει τα καθαρά αποτελέσματα χρήσεως.

η. 99.02 με την αξία των υπηρεσιών που παρέχονται σε άλλα κέντρα τα οποία τηρούν αυτοτελή αναλυτική λογιστική.

Στο τέλος κάθε περιόδου λογισμού, έπειτα από τον προσδιορισμό των βραχύχρονων αποτελεσμάτων, ο λογαριασμός 92 εξισώνεται.

Το κόστος παραγωγής που σχηματίζεται στους υπολογαριασμούς του 92 μεταφέρεται πάντα στη χρέωση των υπολογαριασμών κόστους παραγωγής του 93 και όχι απευθείας στους λογαριασμούς αποθεμάτων του 94. Η αρχή αυτή ισχύει και στην περίπτωση κατά την οποία ένα κέντρο κόστους χρεώνεται με το συνολικό κόστος παραγωγής στο οποίο περιλαμβάνεται και το κόστος των άμεσων υλικών. Με την εφαρμογή της παραπάνω αρχής το συνολικό κόστος των υπολογαριασμών του 93 είναι ίσο με το συνολικό κόστος παραγωγής των προϊόντων ή υπηρεσιών της οικονομικής μονάδας, με το οποίο χρεώνονται οι αναλυτικοί, λογαριασμοί αποθεμάτων του 94.

Ακολουθεί διάγραμμα λειτουργίας του λογαριασμού 92.



Τρόπος λειτουργίας των υπολογαριασμών του 92 Γ.1Λ/σμός 92.00
«Έξοδα λειτουργίας παραγωγής»

Στο λογαριασμό αυτό συγκεντρώνεται το κόστος παραγωγής, εκτός από τα άμεσα υλικά, τα οποία είναι δυνατό να μεταφέρονται απευθείας στους οικείους υπολογαριασμούς του κόστους παραγωγής του 93. Σε περίπτωση που η οικονομική μονάδα επιθυμεί τη συγκέντρωση στο λογαριασμό 92.00 και του κόστους των άμεσων υλικών, οι λογαριασμοί συγκεντρώσεως του κόστους κατά τμήμα περιλαμβάνουν και υπολογαριασμούς για τα άμεσα υλικά.

Το κόστος της λειτουργίας παραγωγής περιλαμβάνει όλα τα έξοδα των λογαριασμών της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής που αφορούν τη λειτουργία αυτή, εκτός από τους τόκους και τα συναφή έξοδα που δεν κοστολογούνται και συνεπώς δε βαρύνουν το κόστος αποθεμάτων. Τα αποθέματα είναι απαλλαγμένα από τόκους και συναφή έξοδα. Το κόστος της λειτουργίας της παραγωγής περιλαμβάνει και τα τυχόν υπολογιστικά έξοδα που αφορούν τη λειτουργία αυτή, τα οποία όμως δε βαρύνουν το κόστος παραγωγής των υπολογαριασμών του 93 για να αποφεύγεται η νόθευση του κόστους των αποθεμάτων με υπολογιστικά έξοδα.

Σύμφωνα με τα παραπάνω διαμορφώνονται οι ακόλουθες δυο μορφές συνθέσεως του κόστους της λειτουργίας παραγωγής:

α. Το συνολικό κόστος παραγωγής περιλαμβάνει τα εξής στοιχεία:

αα. Τα άμεσα και έμμεσα υλικά

αβ. Την άμεση εργασία

αγ. Τα άμεσα και έμμεσα γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Η μορφή αυτή εξυπηρετεί τα τμήματα παραγωγής στα οποία βιομηχανοποιούνται πρώτες ύλες από τις οποίες συμπαράγονται περισσότερα από ένα προϊόντα, όπως π.χ. βαμβακελαιουργείο βιομηχανοποιείται ο βαμβακόσπορος και παράγονται το βαμβακέλαιο, η βαμβακόπιττα και το βαμβάκι.

β. Το συνολικό κόστος παραγωγής (όπως εμφανίζεται στους λογαριασμούς των κέντρων κόστους) περιλαμβάνει τα εξής στοιχεία:

βα. Τα έμμεσα υλικά

ββ. Την άμεση και έμμεση εργασία

βγ. Τα άμεσα και έμμεσα ΓΒΕ.

Η μορφή αυτή εξυπηρετεί τα τμήματα παραγωγής στα οποία παράγονται προϊόντα για τα οποία τα άμεσα υλικά προσδιορίζονται επακριβώς και καταλογίζονται απευθείας στους λογαριασμούς παραγωγής (93).

Το κόστος της λειτουργίας παραγωγής, εκτός από τα υπολογιστικά έξοδα, καταλογίζεται στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς κόστους των υπολογαριασμών κόστους παραγωγής του 93. Τα υπολογιστικά έξοδα της λειτουργίας παραγωγής μεταφέρονται απευθείας στον οικείο

υπολογαριασμό του 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως».

Το γενικό κόστος αγορών ή κόστος προμηθειών ή κόστος εφοδιασμού αντιμετωπίζεται ως εξής:

— Στις βιομηχανικές, βιοτεχνικές και λοιπές οικονομικές μονάδες, στις οποίες λειτουργεί παραγωγή, βαρύνει το κόστος της λειτουργίας παραγωγής και τελικά το κόστος αποθεμάτων απογραφής και το κόστος πωλημένων.

— Στις εμπορικές και λοιπές οικονομικές μονάδες, στις οποίες δεν λειτουργεί η παραγωγή, βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα.

Λ/σμός 92.01 «Έξοδα διοικητικής λειτουργίας»

Στο λογαριασμό αυτό συγκεντρώνεται ολόκληρο το κόστος της διοικητικής λειτουργίας της οικονομικής μονάδας, το οποίο περιλαμβάνει όλα τα έξοδα των λογαριασμών της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής που αφορούν τη λειτουργία αυτή, πλην των τόκων και των συναφών εξόδων, καθώς και τα υπολογιστικά έξοδα που επίσης αφορούν τη λειτουργία αυτή.

Ολόκληρο το κόστος της διοικητικής λειτουργίας βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα και για το λόγο αυτό μεταφέρεται στους οικείους υπολογαριασμούς του 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως».

Λ/σμός 92.02 «Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως»

Στο λογαριασμό αυτό συγκεντρώνεται το κόστος της λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως που αποδίδει έργο μακροχρόνιας αξιοποίησης, όπως π.χ. νέες μεθόδους παραγωγικής διαδικασίας, νέες ιδιοσυσκευές ή ευρεσιτεχνίες που θα αξιοποιηθούν.

Το κόστος της λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως, κατά το μέρος που αποδεικνύεται ότι αφορά πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποίησης, μεταφέρεται στους οικείους υπολογαριασμούς κόστους ιδιοπαραγωγής παγίων του 93 και κατά το υπόλοιπο στους οικείους υπολογαριασμούς του 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως».

Το κόστος της λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως περιλαμβάνει όλα τα έξοδα των λογαριασμών της ομάδας 6 της γ. λ. που αφορούν τη λειτουργία αυτή, εκτός από τους τόκους και τα συναφή έξοδα. Περιλαμβάνει επίσης τα υπολογιστικά έξοδα που αφορούν τη λειτουργία αυτή.

Λ/σμός 92.03 «Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως»

Στο λογαριασμό αυτό συγκεντρώνεται ολόκληρο το κόστος της λειτουργίας διαθέσεως της οικονομικής μονάδας, στο οποίο περιλαμβάνονται όλα τα έξοδα των λογαριασμών της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής που αφορούν τη λειτουργία αυτή, εκτός από τους τόκους και τα υπολογιστικά έξοδα. Περιλαμβάνει επίσης και τα υπολογιστικά έξοδα που αφορούν τη λειτουργία αυτή.

Από το κόστος της λειτουργίας διαθέσεως, τα άμεσα έξοδα πωλήσεων είναι στοιχεία διαμορφωτικά των μικτών αποτελεσμάτων και μεταφέρονται στον οικείο υπολογαριασμό (96.21) του 96. Το υπόλοιπο κόστος της λειτουργίας διαθέσεως βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα και μεταφέρεται στους οικείους υπολογαριασμούς (98.99.01.02 και 98.99.01.04) του 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως».

Λ/σμός «Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας»

Στο λογαριασμό αυτό συγκεντρώνονται οι τόκοι και τα συναφή έξοδα των λειτουργιών παραγωγής, διοικητικής, ερευνών - αναπτύξεως και διαθέσεως. Το λοιπό κόστος της χρηματοοικονομικής λειτουργίας συγκεντρώνεται και παρακολουθείται στο λογαριασμό 92.01 «έξοδα διοικητικής λειτουργίας» λόγω των δυσκολιών και πολλές φορές της αδυναμίας να διαχωριστεί το κόστος αυτό από το κόστος της διοικητικής λειτουργίας.

Οι οικονομικές μονάδες έχουν τη δυνατότητα να παρακολουθούν στο λογαριασμό 92.04 ολόκληρο το κόστος της χρηματοοικονομικής λειτουργίας, στην περίπτωση όμως αυτή οι τόκοι και τα συναφή έξοδα δανειακών κεφαλαίων, καθώς και τα τυχόν υπολογιστικά έξοδα (τόκοι ίδιων κεφαλαίων), πρέπει να παρακολουθούνται σε ιδιαίτερους λογαριασμούς του 92.04. Το κόστος της χρηματοοικονομικής λειτουργίας, κατά το μέρος που δε βαρύνει τη λειτουργία διαθέσεως και τα χρηματοοικονομικά έσοδα, βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα και μεταφέρεται στους οικείους υπολογαριασμούς του 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως».

Κάτω από κάθε δευτεροβάθμιο λογαριασμό του 92, στον οποίο συγκεντρώνεται και παρακολουθείται το κόστος μιας από τις πέντε λειτουργίες της οικονομικής μονάδας, αναπτύσσονται οι λογαριασμοί των κέντρων ή θέσεων κόστους. Τα κέντρα κόστους διαρθρώνονται με βάση τη διοικητική και οργανωτική ή τεχνολογική διάρθρωση της οικονομικής μονάδας. Σε πολλές περιπτώσεις δημιουργούνται λογαριασμοί κέντρων κόστους, οι οποίοι είναι ανεξάρτητοι από τη λειτουργική

υποδιαίρεση της μονάδας, για να εξυπηρετούν ανάγκες της κοστολογήσεως, όπως π.χ. «έξοδα ταξιδευόντων υπαλλήλων» ή «έξοδα διευθυντικών στελεχών».

Για κάθε κέντρο κόστους ανοίγεται αντίστοιχος λογαριασμός, ο οποίος παίρνει το όνομα του τμήματος που παρακολουθεί. Οι τελευταίες αναλύσεις κάθε λογαριασμού στον οποίο συγκεντρώνεται και παρακολουθείται το κόστος ενός κέντρου ταυτίζονται τουλάχιστο με τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής. Στις αναλύσεις αυτές περιλαμβάνονται λογαριασμοί για τη συγκέντρωση του κόστους των βοηθητικών κέντρων, καθώς και για τη συγκέντρωση των τυχών αναλώσεων υλικών και των υπολογιστικών εξόδων.

Για τη 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 εξυπηρετούνται ανάγκες της στατιστικής η οποία, με τον τρόπο αυτό, εξασφαλίζει πληροφορίες απαραίτητες για τη λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων ή συγκρίσιμα στοιχεία.

3.3.4 Λογαριασμός 93 (κόστος παραγωγής «παραγωγή σε εξέλιξη»)

Περιεχόμενο και ορολογία

Στους υπολογαριασμούς του 93 συγκεντρώνεται και παρακολουθείται το ολικό κόστος παραγωγής των ενδιάμεσων και τελικών φορέων (προϊόντων ή υπηρεσιών ή πάγιων στοιχείων), καθώς και το κόστος ερευνών και αναπτύξεως κατά το μέρος που αναφέρεται στην πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποίησεως.

Στην ευρεία έννοια της παραγωγής περιλαμβάνονται και τα ιδιοπαραγόμενα πάγια στοιχεία και ανταλλακτικά αυτών.

Το κόστος των υπολογαριασμών είναι άμεσο ή έμμεσο. Στο άμεσο κόστος παραγωγής, περιλαμβάνονται τα άμεσα υλικά και η άμεση εργασία, ενώ στο έμμεσο το υπόλοιπο κόστος παραγωγής.

Η ανάπτυξη του λογαριασμού 93 γίνεται σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε οικονομικής μονάδας, η οποία είναι υποχρεωμένη να ακολουθεί τους εξής περιορισμούς:

Στους υπολογαριασμούς του 93 συγκεντρώνεται μόνο το κόστος της λειτουργίας παραγωγής, δηλαδή στοιχεία κόστους που πραγματοποιούνται για να παραχθεί το προϊόν, η υπηρεσία ή το έργο και να αποκτήσει ιδιότητες και μορφή με την οποία είναι δυνατή η διάθεση του στην αγορά ή η ιδιοχρησιμοποίησή του. Στο λογαριασμό 93 συγκεντρώνεται επίσης και το μέρος του κόστους ερευνών και αναπτύξεως

που αναφέρεται στην πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποίησεως, το οποίο στη γενική λογιστική εμφανίζεται στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 1. Παράδειγμα αποτελεί το κόστος μιας ευρεσιτεχνίας που αξιοποιείται μέσα σε δεκαπέντε χρόνια.

Στους υπολογαριασμούς του 93, εφόσον παράγεται αντίστοιχο έργο, περιλαμβάνονται τουλάχιστον οι ακόλουθες κατηγορίες:

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

Στο επίπεδο π.χ. του προϊόντος, δηλαδή στην ανάλυση του κόστους του προϊόντος, περιλαμβάνονται τουλάχιστον τα άμεσα υλικά, η άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα ή έμμεσα έξοδα παραγωγής.

