

ΘΕΜΑ: ΒΙΒΛΙΟ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟΥ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ:

ΜΑΚΡΥΓΕΝΝΗΣ ΙΩΑΝΝΗΣ

ΕΞΕΤΑΣΤΕΣ ΚΑΘΗΓΗΤΕΣ:

Ν. ΠΕΤΡΙΔΗΣ

Κ. ΜΕΛΙΣΣΑΡΟΠΟΥΛΟΣ



ΕΠΟΥΔΑΣΤΕΣ:

- 1) ΜΠΡΕΓΙΑΝΝΗ ΦΩΤΕΙΝΗ
- 2) ΝΙΚΗΤΕΑΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ
- 3) ΣΤΑΥΡΟΠΟΥΛΟΥ ΑΝΑΣΤΑΣΙΑ

ΑΡΙΘΜΟΣ
ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ 1134

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

ΑΡΘΡΟ 9ο

ΒΙΒΛΙΟΝ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ - ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟΥ

1) Ο επιτηδευματίας ο υπόχρεος εις τήρησιν βιβλίου αποθήκης κατά τα εν παραγράφοις 4 και 5, του άρθρου 8 του παρόντος Κώδικος οριζόμενα τηρεί, προκειμένου περί των ιδίων ετοιμών προϊόντων εξωλογιστικών βιβλίων παραγωγής-κοστολογίου, (Ειδικότερα βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου και αποθήκης τηρεί ο επιτηδευματίας που πωλεί αγαθά μετά από προηγούμενη επεξεργασία, εφόσον κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο το σύνολο των ετησίων ακαθάριστων εσόδων του ξεπέρασε το ποσό των 120.000.000 δρχ., τηρεί βιβλίο αποθήκης και παραγωγής - κοστολογίου:

α) πρώτων υλών, β) βοηθητικών υλών, γ) Καυσίμων υλών, δ) ειδών συσκευασίας, ε) ετοιμών προϊόντων, και στ) υπο-προϊόντων, στο οποίο καταχωρούνται για κάθε αγαθό, οι μεν αγοραστές και πωλήσεις κατ' είδος, ποσότητα και αξία, η δε εντός και εκτός της επιχείρησης ποσοτική διακίνηση κατ' είδος και ποσότητα.

Έτσι βιβλίο αποθήκης και παραγωγής-κοστολογίου κατά τα οριζόμενα από τα παραπάνω τηρεί επίσης:

α) Ο επιτηδευματίας που ενεργεί επεξεργασία αποκλειστικά για λογαριασμό τρίτων, εφ' όσον κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά του από την επεξεργασία ξεπέρασαν το ποσό των 120.000.000 δραχμών.

και

β) Ο επιτηδευματίας που ενεργεί επεξεργασία για δικό του λογαριασμό και για λογαριασμό τρίτων, εφόσον κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο το σύνολο των ετησίων ακαθαρίστων εσόδων του ξεπέρασε το ποσό των 120.000.000 δραχμών. Τα παραπάνω αναφέρονται στο άρθρο 8 παράγραφοι 4 και 5) με ιδιαίτεran μερίδα κατ' είδος εις την οποίαν:

Α) Συγκεντρώνεται το βραδύτερον εντός των δύο επομένων μηνών από της λήξεως της διαχειριστικής περιόδου: α) οι εντός της ληξάσης διαχειριστικής περιόδου αναλωθείσαι δια την παραγωγήν του ετοιμού προϊόντος ποσότητες πρώτων υλών και των ασκουσών ουσιώδη επίδρασιν επί του κόστους ή της ποσοτικής αποδόσεως βοηθητικών υλών, καυσίμων υλών και ειδών συσκευασίας και β) αι εντός της αυτής περιόδου παραχθείσαι ποσότητες ετοιμού προϊόντος.

Β) Αναγράφονται, προ της ενάρξεως της παραγωγής, αι τεχνικαί προδιαγραφαί του προϊόντος, προσαρτάται, δε ή φυλάσσεται εφόσον τούτο είναι δυνατόν, και δείγμα του παραχθέντος ετοιμού προϊόντος. Εν περίπτωση μεταβολής των τεχνικών προδιαγραφών του προϊόντος αποκτουμένην ποσότητα πρώτων υλών και των ασκουσών ουσιώδη επίδρασιν επί του κόστους ή της ποσοτικής αποδόσεως βοηθητικών υλών, καυσίμων υλών και ειδών συσκευασίας, ως και την προϋπολογιζομένην φύραν παραγωγής.

Γ) Προσδιορίζεται δια το έτοιμον προϊόν το βραδύτερον εντός των δύο επομένων μηνών από της λήξεως της διαχειριστικής περιόδου, το επιτευχθέν εργοστασιακόν κόστος.

Το Εργοστασιακόν κόστος, καθορίζεται υπό του επιτηδευματίου επί τη βάσει κανόνων παγίως ακολουθουμένων υπό τούτου.

2) Ο επιτηδευματίας δύναται να μη εφαρμόζη τας διατάξεις των περιπτώσεων Α' και Γ' της προηγουμένης παραγράφου εφόσον υπ' αυτού ενεργείται εσωλογιστική κοστολόγησις εκ της οποίας παρέχονται τουλάχιστον τα υπό των διατάξεων των περιπτώσεων τούτων οριζόμενα δεδομένα. Επί εσωλογιστικής κοστολογήσεως αύτη δύναται να ενεργήνται και βάσει προτύπων τιμών (STANDARD COST), εφόσον δια ταύτην ακολουθούνται παγίως γενικώς παραδεδειγμένα αρχαί. Αι προκύπτουσαι εκ ταύτης αποκλίσεως κατανέμονται αναλόγως των πωληθέντων και μενόντων παραχθέντων προϊόντων και άγονται αντιστοίχως εις τον λογαριασμόν αποτελέσματα χρήσεως και εις αποτελεσματικόν λογαριασμόν της επομένης χρήσεως.

3) Προκειμένου περί υποκαταστήματος, εάν εις τούτο τηρώνται βιβλία εκ των οποίων εξάγεται αυτοτελώς λογιστικά αποτελεσμα, τηρείται ιδίον βιβλίον παραγωγής - κοστολογίου κατά τα οριζόμενα υπό του παρόντος άρθρου.

1. ΕΡΜΗΝΕΙΑ - ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ

Τήρηση εξωλογιστικού βιβλίου παραγωγής κοστολογίου

Υποχρεούνται να τηρούν βιβλίο παραγωγής-κοστολογίου επιτηδευματίες που πωλούν τα αγαθά τους μετά προηγούμενη επεξεργασία, αδιάφορα αν αυτή γίνεται σε εργοστάσια ή εργαστήρια δικά τους ή σε τρίτους και οι οποίοι εντάσσονται στην τετάρτη κατηγορία τήρησης βιβλίων και έχουν υποχρέωση να τηρούν βιβλίο αποθήκης.

Κατά συνέπεια, δεν υποχρεούνται να τηρούν βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου : α) οι επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία αποθήκης προαιρετικά και β) οι επεξεργαζόμενοι αποκλειστικά αγαθά τρίτων. Στο βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου τηρείται ξεχωριστή μερίδα για κάθε είδος των ετοιμών προϊόντων.

Μερίδες Βιβλίου Παραγωγής - Κοστολογίου

Στο βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου τηρείται ιδιαίτερη μερίδα για κάθε είδος των ιδίων ετοιμών προϊόντων. Ως είδος νοείται η ουσιώδης ποιοτική διάκριση κάθε ετοιμού προϊόντος. Οι μερίδες του βιβλίου παραγωγής κοστολογίου πρέπει να είναι αντίστοιχοι με τις μερίδες του βιβλίου αποθήκης ετοιμών προϊόντων.

Είναι όμως ενδεχόμενο κατά τη σύνταξη του σχετικού πρωτοκόλλου για την ουσιώδη ποιοτική διάκριση των ειδών να κριθεί ότι ορισμένες διακρίσεις του ετοιμού προϊόντος είναι απαραίτητο να παρακολουθούνται από το βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου, ενώ δεν είναι αναγκαίο να παρακο-

λουθούνται και στο βιβλίο αποθήκης σε διακεκριμένες μερίδες. Αυτό γιατί προκειμένου για το βιβλίο παραγωγής-κοστολογίου η διακεκριμένη παρακολούθηση είναι απαραίτητη για τον έλεγχο της αναλώσεως των πρώτων υλών και άλλων ειδών και της κανονικής αποδόσεως αυτών των ετοιμών προϊόντων και για τον ακριβό προσδιορισμό του κόστους παραγωγής.

Ενώ για το βιβλίο αποθήκης η ακριβής παρακολούθηση δεν είναι απαραίτητη ή για λόγους εμπορικής σκοπιμότητας διατίθενται στην τιμή πώλησεως, ή γιατί λόγω του όγκου των πωλήσεων γίνεται μεγάλη δαπάνη.

Τεχνικές Προδιαγραφές

Σε κάθε μερίδα του βιβλίου παραγωγής-κοστολογίου αναγράφονται πριν από την έναρξη της παραγωγής του προϊόντος, οι τεχνικές προδιαγραφές αυτού. Αυτές περιλαμβάνουν πλήρη περιγραφή του παραγόμενου προϊόντος και των χρησιμοποιούμενων υλών για την παραγωγή αυτού, των λοιπών τεχνικών δεδομένων και της απαιτούμενης για κάθε μονάδα παραγόμενου έτοιμου προϊόντος ποσότητας από κάθε είδους πρώτες ύλες και από τις βοηθητικές ύλες, τις καύσιμες ύλες, και τα είδη συσκευασίας εκείνες που ασκούν ουσιώδη επίδραση στο κόστος ή την ποσοτική απόδοση. Επίσης αναγράφεται η προϋπολογιζόμενη φύρα παραγωγής.

Αν κατά τη διάρκεια της χρήσης γίνει κάποια μεταβολή στις τεχνικές προδιαγραφές, ή μεταβολή αυτή αναγράφεται στη σχετική μερίδα του βιβλίου παραγωγής-κοστολογίου πριν από την έναρξη της παραγωγής του προϊόντος.

Επίσης αναγράφεται η χρονολογία ενάρξεως της παραγωγής του προϊόντος. Οι διατάξεις τις τις τεχνικές προδιαγραφές εφαρμόζονται κατά τον ίδιο τρόπο ανεξάρτητα αν εφαρμόζονται η εξωλογιστική κοστολόγηση ή εσωλογιστική. Το βραδύτερο στους δύο επόμενους μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου συγκεντρώνονται και αναγράφονται σε κάθε μερίδα του βιβλίου παραγωγής - κοστολογίου κατά την διάκριση της χρήσης, όπως προκύπτουν από το βιβλίο αποθήκης έτοιμων προϊόντων από το οποίο και μεταφέρονται στο βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου.

Επίσης σ' αυτό το βιβλίο μεταφέρονται οι ποσότητες και η αξία των πρώτων υλών που αναλώθηκαν και χρησιμοποιήθηκαν εντός της χρήσης για την παραγωγή του έτοιμου προϊόντος καθώς και των βοηθητικών υλών, των καυσίμων υλών και των υλών συσκευασίας που ασκούν ουσιώδη επίδραση στο κόστος ή την ποσοτική απόδοση, όπως προκύπτουν από τις αντίστοιχες μερίδες του βιβλίου αποθήκης και κατανέμονται στις σχετικές μερίδες των προϊόντων που παράχθηκαν του βιβλίου παραγωγής - κοστολογίου με βάση τις τεχνικές προδιαγραφές. Το εργοστασιακό κόστος κάθε έτοιμου προϊόντος προσδιορίζεται εντός των δύο επόμενων μηνών από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου, βάσει κανόνων που πάγια θα ακολουθούνται από τον επιτηδευματία. Εάν το παραγόμενο προϊόν περνάει από περισσότερα του ενός στάδια επεξεργασίας, αυτό παρακολουθείται στο βιβλίο παραγωγικής διαδικασίας, εφόσον η παρακαταχώρηση αυτή κρίνεται απαραίτητη για την εξεύρεση και τον έλεγχο του κόστους και ολοκληρωμένου προϊόντος. Τέτοια παρακολούθηση είναι απαραίτητη εάν σε κάθε στάδιο επε-

Ξεργασίας παράγονται ευδιάκριτα προϊόντα, τα οποία θεωρούνται σαν έτοιμα προϊόντα και πωλούνται ως έχουν, χρησιμοποιούνται όμως σαν σαν πρώτη ύλη για την παραγωγή προϊόντος σε επόμενο στάδιο επεξεργασίας. Στις περιπτώσεις αυτές για τα ενδιάμεσα προϊόντα τηρούνται ξεχωριστές μερίδες τόσο το βιβλίο αποθήκευσης όσο και στο βιβλίο παραγωγής-κοστολογίου.

Τρόπος τήρησης του βιβλίου παραγωγής κοστολογίου οσάκις το έτοιμο προϊόν διέρχεται περισσότερα στάδια κατεργασίας

Οσάκις εν προϊόν διέρχεται, μέχρι της ολοκλήρωσης της εν τη επιχειρήσει ακολουθουμένης παραγωγικής διαδικασίας, πλείονα στάδια κατεργασίας παραγωγικής διαδικασίας, πλείονα στάδια κατεργασίας είναι ενδεχόμενου να απλοποιηθεί η παρακολούθηση αυτού εις το βιβλίο παραγωγής-κοστολογίου διακεκριμένης κατά στάδιον της παραγωγικής διαδικασίας. Εν προκειμένω δύναται να εμφανισθούν οι εξής περιπτώσεις : α) Κατά τα διάφορα στάδια κατεργασίας τελειοποιείται το προϊόν άνευ προσθήκης νέων πρώτων υλών και ουσιαστικής μεταβολής της αρχικής μορφής αυτού (π.χ. ύφασμα εκρού τελειοποιείται εις βαμμένον και εν συνεχεία εις φινιρισμένον, β) κατά τα διάφορα στάδια κατεργασίας προστίθεται νέες πρώτες ύλες που μεταβάλουν μερικώς ή ολικώς την μορφή του προϊόντος το οποίο δεν είναι εμπορεύσιμο προ της τελικής επεξεργασίας αυτού (π.χ. κατασκευή εκ της αυτής αρχικής μάζης διαφόρων τύπων σοκολάτας τη προσθήκη νέων υλών) και γ) Κάθε ένα στάδιο κατεργασίας παράγονται ευδιάκριτα προϊόντα άτινα αφενός μεν

πωλούνται ως έχουσιν αμφοτέρου δε χρησιμοποιούνται ως πρώτη ύλη δια την παραγωγήν του προϊόντος στο επόμενο στάδιο εκ τούτων δε παραγωγή υφασμάτων εις το δεύτερον στάδιο κατεργασίας . Εις τα δύο πρώτες ως ανωτέρω περιπτώσεις δεν είναι από τον Κώδικα υποχρεωτική η παρακολούθηση στο βιβλίο αποθήκης των διαφόρων σταδίων κατεργασίας , ουδέ εις το βιβλίο παραγωγής κοστολογίου . Εις την τρίτη περίπτωση τηρούνται , σύμφωνα προς τις διατάξεις του Κώδικα διακεκριμένες μερίδες για τα ενδιάμεσα προϊόντα τόσο εκ του βιβλίου αποθήκης όσον και εις το βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου.

Εσωλογιστική κοστολόγηση

Ο επιτηδευματίας που εφαρμόζει εσωλογιστική κοστολόγηση δύναται να μη τηρεί εξωλογιστικό βιβλίο παραγωγής κοστολογίου εάν από την εσωλογιστική κοστολόγηση προκύπτουν τουλάχιστο τα δεδομένα του εξωλογιστικού βιβλίου παραγωγής κοστολογίου.

Διευκρινίζεται ότι 19 στις περιπτώσεις εφαρμογής της εσωλογιστικής κοστολόγησης υπάρχει υποχρέωση αναγραφής των τεχνικών προδιαγραφών. Η εσωλογιστική κοστολόγηση δύναται να γίνεται και με βάση τις πρότυπες τιμές (STANDARD COST) με την προϋπόθεση όμως ότι γι' αυτή θα ακολουθούνται κατά πάγιο τρόπο γενικά παραδεδεγμένες αρχές. Οι αποκλίσεις που θα προκύπτουν μεταξύ των προτύπων και των ιστορικών τιμών θα κατανέμονται κατ' αναλογία του κόστους των πωληθέντων και των μεινόντων προϊόντων που παράχθησαν και θα μεταφέρονται αντίστοιχα στο λογαριασμό αποτελέσματα χρήσεως και αποτελεσματικό λογ/σμό της επόμενης χρήσης.

Κατασκευή αγαθών κατά παραγγελία πελατών

Σε περιπτώσεις εξατομικευμένων κατασκευών, η τηρούμενη στο βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου διακεκριμένη μερίδα αφορά, κατά της γενικά παραδεγμένες αρχές την παραγγελία ή τα παραγόμενα έτοιμα προϊόντα της παραγγελίας.

Τρόποι τήρησης του βιβλίου παραγωγής κοστολογίου οσάκις τα έτοιμα προϊόντα κατασκευάζονται βάσει παραγγελιών των πελατών

Στις περιπτώσεις της παραγγελίας συνίσταται στην παραγωγή ποσότητας τινός εκ των ήδη υπό της επιχ/σεως παραγομένων εν σειρά ετοιμών προϊόντων, ουδέν ζήτημα προκύπτει. Στις περιπτώσεις όμως η παραγγελία συνίσταται εις την παραγωγή εξατομικευμένων κατασκευών κατά την επιθυμίαν των πελατών για τις οποίες οι πρώτες ύλες διατίθενται υπό της επιχ/σης ήτις ενεργεί την παραγωγή τα δε παραγόμενα έτοιμα προϊόντα δεν παρουσιάζουν κατά κανόνα ουδεμία ομοιότητα προς τα ήδη υπό της επιχ/σεως παραγόμενα εν σειρά έτοιμα αυτής προϊόντα, δύναται εις τας περιπτώσεις αυτ ές, να τηρείται εις το βιβλίων παραγωγής - κοστολογίου διακεκριμένη μερίδα για κάθε παραγγελία και όχι για έκαστον έτοιμο προϊόν της παραγγελίας. Στην μερίδα αυτή αναγράφονται οι τεχνικές προδιαγραφές της παραγγελίας.

Στις περιπτώσεις εξατομικευμένων κατά παραγγελία πελατών κατασκευή, καθ' ας δεν τυγχάνει εφικτός ο εκ των προτέρων προσδιορισμός των χρησιμοποιηθησομένων ποσοτήτων και της φύρας πρώτων υλών, η υποχρέωση αναγραφής της τεχνικής προδιαγραφής καλύπεται δια της περιγραφής του

κατασκευασθησομένου είδους. Ωσαύτως εις την αυτήν μερίδα καταχωρούνται οι χρησιμοποιούμενες για την κατασκευή της παραγγελίας ποσότητες εξ εκάστου είδους των πρώτων και βοηθητικών υλών ως και οι παραγόμενες ποσότητες κατά είδος των ετοιμών προϊόντων της παραγγελίας.

Επίσης, μετά την ολοκλήρωση της παραγωγής της παραγγελίας ή τουλάχιστον κατά το τέλος της χρήσεως καταχωρείται η αξία των πρώτων και βοηθητικών υλών ως και η αναλογία των λοιπών στοιχείων του κόστους κατασκευής της παραγγελίας.

Ούτω, αναγραφομένης και της τιμής της παραγγελίας, προκύπτει το μικτόν κέρδος εκ ταύτης.

Επιχ/σης τύπου

Δεδομένης της ιδιομορφίας των επιχ/σων τύπου και του ως άνω επιγραφέντος τρόπου τηρήσεως των βιβλίων αποθήκης, εγκίνομεν όπως το μεν βιβλίο παραγωγής αναπληρούται δια των βιβλίων αποθήκης χάρτου, μελάνης και μετάλων εφημερίδων και περιοδικών, το δε κοστολόγιο δια του καθορισμού του επιτευαθέντος κόστους κατά την υπογραφή. Το πραγματοποιηθέν κόστος εξευρίσκεται δια της διαιρέσεως των στοιχείων του κόστους, μειωμένων κατά τα έσοδα εκ της διαθέσεως των επιστρεφομένων, κακεκτύπων, αποκομμάτων και περνιθιγμάτων δια του αριθμού των διατεθεισών εφημερίδων και περιοδικών.

Έννοια υποπροϊόντος

Ως προϊόν κατά την έννοια των διατάξεων τούτων νοείται και το υποπροϊόν διότι δια των διατάξεων του Κώδικος περί βιβλίου αποθήκης και βιβλίου παραγωγής σκοπείται πλην άλλων, η παροχή της δυνατότητας κατανομής καθ' εκάστην χρήσιν των αναληθεισών ποσοτήτων πρώτων υλών και βοηθητικών της συγκεντρώσεως του συνόλου των παραχθεισών ποσοτήτων ετοιμών προϊόντων και του προσδιορισμού του επιτευχθέντος εργοστασιακού κόστους. Συνεπώς, δεχθείσα η αναιρεσιβαλλομένη απόφασις εκ και επί άλλη αιτιολογία, ότι η αναιρεσείσουσα εταιρία, υπέχουσα υποχρέωσιν τηρήσεως βιβλίου αποθήκης, έδει να προσδιορίζει κατά έτος το εργοστασιακό κόστος και όχι μόνον του παραγόμενου υπό ταύτης σπορελαίου αλλά και της παραγόμενης βαμβακόπωντας δι' ην η εταιρεία χαρακτηρίζουσα ταύτην ως υποπροϊόν, εθεώρει ότι δεν υπείχε την ανωτέρω υποχρέωσιν, ορθώς του νόμου εφήρμοσεν εφ' ω και ο περί του εναντίου λόγος αναιρέσεως είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Προσδιορισμός εργοστασιακού κόστους

Κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων εις τον εφάπαξ ετήσιον προσδιορισμό του εργοστασιακού κόστους εκάστου των προϊόντων του υποχρεούται καταρχήν ο επιτηδευματίας ο υπέχων κατά νόμον υποχρέωσιν τηρήσεως βιβλίου αποθήκης και δη τόσον ο τηρών πλήρη αποθήκη όσον και ο τηρών περιορισμένην αποθήκην ή τηρεί το βιβλίον αποθήκης, καθ' οιονδήποτε έτερον τρόπον διευκολύνονται την διεξαγωγήν των εργασιών.

