



ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΩΝ

ΣΧΟΛΗ: ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
**ΟΡΙΑ ΚΑΙ ΠΡΟΥΠΟΘΕΣΕΙΣ ΤΗΡΗΣΗΣ
ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ (ΟΜΑΔΑ 9) Ε.Γ.Λ.Σ.**



ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ: ΛΥΚΟΤΟΜΑΡΟΥ ΚΑΛΟΜΟΙΡΑ – ΕΛΕΝΗ
ΖΕΡΒΑ ANNA – ΕΛΕΝΗ

ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΣΠΥΡΟΠΟΥΛΟΣ ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ

ΠΑΤΡΑ - 2012

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η κοστολόγηση και η Αναλυτική Λογιστική, είναι σπόνδυλοι του οικονομικού λογισμού και διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στη ζωή και τη δράση των επιχειρήσεων.

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.) αφιερώνει τους λογαριασμούς της ομάδας 9 για την Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως, δηλαδή για τη λογιστική διαδικασία προσδιορισμού του κόστους των λειτουργιών και των προϊόντων, καθώς και για την εξεύρεση των αναλυτικών αποτελεσμάτων της επιχειρήσεως. Παράλληλα αποσαφηνίζει τις σχετικές με την κοστολόγηση έννοιες, προσδιορίζει τα κοστολογήσιμα και μη έξοδα, υποδεικνύει ορθολογιστικά κριτήρια – βάσεις – μερισμού και καταλογισμού των εξόδων και του κόστους.

Προβαίνουμε σε ευρεία ανάλυση των στοιχείων του κόστους και των συστημάτων και μεθόδων κοστολόγησεως, τις οποίες εμπεδώνουμε με παραδείγματα. Αναλύουμε το περιεχόμενο και τον τρόπο λειτουργίας ενός εκάστου λογαριασμού της Αναλυτικής Λογιστικής (Ομάδας 9) και με ολοκληρωμένα παραδείγματα αποσαφηνίζουμε τη λογιστική διαδικασία προσδιορισμού του λειτουργικού κόστους και του κόστους των παραγόμενων προϊόντων και υπηρεσιών.

Ακολουθεί η ανάπτυξη της λογιστικής διαδικασίας προσδιορισμού των αναλυτικών αποτελεσμάτων και της αναλυτικής παρακολουθήσεως των αποθεμάτων και των κανόνων αποτιμήσεως αυτών.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η Αναλυτική Λογιστική (ομάδα 9) επεξεργάζεται τα στοιχεία της Γενικής Λογιστικής που προσδιορίζουν το κόστος και τα αποτελέσματα.

Εξηγεί τις βασικές κατηγορίες του κόστους, κόστος πραγματικό (ιστορικό), κόστος προϋπολογιστικό, κόστος πρότυπο, κόστος ειδικό για επιχειρηματικές αποφάσεις, κόστος άμεσο και έμμεσο, κόστος σταθερό και μεταβλητό, καθώς εξηγεί και τους στόχους που έχει η Αναλυτική Λογιστική που έρχεται να συμπληρώσει τη Γενική Λογιστική. Ωστόσο, η Αναλυτική Λογιστική εξηγεί και αναλύει τους τρόπους λειτουργίας της κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. και ποια είναι η σημερινή κατάσταση με την εφαρμογή της στις επιχειρήσεις. Υπόχρεοι τήρησης Αναλυτικής Λογιστικής είναι οι Ανώνυμες Εταιρείες Ε.Π.Ε. και Ετερόρρυθμες κατά μετοχές και οι Ομόρρυθμες και Ετερόρρυθμες Εταιρείες. Επιπλέον η Αναλυτική Λογιστική πληροφορεί εσωτερικά τις επιχειρήσεις αναλύοντας τις οικονομικές καταστάσεις κατά κλάδο Δραστηριότητας, υποκαταστήματος ή προϊόντος και συμβάλλει στη σύνταξη οικονομικών καταστάσεων για την πληροφόρηση των μετοχών, των φορολογικών αρχών, των λοιπών οργανισμών και του κοινού.

Εν τω μεταξύ, αναλύεται το βιβλίο αποθήκης – παραγωγής κοστολογίου – τεχνικών προδιαγραφών μαζί με παραδείγματα και πώς γίνεται η τήρηση του βιβλίου από τις επιχειρήσεις επεξεργασίας.

Η Αναλυτική Λογιστική (ομάδα 9) συνδέεται με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και αυτό γίνεται με την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στις επιχειρήσεις κατά την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Τέλος, βλέπουμε τα αποτελέσματα και χρησιμότητα της Αναλυτικής Λογιστικής για την επιχείρηση, για το Δημόσιο και την κοινωνία.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1:	ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΟΡΙΣΜΟΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ(ΟΜΑΔΑ 9).....	8
1.1	Κόστος – Εννοιολογική Ανάλυση του φαινομένου.....	8
1.1.1	Χαρακτηριστικά του κόστους.....	8
1.2	Βασικές κατηγορίες του κόστους.....	9
1.2.1	Κόστος πραγματικό (ιστορικό).....	9
1.2.2	Κόστος προϋπολογιστικό.....	13
1.2.3	Κόστος πρότυπο.....	13
1.2.4	Κόστος ειδικό για επιχειρηματικές αποφάσεις.....	13
1.2.5	Κόστος άμεσο και έμμεσο.....	14
1.2.6	Κόστος σταθερό και μεταβλητό.....	14
1.2.7.	Ο εσωλογιστικός προσδιορισμός του λειτουργικού κόστους.....	14
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2:	ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ.....	16
2.1	Ορισμός και στόχοι της Αναλυτικής Λογιστικής.....	16
2.1.1	Τρόποι λειτουργίας της Αναλυτικής Λογιστικής.....	16
2.2	Οι υποχρεωτικοί λογαριασμοί της Αναλυτικής Λογιστικής.....	17
2.3	Τρόποι λειτουργίας της Αναλυτικής Λογιστικής εκμεταλλεύσεως.....	17
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3:	Η ΣΗΜΕΡΙΝΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΕ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ.....	18
3.1	Η εφαρμογή της Αναλυτικής Λογιστικής.....	18
3.2	Υπόχρεοι τήρησης Αναλυτικής Λογιστικής (Άρθρο 7 παρ.2 Ν.1882/90).....	149
3.3	Κριτήρια ελέγχου σύμφωνα με το Άρθρο 42 ^α Παρ. 6Ν. 2190/1920.....	18
3.4	Μη τήρηση της ομάδας 9 (Αναλυτική Λογιστική) Σύμφωνα με τον νόμο 3522/2006 Παρ.28.11).....	20
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4:	ΠΡΟΥΠΟΘΕΣΕΙΣ ΚΑΙ ΟΡΙΑ ΤΗΡΗΣΗΣ ΚΑΙ ΥΛΟΠΟΙΗΣΗΣ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ.....	21
4.1	Αναλυτική Λογιστική (ομάδα 9).....	21

4.2	Όρια και προϋποθέσεις τήρησης Αναλυτικής Λογιστικής Ν.3522/2006, <Έναρξη ισχύος για διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 22/12/2006 και μετά>.....	21
4.2.1	Εξαιρέσεις από την παραπάνω υποχρέωση.....	22
4.2.2	Κριτήρια από 1/1/1995 – 2001 έως 2002.....	22
4.3	Σύμφωνα με τον νόμο 3522/2006. Μη τήρηση της ομάδας (Αναλυτική Λογιστική) (έναρξη ισχύος για διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 22/12/2006 και μετά).....	23
4.4	Υποχρέωση και τήρηση των επιχειρήσεων για τον προσδιορισμό του μηνιαίου κόστους παραγωγής. Ανάγκη προσδιορισμού βραχύχρονων αποτελεσμάτων.....	23
4.4.1	Υιοθετείται η άποψη του Ε.Σ.Υ.Λ. περί μηνιαίας τηρήσεως της ομάδας 9 του ΕΓΛΣ.....	24
4.5	Ποιες επιχειρήσεις υποχρεούνται να τηρούν την ομάδα 9 του ΕΓΛΣ.....	25
4.5.1	Οι υποχρεώσεις των επιχειρήσεων για τη χρήση 1997.....	27
4.6	Όρια τήρησης θεωρημένου βιβλίου αποθήκης.....	28
4.6.1	Βιβλίο Αποθήκης – Παραγωγής Κοστολογίου Τεχνικών Προδιαγραφών (έναρξη ισχύος για διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 22/12/2006 και μετά).....	36
4.6.2	Τρόπος τήρησης των μερίδων.....	37
4.6.3	Υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης από τις επιχειρήσεις επεξεργασίας.....	37

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΣΥΝΔΕΣΗ ΓΕΝΙΚΗΣ ΚΑΙ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ.....40

5.1	Αναλυτική Λογιστική και Γενική Λογιστική.....	40
5.2	Συλλειτουργία Γενική και Αναλυτική Λογιστική.....	41

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΗΣ ΟΜΑΔΑΣ 9 ΚΑΙ ΟΙ ΥΠΟΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΗΣ.....43

6.1	Ανάλυση λογαριασμών της ομάδας 9.....	43
6.2	Οι προαιρετικοί λογαριασμοί.....	44
6.3	Βασικές αρχές που διέπουν το περιεχόμενο και τη λειτουργία των υπολογαριασμών του 90.....	44
6.3.1	Περιεχόμενο και σκοποί του λογαριασμού 91.....	55

6.3.2 Περιεχόμενο και σκοποί του λογαριασμού 92.....	56
6.3.3 Περιεχόμενο και σκοποί του λογαριασμού 93.....	56
6.3.4 Περιεχόμενο και σκοποί του λογαριασμού 94.....	57
6.3.5 Περιεχόμενο και σκοποί του λογαριασμού 95.....	58
6.3.6 Περιεχόμενο και ανάπτυξη του λογαριασμού 96.....	59
6.3.7 Περιεχόμενο και σκοπός του λογαριασμού 97 ‘Διαφορές ενσωματώσεως και Καταλογισμού’.....	60
6.3.8 Περιεχόμενο και σκοπός του λογαριασμού 98 ‘Αναλυτικά Αποτελέσματα’...	61

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....63

7.1 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.....	63
7.1.1 Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που υπάρχουν και ισχύουν.....	63
7.2 Εφαρμογή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....	64
7.3 Τήρηση βιβλίων επιτηδευματία σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.....	65
7.3.1 Τήρηση βιβλίων επιχειρήσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.....	66

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8: ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΤΗΡΗΣΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ (ΟΜΑΔΑΣ 9).....69

8.1 Αποτελέσματα και χρησιμότητα Αναλυτικής Λογιστικής για την επιχείρηση.....	69
8.1.1 Παράδειγμα λειτουργίας της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμετάλλευσης σε Βιομηχανική επιχείρηση.....	70
8.2 Αποτελέσματα και χρησιμότητα αναλυτικής λογιστικής για το Δημόσιο και την Κοινωνία.....	76
8.3 Παράδειγμα λειτουργίας της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμετάλλευσης.....	77
8.3.1 Πορεία εργασιών – Απαιτούμενοι Υπολογισμοί.....	77

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9: ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΒΣ – ΛΟΙΠΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΠΟΥ ΑΠΟΡΡΕΟΥΝ ΤΗΝ ΤΗΡΗΣΗ ΤΗΣ ΟΜΑΔΑΣ 9.....79

9.1 Τι ορίζει ο ΚΒΣ.....	79
9.2 Υποχρεώσεις από τον ΚΒΣ.....	79
9.3 Οι σημαντικότερες αλλαγές – τροποποιήσεις που επέφερε ο νόμος 3522/2006 Στις διατάξεις του ΚΒΣ.....	80

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	89
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	90
ΕΠΙΛΟΓΟΣ.....	91
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.....	92

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΟΡΙΣΜΟΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ (ΟΜΑΔΑ 9)

1.1 Κόστος – Εννοιολογική Ανάλυση Του Φαινομένου

Κάθε απόκτηση οικονομικού αγαθού από επαχθή αιτία συνεπάγεται για την επιχείρηση ένα κόστος. Ένα μέρος του συνολικού κόστους που πραγματοποιεί η επιχείρηση ενσωματώνεται σε υλικά αγαθά (ακίνητα, μηχανήματα, πρώτες ύλες κλπ.) ή άλλα στοιχεία του ενεργητικού (δαπάνες πολυετούς αποσβέσεως) και συνεπώς προσauξάνει το ενεργητικό, ενώ ένα άλλο τμήμα του συνολικού κόστους δεν ενσωματώνεται σε υλικά αγαθά ή άλλο στοιχείο του ενεργητικού και συνεπώς δεν προσauξάνει το ενεργητικό, αλλά 'εκπνέει', δηλ. αποθνήσκει 'εν τη γενέσει του' και το οποίο συνεπώς αντλείται από την καθαρή θέση της επιχειρήσεως.

Ωστόσο, κατά το Ε.Γ.Λ.Σ, κόστος είναι η διάθεση ή επένδυση αγοραστικής δυνάμεως για την απόκτηση υλικών ή άυλων αγαθών και υπηρεσιών με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις ή την κάλυψη κοινωνικών αναγκών. Το σύνολο των κάθε φύσεως και μορφής, οικονομικών θυσιών, οι οποίες απαιτούνται κάτω από δοσμένες τεχνικοοικονομικές συνθήκες για να παραχθεί ένα προϊόν ή μια υπηρεσία και να προσλάβει ορισμένη μορφή ή ιδιότητες, ως και θέση στο χώρο και στο χρόνο.

Η αυτονομία της αναλυτικής λογιστικής εξασφαλίζεται με την τήρηση κλειστού συστήματος λογαριασμών ανεξάρτητο της Γενικής Λογιστικής, το οποίο λειτουργεί στο κλειστό λογιστικό κύκλωμα της ομάδας 9.

Βασική προϋπόθεση για τη λειτουργία συστήματος Αναλυτικής Λογιστικής (Α.Λ.) είναι η δημιουργία κατάλληλων λογαριασμών με τους οποίους μεταφέρονται τα δεδομένα των λογαριασμών της Γενικής Λογιστικής (Γ.Λ.) στην Αναλυτική Λογιστική χωρίς οι λογαριασμοί της Γ.Λ. να χρεωθούν ή να πιστωθούν. Όταν η επιχείρηση χρησιμοποιεί σύστημα Α.Λ. είναι υποχρεωμένη να αναπτύξει τους λογαριασμούς της που την εξυπηρετούν κάτω από τους ακόλουθους υποχρεωτικούς πρωτοβάθμιους λογαριασμούς.

1.1.1 Χαρακτηριστικά του κόστους

Τα κύρια χαρακτηριστικά του κόστους είναι τα εξής:

- Το κόστος συνιστά επένδυση χρηματικού ποσού (μετρητά, αξία αγαθών ή υπηρεσιών που δίνονται κ.λ.π.)
- Η μορφή της επενδύσεως είναι υλικά αγαθά ή υπηρεσίες (π.χ. αγορά παγίων ή πρώτων υλών, καταβολή ασφαλίσεων, τόκων)
- Σκοπός του κόστους είναι η επίτευξη εσόδων.

Το πρόβλημα του κόστους εκτείνεται σε όλες τις σφαίρες της οικονομικής δράσεως του ανθρώπου και συνεπώς πρέπει να απασχολεί κάθε οικονομικό οργανισμό που εξυπηρετεί κοινωνική ανάγκη, από τη βιομηχανική και εμπορική μέχρι και την τραπεζική και ασφαλιστική επιχείρηση, αλλά και γενικά όλους τους οικονομικούς οργανισμούς δημοσίου και ιδιωτικού δικαίου.

1.2 Βασικές κατηγορίες του κόστους

Το κόστος διακρίνεται συνήθως με βάση τα ακόλουθα κριτήρια:

- i. Με κριτήριο τη φύση των στοιχείων που αναλώθηκαν στην παραγωγική διαδικασία, το κόστος διακρίνεται κατ' είδος (*par nature*), λ.χ. κόστος υλικών, εργατικών, αποσβέσεων.
- ii. Ανάλογα με τις περιοχές δραστηριότητας στις οποίες διαπιστώθηκε ή για χάρη των οποίων έγινε η ανάλυση των στοιχείων κόστους, το κόστος διακρίνεται κατά περιορισμό.
- iii. Ανάλογα με το χρόνο προσδιορισμού του, το κόστος διακρίνεται σε:
 - Κόστος πραγματικό ή ιστορικό (*historical cost*), που προσδιορίζεται μετά την πραγματοποίησή του και συνεπώς είναι κόστος απολογιστικό και κόστος προϋπολογιστικό (*predetermined cost*), που προσδιορίζεται πριν πραγματοποιηθεί και το οποίο διακρίνεται περαιτέρω σε κόστος κατά προτίμηση (*estimated cost*) και κόστος πρότυπο (*standard cost*).
- iv. Ανάλογα με το βαθμό απασχολήσεως της επιχείρησης το κόστος διακρίνεται σε:
 - Πραγματικό, όταν αναφέρεται στην πραγματική απασχόληση της επιχείρησης,
 - Κανονικό (*normal*), όταν αναφέρεται στην κανονική απασχόληση της επιχείρησης,
 - Άριστο (*optimal*), όταν αναφέρεται στην άριστη απασχόληση της επιχείρησης, δηλαδή στην απασχόληση που η επιχείρηση πραγματοποιεί το ευνοϊκότερο κόστος,
 - Διαφορικό (*differential Kosten*) και
 - Οριακό (*grenz Kosten*).

1.2.1 Κόστος Πραγματικό (Ιστορικό)

Πραγματικό (ιστορικό) κόστος είναι εκείνο που σχηματίζεται από στοιχεία ομαλά και πραγματικά. Το πραγματικό κόστος, κατά κανόνα, αναφέρεται π.χ. σε προϊόντα ή υπηρεσίες που παράγονται, σε ενσώματα ή ασώματα αγαθά που αγοράζονται ή σε δραστηριότητες και λειτουργίες της οικονομικής μονάδας.

Το πραγματικό κόστος παρουσιάζει τα εξής χαρακτηριστικά:

- Είναι απαλλαγμένο από υπολογιστικά έξοδα, όπως π.χ. από τόκους ίδιων κεφαλαίων, αυτασφάλιστρα και αμοιβές επιχειρηματία.
- Στη διαμόρφωσή του δεν συμμετέχουν έξοδα με ανώμαλο χαρακτήρα, όπως π.χ. έξοδα που αντιστοιχούν σε υποαπασχόληση τμήματος ή λειτουργίας, υπερβολικές φύρες βιομηχανοποιήσεως πρώτης ύλης, έξοδα υπερημερίας λιμένων λόγω καθυστέρησης παραλαβής πρώτης ύλης ή πρόστιμα καθυστέρησης πληρωμής φόρων και εισφορών.

Το πραγματικό κόστος διακρίνεται στις ακόλουθες υποκατηγορίες:

α. Κόστος αρχικό(prime cost)

Είναι το κόστος που σχηματίζεται από τα άμεσα υλικά και την άμεση εργασία και ενσωματώνονται στο προϊόν ή στην υπηρεσία που παράγεται ώστε:

$$\text{Αρχικό κόστος} = \text{άμεσα υλικά} + \text{άμεση εργασία}$$

Το αρχικό (ή πρωταρχικό) κόστος δεν περιλαμβάνει στοιχεία που προκύπτουν ύστερα από κατανομή. Αν όμως η κατανομή των εξόδων στηρίζεται σε άμεσες ποσοτικές μετρήσεις, το αντίστοιχο κόστος θεωρείται άμεσο και συμμετέχει στη διαμόρφωση του αρχικού κόστους, όπως π.χ. το μηνιαίο κόστος του προσωπικού, το οποίο, όταν μερίζεται με βάση στοιχεία πραγματικής απασχολήσεως κατά κέντρο κόστους ή κατά προϊόν που παράγεται, μετατρέπεται σε άμεσο κόστος, για το ποσό που βαρύνει το συγκεκριμένο προϊόν ή κέντρο. Το αρχικό κόστος χρησιμοποιείται σε πολλές περιπτώσεις ως κριτήριο κατανομής του έμμεσου κόστους, αποτελεί τον πυρήνα διαμορφώσεως του πλήρους κόστους παραγωγής και είναι αντικείμενο ελέγχου των φορέων που ευθύνονται για την πραγματοποίησή του.

β. Κόστος μετατροπής ή κατεργασίας (conversion cost)

Είναι το σύνολο των ομαλών εξόδων που πραγματοποιούνται στο στάδιο μετατροπής της πρώτης ύλης σε έτοιμο προϊόν ή μετατροπής ενός υλικού από μια μορφή σε άλλη, κατά τη διάρκεια ενός σταδίου ή φάσεως κατεργασίας. Το κόστος μετατροπής περιλαμβάνει όλα τα έξοδα παραγωγής, άμεσα και έμμεσα, εκτός από την αξία των άμεσων υλικών ώστε:

$$\text{Κόστος μετατροπής} = \text{κόστος άμεσης εργασίας} + \text{γενικά βιομηχ. Έξοδα}$$

Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα, κατά κανόνα, διαμορφώνονται με τη συμμετοχή όλων των κατ' είδος οργανικών εξόδων των λογαριασμών της ομάδας 6.

Στη διαμόρφωση των εξόδων αυτών συμμετέχει επίσης η αξία όλων των έμμεσων υλικών παραγωγής άλλων τμημάτων ή βοηθητικών υπηρεσιών, όπως π.χ. συντηρήσεως και επισκευών, ατμού ιδιοπαραγόμενου ηλεκτρικού ρεύματος, σχεδιαστηρίου, τμήματος αποθήκης πρώτων και βοηθητικών υλών, τμήματος προγραμματισμού της παραγωγής, τμήματος ποιοτικού ελέγχου των προϊόντων που παράγονται και υπηρεσίας γενικών καθηκόντων του εργοστασίου.

γ. Κόστος παραγωγής (production cost)

Είναι το κόστος που πραγματοποιείται για την παραγωγή ενός ενδιάμεσου ή τελικού προϊόντος ή για την παραγωγή του σε μια ή περισσότερες φάσεις ή στάδια παραγωγής ώστε:

Αρχικό κόστος

Κόστος παραγωγής= κόστος άμ. υλικών + κόστος άμ. Εργασίας + γεν. βιομ. έξοδα

Κόστος μετατροπής

Το κόστος παραγωγής δεν επιβαρύνεται με έξοδα διοικητικής λειτουργίας και λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως, ούτε με χρηματοοικονομικά έξοδα. Δεν επιβαρύνεται επίσης με έξοδα λειτουργίας των αποθηκών έτοιμων προϊόντων, τα οποία επιβαρύνουν το κόστος της λειτουργίας διαθέσεως.

δ. Κόστος λειτουργίας διοικήσεως

Είναι τα έξοδα που γίνονται για τη λειτουργία των διοικητικών υπηρεσιών της οικονομικής μονάδας. Το κόστος αυτό σχηματίζεται από τα κατ' είδος στοιχεία των οργανικών εξόδων έπειτα από την κατάταξή τους σύμφωνα με τον προορισμό τους.

Το κόστος της διοικητικής λειτουργίας, ύστερα από τον οριστικό σχηματισμό του, χρησιμοποιείται κατά τη διαδικασία διαμορφώσεως των αποτελεσμάτων της γενικής λογιστικής. Το κόστος αυτό μεταφέρεται στο λογαριασμό 98 της αναλυτικής λογιστικής και στο σύνολο του επιβαρύνει τα μικτά οργανικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως.

ε. Κόστος λειτουργίας διαθέσεως

Είναι τα έξοδα που γίνονται για την προώθηση, προετοιμασία και πραγματοποίηση των πωλήσεων προϊόντων ή υπηρεσιών της οικονομικής μονάδας.

Το λειτουργικό κόστος διαθέσεως δεν επιβαρύνεται με κόστος διοικητικής λειτουργίας, επιβαρύνεται με κόστος διοικητικής λειτουργίας, επιβαρύνεται όμως π.χ. με τόκους και έξοδα χρηματοδοτήσεως με ενέχυρο συναλλαγματικές ή φορτωτικά έγγραφα πωλήσεων, με τόκους δανειακών κεφαλαίων που λαμβάνονται για την προετοιμασία εκτελέσεως των πωλήσεων ή που δεσμεύονται σε αποθέματα έτοιμων προϊόντων και σε ανοικτούς λογαριασμούς πελατών.

ζ. Κόστος χρηματοοικονομικής λειτουργίας

Είναι το κόστος του δανειακού κεφαλαίου της οικονομικής μονάδας και τα έξοδα που γίνονται για τη λειτουργία των χρηματοληπτικών και χρηματοδοτικών υπηρεσιών της.

Το χρηματοοικονομικό κόστος, μετά την οριστική διαμόρφωσή του, κατανέμεται ως εξής:

- Στο μέρος που βαρύνει τα έξοδα διαθέσεως
- Στο μέρος που βαρύνει τα χρηματοοικονομικά έσοδα
- Στο μέρος που βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως.

η. Κόστος λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως

Είναι τα έξοδα που γίνονται για τη λειτουργία ερευνών και αναπτύξεως. Το κόστος αυτό σχηματίζεται από τα κατ' είδος έξοδα και λοιπά στοιχεία κόστους, τα οποία συγκεντρώνονται κατά προορισμό.

Το κόστος λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως κατανέμεται ως εξής:

- Επιβαρύνει το κόστος ακινητοποιήσεων, όταν η ερευνητική δραστηριότητα οδηγεί στην ανακάλυψη μιας νέας μεθόδου ή ενός προϊόντος, από την εκμετάλλευση των οποίων αναμένεται η πραγματοποίηση για πολλά χρόνια πρόσθετων αξιόλογων εσόδων.
- Επιβαρύνει κατά το όλο ή μέρος τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως. Το κόστος λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως, μετά τον οριστικό σχηματισμό του, κατά το μέρος που δεν επιβαρύνει το κόστος ακινητοποιήσεων, χρησιμοποιείται κατά τη διαδικασία διαμορφώσεως των αποτελεσμάτων της γενικής λογιστικής, δηλαδή μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσεως.

θ. Κόστος ολικό ή κόστος εσόδων

Είναι το συνολικό ποσό εξόδων που βαρύνει τα οργανικά έσοδα μιας περιόδου και διαμορφώνει το αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως (κέρδος ή ζημιά) της περιόδου αυτής.

Τα συστατικά στοιχεία του ολικού κόστους εσόδων είναι τα εξής:

- Το κόστος κτήσεως (παραγωγής ή αγοράς), όπως των πωλημένων προϊόντων, εμπορευμάτων και υπηρεσιών.
- Το κόστος λειτουργιών διοικήσεως, διαθέσεως, χρηματοοικονομικής και ερευνών – αναπτύξεως, καθώς και το κόστος που δεν ενσωματώνεται ή δεν επιβαρύνει τα πωλημένα (π.χ. εμπορεύματα, προϊόντα ή υπηρεσίες).

1.2.2. Κόστος προϋπολογιστικό

Προϋπολογιστικό κόστος είναι εκείνο που καταρτίζεται πριν πραγματοποιηθεί η παραγωγή, π.χ. ενός προϊόντος, μιας υπηρεσίας, ενός έργου ή πριν λειτουργήσει μια υπηρεσία, ή πριν πραγματοποιηθεί μια δραστηριότητα.

Το προϋπολογιστικό κόστος προσδιορίζεται με βάση τα δεδομένα του παρελθόντος και τις συνθήκες που προβλέπεται να διαμορφωθούν κατά τη χρονική περίοδο πραγματοποίησής του. Η απόκλιση του πραγματικού κόστους σε σχέση με το προϋπολογιστικό χαρακτηρίζεται ως μη επαλήθευση του προϋπολογισμού και γι' αυτό η διαφορά δε θεωρείται αποτέλεσμα, αλλά συνιστά κόστος, σε αντίθεση με τις διαφορές του προτύπου κόστους που συνιστούν αποτέλεσμα.

1.2.3 Κόστος πρότυπο

Πρότυπο κόστος (Standard cost) είναι εκείνο που καταρτίζεται και προσδιορίζεται πριν πραγματοποιηθεί, με βάση τους ακόλουθους υπολογισμούς και μετρήσεις. Το πρότυπο κόστος είναι κόστος προκαθορισμένο, επειδή προσδιορίζεται πριν πραγματοποιηθεί, διαφέρει όμως από το προϋπολογιστικό κόστος επειδή ο προσδιορισμός του βασίζεται σε εξειδικευμένους υπολογισμούς που γίνονται έπειτα από πραγματικές μετρήσεις. Το πρότυπο κόστος είναι συγχρόνως και πραγματικό, επειδή η δυνατότητα πραγματοποίησής του είναι πειραματικά επαληθευμένη και μάλιστα κάτω από συγκεκριμένες συνθήκες χρησιμοποιούμενου εξοπλισμού.

1.2.4 Κόστος Ειδικό για επιχειρηματικές αποφάσεις

Το πραγματικό ή ιστορικό κόστος χρησιμοποιείται βασικά για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων (αναλυτικών και ολικών) τα οικον. μονάδας, τα οποία προκύπτουν από την εξίσωση:

$$\boxed{\text{Έσοδα}} - \boxed{\text{Πραγματικό κόστος ομάδων}} = \boxed{\text{Αποτελέσματα (+)}}$$

Οι οικον. μονάδες, και ιδίως οι επιχειρήσεις, κατά τη λήψη των επιχειρήσεων αποφάσεων, παράλληλα με τον κοστολογικό τύπο του πραγματικού κόστους, έχουν τη δυνατότητα να χρησιμοποιούν και άλλους εξειδικευμένους τύπους.

1.2.5 Κόστος άμεσο και έμμεσο

Με κριτήριο τον τρόπο ενσωματώσεως των στοιχείων του κόστους στο κόστος των παραγωγικών τμημάτων και των φορέων κόστους, το κόστος διακρίνεται σε άμεσο και έμμεσο.

Στο άμεσο μεταβλητό κόστος, κατά κανόνα, χρησιμοποιείται για τον κοστολογικό έλεγχο των υπευθύνων φορέων διοικητικής εξουσίας, ο οποίος έλεγχος στηρίζεται στη θεμελιώδη αρχή της ΕΞΟΥΣΙΑΣ-ΕΥΘΥΝΗΣ.

Το ολικό άμεσο κόστος είναι κατάλληλο για τον προσδιορισμό της αποδοτικότητας. Έτσι, προσδιορίζεται το μέτρο συμβολής του τμήματος ή του κλάδου στη γενική αποδοτικότητα της εκμεταλλεύσεως.