Στο επίπεδο του ολικού κόστους παραγωγής, η ανάλυση γίνεται τουλάχιστο στα υλικά που αναλώνονται και στα κατ' είδος έξοδα της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής.

Τρόπος λειτουργίας του λογαριασμού

Ο λογαριασμός 93 χρεώνεται στις ακόλουθες περιπτώσεις, με πίστωση των λογαριασμών:

α. 92 με τα κονδύλια του έμμεσου κόστους που προηγούμενα συγκεντρώνεται και παρακολουθείται στους υπολογαριασμούς κέντρων κόστους ή τμημάτων.

β. 94.03 με το κόστος παραγωγής σε εξέλιξη κατά το τέλος της χρήσεως, το οποίο στην αρχή της επόμενης μεταφέρεται στους οικείους υπολογαριασμούς του 93. Δεν αποκλείεται παρόμοια μεταφορά του κόστους της παραγωγής σε εξέλιξη και κατά την έναρξη κάθε νέας περιόδου λογισμού.

γ. 94 (υπολογαριασμοί αποθεμάτων) με την αξία, σε τιμές κόστους, των αποθεμάτων (όπως π.χ. πρώτων υλών ή ημιτελών προϊόντων), που εξάγονται από τις αποθήκες για βιομηχανοποίηση, όταν η αξία αυτή δεν περνάει από τους οικείους υπολογαριασμούς του 92.

δ. 95 με τις θετικές αποκλίσεις του πρότυπου κόστους.

ε. 97.10.00 με την αξία των τυχών διαφορών απογραφής που διαπιστώνεται στο τέλος της χρήσεως, όταν το υπόλοιπο του λογαριασμού 93 μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 94.03 «παραγωγή σε εξέλιξη».

στ. 97.10.01 με τα κονδύλια των πιστωτικών διαφορών που προκύπτουν κατά τον καταλογισμό του κόστους παραγωγής στους τελικούς φορείς

κόστους.

ζ. 99.01 με την αξία των χορηγήσεων που λαμβάνονται από άλλα κέντρα, εργοστάσια, υποκαταστήματα που τηρούν ανεξάρτητη λογιστική, όταν η αξία αυτή δεν περνάει από τους οικείους υπολογαριασμούς του 92.

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

α. 92. με το ολικό ή μερικό κόστος της πειραματικής παραγωγής, όταν το κόστος αυτό ενσωματώνεται στο λειτουργικό κόστος έρευνας και αναπτύξεως.

β. 94 (υπολογαριασμοί αποθεμάτων) με το κόστος των αποθεμάτων που από την παραγωγική διαδικασία εισάγονται στην αποθήκη, είτε για να διαθέτουν στην αγορά, είτε για να υποστούν παραπέρα κατεργασία.

γ. 94.03 με το κόστος της παραγωγής σε εξέλιξη κατά το τέλος της τρέχουσας χρήσεως. Δεν αποκλείεται παρόμοια μεταφορά του κόστους της παραγωγής σε εξέλιξη και κατά το τέλος κ'αθε περιόδου λογισμού.

δ. 95 με τις αρνητικές αποκλίσεις του πρότυπου κόστους ε. 96.20.14 με το κόστος των παρεπόμενων δραστηριοτήτων.

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

ζ. 97.10.00 με την αξία των τυχόν διαφορών απογραφής που διαπιστώνεται στο τέλος της χρήσεως, όταν γίνεται η μεταφορά του υπολοίπου του λογαριασμού 93 στον 94.03.

η. 97.10.01 με τα κονδύλια των χρεωστικών διαφορών που προκύπτουν κατά καταλογισμό του κόστους παραγωγής στους τελικούς φορείς κόστους.

θ. 99.02 με την αξία των παροχών προς άλλα κέντρα που τηρούν ανεξάρτητη λογιστική.

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

Στις περιπτώσεις που οι ποσοτικές διακινήσεις γίνονται χωρίς πραγματική εισαγωγή στην αποθήκη, η χρεωπίστωση των λογαριασμών αποθήκης γίνεται λογιστικά με παραστατικά που εκδίδονται για το σκοπό αυτό.

Ακολουθεί διάγραμμα λειτουργίας του λογαριασμού 93

Λογαριασμός 93 «ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ)»

(Οι υπολογαριασμοί του 93 λειτουργούν κατά το ακόλουθο διάγραμμα)

Χρεώνονται με πίστωση των λ/σμών:

- 94.23 «παραγωγή σε εξέλιξη» για τη μεταφορά του κόστους παραγωγής σε εξέλιξη του τέλους της προηγούμενης περιόδου (ή χρήσεως)
- 92.00 «έξοδα λειτουργίας παραγωγής» για το καταλογιζόμενο στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς (υπολ/σμοί του 93) κόστος των κύριων κέντρων κόστους.
- 92.02 «έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως», για το μεταφερόμενο σε χρέωση του 93.99 «κόστος αναπτύξεως προϊόντων (πολυετούς αποσβέσεως) του μέρους του κόστους που αφορά πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποιήσεως.
- 94 «αποθέματα» με το κόστος κτήσεως των αποθεμάτων (πρώτων και βοηθητικών υλών, ημιτελών προϊόντων κ.λπ.) που εξάγονται από τις αποθήκες για βιομηχανοποίηση, εφόσον το κόστος αυτών δεν καταχωρείται στους υπολ/σμούς του 92.00.
- 95 «αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» με τις θετικές αποκλίσεις, όταν εφαρμόζεται το σύστημα της πρότυπης κοστολόγησης.
- 97.10.00 «διαφορές απογραφών» με τις πιστωτικές διαφορές απογραφής που διαπιστώνονται το τέλος της χρήσεως κατά τη μεταφορά των υπολοίπων των υπολ/σμών του 93 στη χρέωση των αντίστοιχων υπολ/σμών του 24.23 «παραγωγή σε εξέλιξη».
- 97.10.01 «υπολειμματικά έξοδα τμημάτων και βοηθ. υπηρεσιών παραγωγικής λειτουργίας» με τις πιστωτικές διαφορές που προκύπτουν κατά τον καταλογισμό του κόστους παραγωγής των τμημάτων του 92.00 και τη μεταφορά του στους οικείου υπολ/σμούς του 93 με προσωρινές τιμές και οι διαφορές δεν ανακοστολογούνται (βλ. πιο κάτω § 42.2 περ. ζ).

Πιστώνονται με χρέωση των λ/σμών:

- 94 «αποθέματα» με το κόστος των αποθεμάτων που παράγονται και εισάγονται στην αποθήκη, είτε για να διατεθούν στην αγορά, είτε για να υποστούν παραπέρα κατεργασία.
- 94.23 «παραγωγή σε εξέλιξη», με το κόστος της παραγωγής σε εξέλιξη του τέλους της κλειόμενης χρήσεως
- 92.02 «έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως», με το κόστος της πειραματικής παραγωγής, στις περιπτώσεις που δεν πραγματοποιείται έργο πάγιας μορφής (νέα μέθοδος παραγωγής).
- 95 «αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» με τις αρνητικές αποκλίσεις όταν εφαρμόζεται το σύστημα της πρότυπης κοστολόγησης.
- 96.20.14 «κόστος παρεπόμενων δραστηριοτήτων» με το κόστος των παρεπόμενων δραστηριοτήτων. Οι υπολ/σμοί του 96.20.14 συσχετίζονται με τους αντίστοιχους υπολ/σμούς του 96.14 «έσοδα παρεπόμενων ασχολιών».
- 96.20.16 «κόστος ιδιοπαραγωγής πάγιων στοιχείων» με το κόστος των ιδιοπαραγόμενων πάγιων στοιχείων, στο οποίο περιλαμβάνεται και το μέρος του κόστους που αφορά πραγματικό έργο μακροχρόνιας αξιοποιήσεως (π.χ. νέα μέθοδος παραγωγής).
- 97.10.00 «διαφορές απογραφών» με τις χρεωστικές διαφορές απογραφής, που διαπιστώνονται στο τέλος της χρήσεως κατά τη μεταφορά των υπολοίπων των υπολ/σμών του 93 στη χρέωση των αντίστοιχων υπολ/σμών του 94.23 «παραγωγή σε εξέλιξη».
- 97.10.01 «υπολειμματικά έξοδα τμημάτων και βοηθ. υπηρεσιών παραγωγικής λειτουργίας» με τις χρεωστικές διαφορές που προκύπτουν όταν μέρος από το καταλογιζόμενο κόστος του 92.00 στους φορείς κόστους του 93 έχει υπολογιστεί με προσωρινές τιμές και οι προκύπτουσες διαφορές δεν ανακοστολογούνται (βλ. πιο κάτω στην § 42.2 περ. ζ).

3.3.5 Λογαριασμός 94 (αποθέματα)

Περιεχόμενο και ορολογία

Στους υπολογαριασμούς του 94 παρακολουθούνται τα κάθε είδους, μορφής και κατηγορίας αποθέματα της οικονομικής μονάδας, είτε προέρχονται από αγορά, είτε παράγονται απο την ίδια τη μονάδα.

Ο λογαριασμός 94 αναπτύσσεται σε υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς, στους οποίους παρακολουθούνται οι κατηγορίες των αποθεμάτων της ομάδας 2 της γενικής λογιστικής. Η αναλυτική λογιστική αναλύει παραπέρα τις γενικές κατηγορίες των αποθεμάτων κατά τρόπο που να ανταποκρίνονται καλύτερα στην εξυπηρέτηση των αναγκών της κοστολογήσεως, του προσδιορισμού των βραχυχρόνιων αποτελεσμάτων, της αναλύσεως των αποτελεσμάτων κατά κλάδους ή τα κέντρα δραστηριότητας ή φορείς ευθύνης και του ελέγχου των αποθεμάτων που αποβλέπει στην αποτελεσματική διαχείριση τους.

Το τελευταίο όριο αναλύσεως των υπολογαριασμών του 94 είναι η μερίδα αποθήκης, στην οποία παρακολουθείται η τελευταία υποδιαίρεση της συγκεκριμένης κατηγορίας αποθέματος, όπως π.χ. στα εμπορεύματα, η μερίδα αποθήκης αντιπροσωπεύει το είδος, ενδεχόμενα Δε και την ποιότητα. Η τελευταία υποδιαίρεση κάθε κατηγορίας αποθεμάτων υπαγορεύεται, είτε από διαχειριστικές και κοστολογικές ανάγκες, είτε από υποχρεωτικής εφαρμογής κανόνες δικαίου.

Η τελευταία υποδιαίρεση κάθε κατηγορίας αποθεμάτων παρακολουθείται σε περισσότερες απο μία μερίδες αποθήκης, όταν το ίδιο το απόθεμα βρίσκεται σε περισσότερους απο έναν αποθηκευτικούς χώρους.

Οι λογαριασμοί της τελευταίας υποδιαίρεσεως των αποθεμάτων τηρούνται κατά ποσότητα και αξία. Εξαίρεση από τον κανόνα αυτό είναι δυνατό να γίνεται για ορισμένες κατηγορίες αναλώσιμων υλικών που θεωρούνται ότι αναλώνονται αμέσως με την παραλαβή τους. Τα αναλώσιμα αυτά υλικά είναι δυνατό να παρακολουθούνται, είτε στο σύνολο τους, είτε κατά ομάδες, μόνο κατά αξία.

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

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

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

Με τη λογιστική παρακολούθηση της ποσοτικής διακινήσεως κάθε αποθέματος εξασφαλίζεται η διαρκής ποσοτική απογραφή των αποθεμάτων, δηλαδή εξασφαλίζεται σε κάθε στιγμή η ακριβής γνώση του ποσοτικού υπολοίπου κατά μερίδα αποθήκης.

Με την αποτίμηση των ποσοτικών διακινήσεων των αποθεμάτων επιτυγχάνεται η διαρκής απογραφή των αποθεμάτων, δηλαδή η διαρκής γνώση της ποσότητας και αξίας των αποθεμάτων που βρίσκονται στους αποθηκευτικούς χώρους.

Τρόπος λειτουργίας του λογαριασμού

Ο λογαριασμός 94 γρεώνεται στις ακόλουθες περιπτώσεις, με πίστωση των λογαριασμών:

- α. 90.01 κατά το λογισμό των αρχικών αποθεμάτων στους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής
- β. 90.02 κατά το λογισμό του οριστικοποιημένου κόστους αγορών, κατά τη διάρκεια της χρήσεως, στους λογαριασμούς της α. λ., όταν δεν προηγείται χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 91.
- γ. 91.09 με το προϋπολογισμένο κόστος των αποθεμάτων, όταν δεν είναι γνωστό το ακριβές κόστος τους.
- δ. Υπολογαριασμών του 91, όταν προηγείται χρέωση των λογαριασμών αυτών κατά την αγορά των αποθεμάτων με σκοπό την ανακατάταξη ή προομαδοποίησή τους με άλλα αγορασμένα αποθέματα.
- ε. 93 με το κόστος παραγωγής των έτοιμων και ημιτελών προϊόντων, καθώς και των υποπροϊόντων και υπολειμμάτων και στο τέλος της χρήσεως ή της περιόδου λογισμού, με το κόστος της παραγωγής σε εξέλιξη, όπως προσδιορίζεται έπειτα από απογραφή.

στ. 94 με το κόστος των αποθεμάτων που διακινούνται μεταξύ των αποθηκών και υποκαταστημάτων ή εργοστασίων, όταν αυτά δεν τηρούν αυτοτελή λογιστική.

ζ. 95 με τις θετικές αποκλίσεις κόστους αγοράς, στην περίπτωση εφαρμογής πρότυπης κοστολογήσεως, όταν οι αποκλίσεις αυτές προσδιορίζονται τη στιγμή της παραλαβής των αποθεμάτων.

