



ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΩΝ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΧΕΙΡΗΣΗ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ΜΙΑΣ  
ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗΣ Α.Ε  
ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ  
ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ  
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ  
ΔΗΛΩΣΕΙΣ ΦΟΡΩΝ**

ΤΡΙΑΝΤΑΦΥΛΛΟΥ ΠΗΝΕΛΟΠΗ

ΜΠΟΥΡΗ ΕΛΕΝΗ

ΤΟΥΜΠΟΥΛΗΣ ΣΠΥΡΟΣ

ΕΠΟΠΤΕΥΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ:

ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ ΑΛΕΒΙΖΟΣ

ΠΑΤΡΑ 2010

## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η παρούσα εργασία εκπονήθηκε στα πλαίσια της πτυχιακής εργασίας με θέμα την λογιστική διαχείριση των εργασιών μιας βιομηχανικής Α.Ε και συγκεκριμένα της Ποτοποιίας ΠΙΛΑΒΑΣ Α.Ε .Σκοπό της είναι ο αναγνώστης να μπορεί να έχει μια ολοκληρωμένη άποψη για την λειτουργία και την διαχείριση μιας βιομηχανικής Α.Ε. Αρχικά γίνεται μία σύντομη ανασκόπηση του ιστορικού της ποτοποιίας ΠΙΛΑΒΑΣ Α.Ε, και μετά μια γνωριμία με τα προϊόντα που παράγει. Στα πρώτα κεφάλαια της εργασίας αυτής κάνουμε μια μικρή εισαγωγή στο θεωρητικό μέρος του παρουσιαζόμενου αντικειμένου , το οποίο θα είναι όσο το δυνατόν συνοπτικότερο γίνεται στις βασικές έννοιες της λογιστικής που είναι απαραίτητες για την καλύτερη μελέτη του παραδείγματος. Τα βασικά σημεία της θεωρίας που κρίναμε απαραίτητα ν' αναλύσουμε είναι : η Κοστολόγηση μιας Α.Ε , ο Ισολογισμός της , οι δηλώσεις φόρων μιας Α.Ε , οι νόμοι που την αφορούν και η λειτουργία της ομάδας 8 . Κατόπιν θα παραθέσουμε το σχετικό παράδειγμα με πραγματικά στοιχεία που πήραμε από την Ποτοποιία ΠΙΛΑΒΑΣ Α.Ε , όπου πάνω σ' αυτά τα στοιχεία θα εφαρμόσουμε τα βασικά σημεία της θεωρίας που θ' αναλύσουμε. Στο τέλος της παρούσας εργασίας συμπεριλαμβάνονται τα συμπεράσματα μας καθώς παρατίθεται και η σχετική βιβλιογραφία , στην οποία μπορεί να προσφύγει όποιος επιθυμεί να μελετήσει τις θεωρητικές διερευνήσεις.

Ποτοποιία λοιπόν, είναι εκείνος ο βιομηχανικός κλάδος ο οποίος ασχολείται με την παραγωγή ποτών και συγκεκριμένα αλκοολούχων ποτών. Σύμφωνα με πολλές έρευνες που έχουν διεξαχθεί, οι πρώτες ποτοποιίες ιδρύθηκαν το 1850 παρ' όλα αυτά η καλλιέργεια της αμπέλου εμφανίζεται το 3.500 π.Χ . Όλα τα αλκοολούχα ποτά έχουν σαν βάση το οινόπνευμα για παράδειγμα το τσίπουρο αποστάζεται από το φλοιό του σταφυλιού, λέγεται πως η πρώτη παραγωγή τσίπουρου στην Ελλάδα έγινε τον 14<sup>ο</sup> αιώνα από μοναχούς. Σε αντίθεση το ελληνικό και μόνο ελληνικό (από το 1989) ούζο φτιάχνεται από απόσταξη 100% οινόπνεύματος.

## **Ευχαριστίες.....**

Θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε τον επιβλέποντα καθηγητή μας κ. Βασίλειο Αλεβίζο με του οποίου την αρωγή και την εποπτεία ολοκληρώθηκε αυτή η εργασία. Έδειξε άμεσο ενδιαφέρον καθ' όλη την διάρκεια της διεκπεραίωσης αυτής , καθώς και μεγάλη κατανόηση στις όποιες δυσκολίες παρουσιάστηκαν κατά την εκπόνηση της. Επίσης θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε τους γονείς μας για την στήριξη που μας έχουν προσφέρει όλα αυτά τα χρόνια , φρονίζοντας για την καλύτερη δυνατή μόρφωση και εξέλιξη μας.

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

**ΠΡΟΛΟΓΟΣ..... σελ.2**

**ΕΙΣΑΓΩΓΗ ..... σελ.9**

- Û Γνωριμία με την ποσοποία ΠΙΛΑΒΑΣ Α.Ε και τα προϊόντα της
- Û Οι μεγαλύτερες ποσοποιίες στην Ελλάδα

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup> : « ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ »**

- 1.1 Η έννοια των οικονομικών καταστάσεων και το περιεχόμενο τους..... **σελ 15**
- 1.2 Η κατάσταση του ισολογισμού της οικονομικής μονάδας..... σελ 17
- 1.2.1 Υιοθετούμενη δομή του ισολογισμού..... σελ 19
- 1.2.2 Είδη ισολογισμού ανάλογα με τις προϋποθέσεις και το σκοπό σύνταξης τους .....σελ 20
- 1.2.3 Υπόδειγμα βάση του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου του ισολογισμού..... σελ 23
- 1.3 Θεσμικό πλαίσιο σύνταξης και δημοσίευσης των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων ..... **σελ. 26**
- 1.3.1 Πως πραγματοποιείται η δημοσιότητα των ετήσιων οικονομικών κατασ..**σελ. 27**
- 1.4 Η διαδικασία κατάρτισης του ισολογισμού..... **σελ. 28**
- 1.5 Ατέλειες ισολογισμού..... **σελ. 44**
- 1.6 Έννοια και σκοπός απογραφής.....**σελ.45**
- 1.6.1 Είδη απογραφής..... **σελ. 46**
- 1.6.2 Παράγοντες που επιδρούν στην διαμόρφωση του ισολογισμού..... **σελ.47**

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup> : « ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΗΣ ΟΜΑΔΑΣ 8 ΚΑΙ ΤΡΟΠΟΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ »**

- 2.1 Περιεχόμενο της ομάδας 8.....**σελ.48**
- 2.2 Ανάλυση του λογαριασμού 80 « Γενική Εκμετάλλευση»..... **σελ.49**
- 2.3 Ανάλυση του λογαριασμού 81 « Έκτακτα και Ανόργανα Αποτελέσματα»...**σελ.51**

2.4 Ανάλυση του λογαριασμού 82 « Έξοδα και Έσοδα προηγούμενων Χρήσεων».....	σελ.56
2.5 Ανάλυση του λογαριασμού 83 « Προβλέψεις για Έκτακτους Κινδύνους»...σελ.57	
2.6 Ανάλυση του λογαριασμού 84 « Έσοδα από Προβλέψεις Προηγ. Χρήσεων».....σελ.57	
2.7 Ανάλυση του λογαριασμού 85 « Αποσβέσεις Παγίων Μη Ενσωματωμένες στο Λειτουργικό Κόστος».....σελ.58	
2.8 Ανάλυση της ομάδας 86 « Αποτελέσματα Χρήσεως».....σελ.58	
2.9 Ανάλυση της ομάδας 88 « Αποτελέσματα προς Διάθεση».....σελ.59	
2.10 Ανάλυση της ομάδας 89 « Ισολογισμός».....σελ.60	

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup> : « ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ »**

3.1 Χρονολογική εξέλιξη κόστους.....σελ.62	
3.2 Βασικές έννοιες κοστολόγησης.....σελ.63	
3.2.1 Έννοια κοστολόγησης .....σελ.63	
3.2.2 Σκοπός και σημασία κοστολόγησης.....σελ.64	
3.2.3 Εσωλογιστική και Εξωλογιστική κοστολόγηση σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.....σελ.65	
3.3 Βασικά συστήματα κοστολόγησης.....σελ.67	
3.4 Αποδοτικά συστήματα κοστολόγησης.....σελ.72	
3.4.1 Γενικές αρχές κοστολογικών συστημάτων .....σελ.72	
3.4.2 Προϋποθέσεις ενός αποδοτικού συστήματος κοστολόγησης.....σελ.74	
3.5 Τεχνικές κοστολόγησης.....σελ.75	
3.5.1 Οριακή κοστολόγηση.....σελ.75	

3.5.2 Άμεση κοστολόγηση.....	<b>σελ.77</b>
3.5.2.1 Βασικά χαρακτηριστικά άμεσης κοστολόγησης.....	<b>σελ.78</b>
3.5.2.2 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα άμεσης κοστολόγησης.....	<b>σελ.79</b>

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4<sup>ο</sup> : « ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ »**

4.1 Φορολογική των εισοδημάτων μιας Α.Ε.....	<b>σελ.80</b>
4.1.1 Προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, υπολογισμός και καταβολή του οφειλόμενου φόρου της Α.Ε.....	<b>σελ.81</b>
4.1.2 Υπολογισμός του φόρου των Ανωνύμων Εταιρειών .....	<b>σελ.83</b>
4.1.3 Προσδιορισμός του ποσού του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος.....	<b>σελ.83</b>
4.1.4 Έννοια της διαθέσεως των κερδών μιας Ανώνυμης Εταιρείας.....	<b>σελ.84</b>
4.2 Σειρά στην διάθεση των κερδών μιας Ανώνυμης Εταιρείας.....	<b>σελ.85</b>
4.2.1 Είδη μερισμάτων μετόχων.....	<b>σελ.86</b>
4.2.2 Προσδιορισμός του ποσού πρώτου μερίσματος των μετόχων.....	<b>σελ.87</b>
4.2.3 Φορολογία των μερισμάτων.....	<b>σελ.88</b>
4.2.4 Διάθεση του υπολοίπου των κερδών μετά τις κρατήσεις για τακτικό αποθεματικό και πρώτο μέρισμα.....	<b>σελ.88</b>
4.3 Τακτικό αποθεματικό.....	<b>σελ.89</b>
4.3.1 Υπολογισμός κράτησης τακτικού αποθεματικού.....	<b>σελ.90</b>
4.3.2 Φορολογία τακτικού αποθεματικού.....	<b>σελ.90</b>

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5° : ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΤΩΝ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ΤΗΣ ΠΟΤΟΠΟΙΙΑΣ ΠΙΛΑΒΑΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΗΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΧΡΗΣΗΣ 2008**

5.1 Σύνταξη του φύλλου μερισμού στις 31/12/2008.....	<b>σελ.91</b>
5.2 Κοστολόγηση παραγωγής στις 31/12/2008.....	<b>σελ.98</b>
5.3 Αποτίμηση ετοιμών προϊόντων στις 31/12/2008.....	<b>σελ.102</b>
5.4 Διαμόρφωση της Γενικής Εκμετάλλευσης και Κατάρτιση του Ισολογισμού	<b>σελ.105</b>
5.5 Υπολογισμός του τακτικού αποθεματικού και του μερίσματος.....	<b>σελ.109</b>
5.6 Συμπλήρωση των εντύπων Φ-1 και Φ-10.....	<b>σελ.110</b>
<b>ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ .....</b>	<b>σελ.119</b>
<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....</b>	<b>σελ.120</b>

## **ΛΙΣΤΑ ΠΙΝΑΚΩΝ –ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ**

*ΠΙΝΑΚΑΣ 1 : Οι μεγαλύτερες ποτοποιίες στην Ελλάδα με κριτήριο τον κύκλο εργασιών τους το 2007*

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup>

Διάγραμμα 1 : Ελλείμματος – Πλεονάσματος

Διάγραμμα 2 : Εκκαθάριση των εσόδων - εξόδων

Διάγραμμα 3 : Γενική Εκμετάλλευση

Διάγραμμα 4 : Μικτό Κέρδος

Διάγραμμα 5 : Τελικού Αποτελέσματος

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5<sup>ο</sup>

Πίνακας 2 : Φύλλο Μερισμού

Πίνακας 3 : Κοστολόγηση Ημιτελών Προϊόντων

Πίνακας 4 : Κοστολόγηση Ετοίμων Προϊόντων

Πίνακας 5 : Αποτίμηση Ετοίμων Προϊόντων



## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

### Û ΓΝΩΡΙΜΙΑ ΜΕ ΤΗΝ ΠΟΤΟΠΟΙΑ ΠΙΛΑΒΑΣ ΚΑΙ ΤΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΤΗΣ

#### Η Ιστορία

Η ιστορία της ποτοποιίας Πιλαβά αρχίζει από το 1940 απ' όπου η οικογένεια Πιλαβά ξεκίνησε την παραγωγή ούζου, μπράντι, τσίπουρου και λικέρ. Συνδεδεμένη άρρηκτα με τη ζωή δύο γενεών μιας οικογένειας, και μιας τρίτης που ακολουθεί ήδη τα βήματα της, συνεχίζει να παράγει ούζο ακολουθώντας ευλαβικά την ίδια συνταγή και με τον ίδιο ακριβώς τρόπο. Η ποιότητα ήταν και παραμένει μονόδρομος για την οικογένεια Πιλαβά. Άριστες πρώτες ύλες, διπλή απόσταξη, μεράκι σε κάθε στάδιο παράγωγής και υπομονή αυτά είναι τα συστατικά που συνθέτουν την επιτυχία αυτής της ποτοποιίας.

#### Παρουσία σε 12 αγορές του εξωτερικού

Από την συνολική παραγωγή της ποτοποιίας ένα μεγάλο μέρος αυτής, εξάγεται κάθε χρόνο στην Γερμανία, την Αυστρία, την Γαλλία, την Ισπανία, την Ολλανδία, το Βέλγιο, την Ιταλία, τη Βουλγαρία, την Πρώην Γιουγκοσλαβική Δημοκρατία της Μακεδονίας, την Κύπρο, το Ισραήλ και τις Η.Π.Α. Παράλληλα, ένα μεγάλο μέρος των προϊόντων της ποτοποιίας διατίθεται και στα ελληνικά καταστήματα αφορολόγητων ειδών και στα πλοία των Μινωικών Γραμμών, της ANEK, της Superfast Ferries και της Strintzis Lines, κάνοντάς τα γνωστά στο ευρωπαϊκό αγοραστικό κοινό.

#### Προϊόντα Πιλαβάς

Το κυριότερο προϊόν παραγωγής της ποτοποιίας Πιλαβάς είναι το ούζο. Για την παραγωγή του ούζου αρωματικοί σπόροι, βότανα, οινόπνευμα και νερό ενώνονται σε μια μυσταγωγική συνεύρεση βρασμού – ατμοποίησης – υγροποίησης για να δώσουν το απόσταγμα. Η απόσταξη γίνεται βάση νόμου σε παραδοσιακούς χάλκινους άμβυκες ασυνεχούς λειτουργίας με χωρητικότητα όχι μεγαλύτερη των 1.000 λίτρων και δεν μπορεί να έχει αλκοολικό βαθμό λιγότερο από 37,5 % κατ όγκο όπου τουλάχιστον το 20% του εμπεριεχομένου οινόπνεύματος πρέπει να προέρχεται από το απόσταγμα. Το ούζο διατίθεται σε 37 διαφορετικές συσκευασίες.

## ΟΥΖΟ



Συστατικά ούζου:

- οινόπνευμα – προϊόν απόσταξης γεωργικής προέλευσης (αιθυλικό οινόπνευμα)
- αρωματικοί σπόροι και βότανα, όπως το γλυκάνισο , το μαραθόσπορο, κάρδαμο ακόμα και μαστίχα Χίου
- Νερό πηγαίο- νερό , που με αργό και φυσικό τρόπο φιλτράρεται από τη γη και εμπλουτίζει τα πηγάδια της.

## ΤΣΙΠΟΥΡΟ



Το τσίπουρο παράγεται από την απόσταξη στέμφυλων δηλαδή από τα υπολείμματα των σταφυλιών που μένουν μετά το πάτημα και την εξαγωγή του μούστου για την παραγωγή κρασιού. Η παραγωγή αυτή επιτυγχάνεται με την μέθοδο της κλασματικής απόσταξης- ασυνεχούς κυρίως – όπου χρησιμοποιούνται υψηλής ποιότητας κατασκευής ατμοκάζανα, πλήρως ηλεκτρονικά ρυθμιζόμενα και ελεγχόμενα. Αυτό επιτρέπει την Παρασκευή ενός, πολλαπλά αποσταγμένου

προϊόντος υψηλής ποιότητας μειώνοντας τις ανεπιθύμητες ουσίες της απόσταξης στο ελάχιστο επιτρέποντας στον παραγωγό να κάνει την επιθυμητή ανάμιξη των αρωματικών υλών.

Συστατικά τσίπουρου :

- ü Το προϊόν της απόσταξης από τα υπολείμματα των σταφυλιών
- ü Αρωματικές ουσίες όπως μάραθο, γαρύφαλλο, μαστίχα κ.α.

## ΜΠΡΑΝΤΙ



Το μπράντι ουσιαστικά είναι η μετατροπή του κρασιού σε μπράντι. Πρέπει το κρασί να είναι λευκό, να έχει σχετικά υψηλή οξύτητα και χαμηλής περιεκτικότητας σε αλκοόλ περίπου 8%. Σημαντικό ρόλο παίζει η σωστή θερμοκρασία που θ' απομακρύνει τα ανεπιθύμητα στοιχεία, τα λιπαρά οξέα και τις δυσάρεστες οσμές κάθε απόσταξης. Παρασκευάζεται με διπλή απόσταξη ζυμωμένου γλεύκους στέμφυλων δηλαδή κρασιού. Με τον τρόπο αυτό παίρνουμε ένα άχρωμο απόσταγμα υψηλού αλκοολικού βαθμού. Ο αλκοολικός βαθμός του μπράντι που κυκλοφορεί στην αγορά μειώνεται με την αραιώση με νερό. Το χρώμα είναι συνήθως κοκκινωπό, το οποίο πετυχαίνεται είτε με προσθήκη καραμέλας είτε με προσθήκη γλεύκους σταφυλιών παλιάς παραγωγής.

## ΛΙΚΕΡ



Για την παραγωγή του λικέρ απαιτούνται τριών ειδών πρώτες ύλες : φρούτα ( στην περίπτωση παραγωγής λικέρ φρούτων), καθαρή αλκοόλη ή απόσταγμα ( ζυμωμένου πολτού της αρεσκειάς μας) και μια γλυκαντική ύλη (συνήθως ζάχαρη). Τα δεν παλαιώνουν αλλά μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την παραγωγή τους παλιωμένα αποστάγματα. Συνήθως για τον αρωματισμό των λικέρ γίνεται εκχύλιση των επιλεγμένων αρωματικών φυτικών μερών. Για να έχει το τελικό προϊόν το επιθυμητό χρώμα μπορεί να χρησιμοποιηθεί κάποια χρωστική ουσία. Η ποτοποιία ΠΙΛΑΒΑΣ παράγει λικέρ μπανάνας, καφέ, κεράσι και μέντα.

## ΤΕΝΤΟΥΡΑ



Και πως θα μπορούσε η ποτοποιία ΠΙΛΑΒΑΣ να μην παράγει το παραδοσιακό ηδύποτο της Πάτρας την τεντούρα. Η τεντούρα είναι απόσταγμα κανέλας, γαρίφαλου και μοσχοκάρυδου και σερβίρεται σε πολλά μαγαζιά μετά το φαγητό ως χωνευτικό με πάγο η σκέτη.

ü Οι μεγαλύτερες ποτοποιίες στην Ελλάδα με κριτήριο τον κύκλο εργασιών τους το 2007

Ας πάμε τώρα να γνωρίσουμε τις 20 μεγαλύτερες ελληνικές Ποτοποιίες – Ζυθοποιίες σύμφωνα με τον τζίρο, τα καθαρά κέρδη και την παραγωγικότητα τους το οικονομικού έτος 2007.

Πίνακας 1 Μεγαλύτερες ποτοποιίες

A/A	Εταιρεία	Τζίρος 2007	Κ. Κέρδη 2007	Παραγωγικότητα
1	Αθηναϊκή Ζυθοποιία Α.Ε	435.264.067	109.740.144	357.653
2	Pernod Richard Hellas ΑΒΕΕ	75.631.697	4.846.722	422.523
3	Μύθος Ζυθοποιία Α.Ε	52.496.630	2.238.961	155.315
4	Μεταξά Α.Ε	27.624.903	7.113.216	3.946.415
5	Σπηλιόπουλος Β. Γ. ΑΒΕΕ	17.600.418	103.349	279.379
6	Ποτοποιία Οινοποιία Θράκης ΑΒΕΕ	16.333.265	192.693	192.156
7	Ελληνική Ζυθοποιία Αταλάντης Α.Ε	14.359.341	170.303	163.174
8	Ποτοποιία Ισίδωρος Αρβανίτης Α.Ε	12.048.682	2.018.055	240.974
9	Χατζηδήμας Χ. Σταύρος Α.Ε	8.725.930	31.412	134.245
10	Ζυθοποιία Μακεδονίας – Θράκης Α.Ε	6.942.459	<b>- 101.033</b>	147.712
11	Καλογιάννης Ν. ΑΕΒΕ Ούζο 12	6.050.589	<b>-999.824</b>	2.016.863
12	Κούτσικος ΑΒΕ	5.689.861	353.439	1.869.620
13	Τσιλιλής Κ. Α.Ε	4.344.472	458.372	1.896.620
14	Emery ΑΒΕ	3.737.850	<b>-337.714</b>	101.023
15	<b>Ποτοποιία Πιλαβάς ΑΒΕΕ</b>	3.338.947	862.156	215.930
16	Γοιδα ΑΒΕΕ	2.983.774	25.075	298.377
17	Βρυσσας Α.Ε	2.937.357	1.740	183.585
18	Ποτοποιία Σάμου Φραντζεσκος Π. Ιωάννης ΑΕΒΕ	2.842.165	187.374	258.379

<b>19</b>	Καλλικούνης Γ. Ν. ΑΒΕ	2.681.293	9.094	127.681
<b>20</b>	Ρουσαλοι Αφοί Α.Ε	2.679.162	52.223	223.264

Όπως μπορούμε να δούμε στον παραπάνω πίνακα η **Αθηναϊκή Ζυθοποιία** ηγείται όπως πάντα στον κλάδο, τόσο όσον αφορά το τζίρο, όσο και στα κέρδη και μάλιστα με μεγάλη διαφορά από τις υπόλοιπες εταιρείες του ίδιου κλάδου. Η ποτοποιία **Μεταξά** παρόλο που είναι τρίτη σε τζίρο κατάφερε να έρθει δεύτερη στα κέρδη με ποσό της τάξης των 7εκ. € περίπου σε αντίθεση με την **Ζυθοποιία Μακεδονίας – Θράκης** και την **Καλογιάννης Ούζο 12** οι οποίες έχοντας έναν αρκετά ανεβασμένο τζίρο δεν κατάφεραν να εμφανίσουν κέρδη, έχοντας ζημιές ύψους 101.033€ και 999.824€ αντίστοιχα. Λίγο παρακάτω συναντάμε την ποτοποιία **Πιλαβάς** η οποία έχει κάνει έναν καλό τζίρο αλλά και κατάφερε να εμφανίσει κέρδη ύψους 862.156 €.

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup>

## « Ι Σ Ο Λ Ο Γ Ι Σ Μ Ο Σ »

### **1.1 Η έννοια των οικονομικών καταστάσεων και το περιεχόμενό τους**

Κάθε χώρα αποσκοπεί να επιτύχει, να καταρτίζουν οι επιχειρήσεις τις ειλικρινείς, αληθείς, σαφείς και ομοιόμορφους ισολογισμούς και λογαριασμούς αποτελεσμάτων χρήσεως. Αποδείχθηκε, όμως, σύντομα ότι με την θέσπιση κανόνων αναφερόμενων μόνο στο περιεχόμενο του ισολογισμού και του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως, δεν επιτυγχάνεται η κατάρτιση ειλικρινών, αληθών και ομοιόμορφων ισολογισμών, γιατί, κατά την επεξεργασία των αριθμητικών μεγεθών των περιουσιακών στοιχείων, για την καταχώρησή τους στον ισολογισμό και για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, παρεμβαίνει το υποκειμενικό στοιχείο και η αυθαιρεσία, με συνέπεια οι σχετικοί κανόνες να μην εφαρμόζονται ούτε σωστά ούτε ομοιόμορφα. Σ' αυτή την περίπτωση απαιτείται η θέσπιση κανόνων περί του περιεχομένου του τρόπου λειτουργίας κλπ. των τηρητέων λογαριασμών από τους οποίους πηγάζει ο ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελέσματα χρήσεως. Δηλαδή απαιτείται η τυποποίηση της λογιστικής απεικόνισης και παρακολούθησης με ομοιόμορφους και επιστημονικά παραδεκτούς κανόνες και σε ειδικά σχεδιασμένους λογαριασμούς, όλων των επιμέρους φάσεων του κυκλώματος της επιχειρηματικής δράσεως της επιχειρήσεως, που συνίσταται σε μια συνεχή και αδιάκοπη εισροή στην επιχείρηση και εκροή, από αυτήν, αξιών ( υλικών ή άυλων αγαθών και χρημάτων). Τα δεδομένα των λογαριασμών αυτών, αφού προηγηθεί η συμφωνία με τους κανόνες της Λογιστικής ενδεικνυόμενη επεξεργασία τους, ταξινομούνται συστηματικά σε πίνακες, οι οποίοι καταρτίζονται σε τακτικές χρονικές περιόδους, αποκαλούνται λογιστικές ή οικονομικές καταστάσεις και δημοσιοποιούνται για την πληροφόρηση των ενδιαφερόμενων ( μετόχων, επενδυτών, πιστωτών, προμηθευτών, πελατών, εργαζομένων, και γενικά του κοινωνικού συνόλου, από το οποίο η σύγχρονη μορφή της μεγάλης επιχείρησης αντλεί τα επίσης μεγάλα κεφάλαια). Άρα οικονομικές ή λογιστικές καταστάσεις είναι τα μέσα δια των οποίων τα συγκεντρωτικά πληροφοριακά στοιχεία, που παράχθηκαν από τη λογιστική γνωστοποιούνται περιοδικά σε εκείνους που τα χρησιμοποιούν.

Σύμφωνα με την § 1 του άρθρου 42<sup>α</sup> του κωδ. Ν. 2190/1920 ορίζει τα εξής :

« Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν :

α) Τον ισολογισμό που εμφανίζει τη χρηματοοικονομική κατάσταση της επιχείρησης σε μια δεδομένη χρονική στιγμή και ειδικότερα : τα μέσα που έχει στην κατοχή της για την προώθηση της δραστηριότητας της (μέσα δράσης) και τον τρόπο που χρηματοδοτήθηκε η απόκτηση αυτών των μέσων (πηγές προέλευσης).

β) Το λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσεως» στην οποία εμφανίζεται το αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) από τη δραστηριότητα της επιχείρησης σε ένα δεδομένο χρονικό διάστημα.

γ) Τον «πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων» στον οποίο εμφανίζεται ο τρόπος που η επιχείρηση διέθεσε τα αποτελέσματα της χρήσεως.

δ) Το προσάρτημα στο οποίο εμφανίζονται μια σειρά από συμπληρωματικές πληροφορίες.

Τα έγγραφα αυτά αποτελούν ενιαίο σύνολο και ελέγχονται όπως ορίζουν τα άρθρα 36, 36 α και 37»

Με την διάταξη αυτή εισάγεται ο νέος όρος «οικονομικές καταστάσεις», με τον οποίο υποδηλώνονται τα ανωτέρω τέσσερα έγγραφα, τα οποία αποτελούν ένα ενιαίο σύνολο. Η ιδιαίτερη, όμως, σπουδαιότητα της άνω διατάξεως έγκειται στο ότι εισάγεται ένα νέο έγγραφο, άγνωστο στη μέχρι τότε νομοθεσία μας, το Προσάρτημα. Από αυτά τα τέσσερα έγγραφα, το βασικό και κύριο έγγραφο είναι ο ισολογισμός και τα άλλα τρία είναι παρακολουθήματα του. Οι πιο πάνω τέσσερις καταστάσεις, μαζί με την κατάσταση ταμειακών ροών, λόγω του περιεχομένου τους, συνθέτουν ένα πλήρες «δελτίο υγείας» της εταιρείας, αποτελούν την ακτινογραφία της. Στην § 2 του άρθρου 42 α του κωδ. Ν. 2190/1920 ορίζεται ότι: «οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται υποχρεωτικά με βάση τις διατάξεις αυτού του άρθρου, καθώς και των άρθρων 42β, 42γ, 42δ, 42ε, 43 και 43α και εμφανίζουν με απόλυτη σαφήνεια την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διαρθρώσεως, της χρηματοοικονομικής θέσεως και των αποτελεσμάτων χρήσεως της εταιρείας». Με τη διάταξη αυτή εισάγονται δύο θεμελιώδεις αρχές, της «**πραγματικής εικόνας**» και της «**απόλυτης σαφήνειας**», οι οποίες θεσπίζονται ως αρχές πρωταρχικής επιδιώξεως, ως βασικός και κυρίαρχος σκοπός, ιδίως η αρχή της «πραγματικής εικόνας». Σύμφωνα με την άνω διάταξη και τις θεμελιώδεις αρχές που εισάγονται μ' αυτή :



α) Ο ισολογισμός πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα περιουσιακά στοιχεία που στην πραγματικότητα είχε η εταιρεία κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού της, ταξινομημένα συστηματικά, κατά κατηγορίες και με απόλυτα σαφείς τίτλους λογαριασμών, έτσι ώστε να μην δημιουργείται, σε εκείνους τουλάχιστον που έχουν τις απαιτούμενες γνώσεις, καμία αμφιβολία για το περιεχόμενό τους, το οποίο πρέπει να ανταποκρίνεται απόλυτα με την πραγματικότητα.

β) Οι τίτλοι των λογαριασμών που χρησιμοποιούνται πρέπει να είναι κατάλληλοι, ώστε με απόλυτη σαφήνεια να προκύπτει το είδος και η νομική και οικονομική θέση των περιουσιακών στοιχείων που απεικονίζουν και όλα αυτά πρέπει να ανταποκρίνονται με την πραγματικότητα, δηλαδή να είναι πραγματικά (αληθινά).

γ) Για να προκύπτει με απόλυτη σαφήνεια η πραγματική εικόνα της περιουσιακής διαρθρώσεως, της χρηματοοικονομικής θέσεως και των αποτελεσμάτων χρήσεως, πρέπει :

- Οι (άνω υπό β) λογαριασμοί να ταξινομούνται, στον ισολογισμό, συστηματικά μεθοδικά και ομαδοποιούνται σε ομοειδείς κατηγορίες, ανάλογα με το βαθμό ρευστοποιήσεως των στοιχείων του ενεργητικού και βαθμό ληκτότητας των στοιχείων του παθητικού,
- Κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων να εφαρμόζονται οι λογιστικές αρχές και οι κανόνες αποτιμήσεως που προβλέπει ο νόμος (κυρίως στα άρθρα 42 και 42 ε & 14).

## **1.2 Η κατάσταση του ισολογισμού της οικονομικής μονάδας**

Στην συνέχεια της ανάλυσής μας θα παρουσιάσουμε τα τρία στοιχεία της περιουσιακής κατάστασης μίας οικονομικής μονάδας, δηλαδή το ενεργητικό, την καθαρή θέση και τις υποχρεώσεις της. Με άλλα λόγια θα λέγαμε ότι θα εμφανίσουμε το χάρτη που μας δίνει μία στατική εικόνα της οικονομικής κατάστασης κάθε οικονομικής μονάδας για μία δεδομένη στιγμή. Η παραπάνω χρηματοοικονομική κατάσταση, η οποία παρουσιάζει οργανωμένα την περιουσία της επιχείρησης καλείται Ισολογισμός

Επομένως με τον όρο «Ισολογισμός» εννοούμε εκείνη τη χρηματοοικονομική κατάσταση, η οποία σε συγκεκριμένη χρονική στιγμή και με βάση τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές, εμφανίζει συνοπτικά και συγχρόνως σε ενιαίο νόμισμα στην μια πλευρά του τα στοιχεία που έχει στην κυριότητα της η επιχείρηση και τα χρησιμοποιεί για την επίτευξη των στόχων της (δηλ. Το ενεργητικό), και στην

άλλη πλευρά τις πηγές χρηματοδότησης του ενεργητικού ( δηλ. το παθητικό) από τους φορείς της επιχείρησης (καθαρή θέση) και από τρίτους (υποχρεώσεις).

***Ισολογισμός δηλαδή, είναι η χρηματοοικονομική κατάσταση οποιασδήποτε λογιστικής μονάδας, σε μία χρονική στιγμή. Πιο συγκεκριμένα, Ισολογισμός είναι η λογιστική κατάσταση (ή έκθεση), που εμφανίζει συνοπτικά, σε χρηματικές μονάδες, σε συγκεκριμένη χρονική στιγμή και βάσει των γενικά παραδεκτών λογιστικών αρχών, τα μέσα δράσης και τις πηγές προέλευσής τους.***

Ο ισολογισμός εμφανίζει από τη μια πλευρά του, που ονομάζεται ενεργητικό όλα εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία, πάγια και κυκλοφορούντα, που κατέχει η επιχείρηση στην συγκεκριμένη χρονική στιγμή. Από την άλλη πλευρά του, που ονομάζεται παθητικό, εμφανίζει όλες τις πηγές ίδιες και ξένες από τις οποίες έχουν αντληθεί τα κεφάλαια με τα οποία η επιχείρηση χρηματοδότησε την απόκτηση των στοιχείων του ενεργητικού της. Ως εκ τούτου και οι δύο πλευρές του ισολογισμού εμφανίζουν τις ίδιες αξίες, από διαφορετική όμως σκοπιά και είναι εξ ορισμού ίσες.

Άρα ο ισολογισμός εμφανίζει από την πλευρά του ενεργητικού, το συνολικό μέγεθος και την σύνθεση των επενδύσεων που έχουν πραγματοποιηθεί και υπάρχουν στη συγκεκριμένη χρονική στιγμή και από την πλευρά του παθητικού, το συνολικό μέγεθος των κεφαλαίων και τις πηγές από τις οποίες αντλήθηκαν τα κεφάλαια αυτά, τα οποία χρησιμοποιούνται την συγκεκριμένη αυτή χρονική στιγμή. Κατά συνέπεια στο πάνω μέρος του ενεργητικού εμφανίζονται οι μακροπρόθεσμες επενδύσεις, τις οποίες πραγματοποίησε η επιχείρηση σε πάγια στοιχεία, ενώ αντίστοιχα στο πάνω μέρος του παθητικού εμφανίζει πηγές ίδιες και ξένες από τις οποίες αντλήθηκαν μακροπρόθεσμα κεφάλαια για την χρηματοδότηση τους. Στα κάτω τμήματα του ενεργητικού ο ισολογισμός εμφανίζει τις επενδύσεις σε κυκλοφοριακά στοιχεία και στο κάτω μέρος του παθητικού τη βραχυπρόθεσμη χρηματοδότηση, που σχετίζονται με την πολιτική διαχείριση του κεφαλαίου κίνησης, την οποία έχει υιοθετήσει και εφαρμόζει η επιχείρηση .

Η κατάσταση των στοιχείων του ισολογισμού μπορεί να γίνει με διάφορα κριτήρια, τα δύο επικρατέστερα όμως είναι τα παρακάτω:

- Τα στοιχεία του ενεργητικού κατατάσσονται με κριτήριο το βαθμό ρευστοποιήσεως ή την ταχύτητα κυκλοφορίας τους. Έτσι έχουμε κατά σειρά πάγια, κυκλοφορούντα, διαθέσιμα.
- Τα στοιχεία του πραγματικού παθητικού κατατάσσονται με κριτήριο τη ληκτότητα τους. Μακροπρόθεσμα και βραχυπρόθεσμα.

Ο ισολογισμός περιέχει τα ίδια στοιχεία και ποσά που περιέχει και η απογραφή, αλλά με πιο περιληπτικό τρόπο. Συνεπώς για να συνταχθεί ο ισολογισμός θα πρέπει να έχει προηγηθεί πρώτα η κατάρτιση της απογραφής. Επιπλέον ο ισολογισμός περιλαμβάνει μόνο αξίες σε ενιαίο νόμισμα, ενώ η απογραφή αξίες και ποσότητες. Μαζί με τον ισολογισμό η επιχείρηση θα καταρτίσει και την κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως στην οποία θα εμφανίζει το οικονομικό αποτέλεσμα, κέρδος ή ζημιά των εργασιών μιας επιχείρησης στη συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Επίσης συντάσσεται ο πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων, στον οποίο η διανομή του επιτευχθέντος θετικού οικονομικού αποτελέσματος της επιχείρησης, σύμφωνα με το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο, βάση της νομικής μορφής της επιχείρησης. Σε περίπτωση αρνητικού οικονομικού αποτελέσματος ο πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων, δεν συντάσσεται.

### **1.2.1 Υιοθετούμενη δομή του ισολογισμού**

Η λογιστική θεωρία και πρακτική έχει καθιερώσει δύο τύπους ισολογισμού, τον οριζόντιο και τον κάθετο.

1. Ο οριζόντιος τύπος του ισολογισμού έχει το σχήμα του λογαριασμού και στηρίζεται στην εξίσωση :

$$\text{ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ} = \text{ΊΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ} + \text{ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ}$$

Στο αριστερό σκέλος καταχωρούνται τα περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού και δεξιό σκέλος οι υπό ευρεία έννοια υποχρεώσεις, στις οποίες περιλαμβάνονται και τα ίδια κεφάλαια, τα οποία αποτελούν υποχρεώσεις προς τους φορείς της επιχειρήσεως ( μετόχους, εταίρους κλπ) αόριστης λήξεως (δηλαδή στο δεξιό σκέλος καταχωρούνται οι πηγές προελεύσεως των κεφαλαίων με τα οποία αποκτήθηκαν τα περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού). Με τον τύπο αυτό του ισολογισμού, ο

οποίος έχει επικρατήσει στη Χώρα μας και υιοθετήθηκε και από τη διάταξη του άρθρου 42γ κωδ. Ν. 2190/1920, επιδιώκεται και η συγκριτική αντιπαράθεση και συσχέτιση των βαθμών ρευστότητας των στοιχείων του ενεργητικού, με τους αντίστοιχους βαθμούς ληκτότητας των υπό ευρεία έννοια υποχρεώσεων του παθητικού.

Ως προς την σειρά κατατάξεως των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων, ακολουθούνται οι εξής δύο παραλλαγές :

**α)** Κατά τη μία παραλλαγή, τα μεν στοιχεία του ενεργητικού καταχωρούνται στον ισολογισμό κατά τη σειρά του βαθμού ρευστοποιήσεως τους, αρχίζοντας από τα διαθέσιμα και τελειώνοντας στα πάγια, οι δε υποχρεώσεις (καταχωρούνται) κατά τη σειρά του βαθμού ληκτότητας τους αρχίζοντας από τις βραχυπρόθεσμες (λήγουσες ή λήξασες) και τελειώνοντας στα ίδια κεφάλαια.

**β)** Κατά την άλλη παραλλαγή, η οποία υιοθετείται από το άρθρο 42γ, τα μεν στοιχεία του ενεργητικού καταχωρούνται στον ισολογισμό κατά την αντίστροφη σειρά του βαθμού ρευστοποιήσεως τους, αρχίζοντας από τα πάγια και τελειώνοντας στα μετρητά, οι δε υποχρεώσεις (καταχωρούνται) κατά την αντίστροφη σειρά του βαθμού ληκτότητας τους, αρχίζοντας από το μετοχικό κεφάλαιο και τελειώνοντας στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις.

**2.** Στον κάθετο τύπο του ισολογισμού τα περιουσιακά στοιχεία ενεργητικού και παθητικού καταχωρούνται καθέτως, προσθαφαιρούμενα κατά κατηγορίες, με κύρια επιδίωξη τον προσδιορισμό και εμφάνιση στον ισολογισμό του κεφαλαίου κινήσεως. Ο τύπος αυτός του ισολογισμού έχει σχεδόν αγνοηθεί από την Ελληνική πρακτική . Εξάλλου, από τη χρήση 1987 και μετά, απαγορεύεται η χρησιμοποίηση του.

### **1.2.2 Είδη ισολογισμού ανάλογα με τις προϋποθέσεις και το σκοπό σύνταξής τους**

Ανάλογα με τον σκοπό, τη χρονική στιγμή και τις προϋποθέσεις στις οποίες στηρίζεται η κατάρτιση του, ο ισολογισμός μπορεί να διακριθεί στα παρακάτω είδη :

∅ Αρχικός ή ιδρυτικός ισολογισμός συντάσσεται όταν αρχίζει η λειτουργία της επιχειρήσεως. Εμφανίζει την περιουσία της στην σχετικά πραγματική της αξία.

Λέμε στην σχετικά πραγματική της αξία, γιατί τα διάφορα περιουσιακά στοιχεία που αποτελούν την περιουσιακή συγκρότηση της επιχείρησης, δεν έχουν την αξία που είχαν πριν την αγορά τους.

- Ø Ισολογισμός εκμεταλλεύσεως συντάσσεται στο τέλος κάθε χρήσεως για να βρεθούν η ορθή περιουσιακή κατάσταση και τα ορθά αποτελέσματα της χρήσεως. Ο ισολογισμός εκμεταλλεύσεως πρέπει να συντάσσεται με ελεύθερα οικονομικά κριτήρια και με βάση τις παραδεγμένες αρχές της λογιστικής και χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι νομοθετικές διατάξεις για αποτιμήσεις, αποσβέσεις κλπ. Έτσι μπορεί να παρέχει σαφείς, ακριβείς και ειλικρινείς πληροφορίες. Ισολογισμοί εκμεταλλεύσεως πρέπει να συντάσσονται κάθε μήνα ή δίμηνο, ή το πολύ τρίμηνο. Λέγονται **ενδιάμεσοι** και παρά το γεγονός ότι συντάσσεται εσωλογιστικά, δηλαδή από τα υπόλοιπα των λογαριασμών, είναι απαραίτητοι. Οι ισολογισμοί αυτοί εμφανίζουν στη διοίκηση της επιχειρήσεως την πορεία των δραστηριοτήτων της και έτσι η διοίκηση μπορεί να παίρνει έγκαιρα μέτρα για προγραμματισμούς δράσεως της οικονομικής μονάδας, για κοστολόγηση και γενικά ορθή αντιμετώπιση καταστάσεων.
- Ø Φορολογικός ισολογισμός καταρτίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας που ισχύουν. Ο ισολογισμός αυτός είναι αναγκαίο, για την καλύτερη ενημέρωση της διοικήσεως, να συσχετίζεται με τον ισολογισμό εκμεταλλεύσεως.
- Ø Ισολογισμός διαλύσεως αποβλέπει στην όσο το δυνατό ακριβέστερη απεικόνιση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων της επιχειρήσεως, όταν αυτά παύουν ν' αποτελούν οργανικό σύνολο και πρόκειται να ρευστοποιηθούν τα ενεργητικά στοιχεία και να εξοφληθούν οι υποχρεώσεις.
- Ø Ισολογισμός συγχωνεύσεως εξαγοράς κλπ ο ισολογισμός αυτός έχει σκοπό να παρουσιάσει τα περιουσιακά στοιχεία ως οργανικό σύνολο. Όταν στις περιπτώσεις συγχωνεύσεως ή εξαγοράς, η επιχείρηση πραγματοποιεί μεγάλα κέρδη, η αξία της περιουσίας της εμφανίζεται αυξημένη λόγω της εξασφαλισμένης φήμης και πελατείας της, της μεγάλης πιστοληπτικής και πιστοδοτικής της ικανότητας και ακόμη και τις μειώσεις του ανταγωνισμού.