1.2.6 Κόστος σταθερό και μεταβλητό

Ανάλογα με τη διαμόρφωσή του στις μεταβολές του βαθμού απασχολήσεως της επιχειρήσεως, το κόστος διακρίνεται σε σταθερό και μεταβλητό.

i. Κόστος Σταθερό

Σταθερό είναι το κόστος που δεν επηρεάζεται από τις μεταβολές του επιπέδου δραστηριότητας της λειτουργικής μονάδας ή ολόκληρης της οικον. μονάδας, στην οποία αναφέρεται. Το σταθερό κόστος μεταβάλλεται μακροχρόνια και βραχυχρόνια, οι μεταβολές όμως αυτές, κατά κανόνα, είναι ανεξάρτητες από τις μεταβολές του όγκου δραστηριότητας.

ii. Κόστος Μεταβλητό

Μεταβλητό κόστος είναι εκείνο που επηρεάζεται από τις μεταβολές του επιπέδου δραστηριότητας της λειτουργικής μονάδας. Το μεταβλητό κόστος δεν αυξομειώνεται με τον ίδιο ρυθμό που αυξομειώνεται η απασχόληση. Αυτό αυξομειώνεται, άλλοτε με ρυθμό μεγαλύτερο, άλλοτε με ρυθμό μικρότερο και άλλοτε με ρυθμό ίσο σε σχέση με την αυξομείωση της απασχολήσεως.

1.2.7 Ο εσωλογιστικός προσδιορισμός του Λειτουργικού Κόστους

Όλες οι επιχειρήσεις ανεξάρτητα, από τον κλάδο στον οποίο ανήκουν, (π.χ. βιομηχανικές, εμπορικές, μεταλλευτικές, τεχνικές, παροχής υπηρεσιών, κλπ) που εφαρμόζουν την Αναλυτική Λογιστική, πρέπει υποχρεωτικά:

α. Να παρακολουθούν εσωλογιστικά τη διαμόρφωση του κόστους των, κατά λειτουργία. Αυτό εξασφαλίζεται με την τήρηση των υποχρεωτικών δευτεροβάθμιων λογαριασμών του πρωτοβάθμιου 92 <Κέντρα (θέσεις) κόστους>.

- 92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής
- 92.01 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας
- 92.02 Έξοδα λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης

- 92.03 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως
- 92.04 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας

Οι λογαριασμοί αυτοί τηρούνται υποχρεωτικά μόνο εφ' όσον στην επιχείρηση υπάρχει και δραστηριοποιείται η αντίστοιχη λειτουργία. Έτσι π.χ. μία εμπορική επιχείρηση, στην οποία δεν υπάρχει λειτουργία παραγωγής, δεν υποχρεούται να τηρεί τον λογαριασμό 92.00 <Έξοδα λειτουργίας παραγωγής>.

β. Να αναπτύσσουν κάτω από τους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς του πρωτοβάθμιου 92 <Κέντρα (Θέσεις) κόστους>, όπου συγκεντρώνεται και παρακολουθείται το κόστος κάθε μιας από τις πέντε λειτουργίες της οικονομικής μονάδας, λογαριασμούς (τριτοβάθμιους, κλπ) των κέντρων ή θέσεων κόστους, στις οποίες αναλύονται, εάν αναλύονται, οι βασικές λειτουργίες της επιχείρησης. Τα κέντρα κόστους αναπτύσσονται, κατά κανόνα, με βάση την Διοικητική και Οργανωτική ή Τεχνολογική διάρθρωση της επιχείρησης. Σε ορισμένες περιπτώσεις δημιουργούνται λογαριασμοί κέντρων κόστους, ανεξάρτητα από τη λειτουργικά υποδιαίρεση της μονάδας, με σκοπό τον έλεγχο του κόστους ή των αρμοδίων φορέων ευθύνης.

Τα κέντρα κόστους διακρίνονται σε κύρια και βοηθητικά. Κύρια Κέντρα κόστους είναι εκείνα που το κόστος τους επιβαρύνει το κόστος των ενδιάμεσων και τελικών φορέων (προϊόντων, υπηρεσιών) ενώ Βοηθητικά κέντρα κόστους είναι εκείνα που το κόστος τους κατανέμεται και επιβαρύνει το κόστος των κύριων κέντρων ή των άλλων βοηθητικών κέντρων κόστους.

γ. Να αναπτύσσουν τους λογαριασμούς των κέντρων κόστους, τελευταίας υποδιαίρεσης (κύριων και βοηθητικών), σε υπολογαριασμούς στους οποίους καταχωρούνται οι δαπάνες κατ' είδος. Οι υπολογαριασμοί αυτοί είναι τουλάχιστον όσοι και οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί της ομάδας 6 της Γενικής Λογιστικής. Περαιτέρω ανάλυση των υπολογαριασμών των κέντρων κόστους, σε λογαριασμούς δαπανών κατ' είδος, μέχρι του επιπέδου των λογαριασμών τελευταίου Βαθμού ανάλυσης της ομάδας 6 της Γενικής Λογιστικής, διευκολύνει τον έλεγχο του κόστους και Βελτιώνει τα αποτελέσματα της προσπάθειας συμπίεσής του.

δ. Να ενημερώνουν τους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής με: τις αγορές των αποθεμάτων, τα οργανικά έξοδα και έσοδα κατ' είδος και ανόργανα έξοδα-έσοδα και αποτελέσματα, ακολουθώντας έναν από τους ακόλουθους τρόπους:

- Τα δεδομένα των αγορών αποθεμάτων, οργανικών εξόδων, οργανικών εσόδων, και ανόργανων αποτελεσμάτων καταχωρούνται πρώτα στη Γενική Λογιστική και στη συνέχεια, όχι αργότερα από το τέλος του μήνα, μεταφέρονται στους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής.
- Τα δεδομένα των αγορών αποθεμάτων, οργανικών εξόδων, οργανικών εσόδων και ανόργανων αποτελεσμάτων καταχωρούνται ταυτόχρονα στους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής και στους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής.
- Να ενημερώνουν όλους τους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής συγκεντρωτικά ή αναλυτικά τουλάχιστον κάθε μήνα, σύμφωνα με τις περιπτ. 3&7 της παραγρ.5.210 του Π.Δ. 1123/1980.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

2.1 Ορισμός και στόχοι της Αναλυτικής Λογιστικής

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

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:

- i. Η εξεύρεση του κόστους των βασικών λειτουργιών και των υποδιαίρέσεων τους (κέντρα κόστους) της οικονομικής μονάδας.
- ii. Η εξεύρεση του κόστους των παραγόμενων προϊόντων κατά κατηγορία κατ' είδος.
- iii. Η εξεύρεση των μικτών αποτελεσμάτων κατά κατηγορία και κατ' είδος πωλούμενων αποθεμάτων και
- iv. Η αναλυτική λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων κατά κατηγορία και κατ' είδος, ποσότητα και αξία.

2.1.1 Τρόποι λειτουργίας της Αναλυτικής Λογιστικής

Βασικό σύστημα λειτουργίας της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως είναι το σύστημα της πλήρους αυτονομίας της έναντι της γενικής λογιστικής. Υπό το σύστημα αυτό οι λογαριασμοί της αναλυτικής λογιστικής αναπτύσσονται και λειτουργούν μέσα στο κλειστό κύκλωμα των λογαριασμών της ομάδας 9, όπως θα αποσαφηνιστεί στα επόμενα.

Το Ε.Γ.Λ.Σ προβλέπει όμως ότι 'είναι δυνατό να συγχωνεύονται και να λειτουργούν σε ένα ενιαίο σύστημα λογιστικής (στο αυτό λογιστικό κύκλωμα) η γενική και η αναλυτική λογιστική με την προϋπόθεση ότι η αναλυτική λογιστική θα διατηρεί την αυτονομία της και δεν θα αλλοιώνονται οι βασικές αρχές των παρ.1101 και 1102' του Ε.Γ.Λ.Σ, δηλαδή:

- i. Η αρχή της κατ' είδος συγκεντρώσεως των αποθεμάτων, των εξόδων και των εσόδων και
- ii. Η αρχή της καταρτίσεως του λογαριασμού Γενικής Εκμεταλλεύσεως με λογιστικές εγγραφές.

2.2 Οι υποχρεωτικοί λογαριασμοί της Αναλυτικής Λογιστικής

Οι λογαριασμοί της Ομάδας 9 διακρίνονται σε λογαριασμούς υποχρεωτικής και προαιρετικής τηρήσεως. Οι υποχρεωτικής τηρήσεως λογαριασμοί είναι οι ακόλουθοι:

ΟΙ ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΟΙ

- 90 Διάμεσοι αντικρουζόμενοι λογαριασμοί
- 92 Κέντρα (θέσεις) κόστους
- 93 Κόστους παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)
- 94 Αποθέματα
- 96 Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως
- 98 Αναλυτικά αποτελέσματα

2.3 Τρόποι λειτουργίας της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως

Βασικό σύστημα λειτουργίας της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως είναι το σύστημα της πλήρους αυτονομίας της έναντι της γενικής λογιστικής. Υπό το σύστημα αυτό οι λογαριασμοί της αναλυτικής λογιστικής αναπτύσσονται και λειτουργούν μέσα στο κλειστό κύκλωμα των λογαριασμών της ομάδας 9, όπως θα αποσαφηνιστεί στα επόμενα.

Το Ε.ΓΛΣ προβλέπει όμως ότι 'είναι δυνατό να συγχωνεύονται και να λειτουργούν σε ένα ενιαίο σύστημα λογιστικής (στο αυτό λογιστικό κύκλωμα) η γενική και η αναλυτική λογιστική με την προϋπόθεση ότι η αναλυτική λογιστική θα διατηρεί την αυτονομία της και δεν θα αλλοιώνονται οι βασικές αρχές των παρ.1101 και 1102' του Ε.ΓΛΣ, δηλαδή:

- i. Η αρχή της κατ' είδος συγκεντρώσεως των αποθεμάτων, των εξόδων και εσόδων και
- ii. Η αρχή της καταρτίσεως του λογαριασμού Γενικής Εκμεταλλεύσεως με λογιστικές εγγραφές.

Στο σύστημα της συλλειτουργίας, γενικής και αναλυτικής λογιστικής, είναι δυνατό τα αποθέματα – συμπεριλαμβανομένων των αναλυτικών λογαριασμών αποθήκης – να τηρούνται στην ομάδα δύο (2) του Ε.ΓΛΣ., τα έσοδα συμπεριλαμβανομένων των αναλυτικών λογαριασμών μικτών αποτελεσμάτων στην ομάδα επτά (7) του Ε.ΓΛΣ. και τα αναλυτικά αποτελέσματα να προσδιορίζονται στους λογαριασμούς της ομάδας οκτώ (8) του Ε.ΓΛΣ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

Η ΣΗΜΕΡΙΝΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΕ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

3.1 Η εφαρμογή της Αναλυτικής Λογιστικής

Από την ψήφιση του Ν.2873/2000, άρθρο 38 παρ. 6 και 7 (με τις οποίες προστέθηκαν τρία νέα εδάφια στο τέλος της παραγράφου 2 του άρθρου 7 του Ν.1882/90), καθώς και από την μετατροπή των ποσών σε ευρώ με τον Ν.2948/2001, καθορίστηκαν οι υποχρεώσεις τήρησης αναλυτικής λογιστικής για τις εταιρείες που υποχρεούνται να επιλέγουν ορκωτούς ελεγκτές (Α.Ε, Ε.Π.Ε. και κατά μετοχές ετερόρρυθμες εταιρείες) κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 7 του Ν1882/90 και του άρθρου 42^α παράγραφος 6 του Ν.2190/20.

3.2 Υπόχρεοι τήρησης Αναλυτικής Λογιστικής (Άρθρο 7 παρ. 2 Ν.1882/90)

- i. Ανώνυμες Εταιρίες Ε.Π.Ε. και Ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρίες, που ελέγχονται υποχρεωτικά από Ορκωτούς ελεγκτές-Λογιστές του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.), εφόσον οι εταιρίες αυτές ξεπερνούν για δύο συνεχόμενες χρήσεις δύο από τα τρία κριτήρια που ορίζει το άρθρο 42^α παρ. 6 του Κ.Ν.2190/20.
- ii. Ομόρρυθμες και Ετερόρρυθμες Εταιρίες, οι οποίες έχουν μέλη τους Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. με την προϋπόθεση ότι οι εταιρίες αυτές ελέγχονται από το Σ.Ο.Ε.Λ. σύμφωνα με τα παραπάνω.

3.3 Κριτήρια ελέγχου σύμφωνα με το Άρθρο 42^α ΠΑΡ.6 Ν.2190/1920

- i. Κύκλος εργασιών: 3 εκατ. Ευρώ
- ii. Σύνολο Ενεργητικού: 1,5 εκατ. Ευρώ
- iii. Μέσος όρος προσωπικού: 50 άτομα

Οι εν λόγω εταιρίες που ελέγχονται από Ορκωτούς Ελεγκτές, σύμφωνα με τα παραπάνω, μετά την ισχύ των διατάξεων του Ν.2873/2000, άρθρο 38, παρ.6 και 7, έχουν συνοπτικά τις εξής υποχρεώσεις:

- i. Εταιρίες με κύκλο εργασιών έως 9 εκ. Ευρώ ετήσια
- ii. Εταιρίες με κύκλο εργασιών άνω των 9 εκ. Ευρώ μηνιαία ή τριμηνιαία.

- iii. Εταιρίες εισηγμένες στο Χ.Α. μηνιαία ή τριμηνιαία.
- iv. Εταιρίες με πλήρη ή μερική απαλλαγή αποθήκης ετήσια.
- v. Μικτές επιχειρήσεις με κύκλο εργασιών έως 9 εκ. Ευρώ ετήσια (Η τήρηση αποθήκης κρίνεται αυτοτελώς για κάθε κλάδο).
- vi. Μικτές επιχειρήσεις με κύκλο εργασιών άνω των 9 εκ. Ευρώ μηνιαία ή τριμηνιαία (Τήρηση αποθήκης υποχρεωτικά και για τον άλλο κλάδο).

Αναλυτικότερα, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1092/2001, προβλέπονται τα εξής:

- i. Εταιρίες με ετήσιο κύκλο εργασιών άνω των 9 εκ. Ευρώ, υποχρεούνται να υπολογίζουν εσωλογιστικά σε μηνιαία ή τριμηνιαία βάση το λειτουργικό κόστος, το κόστος παραγωγής και τα αναλυτικά αποτελέσματα (βραχύχρονα αποτελέσματα)
- ii. Εταιρίες με ετήσιο κύκλο εργασιών άνω των 9 εκ. Ευρώ με πλήρη ή μερική απαλλαγή από την τήρηση βιβλίου αποθήκης. Απαλλάσσονται από την ενημέρωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής σε μηνιαία ή τριμηνιαία βάση και υπολογίζουν εσωλογιστικά το κόστος (λειτουργικό – παραγωγής) και τα αναλυτικά αποτελέσματα μόνο στο τέλος της χρήσης.
- iii. Εταιρίες με ετήσιο κύκλο εργασιών μέχρι 9 εκ. Ευρώ. Απαλλάσσονται από την ενημέρωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής σε μηνιαία ή τριμηνιαία βάση και υπολογίζουν εσωλογιστικά το κόστος (λειτουργικό-παραγωγής) και τα αναλυτικά αποτελέσματα μόνο στο τέλος της χρήσης. Σημειώνεται ότι οι εταιρίες που υπολογίζουν το κόστος (λειτουργικό-παραγωγής) και τα αναλυτικά αποτελέσματα μόνο στο τέλος της χρήσης, μπορούν εφόσον το επιθυμούν να ενημερώνουν ορισμένους ή όλους τους λογαριασμούς της αναλυτικής και σε μικρότερα χρονικά διαστήματα.
- iv. Εταιρίες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών. Υποχρεούνται να υπολογίζουν εσωλογιστικά σε βραχύχρονη βάση το κόστος (λειτουργικό-παραγωγής) και τα αναλυτικά αποτελέσματα με διενέργεια τριμηνιαίων απογραφών.
- v. Υποχρεώσεις μικτών επιχειρήσεων (με κλάδο εμπορίας και επεξεργασίας) αναφορικά με την τήρηση βιβλίου αποθήκης. Οι υπόχρεοι τήρησης αναλυτικής λογιστικής με εξαγωγή βραχύχρονου αποτελέσματος, όταν έχουν δύο κλάδους εμπορίας και επεξεργασίας, εφόσον υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίου αποθήκης για τον ένα κλάδο, παύουν να κρίνονται αυτοτελώς και τηρούν βιβλίο αποθήκης και για τον άλλο κλάδο, ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων του. Η υποχρέωση αυτή συνίσταται στη εδαφίων της ίδιας λογιστική (σε μηνιαία ή τριμηνιαία βάση).

3.4 Μη τήρηση της ομάδας 9 (Αναλυτική Λογιστική)

(Σύμφωνα με τον νόμο 3522/2006 ΠΑΡ.28.11)

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής αντικαθίστανται τα δύο τελευταία εδάφια της παραγράφου 2 του Άρθρου 7 και οι ειδικές διατάξεις του Ε.ΓΛΣ που αφορούν την τήρηση των βιβλίων και επιβάλλουν πρόσθετες υποχρεώσεις, πέραν αυτών που ορίζονται από τις διατάξεις των τεσσάρων πρώτων εδαφίων της ίδιας παραγράφου, παύουν πλέον να αποτελούν και υποχρεώσεις του Κ.Β.Σ.

Έτσι, με τις νέες διατάξεις ο επιτηδευματίας της Γ' κατηγορίας βιβλίων σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του Άρθρου 7 έχει υποχρέωση να εφαρμόζει το Ε.Γ.Λ.Σ. με εξαίρεση τους λογαριασμούς της ομάδας 9, ανεξάρτητα ύψους ακαθάριστων εσόδων και της υποχρέωσης που έχει τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του Άρθρου 7 του ν.1882/1990 να εφαρμόζει την ομάδα 9 και να εξάγει βραχύχρονο αποτέλεσμα.

Επισημαίνεται ότι η κατάργηση της υποχρέωσης εφαρμογής της ομάδας 9 ως υποχρέωσης του Κώδικα δεν έχει και την υποχρέωση που έχει ο επιτηδευματίας σύμφωνα με τις πιο πάνω διατάξεις (Άρθρο 7 παράγραφοι 1 και 2 ν.1882/1990) να τηρεί αναλυτική λογιστική. Η μη εφαρμογή της ομάδας 9 από τους υπόχρεους τήρησης αυτής σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις δεν συνιστά παράβαση του Κ.Β.Σ. αλλά παράβαση μόνο των ειδικών αυτών διατάξεων και επιβάλλονται οι κυρώσεις που ορίζονται από το Άρθρο 4 του π.δ.148/1984(ΦΕΚ Α'47) σύμφωνα με την παράγραφο 3 του Άρθρου 7 του ν.1882/1990.

Οι νέες διατάξεις εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 22/12/2006 και μετά. Συνεπώς από την έναρξη αυτών των διαχειριστικών περιόδων για τη μη εφαρμογή της ομάδας 9 από τους υπόχρεους εφαρμογής της σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 4 του Άρθρου 7 του ν.1882/1990 ή την πλημμελή εφαρμογή της δεν επιβάλλονται οι κυρώσεις του Κ.Β.Σ. και δεν υπάρχει υποχρέωση εμφάνισης στο θεωρημένο ισοζύγιο λογαριασμών Γενικού-Αναλυτικών Καθολικών των λογαριασμών της ομάδας 9.Αυτονόητο είναι ότι προαιρετικά έχει τη δυνατότητα, εφόσον το επιθυμεί, να τηρεί την ομάδα 9 και να εμφανίζει τους λογαριασμούς της ομάδας αυτής στο εν λόγω ισοζύγιο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΠΡΟΥΠΟΘΕΣΕΙΣ ΚΑΙ ΟΡΙΑ ΤΗΡΗΣΗΣ ΚΑΙ ΥΛΟΠΟΙΗΣΗΣ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

4.1 Αναλυτική Λογιστική (ομάδα 9)

Η ομάδα 9 ενημερώνεται από την Γενική Λογιστική. Είναι πληροφοριακό στοιχείο. Έτσι στο τέλος της χρονιάς θα πάει να σπάσει τις λογιστικές κινήσεις της Γενικής Λογιστικής σύμφωνα με την ομάδα 9 και να κάνει τις εγγραφές. Στην περίπτωση που η ενημέρωση γίνεται στο χρόνο και τυπώνεται μόνο ισοζύγιο θεωρημένο μετά το τελικό ισοζύγιο, δηλαδή τον 4/2006, στην περίπτωση μας. Μπορεί βέβαια να κρατά την ενημέρωση είτε κατά παραστατικό δηλ. ενημέρωση της ομάδας 9 σε κάθε εγγραφή με 'σπάσιμο' των εξόδων και εσόδων σύμφωνα με τους λογαριασμούς της ομάδας 9 ή κάθε μήνα με συγκεντρωτικές εγγραφές. Υπάρχει ένα θέμα με τα αποθέματα αλλά αφού δεν έχει υποχρέωση εξαγωγής αποτελέσματος παρά μόνο στο τέλος της χρήσης, θα κάνει απλά ενημέρωση για να μην έχει στο τέλος της χρονιάς και ψάχνει να βρει που θα πάει το κάθε κονδύλι.

Η αναλυτική λογιστική αποτελεί αυτοτελές κύκλωμα, άρα δεν ενημερώνεται από την γενική λογιστική, λόγω χάρη το κόστος παραγωγής δεν προσδιορίζεται στη γενική λογιστική, και ο έλεγχος έχει ως εργαλείο την αναλυτική λογιστική για ελέγχους, γι' αυτό είναι και απαραίτητη βάσει νόμου η τήρηση της με τα κριτήρια που ορίζει ο νόμος.

4.2 Όρια και προϋποθέσεις τήρησης Αναλυτικής Λογιστικής Ν.3522/2006, <Έναρξη ισχύος για διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 22/12/2006 και μετά>

Ειδικές διατάξεις Ε.Γ.Λ.Σ-επιτηδευματίες που υποχρεούνται με πλήρη εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ-Τήρηση αναλυτικής Λογιστικής (ομάδα 9).

Σύμφωνα με τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παρ.2 του άρθρου 7, ο επιτηδευματίας που από τις διατάξεις άλλων νόμων έχει πρόσθετες υποχρεώσεις αναφορικά με την εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ. διατηρεί τις υποχρεώσεις αυτές και μετά την εφαρμογή του Κώδικα και η μη εφαρμογή των διατάξεων αυτών επισύρει και συνέπειες από τις διατάξεις του Κώδικα.

Ειδικότερα σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 7 του ν.1882/1990, οι ανώνυμες εταιρείες, οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και οι κατά μετοχές ετερόρρυθμες εταιρείες, οι οποίες υποχρεούνται να επιλέγουν τους ελεγκτές τους από τους ορκωτούς λογιστές του Σώματος Ορκωτών Λογιστών (ΣΟΛ) (του ν.3325/1955 ΦΕΚ Α280) και τώρα του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών (ΣΟΕ) (του ν.1969/1991 ΦΕΚ Α167) για την τήρηση των λογιστικών βιβλίων, εφαρμόζουν το Ε.Γ.Λ.Σ. πλήρως (και τους λογαριασμούς της ομάδας 9) από την εταιρική χρήση που αρχίζει μετά την 31/12/1990. Κατ' εξαίρεση οι εταιρείες στη δραστηριότητα των οποίων περιλαμβάνονταν και η παραγωγή προϊόντων ή η εκμετάλλευση ξενοδοχείου η υποχρέωση εφαρμογής του Ε.Γ.Λ.Σ. άρχισε μετά την 31 Δεκεμβρίου του 1991.

4.2.1 Εξαιρέσεις από την παραπάνω υποχρέωση

- I. Τραπεζικές επιχειρήσεις (παρ. 2 άρθρου 7 ν.1882/90). (Οι επιχειρήσεις αυτές εφαρμόζουν το κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο των Τραπεζών π.δ.384/1992 ΦΕΚ210Α) (παρ. 2 άρθρου 7 ν.1882/1990)
- II. Εξαιρούνται επίσης και οι ασφαλιστικές εταιρείες γιατί εφαρμόζουν από 1/1/1985 το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο των ασφαλιστικών επιχειρήσεων (π.δ.148/1984 ΦΕΚΑ47)

Σχετικά με την Αναλυτική λογιστική των ανωτέρω επιχειρήσεων, σημειώνεται ότι σε έλεγχο από ορκωτούς ελεγκτές του Σ.Ο.Ε. υπόκεινται, εφόσον στις δύο προηγούμενες χρήσεις συγκέντρωσαν τα δύο από τα τρία παρακάτω κριτήρια.

Αν μια εταιρία που υποχρεωτικά, ελεγχόταν, σύμφωνα με όσα προεκτάθηκαν από Ορκωτούς Λογιστές και από μία χρήση και μετά επειδή συνέτρεξαν οι σχετικές νόμιμες προϋποθέσεις, έπαυσε να ελέγχεται από Ορκωτούς Λογιστές, η εταιρία αυτή θα είναι και πάλι υποχρεωμένη να ορίσει Ορκωτούς Λογιστές, για τον τακτικό διαχειριστικό έλεγχο κάποιας χρήσης της, εφόσον κατά τις αμέσως δύο συνεχές προηγούμενες χρήσεις η εταιρία θα έχει υπερβεί τα αριθμητικά όρια των δύο από τα τρία κριτήρια που αναφέρονται κατωτέρω και τα οποία θα ισχύουν για τις δύο αυτές χρήσεις.

4.2.2 Κριτήρια από 1/1/1995-2001 έως 2002

- I. Σύνολο Ενεργητικού 500.000.000 δρχ.- 1.500.000,00 ευρώ
- II. Καθαρός Κύκλος Εργασιών 1.000.000.000 δρχ.- 3.000.000,00 ευρώ
- III. Μέσος όρος προσωπικού απασχόλησης στη διάρκεια της χρήσης 50 άτομα.

(Άρθρα 42α ν.2190/20, 23ν.3190/1955, Απόφαση Υπ. Εμπορίου Κ2-9750/17.12.90, Κ3-2456/22.4.87, άρθρο 2π.δ.325/1994 ΦΕΚ Α174)

Ο υπολογισμός κύκλου εργασιών επί διαχειριστικής περιόδου μεγαλύτερης ή μικρότερης των 12 μηνών. Διευκρινίζεται ότι αν η εταιρική χρήση της οποίας εξετάζεται ο κύκλος εργασιών, είναι η πρώτη χρήση της εταιρίας και περιλαμβάνει για το λόγο αυτό χρονικό διάστημα μικρότερο ή μεγαλύτερο των 12 μηνών, για να διαπιστωθεί αν η συγκεκριμένη εταιρία υπερβαίνει το 1.000.000.000 δρχ. καθαρό ετήσιο κύκλο εργασιών θα πρέπει να γίνει αναγωγή σε 12μηνο χρονικό διάστημα του καθαρού κύκλου εργασιών της πρώτης εταιρικής χρήσης.

Ο μέσος όρος προσδιορίζεται με βάση το συνολικό αριθμό των ατόμων που απασχολήθηκαν την κάθε εργάσιμη ημέρα. Δηλαδή αθροίζονται οι αριθμοί των ατόμων που απασχολήθηκαν στην εταιρία σε κάθε εργάσιμη ημέρα της εταιρικής χρήσης και το άθροισμα αυτό διαιρείται με το συνολικό αριθμό των εργασιών ημερών της χρήσης. Ως εργάσιμες ημέρες θεωρούνται οι ημέρες της κανονικής παραγωγικής λειτουργίας της εταιρίας.

4.3 Σύμφωνα με τον νόμο 3522/2006

Μη τήρηση της ομάδας 9 (Αναλυτική Λογιστική) (Έναρξη ισχύος για διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 22/12/2006 και μετά)

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής και μετά αντικαθίστανται τα δύο τελευταία εδάφια της παραγράφου 2 του Άρθρου 7 και οι ειδικές διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ που αφορούν την τήρηση των βιβλίων και επιβάλλουν πρόσθετες υποχρεώσεις, πέραν αυτών που ορίζονται από τις διατάξεις των τεσσάρων πρώτων εδαφίων της ίδιας παραγράφου, παύουν πλέον να αποτελούν και υποχρεώσεις του Κ.Β.Σ.

Έτσι με τις νέες διατάξεις ο επιτηδευματίας της Γ' κατηγορίας βιβλίων σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του Άρθρου 7 έχει υποχρέωση να εφαρμόζει το Ε.Γ.Λ.Σ. με εξαίρεση τους λογαριασμούς της ομάδας 9, ανεξάρτητα ύψους ακαθάριστων εσόδων και της υποχρέωσης που έχει με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του Άρθρου 7 του ν.1882/1990 να εφαρμόζει την ομάδα 9 και να εξάγει βραχύχρονο αποτέλεσμα. Επισημαίνεται ότι η κατάργηση της υποχρέωσης του κώδικα δεν αίρει και την υποχρέωση που έχει ο επιτηδευματίας σύμφωνα με τις πιο πάνω διατάξεις (Άρθρο 7 παράγραφοι 1 και 2 ν.1882/1990) να τηρεί αναλυτική λογιστική. Η μη εφαρμογή της ομάδας 9 από τους υπόχρεους τήρησης αυτής σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις δεν συνιστά παράβαση του Κ.Β.Σ. αλλά παράβαση μόνο ορίζονται από το Άρθρο 4 του π.δ.148/1984 (ΦΕΚ Α' 47) σύμφωνα με την παράγραφο 3 του Άρθρου 7 του ν.1882/1990. Οι νέες διατάξεις εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 22/12/2006 και μετά. Συνεπώς από την έναρξη αυτών των διαχειριστικών περιόδων για τη μη εφαρμογή της ομάδας 9 από τους υπόχρεους εφαρμογής της σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του Άρθρου 7 του ν.1882/1990 ή την πλημμελή εφαρμογή της δεν επιβάλλονται οι κυρώσεις του Κ.Β.Σ. και δεν υπάρχει υποχρέωση εμφάνισης στο θεωρημένο ισοζύγιο λογαριασμών Γενικού- Αναλυτικών Καθολικών των λογαριασμών της ομάδας 9. Αυτονόητο είναι ότι προαιρετικά έχει τη δυνατότητα, εφόσον το επιθυμεί, να τηρεί την ομάδα 9 και να εμφανίζει τους λογαριασμούς της ομάδας αυτής στο εν λόγω ισοζύγιο.