Αυτόματος, ούτω, απαλλαγή από της υποχρεώσεως του ετήσιου προσδιορισμού του εργασιακού κόστους των προϊόντων υπάρχει μόνον υπέρ του ολοσχερώς απολλάσσεται από της υποχρεώσεως προς τήρησιν βιβλίου αποθήκης ενώ εις ας περιπτώσεις ο επιτηδευματίας τηρεί, κατόπιν εγκρίσεως του Κ.Ε.Α.Β. (νυν Ε.Α.Β.) περιορισμένων ή ιδιότυπων αποθηκών και επικαλείται ως εκ τούτου αδυναμίαν προσδιορισμού του εργοστασιακού κόστους δέον όπως ακολουθείται η διαδικασία η άγουσα εις την έκδοσιν αποφάσεως της Κ.Ε.Α.Β. μόνη δυναμένη να αποφασίσει επί της απαλλαγής του επιτηδευματία ή της τηρήσεως της υποχρεώσεως ταύτης κατά διάφορον τρόπο. Κατά συνέπειαν εφόσον εν προκειμένω δια της προσβαλλόμενης αποφάσεως εγένετο δεκτόν ότι η αιτούσα είχε δι' αποφάσεως της Κεντρικής επιτροπής Λογιστικών βιβλίων υποχρεωθεί εις τήρησιν του βιβλίου αποθήκης καθ' ωρισμένον, εν αυτή περιγραφόμενου, τρόπον, ορθώς εκρίθη εν συνεχεία ότι αυτή υπεχρεούτο και εις τον ετήσιον προσδιορισμόν του εργοστασιακού κόστους των προϊόντων της, νομίμως δε, ή και επί άλλη αιτιολογία απερρίφθη ο ισχυρισμός αυτής ότι ο προσδιορισμός ούτος δεν ήτο εφικτός λόγω του εγκριθέντος τρόπου τηρήσεως του βιβλίου αποθήκης αυτής, δοθέντος ότι κατά τα προεκτεθέντα, επί του ζητήματος τούτου αρμόδια όπως αποφανθή ήτο η Κ.Ε.Α.Β, κρίνουσα επί της παραβάσεως της υποχρεώσεως ταύτης. Επομένως είναι απορριπτέο και ως αβάσιμος ο περί του αντιθέτου λόγος αναιρέσεως.

Βιβλίο Παραγωγής - Κοστολογίου Υποκαταστήματος

Ο επιτηδευματίας της τετάρτης κατηγορίας που διατηρεί υποκαταστήματα στο οποίο ενεργείται επεξεργασία αγαθών και τηρεί σε αυτό βιβλία από τα οποία εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα ως έχει υποχρέωση να τηρεί βιβλίο αποθήκης υποχρεούται να τηρεί για το υποκατάστημα και βιβλίο παραγωγής κοστολογίου.

Ά Ρ Θ Ρ Ο 1ο

Απαλλαγή κ.λ.π. εκ της τήρησης του βιβλίου παραγωγής -
κοστολογίου

1. Ο επιτηδευματίας δι' αιτήσεως του προς την επιτροπή Λογιστικών Βιβλίων, υποβαλλομένης κατά τα οριζόμενα εν άρθρω, 46 του παρόντος κώδικος, δύναται να ζητήσει την απαλλαγήν του εκ των υποχρεώσεών του σχετικώς με την τήρησιν του βιβλίου αποθήκης και του βιβλίου παραγωγής - κοστολογίου ή τον περιορισμό των υποχρεώσεων τούτων ή την κατά διάφορον τρόπον ρύθμισιν τούτων, ως και τον καθορισμόν του είδους ως ουσιώδους ποιοτικής διακρίσεως των αγαθών.

2. Ο Οικονομικός Έφορος δι' αιτήσεώς του προς την Επιτροπήν Λογιστικών βιβλίων, υποβαλλομένης κατά τα οριζόμενα εν άρθρω 46 του παρόντος Κώδικος, του τυχόντος εν όλω ως ή εν μέρει απαλλαγής ή περιορισμού των υποχρεώσεων του κατά τας διατάξεις της προηγουμένης παραγράφου.

Ερμηνεία - Νομολογία

Απαλλαγή ή περιορισμός υποχρεώσεων . Καθορισμός είδους για την ουσιώδη ποιοτική διάκριση των αγαθών. Σε περίπτωση που υπάρχουν σοβαρές αντικειμενικές ή υποκειμενικές δυσχέρειες για την τήρηση του βιβλίου αποθήκης ή του βιβλίου παραγωγής - κοστολογίου ή και των δύο αυτών, βιβλίων, όπως ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Φ.Σ. μπορεί ο επιτηδευματίας, με αίτηση του προς την επιτροπή Λογιστικών

Βιβλίων, να ζητήσει :

α) την ολική ή μερική απαλλαγή του από τις υποχρεώσεις αυτών, β) την κατά διάφορο τρόπο ρύθμιση των υποχρεώσεων αυτών και γ) τον καθορισμό του είδους ως ουσιώδους ποιοτικά διακρίσεως των αγαθών. Η αίτηση υποβάλλεται στον αρμόδιο για τη φορολογία του επιτηδευματία Οικονομικό Έφορο, ο οποίος τη διαβιβάζει στην επιτροπή Λογιστικών Βιβλίων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 46 και τα εκτιθέμενα στην παράγραφο 217 της εγκυκλίου. (Υπ. Οικ. εγκ. 40/1977, Παρ. 37).

Επαύξηση υποχρεώσεων: Ο οικονομικός Έφορος δύναται να ζητήσει με αίτησή του την επαύξηση των υποχρεώσεων του επιτηδευματίου που έτυχε ολικής ή μερικής απαλλαγής από την τήρηση βιβλίου αποθήκης ή βιβλίου παραγωγής - κοστολογίου ή περιορισμού των υποχρεώσεών του. Η αίτηση του Οικονομικού Εφόρου υποβάλλεται στην Επιτροπή Λογιστικών Βιβλίων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 46 και τα εκτιθέμενα στην παράγραφο 218 της εγκυκλίου (Υπ. Οικ. εγκ. 40/1977, Παρ. 38).

Εφαρμογή Αποφάσεως της Ε.Α.Β.: Η εφαρμογή της αποφάσεως είναι υποχρεωτική, δι' έκαστην διαχειριστικήν περίοδο, εφ' όσον κατ' αυτήν υφίσταται η υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης ή και βιβλίου παραγωγής - κοστολογίου. Ο επιτηδευματίας διότι ον εξεδόθη και ισχύει απόφασις της επιτροπής, εξαιρέσει της τοιαύτης περί επιβολής υποχρεώσεως τήρησης βιβλίου αποθήκης, δύναται, να μη εφαρμόζη ταύτην, εφ' όσον εκπληροί πληρέστερον τας σχετικές υποχρεώσεις του, εφαρμόζουν τας οικείας διατάξεις του

Κώδικος (Υπ. Οικ.Εγκ. 117/1968 Παρ. 97).

Εξυπακούεται βεβαίως ότι ο φόρολογούμενος επιτηδευματίας, μη υποχρεούμενος εις την εφαρμογήν του ούτω θεσπισθέντος τρόπου, τον οποίον ούτος δεν επεδίωξε δια τας προς την Κ.Ε.Λ.Β. (νυν Ε.Λ.Β.) σχετικής αιτήσεώς του, δικαιούται πάντοτε να παραμείνη εις το προ της εκδόσεως της αποφάσεως ταύτης κατά νόμον διέπον την περίπτωσιν του συστήμα τήρσεως των βιβλίων τούτων (Σ. τ.Ε. 1116/70, 1117/70, 24/9/70).

Κατά την ορθήν ερμηνείαν της διατάξεως της παρ. 3 του άρθρου 23 του Κ.Φ.Σ. (εννοεί το Ν.Δ. 4/68) ο επιτηδευματίας δι' ον εξεδόθη και ισχύει απόφασις Επιτροπής Λογιστικών Αμφισβητήσεων εξαιρέσεις της τοιαύτης περί επιβολής υποχρεώσεως τήρσεως βιβλίου αποθήκης δύναται να μην εφαρμόση ταύτην, εφ' όσον εκπληρεί πληρέστερον τας σχετικές υποχρεώσεις του, εφαρμόζων τας οικείας διατάξεις του Κ.Φ.Σ. Δια της ως άνω αποφάσεως εκδοθείσης κατόπιν της από 13-1-1969 αιτήσεώς σας, περιωρίσθησαν αι εκ του Κ.Φ.Σ. απορρέουσαι υποχρεώσεις σας σχετικώς με την τήρησιν του βιβλίου αποθήκης των υποκαταστημάτων σας. Ως εκ τούτου και λαμβανομένου υπ' όψιν ότι κατ' εφαρμογήν της προρηθείσης διατάξεως του Κώδικος Φορολ. Στοιχείων η εφαρμογή της εν λόγω αποφάσεως είναι δι' υμάς προαιρετική το αίτημά σας περί ανακλήσεως ταύτης, τυγχάνει άνευ ουσιαστικού ενδιαφέροντος καθ' όσον δια της ανακλήσεως της αποφάσεως αναβιούν δι' υμάς αι ηυξημένα υποχρεώσεις αι απορρέουσαι εκ των διατάξεων του Κ.Φ.Σ. τας οποίας δύνασθε να εφαρμόσετε παρά την ύπαρξιν της περί ης ο λόγος αποφάσεως (Υπ. Οικ.Σ.7016/1970).

Βιβλίο Παραγωγής Κοστολογίου

Ποιοί είναι υποχρεωμένοι να τηρούν βιβλίο αποθήκης και βιβλίων παραγωγής κοστολογίου :

Υποχρεωμένοι για την τήρηση βιβλίου αποθήκης και βιβλίου παραγωγής κοστολογίου είναι οι επιτηδευματίες που έχουν πραγματοποιήσει κατά την προηγούμενη χρήση τα παρακάτω ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις:

Κατώτα όρια ακαθάριστων εσόδων για την τήρηση βιβλίου αποθήκης και βιβλίου παραγωγής - κοστολογίου

<u>Πωλήσεις αγαθών υπόχρεοι</u> <u>(διάφορες περιπτώσεως)</u>	Ακαθάριστα έσοδα	Οι μερίδες του βιβλίου αποθήκης ή οι καρτέλες αποθήκης ενημερωνων εξ.
α) Πωλήσεις εμπορευμάτων για λογ/σμό της ίδιας της επιχείρησης ή & για λογ/σμό τρίτων χονδρικά ή κυρίως χονδρικά (πάνω από 60% του συνόλου των πωλήσεων να είναι χονδρικές	120.000.000 από χονδρικές πωλήσεις	Τα εμπορεύματα αυτά καταχωρούνται καθημερινά το κάθε είδος σε χωριστή καρτέλα, με την ποσότητα & την αξία που έχουν όσο αφορά τις εισαγωγές και τις εξαγωγές τους. Τα αγαθά τρίτων παρακολουθούνται χωριστά μόνο κατά είδος και ποσότητα
β) Πωλήσεις εμπορευμάτων για λογ/σμό της ίδιας της επιχ/σης ή & για λογ/σμό τρίτων λιανικά ή κυρίως λιανικά (πάνω από 40% του συνόλου των πωλήσεων λιανικά)	170.000.000 από χονδρικές & λιανικές	Τα εμπορεύματα αυτά καταχωρούνται καθημερινά το κάθε είδος σε χωριστή καρτέλα με την ποσότητα και την αξία που έχουν όσο αφορά την εισαγωγή ενώ η εξαγωγή προσδιορίζεται με τις απογραφές στο τέ-

Πωλήσεις αγαθών-υπόχρεοι (διάφορες περιπτώσεις)	ακαθάριστα έσοδα	Οι μερίδες του βιβλίου αποθη- κης ενημερώνων ΕΞ.
γ) Πωλήσεις εμπορευμάτων για λογ/σμό της ίδιας της επιχείρησης ή και λογ/σμό τρίτων λιανικά ή κυρίως λιανικά (πάνω από 40% του συνόλου των πωλή- σεων να είναι λιανική)	220.000.000 από χονδρικές ή λιανικές πωλήσεις	λος της χρήσης.Τ'αγαθά τρίτων τηρούνται χωριστά μόνο κατά είδος και ποσότητα Τα εμπορεύματα αυτά καταχωρού- νται καθημερινά το κάθε είδος σε χωριστή καρτέλα ή μερίδα με την ποσότητα και την αξία που έχουν όσο αφορά την εισα- γωγή και την εξαγωγή. Τα αγαθά τρίτων παρακολουθού- νται ιδιαίτερα και μόνο κατά είδος και ποσότητα
δ) Πωλήσεις παραγμένων ιδίων προϊόντων	120.000.000 από χονδρικές ή λιανικές πωλήσεις	Οι α' & β' ύλες, οι καύσιμες ύλες, τα είδη συσκευασίας, τα έτοιμα προϊόντα και τα υπο- προϊόντα καταχωρούνται καθη- μερινά το κάθε είδος σε χω- ριστή καρτέλα με την ποσότητα και την αξίας τους, όσο αφορά τις αγορές και τις πωλήσεις. Οι υπόλοιπες εισαγωγές και εξαγωγές ενημερώνονται μέσα σε πέντε μέρες μόνο κατά εί- δος και ποσότητα, ενώ η αξία τους κατακρατείται, μέχρι τέλος της χρήσης
ε) επεξεργασία για λογ/ σμό της ίδιας της επιχ/ σης και για λογ/σμό τρί- των ή μόνο για λογ/σμό τρίτων	120.000.000 από χονδρικές και λιανικές πωλήσεις.Οι αμοιβές από επεξεργασίας τριπλασιάζο- νται	Οι α' ύλες και τα έτοιμα προϊόντα των τρίτων παρακο- λουθούν σε χωριστές καρτέλες τουλάχιστον κατά είδος και ποσότητα

ΣΗΜ.: Σαν είδος θεωρείται η ουσιώδης ποιοτική διάκριση των αγαθών που επηρεάζει σημαντικά, τουλάχιστον την απόδοση ή το κόστος ή την τιμή πώλησης.

Διευκρινήσεις στην τήρηση του βιβλίου αποθήκης και του βιβλίου παραγωγής - Κοστολογίου

1) Οι β' ύλες, οι καύσιμες ύλες και τα είδη συσκευασίας που δεν ασκούν ουσιώδη επίδραση στο κόστος ή στην ποσοτική απόδοση μπορούν να παρακολουθούνται μόνο με την αξία τους σε αντίστοιχους λογ/σμούς.

Πριν από την έναρξη της παραγωγής αναγράφονται στο βιβλίο παραγωγής-κοστολογίου οι τεχνικές προδιαγραφές για κάθε είδους προϊόντος χωριστά. Αν αλλάξουν οι τεχνικές προδιαγραφές για κάθε είδους τότε γράφονται αυτές αλλαγμένες πριν από την έναρξη της παραγωγής. Οι τεχνικές προδιαγραφές περιλαμβάνουν την ποσότητα των α' υλών και από τις β' ύλες, καύσιμες ύλες και είδη συσκευασίας εκείνες που ασκούν ουσιώδη επίδραση στο κόστος ή στην ποσοτική απόδοση που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας έτοιμου προϊόντος, καθώς επίσης και την προϋπολογιζόμενη φύρα παραγωγής. Επίσης αναγράφεται η χρονολογία έναρξης της παραγωγής του προϊόντος.

Το αργότερο στους δύο επόμενους μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου συγκεντρώνονται και αναγράφονται σε κάθε μερίδα του βιβλίου παραγωγής-κοστολογίου οι ποσότητες του έτοιμου προϊόντος που παράχθηκαν κατά την διάρκεια της χρήσης, όπως προκύπτουν από το βιβλίο αποθήκης έτοιμων προϊόντων, από το οποίο και μεταφέρονται στο βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου.

Επίσης στο βιβλίο παραγωγής κοστολογίου μεταφέρονται οι ποσότητες και η αξία των α' υλών που αναλώθηκαν και χρησιμοποιήθηκαν μέσα στη χρήση, για την παραγωγή του έτοιμου προϊόντος καθώς και των β' υλών των καυσίμων υλών και των υλών συσκευασίας, που επιδρούν ουσιαστικά στο κόστος ή στην ποσοτική απόδοση, όπως προκύπτουν από τις αντίστοιχες μερίδες του βιβλίου αποθήκης.

Οι ύλες αυτές κατανέμονται στις σχετικές μερίδες των προϊόντων που παράχθηκαν με βάση της τεχνικές προδιαγραφές.

Η πραγματική φύρα παραγωγής δεν πρέπει να είναι μεγαλύτερη από την προϋπολογισμένη με βάση τις τεχνικές προδιαγραφές και βρίσκεται ως εξής Π.Φ.=(Α' ύλη που αναλίσκται - α' ύλη που ενσωματώνεται στο έτοιμο προϊόν)/α' που αναλίσκται.

Σε περίπτωση που η πραγματική φύρα είναι μεγαλύτερη από την προϋπολογιζόμενη, ο λογιστής είναι υποχρεωμένος να δικαιολογήσει τη διαφορά αυτή. αλλιώς μπορεί να χαρακτηριστούν ανεπαρκή τα βιβλία του. Σε τέτοιες περιπτώσεις ,βασικό ρόλο παίζει και το μικτό κέρδος, που θα πρέπει οπωσδήποτε να είναι ικανοποιητικό. Επίσης το ποσοστό του μικτού κέρδος πάνω στις αγορές και το ποσοστό του μικτού κέρδους πάνω στις πωλήσεις δεν θα πρέπει να έχουν μεγάλα ανοίγματα μεταξύ τους. Το ίδιο ισχύει και για τ' αντίστοιχα ποσοστά καθαρών κερδών πάνω στις αγορές και πάνω στις πωλήσεις.

Αν το παραγόμενο προϊόν περνάει από περισσότερα του ενός στάδια επεξεργασίας αυτό παρακολουθείται στο βιβλίο

παραγωγής κοστολογίου ξεχωριστά ανάλογα με το στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας εφόσον η παρακολούθηση αυτή κρίνεται απαραίτητη για την εξεύρεση και τον έλεγχο του κόστους του ολοκληρωμένου προϊόντος.

Τέτοια παρακολούθηση είναι απαραίτητη αν σε κάθε στάδιο επεξεργασίας παράγονται ευδιάκριτα προϊόντα τα οποία θεωρούνται έτοιμα προϊόντα και πωλούνται όπως είναι, χρησιμοποιούνται όμως και ως πρώτη ύλη για την παραγωγή προϊόντος σε επόμενο στάδιο επεξεργασίας. Στις περιπτώσεις αυτές για τα ενδιάμεσα προϊόντα τηρούνται ξεχωριστές μερίδες τόσο στο βιβλίο αποθήκης όσο και στο βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου.

Έταν ένα προϊόν διέρχεται από διάφορα στάδια επεξεργασίας μέχρι την ολοκλήρωσή του χωρίς την προσθήκη νέων α' υλών και την ουσιαστική μεταβολή της αρχικής μορφής του. (π.χ. ύφασμα εκρού τελειοποιείται σε βαμμένο και μετά σε φινιρισμένο), ή όταν στα διάφορα στάδια κατεργασίας προστίθενται νέες πρώτες ύλες, οι οποίες μεταβάλλουν μερικά ή ολικά την μορφή του προϊόντος, το οποίο δεν είναι εμπορεύσιμο πριν από την τελική επεξεργασία του (π.χ. κατασκευή από την ίδια αρχική μάζα διαφόρων τύπων σοκολάτας με την προσθήκη νέων υλών), δεν είναι από τον κώδικα υποχρεωτική η παρακολούθηση στο βιβλίο αποθήκης των διαφόρων σταδίων επεξεργασίας ούτε στο βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου.

ΔΕΝ ΥΠΟΧΡΕΩΝΟΝΤΑΙ ΝΑ ΤΗΡΟΥΝ ΒΙΒΛΙΟ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ - ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟΥ

Αυτοί που τηρούν βιβλίο αποθήκης προαιρετικά και αυτοί που επεξεργάζονται αποκλειστικά αγαθά τρίτων.

(14) Ο επιτηδευματίας σε συνεργασία με την αρμόδια εφορία συντάσσει πρωτόκολλο για την ουσιώδη ποιοτική διάκριση των ειδών. Στο πρωτόκολλο αυτό μπορεί να γίνει δεκτά, ορισμένα παραγόμενα είδη να τηρούνται σε ξεχωριστές μερίδες στο βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου χωρίς να γίνεται τέτοια διάκριση στο βιβλίο αποθήκης.

(15) Σε περίπτωση που παράγονται και υποπροϊόντα είναι υποχρεωμένη η επιχείρηση να τα παρακολουθεί στο βιβλίο παραγωγής κοστολογίου στην ίδια μερίδα του κύριου προϊόντος, με την προϋπόθεση φυσικά ότι έχουν έστω και μια πολύ μικρή εμπορευματική αξία. Σε αντίθετη περίπτωση, τα υποπροϊόντα αυτά προσαυξάνουν το ποσοστό φύρας παραγωγής.

Αν μαζί με το κύριο προϊόν παράγονται και συμπαραγάγα δευτερεύοντα προϊόντα, που προέρχονται κυρίως από την παραπέρα επεξεργασία των υποπροϊόντων, τότε η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να τα παρακολουθεί αυτά σε ξεχωριστές, μερίδες και με διαφορετικές τεχνικές προδιαγραφές.

Στις προδιαγραφές αυτές, ως α' ύλες θα γράφονται το υποπροϊόν και τυχόν άλλες ύλες που θα χρησιμοποιηθούν. Επίσης γράφονται κανονικά οι β' ύλες οι καύσιμες ύλες και τα υλικά συσκευασίας, αλλά σαν έτοιμο προϊόν γράφεται το συμπαράγωγο προϊόν.

(16) Για κάθε μερίδα του βιβλίου παραγωγής κοστολογίου, φυλάγεται και ένα δείγμα του προϊόντος που έχει παραχθεί .

Τρόποι ενημέρωσης του βιβλίου παραγωγής κοστολογίου

1ος τρόπος: Η επιχείρηση μπορεί να θεωρήσει ένα μόνο βιβλίο παραγωγής-κοστολογίου. Στην αρχή της κάθε σελίδας του βιβλίου αυτού γράφεται και μια τεχνική π.χ. προδιαγραφή. μετά τη λήξη της χρήσης δίπλα ή 150 σελ. κάτω από την κάθε τεχνική προδιαγραφή γράφονται τα στοιχεία κόστους παραγωγής του αντίστοιχου προϊόντος, που παράχθηκε.

2ος τρόπος: Η επιχείρηση μπορεί να θεωρήσει ένα χωριστό βιβλίο μόνο για τις τεχνικές προδιαγραφές. Σε κάθε σελίδα ή σε κάθε μισή σελίδα του βιβλίου αυτού μπορεί να καταχωρεί ο λογιστής τις τεχνικές προδιαγραφές με τον γνωστό τρόπο. π.χ.

σ152 σελ. Στην περίπτωση όμως αυτή η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να θεωρήσει και ένα άλλο βιβλίο που λέγεται βιβλίο παραγωγής κοστολογίου. Στο βιβλίο αυτό (που μπορεί να είναι και σε κινητά φύλλα/καταχωρούνται τα στοιχεία κόστους παραγωγής των προϊόντων που αναφέρονται στις τεχνικές προδιαγραφές.

3ος τρόπος: Το βιβλίο παραγωγής-κοστολογίου μπορεί να π.χ. απεικονίζεται και μ' ένα σύνολο από ειδικές (153 σελ.) καρτέλες.

A.E.