Ø Ενοποιημένος ισολογισμός συντάσσεται από τις κυρίαρχες επιχειρήσεις, τις μητρικές εταιρείες, τα κεντρικά καταστήματα κλπ.

## 1.2.3 Υπόδειγμα βάσει του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου της κατάστασης του Ισολογισμού

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΜΕΝΟ ΜΕ ΤΟ  
ΑΡΘΡΟ 9 ΤΗΣ 4ης ΔΙΑΤΑΞΗΣ ΤΗΣ ΕΟΚ

**ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ 31ης ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 1984**  
24η ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΧΡΗΣΗ (1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ - 31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 1984)

### ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

#### A ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ

(από το οποίο έχει κληθεί να καταβληθεί  
μετά το τέλος της επόμενης χρήσεως ποσό δρχ. 1.000.000)

	Ποσό Κλεισθ. προ- μηνιαίας χρήσεως ως 31/12/1984	Ποσό προ- μηνιαίας χρήσεως ως 31/12/1983
Χρήσεως 1984	XXX XXX	XXX XXX
'Αξια 'Απο- 'Ανοτι- κλή σφέ- σφιστή σεως στις 'Αξια	XXX XXX	XXX XXX

#### B ΕΞΟΔΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΣ

1. Έξοδα έρευνών και πρώτης εγκατ/σεως	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX
2. Συναλλαγματικές διαφορές δανείων για κτήσεις πάγιων στοιχείων	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX
3. Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX
4. Λοιπά έξοδα εγκαταστάσεως	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX
	<u>XXX XXX XXX</u>	<u>XXX XXX XXX</u>

#### Γ. ΠΛΗΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

##### I. 'Ακόματες άκινήτοποιήσεις

1. Έξοδα έρευνών και ανάπτυξης	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX
2. Παραχωρήσεις και δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX
3. 'Υπεράξια επιχειρήσεως (Goodwill)	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX
4. Προκαταβολές πτήσεως ασώματων άκινήτοποιήσεων	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX
5. Λοιπές άκόματες άκινήτοποιήσεις	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX
	<u>XXX XXX XXX</u>	<u>XXX XXX XXX</u>

### ΠΑΘΗΤΙΚΟ

Ποσό Προ-  
κλεισθ. προ-  
μηνιαίας χρήσεως  
ως 31/12/1984

Ποσό Προ-  
μηνιαίας χρήσεως  
ως 31/12/1983

Δρχ. Δρχ.

#### A. ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ

##### I. Κεφάλαιο (μετοχικό, κλητ) (.....μετοχές τών . Δρχ.)

1. Καταβλημένο	XXX XXX
2. 'Οφειλόμενο (από το οποίο έχει κληθεί να καταβληθεί ποσό Δρχ.....)	XXX XXX
3. 'Αποσβεσμένο	XXX XXX
	<u>XXX XXX</u>

##### II. Διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ τό θρητο (41.000)

XXX XXX

##### III. Διαφορές αναπροσαρμογής - Επιχορηγήσεις - Επενδύσεων

1. Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων	XXX XXX
2. Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων	XXX XXX
3. Επιχορηγήσεις επενδύσεων πάγιου ενεργητικού	XXX XXX
	<u>XXX XXX</u>

##### IV. 'Αποθεματικά Κεφάλαια

1. Τακτικό άποθεματικό	XXX XXX
2. 'Αποθεματικά καταστατικού	XXX XXX
3. Ειδικά άποθεματικά	XXX XXX
4. Έκτακτα άποθεματικά	XXX XXX
5. 'Αφοραλόγητα άποθεματικά ειδικών βιατόξεων νόμων	XXX XXX
6. 'Αποθεματικό για ίδιες μετοχές	XXX XXX
	<u>XXX XXX</u>

##### V. 'Αποτελέσματα ες νέο

'Υπόλοιπο κερδών χρήσεως ες νέο	XXX XXX
'Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως ες νέο	(-XXX)(-XXX)
'Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων	(-XXX)(-XXX)
	<u>(-XXX)(-XXX)</u>

II. Ένοσμητες άκίνητοποιήσεις

1. Γήπεδα- Οικόπεδα	XXX				
Μείον: Προβλέψεις άποξιώσεων και ύποτιμήσεων	XX	XXX	—	XXX	XXX — XXX
2. Όρυγεία-Μεταλλεία-Λατομεία -Άγροί-Φυτείες-Δάση		XXX	XXX	XXX	XXX XXX XXX
3. Κτίρια και τεχνικά έργα		XXX	XXX	XXX	XXX XXX XXX
4. Μηχανήματα-τεχνικές εγκαταστάσεις και λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός		XXX	XXX	XXX	XXX XXX XXX
5. Μεταφορικά μέσα		XXX	XXX	XXX	XXX XXX XXX
6. Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός		XXX	XXX	XXX	XXX XXX XXX
7. Άκίνητοποιήσεις υπό έκτελεση και προκαταβολές		XXX	XXX	XXX	XXX XXX XXX
		XXX	XXX	XXX	XXX XXX XXX
Σύνολο άκίνητοποιήσεων (Π + ΠΙ)		XXX	XXX	XXX	XXX XXX XXX

VI. Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου

1. Καταθέσεις μετόχων ή εταιριών	XXX	XXX
2. Διαθέσιμα μερίσματα χρήσεως για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου	XXX	XXX
	XXX	XXX
Σύνολο ίδιων κεφαλαίων (ΑΙ+ΑΙΙ+ΑΙΙΙ+ΑΙΥ+ΑΥ+ΑΥΙ)	XXX	XXX

B. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ

1. Προβλέψεις για άποξίωση προσωπικού λόγω έξοδου από την ύπηρεσία	XXX	XXX
2. Λοιπές προβλέψεις	XXX	XXX
	XXX	XXX

III. Συμμετοχές και άλλες μακροπρόθεσμες χρηματοοικονομικές άπαιτήσεις

1. Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις	XXX				
2. Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις	XXX				
	XXX				
Μείον: Όφειλόμενες δόσεις	XX				
Προβλέψεις για ύποτιμήσεις	XX	XX	XXX	XXX	XXX XXX
3. Μακροπρόθεσμες άπαιτήσεις κατά συνδεδεμένων επιχειρήσεων		XXX	XXX		XXX XXX
4. Μακροπρόθεσμες άπαιτήσεις κατά λοιπών συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεων		XXX	XXX		XXX XXX
5. Γραμμάτια εισπρακτέα μακροπρόθεσμης λήξεως	XXX				
Μείον: Μή δουλεωμένοι τόκοι	XX	XXX	XXX		XXX XXX
6. Τίτλοι με χαρακτήρα άκίνητοποιήσεων		XXX	XXX		XXX XXX
7. Λοιπές μακροπρόθεσμες άπαιτήσεις		XXX	XXX		XXX XXX
		XXX	XXX		XXX XXX
Σύνολο πάθου ενεργητικού (Π + ΠΙ + ΠΙΙ)		XXX	XXX		XXX XXX

Γ. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

I. Μακροπρόθεσμες ύποχρεώσεις

1. Όμολογιακά δάνεια	XXX	XXX	XXX	XXX
2. Δάνεια Τραπεζών	XXX	XXX	XXX	XXX
3. Δάνεια Ταμειωτρίων	XXX	-		XXX XXX
4. Μακροπρόθεσμες ύποχρεώσεις προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις	XXX	XXX		XXX XXX
5. Μακροπρόθεσμες ύποχρεώσεις προς λοιπές συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεις		XXX	XXX	XXX XXX
6. Τράπεζες Λ/μακροπρόθεσμων χρηματοδοτήσεων με έγγυηση γραμματίων εισπρακτέων		XXX	XXX	XXX XXX
7. Γραμμάτια πληρωτέα μακρ. λήξεως	XXX			
Μείον: Μή δουλεωμένοι τόκοι	XX	XXX	XXX	XXX XXX
8. Λοιπές μακροπρόθεσμες ύποχρεώσεις		XXX	XXX	XXX XXX
		XXX	XXX	XXX XXX

II. Βραχυπρόθεσμες ύποχρεώσεις

1. Προμηθευτές	XXX	XXX	XXX	XXX
2. Γραμμάτια πληρωτέα	XXX			
Μείον: Μή δουλεωμένοι τόκοι	XX	XXX	XXX	XXX XXX
3. Τράπεζες Λ/βραχυπρόθεσμων ύποχρεώσεων		XXX	XXX	XXX XXX
4. Προκαταβολές Πελατών	XXX	XXX		XXX XXX
5. Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη	XXX	XXX		XXX XXX
6. Ασφαλιστικοί Όργανισμοί	XXX	XXX		XXX XXX
7. Μακροπρόθεσμες ύποχρεώσεις πληρωτέες στην επόμενη χρήση	XXX	XXX		XXX XXX
Σε μεταφορά	XXX	XXX		XXX XXX





### **1.3 Θεσμικό πλαίσιο σύνταξης και δημοσίευσης ισολογισμού και των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων**

Η υποχρέωση ή μη σύνταξης των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων καθορίζεται από την φορολογική νομοθεσία και από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων καθώς και από την εμπορική νομοθεσία για ορισμένες μορφές εταιρειών. Έτσι μέσα σε αυτό το νομικό πλαίσιο, μπορούμε να διακρίνουμε :

§ Υποχρεωτική σύνταξη των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων όταν η επιχείρηση τηρεί υποχρεωτικά λογιστικά βιβλία τρίτης κατηγορίας όπως οι Ανώνυμες Εταιρείες και οι Εταιρίες Περιορισμένης Ευθύνης καθώς και οι επιχειρήσεις που υπερβαίνουν κάποιο καθορισμένο ύψος πωλήσεων.

§ Προαιρετική σύνταξη των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων όταν η επιχείρηση τηρεί προαιρετικά λογιστικά βιβλία τρίτης κατηγορίας.

Η προθεσμία σύνταξης των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με την φορολογική νομοθεσία, δεν μπορεί να υπερβεί την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Η εμπορική νομοθεσία επιβάλλει τόσο στην περίπτωση της Ανώνυμης Εταιρείας όσο και στην Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης, όχι μόνο την σύνταξη αλλά και την δημοσίευση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων .

Η δημοσίευση γίνεται προκειμένου οι τρίτοι ενδιαφερόμενοι, όπως οι προμηθευτές, οι πιστωτές, οι επενδυτές και οι δανειστές, να έχουν την πληροφόρηση και να λάβουν γενικότερα γνώση της πορείας και των οικονομικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης.

Ο ισολογισμός σύμφωνα με τη νομοθεσία που ισχύει συντάσσεται μέσα σε τρεις μήνες ή αν πρόκειται για Ανώνυμες Εταιρείες ή συνεταιρισμό σε τέσσερις μήνες και για αλλοδαπές επιχειρήσεις ή επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ποντοπόρα πλοία, μέσα σε έξι μήνες από την λήξη της διαχειριστικής χρήσεως.

### **1.3.1 Πως πραγματοποιείται η δημοσιότητα των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων**

1. Σύμφωνα με τα άρθρα 7α, 7β, 7γ και 43β του κωδ. Ν. 2190/1920, η δημοσιότητα των ετήσιων Οικονομικών Καταστάσεων πραγματοποιείται ως εξής:

**α)** Με την σχετική καταχώρηση στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών, που τηρείται από την αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Εμπορίου, και την υποβολή και τοποθέτηση στον ατομικό φάκελο της εταιρείας των οικονομικών καταστάσεων της (ισολογισμού, αποτελεσμάτων χρήσεως, πίνακα διαθέσεως και προσαρτήματος), καθώς και των εκθέσεων του Δ.Σ και των ελεγκτών. Μετά από αίτηση κάθε ενδιαφερόμενου και αφού καταβληθεί το «διοικητικό κόστος» παραδίνονται ή στέλνονται αντίγραφα, επικυρωμένα ή όχι των εγγράφων που τηρούνται στο φάκελο της εταιρείας.

**β)** Με τη δημοσίευση του ισολογισμού, του λογαριασμού αποτελέσματα χρήσεως και του πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων καθώς και του Πιστοποιητικού Ελέγχου, με επιμέλεια της αρμόδιας υπηρεσίας και με δαπάνες της ενδιαφερόμενης εταιρείας, στο τεύχος Α.Ε και Ε.Π.Ε της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως, είκοσι (20) ημέρες τουλάχιστον πριν από την συνεδρίαση της Γενικής Συνελεύσεως και σε περίπτωση τροποποίησης, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από αυτή.

**γ)** Με τη δημοσίευση του ισολογισμού, του λογαριασμού αποτελέσματα χρήσεως, του πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων και του Πιστοποιητικού Ελέγχου, πριν από είκοσι τουλάχιστον ημέρες από τη συνεδρίαση της Γ.Σ, στις εφημερίδες που προβλέπονται από το άρθρο 43β.

**δ)** Με την υποχρέωση αναγραφής σε «κάθε έντυπο της εταιρείας» του αριθμού μητρώου της και του Μητρώου Ανωνύμων Εταιρειών όπου έχει γραφεί (άρθρο 7γ).

## **1.4 Η διαδικασία κατάρτισης του ισολογισμού**

Πριν ξεκινήσει οποιαδήποτε ενέργεια που συντάσσεται στο κλείσιμο της χρήσης και τη σύνταξη του ισολογισμού της και αφού λογιστεί και η τελευταία συναλλακτική πράξη της χρήσης που κλείνεται, συντάσσεται ένα ισοζύγιο όλων των λογαριασμών κάθε βαθμού, προκειμένου, τόσο να διαπιστωθεί η λογιστική συμφωνία, όσο και να διαπιστωθεί και να είναι διαθέσιμο το ύψος του καθενός στοιχείου της περιουσίας. Ύστερα από το ισοζύγιο αυτό, αρχίζει η ουσιαστική εργασία για να συνταχθεί ο ισολογισμός της χρήσης, με τις παρακάτω σταδιακές ενέργειες:

**Πρώτη ενέργεια** λοιπόν, είναι να προσδιοριστεί με ακρίβεια η πραγματική κατάσταση της περιουσίας της επιχείρησης προκειμένου να προσαρμοστούν σ' αυτή την πραγματικότητα και τα λογιστικά δεδομένα γ' αυτή την περιουσία. Ο ακριβής αυτός προσδιορισμός της περιουσίας έχει όπως είναι γνωστό δύο σκέλη : το σκέλος της ποσότητας και εκείνο της αξίας. Άρα πρώτο μέλημα μιας εταιρείας είναι να μάθουμε, με μία απογραφή, τα πραγματικά ποσοτικά μεγέθη των περιουσιακών στοιχείων και στη συνέχεια να βρούμε τις πραγματικές τους αξίες. Δηλαδή πρέπει να συνταχθεί μία πραγματική γενική απογραφή της περιουσίας της επιχείρησης και να γίνει αποτίμηση, όπου χρειάζεται, προκειμένου να προσδιοριστεί η πραγματική και συνολική αξία της περιουσίας.

Η διενέργεια αυτής της απογραφής, εκτός από τη λογιστική της αναγκαιότητα επιβάλλεται επίσης και από τις διατάξεις του άρθρου 27 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και αποτελεί και φορολογική υποχρέωση.

**Δεύτερη ενέργεια** θα πρέπει λοιπόν, στα δεδομένα αυτής της απογραφής, τόσο της ποσότητας, όσο και της αξίας, να προσαρμοστούν τα υπόλοιπα των λογαριασμών. Εδώ θα χρειαστεί να συγκριθούν σε κάθε λογαριασμό τα υπόλοιπα (πραγματικό της απογραφής και λογιστικό των βιβλίων) και να προκύψουν οι διαφορές τους, που είναι τα ελλείμματα (πραγματικό υπόλοιπο μικρότερο από το λογιστικό) και πλεονάσματα (πραγματικό υπόλοιπο μεγαλύτερο από το λογιστικό). Οπότε θα ακολουθήσουν οι εγγραφές τακτοποίησης των ελλειμμάτων (χρέωση ενός λογαριασμού αποτελέσματος και πίστωση του λογαριασμού με το έλλειμμα) και των πλεονασμάτων (χρέωση του λογαριασμού με το πλεόνασμα και πίστωση ενός αποτελεσματικού λογαριασμού).

Χρειάζεται να επισημανθεί ότι η προσαρμογή των λογιστικών υπολοίπων στα πραγματικά, δεν γίνεται αμέσως μόλις διαπιστωθεί η σχετική συμφωνία. Δεν αποκλείεται, το λάθος να βρίσκεται στην πραγματική απογραφή, όπου ένα λάθος, είτε στην καταμέτρηση, είτε στην καταγραφή των ποσοτικών ή των κατ' αξία δεδομένων δεν είναι καθόλου σπάνιο. Οι σχετικές διορθώσεις συνεπώς πρέπει να γίνουν μετά από την επαλήθευση και τον αποκλεισμό του λάθους στην απογραφή. Ενώ έχει προκύψει η βεβαιότητα για την ακρίβεια των λογιστικών δεδομένων από το σχετικό ισοζύγιο που συντάσσεται πριν ξεκινήσει η διαδικασία κλεισίματος

Οι σχετικές λογιστικές εγγραφές είναι οι παρακάτω :

<hr/>	
<b>81 ΈΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ</b>	<b>XXX</b>
81.02 Έκτακτες ζημιές	
81.02.99 Λοιπές έκτακτες ζημιές	<u>XXX</u>
<b>ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΑΞΙΑΣ (Ομάδες 2 &amp; 3 )</b>	<b>XXX</b>
<i>Τακτοποίηση ελλείμματος.....</i>	
<hr/>	
<b>ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΑΞΙΑΣ ( Ομάδες 2 &amp; 3 )</b>	<b>XXX</b>
<b>81 ΈΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ</b>	<b>XXX</b>
81.03 Έκτακτα κέρδη	
81.03.99 Λοιπά έκτακτα κέρδη	<u>XXX</u>
<i>Τακτοποίηση πλεονάσματος.....</i>	
<hr/>	

Τη σχετική διαδικασία, για την τακτοποίηση των ελλειμμάτων και των πλεονασμάτων και την προσαρμογή των λογιστικών υπολοίπων στα πραγματικά, απεικονίζει το παρακάτω διάγραμμα.

## Διάγραμμα 1 Ελλείμματος – Πλεονάσματος

- ΕΛΛΕΙΜΜΑ

Λογιστικό υπόλοιπο π.χ 200

Πραγματική απογραφή π.χ 190

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΑΞΙΑΣ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΑΠΟΤ/ΤΩΝ
XXX	
XXX	
-----	
XXX	
Λογ/κό υπ. 200	
Έλλειμμα -10	Έλλειμμα 10
-----	
190	

- ΠΛΕΟΝΑΣΜΑ

Λογιστικό υπόλοιπο π.χ 300

Πραγματική απογραφή π.χ 330

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΑΞΙΑΣ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΑΠΟΤ/ΤΩΝ
XXX	
XXX	
-----	
XXX	
Λογ/κό υπ. 300	
Πλεόνασμα +30	Πλεόνασμα 30
-----	
330	

**Τρίτη ενέργεια**, είναι η χρονική τακτοποίηση των εσόδων και εξόδων. Τώρα πια, που τα λογιστικά υπόλοιπα των λογαριασμών είναι ακριβή, θα πρέπει να προσδιοριστούν με χρονικά κριτήρια, τα ποσά που αφορούν τη χρήση (δουλευμένα), είτε λογίστηκαν είτε όχι. Εκείνα που δεν την αφορούν, αν και λογίστηκαν, είτε ολόκληρα είτε κατά ένα μέρος αφορούν την επόμενη ή επόμενες χρήσεις (μη δουλευμένα). Τα μη δουλευμένα πρέπει να μεταφερθούν στους «Μεταβατικούς Λογαριασμούς» (Ενεργητικού και Παθητικού), ενώ τα δουλευμένα πρέπει να μεταφερθούν στους λογαριασμούς κυκλοφορίας (Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης) είτε στους λογαριασμούς του αποτελέσματος.

Οι σχετικές εγγραφές είναι οι παρακάτω :

---

**6 ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ** XXX

**6X** .....

**6X.XX** ..... XXX

**56 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ** XXX

**56.01** Έξοδα χρήσεως δουλευμένα (πληρωτέα)

*Λογαριασμός δουλευμένων εξόδων* .....

---

**7 ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ** XXX

**7X** .....

**7X.XX**..... XXX

**56 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ** XXX

**56.00** Έσοδα επόμενων χρήσεων

*Εκκαθάριση μη δουλευμένων εσόδων*.....

---

**36 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ** XXX

**36.00** Έξοδα επόμενων χρήσεων

6 ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ XXX

6X .....

6X.XX .....

Εκκαθάριση μη δουλεμένων εξόδων .....

---

36 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ XXX

36.00 Έξοδα επόμενων χρήσεων

7 ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ XXX

7X .....

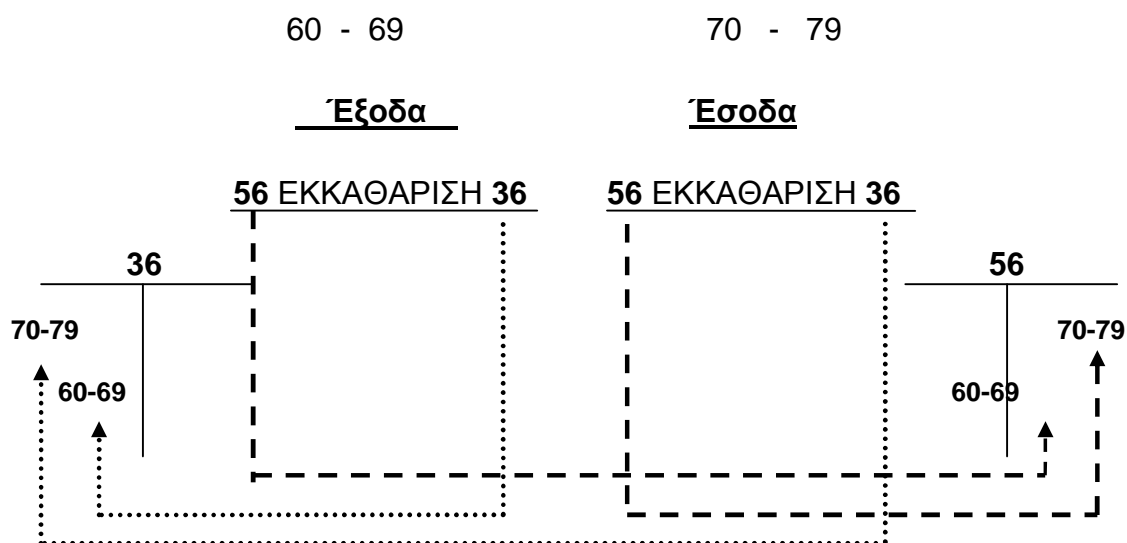
7X.XX .....

Λογαριασμός δουλεμένων εσόδων .....

---

Τη σχετική διαδικασία για την εκκαθάριση των εσόδων και εξόδων για την κατάρτιση του ισολογισμού, παριστάνει το παρακάτω διάγραμμα :

**Διάγραμμα 2 Εκκαθάριση των εσόδων και εσόδων**





Σ' αυτή τη φάση, όπου τακτοποιούνται και εκκαθαρίζονται τα έξοδα και τα έσοδα α της χρήσης, πρέπει να υπολογιστούν και να λογιστούν και οι αποσβέσεις, τακτικές και πρόσθετες (κίνητρα), που αποτελούν άλλωστε και μεγάλη και βασική δαπάνη της χρήσης. Η διαδικασία αυτή συνίσταται στον προσδιορισμό του ποσού της απόσβεσης για κάθε πρωτοβάθμιο λογαριασμό παγίου, την πίστωση αυτών των λογαριασμών και την χρέωση των ανάλογων λογαριασμών εξόδων (6 & 8 ομάδα).

Οι σχετικές εγγραφές λογισμού των αποσβέσεων είναι οι παρακάτω:

---

<b>66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ</b>		<b>XXX</b>
<b>66.XX</b> .....	<u>XXX</u>	
<b>66.03</b> Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων	<u>XXX</u>	
<b>66.04</b> Αποσβέσεις επίπλων & λ. εξοπλισμ.	<u>XXX</u>	
<b>13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ</b>		<b>XXX</b>
<b>13.99</b> Αποσβεσμένα μεταφορικά μέσα		
<b>14 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ</b>		<b>XXX</b>
<b>14.99</b> Αποσβ/να επίπλα & λοιπ. εξοπλισμός		

*Λογισμός των τακτικών αποσβέσεων της χρήσης 1/1 – 31/12/XX*

---

<b>85 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΜΗ ΕΝΣΩΜ/ΝΕΣ</b>		<b>XXX</b>
<b>85.XX</b> .....	<u>XXX</u>	
<b>85.03</b> Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων	<u>XXX</u>	
<b>85.04</b> Αποσβέσεις επίπλων & λοιπ. εξοπ.	<u>XXX</u>	
<b>13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ</b>		<b>XXX</b>
<b>13.99</b> Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων		
<b>14 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ</b>		<b>XXX</b>
<b>14.99</b> Αποσβέσεις επίπλων & λοιπ. εξοπ.		

*Λογισμός των αποσβέσεων – κινήτρων της χρήσεως 1/1 – 31/12/XX*

---

**Τέταρτη ενέργεια, είναι να υπολογιστεί το οργανικό αποτέλεσμα, από την εκμετάλλευση.** Για το σκοπό αυτό τα υπόλοιπα των λογαριασμών εξόδων, έτσι όπως έχουν εκκαθαριστεί ποσοτικά και χρονικά, καθώς επίσης και οι συνολικές χρεώσεις (υπόλοιπο «έναρξης» και χρεώσεις της χρήσης) όλων των λογαριασμών αποθεμάτων, μεταφέρονται στην χρέωση του Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης, ενώ στην πίστωση του μεταφέρονται, τα εκκαθαρισμένα υπόλοιπα των εσόδων, καθώς επίσης και τα υπόλοιπα λήξης όλων των λογαριασμών αποθεμάτων. Προκύπτει έτσι, το συνολικό τελικό καθαρό αποτέλεσμα της χρήσης από την εκμετάλλευση.

Οι σχετικές λογιστικές εγγραφές είναι οι παρακάτω :

---

<b>80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ</b>	<b>XXX</b>
<b>80.00</b> Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης	<u><b>XXX</b></u>
<b>6 ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ</b>	<b>XXX</b>
<b>6X</b> .....	
<b>6X.XX</b> .....	
<b>2 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ</b>	
<b>24 ΠΡΩΤΕΣ ΚΑΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΥΛΕΣ</b>	<b>XXX</b>
<b>24.XX</b> Πρώτες ύλες	
<b>24.XX.XX</b> Αποθέματα έναρξης	
<b>24.XX.XX</b> Αγορές Χρήσης	

*Μεταφορά για συγκρότηση λογ/μού εκμεταλ/σης της χρήσης 1/1 – 31/12/XX*

---

<b>7 ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ</b>	<b>XXX</b>
<b>7X</b> .....	
<b>7X.XX</b> .....	<u><b>XXX</b></u>
<b>80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ</b>	<b>XXX</b>
<b>80.00</b> Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης	

*Μεταφορά για συγκρότηση του λογ/μού εκμεταλ/σης της χρήσης 1/1 – 31/12/XX*

---

## 2 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

### 24 ΠΡΩΤΕΣ ΚΑΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΥΛΕΣ

XXX

24.XX Πρώτη ύλη

24.XX.XX Αποθέματα λήξης

XXX

### 80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ

XXX

80.00 Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης

*Μεταφορά αποθεμάτων (απογραφή) λήξης της 31/12/XX*

---

### 80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ

XXX

80.00 Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης

XXX

### 80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ

XXX

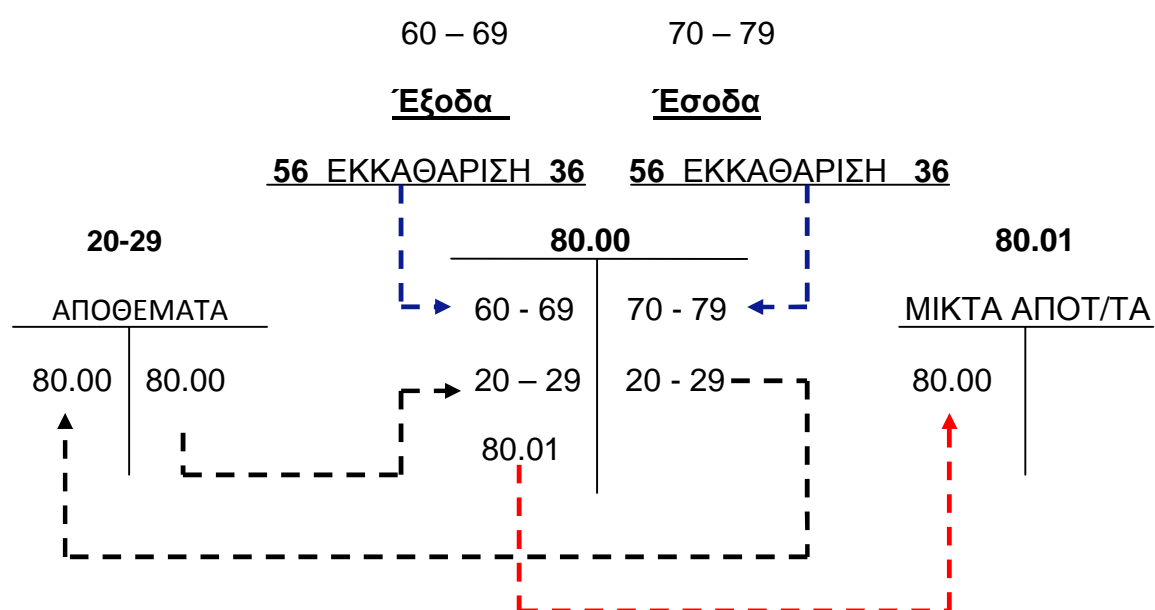
80.01 Μικτά αποτελέσματα (κέρδη και ζημιές)

*Μεταφορά του τελικού αποτελέσματος της εκμετάλλευσης της 1/1 – 31/12/XX*

---

Τη σχετική διαδικασία για το σχηματισμό του λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης, απεικονίζει το παρακάτω διάγραμμα :

### Διάγραμμα 3 Γενική Εκμετάλλευση



Καταρτίστηκε λοιπόν ο λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης και προέκυψε το τελικό (καθαρό) αποτέλεσμα, δεν είχε όμως προκύψει ακόμα, το Μικτό Αποτέλεσμα της Εκμετάλλευσης, το οποίο είναι αναγκαίο να προσδιορισθεί.

Πέμπτη ενέργεια, είναι να προσδιορισθεί το Μικτό Οργανικό Αποτέλεσμα της Εκμετάλλευσης. Για το σκοπό αυτό, στο συνολικό τελικό (καθαρό) αποτέλεσμα θα προστεθούν τα έξοδα που δεν είναι προσδιοριστικά του μικτού αποτελέσματος και θ' αφαιρεθούν τα αντίστοιχα έσοδα, οπότε το αποτέλεσμα που θα προκύψει είναι το ζητούμενο «μικτό» αποτέλεσμα της εκμετάλλευσης.

Οι σχετικές λογιστικές εγγραφές είναι οι παρακάτω :

---

**80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ** XXX

**80.01** Μικτά αποτελέσματα Εκμεταλλεύσεως XXX

**80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ** XXX

**80.03** Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτ/των

*Μεταφορά για να προσδιορισθεί το «μικτό» κέρδος της εκμετάλλευσης 1/1-31/12/XX*

---

**80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ** XXX

**80.02** Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών XXX

αποτελεσμάτων

**80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ** XXX

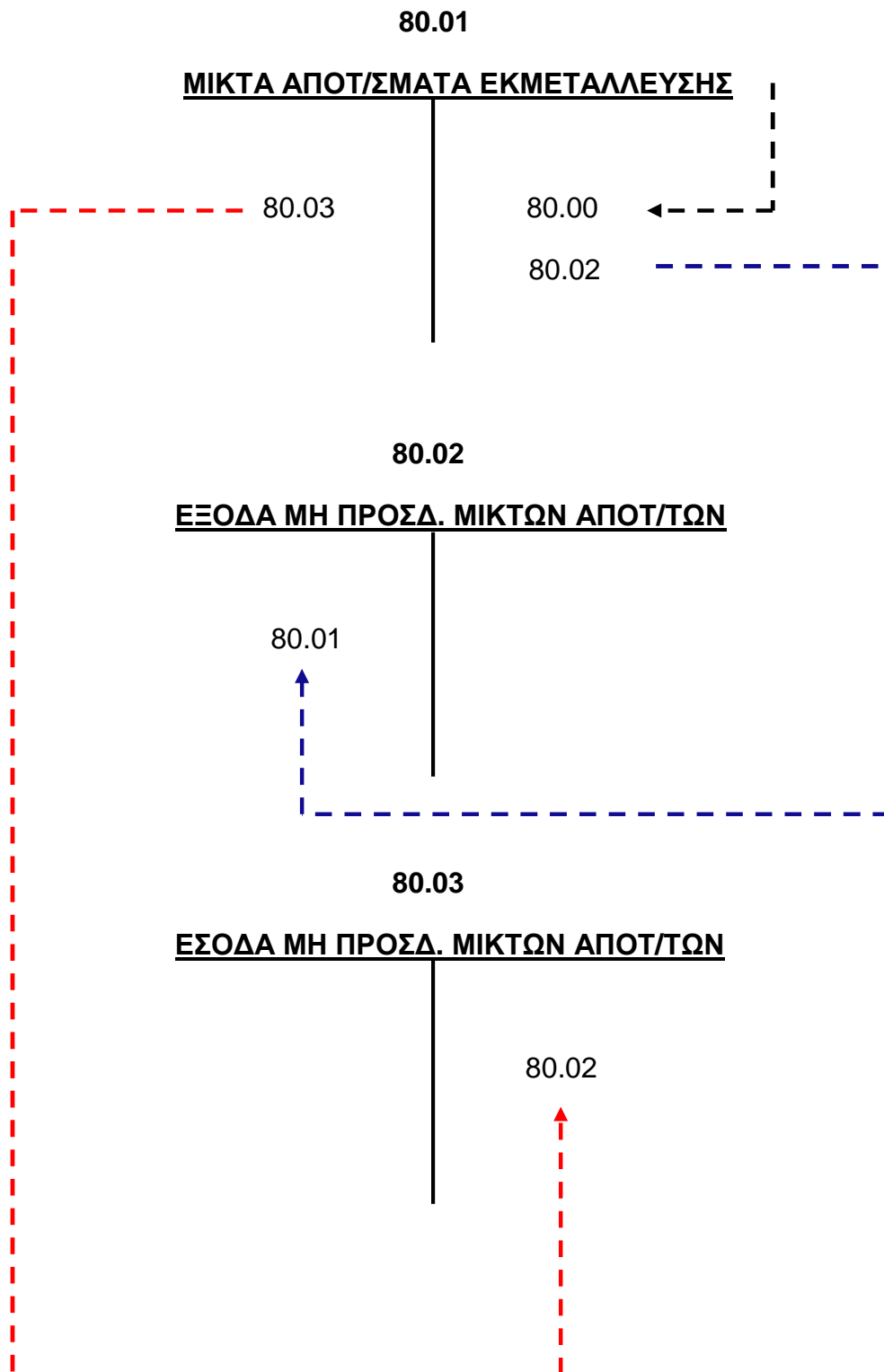
**80.01** Μικτά αποτελέσματα Εκμεταλλεύσεως

*Μεταφορά για να προσδιορισθεί το «μικτό» κέρδος της εκμετάλλευσης .....*

---

Η διαδικασία αυτή παριστάνεται στο παρακάτω διάγραμμα :

Διάγραμμα 4 Μικτού Κέρδους



**Έκτη ενέργεια**, είναι να καταρτιστεί ο λογαριασμός Αποτελεσμάτων Χρήσης, όπου εκτός από το Μικτό Κέρδος Εκμετάλλευσης που μεταφέρεται στην πίστωση του, ο λογαριασμός θα δεχτεί όλες τις πιστώσεις με τα έσοδα που για διάφορους λόγους κατατάσσονται «εκτός» εκμετάλλευσης και όλες τις χρεώσεις από τα έξοδα της ίδιας κατηγορίας αλλά και τα σταθερά (οργανικά έξοδα εκμετάλλευσης).

Οι σχετικές λογιστικές εγγραφές είναι οι παρακάτω :

<hr/>	
<b>80.00 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ</b>	XXX
<b>80.01</b> Μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης	<u>XXX</u>
<b>80.03</b> Έσοδα μη προσδ. μικτών αποτ/των	<u>XXX</u>
<b>86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ</b>	XXX
<b>86.00</b> Αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως	
<b>86.01</b> Χρηματοοικονομικά αποτελέσματα	
<i>Μεταφορά για τη συγκρότηση του λογ/μου και τον προσδιορισμό του τελικού (καθαρού) αποτελέσματος της χρήσης 1/1 – 31/12/XX</i>	
<hr/>	
<b>86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ</b>	XXX
<b>86.00</b> Αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως	<u>XXX</u>
<b>86.01</b> Χρηματοοικονομικά αποτελέσματα	<u>XXX</u>
<b>80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ</b>	XXX
<b>80.02</b> Έξοδα μη προσδ. μικτών αποτελεσμάτων	
<i>Μεταφορά για τη συγκρότηση του λογ/μου και τον προσδιορισμό.....</i>	
<hr/>	
<b>81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤ/ΤΑ</b>	XXX
<b>81.01</b> Έκτακτα και ανόργανα έσοδα	<u>XXX</u>
<b>81.03</b> Έκτακτα κέρδη	<u>XXX</u>
<b>86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ</b>	XXX
<b>86.02</b> Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα	
<i>Μεταφορά για την συγκρότηση του λογ/μου και τον προσδιορισμό.....</i>	
<hr/>	

---

<b>86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ</b>		<b>XXX</b>
<b>86.02 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα</b>	<u>XXX</u>	
<b>81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ</b>		<b>XXX</b>
<b>81.00 Έκτακτα και ανόργανα έξοδα</b>		
<b>81.02 Έκτακτες ζημιές</b>		
<i>Μεταφορά για τη συγκρότηση του λογ/μου και τον προσδιορισμό.....</i>		

---

<b>82 ΕΣΟΔΑ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ</b>		<b>XXX</b>
<b>82.01 Έσοδα προηγούμενων χρήσεων</b>	<u>XXX</u>	
<b>86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ</b>		<b>XXX</b>
<b>86.02 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα</b>		
<i>Μεταφορά για τη συγκρότηση του λογ/μου και τον προσδιορισμό.....</i>		

---

<b>86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ</b>		<b>XXX</b>
<b>86.02 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα</b>	<u>XXX</u>	
<b>82 ΕΣΟΔΑ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ</b>		<b>XXX</b>
<b>82.00 Έξοδα προηγούμενων χρήσεων</b>		
<i>Μεταφορά για την συγκρότηση του λογ/μου και τον προσδιορισμό.....</i>		

---

<b>86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ</b>		<b>XXX</b>
<b>86.02 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα</b>	<u>XXX</u>	
<b>83 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΚΤΑΚΤΟΥΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ</b>		<b>XXX</b>
<b>83.XX</b>		
<i>Μεταφορά για τη συγκρότηση του λογ/μου και τον προσδιορισμό.....</i>		

---

---

<b>84 ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΠΡΟΗΓ. ΧΡΗΣΕΩΝ</b>	<b>XXX</b>
<b>84.00</b> Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων	<u>XXX</u>
<b>86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ</b>	<b>XXX</b>
<b>86.02</b> Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα	

*Μεταφορά για τη συγκρότηση του λογ/μου και τον προσδιορισμό του τελικού (καθαρού) αποτελέσματος της χρήσης 1/1 – 31/12/XX*

---

<b>86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ</b>	<b>XXX</b>
<b>86.03</b> Μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεων παγίων	<u>XXX</u>
<b>85 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΜΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ</b>	<b>XXX</b>
<b>85.01</b> Αποσβέσεις κτιρίων – εγκαταστάσεων κτιρίων	
<b>85.02</b> Αποσβέσεις μηχανημάτων- τεχνικών εγκαταστάσεων	
<b>85.03</b> Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων	

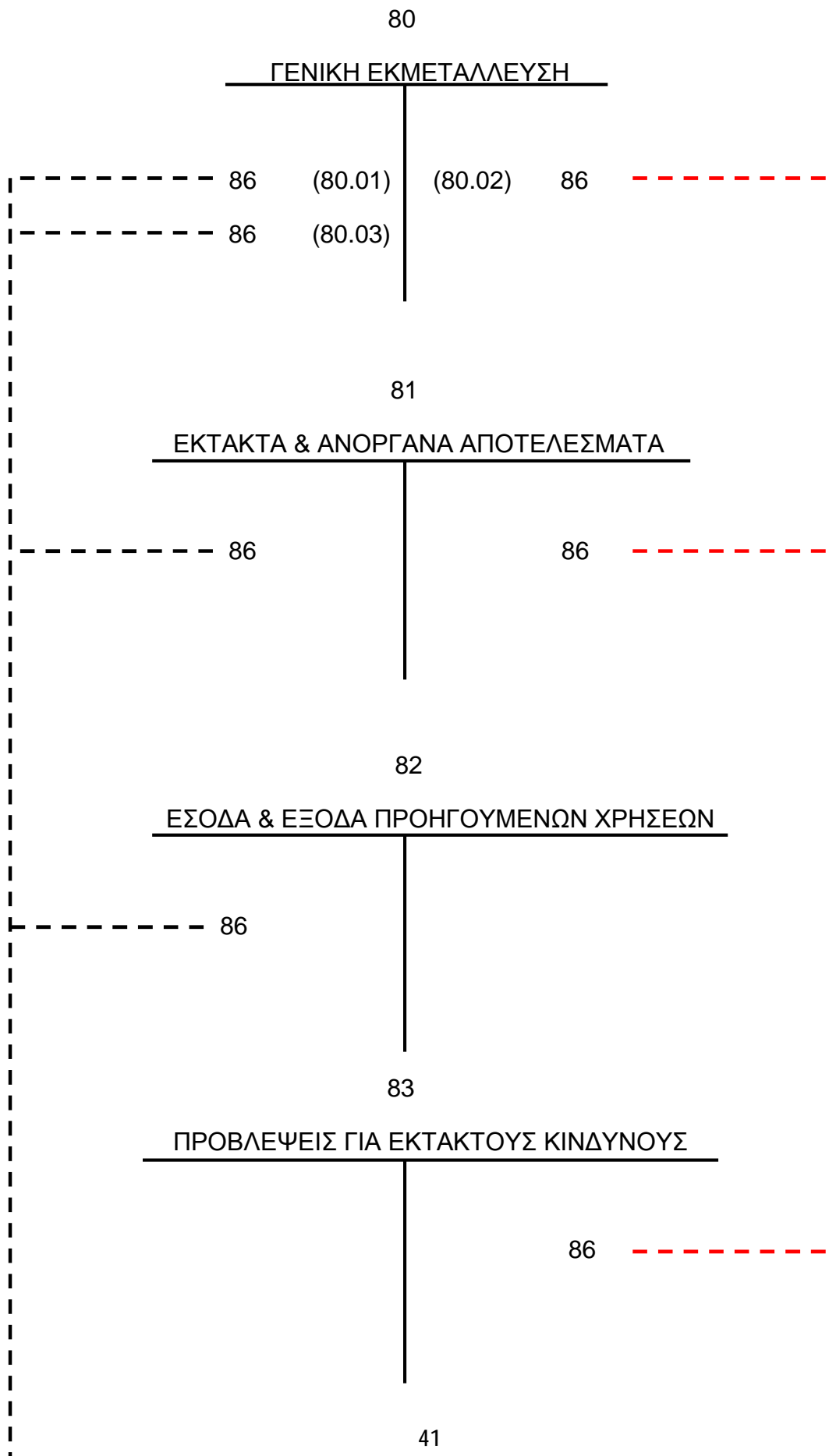
*Μεταφορά για την συγκρότηση του λογ/μού και τον προσδιορισμό του τελικού (καθαρού) αποτελέσματος της χρήσης 1/1 – 31/12/XX*

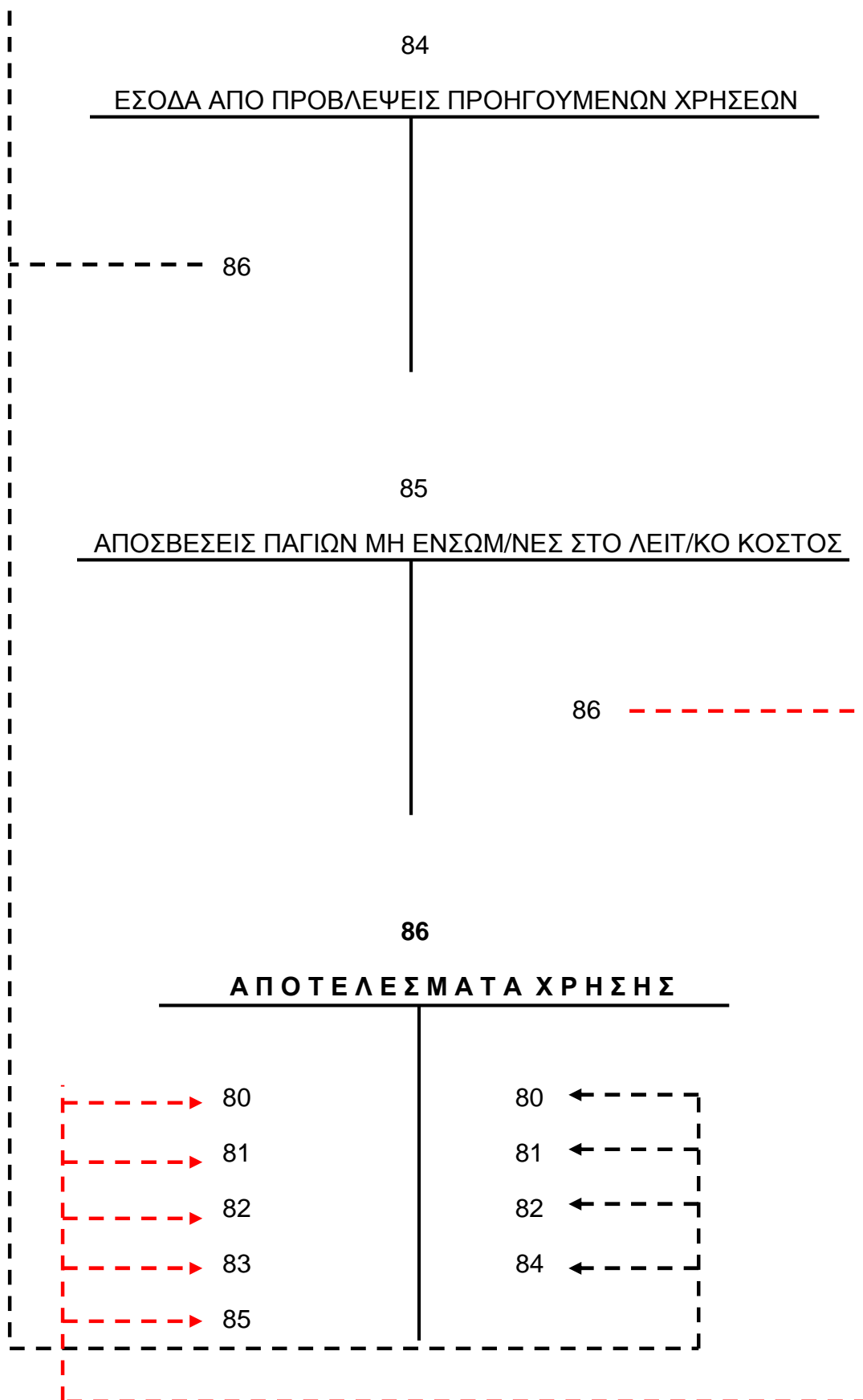
---

Τη παραπάνω διαδικασία μπορούμε να την δούμε με την βοήθεια του παρακάτω διαγράμματος :



**Διάγραμμα 5** Τελικού αποτελέσματος





Στο σημείο αυτό έχει προσδιοριστεί το τελικό αποτέλεσμα της επιχείρησης. Όμως δεν γίνεται να καταρτιστεί ο ισολογισμός, διότι πρέπει να προσδιοριστεί αυτό το κέρδος προκειμένου να διανεμηθεί σ' αυτούς που ανήκει.