4.4 Υποχρέωση και τήρηση των επιχειρήσεων για τον προσδιορισμό του μηνιαίου κόστους παραγωγής

Ανάγκη προσδιορισμού βραχύχρονων αποτελεσμάτων

Μέγιστο χρονικό διάστημα προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της επιχειρήσεως είναι η δωδεκάμηνη χρονική περίοδος, η οποία, όπως είναι γνωστό, καλείται χρήση. Το αποτελεσματικό σύγχρονο management όμως δεν περιμένει ασφαλώς το τέλος της χρήσεως για να πληροφορηθεί για την πορεία της επιχειρήσεως. Έχει ανάγκη και απαιτεί την όσο γίνεται έγκαιρη και υπεύθυνη πληροφόρηση για το κόστος και τα αποτελέσματα της επιχειρήσεως, τα οποία το αργότερο πρέπει να έχει στο τέλος κάθε μήνα.

Ο προσδιορισμός βραχύχρονου – μηνιαίου κόστους κατά λειτουργία και κατ' είδος παραγόμενων προϊόντων, ενώ προ ολίγων ετών ήταν έργο δυσχερέστατο αν όχι αδύνατο, σήμερα με τη χρήση των Η/Υ είναι έργο ευχερές αρκεί οι λογιστές των

επιχειρήσεων να εξοικειωθούν στις αναγκαίες κοστολογικές διαδικασίες και ενέργειες. Τονίζεται ακόμη ότι η εφαρμογή της Αναλυτικής Λογιστικής εκμεταλλεύσεως (Ομάδα 9) του Ε.Γ.Λ.Σ. διευκολύνει τις επιχειρήσεις στον βραχύχρονο προσδιορισμό του κόστους και των αποτελεσμάτων.

Την ανάγκη προσδιορισμού βραχύχρονων αποτελεσμάτων διαπιστώνει και το Ε.ΣΥ.Λ, το οποίο στη γνωμάτευση του 270/2.273/10.7.1996, αναφέρει ότι: 'Η Αναλυτική Λογιστική έχει σαν σκοπό – προορισμό τον εσωλογιστικό προσδιορισμό, βραχυχρόνια (κατά μήνα), ορθών αποτελεσμάτων. Αυτό επιτυγχάνεται με τον ορθό προσδιορισμό των πραγματικών εσόδων και του πραγματικού κόστους αυτών σε μηνιαία βάση. Η πληροφορία για τον, κατά το δυνατό, ορθό προσδιορισμό του πραγματικού κόστους, εσόδου και αποτελέσματος, σε μηνιαία βάση, έχει ύψιστη σπουδαιότητα για την επιχείρηση και επιτρέπει στην διοίκησή της να αποφασίζει γρήγορα και να διοικεί αποτελεσματικά. Ταυτόχρονα εξασφαλίζει στα ελεγκτικά φορολογικά όργανα επαρκή και αντικειμενικά στοιχεία για τον προσδιορισμό του πραγματικού φορολογητέου εισοδήματος και την δίκαιη επιβολή του αναλογούντος φόρου.

4.4.1 Υιοθετείται η άποψη του Ε.ΣΥ.Λ. περί μηνιαίας τηρήσεως της ομάδας 9 του Ε.Γ.Λ.Σ.

Με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 9 του π.δ.134/1996 προστέθηκε περίπτωση δ' στην παρ. 2 του άρθρου 17 του Κ.Β.Σ (π.δ.186/1992), με την οποία ορίστηκε ότι η ενημέρωση 'του ημερολογίου που περιέχει τις εγγραφές της αναλυτικής λογιστικής (ομάδα 9) του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (π.δ.1123/1980) γίνεται εντός του επόμενου μήνα'.

Το Υπ. Οικονομικών στην εγκύκλιό του αριθ. 1082121/591/ Πολ.1206/17.7.1996, ερμηνεύοντας τις παραπάνω διατάξεις, αναφέρει τα εξής:

- i. Χρόνος εκτύπωσης του ημερολογίου με τις εγγραφές της Αναλυτικής Λογιστικής:

'Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του π.δ.134/1996 προστίθεται νέα περίπτωση δ' στην παράγραφο 2 του άρθρου 17 και θεσπίζεται, ως προθεσμία ενημέρωσης του ημερολογίου, που περιέχει τις εγγραφές της αναλυτικής λογιστικής (ομάδα 9) του Ε.Γ.Λ.Σ., (για τις επιχειρήσεις που έχουν σχετική υποχρέωση), το τέλος του επόμενου μήνα. Η προθεσμία αυτή αφορά, τόσο τα χειρόγραφα βιβλία (καταχώρηση), όσο και τα μηχανογραφικά (καταχώρηση και εκτύπωση). Η διάταξη αυτή έχει εφαρμογή από τις διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 1.1.1997'.

- ii. Χρόνος εφαρμογής της αναλυτικής λογιστικής:
'Ός γνωστό, με βάση την Γνωμ.88/1668/9.12.1991 του Ε.ΣΥ.Λ., η καταχώρηση των εγγραφών της αναλυτικής λογιστικής, γίνονταν μια φορά στο τέλος της διαχ. περιόδου'.

Η ανωτέρω Γνωμάτευση έπαυσε να ισχύει μετά την 270/2273/10.7.96 Γνωμάτευση του Ε.ΣΥ.Λ.. Σύμφωνα με την Γνωμ/ση αυτή (270/1996), για την καλύτερη προετοιμασία των επιχειρήσεων, γίνεται δεκτό ότι η εφαρμογή της Αναλυτικής Λογιστικής μπορεί να γίνει σε δύο φάσεις ή στάδια. Κατά το πρώτο

στάδιο που αρχίζει από 1.1.1997 οι επιχειρήσεις, που υποχρεούνται, σύμφωνα με το νόμο, να τηρούν την Αναλυτική Λογιστική, μπορούν να μην εφαρμόσουν τα διαλαμβανόμενα στις παραγράφους 4 'Εσωλογιστικός προσδιορισμός του κόστους' και 5 'Εσωλογιστική παρακολούθηση της κίνησης των Αποθεμάτων' (της Γνωμ/σης) σε μηνιαία βάση, αλλά στο τέλος της χρήσης. Κατά το δεύτερο στάδιο που αρχίζει από την 1.1.1998 θα εφαρμόζεται η γνωμάτευση πλήρως στο σύνολό της'.

Δηλαδή, με την παραπάνω εγκύκλιό του, το Υπ. Οικονομικών υιοθετεί τα όσα το Ε.ΣΥ.Λ. αναφέρει στη γνωμάτευσή του 270/2.273/1996 για την υποχρέωση των επιχειρήσεων να τηρούν την Ομάδα 9 του Ε.Γ.Λ.Σ. σε μηνιαία βάση. Χωρίς να διαφωνούμε ως προς τη σκοπιμότητα της μηνιαίας τηρήσεως της Ομάδας 9 του Ε.Γ.Λ.Σ., είμαστε υποχρεωμένοι να επισημάνουμε ότι τέτοια υποχρέωση των επιχειρήσεων δεν προκύπτει από την προαναφερόμενη διάταξη του άρθρου 17 παρ.2 του Κ.Β.Σ. (π.δ.186/1992), η οποία επιβάλλει την ενημέρωση του ημερολογίου που περιέχει τις εγγραφές της ομάδας 9 του Ε.Γ.Λ.Σ. εντός του επόμενου μήνα. Γιατί ενημέρωση του ημερολογίου αυτού δε σημαίνει κατ' ανάγκη και μηνιαία εξεύρεση αποτελεσμάτων, όπως ενημέρωση του Συγκεντρωτικού Ημερολογίου στη Γενική Λογιστική (που γίνεται το αργότερο εντός του επόμενου μήνα άρθρο 12 παρ.1β του Κ.Β.Σ.) δεν σημαίνει κατ' ανάγκη και μηνιαία κατάρτιση των λογαριασμών 80.00 'λογαριασμός γενικής εκμεταλλεύσεως' και 86 'αποτελέσματα χρήσεως'. Αντίθετα, στον Κ.Β.Σ. (π.δ.186/1992) υπάρχουν βασικές διατάξεις που δίνουν το δικαίωμα στην επιχείρηση να προσδιορίζει το κόστος παραγωγής ετησίως και όχι μηνιαίως. Επισημαίνουμε τις σπουδαιότερες:

- Άρθρο 8 παρ.4 εδ. β': 'η αξία κτήσης των πρώτων υλών, των βοηθητικών υλών και των υλικών συσκευασίας που διατέθηκαν για την επεξεργασία, καθώς και το κόστος των ετοιμών προϊόντων και υποπροϊόντων που παράχθηκαν, αναγράφεται στο βιβλίο αποθήκης, τουλάχιστον μία φορά το έτος κατά τη σύνταξη του ισολογισμού'.
- Άρθρο 8 παρ.12 περιπτ. γ' :στο βιβλίο παραγωγής Κοστολογίου 'προσδιορίζεται για το έτοιμο προϊόν, το βραδύτερο εντός της προθεσμίας σύνταξης του ισολογισμού, το εργοστασιακό κόστος (κόστος παραγωγής)'.

4.5 Ποιες επιχειρήσεις υποχρεούνται να τηρούν την ομάδα 9 του Ε.Γ.Λ.Σ.

Σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ. (π.δ.186/1992), 'Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας βιβλίων εφαρμόζει υποχρεωτικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (π.δ.1123/1980), μόνο ως προς τη δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων και δευτεροβάθμιων λογαριασμών, με εξαίρεση τους λογαριασμούς της ομάδας 9, οι οποίοι δεν τηρούνται'. 'Ειδικές διατάξεις που αναφέρονται στην εφαρμογή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, με τις οποίες επιβάλλονται πρόσθετες υποχρεώσεις σε κατηγορίες επιτηδευματιών, 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'.

Οι ειδικές διατάξεις που επιβάλλουν πρόσθετες υποχρεώσεις σε κατηγορίες επιχειρήσεων σχετικά με την εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ. είναι οι ακόλουθες:

- Το άρθρο 7 του ν.1882/1990, με το οποίο ορίζεται ότι:
 - i. Οι ανώνυμες εταιρείες, οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και οι κατά μετοχές ετερόρρυθμες εταιρείες, οι οποίες, σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά, υποχρεούνται να επιλέγουν τους ελεγκτές τους από τους ορκωτούς λογιστές του Σώματος Ορκωτών Λογιστών του ν.δ.3329/1955 (ΦΕΚ Α'280), για την τήρηση των λογιστικών βιβλίων υποχρεούνται να εφαρμόζουν το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο του π.δ.1123/1980, όπως ισχύει, από την εταιρική χρήση που αρχίζει μετά την 31^η Δεκεμβρίου 1990.
 - ii. Οι τραπεζικές επιχειρήσεις εξαιρούνται από την υποχρέωση που καθιερώνεται με την προηγούμενη παράγραφο.
 - iii. Οι εταιρείες της παραγράφου 1, οι οποίες δεν εφαρμόζουν το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο ή το εφαρμόζουν πλημμελώς, υπόκεινται στις διοικητικές κυρώσεις του άρθρου 4 του π.δ.148/1984'.

Σημειώνεται ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ.1 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 42^α παρ.6 του ν.2190/1920 και του άρθρου 23 του ν.3190/1955, οι εταιρείες που εκλέγουν υποχρεωτικά τους ελεγκτές τους από τους Ορκωτούς Λογιστές του Σώματος Ορκωτών Λογιστών (ήδη από τους Ορκωτούς Ελεγκτές του ΣΟΕ), είναι εκείνες που σε δύο συνεχόμενες χρήσεις υπερβαίνουν τα δύο από τα ακόλουθα τρία παραπάνω κριτήρια, όπως αυτά ισχύουν κάθε φορά:

	<u>Χρήσεις</u>		
	1987-1989	1990-1994	1995 και εφεξής
-			
α. Σύνολο ισολογισμού	200 εκατ.	400 εκατ.	500 εκατ.
β. Κύκλος εργασιών	400 εκατ.	800 εκατ.	1000 εκατ.
γ. Μέσος όρος προσωπικού	50 άτομα	50 άτομα	50 άτομα

Η υποχρέωση του ελέγχου από Ορκωτούς Ελεγκτές παύει, όταν για δύο συνεχόμενες χρήσεις ο υπόχρεος δεν υπερβαίνει τα δύο από τα τρία πιο πάνω κριτήρια.

- Το άρθρο 2 του Π.Δ.326/1994, με το οποίο η υποχρέωση πλήρους εφαρμογής του Ε.Γ.Λ.Σ. επεξετάθη και στις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες οι οποίες, αφενός υπερβαίνουν τα εκάστοτε ισχύοντα όρια του άρθρου 42^α παρ.6 του ν.2190/1920, αφετέρου όλοι οι απεριόριστα ευθυνόμενοι εταίροι τους είναι:
 - i. Είτε ΑΕ, ΕΠΕ, και κατά μετοχές ετερόρρυθμες, ή εταιρείες διεπόμενες από το δίκαιο κράτος μέλους της ΕΟΚ με νομικό τύπο ανάλογο των εταιρειών αυτών,
 - ii. Είτε ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες εταιρείες των οποίων όλοι οι απεριόριστα ευθυνόμενοι εταίροι τους είναι ΑΕ ή ΕΠΕ ή κατά μετοχές ετερόρρυθμες εταιρείες.

Από τα προηγούμενα προκύπτει ότι, υποχρέωση να εφαρμόζουν και τους λογαριασμούς της Ομάδας 9 του Ε.Γ.Λ.Σ, έχουν μόνο οι επιχειρήσεις που φέρουν έναν από τους προαναφερθέντες τύπους εταιρείας και επιπροσθέτως υποχρεούνται να επιλέγουν τους ελεγκτές του από τους ορκωτούς λογιστές-ελεγκτές γιατί υπερβαίνουν τα εκάστοτε ισχύοντα όρια του άρθρου 42^α παρ.6 κωδ.Ν.2190/1920. Αντίθετα, οι εταιρείες που δεν υπερβαίνουν τα όρια αυτά, αλλά υπάγονται στον υποχρεωτικό έλεγχο των ορκωτών λογιστών-ελεγκτών από άλλες ειδικές διατάξεις, δεν υποχρεούνται να εφαρμόζουν τους λογαριασμούς της Ομάδας 9 του Ε.Γ.Λ.Σ.

Επίσης, δεν υποχρεούνται να εφαρμόζουν τους λογαριασμούς της Ομάδας 9 και οι επιχειρήσεις που δεν έχουν έναν από τους προαναφερθέντες (ανωτ.περ.1) νομικούς τύπους εταιρείας, ανεξάρτητα από το εάν υπερβαίνουν ή όχι τα εκάστοτε όρια του άρθρου 42^α παρ.6 κωδ.Ν.2190/1920.

4.5.1 Οι υποχρεώσεις των επιχειρήσεων για τη χρήση 1997

Σχετικά με την τήρηση της ομάδας 9 του Ε.Γ.Λ.Σ. σε μηνιαία βάση η γνωμάτευση 270/1996 του Ε.ΣΥ.Λ. αναφέρει τα εξής: 'για την καλύτερη προετοιμασία των επιχειρήσεων, γίνεται δεκτό ότι η εφαρμογή της Αναλυτικής Λογιστικής, όπως περιγράφεται στη γνωμοδότησή μας αυτή, μπορεί να γίνει σε δύο φάσεις ή στάδια. Κατά το πρώτο στάδιο που η αφετηρία του θα είναι οι διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 31.12.1996 και μετά, οι επιχειρήσεις που υποχρεούνται, σύμφωνα με το νόμο, να τηρούν την Αναλυτική Λογιστική, μπορούν να εφαρμόσουν τα διαλαμβανόμενα στις παραγράφους 4 'Εσωλογιστικός προσδιορισμός του κόστους' και 5 'Εσωλογιστική παρακολούθηση της κίνησης των Αποθεμάτων' σε μηνιαία βάση καθώς και τον προσδιορισμό μηνιαίων αποτελεσμάτων, αλλά να τα εφαρμόζουν στο τέλος της χρήσης. Κατά το δεύτερο στάδιο που η αφετηρία του είναι οι διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν μετά από την 31.12.1997 θα εφαρμόζεται πλήρως (στο σύνολό της) η γνωμάτευση αυτή'.

Δηλαδή, σύμφωνα με την γνωμάτευση αυτή, οι επιχειρήσεις για τη χρήση 1997 μπορούν να την εφαρμόζουν σε μηνιαία βάση, αλλά στο τέλος της χρήσεως 1997:

- i. Τον εσωλογιστικό προσδιορισμό του κόστους, δηλαδή τη μηνιαία κοστολόγηση.
- ii. Την εσωλογιστική παρακολούθηση της κινήσεως των αποθεμάτων και
- iii. Τον προσδιορισμό μηνιαίων αποτελεσμάτων.

Ορισμένοι υποστηρίζουν ότι οι επιχειρήσεις και για τη χρήση 1997 υποχρεούνται σε χρονική μηνιαία τακτοποίηση των αγορών, πωλήσεων, εξόδων, εσόδων και αποτελεσμάτων, προφανώς για να εξοικειωθούν στο σημαντικό αυτό θέμα που θα κληθούν να αντιμετωπίσουν υποχρεωτικά από 1.1.1998. Φρονώ ότι, εφόσον για το 1997 οι επιχειρήσεις δεν υποχρεούνται σε μηνιαία κοστολόγηση και σε προσδιορισμό μηνιαίων αποτελεσμάτων, δεν υπάρχει κανένας απολύτως ουσιαστικός λόγος να υποβάλλονται και στο 1997 στην ταλαιπωρία της χρονικής τακτοποιήσεως των προαναφερόμενων μεγεθών, αρκεί μέσα στο έτος αυτό να

έχουν την πρόνοια να προσαρμόσουν κατάλληλα το μηχανογραφικό τους σύστημα και να εκπαιδευτούν κατάλληλα τα αρμόδια στελέχη τους.

4.6 Όρια τήρησης θεωρημένου βιβλίου αποθήκης

Χονδροπωλητή ή κατά κύριο λόγο Χονδροπωλητή	από	3.000.000 ΕΥΡΩ
Λιανοπωλητή ή κατά κύριο λόγο λιανοπωλητή ως προς την εισαγωγή	από	4.000.000 ΕΥΡΩ
Λιανοπωλητή ή κατά κύριο λόγο λιανοπωλητή ως προς την εξαγωγή	από	4,000,000 ΕΥΡΩ.
επεξεργασία	από	3.000.000 ΕΥΡΩ
Επιτηδευματία που πωλεί αγαθά εκτός της χώρας,	από	5.500.000 ΕΥΡΩ

Αναλυτικά με τον νέο νόμο του 2002

«Άρθρο 8

Βιβλίο αποθήκης, παραγωγής - κοστολογίου, τεχνικών προδιαγραφών

1. Ο επιτηδευματίας που πωλεί αγαθά για δικό του λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτων ή για ίδιο λογαριασμό και για λογαριασμό τρίτων, εφόσον κατά τις δύο προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά του υπερέβησαν το ποσό των πέντε εκατομμυρίων (5.000.000) ευρώ ή το ποσό των έξι εκατομμυρίων πεντακοσίων χιλιάδων (6.500.000) ευρώ προκειμένου για επιτηδευματία που πωλεί τα αγαθά του εκτός της χώρας κατά ποσοστό άνω του ογδόντα τοις εκατό (80%), τηρεί βιβλίο αποθήκης. Στο βιβλίο αποθήκης καταχωρούνται για κάθε αγαθό οι αγορές και οι πωλήσεις κατά είδος, ποσότητα και αξία και η ποσοτική διακίνηση κατά είδος και ποσότητα κατά την εισαγωγή και εξαγωγή. Τα αγαθά των τρίτων παρακολουθούνται ξεχωριστά τουλάχιστον κατά είδος και ποσότητα.

2. Ο επιτηδευματίας που ενεργεί επεξεργασία για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτων ή για ίδιο λογαριασμό και για λογαριασμό τρίτων, εφόσον κατά τις δύο προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά του υπερέβησαν το ποσό των πέντε εκατομμυρίων (5.000.000) ευρώ ή το ποσό των έξι εκατομμυρίων πεντακοσίων χιλιάδων (6.500.000) ευρώ προκειμένου για επιτηδευματία που πωλεί τα προϊόντα του εκτός της χώρας ή ενεργεί επεξεργασία για

λογαριασμό κατοίκου άλλης χώρας κατά ποσοστό άνω του ογδόντα τοις εκατό (80%) του συνόλου των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του κλάδου επεξεργασίας, τηρεί βιβλίο αποθήκης πρώτων υλών, βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας, έτοιμων προϊόντων και υποπροϊόντων. Στο βιβλίο αποθήκης 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. Όταν ο επιτηδευματίας ενεργεί επεξεργασία για λογαριασμό τρίτων, στο βιβλίο αποθήκης παρακολουθούνται μόνο οι πρώτες ύλες, οι βοηθητικές ύλες, τα υλικά συσκευασίας και τα έτοιμα προϊόντα των τρίτων ξεχωριστά τουλάχιστον 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 στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου και μέχρι την προθεσμία σύνταξης του ισολογισμού.

Βοηθητικές ύλες και υλικά συσκευασίας των οποίων η συνολική αξία δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) 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 τα υλικά συσκευασίας που έχουν κατά σειρά τη μικρότερη κατ' είδος συμμετοχή στο κόστος παραγωγής των προϊόντων.

Ο παραπάνω επιτηδευματίας ο υπόχρεος σε τήρηση βιβλίου αποθήκης εκδίδει δελτίο εσωτερικής διακίνησης για την εντός της ημέρας εξαγωγή από την αποθήκη προς την παραγωγική διαδικασία πρώτων υλών, βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας ιδίων ή τρίτων ή την επαναφορά τους στην αποθήκη, καθώς και για τα εντός της ημέρας παραχθέντα έτοιμα προϊόντα που εισάγονται στην αποθήκη ετοιμών. Στο δελτίο εσωτερικής διακίνησης αναγράφεται το είδος και η ποσότητα των αγαθών που διακινούνται, καθώς και ο χώρος προέλευσης και προορισμού των αγαθών.

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. 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.

4. Ο επιτηδευματίας που πωλεί αγαθά μετά από προηγούμενη επεξεργασία, εφόσον κατά τις δύο προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους το σύνολο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του υπερέβησαν το ποσό των τριών εκατομμυρίων (3.000.000) 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 μία φορά το έτος, κατά τη σύνταξη του ισολογισμού, και για τους τηρούντες αναλυτική λογιστική (ομάδα 9) του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου στο χρόνο προσδιορισμού του βραχύχρονου αποτελέσματος.

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 είδη συσκευασίας που έχουν, κατά σειρά, τη μικρότερη κατ' είδος συμμετοχή στο κόστος παραγωγής των προϊόντων.

Για τους τηρούντες αναλυτική λογιστική (ομάδα 9) η εξαγωγή και η κατανομή της αξίας του 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. Στο βιβλίο αποθήκης που τηρείται σύμφωνα με όσα ορίζονται στις παραγράφους 1 έως 2 αναγράφεται και η χρονολογία εισαγωγής ή εξαγωγής κατά περίπτωση με μνεία του οικείου δικαιολογητικού εγγραφής. Η ενημέρωση της εξαγωγής μπορεί να γίνεται με μία συγκεντρωτική εγγραφή σε ημερήσια βάση ανά είδος και σειρά στοιχείων που εκδίδονται, με την προϋπόθεση ότι, όταν ζητηθεί από τον έλεγχο και στο χρόνο που ορίζεται από αυτόν, είναι δυνατή η εκτύπωση ή η σύνταξη κατάστασης με την αναλυτική κίνηση ανά παραστατικό όλων ή μερικών ειδών.

Σε ιδιαίτερες μερίδες του βιβλίου αποθήκης της έδρας παρακολουθούνται:

α) η κίνηση κάθε υποκαταστήματος με εξαρτημένη λογιστική κατ' είδος, ποσότητα και αξία κατά την εισαγωγή και εξαγωγή, β) η κίνηση κάθε αποθηκευτικού χώρου κατ' είδος και ποσότητα κατά την εισαγωγή και εξαγωγή, γ) τα αγαθά που βρίσκονται σε τρίτους για οποιονδήποτε σκοπό κατ' είδος, ποσότητα και ανά τρίτο επιτηδεύματία.

Όταν στο υποκατάστημα τηρείται βιβλίο αποθήκης κατ' είδος, ποσότητα και αξία ή στον αποθηκευτικό χώρο κατ' είδος και ποσότητα, η μερίδα του υποκαταστήματος ή του αποθηκευτικού χώρου που τηρείται στην έδρα μπορεί να ενημερώνεται με τη συνολική μηνιαία κίνηση του υποκαταστήματος ή του αποθηκευτικού χώρου εντός του επόμενου μήνα.

6. Στο υποκατάστημα από τα βιβλία του οποίου εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα τηρείται ίδιο βιβλίο αποθήκης σύμφωνα με όσα ορίζονται από τις διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων. Στο υποκατάστημα από τα βιβλία του οποίου δεν εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα και το οποίο βρίσκεται σε άλλο νομό ή νησί από την έδρα ή σε απόσταση μεγαλύτερη των πενήντα (50) χιλιομέτρων από αυτή τηρείται βιβλίο αποθήκης κατ' είδος και ποσότητα με δυνατότητα τήρησής του και κατ' αξία.

Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν ανάλογα και για τους

αποθηκευτικούς χώρους.

Αν το υποκατάστημα ή ο αποθηκευτικός χώρος βρίσκεται στον ίδιο νομό και νησί με την έδρα ή σε απόσταση μικρότερη των πενήντα (50) χιλιομέτρων από αυτή, δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης στις εγκαταστάσεις αυτές.

Όταν στην έδρα δεν ενεργείται αποθήκευση ή διακίνηση αγαθών ή δεν ενεργούνται αγορές ή πωλήσεις και υπάρχει ένα υποκατάστημα, το βιβλίο αποθήκης μπορεί να τηρείται μόνο στο υποκατάστημα.

Όταν οι εγκαταστάσεις του επιτηδευματία στεγάζονται στον ίδιο ή σε συνεχόμενο κτιριακό χώρο, μπορεί να τηρείται για κάθε αγαθό μία ενιαία μερίδα για όλες τις εγκαταστάσεις στο βιβλίο αποθήκης που τηρείται σε μία από αυτές.

Όταν επαγγελματικές εγκαταστάσεις του επιτηδευματία απαλλάσσονται από την έκδοση δελτίων αποστολής, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του Άρθρου 11 του Κώδικα αυτού, μπορεί να τηρείται για όλες τις απαλλασσόμενες εγκαταστάσεις από την έκδοση δελτίων αποστολής μία ενιαία μερίδα για κάθε αγαθό στο βιβλίο αποθήκης που τηρείται σε μία από αυτές.

7. Αντί του τρόπου τήρησης του βιβλίου αποθήκης που ορίζεται από τις διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων μπορεί να τηρείται:

Α) Στην έδρα ή στο υποκατάστημα με αυτοτελή λογιστική μερίδα "Κεντρικής Αποθήκης" για όλες τις εγκαταστάσεις, στην οποία καταχωρούνται για κάθε αγαθό: α) κατά ποσότητα και αξία οι αγορές και οι πωλήσεις, β) η ποσότητα των πρώτων υλών, βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας που διατέθηκαν για επεξεργασία και γ) η ποσότητα των έτοιμων προϊόντων και υποπροϊόντων που παράχθηκαν.

Η αξία κτήσης των πρώτων υλών, των βοηθητικών υλών και των υλικών συσκευασίας που διατέθηκαν στην παραγωγή, καθώς και το κόστος των έτοιμων προϊόντων που παράχθηκαν τίθεται στο τέλος της χρήσης με την κοστολόγηση.

Β) Στην έδρα και σε κάθε υποκατάστημα ή αποθηκευτικό χώρο βιβλίο αποθήκης σε ιδιαίτερες μερίδες κατ' είδος και ποσότητα κατά την εισαγωγή και εξαγωγή. Όταν το υποκατάστημα ή ο αποθηκευτικός χώρος βρίσκονται στον ίδιο νομό με την έδρα ή σε απόσταση μικρότερη των πενήντα (50) χιλιομέτρων από αυτή, όχι όμως σε άλλο νησί, η κίνηση αυτών κατ' είδος και ποσότητα μπορεί να παρακολουθείται σε ιδιαίτερες μερίδες του βιβλίου αποθήκης της έδρας.

Γ) Στην έδρα μία μερίδα ανά τρίτο, κατ' είδος και ποσότητα, για τα αγαθά που βρίσκονται σε τρίτους για οποιονδήποτε σκοπό.

8. Ο επιτηδευματίας που είναι υπόχρεος στην τήρηση βιβλίου αποθήκης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του Άρθρου αυτού, τηρεί για τα ίδια προϊόντα στην έδρα του ή στο υποκατάστημα που εξάγει αυτοτελές αποτέλεσμα:

Α) Βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών με ιδιαίτερη μερίδα κατ' είδος προϊόντος, στην οποία αναγράφονται:

α) Εντός δέκα ημερών από την ολοκλήρωση της πρώτης παραγωγής κάθε προϊόντος οι τεχνικές προδιαγραφές αυτού. Οι τεχνικές προδιαγραφές περιλαμβάνουν πλην των άλλων τεχνικών δεδομένων τη για κάθε μονάδα παραγόμενου έτοιμου προϊόντος απαιτούμενη ποσότητα πρώτων υλών, καθώς και βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας, όταν γι' αυτά τηρείται βιβλίο αποθήκης, καθώς και την προϋπολογιζόμενη φύρα παραγωγής. Για τα εξατομικευμένα αγαθά που κατασκευάζονται κατόπιν παραγγελίας του πελάτη αντί της αναγραφής τεχνικών προδιαγραφών καταχωρείται πριν από την έναρξη της παραγωγής στο βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών ή στο βιβλίο αποθήκης πλήρης περιγραφή των προϊόντων που παραγγέλλονται.

β) Μέχρι το κλείσιμο του ισολογισμού οι κανόνες του καταμερισμού του εργοστασιακού κόστους, οι οποίοι ακολουθούνται πάγια.

B) Βιβλίο παραγωγής κοστολογίου με ιδιαίτερη μερίδα κατ' είδος, στο οποίο:

α) Συγκεντρώνονται το βραδύτερο εντός της προθεσμίας σύνταξης του ισολογισμού οι εντός της διαχειριστικής περιόδου που έληξε ποσότητες πρώτων υλών που αναλώθηκαν για την παραγωγή έτοιμου προϊόντος, καθώς και των βοηθητικών υλών και των υλικών συσκευασίας, όταν γι' αυτά τηρείται βιβλίο αποθήκης, σε μερίδες κατ' είδος, καθώς και οι ποσότητες έτοιμου προϊόντος που παρήχθησαν μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο.

β) Προσδιορίζεται για το έτοιμο προϊόν το βραδύτερο εντός της προθεσμίας σύνταξης του ισολογισμού το εργοστασιακό κόστος με βάση τους καταχωρημένους στο βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών κανόνες.