Η A.E. είναι υποχρεωμένη να τηρεί βιβλίο παραγωγής κοστολογίου στο οποίο γράφονται οι τεχνικές προδιαγραφές στην αρχή του έτους και μέσα σε δύο μήνες από την λήξη

του έτους οι αναλωμένες ποσότητες α' υλών ,β' υλών και λοιπών υλικών καθώς και οι παραγμένες ποσότητες έτοιμου προϊόντος.

Υποκατάστημα

Βιβλίο παραγωγής-κοστολογίου δεν είναι υποχρεωμένο να τηρεί στο υποκατάστημα που δεν τηρεί αυτοτελή λογιστική.

ΒΙΒΛΙΟ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ - ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟΥ

Παρ.31 Γενικά: Στη λογιστική των εμπορικών επιχειρήσεων, το κόστος των εμπορευμάτων συνθέτουν η τιμολογιακή τους αξία προσαυξημένη με τις άμεσες δαπάνες στις οποίες υποβάλλεται ο επιτηδευματίας μέχρι την απόκτηση ή και τη διάθεσή τους (μεταφορικά, ασφάλιστρα, αποθήκευτρα, εκτελωνισμού κλπ.). Πρόκειται για απλή λογιστική εργασία που δεν απαιτεί πολύπλοκες διαδικασίες και εξειδικευμένες γνώσεις. Αντίθετα, στη βιομηχανική λογιστική, η εξεύρεση του κόστους των προϊόντων που παράγονται απαιτεί επιστημονική κατάρτιση ενόψει της πολύπλοκης διαδικασίας επιμερισμού των έμμεσων δαπανών, οι οποίες κατά μεγάλο ποσοστό συμμετέχουν στη διαμόρφωση του κόστους των αγαθών εκτός αν δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

Η θεωρία του κόστους καλύπτει ένα από τους σοβαρότερους τομείς της ιδιωτικοοικονομικής επιστήμης και αποβλέπει στην κάλυψη των ακόλουθων, βασικά, σκοπών:

α) Με βάση το κόστος του προϊόντος προσδιορίζεται η τιμή πώλησής του.

β) Προσδιορίζονται τα πλαίσια μέσα στα οποία θα ασκηθεί η πολιτική των πωλήσεων για άσκηση της ανταγωνιστικής πολιτικής.

γ) Αναλύονται τα στοιχεία του κόστους και επισημαίνονται και ποσοστικής απόδοσης και της μείωσης του κόστους παραγωγής.

δ) Προσδιορίζεται το καταλληλότερο μέγεθος της οικονομικής μονάδας για την αποδοτικότερη χρησιμοποίηση του κεφ. που απασχολείται.

ε) Καθίσταται δυνατή, όταν χρειαστεί και οπωσδήποτε στο τέλος της χρήσης, η αποτίμηση των ετοιμών και μισοέτοιμων προϊόντων.

στ) Διευκολύνεται η ενέργεια του φοροτεχνικού ελέγχου, γιατί με τη γνώση του κόστους κάθε προϊόντος ελέγχεται το μερικό και συνολικό μικτό κέρδος της επιχ. και γενικότερα όλα τα τεχνικοοικονομικά στοιχεία που διαμορφώνουν το κόστος παραγωγής.

Παρ. 32 Μέθοδοι κοστολόγησης: Από το άρθρο 9 του Κ.Φ.Σ. επιτρέπεται η εφαρμογή είτε της εσωλογιστικής είτε της εξωλογιστικής κοστολόγησης.

Η έννοια της μιας ή της άλλης μεθόδου, δεν δίνεται από τις σχετικές διατάξεις, ίσως γιατί ανάγεται στην αρμοδιότητα της λογιστικής επιστήμης προς την οποία παραπέμπουν οι διατάξεις του Κ.Φ.Σ. και ιδιαίτερα της Παρ. 1 αρθρ. 7. Προσπάθεια για τον προσδιορισμό της έννοια της εσωλογιστικής κοστολόγησης έγινε με την ερμηνευτική εγκύκλιο του Ν.Δ. 4/1968. Στην Παρ. 91 της εγκυκλίου αυτής ορίζεται ότι, εσωλογιστική κοστολόγηση είναι η με κατάλληλες λογιστικές διαδικασίες και εγγραφές παρακολούθηση της εσωτερικής διακίνησης των πρώτων κλπ. υλών, της κατανομής τους κατά ποσότητα και αξία σε κάθε είδος των προϊόντων που παράγονται και της γενικότερης διαμόρφωσης του κόστους του προϊόντος, εφόσον για το σκο-

πό αυτό τηρούνται βιβλία σε τρόπο ώστε να παρέχουν συγκεκριμένα για κάθε προϊόν, το βραδύτερο στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης τα στοιχεία αυτά. Και κατά το παρελθόν καταβλήθηκαν προσπάθειες για τη διατύπωση της έννοιας της γνώσεως, αλλά σε όλες τις περιπτώσεις χωρίς επιτυχία αφού η εργασία αυτή στις περισσότερες από αυτές από αναπότρεπτη ανάγκη, γίνονταν μόνο στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου - όπως και στην εξωλογιστική κοστολόγηση με συνέπεια να μην υφίσταται ουσιαστικά η μια εργασία από την άλλη.

Η έννοια της εσωλογιστικής κοστολόγησης, θα μπορούσε να συνδυαστεί με συγκεκριμένο είδος επιχείρησης, οπότε θα κάλυπτε τις ειδικές συνθήκες διαμόρφωσης του κόστους, σε συσχέτισμό με τις λογιστικές δυνατότητες κοστολόγησης. Με βάση γενικά κριτήρια θα μπορούσε να γίνει δεκτό ότι υφίσταται εσωλογιστική κοστολόγηση στις περιπτώσεις κατά τις οποίες : α) Είναι δυνατή η δημιουργία θέσεων, κόστους (1), β) οι θέσεις κόστους βαρύνονται άμεσα με τις δαπάνες πρώτων και βοηθητικών υλών, σε ορισμένα χρονικά διαστήματα, γ) οι έμμεσες δαπάνες βαρύνουν τις θέσεις κόστους και δ) για κάθε θέση κόστους, με ειδικούς λογαριασμούς, είναι εφικτή η παρακολούθησή του.

σημειώνεται ότι και η φύρα διαλογής συνιστά ουσιαστικό στοιχείο του κόστους.

Για την επίτευξη των σκοπών στους οποίους αποβλέπει η κοστολόγηση, εμ το άρθ.7 του Κ.Φ.Σ. επιβάλλεται η τήρηση χωριστών λογαριασμών - αγορά πρώτων υλών και βοηθητικών δαπανών εργοστασίου ή εργοταξίου (ημερομίσθια, επιδόματα, μισθοί, αποζημιώσεις, αμοιβές τρίτων, ενέργεια

κλπ.), στην Παρ. δε 47 της Ερμηνευτικής εγκυκλίου του Ν.Δ. 4/1968 ορίζεται ότι ενόψει του ότι στον Κ.Φ.Σ. δεν καθορίζεται η έννοια του εργοστασιακού κόστους, ο επιτηδευματίας, κατά την κρίση του, έχει τη δυνατότητα να καθορίσει ποιές από τις άμεσες δαπάνες θα περιληφθούν στο γενικό λογαριασμό "Δαπάνες παραγωγής" για τον προσδιορισμό του εργοστασιακού κόστους και ποιές στο λογαριασμό "Δαπάνες Διοίκησης" με την προϋπόθεση ότι, η διάκριση των δαπανών αυτών θα ακολουθείται κατά πάγιο τρόπο, ώστε κατά το τέλος της χρήσης η αποτίμηση να ενεργείται με βάση την ίδια πάντοτε μέθοδο και να αποφεύγεται έτσι, η μεταφορά αποτελεσμάτων από τη μια χρήση στην άλλη, που είναι εφικτή αν μεταβάλλεται ο τρόπος κοστολόγησης.

Η ευχέρεια όμως αυτή περιορίζεται με τη διάταξη της Παρ. 4 άρθρ.33 α Ν.Δ. 3323/55, με την οποία ορίζεται ότι για τις βιομηχανικές και βιοτεχνικές επιχ., για τον προσδιορισμό του κόστους των προϊόντων που μένουν αδιάθετα στο τέλος της χρήσης, συνυπολογίζεται στην αξία των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν και ανάλογο ποσοστό εξόδων παραγωγής, μεταξύ των οποίων και των τακτικών (μόνο) αποσβέσεων των παγίων περιουσιακών στοιχείων.

Κρίνεται σκόπιμο να υπομνησθεί ότι με τη διάταξη του εδαφ. στ, Παρ.1 άρθρ.35 Ν.Δ. 3323/55 ο ετήσιος υπολογισμός των τακτικών αποσβέσεων των παγίων περιουσιακών στοιχείων είναι υποχρεωτικός. Τυχόν μη υπολογισμός τακτικών αποσβέσεων σε κάποια χρήση δεν παρέχει δικαίωμα μελλοντικής έκπτωσής τους. Σαν γενικός κανόνας θα μπορούσε να λεχθεί ότι αν κάποια δαπάνη παραγωγής δεν βαρύνει το κό-

στος των δαπανών παραγωγής, αλλά αχθεί στο λογαριασμό γενικών εξόδων (απ' ευθείας στα αποτελέσματα) αυτό θα έχει σαν αποτέλεσμα τη μείωση των φορολογητέων κερδών της χρήσης (και μεταφορά του στην επόμενη χρήση) κατά το ποσοστό της δαπάνης το οποίο αναλογεί στα μένοντα, κατά το τέλος της χρήσης, προϊόντα. Και αυτό γιατί αν η δαπάνη αυτή βάρυνε το κόστος των προϊόντων, η αποτίμησή τους στο τέλος της χρήσης θα ήταν αυξημένη με το ποσοστό της δαπάνης αυτής, όπως δε είναι γνωστό αυξημένη αποτίμηση συνεπάγεται σε τελική ανάλυση, αύξηση του μικτού κέρδους.

Σαν άμεσες δαπάνες θεωρούνται σύμφωνα με την παραπάνω εγκύκλιο, εκείνες οι οποίες, κατά περίπτωση, αφορούν μόνο στο εργοστάσιο και που ο διαχωρισμός τους είναι εφικτός μόλις πραγματοποιηθούν, χωρίς παραπέρα επεξεργασία και ανάλυση των δικαιολογητικών που αφορούν σε αυτές. Τυχόν μεταβολή στη μέθοδο διαχωρισμού των δαπανών αυτών σε περίπτωση εφαρμογής νέων οργανωτικών μεθόδων, είναι επιτρεπτή έστω και αν εξαιτίας της θα δημιουργηθούν επιπτώσεις στα αποτελέσματα της χρήσης (μεταφορά από τη μια χρήση στην άλλη) αρκεί οι μεταβολές αυτές να είναι δικαιολογημένες και να μην επαναλαμβάνονται συχνά. Πρέπει να επισημανθεί ότι σε περίπτωση μηνιαίας κοστολόγησης και προσδιορισμού των αποτελεσμάτων σε βραχύχρονες περιόδους, πρέπει τα εποχιακά έξοδα (π.χ. δώρα εορτών, θερινή άδεια, τρίμηνοι λογαριασμοί ύδρευσης κλπ.) να επιμερίζονται σε δωδεκατημόρια.

Για την έννοια της εξωλογιστικής κοστολόγησης δεν δίνεται από τον Κ.Φ.Σ. ορισμός, αλλά από τη διαδικασία που

καθιερώνει είναι εφικτή η εξαγωγή συμπεράσματος για τον τρόπο που τη θέλησε ο νομοθέτης. Στη διαδικασία αυτή αναφέρεται το άρθρ.9 του Κ.Φ.Σ. με το οποίο επιβάλλεται η τήρηση βιβλίου παραγωγής - κοστολογίου η αναγραφή των τεχνικών προδιαγραφών και του κόστους που επιτεύχθηκε.

Παρ. 33 Βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου: Στην Παρ. 1 του άρθρ.9 ορίζεται ότι ο υπόχρεος σε τήρηση βιβλίου αποθήκης, ο οποίος πωλεί ίδια έτοιμα προϊόντα, έχει υποχρέωση να τηρεί εξωλογιστικό βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου, με ιδιαίτερη μερίδα κατ' είδος, για καθένα από τα προϊόντα που παράγει.

Από τη διατύπωση της διάταξης αυτής προκύπτουν τα ακόλουθα:

α) Η τήρηση του βιβλίου παραγωγής-κοστολογίου κλπ. επιβάλλεται μόνο για τα προϊόντα που παράγει ο βιοτέχνης-βιομήχανος για ίδιο λογαριασμό και όχι για λογαριασμό τρίτων (φασόν). Στη δεύτερη περίπτωση υπόχρεος σε τήρηση του βιβλίου αυτού είναι εκείνος για λογαριασμό του οποίου ενεργείται η επεξεργασία.

Κατά συνέπεια και στην περίπτωση που ένας επιτηδευματίας ενεργεί κατεργασία των αγαθών, ολοκληρωτικά ή μερικά, σε εργαστήρια ή βιομηχανοστάσια τρίτων, έχει υποχρέωση να τηρεί βιβλίο παραγωγής-κοστολογίου για τα αγαθά που επεξεργάζονται οι τρίτοι για λογαριασμό τους.

β) Ο επιτηδευματίας που ενεργεί κατεργασία (ιδίων αγαθών είτε στο δικό του εργαστήριο, βιομηχανοστάσιο κλπ., είτε στο βιομηχανοστάσιο κλπ. τρίτων έχει υποχρέωση να

τηρεί το βιβλίο παραγωγής-κοστολ. μόνο αν είναι υπόχρεος σε τήρηση βιβλίου αποθήκης.

Εφόσον ο επιτηδευματίας ασχολείται και με το εμπόριο (πώληση αγαθών στην ίδια κατάσταση που αγοράζονται) η προϋπόθεση για την τήρηση βιβλίου αποθήκης αναφέρεται μόνο στον κλάδο κατεργασίας ο οποίος κρίνεται αυτοτελώς από τον κλάδο εμπορίου. Αν κατά συνέπεια είναι υπόχρεος σε τήρηση βιβλίου Αποθήκης για τα αγαθά τα οποία εμπορεύεται (για τον κλάδο εμπορίας) όχι όμως και για τον κλάδο κατεργασίας, δεν θα υποχρεωθεί σε τήρηση βιβλίου παραγ.-κοστολογίου. Αν η τήρηση του βιβλίου αποθήκης στον κλάδο κατεργασίας δημιουργήθηκε επειδή ξεπεράστηκε το κατώτατο ύψος ακαθάριστων εσόδων, τα οποία προέρχονται τόσο από την πώληση ίδιων προϊόντων όσο και από τριπλάσιασμό των ακαθάριστων εσόδων από κατεργασία για λογαριασμό τρίτων, η υποχρέωση για τήρηση βιβλίου παραγωγής, κοστολογίου, για τα παραγόμενα ίδια προϊόντα, είναι υποχρεωτική, έστω και αν τα ακαθάριστα έσοδα από πώληση ίδιων προϊόντων είναι μηδαμινά. Δεν εξετάζεται κατά συνέπεια το ύψος των ακαθάριστων εσόδων από πώληση ίδιων προϊόντων σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα για λογαριασμό τρίτων, αλλά μόνο η ύπαρξη υποχρέωσης για την τήρηση βιβλίου αποθήκης για τον κλάδο κατεργασίας, οπότε αν υπάρχει τέτοια υποχρέωση, ταυτόχρονα δημιουργείται η υποχρέωση για τήρηση βιβλίου παραγ.-κοστολ. για τα ίδια έτοιμα προϊόντα.

Παρ.34. Τρόπος τήρησης του βιβλίου παραγ.-κοστολ.: Το βιβλίο αυτό, πριν από την τήρησή του, προσκομίζεται για θεώρηση στον αρμόδιο Οικ. Έφορο της έδρας, αν αφορά, την έδρα της επιχείρησης της έδρας ή του υποκαταστήματος, αν αφορά υποκατάστημα (εργοστάσιο) της επιχείρησης. Στο βιβλίο αυτό τηρείται ιδιαίτερη μερίδα για κάθε προϊόν που παράγεται. Αν ένα προϊόν πωλείται και σε ημιτελή κατάσταση στα διάφορα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας, πρέπει να παρακολουθείται με ιδιαίτερη μερίδα ετοιμού προϊόντος σε κάθε στάδιο της διαδικασίας αυτής, αφού για το στάδιο πώλησης θεωρείται σαν έτοιμο προϊόν.

Οι μερίδες των προϊόντων που παράγονται, πρέπει να είναι αντίστοιχες με τις μερίδες που τηρούνται στο βιβλίο αποθήκης. Ιδιαίτερη μερίδα πρέπει να τηρείται για κάθε προϊόν, αφού κάθε τμήμα του κόστους παραγωγής πρέπει να βαρύνει τα υποπροϊόντα με αντίστοιχη μείωση του κόστους παραγωγής των βασικών προϊόντων. Είναι αλήθεια ότι οι διατάξεις του αρθρ.9 αναφέρονται μόνο στην κοστολόγηση των ετοιμών προϊόντων, όχι δε και των υποπροϊόντων αλλά για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού, από αναπότρεπτη λογιστική ανάγκη, αλλά και για πληροφόρηση της επιχείρ. επιβάλλεται η διακεκριμένη τήρηση στο βιβλίο αποθήκης και παραγ.-κοστ. των λογαριασμών αυτών. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η επιχείρηση με ίδιες πρώτες ύλες παράγει προϊόντα σε σειρά, αλλά σε εκτέλεση παραγωγείας, ενός επλάτη παράγει και εξατομικευμένα προϊόντα, τα οποία διαφέρουν από εκείνα που παράγει για ίδιο λογαριασμό, μπορεί αντί για την τήρηση ιδιαίτερης μερίδας

για τα εξατομικευμένα είδη που παράγει για λογαριασμό τρίτων (τα οποία στην ουσία είναι ίδια προϊόντα αφού και οι πρώτες ύλες ανήκουν σε αυτή) να τηρεί, στο βιβλίο παραγ.-κοστολ., χωριστή μερίδα για κάθε παραγγελία και όχι για κάθε έτοιμο προϊόν της παραγγελίας.

Η ευχέρεια αυτή παρέχεται με την ερμηνευτική εγκύκλιο με την προϋπόθεση ότι κάθε παραγγελία περιλαμβάνει ένα ή περισσότερα όμοια εξατομικευμένα προϊόντα. Η έννοια της εξατομικεύσης συνίσταται στο ότι, το προϊόν παράγεται μετά από ειδική παραγγελία που καλύπτει ανάγκη του πελάτη, ο οποίος και παρέχει τις τεχνικές προδιαγραφές για την ειδική αυτή κατασκευή και ξεφεύγει από την έννοια της κατασκευής σε σειρά (π.χ. κατασκευή μηχανήματος ή ναυπήγηση θαλαμηγού με βάση τα σχέδια που παρέχει ο πελάτης κλπ.). Δεν θεωρείται ειδική παραγγελία η περίπτωση κατά την οποία μια βιομηχανική ή βιοτεχνική επιχείρηση αναλαμβάνει την υποχρέωση να επικολλά στα προϊόντα της που παράγει σε σειρά, τη φίρμα των τρίτων αγοραστών οι οποίοι τα παρουσιάζουν στην κατανάλωση σαν ιδικά τους προϊόντα. Πρόκειται για αγορά ετοιμών προϊόντων.

Δεν υφίσταται υποχρέωση για την παρακολούθηση με το βιβλίο αποθήκης και παραγ.-κοστολ. των πρώτων υλών τις οποίες χρησιμοποιεί η επιχείρηση για την κατασκευή πάγιων στοιχείων τα οποία θα χρησιμοποιήσει για τις ανάγκες της.

Παρ. 35 Εξωλογιστική κοστολόγηση: Ο επιτηδευματίας ή ο υπόχρεος σε τήρηση βιβλίου παραγ.-κοστολογίου, ο

ο οποίος εφαρμόζει την μέθοδο της εξωλογιστικής κοστολόγησης έχει υποχρέωση μέσα σε δύο μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου να γράψει σε κάθε μερίδα του βιβλίου αυτού, τις ποσότητες πρώτων και βοηθητικών υλών, καυσίμων και ειδών συσκευασίας που ασκούν ουσιώδη επίδραση στο κόστος και την ποσοστική απόδοση, που αναλώθηκαν για την παραγωγή κάθε προϊόντος. οι ποσότητες αυτές προσδιορίζονται με βάση τις τεχνικές προδιαγραφές, παίρνοντας από τις οικείες μερίδες πρώτων και βοηθητικών υλών κλπ. του βιβλίου αποθήκης και κατανέμονται με βάση τις ποσότητες κάθε ετούμου προϊόντος που παράχθηκε, με υπολογισμό της φύρας παραγωγής και πάντοτε με συνυπολογισμό των ημιέτοιμων προϊόντων που απογράφηκαν κατά την έναρξη και λήξη της διαχειριστικής περιόδου .

Κατά την κατανομή των πρώτων και βοηθητικών υλών στις μερίδες των προϊόντων που παράχθηκαν, πρέπει απαραίτητα να λαμβάνεται υπόψη και κάθε οργανικό ή ανόργανο αίτιο, που επέδρασε στη δημιουργία αποκλίσεων σε κάποιο συγκεκριμένο προϊόν ή σε ολόκληρη την παραγωγή σε τρόπο ώστε η κατανομή των πρώτων υλών κλπ. να ενεργείται σε όλα τα προϊόντα που παράχθηκαν, κατά τρόπο που να παρέχει τη δυνατότητα ορθής κοστολόγησης π.χ. αν διαπιστωθεί η κλοπή ή η απώλεια ή η καταστροφή κάποιας πρώτης ύλης κλπ. επιβάλλεται να πιστωθεί η μερίδα της πρώτης ύλης κλπ. του βιβλίου αποθήκης με χρέωση αποτελεσματικού λογαριασμού και όχι η ποσότητα και η αξία της πρώτης ύλης να αχθεί στο κόστος παραγωγής του ετοιμωμένου ή των ετοιμωμένων προϊόντων, στην παραγωγή των οποίων συμμετέχει.

Σε περίπτωση κατά την οποία αποκλειστεί η περίπτωση ανόργανης απώλειας ποσοτήτων (κλοπές, καταστροφή κλπ.) και δεν καθίσταται δυνατός ο προσδιορισμός των αιτιών στα οποία οφείλονται οι αποκλίσεις, αναγκαστικά η κατανομή ενεργείται σε όλα τα προϊόντα που παράχθηκαν, με μέθοδο που θα ακολουθεί πάγια η επιχείρηση και θα παρέχει τα εχέγγυα ορθολογικής αντιμετώπισης του θέματος που δημιουργήθηκε. Ευνόητο είναι ότι εφόσον για την παραγωγή ενός προϊόντος αποκλείεται με βεβαιότητα η πραγματοποίηση της απόκλισης, η κατανομή αυτής θα γίνει στα υπόλοιπα προϊόντα για τα οποία διατηρείται τέτοια πιθανότητα.