**Έβδομη** και τελευταία **ενέργεια**, είναι να καταρτιστεί ο λογαριασμός Αποτελέσματα προς Διάθεση και να γίνει η διανομή του τελικού (καθαρού) αποτελέσματος της επιχείρησης στους δικαιούχους του. Από ουσιαστική άποψη αυτό απαιτεί και προϋποθέτει απόφαση του επιχειρηματία που είναι κατ' αρχήν ο μόνος δικαιούχος του συνόλου αυτού του κέρδους, που βέβαια από επιχειρηματικές αναγκαιότητες και νομοθετικές επιταγές πρέπει να το μοιράσει και στους λοιπούς, τους «δευτερογενής δικαιούχους», δηλαδή την επιχείρηση, για την ενίσχυση της σε κεφάλαια και στο κράτος για την πληρωμή των φόρων. Εξάλλου, από τυπική – λογιστική άποψη, η διανομή σημαίνει τη μετατροπή του τελευταίου (δυναμικού) στοιχείου της επιχειρηματικής κυκλοφορίας, του αποτελέσματος δηλαδή, σε (στατικά) στοιχεία της περιουσίας σαν αναγκαίας συνθήκης για την κατάρτισή του ισολογισμού, που αποτελεί μια στατική εικόνα της περιουσίας της επιχείρησης.

Οι σχετικές εγγραφές είναι οι παρακάτω :

---

<b>86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ</b>		<b>XXX</b>
<b>86.99</b> Καθαρά αποτελέσματα χρήσης	<u>XXX</u>	
<b>88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ</b>		<b>XXX</b>
<b>88.00</b> Καθαρά κέρδη χρήσης	<u>XXX</u>	
<i>Μεταφορά του τελικού αποτελέσματος της χρήσης 1/1 – 31/12/XX στο λογαριασμό διανομής</i>		
<b>88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ</b>		<b>XXX</b>
<b>88.00</b> Καθαρά κέρδη χρήσης	<u>XXX</u>	
<b>41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ – ΔΙΑΦ. ΑΝΑΠΡΟ/ΓΗΣ –</b>		
<b>ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ</b>		<b>XXX</b>
<b>41.02</b> Τακτικό αποθεματικό	<u>XXX</u>	
<b>41.05</b> Έκτακτο αποθεματικό	<u>XXX</u>	
<b>42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ</b>		<b>XXX</b>
<b>42.00</b> Υπόλοιπο κερδών εις νέο		

**53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ**

XXX

53.01 Μερίσματα πληρωτέα

**54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ**

XXX

54.07 Φόρος εισοδήματος – φορολογητέων κερδών

Διανομή του τελικού αποτελέσματος της χρήσης 1/1 – 31/12/XX και κλείσιμο του σχετικού λογαριασμού σύμφωνα από .....απόφαση του Δ.Σ

---

**1.5 Ατέλειες Ισολογισμού**

Ο ισολογισμός παρά τις προσπάθειες σαφήνειας, ειλικρίνειας, συγκρισιμότητας κλπ. που καταβάλλονται κατά την σύνταξή του, δεν είναι δυνατό να εμφανίσει απόλυτα την πραγματική χρηματοοικονομική θέση της επιχειρήσεως. Αυτό οφείλεται σε λόγους νομοθετικούς, κοινωνικούς και οικονομικούς και σε αδυναμίες της λογιστικής.

**A. Νομοθετικοί Λόγοι**

Είναι οι νομικές δεσμεύσεις για τη σύνταξη του ισολογισμού σύμφωνα με τις φορολογικές διατάξεις για τις αποτιμήσεις, αποσβέσεις κλπ.

**B. Κοινωνικοί και Οικονομικοί Λόγοι**

Είναι δηλαδή οι συνθήκες που δημιουργούνται στη διάρκεια της χρήσεως :

- ü Από τις μεταβολές της προσφοράς και της ζήτησεως των οικονομικών αγαθών, όπως αυξημένη ή ελαττωμένη παραγωγή , μόδα υποκατάσταση αγαθών με άλλο, ειδικές ή γενικές οικονομικές υφέσεις και ανθήσεις, κρατικός παρεμβατισμός, αύξηση ή μείωση των εισαγωγών ή εξαγωγών.
- ü Από την μεταβολή συνήθως υποτίμηση, της αξίας της νομισματικής μονάδας
- ü Από τη μεταβολή της προσφοράς και της ζήτησης, δηλαδή μεταβολή της πραγματικής αξίας των οικονομικών αγαθών και από τη μεταβολή της αξίας της νομισματικής μονάδας.
- ü Από άλλους παράγοντες, όπως λανθασμένος υπολογισμός της αξίας των οικονομικών αγαθών εξαιτίας μη υπάρξεως μέτρων συγκρίσεως, όπως π.χ αξία διπλώματος ευρεσιτεχνίας.

Έτσι ο ισολογισμός μπορεί να παρουσιάζει :

### **Υπερκεφαλαίωση**

Όταν τα στοιχεία του ενεργητικού αποτιμηθούν σε μεγαλύτερη από την πραγματική τους αξία, όπως το δικαίωμα εκμεταλλεύσεως διπλώματος ευρεσιτεχνίας, οι απαιτήσεις για τις οποίες δεν υπάρχει τυπική δικαιολόγηση για να χαρακτηρισθούν απολεσθείσες, τα πάγια στοιχεία που έχουν αποσβεστεί με μικρότερη από την πραγματική τους φθορά κλπ. Ακόμη, όταν στοιχεία του παθητικού αποτιμηθούν σε μικρότερη από την πραγματική τους αξία, όπως επίδικες υποχρεώσεις, αποζημιώσεις ή ποινικές ρήτρες που οφείλονται.

### **Υποκεφαλαίωση**

Όταν τα στοιχεία του ενεργητικού αποτιμηθούν με μικρότερη τιμή, όπως, όταν υπολογισθούν μεγαλύτερες από τις πραγματικές αποσβέσεις παγίων στοιχείων, ή όταν στοιχεία του παθητικού αποτιμηθούν με μεγαλύτερη από την πραγματική τους αξία π.χ εμφάνιση υποχρεώσεων που έχουν παραγραφεί. Στην περίπτωση υποκεφαλαίωσης δημιουργούνται στην επιχείρηση τα λεγόμενα αφανή αποθεματικά.

### **Αδυναμίες Λογιστικής**

Με την λογιστική παρακολουθούνται και καταγράφονται χρηματοοικονομικές αξίες και οι μεταβολές τους που προέρχονται από λογιστικά γεγονότα, δηλαδή πράξεις που έλαβαν χώρα, που μπορούν ν' αποδοθούν σε χρηματικές μονάδες και στηρίζονται σε δικαιολογητικά ή αποδεικτικά έγγραφα.

## **1.6 Έννοια και σκοπός και σκοπός απογραφής**

Οι οικονομικές μονάδες είναι υποχρεωμένες να πραγματοποιούν πραγματικές (φυσικές) απογραφές των αποθεμάτων τους τουλάχιστον μία φορά μέσα σε κάθε χρήση και μάλιστα στο τέλος αυτής. Κατά την απογραφή πρέπει να αναγνωρίζονται, να καταμετρούνται και να καταγράφονται όλα τα αποθέματα κατ' είδος, ποιότητα και ποσότητα και να γίνεται η κατάταξη αυτών σε κατηγορίες που να αντιστοιχούν στους επιμέρους λογαριασμούς των αποθεμάτων. Είδη που βρίσκονται σε τρίτους για πώληση, για ενέχυρο ή για άλλους λόγους, καταχωρούνται ιδιαίτερα στην απογραφή. **Άρα με τον όρο φυσική απογραφή εννοούμε την λεπτομερή καταμέτρηση του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων, δηλαδή του ενεργητικού, του παθητικού και της καθαρής θέσης μιας επιχείρησης σε ενιαίο νόμισμα και σε δεδομένη χρονική στιγμή, συνήθως στο τέλος της χρήσης.**

### **Σκοποί της απογραφής είναι:**

α) Ο λεπτομερής προσδιορισμός της υπάρχουσας περιουσίας της επιχείρησης και

**β)** Ο έλεγχος των κινητών και ενσώματων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης. Ο έλεγχος αυτός δεν πρέπει να γίνεται μόνο κατά την απογραφή τέλους χρήσης, αλλά και με αιφνιδιαστικές απογραφές που θα πραγματοποιούνται σε διάφορες και ακαθόριστες ημερομηνίες μέσα στη χρήση. Για να έχει ουσία θα πρέπει να γίνεται ξαφνικά, δηλαδή οι αρμόδιοι διαχειριστές δεν θα πρέπει να γνωρίζουν το πότε θα γίνει απογραφή στη διαχείρισή τους.

#### **Χαρακτηριστικά της απογραφής:**

Με την απογραφή

**α)** προσδιορίζονται αναλυτικά όλα τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης κατ' είδος, ποιότητα και ποσότητα

**β)** αποτιμούνται με την ίδια νομισματική μονάδα, με βάση τους κανόνες της αποτιμητικής και

**γ)** καταχωρούνται, αναλυτικά εκφρασμένα, στο βιβλίο απογραφών και έτσι εμφανίζεται η περιουσία της επιχείρησης κατά είδος, ποιότητα, ποσότητα και κατά αξία σε μια δεδομένη χρονική στιγμή.

### **1.6.1 Είδη Απογραφής**

#### **Ανάλογα με το χρόνο διεξαγωγής:**

- **τακτική**, όταν η κατάρτιση της προβλέπεται σε τακτά χρονικά διαστήματα, δηλαδή διενεργείται στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου και σκοπό έχει την σύνταξη του ισολογισμού
- **έκτακτη**, όταν καταρτίζεται απρόοπτα, δηλαδή διενεργείται σε έκτακτες περιπτώσεις όπως λύση εκκαθάριση και πτώχευση.

#### **Ανάλογα με την έκταση που καλύπτει:**

- **γενική**, όταν καλύπτει το σύνολο των ενεργητικών και παθητικών στοιχείων της επιχείρησης. Η γενική απογραφή είναι κατά κανόνα φυσική για ορισμένα περιουσιακά στοιχεία και θεωρητική για τα υπόλοιπα. Η απογραφή έναρξης της λειτουργίας της επιχείρησης, οι απογραφές των χρήσεων και η απογραφή διάλυσης μετατροπής, συγχώνευσης κλπ. είναι γενικές.
- **μερική**, όταν καλύπτει ένα ή περισσότερα στοιχεία του ενεργητικού ή και του παθητικού προκειμένου να διαπιστωθεί το πραγματικό ύψος του περιουσιακού στοιχείου ή της αντίστοιχης υποχρέωσης. Η μερική απογραφή πρέπει να είναι φυσική. Με τη συχνή διενέργεια μερικών απογραφών, αποφεύγονται ή διορθώνονται λογιστικά λάθη, προλαμβάνονται ατασθαλίες, και ακόμη δημιουργείται το αίσθημα ευθύνης των διαχειριστών των διάφορων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης.

#### **Ανάλογα με τον τρόπο διεξαγωγής:**

- **εξωτερική**, όταν γίνονται επισκέψεις στους χώρους όπου φυλάσσονται τα περιουσιακά στοιχεία και προσδιορίζονται με μετρήσεις.
- **εσωτερική**, όταν βασίζεται στα υπόλοιπα των λογαριασμών

#### **Επίσης, η απογραφή διακρίνεται σε:**

- **ετήσια**, όταν γίνεται μόνο μια φορά σε κάθε χρήση προκειμένου να συνταχθεί ο ετήσιος ισολογισμός

**Û περιοδική**, όταν γίνεται κατά συντομότερες περιόδους

Η ετήσια είναι βέβαια και τακτική αφού γίνεται κάθε χρόνο, αλλά και γενική, αφού περιλαμβάνει ολόκληρη την περιουσία, ενώ αντίθετα οι περιοδικές είναι συνήθως και μερικές. Τα δεδομένα της απογραφής ανεξάρτητα από το είδος καθώς και ο ετήσιος Ισολογισμός που προκύπτει, καταγράφονται σε ειδικό θεωρημένο βιβλίο που ονομάζεται «Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμού». Στο ίδιο βιβλίο ενδέχεται να καταγράφονται και απογραφές περισσότερων ετών.

### **1.6.2 Παράγοντες που επιδρούν στη διαμόρφωση της Απογραφής**

Οι ποσότητες, η αποτίμηση και οι διάφορες συναλλαγές κ.τ.λ., που πρέπει να τακτοποιηθούν, είναι παράγοντες που επιδρούν στη διαμόρφωση της απογραφής και κατά συνέπεια και του ισολογισμού.

#### **A) Ποσότητες**

Η ετήσια απογραφή είναι καλό να πραγματοποιείται όταν μειώνεται η ένταση της δραστηριότητας της επιχείρησης. Αυτό θα πρέπει να γίνεται για το λόγο του ότι εκείνη τη χρονική στιγμή υπάρχουν λιγότερα αποθέματα, έχουν μειωθεί οι πράξεις του παραγωγικού και συναλλακτικού κυκλώματος και υπάρχει μεγαλύτερη ευκολία στο να συνταχθεί η απογραφή από το προσωπικό της επιχείρησης. Κατά τη σύνταξη της απογραφής, η ποσότητα των διάφορων περιουσιακών στοιχείων, όπως παγίων, αποθεμάτων, χρεογράφων, χρημάτων, πρέπει να βρίσκεται μετά από λεπτομερή και πολύ προσεκτική καταμέτρηση στο χώρο. Οι προχειρότητες και οι προσεγγίσεις πρέπει να αποφεύγονται. Η μη σχολαστική καταμέτρηση δίνει αφορμές για καταχρήσεις, για τις οποίες ευθύνονται οι λογιστές τόσο νομικά όσο και ηθικά.

#### **B) Αποτίμηση**

Αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων είναι ο προσδιορισμός της αξίας τους.

#### **Γ) Οι διάφορες συναλλαγές κ.τ.λ. που πρέπει να τακτοποιηθούν**

Οι εσωτερικές και εξωτερικές συναλλαγές που πραγματοποιούνται στις επιχειρήσεις, δημιουργούν θέματα τόκων, προπληρωμών, προεισπράξεων κ.τ.λ.

### **Διαφορές Ισολογισμού - Απογραφής**

<b>ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ</b>	<b>ΑΠΟΓΡΑΦΗ</b>
Συνοπτικός	Λεπτομερής
Μόνο αξίες	Ποσότητες και αξίες
Μετά	Πριν

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup>**

### **«ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΗΣ ΟΜΑΔΑΣ 8 ΚΑΙ ΤΡΟΠΟΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ»**

#### **2.1 Περιεχόμενο της ομάδας 8**

##### Ομάδα 8<sup>η</sup> Λογαριασμοί αποτελεσμάτων

- Û Λογαριασμός (80) " Γενική Εκμετάλλευση "
- Û Λογαριασμός (81) "Έκτακτα και Ανόργανα Αποτελέσματα"
- Û Λογαριασμός (82) "Έξοδα και Έσοδα Προηγούμενων Χρήσεων"
- Û Λογαριασμός (83) "Προβλέψεις για Έκτακτους Κινδύνους"
- Û Λογαριασμός (84) "Έσοδα από Προβλέψεις Προηγούμενων Χρήσεων "
- Û Λογαριασμός (85) "Αποσβέσεις Παγίων μη Ενσωματωμένες στο Λ. Κόστος "
- Û Λογαριασμός (86) "Αποτελέσματα Χρήσεως"
- Û Λογαριασμός (88) "Αποτελέσματα προς Διάθεση"
- Û Λογαριασμός (89) "Ισολογισμός"

Η ομάδα 8 περιλαμβάνει τις ακόλουθες κατηγορίες λογαριασμών :

##### **A. Αποτελεσματικού λογαριασμούς ουσίας**

Με τους λογαριασμούς αυτούς παρακολουθούνται :

- Û Τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα και έξοδα, καθώς και τα έκτακτα κέρδη και οι έκτακτες ζημιές ( λογ. 81)
- Û Τα έξοδα και τα έσοδα προηγούμενων χρήσεων (λογ. 82)
- Û Οι προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους και για έξοδα προηγούμενων χρήσεων ( λογ. 83)
- Û Τα έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων ( λογ. 84)
- Û Οι αποσβέσεις των παγίων στοιχείων και εξόδων πολυετούς αποσβέσεως που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος ( λογ. 85)

##### **B. Αποτελεσματικούς λογαριασμούς συνθέσεως**

Με τους λογαριασμούς αυτούς προσδιορίζονται :

- Û Τα αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως – ολικά και μικτά – (λογ. 80.00 & 80.01)
- Û Τα οργανικά έξοδα και έσοδα που δεν είναι προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων ( λογ. 80.02 & 80.03)



- ü Τα τελικά ολικά αποτελέσματα της χρήσεως και της διαθέσεως αυτών ( λογ. 86 & 88)
- ü Μολονότι δεν προβλέπεται στο Ε.Γ.Λ.Σ, είναι δυνατό να δημιουργήσουμε δευτεροβάθμιους λογαριασμούς στην περιοχή 80.90 – 80.99 όπου με την χρησιμοποίηση τους προσδιορίζουμε
- ü Βραχυχρόνια (μηνιαία, τριμηνιαία κλπ.) αποτελέσματα
- ü Κλαδικά αποτελέσματα

### **Γ. Λογαριασμός Ελέγχου**

Σ' αυτή την κατηγορία ανήκει ο Ισολογισμός (λογ. 89). Ο λογαριασμός αυτός χρησιμεύει για το κλείσιμο των λογαριασμών της χρήσεως στην οποία αναφέρεται ο ισολογισμός και για το άνοιγμα των λογαριασμών της επόμενης (νέας) χρήσης.

Σχετικά με την ανάπτυξη των λογαριασμών της ομάδας 8 ισχύουν τα ακόλουθα :

Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί της ομάδας 8 αναπτύσσονται σε δευτεροβάθμιους υποχρεωτικούς λογαριασμούς και αυτοί αναπτύσσονται σε τριτοβάθμιους και αναλυτικότερους υπολογαριασμούς σύμφωνα με τις ανάγκες της κάθε επιχειρήσεως, με τον περιορισμό να τηρούνται οι υποχρεωτικοί τριτοβάθμιοι λογαριασμοί που προβλέπονται από το Σχέδιο Λογαριασμού.

Η υποδεικνυόμενη από το Σχέδιο Λογαριασμών ανάπτυξη των λογαριασμών τρίτου βαθμού στους οποίους αναλύονται οι δευτεροβάθμιοι των λογαριασμών 81-85, είναι ενδεικτική. Η επιχείρηση έχει την δυνατότητα, αντί ν' αναπτύξει κατά είδος τους τριτοβάθμιους λογαριασμούς των 81 έως και 85, να τους αναπτύξει κατά προορισμό π.χ κατά κλάδο. Στην περίπτωση όμως αυτή οι υποχρεωτικοί τριτοβάθμιοι λογαριασμοί των εξόδων ή εσόδων κατά είδος εμφανίζονται υποχρεωτικοί σαν αναλυτικοί των περιληπτικών κατά προορισμό λογαριασμό, στους οποίους θα αναλύονται οι δευτεροβάθμιοι κατά είδος των 81-85 των πρωτοβαθμίων.

## **2.2 Ανάλυση του λογαριασμού « 80 Γενική Εκμετάλλευση »**

### **Λογαριασμός 80.00 "Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης"**

Ο λογαριασμός αυτός χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των καθαρών τακτικών και οργανικών αποτελεσμάτων τα οποία πραγματοποίησε η επιχείρηση από την εκμετάλλευση των διαφόρων δραστηριοτήτων της (κύριας, παρεπόμενων και δευτερεύουσας σημασίας) κατά τη χρήση που κλείνει. Κατά το τέλος της χρήσεως στον προκείμενο λογ. 80.00 μεταφέρονται τα αρχικά αποθέματα, τα τελικά αποθέματα και οι αγορές των λογαριασμών της ομάδας 2, τα έξοδα των λογαριασμών της ομάδας 6, εκτός από τους μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος φόρους, και τα έσοδα των λογαριασμών της ομάδας 7. ευνόητο ότι η

μεταφορά των λογαριασμών αυτών γίνεται αφού προηγουμένως υποστούν τις αναγκαίες τακτοποιήσεις, έτσι ώστε τα τελικά υπόλοιπά τους να αντιπροσωπεύουν τα δουλευμένα, τακτικά και οργανικά έξοδα και έσοδα της χρήσεως, δηλαδή εκείνα που αφορούν την ομαλή εκμετάλλευση της κλειόμενης χρήσεως.

*Ειδικότερα ο λογ. 80.00 λειτουργεί ως εξής :*

**Χρεώνεται :**

- Û Με την αξία των αρχικών αποθεμάτων.
- Û Με την αξία των αγορών αποθεμάτων, δηλαδή εμπορευμάτων.
- Û Με την αξία των δουλευμένων εξόδων κατά είδος.
- Û Με τα καθαρά κέρδη εκμεταλλεύσεως της κλειόμενης χρήσεως.

**Πιστώνεται :**

- Û Με την αξία των δουλευμένων εσόδων κατά είδος.
- Û Με την αξία των τελικών αποθεμάτων.
- Û Με την καθαρή ζημία εκμεταλλεύσεως.

**Λογαριασμός 80.01 "Μικτά Αποτελέσματα Εκμεταλλεύσεως"**

Ο λογαριασμός αυτός χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των μικτών αποτελεσμάτων τα οποία πραγματοποιήθηκαν από την εκμετάλλευση των δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Το μικτό αποτέλεσμα της χρήσεως είναι η διαφορά μεταξύ εσόδων από πωλήσεις και κόστος πωληθέντων.

*Στη συνέχεια ο λογαριασμός 80.01 λειτουργεί ως εξής :*

**Πιστώνεται :**

- Û με τα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έξοδα, δηλαδή τα έξοδα που δεν συνιστούν κόστος πωλήσεων, με χρέωση του λογ. 80.02. Τα έξοδα αυτά κατονομάζονται στα σχόλια του λογ. 80.02.

**Χρεώνεται :**

- Û με τα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έσοδα, δηλαδή με τα έσοδα που δεν συνιστούν πωλήσεις, με πίστωση του λογ. 80.03. Τα έσοδα αυτά κατονομάζονται στα σχόλια του λογ. 80.03.

**Λογαριασμός 80.02 "Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων"**

Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων είναι εκείνα τα οποία, σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες λειτουργίας της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως, δεν συνιστούν κόστος παραγωγής και τα οποία βαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσεως. Ορισμένα από τα έξοδα αυτά προκύπτουν από τους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής (ομάδα 9), ενώ άλλα προκύπτουν άμεσα από συγκεκριμένους λογαριασμούς της ομάδας 6.

### Λογαριασμός 80.03 "Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων"

Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων είναι εκείνα τα οποία δεν συνιστούν έσοδα πωλήσεων και συνεπώς δεν συνυπολογίζονται στα έσοδα που συσχετίζονται με το κόστος πωλημένων, προκειμένου να προσδιοριστεί το μικτό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία).

## **2.3 Ανάλυση του λογαριασμού « 81 Έκτακτα και Ανόργανα Αποτελέσματα »**

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ :

Û **Ανόργανα έσοδα** είναι εκείνα που προέρχονται από τυχαίες και συμπτωματικές πράξεις, συναλλαγές ή άλλες δραστηριότητες της επιχείρησης, όπως π.χ. τα έσοδα από εκποίηση ενσώματων ή ασώματων παγίων στοιχείων και τα έσοδα από λαχνούς ομολογιακών δανείων. Στην κατηγορία των ανόργανων εσόδων περιλαμβάνονται και τα έκτακτα έσοδα που, αν και έχουν σχέση με τη βασική και τις δευτερεύουσες δραστηριότητες της επιχείρησης, η πραγματοποίησή τους οφείλεται σε έκτακτα γεγονότα και περιστατικά, όπως π.χ. οι καταπτώσεις εγγυήσεων ή ποινικών ρητρών υπέρ της επιχείρησης

Û **Ανόργανα έξοδα** είναι εκείνα που δεν αναφέρονται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως και δεν συσχετίζονται με τα οργανικά έσοδα για τον προσδιορισμό του οργανικού αποτελέσματος εκμεταλλεύσεως. Αυτά τα έξοδα συνδέονται με τυχαίες και ευκαιριακές πράξεις ή δραστηριότητες, όπως π.χ. από αγορά λαχείου από βιομηχανική επιχείρηση ή από ευκαιριακή αγορά ακινήτου με σκοπό την άμεση πώλησή του. Στην κατηγορία των ανόργανων εξόδων περιλαμβάνονται και τα έκτακτα έξοδα που, αν και έχουν σχέση με τη βασική και ενδεχόμενα τις δευτερεύουσες δραστηριότητες που αναπτύσσει η επιχείρηση, η πραγματοποίησή τους οφείλεται σε έκτακτα γεγονότα και περιστατικά (περίπτωση ανώμαλου κόστους, δηλαδή του κόστους που δεν βρίσκεται σε ομαλή σχέση με το έργο που αντίστοιχα παράγεται).

Στον παρόντα λογαριασμό 81 καταχωρούνται κατά είδος τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα και έσοδα της χρήσεως, καθώς και τα αποτελέσματα που πραγματοποιούνται από εξαιρετικές και έκτακτες πράξεις και εργασίες.

Η ανάλυση του λογαριασμού 81 σε δευτεροβάθμιους και τριτοβάθμιους λογαριασμούς, κυρίως υποχρεωτικούς, περιλαμβάνει τις κυριότερες γνωστές κατηγορίες έκτακτων και ανόργανων εξόδων και αποτελεσμάτων. Η οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα να δημιουργεί και άλλους τριτοβάθμιους λογαριασμούς για την ιδιαίτερη παρακολούθηση των περιπτώσεων που παρουσιάζονται, οπότε περιορίζεται το περιεχόμενο των προαιρετικών τριτοβάθμιων λογαριασμών 81.00.99, 81.01.99, 81.02.99 και 81.03.99.

### Λογαριασμός 81.00 " Έκτακτα και Ανόργανα Έξοδα "

Εδώ καταχωρούνται, κατά είδος, τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα που αφορούν τη χρήση. Αντίθετα, δεν καταχωρούνται στον παρόντα λογαριασμό τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα που αφορούν τις προηγούμενες χρήσεις. Τα τελευταία αυτά έξοδα καταχωρούνται στον 82 «έξοδα προηγούμενων χρήσεων».

### Λογαριασμός 81.00.00 " Φορολογικά Πρόστιμα και Προσαυξήσεις "

Σε αυτόν καταχωρούνται τα φορολογικά πρόστιμα και οι προσαυξήσεις που αφορούν τη χρήση και για τα οποία η επιχείρηση δεν άσκησε προσφυγή στα αρμόδια δικαστήρια. Δεν καταχωρούνται στο σχολιαζόμενο λογαριασμό 81.00.00:

- ü Τα πρόστιμα και οι προσαυξήσεις για τα οποία η επιχείρηση προσέφυγε στα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία καταχωρούνται στο λογαριασμό 33.98 «επίδικες απαιτήσεις κατά ελληνικού δημοσίου».
- ü Τα πρόστιμα και οι προσαυξήσεις που βεβαιώνονται στη διανυόμενη χρήση σε βάρος της επιχείρησης, των οποίων αίτια δημιουργίας ανάγονται σε δραστηριότητα προηγούμενων χρήσεων και τα οποία καταχωρούνται στο λογαριασμό 82.00.00
- ü Τα πρόστιμα και οι προσαυξήσεις που αφορούν φόρο εισοδήματος προηγούμενων χρήσεων, τα οποία καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 42.04 «διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων»

### Λογαριασμός 81.00.01 " Προσαυξήσεις εισφορών ασφαλιστικών ταμείων "

Εφαρμόζονται αναλογικά τα παραπάνω εκτιθέμενα σχετικά με τα φορολογικά πρόστιμα και τις προσαυξήσεις.

### Λογαριασμός 81.00.02 " Καταπτώσεις εγγυήσεων και ποινικών ρητρών "

Καταχωρούνται οι καταπτώσεις εγγυήσεων και ποινικών ρητρών που ανάγονται σε δραστηριότητες ή παραλείψεις της χρήσεως. Αν οι δραστηριότητες-παραλείψεις ανάγονται σε προηγούμενες χρήσεις τα σχετικά ποσά καταχωρούνται στο λογαριασμό 82.00.02.

### Λογαριασμός 81.00.03 " Κλοπές – Υπεξαιρέσεις "

Εφαρμόζονται ανάλογα τα εκτιθέμενα αμέσως παρακάτω στο λογαριασμό 81.02.08 «ζημιές από απώλεια ή κλοπή ανασφάλιστων αποθεμάτων».

#### Λογαριασμός 81.00.04 "Συναλλαγματικές διαφορές" (έξοδο)

Οι συναλλαγές σε ξένο νόμισμα καταχωρούνται στα βιβλία σε εγχώριο νόμισμα με βάση την τιμή του ξένου νομίσματος κατά το χρόνο της συναλλαγής. Έτσι, σε περίπτωση μεταβολής της τιμής του ξένου νομίσματος, προκύπτουν διαφορές μεταξύ της τιμής καταχώρησης της συναλλαγής στα βιβλία και της τρέχουσας τιμής του ξένου νομίσματος:

- ü Κατά το χρόνο εισπράξεως της απαιτήσεως ή εξοφλήσεως της υποχρεώσεως σε ξένο νόμισμα. Τις διαφορές αυτές, χρεωστικές ή πιστωτικές, χαρακτηρίζουμε πραγματοποιημένες συναλλαγματικές διαφορές.
- ü Κατά την αποτίμηση των απαιτήσεων, υποχρεώσεων και διαθέσιμων σε ξένο νόμισμα στην απογραφή τέλους χρήσεως. Τις διαφορές αυτές τις χαρακτηρίζουμε μη πραγματοποιημένες συναλλαγματικές διαφορές.
- ü Κατά την αποτίμηση των οικονομικών καταστάσεων των υποκαταστημάτων εξωτερικού, προκειμένου να ενσωματωθούν στις οικονομικές καταστάσεις της έδρας. Και οι συναλλαγματικές διαφορές της κατηγορίας αυτής χαρακτηρίζονται μη πραγματοποιημένες συναλλαγματικές διαφορές.

#### Λογαριασμός 81.00.05 "Αξία σημαντικών δωρεών αποθεμάτων για κοινωφελείς σκοπούς"

Σε αυτόν καταχωρείται η αξία των δωριζόμενων αποθεμάτων όταν η αξία αυτή εξέρχεται των συνήθων ορίων και των πλαισίων της κοινωνικής παραστάσεως της επιχείρησης. Αντίθετα όταν η αξία των δωριζόμενων αποθεμάτων βρίσκεται μέσα στα όρια αυτά δεν καταχωρείται στον παρόντα λογαριασμό, αλλά στο λογαριασμό των οργανικών εξόδων 64.06.02. ο λογαριασμός χρεώνεται με πίστωση του λογαριασμού 78.10.03.

#### Λογαριασμός 81.00.99 "Λοιπά έκτακτα και ανόργανα έξοδα"

Σε αυτόν καταχωρούνται όλα τα έκτακτα (οργανικά) και ανόργανα έξοδα, τα οποία δεν καταχωρούνται σε άλλους υπολογαριασμούς του 81.00.

#### Λογαριασμός 81.01 "Έκτακτα και Ανόργανα Έσοδα"

Στο λογαριασμό αυτό καταχωρούνται, κατ είδος, τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα που αφορούν τη χρήση. Στο λογαριασμό αυτό δεν καταχωρούνται έσοδα που αφορούν προηγούμενες χρήσεις. Τα τελευταία αυτά έσοδα καταχωρούνται στο λογαριασμό 82.01

#### Λογαριασμός 81.01.02 "Καταπτώσεις εγγυήσεων και ποινικών ρητρών"

Σε αυτό καταχωρούνται τα έσοδα που αποκτά η επιχείρηση από τις υπέρ αυτής καταπτώσεις εγγυήσεων και ποινικών ρητρών που είχαν δοθεί σε αυτήν από τρίτους.

#### Λογαριασμός 81.01.04 «Συναλλαγματικές διαφορές» (έσοδο)

Εδώ καταχωρούνται οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές σύμφωνα με όσα αναπτύσσονται στα σχόλια του λογαριασμού 81.00.04.

#### Λογαριασμός 81.01.05 "Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων"

Εδώ καταχωρούνται οι αποσβεσμένες επιχορηγήσεις των παγίων στοιχείων, οι οποίες αναλογούν στις αποσβέσεις των επενδυτικών αγαθών που έγιναν στη χρήση.

#### Λογαριασμός 81.01.99 "Λοιπά έκτακτα και ανόργανα έσοδα"

Σε αυτόν καταχωρούνται όλα τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα, τα οποία δεν καταχωρούνται σε άλλους υπολογαριασμούς του 81.01

#### Λογαριασμός 81.02 "Έκτακτες ζημίες"

Στο λογαριασμό αυτόν καταχωρούνται οι ζημίες που προκύπτουν από εξαιρετικές και έκτακτες πράξεις και εργασίες, όπως π.χ. από εκποίηση παγίων στοιχείων, από μεταβίβαση δικαιωμάτων και λοιπών ασώματων ακινητοποιήσεων. Ζημία είναι η διαφορά μεταξύ της αξίας κτήσεως και της τιμής εκποίησης τους, λαμβάνοντας υπόψη και των αποσβέσεων που δημιουργήθηκαν.

#### Λογαριασμός 81.02.00 "Ζημίες από εκποίηση ακινήτων"

Στο λογαριασμό αυτό καταχωρείται η λογιστική ζημία που προκύπτει από την πώληση ακινήτων, δηλαδή εδαφικών εκτάσεων και κτιρίων. Οι λογαριασμοί των πωλούμενων παγίων στοιχείων πιστώνονται με την αξία πώλησεως και μετατρέπονται σε μικτούς λογαριασμούς, το δε προκύπτον αποτέλεσμα, με εξίσωση των λογαριασμών αυτών, μεταφέρεται στη χρέωση του παρόντος λογαριασμού αν

είναι ζημία ή στην πίστωση του λογαριασμού 81.03.00 αν είναι κέρδος. Επισημαίνεται ότι στον παρόντα λογαριασμό καταχωρείται η ζημία που προκύπτει από την πώληση των ακινήτων, δηλαδή η πραγματοποιημένη ζημία. Δεν καταχωρείται στον παρόντα λογαριασμό η υποτίμηση της αξίας ακινήτων των οποίων την κυριότητα εξακολουθεί να κατέχει η επιχείρηση. Για τη ζημία αυτή διενεργείται πρόβλεψη, η οποία καταχωρείται στο λογαριασμό 83.10 «Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων παγίων στοιχείων» και η οποία δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως. Τέλος επισημαίνουμε ότι η αναπόσβεστη αξία κατεδαφισθέντος κτιρίου της επιχειρήσεως, η οποία δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης δεν καταχωρείται στον παρόντα λογαριασμό, αλλά στον 16.19 «λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως».

#### Λογαριασμοί 81.02.01-81.02.04 "Ζημίες από εκποίηση λοιπών ενσώματων παγίων στοιχείων"

Για τις πραγματοποιούμενες ζημίες από την εκποίηση ενσώματων παγίων στοιχείων παραπέμπουμε στα σχόλια των λογαριασμών των οικείων παγίων στοιχείων και ειδικότερα στους λογαριασμούς:

- ü 81.02.01 «Ζημίες από εκποίηση τεχνικών έργων»
- ü 81.02.02 «Ζημίες από εκποίηση μηχανημάτων-τεχνικών εγκαταστάσεων-λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού.
- ü 81.02.03 «Ζημίες από εκποίηση μεταφορικών μέσων»
- ü 81.02.04 «Ζημίες από εκποίηση επίπλων και λοιπού εξοπλισμού

#### Λογαριασμός 81.03 "Έκτακτα κέρδη "

Κατά το Ε.ΓΛΣ στον παρόντα λογαριασμό καταχωρούνται τα κέρδη που προκύπτουν από εξαιρετικές και έκτακτες πράξεις και εργασίες. Όπως είναι γνωστό έκτακτο κέρδος είναι η θετική διαφορά μεταξύ των έκτακτων εσόδων και των εξόδων που πραγματοποιήθηκαν για την απόκτηση των εσόδων αυτών. Επειδή τα έκτακτα έσοδα αποκτώνται συνήθως χωρίς να πραγματοποιηθούν έξοδα, για αυτό οι έννοιες του έκτακτου εσόδου και του έκτακτου κέρδους είναι ισοδύναμες.

#### Λογαριασμός 81.03.00 "Κέρδη από εκποίηση ενσώματων παγίων στοιχείων"

Για τα κέρδη που πραγματοποιεί η επιχείρηση από την εκποίηση ενσώματων παγίων στοιχείων παραπέμπουμε στα σχόλια των λογαριασμών των οικείων παγίων στοιχείων και ειδικότερα στους λογαριασμούς:

- ü 81.03.00 «Κέρδη από εκποίηση ακινήτων»
- ü 81.03.01 «Κέρδη από εκποίηση τεχνικών έργων»

- ü 81.03.02 «Κέρδη από εκποίηση μηχανημάτων-τεχνικών εγκαταστάσεων και λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού»
- ü 81.03.03 «Κέρδη από εκποίηση μεταφορικών μέσων»
- ü 81.03.04 «Κέρδη από εκποίηση επίπλων και μηχανολογικού εξοπλισμού»

Λογαριασμός 81.03.05 " Κέρδη από μεταβίβαση δικαιωμάτων και λοιπών ασώματων ακινητοποιήσεων"

Στο λογαριασμό αυτό καταχωρείται το συνολικό ποσό των κερδών που προκύπτει από τη μεταβίβαση άυλων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης.

Λογαριασμός 81.03.07 " Κέρδη από λαχνούς ομολογιακών δανείων "

Τα κέρδη από λαχνούς λαχειοφόρων ομολογιών, μη συγκεντρώνοντας τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα του εισοδήματος, δεν αποτελούν εισόδημα ή κέρδος, αλλά έκτακτο κέρδος, συνεπαγόμενο κτήση κεφαλαίου, και σαν τέτοιο κέρδος φορολογείται κατά τις διατάξεις για τη φορολογία των κερδών από λαχεία.

Λογαριασμός 81.03.99 " Λοιπά έκτακτα κέρδη "

Σε αυτόν καταχωρούνται τα πραγματοποιούμενα έκτακτα κέρδη που δεν καταχωρούνται σε άλλους υπολογαριασμούς του 81.

## **2.4 Ανάλυση του λογαριασμού « 82 Έσοδα και Έξοδα Προηγούμενων Χρήσεων »**

Στο λογαριασμό 82 και τους υπολογαριασμούς του καταχωρούνται τα οργανικά και ανόργανα κατά είδος έξοδα και έσοδα που πραγματοποιούνται μέσα στη χρήση, ο χρόνος όμως και τα αίτια δημιουργίας τους ανάγονται σε δραστηριότητες προηγούμενων χρήσεων.