Το βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου δεν τηρείται, όταν τα δεδομένα του προκύπτουν από τους λογαριασμούς της ομάδας 9 του Ε.Γ.Λ.Σ. (Π.Δ. 1123/1980).

9. Στο βιβλίο αποθήκης που τηρείται σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στις παραγράφους 1 έως 6, αναγράφεται και η χρονολογία εισαγωγής ή εξαγωγής κατά περίπτωση με μνεία του οικείου δικαιολογητικού εγγραφής. Η ενημέρωση της εξαγωγής μπορεί να γίνεται με μία συγκεντρωτική εγγραφή σε ημερήσια βάση ανά είδος και σειρά στοιχείων που εκδίδονται, με την προϋπόθεση, όταν ζητηθεί από τον έλεγχο, να είναι δυνατή η εκτύπωση ή η σύνταξη κατάστασης με την αναλυτική κίνηση ανά παραστατικό όλων ή μερικών ειδών.

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

Σε ιδιαίτερες μερίδες του βιβλίου αποθήκης της έδρας παρακολουθούνται:

α) η κίνηση κάθε υποκαταστήματος με εξαρτημένη λογιστική κατά είδος, ποσότητα και αξία κατά την εισαγωγή και εξαγωγή, β) η κίνηση κάθε αποθηκευτικού χώρου κατ' είδος και ποσότητα κατά την εισαγωγή και εξαγωγή, γ) τα αγαθά που βρίσκονται σε τρίτους για οποιονδήποτε σκοπό, ανά τρίτο, είδος και ποσότητα.

Όταν στο υποκατάστημα τηρείται βιβλίο αποθήκης κατά είδος, ποσότητα και αξία

ή στον αποθηκευτικό χώρο κατ είδος και ποσότητα, η μερίδα του υποκαταστήματος ή του αποθηκευτικού χώρου που τηρείται στην έδρα μπορεί να ενημερώνεται με τη συνολική μηνιαία κίνηση του υποκαταστήματος ή του αποθηκευτικού χώρου εντός του επόμενου μήνα.

10. Δεν υποχρεούται:

A) Στην τήρηση βιβλίου αποθήκης:

α) ο εκμεταλλευτής ελαιοτριβείου,

β) ο εκμεταλλευτής πρατηρίου χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων,

γ) ο πωλητής βενζίνης και πετρελαίου για λογαριασμό τρίτου,

δ) ο εκμεταλλευτής πρατηρίου υγραερίου αυτοκινήτων,

ε) ο εκμεταλλευτής πρατηρίου υγρών καυσίμων και λιπαντικών αυτοκινήτων,

στ) ο εκμεταλλευτής εστιατορίου ή ζαχαροπλαστείου, εφόσον διαθέτει τα αγαθά του λιανικώς κυρίως λιανικώς,

ζ) ο εκμεταλλευτής ξενοδοχείου ή ξενώνα ή κάμπινγκ,

η) ο πωλητής οπωρολαχανικών,

θ) ο πωλητής νωπών αγροτικών προϊόντων, πλην οπωρολαχανικών, εκτός της χώρας κατά ποσοστό τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%) των συνολικών ακαθάριστων εσόδων του,

ι) ο παραγωγός κινηματογραφικών και τηλεοπτικών ταινιών,

ια) ο πράκτορας εφημερίδων και περιοδικών,

ιβ) ο εκμεταλλευτής κλινικής ή θεραπευτηρίου,

ιγ) ο πωλητής τηλεκαρτών και καρτών κινητής τηλεφωνίας.

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.

B) Στην τήρηση τεχνικών προδιαγραφών:

α) ο εκμεταλλευτής εστιατορίου ή ζαχαροπλαστείου,

β) ο εκμεταλλευτής λατομείου, μεταλλείου, ορυχείου για τα πρωτογενή υλικά που εξορύσσονται,

γ) ο παραγωγός αγροτικών προϊόντων πρωτογενούς παραγωγής,

δ) οι επιχειρήσεις παραγωγής πώλησης λογισμικού.

11. Στο υποκατάστημα από τα βιβλία του οποίου εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα τηρείται ίδιο βιβλίο αποθήκης σύμφωνα με όσα ορίζονται από τις διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων. Στο υποκατάστημα από τα βιβλία του οποίου δεν εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα και το οποίο βρίσκεται σε άλλο νομό ή νησί από την έδρα ή σε απόσταση μεγαλύτερη των 50 χιλιομέτρων από αυτή τηρείται βιβλίο αποθήκης κατ είδος και ποσότητα με δυνατότητα τήρησής του και κατ αξία.

Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν ανάλογα και για τους αποθηκευτικούς χώρους.

Αν το υποκατάστημα ή ο αποθηκευτικός χώρος βρίσκεται στον ίδιο νομό και νησί με την έδρα ή σε απόσταση μικρότερη των 50 χιλιομέτρων από αυτή δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης στις εγκαταστάσεις αυτές.

Όταν στην έδρα δεν ενεργείται αποθήκευση ή διακίνηση αγαθών ή δεν ενεργούνται αγορές ή πωλήσεις και υπάρχει ένα υποκατάστημα, το βιβλίο αποθήκης μπορεί να τηρείται μόνο στο υποκατάστημα.

12. Αντί του τρόπου τήρησης του βιβλίου αποθήκης που ορίζεται από τις διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων μπορεί να τηρείται:

Α) Στην έδρα ή στο υποκατάστημα με αυτοτελή λογιστική, μερίδα «Κεντρικής Αποθήκης» για όλες τις εγκαταστάσεις στην οποία καταχωρούνται για κάθε αγαθό: α) κατά ποσότητα και αξία οι αγορές και οι πωλήσεις που διενεργούνται, β) η ποσότητα των πρώτων υλών, βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας που διατέθηκαν για επεξεργασία και γ) η ποσότητα των ετοιμών προϊόντων και υποπροϊόντων που παράχθηκαν. Η αξία κτήσης των πρώτων υλών, των βοηθητικών υλών και των υλικών συσκευασίας που διατέθηκαν στην παραγωγή, καθώς και το κόστος των ετοιμών προϊόντων που παράχθηκαν τίθεται στο τέλος της χρήσης με την κοστολόγηση.

Β) Στην έδρα και σε κάθε υποκατάστημα ή αποθηκευτικό χώρο βιβλίο αποθήκης σε ιδιαίτερες μερίδες κατ' είδος και ποσότητα κατά την εισαγωγή και εξαγωγή. Όταν το υποκατάστημα ή ο αποθηκευτικός χώρος βρίσκονται στον ίδιο νομό με την έδρα ή σε απόσταση μικρότερη των 50 χιλιομέτρων, όχι όμως σε άλλο νησί, η κίνηση αυτών κατ' είδος και ποσότητα μπορεί να παρακολουθείται σε ιδιαίτερες μερίδες του βιβλίου αποθήκης της έδρας.

Γ) Στην έδρα μια μερίδα ανά τρίτο, κατ' είδος και ποσότητα, για τα αγαθά που βρίσκονται σε τρίτους για οποιονδήποτε σκοπό.

13. Ο επιτηδευματίας που είναι υπόχρεος στην τήρηση βιβλίου αποθήκης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 4 και 5, τηρεί για τα ίδια προϊόντα στην έδρα του ή στο υποκατάστημα που εξάγει αυτοτελές αποτέλεσμα:

A) Βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών με ιδιαίτερη μερίδα κατ' είδος στην οποία αναγράφονται:

α) πριν από την έναρξη της παραγωγής οι τεχνικές προδιαγραφές του προϊόντος. 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, καθώς και την προϋπολογιζόμενη φύρα παραγωγής, β) μέχρι το κλείσιμο του ισολογισμού και για τους τηρούντες αναλυτική λογιστική στο χρόνο προσδιορισμού του βραχύχρονου αποτελέσματος, οι κανόνες του καταμερισμού του εργοστασιακού κόστους οι οποίοι ακολουθούνται πάγια.

B) Βιβλίο παραγωγής κοστολογίου με ιδιαίτερη μερίδα κατ' είδος στο οποίο:

α) Συγκεντρώνονται το βραδύτερο εντός της προθεσμίας σύνταξης του ισολογισμού, οι εντός της διαχειριστικής περιόδου που έληξε ποσότητες πρώτων υλών, που αναλώθηκαν για την παραγωγή έτοιμου προϊόντος, οι βοηθητικές ύλες και τα υλικά συσκευασίας, όταν γι' αυτά τηρείται βιβλίο αποθήκης, σε μερίδες κατ' είδος, καθώς και οι ποσότητες έτοιμου προϊόντος που παρήχθησαν μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο.

β) Προσδιορίζεται για το έτοιμο προϊόν, το βραδύτερο εντός της προθεσμίας σύνταξης του ισολογισμού το εργοστασιακό κόστος με βάση τους καταχωρημένους στο βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών κανόνες.

Το βιβλίο παραγωγής κοστολογίου δεν τηρείται όταν υποχρεωτικά ή προαιρετικά τηρούνται οι λογαριασμοί της ομάδας 9, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του π.δ.1123/1980.»

9. Η παράγραφος 1 του άρθρου 9 αντικαθίσταται ως εξής:

«1. Για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού, υποκατάστημα είναι οποιαδήποτε εκτός της έδρας της επιχείρησης επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία, στην οποία ενεργείται παραγωγική ή συναλλακτική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από το εάν αυτή διενεργείται κατ' εντολή της έδρας ή άλλου υποκαταστήματος σε εκτέλεση σχετικών συμβάσεων.

Δεν θεωρείται ότι στις επαγγελματικές εγκαταστάσεις του επιτηδευματία ενεργείται συναλλακτική δραστηριότητα όταν πραγματοποιούνται μόνο απλές παραλαβές ή παραδόσεις αγαθών ή όταν ενεργούνται εργασίες διοικητικές, προβολής αγαθών ή άλλες συναφείς εργασίες και οι δοσοληψίες στις εγκαταστάσεις αυτές περιορίζονται μόνο στη διενέργεια των εξόδων λειτουργίας τους.

Κατ' εξαίρεση των όσων ορίζονται στα προηγούμενα εδάφια, οι προσωρινοί εκθεσιακοί χώροι δεν θεωρούνται υποκαταστήματα.»

10. Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 9 αντικαθίσταται ως εξής:

«Το υποκατάστημα από τα βιβλία του οποίου εξάγεται αυτοτελές λογιστικό

αποτέλεσμα τηρεί ίδια βιβλία τρίτης κατηγορίας και εξάγει τελικό αποτέλεσμα το οποίο ενσωματώνεται με λογιστική εγγραφή στα βιβλία της έδρας.»

11. Στην παράγραφο 1 του άρθρου 10 αντικαθίσταται το δεύτερο εδάφιο και στο τέλος της παραγράφου προστίθεται νέο εδάφιο ως εξής:

«Επίσης βιβλίο ποσοτικής παραλαβής, κατά τις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου τηρείται και από τους επισκευαστές ηλεκτρικών, ηλεκτρονικών συσκευών, επίπλων, μηχανών και μηχανημάτων, όταν παραλαμβάνουν στην επαγγελματική τους εγκατάσταση αγαθά για επισκευή που δεν συνοδεύονται με στοιχείο διακίνησης, που προβλέπεται από τον Κώδικα αυτόν.»

«Δελτίο ποσοτικής παραλαβής κατά τα οριζόμενα στο πρώτο εδάφιο τηρείται από τον επιτηδευματία και τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 για την αγορά αγροτικών προϊόντων, από τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του ίδιου άρθρου, εφόσον τα αγαθά δεν συνοδεύονται από δελτίο αποστολής.»

4.6.1 Βιβλίο Αποθήκης- Παραγωγής Κοστολογίου- Τεχνικών προδιαγραφών (έναρξη ισχύος για διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 22/12/2006 και μετά)

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής αντικαθίσταται στο σύνολό του το Άρθρο 8, που αφορά τα βιβλία αποθήκης, παραγωγής κοστολογίου και τεχνικών προδιαγραφών. Για τις νέες διατάξεις του Άρθρου 8 που ισχύουν για τις διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 22/12/2006 και μετά, παρέχονται οι πιο κάτω διευκρινίσεις στα θέματα εκείνα στα οποία επέρχονται αλλαγές με αυτές.

28.12.0.Νέα όρια τήρησης βιβλίου αποθήκης

Με τις διατάξεις των νέων παραγράφων 1 και 2 του Άρθρου 8 αυξάνονται τα όρια τήρησης του βιβλίου αποθήκης ως εξής:

- Επιχειρήσεις Εμπορικές:

Χονδρικής πώλησης από 3.000.000 ευρώ σε 5.000.000 ευρώ
Λιανικής πώλησης από 4.000.000 ευρώ σε 5.000.000 ευρώ

- Επιχειρήσεις επεξεργασίας από 3.000.000 ευρώ σε 5.000.000 ευρώ
- Επιχειρήσεις εξαγωγικές (εξαγωγές άνω του 80%) από 5.500.000 ευρώ σε 6.500.000 ευρώ.

Επισημαίνεται ότι με τα ανωτέρω όρια κρίνεται ο επιτηδευματίας για την υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης για τις διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 22/12/2006 και μετά την βάση τα ακαθάριστα έσοδα των δύο προηγούμενων χρήσεων. Έτσι π.χ. ο επιτηδευματίας κρίνεται με τα ανωτέρω νέα

όρια για την υποχρέωση τήρησης του βιβλίου αποθήκης κατά την 1/1/2007 με βάση τα ακαθάριστα έσοδα των δύο προηγούμενων χρήσεων 2005 και 2006.

Διευκρινίζεται ότι ο επιτηδευματίας που κατά το χρόνο δημοσίευσης του κοινοποιούμενου νόμου (22/12/2006) τηρεί βιβλίο αποθήκης για τη διανυόμενη διαχειριστική περίοδο θα συνεχίζει την τήρηση του βιβλίου αποθήκης μέχρι τη λήξη αυτής της διαχειριστικής περιόδου και θα κριθεί με τα νέα όρια για την υποχρέωση αυτή για τις διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 22/12/2006 και μετά.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ:

Πωλήσεις εσωτερικό Πωλήσεις εξωτερικό Ποσ. Εξαγωγών Συνολική αξία

Χρήση 2005 1.500.000 ευρώ 4.200.000 ευρώ 62% 5.700.000 ευρώ
Χρήση 2006 1.100.000 ευρώ 4.700.000 ευρώ 81% 5.800.000 ευρώ

Η επιχείρηση αυτή την χρήση 2005 υπερέβη τα όρια τήρησης του βιβλίου αποθήκης που ισχύει για τους πωλητές αγαθών στο εσωτερικό (5.000.000 ευρώ) και τη χρήση 2006 δεν υπερέβη το όριο τήρησης του βιβλίου αποθήκης που ισχύει για τους πωλητές αγαθών στο εξωτερικό κατά ποσοστό άνω του 80% (6.500.000 ευρώ). Συνεπώς η επιχείρηση αυτή, που την 1/1/2006 δεν ήταν υπόχρεη σε τήρηση βιβλίου αποθήκης, δεν έχει τέτοια υποχρέωση ούτε την 1/1/2007, αφού δεν υπερέβη το όριο σε δύο συνεχείς χρήσεις.

4.6.2 Τρόπος τήρησης των μερίδων

Με τις διατάξεις της νέας παραγράφου 1 του Άρθρου 8 ορίζεται ρητά ότι στις μερίδες του βιβλίου αποθήκης των επιχειρήσεων αυτών καταχωρούνται για κάθε αγαθό οι αγορές και οι πωλήσεις κατ' είδος, ποσότητα και αξία. Οι ποσοτικές διακινήσεις (π.χ. αποστολές μεταξύ υποκαταστημάτων) καταχωρούνται μόνο κατ' είδος και ποσότητα, χωρίς να υπάρχει υποχρέωση καταχώρισης στις μερίδες του βιβλίου αποθήκης και της αξίας των αγαθών αυτών. Στην περίπτωση που στο υποκατάστημα εξάγεται αυτοτελές αποτέλεσμα, η αξία (κόστος) των αγαθών που λαμβάνει ή αποστέλλει σε άλλες εγκαταστάσεις καταχωρείται στο βιβλίο αποθήκης μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου.

4.6.3 Υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης από τις επιχειρήσεις επεξεργασίας

Με τις διατάξεις της νέας παραγράφου 2 του Άρθρου 8 ορίζονται τα όρια τήρησης του βιβλίου αποθήκης από τον επιτηδευματία που επεξεργάζεται αγαθά για ίδιο λογαριασμό και πωλεί τα προϊόντα του στο εσωτερικό ή στο εξωτερικό ή ενεργεί

επεξεργασία για λογαριασμό ελληνικής επιχείρησης ή κατοίκου άλλης χώρας (φασόν).

Έτσι σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές υποχρεώνεται σε τήρηση βιβλίου αποθήκης:

- i. Ο πιο πάνω επιτηδευματίας του οποίου τα ακαθάριστα έσοδα από τις πωλήσεις προϊόντων του στο εσωτερικό της χώρας και τα ακαθάριστα έσοδα από την επεξεργασία αγαθών τρίτων επιτηδευματιών υπερβαίνουν το 20% των συνολικών ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του (πωλήσεις προϊόντων και ακαθάριστα έσοδα από την παροχή υπηρεσιών στο εσωτερικό και εξωτερικό) και στις δύο προηγούμενες χρήσεις τα συνολικά ακαθάριστα έσοδά του υπερέβησαν το ποσό των 5.000.000 Ευρώ.
- ii. Ο πιο πάνω επιτηδευματίας του οποίου τα ακαθάριστα έσοδα από τις πωλήσεις προϊόντων του στο εξωτερικό και τα ακαθάριστα έσοδα από την επεξεργασία αγαθών για λογαριασμό κατοίκου άλλης χώρας υπερβαίνουν το 80% των συνολικών ετήσιων εσόδων του και στις δύο προηγούμενες χρήσεις τα συνολικά ακαθάριστα έσοδά του υπερέβησαν το ποσό των 6.500.000 Ευρώ.

Τα αναφερόμενα στο τρίτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου 28.12.1 έχουν ανάλογη εφαρμογή και για τον επιτηδευματία που επεξεργάζεται αγαθά για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτων.

Αγαθά που παρακολουθούνται στο βιβλίο αποθήκης από τον επιτηδευματία που επεξεργάζεται αγαθών τρίτων.

Με τις διατάξεις της νέας παραγράφου 2 του Άρθρου 8 ορίζεται ρητά ότι επιτηδευματίας που επεξεργάζεται αγαθά τρίτων στο βιβλίο αποθήκης παρακολουθεί μόνο τις πρώτες ύλες, εις βοηθητικές ύλες, τα υλικά συσκευασίας και τα έτοιμα προϊόντα των τρίτων. Τα ίδια αγαθά (πλην των αναλώσιμων) τα οποία χρησιμοποιούνται κατ' την επεξεργασία των αγαθών των τρίτων θεωρούνται ότι πωλούνται αυτούσια (εμπορικός κλάδος) όταν η αξία αυτών υπερβαίνει το 1/3 της συνολικής αμοιβής σύμφωνα με τις διατάξεις της νέας υποπερίπτωσης γγΑ' της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του Άρθρου 3 και αυτά παρακολουθούνται στο βιβλίο αποθήκης, εάν συντρέχει περίπτωση (υπέρβαση του οριζόμενου ορίου του εμπορικού κλάδου σε δύο συνεχείς χρήσεις), ως αγαθά του κλάδου εμπορίας κατ' είδος ποσότητα και αξία κατ' την εισαγωγή και εξαγωγή. Ως αξία εξαγωγής καταχωρείται η αξία που προκύπτει είτε από το ιδιαίτερο εκδιδόμενο στοιχείο αξίας πώλησης είτε από την εκκαθάριση που εκδίδεται με διακεκριμένη αναγραφή των αγαθών αυτών που πωλήθηκαν.

Βοηθητικές ύλες και υλικά συσκευασίας που δεν παρακολουθούνται στο βιβλίο αποθήκης.

Με τις διατάξεις της νέας παραγράφου 2 του Άρθρου 8 ορίζεται ότι βοηθητικές ύλες και υλικών συσκευασίας των οποίων η συνολική αξία δεν υπερβαίνει το 5% (αντί του ποσοστού 3% που οριζόταν με τις προϊσχύουσες διατάξεις της παραγράφου 4 του Άρθρου 8) του συνολικού κόστους των προϊόντων δεν παρακολουθούνται στο βιβλίο αποθήκης αναλυτικά κατ' είδος, ποσότητα και αξία αλλά συνολικά μόνο κατ' αξία σε αντίστοιχο λογαριασμό.

Έκδοση δελτίου εσωτερικής διακίνησης

Με τις νέες διατάξεις της παραγράφου 2 του Άρθρου 8 ορίζεται η υποχρέωση έκδοσης δελτίου εσωτερικής διακίνησης από τον επιτηδευματία που επεξεργάζεται αγαθά. Η υποχρέωση αυτή και το περιεχόμενο του δελτίου αυτού οριζόταν με τις προϊσχύουσες διατάξεις των παραγράφων 4 και 6 του Άρθρου 11.

Με τις νέες διατάξεις ορίζεται ότι για την εξαγωγή πρώτων υλών, βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας από την αποθήκη στην παραγωγική διαδικασία εκδίδεται ένα δελτίο εσωτερικής διακίνησης με την συνολική ημερήσια ποσότητα κάθε αγαθού που διακινήθηκε εντός της ημέρας. Ομοίως ένα ημερήσιο δελτίο εσωτερικής διακίνησης εκδίδεται και για την επαναφορά αυτών στο βιβλίο αποθήκης.

Σημειώνεται ότι επειδή οι νέες διατάξεις ισχύουν για τις διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 22/12/2006 και μετά, τα δελτία εσωτερικής διακίνησης της διανυόμενης διαχειριστικής περιόδου (π.χ. 1/1 – 31/12/2006) εκδίδονται σύμφωνα με τις προϊσχύουσες διατάξεις της παραγράφου 4 του Άρθρου 11.

Με τις νέες διατάξεις προβλέπεται επίσης η έκδοση δελτίου εσωτερικής διακίνησης σε ημερήσια βάση για τα έτοιμα προϊόντα που παράγονται, των οποίων η έκδοση προβλεπόταν και με τις προϊσχύουσες διατάξεις της παραγράφου 4 του Άρθρου 11.

Περιεχόμενο Δελτίου

Στο δελτίο εσωτερικής διακίνησης αναγράφονται το είδος και η ποσότητα των αγαθών που διακινούνται, ο χώρος από τον οποίο προέρχονται και ο χώρος αποστολής τους (από αποθήκη στην παραγωγική διαδικασία και αντίστροφα). Στην περίπτωση που η διακίνηση αφορά αγαθά τρίτων, αναγράφεται στο δελτίο αυτό και η σχετική ένδειξη, προκειμένου να είναι εφικτή η ενημέρωση των μερίδων των τρίτων.

Σημειώνεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 2 του Άρθρου 24, όπως τίθενται με την παράγραφο 16 του Άρθρου 30 του κοινοποιούμενου νόμου, τα δελτία εσωτερικής διακίνησης μπορεί να μην εκτυπώνονται και το περιεχόμενό τους να αποθηκεύεται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα (σχετική παράγραφος 30.16 της παρούσας).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΣΥΝΔΕΣΗ ΓΕΝΙΚΗΣ ΚΑΙ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

5.1 Στο σύστημα της συλλειτουργίας Γενικής και Αναλυτικής Λογιστικής

Για τη λειτουργία του περιλαμβανόμενου στην παρούσα γνωμάτευση μοντέλου συστήματος <συλλειτουργίας>, πρέπει να τηρηθούν υποχρεωτικά οι λογαριασμοί που ακολουθούν. Διευκρινίζεται ότι η εφαρμογή άλλου μοντέλου επιτρέπεται μόνο εάν εξασφαλίζονται πλήρως οι προϋποθέσεις και οι όροι που απαιτούνται από τις παραγράφους 1.100, 1.101, 1.102, και 1.103 του Ε.Γ.Λ.Σ.(Π.Δ. 1123/ 1980).

B.A. Ο ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΟΣ

92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ

B.B. ΟΙ ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΟΙ (ΕΦ' ΟΣΟΝ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΟΥΝΤΑΙ)

91 ΑΝΑΚΑΤΑΤΑΞΗ ΕΞΟΔΩΝ – ΑΓΟΡΩΝ ΚΑΙ ΕΣΟΔΩΝ

95 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ

96 ΕΣΟΔΑ – ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

97 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΕΩΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ

Στο σύστημα της συλλειτουργίας, γενικής και αναλυτικής λογιστικής, είναι δυνατό τα αποθέματα – συμπεριλαμβανομένων των αναλυτικών λογαριασμών αποθήκης – να τηρούνται στην ομάδα δύο (2) του Ε.Γ.Λ.Σ., τα έσοδα συμπεριλαμβανομένων των αναλυτικών λογαριασμών μικτών αποτελεσμάτων στην ομάδα επτά (7) του Ε.Γ.Λ.Σ. και τα αναλυτικά αποτελέσματα να προσδιορίζονται στους λογαριασμούς της ομάδας οκτώ (8) του Ε.Γ.Λ.Σ.

Με το σύστημα της αυτόνομης λειτουργίας της αναλυτικής λογιστικής επιτυγχάνεται:

- i. Ο προσδιορισμός βραχύχρονων αποτελεσμάτων, εσωλογιστικά, χωρίς τη διατάραξη της κανονικής ροής των εγγραφών στη γενική λογιστική. Ο μηνιαίος προσδιορισμός των αποτελεσμάτων προϋποθέτει χρονικές τακτοποιήσεις των αγορών και πωλήσεων και μηνιαίες κατανομές των εξόδων εσόδων και αποτελεσμάτων που είναι δυνατό να γίνονται μόνο στους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής αφήνοντας αναλλοίωτους τους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής.
- ii. Η καθαρότητα του περιεχομένου και του ύψους των λογαριασμών: αποθεμάτων, οργανικών εξόδων και οργανικών εσόδων κατ' είδος στη γενική λογιστική, μεγέθη που συγκροτούν το λογαριασμό Γενικής Εκμεταλλεύσεως, το υπόλοιπο του οποίου εμφανίζει το οργανικό αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως.

- iii. Ο καταμερισμός του λογιστικού έργου και ο πλήρης διαχωρισμός της τηρήσεως της αναλυτικής λογιστικής από ιδιαίτερα πρόσωπα ή σε διάφορους χώρους (εργοστάσια, καταστήματα κλπ).

Στο σύστημα της αυτόνομης τηρήσεως της αναλυτικής λογιστικής καταλογίζεται το μειονέκτημα της τηρήσεως ορισμένων λογαριασμών τόσο στη γενική όσο και στην αναλυτική λογιστική με συνέπεια το εντεύθεν αυξημένο λογιστικό κόστος. Το μειονέκτημα όμως αυτό εξουδετερώνεται σχεδόν πλήρως σήμερα με την καθολική χρήση των Η/Υ.

5.2 Αναλυτική Λογιστική και Γενική Λογιστική

Μία από τις τρεις βασικές αρχές στις οποίες εδράζεται το Ε.Γ.Λ.Σ. είναι η αρχή της 'αυτονομίας', σύμφωνα με την οποία οι λογαριασμοί του Σχεδίου Λογαριασμών κατανέμονται σε τρία μέρη, καθένα από τα οποία λειτουργεί σε ιδιαίτερο και ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα. Δηλαδή, οι λογαριασμοί καθενός από τα μέρη αυτά συνδέονται και συλλειτουργούν μεταξύ τους, χωρίς να επηρεάζουν λογιστικά τους λογαριασμούς των άλλων δύο μερών. Ειδικότερα οι λογαριασμοί διαχωρίζονται στα εξής τρία μέρη:

- Τη Γενική Λογιστική (ομάδες 1-8):
Οι λογαριασμοί της γενικής λογιστικής που καταλαμβάνουν τις ομάδες 1-8 λειτουργούν σε ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα.
- Την Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως (ομάδα 9):
Οι λογαριασμοί της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως αναπτύσσονται στην ομάδα 9 και συνδέονται και συλλειτουργούν μόνο μεταξύ τους στο ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα της ομάδας αυτής. Απαγορεύεται, συνεπώς, η χρέωση ή πίστωση λογαριασμού της ομάδας 9 σε πίστωση ή χρέωση λογαριασμών άλλων ομάδων (1-8 και 10).
- Τους Λογαριασμούς Τάξεως (ομάδα 10):
Οι λογαριασμοί τάξεως που αναπτύσσονται στη δέκατη ομάδα, λειτουργούν σε ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα. Δηλαδή, οι λογαριασμοί τάξεως χρεώνονται και πιστώνονται μόνο μεταξύ τους και απαγορεύεται η χρέωση ή πίστωση αυτών με αντίστοιχη πίστωση ή χρέωση λογαριασμών των ομάδων 1-9. Η αυτόνομη λειτουργία της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως εξασφαλίζεται με τη χρησιμοποίηση διάμεσων – αντικριζόμενων λογαριασμών, που λειτουργούν ως υπολογαριασμοί του λογαριασμού 90 και είναι οι ακόλουθοι:

Αναλυτική Λογιστική (Διάμεσοι – αντικριζόμενοι λ/σμοι)	Γενική Λογιστική (αντίστοιχοι λ/σμοι)
90.01 Αρχικά αποθέματα λογισμένα	= Ομάδας 2
90.02 Αγορές λογισμένες	= Ομάδας 2
90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα	= Ομάδας 6
90.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα	= Ομάδας 7
90.08 Αποτελέσματα λογισμένα	= Ομάδας 8

Οι παραπάνω λογαριασμοί αποτελούν το συνδετικό κρίκο ή τη γέφυρα δια της οποίας μεταφέρονται στην αναλυτική λογιστική τα δεδομένα των αρχικών αποθεμάτων, των αγορών, των εξόδων και εσόδων και των αποτελεσμάτων των λογαριασμών 81-85 της ομάδας 8, χωρίς κατά τη μεταφορά αυτή να θίγονται ή να κινούνται οι οικείοι λογαριασμοί της γενικής λογιστικής.

Δηλαδή η ομάδα 9 επεξεργάζεται τα στοιχεία της Γενικής Λογιστικής που προσδιορίζουν το κόστος και τα αποτελέσματα.

Οι λογαριασμοί της ομάδας 9 λειτουργούν ακόμη όταν πηγαίνουν υλικά στην παραγωγική διαδικασία και όταν προσδιορίζονται (στο τέλος της χρήσης) α) το κόστος παραγωγής (ή της αγοράς) των πουλημένων β) τα μεικτά – αναλυτικά αποτελέσματα και γ) τα αποτελέσματα χρήσης.