η. 97.10.00.01 με την αξία των πλεονασμάτων που διαπιστώνονται κατά την απογραφή, είτε αυτή γίνεται κατά τη διάρκεια, είτε κατά το τέλος της χρήσεως.

θ. 99.01 με την αξία των αποθεμάτων που λαμβάνονται από άλλα κέντρα στα οποία τηρείται αυτοτελής αναλυτική λογιστική.

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

α. 92 με το κόστος των αποθεμάτων που αναλώνονται, όταν η αξία τους χρεώνεται απευθείας στους λογαριασμούς του λειτουργικού κόστους.

β. 93 με το κόστος των άμεσων υλικών παραγωγής, όταν καταλογίζονται απευθείας στους λογαριασμούς κόστους παραγωγής, χωρίς τη μεσολάβηση του λογαριασμού 92.

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

δ. 95 με τις αρνητικές αποκλίσεις κόστους αγοράς, όταν η οικονομική μονάδα εφαρμόζει την πρότυπη κοστολόγηση και οι αποκλίσεις προσδιορίζονται κατά την αγορά ή παραλαβή π.χ. των υλικών.

ε. 96.20 με το κόστος παραγωγής ή αγοράς των πωλημένων αποθεμάτων.

στ. 97.10.00.00 με την αξία ελλειμμάτων που διαπιστώνονται κατά την απογραφή, είτε κατά τη διάρκεια, είτε στο τέλος της χρήσεως.

ζ. 99.02 με το κόστος των αποθεμάτων που αποστέλλονται σε άλλα τμήματα, αποθήκες ή υποκαταστήματα, τα οποία τηρούν αυτοτελή αναλυτική λογιστική.

η. 90 ή 91 με τις μειώσεις του κόστους αγοράς των αποθεμάτων (εκπτώσεις ή επιστροφές).

θ. 90, 98 και 99 με την αξία των αποθεμάτων τέλους χρήσεως, κατά τη διενέργεια των εγγραφών κλεισίματος των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής.

Διαδικασία ενημερώσεως των λογαριασμών αποθεμάτων

Η ενημέρωση των λογαριασμών αποθεμάτων, όπως και των λογαριασμών εξόδων της ομάδας 6, των εσόδων της ομάδας 7 και των αποτελεσμάτων των λογαριασμών της ομάδας 8, γίνεται, είτε πρώτα στη γενική λογιστική και σε δεύτερη φάση στην αναλυτική, είτε αντίστροφα, είτε ταυτόχρονα και στους δύο τομείς της λογιστικής.

Α. Περίπτωση πρώτη: Η πορεία των εγγραφών αρχίζει από τη γενική λογιστική. Στην περίπτωση αυτή οι αναλυτικοί λογαριασμοί των αποθηκών τηρούνται στη γενική λογιστική και ενημερώνονται, κατά ποσότητα και αξία με την αρχική απογραφή και τις αγορές, και μόνο κατά ποσότητα με τις αναλώσεις, τις πωλήσεις και τις εσωτερικές διακινήσεις.

Σε δεύτερη φάση, στο τέλος κάθε μέρας ή κάθε εβδομάδας ή κάθε μήνα το αργότερο, τα δεδομένα κινήσεως των αποθηκών της γ. λ. μεταφέρονται στην αναλυτική συγκεντρωτικά, κατά ποσότητα και αξία δηλαδή μεταφέρεται η απογραφή στην αρχή της χρήσεως και περιοδικά, μεταφέρονται οι αγορές, οι βιομηχανοποιήσεις, οι πωλήσεις και οι εσωτερικές διακινήσεις, καθώς και οι αντιλογισμοί και οι μειώσεις των σχετικών λογαριασμών. Κατά τις μεταφορές αυτές κινούνται οι εξής λογαριασμοί:

— Με την αρχική απογραφή χρεώνεται ο 94, με πίστωση του 90.

— Με τις αγορές χρεώνεται ο 94, με πίστωση του 90 ή 91.

— Με το κόστος πωλημένων πιστώνεται ο 94, με χρέωση του 96.

— Με τις βιομηχανοποιήσεις πιστώνεται ο 94, με χρέωση του 92 ή 93.

— Με τις εσωτερικές διακινήσεις χρεοπιστώνεται ο 94, ενδεχόμενα και ο 99.

— Με τους αντιλογισμούς και τις μειώσεις πιστώνεται ο 94 με χρέωση του 90 ή 91 ή 93 ή 94 ή 96 ή 99.

Β. Περίπτωση δεύτερη: Η πορεία των εγγραφών αρχίζει από την α. λ. Στην περίπτωση αυτή οι αναλυτικοί λογαριασμοί των αποθηκών τηρούνται κατά ποσότητα και αξία στην α. λ. όπου λογιστικοποιούνται τα πρωτογενή παραστατικά κινήσεως των αποθεμάτων. Κατά τη λογιστικοποίηση των παραστατικών απογραφής και αγορών χρεώνονται αναλυτικά οι λογαριασμοί των αποθεμάτων με πίστωση του 90.

Σε δεύτερη φάση, ημερήσια ή τουλάχιστο μέσα στη χρονική περίοδο που προβλέπεται από τη νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά, ενημερώνονται οι λογαριασμοί της γ. λ. με την αρχική απογραφή και τις αγορές, καθώς και με τους αντιλογισμούς και τις μειώσεις τους, ως εξής:

— Με την απογραφή ενάρξεως χρεώνονται οι οικείοι λογαριασμοί αποθεμάτων της ομάδας 2, κατά το άνοιγμα των βιβλίων

—Με τις αγορές μετρητοίς χρεώνεται ο υπολογαριασμός του 50 με την ονομασία «αγορές μετρητοίς» με τη συνολική αξία των παραστατικών και πιστώνεται ο λογαριασμός του ταμείου.

—Με τις αγορές «επι πιστώσει» χρεώνεται ο υπολογαριασμός του 50 με την ονομασία «αγορές επι πιστώσει» με τη συνολική αξία των παραστατικών και πιστώνονται οι αναλυτικοί λογαριασμοί των προμηθευτών.

—Τουλάχιστο στο τέλος κάθε μήνα, με πίστωση των υπολογαριασμών του 50 «αγορές μετρητοίς» και «αγορές επί πιστώσει», οι οποίοι λειτουργούν ως ενδιάμεσοι, χρεώνονται οι λογαριασμοί αποθεμάτων της ομάδας 2.

—Με αυτή ή οποιαδήποτε άλλη διαδικασία γίνεται η ενημέρωση των λογαριασμών, π.χ. για τις εκπτώσεις αγορών ή τους αντιλογισμούς.

Γ. Περίπτωση Τρίτη: Η ενημέρωση των λογαριασμών αποθεμάτων με την αρχική απογραφή και τις αγορές γίνεται ταυτόχρονα στους δυο τομείς της λογιστικής. Η εφαρμογή της διαδικασίας αυτής ενημερώσεως προϋποθέτει ότι για τις λογιστικές καταχωρήσεις χρησιμοποιούνται Η/Υ.

Κατά τη διαδικασία της ταυτόχρονης ενημερώσεως, τα παραστατικά λογιστικοποιήσεως φέρουν διπλή κωδικαρίθμηση, ώστε να είναι δυνατή η τροφοδότηση με το ίδιο παραστατικό των οικείων λογαριασμών με τη βοήθεια κατάλληλων προγραμμάτων του ηλεκτρονικού διερευνητή.

Ακολουθεί διάγραμμα λειτουργίας του λογαριασμού 94.

Λογαριασμός 94 «ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ»

(Οι υπολογαριασμοί του 94 λειτουργούν κατά το ακόλουθο διάγραμμα)

Χρεώνονται με πίστωση των λ/σμών:

- 90.01 «αρχικά αποθέματα λογισμένα», για τη μεταφορά (λογισμό) της αξίας των αποθεμάτων ενάρξεως της χρήσεως από τους λ/σμούς της ομάδας 2 στους οικείους υπολ/σμούς του 94.
- 90.02 «αγορές λογισμένες», για τη μεταφορά, κατά τη διάρκεια της χρήσεως του κόστους αγορών από τους οικείους υπολ/σμούς αγορών της ομάδας 2.
- 91.09 «αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προυπολογιστικά)» για την καταχώρηση στους υπολ/σμούς του 94 της αξίας των αποθεμάτων με προσωρινές τιμές.
- 93 «κόστος παραγωγής» των παραγόμενων προϊόντων που εισάγονται στην αποθήκη, είτε για να διατεθούν στην αγορά, είτε για να υποβληθούν σε παραπέρα κατεργασία.
- 93 «κόστος παραγωγής», με το κόστος της παραγωγής σε εξέλιξη του τέλους της κλειόμενης χρήσεως ή κοστολογικής περιόδου από τους υπολ/σμούς του 93 στους αντίστοιχους υπολ/σμούς του 94.23.
- 95 «αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» με τις θετικές αποκλίσεις κόστους αγοράς που προσδιορίζονται τη στιγμή της παραλαβής των αγοραζόμενων αποθεμάτων.
- 97.10.00.01 «πλεονάσματα» με την αξία των πλεονασμάτων αποθεμάτων που διαπιστώνονται κατά την απογραφή που γίνεται στη διάρκεια ή στο τέλος της χρήσεως.

Πιστώνονται με χρέωση των λ/σμών:

- 92 «κέντρα (θέσεις) κόστους» με το κόστος των υλικών που αναλώνονται για επισκευές και συντηρήσεις κ.λπ.
- 92.00 «έξοδα λειτουργίας παραγωγής» με το κόστος των άμεσων υλικών που αναλώνονται στην παραγωγή, όταν αυτό δεν καταχωρείται απευθείας στους οικείους υπολ/σμούς του 93.
- 93 «κόστος παραγωγής» με το κόστος των άμεσων υλικών που αναλώνονται στην παραγωγή (πρώτων και βοηθητικών υλών, ημιτελών προϊόντων κ.λπ.), όταν αυτό δεν καταχωρείται προηγούμενα στο λ/σμό 92.00 «έξοδα λειτουργίας παραγωγής».
- 96.20 «κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων», για τη μεταφορά στη χρέωση του κόστους παραγωγής ή αγοράς των πωλημένων αποθεμάτων.
- 90.02 «αγορές λογισμένες» (ή 91.09), για τη μεταφορά και καταχώρηση των μειώσεων του κόστους αγοράς των αποθεμάτων (εκπτώσεις ή επιστροφές), στις περιπτώσεις ταυτόχρονης ενημερώσεως των δύο τομέων της λογιστικής.
- 95 «αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» με τις αρνητικές αποκλίσεις στο κόστος αγοράς που προσδιορίζονται κατά την αγορά ή την παραλαβή των αγοραζόμενων υλικών, στις περιπτώσεις που εφαρμόζεται το σύστημα της πρότυπης κοστολόγησης.
- 97.10.00.00 «διαφορές καταλογισμού/ελλείμματα» με την αξία των ελλειμμάτων που διαπιστώνονται κατά την περιοδική ή τέλους χρήσεως απογραφή.
- 90, 98 και 99 με την αξία των αποθεμάτων τέλους χρήσεως, κατά τη διενέργεια των εγγραφών κλεισίματος των λ/σμών της Αναλυτικής Λογιστικής.

3.3.6 Λογαριασμός 95(αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος)

Περιεχόμενο και ορολογία

Στους υπολογαριασμούς του 95 παρακολουθούνται οι αποκλίσεις του πραγματικού από το πρότυπο κόστος, όταν η οικονομική μονάδα εφαρμόζει σύστημα πρότυπης κοστολόγησης. Οι αποκλίσεις αυτές προσδιορίζονται με βάση το πρότυπο κόστος και με την ακόλουθη ισότητα:

ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ - ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ = ± ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ

Στην περίπτωση που το πρότυπο κόστος είναι μεγαλύτερο από το πραγματικό, η απόκλιση είναι θετική και επηρεάζει θετικά τα τελικά αποτελέσματα(κέρδος), ενώ στην αντίθετη περίπτωση η απόκλιση είναι αρνητική και επηρεάζει αρνητικά τα τελικά αποτελέσματα (ζημιά).

Σχετικά με τη λειτουργία του 95 λαμβάνονται υπόψη τα εξής:

α. Όταν εφαρμόζεται η πρότυπη κοστολόγηση, αποκλίσεις ανάμεσα στο πρότυπο και στο πραγματικό κόστος προσδιορίζονται κατά κανόνα για τα ακόλουθα στοιχεία:

- * Τα άμεσα υλικά
- * Την άμεση εργασία
- * Τα Γενικά βιομηχανικά έξοδα.

β. Οι αποκλίσεις για κάθε κατηγορία αναλύονται ως εξής:

— Για τις πρώτες ύλες : - σε αποκλίσεις αποδόσεως - σε αποκλίσεις τιμής

— Για την άμεση εργασία : - σε αποκλίσεις αποδοτικότητας - σε αποκλίσεις τιμής

— Για τα Γ.Β.Ε - σε αποκλίσεις βαθμού απασχολήσεως – σε αποκλίσεις αποτελεσματικότητας - σε αποκλίσεις προϋπολογισμού.

— Σχετικά με τις αποκλίσεις τιμών των πρώτων υλών ισχύουν τα ακόλουθα:

• Ο προσδιορισμός τους και οι σχετικές λογιστικές εγγραφές απεικόνισέως τους γίνονται είτε κατά την αγορά, είτε κατά τη βιομηχανοποίηση τους.

• Στην πρώτη περίπτωση οι λογαριασμοί των πρώτων υλών τηρούνται στο πρότυπο κόστος, ενώ στη δεύτερη στο πραγματικό.