Λογαριασμός 82.00 " Έξοδα προηγούμενων χρήσεων "

Σε αυτόν το λογαριασμό καταχωρούνται κατά είδος τα έξοδα προηγούμενων χρήσεων, τόσο τα οργανικά όσο και τα έκτακτα και ανόργανα (λογ. 81).



## **Λογαριασμός 82.01 «Έσοδα προηγούμενων χρήσεων»**

Σε αυτόν καταχωρούνται κατά είδος τα οργανικά και ανόργανα έσοδα των προηγούμενων χρήσεων.

### **2.5 Ανάλυση του λογαριασμού « 83 Προβλέψεις για Έκτακτους Κινδύνους »**

Ο λογαριασμός 83 και οι υπολογαριασμοί του συλλειτουργούν με τους αντίστοιχους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 44 «προβλέψεις». Ειδικότερα για τους επιμέρους υπολογαριασμούς του προκείμενου λογαριασμού παραπέμπουμε:

- ü Λογαριασμός 83.10 «Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων παγίων στοιχείων».
- ü Λογαριασμός 83.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις».
- ü Λογαριασμός 83.12 «Προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα».
- ü Λογαριασμός 83.13 «Προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων».

### **2.6 Ανάλυση του λογαριασμού « 84 Έσοδα από Προβλέψεις Προηγούμενων Χρήσεων »**

- ü Στην πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 84.00 «έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις (εκμεταλλεύσεως και έκτακτων κινδύνων) που είχαν σχηματιστεί σε προηγούμενες χρήσεις και δε χρησιμοποιήθηκαν, είτε επειδή οι ζημίες ή τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν ήταν μικρότερα από τις σχηματισμένες γι' αυτά προβλέψεις, είτε επειδή εξέλιπαν οι κίνδυνοι για τους οποίους είχαν σχηματιστεί
- ü Στην πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 84.01 «έσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων για έκτακτους κινδύνους», καταχωρούνται οι χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων για έκτακτους κινδύνους, δηλαδή τα ποσά των προβλέψεων που είχαν σχηματιστεί για ζημίες και έξοδα, τα οποία έξοδα ή ζημίες πραγματοποιήθηκαν στη διάρκεια της χρήσεως και έχουν καταχωρηθεί στους οικείους λογαριασμούς εξόδων ή ζημιών.

Στον παρόντα λογαριασμό μεταφέρεται ολόκληρη η σχηματισμένη πρόβλεψη, αν αυτή είναι μικρότερη από τις ζημίες ή τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν στη χρήση, αλλιώς μεταφέρεται ποσό ίσο με τις ζημίες ή τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν.

## **2.7 Ανάλυση του λογαριασμού « 85 Αποσβέσεις Παγίων μη Ενσωματωμένες στο Λειτουργικό Κόστος »**

Σύμφωνα με το Ε.ΓΛΣ, στο λογαριασμό 85 καταχωρούνται οι αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος, δηλαδή στο λογαριασμό αυτόν καταχωρούνται οι πρόσθετες (επιταχυνόμενες) αποσβέσεις που προβλέπονται από τη νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά.

Στον παρόντα λογαριασμό καταχωρείται πρωτίστως η δαπάνη των πρόσθετων αποσβέσεων των παγίων στοιχείων που διενεργούν οι επιχειρήσεις με βάση ειδικά νομοθετημένα. Στον λογαριασμό αυτό καταχωρείται επίσης η δαπάνη των αποσβέσεων παγίων στοιχείων και εξόδων εγκαταστάσεως όταν η δαπάνη αυτή ως εκ του τρόπου αποσβέσεως των στοιχείων αυτών καθίσταται ανώμαλο έξοδο.

## **2.8 Ανάλυση του λογαριασμού « 86 Αποτελέσματα Χρήσεως »**

Ο λογαριασμός «Αποτελέσματα χρήσεως» χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσεως και χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των συνολικών καθαρών αποτελεσμάτων (κερδών ή ζημιών) που πραγματοποιήθηκαν από τις δραστηριότητες της επιχειρήσεως κατά την κλειόμενη χρήση. Αποτελεί συνεπώς λογαριασμό «συγκεντρώσεως ή συνθέσεως».

Όπως είναι γνωστό, το συνολικό αποτέλεσμα της χρήσεως είναι η διαφορά μεταξύ των καθαρών θέσεων των ισολογισμών ενάρξεως και λήξεως της χρήσεως.

Το καθαρό αποτέλεσμα της χρήσεως πριν από την αφαίρεση των φόρων που βαρύνουν τα κέρδη προκύπτει από:

- Το αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως, και τα έσοδα από παρεπόμενες δραστηριότητες,

- Τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα (έσοδα- έξοδα)

Τα έξοδα των λειτουργιών: διοικητικής, ερευνών-αναπτύξεως, διαθέσεως και χρηματοοικονομικής τα οποία δεν είναι διαμορφωτικά του μικτού αποτελέσματος,

- Τα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα (έσοδα, κέρδη, έξοδα, ζημίες),

- Τα έσοδα και έξοδα προηγούμενων χρήσεων που πραγματοποιήθηκαν μέσα στη χρήση,

- Τις προβλέψεις για ζημίες και έξοδα εξαιρετικού χαρακτήρα,

- Τις μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων στοιχείων.

Τα παραπάνω αποτελέσματα μεταφέρονται στους υπολογαριασμούς του 86 με την κατάλληλη ανάλυση, ώστε με βάση τα δεδομένα των υπολογαριασμών του να είναι δυνατή η κατάρτιση της «καταστάσεως λογαριασμού αποτελέσματα χρήσεως» σύμφωνα με τις απαιτήσεις του Ε.ΓΛΣ.

## **2.9 Ανάλυση του λογαριασμού « 88 Αποτελέσματα προς Διάθεση »**

Πρόκειται περί λογαριασμού συγκεντρώσεως και διαθέσεως αποτελεσμάτων της κλειόμενης χρήσης και προηγούμενων χρήσεων και απεικονίζει τις μεταβολές που επήλθαν κατά την κλειόμενη χρήση στους λογαριασμούς της καθαρής θέσεως της επιχείρησης, με εξαίρεση τις μεταβολές που επήλθαν από αύξηση ή μείωση του μετοχικού ή εταιρικού κεφαλαίου ή λόγω αναπροσαρμογής της αξίας στοιχείων του ενεργητικού.

Στο λογαριασμό 88 και τους υπολογαριασμούς του, που χρησιμοποιούνται μόνο στο τέλος της χρήσεως:

- Û Συγκεντρώνονται τα αποτελέσματα:
- Û Τα καθαρά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) της χρήσεως,
- Û Το υπόλοιπο των κερδών της προηγούμενης χρήσεως,
- Û Οι ζημίες της προηγούμενης ή των προηγούμενων χρήσεων όταν πρόκειται να καλυφθούν τα κέρδη της κλειόμενης χρήσεως ή με αποθεματικά,
- Û Οι διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων,
- Û Τα αποθεματικά των οποίων αποφασίζεται η διάθεση για διανομή μερισμάτων ή για αύξηση κεφαλαίου ή για κάλυψη ζημιών,
- Û Οι μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι.
- Û Χρεώνεται με το φόρο εισοδήματος επί των κερδών της χρήσεως, ανεξάρτητα αν υπάρχουν ή όχι κέρδη προς διάθεση.
- Û Χρεώνεται με τα διατιθέμενα κέρδη για μερίσματα.

### **Λογαριασμός 88.04 " Ζημίες Προηγούμενων Χρήσεων "**

Ο λογαριασμός αυτός χρεώνεται με τις ζημίες των προηγούμενων χρήσεων, όταν πρόκειται να καλυφθούν με κέρδη της κλειόμενης χρήσεως ή με αποθεματικά, με πίστωση του λογαριασμού 42.02 «υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων».

### **Λογαριασμός 88.07 " Λογαριασμός αποθεματικών προς Διάθεση "**

Ο λογαριασμός πιστώνεται με τα ποσά των αποθεματικών των οποίων αποφασίζεται η διάθεση για διανομή μερισμάτων ή για αύξηση κεφαλαίου ή για κάλυψη ζημιών με χρέωση των οικείων λογαριασμών των διατιθέμενων αποθεματικών.

### **Λογαριασμός 88.08 " Φόρος Εισοδήματος "**

Ο λογαριασμός χρεώνεται, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, με πίστωση του 54.07 «φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών» με το ποσό του φόρου εισοδήματος που αναλογεί στα φορολογητέα κέρδη της χρήσεως.

### **Λογαριασμός 88.09 «Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι»**

Στο λογαριασμό αυτόν εμφανίζονται οι φόροι που, με βάση την ισχύουσα νομοθεσία, δε βαρύνουν το λειτουργικό κόστος αλλά τα κέρδη χρήσεως ή τη ζημία χρήσεως, όπως λόγου χάρη είναι ο φόρος ακίνητης περιουσίας. Οι φόροι της κατηγορίας αυτής, σύμφωνα με το Ε.ΓΛΣ, καταχωρούνται αρχικά στη χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του λογαριασμού οργανικών εξόδων 63 «φόροι - τέλη» και στο τέλος της χρήσεως μεταφέρονται, όχι στο λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσεως», αλλά στη χρέωση του λογαριασμού 88.09 «αποτελέσματα προς διάθεση/λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι», επειδή δε διαμορφώνουν αλλά βαρύνουν το αποτέλεσμα της χρήσεως

## **2.10 Ανάλυση του λογαριασμού « 89 Ισολογισμός »**

Στο τέλος της χρήσεως, μετά τη διενέργεια των εγγραφών προσδιορισμού των οργανικών αποτελεσμάτων (λ.80), των αποτελεσμάτων της χρήσεως (λ.86) και της διαθέσεως αποτελεσμάτων (λ.88), διενεργούνται οι εγγραφές κλεισίματος των λογαριασμών ισολογισμού. Όλες οι εγγραφές αυτές έχει καθιερωθεί να λέγονται «εγγραφές τέλους χρήσεως» ή απλώς «εγγραφές κλεισίματος ισολογισμού». Για τις τελευταίες αυτές εγγραφές καθώς και τις εγγραφές ανοίγματος των βιβλίων της νέας (επόμενης) χρήσεως χρησιμοποιείται ο λογαριασμός 89, ο οποίος, κατά το Ε.ΓΛΣ αναπτύσσεται στους εξής δύο δευτεροβάθμιους: 89.00 «ισολογισμός ανοίγματος χρήσεως» και 89.01 «ισολογισμός κλεισίματος χρήσεως». Οι λογαριασμοί αυτοί λειτουργούν ως εξής:

ü Στο τέλος της χρήσεως, για το κλείσιμο των λογαριασμών  
**ισολογισμού:**

- Χρεώνεται ο λογαριασμός 89.01 «ισολογισμός κλεισίματος χρήσεως» με το σύνολο των χρεωστικών υπολοίπων των λογαριασμών που παρουσιάζουν χρεωστικά υπόλοιπα, με πίστωση των λογαριασμών αυτών οι οποίοι και εξισώνονται.

- Πιστώνεται ο λογαριασμός 89.01 «ισολογισμός κλεισίματος χρήσεως» με το σύνολο των πιστωτικών υπολοίπων των λογαριασμών που παρουσιάζουν πιστωτικά υπόλοιπα, με χρέωση των λογαριασμών αυτών, οι οποίοι και εξισώνονται.

Û Με την έναρξη της νέας (επόμενης) χρήσεως και μέσα στην προθεσμία που προβλέπεται από την ισχύουσα νομοθεσία γίνεται υποχρεωτικά το άνοιγμα των βιβλίων της χρήσεως αυτής, δηλαδή γίνονται οι καλούμενες «εγγραφές ανοίγματος των λογαριασμών ισολογισμού», οπότε χρησιμοποιείται ο λογαριασμός 89.00 «ισολογισμός ανοίγματος χρήσεως», ο οποίος λειτουργεί ως εξής:

- Χρεώνεται με το σύνολο των πιστωτικών υπολοίπων των λογαριασμών που στην προηγούμενη χρήση έκλεισαν με πιστωτικά υπόλοιπα, με πίστωση εκάστου των λογαριασμών αυτών και με το υπόλοιπο του.
- Πιστώνεται με το σύνολο των χρεωστικών υπολοίπων των λογαριασμών που στην προηγούμενη χρήση έκλεισαν με χρεωστικά υπόλοιπα, με πίστωση εκάστου των λογαριασμών αυτών και με το υπόλοιπο του.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup>

### « Κ Ο Σ Τ Ο Λ Ο Γ Η Σ Η »

#### **3.1 Χρονολογική εξέλιξη της κοστολόγησης**

Η ιστορία της κοστολόγησης, βιομηχανικής λογιστικής, λογιστικής κόστους ξεκινά από πολύ παλιά. Η λογιστική κόστους εξελικτικά αποτέλεσε ένα τμήμα της διοικητικής λογιστικής, στην οποία εντάχθηκαν τα τελευταία χρόνια και συστήματα διοίκησης κόστους.

Ο τελευταίος χαρακτηρισμός μερικές φορές χρησιμοποιείται για να αποδώσει καλύτερα το χαρακτήρα και την εξέλιξη της κοστολόγησης μιας και που στην σύγχρονη εποχή έχει αποκτήσει ένα ιδιαίτερα δυναμικό χαρακτήρα ξεφεύγοντας από τους στενούς υπολογισμούς αριθμών, βοηθώντας τα διοικητικά κλιμάκια κάθε εταιρείας στην λήψη σημαντικών αποφάσεων με βάση την πληροφόρηση που παρέχει.

Λογιστικά συστήματα για την λήψη αποφάσεων και για τον έλεγχο μπορούν να βρεθούν στις ρίζες των εταιρειών την αρχή του 19<sup>ου</sup> αιώνα. Όμως η γενικότερη αναζήτηση μιας πιο ακριβούς και ποιοτικά σημαντικής πληροφόρησης, για όσους λαμβάνουν αποφάσεις σε συνδυασμό με το γενικότερο περιβάλλον του ανταγωνισμού οδήγησαν στην ανάπτυξη νέων μεθόδων ακριβέστερου λογισμού του κόστους. Μόνο στα τελευταία 60 – 70 χρόνια υπάρχουν συστήματα εξωτερικού ελέγχου και οικονομικού απολογισμού τα οποία να δικαιολογούν το όνομα ως συστήματα διοίκησης κόστους.

Καθώς περνούσαν τα χρόνια και εξελίσσονταν οι επιχειρήσεις, τα συστήματα διοικητικής λογιστικής δεν ήταν σε θέση να υποστηρίξουν τέτοιες αλλαγές. Μέσα από διάφορες ανακατατάξεις η διοίκηση κόστους έπρεπε να βρει το δρόμο και ν' ανανεώσει τις παραδοσιακές τις δυνάμεις της με κάποια συμπληρωματικά στοιχεία. Στο τέλος του 20<sup>ου</sup> ένας μεγάλος αριθμός από εθνικές και πολυεθνικές εταιρείες έκανε αλλαγές στα βιομηχανικά εργοστάσια. Με στόχο τη μείωση του κόστους παραγωγής, την αύξηση της παραγωγικότητας, την βελτίωση της ποιότητας του προϊόντος.

Στην αρχή της νέας χιλιετίας οι απαιτήσεις άλλαξαν και οι συγκυρίες πλέον απαιτούσαν διαφορετική αντιμετώπιση των συστημάτων διοίκησης κόστους. Οι απαιτήσεις πλέον καθιστούν απαραίτητο να δούμε την εταιρεία από μια πιο ολιστική σκοπιά, καθώς το εσωτερικό και εξωτερικό περιβάλλον το απαιτεί. Μια τέτοια προοπτική οδηγεί στην ανάπτυξη νέων μεθόδων διοίκησης, καθώς και στη μείωση της χρήσης των παραδοσιακών μεθόδων. Σ' αυτή την νέα μέθοδο ανταποκρίνονται πλήρως και τα σύγχρονα συστήματα διοίκησης κόστους. Η χρησιμότητα των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης είναι μεγαλύτερη όταν η άμεση εργασία

και οι πρώτες ύλες είναι οι επικρατέστεροι συντελεστές παραγωγής, όταν η τεχνολογία είναι σταθερή και όταν το εύρος των προϊόντων είναι περιορισμένο. Η σημαντικότητα της άμεσης εργασίας ως ποσοστό του συνολικού κόστους παραγωγής όσο προχωράμε προς την σύγχρονη εποχή τείνει να μειώνεται. Ο παράγοντας τιμή εξακολουθεί να είναι σημαντικός όχι όμως όπως παλαιότερα. Η φιλοσοφία της διοίκησης ολικής ποιότητας τις τελευταίες δεκαετίες αρχίζει ν' αναπτύσσεται και έχει γίνει ένα από τα πολύ σημαντικά στοιχεία για την κοστολόγηση. Από την άλλη πλευρά το κόστος για την ανάπτυξη είναι λιγότερο σημαντικό, πράγμα που δείχνει κάποια αδυναμία των συστημάτων κοστολόγησης στην αποτίμηση κάποιων στοιχείων. Το σταθερό κόστος ενώ αρχικά έχει χαμηλό βαθμό σημαντικότητας, για την κοστολόγηση, σιγά σιγά αρχίζει ν' αυξάνει η σημαντικότητά του. Η χρονική συνέπεια της διανομής, του προϊόντος και των πρώτων υλών είναι και αυτό ένα σημείο σημαντικό για την κοστολόγηση. Τέλος ο κύκλος ζωής, του προϊόντος έχει αυξήσει πάρα πολύ τη σημασία του ως εργαλείο για την κοστολόγηση.

Αφού είδαμε μια χρονολογική εξέλιξη της κοστολόγησης μπορούμε να συνεχίζουμε ώστε ν' αναλύσουμε τι είναι αυτό που ονομάζουμε κοστολόγηση

## **3.2 Βασικές έννοιες κοστολόγησης**

### **3.2.1 Έννοια κοστολόγησης**

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

Η κοστολόγηση εντάσσεται στο ευρύτερο πλαίσιο του Οικονομικού Λογισμού ,καμία επιχείρηση δεν μπορεί να επιβιώσει και ν' αναπτυχθεί χωρίς να στηρίζεται σε ένα βάθρο υπολογισμών. Η συστηματοποίηση των υπολογισμών αυτών και η ένταξη τους σε ένα αρμονικό σύνολο ονομάστηκε *Οικονομικός Λογισμός*, που αποτελεί επιστημονικό κλάδο ασχολούμενο με την αριθμοποίηση της ζωής της επιχειρήσεως και γενικότερα της οικονομικής μονάδας. Γίνεται δεκτό ότι στον Οικονομικό Λογισμό υπάγονται:

- ü Η Λογιστική, που αποτελεί λογισμό κατά χρόνο
- ü Η Κοστολόγηση, που είναι λογισμός κατ' αντικείμενο
- ü Η Επιχειρηματική Στατιστική, που συνδυάζει κατά τις αρχές της Γενικής Στατιστικής το ποικιλόμορφο αριθμητικό υλικό που παρέχουν η Λογιστική και η Κοστολόγηση, ώστε να προκύπτουν χρησιμότερα πληροφοριακά στοιχεία για την διοίκηση των επιχειρήσεων
- ü Ο Επιχειρηματικός Προγραμματισμός, που απασχολείται με την κατάρτιση προγραμμάτων δράσεως της επιχειρήσεως

- Û Η Επιχειρηματική Έρευνα, που χρησιμοποιεί μαθηματικοστατιστικές μεθόδους με τις οποίες επιδιώκεται **α)** η ελαχιστοποίηση των θυσιών (εξόδων) **β)** η μεγιστοποίηση του αποτελέσματος ή, συνηθέστερα, η αριστοποίηση της δράσεως της επιχειρήσεως, δηλαδή ο επωφελέστερος συνδυασμός θυσιών – αποτελέσματος.

Επομένως **κοστολόγηση είναι το σύνολο των συστηματικών εργασιών που αποβλέπουν στο να συγκεντρώσουν, να κατατάξουν, να καταγράψουν και να επιμερίσουν κατάλληλα τις δαπάνες, έτσι ώστε να προσδιοριστεί το κόστος παραγωγής των προϊόντων ή των παραγωγικών διαδικασιών ή των υπηρεσιών που υπάρχουν μέσα στην επιχείρηση.**

### **3.2.2 Σκοπός και σημασία κοστολόγησης**

Ο αντικειμενικός σκοπός της διοίκησης μιας επιχείρησης είναι να την διοικήσει κατά τον ποιο αποτελεσματικό και αποδοτικό τρόπο. Αυτό θα το επιτύχει εάν έχει όσο το δυνατόν περισσότερες πληροφορίες σχετικά με τους παράγοντες, οι οποίοι επιδρούν πάνω στην επιχείρηση. Τέτοιοι παράγοντες είναι :

- Û **η αγορά**, δηλαδή οι δυνατότητες της αγοράς να απορροφήσει το προϊόν που παράγει η επιχείρηση ή προτιμήσεις και απαιτήσεις των καταναλωτών.
- Û **η ανταγωνιστικότητα της επιχείρησης**, δηλαδή η τιμή ή η ποιότητα των προϊόντων της σε σχέση με εκείνα τα οποία προσφέρουν οι ανταγωνιστές της.
- Û **το οικονομικό περιβάλλον** συμπεριλαμβάνεται σε όλα τα παραπάνω. Για παράδειγμα οι διάφορες τάσεις των οικονομικών μεγεθών, η ύπαρξη ευκολίας πιστώσεων, η φορολογία και άλλα παρόμοια μπορεί να ευνοήσουν μια επιχείρηση.
- Û **οι συνθήκες παραγωγής**. Για παράδειγμα η ύπαρξη ή όχι ειδικευμένου προσωπικού στην αγορά εργασίας, η παραγωγική ικανότητα της επιχείρησης, οι απαιτήσεις της παραγωγικής διαδικασίας, η ευκολία ή όχι προμηθειών.
- Û **το κόστος**, είναι ο τελευταίος παράγοντας που μπορούμε να αναφέρουμε και με αυτόν ασχολείται η λογιστική κόστους.

Σκοπός λοιπόν της κοστολόγησης είναι να δώσει στους αρμόδιους διευθυντές τις απαραίτητες πληροφορίες που έχουν σχέση με τον τελευταίο παράγοντα. Αν επιμείνει κανείς σε αυτήν την χρησιμότητα της κοστολόγησης, δηλαδή στην βοήθεια που μπορεί να προσφέρει σ' ένα διευθυντή σχετικά με το κόστος, όπως προαναφέρθηκε, θα παρατηρήσει ότι ο υπολογισμός του κόστους πρέπει να γίνεται έτσι ώστε οι παρεχόμενες πληροφορίες να τον βοηθούν σε θέματα σχετικά με το κόστος, τα οποία εκείνος θέλει να παρακολουθήσει. Αυτό σημαίνει ότι η χρησιμότητα της κοστολόγησης εξαρτάται από την ανάγκη πληροφόρησης. Δεν έχει νόημα ένα σύστημα κοστολόγησης το οποίο, όσο λεπτομερειακό και αν είναι, υπολογίζει κόστος το οποίο δεν λαμβάνει κανείς υπόψη. Ούτε θα ήταν σωστό να πει κανείς ότι το κόστος είναι ο μοναδικός παράγοντας που θα λάβει υπόψη του ένας διευθυντής όταν διοικεί μια επιχείρηση ή ένα τμήμα της επιχείρησης. Εκείνο που μπορεί να λεχθεί με βεβαιότητα είναι ότι κανένας ικανός διευθυντής δεν θα επιχειρήσει να διοικήσει μια



επιχείρηση χωρίς να έχει εξασφαλίσει προηγουμένως τις κατάλληλες πληροφορίες σχετικά με το κόστος.

Πολλές αποφάσεις είναι σωστότερες όταν έχουν στηριχθεί σε ορθές πληροφορίες σχετικά με το κόστος. Οι διευθυντές των επιχειρήσεων έχουν καθημερινά να αντιμετωπίσουν προβλήματα. Εάν συμφέρει η υποκατάσταση ανθρώπων με μηχανές στην παραγωγή ενός προϊόντος, ή αν αξίζει η ανακύκλωση υποπροϊόντων της παραγωγής και η χρησιμοποίησή τους στην παραγωγή άλλων προϊόντων, εάν οι εγκαταστάσεις παγίων και μηχανημάτων μπορούν να χρησιμοποιηθούν πιο προσοδοφόρα με την συγκέντρωση της παραγωγικής προσπάθειας μόνο σε ορισμένα προϊόντα, ή αν οι τιμές πωλήσεως θα μπορούσαν να παραμείνουν ίδιες ή θα έπρεπε να τροποποιηθούν και άλλα πολλά. Είναι εμφανές ότι για την απάντηση τέτοιων ερωτήσεων είναι απαραίτητο ένα σωστά υπολογισμένο κόστος. Η κοστολόγηση δεν βοηθά μόνο στην εύρεση του κόστους ενός προϊόντος, αλλά και στην εύρεση του πόσο θα έπρεπε να είχε κοστίσει το προϊόν αυτό. Υποδεικνύει εάν υπάρχουν απώλειες ώστε να είναι δυνατόν να ληφθούν μέτρα αμέσως, για να αποφευχθούν αυτές οι απώλειες και να γίνει πιο αποδοτική η παραγωγική λειτουργία είτε ολόκληρου του εργοστασίου είτε ενός τμήματος του.

Συνοψίζοντας λοιπόν όλα τα παραπάνω, εκτός από την βοήθεια που μπορεί να προσφέρει η κοστολόγηση στη λήψη αποφάσεων, ένα αποτελεσματικό σύστημα κοστολόγησης, το οποίο διέπεται και από τις γενικές αρχές της κοστολόγησης, που θα αναλύσουμε στην επόμενη ενότητα, είναι απαραίτητο για τον έλεγχο της πορείας και τον προγραμματισμό μιας σημερινής επιχείρησης. Ο έλεγχος αποβλέπει στο να εξακριβωθεί ότι ο επιθυμητός όγκος παραγωγής πραγματοποιείται στο ελάχιστο δυνατό κόστος σε συσχέτιση με την προγραμματισμένη ποσότητα παραγόμενου προϊόντος. Όλες οι δαπάνες ή απώλειες εντοπίζονται και κατά συνέπεια ελέγχονται με βάση τις πληροφορίες που θα δώσει το σύστημα κοστολόγησης. Αυτές οι διάφορες δαπάνες ή απώλειες ίσως να μην ενδιαφέρουν και πολύ όταν μια επιχείρηση περνά μια περίοδο μεγάλου όγκου πωλήσεων και υψηλών κερδών. Σε περιόδους όμως μεγάλου ανταγωνισμού ή γενικότερης ύφεσης, όπως άλλωστε χαρακτηρίζει και την εποχή μας, η επιχείρηση πρέπει να ανακαλύπτει τρόπους να ελέγχει όλες τις δραστηριότητες της. Με αυτόν τον τρόπο θα είναι σε θέση να λειτουργήσει ακόμη και στα μικρότερα περιθώρια κέρδους.

### **3.2.3 Εσωλογιστική και εξωλογιστική κοστολόγηση σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ**

Η κοστολόγηση σαν διαδικασία προσδιορισμού του κόστους, αναφέρεται στα αγαθά και στις υπηρεσίες που αγοράζονται, παράγονται και πωλούνται στις επιχειρηματικές ή μη δραστηριότητες που αναπτύσσονται και γενικά, στη λειτουργία οποιασδήποτε οργανωτικής υποδιαίρεσης της οικονομικής μονάδας.

Η κοστολόγηση παρουσιάζεται με δύο, βασικά, ξεχωριστές μεταξύ τους μορφές οι οποίες είναι οι εξής:

**A)** Την ολοκληρωμένη μορφή ή εσωλογιστική κοστολόγηση, κατά την οποία το κόστος των τελικών φορέων προσδιορίζεται από στοιχεία που βρίσκονται καταχωρημένα στους οικείους λογαριασμούς των κέντρων κόστους ή των λειτουργιών, που συμβάλλουν στην ολοκλήρωση της παραγωγής των προϊόντων ή των υπηρεσιών. Με την πλήρη αυτή μορφή της η κοστολόγηση οδηγεί στο σχηματισμό του κόστους, όχι μόνο της παραγωγικής λειτουργίας και των υποδιαίρεσεων της, αλλά και των υπόλοιπων βασικών λειτουργιών της μονάδας, ώστε να προκύπτει από τους λογαριασμούς της κοστολογικής οργάνωσης τουλάχιστον μικτό αποτέλεσμα κατά προϊόν ή κατά ομάδα προϊόντων.

Η εσωλογιστική κοστολόγηση προϋποθέτει ότι στηρίζεται στη λογιστικοποίηση των κοστολογικών στοιχείων για σχηματισμό αρχικά του λειτουργικού κόστους και στη συνέχεια του κόστους των ενδιάμεσων και τελικών φορέων.

Δεδομένου ότι στην εσωλογιστική κοστολόγηση, το άμεσο κόστος καταλογίζεται απευθείας στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς, οι κοστολογικές επεξεργασίες αφορούν βασικά το έμμεσο κόστος. Οι επεξεργασίες αυτές γίνονται εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία των οικείων λογαριασμών, ως αποτέλεσμα δε αυτών προκύπτουν οι καταστάσεις με τους σχετικούς υπολογισμούς κατανομής. Οι καταστάσεις αυτές αποτελούν στοιχείο αναφοράς του τρόπου προσδιορισμού και συνθέσεως του κόστους των φορέων και δικαιολογητικό των σχετικών ημερολογιακών εγγραφών που, κατά περίπτωση γίνονται για τη λογιστικοποίηση του έμμεσου κόστους.

**B)** Την ατελή μορφή ή εξωλογιστική κοστολόγηση, κατά την οποία το λειτουργικό κόστος δεν σχηματίζεται με λογιστικές εγγραφές. Στη μορφή αυτή κοστολόγησης το λειτουργικό κόστος δεν καταλογίζεται στους τελικούς φορείς με βάση τα κατά περίπτωση ορθά επιστημονικά κριτήρια. Έτσι, η αποτίμηση των τελικών αποθεμάτων στηρίζεται σε εμπειρικά δεδομένα.

Η κοστολογική διαδικασία χαρακτηρίζεται σαν εξωλογιστική στις εξής περιπτώσεις:

- Όταν τα στοιχεία του κόστους παρακολουθούνται μεν εσωλογιστικά, αλλά για τον σχηματισμό του λειτουργικού κόστους δεν γίνεται οποιαδήποτε κοστολογική επεξεργασία ούτε το κόστος αυτό συνδέεται με τους τελικούς φορείς. Στην περίπτωση αυτή το κόστος των αποθεμάτων ετοιμών και ημιτελών προϊόντων στο τέλος της χρήσεως προσδιορίζεται εμπειρικά με σκοπό την αποτίμηση της απογραφής. Τέτοια παραδείγματα αφορούν τις επιχειρήσεις, οι οποίες κατά κανόνα δεν εφαρμόζουν συστήματα διαρκούς απογραφής αποθεμάτων και δεν διεκδικούν στοιχεία παρακολουθήσεως των ποσοτικών διακινήσεων των αποθεμάτων μέσα στη μονάδα.
- Όταν τα κατ' είδος στοιχεία του κόστους, ο σχηματισμός του λειτουργικού κόστους και το κόστος των φορέων, παρακολουθούνται εσωλογιστικά, αλλά οι σχετικοί ποσοτικοί και κατ' αξία μερισμοί και καταλογισμοί γίνονται αυθαίρετα και δεν στηρίζονται σε παραστατικά έγγραφα και προϋπολογιστικά δεδομένα, όπως είναι δελτία βιομηχανοποίησης και παραγωγής.
- Όταν τα στοιχεία που διαμορφώνουν το κόστος δεν παρακολουθούνται στο σύνολο τους λογιστικά, όπως στις περιπτώσεις που δεν τηρούνται πλήρη λογιστικά βιβλία.

Κατά το ΕΓΛΣ, εσωλογιστική κοστολόγηση τηρείται όταν το κόστος των τελικών φορέων προσδιορίζεται με λογιστικές εγγραφές από τους λογαριασμούς του σχεδίου

Λογαριασμών από τους οποίους προκύπτει επίσης και το μικτό αποτέλεσμα κατά προϊόν (ή υπηρεσία) ή κατά ομάδα προϊόντων.

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

### 3.3 Βασικά συστήματα κοστολόγησης

Βασικός παράγων που προδικάζει και καθορίζει το σύστημα κοστολόγησης σε μια επιχείρηση είναι η φύση της παραγωγικής διαδικασίας, δηλαδή τόσο ο τρόπος διεξαγωγής της παραγωγής όσο και τα στάδια κατεργασίας που συντελούνται στην επιχείρηση.

Οι βασικές κοστολογικές διαδικασίες εντάσσονται στα ακόλουθα συστήματα κοστολόγησης:

- Σύστημα κοστολόγησης μαζικής παραγωγής ή Σύστημα κατά φάσης κοστολόγησης ( Process Costing System )
- Σύστημα κοστολόγησης εξατομικευμένης παραγωγής ή σύστημα κοστολόγησης κατά έργο ή παραγγελία ( Job Order Costing System )

#### • ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Η κοστολόγηση κατά φάση εφαρμόζεται σε εκείνες τις περιπτώσεις όπου η παραγωγή αναφέρεται σε ένα προϊόν που παράγεται συνεχώς για μεγάλες χρονικές περιόδους και σε μεγάλες ποσότητες. Η εφαρμογή του συστήματος αυτού προϋποθέτει τυποποιημένη μαζική παραγωγή, δηλαδή η παραγωγή πραγματοποιείται με τη μορφή μιας διαδοχικής σειράς πανομοιότυπων κατεργασιών. Τέτοια παραγωγή σε βιομηχανικές επιχειρήσεις ή επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών υπάρχει όταν:

- ♦ Τα προϊόντα είναι καθορισμένα και σταθερών προδιαγραφών.
- ♦ Η παραγωγή κάθε προϊόντος απαιτεί τη σταθερή εκτέλεση ορισμένων κατεργασιών και σε καθορισμένα τμήματα παραγωγής.

Η βασική προσέγγιση στον υπολογισμό του κόστους σύμφωνα με τη κοστολόγηση κατά φάση, αναφέρεται στη συγκέντρωση του κόστους μιας συγκεκριμένης παραγωγικής λειτουργίας ή τμήματος για μια ολόκληρη περίοδο και στη διαίρεση του ποσού αυτού με τον αριθμό των παραχθέντων μονάδων αυτής της περιόδου.

Η κοστολόγηση κατά προϊόν χρησιμοποιείται για τη μέτρηση του κόστους ανάμοιων μεταξύ τους προϊόντων που παράγονται κατά παραγγελία των πελατών ή όμοιων μεταξύ τους προϊόντων, που προορίζονται για τη δημιουργία αποθέματος για μέλλουσα διάθεση και το κόστος αναζητείται κατά εντολή παραγωγής αντίστοιχο με ορισμένη μερίδα άμεσου υλικού ή προϊόντος. Με την κοστολόγηση κατά προϊόν τα

κόστη συγκεντρώνονται και το ανά μονάδα κόστος του προϊόντος υπολογίζεται όταν ολοκληρωθεί η παραγωγή της συγκεκριμένης εντολής ολοκληρώθηκε σε έτοιμο προϊόν.

Από την άλλη πλευρά, στην κατά φάση κοστολόγηση δεν υπάρχει συγκεκριμένη χρονική στιγμή της κοστολογικής περιόδου, που όλες οι μονάδες προϊόντων να είναι έτοιμες. Αντίθετα, παρατηρείται το φαινόμενο, όπου κάποιες μονάδες ολοκληρώνονται, άλλες να αρχίζουν την παραγωγή τους, ενώ άλλες να βρίσκονται ακόμη σε διαφορετικά στάδια της απαιτούμενης κατεργασίας του τμήματος παραγωγής.

Σύμφωνα με το σύστημα της κατά φάση κοστολόγησης, τα διοικητικά στελέχη χρειάζονται πολλές φορές και σε καθημερινή βάση πληροφορίες για το κόστος των προϊόντων τους. Επομένως οι κοστολόγοι πρέπει να παρέχουν περιοδικές αναφορές σχετικά με το κόστος των προϊόντων, σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διαδικασίες του συστήματος αυτού. Όπως το σύστημα της κατά προϊόν κοστολόγησης, έτσι και στην κατά φάση κοστολόγηση, η κοστολόγοι μετρούν προσεκτικά το κόστος παραγωγής των προϊόντων, ακολουθώντας βήμα προς βήμα την παραγωγική δραστηριότητα.

#### ΣΤΑΔΙΑ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Υπάρχουν ορισμένα στάδια που ακολουθούνται κατά την εφαρμογή του συστήματος της κοστολόγησης κατά φάση, τα στάδια αυτά είναι τα ακόλουθα:

1. Η δημιουργία κέντρων κόστους ή τμημάτων.
2. ο καθορισμός της χρονικής περιόδου που πρέπει να καλύπτει η κοστολογική περίοδος.
3. Η συγκέντρωση των πραγματικών στοιχείων του κόστους σε κάθε κέντρο κόστους ή τμήμα και για κάθε συγκεκριμένη κοστολογική περίοδο.
4. Η ποσοτική μέτρηση της παραγωγής, που παράχθηκε κατά τη διάρκεια της χρονικής περιόδου για κάθε τμήμα ή κέντρο κόστους, εκφρασμένη σε ολοκληρωμένες μονάδες για κάθε στοιχείου κόστους (Α.Υ., Α.Ε. και Γ.Β.Ε.).
5. Ο υπολογισμός του ανά μονάδα κόστους για κάθε κέντρο κόστους ή τμήμα, με συσχέτιση του κόστους που συγκεντρώθηκε στο τμήμα και των μονάδων που παράχθηκαν από αυτό.
6. Η ετοιμασία της κατάστασης κόστους παραγωγής του προϊόντος.

## Û ΣΥΣΤΗΜΑ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Όταν τα προϊόντα που παράγονται από την ίδια επιχείρηση είναι διάφορα μεταξύ τους καθένα από αυτά συνιστά αντικείμενο ιδιαίτερης κοστολόγησης. Στις περιπτώσεις αυτές δεν υπάρχει παραγωγή που να μετράται σε ομοειδής μονάδες αλλά η παραγωγή η οποία αποτελείται από προϊόντα, των οποίων η κάθε μονάδα τους είναι διαφορετική από τα άλλα . Αυτό σημαίνει ότι και οι πρώτες ύλες θα είναι διαφορετικές για κάθε προϊόν αλλά και η άμεση εργασία και οι υπόλοιπες έτοιμες δαπάνες. Από τη διαφορά επομένως της φύσης για κάθε ένα από τα προϊόντα επιβάλλεται και η ιδιαίτερη για το καθένα λογιστική κοστολόγηση. Αλλά εκτός από τις παραγγελίες των πελατών που παράγουν οι επιχειρήσεις και οι άλλες επιχειρήσεις για την δημιουργία αποθεμάτων παράγουν προϊόντα και επιδιώκουν στη συνέχεια, τη διάθεση τους εφαρμόζοντας της εξατομικευμένης επιχείρησης. Οι λόγοι για τους οποίους επιχειρήσεις παράγουν προϊόντα για μελλοντική διάθεση εφαρμόζουν το σύστημα κοστολόγησης κατά προϊόν είναι η ταυτόχρονη παραγωγή περισσότερων προϊόντων ή η διαφορά επί της ποιότητας των πρώτων υλών που κάθε φορά βιομηχανοποιούνται και επομένως από την οποία, τόσο η ποιότητα των προϊόντων που παράγονται από αυτές όσο και το κόστος τους ποικίλλει κατά μερίδα πρώτης ύλης. Σε κάθε προϊόν που τίθεται για παραγωγή και γενικά σε κάθε έργο που τίθεται για εκτέλεση δίνεται ένας αριθμός κατά το χρόνο που εκδίδεται η εντολή της παραγωγής ή η εντολή της εκτέλεσης. Με τους αριθμούς αυτούς εξατομικεύονται τα προϊόντα τόσο μέσα στο εργοστάσιο κατά την εκτέλεση της κατεργασίας όσο και στους λογαριασμούς. Κανονικά μια εντολή παραγωγής είναι αρκετή να καλύψει ολόκληρη την παραγωγή του προϊόντος, αλλά πολλές φορές κατασκευάζονται επί μέρους τεμάχια τα οποία παραμένουν προσωρινά αποθηκευμένα και αργότερα χρησιμοποιούνται κατά την συναρμολόγηση του τελικού προϊόντος. Στις περιπτώσεις αυτές κάθε κομμάτι από τα τεμάχια αυτά κατασκευάζονται με έκδοση ιδιαίτερης εντολής παραγωγής και στη συνέχεια εκδίδεται άλλη εντολή για την τελική συναρμολόγηση κατά προϊόν ονομάζεται επίσης και κοστολόγηση κατά εντολή παραγωγής ή κατά μερίδα.

Κατά την εκτέλεση της παραγγελίας η επιχείρηση οφείλει να παρακολουθεί εξατομικευμένα την εκτέλεση της δίνοντας σε αυτήν έναν αύξοντα αριθμό. Ο κωδικός αριθμός την διαφοροποιεί από τις άλλες παραγγελίες που μπορεί να εκτελούνται συγχρόνως. Οι αναλώσεις των πρώτων υλών και η άμεση εργασία που απαιτούνται για να ολοκληρωθεί η εκτέλεση της παραγγελίας παρακολουθούνται με τον αριθμό αυτό. Έτσι παρακολουθείται η διαμόρφωση του κόστους παραγωγής καθώς η παραγγελία περνά από τα διάφορα στάδια επεξεργασίας της, τα οποία μπορεί να γίνονται σε ένα ή περισσότερα τμήματα της επιχείρησης.

Συνήθως η εκτέλεση της παραγγελίας λαμβάνει χώρα σε περισσότερα από ένα τμήματα.

Σε αυτό το κοστολογικό σύστημα το αντικείμενο του κόστους είναι μια μονάδα ή πολλές μονάδες κάποιου διακριτού προϊόντος ή υπηρεσίας που ονομάζεται job. Το προϊόν ή η υπηρεσία είναι συχνά μια και μόνο μονάδα παραγωγής. Κάθε μονάδα

παραγωγής δεχόμαστε ότι είναι διαφορετική. Το σύστημα αυτό χρησιμοποιείται για την κοστολόγηση πολλών μονάδων διαφορετικού προϊόντος. Επειδή κάθε μονάδα παραγωγής ή υπηρεσίας είναι διαφορετική το κοστολογικό αυτό σύστημα κατανέμει τα κόστη ξεχωριστά για κάθε προϊόν ή υπηρεσία.

Στη συνέχεια θα περιγράψουμε συνοπτικά τα βήματα που ακολουθούνται για να κατανεμηθεί το κόστος σε μια λειτουργία. Πρώτον, αναγνωρίζεται η παραγγελία, η οποία έχει επιλεχτεί ως αντικείμενο κόστους. Δεύτερον, αναγνώριση του άμεσου κόστους της παραγγελίας. Τρίτον, επιλογή των βάσεων μερισμού του κόστους ώστε να καταμεριστεί το έμμεσο κόστος στην παραγγελία. Τέταρτον, αναγνώριση του έμμεσου κόστους που συνδέεται με κάθε βάση μερισμού. Πέμπτο, υπολογισμός ανά μονάδα κάθε βάσης μερισμού που χρησιμοποιείται για να καταμεριστεί το έμμεσο κόστος στην παραγγελία. Έκτο, υπολογισμός του έμμεσου κόστους που κατανέμεται στην παραγγελία. Τέλος υπολογισμός του συνολικού κόστους της παραγγελίας, προσθέτοντας το σύνολο του άμεσου και έμμεσου κόστους που έχει κατανεμηθεί στη λειτουργία.