Στις ίδιες χωριστές μερίδες κάθε προϊόντος καταχωρείται η ποσότητα των ετοιμών προϊόντων που παράχθηκαν, που παίρνεται από το βιβλίο αποθήκης ετοιμών προϊόντων. Με βάση τα στοιχεία αυτά και τις λοιπές παραγωγικές δαπάνες προσδιορίζεται κατά τη λήξη της ψαχειριστικής περιόδου, μια φορά το χρόνο το εργοστασιακό κόστος κάθε προϊόντος⁽¹⁾. Αυτό αποτελεί συνάρτηση του κόστους των πρώτων και βοηθητικών υλών, καύσιμων υλών, ειδών συσκευασίας που αναλώθηκαν και των άμεσων και έμμεσων παραγωγικών δαπανών που πραγματοποιήθηκαν, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι τακτικές αποσβέσεις (2).

Τα στοιχεία αυτά προκύπτουν από λογαριασμούς που τηρούνται για το σκοπό αυτό στο γενικό (ή αναλυτικό) καθολικό (3).

Ο προσδιορισμός του κόστους που κρίνεται σκόπιμο να επαναληφθεί γίνεται σε συνάρτηση με τα απογραφόμενα κατά την έναρξη και τη λήξη της χρήσης ημιέτοιμα προϊόντα,

πρέπει να γίνεται το αργότερο μέσα σε δύο μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου για να είναι εφικτό το κλείσιμο του ισολογισμού μέσα στο ίδιο χρονικό διάστημα.

Σε περίπτωση κατά την οποία η επιχ. θα πάρει από τον οικ. Έφορο παράταση του χρόνου κλεισίματος του ισολογισμού, σύμφωνα με τις διατάξεις της Παρ. 2 άρθρ.42 του Κ.Φ.Σ., κατά την επικρατέστερη γνώμη, η παράταση αυτή ισχύει και για την κοστολόγηση των προϊόντων, με την οποία βρίσκεται σε άμεση συνάρτηση, αφού πρόκειται για πράξη που επηρεάζει άμεσα τα αποτελέσματα της διαχειριστικής περιόδου. Η κοστολόγηση γράφεται στην ίδια μερίδα του βιβλίου παραγ.-κοστολογ. στην οποία γράφονται και τα λοιπά στοιχεία που αφορούν σε κάθε είδος προϊόντος και υποπροϊόντος που παράγεται.

Παρ. 36. Εσωλογιστική κοστολόγηση: Ο επιτηδευματίας ο οποίος εφαρμόζει τη μέθοδο της εσωλογιστικής κοστολόγησης έχει δικαίωμα να μην ενεργεί τη συγκέντρωση των πρώτων και βοηθητικών υλών, καυσίμων υλών και ειδών συσκευασίας, που προβλέπεται από το εδαφ. α της Παρ. 1 του άρθρ.9, για τις ποσότητες που αναλώθηκαν και των ποσοτήτων κάθε ετοίμου προϊόντος που παράχθηκαν και να μη προσδιορίζει το εργοστασιακό κόστος κατά τη μέθοδο που ορίζεται από το εδαφ. δ του ίδιου άρθρου. Η ευχέρεια αυτή, παρασχέθηκε, γιατί κατά τη μέθοδο της εσωλογιστικής κοστολόγησης, τα στοιχεία αυτά προκύπτουν από τα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης σε συνδυασμό με το βιβλίο αποθήκης. Τούτο προκύπτει και από τη διατύπωση της Παρ. 2 του άρθρ. 9

στην οποία ορίζεται ότι η δυνατότητα αυτή παρέχεται εφόσον ενεργείται εσωλογιστική κοστολόγηση από την οποία παρέχονται τουλάχιστον τα δεδομένα που ορίζονται από τις διατάξεις των περιπτώσεων αυτών. Από τη διάταξη αυτή προκύπτει ότι και στην εσωλογιστική κοστολόγηση η αναγραφή στο βιβλίο παραγ.-κοστολογίου των τεχνικών προδιαγραφών και η διαφύλαξη δείγματος, του ή των προϊόντων που παράχθηκαν, είναι υποχρεωτική.

Στο βιβλίο παραγ.-κοστ. του εκντρικού επιτρέπεται να καταχωρούνται έγγραφές περισσότερων της μίας διαχειριστικών περιόδων, εφόσον για κάθε μερίδα αφήνονται περισσότερες από μια σελίδες για καταχώρηση των στοιχείων παραγωγής περισσότερων διαχειριστικών περιόδων.

Σε επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν πληθώρα πρώτων υλών και παράγουν πληθώρα ετοιμών προϊόντων και οι οποίες εφαρμόζουν τη μέθοδο του πρότυπου κόστους (standard cost) παράλληλά με την εσωλογιστική κοστολόγηση, συχνά προκύπτουν σοβαρές αποκλίσεις μεταξύ προϋπολογιστικού και ιστορικού κόστους. Στις περιπτώσεις αυτές υφίσταται μεγάλη δυσχέρεια αν μη αδυναμία επιμερισμού των αποκλίσεων αυτών στα είδη που παράχθηκαν. Με τη διάταξη της Παρ.2 αρθρ.9 παρέχεται η δυνατότητα κατανομής των αποκλίσεων στα προϊόντα που παράχθηκαν σε σχέση με εκείνα που πουλήθηκαν και που απογράφηκαν στη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, και μεταφοράς τους στο λογαριασμό αποτελεμάτων της χρήσης και σε αποτελεσματικό λογαριασμό της επόμενης χρήσης.

Παρ.37. Τεχνικές προδιαγραφές: Σε κάθε μερίδα του βι-βλίου παραγωγής-κοστολ. γράφονται οι τεχνικές προδιαγραφές κάθε προϊόντος που παράγεται και προσαρτιέται ή φυλάσσεται εφόσον είναι δυνατό - και δείγμα του προϊόντος που παραχθηκε.

Οι τεχνικές προδιαγραφές περιλαμβάνουν, εκτός από τα άλλα τεχνικά στοιχεία, την ποσότητα πρώτων και βοηθητικών υλών που ασκούν ουσιώδη επίδραση στο κόστος ή την ποσοτική απόδοση, των καύσιμων υλών, των ειδών συσκευασίας και την φύρα παραγωγής που προϋπολογίζεται. Από τη διατύπωση αυτή προκύπτει ότι οι τεχνικές προδιαγραφές δεν είναι άλλο τι από τη συνταγή παραγωγής.

Με τον όρο "τεχνική προδιαγραφή" νοείται ο ποσοτικός ή ποσοστιαίος τεχνικός προσχεδιασμός των πρώτων κλπ. υλών που χρησιμοποιούνται και της φύρας πραγματοποιείται για την παραγωγή μιας ορισμένης ποσότητας έτοιμου προϊόντος. Ευνόητο είναι ότι οι τεχνικές προδιαγραφές δεν περιορίζονται μόνο στην παράθεση ποσοτικών στοιχείων ή ποσοστιαίων αναλογιών, αλλά επεκτείνονται και σε άλλα πληροφοριακά στοιχεία όπως π.χ. αν πρόκειται για υφαντουργική επιχ., στην αναγραφή της πυκνότητας της ύφανσης (κλωστές κρόκης -υφαιδιού-και στήμονος-στημονιού κατά μ^2) ή αν πρόκειται για παπούτσια το είδος της κατασκευής (χειροποίητα ή μηχανοποίητα, σχέδιο, νούμερο). Επίσης γράφεται και η φύρα επεξεργασίας με την πρόβλεψη φυσιολογικών αποκλίσεων (+ και -) π.χ. φύρα 5% \pm 10%.

Η τεχνική προδιαγραφή πρέπει να περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν άμεση σχέση με το έτοιμο προϊόν. Αν ένα

προϊόν διέρχεται περισσότερα από ένα στάδια επεξεργασίας στην ίδια την επιχ. (π.χ. σύσπορο βαμβάκι, εκκόκκιση, νηματοποίηση, βαφή, ύφανση, φινιρίσμα) θα αναγραφεί μόνο η ποσότητα των πρώτων και βοηθητικών υλών (στο π.χ. του σύσπορου βαμβακιού) που χρειάζεται για την παραγωγή μιας μονάδας κάθε είδους έτοιμου προϊόντος (υφάσματος) με την προϋπόθεση ότι δεν πουλάει στα ενδιάμεσα στάδια. Εφόσον η επιχ. αγοράζει νήματα βαμένα για την παραγωγή υφάσματος, το οποίο στη συνέχεια πωλεί μισοκατεργασμένο (εκρού) η τεχνική προδιαγραφή θα περιλάβει την ποσότητα από κάθε είδος νήματος που απαιτείται για την παραγωγή κάθε είδους μισοκατεργασμένου υφάσματος.

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η επιχ. πωλεί μέρος των προϊόντων της σε μικροκατεργασμένη κατάσταση το δε υπόλοιπο μέρος το προωθεί για παραπέρα κατεργασία (π.χ. βαμβάκι-νήμα-ύφανση) έχει υποχρέωση να καταρτίζει τεχνικές προδιαγραφές για το μισοτελειωμένο προϊόν χρησιμοποιώντας σαν βάση υπολογισμού το μισοτελειωμένο προϊόν και τις πρώτες ή βοηθητικές ύλες που ενδεχόμενα θα προστεθούν στο στάδιο αυτό της κατεργασίας. Με τις συνθήκες του οξύτατου ανταγωνισμού που έχουν δημιουργηθεί σήμερα τόσο μεταξύ των Ελληνικών ομοειδών βιομηχανιών όσο και μεταξύ όλων αυτών και των βιομηχανιών των χωρών της Β.Ο.Κ., είναι αδύνατη η επιβίωση μιας ελληνικής βιομηχανίας, εφόσον δεν ενεργεί πλήρεις τεχνικοοικονομικές μελέτες για την ανάλυση του κόστους των προϊόντων της. Ενόψει των ανωτέρω η απαίτηση του ΚΦΣ για την εμφάνιση των τεχνικών προδιαγραφών σε επίσημο βιβλίο, δεν καθιερώνει πρόσθετη επιβάρυνση για την επιχεί-

ρηση αφού, έτσι κι αλλιώς, η εργασία αυτή γίνεται απο τις επιχειρήσεις αλλά επιβάλλει στις επιχειρήσεις να θέτουν τις προδιαγραφές αυτές υπόψη του φοροτεχνικού ελέγχου.

Βασικό στοιχεί του κατασταλτικού ελέγχου της ειλικρίνειας των τεχνικών προδιαγραφών είναι η παράθεση διληροφοριών που αφορούν στις σχέσεις που υπάρχουν μεταξύ των πρώτων κλπ. υλών που χρησιμοποιούνται, της φύρας που πραγματοποιείται και των προϊόντων που παράγονται, όταν κάθε ένα από τα στοιχεία αυτά έχει εκφρασθεί σε διαφορετικές μετρικές μονάδες. Έτσι σε περίπτωση χρησιμοποίησης σαν πρώτης ύλης νημάζτων που εκφράζονται σε κιλά, απαραίτητα θα πρέπει να γράφεται η ποσότητα πρώτης ύλης κλπ. που αποκτείται για την παραγωγή ενός μέτρου έτοιμου προϊόντος. Εφόσον κατά την διάρκεια της χρήσης μεταβληθεί η τεχνική προδιαγραφή επιβάλλεται η μεταβολή αυτή να καταχωρείται στην ίδια μερίδα του βιβλίου παραγωγής είτε ακόμα σε νέα μερίδα, εφόσον η μεταβολή είναι ουσιαστική σε τρόπο ώστε το έτοιμο προϊόν να διαφέρει στην εμφάνιση ή τη σύσταση ή κατά κάποιο άλλο ιδιαίτερο χαρακτηριστικό του αρχικού προϊόντος. Ταυτόχρονα γραφεται η ημερομηνία κατά την οποία επήλθε η μεταβολή αυτή.

Με την θέσπιση της υποχρέωσης αναγραφής των τεχνικών προδιαγραφών στο βιβλίο παραγωγής, διασφαλίζεται η φορολογική Αρχή από το ενδεχόμενο εμφάνισης της απόδοσης και της πραγματοποίησης φύρας έτσι που να αλλοιώνει τα αποτελέσματα της επιχείρησης.

Η ακρίβεια των τεχνικών προδιαγραφών υπόκειται στον αιφνιδιαστικό έλεγχο των φοροτεχνικών οργάνων. Επειδή οι επιχειρήσεις έχουν συμφέρον να εμφανίζουν μεγαλύτερο ποσοστό πρώτων κλπ. υλών που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή μίας μονάδας έτοιμου προϊόντος, βασικός σκοπός του ελέγχου στις περιπτώσεις αυτές είναι η διαπίστωση της καταχώρησης ή όχι των τεχνικών προδιαγραφών για όλα τα προϊόντα που παράγονται και αν οι ποσοτικές σχέσεις ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα⁽¹⁾.

Αν, εκτός από τα κύρια προϊόντα, η επιχείρηση κατά της διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας παράγει και υποπροϊόντα, έχει υποχρέωση να τα παρακολουθεί χωριστά, είτε στην ίδια μερίδα του κύριου προϊόντος είτε σε χωριστή μερίδα με την προϋπόθεση ότι έχουν έστω και μηδαμινή αξία διάθεσης. Σε αντίθετη περίπτωση τα υποπροϊόντα αυτά προσαυξάνουν το ποσοστό φύρας επεξεργασίας. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες υπάρχουν και συμπαράγωγα δευτερεύοντα προϊόντα, τα οποία προέρχονται από την παραπέρα επεξεργασία των υποπροϊόντων π.χ. λίντερ από τα υπολείμματα εμποτισμού του βαμβακιού, η επιχείρηση έχει υποχρέωση να τηρεί χωριστή μερίδα με ιδιαίτερες προδιαγραφές στις οποίες σαν πρώτη ύλη αναγράφεται το υποπροϊόν και ενδεχόμενα κάποια άλλη πρώτη ή βοηθητική ύλη ή καύσιμη ύλη ή είδος συσκευασίας, σαν έτοιμο δε προϊόν το συμπαράγωγο.

Οι τεχνικές προδιαγραφές κάθε προϊόντος θα γράφονται μετά την ενέργεια των δοκιμών και μόλις η επιχείρηση καταλήξει στην απόφαση να αρχίσει την παραγωγή του προϊόντος. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εργασία αφορά

σε παραγωγή εξατομικευμένης κατασκευής με ειδική παραγγελία του πελάτη, αν δεν είναι εφικτός ο προσδιορισμός των πρώτων κλπ. υλών που θα χρησιμοποιηθούν για την κατασκευή αυτή και της φύρας που θα πραγματοποιηθεί παρέχεται δυνατότητα⁽¹⁾ να μη αναγραφούν τεχνικές προδιαγραφές . Στην περίπτωση αυτή στην οικεία μερίδα του βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών γίνεται μια λεπτομερής περιγραφή του είδους που θα κατασκευαστεί. Κατά τη διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας καταχωρούνται στη μερίδα της εξατομικευμένης παραγωγής οι ποσότητες των πρώτων κλπ. υλών που χρησιμοποιούνται και οι ποσότητες που παράγονται από τα έτοιμα προϊόντα της παραγγελίας. Πολλές φορές οι τεχνικές προδιαγραφές αναγράφονται στο κύριο σώμα της συμβάσης παραγγελίας ή σε παράρτημα αυτής. Επειδή η μεταγραφή των πολυσέλιδων αυτών προδιαγραφών σε βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών είναι χρονοβόρα και πολυέξοδη, δεν υπάρχει κώλυμα, ο επιτηδευματίας, χαρακτηρίζοντας τον τόμο των προδιαγραφών αυτών, σαν βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών π.χ. σαν υπ' αριθ. 2 βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών , αν το προσκομίσει προς θεώρηση στον οικ. Έφορο, ο οποίος έχει υποχρέωση να το θεωρήσει, σαν να επρόκειτο για ένα απλό αχρησιμοποίητο βιβλίο. Αποτελεί σφάλμα πολλών επιχειρήσεων το ότι προσκομίζουν στον οικ. Έφορο στην οικ. Εφορία για να τεθεί στο φάκελλό τους πράγμα που δεν προβλέπεται για τα προσκομιζόμενα για θεώρηση βιβλία, και ακόμα μεγαλύτερο σφάλμα το ότι ελάχιστοι ευτυχώς Έφοροι αρνούνται τη θεώρηση των βιβλίων αυτών . Τεχνική προδιαγραφή θα καταρτίζεται για κάθε υποδιάκριση έτοιμου προϊόντος που

παράγεται, και θα ανταποκρίνεται στις μερίδες του βιβλίου παραγ.-κοστολ. και τις αντίστοιχες μερίδες του βιβλίου αποθήκης.

Εφόσον, μετά από απόφαση της Ε.Α.Β. περιορίστηκαν οι μερίδες που τηρούνται στο βιβλίο αποθήκης κατά, την ουσιώδη ποιότητα διακρίση των αγαθών, ανάλογος περιορισμός θα πρέπει -κατ' αρχήν να γίνει και στις μερίδες που τηρούνται στο βιβλίο παραγ.-κοστολ. Αλλά στην περίπτωση αυτή δημιουργείται σοβαρό θέμα σε ότι αφορά τις τεχνικές προδιαγραφές και αυτό γιατί θα παραστεί ανάγκη σε μια μερίδα να καταχωρηθεί τεχνική προδιαγραφή που δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα αφού για κάθε υποδιάκριση από αυτές που συνιστούν μια ουσιώδη ποιότητα διακρίση, ισχύει διαφορετική προδιαγραφή. Είναι αναγκαίο στην περίπτωση της βιομηχανικής παραγωγής, να αποφεύγεται η συγχώνευση περισσοτέρων μερίδων του βιβλίου παραγ.-κοστολ. σε μία, που να απεικονίζει ουσιώδη ποιότητα διακρίση, γιατί έτσι είναι χωρίς ουσιαστικό περιεχόμενο η τήρηση των τεχνικών προδιαγραφών. Στις αρμοδιότητες της Ε.Α.Β. βρίσκεται και κάθε τροποποίηση των υποχρεώσεων που θεσπίζει ο Κ.Φ.Σ. σε ότι αφορά την αναγραφή των τεχνικών προδιαγραφών στο βιβλίο ή απαλλαγή ή την κατά διάφορο τρόπο αντιμετώπισή τους.

Παράλληλα με την αναγραφή των τεχνικών προδιαγραφών πρέπει σε κάθε μερίδα του βιβλίου παραγ.-κοστολ. να προσαρτάται - όπως αναφέρθηκε και παραπάνω - δείγμα του προϊόντος που παράχθηκε ή αν αυτό είναι ανέφικτο (εξ' αιτίας του όγκου ή του μεγέθους του προϊόντος) να διαφυλάσσεται σε κάποιο χώρο της επιχείρησης. Σε περίπτωση μεταβολής

των τεχνικών προδιαγραφών κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής χρήσης, πρέπει να φυλάσσεται και το δείγμα που παράχθηκε με τις νέες προδιαγραφές .

Η μη τήρηση τεχνικών προδιαγραφών ή η τήρησή τους με τρόπο που παρεμποδίζει την ενέργεια των ελεγκτικών διαδικασιών, έχει σαν συνέπεια την απόρριψη των βιβλίων σαν ανεπαρκών. ουσιώδης ανεπάρκεια θεωρείται και η έλλειψη συσχετιστικών στοιχείων μεταξύ των πρώτων κλπ. υλών κλπ. που χρησιμοποιούνται, εφόσον είναι εκφρασμένες σε μονάδες βάρους και έτοιμων προϊόντων που εκφράζονται σε διαφορετική μονάδα π.χ. μέτρα. Η μη συσχέτιση των δύο αυτών μονάδων έχει σα συνέπεια την αδυναμία ενέργειας του φοροτεχνικού ελέγχου. Η διόγκωση της φύρας στις τεχνικές προδιαγραφές ή η μη αναγραφή των ποσοτικών αναλογιών ή ποσοστιαίων σχέσεων, συνιστά ουσιώδη λόγο ανεπάρκειας των βιβλίων της επιχείρησης, γιατί κατά τεκμήριο αποβλέπει στην απόκρυψη μέρους της παραγωγής (με σκοπό την πώληση χωρίς τιμολόγιο) και την επαύξηση του κόστους παραγωγής με σκοπό την αλλοίωση του φορολογητέου εισοδήματος. Στο σημείο αυτό δεν πρέπει να γίνεται σύγχυση μεταξύ φυσικής απομείωσης (φύρας) ή άλλου είδους καταστροφής στην οποία αναφέρεται η διάταξη του εδαφ. στ. παραγ. 2 άρθρ. 43 του Κ.Φ.Σ. και της φύρας επεξεργασίας.

Παραγ. 38 .Βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου υποκα-
ταστήματος

Σύμφωνα με τη διάταξη της παραγ. 3 άρθρ.9 του υποκα-
τάστημα που βρίσκεται μέσα στον Ελλαδικό χώρο και τηρεί

αυτοτελή λογιστική (από την οποία εξάγει αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα) και το οποίο είναι υποχρεωμένο σε τήρηση βιβλίου αποθήκης, έχει υποχρέωση και για την τήρηση βιβλίου παραγωγής - κοστολογίου, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις (ενέργεια επεξεργασίας για ίδιο λογαριασμό).

Όσα αναφέρθηκαν παραπάνω για το βιβλίο αυτό έχουν εφαρμογή και στην περίπτωση τούτη. Στο βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου του υποκαταστήματος δεν καταχωρούνται εγγραφές περισσότερων του ενός έτους (παραγ. 4 άρθρ.11).

ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΤΗΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΑΠΟΘΗΚΗΣ ΚΑΙ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟΥ

Παραγ. 40. Γενικά: Όπως αναφέρθηκε στην ερμηνεία του άρθρ. 9 υπάρχουν περιπτώσεις κατά τις οποίες από αντικειμενική δυσχέρεια, δεν είναι εφικτή η τήρηση του βιβλίου παραγ.-κοστολ. όπως ορίζουν οι διατάξεις του Κ.Φ.Σ. ή ακόμα είναι ολοκληρωτικά ανέφικτη. Το ίδιο ισχύει και για το βιβλίο αποθήκης. Για τις μεν γνωστές περιπτώσεις παρασχέθηκε απ' ευθείας από το νόμο η απαλλαγή από την υποχρέωση τήρησης βιβλίου παραγ.-κοστολ. κλπ. για τις υπόλοιπες δε, προβλέφθηκε από άρθρ.10., σε συνδυασμό με το άρθρ. 46 ειδική διαδικασία, με την οποία παρέχεται η δυνατότητα στον επιτηδευματία να ζητήσει την τήρηση των βιβλίων αυτών κατά διαφορετικό τρόπο ή και την πλήρη απαλλαγή του από την υποχρέωση τήρησή τους.