• Στην πρώτη περίπτωση, όταν δηλαδή οι αποκλίσεις τιμής των πρώτων υλών προσδιορίζονται τη στιγμή της αγοράς τους και τα αποθέματα τους τέλους χρήσεως αποτιμούνται στο πραγματικό κόστος, οι αποκλίσεις αυτές τιμών κατανέμονται μεταξύ των ποσοτήτων που βιομηχανοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της χρήσεως και εκείνων που παρέμειναν ως απόθεμα στο τέλος αυτής.

Τρόπος λειτουργίας του λογαριασμού

Ο λογαριασμός 95 γρεώνεται στις ακόλουθες περιπτώσεις, με πίστωση των λογαριασμών:

α. 90.02 με τις αρνητικές αποκλίσεις τιμής των ειδών που αγοράζονται, όταν ο προσδιορισμός των αποκλίσεων αυτών γίνεται κατά την αγορά τους.

β. 91.09 με τις αρνητικές αποκλίσεις τιμής των ειδών που αγοράζονται, όταν κατά την παραλαβή τους δεν είναι γνωστό το πραγματικό κόστος, οπότε η καταχώρηση τους στους λογαριασμούς αποθεμάτων γίνεται με το πρότυπο κόστος.

γ. 92 με τις αρνητικές αποκλίσεις στοιχείων κόστους των κέντρων κόστους, όταν οι αντίστοιχοι λογαριασμοί χρεώνονται σε τιμές πραγματικού κόστους και πιστώνεται σε τιμές πρότυπου κόστους.

δ. 93 με τις αρνητικές αποκλίσεις του κόστους παραγωγής

ε. 94 με τις αρνητικές αποκλίσεις των τιμών των πρώτων υλών που αναλώνονται, όταν οι λογαριασμοί των πρώτων υλών τηρούνται σε τιμές πραγματικού κόστους και οι αποκλίσεις των τιμών προσδιορίζονται κατά το χρόνο της βιομηχανοποίησης τους.

στ. 94 με τις θετικές αποκλίσεις που ανακοστολογούνται στο τέλος της χρήσεως.

ζ. 98.99.02 με το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 95, το οποίο μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσεως.

Ο λογαριασμός 95 πιστώνεται με χρέωση των λογαριασμών.

α. 90.02 με τις θετικές αποκλίσεις τιμής των ειδών που αγοράζονται, όταν ο προσδιορισμός των αποκλίσεων αυτών γίνεται κατά την αγορά τους.

β. 91.09 με τις θετικές αποκλίσεις τιμής ειδών που δημιουργούνται κατά την παρεμβολή του λογαριασμού αυτού, όταν κατά την παραλαβή τους δεν είναι γνωστό το κόστος αγοράς.

γ. 92 με τις θετικές αποκλίσεις των στοιχείων κόστους των κέντρων κόστους, όταν οι λογαριασμοί χρεώνονται σε τιμές πραγματικού κόστους και πιστώνονται σε τιμές πρότυπου κόστους.

δ. 93 με τις θετικές αποκλίσεις του κόστους παραγωγής, όταν οι υπολογαριασμοί του 93 χρεώνονται απευθείας με τα άμεσα υλικά σε τιμές πραγματικού κόστους.

ε. 94 με τις θετικές αποκλίσεις τιμών των πρώτων υλών που αναλώνονται, όταν οι λογαριασμοί των πρώτων υλών τηρούνται σε τιμές πραγματικού κόστους και οι αποκλίσεις τιμών προσδιορίζονται κατά το χρόνο της βιομηχανοποίησης τους.

στ. 94 με τις αρνητικές αποκλίσεις, οι οποίες ενσωματώνονται στο κόστος των αποθεμάτων τέλους χρήσεως, όταν τα αποθέματα εμφανίζονται στον ισολογισμό με το πραγματικό τους κόστος.

ζ. 98.99.02 με το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού 95, το οποίο μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσεως.

Ακολουθεί διάγραμμα λειτουργίας του λογαριασμού 95.

95 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ

Χρεώνεται με πίστωση των λ/σμών.

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

— 91.09 «αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά)» με τις παραπάνω αρνητικές αποκλίσεις στις περιπτώσεις που οι λ/σμοί των αποθεμάτων χρεώθηκαν με το πρότυπο κόστος

— 92 «κέντρα κόστους» με τις αρνητικές αποκλίσεις στοιχείων κόστους των κέντρων κόστους, όταν οι αντίστοιχοι λ/σμοί χρεώνονται σε τιμές πραγματικού κόστους και πιστώνονται σε τιμές πρότυπου κόστους

— 93 «κόστος παραγωγής» με τις αρνητικές αποκλίσεις του κόστους παραγωγής, όταν οι υπολ/σμοί του 93 χρεώνονται απευθείας με τα άμεσα υλικά σε τιμές πραγματικού κόστους

— 94 «αποθέματα» με τις αρνητικές αποκλίσεις τιμών των πρώτων υλών που αναλώνονται, όταν οι λ/σμοί των πρώτων υλών τηρούνται σε τιμές πραγματικού κόστους και οι αποκλίσεις τιμών προσδιορίζονται κατά το χρόνο της βιομηχανοποίησής τους

— 94 «αποθέματα» με τις θετικές αποκλίσεις που ανακροτολογούνται στο τέλος της χρήσεως, με τις οποίες μειώνεται το κόστος αποθεμάτων, που εμφανίζονται στην απογραφή με το πραγματικό τους κόστος

— 98.99.02 «αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» με το πιστωτικό υπόλοιπο του 95, το οποίο μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσεως

Πιστώνεται με χρέωση των λ/σμών:

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

— 91.09 «αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά)» με τις παραπάνω θετικές αποκλίσεις, όταν κατά την παραλαβή τους δεν είναι γνωστό το κόστος αγοράς

— 92 «κέντρα κόστους» με τις θετικές αποκλίσεις στοιχείων κόστους των κέντρων κόστους, όταν οι αντίστοιχοι λ/σμοί χρεώνονται σε τιμές πραγματικού κόστους και πιστώνονται σε τιμές πρότυπου κόστους

— 93 «κόστος παραγωγής» με τις θετικές αποκλίσεις του κόστους παραγωγής, όταν οι υπολ/σμοί του 93 χρεώνονται απευθείας με τα άμεσα υλικά σε τιμές πραγματικού κόστους

— 94 «αποθέματα» με τις θετικές αποκλίσεις τιμών των πρώτων υλών που αναλώνονται, όταν οι λ/σμοί των πρώτων υλών τηρούνται σε τιμές πραγματικού κόστους και οι αποκλίσεις τιμών προσδιορίζονται κατά το χρόνο της βιομηχανοποίησής τους

— 94 «αποθέματα» με τις αρνητικές αποκλίσεις, οι οποίες ενσωματώνονται στο κόστος των αποθεμάτων τέλους χρήσεως, όταν τα αποθέματα εμφανίζονται στον ισολογισμό στο πραγματικό τους κόστος

— 98.99.02 «αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» με το χρεωστικό υπόλοιπο του 95, το οποίο μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσεως

5 3.3.7 Λογαριασμός 96 (έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα)

Περιεχόμενο και ορολογία

Στους υπολογαριασμούς του 96 παρακολουθούνται τα έσοδα των λογαριασμών της ομάδας 7 της γενικής λογιστικής, καθώς και τα τυχόν υπολογιστικά έσοδα που εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική.

Στους υπολογαριασμούς του 96.02 «κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων», ο οποίος αναλύεται σύμφωνα με την ανάπτυξη των υπολογαριασμών εσόδων (96.00-96.19), συγκεντρώνεται το κόστος των πωλημένων αποθεμάτων, είτε αυτά προέρχονται από την παραγωγή, είτε προέρχονται από τις αγορές.

Στους υπολογαριασμούς του 96.21 «άμεσα έξοδα πωλήσεων» συγκεντρώνονται τα έξοδα της λειτουργίας διαθέσεως, τα οποία θεωρούνται άμεσα ως προς τα πωλημένα εμπορεύματα, προϊόντα ή υπηρεσίες.

Τα έσοδα που εμφανίζονται στους υπολογαριασμούς 96.00 έως και 96.19, το κόστος πωλημένων (96.20) και τα άμεσα έξοδα πωλήσεων (96.21) μεταφέρονται στους οικείους υπολογαριασμούς του 96.22 «μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» για τον προσδιορισμό των αναλυτικών μικτών αποτελεσμάτων κατά κατηγορίες.

Είναι δυνατό τα έσοδα, αντί να μεταφέρονται πρώτα στους οικείους υπολογαριασμούς 96.00-96.19 και στη συνέχεια στους οικείους υπολογαριασμούς προσδιορισμού των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων του 96.22, να μεταφέρονται απευθείας στους οικείους υπολογαριασμούς του 96.22, όπου, μετά τη μεταφορά και του κόστους πωλημένων και των άμεσων εξόδων πωλήσεων, γίνεται ο αναγκαίος συσχετισμός των στοιχείων που διαμορφώνουν τα μικτά αναλυτικά αποτελέσματα και προσδιορίζονται αναλυτικά τα αποτελέσματα αυτά.

Η συγκέντρωση των εσόδων, του κόστους πωλημένων και των άμεσων εξόδων πωλήσεως γίνεται σε ένα πρωτοβάθμιο λογαριασμό (96). Σε κάθε στιγμή το υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού απεικονίζει το ολικό μικτό αποτέλεσμα της οικονομικής μονάδας, εφόσον έχουν προηγηθεί οι παραπάνω μεταφορές όλων των διαμορφωτικών του στοιχείων.

Τρόπος λειτουργίας του λογαριασμού

Οι υπολογαριασμοί 96.00 - 96.19, στους οποίους συγκεντρώνονται τα έσοδα, λειτουργούν ως εξής:

Πιστώνονται στις ακόλουθες περιπτώσεις, με χρέωση των λογαριασμών:

α. 90.07 με τα οργανικά έσοδα κατ' είδος, είτε αυτά καταχωρούνται προηγούμενα στη γενική λογιστική, είτε λογιστικοποιούνται απευθείας στην α. λ., όταν δεν μεσολαβούν ανακατατάξεις (91.02) ή

προϋπολογιστικές ενσωματώσεις (91.07).

β. 90.10 με τα τυχόν υπολογιστικά έσοδα, όταν αυτά εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική χωρίς τη χρήση του λογαριασμού 97.01.

γ. 91.02 με τα οργανικά έσοδα, τα οποία μεταφέρονται στην αναλυτική λογιστική μετά από προηγούμενη ανακατάταξη στο λογαριασμό 91.

δ. 91.07 με τα οργανικά έσοδα που κατά την πραγματοποίησή τους δεν είναι απόλυτα εκκαθαρισμένα και για το λόγο αυτό λογίζονται με τιμές υπολογιστικές. Μετά την πλήρη εκκαθάριση τους λογιστικοποιούνται με χρέωση του λογαριασμού 90.07 και πίστωση του 91.07.

Χρεώνονται στις ακόλουθες περιπτώσεις, με πίστωση των λογαριασμών:

α. 90.07 με τα μειωτικά κονδύλια των λογισμένων εσόδων, όπως π.χ. είναι οι επιστροφές και οι εκπτώσεις. Σε περίπτωση που με τις εκπτώσεις δεν είναι δυνατή η πίστωση του συγκεκριμένου αναλυτικού λογαριασμού του εσόδου, τα αντίστοιχα κονδύλια καταχωρούνται προσωρινά σε συγκεντρωτικούς λογαριασμούς εκπτώσεων και μεταφέρονται στους οικείους υπολογισμούς μετά από κατανομή.

β. 90.10 με τα μειωτικά στοιχεία τυχόν υπολογιστικών εσόδων.

γ. 96.22 κατά τη μεταφορά των υπολοίπων τους στους οικείους υπολογισμούς προσδιορισμού των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων.

Ο υπολογισμός 96.20 «κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων» λειτουργεί ως εξής:

Χρεώνεται, με πίστωση των οικείων υπολογισμών του 94, με το κόστος των πωλημένων, είτε αυτό είναι κόστος παραγωγής, είτε είναι κόστος αγοράς

Πιστώνεται, με χρέωση των οικείων υπολογισμών του 96.22, κατά τη μεταφορά των υπολοίπων του στους οικείους υπολογισμούς προσδιορισμού των μικτών αποτελεσμάτων.

Ο υπολογισμός 96.21 «άμεσα έξοδα πωλήσεων» λειτουργεί ως εξής:

Χρεώνεται, με πίστωση των οικείων υπολογισμών του 92.03 «έξοδα λειτουργίας διαθέσεως», με τα άμεσα έξοδα πωλήσεων.

Πιστώνεται, με χρέωση των οικείων υπολογισμών του 96.22, κατά τη μεταφορά των υπολοίπων του στους οικείους υπολογισμούς προσδιορισμού των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων.

Ο υπολογισμός 96.21 «άμεσα έξοδα πωλήσεων» λειτουργεί ως εξής:

Χρεώνεται, με πίστωση των οικείων υπολογισμών του 92.03 «έξοδα λειτουργίας διαθέσεως», με τα έξοδα πωλήσεων.

Πιστώνεται, με χρέωση των οικείων υπολογισμών του 96.22, κατά τη

μεταφορά των υπολοίπων του στους οικείους υπολογαριασμούς προσδιορισμού των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων.

Ο υπολογαριασμός 96.22 «μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» λειτουργεί ως εξής:

Πιστώνεται με χρέωση των υπολογαριασμών 96.00-96.19, κατά τη μεταφορά των εσόδων για τον προσδιορισμό των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων, όταν τα έσοδα καταχωρούνται" προηγούμενα στους υπολογαριασμούς 96.00-96.19, ή με χρέωση των 90.07, 90.10, 91.02 και 91.07, κατά περίπτωση, όταν τα έσοδα μεταφέρονται απευθείας στους οικείους υπολογαριασμούς προσδιορισμού των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων.