Η επιχείρηση πρέπει να συγκεντρώνει τα στοιχεία του κόστους τα οποία αφορούν την εκτέλεση της παραγγελίας στο λογαριασμό Παραγωγή σε Εξέλιξη για κάθε παραγγελία. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η ολοκλήρωση του προϊόντος γίνεται σε περισσότερα από ένα τμήματα, τότε παρακολουθείται ο λογαριασμός Παραγωγή σε Εξέλιξη για κάθε ένα τμήμα ξεχωριστά. Το κόστος του κάθε τμήματος μεταφέρεται στο επόμενο τμήμα και το νέο κόστος στο επόμενο, μέχρι να ολοκληρωθεί το προϊόν. Το συνολικό κόστος του προϊόντος προκύπτει από το κόστος που έχει συσσωρευτεί στο τελευταίο τμήμα της παραγωγής. Το κόστος της κάθε παραγγελίας αποτελείται από τη συγκέντρωση του κόστους στο λογαριασμό Παραγωγή σε Εξέλιξη.

Ο λογαριασμός αυτός χρεώνεται με τα ακόλουθα στοιχεία κόστους: **α)** πρώτες ύλες, **β)** άμεση εργασία και **γ)** Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα. Στη συνέχεια παρουσιάζονται τα χαρακτηριστικά των παραπάνω τριών στοιχείων του κόστους παραγωγής στη κοστολόγηση κατά παραγγελία.

Κόστος πρώτων υλών είναι το σύνολο του κόστους των υλικών που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή των προϊόντων και κόστος άμεσης εργασίας είναι η συνολική απασχόληση των εργαζομένων που μετέχουν στη διαδικασία της μετατροπής της πρώτης ύλης σε προϊόν.

Εκτός από το κόστος των πρώτων υλών και της άμεσης εργασίας κάθε παραγγελία πρέπει να επιβαρυνθεί και με γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα είναι το σύνολο των εξόδων τα οποία αφορούν στην ολοκλήρωση των υλικών σε προϊόν. Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα έχουν σχέση με τα έξοδα που πραγματοποιούνται στον χώρο του εργοστασίου. Τα ενοίκια εργοστασίου, τα ασφάλιστρα εργοστασίου και οι μισθοί του επιστάτη είναι γενικά βιομηχανικά έξοδα που σχετίζονται με την παραγωγή της καρέκλας στην συγκεκριμένη περίπτωση. Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα με τα οποία θα επιβαρυνθεί κάθε παραγγελία πρέπει να έχουν σχέση με τα γενικά βιομηχανικά έξοδα του τμήματος ή των τμημάτων του εργοστασίου, από τα οποία περνά η παραγγελία μέχρι να ολοκληρωθεί. Εάν ένα τμήμα του εργοστασίου ασχοληθεί για μια ολόκληρη λογιστική χρήση με την εκτέλεση μιας και μόνο παραγγελίας, τότε η παραγγελία αυτή θα

επιβαρυνθεί με το σύνολο των γενικών βιομηχανικών εξόδων του τμήματος. Εάν το τμήμα αυτό ασχοληθεί με την εκτέλεση δύο παραγγελιών, τα γενικά βιομηχανικά έξοδα του θα επιβαρύνουν τις δύο αυτές παραγγελίες. Εάν μια παραγγελία πρέπει να περάσει από περισσότερα τμήματα του εργοστασίου μέχρι να ολοκληρωθεί, σε κάθε τμήμα πρέπει να επιβαρύνεται με μέρος των γενικών βιομηχανικών του τμήματος

Τα έξοδα των πρώτων υλών και της άμεσης εργασίας αποτελούν το άμεσο κόστος. Η παρακολούθηση του άμεσου κόστους γίνεται με ημερολογιακές εγγραφές. Ο λογαριασμός των πρώτων υλών πιστώνεται με τις αναλώσεις των πρώτων υλών και χρεώνεται ο λογαριασμός παραγωγή σε εξέλιξη. Λογαριασμός των άμεσων εργατικών πιστώνεται με το σύνολο του κόστους των εργαζομένων και χρεώνεται ο λογαριασμός παραγωγή σε εξέλιξη.

Κατά τη διάρκεια της περιόδου πραγματοποιούνται έξοδα τα οποία παρακολουθούνται σε λογαριασμούς εξόδων, όπως ενοίκια εργοστασίου, ασφάλιστρα εργοστασίου, έξοδα ηλεκτρισμού και πολλά άλλα, τα οποία συγκεντρώνονται στο λογαριασμό γενικά βιομηχανικά έξοδα. Ο λογαριασμός των γενικών βιομηχανικών εξόδων χρεώνεται ενώ οι λογαριασμοί των εξόδων πιστώνονται.

Η αντιμετώπιση των γενικών βιομηχανικών εξόδων στη συνέχεια μπορεί να γίνει με δύο τρόπους. Ο πρώτος τρόπος είναι να χρεωθεί ο λογαριασμός παραγωγή σε εξέλιξη για κάθε παραγγελία ξεχωριστά με το ποσό των γενικών βιομηχανικών εξόδων που αντιστοιχούν σε αυτή και να πιστωθεί ο λογαριασμός γενικά βιομηχανικά έξοδα. Ο δεύτερος τρόπος είναι να υπολογιστεί ένας συντελεστής καταλογισμού και στη συνέχεια να γίνει η επιβάρυνση του λογαριασμού παραγωγή σε εξέλιξη της κάθε παραγγελίας με τα αναλογούντα γενικά βιομηχανικά βάσει του συντελεστή καταλογισμού. Σε αυτή την περίπτωση θα κινηθεί ο λογαριασμός γενικά βιομηχανικά έξοδα καταλογισμένα.

Τα δύο άμεσα στοιχεία του κόστους παραγωγής, οι πρώτες ύλες και η άμεση εργασία, μπορούν να υπολογισθούν εύκολα. Το πρόβλημα προκύπτει αναφορικά με τα γενικά βιομηχανικά έξοδα. Επομένως, για να προϋπολογιστεί το συνολικό κόστος παραγωγής μιας παραγγελίας λαμβάνεται υπόψη εκτός από την εκτίμηση του άμεσου κόστους και τα προϋπολογισμένα αναλογούντα γενικά βιομηχανικά έξοδα, όπως έχει άλλωστε αναφερθεί. Φυσικά, η επιχείρηση δεν ενδιαφέρεται μόνο προϋπολογιστικά για το κόστος μιας παραγγελίας, αλλά θέλει να το παρακολουθεί και κατά την εκτέλεση της. Κατά την εκτέλεση της παραγγελίας η επιχείρηση επιβαρύνει το κόστος της παραγωγής της παραγγελίας καταλογίζοντας γενικά βιομηχανικά έξοδα στην παραγωγή σε εξέλιξη με την χρησιμοποίηση συντελεστή καταλογισμού.

Για να υπολογισθεί ο συντελεστής καταλογισμού απαιτούνται ο προϋπολογισμός των γενικών βιομηχανικών εξόδων της επόμενης χρήσης και ο προϋπολογισμός του όγκου της βάσης καταλογισμού. Έστω ότι η επιχείρηση χρησιμοποιεί ως βάση τις ώρες άμεσης εργασίας, τότε για να βρεθεί ο συντελεστής καταλογισμού διαιρούνται τα προϋπολογισμένα γενικά βιομηχανικά έξοδα με τις προϋπολογισμένες ώρες άμεσης εργασίας. Την επόμενη χρήση κάθε παραγγελία που θα πραγματοποιείται θα επιβαρύνεται με τα καταλογισμένα γενικά βιομηχανικά έξοδα, τα οποία έχουν οριστεί

να είναι ο συντελεστής καταλογισμού επί τις πραγματικές ώρες άμεσης εργασία που απαιτούνται για την εκτέλεση της παραγγελίας. Όταν η επιχείρηση χρησιμοποιεί συντελεστή επιβάρυνσης για την κοστολόγηση των προϊόντων, ο λογαριασμός καταλογισμένα γενικά βιομηχανικά έξοδα πιστώνεται και χρεώνεται ο λογαριασμός παραγωγή σε εξέλιξη.

Ακόμα πρέπει να σημειωθεί ότι η επιχείρηση εξακολουθεί να καταχωρεί στα λογιστικά βιβλία τα έξοδα που πραγματοποιούνται, τα οποία συγκεντρώνει στον λογαριασμό γενικά βιομηχανικά έξοδα. Αναλυτικότερα, κατά τη διάρκεια της χρήσης η επιχείρηση πληρώνει ή δημιουργεί υποχρεώσεις για μια σειρά εξόδων, τα οποία συγκεντρώνει στη συνέχεια στο λογαριασμό των γενικών βιομηχανικών εξόδων. Επίσης στον λογαριασμό αυτό συγκεντρώνονται οι αναλώσεις των έμμεσων υλικών, η έμμεση εργασία και οι αποσβέσεις που αφορούν την παραγωγή. Στο τέλος της περιόδου που έχει ορίσει η επιχείρηση τα ποσά των δύο λογαριασμών, των καταλογισμένων και των πραγματικών γενικών βιομηχανικών εξόδων, τακτοποιούνται με ημερολογιακές εγγραφές. Τα υπόλοιπα των δύο λογαριασμών συγκρίνονται και από τη σύγκριση μπορεί να προσδιοριστεί η ύπαρξη ή όχι διαφοράς. Η διαφορά καταλογισμού τακτοποιείται ανάλογα με την πολιτική που εφαρμόζει η επιχείρηση είτε στους λογαριασμούς έτοιμα προϊόντα, παραγωγή σε εξέλιξη και κόστος πωληθέντων είτε στο λογαριασμό κόστος πωληθέντων.

Στην περίπτωση που τα καταλογισμένα γενικά βιομηχανικά έξοδα είναι περισσότερα από τα πραγματικά υπάρχει υπερκαταλογισμός γενικών βιομηχανικών εξόδων, ενώ όταν τα καταλογισμένα είναι λιγότερα από τα πραγματικά τότε υπάρχει υποκαταλογισμός γενικών βιομηχανικών εξόδων.

### **3.4 Αποδοτικά Συστήματα Κόστους**

#### **3.4.1 Γενικές αρχές κοστολογικών συστημάτων**

Κάθε σύστημα κοστολόγησης πρέπει να ακολουθεί κάποιες γενικές αρχές, οι οποίες ορίζουν βέβαια και την αποδοτικότητα του συστήματος. Είναι μία φιλοσοφία θα λέγαμε, η οποία πρέπει να ακολουθείται από κάθε επιχείρηση και καθορίζει την σωστή λειτουργία ενός συστήματος κόστους. Οι γενικές αυτές αρχές μπορούμε να πούμε ότι δεν έχουν δεχτεί κάποια ιδιαίτερη μεταβολή από παλαιότερα μέχρι και σήμερα. Παρακάτω παρουσιάζεται αυτή η συγκεκριμένη φιλοσοφία :

Κατά το σχεδιασμό ενός κοστολογικού συστήματος θα πρέπει αρχικά να προσδιοριστούν τα αντικείμενα, φορείς κόστους που θα κοστολογούνται καθώς και οι εσωτερικές σχέσεις που τα συνδέουν. Τα αντικείμενα αυτά οργανωτικά τμήματα της επιχείρησης. Η κοστολόγηση των φορέων κόστους θα πρέπει να βασίζεται σε συγκεκριμένες λογικές και σαφείς αρχές οι οποίες να ακολουθούνται με συνέπεια και συστηματικότητα. Οι αρχές αυτές αφορούν τόσο την καταγραφή, όσο και την ανάλυση του κόστους, δηλαδή επιμερισμούς, επανεπιμερισμούς και καταλογισμούς.

Δεύτερον, μια δαπάνη καταλογίζεται μόνο όταν έχει συμβεί. Η αρχή αυτή αν και φαίνεται προφανής, πολλές φορές ξεχνιέται. Ένας ημικατεργασμένος φορέας



κόστους δεν θα επιβαρυνθεί με αναλώσεις που δεν έχουν γίνει αφού δεν έχει ολοκληρωθεί η παραγωγή του. Επίσης, όλα τα κόστη που συμβαίνουν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη, ακόμη και όταν μερικά από αυτά φαίνονται μικρά και επουσιώδη. Αυτό πρέπει να γίνονται για να αποφεύγονται παραλείψεις κόστους που οφείλονται στο ότι ένα κόστος, όπως ένα ποτήρι γάλα που προσφέρεται στους εργατές ενός μόνο τμήματος του εργοστασίου, είναι σήμερα μικρό, μπορεί όμως στο μέλλον να μεγαλώσει.

Ακόμα το έκτακτο ή μη κανονικό κόστος δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στην κοστολόγηση. Όπως έχει ήδη αναφερθεί στην ενότητα για τον σκοπό και την σημασία της κοστολόγησης, η κοστολόγηση βοηθά τους διευθυντές να πάρουν αποφάσεις, δίνοντας τους πληροφορίες σχετικά με το κόστος λειτουργίας της επιχείρησης. Το έκτακτο κόστος δεν βοηθά αυτό το σκοπό διότι δεν σχετίζεται με την κανονική και ομαλή λειτουργία της επιχείρησης αλλά μάλλον σχετίζεται με τυχαία γεγονότα, τα οποία είναι ανεξέλεγκτα από αυτή. Ο υπολογισμός του λοιπόν μέσα στο κανονικό κόστος θα είχε σαν αποτέλεσμα την αλλοίωση της πληροφόρησης. Εάν συμπεριλάβει κανείς την ζημιά ενός μηχανήματος που προκλήθηκε από μια θεομηνία μέσα στο σύστημα κοστολόγησης, θα είχε σαν αποτέλεσμα να επιβαρύνει αδικαιολόγητα το κόστος παραγωγής, χωρίς να προσθέτει τίποτα στην εικόνα της λειτουργίας της επιχείρησης. Θεομηνία δεν γίνεται πάντα και επομένως δεν αποτελεί σταθερό έξοδο η ζημιά του συγκεκριμένου μηχανήματος.

Τέλος, ένα παρελθόν κόστος δεν πρέπει να επιβαρύνει ποτέ μια μελλοντική περίοδο. Πολλές φορές επικρατεί η ιδέα ότι το παρελθόν κόστος πρέπει να επιβαρύνει μελλοντικές περιόδους και η δικαιολογία που δίνεται είναι ότι το κόστος αυτό πρέπει να ληφθεί υπόψη κάποτε. Αυτό είναι λάθος διότι τέτοιες ενέργειες μπορεί να αλλοιώσουν την εικόνα της απόδοσης του κοστολογικού συστήματος και επομένως και της επιχείρησης.

Εάν γίνει ένα έξοδο σχετικό με την συντήρηση των μηχανημάτων του εργοστασίου στο πρώτο τρίμηνο μιας χρήσης και δεν συμπεριληφθεί στον υπολογισμό του κόστους παραγωγής του τριμήνου αυτού, η επιβάρυνση του κόστους παραγωγής του τελευταίου τριμήνου με το κόστος αυτό, αλλοιώνει την πληροφόρηση για το τρίμηνο αυτό.

Χρειάζεται όμως προσοχή στον χαρακτηρισμό ενός κόστους σαν παρελθόντος. Ένα κόστος είναι παρελθόν όταν η επιχείρηση δεν περιμένει κανένα όφελος από την πραγματοποίησή του. Εάν όμως η ωφέλεια από την πραγματοποίησή ενός κόστους πρόκειται να εμφανιστεί στο μέλλον, τότε το κόστος αυτό δεν είναι παρελθόν και πρέπει να καταλογιστεί στην περίοδο κατά την οποία εμφανίζεται το όφελος για την επιχείρηση.

Σε αυτό το σημείο είναι σημαντικό να αναφερθεί πως προκειμένου να εξακριβώνεται σε συνεχή βάση η ορθότητα του κοστολογικού συστήματος αναφορικά με την αντικειμενικότητα των πληροφοριών που παρέχει, απαιτείται ο έλεγχος του από ανεξάρτητους ελεγκτές, οι οποίοι εκφράζουν γνώμη αναφορικά με το βαθμό συνέπειας με τον οποίο ακολουθούνται οι προκαθορισμένες αρχές. Αυτό ισχύει μόνο σε περιπτώσεις που υπάρχει ενδιαφέρον ή περιορισμοί από εξωτερικούς παράγοντες όπως το κράτος, μεγάλοι πελάτες και πολλοί άλλοι.

Για το σκοπό αυτό, τα εσωλογιστικά κοστολογικά συστήματα που τηρούνται στην ομάδα εννιά του ελληνικού γενικού λογιστικού σχεδίου ελέγχονται από ορκωτούς

ελεγκτές. Αξίζει όμως να σημειωθεί, ότι τα διάφορα κοστολογικά συστήματα που μπορεί να διαθέτει μία επιχείρηση για την άντληση χρήσιμων για τη διοίκηση πληροφοριών, δεν απαιτείται να ελέγχονται από εξωτερικούς ελεγκτές.

### **3.4.2 Προϋποθέσεις ενός αποδοτικού συστήματος κοστολόγησης**

Είναι σαφές πως υπάρχουν πολλά και διαφορετικά συστήματα κόστους ως συνάρτηση των διαφορών μεταξύ των επιχειρήσεων αλλά και των διαφορετικών κλάδων. Κάθε επιχείρηση λοιπόν προσαρμόζει το κοστολογικό σύστημα στις δικές της ανάγκες. Αυτό που έχει σημασία όμως είναι πόσο καλά σχεδιασμένο είναι αυτό το σύστημα.

Ένα αποδοτικό σύστημα κοστολόγησης μπορεί να προσφέρει μεγάλη βοήθεια τόσο στο τομέα της εύρεσης του κόστους του προϊόντος όσο και στο τομέα του προγραμματισμού και του ελέγχου της δραστηριότητας της επιχείρησης. Για να είναι όμως ένα κοστολογικό σύστημα αποδοτικό πρέπει να πληρεί ορισμένες προϋποθέσεις :

- Βασική προϋπόθεση είναι η δομή του κοστολογικού συστήματος, η οποία πρέπει να ταιριάζει με την οργάνωση της επιχείρησης. Επειδή οι αλλαγές στο σύστημα κοστολόγησης ή στην οργάνωση της επιχείρησης είναι αναπόφευκτες με το πέρασμα του χρόνου, είναι απαραίτητο το σύστημα κοστολόγησης να προσαρμόζεται στις αλλαγές της δομής ή της οργάνωσης της επιχείρησης και όχι να περιορίζονται οι αλλαγές αυτές από το σύστημα κοστολόγησης.
- Δεύτερον, τα χαρακτηριστικά της επιχείρησης ή του τμήματος εκείνου που θα συμπεριληφθεί στο σύστημα κοστολόγησης πρέπει να μελετηθούν με μεγάλη λεπτομέρεια πριν καταρτιστεί το κοστολογικό σύστημα.
- Τρίτον, είναι απαραίτητη η συνεργασία μεταξύ των ανθρώπων που χειρίζονται το σύστημα κοστολόγησης και εκείνων που δίνουν τα πρωτογενή στοιχεία για να λειτουργήσει το σύστημα και πρέπει πάντοτε να εξασφαλίζεται.
- Τέταρτον, ο βαθμός της ανάλυσης μέχρι τον οποίο θα φτάσει η κοστολόγηση πρέπει να είναι προκαθορισμένος. Το σύστημα κοστολόγησης πρέπει να δίνει όλες τις επιθυμητές πληροφορίες. Όμως η σύνταξη αναλύσεων με περιπτές λεπτομέρειες απαιτεί εργασία και το κόστος της ίσως κάνει το σύστημα δυσανάλογα πολυδάπανο σε σχέση με την ωφέλεια την οποία παρέχει. Πάντως, ένα σύστημα κόστους πρέπει να καλύπτει τις ουσιαστικές ανάγκες πληροφόρησης των αρμόδιων στελεχών της επιχείρησης, τις οποίες οι ίδιοι πρέπει να προσδιορίζουν.
- Σαν τελευταία προϋπόθεση αναφέρεται ότι, οι άνθρωποι που δίνουν τα πρωτογενή κοστολογικά στοιχεία πρέπει να καταβάλλουν τη μικρότερη δυνατή προσπάθεια και να έχουν όσο γίνεται λιγότερη γραφική εργασία. Τα πρωτογενή κοστολογικά συστήματα πρέπει να δίνονται πάνω σε προτυπομένα έντυπα και να αναφέρονται σε αυτά όλες οι σχετικές και απαραίτητες οδηγίες για την συμπλήρωσή τους. Η ακρίβεια αυτών των πρωτογενών στοιχείων πρέπει να επιβεβαιώνεται από τους επικεφαλής των
- τμημάτων από τους οποίους προέρχονται.

## **3.5 Τεχνικές Κοστολόγησης**

### **3.5.1 Οριακή Κοστολόγηση**

Το χαρακτηριστικό του οριακού κόστους είναι ότι περιλαμβάνει μόνο τους συντελεστές του κόστους που μεταβάλλονται όταν μεταβάλλεται ο όγκος της παραγωγής ή όπως αλλιώς ονομάζεται, το επίπεδο απασχόλησης του εργοστασίου της επιχείρησης. Για το λόγο αυτό το οριακό ονομάζεται συχνά μεταβλητό κόστος ή άμεσο κόστος.

Το οριακό κόστος περιλαμβάνει το κόστος των πρώτων υλών, το κόστος της άμεσης εργασίας και τα μεταβλητά γενικά βιομηχανικά έξοδα. Η κοστολόγηση με την οποία προσδιορίζεται το οριακό κόστος ονομάζεται οριακή ή άμεση κοστολόγηση.

Τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα δεν λαμβάνονται υπόψη στην οριακή κοστολόγηση και δεν επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής των προϊόντων. Τα έξοδα αυτά θεωρούνται κόστος περιόδου, δηλαδή κόστος που δε οφείλεται στην ύπαρξη του προϊόντος, άρα που δεν αποθεματοποιείται, αλλά αφαιρείται απευθείας από τα έσοδα της περιόδου.

Η οριακή κοστολόγηση βασίζεται στη διάκριση του κόστους σε σταθερό και μεταβλητό. Η οριακή κοστολόγηση χρησιμοποιείται ευρύτατα στο προγραμματισμό και τον έλεγχο της δράσης των επιχειρήσεων καθώς επίσης και στη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων.

Βασική έννοια στο πλαίσιο της οριακής κοστολόγησης είναι το περιθώριο συμμετοχής. Το μοναδιαίο περιθώριο συμμετοχής είναι η διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης μιας μονάδας και οποιουδήποτε μεταβλητού κόστους που σχετίζεται τόσο με την παραγωγή όσο και με την πώληση του προϊόντος ή της υπηρεσίας. Το μοναδιαίο περιθώριο συμμετοχής δηλώνει το ποσό που απομένει από την πώληση μιας μονάδας προϊόντος για την κάλυψη του σταθερού της κόστους. Ονομάζεται περιθώριο συμμετοχής επειδή αντανακλά το ποσό με το οποίο συμμετέχει κάθε πωλούμενη μονάδα στην κάλυψη του σταθερού κόστους της επιχείρησης.

Το μοναδιαίο περιθώριο συμμετοχής μπορεί να εκφραστεί και ως ποσοστό. Το ποσοστιαίο περιθώριο συμμετοχής εκφράζει το λόγο του μοναδιαίου περιθωρίου συμμετοχής ως προς την τιμή πώλησης. Το ποσοστιαίο περιθώριο συμμετοχής παρουσιάζει το ποσοστό επί της τιμής πώλησης που απομένει από την πώληση κάθε προϊόντος για την κάλυψη του σταθερού κόστους.

Το συνολικό περιθώριο συμμετοχής ενός προϊόντος είναι το γινόμενο του περιθωρίου συμμετοχής ανά μονάδα επί τον αριθμό των πωλούμενων μονάδων. Ωστόσο, υπάρχουν περιπτώσεις που το σταθερό κόστος σχετίζεται άμεσα με ένα προϊόν της επιχείρησης. Για παράδειγμα ένας εργοδηγός ασχολείται αποκλειστικά με την παρακολούθηση της παραγωγικής διαδικασίας ενός προϊόντος. Σε επίπεδο μονάδας προϊόντος η αμοιβή του είναι σταθερό κόστος, διότι εντός του σχετικού εύρους δραστηριότητας, το κόστος της αμοιβής του παραμένει σταθερό. Εντούτοις, το σταθερό αυτό κόστος είναι άμεσο κόστος του προϊόντος.

Για τον υπολογισμό του καθαρού περιθωρίου συμμετοχής του προϊόντος, θα πρέπει να αφαιρεθεί από το συνολικό περιθώριο συμμετοχής του το άμεσο αυτό

σταθερό κόστος. Στην περίπτωση που δεν υπάρχει άμεσο σταθερό κόστος προϊόντος, το συνολικό περιθώριο συμμετοχής του ταυτίζεται με το καθαρό περιθώριο συμμετοχής του. Για το λόγο αυτό, ο όρος συνολικό περιθώριο συμμετοχής χρησιμοποιείται πολλές φορές για να περιγράψει και το καθαρό περιθώριο συμμετοχής.

Στην εφαρμογή της οριακής κοστολόγησης λαμβάνεται υπόψη κατά την κοστολόγηση μόνο το μεταβλητό κόστος παραγωγής

Με άλλα λόγια το κόστος των παραγγελιών υπολογίζεται από το άθροισμα του κόστους των πρώτων υλών, της άμεσης εργασίας και των μεταβλητών Γ.Β.Ε, μέσω του συντελεστή καταλογισμού τους, ο λογαριασμός Παραγωγή σε Εξέλιξη κινείται μόνο με τις παραπάνω αξίες καθώς και ο λογαριασμός Έτοιμα προϊόντα με το μεταβλητό κόστος παραχθέντων. Στο πλαίσιο της συνεχούς παραγωγής, στην Έκθεση Κόστους Παραγωγής περιλαμβάνονται μόνο μεταβλητά κόστη και επομένως το κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα συντίθεται μόνο από αυτά.

Όταν εφαρμόζεται η τεχνική της οριακής κοστολόγησης, δεν έχει αντικείμενο ο επιμερισμός του από κοινού κόστους στα συμπαραγωγό προϊόντα. Το κόστος των συμπαραγωγών σε αυτή την περίπτωση περιλαμβάνει μόνο το επιπρόσθετο κόστος επεξεργασίας τους μετά το σημείο διαχωρισμού που οφείλεται αποκλειστικά στην ύπαρξη τους. Τέλος, ο επιμερισμός και ο επανεπιμερισμός των Γ.Β.Ε στα κύρια και τα βοηθητικά τμήματα της επιχείρησης, γίνεται μόνο για τα μεταβλητά Γ.Β.Ε. Επειδή όμως στις περισσότερες των περιπτώσεων και κάτω από πραγματικές συνθήκες, τα Γ.Β.Ε. που επιμερίζονται είναι σταθερά και τα μεταβλητά είναι μικρότερης σημασίας, η έννοια των επιμερισμών και επανεπιμερισμών σχεδόν δεν υφίσταται.

Συμπερασματικά λοιπόν, σύμφωνα με την οριακή κοστολόγηση, μόνο τα μεταβλητά έξοδα περιλαμβάνονται στο κόστος παραγωγής. Τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα δεν περιλαμβάνονται στο κόστος παραγωγής, άρα δεν αποθεματοποιούνται στην περίπτωση που υπάρχουν αποθέματα ημικατεργασμένων ή ετοιμών προϊόντων στο τέλος μιας χρονικής περιόδου. Τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα θεωρούνται σαν κόστος περιόδου και αφαιρούνται από τα έσοδα της ίδιας περιόδου στην οποία συνέβησαν.

### Σύγκριση Οριακής Κοστολόγησης και Πλήρους Κοστολόγησης

Σύμφωνα με την πλήρη ή απορροφητική κοστολόγηση τόσο τα μεταβλητά όσο και τα σταθερά έξοδα περιλαμβάνονται στο κόστος παραγωγής. Αυτό σημαίνει ότι μέρος των σταθερών βιομηχανικών εξόδων χρονικής περιόδου ενσωματώνεται στο κόστος παραγωγής του αποθέματος των ημικατεργασμένων ή των ετοιμών προϊόντων που δεν πωλούνται μέσα στην ίδια χρονική περίοδο για να αφαιρεθούν από τα έσοδα κάποιας άλλης μελλοντικής χρονικής περιόδου, εκείνης δηλαδή μέσα στην οποία θα πωληθούν.

Ενώ σύμφωνα με την οριακή κοστολόγηση όπως αναφέραμε και πιο πάνω, μόνο τα μεταβλητά έξοδα περιλαμβάνονται στο κόστος παραγωγής. Τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα δεν περιλαμβάνονται στο κόστος παραγωγής, άρα δεν

αποθεματοποιούνται στην περίπτωση που υπάρχουν αποθέματα ημικατεργασμένων ή ετοιμών προϊόντων στο τέλος μιας χρονικής περιόδου.

Τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα θεωρούνται σαν κόστος περιόδου και αφαιρούνται από τα έσοδα της ίδιας περιόδου μέσα στην οποία συνέβησαν.

*Όταν χρησιμοποιείται η πλήρης κοστολόγηση :*

- ü Η διάκριση μεταξύ του σταθερού και μεταβλητού κόστους δεν είναι απαραίτητη
- ü Το μεταβλητό και το σταθερό κόστος παραγωγής επιβαρύνουν τα παραγόμενα προϊόντα.

*Όταν χρησιμοποιείται η οριακή κοστολόγηση :*

- ü Η διάκριση μεταξύ σταθερού και μεταβλητού κόστους είναι απαραίτητη
- ü Το μεταβλητό κόστος παραγωγής επιβαρύνει τα παραγόμενα προϊόντα
- ü Το σταθερό κόστος παραγωγής θεωρείται κόστος περιόδου και αφαιρείται από τα έσοδα της περιόδου
- ü Ο υπολογισμός του περιθωρίου συμμετοχής είναι αναπόσπαστο μέρος των υπολογισμών
- ü Το περιθώριο συμμετοχής είναι πάντοτε μεγαλύτερο από το μικτό κέρδος επειδή τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα δεν λαμβάνονται υπόψη στον υπολογισμό του περιθωρίου συμμετοχής. Εάν η παραγωγή και οι πωλήσεις συμπίπτουν, οι δύο τεχνικές δίνουν το ίδιο αποτέλεσμα.
- ü Εάν η παραγωγή είναι μεγαλύτερη από τις πωλήσεις ( δηλαδή εάν τα αποθέματα των ετοιμών αυξάνουν), το κέρδος είναι μεγαλύτερο όταν χρησιμοποιείται η πλήρης κοστολόγηση.
- ü Εάν οι πωλήσεις είναι περισσότερες από την παραγωγή ( δηλαδή εάν τα αποθέματα των ετοιμών μειώνονται), το κέρδος είναι μεγαλύτερο όταν χρησιμοποιείται η οριακή κοστολόγηση.
- ü Εάν οι πωλήσεις μεταξύ δύο περιόδων είναι σταθερές αλλά η παραγωγή μεταβάλλεται από περίοδο σε περίοδο, η οριακή κοστολόγηση δίνει κέρδος για κάθε περίοδο επειδή το κέρδος αυτό δεν επηρεάζεται από τις μεταβολές των αποθεμάτων των ετοιμών προϊόντων. Η πλήρης κοστολόγηση όμως δίνει διαφορετικό κέρδος για κάθε περίοδο. Το μέγεθος της διαφοράς εξαρτάται από την αυξητική ή μειωτική μεταβολή των αποθεμάτων των ετοιμών προϊόντων στη δεύτερη περίοδο και από το ανά μονάδα κόστος των σταθερών γενικών βιομηχανικών εξόδων.
- ü Το κέρδος που δίνει η οριακή κοστολόγηση θα συμπέσει με το κέρδος που δίνει η πλήρης κοστολόγηση εάν στην πρώτη ληφθεί υπόψη η αποτίμηση του αρχικού και του τελικού αποθέματος των ετοιμών προϊόντων της δεύτερης.

### **3.5.2 Άμεση Κοστολόγηση**

Σύμφωνα με την μέθοδο αυτή μόνο τα κόστη της παραγωγής που είναι άμεσα συνδεδεμένα με την παραγωγική διαδικασία χρησιμοποιούνται για τον υπολογισμό του κόστους παραγωγής των προϊόντων. Έτσι το κόστος παραγωγής των προϊόντων περιλαμβάνει μόνο τα μεταβλητά κόστη, όπως άμεσα υλικά, άμεση εργασία και το μεταβλητό μέρος των Γ.Β.Ε. Η άμεση κοστολόγηση τα σταθερά Γ.Β.Ε δεν τα μεταχειρίζεται σαν κόστος παραγωγής αλλά σαν κόστος της περιόδου, δηλαδή σύμφωνα πάντα με τη μέθοδο αυτή τα σταθερά Γ.Β.Ε χαρακτηρίζονται σαν έξοδα και

επομένως έχουν την ίδια μεταχείριση που έχουν και τα άλλα λειτουργικά έξοδα της επιχειρήσεως.

Ως γνωστόν, με βάση την πλήρη κοστολόγηση, ο υπολογισμός του κόστους παραγωγής των προϊόντων γίνεται από όλα τα στοιχεία του κόστους άμεσα υλικά (πρώτες ύλες), άμεση εργασία και Γ.Β.Ε χωρίς να γίνεται διάκριση των Γ.Β.Ε σε σταθερό και μεταβλητό τμήμα.

Ο διαφορετικός υπολογισμός του ανά μονάδα κόστους των προϊόντων, δημιουργεί δύο σημαντικές διαφορές στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που ετοιμάζονται σύμφωνα με την άμεση και πλήρη κοστολόγηση. Η μια διαφορά εντοπίζεται στα κόστη που χρησιμοποιούνται για τον υπολογισμό του κόστους των προϊόντων με τις δύο μεθόδους. Η άλλη προκύπτει από το είδος της πληροφόρησης που παρέχεται από τις καταστάσεις εισοδήματος

### **3.5.2.1 Βασικά χαρακτηριστικά Άμεσης κοστολόγησης**

• Διαχωρισμό των στοιχείων του κόστους ανάλογα με την συμπεριφορά τους :  
Ο διαχωρισμός αυτός αποτελεί τη βάση της άμεσης κοστολόγησης και αναφέρεται στο χαρακτηρισμό των στοιχείων του κόστους σε σταθερά και μεταβλητά. Ο διαχωρισμός των δαπανών κατ' είδος σε μεταβλητές και σταθερές γίνεται κατά την αρχική φάση καταχώρησης τους και εξακολουθεί σε όλη την διαδικασία της κοστολόγησης. Ο διαχωρισμός αυτός διατηρείται επίσης και στις διάφορες καταστάσεις που υποβάλλονται στη διοίκηση, η οποία βοηθείται σημαντικά στη λήψη αποφάσεων για τον προγραμματισμό.

• Το κόστος του προϊόντος υπολογίζεται μόνο με τα μεταβλητά κόστη της παραγωγικής λειτουργίας:  
Έτσι το κόστος παραγωγής προϊόντος όπως ήδη έχει αναφερθεί, αποτελείται από τα κόστη των άμεσων υλικών, άμεσων εργατικών και από το μεταβλητό μόνο τμήμα των Γ.Β.Ε ενώ αποκλείεται το σταθερό τμήμα των Γ.Β.Ε. Αποτέλεσμα του χειρισμού αυτού είναι το κόστος των αποθεμάτων των προϊόντων στο τέλος της κοστολογικής ή διαχειριστικής περιόδου να μην περιλαμβάνει σταθερά Γ.Β.Ε αφού αυτά δεν περιλαμβάνονται στο κόστος παραγωγής των προϊόντων. Το σημείο αυτό όπως ήδη τονίστηκε αποτελεί και τη βασική διαφορά της άμεσης κοστολόγησης από την πλήρη κοστολόγηση. Τέλος είναι αυτονόητο να επισημάνουμε πως τα μεταβλητά έξοδα πώλησης δεν περιλαμβάνονται στο κόστος των αποθεμάτων των προϊόντων αφού εξ' ορισμού τα έξοδα πώλησης επιβαρύνουν το προϊόν κατά τη στιγμή της πώλησης.

• Τα σταθερά Γ.Β.Ε χαρακτηρίζονται σαν κόστος περιόδου:  
Τα σταθερά Γ.Β.Ε χαρακτηρίζονται σαν κόστος περιόδου και επομένως και αυτά επιβαρύνουν το αποτέλεσμα της χρήσης δηλαδή είναι μειωτικά των εσόδων. Αυτός ο χειρισμός είναι αποτέλεσμα του προηγούμενου χαρακτηρισμού σύμφωνα με τον οποίο το κόστος παραγωγής του προϊόντος περιλαμβάνει μόνο τα μεταβλητά κόστη της λειτουργίας παραγωγής.

### **3.5.2.2 Πλεονεκτήματα και Μειονεκτήματα Άμεσης Κοστολόγησης**

Τα βασικά πλεονεκτήματα της άμεσης κοστολόγησης είναι τα ακόλουθα :

- ü Συντελεί στον προσδιορισμό του ακριβούς κόστους παραγωγής και των πωλήσεων για τα στοιχεία που διαμορφώνουν το μεταβλητό κόστος των προϊόντων
- ü Βοηθά στον αποτελεσματικότερο έλεγχο του κόστους, καθώς εξαλείφει το πρόβλημα των διακυμάνσεων από τις αυξομειώσεις της παραγωγής και της απασχόλησης
- ü Συντελεί στη λήψη πληθώρας επιχειρηματικών αποφάσεων, καθώς χρησιμοποιεί το μεταβλητό κόστος παραγωγής που είναι ιδανικό για τη λήψη αποφάσεων τόσο τακτικού όσο και στρατηγικού χαρακτήρα
- ü Συντελεί στον ταχύ προσδιορισμό του περιθωρίου κέρδους για κάθε παραγόμενο προϊόν.
- ü Το σύστημα της άμεσης κοστολόγησης μπορεί εύκολα να προσαρμοστεί στο Πλήρες κόστος

Τα βασικά μειονεκτήματα της άμεσης κοστολόγησης είναι τα παρακάτω :

- ü Δεν συμβαδίζει με τις αρχές των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και της Φορολογικής Νομοθεσίας καθώς το μεταβλητό κόστος δεν αποτελεί αποδεκτή μέθοδο αποτίμησης της απογραφής αποθεμάτων
- ü Δεν λαμβάνει υπόψη την έννοια του πραγματικού κόστους παραγωγής το οποίο σχηματίζεται από το σύνολο των δαπανών που γίνονται για την παραγωγή ενός προϊόντος και περιλαμβάνουν και σταθερές δαπάνες παραγωγής. Έτσι στην άμεση κοστολόγηση δεν λαμβάνονται υπόψη οι αποσβέσεις του εξοπλισμού, η έμμεση εργασία, το σταθερό μέρος του αναλωμένου ηλεκτρικού ρεύματος, νερού, τηλεφώνου και άλλων εξόδων
- ü Μειώνει το κόστος απογραφής των προϊόντων, γεγονός που οδηγεί σε αλλοίωση των Αποτελεσμάτων Χρήσεως αλλά και του ενεργητικού, όταν τα ποσά απογραφής είναι μεγάλα
- ü Μεταθέτει μέρος αποτελεσμάτων από τη μία χρήση στην άλλη παραβιάζοντας έτσι την βασική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4<sup>ο</sup>

### «ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ»

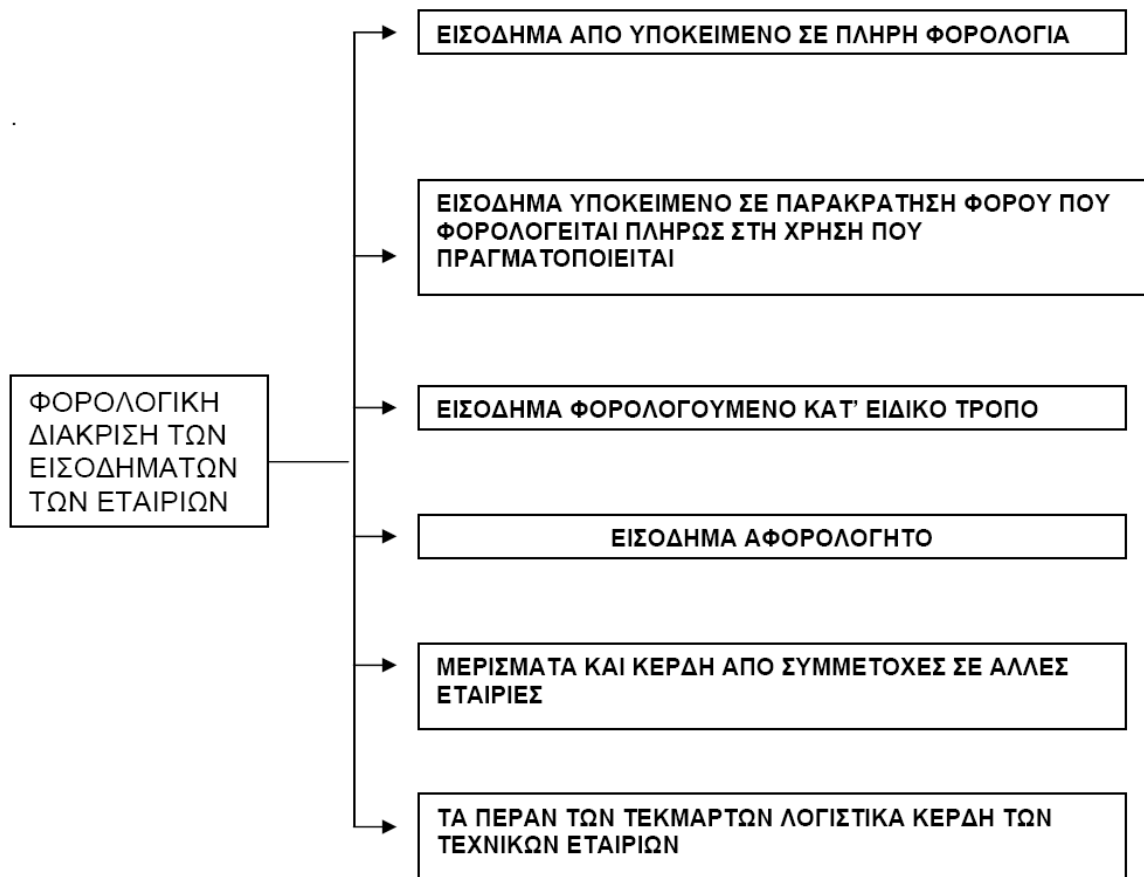
#### **4.1 Φορολογική των εισοδημάτων της Ανώνυμης Εταιρείας**

Σύμφωνα με τις διατάξεις των §§ 1 και 2 του άρθρου 106 του ν.2238/1994:

1. Όταν μεταξύ των εισοδημάτων της Ανώνυμης Εταιρείας συμπεριλαμβάνονται και μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρίες, τα εισοδήματα αυτά αφαιρούνται από τα συνολικά καθαρά κέρδη προκειμένου υπολογισμού των φορολογητέων κερδών της. Σε περίπτωση όμως, που στα καθαρά κέρδη της Α.Ε. συμπεριλαμβάνονται εκτός από τα μερίσματα και τα κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρίες, και εισοδήματα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή αφορολόγητα έσοδα και περαιτέρω λαμβάνει χώρα διανομή κερδών, για τον προσδιορισμό των διανεμόμενων κερδών που αναλογούν στα εισοδήματα, λαμβάνονται τα συνολικά καθαρά κέρδη, που προκύπτουν από τους ισολογισμούς των.