Μετά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων χρήσης, χρεοπιστώνονται αντίθετα από το υπόλοιπό τους, όλοι οι λογαριασμοί της ομάδας 9 που έχουν υπόλοιπο κα εξισώνονται.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΗΣ ΟΜΑΔΑΣ 9 ΚΑΙ ΟΙ ΥΠΟΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΗΣ

6.1 Ανάλυση λογαριασμών της ομάδας 9

Οι λογαριασμοί της Ομάδας 9 διακρίνονται σε λογαριασμούς υποχρεωτικής και προαιρετικής τηρήσεως. Οι υποχρεωτικής τηρήσεως λογαριασμοί είναι οι ακόλουθοι (Ε.Σ.Υ.Λ., γνωμ. 270/1996):

ΟΙ ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΟΙ

- 90 Διάμεσοι αντικρουζόμενοι λογαριασμοί
- 92 Κέντρα (θέσεις) κόστους
- 93 Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)
- 94 Αποθέματα
- 96 Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως
- 98 Αναλυτικά αποτελέσματα

ΟΙ ΥΠΟΓΡΑΜΜΙΣΜΕΝΟΙ ΔΕΥΤΕΡΟΒΑΘΜΙΟΙ

- 92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής
- 92.01 Έξοδα Διοικητικής Λειτουργίας
- 92.02 Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως
- 92.03 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως
- 92.04 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας
- 92.20 Εμπορεύματα
- 94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή
- 94.22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα
- 94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη
- 94.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – υλικά συσκευασίας
- 94.25 Αναλώσιμα υλικά
- 94.26 Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων
- 94.28 Είδη συσκευασίας

6.2 Οι προαιρετικοί λογαριασμοί

Όλοι οι άλλοι, εκτός από τους παραπάνω, λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής είναι προαιρετικοί. Δηλαδή προαιρετικοί λογαριασμοί είναι οι ακόλουθοι:

- 91 Ανακατάταξη εξόδων – αγορών και εσόδων
- 95 Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος
- 97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού
- 99 Εσωτερικές διασυνδέσεις

Οι παραπάνω λογαριασμοί κατ' αρχήν δεν είναι υποχρεωτικοί, γίνονται όμως υποχρεωτικοί από τη στιγμή που η επιχείρηση θα αποφασίσει να ακολουθήσει διαδικασίες και να παρακολουθήσει γεγονότα που προβλέπονται και παρακολουθούνται από τους λογαριασμούς αυτούς.

Οι προαναφερόμενοι λογαριασμοί αναπτύσσονται ελεύθερα από την επιχείρηση σύμφωνα με τις ανάγκες της.

6.3 Βασικές αρχές που διέπουν το περιεχόμενο και τη λειτουργία των υπολογαρισμών του 90

Η ανάλυση του λογαριασμού αυτού σε δευτεροβάθμιους έχει ως εξής:

- 90.1 Αρχικά Αποθέματα Λογισμένα
- 90.2 Αγορές Λογισμένες
- 90.6 Οργανικά έξοδα κατ' είδος Λογισμένα
- 90.7 Οργανικά έσοδα κατ' είδος Λογισμένα
- 90.8 Αποτελέσματα Λογισμένα
- 90.9 Υπολογιστικά έξοδα κατ' είδος Λογισμένα
- 90.10 Υπολογιστικά έσοδα κατ' είδος Λογισμένα

Οι λογαριασμοί αυτοί ονομάζονται διάμεσοι επειδή παρεμβάλλονται μεταξύ των λογαριασμών της γενικής και της Αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης δηλαδή αποτελούν τη γέφυρα μετάβασης των λογαριασμών των ομάδων 2,6,7 και 8(81-85) της γενικής λογιστικής στην αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης.

Το σχολιαζόμενο λογαριασμό 90 διέπουν οι ακόλουθες βασικές αρχές:

- Η ανάπτυξη των υπολογαρισμών του 90 γίνεται κατά τρόπο που να εξασφαλίζει την αποστολή του

Ο λογαριασμός 90 αντικρίζει, όπως είπαμε, τα ποσά που καταχωρήθηκαν στους λογαριασμούς των ομάδων 2, 6, 7 και τους λογαριασμούς 81 – 85 της ομάδας 8 της γενικής λογιστικής. Έτσι, τουλάχιστο στο τέλος της χρήσεως, το

υπόλοιπο καθενός υπολογαριασμού του 90 πρέπει να είναι ίσο αλλά αντίθετο με το υπόλοιπο του αντίστοιχου λογαριασμού της γενικής λογιστικής τον οποίο αντικρίζει. Δηλαδή, τα χρεωστικά ή πιστωτικά υπόλοιπα των λογαριασμών των ομάδων 2, 6, 7 και των λογαριασμών 81- 85 της ομάδας 8 της γενικής λογιστικής πρέπει να είναι ίσα και να αντικρίζονται με τα πιστωτικά ή χρεωστικά υπόλοιπα των αντιστοίχων υπολογαριασμών του 90. Στη διάρκεια όμως της χρήσεως, είναι ενδεχόμενο να υπάρχουν διαφορές μεταξύ των υπολοίπων των λογαριασμών της γενικής λογιστικής και των υπολοίπων των αντιστοίχων υπολογαριασμών του 90, οι οποίες εμφανίζουν τα ποσά που έχουν καταχωρηθεί στη γενική λογιστική, αλλά δεν έχουν ακόμη μεταφερθεί στην αναλυτική λογιστική.

Η ανάπτυξη των υπολογαριασμών του 90 σε τριτοβάθμιους κλπ. Λογαριασμούς πρέπει να γίνεται κατά τρόπο που να καθίσταται δυνατή η αντιστοίχιση των κονδυλίων της γενικής λογιστικής και των κονδυλίων που μεταφέρθηκαν στην αναλυτική λογιστική.

Η ανάπτυξη των υπολογαριασμών του 90 στο Σχέδιο Λογαριασμών είναι ενδεικτική και φθάνει μέχρι και στον τρίτο βαθμό, που αντιστοιχεί στους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής. Η επιχείρηση έχει την ευχέρεια να προβαίνει σε βαθύτερη ανάπτυξη των υπολογαριασμών του 90, κατά τρόπο όμως που να εξασφαλίζει τη δυνατότητα συγκρίσεως και αντιστοιχίσεως των δεδομένων των δύο τομέων της λογιστικής, γενικής και αναλυτικής.

- Οι υπολογαριασμοί του 90 χρησιμοποιούνται μόνο για την εγγραφή (μεταφορά) των δεδομένων της γενικής λογιστικής στην αναλυτική λογιστική.

Οι υπολογαριασμοί του 90 χρησιμοποιούνται μόνο για την εγγραφή στην αναλυτική λογιστική των αποθεμάτων ενάρξεως, των αγορών, των εξόδων, των εσόδων και των αποτελεσμάτων, τα οποία έχουν προηγουμένως καταχωρηθεί στη γενική λογιστική και μάλιστα κατά αντίστροφη φορά. Πιστώνονται με τα ποσά που χρεώθηκαν οι λογαριασμοί της γενικής λογιστικής και χρεώνονται με τα ποσά που πιστώθηκαν οι λογαριασμοί της γενικής λογιστικής. Η χρέωση και πίστωση των υπολογαριασμών του 90 γίνεται πάντοτε με πίστωση ή χρέωση των οικείων λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής.

Υπογραμμίζεται ότι για τα προϋπολογιστικά ποσά εξόδων, εσόδων, αγορών και αποτελεσμάτων, τα οποία καταχωρούνται στην αναλυτική λογιστική για τον προσδιορισμό βραχύχρονων αποτελεσμάτων και τα οποία ποσά δεν έχουν ακόμη καταχωρηθεί στη γενική λογιστική (π.χ. δώρα εορτών, αποσβέσεις παγίων) δε χρησιμοποιούνται οι υπολογαριασμοί του 90, αλλά του 91. Οι υπολογαριασμοί του 90 χρησιμοποιούνται στην περίπτωση αυτήν κατά την πραγματοποίηση των εξόδων, εσόδων και των αγορών, οπότε τα σχετικά ποσά καταχωρούνται στη γενική λογιστική.

Σημειώνεται ότι στους υπολογαριασμούς του 90 καταχωρούνται μόνο οι παραπάνω εγγραφές. Οι λογαριασμοί αυτοί μένουν ανέπαφοι από τις υπόλοιπες εγγραφές που γίνονται στην αναλυτική λογιστική για την εξεύρεση του κόστους των παραγόμενων προϊόντων και των αποτελεσμάτων.

- Η πορεία ενημερώσεως των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής με τα δεδομένα των λογαριασμών των ομάδων 2, 6, 7 και 8 της γενικής λογιστικής.

Η εγγραφή στους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής των ποσών που καταχωρούνται στις ομάδες 2, 6, 7 και 8 (λογ/σμοι 81 – 85) της γενικής λογιστικής είναι δυνατό να γίνεται κατά τους ακόλουθους τρόπους:

- i. Οι δύο τομείς της λογιστικής, γενικής και αναλυτικής, ενημερώνονται ταυτόχρονα. Ο τρόπος αυτός εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις που διαθέτουν σύγχρονη μηχανογραφική οργάνωση (ηλεκτρονικούς υπολογιστές κλπ), όπου, με κατάλληλη κωδικοποίηση των λογιστικών παραστατικών, είναι δυνατό να ενημερώνονται ταυτόχρονα και αναλυτικά οι λογαριασμοί της γενικής και της αναλυτικής λογιστικής.
- ii. Προηγείται η καταχώρηση των λογιστικών παραστατικών στη γενική λογιστική και ακολουθεί η μεταφορά (ορθότερο καταχώρηση) των λογιστικών μεγεθών στην αναλυτική λογιστική. Η μεταφορά αυτή μπορεί να γίνει:

-αναλυτικά, δηλαδή κάθε εγγραφή στη γενική λογιστική μεταφέρεται και στην αναλυτική λογιστική.

-αθροιστικά, δηλαδή στην αναλυτική λογιστική μεταφέρεται το περιοδικό (π.χ. ημερήσιο, μηνιαίο κλπ.) άθροισμα των ποσών που έχουν καταχωρηθεί στους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής. Η περιοδική ενημέρωση γίνεται με βάση σχετικό φύλλο μερισμού, στο οποίο τα κατ' είδος έξοδα και έσοδα καθώς και τα έξοδα, έσοδα και αποτελέσματα της ομάδας 8 της περιόδου συγκεντρώνονται κατά κοστολογικό προορισμό.

- iii. Προηγείται η ενημέρωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής και ακολουθεί η μεταφορά (ορθότερο εγγραφή) των λογιστικών μεγεθών στη γενική λογιστική. Και στην περίπτωση αυτήν η ενημέρωση της γενικής λογιστικής με βάση τα δεδομένα της αναλυτικής λογιστικής μπορεί να είναι αναλυτική ή περιοδική.

Η προαναφερόμενη αντίστροφη πορεία ενημερώσεως των λογαριασμών δύο κλάδων της λογιστικής συναντάται πολύ σπάνια στην πράξη.

- Στο τέλος της χρήσεως τα υπόλοιπα των υπολογαριασμών του 90 συμφωνούν με τα υπόλοιπα των αντίστοιχων λογαριασμών της γενικής λογιστικής.

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

Σε περίπτωση που δε χρησιμοποιήθηκαν υπολογαριασμοί του 90 για την ένταξη στην αναλυτική λογιστική διαφόρων αποσβέσεων, καθώς και των υπολογιστικών εξόδων, 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.

- Οι υπολογαριασμοί του 90 κλείνουν με το άρθρο κλεισίματος των λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής.

Ο λογαριασμός αυτός όπως και οι άλλοι που έχουν υπόλοιπο κλείνουν με χρεωπίστωση μεταξύ τους μεταξύ τους, αντίθετα από το υπόλοιπό τους.

Παράδειγμα:

Στην ιδιωτική κλινική 'Θεραπεία' στο τέλος της χρήσης τα οργανικά έξοδα κατ' είδος, τα οποία τηρούνται τεταρτοβάθμιους λογαριασμούς (στη γενική λογιστική) και κατά προορισμό, έχουν ως εξής κατά λειτουργία:

Έξοδα κατ' είδος	Λειτουργία παραγωγής	Διοικητική Λειτουργία	Λειτουργία Διάθεσης	Χρηματ/κά Έξοδα
Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	21.000	6.000	3.000	
Αμοιβές και έξοδα τρίτων		3.000	1.000	
Παροχές τρίτων	2.000	600	400	
Διάφορα έξοδα	3.000	1.000	1.000	
Τόκοι και συναφή έξοδα				500
Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωμ. στο λειτουργικό κόστος	9.000	400	100	
ΑΘΡΟΙΣΜΑ	35.000	11.000	5.500	500

Η Αναλυτική Λογιστική εκμετάλλευσης έχει ως εξής:

ΣΤΗΝ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31/12.....			
	Β.Σ.	Χ	Π
92 Κέντρα (θέσεις) κόστους		52000	
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής	35000		
92.01 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	11000		
92.03 Έξοδα λειτουργίας διάθεσης	5500		
92.04 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας			
90 Διάμεσοι - Αντικριζόμενοι Λογαριασμοί	500		
90.06 Οργανικά Έξοδα κατ' είδος λογισμένα			5200
Λογισμός εξόδων			
93 Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)			

92 Κέντρα (θέσεις) κόστους			
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής			
Επιβάρυνση κόστους με τα έξοδα παραγωγής			
98 Αναλυτικά Αποτελέσματα			
98.99 Αποτελέσματα χρήσης			17000
92 Κέντρα (θέσεις) κόστους			
92.01 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	11000		
92.03 Έξοδα λειτουργίας διάθεσης	5500		
92.04 Έξοδα χρηματοικ/κής λειτουργίας	500		
Μεταφορά εξόδων Μη Προσδιοριστικών των Μεικτών Αποτελεσμάτων			

Παράδειγμα λειτουργίας:

Ο Ισολογισμός εμποροβιομηχανικής επιχείρησης είχε σε ευρώ ως εξής:

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ: 12 μηχανήματα 5000, 14 έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός 1000, 20 εμπορεύματα 1500, 21 προϊόντα 2000, 24 πρώτες και βοηθητικές ύλες 3000, 30 πελάτες 800 και 38 χρηματικά διαθέσιμα 6200.

ΠΑΘΗΤΙΚΟ: 40 κεφάλαιο 18000 και 51 Γραμμάτια πληρωτέα 1500.

Στη συνέχεια κατά τη διάρκεια μιας περιόδου πραγματοποιήθηκαν τα ακόλουθα λογιστικά γεγονότα:

α. Πληρώθηκαν για αμοιβές προσωπικού 3000 Ευρώ, για ενοίκια 200 Ευρώ και για διάφορα άλλα έξοδα 100 Ευρώ. Τα έξοδα αυτά βαρύνουν την παραγωγή κατά 50% τη διοίκηση κατά 20% και τη διάθεση κατά 30%.

β. Αγοράστηκαν εμπορεύματα αντί 2000 ευρώ καθώς πρώτες και βοηθητικές ύλες αντί 40000 Ευρώ με πίστωση.

γ. Πληρώθηκαν εμπορεύματα αντί 3000 Ευρώ και προϊόντα αντί 50000 Ευρώ κατά το μισό με μετρητά και το υπόλοιπο με πίστωση.

δ. Πληρώθηκαν σε προμηθευτές 5000 Ευρώ.

ε. Επιβαρύνθηκαν πελάτες με τόκους 50 Ευρώ.

στ. Οι προμηθευτές επιβάρυναν την επιχείρηση με τόκους 100 Ευρώ.

ζ. Πληρώθηκε πρόστιμο 20 Ευρώ.

Για καλύτερη κατανόηση θα τηρηθεί η γενική καθώς και η αναλυτική λογιστική εκμετάλλευση, παράλληλα.

Για την ολοκληρωμένη παρουσίαση της εφαρμογής χρησιμοποιούνται και αναλυτικοί λογαριασμοί. Η λειτουργία αυτών των αναλυτικών λογαριασμών είναι απλή με τη χρήση του σχεδίου λογαριασμών όπως αυτοί παρατέθηκαν στα πρώτα δύο κεφάλαια της παρούσης διπλωματικής.

Το φύλλο μερισμού των οργανικών εξόδων κατά λειτουργία έχει ως εξής:

α/α	Κωδικοί Αριθμοί	Οργανικά Έξοδα	Ποσό	Λειτουργίες		
				Παραγωγής	Διοίκησης	Διάθεσης
1	60	Αμοιβές & έξοδα	3000	1500	600	900
2	62	Παροχές 3 ^{ωv}	200	100	40	60
3	64	Διάφορα έξοδα	100	50	20	30
X	χ	Αθροίσματα	3300	1650	660	990

Στην κατεύθυνση επίλυσης της άσκησης δίνονται πρώτα οι εγγραφές της Γενικής Λογιστικής και ακολουθούν αυτές της Αναλυτικής.

ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΣΤΗ ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ	Β.Σ	Χ	Π
12 Μηχανήματα		5000	
14 Έπιπλα & Λοιπός εξοπ.		1000	
20 Εμπορεύματα		1500	
21 Προϊόντα		2000	
24 Πρώτες & βοηθ. Ύλες		3000	
38 Χρηματικά Διαθέσιμα		800	
	89 Ισολογισμός		
	89.00 Ισολογ. Ανοιγμ.	19500	

Άνοιγμα βιβλίων	
89 Ισολογισμός	
89.00 Ισολογ.Άνοιγμ.	19500
40 Κεφάλαιο	18000
51 Γραμ. Πληρωτ.	1500
Άνοιγμα βιβλίων	
60 Αμοιβές & έξοδα προσωπικού	3000
62 Παροχές τρίτων	200
64 Διάφορα έξοδα	100
38 Χρηματικά Διαθέσιμα	
38.00 Ταμείο	3300
Πληρωμή εξόδων	
20 Εμπορεύματα	
20.01 Αγορές χρ. εμπορευμ.	2000
24 Πρώτες & βοηθ. Ύλες	
24.01 Αγορές χρήσης	40000
50 Προμηθευτές	
50.00 Προμηθ. Εσωτερικού	42000
Αγορές Εμπορευμ. Α' και Β' Υλών	
38 Χρηματικά Διαθέσιμα	
38.00 Ταμείο	26500
30 Πελάτες	
30.00 Πελάτες Εσωτερικού	26500

70 Πωλ. Εμπορευμ.	
70.00 Πωλ. Εσωτερικού	3000
71 Πωλ. Προϊόντων	
71.00 Πωλ. Εσωτερικού	50000
Πωλήσεις εμπορευμάτων και προϊόντων	
50 Προμηθευτές	
50.00 Προμηθευτές εσωτερικού	5000
38 Χρηματικά Διαθέσιμα	
38.00 Ταμείο	5000
Έναντι λογαριασμού	
30 Πελάτες	
30.00 Πελάτες Εσωτερικού	50
76 Εσωτ. Κεφάλαιο	
76 Λοιποί Πιστ.Τόκοι	50
Καταλογισμός Τόκων	
65 Τόκοι & συναφή έξοδα	
65.06 Τόκοι και έξοδα Λοιπών βραχ. Υποχρ.	100
50 Προμηθευτές	
50.00 Προμηθ. Εσωτερικού	100
Καταλογισμός τόκων	
81 Έκτακτα και Ανόργανα Αποτελέσματα	
81.00 Έκτακτα και Ανόργανα έξοδα	20

38 Χρηματικά Διαθέσιμα	
38.00 Ταμείο	20
Πληρωμή Προστίμου	

ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΣΤΗΝ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ

94 Αποθέματα	6500
94.20 Εμπορεύματα	1500
94.21 Προϊόντα	2000
94.24 Πρώτες & βοηθ. Ύλες	3000
90 Διάμεσοι – Αντικρ. Λογαρ.	6500
90.01 Αρχ. Αποθ. Λογισμένα	
90.01.20 Εμπορ. Λογισμένα	1500
90.01.21 Προϊόντα Λογισμένα	2000
90.01.24 Πρώτες & βοηθ. Ύλες	3000

Λογισμός Αρχικών Αποθεμάτων

.....
 Δε γίνεται εγγραφή γιατί δεν υπάρχει λογαριασμός των ομάδων 2,6,7&8 (81-85)

.....α.....

92 Κέντρα (θέσεις) κόστους	3300
92.00 Έξοδα λειτουρ. Παραγ	1650
92.01 Έξοδα λειτουρ. Διοίκησης	660
92.03 Έξοδα λειτουργ.Διάθεσης	990
90 Διάμεσοι –Αντικρυζ. Λογαρ.	3300
90.06 Οργανικά έξοδα Κατ' είδος λογ.	

Λογισμός εξόδων όπως το Φύλλο Μερισμού

.....β.....		
94 Αποθέματα		42000
94.20 Εμπορεύματα	2000	
94.24 Πρώτες & βοηθ. Ύλες		40000
90 Διάμεσοι – Αντικριζόμενοι		42000
90.02 Αγορές Λογισμένες		
90.02.20 Εμπορ. Λογισμένες	2000	
90.02.24 Πρ. & βοηθ. Ύλες Λογισμ.	40000	

Λογισμός Αγορών

.....γ.....		
90 Διάμεσοι – Αντικριζόμενοι Λογαριασμοί		53000
90.07 Οργανικά Έσοδα κατ' είδος Λογισμένα		
90.07.70 Πωλήσεις εμπ/των Λογισμένες	3000	
90.07.71 Πωλήσεις προϊόντων Λογισμένες	50000	
96 Έσοδα Μεικτά – Αναλυτικά Αποτ/τα		53000
96.70 Πωλήσεις εμπορευμάτων	3000	
96.71 Πωλήσεις προϊόντων	50000	

Λογισμός πωλήσεων

.....δ.....		
Δε γίνεται εγγραφή		
.....ε.....		
90 Διάμεσοι – Αντικριζόμενοι Λογαριασμοί		50
90.07 Οργανικά Έσοδα κατ' είδος Λογισμένα		
90.07.76 Έσοδα κεφαλαίων Λογισμένα		
96 Έσοδα Μεικτά – Αναλυτικά Αποτελέσματα		50
96.76 Έσοδα Κεφαλαίων		

Λογισμός Πιστωτικών Τόκων

.....σΤ.....

92 Κέντρα (θέσεις) κόστους	100
92.04 Έξοδα χρηματοοικονομικής Λειτουργίας	
90 Διάμεσοι – Αντικριζόμενοι Λογαριασμοί	100
90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος Λογισμένα	

Λογισμός Χρεωπιστωτικών Τόκων

.....ζ.....

98 Αναλυτικά Αποτελέσματα	20
98.99 Αποτελέσματα Χρήσης	
90 Διάμεσοι – Αντικριζόμενοι Λογαριασμοί	20
90.08 Αποτελέσματα Λογισμένα	

Λογαριασμός Έκτακτων Εξόδων

.....

6.3.1 Περιεχόμενο και σκοποί του λογαριασμού 91

Η ανάλυση αυτού του λογαριασμού σε δευτεροβάθμιους έχει ως εξής:

91.00 Ανακατάταξη των Εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά

91.01 Οργανικά Έξοδα κατ' είδος προ ομαδοποιημένα

91.02 Αγορές Αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά)

91.05 Οργανικά έξοδα κατ' είδος προ μερισμό

91.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)

91.07 Οργανικά Έσοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)

91.08 Αποτελέσματα ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)

91.09 Οργανικά Έσοδα κατ' είδος προ ομαδοποιημένα

Ο λογαριασμός 91 λειτουργεί σαν διάμεσος και παρεμβάλλεται μεταξύ του λογαριασμού 90 και των λοιπών λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής.

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

Η ανάπτυξη και το περιεχόμενο των υπολογαριασμών του 91 γίνεται σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε επιχειρήσεως, που προκύπτουν από την κοστολογική της οργάνωση.

Ο λογαριασμός εξυπηρετεί τους ακόλουθους ειδικότερους σκοπούς:

- i. Τη διευκόλυνση της μεταφοράς στην αναλυτική λογιστική των έμμεσων εξόδων. Δηλαδή, όταν κονδύλια εξόδων που μεταφέρονται στην αναλυτική λογιστική δεν έχουν άμεση σχέση με ορισμένο κέντρο ή φορέα κόστους και για τον λόγο αυτόν δεν είναι δυνατός ο μερισμός τους στα κέντρα ή τους φορείς κόστους τη στιγμή της καταχωρήσεως στη γενική λογιστική και της μεταφοράς στην αναλυτική λογιστική.
- ii. Τη χρονική τακτοποίηση των αποθεμάτων (αγορών και πωλήσεων) και τη χρονική κατανομή των εξόδων – εσόδων και αποτελεσμάτων μέσα σε πλαίσια της αναλυτικής λογιστικής, προκειμένου η επιχείρηση να προσδιορίζει βραχύχρονα αποτελέσματα.
- iii. Την κατάταξη των εξόδων κατά τρόπο διάφορο από εκείνο της γενικής λογιστικής και από εκείνο της κατατάξεως τους μέσα στους λογαριασμούς του λειτουργικού κόστους και του κόστους των ενδιάμεσων και τελικών φορέων.

6.3.2 Περιεχόμενο και σκοπός του λογαριασμού 92

Στους υπολογαριασμούς του 92 προσδιορίζεται και παρακολουθείται το λειτουργικό κόστος της επιχειρήσεως. Στους λογαριασμούς αυτούς καταχωρούνται τα κάθε κατηγορίας και είδους έξοδα κατά προορισμό και για το λόγο αυτόν λέγονται και 'λογαριασμοί εξόδων κατά προορισμό'.

Πρόκειται περί σημαντικού λογαριασμού της αναλυτικής λογιστικής, τον οποίο υποχρεούνται να τηρούν όλες οι επιχειρήσεις ανεξάρτητα από τον κλάδο στον οποίο ανήκουν (βιομηχανικές, εμπορικές, μεταλλευτικές, τεχνικές, παροχής υπηρεσιών, κλπ) που εφαρμόζουν την αναλυτική λογιστική.

Στους υπολογαριασμούς του παρόντος λογαριασμού συγκεντρώνεται και διαμορφώνεται το κόστος των βασικών λειτουργιών της επιχειρήσεως. Γι' αυτό ο λογαριασμός υποδιαιρείται στους εξής πέντε 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

92.04 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας

Οι λογαριασμοί αυτοί τηρούνται υποχρεωτικά μόνο εφ' όσον στην επιχείρηση υπάρχει και δραστηριοποιείται η αντίστοιχη λειτουργία. Έτσι π.χ. μία εμπορική επιχείρηση στην οποία δεν υπάρχει λειτουργία παραγωγής δεν υποχρεούται να τηρεί το λογαριασμό 92.00 'έξοδα λειτουργίας παραγωγής'.

6.3.3 Περιεχόμενο και σκοπός του λογαριασμού 93

Στον προκείμενο λογαριασμό συγκεντρώνεται το ολικό κόστος παραγωγής και προσδιορίζεται και το κόστος κατ' είδος παραγόμενου προϊόντος και ειδικότερα:

- Στον παρόντα λογαριασμό συγκεντρώνεται το ολικό κόστος παραγωγής των ενδιάμεσων και τελικών φορέων κόστους, οι οποίοι είναι:
 - Ø Τα προϊόντα (έτοιμα και ημιτελή)
 - Ø Τα υποπροϊόντα – υπολείμματα
 - Ø Οι υπηρεσίες
 - Ø Τα ιδιοπαραγόμενα πάγια στοιχεία και τα ανταλλακτικά τους
 - Ø Τα ιδιοπαραγόμενα άυλα πάγια στοιχεία
 - Ø Η παραγωγή σε εξέλιξη

Το ολικό κόστος παραγωγής της βραχύχρονης περιόδου ή της χρήσεως πρέπει να αναλύεται:

- Στο κόστος των αναλώσιμων υλικών και
- Στα κατ' είδος έξοδα της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής.

Παρατίθεται ενδεικτική ανάπτυξη του λογαριασμού 93, σύμφωνα με τα παραπάνω:

93.00 Κόστος παραγωγής εργοστασίου Α' ή Κόστος Παραγωγής Προϊόντος Α'

93.01 Κόστος παραγωγής εργοστασίου Β' ή Κόστος Παραγωγής Προϊόντος Β'

93.02 Κόστος παραγωγής εργοστασίου Γ' ή Κόστος Παραγωγής Προϊόντος Γ'

93.96 Κόστος ιδιοπαραγωγής δικαιωμάτων βιομηχανικής ιδιοκτησίας

93.97 Κόστος παρεπόμενων δραστηριοτήτων

93.98 Κόστος ιδιοπαραγωγής πάγιων

93.99 Καταλογισμένο κόστος παραγωγής (λογαριασμός αντίθετος)

6.3.4 Περιεχόμενο και σκοπός του λογαριασμού 94

Στους υπολογαριασμούς του προκείμενου λογαριασμού παρακολουθούνται τα κάθε είδους, μορφής και κατηγορίας αποθέματα, είτε αυτά αγοράζονται από την επιχείρηση (εμπορεύματα, πρώτες ύλες κλπ), είτε παράγονται από την ίδια (έτοιμα και ημιτελή προϊόντα, υποπροϊόντα κλπ).

Ο λογαριασμός 94 αναπτύσσεται σε υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς, στους οποίους παρακολουθούνται οι κατηγορίες των αποθεμάτων της ομάδας 2 της γενικής λογιστικής ως εξής:

<u>Τίτλοι λογαριασμών</u>	<u>Κωδικοί αριθμοί</u>	
	<u>Γ.λ.</u>	<u>Α.λ.</u>
• Εμπορεύματα	20	94.20
• Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή	21	94.21
• Υποπροϊόντα και υπολείμματα	22	94.22
• Παραγωγή σε εξέλιξη	23	94.23
• Πρώτες και βοηθητικές ύλες- Υλικά συσκ	24	94.24
• Αναλώσιμα παγίων στοιχείων	26	94.26
• Είδη συσκευασίας	28	94.28

Ενώ στη γενική λογιστική οι παραπάνω πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί αναπτύσσονται κατά τρόπο που να εξυπηρετούν τις ανάγκες της επιχειρήσεως, η αναλυτική λογιστική αναλύει παραπέρα τις γενικές κατηγορίες αποθεμάτων κατά τρόπο που να εξυπηρετούνται οι ανάγκες:

- Της κοστολόγησής
- Του προσδιορισμού βραχύχρονων αποτελεσμάτων

- Της αναλύσεως των αποτελεσμάτων κατά κλάδους ή κέντρα δραστηριότητας ή φορείς ευθύνης και
- Του διαχειριστικού ελέγχου των αποθεμάτων

Χρεώνεται:

- Με τα αρχικά αποθέματα καθώς και με τις αγορές κατά τη διάρκεια της χρήσης, με πίστωση του λογαριασμού 90.
- Με το κόστος παραγωγής των έτοιμων και ημιτελών προϊόντων καθώς και των υποπροϊόντων και των υπολειμμάτων κατά την παραλαβή τους με πίστωση, του λογαριασμού 93.
- Με το κόστος παραγωγής των υλικών που βρίσκονται στο στάδιο της κατεργασίας (δ/θμιοι 94.23 'Παραγωγή σε εξέλιξη') όπως αυτό προκύπτει από την τελική απογραφή (τελικό απόθεμα ημικατεργασμένων), με πίστωση του λογαριασμού 93.