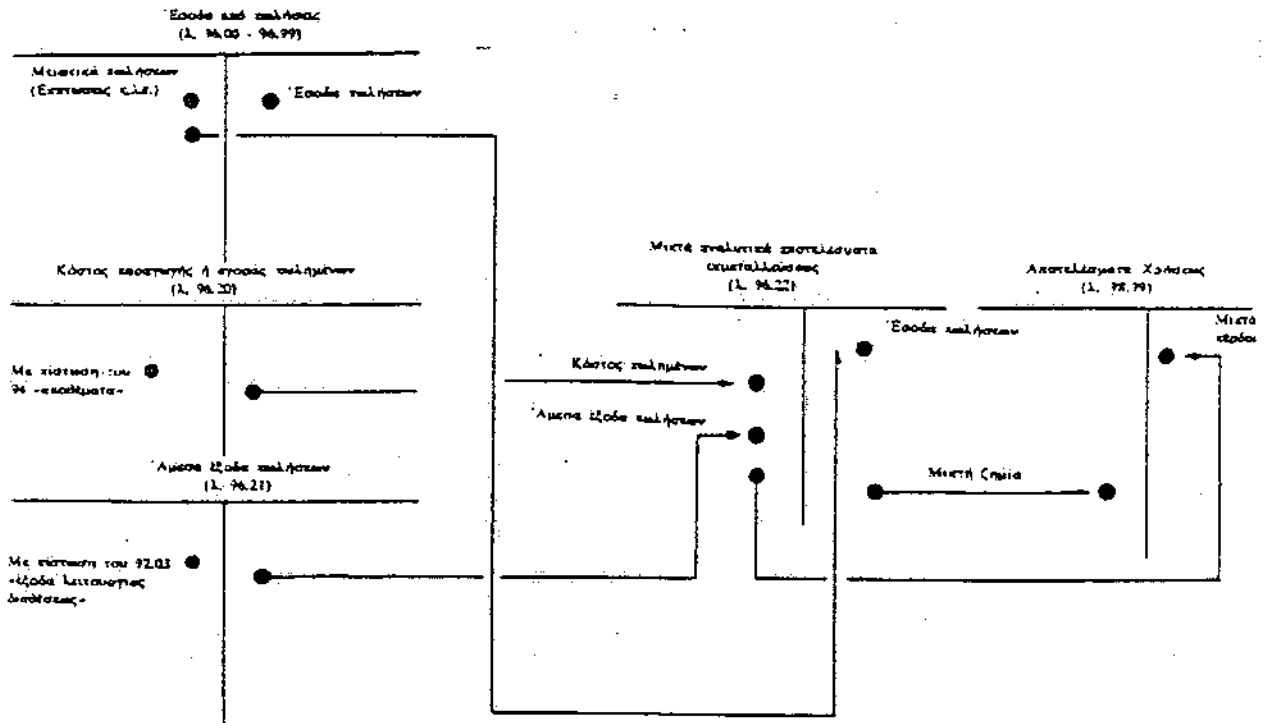
Πιστώνεται, επίσης, με χρέωση του λογαριασμού 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως», με τις τυχόν μικτές αναλυτικές ζημιές, κατά τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα χρήσεως.

Χρεώνεται, με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 96.20, με το κόστος πωλημένων, κατά τη μεταφορά του κόστους τούτου στους οικείους υπολογαριασμούς προσδιορισμού των μικτών αποτελεσμάτων.

Χρεώνεται, με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 96.21, με τα άμεσα έξοδα πωλήσεων, κατά τη μεταφορά τους στους οικείους υπολογαριασμούς προσδιορισμού των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων.

Χρεώνεται, με πίστωση του λογαριασμού 98.99, με τα τυχόν μικτά αναλυτικά κέρδη, κατά τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα χρήσεως.

Ακολουθεί διάγραμμα λειτουργίας του λογαριασμού 96.



3.3.8 Λογαριασμός 97(διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού)

Περιεχόμενο και ορολογία

Στους υπολογαριασμούς του 97 παρακολουθούνται οι διαφορές που δημιουργούνται κατά το λογισμό στο κόστος και στα έσοδα, ή κατά τον καταλογισμό στους τελικούς φορείς, των εξόδων κατ' είδος ή των ομαδοποιημένων στοιχείων κόστους, καθώς και κατά τη μεταφορά στην αναλυτική λογιστική των οργανικών εσόδων. Οι διαφορές αυτές δημιουργούνται στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α. Όταν τα υπολογιστικά έξοδα ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος χωρίς να χρησιμοποιείται για το σκοπό αυτό ο λογαριασμός 90.09. Στα υπολογιστικά έξοδα ή στο «κόστος ευκαιρίας» περιλαμβάνονται, ανάμεσα στα άλλα, η αμοιβή του επιχειρηματία στις ατομικές ή προσωπικές επιχειρήσεις, ο τόκος του ίδιου κεφαλαίου και τα ασφάλιστρα.

β. Όταν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος έξοδα κατ' είδος ποσού μεγαλύτερου από εκείνο που λογίζεται στη γενική λογιστική. Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται οι διαφορές αποσβέσεων, όταν το ύψος τους που λογίζεται στη γενική λογιστική είναι μικρότερο από εκείνο που κοστολογείται στην αναλυτική λογιστική, όπως π.χ. στην περίπτωση που κρίνεται ότι η απαξίωση και λειτουργική φθορά των παγίων στοιχείων αντιπροσωπεύουν μεγαλύτερο κατ' αξία ποσό από το ποσό των αποσβέσεων που λογίζονται στη γενική λογιστική.

γ. Όταν αποτιμούνται σε προσωρινές τιμές τα υλικά που αναλώνονται και οι τιμές αυτές διαφέρουν από αυτές που διαμορφώνονται οριστικά. Οι διαφορές αυτές, όταν δεν ανακοστολογούνται, μεταφέρονται στο λογαριασμό 97.02.01 και τελικά στα αποτελέσματα χρήσεως. Η ίδια διαδικασία ακολουθείται και κατά την αποτίμηση, σε προσωρινές τιμές κόστους, των πωλημένων αγαθών για το σκοπό προσδιορισμού βραχύχρονων αποτελεσμάτων.

δ. Όταν ορισμένα στοιχεία κόστους χαρακτηρίζονται ως μη κοστολογήσιμα και μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσεως, όπως π.χ. στην περίπτωση καταβολής αποζημιώσεως ιδιαίτερα μεγάλου ποσού λόγω καταγγελίας συμβάσεως εργασίας ορισμένου χρόνου, όταν δεν έχει προηγηθεί ο σχηματισμός σχετικών προβλέψεων.

ε. Όταν ενσωματώνονται στην αναλυτική λογιστική στοιχεία κόστους και εσόδων, για τα οποία δεν είναι γνωστές οι τιμές και η ενσωμάτωση αυτή γίνεται σε τιμές υπολογιστικές (προϋπολογιστικά). Στις περιπτώσεις αυτές, όταν οριστικοποιείται το κόστος και γίνονται γνωστές οι πραγματικές τιμές εσόδων, προκύπτουν διαφορές που μεταφέρονται, για τα έξοδα στο λογαριασμό 97.02.05 και για τα έσοδα στο λογαριασμό 97.03. Όπως, τα δώρα Χριστουγέννων και Πάσχα, τα επιδόματα αδειών και τα έσοδα από επιστροφές τόκων λόγω εξαγωγών.

στ. Όταν πραγματοποιούνται απογραφές των αποθεμάτων, είτε στο τέλος, είτε κατά τη διάρκεια της χρήσεως και διαπιστώνονται ποσοτικά ελλείμματα ή πλεονάσματα. Οι διαφορές αυτές μεταφέρονται στους οικείους υπολογαριασμούς του 97.10.00.

ζ. Όταν καταλογίζεται το λειτουργικό κόστος των τμημάτων στο κόστος παραγωγής ή στο κόστος των τελικών φορέων, καθώς και όταν αποτιμάται το έργο των βοηθητικών υπηρεσιών που απορροφάται είτε από τα κύρια, είτε από άλλα βοηθητικά τμήματα και χρησιμοποιούνται προσωρινές τιμές κατά την αποτίμηση των μονάδων έργου που παρέχεται από ένα κέντρο προς ένα άλλο. Ενδεικτικό παράδειγμα τέτοιας περίπτωσης αποτελεί το εξής: Το βοηθητικό τμήμα της ατμοπαραγωγής παρέχει ατμό στα κύρια παραγωγικά τμήματα και στο μηχανουργείο, που είναι βοηθητικά. Το τμήμα όμως αυτό της ατμοπαραγωγής τροφοδοτείται με ηλεκτρικό ρεύμα από την ηλεκτροπαραγωγή και απορροφάει εργασία συντηρήσεως των εγκαταστάσεων του από το μηχανουργείο. Η χρεοπίστωση των λογαριασμών των τμημάτων, κύριων και βοηθητικών, γίνεται με βάση μια κατά προσέγγιση υπολογιζόμενη τιμή του ρεύματος, του ατμού και της εργασίας συντηρήσεως. Ανάμεσα στις προσωρινές τιμές και τις τιμές που διαμορφώνονται οριστικά προκύπτουν διαφορές, οι οποίες, όταν δεν ανακοστολογούνται μεταφέρονται στο λογαριασμό 97.10.01.

η. Όταν εφαρμόζεται το σύστημα της ορθολογικής επιβαρύνσεως του κόστους παραγωγής ή του κόστους των τελικών φορέων με τα σταθερά στοιχεία κόστους, π.χ. των τμημάτων. Οι διαφορές που προκύπτουν από τη διακύμανση του βαθμού απασχολήσεως στους οικείους υπολογαριασμούς του 97.10.06.

Από όλες τις παραπάνω περιπτώσεις, που αναφέρονται ενδεικτικά, προκύπτουν, είτε διαφορές ενσωματώσεως, είτε διαφορές καταλογισμού.

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

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

Τρόπος λειτουργίας του λογαριασμού.

Ο υπολογαριασμός 97.00 «διαφορές ενσωματώσεως υπολογιστικών εξόδων και αποσβέσεων», λειτουργεί ως εξής:

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

α. 91.00, 91.01 και 91.05 κατά την ενσωμάτωση των υπολογιστικών εξόδων και αποσβέσεων στους λογαριασμούς ανακατατάξεως εξόδων, εφόσον μεσολαβεί τέτοια ανακατάταξη.

β. 92 κατά την ενσωμάτωση των εξόδων αυτών στο λειτουργικό κόστος, εφόσον δεν προηγείται ανακατάταξη τους.

Χρεώνεται, με πίστωση του υπολογαριασμού 98.99.03 των αποτελεσμάτων χρήσεως, με το πιστωτικό του υπόλοιπο, το οποίο, με το σύστημα αυτό (και όχι μέσω του 90.09), επηρεάζει ισόποσα τα αποτελέσματα χρήσεως και δημιουργεί ολικό καθαρό αποτέλεσμα χρήσεως ίσο με εκείνο της γενικής λογιστικής.

Ο υπολογαριασμός 97.01 «διαφορές ενσωματώσεως υπολογιστικών εσόδων», που κινείται στην περίπτωση που τα τυχόν υπολογιστικά έσοδα εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική μέσω του λογαριασμού αυτού και όχι του 90.10, λειτουργεί ως εξής:

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

α. 91.02 κατά την ενσωμάτωση των υπολογιστικών εσόδων στους λογαριασμούς αντικατατάξεως ή ομαδοποιήσεως εσόδων, εφόσον μεσολαβεί τέτοια ανακατάταξη ή ομαδοποίηση.

β. 96.00 - 96.19 ή 96.22 κατά την ενσωμάτωση των εσόδων αυτών απευθείας στους , λογαριασμούς των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων, εφόσον δεν προηγείται η ανακατάταξη ή ομαδοποίηση τους.

Πιστώνεται, με χρέωση του υπολογαριασμού 98.99.03 των αποτελεσμάτων χρήσεως, με το χρεωστικό του υπόλοιπο, με το σύστημα αυτό (και όχι μέσω του 90.10), επηρεάζει ισόποσα τα αποτελέσματα χρήσεως και δημιουργεί ολικό καθαρό αποτέλεσμα χρήσεως ίσο με εκείνο της γενικής λογιστικής.

Ο υπολογαριασμός 97.02 «διαφορές ενσωματώσεως εξόδων-κόστους αποθεμάτων» λειτουργεί ως εξής:

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

α. 90.06 με το σύστημα των κατ' είδος εξόδων που δεν ενσωματώνεται στο λειτουργικό κόστος ή στο κόστος παραγωγής, επειδή χαρακτηρίζεται ως μη κοστολογούμενο.

β. 91.00 ή 91.01 με τα μη κοστολογούμενα στοιχεία κόστους, όταν προηγείται ανακατάταξη τους στο λογαριασμό 91.

γ. 91.05 με τα μη κοστολογούμενα στοιχεία κόστους, όταν προηγείται καταχώρηση τους στο λογαριασμό αυτό με σκοπό να μεριστούν στα κέντρα ή φορείς κόστους.

δ. 91.06 με τα ίδια, παραπάνω, μη κοστολογούμενα στοιχεία κόστους, όταν προηγείται η ενσωμάτωση τους στην αναλυτική λογιστική, μέσω του λογαριασμού αυτού (91.06), με υπολογιστικές τιμές.

ε. 91.06 με τις χρεωστικές διαφορές μεταξύ της προϋπολογιστικά λογισμένης αξίας εξόδων και της πραγματικής.

στ. 91.09 με τις χρεωστικές διαφορές μεταξύ της αξίας των αποθεμάτων που λογίζονται με βάση προϋπολογιστικές τιμές και της οριστικής αξίας τους.