2. Αν στα καθαρά κέρδη που προκύπτουν από τους ισολογισμούς των Α.Ε., συμπεριλαμβάνονται και έσοδα αφορολόγητα, για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών τους, προστίθεται σε αυτά το μέρος των αφορολόγητων εσόδων, που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή, μετά την αναγωγή του εξευρισκομένου αυτού ποσού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου. Αν όμως τα αφορολόγητα έσοδα της Α.Ε. είναι μεγαλύτερα από τα προκύψαντα, βάσει ισολογισμού, καθαρά κέρδη και περαιτέρω λαμβάνει χώρα διανομή κερδών με οποιαδήποτε μορφή, το μέρος των κερδών που διανέμεται φορολογείται στο όνομα της Α.Ε. κατά την αναγωγή αυτού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου. Στην περίπτωση αυτή επί της ζημίας που προκύπτει μετά την λογιστική αναμόρφωση των προκυψάντων αποτελεσμάτων, η οποία λαμβάνει χώρα με την υποβολή της δήλωσης. Από τις διατάξεις αυτές προκύπτει ότι ο νόμος περί φορολογίας εισοδήματος διακρίνει το εισόδημα της ανώνυμης εταιρίας σε πέντε κατηγορίες που απεικονίζονται στην ακόλουθη σχηματική παράσταση:





#### **4.1.1 Προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος, υπολογισμός και καταβολή του οφειλόμενου φόρου της Α.Ε**

Ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος της ανώνυμης εταιρίας απεικονίζεται συνοπτικά στον ακόλουθο πίνακα:



#### 4.1.2 Υπολογισμός του φόρου των Ανωνύμων Εταιρειών

Ο φόρος της Ανώνυμης Εταιρίας υπολογίζεται στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα της υπόχρεης Α. Ε , με φορολογικό συντελεστή, σύμφωνα με την τροποποίηση του άρθρου 109 ν.2238/1994:

- ∅ Χρήση 2004 με συντελεστή 35%
- ∅ Χρήση 2005 με συντελεστή 32%
- ∅ Χρήση 2006 με συντελεστή 29%
- ∅ Χρήση 2007 και επόμενα έτη με συντελεστή 25%

Επιπλέον επιβάλλεται και συμπληρωματικός φόρος στο εισόδημα από ακίνητα που αποκτά η εταιρία με συντελεστή 3%. Σύμφωνα λοιπόν με τα παραπάνω ο φόρος εισοδήματος των ανωνύμων εταιριών υπολογίζεται επί του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος της εταιρίας, πριν από την αφαίρεση των διανεμόμενων κερδών. Ο συντελεστής φορολογίας των κερδών ανέρχεται πλέον σε 25% και ισχύει για όλες τις κατηγορίες Ανωνύμων Εταιριών: βιομηχανικές, εμπορικές ξενοδοχειακές κ.τ.λ.

#### 4.1.3 Προσδιορισμός του ποσού του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος

Ο φόρος εισοδήματος εξευρίσκεται με πολλαπλασιασμό του φορολογητέου εισοδήματος επί τον συντελεστή φορολογίας της εταιρίας (25%). δηλαδή:

$$\boxed{\begin{array}{c} \text{ΦΟΡΟΣ} \\ \text{ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ} \end{array}} = \boxed{\begin{array}{c} \text{ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ} \\ \text{ΕΙΣΟΔΗΜΑ} \end{array}} * \boxed{\begin{array}{c} \text{ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ} \\ \text{ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ 25\%} \end{array}}$$

Από το συνολικό ποσό του φόρου, που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα και τον συμπληρωματικό φόρο εκπίπτουν:

- α)** ο φόρος που προκαταβλήθηκε έναντι του φόρου εισοδήματος της κλειόμενης χρήσης
- β)** ο φόρος που παρακρατήθηκε από τα εισοδήματα της κλειόμενης χρήσης
- γ)** ο φόρος που αναλογεί στο μέρος των φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης εισοδημάτων που διανέμονται
- δ)** ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτή και υπόκειται σε φόρο.

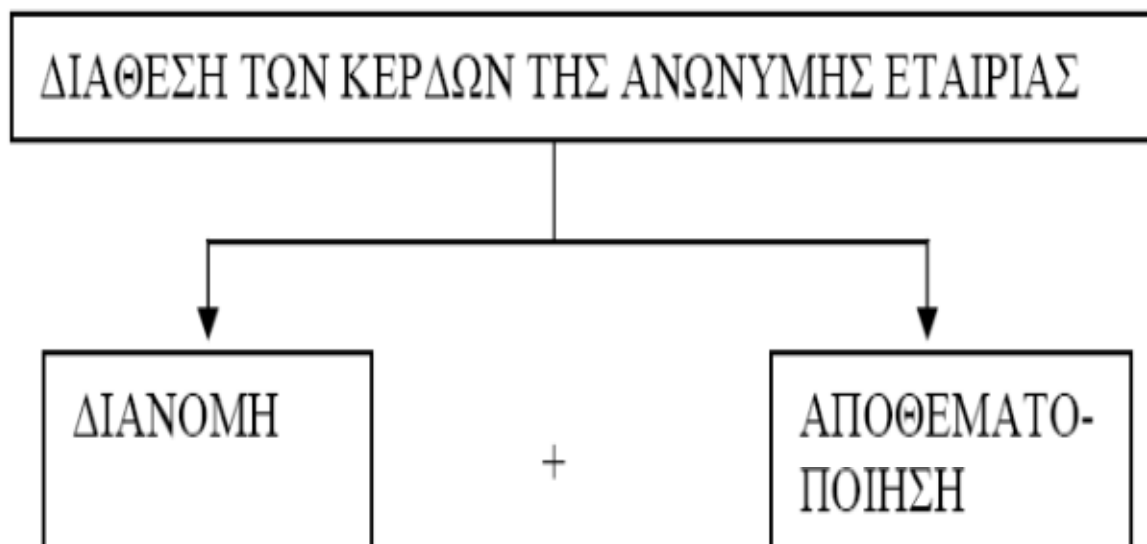
Ο φόρος αυτός σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το ποσό του ακίνητα και το εισόδημα από κινητές αξίες. Η κατηγορία του εισοδήματος αυτού περιλαμβάνει μεταξύ άλλων μερίσματα και τόκους από ιδρυτικούς τίτλους και μετοχές

ανωνύμων εταιριών, είτε προέρχονται από τίτλους ημεδαπής προελεύσεως είτε αλλοδαπής, τόκους τίτλων εντόκων καταθέσεων ή εγγυήσεων καθώς και κέρδη από αμοιβαία κεφάλια. Παρακάτω θα αναφερθούμε στις διάφορες πηγές από τις οποίες προέρχεται το εισόδημα των Ανωνύμων Εταιριών.

#### 4.1.4 Έννοια της διαθέσεως των κερδών της Ανώνυμης Εταιρείας

Σκοπός κάθε επιχειρήσεως, συνεπώς και της ανώνυμης εταιρίας, είναι η πραγματοποίηση κερδών και η διανομή αυτών στους φορείς της, δηλαδή προκειμένου για ανώνυμη εταιρία στους μετόχους, στα μέλη του Δ.Σ., στους ιδρυτές, στο προσωπικό της (υπαλλήλους και εργάτες) για τη συμβολή τους στην πραγματοποίηση του κέρδους ή ακόμη και σε τρίτους, λόγω συμβατικής προς αυτούς υποχρεώσεως. Τμήμα όμως των κερδών δεν εξέρχεται από το νομικό πρόσωπο της εταιρείας, δεν διανέμεται, αλλά, με βάση διατάξεις του νόμου ή του καταστατικού ή ύστερα από απόφαση της γενικής συνελεύσεως των μετόχων, παραμένουν στην εταιρία με την μορφή ποικιλώνυμων αποθεματικών ή κερδών εις νέο.

Ο όρος, λοιπόν, διάθεση κερδών περιλαμβάνει τόσο τη διανομή, στην οποία υπάγονται τα κέρδη που εξέρχονται από την εταιρεία, όσο και την αποθεματοποίηση των κερδών, στην οποία περιλαμβάνονται τα κέρδη που δεν διανέμονται και τα οποία παραμένουν στην εταιρία. Σχηματικά, διάθεση των κερδών της ανώνυμης εταιρίας μπορεί να παρασταθεί ως εξής:



Τα προς διανομή κέρδη προέρχονται, είτε από κέρδη της κλειόμενης χρήσεως, είτε από τα κέρδη εις νέο προηγούμενων χρήσεων, είτε από αποθεματικά που έχουν διανεμηθεί, δηλαδή σχηματικά:

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΑ} \\ \text{ΚΕΡΔΗ} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{ΚΕΡΔΗ} \\ \text{ΚΛΕΙΟΜΕΝΗΣ} \\ \text{ΧΡΗΣΗΣ} \\ \hline \end{array} + \begin{array}{|c|} \hline \text{ΚΕΡΔΗ ΕΙΣ ΝΕΟ} \\ \text{ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ} \\ \text{ΧΡΗΣΕΩΝ} \\ \hline \end{array} + \begin{array}{|c|} \hline \text{ΔΙΑΝΕΜΗΣΙΜΑ} \\ \text{ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ} \\ \hline \end{array}$$

Η κατά το νόμο υποχρεωτική διάθεση των κερδών αφορά αποκλειστικά τα κέρδη της κλειόμενης χρήσεως και όχι τα κέρδη που προέρχονται από προηγούμενες χρήσεις ή από ποσά που λαμβάνονται από σχηματισμένα αποθεματικά. Κι αυτό γιατί, τα κέρδη που προέρχονται από προηγούμενες χρήσεις ή από σχηματισμένα αποθεματικά, οι διατάξεις περί διαθέσεως των κερδών κατά το χρόνο που προέκυψαν ή σχηματίστηκαν αντίστοιχα. διανεμήσιμα αποθεματικά είναι τα ελεύθερα αποθεματικά, εκείνα δηλαδή που σχηματίστηκαν με ελεύθερη (μη υπαγορευόμενη από το νόμο ή το καταστατικό) απόφαση της τακτικής γενικής συνελεύσεως, καθώς και τα καταστατικά αποθεματικά τα οποία προορίζονται να διανεμηθούν. διανεμήσιμα είναι και τα αφορολόγητα αποθεματικά των διάφορων αναπτυξιακών νόμων.

#### **4.2 Σειρά στη διάθεση των κερδών της χρήσεως της Α.Ε**

Ο νόμος 2190/1920, καθορίζει τη σειρά με την οποία διατίθενται τα καθαρά κέρδη της χρήσεως. Η σειρά αυτή πρέπει να τηρείται πιστά. Δεν επιτρέπεται δηλαδή, η μεταβολή της γιατί οι διατάξεις που την καθορίζουν είναι αναγκαστικής εφαρμογής. Σχηματικά, η σειρά στην διάθεση των καθαρών κερδών της χρήσεως μπορεί να παρασταθεί ως εξής:

**ΤΑΞΗ ΚΑΙ ΠΡΟΤΕΡΑΙΟΤΗΤΑ ΣΤΗ ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΩΝ  
ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ ΧΡΗΣΕΩΣ**

1. **ΚΑΛΥΨΗ ΤΩΝ ΖΗΜΙΩΝ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ**
2. **ΚΡΑΤΗΣΗ ΓΙΑ ΦΟΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**  
(Υπολογίζεται επί του συνόλου των καθαρών κερδών, διανεμόμενων και μη, μετά την αφαίρεση των ζημιών προηγούμενων χρήσεων και των αφορολόγητων αποθεματικών )
3. **ΚΡΑΤΗΣΗ ΓΙΑ ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ**  
(Υπολογίζεται επί των καθαρών μετά την αφαίρεση των ζημιών και του φόρου εισοδήματος.)
4. **ΚΡΑΤΗΣΗ ΓΙΑ ΔΙΑΝΟΜΗ ΣΤΟΥΣ ΜΕΤΟΧΟΥΣ ΤΟΥ ΠΡΩΤΟΥ ΜΕΡΙΣΜΑΤΟΣ**
5. **ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΤΩΝ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ**  
(κατά τους ορισμούς του καταστατικού και τις αποφάσεις της τακτικής συνελεύσεως):
  - Πρόσθετο μέρισμα
  - Αμοιβές και ποσοστά Δ.Σ.
  - Μέρισμα στο προσωπικό
  - Αποθεματικά (φορολογημένα και αφορολόγητα)
  - Κ.λ.π.

#### **4.2.1 Είδη Μερισμάτων Μετόχων**

Τα μερίσματα που διανέμονται στους μετόχους προέρχονται από τα καθαρά κέρδη της κλειόμενης χρήσεως ή προηγούμενων χρήσεων (αποθεματικά ή κέρδη εις νέο). Όταν μιλάμε για μέρισμα εννοούμε συνήθως μέρισμα σε μετρητά. Είναι όμως δυνατή, μολονότι σπάνια στην χώρα μας, η διανομή μερίσματος «σε είδος». Τα πιο συνηθισμένα είδη μερισμάτων είναι: το μέρισμα σε μετρητά, το μέρισμα σε μετοχές, το μέρισμα σε περιουσιακά στοιχεία. Όλα τα είδη μερισμάτων

εκτός από το μέρισμα σε μετοχές, συνεπάγονται τη μείωση της καθαρής περιουσίας της επιχείρησης. Παρακάτω αναφέρονται λίγα λόγια για διάφορα είδη μερισμάτων:

- i. Μέρισμα σε μετρητά: Για να αποφασίσει η γενική συνέλευση τη διανομή μερίσματος σε μετρητά, πρέπει πρωταρχικά να υπάρχουν κέρδη της κλειόμενης χρήσεως ή προηγούμενων χρήσεων ή διανεμήσιμα αποθεματικά, αλλά επίσης να υπάρχουν και τα απαραίτητα μετρητά. Η ρευστότητα λοιπόν της επιχείρησης μελετάται πριν από κάθε απόφαση διανομής μερίσματος και μάλιστα σταθμίζεται η στατική ρευστότητα της επιχείρησης, δηλαδή η τωρινή ταμιακή της θέση, αλλά και η δυναμική ρευστότητά αυτής, δηλαδή η μελλοντική ταμιακή της θέση.
- ii. Μέρισμα σε: Όταν η εταιρία επιθυμεί να διατηρήσει τα κέρδη που πραγματοποίησε, αλλά ταυτόχρονα να ικανοποιήσει και τους μετόχους, για το ποσό του μερίσματος εκδίδει νέες μετοχές που τις διανέμει, χωρίς αντάλλαγμα, στους μετόχους, ανάλογα με τις κατεχόμενες από κάθε μέτοχο μετοχές. Οι δωρεάν παρεχόμενες μετοχές γίνονται ευμενώς δεκτές από τους μετόχους, γιατί αυξάνουν την εμπορευσιμότητα των μετοχών
- iii. Μέρισμα σε περιουσιακά στοιχεία: Πρόκειται για μέρισμα «σε είδος», που καταβάλλεται με άλλα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης εκτός από μετρητά. Τέτοια στοιχεία είναι συνήθως χρεόγραφα εκδόσεως άλλων επιχειρήσεων που κατέχει η επιχείρηση, εμπορεύματα, οικόπεδα κα άλλες επενδύσεις.

#### **4.2.2 Προσδιορισμός του ποσού του πρώτου μερίσματος των μετόχων**

Ως πρώτο μέρισμα εννοούμε το μέρισμα που η εταιρία υποχρεούται σύμφωνα με το νόμο να διανείμει στους μετόχους. Αποκαλείται πρώτο μέρισμα σε αντιδιαστολή με το πρώτο μέρισμα που η εταιρία, με ελεύθερη απόφαση της τακτικής συνελεύσεως των μετόχων, δυνατό να διανείμει στους μετόχους ή με βάση διάταξη του καταστατικού υποχρεούται να διανείμει στους μετόχους. Το πρώτο μέρισμα που διανέμεται υποχρεωτικά στους μετόχους υπολογίζεται με βάση το καταβεβλημένο κεφάλαιο και με βάση τα κέρδη της χρήσεως:

✓ Υπολογισμός με βάση το κεφάλαιο:  
Σύμφωνα με το νόμο 2190/1920 από τα καθαρά κέρδη της χρήσεως κρατείται για καταβολή 6% τουλάχιστον επί του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου.

✓ Υπολογισμός με βάση τα καθαρά κέρδη της χρήσεως:  
Σύμφωνα με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις που επιβάλλουν φόρο εισοδήματος επί του συνόλου των κερδών της χρήσεως

- i. από το ποσό που εξευρίσκεται με βάση το καταβεβλημένο κεφάλαιο με συντελεστή 6% πρέπει να αφαιρεθεί ο αναλογών φόρος εισοδήματος (υπολογιζόμενος επί του ποσού αυτού με το συντελεστή φορολογίας της εταιρίας 25%)
- ii. για τον υπολογισμό του μερίσματος με βάση τα κέρδη της χρήσεως, από τα συνολικά κέρδη πρέπει να αφαιρεθεί ο αναλογών φόρος εισοδήματος υπολογιζόμενος επ' αυτών με το συντελεστή φορολογίας της εταιρίας (25%) από το ποσό που απομένει να αφαιρεθεί η κράτηση για τακτικό αποθεματικό και το 35% του υπολοίπου λογίζεται ως πρώτο μέρισμα

#### **4.2.3 Φορολογία των μερισμάτων**

Το μέρισμα αποτελεί εισόδημα του κομιστή της μετοχής που παρίσταται στη γενική συνέλευση που ενέκρινε τον ισολογισμό και τη διανομή των κερδών. Για να υπάρξει εισόδημα για τον μέτοχο, θα πρέπει απαραίτητα η εταιρία να έχει προβεί σε διανομή κερδών, γιατί μόνο τα κέρδη που διανεμήθηκαν αποτελούν εισόδημα για το μέτοχο. Κέρδη που πραγματοποίησε η εταιρία, τα οποία όμως δεν διένειμε στον μέτοχο, δεν αποτελούν γι' αυτόν εισόδημα. Η διανομή δύναται να συνίσταται σε χρήμα, είδος ή σε άλλες αξίες.

Τα ποσά που διανέμονται ως μέρισμα στους μετόχους των ανωνύμων εταιριών απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος. Αυτό γιατί τα ποσά αυτά προέρχονται από τα φορολογημένα, στο όνομα του νομικού προσώπου, κέρδη της εταιρίας, δηλαδή από τα καθαρά κέρδη της χρήσεως από τα οποία έχει αφαιρεθεί ο φόρος εισοδήματος.

#### **4.2.4 Διάθεση του υπολοίπου των κερδών μετά τις κρατήσεις για τακτικό αποθεματικό και πρώτο μέρισμα**

Σύμφωνα με τον ν.2190/1920, το υπόλοιπο των κερδών μετά τις κρατήσεις για τακτικό αποθεματικό, και πρώτο μέρισμα διατίθεται όπως ορίζεται στο καταστατικό. Το υπόλοιπο κερδών προκύπτει αν από το σύνολο των καθαρών κερδών της χρήσεως αφαιρεθούν:

- § Ο φόρος εισοδήματος επί των κερδών της χρήσης.
- § Η κράτηση για τακτικό αποθεματικό.
- § Η κράτηση για πρώτο μέρισμα στους μετόχους.

Διευκρινίζεται ότι όταν αναφερόμαστε για κράτηση τακτικού αποθεματικού εννοείται η κράτηση που επιβάλλει το καταστατικό, η οποία μπορεί να είναι μεγαλύτερη από την οριζόμενη από το νόμο, δηλαδή μεγαλύτερη από το 1/20 των καθαρών κερδών της χρήσεως και συνολικά μεγαλύτερη από το 1/3 του μετοχικού κεφαλαίου. Ο νόμος ορίζει ότι αφαιρείται ποσό μερίσματος ίσο προς 6% επί του καταβεβλημένου κεφαλαίου. Αν όμως το καταστατικό ορίζει τη διανομή μεγαλύτερου



ποσοστού, πρέπει να αφαιρεθεί το οριζόμενο από το καταστατικό μεγαλύτερο ποσό μερίσματος για να εξευρεθεί το «υπόλοιπο των κερδών».

Το υπόλοιπο των κερδών υπολογίζεται ως εξής:

Κέρδη χρήσεως (υπόλοιπο λογ/σμού 36)	α
±Υπόλοιπο λογ/σμών :	
42.04 «διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων»	(±β)
88.09 «λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λει- τουργικό κόστος φόρου»	(-γ)
Φόρος εισοδήματος χρήσεως (λογ.88.08)	(-δ)
Ζημίες προηγούμενων χρήσεων (λογ.42.01-02)	<u>(-ε)</u>
Τακτικό αποθεματικό:ζ*5%=	(-η)
Κράτηση για πρώτο μέρισμα (το οριζόμενο από το νόμο ή το μείζον που ορίζεται από το καταστατικό	<u>(-θ)</u>
«Υπόλοιπο κερδών»	<u><u>ι</u></u>

Σε περίπτωση που το καταστατικό δεν ομιλεί για τον τρόπο διανομής του «υπολοίπου των κερδών», ούτε ορίζει όργανο για να τον καθορίσει, τεκμαίρεται η εξουσιοδότηση της τακτικής γενικής συνέλευσης να αποφασίζει, κατά τη συνήθη αυτής απαρτία και πλειοψηφία, για τη διανομή των κερδών αυτών.

### **4.3 Τακτικό Αποθεματικό**

Αποθεματικά, είναι τα συσσωρευμένα καθαρά κέρδη που δεν έχουν διανεμηθεί ούτε έχουν ενσωματωθεί στο κεφάλαιο, με τα οποία επέρχεται αύξηση της εταιρικής περιουσίας.

Σύμφωνα με το άρθρο 44 του ν. 2190/1920 αφαιρείται το 1/20 των καθαρών κερδών προς σχηματισμό τακτικού αποθεματικού, και η αυτή αφαίρεση παύει να ισχύει αν φθάνει το 1/3 του εταιρικού κεφαλαίου. Μόνη προϋπόθεση για να γεννηθεί

υποχρέωση της εταιρίας για διενέργεια κράτησης τακτικού αποθεματικού, είναι η συγκεκριμένη χρήση να έχει κλείσει με κέρδη.

#### **4.3.1 Υπολογισμός Κράτησης Τακτικού Αποθεματικού**

Η κράτηση για τακτικό αποθεματικό υπολογίζεται επί του συνολικού ποσού των λογιστικών καθαρών κερδών της χρήσεως μετά την αφαίρεση του αναλογούντος στα κέρδη αυτά φόρου εισοδήματος. Στην περίπτωση που υπάρχουν ζημιές προηγούμενων χρήσεων, το τακτικό αποθεματικό υπολογίζεται επί του υπολοίπου των κερδών που απομένει μετά την κάλυψη των ζημιών. Αν τα κέρδη που προέκυψαν στη χρήση είναι μικρότερα από το ποσό των ζημιών που υπάρχουν από προηγούμενες χρήσεις, δεν υπάρχει υποχρέωση για κράτηση τακτικού αποθεματικού. Ετησίως αφαιρείται το 5% τουλάχιστον των καθαρών κερδών για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού. Το καταστατικό της εταιρίας δύναται να ορίζει ποσοστό μεγαλύτερο του 5%, όχι όμως μικρότερο αυτού.

#### **4.3.2 Φορολογία Τακτικού Αποθεματικού**

**α)** Άντληση της κρατήσεως για τακτικό αποθεματικό από τα κέρδη της χρήσεως. Το τακτικό αποθεματικό αντλείται, από τα κέρδη της χρήσεως, μετά την αφαίρεση του επ' αυτών αναλογούντος φόρου εισοδήματος και συνεπώς σχηματίζεται από φορολογημένα κέρδη. Σε περίπτωση όμως ανεπάρκειας φορολογημένων κερδών είναι δυνατό τμήμα ή και ολόκληρη η κράτηση για τακτικό αποθεματικό να σχηματίζεται από αφορολόγητα έσοδα, από έσοδα φορολογημένα κατά ειδικό τρόπο ή και από μερίσματα μετοχών, συμμετοχές και χρεόγραφα.

**β)** Άντληση της κρατήσεως για τακτικό αποθεματικό από αφορολόγητα έσοδα. Το Συμβούλιο Επικρατείας, αποφάνθηκε ότι η μεταφορά ενός ποσού από τον ειδικό λογαριασμό της αφορολόγητης κρατήσεως στο τακτικό αποθεματικό συνεπάγεται την απώλεια της ιδιότητας του αφορολόγητου. Σε περίπτωση άντλησεως της κρατήσεως για τακτικό αποθεματικό από τα αφορολόγητα αποθεματικά που σχηματίζονται κατά την χρήση βάσει αναπτυξιακών νόμων, θα υπαχθούν σε φορολογία.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5<sup>ο</sup>

### «ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ΤΗΣ ΠΟΤΟΠΟΙΙΑΣ ΠΙΛΑΒΑΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΗΣ ΧΡΗΣΗΣ 2008»

#### 5.1 Σύνταξη του φύλλου Μερισμού

Προκειμένου να προχωρήσουμε στην διαδικασία της κοστολόγησης, σύνταξης του ισολογισμού και στην διαχείριση των υπολοίπων λογιστικών εργασιών, επισκεφτήκαμε τα γραφεία της ποτοποιίας ΠΙΛΑΒΑΣ Α.Ε για να πάρουμε όλα εκείνα τα στοιχεία που χρειαζόμασταν. Ζητήσαμε τα οριστικά αναλυτικά ισοζύγια της γενικής λογιστικής και των αποθηκών της, συγχρόνως μας επιδείχθηκε το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών των παραγόμενων προϊόντων.

Στη συνέχεια συμφωνήσαμε τους λογαριασμούς της ομάδας 6 με το φύλλο μερισμού που συντάσσει ο λογιστικός της επιχείρησης στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου. **Το φύλλο μερισμού είναι κατά προορισμό (λειτουργία) μοίρασμα των εξόδων που είναι διαρθρωμένα κατ' είδος στους λογαριασμούς της ομάδας 6, και ετοιμάζεται πριν την διαδικασία του κοστολογίου.** Συνεπώς το πραγματικό φύλλο μερισμού έχει ως εξής :

#### ΦΥΛΛΟ ΜΕΡΙΣΜΟΥ 31/12/2008

ΛΟΓ/ΜΟΣ ΕΞΟΔΟΥ	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ Γ'ΒΑΘΜΙΟΥ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ Β'ΒΑΘΜΙΟΥ	ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ			
			Α ΠΑΡΑ/ΓΗΣ	Β ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ	Γ ΔΙΑΘΕΣΗΣ	Δ ΧΡΗ/ΣΗΣ
60.00.00	88.883,05			35.553,22	53.329,83	
60.02.00	7.780,63			3.112,25	4.668,38	
60.00.03	12.791,45			5.116,58	7.674,87	
60.00.07	4.694,51			1.877,80	2.816,71	
60.00.08	1.332,56			533,02	799,54	
<b>60.00 Αμοιβές προσωπικού</b>		<b>115.482,20</b>	-----	<b>46.192,87</b>	<b>69.289,33</b>	-----
60.01.00	114.039,26		114.039,26			
60.01.02	13.624,26		13.624,26			
60.01.03	15.417,38		15.417,38			
60.01.05	523,25		523,25			
60.01.07	4.768,83		4.768,83			
<b>60.01 Αμοιβές Ημερομίσθιων</b>		<b>148.372,98</b>	<b>148.372,98</b>	-----	-----	-----
60.02.00	1.752,50			1.752,50		
60.02.01	5.319,96			5.319,96		
60.02.03	109,20		109,20			
60.02.04	850,00			850,00		
<b>φερ60.02 Παρ/μενες παροχές πρ.</b>		<b>8.031,66</b>	<b>109,20</b>	<b>7.922,46</b>	-----	-----
60.03.00	28.749,85			11.499,94	17.249,91	
60.03.02	3.759,08			1.503,63	2.255,45	

<b>60.03 Εργοδ. εισφ. Έμμισθων</b>	<b>32.508,93</b>	-----	<b>13.003,57</b>	<b>19.505,36</b>	-----
60.04.00	37.227,32		37.227,32		
60.04.02	4.456,84		4.456,84		
<b>60.04 Εργοδ. εισφ. Ημερομισ.</b>	<b>41.684,16</b>	<b>41.684,16</b>	-----	-----	-----
60.05.00	0,00				
60.05.01	0,00				
<b>60.05 Αποζημίωση- Απόλυση</b>	<b>0,00</b>	-----	-----	-----	-----
<b>60 ΑΜΟΙΒ.&amp;ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠ.</b>	<b>346.079,93</b>	<b>190.166,34</b>	<b>67.118,90</b>	<b>88.794,69</b>	-----
61.00.00	880,35		880,35		
61.00.09	6.000,00		6.000,00		
61.00.10	1.669,48		1.669,48		
61.00.11	0,00		0,00		
<b>61.00 Αμοιβές ελεύθ. επαγγ.</b>	<b>8.549,83</b>	-----	<b>8.549,83</b>	-----	-----
61.01.01	9.579,75			9.579,75	
<b>61.01 Αμοιβ.&amp;Έξοδα μη ελ.επαγγ</b>	<b>9.579,75</b>	-----	-----	<b>9.579,75</b>	-----
61.02.02	72.526,96			72.526,96	
<b>61.02 Λοιπές Προμήθειες Τρίτων</b>	<b>72.526,96</b>	-----	-----	<b>72.526,96</b>	-----
61.90.00	0,00		0,00		
<b>61.90 Αμοιβ.τρίτ.μη υποκ.σε εισφ</b>	<b>0,00</b>	-----	<b>0,00</b>	-----	-----
<b>61 ΑΜΟΙΒ.&amp; ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ</b>	<b>90.656,54</b>	-----	<b>8.549,83</b>	<b>82.106,71</b>	-----
62.00.01	7.809,15		7.809,15		
<b>62.00 Ηλεκτρικό Ρεύμα Παραγωγ.</b>	<b>7.809,15</b>	<b>7.809,15</b>	-----	-----	-----
62.02.03	1077,54		1077,54		
62.02.04	54,00		54,00		
<b>62.02 Ύδρευση παραγωγ.διαδικ.</b>	<b>1.131,54</b>	<b>1.131,54</b>	-----	-----	-----
62.03.01	8.714,31			8.714,31	
62.03.02	967,01			967,01	
62.03.05	2.936,13			2.936,13	
<b>62.03 Τηλεπικοινωνίες</b>	<b>12.617,45</b>	-----	-----	<b>12.617,45</b>	-----
62.04.25	12.927,76			12.927,76	
<b>62.04 Ενοίκια</b>	<b>12.927,76</b>	-----	<b>12.927,76</b>	-----	-----
62.05.00	16.313,67		16.313,67		
62.05.01	2.093,12			2.093,12	
62.05.02	0,00			0,00	
62.05.05	1.300,01			1.300,01	
<b>62.05 Ασφάλιστρα</b>	<b>19.706,80</b>	<b>16.313,67</b>	<b>1.300,01</b>	<b>2.093,12</b>	-----
62.07.02	259,20		259,20		
62.07.05	19.422,20		19.422,20		
62.07.06	2.647,11		2.647,11		
62.07.07	7.816,02			7.816,02	
62.07.08	1.092,20			1.092,20	
<b>62.07 Επισκευές &amp; Συντηρήσεις</b>	<b>31.236,73</b>	<b>22.328,51</b>	<b>1.092,20</b>	<b>7.816,02</b>	-----
62.98.96	0,00		0,00		
62.98.97	0,00		0,00		
62.98.98	7.339,28			7.339,28	
<b>62.98 Λοιπές Παροχές Τρίτων</b>	<b>7.339,28</b>	<b>0,00</b>	-----	<b>7.339,28</b>	-----
<b>62 ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ</b>	<b>92.828,71</b>	<b>47.582,87</b>	<b>15.319,97</b>	<b>29.925,87</b>	-----
63.03.00	0,00		0,00		
63.03.01	410,00			410,00	
63.03.05	0,00		0,00		
<b>63.03 Φόροι τέλη κυκλοφορίας</b>	<b>410,00</b>	-----	<b>0,00</b>	<b>410,00</b>	-----
63.04.00	64,87		64,87		
63.04.01	1.207,45		1.207,45		
63.04.99	1.658,60		1.658,60		

<b>63.04 Δημοτικοί Φόροι - Τέλη</b>	<b>2.930,92</b>	-----	<b>2.930,92</b>	-----	-----
63.98.06	162,00		162,00		
63.98.08	4.071,89		4.071,89		
63.98.09	11.688,94		11.688,94		
63.98.10	3.701,70		3.701,70		
63.98.12	38.510,37			38.510,37	
63.98.13	770,17			770,17	
63.98.14	154,02			154,02	
63.98.99	35.147,28		35.147,28		
<b>63.98 Διάφοροι Φόροι Τέλη</b>	<b>1.056.966,79</b>	-----	<b>54.771,81</b>	<b>39.434,56</b>	-----
<b>63 ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΦΟΡΟΙ ΤΕΛΗ</b>	<b>1.060.307,71</b>	-----	<b>57.702,73</b>	<b>39.844,56</b>	-----
64.00.01	10.478,39			10.478,39	
64.00.05	0,00		0,00		
64.00.06	407,90			407,90	
64.00.07	4.084,80	4.084,80			
64.00.08	47.064,11			47.064,11	
<b>64.00 Έξοδα Μεταφορών</b>	<b>62.035,20</b>	<b>4.084,80</b>	<b>0,00</b>	<b>57.950,40</b>	-----
64.01.00	29.302,87			29.302,87	
64.01.01	13.491,53			13.491,53	
64.01.02	2.810,48		2.810,48		
<b>64.01 Έξοδα Ταξιδιών</b>	<b>45.604,88</b>	-----	<b>2.810,48</b>	<b>42.794,40</b>	-----
64.02.02	10.000,00			10.000,00	
64.02.03	6.723,67			6.723,67	
64.02.04	880,00			880,00	
64.02.06	7.670,27			7.670,27	
64.02.10	623,97			623,97	
64.02.95	16.350,00			16.350,00	
64.03.97	133.188,41			133.188,41	
<b>64.03 Έξοδα Εκθέσεων-Επιδειξ.</b>	<b>7.786,69</b>	-----	-----	<b>7.786,69</b>	-----
64.04.00	2.750,00			2.750,00	
<b>64.04 Ειδικά Έξοδα Προωθ Εξαγ.</b>	<b>2.750,00</b>	-----	-----	<b>2.750,00</b>	-----
64.05.01	8.007,20		147,00	7.680,20	
64.05.03	0,00		0,00		
64.05.04	0,00		0,00		
64.05.07	0,00		0,00		
64.05.08	287,08		287,08		
64.05.09	915,00		915,00		
64.05.11	1.014,89		1.014,89		
64.05.12	293,34		293,34		
<b>64.05 Συνδρομές - Εισφορές</b>	<b>10.517,51</b>	-----	<b>2.657,31</b>	<b>7.680,20</b>	-----
64.06.00	50,00		50,00		
64.06.98	0,00		0,00		
<b>64.06 Δωρεές - Επιχορηγήσεις</b>	<b>50,00</b>	-----	<b>50,00</b>	-----	-----
64.07.01	1.572,40		1.572,40		
64.07.04	1.183,09		1.183,09		
<b>64.07 Έντυπα – Γραφική Ύλη</b>	<b>2.755,49</b>	-----	<b>2.755,49</b>	-----	-----
64.08.03	1.074,85		1.074,85		
64.08.04	0,00	0,00			
64.08.05	0,00	0,00			
64.08.97	0,00	0,00			
64.08.98	71.166,48	71.166,48			
<b>64.08 Υλικά Άμεσης Καταναλωσ.</b>	<b>72.241,33</b>	<b>71.166,48</b>	<b>1.074,85</b>	-----	-----
64.09.00	1.062,99		1.062,99		
64.09.01	0,00		0,00		
64.09.09	1.503,00		1.503,00		
64.09.98	20,00		20,00		
<b>64.09 Έξοδα Δημοσιεύσεων</b>	<b>2.585,99</b>	-----	<b>2.585,99</b>	-----	-----
64.98.05	2.156,00			2.156,00	

64.98.06	5.389,00				5.389,00	
64.98.07	22.000,00				22.000,00	
64.98.97	1.002,10			1.002,10		
64.98.98	310,63			310,63		
64.98.99	5.217,95			5.217,95		
<b>64.98 Διάφορα Έξοδα</b>	<b>36.075,68</b>	-----		<b>6.530,68</b>	<b>29.545,00</b>	-----
<b>64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ</b>	<b>417.839,09</b>	<b>75.251,28</b>		<b>18.464,80</b>	<b>324.123,01</b>	-----
65.05.00	37.576,46					37.576,46
<b>65.05 Τόκοι-έξοδα Βραχ.Υποχρ.</b>	<b>37.576,46</b>	-----		-----	-----	<b>37.576,46</b>
65.10.00	740,00					740,00
<b>65.10 Προμήθειες Εγγυητ.Επιστ.</b>	<b>740,00</b>	-----		-----	-----	<b>740,00</b>
65.98.00	17,00					17,00
65.98.01	20,00					20,00
65.98.02	0,00					0,00
65.98.99	1.135,30					1.135,30
<b>65.98 Λοιπά Έξοδα Χρηματοδοτ.</b>	<b>1.172,30</b>	-----		-----	-----	<b>1.172,30</b>
<b>65 ΕΞΟΔΑ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣ.</b>	<b>39.488,76</b>	-----		-----	-----	<b>39.488,76</b>
66.01.00	60.991,47		36.594,88	24.396,59		
66.01.01	0,00		0,00			
<b>66.01 Αποσβέσεις Κτιρίων</b>	<b>60.991,47</b>	<b>36.594,88</b>	<b>24.396,59</b>	-----	-----	-----
66.02.00	46.025,26		46.025,26			
66.02.01	0,00		0,00			
<b>66.02 Αποσβέσεις Μηχανημ.</b>	<b>46.025,26</b>	<b>46.025,26</b>	-----	-----	-----	-----
66.03.01	740,00			740,00		
66.03.03	4.451,81				4.451,81	
66.03.06	1.078,50		1.078,50			
<b>66.03 Αποσβέσεις Μεταφ.Μέσων</b>	<b>6.270,31</b>	<b>1.078,50</b>	<b>740,00</b>	<b>4.451,81</b>	-----	-----
66.04.00	-581,26			-581,26		
66.04.03	3.686,50			3.686,50		
66.04.04	285,44		285,44			
66.04.08	576,00			576,00		
66.04.09	3.778,35			3.778,35		
<b>66.04 Αποσβέσεις Επίπλων Σκ.</b>	<b>7.745,03</b>	285,44	<b>7.459,59</b>	-----	-----	-----
66.05.12	2.000,00				2.000,00	
<b>66.05 Αποσβ.Ασωμ.Ακιν.&amp;Εξοδ.</b>	<b>2.000,00</b>				<b>2.000,00</b>	
<b>66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ</b>	<b>123.032,07</b>	<b>83.984,57</b>	<b>32.596,18</b>	<b>6.451,81</b>	-----	-----
<b>ΣΥΝΟΛΑ</b>	<b>2.170.232,81</b>	<b>396.984,57</b>	<b>199.752,41</b>	<b>571.246,65</b>	<b>39.488,76</b>	

Τα έξοδα παραγωγής όπως περιγράφονται στο φύλλο μερισμού θα πρέπει να κατανεμηθούν στα παραγόμενα προϊόντα, καθώς αφορούν στην διαδικασία παραγωγής τους. Η κατανομή αυτή απ' ότι αντιληφθήκαμε γίνεται στη διαδικασία μετατροπής των πρώτων υλών σε ημιτελή προϊόν με βάση τα παραγόμενα κιλά του ημιτελούς προϊόντος. Στη συνέχεια αφού συνταχθεί το κόστος των ημιτελών προστίθεται η συσκευασία των ετοιμών προϊόντων. Με αυτό τον τρόπο προσδιορίζεται το τελικό κόστος του κάθε παραγόμενου προϊόντος.

Μετά την σύνταξη του φύλλου μερισμού είμαστε έτοιμοι να προχωρήσουμε στην διαδικασία της κοστολόγησης των προϊόντων.

## **Η υποχρέωση της ποτοποίησης ΠΙΛΑΒΑΣ για την καταβολή του Ειδικού Φόρου Κατανάλωσης**

Λόγω του είδους της επιχείρησης η βασική φορολογική υποχρέωση αντλείται από το παραγόμενο είδος που περιέχει οινόπνευμα και στο οποίο επιβάλλεται ο ειδικός φόρος κατανάλωσης στις 25 του επόμενου μήνα από τον μήνα της κατανάλωσης. Ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καταβάλλεται στο τελωνείο στο οποίο χωροταξικά ανήκει η επιχείρηση. Στην περίπτωση μας η ποτοποίηση ΠΙΛΑΒΑΣ καταβάλλει τον Ε.Φ.Κ στο τελωνείο Πατρών. Ο ειδικός φόρος κατανάλωσης αποτελεί μειωτικό στοιχείο των ακαθάριστων εσόδων, όπως ο νόμος περί φορολογητέου εισοδήματος ορίζει.

Σ' αυτό το φύλλο μερισμού θα έπρεπε να υπάρχει και ο λογαριασμός **63.98.11** με το ποσό των 962.760,42 «Ειδικός Φόρος Κατανάλωσης Οινοπνεύματος». Αυτόν τον φόρο υποχρεούνται να τον πληρώνουν όλες οι ποτοποιίες από την στιγμή που θα βγει ένα προϊόν από την αποθήκη τους και θα πάει σε οποιοδήποτε κατάστημα προς πώληση. Υπολογίζεται ανάλογα με τα λίτρα και πληρώνεται στο Δημόσιο Ταμείο ένα μήνα μετά την τιμολόγηση του προϊόντος. Επίσης ο **Ε.Φ.Κ** βρίσκεται και μέσα στα έσοδα αλλά και στα έξοδα. Συγκεκριμένα τον αφαιρούμε για να εκκαθαριστούν τα έξοδα μας και τα έσοδα μας. Με βάση το νόμο οι ποτοποιίες φορολογούνται με έκπτωση του ειδικού φόρου κατανάλωσης από τα ακαθάριστα έσοδα τους. Τέλος ο **Ε.Φ.Κ** μπορεί να ανήκει στην ομάδα 6 του Ε.Γ.Λ.Σ αλλά σαν έξοδο δεν μεταφέρεται στον λογαριασμό της Γενικής Εκμετάλλευσης.

Ειδικός Φόρος Κατανάλωσης

### **Άρθρο 53**

#### **Επιβολή φόρου**

Επιβάλλεται ειδικός φόρος κατανάλωσης (Ε.Φ.Κ.) στα πετρελαιοειδή προϊόντα στο οινόπνευμα, στα αλκοολούχα ποτά και στα βιομηχανοποιημένα καπνά και καθορίζονται τα περί παραγωγής, μεταποίησης, κατοχής, κυκλοφορίας και ελέγχου των προϊόντων αυτών, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντα κώδικα.

### **Άρθρο 54**

#### **Αντικείμενο του φόρου**

Στον ειδικό φόρο κατανάλωσης υπάγονται τα προϊόντα του άρθρου 53, τα οποία παράγονται στο εσωτερικό της χώρας, προέρχονται από άλλα κράτη μέλη ή εισάγονται στο εσωτερικό της χώρας.