Παρ.41. Άμεση απαλλαγή από το νόμο: Υπάρχουν ορισμένες κατηγορίες επιτηδευματιών οι οποίοι αντιμετωπίζουν σοβαρές αντικειμενικές δυσχέρειες, ακόμα και αδυναμία για την τήρηση του βιβλίου παραγ.-κοστ. και αποθ. Για να αποφεύγεται η άσκοπη απασχόληση των Οικ. Εφοριών και της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων (Ε.Λ.Β.), με την εξέταση των αιτήσεων των επιτηδευματιών αυτών για απαλλαγή τους από την τήρηση των βιβλίων αυτών (που τελικά θα κατέληγε στη χορήγηση της απαλλαγής), ο νομοθέτης με ρητή διάταξη απάλλαξε τις ακόλουθες κατηγορίες επιτηδευματιών από την υποχρέωση τήρησης του βιβλίου παραγ.-κοστ. και αποθ.

α) Α.Ε. και Ε.Π.Ε. οι οποίες έχουν σαν αντικείμενο τις εργασίες που αναφέρονται στις περιπτώσεις Δ' και Ε' της παρ. 2 , άρθ.3 του Κ.Φ.Σ. δηλ. Ελεύθεροι επαγγελματίες, εκτελωνιστές, επίσημοι πράκτορες του λαχίου, εκμετάλλευτές αυτοκινήτου Δ.Χ., παραγωγοί ασφαλειών, μεσίτες, γενικά εκμεταλλευτές γεωργικών μηχ/τών ή ελαιοτριβείου, εκμετάλλευτές εκπαιδευτηρίου ή φροντιστηρίου, εκμεταλλευτές πλοίου (της δεύτερης κατηγορίας του άρθρ.3 Ν.27/1975), εκμισθωτές μηχανημάτων πάσης φύσης, αυτοκινήτων ή οποιονδήποτε άλλων κινητών πραγμάτων, πράκτορες εφημερίδων και περιοδικών, όσοι ασχολούνται με την κατασκευή ιδιωτικών ή δημόσιων τεχνικών έργων, των οποίων τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται με ειδικό τρόπο σύμφωνα με τη νομοθεσία φορολογίας εισοδήματος (άρθρ.36 Ν.Δ.3323/55) και όσοι ασχολούνται επαγγελματικά με την πώληση χρυσών και λοιπών νομισμάτων. Επίσης οι οπωρολαχανέμποροι, οι πρατηριούχοι χονδρικής πώλησης σιγαρέττων, οι πρατηριούχοι καύσιμων και λιπαντικών αυτοκινήτων, οι πωλητές αποκλειστικά φωτιστικού πετρελαίου και όσοι ασχολούνται με την πώληση πετρελαιοειδών σαν αντιπρόσωποι των εταιριών διανομής των ειδών αυτών. Είναι φανερό ότι ο νομοθέτης με τη γενίκευση της παραπομπής, αναφέρθηκε σε επαγγέλματα τα οποία ουδέποτε είχαν ή θα έχουν οποιαδήποτε σχέση με τις εταιρίες αυτές (π.χ. ελεύθερα επαγγέλματα) ή με την τήρηση των βιβλίων παρ.-κοστ. και αποθ., (π.χ. μεσίτες). Στην απαλλαγή αυτή (με βάση τον τύπο των επιχειρήσεων) δεν περιλήφθηκαν τα φυσικά πρόσωπα και οι προσωπικές εταιρείες, γιατί, οι κατηγορίες των ίδων επαγγελματιών, που δεν έχουν περιληφθεί

τον τύπο της Α.Ε. και της Ε.Π.Ε., εντάσσονται με τη διάταξη της παρ.2 άρθρ.3 στη Β' κατηγορία τήρησης βιβλίων.Αφού δεν έχουν υποχρέωση για τήρηση βιβλίων Δ' κατηγορίας, πολύ περισσότερο δεν έχουν υποχρέωση για τήρηση βιβλίου παρ.-κοστ. και Αποθ. Το ίδιο ισχύει και για όσους τηρούν προαιρετικά βιβλία Δ' κατηγορίας. Ακριβώς για το λόγο αυτό εξαιρέθηκαν οι Α.Ε. και Ε.Π.Ε. γιατί υποχρεωτικά από το νόμο τηρούν βιβλία Δ' κατηγορίας.

β) Όσοι διατηρούν επιχείρηση εστιατορίου ή ζαχαροπλαστείου, εφόσον διαθέτουν τα αγαθά λιανικά ή κατά κύριο λόγο λιανικά.

γ) Όσοι διατηρούν ξενοδοχείο ή ξενώνα και

δ) Όσοι ασχολούνται με την εξαγωγή νωπών προϊόντων
Δικαιολογητικοί λόγοι που επιβάλλουν την απαλλαγή των παραπάνω επιχειρήσεων από την τήρηση βιβλίου παραγ.-κοστ. και αποθ. είναι οι εξής :

Α) Οι επιχειρήσεις εστιατορίων και ζαχαροπλαστείων,εφόσον διαθέτουν τα προϊόντα τους κατά κύριο λόγο λιανικά δηλ. εφόσον τα απο λιανικές πωλήσεις ακαθάριστα έσοδά ξεπερνούν το 40% του συνόλου των αζκαθάριστων εσόδων. Η διάταξη αυτή καλύπτει τη δυσχέρεια που δημιουργείται για την τήρηση του βιβλίου αποθήκης και την αδυναμία τήρηση βιβλίου παραγωγής και τεχνικών προδιαγραφών .

Ο νομοθέτης ευθυγραμμίζεται προς τη διάταξη της παρ. 7 του άρθ.18 με την οποία παρέχεται η δυνατότητα για την έκδοση απόδειξης λιανικής πώλησης για τα αγαθά, που αναλίσκονται μέσα στο κατάστημα, γιατί χωρίς την απόδειξη λιανικής πώλησης δεν είναι εφικτή η τήρηση του βιβλίου

παρ.-κοστ. και αποθ.

Β) Οι επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ξενοδοχεία ή ξε-
νώνες, γιατί τα ακαθάριστα έσοδά τους, κατά κύριο λόγο προέρ-
χονται από παροχή υπηρεσιών η δε παρακολούθηση των άλλων
αγαθών συσχετίζεται με την αδυναμία τήρησης του βιβλίου
παρ.-κοστ. και αποθ. από τις συναφείς επιχ. εστιατορίων και
ζαχαροπλαστείων των οποίων τα είδη, βασικά προσφέρονται
μέσα στα ξενοδοχεία. Αν όμως μέσα στο ξενοδοχείο λειτουρ-
γήσει κλάδος πώλησης αγαθών, ο οποίος δεν έχει οργανική σχέ-
ση με τις συνηθισμένες ξενοδοχειακές εξυπηρετήσεως π.χ. κα-
τάστημα νεωτερισμών, από το οποίο πραγματοποιούνται έσοδα,
η απαλλαγή της ξενοδοχειακής επιχείρ. δεν αφορά και στον
κλάδο αυτό των εργασιών, με συνέπεια η επιχ. να υποχρεού-
ται σε τήρηση βιβλίου παρ.-κοστ. και Αποθ. για τον κλάδο
αυτό των εργασιών, αν συντρέχουν οι λοιπές προϋποθέσεις.

Στην παρ. 9 του άρθ.8, ορίζεται ότι αν, στις περιπτώ-
σεις κατά τις οποίες ο επιτηδευματίας που απαλλάσσεται α-
πό την υποχρέωση τήρησης βιβλίου παρ.-κοστ. και Αποθ., δια-
τηρεί και άλλο εργασιών πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών
(πώληση ή κατεργασία για λογαριασμό τρίτων), για τον καθο-
ρισμό των υποχρεώσεων τήρησης βιβλίου αποθ. και παρα.-κοστ.
τα ακαθάριστα έσοδα του δευτέρου κλάδου κρίνονται αυτοτελώς.

Γ) Για όσους ασχολούνται με την αγοραπωλησία νωπών
προϊόντων (οπωρολαχανικά, κρέατα νωπά, ιχθείς ,κλπ.) η
απαλλαγή παρέχεται γιατί τα αγαθά αυτά απαιτούν ένα πολύ
γρήγορο ρυθμό διακίνησης, εξαιτίας της ευπάθειας και των
αλλοιώσεων στις οποίες υπόκεινται και σπάνια αποθηκεύονται,
με αποτέλεσμα να μη δίνεται στους επιτηδευματίες αυτούς,

που πολλές φορές δεν διαθέτουν καν γραφείο, ο χρόνος για λογιστική παρακολούθηση της διακίνησης αυτής δια μέσου βιβλίου αποθ. και παρ.-κοστ. Εξ' άλλου στις περιπτώσεις αυτές γίνεται μια τεράστια σε όγκο και αξία διακίνηση αγαθών με ελάχιστο ποσοστό κέρδους σε τρόπο ώστε η τήρηση του βιβλ. αποθήκ. θα απαιτούσε σοβαρή επιβάρυνση για τους επιτηδευματίες αυτούς.

Παρ.42. Δικαιώματα του επιτηδευματία: με την παρ. 1 του άρθρ.10 παρέχεται το δικαίωμα στον επιτηδευματία να ζητήσει με αίτηση που υποβάλλει στον οικ. Έφορο της έδρας της επιχείρησης του από την Ε.Α.Β. την απαλλαγή του από την υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθ. ή και παραγ.-κοστολ. ή τόν περιορισμό των υποχρεώσεων αυτών, ή τη ρύθμιση των υποχρεώσεών του κατά διαφορετικό τρόπο.

το αίτημα μπορεί ν' αφορά είτε σε όλες τις υποχρεώσεις (κεντρικού και υποκατάστατῆτος) είτε σε μέρος από αυτές.

Επιτηδευματίες των οποίων τα ακαθάριστα έσοδα με κάποια διαχειριστική χρήση ξεπέρασαν για πρώτη φορά το κατώτατο όριο των υπόχρεων για τήρηση βιβλίου παοθ., με πρόβλεψη ένταξῆς τους. Σύμφωνα με το τελευταίο εδαφ. της παρ. 4 άρθρ. 46 στην υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθ. ή και παραγωγῆς κοστ. από το μεθεπόμενο έτος, έχουν δικαίωμα να ζητήσουν από την Ε.Α.Β. , με αίτηση που υποβάλλουν απαραίτητα δια μέσου του οικ. Εφόρου μέσα στον τέταρτο μήνα της νέας διαχειριστικής περιόδου, την απαλλαγή τους από την υποχρέωση αυτή ή τον περιορισμό ή τη ρύθμιση των υποχρεώσεών τους κατά τρόπο διαφορετικό.

Σε ότι αφορά την τήρηση του βιβλίου παραγωγ.-κοστολ. οι δυσχέρειες συνήθως εντοπίζονται κατά κύριο λόγο στις μεταβολές, αλλοιώσεις ή φύρες τις οποίες υφίσταται οι πρώτες ύλες κατά το χρόνο της αποθήκευσης και τη μείωση ή αύξηση της ποσοτικής ή ποιοτικής απόδοσης από τους λόγους αυτούς ή στις δυσχέρειες προμήθειας της ίδιας πρώτης ύλης -ιδιαίτερα σε ότι αφορά τη χωρική προέλευση - με συνέπεια και στις δύο περιπτώσεις, την εμφάνιση σοβαρών αποκλίσεων από τις τεχνικές προδιαγραφές. Επίσης δυσχέρειες αντιμετωπίζονται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες υπάρχει συνεχής ροή πρώτων κλπ. υλών, προς την παραγωγή η οποία πραγματοποιείται σε συνεχή βάση και κατευθύνεται ταυτόχρονα στην παραγωγή περισσότερων του ενός ετοιμών προϊόντων κλπ. Στην περίπτωση αυτή από τα πράγματα είναι πολύ δυσχερές αν μη αδύνατος ο προσδιορισμός με ακρίβεια των πρώτων και βοηθητικών υλών, που χρησιμοποιήθηκαν για την παραγωγή κάθε έτοιμου προϊόντος.

Στις περιπτώσεις αυτές ο προσδιορισμός των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν για την παραγωγή κάθε προϊόντος, γίνεται με βάση τις τεχνικές προδιαγραφές με επιμερισμό των συνολικών ποσοτήτων που αναλώθηκαν σε συσχετισμό με την απογραφή λήξης.

Και αυτός ο τρόπος παρουσιάζει δυσχέρειες, ιδιαίτερα σε επιχ. που χρησιμοποιούν μεγάλο αριθμό πρώτων και βοηθητικών υλών από τις οποίες παράγεται μεγάλος αριθμός ετοιμών προϊόντων.

Στις περιπτώσεις αυτές οι επιχ., σταθμίζοντας το κόστος και την απώλεια του χρόνου που θα επέφερε η προσπά-

θεια επιμερισμού των αποκλίσεων και ο οποίος κατ' ανάγκη θα γίνει με αυθαίρετες παραδοχές, προτιμούν τις αποκλίσεις αυτές, μετά την αποτίμησή τους, να τις μεταφέρουν σε αποτελεσματικό λογαριασμό χωρίς άλλη ενέργεια.

Ο τρόπος αυτός ενέργειας θα πρέπει να τίθεται υπόψη της Ε.Λ.Β. για έκδοση εγκριτικής απόφασης, γιατί - αν και υφίσταται αντικειμενική αδυναμία για εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Φ.Σ. δεν παύει να συνιστά απόκλιση από τις διατάξεις, η οποία προϋποθέτει μια τυπική κάλυψη.

Υπάρχουν περιπτώσεις κατά τις οποίες για την παραγωγή ενός συγκεκριμένου έτοιμου προϊόντος χρησιμοποιούνται παρτίδες πρώτων υλών διαφορετικής προέλευσης, με διαφορετικές ποσοστιαίες αναλογίες, διαφορετικές φύρες με μεγάλες αποκλίσεις μεταξύ τους. η χρησιμοποίηση της μιας ή της άλλης παρτίδας πρώτης ύλης εξαρτιέται από τις συνθήκες της προφοράς τους, ιδιαίτερα δε αν πρόκειται για γεωργικά προϊόντα π.χ. παραγωγικά καπνά παλαιών εισοδειών διαφόρων περιφερειών για την παραγωγή σιγαρέτων, σταφίδα παλαιών ή νέων εσοδειών διαφόρων περιφερειών για την επεξεργασία και διάθεση στην κατανάλωση, φρούτα ή λαχανικά για την παραγωγή κονσερβών. Αφού το τελικό έτοιμο προϊόν είναι το ίδιο, ενδείκνυται στην περίπτωση αυτή, οι τεχνικές προδιαγραφές να μεταβάλλονται ανάλογα με τις παρτίδες των πρώτων υλών που χρησιμοποιούνται. Διαφορετικά πρέπει να ζητηθεί από την Ε.Λ.Β. η απαλλαγή από την υποχρέωση αυτή ή η κατά διαφορετικό τρόπο τήρησή τους.

Ανάλογη απαλλαγή υφίσταται και στην περίπτωση πλήρους απαλλαγής από την υποχρέωση τήρησης βιβλίου παραγ.-κοτολ. Όλα αυτά δεν ορίζεται διαφορετικά στην απόφαση της Ε.Λ.Β.

Κεφάλαιο έβδομο

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΣΧΕΤΙΖΟΝΤΑΙ ΜΕΤΑ ΒΙΒΛΙΑ

ΑΠΟΘΗΚΗΣ ΚΑΙ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ - ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟΥ

Παρ. 47 Γενικά: για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλίο αποθήκης, η παρακολούθηση της διακίνησης των αγαθών επιτυγχάνεται κατά την εισαγωγή με τα δελτία αποστολής ή τα δελτία Π.Π. ή τα ενιαία Δ.Α. - τιμολόγια που εκδίδονται κατά την αγορά ή σε συνδυασμό με τα στοιχεία μεταφοράς και το βιβλίο ή δελτίο Π.Π. ή τις εγγραφές με λογιστικό ισότιμο, κατά δε την εξαγωγή με τα δελτία αποστολής ή τα ενιαία Δ.Α. - τιμολόγια πώλησης σε συνδυασμό με τα στοιχεία που εκδίδονται κατά τη μεταφορά. Αν πρόκειται για επιχείρηση που ασχολείται με την κατεργασία κλπ. αγαθών που είναι υποχρεωμένη να τηρεί βιβλίο αποθήκης πρώτων-βοηθητικών υλών, καυσίμων, ειδών συσκευασίας και έτοιμων προϊόντων, η εισαγωγή των πρώτων κλπ. υλών στην αποθήκη και η εξαγωγή των έτοιμων προϊόντων από την αποθήκη διασφαλίζεται με τα ίδια παραπάνω στοιχεία, όπως και στις εμπορικές επιχειρήσεις. Θα παρέμενε όμως ακάλυπτος ο φοροτεχνικός έλεγχος από την άποψη της κοστολόγησης κατά της εσωτερικής διακίνησης των αγαθών, αν από το συντάκτη του Κ.Φ.Σ. δεν προβλέπονται η έκδοση στοιχείων εσωτερικής διακίνησης.

Με το άρθρ. 22 του Κ.Φ.Σ. επιβάλλεται στις περιπτώσεις αυτές η έκδοση θεωρημένων και αριθμημένων διπλοτύπων δελτίων εξαγωγής, κατά την εξαγωγή πρώτων και βοη-

θητικών υλών κλπ. για παραπέρα κατεργασία και ημερήσιας εισαγωγής έτοιμων προϊόντων στην αποθήκη έτοιμων προϊόντων από το βιομηχανοστάσιο. Τα δελτία αυτά εκδίδονται είτε η κατεργασία γίνεται για ίδιο λογαριασμό είτε για λογαριασμό τρίτων.

Αν οι πρώτες και βοηθητικές ύλες κλπ. εξάγονται όχι για παραπέρα κατεργασία αλλά για μεταπώληση δεν εκδίδεται δελτίο εξαγωγής αλλά δελτίο αποστολής ή ενιαίο Δ.Α.-τιμολόγιο. Αν προορίζονται για ανάλωση από την ίδια την επιχείρηση για κατασκευή παγίων στοιχείων ή σαν αναλώσιμα, εκδίδεται στοιχείο συμπληρωματικής πράξης. Δεν εκδίδεται δελτίο εξαγωγής γιατί κατά ρητή διάταξη του άρθρου 22 το δελτίο αυτό εκδίδεται μόνο όταν γίνεται εξαγωγή στο βιομηχανοστάσιο. Αντίθετη είναι η θέση της Διοίκησης στο θέμα αυτό.

Αν η επιχείρηση δεν έχει υποχρέωση για τήρηση βιβλίου αποθήκης ή έχει απαλλαγεί με απόφαση της Ε.Α.Β. από την υποχρέωση αυτή, δεν έχει υποχρέωση να εφαρμόσει τις διατάξεις του άρθρου 22.

Δελτίο εισαγωγής έτοιμων προϊόντων δεν εκδίδεται όταν το προϊόν αγοράζεται για να μεταπωληθεί αυτούσιο σαν εμπόρευμα. Στην περίπτωση αυτή πρόκειται για εμπόρευμα, οπότε ανακύπτει θέμα χωριστής παρακολούθησης στο βιβλίο αποθήκης των εμπορευμάτων από τα προϊόντα της ίδιας της επιχείρησης, έστω και αν είναι ταυτόσημα με τα εμπορεύματα και έκδοσης των στοιχείων που προβλέπονται για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλίο αποθήκης για τα εμπορεύματα (εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα από πώ-

ληση εμπορευμάτων, δημιουργούν, μόνο αυτά την υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης). Παράλειψη έκδοσης των στοιχείων αυτών συνιστά ουσιώδη ανεπάρκεια των βιβλίων και στοιχείων της επιχειρήσεως.

ειδικότερα σε ό,τι αφορά την έκδοση των δελτίων εξαγωγής και εισαγωγής ισχύουν τ' ακόλουθα:

Παρ. 48 Δελτίο εξαγωγής (πρώτων υλών(: Το δελτίο αυτό εκδίδεται σε κάθε περίπτωση εξαγωγής από την αποθήκη πρώτων κλπ. υλών, καύσιμων και ειδών συσκευασίας, για το βιομηχανοστάσιο. Είναι αδιάφορο αν οι εξαγόμενες πρώτες κλπ. ύλες ανήκουν στον επιτηδευματία ή στάλθηκαν σ' αυτόν από τρίτους για παραπέρα κατεργασία, όπως είναι αδιάφορο αν η κατεργασία πραγματοποιείται σε βιομηχανοστάσιο της επιχείρησης ή τα αγαθά στέλνονται σε τρίτους για κατεργασία ή αν η κατεργασία στο βιομηχανοστάσιο της επιχείρησης θα γίνει στην έδρα της επιχείρησης που συστεγάζεται το βιομηχανοστάσιο ή σε διαφορετικό τόπο που βρίσκεται το βιομηχανοστάσιο.

Βασική προϋπόθεση για την έκδοση του στοιχείου αυτού είναι, η εξαγωγή των πρώτων κλπ. υλών κλπ. να αποσκοπεί στην παραγωγή (κατεργασία, επεξεργασία κλπ.) ετοίμων προϊόντων ιδίων ή τρίτων.

Εφόσον οι πρώτες κλπ. ύλες κλπ. στέλνονται έξω από το τόπο που βρίσκονται αποθηκευμένες π.χ. στο βιομηχανοστάσιο της επιχείρησης, το δελτίο εξαγωγής καλύπτει λογιστικά την πίστωση του βιβλίου αποθήκης, (σαν στοιχείο εσωτερικής διακίνησης) όχι όμως και την έξω από την επιχείρηση διακίνησης, για την οποία επιβάλ-

λεται η έκδοση δελτίου αποστολής, σύμφωνα με την Αποφ. Σ.221/87 του υπ. οικ. δεν επιτρέπεται η συγχώνευση του δελτίου αποστολής με οποιοδήποτε άλλο στοιχείο και κατά συνέπεια με το δελτίο εξαγωγής.

Στο δελτίο εξαγωγής, εκτός από τις ενδείξεις που προβλέπονται από το άρθρ. 29 (είδος, ποσότητα), πρέπει να γράφεται και το τμήμα του εργοστασίου ή εργαστηρίου στο οποίο παραδίνονται οι πρώτες ύλες κλπ. που εξάγονται.