ζ. 94 με τις χρεωστικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση των αποθεμάτων που αναλώνονται ή πωλούνται σε τιμές μικρότερες από τις τιμές του πραγματικού κόστους τους, όταν οι διαφορές αυτές δεν ανακοστολογούνται και εφόσον δεν εφαρμόζεται σύστημα πρότυπης κοστολογήσεως.

η. 98.99.03 με τα πιστωτικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών του (97.02) κατά τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα χρήσεως.

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

α. 91.06 με τις πιστωτικές διαφορές μεταξύ της προϋπολογιστικά λογισμένης αξίας έξοδα και της πραγματικής.

β. 91.09 με τις πιστωτικές διαφορές μεταξύ της αξίας των αποθεμάτων που λογίζονται με βάση προϋπολογιστικές τιμές και της οριστικής αξίας τους.

γ. 94 με τις πιστωτικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση των αποθεμάτων, τα οποία αναλώνονται ή πωλούνται σε μεγαλύτερες τιμές από τις τιμές πραγματικού τους κόστους, όταν οι διαφορές αυτές δεν ανακοστολογούνται και εφόσον δεν εφαρμόζεται σύστημα πρότυπης κοστολογήσεως.

δ. 98.99.03 με τα χρεωστικά υπόλοιπα των λογαριασμών του κατά τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα χρήσεως.

Ο υπολογαριασμός 97.03 «διαφορές πραγματοποιημένων - λογισμένων εσόδων» λειτουργεί ως εξής:

Χρεώνεται με τις χρεωστικές διαφορές που δημιουργούνται κατά το λογισμό εσόδων στην αναλυτική λογιστική, σε τιμές προϋπολογιστικές, με πίστωση του λογαριασμού 91.07 Χρεώνεται επίσης με τα πιστωτικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών του κατά τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα χρήσεως, με πίστωση του λογαριασμού 98.99.03.

Πιστώνεται με τις πιστωτικές διαφορές που δημιουργούνται κατά το λογισμό εσόδων στην αναλυτική λογιστική, σε τιμές προϋπολογιστικές, με χρέωση του λογαριασμού 91.07. Πιστώνεται επίσης με τα χρεωστικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών του κατά τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα χρήσεως, με χρέωση του υπολογαριασμού 98.99 03

Με τις παραπάνω διαφορές χρεωπιστώνεται ο λογαριασμός 97.03, μόνο όταν οι διαφορές αυτές μεταφέρονται απευθείας στους οικείους λογαριασμούς εσόδων ή μικτών αποτελεσμάτων εκμεταλλεύσεως του λογαριασμού 96.

Ο υπολογαριασμός 97.10 «διαφορές καταλογισμού» λειτουργεί ως εξής:

Χρεώνεται με τις χρεωστικές διαφορές που προκύπτουν στις ακόλουθες περιπτώσεις, με πίστωση των αντίστοιχων λογαριασμών:

α. 92 κατά τον καταλογισμό του λειτουργικού κόστους των τμημάτων, κύριων και βοηθητικών, είτε μεταξύ τους, είτε στο κόστος παραγωγής, είτε στους τελικούς φορείς.

β. 92 ή 93, όταν εφαρμόζεται σύστημα ορθολογικής επιβαρύνσεως και τα διάφορα τμήματα υποαπασχολούνται, οπότε προκύπτουν χρεωστικές διαφορές.

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

δ. 94, κατά την απογραφή, όταν διαπιστώνονται ελλείμματα στα αποθέματα.

ε. 98.99.03 με τα πιστωτικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών του κατά τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα χρήσεως.

Πιστώνεται με τις πιστωτικές διαφορές που προκύπτουν στις ακόλουθες περιπτώσεις, με χρέωση των αντίστοιχων λογαριασμών:

α. 92 κατά τον καταλογισμό του λειτουργικού κόστους των τμημάτων, κύριων και βοηθητικών, είτε στο κόστος παραγωγής, είτε στους τελικούς φορείς.

β. 92 ή 93, όταν εφαρμόζεται σύστημα ορθολογικής επιβαρύνσεως και στα διάφορα τμήματα η πραγματική απασχόληση υπερβαίνει την κανονική, οπότε προκύπτουν πιστωτικές διαφορές.

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

δ. 94 κατά την απογραφή, όταν διαπιστώνονται πλεονάσματα στα αποθέματα.

ε. 98.99.03 με τα χρεωστικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών του (97.10) κατά τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα χρήσεως.

3.3.9 Λογαριασμός 98(αναλυτικά αποτελέσματα)

Περιεχόμενο και ορολογία

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

α. Τα μικτά οργανικά αποτελέσματα, από τους υπολογαριασμούς μικτών αποτελεσμάτων του 96.

β. Τα έξοδα που βαρύνουν το κόστος των λειτουργιών διοικητικής, ερευνών - αναπτύξεως, διαθέσεως και χρηματοοικονομικής, από τους οικείους υπολογαριασμούς του 92.

γ. Τα τυχόν υπολογιστικά έξοδα και οι τυχόν διαφορές αποσβέσεων που βαρύνουν το κόστος των παραπάνω (β) λειτουργιών, από τους οικείους υπολογαριασμούς του 92.

δ. Οι αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος, όταν εφαρμόζεται σύστημα πρότυπης κοστολόγησεως, από τους οικείους υπολογαριασμούς του 95.

ε. Οι διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού, από τους οικείους υπολογαριασμούς του 97.

στ. Τα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα των λογαριασμών της ομάδας 8 της γενικής λογιστικής, τα οποία μεταφέρονται στο λογαριασμό 98, είτε μέσω του λογαριασμού 90 όταν είναι οριστικά, είτε μέσω του λογαριασμού 91.08 όταν ενσωματώνονται με υπολογιστικές τιμές (προϋπολογιστικά).

Σε υπολογαριασμό του 98 (98.99) προσδιορίζονται τα αποτελέσματα χρήσεως. Το υπόλοιπο του λογαριασμού 98.99 - θετικό ή αρνητικό - είναι πάντοτε ίσο με το καθαρό αποτέλεσμα του λογαριασμού 86 της γενικής λογιστικής, όταν τα τυχόν υπολογιστικά έξοδα και έσοδα εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική μέσω των οικείων υπολογαριασμών του 97. Στην περίπτωση που τα υπολογιστικά έξοδα και έσοδα εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική μέσω των αντίκριζα μενών υπολογαριασμών του 90 (90.09 και 90.10), το ολικό αποτέλεσμα του λογαριασμού 98.99 διαφέρει από το ολικό αποτέλεσμα του λογαριασμού 86 κατά τα υπολογιστικά έξοδα (-) και τα υπολογιστικά έσοδα (+).

Οι λογαριασμοί αποτελεσμάτων χρήσεως της γενικής λογιστικής (86) και της αναλυτικής (98.99) διαφέρουν στη διάρθρωση τους και στο ύψος ορισμένων κονδυλίων. Ο λογαριασμός 98.99 π.χ. περιλαμβάνει δύο ομάδες αποτελεσματικών λογαριασμών, οι οποίοι δεν υπάρχουν στην ανάλυση του 86.

Κατά τα λοιπά στοιχεία οι δύο λογαριασμοί ταυτίζονται μεταξύ τους, εκτός από το μικτό αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως.

η. 97 με τις χρεωστικές διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού εξόδων και εσόδων, κατά τη μεταφορά τους στο τέλος της περιόδου υπολογισμού ή στο τέλος της χρήσεως.

θ. 90.08 με τα αρνητικά αποτελέσματα των λογαριασμών της ομάδας 8, κατά τη μεταφορά τους στην αναλυτική λογιστική.

ι. 91.08 με τα αρνητικά αποτελέσματα των λογαριασμών της ομάδας 8, τα οποία πριν από την οριστικοποίηση τους ενσωματώνεται στην αναλυτική λογιστική σε υπολογιστικές τιμές (προϋπολογιστικά).

ια. 98.99.99 με τα πιστωτικά υπόλοιπα των λοιπών υπολογαριασμών του 98.99, κατά τον προσδιορισμό των ολικών αποτελεσμάτων χρήσεως, στο τέλος της περιόδου υπολογισμού ή στο τέλος της χρήσεως.

ιβ. 90, 94 και 99 με τα καθαρά κέρδη χρήσεως, κατά τη διενέργεια των εγγραφών κλεισίματος των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής.

Ο υπολογαριασμός 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως» πιστώνεται στις ακόλουθες περιπτώσεις, με χρέωση των λογαριασμών:

α. 96.22 με τα μικτά κέρδη που προσδιορίζονται από τις κύριες δραστηριότητες και τις παρεπόμενες ασχολίες της οικονομικής μονάδας, κατά τη μεταφορά τους στο τέλος της περιόδου υπολογισμού ή στο τέλος της χρήσεως.

β. 95 με τις θετικές αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος, κατά το μέρος που δεν επηρεάζουν το λειτουργικό κόστος ή τα αποθέματα απογραφής, κατά τη μεταφορά τους στο τέλος της περιόδου υπολογισμού ή στο τέλος της χρήσεως.

γ. 97 με τις πιστωτικές διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού εξόδων και εσόδων, κατά τη μεταφορά τους στο τέλος της περιόδου υπολογισμού ή στο τέλος της χρήσεως.

δ. 90.08 με τα θετικά αποτελέσματα των λογαριασμών της ομάδας 8, κατά τη μεταφορά τους στην αναλυτική λογιστική.

ε. 91.08 με τα θετικά αποτελέσματα των λογαριασμών της ομάδας 8, τα οποία πριν από την οριστικοποίηση τους ενσωματώνονται στην αναλυτική λογιστική σε υπολογιστικές τιμές -(προϋπολογιστικά).

στ. 98.99.99 με τα χρεωστικά υπόλοιπα των λοιπών υπολογαριασμών του 98.99, κατά τον προσδιορισμό των ολικών αποτελεσμάτων χρήσεως, στο τέλος της περιόδου υπολογισμού ή στο τέλος της χρήσεως.

ζ. 90 και 99 με τις καθαρές ζημιές κατά τη διενέργεια των εγγραφών κλεισίματος των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής.

Στην περίπτωση που λειτουργούν οι υπολογαριασμοί 98.00 - 98.98, οι χρεωπιστώσεις του υπολογαριασμού 98.99 γίνονται με αντίστοιχες

πιστωχρεώσεις των υπολογαριασμών 98.00 -98.98.

Ακολουθεί διάγραμμα λειτουργίας του λογαριασμού 98.

Λ/σμός 98.99 «ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ»

Χρεώνεται με πίστωση των Λ/σμών:

- 96.22 με τις μικτές ζημίες εκμεταλλεύσεως;
- 92.01 «έξοδα διοικητικής λειτουργίας»
- 92.02 «έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως» με το κόστος που δε χαρακτηρίζεται ως κόστος πολυετούς αποσβέσεως
- 92.03 «έξοδα λειτουργίας διαθέσεως» κατά το μέρος που δε βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα
- 92.04 «έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας»
— Οι οικείοι υπολ/σμοί του 92 «κέντρα κόστους» με τα τυχόν υπολογιστικά έξοδα που δε βαρύνουν τους ενδιάμεσους ή τελικούς φορείς κόστους
- 95 «αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» με τις αρνητικές αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος, κατά το μέρος που δεν ανακροστολογούνται ή δε βαρύνουν τα αποθέματα της απογραφής
- 97 «διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού» με τις χρεωστικές διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού εξόδων και εσόδων
- 90.08 «αποτελέσματα λογισμένα» με τα αρνητικά αποτελέσματα των Λ/σμών της ομάδας 8 κατά τη μεταφορά τους στην α.λ., δηλαδή των Λ/σμών:
 - 81.00 «έκτακτα και ανόργανα έξοδα»
 - 81.02 «έκτακτες ζημίες»
 - 82.00 «έξοδα προηγούμενων χρήσεων»
 - 83 «Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους»
 - 85 «Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος»
- 91.08 «αποτελέσματα ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)» με τα αρνητικά αποτελέσματα των Λ/σμών της ομάδας 8 που ενσωματώνονται στην α.λ. σε υπολογιστικές τιμές
- 98.99.99 «καθαρά αποτελέσματα» με τα πιστωτικά υπόλοιπα των λοιπών υπολ/σμών του 98.99, κατά τον προσδιορισμό των ολικών αποτελεσμάτων χρήσεως
- 90.94 και 99 με τα καθαρά κέρδη χρήσεως, κατά τη διενέργεια κλεισίματος των Λ/σμών της α.λ.

Πιστώνεται με χρέωση των Λ/σμών:

- 96.22 «μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» με τα μικτά κέρδη εκμεταλλεύσεως
- 95 «αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» με τις θετικές αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος, κατά το μέρος που δεν επηρεάζουν το λειτουργικό κόστος ή τα αποθέματα απογραφής
- 97 «διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού» με τις πιστωτικές διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού εξόδων και εσόδων
- 98.08 «αποτελέσματα λογισμένα» με τα θετικά αποτελέσματα των Λ/σμών της ομάδας 8, κατά τη μεταφορά τους στην αναλυτική λογιστική, δηλαδή των Λ/σμών:
 - 81.01 «έκτακτα και ανόργανα έσοδα»
 - 81.03 «έκτακτα κέρδη»
 - 82.01 «έσοδα προηγούμενων χρήσεων»
 - 84 «έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων»
- 91.08 «αποτελέσματα ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά) με τα θετικά αποτελέσματα των Λ/σμών της ομάδας 8, τα οποία ενσωματώνονται στην α.λ. σε υπολογιστικές τιμές
- 98.99.99 «καθαρά αποτελέσματα», με τα χρεωστικά υπόλοιπα των υπολ/σμών του 98.99, κατά τον προσδιορισμό των ολικών αποτελεσμάτων χρήσεως
- 90 και 99 με τις καθαρές ζημίες χρήσεως κατά τη διενέργεια των εγγραφών κλεισίματος των Λ/σμών της α.λ.