Πιστώνεται:

- Με τα αρχικά αποθέματα ημικατεργασμένων (δ/θμιοι 94.23) και με το κόστος των υλικών που μπαίνουν στην παραγωγική διαδικασία (δ/θμιοι 94.24) με χρέωση του λογαριασμού 93.
- Με το κόστος παραγωγής ή αγοράς των πωλημένων (δ/θμιοι 94.20, 94.21, 94.22), με χρέωση του λογαριασμού 96 'Εσοδα Μεικτά –Αναλυτικά Αποτελέσματα' (δ/θμιοι 96.20 'Κόστος Παραγωγής ή αγοράς πωλημένων')
- Με την αξία των μενόντων υλικών στο τέλος της χρήσης, όπως η απογραφή, κατά το κλείσιμο των λογαριασμών που απομένουν με υπόλοιπο.

6.3.5 Περιεχόμενο και σκοπός του λογαριασμού 95

Η ανάλυση του λογαριασμού αυτού σε δευτεροβάθμιους έχει ως εξής:

95.00 Αποκλίσεις Πρώτων Υλών-Υλικών

95.01 Αποκλίσεις Άμεσης Εργασίας

95.02 Αποκλίσεις Γενικών Βιομηχανικών εξόδων

95.03 Αποκλίσεις εξόδων Διοικητικής Λειτουργίας

95.04 Αποκλίσεις εξόδων Λειτουργίας ερευνών – Ανάπτυξης

95.05 Αποκλίσεις εξόδων Λειτουργίας Διάθεσης

Στο λογαριασμό 95 'Αποκλίσεις από το Πρότυπο Κόστος' εικονίζονται και παρακολουθούνται οι αποκλίσεις του πραγματικού κόστους από το πρότυπο, όταν εφαρμόζεται σύστημα πρότυπης κοστολόγησης.

Οι αποκλίσεις αυτές προσδιορίζονται με βάση την ισότητα:

Πρότυπο Κόστος _ Πραγματικό Κόστος = _+ Αποκλίσεις

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

Για να εξασφαλίζεται η παρακολούθηση των αποκλίσεων κατά κέντρο κόστους, κατά φορέα κόστους ή κατά υπεύθυνο, προσαρμόζεται κατάλληλα η λογιστική παρακολούθηση των στοιχείων του ολικού πραγματικού κόστους κατά λειτουργία, τμήμα ή λειτουργική μονάδα, έτσι ώστε από τη σύγκρισή του με το πρότυπο κόστος να προσδιορίζονται οι αποκλίσεις αυτές.

Οι λογαριασμοί συγκεντρώσεως του κόστους (92 ή 93) χρεώνονται με το πραγματικό ύψος των κατ' είδος ή ομαδοποιημένων στοιχείων κόστους, εκτός, ίσως, από το κόστος των πρώτων υλών για τις οποίες η απόκλιση τιμής είναι δυνατό να προσδιορίζεται, είτε για εκείνες που αγοράζονται, είτε για εκείνες που αναλώνονται. Οι λογαριασμοί αυτοί πιστώνονται με το πρότυπο κόστος π.χ. των έτοιμων και ημιτελών προϊόντων που παράγονται, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 94. Το υπόλοιπο που δημιουργείται στους λογαριασμούς συγκεντρώσεως του κόστους αντιπροσωπεύει τις ολικές αποκλίσεις κόστους παραγωγής.

Η ανάπτυξη του λογαριασμού 95 γίνεται έτσι ώστε να βρίσκεται σε αρμονία με τη διάρθρωση των λογαριασμών των κέντρων (92) και του κόστους παραγωγής (93).

6.3.6 Περιεχόμενο και ανάπτυξη του λογαριασμού 96

Η ανάλυση του λογαριασμού αυτού σε δευτεροβάθμιους έχει ως εξής:

96.70 Πώληση εμπορευμάτων

96.71 Πώληση Προϊόντων Έτοιμων και Ημιτελών

96.72 Πώληση Λοιπών Αποθεμάτων και Αχρήστου Υλικού

96.73 Πώληση Υπηρεσιών (Έσοδα από Παροχή Υπηρεσιών)

96.74 Επιχορηγήσεις και Διάφορα Έσοδα Πωλήσεων

96.75 Έσοδα Παρεπόμενων Ασχολιών

96.76 Έσοδα Κεφαλαίων

96.78 Ιδιοπαραγωγή παγίων και χρησιμοποιημένες Προβλέψεις Εκμετάλλευσης (τεκμαρτά έσοδα)

96.20 Κόστος Παραγωγής ή Αγοράς Πωλημένων

96.21 Άμεσα Έξοδα Πωλήσεων

96.22 Μεικτά – Αναλυτικά Αποτελέσματα εκμετάλλευσης

Ο λογαριασμός 96 αναπτύσσεται ελεύθερα από την επιχείρηση σύμφωνα με τις ανάγκες της. Η ανάπτυξη των λογαριασμών που υποδεικνύει το Σχέδιο Λογαριασμών είναι καθαρώς ενδεικτική.

Τρεις είναι οι βασικοί λογαριασμοί που προβλέπονται από το Ε.Γ.Λ.Σ.:

- Ο 96.20, στον οποίο καταχωρείται το κόστος των πωλημένων,
- Ο 96.21, στον οποίο καταχωρούνται τα άμεσα έξοδα πωλήσεων και κυρίως
- Ο 96.22 στην πίστωση του οποίου καταχωρούνται τα έσοδα της ομάδας 7 και στη χρέωσή του μεταφέρονται οι προηγούμενοι λογαριασμοί 96.20 και 96.21

και, συνεπώς, το υπόλοιπό του εμφανίζει το μικτό αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως.

Στην επιχείρηση, όπως εκθέτουμε αμέσως παρακάτω, αφήνεται πλήρης ελευθερία να προσδιορίζει τα αναλυτικά αποτελέσματά της σύμφωνα με τις ανάγκες και επιθυμίες της, με την υποχρέωση τα κατ' είδος μικτά αναλυτικά αποτελέσματα να προκύπτουν από τις μερίδες αποθήκης. Η απλούστερη ανάλυση των μικτών αποτελεσμάτων είναι αυτή που προβλέπει το Σχέδιο για τα οργανικά έσοδα, δηλαδή:

- Από πωλήσεις εμπορευμάτων
- Από πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών
- Από πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού και
- Από πωλήσεις υπηρεσιών

Η επιχείρηση όμως είναι δυνατό να επιθυμεί τον προσδιορισμό κλαδικών αποτελεσμάτων (π.χ. αποτελεσμάτων των κλάδων λιπασμάτων, γεωργικών φαρμάκων, οξέων) ή αποτελεσμάτων κατά γεωγραφική περιοχή (π.χ. αποτελεσμάτων από πωλήσεις Αττικής, Μακεδονίας, Πελοποννήσου), κατηγορία προϊόντων (αποτελεσμάτων από πωλήσεις υφασμάτων βαμβακερών, μάλλινων) ή κατ' άλλη διάκριση.

Για να γίνει προσδιορισμός των αποτελεσμάτων κατά κλάδο, γεωγραφική περιοχή, κατηγορία προϊόντων και γενικότερα κατά τις διακρίσεις που επιθυμεί η επιχείρηση, θα πρέπει πρωτίστως να γίνει ομαδοποίηση των εσόδων από πωλήσεις σύμφωνα με τις επιθυμητές διακρίσεις των αναλυτικών αποτελεσμάτων.

Σχετικά με την αναλυτική παρακολούθηση των αποθεμάτων και από όσα αναπτύσσονται στην παρούσα παράγραφο σχετικά με τα μικτά αναλυτικά αποτελέσματα, καταφαίνεται ότι οι μερίδες αποθήκης διαδραματίζουν σημαντικότερο ρόλο στην εξεύρεση του κόστους κατ' είδος, στην αναλυτική παρακολούθηση των αποθεμάτων και στην εξεύρεση των αναλυτικών αποτελεσμάτων.

6.3.7 Περιεχόμενο και σκοπός του λογαριασμού 97 'Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού'

Στους υπολογαριασμούς του 97 παρακολουθούνται οι διαφορές ενσωματώσεως και οι διαφορές καταλογισμού.

- Διαφορές ενσωματώσεως είναι εκείνες που προκύπτουν κατά το λογισμό των κατ' είδος στοιχείων κόστους και των εσόδων στους λογαριασμούς του λειτουργικού κόστους και των οργανικών εσόδων της αναλυτικής λογιστικής.
- Διαφορές καταλογισμού είναι εκείνες που προκύπτουν κατά τον καταλογισμό του λειτουργικού κόστους στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς κόστους.

Δηλαδή, στον παρόντα λογαριασμό παρακολουθούνται οι ακόλουθες διαφορές:

- i. Οι διαφορές που προκύπτουν μεταξύ των εξόδων που καταχωρήθηκαν στην ομάδα 6 και εκείνων που η αναλυτική λογιστική ενσωμάτωσε στο κόστος παραγωγής και στους λογαριασμούς των εξόδων πωλήσεως σε οποιοδήποτε στάδιο υπολογισμού, δηλαδή, ή κατά την εισδοχή (μεταφορά) των δεδομένων της γενικής λογιστικής στην αναλυτική λογιστική ή σε οποιοδήποτε άλλο

στάδιο της εργασίας μέχρι να προσδιοριστούν τα αναλυτικά αποτελέσματα (διαφορές ενσωματώσεως).

- ii. Οι διαφορές που προκύπτουν μεταξύ εσόδων που καταχωρήθηκαν στους λογαριασμούς της ομάδας 7 της γενικής λογιστικής και εκείνων που η αναλυτική λογιστική ενσωμάτωσε στα αποτελέσματα (διαφορές ενσωματώσεως) και
- iii. Οι διαφορές που προκύπτουν κατά τον καταλογισμό του λειτουργικού κόστους στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς (διαφορές καταλογισμού).

Επισημαίνεται ότι δεν καταχωρούνται στον παρόντα λογαριασμό οι διαφορές που προκύπτουν λόγω χρησιμοποίησης του πρότυπου κόστους, οι οποίες, όπως είπαμε, καταχωρούνται στον λογαριασμό 95.

Ο λογαριασμός αυτός χρησιμοποιείται για την ένταξη στην αναλυτική λογιστική των υπολογιστικών εξόδων και των διαφορών αποσβέσεων σε περίπτωση που για την ένταξή τους δεν χρησιμοποιείται ο λογαριασμός 90.09 'υπολογιστικά έξοδα λογισμένα'.

6.3.8 Περιεχόμενο και σκοπός του λογαριασμού 98 'Αναλυτικά Αποτελέσματα'

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 επιχειρήσεως.

Η έκταση και ο τρόπος αναλύσεως του λογαριασμού 98 εξαρτώνται από τις ιδιαίτερες ανάγκες κάθε επιχειρήσεως. Στους υπολογαριασμούς του 98 είναι δυνατό να αναπτύσσονται, κατά διάφορους τρόπους και πριν από την μεταφορά τους στο λογαριασμό 98.99, τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως, όταν οι απαραίτητες αναλύσεις δε γίνονται στο λογαριασμό 96, οι αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος, οι διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού, τα ανόργανα έξοδα και έσοδα και άλλες κατηγορίες κονδυλίων.

Στο Σχέδιο Λογαριασμών προβλέπεται μόνο ο δευτεροβάθμιος λογαριασμός 98.99 'αποτελέσματα χρήσεως', ο οποίος αναπτύσσεται σε τριτοβάθμιους και τεταρτοβάθμιους. Σε περίπτωση που η επιχείρηση προσδιορίζεται βραχύχρονα αποτελέσματα, να αναπτύσσεται σε τριτοβάθμιους κατά μήνα υπολογαριασμούς, οπότε οι προβλεπόμενοι στο Σχέδιο Λογαριασμών τριτοβάθμιοι κλπ. Λογαριασμοί υποβιβάζονται κατά μία βαθμίδα μετατρέπόμενοι σε τεταρτοβάθμιους κλπ.

Ο λογαριασμός 98 και ο μοναδικός δευτεροβάθμιος του 98.99 είναι λογαριασμοί συγκεντρώσεως (συνθέσεως) των αποτελεσμάτων της περιόδου. Συγκεκριμένα στο λογαριασμό 98.99 μεταφέρονται:

- i. Τα μικτά οργανικά αποτελέσματα, από τους υπολογαριασμούς μικτών αποτελεσμάτων του 96.22.
- ii. Τα έξοδα που βαρύνουν το κόστος των λειτουργιών διοικητικής, ερευνών – αναπτύξεως, διαθέσεως και χρηματοοικονομικής, από τους οικείους υπολογαριασμούς του 92.
- iii. Τα τυχόν υπολογιστικά έξοδα και οι τυχόν διαφορές αποσβέσεων που βαρύνουν το κόστος των παραπάνω λειτουργιών, από τους οικείους υπολογαριασμούς του 92.
- iv. Οι αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος, όταν εφαρμόζεται σύστημα πρότυπης κοστολόγησεως, από τους οικείους υπολογαριασμούς του 95.

- v. Οι διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού, από τους οικείους υπολογαριασμούς του 97.
- vi. Τα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα των λογαριασμών 81 – 85 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).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

7.1 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Είναι γνωστή η σημασία και η σπουδαιότητα που έχουν τα οικονομικά στοιχεία των επιχειρήσεων που δημοσιεύονται, επειδή παρέχουν πολύτιμες πληροφορίες σε πολλές κατευθύνσεις. Πρώτα στο κράτος για την επιβολή δίκαιης φορολογίας και την άσκηση των ενδεδειγμένων πολιτικών στο δημοσιονομικό και τον τομέα της οικονομικής ανάπτυξης. Δεύτερο σε όσους χρηματοδοτούν τις επιχειρήσεις, που σημαίνει κυρίως τις Τράπεζες και τους επενδυτές. Αν λοιπόν δεν υπάρχουν αρχές γενικής αποδοχής για τον προσδιορισμό των οικονομικών μεγεθών των επιχειρήσεων, δεν υπάρχει η αναγκαία βεβαιότητα για την αξιοπιστία όσων από τα μεγέθη αυτά δημοσιεύονται, οπότε οι κίνδυνοι και πάντως οι αρνητικές συνέπειες είναι φανεροί.

Η λογιστική αποτελεί ήδη ένα σύστημα προτύπων, αφού έχουμε ορίσει και το περιεχόμενο των λογαριασμών και τους κανόνες της λογιστικής λειτουργίας.

Αυτού του είδους τα λογιστικά 'πρότυπα' όμως, δεν προσδιορίζουν αυστηρά το ουσιαστικό περιεχόμενο των λογιστικών όρων και διαδικασιών και συνεπώς τα όρια αυτών των όρων και διαδικασιών είναι ασαφή και πάντως ελαστικά, παρέχοντας έδαφος στην αυθαιρεσία και συχνά στην δολιότητα. Γι' αυτό προκύπτει η ανάγκη να προσδιοριστούν με ακρίβεια τα πρότυπα αυτά, προκειμένου να αποκλειστούν αυτοί οι κίνδυνοι.

7.1.1 Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που υπάρχουν και ισχύουν

Μέχρι σήμερα έχουν δημοσιευθεί σαράντα ένα (41) λογιστικά πρότυπα, από τα οποία έχουν καταργηθεί επτά (7), με αριθμό 3, 4, 5, 6, 9, 13 και 25. Συνεπώς, σήμερα βρίσκονται σε ισχύ τριάντα τέσσερα (34) διεθνή λογιστικά πρότυπα, τα παρακάτω:

- 1 «Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων»
- 2 «Αποθέματα»
- 7 «Καταστάσεις ταμειακών ροών»
- 8 «Καθαρό κέρδος ή ζημιά χρήσεως. Βασικά λάθη και μεταβολές στις Λογιστικές μεθόδους»
- 10 «Ενδεχόμενα και γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του
- 11 «Συμβάσεις κατασκευής έργων»
- 12 «Φόροι Εισοδήματος»
- 14 «Οικονομικές Πληροφορίες κατά Τομέα»
- 15 «Πληροφορίες που φανερώνουν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των Τιμών»
- 16 «Ενσώματες ακινητοποιήσεις»
- 17 «Μισθώσεις»
- 18 «Έσοδα»
- 19 «Παροχές σε εργαζόμενους»

20	«Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της Κρατικής υποστήριξης»
21	«Οι επιδράσεις, των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος»
22	«Ενοποιήσεις επιχειρήσεων»
23	«Κόστος δανεισμού»
24	«Γνωστοποίηση Συνδεόμενων Μερών»
26	«Λογιστική Απεικόνιση και Παρουσίαση των Προγραμμάτων Παροχών Αποχώρησης»
27	«Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και λογιστική επενδύσεων σε θυγατρικές»
28	«Λογιστική επενδύσεων σε Συγγενείς Επιχειρήσεις»
29	«Οι οικονομικές Καταστάσεις σε Υπερπληθωριστικές οικονομίες»
30	«Γνωστοποιήσεις με τις οικονομικές καταστάσεις των Τραπεζών και Των όμοιων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων»
31	«Χρηματοοικονομική παρουσίαση δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες»
32	«Χρηματοπιστωτικά μέσα, γνωστοποίηση και παρουσίαση»
33	«Κέρδη κατά μετοχή»
34	«Ενδιάμεση Οικονομική Έκθεση»
35	«Διακοπτόμενες Εκμεταλλεύσεις»
36	«Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων»
37	«Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις»
38	«Άυλα περιουσιακά στοιχεία»
39	«Χρηματοπιστωτικά μέσα: Καταχώρηση και Αποτίμηση»
40	«Επενδύσεις σε Ακίνητα»
41	«Γεωργία»

Κατατάχτηκαν έτσι τα πρότυπα και ομαδοποιήθηκαν, στις παρακάτω ομάδες:

- Πρότυπα που αναφέρονται και καθορίζουν τα στοιχεία της περιουσίας
- Πρότυπα που αναφέρονται και καθορίζουν τα στοιχεία της κυκλοφορίας, σαν συνιστώσες του οικονομικού αποτελέσματος
- Πρότυπα που αφορούν και καθορίζουν κατευθείαν το οικονομικό αποτέλεσμα
- Πρότυπα που αφορούν και καθορίζουν τα στοιχεία που δημοσιεύονται, που σημαίνει πρακτικά, τις ανάλογες οικονομικές καταστάσεις που τα κοινοποιούν.

7.2 Εφαρμογή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Όπως είναι γνωστό στο 263 φύλλο της εφημερίδας της Κυβερνήσεως (τεύχος Α΄) με ημερομηνία 23/12/2004 δημοσιεύθηκε ο νόμος 3301/04 ' Συμφωνίες παροχής χρηματοοικονομικής ασφάλειας εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και άλλες διατάξεις'.

- Με την παρούσα εγκύκλιο, κοινοποιούνται:
Οι διατάξεις του άρθρου 12 και παρέχονται οδηγίες και λεπτομερείς διευκρινίσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.
- Το 117/9-2-2005 έγγραφο της ΕΛΤΕ σχετικά με την λογιστική παρακολούθηση των δεδομένων για την σύνταξη των πινάκων της

περίπτωσης Γ' της παραγράφου 7 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ., όπως αυτή τέθηκε με την παράγραφο 1 του κοινοποιούμενου άρθρου. Ειδικότερα διευκρινίζονται κατά παράγραφο τα ακόλουθα:

Άρθρο 12

‘Τροποποιήσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/1992 ΦΕΚ 84Α) για την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων’.

Χρόνος έναρξης ισχύος 23-12-2004

- Τρόπος τήρησης των λογιστικών βιβλίων. Υποχρεώσεις επιτηδευματία που τηρεί τα βιβλία του σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π. Με την παράγραφο 1 αντικαθίστανται οι παράγραφοι 6 και 7 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ. και ορίζεται ο τρόπος τήρησης των λογιστικών βιβλίων του επιτηδευματία, που προαιρετικά ή υποχρεωτικά συντάσσει τις Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις του σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) καθώς και οι υποχρεώσεις του επιτηδευματία εκείνου που επιλέγει να τηρεί τα βιβλία του σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π.

i.i. Ειδικότερα:

Τρόπος τήρησης των λογιστικών βιβλίων

Με τις διατάξεις της νέας παραγράφου 6 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ. παρέχεται η δυνατότητα στον επιτηδευματία που εφαρμόζει τα Δ.Λ.Π. προαιρετικά ή υποχρεωτικά, να επιλέξει τον τρόπο τήρησης των λογιστικών του βιβλίων και να τηρήσει αυτά σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π. ή σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας.

Έτσι όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας και την Αναλυτική Λογιστική το προκύπτον από αυτά αποτέλεσμα είναι το φορολογικό αποτέλεσμα. Όταν τα βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π. το προκύπτον αποτέλεσμα είναι με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π.

Σημειώνεται ότι, ανεξάρτητα από τις αρχές και τους κανόνες που ακολουθούνται στην τήρηση των λογιστικών βιβλίων (Δ.Λ.Π. ή φορολογικής νομοθεσίας) για τον τρόπο, τον χρόνο, την θεώρηση κ.λπ. των τηρουμένων λογιστικών βιβλίων εφαρμόζονται οι αντίστοιχες διατάξεις του Κ.Β.Σ. (άρθρα 7, 18, 19, 24 κλπ.)

7.3 Τήρηση βιβλίων επιτηδευματία σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Όταν ο επιτηδευματίας επιλέγει να τηρεί τα λογιστικά του βιβλία σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των ισχυουσών φορολογικών διατάξεων, για τον επιτηδευματία αυτό δεν προκύπτει από τις διατάξεις του ΚΒΣ καμία πρόσθετη υποχρέωση σε ότι αφορά την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. (τρόπος προσδιορισμού του αποτελέσματος σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π., σύνταξη οικονομικών καταστάσεων κλπ.). Όταν όμως τηρεί τα λογιστικά βιβλία σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π., τότε για τον επιτηδευματία αυτό ορίζονται

ορισμένες πρόσθετες υποχρεώσεις, όπως αναφέρονται και αναλύονται στην επόμενη παράγραφο 1.2 της παρούσης.

Υποχρεώσεις του επιτηδευματία που τηρεί τα βιβλία του σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. Με τις διατάξεις της νέας παραγράφου 7 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ. ο επιτηδευματίας που τηρεί τα λογιστικά του βιβλία σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π., προκειμένου να είναι εφικτός ο προσδιορισμός των φορολογικών μεγεθών και για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεών του, υποχρεούται:

i Να συντάσσει Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής – Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.) (Περίπτωση Α').

i.i Να τηρεί Φορολογικό Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων (Περίπτωση Β').

i.i.i Να συντάσσει Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, Πίνακα Σχηματισμού Φορολογικών αποθεματικών και Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Φορολογικών Αποθεματικών (Περίπτωση Γ').

Τήρηση Λογαριασμών (τάξεως) στα λογιστικά βιβλία που τηρούνται σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π.

Οι λογαριασμοί που απαιτούνται για την σύνταξη των πινάκων της περίπτωσης Γ' της παραγράφου 7 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ. παρακολουθούνται στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π. σε σύστημα λογαριασμών τάξεως ή σε οποιοδήποτε άλλο σύστημα που θα εξασφαλίζει τη μη ανάμιξή τους με τους λογαριασμούς ουσίας των Δ.Λ.Π.

Στην περίπτωση αυτή ο λογαριασμός φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης διαμορφώνεται από το υπόλοιπο (κέρδος ή ζημία) του λογαριασμού 86 «Αποτελέσματα Χρήσης Διεθνών Λογιστικών Προτύπων» και από τις χρεωστικές και πιστωτικές διαφορές που προκύπτουν από την εφαρμογή των αρχών και των κανόνων των Δ.Λ.Π. και της φορολογικής νομοθεσίας.

Όταν στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π. περιλαμβάνονται και οι ανωτέρω λογαριασμοί τάξεως, στο Οριστικό θεωρημένο Ισοζύγιο Γενικού – Αναλυτικών Καθολικών που συντάσσεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 § 1 του Κ.Β.Σ. περιλαμβάνονται και οι ανωτέρω τηρούμενοι λογαριασμοί τάξεως.

7.3.1 Τήρηση βιβλίων επιχείρησης σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

- Για τις επιχειρήσεις που τηρούν τα βιβλία τους σύμφωνα με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ είναι υποχρεωτική η τήρηση της Αναλυτικής Κατά τη γνώμη μας, οι επιχειρήσεις που τηρούν τα βιβλία τους σύμφωνα με τους κανόνες που προδιαγράφονται από τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ.

Δεν είναι υποχρεωμένες να τηρούν το αυτόνομο διπλογραφικό σύστημα της Αναλυτικής Λογιστικής (Ομάδα 9), που προδιαγράφεται από το ΕΓΛΣ (ΠΔ 1123/1980) και σύμφωνα με το οποίο το λειτουργικό κόστος προσδιορίζεται με λογιστικές εγγραφές.

- Είναι υποχρεωμένες να παρέχουν στα ελεγκτικά όργανα κάθε απαραίτητο λογιστικό ή εξωλογιστικό στοιχείο και υπολογισμό με το οποίο θα

αποδεικνύεται ο προσδιορισμός του λειτουργικού κόστους με βάση τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές που προδιαγράφονται στα ΔΛΠ 1 και ΔΛΠ 2 και τα οικονομικά μεγέθη που απεικονίζονται στα λογιστικά βιβλία (Γενική Λογιστική).

- Έχουν, προαιρετικά, τη δυνατότητα να τηρούν το αυτόνομο διπλογραφικό σύστημα της Αναλυτικής Λογιστικής (Ομάδα 9) που προδιαγράφεται από το ΕΓΛΣ (ΠΔ 1123/1980) και να προσδιορίζουν το λειτουργικό κόστος με λογιστικές εγγραφές με βάση τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές, που προδιαγράφονται στα ΔΛΠ 1 και ΔΛΠ 2 και τα οικονομικά μεγέθη που απεικονίζονται στα λογιστικά βιβλία (Γενική Λογιστική).
- Επισημαίνεται ότι οι προαναφερόμενες επιχειρήσεις που δεν θα τηρήσουν το αυτόνομο διπλογραφικό σύστημα της Αναλυτικής Λογιστικής του ΕΓΛΣ θα πρέπει να επαναξιολογήσουν τη συμμόρφωσή τους με τη φορολογική νομοθεσία και ιδιαίτερα με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 8 παρ. 12 του ΠΔ186/19923 (ΚΒΣ) για την τήρηση του βιβλίου Παραγωγής-Κοστολογίου.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΣΗ

- Η τήρηση του αυτόνομου διπλογραφικού συστήματος της Αναλυτικής Λογιστικής (Ομάδα 9) προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν.1882/1990.
- Στο άρθρο 139 του Ν.2190/1920 ορίζεται ότι οι εταιρείες που συντάσσουν είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά τις οικονομικές τους καταστάσεις με βάση τα υιοθετούμενα από την ΕΕ, ΔΛΠ/ΔΠΧΠ έχουν δικαίωμα να αποκλίνουν από τις διατάξεις του ΕΓΛΣ ή των αντιστοίχων κλαδικών στο βαθμό που η διοίκηση της εταιρείας κρίνει αιτιολογημένα ότι η απόκλιση είναι αναγκαία για την εύρυθμη εφαρμογή των ΔΛΠ.
- Στη διεθνή πρακτική δεν είναι νοητή η υπαγωγή των επιχειρήσεων που εφαρμόζουν τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ σε συγκεκριμένες λογιστικές ρυθμίσεις, πέραν των όσων προβλέπουν τα πρότυπα αυτά.
- Το Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης (Σ.Λ.Ο.Τ.) έγινε δέκτης σχετικών προβληματισμών επιχειρήσεων που επέλεξαν να τηρήσουν τα λογιστικά τους βιβλία με βάση τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ για τις τεχνικές δυσκολίες που αντιμετωπίζουν στο να προσαρμόσουν τη μηχανογραφική εφαρμογή της Αναλυτικής Λογιστικής στα οριζόμενα από τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ. Επίσης οι προαναφερόμενες επιχειρήσεις εξέφρασαν προς το ΣΛΟΤ τη δικαιολογημένη ανησυχία τους για την ερμηνεία του όρου ?αιτιολογημένη κρίση? που προβλέπεται από το άρθρο 139 του Ν.2190 /1920 για την απόκλιση από τα οριζόμενα από το ΕΓΛΣ και τα κλαδικά σχέδια.

Το Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης (Σ.Λ.Ο.Τ.) με βάση τα προαναφερόμενα οδηγήθηκε στη διατύπωση της γνώμης του για την ομοιόμορφη αντιμετώπιση του θέματος .

Υπογραμμίζεται, τέλος, ότι η παρούσα Ατομική Απάντηση του ΣΛΟΤ δεν έρχεται σε αντίθεση με την Γνωμοδότηση 050919/0032 (αριθμός πρωτοκόλλου 573ΑΠ), δεδομένου ότι η Γνωμοδότηση αυτή αναφέρεται στις επιχειρήσεις που έχουν επιλέξει

να τηρούν τα λογιστικά τους βιβλία με βάση τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας και συνεπώς ουδεμία αλλαγή επιβάλλεται στα συστήματά τους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΤΗΡΗΣΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ (ΟΜΑΔΑΣ 9)

8.1 Αποτελέσματα και χρησιμότητα αναλυτικής λογιστικής για την επιχείρηση

Οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν σύστημα Αναλυτικής Λογιστικής υποχρεούται να τηρούν όσα ορίζονται <περί του ορισμού του περιεχομένου του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου>, καθώς και όσα αναφέρονται και συνδέονται με τη λειτουργία του συστήματος της Αναλυτικής Λογιστικής.