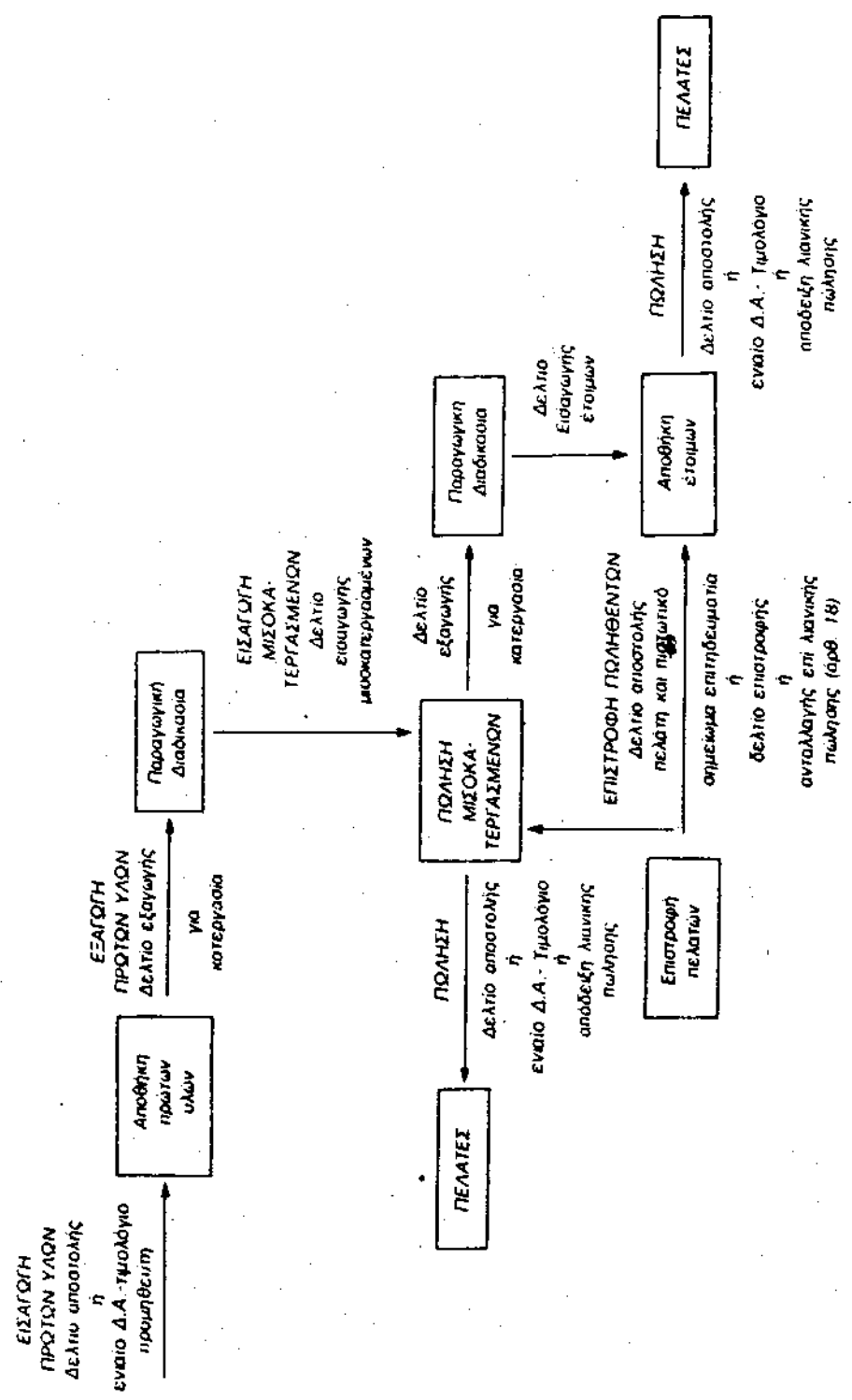
Κατά το παρελθόν υποστηρίχθηκε ότι στην έννοια του τμήματος περιλαμβάνεται και το συγκεκριμένο αγαθό για την παραγωγή του οποίου προορίζεται η πρώτη κλπ. ύλη που εξάγεται. Τέτοια ερμηνεία όμως δεν συνάγεται από τη σχετική διάταξη ούτε μπορεί να εφαρμοστεί στην πράξη, γιατί, στο πλείστο των περιπτώσεων, ο ειδικότερος προορισμός μιας πρώτης ύλης που εξάγεται, ρυθμίζεται σε μεταγενέστερο χρόνο ανάλογα με τη ζήτηση των προϊόντων π.χ. κατά την εξαγωγή από την αποθήκη πρώτων υλών βαμβακιού για νηματοποίηση, δεν είναι γνωστό, στο πλείστο των περιπτώσεων, το πάχος των νημάτων που θα παραχθούν από αυτό αν δηλ. είναι δίκλινα ή τρίκλινα, γιατί αυτό θα εξαρτηθεί από την παραπέρα ζήτηση νημάτων ή ακόμα από κάποια έκτακτη και επείγουσα παραγγελία οπότε ανατρέπεται ο προγραμματισμός της παραγωγής. Υπάρχουν περιπτώσεις κατά τις οποίες μια πρώτη ή βοηθητική ύλη χρησιμοποιείται αποκλειστικά σε ένα ορισμένο τμήμα της παραγωγικής διαδικασίας π.χ. το θειάφι για τη θείωση της σταφίδας. Στην περίπτωση αυτή δημιουργείται το ερώτημα ποιό σκοπό εξυπηρετεί η αναγραφή του τμήματος και αν μια

τέτοια παράλειψη μπορεί να αποτελέσει λόγο επιβολής προστίμου του Κ.Φ.Σ. πολύ δε περισσότερο να θεωρηθεί σαν λόγος ανεπάρκειας των βιβλίων της επιχείρησης. Κατά την επικρατέστερη άποψη ή έννοια της διάταξης αυτής περιορίζεται μόνο στις περιπτώσεις κατά τις οποίες υφίστανται χωριστά τμήματα και καθένα από αυτά έχει αναλάβει την παραγωγή ενός συγκεκριμένου προϊόντος, οπότε η έννοια του τμήματος συμπίπτει με την έννοια του προϊόντος και δικαιολογεί τη θέσπιση της διάταξης αυτής. Εφόσον η επιχείρηση ασχολείται και με την πώληση μισοκατεργασμένων και έτοιμων προϊόντων (οπότε υφίσταται υποχρέωση για την τήρηση ιδιαίτερων μερίδων για κάθε στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας), θα εκδίδονται δελτία εξαγωγής, τόσο κατά την εξαγωγή πρώτων κλπ. υλών για κατεργασία, όσο και κατά την εξαγωγή μισοκατεργασμένων αγαθών για παραπέρα κατεργασία. Για τα μισοκατεργασμένα αγαθά που πωλούνται θα εκδίδεται δελτίο αποστολής ή τιμολόγιο. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η επιχείρηση ενεργεί εσωλογιστική κοστολόγηση, δεν κρίνεται άσκοπο στο δελτίο εξαγωγής να γράφεται και η αξία των πρώτων κλπ. υλών που εξάγονται για να καθίσταται δυνατή η ενημέρωση τόσο του βιβλίου αποθήκης κατ' αξία όσο και των λοιπών βιβλίων. Επειδή όμως, από τον Κ.Φ.Σ. δεν ορίζονται χρονικές περίοδοι, για την ενέργεια της εσωλογιστικής κοστολόγησης, δεν αποτελεί παράβαση αν αυτή γίνεται το αργότερο μια φορά το χρόνο με λογιστικές εγγραφές άμεσης επιβάρυνσης του κόστους καθενός αγαθού που παράγει η επιχείρηση.

Δελτίο εξαγωγής πρέπει να εκδίδεται και στις περιπτώσεις που αχρηστεύονται πρώτες κλπ. ύλες. Στην περίπτωση αυτή η πίστωση του βιβλίου αποθήκης (ποσοτική και κατ' αξία) με ταυτόχρονη πίστωση του λογαριασμού αγοράς πρώτων κλπ. υλών της Γενικής Λογιστικής, πρέπει να γίνεται με ταυτόχρονη χρέωση αποτελεσματικού λογαριασμού (π.χ. Ζημιές από απώλειες ή καταστροφή πρώτων υλών κλπ.). Στην περίπτωση αυτή η ύπαρξη πραγματογνωμοσύνης ή επίσημων στοιχείων ή έστω κάποιας παραγγελίας στον οικ. Έφορο, δεν κρίνεται άσκοπη.

Παρ. 49 Ημερήσιο δελτίο εισαγωγής (έτοιμων ή ημιέτοιμων προϊόντων): Το δελτίο αυτό εκδίδεται σε κάθε περίπτωση εισαγωγής στην αποθήκη έτοιμων προϊόντων που προέρχονται από την κατεργασία, στο βιομηχανοστάσιό της ή και σε βιομηχανοστάσιο τρίτων για λογαριασμό της. Αν όμως εισάγονται ομοειδή εμπορεύματα που αγοράστηκαν από τρίτους για να μεταωληθούν αυτούσια, δεν θα εκδοθεί ημερήσιο δελτίο εισαγωγής, αλλά η εγγραφή στο βιβλίο αποθήκης (αν υφίσταται υποχρέωση για την τήρησή του για τον κλάδο εμπορία) και σε ιδιαίτερη μερίδα εμπορευμάτων και όχι την ίδια με τα ομοειδή προϊόντα, θα εδραιωθεί στο δελτίο αποστολής ή το ενιαίο δελτίο αποστολής-τιμολόγιο του προμηθευτή. Εφόσον η επιχείρηση πωλεί προϊόντα της σε μισοκατεργασμένη κατάσταση και έτοιμα προϊόντα, οπότε όπως αναφθ έρθηκε στην προηγούμενη παράγραφο, έχει υποχρέωση να τηρεί βιβλίο αποθήκης και για το ενδιαμέσο αυτό στάδιο, θα εκδίδεται δελτίο εισαγωγής τόσο για τα μισοκατεργασμένα προϊόντα όσο και για τα έτοιμα.

διαφορα σταδια της παραγωγικης της διαδικασιας.



Παρατηρείται ότι, σεν αντίθεση με τα δελτία εξαγωγής, τα δελτία εισαγωγής έτοιμων προϊόντων, εκδίδονται μια φορά την ημέρα με το τέλος της ημερήσιας παραγωγικής διαδικασίας. Τα δελτία αυτά μπορεί να συγχωνευθούν με τα δελτία εξαγωγής αν και αυτά εξ αιτίας δυσχερειών εκδίδονται μια φορά την ημέρα.

Παρ. 50. Ημερήσιο δελτίο εξαγωγής : Από την παραγ. 1 του άρθρ. 22 παρέχεται η δυνατότητα, όταν καθίσταται δυσχερής η άμεση έκδοση δελτίου εξαγωγής, να εκδίδεται ημερήσιο δελτίο εξαγωγής για όλες τις ποσότητες που εξάχθηκαν μέσα στην ίδια ημέρα. Η ύπαρξη δυσχέρειας μπορεί να αφορά είτε σε τεχνικούς λόγους (αδυναμία για ακριβή καταμέτρηση των πρώτων υλών που εξάγονται ιδιαίτερα σε συνεχείς ή πολλαπλές εξαγωγές) είτε και σε οργανωτικούς ή και λογιστικούς λόγους. Σαν πραγματικό γεγονός η ύπαρξη ή όχι δυσχέρειας, αποτελεί αντικείμενο έρευνας σε κάθε περίπτωση από τον οικ. Έφορο και τα Διοικητικά Δικαστήρια.

Η Διοίκηση έχει δεχθεί ότι, εφόσον υφίσταται συνεχής ροής πρώτων κλπ. υλών στην παραγωγική διαδικασία, δεν υπάρχει υποχρέωση για την έκδοση δελτίων εξαγωγής ή εισαγωγής. η λύση αυτή επειδή επιφέρει μεταβολή στον τρόπο τήρησης του βιβλίου αποθήκης, ανάγεται στην αρμοδιότητα της Ε.Α.Β. ή οποία με την παροχή απαλλαγής από την τήρηση του βιβλίου αυτού ή την παροχή έγκρισης για τήρηση του βιβλίου αυτού κατά διαφορετικό τρόπο, θα αντιμετωπίσει και το θέμα της έκδοσης ή όχι, των δελτίων εξαγωγής ή εισαγωγής. Η ανάληψη μια τέτοιας πρωτοβουλίας από τον οικ. Έφορο, παρά τα όσα υποστηρίζονται από την οικ.

Εφορία Φ.Α.Ε. ; είναι δυνατό να δημιουργήσει απρόβλεπτες περιπέτειες στο φορολογούμενο. Για τις εκδοτικές επιχειρήσεις το ημερήσιο δελτίο αναπληρώνεται από το δελτίο ημερήσιας εκτύπωσης των πλεστηρίων.

Παρ. 51. Υπογραφή δελτίων εισαγωγής και εξαγωγής : Πέρα από τις ενδείξεις που επιβάλλονται από τις γενικές διατάξεις του άρθρ. 22, η διάταξη της παρ. 5 του άρθρ.29 επιβάλλει να υπογράφονται τα παραπάνω δελτία από τον εκδότη ή από πρόσωπο που είναι εξουσιοδοτημένο από αυτόν (παρ. 5 άρθρ.29).

Παρ. 52. Στοιχεία εσωτερικής διακίνησης κατά την επιστροφή πρώτων κλπ. υλών κλπ. και έτοιμων προϊόντων:

Από τον Κ.Φ.Σ. δεν ορίζονται τα στοιχεία τα οποία πρέπει να εκδοθούν σε περίπτωση επιστροφής αυτούσιων πρώτων κλπ. υλών κλπ. από την παραγωγική διαδικασία στην αποθήκη πρώτων κλπ. υλών ή έτοιμων προϊόντων από την αποθήκη έτοιμων στην παραγωγική διαδικασία για επανεπεξεργασία, διόρθωση, επισκευή ή κάλυψη ατελειών του έτοιμου προϊόντος .

Ενόψει όμως της διάταξης της παραγ. 2 άρθρ. 15 η οποία ορίζει ότι κάθε εγγραφή στα βιβλία που αφορά συναλλαγή του υπόχρεου, πρέπει να δικαιολογείται με στοιχεία που να την αποδεικνύουν, ως και από τις γενικές αρχές της λογιστικής οργάνωσης, που απαιτούν για κάθε εγγραφή ανάλογο δικαιολογητικό, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι και για τις περιπτώσεις αυτές πρέπει να εκδίδεται κάποιο στοιχείο. Αν ληφθεί δε υπόψη ότι για

κάθε εσωτερική διακίνηση προβλέπεται η έκδοση θεωρημένου δελτίου , πρέπει να γίνει δεκτό ότι τα στοιχεία αυτά πρέπει να εκδίδονται από θεωρημένο στέλεχος. Υποστηρίζεται όμως και αντίθετη άποψη, σύμφωνα με την οποία με ρητή διάταξη του εδαφ. β παρ. 1 ,άρθρ.16, θεώρηση στοιχείων απαιτείται μόνο εφόσον προβλέπεται με την οικεία διάταξη που επιβάλλει την έκδοση του στοιχείου. Επειδή όμως δεν υπάρχει διάταξη που να προβλέπει έκδοση συγκεκριμένου στοιχείου, αν και όπως αναφέρθηκε η παρ. 2 ,άρθρ.15 απαιτεί με έμμεσο τρόπο την ύπαρξη στοιχείου, δεν υφίσταται υποχρέωση για τη θεώρηση του στοιχείου αυτού για κάλυψη της σχετικής εγγραφής. Ευνόητο είναι ότι η ερμηνεία αυτή, αφορά σε διακίνηση μέσα στην ίδια την επιχείρηση και όχι τη διέλευση δια μέσου κοινοχρήστων χώρων, οπότε δημιουργείται θέμα έκδοση δελτίου αποστολής.

Παρ. 53. Χρήση κωδικών αριθμών κατά την έκδοση των στοιχείων: Η εφαρμογή της μηχανοργάνωσης είχε σαν αποτέλεσμα τη χρήση κωδικών αριθμών σε ευρεία κλίμακα. Με την παρ. 3 άρθρ. 15 του Κ.Φ.Σ. επιτρέπεται η χρήση κωδικών αριθμών για την απεικόνιση του αγαθού ή των τίτλων των λογαριασμών τόσο στις εγγραφές στα βιβλία όσο και κατά την έκδοση ορισμένων στοιχείων με τις ακόλουθες προϋποθέσεις.

α) Αν πρόκειται για στοιχεία, η χρήση κωδικών αριθμών επιτρέπεται μόνο εφόσον αυτή αφορά σε εσωτερική διακίνηση αγαθών. Σύμφωνα με το πνεύμα της διάταξης αυτής, η έννοια της εσωτερικής διακίνησης συνάπτεται με τη διακίνηση στο ίδιο κατάστημα ή τον ίδιο χώρο, εφόσον δεν τέμνεται από κοινόχρηστη οδό κλπ. (π.χ. δελτία εισαγω-

γής και εξαγωγής) και όχι στη διακίνηση μεταξύ καταστήματος και υποκαταστήματος ή μεταξύ υποκαταστημάτων. Με τον περιορισμό αυτό ο νομοθέτης απέβλεψε στη διασφάλιση της διακίνησης των αγαθών, δεδομένου ότι τα φοροτεχνικά όργανα που ενεργού καθ' όδόν τον έλεγχο, δεν γνωρίζουν την έννοια των κωδικών αριθμών (δηλ. την ονοματολογία των αγαθών στα οποία αφορούν) με συνέπεια την αδυναμία διενέργειας φοροτεχνικού ελέγχου. Η χρήση κωδικών αριθμών επιτρέπεται π.χ. κατά την έκδοση δελτίων εξαγωγών πρώτων υλών κλπ. από την αποθήκη στην παραγωγική διαδικασία και δελτίων εισαγωγής έτοιμων προϊόντων δηλ. και στις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλίο αποθήκης και ενεργούν κατεργασία κλπ. εφόσον η διακίνηση ενεργείται μέσα στον ίδιο χώρο. Με την ερμηνευτική εγκύκλιο του Ν.Δ.4/1968 επιτράπηκε για την εισαγωγή στην αποθήκη να ενεργείται στο βιβλίο αποθήκης η καταχώρηση των ενδείξεων του εκδότη του στοιχείου (αποστολέα) με κωδικό αριθμό. Επίσης επιτράπηκε η χρήση κωδικών αριθμών και στα στοιχεία εξωτερικής διακίνησης (τιμολόγια, δελτία αποστολής, εκκαθαρίσεις κλπ.) με την προϋπόθεση ότι στο θεωρημένο στοιχείο θ' αναγράφεται η επεξήγηση των κωδικών αριθμών. Η τελευταία αυτή τεχνική εφαρμόζεται από πολλές επιχειρήσεις οι οποίες στην πίσω όψη των στοιχείων που εκδίδουν γράφουν έντυπα ή με σφραγίδα την επεξήγηση κάθε κωδικού αριθμού. Στην περίπτωση αυτή, για να διασφαλίζεται ο σκοπός στον οποίο αποβλέπει ο περιορισμός αυτός, ενδεικνύεται η έντυπη αναγραφή των επεξηγήσεων πάνω στα στοιχεία, να ενεργείται πριν από την θεώρησή τους σε τρόπο ώστε να υποκαθίσταται η τήρηση του θεωρημένου μητρώου

κωδικής αρίθμησης, χωρίς όμως ν' αποκλείεται και η προσθήκη και άλλων επεξηγήσεων για κωδικούς αριθμούς (είδη) που δημιουργήθηκαν μετά την θεώρηση των στοιχείων. Επίσης η χρήση κωδικών αριθμών επιτρέπεται στην έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης εφόσον εκδίδονται με χρήση Η/Υ.

β) Σαν βασική προϋπόθεση για τη χρήση κωδικών αριθμών ορίζεται η τήρηση θεωρημένου μητρώου κωδικής αρίθμησης ή η καταχώρηση των κωδικών αριθμών σε άλλο θεωρημένο, για το σκοπό αυτό, βιβλίο, σε τρόπο ώστε να είναι δυνατός ο άμεσος έλεγχος των αγαθών που δικαιούνται. Στη μητρώο αυτό πρέπει να γράφονται οι κωδικοί αριθμοί με αύξουσα αριθμητική ή άλλη λογική σειρά (ώστε να είναι δυνατή η άμεση ανεύρεση οποιουδήποτε αριθμού) και στη συνέχεια η επεξήγησή του.

Κατά τη θεώρηση του μητρώου από τον οικ. Έφορο, δεν είναι αναγκαίο να έχουν καταχωρηθεί σ' αυτό οι κωδικοί αριθμοί και οι επεξηγήσεις τους, γιατί είναι δυνατό να μην έχει τεθεί σε εφαρμογή το σύστημα αυτό ή να επίκειται η τροποποίηση ή επέκταση συστήματος που υπάρχει.

Με τη θεώρησή του βιβλίου αποσκοπείται η μη αντικατάσταση κωδικών αριθμών που θα χρησιμοποιηθούν στο μέλλον με άλλους ή με άλλες επεξηγήσεις. Ο έλεγχος της κανονικής τήρησης ή ενημέρωσης του μητρώου κωδικών αριθμών θα αποβλέπει στη διαπίστωση αν οι κωδικοί αριθμοί που χρησιμοποιούνται, είναι καταχωρημένοι στο μητρώο και αν η επεξήγησή τους ανταποκρίνεται με τον πραγματικό χαρακτήρα αυτού που εκπροσωπούν. Σε περίπτωση που ο κωδικός αριθμός κάποιου αγαθού μεταβάλλεται, πρέπει να

γίνεται σχετική μνεία με τη χρονολογία της μεταβολής αυτής και την εδραίωση της (αν είναι εφικτό) σε κάποιο έγγραφο κλπ. Αυτό είναι συνηθισμένο στις αντιπροσωπεύει ανταλλακτικών. Σαν δικαιολογητικό στην περίπτωση αυτή είναι το έγγραφο οδηγιών του αλλοδαπού οίκου. Στην ερμηνευτική εγκύκλιο του Ν.Δ. 4/68 ορίζεται ότι ο επιτηδευματίας μπορεί να χρησιμοποιεί με τον κωδικό αριθμό συντμήσεις ή άλλες ενδείξεις από την ονοματολογία των αγαθών ή σύμβολα για ευκολότερη χρησιμοποίηση και αναγνώριση των κωδικών αριθμών. Από τη διατύπωση αυτή δημιουργείται το ερώτημα αν η επιχείρηση έχει το δικαίωμα, αντί για κωδικούς αριθμούς, να χρησιμοποιεί σύμβολα τα οποία να αναπληρώνουν την κωδική αρίθμηση π.χ. γράμματα, κατά την επικρατέστερη άποψη, η έννοια της κωδικής αρίθμησης, δεν περιορίζεται μόνο σε αριθμούς αλλά και σε άλλα διακριτικά στοιχεία. Έτσι μπορεί η επιχείρηση να χρησιμοποιεί γράμματα του αλφάβητου ή πλοκή γραμμάτων και αριθμητικών ψηφίων π.χ. Α3-Ζ38 όπου Α=Ανδρικά, 3=Παπόδυστα, Ζ=Δερμάτινα, 38=Μεταξωτά Ξλπ. ευνόητο είναι ότι στο βιβλίο απογραφών επιτρέπεται η απεικόνιση των ειδών που απογράφονται με τους κωδικούς μόνο αριθμούς και όχι της ονοματολογίας, με την προϋπόθεση ότι τηρείται θεωρημένο μητρώο κωδικής αρίθμησης.