3.3.10 Λογαριασμός 99 (εσωτερικές διασυνδέσεις)

Περιεχόμενο και ορολογία

Οι υπολογαριασμοί του 99 λειτουργούν, είτε ως διάμεσοι για να διευκολύνουν την εφαρμογή της αναλυτικής λογιστικής, είτε ως αντικριζόμενοι για να διασυνδέουν κάθε είδους διακινήσεις ανάμεσα στα διάφορα εργοστάσια ή υποκαταστήματα της οικονομικής μονάδας, τα οποία τηρούν αυτόνομη α. λ. εκμεταλλεύσεως.

Η παρεμβολή των λογαριασμών εσωτερικών διασυνδέσεων στο λογιστικό κύκλωμα της α. λ. του αυτού εργοστασίου ή υποκαταστήματος γίνεται όταν η λογιστική του κόστους λειτουργεί αποκεντρωμένα. Ενδεικτικό παράδειγμα είναι το εξής:

Οι εξαγωγές από την αποθήκη προς τα διάφορα τμήματα ή άλλες αποθήκες πρώτων και βοηθητικών υλών καταχωρούνται καθημερινά στο ημερολόγιο εξαγωγών αποθήκης. Στο τέλος της εβδομάδας ή του μήνα γίνεται ανακεφαλαιωτική εγγραφή των εξαγωγών της αντίστοιχης περιόδου, με βάση τα στοιχεία του ημερολογίου εξαγωγής, με σκοπό την ενημέρωση των μερίδων αποθήκης. Οι λογαριασμοί που κινούνται είναι οι εξής:

Χρεώνεται ο 99.00 «διασυνδέσεις μέσα στο αυτό κατάστημα». Πιστώνεται ο 94 «αποθέματα».

Παράλληλα, το τμήμα παραγωγής ημιτελών προϊόντων τηρεί άλλο ημερολόγιο κοστολογήσεως, στο οποίο καταχωρούνται, κατ' είδος ημιτελών προϊόντων, διάφορα στοιχεία κόστους, όπως π. χ. πρώτες ή βοηθητικές ύλες. Τα δεδομένα του ημερολογίου κοστολογήσεως, σχετικά π. χ. με τις πρώτες και βοηθητικές ύλες, λογιστικοποιούνται ανακεφαλαιωτικά στο τέλος της εβδομάδας ή άλλης περιόδου. Οι λογαριασμοί που κινούνται είναι οι εξής:

Χρεώνεται ο 93 «κόστος παραγωγής». Πιστώνεται ο 99.00 «διασυνδέσεις μέσα στο ίδιο κατάστημα».

Η ίδια διαδικασία ακολουθείται και σε άλλες περιπτώσεις, όπως π. χ. στην περίπτωση τήρησης ημερολογίου καταλογισμού του κόστους στους τελικούς φορείς.

Η παρεμβολή των λογαριασμών εσωτερικών διασυνδέσεων στο λογιστικό κύκλωμα της αναλυτικής λογιστικής διαφόρων εργοστασίων ή υποκαταστημάτων γίνεται όταν το καθένα από αυτά τηρεί αυτόνομη αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως. Στις περιπτώσεις αυτές, όπως π. χ. όταν το εργοστάσιο Α χορηγεί στο Β υλικά ή υπηρεσίες, κινούνται οι εξής λογαριασμοί κατά εργοστάσιο:

ΣΤΟ ΕΡΓΟΣΤΑΣΙΟ Α'

Χρεώνεται ο 99.02 «Χορηγήσεις που δόθηκαν σε άλλο κατάστημα ή υποκατάστημα».

Πιστώνεται ο 92 ή 94 ανάλογα με την περίπτωση.

ΣΤΟ ΕΡΓΟΣΤΑΣΙΟ Β'

Χρεώνεται ο 91 ή 92 ή 94. ανάλογα με την περίπτωση.

Πιστώνεται ο 99.01 «χορηγήσεις που λήφθηκαν από άλλο κατάστημα ή υποκατάστημα».

Οι υπολογαριασμοί 99.01 και 99.02 λειτουργούν ως αντικριζόμενοι για τις διακινήσεις αγαθών και υπηρεσιών που γίνονται ανάμεσα στα εργοστάσια ή τα υποκαταστήματα της οικονομικής μονάδας, όπως ακριβώς λειτουργεί ο 90 κατά τη μεταφορά από τη γενική στην αναλυτική λογιστική, των αρχικών αποθεμάτων, των αγορών, των εξόδων και εσόδων, καθώς και των αποτελεσμάτων των λογαριασμών της ομάδας 8. Στο τέλος της περιόδου υπολογισμού ή στο τέλος της χρήσεως, τα υπόλοιπα των υπολογαριασμών 99.01 και 99.02 μηδενίζονται έπειτα από αμοιβαία μεταφορά και συμψηφισμό με τα υπόλοιπα των λοιπών λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής που μένουν ανοιχτοί μετά τον προσδιορισμό των ολικών αποτελεσμάτων χρήσεως.

Τρόπος λειτουργίας

Ο υπολογαριασμός 99.00 «διασυνδέσεις μέσα στο αυτό κατάστημα» χρεώνεται στις ακόλουθες περιπτώσεις, με πίστωση των λογαριασμών:

α. 94, όταν ο 99.00 λειτουργεί σαν διάμεσος λογαριασμός μεταξύ του 94 και 92 ή 93, στην περίπτωση εφαρμογής συστήματος ημερολογίων αποκεντρωμένης κοστολόγησης.

β. 92, όταν ο 99.00 λειτουργεί σαν διάμεσος λογαριασμός μεταξύ του 92 και του 93, στην παραπάνω περίπτωση (α).

γ. 93 όταν ο 99.00 λειτουργεί σαν διάμεσος λογαριασμός μεταξύ των αναλυτικών λογαριασμών του 93, κατά τον καταλογισμό του κόστους παραγωγής στους ενδιάμεσους ή τελικούς φορείς κόστους, στην περίπτωση (α).

Ο υπολογαριασμός 99.00 «διασυνδέσεις μέσα στο αυτό κατάστημα» πιστώνεται στις ακόλουθες περιπτώσεις με χρέωση των λογαριασμών:

α. 92 κατά τη λογιστικοποίηση των δεδομένων του ημερολογίου καταλογισμού των διάφορων στοιχείων κόστους στο κόστος της παραγωγικής λειτουργίας

β. 93 κατά τη λογιστικοποίηση των δεδομένων του ημερολογίου καταλογισμού του λειτουργικού κόστους ή των άμεσων υλικών στους ενδιάμεσους ή τελικούς φορείς κόστους.

γ. 94 κατά τη λογιστικοποίηση του κόστους των φορέων με βάση τα ανακεφαλαιωτικά δεδομένα του ημερολογίου καταλογισμού του κόστους στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς

Ο υπολογαριασμός 99.01 «χορηγήσεις που λήφθηκαν από άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα» χρεώνεται στο τέλος της χρήσεως με πίστωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής οι οποίοι, μετά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων χρήσεως, παρουσιάζουν χρεωστικά υπόλοιπα.

Ο υπολογαριασμός 99.01 «χορηγήσεις που λήφθηκαν από άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα» πιστώνεται με χρέωση, ανάλογα με την περίπτωση, των λογαριασμών 91,92,93 ή 94 του υποκαταστήματος που λαμβάνει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες.

Ο υπολογαριασμός 99.02 «χορηγήσεις που δόθηκαν σε άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα» χρεώνεται στις ακόλουθες περιπτώσεις, με πίστωση των λογαριασμών:

α. 92, όταν οι χορηγήσεις αφορούν υπηρεσίες ή έργο που παράγεται στα τμήματα, όπως π.χ. συντηρήσεις εγκαταστάσεων, ατμός ή ηλεκτρικό ρεύμα.

β. 94 όταν οι χορηγήσεις αφορούν αποστολές υλικών αγαθών όπως π.χ. για
κατεργασία,
συναρμολόγηση ή επισκευή.

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

3.4 Πρακτική Εφαρμογή

Ας υποθέσουμε ότι οι λ/σμοί εκμεταλλεύσεως (ομάδες 6 και 7), οι αγορές, καθώς και η απογραφή λήξεως (ομάδα 2) είχαν κατά την 31.12.2001, ως εξής:

Λ/σμοί αποθεμάτων ομάδα 2	Απογραφή 31.12.2000	Αγορές 2001	Απογραφή 31.12.2001
21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή	30	-	40
23 Παραγωγές σε εξέλιξη	50	-	80
24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες- υλικά συσκευασίας	100	4.500	40
25 Αναλώσιμα υλικά	-	1.200	-
	180	5.700	160
Υπόλοιπα λ/σμών οργανικών εξόδων [ομάδα 6]		Υπόλοιπα λ/σμών οργανικών εσόδων [ομάδα 7]	
60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	2.100	71 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών	10.600
61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων	300	74 επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων	200
62 Παροχές τρίτων	900		
63 Φόροι – Τέλη	90		
64 Διάφορα έξοδα	1.140		
65 Τόκοι και συναφή έξοδα	270		
	<u>4.800</u>		<u>10.800</u>

Ας υποθέσουμε ότι λ/σμοί αποτελεσμάτων της ομάδας 8 (81-85) είχαν, κατά την 31/12/2001, ως εξής:

81 Έκτατα και ανόργανα αποτελέσματα	100
	<u>100</u>

Έστω ότι το «φύλλο μερισμού» των αναλωμένων υλικών και των εξόδων της ομάδας 6 έχει ως εξής:

ΦΥΛΛΟΜΕΡΙΣΜΟΥ ΕΞΟΔΩΝ

Λ/σμοί εξόδων [ομάδα 6]	Συνολικά ποσά προς μερισμό	Τμήμα παραγωγής	Τμήμα Διοικήσεως	Τμήμα Διαθέσεως	Τμήμα Χρημ/κης
60	2.100	1.662,50	109,38	210	118,12
61	300	237,50	15,63	30	16,87
62	900	712,50	46,88	90	50,62
63	90	71,25	4,68	9	5,07
64	1.140	902,50	59,37	114	64,13
65	270	213,75	14,06	27	15,19
	<u>4.800</u>	<u>3.800</u>	<u>250,00</u>	<u>480</u>	<u>270</u>

Ζητείται να γίνει η λογιστική διαδικασία σχηματισμού του λειτουργικού κόστους των βασικών λειτουργιών και προσδιορισμού των αναλυτικών αποτελεσμάτων, καθώς και κλείσιμο των λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

	1	
94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ		180
94 21 προϊόντα έτοιμα-ημιτελή		
94 23 παραγωγή σε εξέλιξη		
94 24 πρώτες και βοηθητικές ύλες – υλικά στοκ		
90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ – ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓ/ΣΜΟΙ		180
90 01 Αρχικά Αποθέματα λογισμένα		
90 01 21 Προϊόντα έτοιμα – ημιτελή		30
90 01 23 Παραγωγή σε εξέλιξη		50
90 01 24 Πρώτες κ' βοηθητικά υλ. – υλ. στοκ		<u>100</u>
Αρχικά αποθέματα λογισμένα		
	2	
94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ		5.700
94 24 πρώτες και βοηθητικές ύλες – υλικά στοκ		
94 25 Αναλώσιμα υλικά		
90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ – ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓ/ΣΜΟΙ		5.700
90 02 Αγορές λογισμένες		
90 02 24 Πρώτες κ' βοηθητικά υλ. – υλ. στοκ		4.500
90 02 25 Αναλώσιμα υλικά		<u>1.200</u>
Αγορές λογισμένες		

3	
92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ	4.800
92 00 έξοδα παραγωγής	3.800
92 01 έξοδα διοίκησης	250
92 03 έξοδα διάθεσης	480
92 04 έξοδα χρήμ/κά	<u>470</u>
90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ – ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓ/ΣΜΟΙ	4.800
90 06 οργανικά έξοδα λογισμένα	
90 06 60 Αμοιβές προσωπικού	2.100
90 06 61 Αμοιβές τρίτων	300
90 06 62 Παροχές τρίτων	900
90 06 63 Φόροι – τέλη	90
90 06 64 Διάφορα έξοδα	1.140
90 06 65 Τόκοι κ' έξοδα	<u>270</u>
Φύλλο μερισμού	
4	
90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ – ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓ/ΣΜΟΙ	10.800
90 07 Οργανικά έσοδα λογισμένα	
90 07 71 Πωλήσεις προϊόντων ετοιμών	10.600
90 07 74 Επιχορηγήσεις κ' διαφ. Έσοδα πωλήσεων λογ/να	<u>200</u>
96 ΕΣΟΔΑ – ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ	10.800
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	
96 13 Επιχορηγήσεις	200
96 01 Πωλήσεις προϊόντων ετοιμών ή ημιτελών	<u>10.600</u>
Πωλήσεις ετοιμών προϊόντων	
5	
90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ – ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓ/ΣΜΟΙ	100
90 08 Αποτελέσματα λογισμένα	
90 08 81 έκτακτα και ανόργανα απ/τα λογισμένα	<u>100</u>
98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	100
98 99 Αποτελέσματα χρήσης	
98 99 04 έκτακτα και ανόργανα αποτελ.	<u>100</u>
Έκτακτα αποτελέσματα	

6

93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	50
93 00 Κόστος παραγωγής π.	
93 00 03 παραγωγής σε εξέλιξη	<u>50</u>
94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	50
94 23 παραγωγής σε εξέλιξη	
Μεταφορά αρχικού αποθέματος παραγωγής σε εξέλιξη στον 93	