## **Άρθρο 79**

### **Αλκοόλη- αλκοολούχα ποτά**

Αλκοόλ και αλκοολούχα ποτά στα οποία επιβάλλεται Ε.Φ.Κ. σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του παρόντα κώδικα θεωρούνται

- ü η αιθυλική αλκοόλη
- ü η μπύρα
- ü τα ενδοιάμεσα προϊόντα
- ü το κρασί
- ü τα παρασκευαζόμενα ποτα με ζύμωση

## **Άρθρο 80**

### **Αιθυλική αλκοόλη**

Ο όρος αιθυλική αλκοόλη περιλαμβάνει

- ü όλα τα προϊόντα με αποκτημένο ογκομετρικό τίτλο άνω του 1.25 VOL, τα οποία υπάγονται στους κωδικούς Σ.Ο.2207 και 2208 ακόμη και όταν τα εν λόγω προϊόντα αποτελούν μέρος προϊόντος υπαγόμενου σε άλλο καφάλαιο τις Συνδυασμένης Ονοματολογίας
- ü τα προϊόντα των κωδικών Σ.Ο. 2204, 22.05, 22.06 με αποκτημένο ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο άνω του 22% vol
- ü τα αλκοολούχα ποτά που περιέχουν ακάιρεα προϊόντα η άλλα φυτικά προϊόντα σε διάλυμα

## **άρθρο 81**

### **Ε.Φ.Κ.**

### **Αιθυλικής - Αλκοόλης**

#### **Καθορισμός του ύψους αυτού**

- ü ο Ε.Φ.Κ. αιθυλικής αλκοόλης, καθορίζεται ανα 100λιτρο άνυδρης αιθυλικής αλκοόλης θερμοκρασίας 20<sup>ο</sup> C και υπολογίζεται με βάση τον αριθμό 100λιτρων άνυδρης αιθυλικής αλκοόλης
- ü ο συντελεστής του Ε.Φ.Κ. αιθυλικής αλκοόλης καθορίζεται σε 908€ ανα 100λιτρο ανυδρης αιθυλικής αλκοόλης
- ü εφαρμόζεται κατά μειωμένος κατά 50% συντελεστής ειδικού φόρου κατανάλωσης αιθυλικής αλκοόλης, έναντι του κανονικού συντελεστή για την αιθυλική αλκοόλη που προορίζεται για την Παρασκευή ούζου ή που περιέχεται στο τσίπουρο και την τσικουδία . ο μειωμένος αυτός συντελεστής καθορίζεται σε 454€ ανα 100λιτρο άνυδρης αιθυλικής αλκοόλης, ο κατά τα παραπάνω μειωμενος συντελεστής εφαρμόζεται και στην περιοχή δωδεκανησού, για την αιθυλική αλκοόλη που περιέχεται και στα λοιπά, πλην των παραπάνω,



αλκοολούχα ποτά ή άλλα αλκοολούχα προϊόντα τα οποία αποκτώνται από τα άλλα κράτη μέλη της κοινότητας αποστέλονται από φορολογική αποθήκη της λοιπής Ελλάδος ή εισάγονται στην περιοχή αυτή από τρίτες χώρες.

## **Άρθρο 82**

### **Φορολόγηση τσίπουρου ή τσικουδιάς**

#### **διημέρων οινοπνευματοποιών Α΄ κατηγορίας**

1. Το τσίπουρο ή η τσικουδιά που παρασκευάζεται από απόσταγμα στεμφύλων σταφυλιών και λοιπών επιτρεπόμενων υλών από τους Διήμερους οινοπνευματοποιούς Α΄ κατηγορίας σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα των νόμων περί «φορολογίας οινοπνεύματος», υπόκειται σε εφάπαξ η κατ' αποκοπή φορολόγηση (0,59) ευρώ ανά χιλιόγραμμο έτοιμου προϊόντος.
2. Η καταβολή του φόρου γίνεται κατά την έκδοση της άδειας απόσταξης, με βάση την δήλωση του διακαιούχου για την ποσότητα των στεμφύλων ή άλλων επιτρεπόμενων υλών που πρόκειται ν' αποστάξει και την ποσότητα του τσίπουρου ή της τσικουδιάς που θα παραχθεί.
3. Η διάθεση στην κατανάλωση του ανωτέρου προϊόντος γίνεται χωρίς τοπικούς και χρονικούς περιορισμούς, με την έκδοση των προβλεπόμενων από την ισχύουσα νομοθεσία φορολογικών στοιχείων.

## **Άρθρο 84**

### **Ένσημες ταινίες φορολογίας αλκοολούχων**

#### **Ποτών**

1. Στ' αλκοολούχα ποτά που παράγονται στο εσωτερικό της χώρας, προέρχονται από άλλα Κράτη Μέλη της Ε.Ε ή εισάγονται από τρίτες χώρες και προορίζονται να καταναλωθούν σε άμεση συσκευασία λιανικής πώλησης στο εσωτερικό της χώρας και στο οποίο επιβάλλεται Ε.Φ.Κ, επικολλώνται ένσημες ταινίες κυκλοφορίες φορολογίας.
2. Η επικόλληση των ταινιών αυτών γίνεται στους χώρους παραγωγής και διασφαλίζει την καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης που αναλογεί στο προϊόν.
3. Οι ταινίες αυτές χορηγούνται :
  - § Στους εγκεκριμένους αποθηκευτές και εγγεγραμμένους επιτηδευματίες, προκειμένου να επικολληθούν σε αλκοολούχα ποτά προερχόμενα από άλλο Κρατος- Μέλος ή σε εισαγωγείς προκειμένου για ποτά από τρίτες χώρες.
  - § Στους εγκεκριμένους αποθηκευτές ή ποτοποιούς προκειμένου να επικολληθούν σε αλκοολούχα ποτά εγχώριας παραγωγής
  - § Στους κατά το άρθρο 114 του παρόντα κώδικα εγκεκριμένους φορολογικούς εκπροσώπους εγκεκριμένων αποθηκευτών άλλων Κρατών- Μελών

4. Από την υποχρέωση της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου εξαιρούνται τα προϊόντα που εισάγονται από φυσικά πρόσωπα και προορίζονται για ατομική χρήση υπό τους όρους και προϋποθέσεις που καθορίζονται από τις κείμενες διατάξεις
5. Με την απόφαση του Υπουργού οικονομικών δύναται να εξαιρούνται ορισμένα προϊόντα από την υποχρέωση επικόλλησης ενσήμων ταινιών φορολογίας.
6. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται το κόστος, ο τύπος και οι προδιαγραφές των ενσήμων ταινιών φορολογίας, η διαδικασία χορήγησης, ημερομηνία έναρξης επικόλλησης αυτών, καθώς, και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια εφαρμογής του παρόντος άρθρου.

## 5.2 Κοστολόγηση Παραγωγής 31/12/2008

Η επιχείρηση για την διευκόλυνση της τηρεί σε εξωλογιστική μορφή τις ποσότητες παραγόμενων προϊόντων και συγχρόνως προσδιορίζεται αυτόματα από το πρόγραμμα το κόστος των Α & Β υλών, που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή του έκαστου είδους και στήλη. Τα παραγόμενα προϊόντα μετριοούνται σε kg (κιλά) και με βάση το ειδικό βάρος μετατρέπεται τα κιλά σε λίτρα, που αποτελούν και το κριτήριο κατανομής των εξόδων παραγωγής.

Οι σχετικοί πίνακες που ακολουθούν θα μας βοηθήσουν στο να παρακολουθήσουμε αναλυτικά την κοστολόγηση των ημιτελών και των ετοιμών προϊόντων της ποτοποιίας ΠΙΛΒΑΣ Α.Ε.

### Κοστολόγηση Ημιτελών Προϊόντων

ΚΩΔ.	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΑΡΑΧΘΕΙΣΑ ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΧΘ.	ΤΕΛΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ	ΑΞΙΑ ΤΕΛ. ΑΠΟΘΕΜ.	ΣΥΝΟΛ. ΚΟΣΤΟΣ
H0001	ΟΥΖΟ ΧΥΜΑ 40% VOL	0,00	0,00	0,380	0,83	2,18
H3001	ΟΥΖΟ ΧΥΜΑ 40% VOL ΑΦΟΡΟΛΟΓ.	597.999,941	283.979,35	195.489,73	89.925,28	0,46
H3002	ΟΥΖΟ ΧΥΜΑ 38% VOL ΑΦΟΡΟΛΟΓ.	397.930,004	180.871,95	151.639,893	66.721,55	0,44
H3003	ΟΥΖΟ ΧΥΜΑ 37% VOL ΑΦΟΡΟΛΟΓ.	24.799,997	11.151,42	10.431,084	4.172,43	0,40
H3004	ΑΠΟΣΤ.ΟΥΖΟΥ 70% VOL ΑΦΟΡ.	107.380,000	142.420,53	3.580,616	4.726,41	1,32
H3005	ΜΠΡΑΝΤΥ ΧΥΜΑ 40% VOL ΑΦΟΡ.	0,000	0,000	33,478	0,33	0,01
H0008	ΛΙΚΕΡ ΧΥΜΑ 25 VOL ΑΦΟΡΟΛΟΓ.	38.875,000	17.792,92	15.987,654	7.312,92	0,46
H3009	ΓΝΗΣ.ΑΛΚ.ΠΟΤΟ 40% VOL ΑΦΟΡ.	0,000	0,000	0,242	0,11	0,45
H3010	ΓΝΗΣ.ΑΛΚ.ΠΟΤΟ 30% VOL ΑΦΟΡ.	2.850,000	1.107,58	40,420	15,76	0,39
H3011	ΤΣΙΠΟΥΡΟ ΧΥΜΑ 40 VOL ΑΦΟΡ.	0,000	0,000	0,458	1,14	2,49
H3012	ΤΣΙΠΟΥΡΟ ΧΥΜΑ 40 VOL ΑΦΟΡ.07	0,000	0,000	0,038	0,11	2,89

H3013	ΤΣΙΠΟΥΡΟ ΧΥΜΑ 40 VOL ΑΦΟΡ.08	963,000	3.410,25	31.883	112,87	3,54
H3014	ΤΣΙΠ. ΧΥΜΑ 40 VOL ΑΦΟΡ.08/02	3.904,000	11.576,10	3.904,000	11.594,88	2,97
H3015	ΤΣΙΠ. ΧΥΜ 40 VOL ΑΦΟΡ.08/03	251,000	752,00	251,000	753,000	3,00
<b>ΣΥΝΟΛΑ</b>		<b>1.174.952,942</b>	<b>653.062,100</b>	<b>381.300,879</b>	<b>185.337.616</b>	-----

Στον παραπάνω πίνακα βλέπουμε τα ημιτελή προϊόντα της επιχείρησης. Από τα αναλυτικά οριστικά ισοζύγια πήραμε την παραχθείσα ποσότητα , το κόστος παραγωγής το τελικό απόθεμα και την αξία του τελικού αποθέματος.

Στο επόμενο στάδιο κατεργασίας αυτά τα ημιτελή προϊόντα θα εμφιαλωθούν, θα τους βάλουν τις ετικέτες τους, τα πώματα τους και θα συσκευαστούν σε χαρτοκιβώτια. Δηλαδή θα ολοκληρωθεί η παραγωγή τους και θα είναι τα έτοιμα προϊόντα. Πάμε λοιπόν στον παρακάτω πίνακα να δούμε την κοστολόγηση παραγωγής των ετοιμών προϊόντων της επιχείρησης.

## Κοστολόγηση Ετοιμών Προϊόντων 31/12/2008

ΠΟΤΟΠΟΙΑ ΠΙΛΑΒΑΣ ΑΒΕΕ

ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ 31/12/2008

ΚΩΔ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	ΛΙΤΡΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	ΔΑΠΑΝΕΣ Α' ΥΛΩΝ	ΔΑΠΑΝΕΣ Β' ΥΛΩΝ	ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠ. ΥΛΩΝ	ΣΥΝΟΛΟ ΚΟΣΤ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔΑ ΚΟΣΤ.ΠΑΡΑΓ.	ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔΑ ΚΟΣΤ.ΠΑΡΑΓ. 07
30099	ΟΥΖΟ 0,75L 40%VOL-A	4.039,00	3.029,25	1.080,17	1.265,55	1.339,73	2.605,28	3.685,45	0,91	0,00
30101	ΟΥΖΟ 0,05L ΜΙΝΙΑΤ.40%VOL-A	560.808,00	28.040,40	9.998,60	69.383,50	12.400,53	81.784,03	91.782,63	0,16	0,14
30102	ΟΥΖΟ 0,20L ΚΑΡΑΦΑΚΙ 40%VOL-A	282.960,00	56.592,00	20.179,49	49.663,80	25.028,97	74.692,77	94.872,26	0,34	0,31
30103	ΟΥΖΟ 0,35L ΑΠΛΟ 40%VOL-A	13.110,00	4.588,50	1.636,16	2.814,28	2.029,29	4.843,57	6.479,73	0,49	0,59
30104	ΟΥΖΟ 0,7L 40%VOL-A	90.504,00	63.352,80	22.590,24	31.978,08	28.021,69	59.999,77	82.590,01	0,91	0,79
30105	ΟΥΖΟ 1L ΑΠΛΟ 40%VOL-A	73.584,00	73.584,00	26.238,47	36.616,10	32.545,47	69.161,57	95.400,04	1,30	1,16
30108	ΟΥΖΟ 0,20L ΠΑΓΟΥΡΑΚΙ 40%VOL-A	16.080,00	3.216,00	1.146,76	3.624,70	1.422,35	5.047,05	6.193,81	0,39	0,00
30109	ΟΥΖΟ 0,35L ΠΑΓΟΥΡ. 40%VOL-A	15.975,00	5.591,25	1.993,72	4.724,84	2.472,79	7.197,63	9.191,35	0,58	0,51
30110	ΟΥΖΟ 2L 40%VOL-A	68.504,00	137.008,00	48.854,10	30.717,97	60.597,26	91.315,23	140.169,33	2,05	1,77
30211	BRANDY PERICLES 0,7L 40% VOL-A	1.842,00	1.289,40	459,77	797,90	11,16	809,06	1.268,83	0,69	0,00
30300	ΛΙΚΕΡ 0,05L ΜΙΝΙΑΤ. 25% VOL-A	7.056,00	352,80	125,80	173,56	1.179,04	1.624,57	1.750,37	0,25	0,00
30302	ΛΙΚΕΡ 0,70L 25% VOL ANGELA -A	28.656,00	20.059,20	7.152,68	17.491,58	9.875,32	27.366,90	34.519,58	1,20	1,14
30310	ΛΙΚΕΡ 2L 25%VOL-A	1.499,00	2.998,00	1.069,02	776,89	1.475,63	2.252,52	3.321,54	2,22	2,20
30407	ΓΝΗΣΙΟ ΑΛΚ.ΠΟΤΟ 0,7L 40%VOL-A	742,00	519,40	185,21	232,49	228,88	461,37	646,58	0,87	0,86
30451	ΓΝΗΣΙΟ ΑΛΚ.ΠΟΤΟ 5L 30%VOL-A	1.002,00	5.010,00	1.786,46	1.577,03	1.871,85	3.448,88	5.235,34	5,22	5,17
30500	ΟΥΖΟ 5L ΚΑΡΑΦΑ 38%VOL-A	18.417,00	92.085,00	32.835,53	29.632,82	39.034,46	68.667,28	101.502,81	5,51	4,78
30501	ΟΥΖΟ 5L ΚΑΡΑΦΑ 37,5%VOL-A	6.985,00	34.925,00	12.453,50	11.232,94	13.483,85	24.716,79	37.170,29	5,32	4,69
30503	ΟΥΖΟ 2L ΚΑΡΑΦΑ 40%VOL-A	30.951,00	61.902,00	22.072,92	48.213,53	27.378,63	75.592,16	97.665,08	3,16	2,74
30505	ΟΥΖΟ 1L ΚΑΡΑΦΑ 40%VOL-A	21.864,00	21.864,00	7.796,23	21.213,05	9.670,22	30.883,27	38.679,50	1,77	1,71
30506	ΟΥΖΟ 0,50L ΚΑΡΑΦΑ 40%VOL-A	36.240,00	18.120,00	6.461,20	27.974,42	8.014,30	35.988,72	42.449,92	1,17	1,11
30700	ΟΥΖΟ 0,20L DAMA 40%VOL-A	21.120,00	4.224,00	1.506,19	25.018,40	1.868,14	26.886,54	28.392,73	1,34	1,16
30900	ΟΥΖΟ 0,20L ΑΚΡΟΠΟΛΗ 40%VOL-A	38.853,00	7.770,60	2.770,83	29.211,70	3.436,83	32.648,53	35.419,36	0,91	0,82
30901	ΟΥΖΟ 0,10L ΔΙΑΜΑΝΤΑΤΟ 40%VOL-A	15.946,00	1.594,60	568,60	12.756,81	705,23	13.462,04	14.030,64	0,88	0,82
30902	ΟΥΖΟ 0,50L ΔΙΑΜΑΝΤΑΤΟ 40%VOL-A	14.445,00	7.222,50	2.575,39	18.835,34	3.194,34	22.029,68	24.605,07	1,70	1,60
30903	ΟΥΖΟ 0,50L "ΚΟΛΩΝΑ" 40%VOL-A	13.776,00	6.888,00	2.456,11	24.266,72	3.047,00	27.313,72	29.769,83	2,16	1,96
30904	ΟΥΖΟ 0,20L "ΚΟΛΩΝΑ" 40%VOL-A	18.480,00	3.696,00	1.317,91	28.071,12	1.635,00	29.706,12	31.024,03	1,68	1,66
30906	ΛΙΚΕΡ 0,50L ΤΕΝΤΟΥΡ. ΔΙΑΜ. 25%VOL	13.905,00	6.952,50	2.479,11	21.475,41	3.422,04	24.897,45	27.376,56	1,97	2,00
30907	ΟΥΖΟ 0,10L "ΚΟΛΩΝΑ" 40%VOL-A	648,00	64,80	23,11	811,08	28,72	839,80	862,91	1,33	1,35
30908	ΛΙΚΕΡ 0,20L ESMER.ΔΙΑΜ. 25%VOL-A	4.730,00	946,00	337,32	4.797,57	465,46	5.263,03	5.600,35	1,18	0,94
30909	ΟΥΖΟ 0,20L ESMER.ΔΙΑΜ. 40% VOL-A	-56,00	-11,20	-3,99	-56,56	-4,95	-61,51	-65,50	1,17	0,00
30911	ΟΥΖΟ 1L ΑΛΟΥΜΙΝΙΟ 40%VOL-A	3.552,00	3.552,00	1.266,57	4.374,88	1.571,02	5.945,90	7.212,47	2,03	1,92
30912	ΟΥΖΟ 0,10L ΠΑΓΟΥΡΑΚΙ 40%VOL-A	5.760,00	576,00	205,39	699,60	255,02	954,62	1.160,01	0,20	0,19
30921	ΤΣΙΠΟΥΡΟ 0,7L 40% VOL-A	6.853,00	4.797,10	1.710,54	4.505,85	12.496,06	17.001,91	18.712,45	2,73	0,00
30922	ΤΣΙΠΟΥΡΟ 0,20L 40% VOL-A	8.208,00	1.641,60	585,36	2.670,78	3.592,74	6.263,52	6.848,88	0,83	0,00
30923	ΤΣΙΠΟΥΡΟ 0,05L ΜΙΝΙΑΤ. 40% VOL-A	28.512,00	1.425,60	508,34	3.768,93	4.169,81	7.938,74	8.447,08	0,30	0,00
30996	ΛΙΚΕΡ 0,10L ΤΕΝΤΟΥΡΑ ΔΙΑΜ. 25% VOL	13.845,00	1.384,50	493,68	10.804,05	682,36	11.486,41	11.980,09	0,87	0,83
31102	ΟΥΖΟ 0,20L ΚΑΡΑΦΑΚΙ 40%VOL-A (6-PACK)	960,00	192,00	68,46	258,40	84,92	343,32	411,78	0,43	0,00
31104	ΟΥΖΟ 0,70L 40% VOL (ΓΕΡΜΑΝΙΚΟ)-A	51.012,00	35.708,40	12.732,85	12.896,93	15.792,31	28.689,24	41.422,09	0,81	0,70
31507	ΟΥΖΟ 0,20L ΚΑΡΑΦΑ 40%VOL-A	47.970,00	9.594,00	3.421,01	25.467,04	4.243,35	29.710,39	33.131,40	0,69	0,65
31920	ΟΥΖΟ 0,7L SELECT. 40% VOL (x6)-A	20.544,00	14.380,80	5.127,88	14.550,96	6.360,01	20.910,97	26.038,85	1,27	0,00
32102	ΟΥΖΟ 0,20L ΚΑΡΑΦΑΚΙ 40%VOL-A	27.972,00	5.594,40	1.994,84	11.914,45	2.475,37	14.389,82	16.384,66	0,59	0,57
32507	ΟΥΖΟ 0,20L ΚΑΡΑΦΑ 40%VOL(2)-A	300,00	60,00	21,39	164,70	26,54	191,24	212,63	0,71	0,64
33006	ΠΕΝΤΟΛΙΠΡΟ ΛΙΚΕΡ 25%VOL-A	1.224,00	6.120,00	2.182,26	2.013,68	3.012,31	5.025,99	7.208,25	5,89	5,89
33507	ΟΥΖΟ 0,20L ΚΑΡΑΦΑ 40%VOL(3)-A	25.440,00	5.088,00	1.814,27	12.882,89	2.250,36	15.133,25	16.947,52	0,67	0,61

ΚΩΔ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	ΑΙΤΡΑ			ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠ. ΥΛΩΝ	ΣΥΝΟΛΟ ΚΟΣΤ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔ ΚΟΣΤ.ΠΑΡΑΓ	ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔ ΚΟΣΤ.ΠΑΡΑΓ 07	
			ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	ΔΑΠΑΝΕΣ Α' ΥΛΩΝ					ΔΑΠΑΝΕΣ Β' ΥΛΩΝ
34507	ΟΥΖΟ 0,22L ΚΑΡΑΦΑ(ΔΙΛΘ) 40%VOL-A	4.820,00	960,00	342,32	2.599,60	424,60	2.994,20	3.536,52	0,70	0,64
37104	ΟΥΖΟ 0,7L 38%VOL-Α	5.130,00	3.591,00	1.250,47	1.410,75	1.522,11	2.932,86	4.213,33	0,82	0,73
39104	ΟΥΖΟ 0,7L 38%VOL-A	461.392,00	323.114,40	115.215,63	118.728,12	136.937,42	255.685,54	370.901,17	0,80	0,70
39110	ΟΥΖΟ 2L 38%VOL-A	5.608,00	11.216,00	3.999,38	2.651,28	4.754,29	7.405,57	11.404,95	2,03	1,71
39111	ΟΥΖΟ 0,7L ΒΑΡΚΑΚΙ 38%VOL-A	11.928,00	8.349,60	2.977,29	3.145,20	3.539,12	6.664,32	9.661,61	0,81	0,70
39112	ΟΥΖΟ 2L ΒΑΡΚΑΚΙ 38%VOL-A	1.248,00	2.496,00	890,02	515,72	1.058,02	1.573,74	2.463,76	1,97	1,69
	ΣΥΝΟΛΟ	2.155.123,00	1.113.316,30	396.984,57	791.286,43	501.146,97	1.292.705,27	1.689.689,94		

Αφού λοιπόν ολοκληρώθηκε η διαδικασία της παραγωγής ζητήσαμε από την επιχείρηση να μας δώσει ορισμένα στοιχεία από το Βιβλίο Παραγωγής / Κοστολογίου ολόκληρου του έτους. Αυτό το βιβλίο παραγωγής περιγράφει αναλυτικά για καθένα από τα τελικά προϊόντα ανάλογα με τον κωδικό προϊόντος όλες εκείνες τις ύλες που αναλώθηκαν κατά την παραγωγή του. Όταν λέμε ύλες εννοούμε φιάλες, πώματα, ετικέτες, κουτιά και άλλα. Όπως βλέπουμε και στον παραπάνω πίνακα κοστολόγησης η διαφορά με τον πίνακα των ημιτελών βρίσκεται στο ότι εδώ προστίθενται οι δαπάνες της παραγωγής και των υλικών που αντιστοιχούν στην διαδικασία της εμφιάλωσης και συσκευασίας, αυξάνοντας το ανά λίτρο κόστος παραγωγής.

Ας πάρουμε για παράδειγμα έναν κωδικό π.χ 30101 Ούζο 0,05L Μινιατούρα 40% vol από το βιβλίο παραγωγής διαπιστώσαμε πως στην παραγωγής αναλώθηκαν οι παρακάτω ύλες:

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	Μ.Μ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	Μ.Τ ΚΟΣΤΟΥΣ	ΑΞ.ΚΟΣΤΟΥΣ
70020	Φιάλες 0,05Λ.Μινιατούρα	TEM	560.808,000	0,09	50.472,72
70101	Πώματα Αλουμινίου Ν 20	TEM	560.808,000	0,01	5.608,08
70302	Χαρτί/τια Ούζου 0,05Λ.Μιν.	TEM	3.894,500	0,31	1.207,30
70401	Ετικέτες Ούζου 0,05Λ.Μιν.	TEM	560.808,000	0,01	5.608,08
70601	Κουτιά Ούζου 0,05Λ.Μιν.	TEM	23.169,000	0,28	6.487,32
43001	Ούζο χύμα 40% VOL –Α	ΚΙΛ	26.957,729	0,46	12.400,53
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>					<b>81.784,03</b>

ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ		ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ		ΚΟΣΤ.ΠΩΛΗΘ/ΤΩΝ
Α.Υ: <b>81.784,03</b>	Κοστ.Παραχθ. <b>81.784,03</b>	Αξία πωλήσεων: <b>265.666,54</b>		<b>71.767,46</b>
Α.Ε	Παραχ.Ποσοτ. <b>560.808,00</b>	Πωληθ.ποσοτ. : <b>492.131,00</b>		-----ΔΙΑΦΟΡΑ-----
Γ.Β.Ε :	Μ.Τιμή κόστ. <b>0,15</b>	Μ.Τιμή πώλησης: <b>0,54</b>		<b>193.899,08</b>

Συνεπώς κοιτάζοντας τον πίνακα κοστολόγησης ετοιμών στον κωδικό 30101 Ούζο 0,05L Μινιατούρα 40% vol βλέπουμε πως το συνολικό κόστος των υλών που δαπανήθηκαν για αυτόν τον κωδικό είναι **81.784,03** οι οποίες αυτές ύλες χωρίζονται σε Α' & Β'. Επίσης το συνολικό κόστος παραγωγής που προέρχεται αν αθροίσουμε τις δαπάνες παραγωγής και το σύνολο των δαπανών .

### **5.3 Αποτίμηση των ετοιμών προϊόντων 31/12/2008**

Στην συνέχεια θ' ασχοληθούμε με μία εξίσου σημαντική διαδικασία αυτή της αποτίμησης των αποθεμάτων στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης. Λόγω του ότι οι τιμές των αγαθών μεταβάλλονται και οι αγορές πρώτων υλών εξακολουθούν να γίνονται κατά την διάρκεια της χρήσης αντιμετωπίζουμε ένα πρόβλημα σχετικά με το ποια τιμή θα πρέπει να επιλέξουμε για την διαδικασία της αποτίμησης, ώστε να είμαστε ακριβής ως προς τον προσδιορισμό της πραγματικής αξίας της επιχειρηματικής περιουσίας.

***Σαν αποτίμηση εννούμε τις ενέργειες και τη συνολική διαδικασία, μ' αυτές που προσδιορίζεται η πραγματική αξία της επιχειρηματικής περιουσίας σε νομισματικές μονάδες, καθώς επίσης και το αποτέλεσμα αυτής της διαδικασίας.***

Σκοπός λοιπόν της αποτίμησης είναι να προσδιοριστεί με κάθε δυνατή ακρίβεια η πραγματική αξία της επιχειρηματικής περιουσίας. Ωστόσο, σχετικά με τον προσδιορισμό της «πραγματικής αξίας» της επιχειρηματικής περιουσίας, δυσκολίες προκύπτουν από πολλούς όρους μερικοί από τους οποίους είναι οι παρακάτω:

- Η ποικιλία των περιουσιακών στοιχείων που κατέχει μια επιχείρηση και οι ειδικές απαιτήσεις που προβάλλει η αποτίμηση ορισμένων από αυτά.
- Οι μεταβολές των τιμών των αγαθών.
- Η τεχνολογική εξέλιξη με την παράλληλη απαξίωση των παλαιότερων παραγωγικών μέσων
- Ο σκοπός που επιδιώκεται με την συγκεκριμένη κάθε φορά αποτίμηση

Σύμφωνα λοιπόν με τις διατάξεις τόσο του Κ.Β.Σ όσο και του Ε.Γ.Λ.Σ επειδή έχουμε μια επιχείρηση όπου τα αποθέματα της προέρχονται από παραγωγή και με βάση την αρχή της συντηρητικότητας θα πρέπει να επιλέξουμε την χαμηλότερη τιμή μεταξύ ιστορικού κόστους παραγωγής και τρέχουσας τιμής. Το ιστορικό κόστος παραγωγής

υπολογίζεται με την μέθοδο του μέσου σταθμικού όρου, η οποία ενδείκνυται γ' αυτού του είδους την επιχείρηση. Στον παρακάτω πίνακα μπορούμε να παρακολουθήσουμε τα αποτελέσματα της διαδικασίας αυτής.



ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΕΤΟΙΜΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ 31/12/2008

ΚΩΔ.	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΤΙΜΗ ΙΣΤ.ΚΟΣΤ.	ΤΙΜΗ ΠΩΛ.08	ΤΙΜΗ ΑΠΟΤΙΜ	ΔΞΙΑ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ
0 0101	ΟΥΖΟ 0,05L ΜΙΝΙΑΤΟΥΡΑ 40%VOL	8,00	0,20	0,50	0,20	1,60
0 0103	ΟΥΖΟ 0,35L. 40%VOL	1,00	3,38	3,38	3,38	3,38
0 0108	ΟΥΖΟ 0,20L ΠΑΓΟΥΡΑΚΙ 40%VOL	8,00	0,64	2,44	0,64	5,12
0 0109	ΟΥΖΟ 0,35L ΠΑΓΟΥΡΑΚΙ 40% VOL	6,00	0,64	1,59	0,64	3,84
0 0211	BRANDY 0,7L PERICLES 40%VOL	12,00	13,17	13,17	13,17	158,04
0 0300	LIQUEUR 0,05L ΜΙΝΙΑΤ. 25% VOL	18,00	1,09	1,09	1,09	19,62
0 0310	LIQUEUR 2L 25% VOL	6,00	1,09	13,29	1,09	6,54
0 0504	ΟΥΖΟ 1,5L ΚΑΡΑΦΑ 40%VOL	3,00	3,58	3,58	3,58	10,74
0 0700	ΟΥΖΟ 0,20L ΔΑΜΑ 40%VOL	10,00	3,67	3,67	3,67	36,70
0 0701	ΟΥΖΟ 0,10L ΔΑΜΑ 40%VOL	12,00	0,98	2,86	0,98	11,76
0 0702	ΟΥΖΟ 0,04L. ΔΑΜΑ 40%VOL	52,00	0,67	2,79	0,67	34,84
0 0801	ΟΥΖΟ 0,10L ESMERALDA 40%VOL	10,00	0,93	2,70	0,93	9,30
0 0802	ΟΥΖΟ 0,04L ESMERALDA 40%VOL	6,00	0,65	2,44	0,65	3,90
0 0900	ΟΥΖΟ 0,20L ΑΚΡΟΠΟΛΗ 40%VOL	11,00	3,74	2,65	3,74	41,14
0 0901	ΟΥΖΟ 0,10L ΔΙΑΜΑΝΤΑΤΟ 40%VOL	4,00	3,17	3,17	3,17	12,68
0 0903	ΟΥΖΟ 0,50L ΚΟΛΩΝΑ 40%VOL	2,00	8,06	8,80	8,06	16,12
0 0904	ΟΥΖΟ 0,20L ΚΟΛΩΝΑ 40%VOL	21,00	6,62	4,43	4,43	93,03
0 0909	ΟΥΖΟ 0,20L ESMER. ΔΙΑΜΑΝΤ 40%VOL	58,00	6,40	6,99	6,40	371,20
0 0910	ΟΥΖΟ 0,20L ΣΤΡΟΓΓΥΛΟ 40%VOL	13,00	5,49	3,87	3,87	50,31
0 1507	ΟΥΖΟ 0,20L ΚΑΡΑΦΑ 40%VOL	1,00	2,21	2,21	2,21	2,21
0 1508	ΟΥΖΟ 0,10L ΚΑΡΑΦΑ 40%VOL	48,00	1,66	1,66	1,66	79,68
0 1509	ΟΥΖΟ 0,05L ΚΑΡΑΦΑ 40%VOL	14,00	0,96	0,96	0,96	13,44
0 8112	ΟΥΖΟ 2L "ΒΑΡΚΑΚΙ" 38%VOL	7,00	6,16	6,16	6,16	43,12
30101	ΟΥΖΟ 0,05L ΜΙΝΙΑΤ.40%VOL-A	156.637,00	0,16	0,52	0,16	25.061,92
30102	ΟΥΖΟ 0,20L ΚΑΡΑΦΑΚΙ 40%VOL-A	113.314,00	0,34	1,25	0,34	38.526,76
30103	ΟΥΖΟ 0,35L ΑΠΛΟ 40%VOL-A	5.110,00	0,49	2,21	0,49	2.503,90
30104	ΟΥΖΟ 0,7L 40%VOL-A	12.589,00	0,91	4,21	0,91	11.455,99
30105	ΟΥΖΟ 1L ΑΠΛΟ 40%VOL-A	35.557,00	1,30	3,00	1,30	46.224,10
30106	ΟΥΖΟ 1,5L ΑΠΛΟ 40%VOL-A	3.528,00	1,58	9,12	1,58	5.574,24
30108	ΟΥΖΟ 0,20L ΠΑΓΟΥΡ. 40%VOL-A	13.219,00	0,39	2,44	0,39	5.155,41
30109	ΟΥΖΟ 0,35L ΠΑΓΟΥΡ.40%ΩΟΛ-A	13.643,00	0,58	2,31	0,58	7.912,94
30110	ΟΥΖΟ 2L 40%VOL-A	22.238,00	2,05	8,58	2,05	45.587,90
30114	ΟΥΖΟ 1L "ΒΑΡΚΑΚΙ" 40%VOL	1.224,00	1,08	2,70	1,08	1.321,92
30211	BRANDY PERICLES 0,7L 40%VOL-A	1.713,00	0,69	7,27	0,69	1.181,97
30300	ΛΙΚΕΡ 0,05L ΜΙΝΙΑΤΟΥΡΑ 25%VOL-A	7.481,00	0,25	1,09	0,25	1.870,25
30302	ΛΙΚΕΡ 0,70L.25% VOL ANGELA-A	14.668,00	1,20	3,71	1,20	17.601,60
30310	ΛΙΚΕΡ 2L 25%VOL-A	534,00	4,41	12,91	4,41	2.354,94
30407	ΓΝΗΣΙΟ ΑΛΚ.ΠΟΤΟ 0,7L 40%VOL-A	6,00	0,87	2,11	0,87	5,22
30451	ΓΝΗΣΙΟ ΑΛΚ.ΠΟΤΟ 5L 30%VOL-A	266,00	5,22	29,44	5,22	1.388,52
30500	ΟΥΖΟ 5L ΚΑΡΑΦΑ 38%VOL-A	6.931,00	5,51	23,57	5,51	38.189,81
30501	ΟΥΖΟ 5L ΚΑΡΑΦΑ 37,5%VOL-A	2.082,00	5,32	20,56	5,32	11.076,24
30503	ΟΥΖΟ 2L ΚΑΡΑΦΑ 40%VOL-A	10.856,00	3,16	2,74	3,16	34.304,96
30505	ΟΥΖΟ 1L ΚΑΡΑΦΑ 40%VOL-A	9.438,00	1,77	2,56	1,77	16.705,26
30506	ΟΥΖΟ 0,50L ΚΑΡΑΦΑ 40%VOL-A	19.929,00	1,17	1,76	1,17	23.316,93
30700	ΟΥΖΟ 0,20L ΔΑΜΑ 40%VOL-A	7.180,00	1,34	1,79	1,34	9.621,20
30702	ΟΥΖΟ 0,04L ΔΑΜΑ 40%VOL-A	18.432,00	0,66	2,79	0,66	12.165,12
30801	ΟΥΖΟ 0,10L ESMERALDA 40%VOL-A	19,00	0,59	0,59	0,59	11,21
30802	ΟΥΖΟ 0,04L ESMERALDA 40%VOL-A	4.034,00	0,57	2,44	0,57	2.299,38
30900	ΟΥΖΟ 0,20L ΑΚΡΟΠΟΛΗ 40%VOL-A	15.729,00	0,91	2,04	0,91	14.313,39
30901	ΟΥΖΟ 0,10L ΔΙΑΜΑΝΤΑΤΟ 40%VOL-A	6.588,00	0,88	2,03	0,88	5.797,44
30902	ΟΥΖΟ 0,50L ΔΙΑΜΑΝΤΑΤΟ 40%VOL-A	10.336,00	1,70	3,25	1,70	17.571,20
30903	ΟΥΖΟ 0,50L "ΚΟΛΩΝΑ" 40%VOL-A	9.031,00	2,16	3,86	2,16	19.506,96
30904	ΟΥΖΟ 0,20L "ΚΟΛΩΝΑ" 40%VOL-A	9.518,00	1,68	3,33	1,68	15.990,24
30906	ΛΙΚΕΡ 0,50L ΤΕΝΤΟΥΡ. ΔΙΑΜ. 25%VOL	2.971,00	1,97	5,28	1,97	5.852,87
30907	ΟΥΖΟ 0,10L "ΚΟΛΩΝΑ" 40%VOL-A	550,00	1,33	4,27	1,33	731,50
30908	ΛΙΚΕΡ 0,20L ESMER. ΔΙΑΜ. 25%VOL-A	4.786,00	1,18	4,85	1,18	5.647,48
30909	ΟΥΖΟ 0,20L ESMER. ΔΙΑΜ. 40%VOL-A	4.771,00	1,17	6,99	1,17	5.582,07
30910	ΟΥΖΟ 0,20L ΣΤΡΟΓΓΥΛΟ 40%VOL-A	1.051,00	1,06	6,00	1,06	1.114,06
	<b>ΣΥΝΟΛΑ ΣΕ ΜΕΤΑΦΟΡΑ</b>	<b>546.290,00</b>				<b>454.553,21</b>



ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΕΤΟΙΜΩΝ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ 31/12/2008

ΚΩΔ.	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΤΙΜΗ ΙΣΤ.ΚΟΣΤ.	ΤΙΜΗ ΠΩΛ.08	ΤΙΜΗ ΑΠΟΤΙΜ.	ΑΞΙΑ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ
	<b>ΣΥΝΟΛΑ ΑΠΟ ΜΕΤΑΦΟΡΑ</b>	<b>546.290,00</b>				<b>454.553,21</b>
30911	ΟΥΖΟ 1L ΑΛΟΥΜΙΝΙΟ 40%VOL-A	3.936,00	2,03	6,98	2,03	7.990,08
30912	ΟΥΖΟ 0,10L ΠΑΓΟΥΡΑΚΙ 40%VOL-A	8.857,00	0,20	1,52	0,20	1.771,40
30920	ΟΥΖΟ 0,7L SELECT.40%VOL-A	9.745,00	1,21	5,04	1,21	11.791,45
30921	ΤΣΙΠΟΥΡΟ 0,7L 40% VOL-A	1.720,00	2,73	9,00	2,73	4.695,60
30922	ΤΣΙΠΟΥΡΟ 0,20L 40% VOL-A	4.077,00	0,83	3,30	0,83	3.383,91
30923	ΤΣΙΠΟΥΡΟ 0,05L ΜΙΝ 40% VOL-A	12.928,00	0,30	1,00	0,30	3.878,40
30996	ΛΙΚΕΡ 0,10L TENT.ΔΙΑΜΑΝΤ.25%VOL-A	5.776,00	0,87	2,49	0,87	5.025,12
31102	ΟΥΖΟ 0,20L ΚΑΡΑΦΑΚΙ 40%VOL (6-PACK)	960,00	0,43	1,27	0,43	412,80
31104	ΟΥΖΟ 0,7L 40%VOL (ΓΕΡΜΑΝΙΚΟ)-A	24.769,00	0,81	1,27	0,81	20.062,89
31507	ΟΥΖΟ 0,20L ΚΑΡΑΦΑ 40%VOL-A	15.692,00	0,69	0,80	0,69	10.827,48
31509	ΟΥΖΟ 0,05L ΚΑΡΑΦΑ 40%VOL-A	8,00	0,21	0,21	0,21	1,68
32102	ΟΥΖΟ 0,20L ΚΑΡΑΦΑΚΙ 40% ΚΥΛΙΝΔΡ	10.213,00	0,59	2,21	0,59	6.025,67
32507	ΟΥΖΟ 0,20L ΚΑΡΑΦΑ 40%VOL(*2)-A	270,00	0,71	2,07	0,71	191,70
32508	ΟΥΖΟ 0,10L ΚΑΡΑΦΑ 40%VOL (*2)-A	2.106,00	0,32	0,54	0,32	673,92
33006	ΛΙΚΕΡ 5L 25%VOL-A	165,00	5,89	25,83	5,89	971,85
33507	ΟΥΖΟ 0,20L ΚΑΡΑΦΑ 40%VOL(*3)-A	18.675,00	0,67	0,98	0,67	12.512,25
34507	ΟΥΖΟ 0,20L ΚΑΡΑΦΑ 40%VOL(ΔΙΑΦ)-A	5.188,00	0,70	2,20	0,70	3.631,60
34508	ΟΥΖΟ 0,10L ΚΑΡΑΦΑ 40%VOL (ΔΙΑΦ)-A	1.801,00	0,37	1,88	0,37	666,37
37115	ΟΥΖΟ 5L ΚΑΡΑΦΑ "ΒΑΡΚΑΚΙ" 37,5%-A	3,00	4,70	19,50	4,70	14,10
39104	ΟΥΖΟ 0,7L 38%VOL-A	106.449,00	0,80	1,20	0,80	85.159,20
39110	ΟΥΖΟ 2L 38%VOL-A	1.639,00	2,03	3,40	2,03	3.327,17
39111	ΟΥΖΟ 0,7L "ΒΑΡΚΑΚΙ" 38%VOL-A	4.918,00	0,81	1,78	0,81	3.983,58
39112	ΟΥΖΟ 2L "ΒΑΡΚΑΚΙ" 38%VOL-A	1.256,00	1,97	5,96	1,97	2.474,32
	<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>787.441,00</b>				<b>644.025,75</b>

Όπως φαίνεται παραπάνω έχουμε επιλέξει μεταξύ της τιμής ιστορικού κόστους και της τρέχουσας τιμής την μικρότερη μεταξύ των δύο αυτών και έχουμε αποτιμήσει την ποσότητα των αποθεμάτων.

#### 5.4 Διαμόρφωση Γενικής Εκμετάλλευσης & Κατάρτιση Ισολογισμού

Στο δεύτερο κεφάλαιο αυτής της πτυχιακής εργασίας περιγράψαμε αναλυτικά βήμα προς βήμα όλες τις ενέργειες που πρέπει να γίνουν σε μία επιχείρηση ούτως ώστε να διαμορφώσουμε τον λογαριασμό της Γενικής Εκμετάλλευσης. Αφού πήραμε όλα τα απαραίτητα στοιχεία από την επιχείρηση δηλαδή τα υπόλοιπα των ομάδων 2, 6, και 7 είμαστε σε θέση ν' απεικονίσουμε την κατάσταση λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης.

**ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ (Α/Β)**  
**31ης ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2008 - (1ης ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 2008 - 31ης ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2007)**

	ΠΟΣΑ	ΠΟΣΑ		ΠΟΣΑ	ΠΟΣΑ
	ΚΑΤΙΟΜΕΝΗΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗΣ	ΧΡΗΣΕΩΣ 2007		ΚΑΤΙΟΜΕΝΗΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗΣ	ΧΡΗΣΕΩΣ 2007
ΧΡΕΩΣΗ			ΠΙΣΤΩΣΗ		
<b>ΚΩΔ 1. Αποθέματα ενάρξεως χρήσεως</b>			<b>ΚΩΔ 1. Πωλήσεις</b>		
21 Προϊόντα έτοιμα & ημιτελή	690.288,15	694.278,43	71 Προϊόντων έτοιμων & ημιτελών	3.097.718,59	3.212.643,44
24 Πρώτες & Βοηθητικές ύλες- υλικό συσκευασίας	<u>510.888,57</u>	<u>535.946,06</u>	72 Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων	<u>16.434,11</u>	<u>26.303,80</u>
	1.201.176,72	1.230.224,49		3.114.152,70	3.238.947,24
<b>2. Αγορές χρήσεως</b>			<b>2. Λοιπά οργανικά έσοδα</b>		
24 Πρώτες & Βοηθητικές ύλες- υλικό συσκευασίας	<u>1.356.040,17</u>	<u>1.217.926,76</u>	74 Επιχορηγήσεις & διάφορα έσοδα κληρονομ	3.058,86	0,00
	<u>1.356.040,17</u>	<u>1.217.926,76</u>	75 Έσοδα παρεχομένων υπηρεσιών	120,00	0,00
			76 Έσοδα κεφαλαίων	9.031,62	2,40
			78 Έσοδα διάχρησης αποθεμάτων	<u>524,35</u>	<u>495,09</u>
				<u>12.714,83</u>	<u>497,49</u>
Σύνολο αρχικών αποθεμάτων και αγορών	2.557.216,89	2.448.151,25			
<b>3. ΜΕΙΟΝ : Αποθέματα τέλους χρήσεως</b>					
21 Προϊόντα έτοιμα & ημιτελή	829.363,37	690.288,15			
24 Πρώτες & Βοηθητικές ύλες- υλικό συσκευασίας	<u>555.736,87</u>	<u>510.888,57</u>			
	<u>1.385.100,24</u>	<u>1.201.176,72</u>			
Αγορές & διαφορά (+) αποθεμάτων	1.172.116,65	1.246.974,53			
<b>4. Οργανικά έξοδα</b>					
60 Αμοιβές & έξοδα προσωπικού	246.079,93	288.159,43			
61 Αμοιβές & έξοδα τρίτων	90.656,54	109.647,44			
62 Παροχές τρίτων	92.828,71	108.610,98			
63 Φόροι - Τέλη (πλην των μη αναμετατόμιμων στο λειτουργικό κόστος φόρων)	97.547,29	59.513,32			
64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ					
64.00 Έξοδα μεταφορών	62.035,20	63.254,93			
64.01 Έξοδα ταξιδίων	45.604,88	41.646,15			
64.02 Έξοδα προβολής & διαφήμισης	175.436,32	109.987,65			
64.03 Έξοδα εκθέσεων	7.786,69	2.360,00			
64.04 Ειδικά έξοδα προώθ. εξαγωγών	2.750,00	1.000,00			
64.05 Συνδρομές - εισφορές	10.517,51	7.783,94			
64.06 Δωρεές - επιχορηγήσεις	50,00	1.727,00			
64.07 Ένταξη & γραμική αξία	2.755,49	2.523,40			
64.08 Υλικό άμεσης αναλόωσης	72.241,33	72.435,29			
64.09 Έξοδα δημοσιεύσεων	2.585,99	2.586,51			
64.98 Διάφορα	36.075,68	19.893,58			
65 Τόκοι & συναφή έξοδα	39.488,76	55.376,54			
66 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων αναμετατόμιμα στο λειτουργικό κόστος	<u>123.032,07</u>	<u>130.480,64</u>			
	<u>1.207.472,39</u>	<u>1.068.186,80</u>			
<b>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΕΣΟΔΩΝ</b>	2.379.589,04	2.315.161,33			
<b>80.00 Κέρδη εκμεταλλεύσεως</b>	<u>747.278,49</u>	<u>924.283,40</u>			
<b>Σ Υ Ν Ο Λ Ο Ν</b>	<u>3.126.867,53</u>	<u>3.239.444,73</u>	<b>Σ Υ Ν Ο Λ Ο Ν</b>	<u>3.126.867,53</u>	<u>3.239.444</u>

Αυτή την κατάσταση του λογαριασμού εκμετάλλευσης μπορούμε πιο συνοπτικά να την απεικονίσουμε με το παρακάτω Αναλυτικό Καθολικό

<b>80.00 Γενική Εκμετάλλευση</b>			
	A.A	1.201.176,72	
			Πωλήσεις
			3.114.152,70
	A.X	1.356.040,17	Λοιπά έσοδα
			12.714,83
	Ομάδα 6	1.207.472,39	T.A
			1.385.100,24
		3.764.689,28	
		<b>742.278,49</b>	4.511.967,77

Στη συνέχεια αφού ολοκληρώσουμε τις σχετικές εγγραφές και φτάσουμε στον προσδιορισμό του τελικού αποτελέσματος είμαστε έτοιμοι να καταρτίσουμε τον Ισολογισμό τον οποίο συνοδεύουν οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις και ο πίνακας διαθέσεως αποτελέσματος στις 31/12/2008.

**ΠΟΤΟΠΟΙΙΑ ΠΙΛΑΒΑΣ ΑΝΩΝΥΜΟΣ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ-ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ**

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΗΣ 31ης ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2008 - 15η ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΧΡΗΣΗ (1/1/2008-31/12/2008) ΑΜΑΕ: 31957/22/Β/94/026 ΑΦΜ: 094346698

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	Ποσά Κλειόμενης Χρήσεως 2008			Ποσά Προηγούμενης Χρήσεως 2007			ΠΑΘΗΤΙΚΟ	Ποσά Κλειόμεν. Χρήσ. 2008	Ποσά Προηγ. Χρήσ. 2007
	Αξία Κτήσεως	Αποσέθ.	Αναπ.Αξία	Αξία Κτήσεως	Αποσέθ.	Αναπ.Αξία			
<b>Β. ΞΕΘΔΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΣ</b>							<b>Α. ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ</b>		
4. Λοιπά έξοδα εγκαταστάσεων	6.000,00	2.000,00	4.000,00	0,00	0,00	0,00	I. Κεφάλαιο μεταχικό (25.038 ονομ. μετοχ. των 37 €)		
<b>Γ. ΠΑΠΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</b>							1. Καταβλημένο	926.406,00	926.406,00
II. Ενσώματες ακινητοποιήσεις							III. Διαφορές Αναπλήρ-επιχορηγήσεις επενδύσεων		
1. Γήπεδο-Οικόπεδα	138.976,31	0,00	138.976,31	102.235,51	0,00	102.235,51	2. Διαφορές από αναπρ. αξίας λοιπών περιουσι. στοιχείων	173.865,26	198,03
3. Κτίρια & τεχνικά έργα	1.304.637,27	827.026,16	477.611,11	1.042.320,70	640.644,55	401.676,15	3. Επιχορηγήσεις επενδ. πάγιου ενεργ.	8.697,36	8.697,36
4. Μηχανήματα - Τεχν. Εγκαταστ. & λοιπός μηχανικός εξοπλισμός	668.935,53	534.619,35	134.316,18	869.685,53	489.344,09	180.341,44	IV. Αποθεματικά κεφάλαια		
5. Μεταφορικά μέσα	145.986,74	135.227,10	10.759,64	142.893,88	115.648,29	27.245,59	1. Τακτικό αποθεματικό	233.600,00	205.600,00
6. Επιπλα & λοιπός εξοπλισμός	150.940,90	129.496,82	21.444,08	146.886,14	124.631,79	22.254,35	5. Αφορολ. αποθεμ. ειδικ. διατ. νόμων	1.026.493,65	1.026.493,65
<b>Σύνολο ακινητοποιήσεων (ΠΙ)</b>	<b>2.409.476,75</b>	<b>1.626.369,43</b>	<b>783.107,32</b>	<b>2.104.021,76</b>	<b>1.370.268,72</b>	<b>733.753,04</b>	V. Αποτελέσματα εις νέο		
<b>Δ. ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</b>							Υπόλοιπο κερδών χρήσεως εις νέο	87.324,44	16.607,41
I. Αποθέματα							<b>Σύνολο ιδίων κεφαλ.(ΑII+ΑIII+ΑIV+AV)</b>	<b>2.456.386,71</b>	<b>2.184.002,45</b>
2. Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή			829.363,37			690.288,15	<b>Γ. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ</b>		
4. Πρώτες & βοηθητικές ύλες-Αναλώσιμα υλικά Ανταλλακτικά & είδη ουσκευαίσιος			555.736,87			510.889,57	II. Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις		
			1.385.100,24			1.201.176,72	1. Προμηθευτές	138.455,79	124.731,02
II. Ανατιθήσεις							2α. Επίταγες πληρωτέες μετ/νες	695.992,39	574.457,45
1. Πελάτες	782.103,39			1.043.333,95		1.012.086,81	3. Τράπεζες - Μισθοί βραχυπρ. υποχρεώσ.	300.000,00	299.999,67
Μειών: Προβλέψεις	43.297,66		738.805,73	31.247,14			5. Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη	292.089,02	348.913,87
2. Γρομμάτια εισπρακτέα							6. Ασφαλιστικοί οργανισμοί	19.677,13	14.805,67
Γρομμάτια στο χαρτοφυλάκιο	14.700,00			17.800,00		17.800,00	10. Μερίσματα πληρωτέα	300.456,00	300.456,00
Γρομμάτια στις τράπ. για εγγύηση	300,00		15.000,00				11. Πιστωτές διάφοροι	245.880,93	755.387,26
3α. Επίταγες εισπρακτέες				922.722,25		1.266.972,13	<b>Σύνολο υποχρεώσεων (ΠII)</b>	<b>1.992.551,26</b>	<b>2.418.750,94</b>
11. Χρεώστες διάφοροι			1.823.720,24	147.192,26		2.428.637,08	<b>Δ. ΜΕΤΑΒ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ</b>		
III. Χρεώγραφα							2. Έξοδα χρήσεως δουλεωμένα	1.293,83	196,50
1. Μετοχές			112,67			112,67			
IV. Διαθέσιμα									
1. Ταμείο			853,71			126.755,21			
3. Καταθέσεις όψεως			450.531,90			111.704,30			
			451.385,61			238.459,51			
<b>Σύνολο κυκλοφ. ενεργητικού (ΔI+ΔII+ΔIII+ΔIV)</b>			<b>3.660.316,76</b>			<b>3.868.385,98</b>			
<b>Ε. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΙΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ</b>									
1. Έξοδα επομένων χρήσεων			2.805,72			810,87			
<b>ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ (Β+Γ+Δ+Ε)</b>			<b>4.450.231,80</b>			<b>4.602.949,89</b>	<b>ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤ. (Α+Γ+Δ)</b>	<b>4.450.231,80</b>	<b>4.602.949,89</b>
<b>ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΥ</b>							<b>ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΥ</b>		
2. Χρεωστ. Μισθοί εγγ. & εμπρ. ασφαλειών			220.102,07			220.102,07	2. Πιστ. Μισθοί εγγ. & εμπρ. ασφαλειών	220.102,07	220.102,07

ΣΗΜΕΙΩΣΗ: 1) Η τελευταία αναπροσαρμογή των παγίων περιουσιακών στοιχείων έγινε την 31/12/08 με βάση τις διατάξεις του Ν. 2065/92

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ 31ης ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2008 - (1ης ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ - 31ης ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2008)				ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ			
I. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ	Ποσά Κλειόμενης Χρήσεως 2008		Ποσά Προηγούμενης Χρήσεως 2007		Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη) χρήσεως (+): Υπόλ. αποτελ. (κερδών) πρ. χρήσεων	Ποσά Κλειόμεν. Χρήσ. 2008	Ποσά Προηγ. Χρήσ. 2007
	2008	2007	2008	2007			
Μικτός κύκλος εργασιών (Με Ε.Φ.Κ. συν/τος)	4.076.913,12	4.481.383,17	4.076.913,12	4.481.383,17	732.230,71	732.230,71	862.156,93
Μειών: Ειδικός φόρος κατανάλωσης οιν/τος	962.760,42	1.242.435,93	962.760,42	1.242.435,93	16.607,41	16.607,41	404.677,98
Κύκλος εργασιών (πωλήσεις)	3.114.152,70	3.238.947,24	3.114.152,70	3.238.947,24			
Μειών: Κόστος πωλήσεων	1.569.101,22	1.666.058,14	1.569.101,22	1.666.058,14	748.838,12	748.838,12	1.266.834,91
Μικτά αποτελέσματα (κέρδη) εκμεταλλεύσεως	1.545.051,48	1.572.889,10	1.545.051,48	1.572.889,10	183.057,68	183.057,68	198.528,48
Πλέον: Άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως	524,35	495,09	524,35	495,09	565.780,44	565.780,44	1.068.306,43
<b>Σύνολο</b>	<b>1.545.575,83</b>	<b>1.573.384,19</b>	<b>1.545.575,83</b>	<b>1.573.384,19</b>			
Μειών: 1. Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	199.752,41	141.661,23	199.752,41	141.661,23		28.000,00	33.200,00
3. Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως	571.246,65	451.865,42	571.246,65	451.865,42		300.456,00	300.456,00
<b>Μερικά αποτελέσματα (κέρδη) εκμεταλλεύσεως</b>	<b>774.576,77</b>	<b>979.857,54</b>	<b>774.576,77</b>	<b>979.857,54</b>		0,00	68.043,02
Πλέον: Πιστωτικοί τόκοι & συναφή έσοδα	12.190,48	2,40	12.190,48	2,40		150.000,00	650.000,00
Μειών: 3. Χρεωστικοί τόκοι & συναφή έξοδα	39.488,76	55.576,54	39.488,76	55.576,54		87.324,44	16.607,41
<b>Ολικά αποτελ/τα (κέρδη) εκμεταλλεύσεως</b>	<b>747.278,49</b>	<b>924.283,40</b>	<b>747.278,49</b>	<b>924.283,40</b>		565.780,44	1.068.306,43
<b>II. ΠΛΕΟΝ: ΕΚΤΑΚΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ</b>							
1. Εκτακτα & ανόργανα έσοδα	435,77	612,50	435,77	612,50			
Μειών: 1. Εκτακτα & ανόργανα έξοδα	15.483,55	62.738,97	15.483,55	62.738,97			
Οργανικά & έκτακτα αποτ/τα (κέρδη)							
<b>ΜΕΙΟΝ: Σύνολο αποσβ. παγίων στοιχείων</b>	<b>123.032,07</b>	<b>130.480,64</b>	<b>123.032,07</b>	<b>130.480,64</b>			
Μειών: Οι από αυτές ενσωμ. στο λογ. κόστος	123.032,07	0,00	123.032,07	0,00			
<b>ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤ/ΤΑ (ΚΕΡΔΗ) ΧΡΗΣΕΩΣ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ</b>	<b>732.230,71</b>	<b>862.156,93</b>	<b>732.230,71</b>	<b>862.156,93</b>			
<b>Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΟΥ Δ.Σ.</b>					<b>Ο ΣΥΜΒΟΥΛΟΣ</b>		
							<b>Ο ΠΡΟΣΤΑΜΕΝΟΣ ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟΥ</b>
<b>ΝΙΚΟΛΑΟΣ Π. ΠΙΛΑΒΑΣ</b>					<b>ΠΕΡΙΚΛΗΣ Π. ΠΙΛΑΒΑΣ</b>		<b>ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ Μ. ΑΛΕΒΙΖΟΣ</b>
<b>Α.Δ.Τ. Σ 607589</b>					<b>Α.Δ.Τ. Χ 295630</b>		<b>Α.Δ.Τ. Ξ 613065</b>

### **5.5 Υπολογισμός του τακτικού αποθεματικού και μερίσματος**

Όπως περιγράψαμε αναλυτικά στο προηγούμενο κεφάλαιο θα υπολογίσουμε με βάση τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων το τακτικό αποθεματικό και το μέρισμα.

#### **✓ Τακτικό Αποθεματικό**

Για τον υπολογισμό του παίρνουμε τα καθαρά κέρδη χρήσεως τα οποία είναι **732.230,71** και αφαιρούμε από αυτά τον φόρο εισοδήματος, ο οποίος είναι **183.057,68**. Δηλαδή έχουμε ως εξής :

$$732.230,71 - 183.057,68 = \mathbf{549.173,03 \text{ €}}$$

Με βάση το νόμο πάνω σ' αυτό το ποσό πολλαπλασιάζουμε τον συντελεστή 5 % δηλαδή :

$$549.173,03 * 5\% = \mathbf{27.458,65 \text{ €}}$$

#### **✓ Μέρισμα**

Για τον υπολογισμό του μερίσματος από τα καθαρά κέρδη αφαιρούμε το τακτικό απόθεμα και το φόρο εισοδήματος :

$$732.230,71 - 27.458,65 - 183.057,68 = \mathbf{521.714,38 \text{ €}}$$

Τέλος αυτό το ποσό το πολλαπλασιάζουμε με το 35 % βάση νόμου άρα

$$521.714,38 * 35\% = \mathbf{182.600,00 \text{ €}}$$



$$184.674,26 + 120.038,26 + 270,94 + 493,23 = \mathbf{305.476,69 \text{ €}}$$

Αυτό είναι και το συνολικό χρεωστικό ποσό που προκύπτει για πληρωμή, εκ το οποίο το 1/8 θα καταβληθεί με την προσκόμιση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., δηλαδή:

Ακολουθεί το έντυπο Φ- 10 και Φ-01 που συμπληρώθηκε και κατατέθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ





706	0,00	707	0,00	708	2071,54	709	2071,54
ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΔΩΝ κωδ. (684 + 705 - 706)						710	603979,69

**Δ. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΒΑΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ για καταβολή, έκπτωση ή επιστροφή (κωδ. 637 - κωδ. 710)**

ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	801	15129,39	ΧΡΕΙΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	811	0,00
ΕΘΣΟ για έκπτωση	802	15129,39	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ...% επί κερδών/αποβλήτων	812	0,00
ΕΘΣΟ για επιστροφή	803	0,00	ΣΥΝΟΛΟ για καταβολή	813	0,00

**ΣΤ. ΠΙΝΑΚΑΣ ταξινόμησης του φόρου των "πακέτων" των πρακτορείων ταξιδίων αρθ. 43 παρ. 2 και 3, ν.2859/00, με βάση τα οριστικά ποσοστά της διαγ. περιόδου.**

Ταξινόμηση κωδικού που πραγματοποιήθηκαν	Σύνολο ακοιθαρίστων εισόδων με φόρο (1)	Σύνολο κόστους με φόρο (2)	Σύνολο κόστους με φόρο από Ευρωπ. Ένωση & Ελλάδα (3)	Σύνολο κόστους με φόρο από άλλες χώρες, εκτός Ευρωπ. Ένωσης (4)	Συνολική μεκτική αμοιβή (1) - (2) (5)	Μεκτική αμοιβή υπαγόρευση σε ΦΠΑ (5) x [(3)/(2)] (6)	Φορ. αξία υπαγόμενης σε ΦΠΑ (6)/(1+συντελ. ΦΠΑ) (7)	Αντιστάθμ. ΦΠΑ (7) x συντελ. ΦΠΑ (8)	Αμοιβή απαλλασσόμενη του ΦΠΑ (5) x [(4)/(2)] (9)
351 Σε χώρες Ευρωπ. Ένωσης & Ελλάδα	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	0,00	0,00	
352 Σε χώρες εκτός Ευρωπ. Ένωσης	0,00	0,00		0,00	0,00				0,00
353 Μικτά, εκτός & εκτός Ευρ. Ένωσης	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
357 ΕΥΝΟΙΑ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
358 ΦΠΑ εισροών που αναλογούν στα ταξίδια "πακέτου" κατά τις φερεολογικές περιόδους				0,00	359	ΔΙΑΦΟΡΑ κωδ. (357*8) - 358	0,00		Ο θετικός κωδ. 359 μεταφέρεται στον κωδ. 706 Ο αρνητικός κωδ. 359 μεταφέρεται ως θετικός στον κωδ. 702

**Ζ. ΎΚΑΕ Διακανονισμού κοινών εισροών αρθ. 33 παρ. 1α & 1β βάσει της αναλογίας (Pro-rata) αρθ. 31 παρ. 1 και αρθ. 33 παρ. 3 δεύτερο σδάριο ν. 2859/00.**

α	Πρόβες φορολογητέες με δικαίωμα έκπτωσης	401	2738917,65	Αριθμητής	405	4074826,13
	Πρόβες απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης	402	1335908,48			
	Πρόβες απόλλες, χωρίς δικαίωμα έκπτωσης	403	12536,08			
	ΣΥΝΟΛΟ	404	4087382,21			
				Παρονομοστής	407	99,69
					408	100
					409	6

Πίλοτο κλάδοτος (Οριστικό ποσοστό έκπτωσης) → Στραγγίλοποίηση οριστικού ποσοστού έκπτωσης → Οριστικό ποσοστό μείωσης % (100 - κωδ. 409)

β Αρχισοιμένα ποσά από το γενικό σύνολο του φόρου εισροών

Ποσά φόρου εισροών που πρέπει να μειωθούν	Μείωση βάσει άρθρ. 31		Πίληθος λοιπών επίε-μοιών	Φόρος εισροών που δεν εκπίπτει	Σύνολο φόρου εισροών που δεν εκπίπτει κωδ. (421-6) + (422-6)
	Ποσοστό μείωσης	Πίληθος κατά ταμείο			
421	0,00			0,00	
422	0,00			0,00	
					423

Αν ο κωδ. 423 > 30€ μεταφέρεται στον κωδ. 705  
Αν ο κωδ. 423 < 0 μεταφέρεται ως θετικός στον κωδ. 702

**Η. ΠΙΝΑΚΑΣ πεντηετούς διακανονισμού του φόρου εισροών των επενδυτικών αγαθών (παγίων) άρθρ. 33 παρ. 2 & 3, ν.2859/00.**

Έτος χρησιμοποίησης παγίων (διακανονισμού)	Pro-rata έτους πρώτης χρησιμοποίησης		ΦΠΑ αγοράς παγίων που χρησιμοποιούνται ως το τέλος της χρήσης	ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΜΕΤΑΒΟΛΗ PRO-RATA στήλη(4) x [κωδ. (501-2) - στήλη(2)]% / 5	ΦΠΑ αγοράς παγίων που παραδόθηκαν κλη μέσα στη χρήση και θεωρείται ότι διατέθηκαν σε φορολογητέες δραστηριότητες (6)	ΠΟΣΑ ΑΠΟ 100% PRO-RATA ΥΠΟΔ. ΕΤΩΝ στήλη(6) x [(100 - στήλη(2))% x (6 - στήλη(1))] / 5	ΠΟΣΑ ΑΠΟ 0% PRO-RATA ΥΠΟΛΟΙΠΩΝ ΕΤΩΝ	
	Μοναδική %	Μη Μοναδική Σημειώστε (X)					στήλη(8) x στήλη(2)% x (5 - στήλη(1)) / 5	ΦΠΑ παγίων που εισπράχθηκε από παραδοση παγίων που θεωρείται ότι διατέθηκαν σε φορολογητέες δραστηριότητες (10)
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)
501	1ο		0,00		0,00	0,00	0,00	0,00
502	2ο		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
503	3ο		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
504	4ο		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
505	5ο		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
506	ΣΥΝΟΛΑ		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
507	0,00		Προσθέστε: (506-5) + (506-7) - (506-9) + (506-10)			Αν ο κωδ. 507 > 30€ μεταφέρεται στον κωδ. 702 Αν ο κωδ. 507 < -30€ μεταφέρεται ως θετικός στον κωδ. 706		

**Θ. ΠΙΝΑΚΑΣ με πληροφορικά, οικονομικά & στατιστικά στοιχεία της επιχείρησης.**

Αξία (χωρίς ΦΠΑ) αγοράς Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων μέχρι 9 θέσεων (Μόνο κοινοτήτων)	901	0,00	Δαπάνη (χωρίς ΦΠΑ) κοινοτήτων, λιπασμάτων, επικαλυψ. συντηρήσης, Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων μέχρι 9 θέσεων	902	0,00	Αξία (χωρίς ΦΠΑ) πωλήσης Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων μέχρι 9 θέσεων	903	9663,87	Δαπάνη (χωρίς ΦΠΑ) για χρηματοδοτική μίσθωση (leasing) Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων μέχρι 9 θέσεων	904	12927,76	Μέσος αριθμός (πλήθος) του συνολικά αποκαλυόμενου προσωπικού της επιχείρησης	905	17,00
Αξία μεταβιβασθέντων ακινήτων που δεν			Αξία αγοράς μεταχρημασθέντων Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων μέχρι 9 θέσεων			Αξία αγοράς μεταχρημασθέντων Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων μέχρι			Αριθμός υποεπιστεμασθέντων			Μόρασμα		

σφραγίσθηκαν με ΑΠΙΑ (εκτός παγίων)	(συμπληρώνεται μόνο από τους μεταπωλητές των αρθρ. 45)	3 θέσεων (δεν συμπεριλαμβάνε- νται οι αγορές από διώτες)	(χαρτί το κεντρικό)	των κωδ. 501 έως και 910					
906	0,00	908	0,00	909	0,00	910	0,00	911	22608,63

Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ			
ΑΦΜ ΛΟΓΙΣΤΗ	079402729	ΑΔΕΙΑ ΛΟΓΙΣΤΗ	A53162
ΑΦΜ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΓΡΑΦΕΙΟΥ		ΑΔΕΙΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΓΡΑΦΕΙΟΥ	



Φ-01  
010

Έντυπο δήλωσης φορολ. εισοδ/τος νομικών προσώπων κερδοσκ. χαρακτήρα ΠΛΗΝ τραπεζικών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων.

Οικονομικό έτος 2009

Προς τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. [9331]  
 Η δήλωση του προηγούμενου οικ. έτους υποβλήθηκε στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Α. Πάτρων [9331]  
 Συμμετοχή σε Όμιλο: [818] [NAI] [1]

Διαχείριση από [9331] [00X] [011] [1908]  
 Αριθ. Φορ. Μητρώου [9331] [00X] [011] [1908]  
 Αριθ. Δήλωσης [9331]  
 Αριθ. Φακέλλου  
 ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΕΤΑΙΡΙΑΣ \*\* [ ]  
 ΣΕ ΕΚΚΑΘ/ΣΗ [ ]  
 ΜΕ ΕΠΙΦΥΛΑΞΗ [ ]

ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΤΟΥ ΥΠΟΧΕΤΟΥ	Νομική μορφή: ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ	Εθνικότητα: ΣΛΗΒΑΙΚΗ	
	Επωνυμία: ΠΥΛΟΠΟΙΙΑ ΠΗΛΑΒΑΣ ΑΒΕΕ	Τόπος: ΠΗΛΑΒΑΣ ΑΒΕΕ	
ΑΝΙΚΗΛΗ ΤΟΥ	Όνοματεπώνυμο:	Επάγγελμα:	
	Διεύθυνση:	Αριθ. Τηλεφ.:	
Αποτελέσματα μετά φορολογική αναμόρφωση	Φορολογητέα κέρδη:	001	€ 322.230,71
	Ή συνολικό κέρδος (επί αλλοδαπών εταιριών κλπ.)	002	
	Ή ζημία	003	
	Τεκμαίρια κέρδη οικοδομικών επιχειρήσεων άρθρου 11 ν. 3296/2004	070	
Φόρος βάσει ισχ. συν/στη X 25% =		[031]	
Πρόβλεψη 5 μην. βάσει άρθ. 9 ν. 2982/2002 (μετασχ. εντός 2005) = φόρος		X 1/3 =	[085]
		Σύνολο ωστέλειας φόρου =	[083]

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ, ΤΕΛΩΝ ΚΑΠ.	ΕΥΡΩ	ΒΕΒΑΙΩΣΗ ** (ΕΥΡΩ)
Φόρος που αναλογεί [ € 322.230,71 x 25% ] (α) [004]	183.037,63	
Συμετ/κός φόρος 3% στο ακαθ. εισόδημα από ακίνητα (β) [005]		
Άθροισμα (α+β) (γ) [700]	183.037,63	
Μείων: Φόρος που προκαταβλήθηκε (στ) [008]	128.949,39	
>> >> παρακρατήθηκε (ζ) [009]	40,32	
κατά ειδικό τρόπο εισοδήματα (η) [410]		
Φόρος οικοδ. επιχ. άρθρου 11 ν. 3296/2004 (θ) [111]		
Φόρος αλλοδαπής και αρ. 10 ν. 2578/1998 (ι) [000]		
Άθροισμα (στ+ζ+η+θ+ι) (ια) [701]	128.940,41	
Πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό (ιγ) [012]		
Χρεωτικό ποσό για βεβαίωση (ιδ) [011]	54.064,51	
Προκαταβολή φόρου πέντε ετών χρήσεως ΝΑ/ΟΧΙ** (ιθ) [014]	146.403,89	Ελέγχθηκαν τα αριθμητικά δεδομένα της δήλωσης.
Τέλη χαρτ.σ. στο ακαθ. εισοδ. από εκμίσθ. Ακτών (θ) [005]		
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου (ε) [007]		
Πρόσθετος φόρος % λόγω εκπροθ. (ιδ) [018]		
Ποσό τέλους χαρτ.σ. % λόγω εκπροθ. (ιε) [113]		
Εισφορά ΟΓΑ επί προαβ. τέλους χαρτοσήμου (ιστ) [997]		
Άθροισμα (ιβ+ιθ+δ+ε-ιδ+ιε+ιστ) (ιζ) [702]	200.472,39	Ο ενεργήσας τη βεβαίωση
Συνολικό χρεωτικό ποσό για βεβαίωση (ιζ-ιγ) (ις) [704]	200.472,39	Ελέγχθηκαν τα αριθμητικά δεδομένα της δήλωσης.
Η πιστωτικό ποσό για επιστροφή (ιγ-ιζ) (ιθ) [703]		

ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ (ΕΥΡΩ)	1/8	100%	Παραλήφθηκε:	Ο Νόμος Εκπαιδευτικός
Φόρος:	67.584,40		Εμπρόθεσμα **	ΝΟΤΟΠΟΙΙΑ ΠΗΛΑΒΑΣ ΑΒΕΕ
Τέλη χαρτοσήμου:			Εκπρόθεσμα **	ΠΕΟ ΠΑΤΡΩΝ ΠΗΛΑΒΑΣ ΑΒΕΕ
ΟΓΑ χαρτοσήμου:			Μήνες	ΠΙΟ - ΑΚΤΑ ΤΚ/26500
Προκαταβολή φόρου:	183.000,00		Εισπροθέσμου ***	Α.Φ.Μ. 020305031
Πρόσθετος φόρος (ολόκληρο το ποσό)				Επώνυμο: ΑΛΕΞΙΔΟΣ
Προβ. τέλος χαρτ.σ. (ολόκληρο το ποσό)				Όνομα: ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ
Προβ. εισφ. ΟΓΑ χαρτ.σ. (ολόκληρο το ποσό)				Δ/νση: ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΗ
Σύνολο:	250.590,16			Α.Φ.Μ.: 020305031
Αριθ. Διαπιστήσεως:	14320128-2009			Αρμόδια Δ.Ο.Υ.: ΑΙΓΙΟΥ
Ο Επικεφαλής Εισπράξεως				Αρ. μητρωδ. ασκ. επαν/τος: 17554
				Κατηγορία όσσεως: Α'
				2009

\*Για κέρδη που προκύπτουν από δραστηριότητες σε νοσήα με πληθυσμό κάτω από 3.100 κατοίκους ο συντελεστής μειώνεται κατά 40%.  
 \*\*Συμμετληθέντα από την Υπηρεσία

**I. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ "ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ"**

		ΠΟΣΑ		
	Ακαθάριστα έσοδα χρήσης: α) άρθροι 15 ν. 3296/2004	801	β) βελών: 015	2126867,53
	Κέρδη ισολογισμού χρήσης (N 86.89)		018	732230,71
	Ζημία βάσει ισολογισμού χρήσης		017	
Σε περίπτωση κερδών προστίθενται και σε περίπτωση ζημίας αφαιρούνται:	1. Φόροι που δεν εκπίπτουν	018		
	2. Ποσό αποσβέσεων που εκπέθηκε πλέον των νομίμων	019		
	3. Πρόσθετα: φόροι - προσυζητήσεις - πρόστιμα ΚΒΣ	020		
	4. Δαπάνες αυτοκινήτων που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση	021		
	5. Λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση	022		
	6. Δαπάνες που αφορούν αφορολ. έσοδα ή έσοδα φορολογ. κατ' ειδικό τρόπο ή έσοδα από μερίσματα και συμμετοχές	023		
	7. Σύνολο κερδών	024	→	732230,71
	Υπόλοιπο ζημιών	224	→	
Σε περίπτωση κερδών αφαιρούνται και σε περίπτωση ζημίας προστίθενται:	1. Μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχές	026		
	2. Έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο	027		
	3. Έσοδα Αφορολόγητα (π.χ. κέρδη από αμοιβαία κεφάλαια)	028		
	4. Κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο ΧΑΑ ή αλλοδαπά χρηματιστήρια	460		
	5. Ποσό που φορολογήθηκε κατά την πραγμ. χρήση λόγω ακαμάρτησης της προέλευσης για απλήμ. προσωπικό	462		
	6. Κέρδη χρήσεως	461		
	7. Ζημία χρήσεως	029	→	732230,71
	8. Ζημία χρήσεως	030	→	
	* Τεκμαστά κέρδη Τεχνικών εταιριών	100	→	
	Επιπλέον καθαρά κέρδη υπαγόμενης στο άρθ. 15 του ν. 3296/2004 δραστηριότητας	802		
Καθαρά κέρδη (αυτελέγχου)			732230,71	
Ζημία από δραστηριότητα μη υπαγόμενη στην αυτοπεραίωση	803			
Κέρδη από δραστηριότητα μη υπαγόμενη στην αυτοπεραίωση	804			
<b>ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΔΙΑΝΟΜΗΣ ΚΕΡΔΩΝ</b>				
Μερίσματα	031		300456,00	
Αμοιβές μελών Δ.Σ. και Διευτίν	032		150000,00	
Αμοιβές εργατοϋπαλληλικού προσωπικού	033			
Συνολικό ποσό διανεμημένων κερδών ΕΠΕ και ΣΥΝΜΟΝ	430		450456,00	
ΣΥΝΟΛΟ	034			
Προστίθενται: 1. Μέρος αφορολ. εσόδων που αναλογούν στα διανεμόμενα				
Διαν. Κέρδη x Αφορολ. Έσοδα				
Κέρδη ισολογισμού	035			
2. Πλέον φόρος που αναλογεί στο πιο πάνω ποσό	036			
3. Μέρος κερδών φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο που αναλογούν στα διανεμόμενα				
Διαν. Κέρδη x Κέρδη φορολ. κατ' ειδ. τρόπο				
Κέρδη ισολογισμού	037			
4. Πλέον φόρος που αναλογεί στο πιο πάνω ποσό	038	→	732230,71	
Κέρδη	338	→		
Ζημία	039	→		
Ζημία παρελθουσών χρήσεων	040	→	732230,71	
ΚΕΡΔΗ ΜΕΤΑ ΦΟΡΟΛ. ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ	400	→		
ΖΗΜΙΑ ΜΕΤΑ ΦΟΡΟΛ. ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ	401	→		
<b>ΑΦΑΙΡΕΣΗ ΑΦΟΡΟΛ. ΑΠΟΘΕΜ/ΚΩΝ ΑΝΑΠΤ. ΝΟΜΩΝ, ΚΑΠ.</b>				
1. Αφορολόγητο ποσό για επενδύσεις που έγιναν με το ν. 289/1976	042			
2. Αφορολόγητο ποσό για επενδύσεις που έγιναν με το ν.1262/1982	043			
3. Αφορολόγητο ποσό για νέες στη Χώρα επενδύσεις ν. 1892/1990	044			
4. Αφορολόγητο αποθεματικό ν. 2901/1990	046			
5. Αφορολόγητο Αποθεματικό ν. 3299/2004	045			
6. Δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας ν. 3296/2004, άρθρο 9 παρ. 8 (Εξωλογιστικά)	060			
7. Έκπτωση λόγω απασχόλησης ατόμων με αναπηρία ν. 3522/2006 άρθρο 4 παρ. 10 (Εξωλογιστικά)	071			
8. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	048	→	732230,71	
ΖΗΜΙΑ	448	→		
ΖΗΜΙΑ ΠΟΥ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΕΤΑ: (Δεν λαμβάνεται υπόψη το ποσό του ΚΑ: 071)	449	→		

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΧΡΗΣΗΣ

\*\* 800 2126867,53

ΝΕΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ (μειωμένη προκαταβολή) 850 ΝΑΙ 1 Χρόνια έναρξης εργασιών (νέας επιχείρησης)

**II. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΤΡΕΧΟΥΣΑΣ ΧΡΗΣΗΣ**

1. Φόρος κερδών και συμπληρ. φόρος	183057,68	x 80% ή 40%	049	146446,14
2. Μείον παρακρατηθείς φόρος επί τόκων, 0% κλπ.			050	40,32
3. Προκαταβολή τρέχουσας χρήσης			051	146405,82

\* Επισυνάπτεται αναλυτική κατάσταση προσδιορισμού των ταμειακών κερδών

\*\* Καταχωρείται το ίδιο ποσό με αυτό του ΚΑ: 016

### III. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΗΓΕΣ

#### A. Εισόδημα από ακίνητα (ανακεφαλαίωση\*)

200	Εκμίσθωση και Υπεκμίσθωση (εκτός του πεδίου των ΚΑ: 205 και 215)	210	Ιδιόχρηση	Σύνολο
205	Εκμίσθωση και Υπεκμίσθωση κατοικιών από 1.1.2007 έως 31.12.2007	215	Εκμίσθωση και Υπεκμίσθωση κατοικιών από 1.1.2008 και μετά	

#### B. Εισόδημα από κινητές αξίες Τόκοι, τοκομερίδια κ.λ.π. ως και μερίσματα από συμμετοχή σε άλλες ανώνυμες εταιρίες

Α/Α	Πρόβλεψη εισοδήματος		Φορολογηθέντα Μερίσματα	Περίοδος κολογαγιαίου	Χρονολογία επίσης	Ανάλυση εισοδήματος	
	Ανώνυμη Εταιρία κλπ. ή χρεώστης	Είδος				Καθαρό ποσό	Φόρος που παρακρατήθηκε
1							
2							
3							
4							
5							
6							
7							

#### Γ. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις

Α/Α	Περιοχή (δήμος ή κοινότητα) αγροκτήματος	Είδος Παραγωγής	Αριθμός στρεμμάτων	Εισόδημα
1				
2				
3				
ΣΥΝΟΛΟ				250

#### Δ. Εισόδημα από συμμετοχή σε ΕΠΕ, προσωπικές εταιρίες, κοινοπραξίες κλπ.

Α/Α	Επωνυμία, Νομική Μορφή	Διεύθυνση	Αριθμός Δ.Ο.Υ.	Διαχική περίοδος	Συνολικό καθαρό κέρδος επίσης	Ποσοστό συμμετοχής	Ποσό εισοδήματος	Καταβληθείς φόρος στο όνομα του νομ. προσώπου
1								
2								
3								
4								
5								
6								
7								

#### IV. ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ (Σύνθεση Διοικητικού Συμβουλίου\*\*)

Α/Α	Επίσημο - Όνομα - Όνομα Πατρός	Αριθμός Φορλ. Μητρώου	Ιδιότητα στο νομικό πρόσωπο	Διεύθυνση κατοικίας	Διάρκεια	Παρατηρήσεις
1	ΠΙΛΑΒΑΣ ΜΙΚΟΛΑΟΣ - ΠΑΠΑΓ	051482600	ΠΡΟΕΔΡΟΣ Δ.Σ.	ΤΕΡΜΑ ΗΡΑΚΛΕΙΑΚΩΝ	01/08-31/12/08	
2	ΠΙΛΑΒΑΣ ΠΕΡΙΚΛΗΣ - ΠΑΠΑΓ	034809504	ΑΝΤΙΠΡΟΕΔΡΟΣ	ΑΙΓΥΠΤΟΥ 4	" "	
3	ΠΙΛΑΒΑ ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ - ΣΤΑΥΡΑ	019833530	ΜΕΛΟΣ	ΚΥΡΟΥ 2	" "	
4						
5						
6						
7						

#### V. ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΩΝ ΕΤΑΙΡΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΩΝ ΕΤΑΙΡΩΝ ΕΠΕ

Α/Α	ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΙΔΙΟΤΗΤΑ	Α.Φ.Μ.	ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ	ΑΡΜΟΔΙΑ Δ.Ο.Υ.
1					
2					
3					
4					

\* Επισυνάπτεται αναλυτική κατάσταση μερισμάτων \*\* Αναγράφεται η σύνθεση του Διοικητικού Συμβουλίου και κάθε μεταβολή στη διάρκεια της χρήσης

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Αναρωτηθήκαμε όταν είδαμε τον πρώτο ισολογισμό την υπό κρίση ΠΙΛΑΒΑΣ ΑΒΕΕ πως είναι δυνατό μια επιχείρηση του μεγέθους της περίπου ( 3.000.000 κύκλος εργασιών ) να παρουσιάζει μια τόσο υψηλή κερδοφορία 732.230 € ή ποσοστό 25%.

Κατά την επίσκεψη μας στα γραφεία της επιχείρησης και το εργοστάσιο διαπιστώσαμε την απόλυτη καθαριότητα. Μας έκανε εντύπωση η αμεσότητα παροχής πληροφοριών από το λογιστήριο. Πιστεύουμε ότι η ενημέρωση και η παροχή στον επιχειρηματία των πληροφοριών που χρειάζεται τον βοηθούν στο να λαμβάνει σωστές αποφάσεις. Από τον ισολογισμό προκύπτει ότι η επιχείρηση έχει μηδαμινές οφειλές σε τράπεζες που έχει ως αποτέλεσμα η επιχείρηση να έχει ελάχιστα έξοδα χρηματοδότησης.

Η επάρκεια των κεφαλαίων κίνησης της δίνει ευκαιρία όπως ο ίδιος επιχειρηματίας ομολόγησε να πετυχαίνει εξαιρετικές τιμές αγοράς πρώτων υλών και συσκευασίας. Με δεδομένο το χαμηλό κόστος των παραπάνω διαμορφώνονται σε σχέση με τον ανταγωνισμό μικτό κέρδος εκ των πωλήσεων της τάξης 50 % περίπου, που είναι ποσοστό πολύ υψηλότερο από τις ομοειδής επιχειρήσεις του κλάδου της ποτοποιίας.

Η χρηστή διοίκηση που επικρατεί στις δαπάνες διοίκησης και διάθεσης και ο καθημερινός κοστολογικός και ποιοτικός έλεγχος των παραγόμενων προϊόντων δημιουργεί τις κατάλληλες προϋποθέσεις για την υψηλή κερδοφορία της επιχείρησης που είναι το πρώτο ζητούμενο σε περιόδους κρίσης και μνημονίου.

***Τα παραπάνω συμπεράσματα ισχύουν και για τα οικονομικά αποτελέσματα 2009 .***

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ∅ «Ποτοποσία και Οινοπνευματοποσία»  
Στεφανίδης Κ., Εκδόσεις Ελληνικής Γεωργικής Εταιρείας 1930
- ∅ «Γενική Λογιστική»  
Κοντάκος Αριστοτέλης , Εκδόσεις Έλλην 1997, 2001
- ∅ «Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών & Νομικών Προσώπων»  
Σταματόπουλος .. – Καραβοκύρης Α., Εκδόσεις ELFORIN, Αθήνα  
2005
- ∅ Χρήστου Ι. Νεγκάκη, 2006, «Λογιστική Εταιρειών»
- ∅ Δημητρίου Καραγιάννη, 2004, «Φορολογικά – Φοροτεχνικά»
- ∅ [www.e-forologia.gr](http://www.e-forologia.gr)
- ∅ [www.gsis.gr](http://www.gsis.gr)
- ∅ [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)
- ∅ [www.gus.gr](http://www.gus.gr)
- ∅ [www.tax system.gr](http://www.tax.system.gr)











.

ü