Η Αναλυτική Λογιστική μπορεί να λειτουργεί με δύο τρόπους ή συστήματα:

- i. Με το σύστημα της πλήρους αυτονομίας της έναντι της Γενικής Λογιστικής, δηλαδή σε ξεχωριστό λογιστικό κύκλωμα από το κύκλωμα της Γενικής Λογιστικής. Για το σκοπό αυτό διατίθενται και λειτουργούν μεταξύ τους οι λογαριασμοί της ομάδας (9) σύμφωνα με όσα καθορίζονται.
- ii. Με το σύστημα της συλλειτουργίας Γενικής και Αναλυτικής Λογιστικής, σύμφωνα με την περίπτ.6 της παραγρ.1100 του ΠΔ 1123/1980, ήτοι της λειτουργίας τους στο αυτό λογιστικό κύκλωμα, με την προϋπόθεση ότι η Αναλυτική Λογιστική θα διατηρεί την αυτονομία της και δεν θα αλλοιώνονται οι βασικές αρχές, δηλαδή (α) η αρχή της κατ' είδος συγκέντρωσης των Αποθεμάτων, των εξόδων και των εσόδων και (β) η αρχή της καταρτίσεως του λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης με λογιστικές εγγραφές. Στο σύστημα της συλλειτουργίας, Γενικής και Αναλυτικής Λογιστικής, είναι δυνατό τα αποθέματα – συμπεριλαμβανομένων των αναλυτικών λογαριασμών αποθήκης – να τηρούνται στην ομάδα δύο (2) του Ε.Γ.Λ.Σ., τα έσοδα – συμπεριλαμβανομένων των αναλυτικών λογαριασμών μικτών αποτελεσμάτων – στην ομάδα επτά (7) του Ε.Γ.Λ.Σ. και τα Αναλυτικά Αποτελέσματα να προσδιορίζονται στους λογαριασμούς της ομάδας οκτώ (8) του Ε.Γ.Λ.Σ.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. δεν ομιλεί για υποχρέωση της επιχείρησης να προσδιορίζει κατ' είδος πωλούμενων αποθεμάτων (προϊόντων, εμπορευμάτων κλπ) τα προκύπτοντα μικτά κέρδη, όπως πράττει για τη λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων που ορίζει ρητά ότι 'το τελευταίο όριο ανάλυσεως των υπολογαριασμών του 94 είναι η μερίδα αποθήκης'. Αντίθετα, το Ε.Γ.Λ.Σ. αφήνει ελευθερία στην επιχείρηση να καθορίσει η ίδια την ανάλυση των μικτών αποτελεσμάτων της σύμφωνα με τις ανάγκες της λχ κατά κλάδους, κατά κατηγορίες προϊόντων ή κατά γεωγραφική περιοχή.

Καθ' υπέρβαση των παραπάνω που ρητά ορίζει το Ε.Γ.Λ.Σ., η γνωμάτευση του Ε.Σ.Υ.Λ. 270/1996 αναφέρει ότι 'στο σύστημα της αυτονομίας της Αναλυτικής Λογιστικής έναντι της Γενικής Λογιστικής τα μικτά αναλυτικά αποτελέσματα προσδιορίζονται στο λογαριασμό 96 "Έσοδα – Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα" της ομάδας εννέα (9). Στον λογαριασμό αυτό και τους αναλυτικούς του, καταχωρούνται

τα έσοδα και το κόστος παραγωγής τους, προσδιορίζεται δε το μικτό αποτέλεσμα κατ' είδος προϊόντος, εμπορεύματος ή υπηρεσίας στο τέλος κάθε μήνα', οπότε, σύμφωνα με τις απόψεις του Ε.Σ.Υ.Λ., το τελευταίο όριο αναλύσεως των μικτών αποτελεσμάτων πρέπει να είναι το είδος του προϊόντος ή του εμπορεύματος (ή της υπηρεσίας).

Αντίθετα προς το Ε.Γ.Λ.Σ, ο Κ.Β.Σ. επιβάλλει στις επιχειρήσεις, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, την τήρηση βιβλίου αποθήκης 'κατ' είδος, ποσότητα και αξία κατά την εισαγωγή και εξαγωγή'. Ως αξία εξαγωγής θεωρείται η αξία πωλήσεως, που σημαίνει ότι ο Κ.Β.Σ. θέλει τις μερίδες αποθήκης μικτούς λογαριασμούς, ώστε από αυτές να προκύπτει το μικτό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) κατ' είδος προϊόντος, εμπορεύματος κλπ, προκειμένου να καθίσταται ευχερής ο έλεγχος αυτού διά της συγκρίσεώς του με το μικτό αποτέλεσμα που πραγματοποιούν ομοειδείς επιχειρήσεις ή η ίδια η επιχείρηση σε προηγούμενες χρήσεις.

Η επιχείρηση που δεν τηρεί την ομάδα 9 προσδιορίζει τα αναλυτικά κατ' είδος μικτά αποτελέσματα από τις μερίδες του βιβλίου αποθήκης, όπως ακριβώς τα προσδιόριζε και πριν από την εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ. Μπορεί ακόμη, με κατάλληλη ομαδοποίηση της ετήσιας κινήσεως των μερίδων αποθήκης, λχ σε μια επιχείρηση πωλήσεως ετοιμών ενδυμάτων: ανδρικά ενδύματα, γυναικεία ενδύματα, παιδικά ενδύματα κλπ, να προσδιορίζει το κατά κατηγορίες, κλάδους κλπ μικτό αποτέλεσμα, καθώς και το ποσοστό μικτού κέρδους αυτών με τη συσχέτιση του κόστους των πωλημένων με τα αντίστοιχα έσοδα πωλήσεων.

8.1.1 Παράδειγμα λειτουργίας της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμετάλλευσης σε βιομηχανική επιχείρηση

Σε επιχείρηση παραγωγής πλαστικού προϊόντος ο Ισολογισμός είχε σε Ευρώ:

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ: Μηχανήματα 10.000, Έτοιμα Προϊόντα 20.000, Παραγωγή σε εξέλιξη (ημικατεργασμένα) 1.000, Πρώτες και Βοηθητικές Ύλες 15.000, Πελάτες 6.000 και Χρηματικά Διαθέσιμα 9.000.

ΠΑΘΗΤΙΚΟ: Κεφάλαιο 50.000 και Προμηθευτές 11.000.

Στη διάρκεια μιας χρήσης πραγματοποιήθηκαν (τα ποσά σε Ευρώ) τα ακόλουθα λογιστικά γεγονότα:

1. Αγοράστηκαν πρώτες και βοηθητικές ύλες αντί 50.000, με μετρητά 8.000 και το υπόλοιπο με πίστωση.
2. Πωλήθηκαν έτοιμα προϊόντα αντί 80.000, με μετρητά 40.000 και το υπόλοιπο με πίστωση.
3. Πραγματοποιήθηκαν, με μετρητά, έξοδα: Αμοιβές προσωπικού 4.000, Παροχές τρίτων 2.000 και Διάφορα έξοδα 1.000. Τα έξοδα αυτά μερίζονται: 60% στη λειτουργία παραγωγής, 30% στη λειτουργία διοίκησης και 10% στη λειτουργία διάθεσης.
4. Οι προμηθευτές επιβάρυναν την επιχείρηση με τόκους 500.

5. Η επιχείρηση επιβάρυνε τους πελάτες της με τόκους 200.
6. Διαπιστώθηκε έλλειμμα στο ταμείο 50 που βαρύνει την επιχείρηση.
7. Πραγματοποιήθηκαν έκτακτα έσοδα 100 τα οποία εισπράχθηκαν.
8. Υπολογίστηκαν αποσβέσεις των μηχανημάτων 1.200 (οργανικό έξοδο).

Να γίνουν οι εγγραφές στην Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης μέχρι και το κλείσιμο των βιβλίων, αν τα τελικά αποθέματα είναι: Έτοιμα Προϊόντα αξίας 12.000, Παραγωγή σε εξέλιξη (ημικατεργασμένα) 2.000 και Πρώτες & βοηθητικές Ύλες 12.000.

Το Φύλλο Μερισμού των οργανικών εξόδων κατά λειτουργία (πρόκειται για τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν στο 3^ο λογιστικό γεγονός) έχει σε ευρώ ως εξής:

Οργανικά έξοδα κατ' είδος	Ποσό	Λειτουργία Παραγωγής 60%	Λειτουργία Διοίκησης 30%	Λειτουργία Διάθεσης 10%
60. Αμοιβές & έξοδα προσωπικού	4000	24000	12000	4000
62. Παροχές Τρίτων	2000	1200	600	200
64. Διάφορα έξοδα	1000	600	300	100
Άθροισμα	7000	4200	2100	700

Τα υλικά που αναλώθηκαν βρίσκονται ως εξής: Αρχ. Απόθεμα + Αγορές Χρήσης – Τελικό Απόθεμα = 15.000 + 50000 - 12000 = 53000

Ακολουθούν οι εγγραφές στην Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης:

.....1/1.....			
94 Αποθέματα		36.000	
94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή	20.000		
94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη	1.000		
94.24 Πρώτες & βοηθητικές Ύλες -Υλικά συσκευασίας	15.000		
90 Διάμεσοι- Αντικριζόμενοι Λογαριασμοί			36.000
90.01 Οργανικά Από θέματα Λογισμένα			

Λογισμός αρχικών αποθεμάτων			
.....1.....			
94 Αποθέματα		50.000	
94.24 Πρώτες & βοηθητικές Ύλες -Υλικά συσκευασίας			
90 Διάμεσοι - Αντικριζόμενοι Λογαριασμοί			50.000
90.02 Αγορές Λογισμένες			
Λογισμός αγορών πρώτων και βοηθητικών υλών			
.....2.....			
90 Διάμεσοι - Αντικριζόμενοι Λογαριασμοί		80.000	
90.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος Λογισμένα			
96 Έσοδα Μεικτά - Αναλυτικά Αποτελέσματα			80.000
96.71 Πωλήσεις Προϊόντων			
Λογισμός Πωλήσεων			
.....3.....			
92 Κέντρα (θέσεις) κόστους		7000	
92.00 Έξοδα λειτουργίας Παραγωγής			
92.01 Έξοδα λειτουργίας Διοίκησης			
92.03 Έξοδα λειτουργίας Διάθεσης			
90.Διάμεσοι - Αντικριζόμενοι Λογαριασμοί			7000
90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος Λογισμένα			
Λογισμός Οργανικών εξόδων όπως το Φύλλο μερισμού			
.....4.....			
92 Κέντρα (θέσεις) κόστους		500	
92.04 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας			
90 Διάμεσοι - Αντικριζόμενοι Λογαριασμοί			500
90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος Λογισμένα			
Λογισμός Τόκων			
.....5.....			
90 Διάμεσοι - Αντικριζόμενοι Λογαριασμοί		200	
90.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος Λογισμένα			
96 Έσοδα Μεικτά - Αναλυτικά Αποτελέσματα			200
96.76 Έσοδα Κεφαλαίων			

Λογισμός οργανικών εσόδων			
.....6.....			
98 Αναλυτικά Αποτελέσματα		50	
98.99 Αποτελέσματα χρήσης			
90 Διάμεσοι- Αντικριζόμενοι Λογαριασμοί			50
90.08 Αποτελέσματα Λογισμένα			
Λογισμός έκτακτων ζημιών			
.....7.....			
90 Διάμεσοι - Αντικριζόμενοι Λογαριασμοί		100	
90.08 Αποτελέσματα Λογισμένα			
98 Αναλυτικά Αποτελέσματα			100
98.99 Αποτελέσματα χρήσης			
Λογισμός έκτακτων εσόδων			
.....8.....			
92 Κέντρα (θέσεις) κόστους		1200	
92.00 Έξοδα λειτουργίας Παραγωγής			
90 Διάμεσοι- Αντικριζόμενοι Λογαριασμοί			1200
90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος Λογισμένα			
Λογισμός αποσβέσεων ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος			
.....9.....			
93 Κόστος παραγωγής		1000	
93.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Α'			
94 Αποθέματα			1000
94.24 Πρώτες & βοηθητικές Ύλες Υλικά συσκευασίας			
Μεταφορά αρχικού αποθέματος ημικατεργασμένου			
.....10.....			
93 Κόστος παραγωγής		53000	
93.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Α'			
94 Αποθέματα			53000
94.24 Πρώτες & βοηθητικές Ύλες Υλικά συσκ			
Ανάλωση υλικών			
.....11.....			
93 Κόστος Παραγωγής		5400	

93.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Α'			
92 Κέντρα (θέσεις) κόστους			5400
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής			
Επιβάρυνση του κόστους των προϊόντων με τα έξοδα της λειτουργίας παραγωγής			
..... 12.....			
94 Αποθέματα		59400	
94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή	57400		
94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη	2000		
93 Κόστος παραγωγής			59400
93.00 Κόστος Παραγωγής προϊόντων Α'			
Μεταφοράς			
Μεταφορά κόστους Παραγωγής ετοιμών προϊόντων καθώς και τελικού αποθέματος ημικατεργασμένων			
..... 13.....			
96 Μεικτά - Αναλυτικά Αποτελέσματα		65400	
96.20 Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων			
96.20.71 Κόστος παραγωγής πωλημένων προϊόντων			
94 Αποθέματα			65400
94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή			
Μεταφορά του Κόστους Πωλημένων			
..... 14.....			
96 Έσοδα Μεικτά - Αναλυτικά Αποτελέσματα		65400	
96.22 Μεικτά - Αναλυτικά Αποτελέσματα			
96 Έσοδα Μεικτά - Αναλυτικά Αποτελέσματα			
96.20 Κόστος Παραγωγής ή Αγοράς πωλημένων			65400
96.20.71 Κόστος Παραγωγής Πωλημένων προϊόντων			
Μεταφορά του Κόστους Πωλημένων στο λογ 96.22			
..... 15.....			
96 Έσοδα Μεικτά - Αναλυτικά Αποτελέσματα		80200	
96.71 Πωλήσεις προϊόντων	80000		
96.76 Έσοδα κεφαλαίων	200		
96 Έσοδα Μεικτά - Αναλυτικά Αποτελέσματα			80200

96.22 Μεικτά - Αναλυτικά Αποτελέσματα			
Μεταφορά εσόδων στο λογ.96.22			
.....16.....			
96 Έσοδα Μεικτά - Αναλυτικά Αποτελέσματα		14800	
96.22 Μεικτά - Αναλυτικά Αποτελέσματα			
98 Αναλυτικά Αποτελέσματα			14800
98.99 Αποτελέσματα χρήσης			
Μεταφορά μεικτού κέρδους στα Αποτελέσματα χρήσης			
.....17.....			
98 Αναλυτικά Αποτελέσματα		3300	
98.99 Αποτελέσματα χρήσης			3300
92 Κέντρα (θέσεις) κόστους			
92.01 Έξοδα λειτουργίας Διοίκησης	2100		
92.03 Έξοδα λειτουργίας και Διάθεσης	700		
92.04 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας	500		
Μεταφορά των μη προσδιοριστικών των μεικτών αποτελεσμάτων εξόδων			
.....18.....			
98 Αναλυτικά Αποτελέσματα		11550	
98.99 Αποτελέσματα χρήσης (κέρδη χρήσης)			
90 Διάμεσοι - Αντικριζόμενοι Λογαριασμοί		94700	
90.01 Αρχικά Αποθέματα Λογισμένα	36000		
90.02 Αγορές Λογισμένες	50000		
90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος Λογισμένα	8700		
90 Διάμεσοι - Αντικριζόμενοι Λογαριασμοί			80250
90.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος Λογισμένα	80200		
90.08 Αποτελέσματα Λογισμένα	50		
94 Αποθέματα			26000
94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή	12000		
94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη (ημικατεργασμένα)	2000		
94.24 Πρώτες και βοηθητικές Ύλες - Υλικά συσκ	12000		
Για το κλείσιμο των βιβλίων της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμετάλλευσης			
.....			

8.2 Αποτελέσματα και χρησιμότητα αναλυτικής λογιστικής για το Δημόσιο και την κοινωνία

Το ενιαίο κύκλωμα (σύστημα) οικονομικής διαχείρισης θα αποτελεί ένα ολοκληρωμένο λογιστικό και διαχειριστικό σύστημα πληροφόρησης το οποίο θα συλλέγει, ταξινομεί και καταγράφει, όλα τα δεδομένα των οικονομικών πράξεων που επηρεάζουν έναν Οργανισμό Τοπικής Αυτοδιοίκησης και θα παράγει πληροφορίες για την ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών, θα καλύπτει πλήρως το θεσμικό πλαίσιο, θα αποτελεί ένα ολοκληρωμένο λογιστικό πληροφοριακό σύστημα το οποίο θα αποτελέσει ένα εργαλείο πληροφόρησης της Διοίκησης.

Το ενιαίο κύκλωμα οικονομικής Διαχείρισης των οικονομικών των ΟΤΑ θα αποτελείται από τις Παρακάτω Λειτουργικές Ενότητες – υποσυστήματα:

- Λογιστικό σύστημα (Γενική Λογιστική, Αναλυτική Λογιστική)
- Διαχείριση προϋπολογισμού
- Διαχείριση Εσόδων – πελατών
- Διαχείριση Δαπανών, έργων και προμηθειών
- Διαχείριση αποθηκών
- Διαχείριση ταμείου
- Διαχείριση παγίων
- Διαχείριση χρεογράφων

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ

Το υποσύστημα αυτό, που θα είναι και ο πυρήνας του ολοκληρωμένου λογιστικού συστήματος θα υπόκεινται στους κανόνες της Αναλυτικής Λογιστικής και του Δημόσιου λογιστικού των Ο.Τ.Α. Θα παρέχει την δυνατότητα ανάπτυξης των κωδικών και τίτλων των λογαριασμών σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και να εξασφαλίζει την ενημέρωση και την εύχρηστη λειτουργία των Λογιστικών Σχεδίων (Αναλυτική Λογιστική, Γενική Λογιστική)

Θα παρέχει όλες τις λογιστικές εκτυπώσεις που προσδιορίζονται από το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο των Ο.Τ.Α. καθώς και των οικονομικών καταστάσεων. Θα αποτελείται σταθερά στοιχεία όπως Λογιστικό Σχέδιο, και από μεταβλητά στοιχεία όπως κινήσεις κλπ.

8.3 Παράδειγμα λειτουργίας της Αναλυτική λογιστικής εκμετάλλευσης

8.3.1 Πορεία εργασιών- Απαιτούμενοι Υπολογισμοί

Για την καλύτερη κατανόηση της λειτουργίας της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμετάλλευσης παραθέτουμε την πορεία εργασιών και τους απαιτούμενους υπολογισμούς.

Πορεία Εργασιών

1. Αντικρίζονται στην Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης τα ποσά που έχουν καταχωρηθεί στις ομάδες 2,6,7&8 (81-85 λογαριασμοί) της Γενικής Λογιστικής μέσω του λογαριασμού 90 'Διάμεσοι – Αντικριζόμενοι Λογαριασμοί'. Η εργασία αυτή γίνεται κάθε μέρα, εβδομάδα, μήνα κτλ. Βεβαίως μπορεί να γίνεται και παράλληλα με την καταχώρηση στην Γενική Λογιστική. Πάντως υποχρεωτικά τουλάχιστον στο τέλος της χρήσης.
2. Μεταφέρονται τα υλικά που αναλώθηκαν καθώς και τα αρχικά αποθέματα των ημικατεργασμένων (των υλικών στο στάδιο της κατεργασίας) από τους λογαριασμούς 94.24 και 94.23 αντίστοιχα στο λογαριασμό 93.
3. Μεταφέρονται τα έξοδα της λειτουργίας παραγωγής καθώς και το κόστος της λειτουργίας Ερευνών – Ανάπτυξης για πραγματικό έργο μακροχρόνιας αξιοποίησης από τους λογαριασμούς 92.00 και 92.02 αντίστοιχα στο λογαριασμό 93.
4. Μεταφέρεται το κόστος παραγωγής των προϊόντων (έτοιμων και ημιτελών), των υποπροϊόντων και των υπολειμμάτων καθώς και του τελικού αποθέματος των ημικατεργασμένων (παραγωγή σε εξέλιξη) από το λογαριασμό 93 στο λογαριασμό 94.
5. Μεταφέρεται το κόστος παραγωγής ή αγορά πωλημένων (εμπορευμάτων, προϊόντων κτλ.) από το λογαριασμό 94 στον λογαριασμό 96.20.
6. Μεταφέρονται τα άμεσα έξοδα πωλήσεων από το λογαριασμό 92.03 στο λογαριασμό 96.21.
7. Μεταφέρονται οι λογαριασμοί 96.70 – 96.21 στο λογαριασμό 96.22 'Μεικτά – Αναλυτικά Αποτελέσματα εκμετάλλευσης'.
8. Μεταφέρεται το μεικτό αποτέλεσμα από το λογαριασμό 96.22 στο λογαριασμό 98.99 'Αποτέλεσμα χρήσης'.
9. Μεταφέρονται τα μη προσδιοριστικά των μεικτών αποτελεσμάτων έξοδα από τους λογαριασμούς 92.01, 92.02, 92.03,92.04 στο λογαριασμό 98.99.
10. Γίνεται το κλείσιμο όλων των λογαριασμών που έχουν υπόλοιπο, με αμοιβαία χρεωπίστωση, ίση και αντίθετη με τα υπόλοιπά τους.

Απαιτούμενοι Υπολογισμοί

Φύλλο μερισμού οργανικών εξόδων κατά προορισμό.

Υλικά που αναλώθηκαν στην παραγωγική διαδικασία. Βρίσκονται από τη σχέση:

Αρχ. Απόθεμα + Αγορές Χρήσης – Τελικό Απόθεμα.

Κόστος Παραγωγής προϊόντων. Αυτά βρίσκονται αν από το συνολικό κόστος παραγωγής (χρέωση του λογαριασμού 93) αφαιρέσουμε το τελικό απόθεμα των ημικατεργασμένων (παραγωγή σε εξέλιξη).

Κόστος αγοράς πωλημένων εμπορευμάτων. Βρίσκεται από την σχέση:

Αρχ. Απόθεμα + Αγορές Χρήσης – Τελικό Απόθεμα.

Κόστος παραγωγής πωλημένων προϊόντων. Βρίσκεται από την σχέση:

Αρχ. Απόθεμα + Αγορές Χρήσης – Τελικό Απόθεμα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9

ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ Κ.Β.Σ – ΛΟΙΠΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΠΟΥ ΑΠΟΡΡΕΟΥΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΗΡΗΣΗ ΤΗΣ ΟΜΑΔΑΣ 9.

9.1 Τι ορίζει ο Κ.Β.Σ.

Αντίθετα προς το Ε.Γ.Λ.Σ, ο Κ.Β.Σ επιβάλλει στις επιχειρήσεις, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, την τήρηση βιβλίου αποθήκης «κατ' είδος, ποσότητα και αξία κατά την εισαγωγή και εξαγωγή». Ως αξία εξαγωγής θεωρείται η αξία πωλήσεως, που σημαίνει ότι ο Κ.Β.Σ. θέλει τις μερίδες αποθήκης μικτούς λογαριασμούς, ώστε από αυτές να προκύπτει το μικτό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) κατ' είδος προϊόντος, εμπορεύματος κ.λ.π., προκειμένου να καθίσταται ευχερής ο έλεγχος αυτού διά της συγκρίσεώς του με το μικτό αποτέλεσμα που πραγματοποιούν ομοειδείς επιχειρήσεις ή η ίδια η επιχείρηση σε προηγούμενες χρήσεις.

Όπως αναπτύσσεται πιο κάτω το κόστος των πωλημένων αποθεμάτων καταχωρείται στις μερίδες αποθήκης που τηρούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., στις οποίες μερίδες, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, καταχωρείται επίσης και η αξία πωλήσεως, δηλαδή τα έσοδα από τις πωλήσεις και, συνεπώς, διά της συγκρίσεως των δύο αυτών μεγεθών, προκύπτει το κατ' είδος μικτό αποτέλεσμα, κέρδος ή ζημία.

Επισημαίνεται όμως ότι, κατά το Ε.Γ.Λ.Σ, το μικτό αποτέλεσμα προκύπτει εάν από τα έσοδα πωλήσεων αφαιρεθεί το κόστος (παραγωγής ή αγοράς) των πωλημένων και τα άμεσα έξοδα πωλήσεως, ενώ κατά τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., στις μερίδες αποθήκης καταχωρείται μόνο το κόστος (παραγωγής ή αγοράς) των πωλημένων, όχι όμως και τα άμεσα έξοδα πωλήσεων.

Στις μηχανογραφικά οργανωμένες επιχειρήσεις η καταχώρηση των άμεσων εξόδων πωλήσεων στις οικείες μερίδες αποθήκης δεν παρουσιάζει ιδιαίτερες δυσκολίες. Συγκεκριμένα, είναι δυνατό στα δικαιολογητικά, βάσει των οποίων τα άμεσα έξοδα πωλήσεων καταχωρούνται στους αρμόδιους λογαριασμούς της ομάδας 6, να αναγράφεται και ο κωδικός του πωλούμενου είδους, ώστε αυτόματα τα έξοδα αυτά να συγκεντρώνονται στο λογαριασμό 92.03.04 'έξοδα λειτουργίας διαθέσεως/ άμεσα έξοδα πωλήσεων', και ταυτόχρονα να καταχωρούνται και στις οικείες μερίδες αποθήκης. Στην περίπτωση αυτή οι μερίδες αποθήκης διαδραματίζουν ρόλο αναλυτικού καθολικού του προαναφερόμενου λογαριασμού 92.03.04.

9.2 Υποχρεώσεις από τον Κ.Β.Σ

- Θεώρηση βιβλίων – στοιχείων

Προσκόμιση στην αρμόδια ΔΟΥ για θεώρηση των βιβλίων και στοιχείων, πριν από κάθε χρησιμοποίησή τους.

- Συγκεντρωτικές καταστάσεις

Υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων μετόχων, αμοιβών Δ.Σ. και κερδών αμοιβαίων κεφαλαίων από τους καταβάλλοντες, εντός 3 μηνών από την ημερομηνία έγκρισης του Ισολογισμού.

- Απογραφή

Για τους τηρούντες β κατηγορίας Κ.Β.Σ., μέχρι την 20^η Φεβρουαρίου κάθε έτους. Για τους τηρούντες Γ κατηγορία, μέχρι την 20 ημέρα του μεθεπόμενου μήνα λήξης της διαχειριστικής περιόδου για την ποσοτική καταγραφή, και μέχρι την ημερομηνία συντάξεως του Ισολογισμού για την αποτίμηση.

- Ισολογισμός

Ατομικές επιχειρήσεις, προσωπικές εταιρείες (ΟΕ,ΕΕ) Ε.Π.Ε. κοινοπραξίες, κοινωνίες αστικού δικαίου και αστικές εταιρείες, μέσα σε τρεις μήνες από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

- Ανώνυμες Εταιρείες και συνεταιρισμοί, εντός τεσσάρων μηνών από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

Αλλοδαπές επιχειρήσεις και επιχειρήσεις εκμετάλλευσης ποντοπόρων πλοίων εντός έξι μηνών από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

- Αιτήσεις – γνωστοποιήσεις

Οποιαδήποτε γνωστοποίηση προς το τμήμα Κ.Β.Σ. υποβάλλεται εντός 10 ημερών, ενώ οι αιτήσεις πριν την διενέργεια της πράξης που αφορά.

9.3 Οι σημαντικότερες αλλαγές – τροποποιήσεις που επέφερε ο νόμος 3522/2006 στις διατάξεις του ΚΒΣ.

1) Μη τήρηση της ομάδας 9 (αναλυτική λογιστική) (έναρξη ισχύος για διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 22/12/2006 και μετά)

Αντικαθίστανται τα δύο τελευταία εδάφια της παραγράφου 2 του Άρθρου 7 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και οι ειδικές διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. που αφορούν την τήρηση των βιβλίων και επιβάλλουν πρόσθετες υποχρεώσεις, πέραν αυτών που ορίζονται από τις διατάξεις των τεσσάρων πρώτων εδαφίων της ίδιας παραγράφου, παύουν πλέον να αποτελούν και υποχρεώσεις του Κ.Β.Σ.

Έτσι με τις νέες διατάξεις ο επιτηδευματίας της Γ' κατηγορίας βιβλίων σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του Άρθρου 7 έχει υποχρέωση να εφαρμόζει το

Ε.Γ.Λ.Σ. με εξαίρεση τους λογαριασμούς της ομάδας 9, ανεξάρτητα ύψους ακαθάριστων εσόδων και της υποχρέωσης που έχει με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του Άρθρου 7 του ν.1882/1990 να εφαρμόζει την ομάδα 9 και να εξάγει βραχύχρονο αποτέλεσμα.

Επισημαίνεται ότι η Κατάργηση της υποχρέωσης εφαρμογής της ομάδας 9 ως υποχρέωσης του Κώδικα δεν αίρει και την υποχρέωση που έχει ο επιτηδευματίας σύμφωνα με τις πιο πάνω διατάξεις Άρθρο 7 παράγραφοι 1 και 2 ν.1882/1990) να τηρεί αναλυτική λογιστική. Η μη εφαρμογή της ομάδας 9 από τους υπόχρεους τήρησης αυτής σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις δεν συνιστά παράβαση του Κ.Β.Σ. αλλά παράβαση μόνο των ειδικών αυτών διατάξεων και επιβάλλονται οι κυρώσεις που ορίζονται από το Άρθρο 4 του π.δ.148/1984 (ΦΕΚ Α'47) σύμφωνα με την παράγραφο 3 του Άρθρου 7 του ν.1882/1990.

Οι νέες διατάξεις εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 22/12/2006 και μετά. Συνεπώς από την έναρξη αυτών των διαχειριστικών περιόδων για τη μη εφαρμογή της ομάδας 9 από τους υπόχρεους εφαρμογής της σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του Άρθρου 7 του ν.1882/1990 ή την πλημμελή εφαρμογή της δεν επιβάλλονται οι κυρώσεις του Κ.Β.Σ. και δεν υπάρχει υποχρέωση εμφάνισης στο θεωρημένο ισοζύγιο λογαριασμών Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών των λογαριασμών της ομάδας 9. Αυτονόητο είναι ότι προαιρετικά έχει τη δυνατότητα, εφόσον το επιθυμεί, να τηρεί την ομάδα 9 και να εμφανίζει τους λογαριασμούς της ομάδας αυτής στο εν λόγω ισοζύγιο.

1α) Κατάργηση του χρόνου ενημέρωσης του ημερολογίου της αναλυτικής λογιστικής (έναρξη ισχύος για διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 22/12/2006 και μετά).

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής καταργείται η περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του Άρθρου 17, που όριζε το χρόνο ενημέρωσης του ημερολογίου που περιέχει εγγραφές της αναλυτικής λογιστικής. Η κατάργηση της περίπτωσης αυτής γίνεται λόγω της κατάργησης της εφαρμογής της ομάδας 9 ως υποχρέωσης του Κ.Β.Σ. με τις διατάξεις της παραγράφου 11 του Άρθρου 28 του κοινοποιούμενου νόμου (σχετική παράγραφος 28.11 της παρούσας). Λόγω της κατάργησης της πιο πάνω περίπτωσης δ' η περίπτωση ε' της ίδιας παραγράφου 2 του Άρθρου 17 αναριθμείται σε δ'.