7

93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	4.600
93 00 Κόστος παραγωγής π.	
93 00 00 Κόστος αναλωμένων άμεσων υλικών	<u>4.600</u>
94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	4.600
94 24 πρώτες κ' βοηθ. ύλες – υλ. στοκ	

Κόστος αναλώσιμων υλικών

8

93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	3.800
93 00 Κόστος παραγωγής π.	
93 00 01 Κόστος άμεσων εξόδων	<u>3.800</u>
92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ	3.800
92 00 έξοδα παραγωγής	
92 00 60 Αμοιβές προσωπικού	<u>3.800</u>
Μεταφορά του 92 00 στον 93	

9

92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ	1.200
92 00 έξοδα παραγωγής	
92 00 60 Αμοιβές προσωπικού	<u>1.200</u>
94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	1.200
94 25 Αναλώσιμα υλικά	

Μεταφορά αναλώσιμων υλικών στον 92

10

93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	1.200
93 00 Κόστος παραγωγής π.	
93 00 01 Κόστος άμεσων εξόδων	<u>1.200</u>
92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ	1.200
92 00 έξοδα παραγωγής	
92 00 60 Αμοιβές προσωπικού	<u>1.200</u>

Μεταφορά στον λογαριασμό 93

11

94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	9.650
94 21 προϊόντα έτοιμα-ημιτελή	9.530
94 23 παραγωγή σε εξέλιξη	80
94 24 πρώτες και βοηθητικές ύλες – υλικά στοκ	<u>40</u>
93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	9.650
93 00 Κόστος παραγωγής π.	
93 00 00 Κόστος αναλωμένων αμ. υλ.	4.600
93 00 01 Κόστος άμεσων εξόδων	5.000
93 00 03 Παραγωγής σε εξέλιξη	<u>50</u>

Μεταφορά κ' κλείσιμο του 93

12

96 ΕΣΟΔΑ – ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ	9.520
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	
96 20 Κόστος παραγωγής	
96 20 01 Κόστος πωλημένων ετοιμών	<u>9.520</u>
94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	9.520
94 21 προϊόντα έτοιμα ή ημιτελή	
Κόστος παραγωγής πωλημένων	

13

96	ΕΣΟΔΑ – ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ	9.520
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		
96 22	Μικτά αναλυτικά απ/τα	
96 22 01	Προϊόντων έτοιμων κ' ημιτελών	<u>9.520</u>
96	ΕΣΟΔΑ – ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ	9.520
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		
96 20	Κόστος παραγωγής	
96 20 01	Κόστος πωλημένων ετοιμών	<u>9.520</u>
Μεταφορά του 96 20 στον 96 22		

14

96	ΕΣΟΔΑ – ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ	10.800
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		
96 01	πωλήσεις προϊόντων ετοιμών ή ημιτελών	10.600
96 13	επιχορηγήσεις	<u>200</u>
96	ΕΣΟΔΑ – ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠ/ΤΑ	10.800
96 22	Μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης	
96 22 01	προϊόντων έτοιμων κ' ημιτελών	<u>10.800</u>
Μεταφορά λογαριασμού		

15

96	ΕΣΟΔΑ – ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠ/ΤΑ	1.280
96 22	Μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης	
96 22 01	Προϊόντων έτοιμων κ' ημιτελών	<u>1.280</u>
98	ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	1.280
98 99	Αποτελέσματα χρήσεως	
98 99 00	Μικτά αποτελέσματα εκμ/σεως	<u>1.280</u>
Μεταφορά του 96 22 01 στον 98 99 00		

16

98	ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	1.000
98 99	Αποτελέσματα χρήσεως	
98 99 01	έξοδα που βαρύνουν τα μικτά απ. εκμ.	
98 99 01 00	έξοδα διοικητικής λειτουργίας	250
98 99 01 02	έξοδα λειτουργίας διαθέσεως	480
98 99 01 03	έξοδα χρημ/κης λειτουργίας	<u>270</u>
92	ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ	1.000
92 01	έξοδα διοικητικής λειτουργίας	
92 03	έξοδα λειτουργίας διαθέσεως	
92 04	έξοδα χρημ/κης λειτουργίας	
Μεταφορά του 92 στον 98 99		

17

98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	1.380	
98 99 Αποτελέσματα χρήσεως		
98 99 00 Μικτά απ/τα εκμ.	1.280	
98 99 04 έκτακτα και ανόργανα απ/τα	<u>100</u>	
98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		1.380
98 99 Αποτελέσματα χρήσεως		
98 99 01 έξοδα που βαρύνουν τα μικτά απ/τα εκμ.		
98 99 01 00 έξοδα διοικητικής λειτουργίας		250
98 99 01 02 έξοδα λειτουργίας διαθέσεως		480
98 99 01 03 έξοδα χρημ/κης λειτουργίας		270
98 99 99 Καθαρά αποτελέσματα		<u>380</u>
Μεταφορά στον 98 99 99		

18

98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	380	
98 99 Αποτελέσματα χρήσεως		
98 99 99 Καθαρά αποτελέσματα	<u>380</u>	
90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ – ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓ/ΜΟΙ	10.680	
90 01 Αρχικά αποθ. λογισμένα	180	
90 02 Αγορές λογισμένες	5.700	
90 06 οργανικά έξοδα λογισμένα	<u>4.800</u>	
90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ – ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓ/ΜΟΙ		10.900
90 07 οργανικά έσοδα λογισμένα		10.800
90 08 Αποτελέσματα λογισμένα		<u>100</u>
94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ		160
94 21 Προϊόντα έτοιμα ή ημιτελή		40
94 23 Παραγωγή σε εξέλιξη		80
94 24 Πρώτες κ' βοηθητικές ύλες		<u>40</u>
Κλείσιμο όλων των λογαριασμών		

Τελικά Συμπεράσματα

Απ' όλα όσα αναπτύχθηκαν παραπάνω συνάγονται τα εξής συμπεράσματα:

1. Κατά την ερμηνεία των φορολογικών διατάξεων λογιστικού χαρακτήρα θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 6 του Ν. 1041/80 που καθιέρωσε το θεσμό το Γ.Λ.Σ. (ΠΔ 1123/80) θεωρουμένων τούτων ως ειδικότερων, σε κάθε περίπτωση, δηλαδή, και αν ακόμη οι κρινόμενες φορολογικές διατάξεις είναι μεταγενέστερες. Διαφορετικά κλονίζεται η ενότητα της έννομης τάξης του δικαίου.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 6 του Ν. 1041/80, οι διατάξεις του ΠΔ 1123/80 υποχωρούν απέναντι στις φορολογικές διατάξεις, λογιστικού χαρακτήρα, μόνο όταν 7 με τις φορολογικές αυτές διατάξεις σκοπείται ο προσδιορισμός φορολογητέας ύλης οποιουδήποτε φορολογικοί αντικείμενου, διαφόρου εκείνης, που προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις του ΓΛΣ. Συνεπώς, φορολογικές διατάξεις λογιστικού χαρακτήρα, που αφορούν στη λογιστική τυποποίηση (λογιστική τεχνική) είναι ανίσχυρες και δεν μπορούν να τύχουν εφαρμογής.

2. Με γνώμονα τα παραπάνω, οι διατάξεις του άρθρου 14 ΚΒΣ και 7 του Ν. 2859/2000, αποκλείουν κατά την αποτίμηση των αποθεμάτων, τη μέθοδο του μέσου σταθμικού όρου καθόσον στο χρόνο παράδοσης των αγαθών είναι άγνωστη με τη μέθοδο αυτή η ακριβής τιμή κτήσεως αυτών ΚΑΙ συνεπώς με τη μέθοδο αυτή δεν μπορεί να προσδιορισθεί επακριβώς η φορολογητέα αξία στον ΦΠΑ.

3. Οι διατάξεις της παρ. 12 του άρθρου 8 ΚΒΣ που ορίζουν διαφορετικό τρόπο τήρησης του βιβλίου αποθήκης βρίσκονται σε ευθεία αντίθεση με τις διατάξεις του ΓΛΣ που αφορούν στο λογ. 94 και συνεπώς δεν μπορούν να τύχουν εφαρμογής σε επιχειρήσεις που τηρούν αναλυτική λογιστική.

4. Ομοίως, οι διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του ΚΒΣ αναφερόμενες στην τεχνική αποτίμησης των αποθεμάτων και μη δημιουργούσες διαφορά στον προσδιορισμό μεγέθους φορολογητέας ύλης, ούτε απλοποιούν τον έλεγχο των αποτιμήσεων (αντίθετα τον δυσχεραίνουν), δεν μπορούν να τύχουν εφαρμογής στις επιχειρήσεις με αναλυτική λογιστική.

5. Οι επιχειρήσεις που τηρούν αναλυτική λογιστική τηρούν στην Έδρα και το υποκατάστημα που τηρείται αυτοτελής λογιστική, βιβλίο αποθήκης κατά αποθηκευτικό χώρο, κατ' είδος, ποσότητα και αξία χρονολογικά και κατά παραστατικό με το σύστημα της διαρκούς απογραφής. Έτσι, παρέλκει η αυτοτελής υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης κατ' είδος και ποσότητα των υποκαταστημάτων με εξαρτημένη λογιστική των εργοστασίων και των αποθηκών, καθόσον οι αποθηκευτικοί αυτοί χώροι συνδέονται on line με τον Η/Υ της έδρας και εύκολα μπορούν να εκτυπωθούν και διατηρηθούν στους χώρους αυτούς οι αντίστοιχες μερίδες του βιβλίου αποθήκης. Και στην περίπτωση που δεν υπάρχει η δυνατότητα αυτή οργανωτικά η έδρα να υποχρεούται να εκτυπώνει τις μερίδες αποθήκης των χώρων αυτών εις διπλούν και το ένα αντίγραφο να το αποστέλλει στους χώρους αυτούς σε τακτή προθεσμία.

6. Οι μερίδες αποθήκης που τηρούνται στο λογ. 94 «Αποθέματα» δεν ταυτίζονται απόλυτα με τις μερίδες αποθήκης του άρθρου 8, γιατί το άρθρο 8 απαιτεί την αναγραφή στις μερίδες αποθήκης του τιμήματος πώλησης και όχι της αξίας κτήσης. Όμως, επειδή κατά τις διατάξεις του άρθρου 8 (παρ. 9 τελευταίο εδάφιο), οι επιχειρήσεις που τηρούν αναλυτική λογιστική υποχρεούνται κατά την τήρηση των μερίδων του βιβλίου αποθήκης να εφαρμόζουν παράλληλα και τις διατάξεις του ΓΛΣ, οι μερίδες αποθήκης των επιχειρήσεων που τηρούν αναλυτική λογιστική είναι μικτοί λογαριασμοί (περιέχουν αποτέλεσμα), περιλαμβάνουν, δηλαδή, μεταξύ των άλλων, τους λογ. 94 «Αποθέματα» και 96.22 «Αναλυτικά μίκτα αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως».

7. Οι μερίδες του βιβλίου αποθήκης ενημερώνονται από τα σχετικά δικαιολογητικά με βάση ειδικό μηχανογραφικό πρόγραμμα που είναι ανεξάρτητο της ενημέρωσης της αναλυτικής λογιστικής, για τον προσδιορισμό των βραχύχρονων αποτελεσμάτων (μηνιαίων ή τριμηνιαίων).

8. Οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν κατά την αποτίμηση των αποθεμάτων τη μέθοδο του μέσου σταθμικού όρου ανεξάρτητα από το ζήτημα αν έχουν το δικαίωμα να εφαρμόζουν τη μέθοδο αυτή πρέπει να σταθμίζουν το μέσο όρο κάθε εβδομάδα ή μήνα το αργότερα (παρ. 5.215 περ. Γ αρ. α ΓΛΣ).

9. Τέλος, οι εγκύκλιοι του Υπ. Οικονομικών δεν μπορούν να ανατρέψουν ή τροποποιήσουν ή συμπληρώσουν ρητές διατάξεις νόμου ή κανόνες δικαίου που έχουν καθιερωθεί από την πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, όπως συχνά επιχειρείται.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ Ι. ΣΑΚΚΕΛΛΗ, « Η ΟΜΑΔΑ 9 ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ ΣΕ ΜΗΝΙΑΙΑ ΚΑΙ ΕΤΗΣΙΑ ΒΑΣΗ – ΜΗΝΙΑΙΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΗΝΙΑΙΟΙ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΙ », ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΒΡΥΚΟΥΣ, ΑΘΗΝΑ 1997.

ΝΙΚΟΛΑΟΣ Σ. ΠΟΜΟΝΗΣ, « ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ », ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΘ. ΣΤΑΜΟΥΛΗ, ΑΘΗΝΑ 2001.

ΣΟΦΙΑ ΠΑΝΝΑΚΟΠΟΥΛΟΥ, « ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΚΩΔΙΚΑ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ », ΠΑΤΡΑ 2002.

ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ Γ. ΚΥΡΙΑΖΟΠΟΥΛΟΣ, « ΔΙΟΙΚΗΣΗ LOGISTICS », ΣΥΓΧΡΟΝΗ ΕΚΔΟΤΙΚΗ, ΑΘΗΝΑ 1996.

ΘΕΟΔΩΡΟΣ Π. ΛΙΑΝΟΣ – ΓΕΩΡΓΙΟΣ Κ. ΧΡΗΣΤΟΥ, « ΠΟΛΙΤΙΚΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ », ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΣ ΕΚΔΟΣΕΩΣ ΔΙΔΑΚΤΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ, ΑΘΗΝΑ 1998.

ΧΡΗΣΤΟΣ ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ, « ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ».

« Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ » ΤΕΥΧΟΣ ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ 2003.

« Η ΝΑΥΤΕΜΠΟΡΙΚΗ » ΤΕΤΑΡΤΗ 28 ΑΠΡΙΛΙΟΥ 2004.