Η παράλληλη εξέλιξη συναλλαγών και οργάνωσης των επιχειρήσεων, η οποία δεν είναι νοητό να παρεμποδίζεται από γραφειοκρατικές διατυπώσεις, έχει δημιουργήσει ένα σοβαρό θέμα σε ότι αφορά τις ενδείξεις που πρέπει να γράφονται στα στοιχεία που διασφαλίζουν την έξω από την επιχείρηση διακίνηση των αγαθών 9δελτία αποστολής, τι-

μολόγια, εκκαθαρίσεις κλπ.). Η σύγχρονη τεχνολογία εξα-
ναγκάζει τις επιχειρήσεις παραγωγής μηχανημάτων (αυτο-
κινήτων, ηλεκτρονικών υπολογιστών, παραγωγικών μηχανών κλπ.),
να προσφέρουν στην αγορά όλο και νέα μοντέλλα σε τρόπο ώστε
τα ανταλλακτικά των μηχανημάτων αυτών που διαχειρίζεται
μια αντιπροσωπεία, να ξεπερνούν τις δεκάδες χιλιάδες.
Αυτό έχει σαν συνέπεια τη χρήση κωδικών αριθμών οι οποίοι
υποδηλώνουν το είδος του ανταλλακτικού. Σε πολλές περι-
πτώσεις, ιδιαίτερα πολύπλοκων μηχανημάτων, η παραγωγός
επιχείρηση χρησιμοποιεί σαν χαρακτηριστικό γνώρισμα,
αντί ονοματολογίας - κωδικούς αριθμούς με 10 ή 20 και 25
ψηφία. Η "αποκτυπτογράφηση" του κωδικού αριθμού, θα α-
παιτούσε αρκετό χρόνο, για την ανεύρεση της ονοματολογί-
ας στο μητρώο κωδικών αριθμών και καταχώρησής της στο φο-
ρολογικό στοιχείο και αρκετό χώρο για την αναλυτική κα-
ταχώρηση της στο ίδιο στοιχείο.

Για το λόγο αυτό στην πράξη, από αναπότρεπτη ανάγκη,
στα φορολογικά στοιχεία γράφεται σαν ονοματολογία η βα-
σική ονοματολογία π.χ. φλάτζα, ημιαξόνιο κλπ. και ακο-
λουθεί η παράθεση του κωδικού αριθμού των 10 ή 20 ή 25
ψηφίων, με τον οποίο εξειδικεύεται το εργοστάσιο κατα-
σκευής, το έτος κατασκευής, ο τύπος του αυτοκινήτου, τα
ιδιαίτερα χαρακτηριστικά μεταξύ πολλών υποκατηγοριών
του αυτού τύπου, ο αριθμός θυρίδας αποθήκης του ανταλλα-
κτικού, η ονοματολογία του ανταλλακτικού κλπ.

Με την αναγραφή αυτή η ΥΠΕΔΑ διασφαλίζεται ότι το εί-
δος που μεταφέρεται είναι φλάτζα ή ημιαξόνιο κλπ. ο δε
κατασταλτικός φορολογικός έλεγχος έχει τη δυνατότητα με

βάση τις ενδείξεις των κωδικών αριθμών που είναι γραμμένες και στα στελέχη των φορολογικών στοιχείων που παραμένουν στην επιχείρηση, να ενεργήσει ποσοτικό έλεγχο της αποθήκης. Με τον τρόπο αυτό υπάρχει απόλυτη διασφάλιση της φορολογικής Αρχής και καθίσταται εφικτός οποιοσδήποτε φορολογικός έλεγχος.

ΕΠΩΝΥΜΙΑ &
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ
ΕΤΑΙΡΙΑΣ

No 013

ΒΙΒΛΙΟ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ - ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟΥ

ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΧΘ. ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ
ΤΕΛΙΚΗ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑ

ΠΟΣΟΤΗΣ ΣΕ ΤΕΜΑΧΙΑ
ΚΩΔ. ΑΡΙΘ.

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΟΝΟΜΑΣΙΑ	ΜΟΝΑΣ	ΠΟΣΟΤΗΣ	ΤΙΜΗ	ΕΡΓΑΣΙΑ & ΔΟΙΠΕΣ ΔΑΠ. ΠΑΡΑΓ.		ΜΕΡΙΣΜΟΣ ΣΤΑΘΕΡΩΝ		
					ΑΞΙΑ	Κ/Α	ΟΝΟΜΑΣΙΑ	ΑΞΙΑ	Κ/Α
ΣΥΝΟΛΑ					ΣΥΝΟΛΑ			ΣΥΝΟΛΑ	

ΠΑΡΑΧΘΕΝ ΠΡΟΪΟΝ:

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ :

Α & Β ΥΛΕΣ ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚ.:

ΑΜΕΣΗ ΕΡΓΑΣΙΑ:

ΣΕ ΤΕΜΑΧΙΑ:

ΔΑΠΑΝ. ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ:

ΣΕ Χ/Κ :

ΜΕΡΙΣΜΟΣ ΣΤΑΘ. ΔΑΠ.:

ΚΟΣΤΟΣ Χ/Κ:

ΣΥΝΟΛΟ

Ο ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΑΣ

ΦΥΛΛΟ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΠΡΟΔΙΑΓΡΑΦΩΝ

ΤΕΧΝ. ΠΡΟΔ.	ΚΩΔΙΚ. ΥΛΗΣ	Π Ε Ρ Ι Γ Ρ Α Φ Η ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΕΙΣΩΝ Υ Λ Ω Ν	ΜΟΝΑΣ ΜΕΤΡ.	ΠΟΣΟΤΗΣ	ΦΥΡΑ		ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΑ
					§	§	

ΤΕΧΝΙΚΗ ΠΡΟΔΙΑΓΡΑΦΗ ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΠΑΡΑΧΘΕΝΤΟΣ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ

ΑΠΟ	ΕΩΣ	ΠΑΡΑΧΘ. ΜΟΝΑΔΕΣ	ΚΩΔΙΚΟΣ ΑΡΙΘΜΟΣ:	ΜΟΝΑΣ ΜΕΤΡΗΣΕΩΣ:	ΚΟΣΤΟΛ. ΠΕΡΙΟΔΟΣ:

Ημερομ.	Διευκ.	521A	171%	250%	Απόδοσις	Ημερο-	Κιλιά	ΔΡΧ.	
1987	ολογ.	246	521 A	521 A	Κιλιά	μηνία			
		1181			246	Απογρ.	1727	Απογραφή αξία	2.353.988
Ιουν.4	1519	300			1181	ΙΟΥΝ.		α' υλών έξο-	213.947
22	1542	1727			300	εξ παρ.		δα παραγωγής	118.761
23	1546	1363.05			1727	ΞΕΚΤΥΠ	1727	Έξοδα τυποπ.	2.686.696
		2353.988						15557	
					23539.88			Μέση τιμή	
Ιουλ.2	1557	482.22			482.22				
3	1559	1244.70			1244.70				
27	1602	632			632				
28	1607	1126			1126				
		5211.920			5211				
Αυγ.29	1629	1217			1217	ΙΟΥΛ.			
Αυγ.31	1631	558			558	ΑΥΓ.			
		6986.920			6986.920	Εξ παρ.	5259.920	6876468	
		1321.10			1321.10	ξέκτυπ.		1098911	
		92304.56			9230.456			1635.39	626638
							6986	1615.70	11288733
Σεπτ.1	1632	1146.250			1146.250				
15	1651	317			317				
16	1654	996			996				
17	1657	433			433				
23	1665	548.910			548.910				
24	1667	141.480			141				
28	1675	930			930				
29	1676	776			776				
		642							
23	406	642			1019				
		377							

Ημερ.	Δικαιολογ.	171%	171%	250%	108%	228%	192%	216%	Απόδοσης Ημερο- Κιλά	Κιλά	Δρχ.
1987	λογ.	521 A	521 A	521 A	521 A	521 A	521 A	521 A	Κιλά	μηνία	
Σεπ. 28	431								Δ:2	* 110	αξία σ' ολών
		90	22.500								
Σεπ. 23	406	12275,560	672	467	22.500				1404,560	ΣΕΠΤ.	8.831.859
Οκτ. 1	1680	1322,10	1381,42	2019,63	123			*ΚG		ΕΞ ΠΑΡ.	804.500
Οκτ. 16	1702	16229,503	8868725	943167	2773				18062315	ΕΞ ΤΥΠ.	397.068
Οκτ. 19	1705									ΕΠΙΒ.	1569,57
Οκτ. 22	1714			450	262	79			791		1593,61
									13404,560		21.361.675
		802							802		
		1057							1057		
		623							623		
		657							657		
		15414,560	642	917	22.500	262	79		17334,560	ΟΚΤ.	39930
		1324,97	1381,42	2019	123,25	872,48	1841,90			ΕΞ ΠΑΡ.	5.477,237
		20423,806	8868,72	852001	277,3	228590	145510		23539552	ΕΞ ΤΥΠ.	346.288
										ΕΠΙΒ.	196,071
									1538,75		27,685
									17334		1581,17
											27.408,956

Νοεμ. 16	1754	1111							1111		
17	1755	649,920							649,920		
23	1768	400,680							400,680		
23	607	31							1079		
30	1777	512							512		
		18119,160	642	917	22.500	262	79		21081,160	ΝΟΕΜ.	3752,600
		1325,30	1381,42	2019,63	123,25	872,48	1841,90			ΕΞ ΠΑΡ.	5.364,897
		24013346	886872	1852001	2773	228590	145510		28904449	ΕΞ ΤΥΠ.	337,164
											169,345
									21087,160		157823
											33.280,410
ΚΙΛΑ		Σ.50	Σ.72	σ.73	Σ.74	Σ.89Α	Σ.251		Σ.339	Σύνολο	
		3161	2365	5754	6285	7885	271		278	53127	
ΔΡΧ.		402269	308613	1228830	10734014	11032087	32564		82964	27013346	
									191985		

ΕΙΔΟΣ:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	%	MON. ΜΕΤΡ.	ΠΕΡΙΟΔΟΥ Χ	ΠΕΡΙΟΔΟΥ Ψ	ΠΕΡΙΟΔΟΥ Ω	ΣΥΝΟΛΟ
ΠΑΡΑΧΘΕΝΤΑ						
Τέλη προϊόντα						
ΕΙΔΟΣ ΥΛΗΣ			ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΤΙΜΗ ΜΟΝ.	ΑΕΙΑ	
Αναλώσεις προδιαγραφής						
Αποκλίσεις "						
Πραγματικές αναλώσεις						
Μείον απορρίμματα						
Καθαρά ποσά						
ΕΙΔΟΣ ΥΛΗΣ						
Αναλώσεις προδιαγραφής						
Αποκλίσεις "						
Πραγματικές αναλώσεις						
Μείον απορρίμματα						
Καθαρά ποσά						
ΑΠΟ ΗΜΙΤΕΛΗ						
ΛΟΙΠΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ & ΑΕΙΑ	%					
Βοηθ. ύλες & αναλ. υλικά						
Εργατικά						
Βιομηχανικά έξοδα						
Τακτικές αποσβέσεις						
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ						
ΜΕΣΗ ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔΟΣ ΠΑΡΑΧΘΕΝΤΟΣ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ						

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1

ΠΡΟΔΙΑΓΡΑΦΗ ΠΑΤΡΑΓΩΓΗΣ

σελ. 1

Αντικαθιστά :521A-2

Αριθμ.Προδ.:521A

ΒΙΟΛΕ ΒΙΟΚΡΥΑ 3RB-S 200%

22:

Αριθμ.ΣΤΔ.:169.1/521A

BS VI 16

Ημερομ.: 10.7.87

Έκδοση : 3

ΜΕΓΕΘΟΣ : 33,73 Μόρια
ΑΠΟΔΟΣΗ : 11800 Κιλά ως ΣΤΔ.
ΑΠΟΔΟΣΗ ΑΝΑ ΜΟΡΙΟ: 53,4 Κιλά

ΠΡΩΤΕΣ ΥΛΕΣ

Σ.	89A	P-Διαιθυλαμινο-βενζαλδεύδη	597,-κιλά	100%	33,17*
Σ.	74	Fischer's Base	583,4	" 100%	32,41*
Σ.	72	Οξεικό Οξύ	396,-	" 100%	22
Σ.	73	Οξεικός Ανυδρίτης	407,-	" 100%	22,61.
Σ.	108A	Αλάτι	2.500,-	" ως έχει	138,80
Σ.	50	Δεξτρίνη	360,-	" ως έχει	20
Σ.	339	Serdox	36,-	" ως έχει	0
Σ.	251	A.B.	23,4	" ως έχει	T;

* Αναγωγή επί τοις %

ΑΙΤΙΑ ΑΛΛΑΓΗΣ

- Αντικατάσταση του Σ. 113 Α με το Σ.50.
- Αύξηση ποσοτήτων Σ.339 και Σ.251

Διανομή : ΑΔΓ. ΔΧ. ΧΤ (2) ΔΧα.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ Α' ΥΛΩΝ , Β' ΥΛΩΝ & ΛΟΙΠΩΝ ΥΛΙΚΩΝ (ΠΛΥΝΑΚΟΣ)

ΚΩΔΙΚΟΙ ΑΠΟ-	ΑΝΑΛΩΘ. ΕΝΤΑ	ΑΡΧΙΚΑ ΑΠΟ-		ΑΓΟΡΕΣ		Σ Υ Ν Ο Λ Ο		ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ		ΤΕΛΙΚΑ		ΜΕΣΗ ΤΙΜΗ ΚΤΗΣΗΣ
		ΘΕΜΑΤΑ	ΠΟΣΟΤ. ΑΞΙΑ	ΧΡΗΣΗΣ	ΠΟΣΟΤ. ΑΞΙΑ	ΠΟΣΟΤ. ΑΞΙΑ	ΠΟΣΟΤ. ΑΞΙΑ	ΧΡΗΣΗΣ	ΠΟΣΟΤ. ΑΞΙΑ	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	ΠΟΣΟΤ. ΑΞΙΑ	
2.400	Χαλκός	20.000	5.000.000	-	-	20.000	5.000.000	14.000	3.500.000	6.000	1500000	260
2.401	Σίδηρος	10.000	3.000.000	10.000	5.000.000	20.000	8.000.000	16.000	6.400.000	4.000	1600000	400
2.402	Βίδες	1.000	5.000.000	1.000	6.200.000	2.000	11.200.000	910	5.096.000	1.090	6104000	5600
	Σύνολο	31.000	13.000.000	11.000	11.200.000	42.000	24.200.000	30.910	14.996.000	11.090	92040000	

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ Α' ΚΑΙ Β' ΥΛΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΩΝ ΥΛΙΚΩΝ

Σύμφωνα με τα δεδομένα των καρτελλών αποθήκης συντάσσεται η παρακάτω αθεώρηση κατάσταση για τις α' και β' ύλες καθώς και για τα λοιπά υλικά που υπάρχουν στις τεχνικές προδιαγραφές της σελίδας για την αποτίμηση των τελικών αποθεμάτων.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ Α' ΥΛΩΝ , Β' ΥΛΩΝ & ΛΟΙΠΩΝ ΥΛΙΚΩΝ (Πίνακας)

ΚΩΔΙΚΟΙ ΑΠΟ-ΘΗΚΗΣ	ΑΝΑΛΩΘ. ΕΝΤΑ ΕΙΔΗ	ΑΡΧΙΚΑ ΑΠΟ-ΘΕΜΑΤΑ		ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ		Σ Υ Ν Ο Λ Ο		ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΧΡΗΣΗΣ		ΤΕΛΙΚΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ		ΜΕΣΗ ΤΙΜΗ ΚΤΗΣΗΣ
		ΠΟΣΟΤ.	ΑΞΙΑ	ΠΟΣΟΤ.	ΑΞΙΑ	ΠΟΣΟΤ.	ΑΞΙΑ	ΠΟΣΟΤ.	ΑΞΙΑ	ΠΟΣΟΤ.	ΑΞΙΑ	
2.400	Χαλκός	20.000	5.000.000	-	-	20.000	5.000.000	14.000	3.500.000	6.000	1500000	260
2.401	Σίδηρος	10.000	3.000.000	10.000	5.000.000	20.000	8.000.000	16.000	6.400.000	4.000	1600000	400
2.402	Βίδες	1.000	5.000.000	1.000	6.200.000	2.000	11.200.000	910	5.096.000	1.090	6104000	5600
	Σύνολο	31.000	13.000.000	11.000	11.200.000	42.000	24.200.000	30.910	14.996.000	11.090	92040000	

ΕΠΕΞΗΓΗΣΗ:

α) Για τη συμπλήρωση της παραπάνω κατάστασης ενεργούμε ως εξής : (μέθοδος σταθμικού μέσου όρου) π.χ. για το λογ/σμό 24.00 χαλκός: Οι στήλες 1,2,3,4,7 και 9 συμπληρώνονται από τις αντίστοιχες καρτέλες αποθήκης. Η στήλη 6= στήλη 1+ στήλη 3. Η στήλη 6= στήλη 2 + στήλη 4. Η στήλη 8= στήλη 6/στήλη 5 X στήλη 7 (δηλ. 5.000.000/20.000 X X 14.000 = 3.500.000). Η στήλη 10 = στήλη 6/στήλη 5 X X στήλη 9 (δηλ. 5.000.000/20.000X6.000 = 1.500.000).

β) Κατά τον ίδιο ακριβώς τρόπο συντάσσεται και η παρακάτω κατάσταση για τα υλικά :

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΝΑΛΩΣΙΜΩΝ ΥΛΙΚΩΝ (Πέγκας 2)

ΚΩΔΙΚΟΙ ΑΠΟΘΗ- ΚΗΣ	ΑΝΑΛΩ- ΘΕΝΤΑ ΕΙΔΗ	ΑΡΧΙΚΑ ΑΠΟ- ΘΕΜΑΤΑ	ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ	Σ Υ Ν Ο Λ Ο	ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ		ΤΕΛΙΚΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	ΜΕΣΗ ΤΙΜΗ				
					ΧΡΗΣΗΣ	ΧΡΗΣΗΣ						
		ΠΟΣΟΤ. ΑΞΙΑ	ΠΟΣΟΤ. ΑΞΙΑ	ΠΟΣΟΤ. ΑΞΙΑ	ΠΟΣΟΤ. ΑΞΙΑ	ΠΟΣΟΤ. ΑΞΙΑ	ΠΟΣΟΤ. ΑΞΙΑ					
25.00	Οξυγόνο	1.000	2.000.000	2	50.000	1.002	2.050.000	902	1.845.400	100	204.600	2.046
	ΣΥΝΟΛΟ	1.000	2.000.000	2	50.000	1.002	2.050.000	902	1.845.400	100	204.600	2.046

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΝΑΛΩΣΙΜΩΝ ΥΛΙΚΩΝ (Πίνακας 2)

ΚΩΔΙΚΟΙ ΑΠΟΘΗ- ΚΗΣ	ΑΝΑΛΟ- ΘΕΤΑ ΕΙΔΗ	ΑΡΧΙΚΑ ΑΠΟ-		ΑΓΟΡΕΣ		Σ Υ Ν Θ Λ Ο		ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ		ΤΕΛΙΚΑ		ΜΕΣΗ ΤΙΜΗ
		ΘΕΜΑΤΑ		ΧΡΗΣΗΣ				ΧΡΗΣΗΣ		ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ		
		ΠΟΣΟΤ.	ΑΞΙΑ	ΠΟΣΟΤ.	ΑΞΙΑ	ΠΟΣΟΤ.	ΑΞΙΑ	ΠΟΣΟΤ.	ΑΞΙΑ	ΠΟΣΟΤ.	ΑΞΙΑ	
25.00	Θευνόνο	1.000	2.000.000	2	50.000	1.002	2.050.000	902	1.845.400	100	204.600	2.046
	ΣΥΝΟΛΟ	1.000	2.000.000	2	50.000	1.002	2.050.000	902	1.845.400	100	204.600	2.046

γ) Σύμφωνα με τα ποσά που έχουν οι στήλες 8 από τις παραπάνω καταστάσεις ενημερώνονται οι καρτέλες αποθήκης.

ΣΥΜΠΕΡΙΩΣΗ: Η αποτίμηση (δηλ. ο προσδιορισμός του κόστους των τελικών αποθεμάτων) των α' υλών, β' υλών και λοιπών υλικών γίνεται σύμφωνα με μια από τις παραδεκτές μεθόδους αποτίμησης (ήτοι διαρκής ή περιοδική απογραφή, LIFO διαρκής ή περιοδικής απογραφή κινητού μέσου όρου, ή σταθμικού μέσου όρου κλπ. Οποιαδήποτε μέθοδο αποτίμησης χρησιμοποιήσει η επιχείρηση στο πρώτο έτος οφείλει να την εφαρμόζει με πάγιο τρόπο και στα επόμενα έτη, γιατί διαφορετικά θα αυξομειώνονται τ' αποτελέσματα της κάθε χρήσης κατά την επιθυμία του επιχειρηματία. Και αυτό γιατί όταν τ' αποθέματα των εμπορεύσιμων ειδών στο τέλος της χρήσης αποτιμώνται σε χαμηλότερες τιμές, μειώνονται αντίστοιχα και τα κέρδη της χρήσης κατά το ίδιο ποσό και αντίστροφα. Αν κατά τον τακτικό φορολογικό έλεγχο διαπιστωθεί ότι τα εμπορεύσιμα είδη αποτιμήθηκαν σε τιμές χαμηλότερες από τις κανονικές, τότε η διαφορά που προκύπτει, προστίθεται ως λογιστική διαφορά στα κέρδη που εμφανίζονται στην ίδια χρή-

ση της επιχείρησης.

Γενικά στις περιπτώσεις που η κοστολόγηση γίνεται στο τέλος του κάθε έτους, σαν πιο ενδεδειγμένη μέθοδος αποτίμησης θεωρείται η μέθοδος του σταθμικού μέσου όρου, η οποία ακολουθείται και στη περίπτωσή μας. Σε περίπτωση που η τρέχουσα χονδρική τιμή αγοράς (όχι πώλησης) των παραπάνω υλικών κατά την ημέρα της απογραφής ήταν μικρότερη από τη μέση τιμή κτήσης που προκύπτει από την κατάσταση, τότε η αποτίμησης του τελικού αποθέματος θα γινόταν με την τιμή αγοράς και η διαφορά που θα προέκυπτε θα βάρυνε τις αναλώσεις χρήσης π.χ. Αν ο χαλκός κατά το μήνα Δεκέμβριο είχε τιμή αγοράς κατά μέσο όρο 200 δραχ. (δηλ. 200 δραχ. (250 δραχ.) τότε στην στήλη 10 θα έμπαινε το εξής ποσό : $6.000 \times 200 = 1.200.000$. Η διαφορά 300.000 δραχ. ($1.500.000 - 1.200.000$) θα προστίθενται στη στήλη 8. Δηλ. η στήλη 8 θα είχε το εξής ποσό $3.500.000 + 300.000 = 3.800.000$ δραχ. Πίνακας 1.

Μετά την παραπάνω ενέργεια από το πίνακα 1 η στήλη "ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ" κατανέμεται στα παραγόμενα προϊόντα και στη κάθε φάση χωριστά με βάση τις τεχνικές προδιαγραφές τους.