2) Χρόνος ενημέρωσης ορισμένων πρόσθετων βιβλίων (έναρξη ισχύος από 22/12/2006).

Αντικαθίστανται οι περιπτώσεις δ', ιγ' και ιη' της παραγράφου 10 του Άρθρου 17 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και στην ίδια παράγραφο προστίθεται νέα περίπτωση κβ'.

Με τις νέες διατάξεις ορίζεται ο χρόνος ενημέρωσης ορισμένων πρόσθετων βιβλίων. Ειδικότερα:

Με την περίπτωση δ' ορίζεται η ενημέρωση του βιβλίου επενδύσεων μέχρι την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, όταν τηρούνται βιβλία Β' κατηγορίας ή κλεισίματος του ισολογισμού, όταν τηρούνται βιβλία Γ' κατηγορίας και

καλύπτεται έτσι νομοθετικό κενό των προϊσχυουσών διατάξεων.

3) Λογαριασμοί που εμφανίζονται στο ισοζύγιο λογαριασμών γενικού - αναλυτικών καθολικών (έναρξη ισχύος από 22/12/2006).

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής συμπληρώνεται η περίπτωση β' της παραγράφου 1 του Άρθρου 24 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) αναφορικά με το περιεχόμενο του θεωρημένου ισοζυγίου γενικού - αναλυτικών καθολικών.

Έτσι με τις νέες διατάξεις παρέχεται η δυνατότητα εμφάνισης στο θεωρημένο ισοζύγιο λογαριασμών γενικού - αναλυτικών καθολικών μόνο των πρωτοβάθμιων λογαριασμών, με την προϋπόθεση όμως ότι όταν ζητηθεί από τον έλεγχο, θα είναι εφικτή η ανάλυση των λογαριασμών αυτών στις επόμενες βαθμίδες. Η ανάλυση αυτή, τα δεδομένα της οποίας είναι αποθηκευμένα σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα, εκτυπώνεται εντός τριών (3) ημερών κατ' εφαρμογή των διατάξεων των τριών τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 7 του Άρθρου 24.

Στην ανάλυση αυτή εμφανίζεται ανά λογαριασμό, ανεξαρτήτως βαθμίδας, το προοδευτικό άθροισμα χρέωσης και πίστωσης και το υπόλοιπό του μέχρι το τέλος του προηγούμενου μήνα, τα σύνολα των κινήσεων του μήνα, το συνολικό άθροισμα χρέωσης και πίστωσης, καθώς και το υπόλοιπό τους μέχρι το τέλος του μήνα που αφορά. Η δυνατότητα που παρέχεται με τις εν λόγω διατάξεις, που ισχύουν από 22/12/2006, καταλαμβάνει τα ισοζύγια των οποίων η προθεσμία εκτύπωσης λήγει από την ημερομηνία αυτή και μετά, δηλαδή το ισοζύγιο του μήνα Νοεμβρίου 2006 και επόμενα.

4) Τήρηση του Μητρώου Παγίων σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα (έναρξη ισχύος από 22/12/2006).

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής αντικαθίσταται η περίπτωση γ' της παραγράφου 1 του Άρθρου 24 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και παρέχεται η δυνατότητα μη εκτύπωσης (σε αθεώρητα έντυπα) του μητρώου παγίων και φύλαξης του περιεχομένου του σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα. Η δυνατότητα αυτή παρέχεται, με την προϋπόθεση της δυνατότητας εκτύπωσης του περιεχομένου του εντός τριών (3) ημερών, όταν ζητηθεί από τον φορολογικό έλεγχο, σύμφωνα με τις διατάξεις των τριών τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 7 του ίδιου Άρθρου.

Οι διατάξεις αυτές, που ισχύουν από 22/12/2006, καταλαμβάνουν το μητρώο παγίων του οποίου η προθεσμία εκτύπωσης λήγει την ημερομηνία αυτή και μετά. Έτσι το μητρώο παγίων για τη χρήση 1/1 - 31/12/2006, του οποίου η προθεσμία ενημέρωσης - εκτύπωσης λήγει μετά από 22/12/2006, μπορεί να μην εκτυπωθεί.

5) Χρόνος εκτύπωσης του βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών. Εκτύπωση - αποθήκευση του βιβλίου παραγωγής κοστολογίου και των δελτίων εσωτερικής

διακίνησης σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα (έναρξη ισχύος από 22/12/2006).

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής προστίθενται στην παράγραφο 2 του Άρθρου 24 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) δύο νέα εδάφια και επέρχονται οι εξής τροποποιήσεις:

Α) Ορίζεται ρητά ο χρόνος εκτύπωσης του βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών στο χρόνο της προθεσμίας ενημέρωσής του. Έτσι το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών για ένα προϊόν πρέπει να εκτυπώνεται στο χρόνο της ενημέρωσής του, όπως αυτός ορίζεται με τις διατάξεις της περίπτωσης Α' της παραγράφου 8 του Άρθρου 8, δηλαδή μέχρι τη 10η ημέρα από την ημερομηνία ολοκλήρωσης της πρώτης παραγωγής του.

Β) Ορίζεται ρητά ότι το βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου εκτυπώνεται στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου και μέχρι την προθεσμία κλεισίματος του ισολογισμού και παρέχεται η δυνατότητα να μην εκτυπώνεται και το περιεχόμενό του να αποθηκεύεται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα με τις προϋποθέσεις που ορίζονται με τις διατάξεις των τριών τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 7 του Άρθρου 24.

Γ) Παρέχεται η δυνατότητα μη εκτύπωσης των δελτίων εσωτερικής διακίνησης που ορίζονται από την παράγραφο 2 του Άρθρου 8 ή από την παράγραφο 4 του Άρθρου 11, εφόσον τα δεδομένα τους αποθηκεύονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα και εκτυπώνονται εντός τριών ημερών, όταν ζητηθεί από τον φορολογικό έλεγχο, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των τριών τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 7 του Άρθρου 24. Έτσι από 22/12/2006 και μετά τα δελτία εσωτερικής διακίνησης μπορεί να μην εκτυπώνονται και το περιεχόμενό τους να αποθηκεύεται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα.

6) Μη εκτύπωση των καταστάσεων αποτίμησης των αποθεμάτων - Αποθήκευση των δεδομένων της σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα (έναρξη ισχύος από 22/12/2006).

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής αντικαθίσταται το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 6 του Άρθρου 24 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και παρέχεται η δυνατότητα να μην εκτυπώνεται η κατάσταση των αποθεμάτων με την ποσότητα και την αξία τους (αποτίμηση), εφόσον τα δεδομένα της αποθηκεύονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα εντός της προθεσμίας εκτύπωσής της που ορίζεται με τις διατάξεις της παραγράφου 8 του Άρθρου 17 (χρόνος κλεισίματος του ισολογισμού). Η δυνατότητα αυτή παρέχεται, με την προϋπόθεση που ορίζεται με τις διατάξεις των τριών τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 7 του Άρθρου 24.

7) Εκτύπωση δεδομένων βιβλίων που είναι αποθηκευμένα σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα (έναρξη ισχύος από 22/12/2006).

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής αντικαθίστανται τα τρία τελευταία εδάφια της παραγράφου 7 του Άρθρου 24 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) αναφορικά με την υποχρέωση εκτύπωσης των δεδομένων βιβλίων που είναι αποθηκευμένα σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα όταν ζητηθεί από το φορολογικό έλεγχο. Η αντικατάσταση αυτή γίνεται για νομοτεχνικούς λόγους λόγω της επέκτασης δυνατότητας

αποθήκευσης δεδομένων βιβλίων με τις διατάξεις του κοινοποιούμενου νόμου της και σε άλλα βιβλία ή δελτία, όπως το μητρώο παγίων, το βιβλίο παραγωγής κοστολογίου, τις καταστάσεις απογραφής αποθεμάτων (κατ' ποσότητα και αξία) και λοιπών περιουσιακών στοιχείων, καθώς και δελτίων εσωτερικής διακίνησης.

8) Αποθήκευση της ανάλυσης των λοιπών (πλην παγίων και αποθεμάτων) στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα (έναρξη ισχύος από 22/12/2006).

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής αντικαθίσταται το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 6 του Άρθρου 27 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και παρέχεται η δυνατότητα αποθήκευσης σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα της ανάλυσης των λοιπών (πλην παγίων και αποθεμάτων) στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού, που καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών μόνο με τα υπόλοιπα των οικείων λογαριασμών. Με την προϊσχύουσα διάταξη η ανάλυση αυτή έπρεπε να εκτυπώνεται μέχρι το κλείσιμο του ισολογισμού σε αθεώρητες καταστάσεις και για την αποθήκευση των δεδομένων της σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα απαιτείτο έγκριση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με τις διατάξεις της προϊσχύουσας περίπτωσης ιγ' της παραγράφου 2 του Άρθρου 36, η οποία και καταργείται με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του Άρθρου 32 του κοινοποιούμενου νόμου.

Η δυνατότητα αυτή δίνεται με τις προϋποθέσεις που ορίζονται από τα τρία τελευταία εδάφια της παραγράφου 7 του Άρθρου 24 και ισχύει από 22/12/2006, καταλαμβάνει δηλαδή τις διαχειριστικές περιόδους για τις οποίες μέχρι την ημερομηνία αυτή δεν έχει παρέλθει η προθεσμία κλεισίματος του ισολογισμού, όπως αυτή ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 8 του Άρθρου 17.

9) Κατάργηση της αποτίμησης των αποθεμάτων των υποκαταστημάτων με εξαρτημένη λογιστική και των αποθηκευτικών χώρων ενιαία με τα αποθέματα της έδρας (έναρξη ισχύος από 22/12/2006).

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής αντικαθίσταται το πέμπτο και το έκτο εδάφιο της παραγράφου 2 του Άρθρου 28 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και καταργείται η υποχρέωση της ενιαίας αποτίμησης των αποθεμάτων τέλους χρήσης των υποκαταστημάτων και των αποθηκευτικών χώρων με τα αποθέματα της έδρας.

Έτσι μετά από την Κατάργηση της υποχρέωσης αυτής ο επιτηδευματίας μπορεί να αποτιμά τα αποθέματα των υποκαταστημάτων με εξαρτημένη λογιστική: α) ξεχωριστά από τα αποθέματα της έδρας με βάση την αξία αγοράς ή το ιστορικό κόστος παραγωγής ενός εκάστου από αυτά, β) ενιαία με τα αποθέματα της έδρας, γ) ενιαία με τα αποθέματα της έδρας ορισμένων από αυτά και ξεχωριστά για καθένα από τα λοιπά, δ) ενιαία με τα αποθέματα της έδρας ορισμένων από αυτά και ενιαία για όλα ή μερικά από τα υπόλοιπα υποκαταστήματα.

Οι διατάξεις αυτές, που ισχύουν από 22/12/2006, καταλαμβάνουν την αποτίμηση αποθεμάτων των χρήσεων εκείνων των οποίων η προθεσμία κλεισίματος του

ισολογισμού λήγει από την ημερομηνία αυτή και μετά.

10) Λόγοι ανεπάρκειας των βιβλίων Β' και Γ' κατηγορίας (έναρξη ισχύος για διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 22/12/2006 και μετά).

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής αντικαθίσταται η περίπτωση α' της παραγράφου 3 του Άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) . Με τις διατάξεις της νέας περίπτωσης α' λόγο ανεπάρκειας των βιβλίων συνεχίζει να αποτελεί η μη τήρηση ή η μη διαφύλαξη του βιβλίου παραγωγής-κοστολογίου, του βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών και του βιβλίου ή του δελτίου ποσοτικής παραλαβής της παραγράφου 1 του Άρθρου 10. Έτσι με βάση τις διατάξεις αυτές η μη τήρηση κατ' περίπτωση των ημερολογίων, του ισοζυγίου γενικού-αναλυτικών καθολικών, του βιβλίου εσόδων-εξόδων, της μηνιαίας κατάστασης του βιβλίου εσόδων-εξόδων, καθώς και η μη τήρηση ή η μη διαφύλαξη του βιβλίου αποθήκης, των καταστάσεων της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων ή του βιβλίου απογραφών δεν αποτελούν πλέον λόγο ανεπάρκειας των βιβλίων αλλά λόγο ανακρίβειας αυτών σύμφωνα με την περίπτωση θ' της παραγράφου 4 του Άρθρου αυτού, όπως τέθηκε με την παράγραφο 5 του Άρθρου 31 του κοινοποιούμενου νόμου.

Οι νέες διατάξεις, που ισχύουν για διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 22/12/2006 και μετά, αφορούν την κρίση του κύρους των βιβλίων των χρήσεων αυτών με βάση τους λόγους που αναφέρονται σ' αυτή.

Έτσι σύμφωνα με τις εν λόγω διατάξεις η μη τήρηση του ισοζυγίου γενικού - αναλυτικών καθολικών της χρήσης 2006 αποτελεί λόγο ανεπάρκειας των βιβλίων της χρήσης αυτής. Αντιθέτως η μη τήρηση του ισοζυγίου αυτού της χρήσης 2007 αποτελεί λόγο ανακρίβειας των βιβλίων της χρήσης αυτής.

11) Λόγοι ανακρίβειας των βιβλίων (έναρξη ισχύος από 22/12/2006 και της περίπτωσης θ' της παραγράφου 4 του Άρθρου 30 για τις διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την ημερομηνία αυτή και μετά).

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής αντικαθίστανται οι περιπτώσεις β', ε' και η' του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 4 του Άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και προστίθεται στο ίδιο εδάφιο περίπτωση θ' αναφορικά με τις πράξεις ή παραλείψεις που αποτελούν λόγο ανακρίβειας των βιβλίων Β' και Γ' κατηγορίας. Ειδικότερα με τις νέες διατάξεις επέρχονται οι εξής τροποποιήσεις:

Α)Με τις νέες διατάξεις της περίπτωσης β' ορίζεται ρητά ότι λόγο ανακρίβειας των βιβλίων αποτελεί η μη καταχώρηση στο βιβλίο απογραφών ποσοτικά των αποθεμάτων ή η ανακριβής καταχώρηση αυτών ως προς την ποσότητα. Η έννοια της μη καταχώρησης των αποθεμάτων ποσοτικά αφορά τη μη καταχώρηση ορισμένων από αυτά (επιλεκτική ή μη). Η μη καταχώρηση όλων των αποθεμάτων αποτελεί λόγο ανακρίβειας των βιβλίων σύμφωνα με τη νέα περίπτωση θ' (μη τήρηση καταστάσεων ποσοτικής καταχώρισης αποθεμάτων). Έτσι με τη νέα διάταξη δεν αποτελεί λόγο ανακρίβειας των βιβλίων αλλά λόγο ανεπάρκειας ή μη καταχώριση στο βιβλίο

απογραφών όλων των άλλων (πλην αποθεμάτων) περιουσιακών στοιχείων ή η ανακριβής καταχώρηση αυτών.

Συνεπώς η τήρηση βιβλίου απογραφών στο οποίο έχουν καταχωρηθεί μόνο τα αποθέματα κατ' ποσότητα και αξία, χωρίς να έχουν καταχωρηθεί ορισμένα ή όλα από τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία, δεν αποτελεί πλέον λόγο ανακρίβειας των βιβλίων αλλά λόγο ανεπάρκειας αυτών σύμφωνα με την περίπτωση β' της παραγράφου 3 του Άρθρου 30.

Β) Με τις νέες διατάξεις της περίπτωσης ε' απαλείφεται από τους λόγους ανακρίβειας των βιβλίων η μη τήρηση του βιβλίου ή δελτίου ποσοτικής παραλαβής του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του Άρθρου 10 (του βιβλίου δηλαδή που τηρείτο από τους επισκευαστές ηλεκτρικών, ηλεκτρονικών συσκευών κ.λ.π.), το οποίο πλέον με τις διατάξεις της παραγράφου 23 του Άρθρου 28 του κοινοποιούμενου νόμου ορίζεται ως βιβλίο της παραγράφου 5 του Άρθρου 10. Η απάλειψη αυτή γίνεται για νομοτεχνικούς λόγους και δεν επέρχεται καμιά ουσιαστική μεταβολή στις ισχύουσες διατάξεις.

Γ) Με τις νέες διατάξεις της περίπτωσης η' ορίζεται ως λόγος ανακρίβειας των βιβλίων η εμφάνιση αθροιστικών λαθών, πέραν του βιβλίου εσόδων-εξόδων που οριζόταν με την προϊσχύουσα διάταξη και στη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων-εξόδων, καθώς και στο βιβλίο απογραφών.

Δ) Με τη νέα περίπτωση θ' ορίζονται ως λόγοι ανακρίβειας των βιβλίων:

- η μη τήρηση των ημερολογίων
- η μη τήρηση του ισοζυγίου γενικού - αναλυτικών καθολικών
- η μη τήρηση του βιβλίου εσόδων-εξόδων
- η μη τήρηση της μηνιαίας κατάστασης του βιβλίου εσόδων-εξόδων
- η μη τήρηση ή η μη διαφύλαξη του βιβλίου αποθήκης
- η μη τήρηση ή η μη διαφύλαξη των καταστάσεων της ποσοτικής καταχώρησης των αποθεμάτων ή του βιβλίου απογραφών, όταν δεν συντάσσονται καταστάσεις απογραφής και τα αποθέματα καταχωρούνται απ' ευθείας στο βιβλίο απογραφών.

Οι πιο πάνω παραλείψεις αποτελούν λόγο ανακρίβειας των βιβλίων για τις χρήσεις που αρχίζουν από 22/12/2006 και μετά. Για τις χρήσεις που λήγουν μέχρι την ημερομηνία αυτή αποτελούν λόγο ανεπάρκειας των βιβλίων, όπως αναφέρεται στην προηγούμενη παράγραφο 31.4.

Παράδειγμα:

Το έτος 2009 διαπιστώνεται από τον τακτικό έλεγχο μη διαφύλαξη των καταστάσεων της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων των χρήσεων 1/7/2005-30/6/2006, 1/7/2006-30/6/2007 και 1/7/2007-30/6/2008. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 3 του Άρθρου 30 και της περίπτωσης θ' της παραγράφου 4 του ίδιου Άρθρου η παράλειψη αυτή αποτελεί λόγο ανεπάρκειας των βιβλίων των χρήσεων 1/7/2005-30/6/2006 και 1/7/2006-30/6/2007 και λόγο ανακρίβειας των βιβλίων της χρήσης 1/7/2007-30/6/2008.

12) Προϋποθέσεις κρίσης του κύρους των βιβλίων ως ανακριβών. Παραλείψεις που δεν αποτελούν λόγο ανεπάρκειας - ανακρίβειας των βιβλίων (έναρξη ισχύος από 22/12/2006).

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής αντικαθίστανται τα δύο τελευταία εδάφια της παραγράφου 4 του Άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) αναφορικά: α) με τις προϋποθέσεις που πρέπει να συντρέχουν για την κρίση των βιβλίων ως ανακριβών λόγω των παρατυπιών και των παραλείψεων που ορίζονται στην παράγραφο 4 του Άρθρου 30 και β) με τις πράξεις ή παραλείψεις οι οποίες δεν λογίζονται ως ανεπάρκεια ή ως ανακρίβεια.

Ειδικότερα:

Προϋποθέσεις κρίσης του κύρους των βιβλίων ως ανακριβών.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του προτελευταίου εδαφίου της παραγράφου 4 του Άρθρου 30 για την κρίση των βιβλίων ως ανακριβών και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του αποτελέσματος πρέπει:

α) Οι πράξεις ή οι παραλείψεις που ορίζονται από τις περιπτώσεις α' έως ε', ζ' και η' της παραγράφου αυτής (Άρθρο 30 παρ. 4) να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά αποτελέσματα. Η κάλυψη ή μη της προϋπόθεσης αυτής είναι θέμα πραγματικό, που κρίνεται από το φορολογικό έλεγχο.

β) Οι πράξεις ή οι παραλείψεις που ορίζονται από τις περιπτώσεις στ' και θ' της παραγράφου 4 του Άρθρου 30 να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το φορολογικό έλεγχο. Στην περίπτωση αυτή για την ύπαρξη της αδυναμίας διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων εφαρμόζονται ανάλογα όσα αναφέρονται στα δύο τελευταία εδάφια της παραγράφου 3 του Άρθρου 30.

Παραλείψεις που δεν αποτελούν λόγο ανεπάρκειας ή ανακρίβειας των βιβλίων.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 4 του Άρθρου 30 δεν λογίζεται ως ανεπάρκεια ή ως ανακρίβεια των βιβλίων:

α) Η καταχώριση εσόδου ή εξόδου σε άλλη χρήση από εκείνη που αφορά.

β) Η εμφάνιση αθροιστικών λαθών στο βιβλίο εσόδων-εξόδων, στη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων- εξόδων και στο βιβλίο απογραφών, όταν από τη λανθασμένη άθροιση δεν μειώνεται το φορολογικό αποτέλεσμα. Έτσι αθροιστικά λάθη τα οποία ή αυξάνουν το φορολογικό αποτέλεσμα ή δεν το επηρεάζουν δεν αποτελούν λόγο ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων.

γ) Η αποτίμηση των αποθεμάτων κατ' άλλο τρόπο από τον οριζόμενο με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του Άρθρου 28 (όπως αποτίμηση των αποθεμάτων με μη παραδεκτή μέθοδο, αλλαγή της μεθόδου αποτίμησης των αποθεμάτων χωρίς την υποβολή γνωστοποίησης στο Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ή χωρίς την έγκριση των Ε.Λ.Β., λανθασμένη αποτίμηση), με την προϋπόθεση ότι θα συνταχθεί κατάσταση

ορθής αποτίμησης των αποθεμάτων στο χρόνο που θα ζητηθεί από τον φορολογικό έλεγχο.

Συμπεράσματα

Έχοντας ολοκληρώσει τον σκοπό αυτής της εργασίας που είναι αρχικά η διευκρίνιση του όρου συστήματος κοστολόγησης και Αναλυτικής Λογιστικής Εκμετάλλευσης. Πιο αναλυτικά, το ζητούμενο από την εκπόνηση της συγκεκριμένης εργασίας είναι να μπορέσουμε να διακρίνουμε την έννοια της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμετάλλευσης από την έννοιά της και τα όρια τήρησής της. Έτσι με την εξέταση της ελληνικής βιβλιογραφίας σαν σε σύστημα κοστολόγησης και Αναλυτικής Λογιστικής νοείται κάθε διαδικασία, ενώ σε αντίθεση μέθοδος είναι οι διάφορες διαδικασίες διαχωρισμού και κατανομής του κόστους και συγκεκριμένα η έννοια της μεθόδου τυγχάνει μεγαλύτερης σημασίας από την έννοια του συστήματος.

Βιβλιογραφία

- ∅ Δ. Καραγιάννης <Κοστολόγηση με την ομάδα 9 Ε.Γ.Λ.Σ>
- ∅ Κέχρας Δ. Ιωάννης <Κοστολόγηση κατά κλάδο επιχειρήσεων> (Εκδόσεις Σταμούλης Α.
- ∅ Βαρβάκης Κωνσταντίνος <Αναλυτική Λογιστική> (Εκδόσεις MINOS BOOKS)
- ∅ Σακέλης <Αναλυτική Λογιστική βιβλίο κοστολόγησης και σχέδιο ομάδας 9>
- ∅ Βανάκας Απόστολος <Θεωρητική και εφαρμοσμένη λογιστική κόστους ii>
- ∅ [www.TAXIS](http://www.TAXIS.NET.gr) NET.gr
- ∅ www.GUS.gr
- ∅ www.TaxHeaven.gr
- ∅ www.power-tax.gr
- ∅ www.book/bigita.net

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Ωστόσο, όπως είδαμε η αναλυτική λογιστική έρχεται να συμπληρώσει τη γενική λογιστική. Στην αναλυτική λογιστική παρακολουθούνται οι ποσοτικές μεταβολές, οι μορφολογικές μετατροπές και οι πολυπληθείς συνθέσεις. Αναφέραμε τους βασικούς στόχους της αναλυτικής λογιστικής καθώς και τους σκοπούς της. Η Αναλυτική λογιστική λειτουργεί με το πλήρες σύστημα αυτονομίας της έναντι της γενικής λογιστικής υπό το σύστημα αυτό οι λογαριασμοί αναπτύσσονται και λειτουργούν μέσα στο κλειστό κύκλωμα των λογαριασμών της ομάδας 9.

Είδαμε παραπάνω και την αναλυτική λογιστική με το Ε.Γ.Λ.Σ. και το Κ.Β.Σ, πως λειτουργούν και τι πράττει η αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως σε αυτά, καθώς και στο δημόσιο και την κοινωνία.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΤΟ ΣΧΕΔΙΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΗΣ ΟΜΑΔΑΣ 9 (ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ)

9 ΕΝΑΤΗ ΟΜΑΔΑ

ΤΟ ΣΧΕΔΙΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΤΗΣ ΑΥΤΟΝΟΜΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ

Πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί

90 Διάμεσοι – Αντικρυζόμενοι λογαριασμοί

91 Ανακατάταξη εξόδων – αγορών και εσόδων

92 Κέντρα (θέσεις) κόστους

93 Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)

94 Αποθέματα

95 Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος

96 Έσοδα – Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα

97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

98 Αναλυτικά αποτελέσματα

99 Εσωτερικές διασυνδέσεις ή Αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων

90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ- ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

Δευτεροβάθμιοι Λογαριασμοί

90.00.....

90.01 Αρχικά αποθέματα λογισμένα

90.02 Αγορές λογισμένες

90.03.....

90.04.....

90.05.....

90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα

- 90.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα
- 90.08 Αποτελέσματα λογισμένα
- 90.09 Υπολογιστικά έξοδα λογισμένα
- 90.10 Υπολογιστικά έσοδα λογισμένα
- 90.99.....

91 ΑΝΑΚΑΤΑΤΑΞΗ ΕΞΟΔΩΝ- ΑΓΟΡΩΝ ΚΑΙ ΕΣΟΔΩΝ

Δευτεροβάθμιοι Λογαριασμοί

- 91.00 Ανακατάταξη των εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά
- 91.01 Οργανικά έξοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα
- 91.02 Αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά)
- 91.03.....
- 91.04.....
- 91.05 Οργανικά έξοδα κατ' είδος προς μερισμό
- 91.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)
- 91.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)
- 91.08 Αποτελέσματα ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)
- 91.09 Οργανικά έσοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα
-
- 91.99.....

92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ

Δευτεροβάθμιοι Λογαριασμοί

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

92.04 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας

92.05.....

.....

92.99.....

93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ)

Δευτεροβάθμιοι Λογαριασμοί

93.00 Κόστος παραγωγής Εργοστασίου Α'

93.01 Κόστος παραγωγής Εργοστασίου Β'

93.02 Κόστος παραγωγής Εργοστασίου Γ'

93.03.....

.....

93.97 Κόστος παρεπόμενων δραστηριοτήτων

93.98 Κόστος ιδιοπαραγωγής παγίων

93.99 Κόστος αναπτύξεως προϊόντων (πολυετούς αποσβέσεως)

95 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ

Δευτεροβάθμιοι Λογαριασμοί

95.00 Αποκλίσεις πρώτων υλών (Υ)

95.01 Αποκλίσεις άμεσης εργασίας (ΑΕ)

95.02 Αποκλίσεις γενικών βιομηχανικών εξόδων (ΓΒΕ)

95.03 Αποκλίσεις εξόδων διοικητικής λειτουργίας

95.04 Αποκλίσεις εξόδων λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως

95.05 Αποκλίσεις εξόδων λειτουργίας διαθέσεως

95.06.....

.....

95.99.....

96 ΕΣΟΔΑ – ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

Δευτεροβάθμιοι Λογαριασμοί

96.00 Πωλήσεις εμπορευμάτων

96.01 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

96.02 Πωλήσεις υποπροϊόντων και υπολειμμάτων

96.03.....

96.04 Πωλήσεις πρώτων και βοηθητικών υλών – Υλικών συσκευασίας

96.05 Πωλήσεις αναλώσιμων υλικών

96.06 Πωλήσεις ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων

96.07.....

96.08 Πωλήσεις ειδών συσκευασίας

96.09 Πωλήσεις άχρηστου υλικού

96.10 Πωλήσεις υπηρεσιών (Έσοδα από παροχή υπηρεσιών)

96.11.....

96.12.....

96.13 Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων

96.14 Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών

96.15 Έσοδα κεφαλαίων

96.16 Ιδιοπαραγωγή παγίων και χρησιμοποιημένες προβλέψεις εκμεταλλεύσεως

.....

96.20 Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων

96.21 Άμεσα έξοδα πωλήσεων

96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

.....

96.99.....

97 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΕΩΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ

Δευτεροβάθμιοι Λογαριασμοί

97.00 Διαφορές ενσωματώσεως υπολογιστικών εξόδων και αποσβέσεων

97.01 Διαφορές ενσωματώσεως υπολογιστικών εσόδων

97.02 Διαφορές ενσωματώσεως εξόδων – κόστους αποθεμάτων

97.03 Διαφορές πραγματοποιημένων – λογισμένων εσόδων

97.04.....

.....

97.10 Διαφορές καταλογισμού

.....

97.99.....

98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

Δευτεροβάθμιοι Λογαριασμοί

98.00.....

98.01.....

.....

98.98.....

98.99 Αποτελέσματα χρήσεως

99 ΕΣΩΤΕΡΙΚΕΣ ΔΙΑΣΥΝΔΕΣΕΙΣ (Α' ΥΛΗ)

Δευτεροβάθμιοι Λογαριασμοί

99.00 Διασυνδέσεις μέσα στο αυτό κατάστημα

99.01 Χορηγήσεις που λήφθηκαν από άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα

99.02 Χορηγήσεις που δόθηκαν σε άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα

99.03.....

.....

99.99.....

99 ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ (Β' ΛΥΣΗ) – ΟΜΙΛΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΠΡΟΑΙΡΕΤΙΚΗΣ ΧΡΗΣΕΩΣ

Πρωτοβάθμιοι Λογαριασμοί

990 Διάμεσοι – Αντικρυζόμενοι λογαριασμοί

991 Ανακατάταξη εξόδων – αγορών και εσόδων

992 Κέντρα (θέσεις) κόστους

993 Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)

994 Αποθέματα

995 Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος

996 Έσοδα – Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα

997 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

998 Αναλυτικά αποτελέσματα