ΠΡΟΪΟΝ | Κ.Α.: 20047 | ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ:ΧΥΜΟΣ ΛΕΜΟΝΙ 36° 200 Κ

ΠΑΡΑΓΩΓΗ 1/1-31/12/83 | ΧΜΑ: 41.200 | ΔΟΧΕΙΑ- | Χ/ΠΑ: - | ΒΑΡΕΛΙΑ: 206

ΑΝΑΛΩΘΕΝ ΥΛΙΚΟ - ΔΑΠΑΝΗ		ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΠΡΟΔΙΑΓΡΑΦΕΣ	ΑΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ		
Κ.Α.	ΕΙΔΟΣ ΥΛΙΚΟΥ - ΔΑΠΑΝΗΣ	ΧΜΑ ΥΛΚ. ΑΝΑ 1.000 ΧΜΑ ΠΡΟΙΟΝ.	ΑΝΑΛΩΘ. ΠΟΣΟΤ.	ΜΕΣΗ ΤΙΜΗ	ΑΞΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ
23000-008	ΑΜΙΝΟΞΕΑ	10-12 [%] ΧΜΑ	423,7	1344,74	569818
23022	ΚΙΤΡΙΚΟ ΟΞΥ	260-270 ΧΜΑ	10850	102,55	1112667
23028	ΖΑΧΑΡΗ	100-110 ΧΜΑ	4150	38,84	161186
23009-Q36	ΛΟΙΠΕΣ ΒΟΗΘ.ΥΛΕΣ	28-30 ΧΜΑ	1130	138,45	156454
	_23 ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΥΛΕΣ				2000119
2600L.	ΠΟΥΛΠΑ ΛΕΜΟΝΙ	85-90 ΧΜΑ	3464	13,01	47432
26005	ΦΥΣ.ΧΥΜΟΣ ΠΟΡΤΟΚΑΛΙ 60°	30-32 ΧΜΑ	1270	224,57	285203
26009	ΕΣΑΝΣ ΛΕΜΟΝΙ		8	1341,47	10731
26012	ΘΟΛΩΤΙΚΟ	20-22 ΧΜΑ	960	262,26	251769
	26 ΕΝΔΙΑΜΕΣΑ ΠΡΟΙΟΝΤΑ				595135
	ΑΜΕΣΗ ΕΡΓΑΣΙΑ				230763
	ΓΒΕ				407217
	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ				3233234
	ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΑ ΧΜΟ		ΔΡΧ/ΧΜΟ	78,47	

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 4

ΠΡΟΙΟΝ		ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ: ΧΥΜΟΣ ΠΟΡΤΟΚΑΛΙ 13° 48 X 0,190			
ΠΑΡΑΓΩΓΗ 1/14312-83		ΧΜΑ: 399301	ΔΟΧΕΙΑ: 2101584	Χ/ΠΑ: 43.783	ΒΑΡΕΛΙΑ: -
ΑΝΑΛΩΘΕΝ ΥΛΙΚΟ - ΔΑΠΑΝΗ		ΤΕΧΝΙΚΕΣ	ΑΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ		
		ΠΡΟΔΙΑΓΡΑΦΕΣ			
Κ.Α.	ΕΙΔΟΣ ΥΛΙΚΟΥ-ΔΑΠΑΝΗ	ΧΜΑ ΥΛΙΚΟΥ ΑΝΑ	ΑΝΑΛΩΘ. ΜΕΣΗ ΤΙΜΗ	ΑΞΙΑ - ΚΟΣΤΟΣ	
		1000 ΧΜΑ ΠΡΟ.	ΠΟΣΟΤ.		
22017	ΧΑΡΤΟΚΙΒΩΤΤΑ 48X602		14,61	639669	
22048	ΔΟΧΕΙΑ 602		5,91	12420361	
22	ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ			13060030	
23022	ΚΙΤΡΙΚΟ ΘΕΥ	13-15 ΧΜΑ%	5606	102,55	574895
23028	ΖΑΧΑΡΗ	140-150 ΧΜΑ%	56060	38,84	2177370
23009-03	ΛΟΙΠΕΣ ΒΟΗΘ.ΥΛΕΣ	5-6 ΧΜΑ %ο	2085	138,45	288661
23	ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΥΛΕΣ				3040926
26000	ΠΟΥΛΠΑ ΠΟΡΤΟΚΑΛΙ	40-42 ΧΜΑ%ο	16500	8,66	142891
26005	ΦΥΣ.ΧΥΜΟΣ ΠΟΡΤ/ΛΙ 60°	13-15 ΧΜΑ%ο	5400	224,57	1212678
26019	ΘΟΛΩΤΙΚΟ		216	262,26	56648
26013	ΧΡΩΜΑ	2-3 ΧΜΑ %ο	854	311,75	266234
26	ΕΝΔΙΑΜΕΣΑ ΠΡΟΙΟΝΤΑ				1678451
	ΑΜΕΣΗ ΕΡΓΑΣΙΑ				1714241
	ΓΕΝ/ΝΑ ΒΙΟΜ/ΚΑ ΕΞΟΔΑ				3025041
	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ				22518689
	ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΑ ΧΜΟ		ΔΡΧ/ΧΜΟ	56,39	

ΒΙΒΛΙΟ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ - ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟΥ

ΠΡΟΪΟΝ : Φύλλο πλαστικό τύπου 124:

Ποσότητες Α' και Β' υλών που χρειάζονται για την παραγωγή 1.000.000 κιλών

ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΠΡΟΔΙΑΓΡΑΦΕΣ ΗΜΕΡ. 19.9.88	ΕΙΔΗ Α' & Β' ΥΛΩΝ	Ποσότητες α' & β' υλών που χρειάζονται για την παραγωγή 3.107 κιλ.	Ποσότητες α' & β' υλών που αναλώθηκαν για την παραγωγή 3.107 κιλ.	Μέση τιμή α' & β' υλών που αναλώθηκαν	Αξία σε δραχμές των α' & β' υλών που αναλώθηκαν
		(1)	(2)	(3)	(4)
		(1)	(2)	(3)	(4)
1200	Χλωριούχο πολυβιν- νίλιο	611.440	1.899,1	1.930,5	52,6454
2490	Πλαστικοποιητής	335.306	1.041,8	1.239,2	71,7578
3500	Μείγμα σταθερο- ποιητών	19.724	61,4	62,4	117,7571
4140	Δευκολυντής	23.669	73,5	73,5	249,4726
	ΣΥΝΟΛΟ Α' ΥΛΩΝ	990.139	3.076,4	3.305,8	216.256
	ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΥΛΕΣ				
	Διάφορα Χρώματα & υλικά	9.861	30,6	35,9	3.770
	ΣΥΝΟΛΟ Α' & Β' ΥΛΩΝ	1.000.000	3.107	3.341,7	220.026
	ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΖΟΜΕΝΗ ΦΥΡΑ		ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΗ ΦΥΡΑ		
	5,5% - 7,5%		3341,7 - 3.107/341,7 = 7%		

ΚΟΣΤΟΣ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ Α΄ ΥΛΩΝ

Δαπάνες εργοστασίου - Υλικά συντήρησης

Χάρτινοι σάκκοι συσκευασίας - λοιπά είδη συσκευασ.

Αποσβέσεις τακτικές

ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ

ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ (Α΄ & Β΄ ΥΛΩΝ & ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ)

ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΑΝΑ ΚΙΛΟ : 245.828/3.107= 79,1207 δρχ.

ΜΕΡΙΚΑ ΠΟΣΑ

18.481

1.310

6.011

25.802

25.802

245.828

ΟΝΟΜΑΣΙΑ	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ	Σ Υ Ν Ο Λ Ο	ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΛΗΞΗΣ ΠΛΕΙΟΝΑ	ΕΛΜΕΙΜΑ	ΟΡΙΣΤΙΚΕΣ ΑΝΑΔΟΣΕΙΣ
	ΕΝΑΡΞΗΣ			ΣΥΝΤΑΓΗΣ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ			
	1	2	3	4	5	6	7	8
	ΜΟΝ.	ΔΡΧ.	ΜΟΝ.	ΔΡΧ.	ΜΟΝ.	ΔΡΧ.	ΜΟΝ.	ΔΡΧ.
	11	12	13	14	15	16	17	18
	ΜΟΝ.	ΔΡΧ.	ΜΟΝ.	ΔΡΧ.	ΜΟΝ.	ΔΡΧ.	ΜΟΝ.	ΔΡΧ.

ΠΡΩΤΕΣ ΥΛΕΣ

Ακατέργαστη Ξυλεία	3000	75000000	10000	3000000000	13000	375000000	10500	-	2500	2000	57692000	-	500	11000	34308000
--------------------	------	----------	-------	------------	-------	-----------	-------	---	------	------	----------	---	-----	-------	----------

ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΥΛΕΣ

Χημικά KG	2000	200000	4000	480000	6000	680000	5000	-	1000	1500	170000	500	-	4500	510000
-----------	------	--------	------	--------	------	--------	------	---	------	------	--------	-----	---	------	--------

ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΠΡΟΔΙΑΓΡΑΦΕΣ

Για ένα Μ³ έτοιμο προϊόν θέλουμε:

- 1,900 Μ³ ακτέργαστη Ξυλεία
- 0,900 KG Χημικά
- Υποπροϊόν 0,800 Μ³
- Φύρα 0,100 Μ³

ΕΠΕΞΗΓΗΣΗ ΣΤΙΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΠΡΟΔΙΑΓΡΑΦΕΣ:

Για να βγάλουμε 1 μονάδα επεξεργασμένης

- Ξυλείας "Α":
- θα αναλάβουμε προϊόν 1,9% ακατέργαστης Ξυλείας (Πρώτες Ύλες) και Χημικά 0,9% (Βοηθ. Ύλες)
- Έτσι θα έχουμε υποπροϊόντα (πριονιόδια) 0,8 % Μ³ (κυβικά) Φύρα 0,1%
- Δεν υπάρχουν είδη συσκευασίας

(9) Το λογιστικό υπόλοιπο:

Μ³ κυβικά που το παίρνουμε από τις καρτέλλες αποθήκης

ΕΠΕΞΗΓΗΣΗ ΣΤΟ ΙΣΟΖΥΓΙΟ Α' ΚΑΙ Β' ΥΛΩΝ

Για τις στήλες 1,2 βρήκαμε από την απαγραφή τέλους χρήσης 31/12 βρήκαμε αποθέματα 25.000 μον. προϊόντος .

Για τις στήλες 3,4 η επιχείρηση αγόρασε 30.000 μονάδες προϊόντος.

Οι στήλες 5,6 περιλαμβάνουν τα σύνολα.

Οι ίδιες στήλες για τις Β' ύλες έχουν υπολογιστεί 113,3 Μέση τιμή κτήσης

ΕΠΕΞΗΓΗΣΗ

Με τις πραγματικές ποσότητες και αξίες των α' και β' υλών που αναλώθηκαν, καθώς και με τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για το προϊόν αυτό, συμπληρώνονται οι στήλες (3), (4) και (5) του παραδείγματος. Τα ποσά αυτά παίρνονται από τα κοστολόγια. Η στήλη (2) συμπληρώνεται με τα ποσά που προκύπτουν, αν πολλαπλασιαστούν οι μονάδες που παράχθηκαν με τα αντίστοιχα ποσά των τεχνικών προδιαγραφών :

Δηλαδή:

- (1) Είναι οι ποσότητες α' και β' υλών που χρειάζονται για την παραγωγή 1.000.000 κιλών
- (2) $611.440 \times 3.107 = 1.899,7$ κιλά
- (3) Είναι οι ποσότητες α' και β' υλών που αναλώθηκαν (όπως προκύπτουν από τις θεωρημένες καρτέλες της αποθήκης).
- (4) Είναι οι τιμές κόστους των α' και β' υλών που αναλώθηκαν (όπως προκύπτουν από τις καρτέλες αποθήκης, με την εφαρμογή FIFO, LIFO, κ.λ.π.).
- (5) $1930,5 \times 52,6454 = 101.632$ δραχ.

Έτσι ολοκληρώνεται η συμπλήρωση της μερίδας του προϊόντος αυτού, όσον αφορά τις τεχνικές προδιαγραφές και τα κοστολόγια.

ΒΙΒΛΙΟ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ - ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟΥ

σελ. 2

ΕΙΔΟΣ	ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ	ΠΛΕΟΝΑΣΜΑ	ΕΛΛΕΙΜΑ	ΟΡΙΣΤΙΚΕΣ	
	ΣΥΝΤΑΓΩΝ			ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ	
	Μονάδες	Μονάδες	Μονάδες	Μονάδ.	Δραχμές
ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ Α' ΥΛΩΝ					
Ακατέργαστη Ξυλεία M ³	10.500	-	500	11.000	317.000.000
ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ Β' ΥΛΩΝ					
Χημικά KG	5.000	500	-	4.500	+ 510.000
ΜΕΙΟΝ					
Παραγωγή υποπροϊόντων M ³	4.421				318.310.000
Θύρα M ³	1.053		Αγοραία τιμή		-17.684.000
	5.526				300.626.000

ΚΟΣΤΟΣ ΜΕΤΑΤΡΟΠΗΣ

1) Αν/κά και υλικά αναλώσιμα	8.000.000	
2) Καύσιμα	10.000.000	
3) Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	100.000.000	
4) Εργοδοτικές εισφορές	26.000.000	
5) Ηλεκτρική ενέργεια (ΔΕΗ)	40.000.000	
6) Λοιπά βιομηχανικά έξοδα	20.000.000	
7) Αποσβέσεις παγίων στοιχείων (τακτικές)	40.000.000	
8) Υλικά συσκευασίας	+ 10.000.000	+254.000.000
ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ		554.626.000

ΕΤΟΙΜΟ M³ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ 554.626.000 : 5.526 = 100.367 δρχ.

ΣΗΜΕΙΩΣΗ:

- 1) Το κόστος των πρώτων και βοηθητικών Υλών κλπ. δεν ασκούν ουσιώδη επίδραση στο κόστος και γι' αυτό δεν τα παρακολουθούμε στο παράδειγμα μας με καρτέλλες αποθήκης.
- 2) Για κάθε εξαγωγή πρώτων και βοηθ. Υλών κλπ. από την αποθήκη πρέπει να εκδοθούν : Ένα δελτίο εξαγωγής θεωρημένο διπλότυπο στο οποίο θα αναγράφεται η ποσότητα, το είδος, τμήμα εργοστασίου.
- 3) Σε κάθε ημερήσια παραγωγή εκδίδεται ένα Δελτίο εισαγωγής ετοιμών προϊόντων, που ενημερώνεται αμέσως ή στο τέλος της ημέρας και μετά ενημερώνονται και οι καρτέλλες αποθήκης.

ΒΙΒΛΙΟ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ - ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟΥ
ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΠΡΟΔΙΑΓΡΑΦΕΣ ΓΙΑ ΤΟ ΕΤΟΣ 1990

ΗΜΙΤΕΛΗ ΨΥΓΓΙΑ 5F

Χαλκός 4 KGR

Σίδηρος 5 KGR

Βίδες 1 τεμ.

Φύρα 3%

ΗΜΙΤΕΛΗ ΨΥΓΓΙΑ 6F

Χαλκός 5 KGR

Σίδηρος 5KGR

Βίδες 1 τεμ.

Φύρα 3%

ΕΤΟΙΜΑ ΨΥΓΓΙΑ 5F

Χαλκός 16 KGR

Σίδηρος 15 KGR

Φύρα 5%

ΕΤΟΙΜΑ ΨΥΓΓΙΑ 6F

Χαλκός 25 KGR

Σίδηρος 27 KGR

Φύρα 5%

β) Κόστος παραγμένων

Μέσα σε διάστημα δύο μηνών από τη λήξη του έτους, στο βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου και κάτω από τις τεχνικές προδιαγραφές, ή παραπλεύρως ή και σε ξεχωριστό βιβλίο προσδιορίζεται το κόστος των προϊόντων που έχουν παραχθεί μέσα στο έτος, άσχετα αν αυτά είναι έτοιμα ή ημικατεργασμένα, με τον παρακάτω τρόπο : (Ελ. Σ. 190/63):

ΒΙΒΛΙΟ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ - ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟΥ
ΠΙΝΑΚΑΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΑΡΑΧΘΕΝΤΩΝ ΗΜΙΤΕΛΩΝ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ ΕΤΟΥΣ 1990 (Νο 1)

Κωδικ. Αποθ.	Είδη προϊόντων	Παραγ. έτους 1990	Κόστος υλικών	Μερισθ. έξοδα	Συνολικό κόστος	Κόστος ανά μονάδα
21.02	Ημιτ. ψυγ. 5	220	2.952.900	502.046	3.454.946	15.704
21.03	Ημιτ. ψυγ. 6	290	3.964.700	992.681	4.957.381	17.094
	Σύνολο	510	6.917.600	1.494.727	8.412.327	—

ΠΙΝΑΚΑΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΑΡΑΧΘΕΝΤΩΝ ΕΤΟΙΜΩΝ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ ΕΤΟΥΣ 1990 (Νο2)

Κωδικ. Αποθ.	Είδη προϊόντων	Παραγ. έτους 1990	Κόστος φάσης ημιτελ.	Κόστος υλικών	Μερισθ. έξοδα	Συνολικό κόστος	Κόστος ανά μονάδα
21.00	Ετ. ψυγία 5	200	6.534.341	2.228.600	6.657.363	15.420.304	77.102
21.01	Ετ. ψυγ. 6	300	6.785.924	5.749.800	12.482.556	27.018.280	90.061
	Σύνολο	500	15.320.265	7.978.400	19.139.919	42.438.584	—

ΕΠΕΞΗΓΗΣΗ: α) Ο πίνακας Νο 1 συμπληρώνεται από τα δεδομένα του εντύπου 1 της φάσης ημιτελών (σελ. 323). β) Ο πίνακας Νο 2 συμπληρώνεται από τα δεδομένα του εντύπου 1 της φάσης ετοιμων προϊόντων (σελ. 324). **ΕΙΣΔΕΚΤΩ ΤΕΡΑ:** Η στήλη "Κόστος υλικών" του πίνακα Νο 2 απεικονίζει τη διαφορά των στηλών 4 και 6 του έντυπου 1 της φάσης ετοιμων δηλ. $2.265.900 - 37.300 = 2.228.600$.

ΣΗΜΕΙΩΣΗ: ο οικονομικός έφορος κατά τον φορολογικό έλεγχο της επιχείρησης, ελέγχει το βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου, για να διαπιστώσει τυχόν απόκρυψη παραγωγής και πώλησή της χωρίς τιμολόγιο, ή πώληση αυτούσιας α' ύλης ή τυχόν αποκρύψεις απογραφέντων κατά την παραγωγική διαδικασία κ.λ.π. Π.χ. αν τα ψυγεία που παράχθηκαν είναι λιγότερα από εκείνα που μπορούσαν να παραχθούν (βάσει τεχνικών προδιαγραφών) από τις αναλώσεις των α' υλών κλπ, τότε υπάρχει ανακρίβεια και επομένως απόρριψη των βιβλίων της επιχείρησης.

Η) ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ ΕΞΟΛΟΓΙΣΤΙΚΑ

Για να προσδιορισθούν τα αποτελέσματα χρήσης χωρίς λογιστικές εγγραφές ακολουθείται η εξής διαδικασία : 1) Από τις δαπάνες χρήσης προσδιορίζονται οι δαπάνες που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή και οι δαπάνες που δεν χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή. 2) οι δαπάνες που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή συγκεντρώνονται και δίνουν το κόστος αυτών που παράχθηκαν. 3) Στη συνέχεια προσδιορίζεται τό κόστος αυτών που πωλήθηκαν. 4) Από τις πωλήσεις αφαιρείται το κόστος αυτών που πωλήθηκαν και έτσι προσδιορίζονται τα μικτά κέρδη (ή ζημίες) εκμετάλλ-

λευσης . 5) Από τα μικτά κέρδη (ή ζημίες) εκμετάλλευσης, αφαιρούνται (ή προστίθενται ανάλογα) οι δαπάνες που δεν χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή και δεν αποτελούν έκτακτα αποτελέσματα καθώς και τα επί πλέον έσοδα που δεν αποτελούν έκτακτα αποτελέσματα και έτσι προσδιορίζονται τα κέρδη (ή οι ζημίες) εκμετάλλευσης. 6) Από τα κέρδη (ή ζημίες) εκμετάλλευσης, αφαιρούνται (ή προστίθενται ανάλογα) τα έκτακτα αποτελέσματα και έτσι προσδιορίζονται τα κέρδη (ή ζημίες) Τρόσης. Δηλαδή ακολουθείται η παρακάτω διαδικασία :

1) ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΠΟΥ ΑΝΑΛΩΘΗΚΑΝ ΣΤΗΝ ΠΑΡΑΓΩΓΗ

α) α' ύλες, β' ύλες και λοιπά υλικά (1)

Αρχικό απόθεμα α' υλών, β' υλών & λοιπών υλικών	13.000.000
Πλέον αγορές χρήσης α', β', υλών & λοιπών υλικών	11.200.000
Μείον τελικό απόθεμα α', β' υλών & λοιπών υλικών	<u>9.204.000</u>
Αναλωμένες α', β' ύλες & λοιπά υλικά στην παραγωγή	<u>14.996.000</u>

(1) Βλέπε κατάσταση α' υλών, β' υλών & λοιπών υλικών
(Πίνακας 1 σελ. 318).

β) Αμοιβές και έξοδα προσωπικού (2)

Αμοιβές και έξοδα προσωπικού χρήσης	431.514
Μείον έξοδα διοικητικής λειτουργίας	<u>268.168</u>
αναλωμένες αμοιβές & έξοδα προσωπικού στην παραγωγή	<u>163.346</u>

γ) Αμοιβές και έξοδα τρίτων (2)

Αμοιβές και έξοδα τρίτων χρήσης	200.000
Μείον έξοδα λειτουργίας διάθεσης	<u>200.000</u>
Αναλωμένες αμοιβές και έξοδα τρίτων στην παραγωγή	<u>0</u>

δ) Διάφορα έξοδα(2)

Διάφορα έξοδα χρήσης	51.265
Μείον έξοδα διοικητικής λειτουργίας	<u>-25.365</u>
Αναλωμένα διάφορα έξοδα στην παραγωγή	<u>25.900</u>

ε) Αποσβέσεις (2)

Αποσβέσεις χρήσης	18.600.000
Μείον αποσβέσεις μη ενσωματωμένες στο λειτ. κόστος	<u>0</u>
Αναλωμένες αποσβέσεις στην παραγωγή	<u>18.600.000</u>

(2) Βλέπε φύλλο μερισμούς δαπανών χρήσης (πίνακας β σελ. 321)

στ) Αναλώσιμα υλικά (3)

Αρχικό απόθεμα αναλώσιμων	2.000.000
πλέον αγορές χρήσης αναλωσιμων	+50.000
Μείον τελικό απόθεμα αναλώσιμων	<u>-204.600</u>
Αναλωμένα αναλώσιμα υλικά στην παραγωγή	<u>1.845.400</u>

(3) Βλέπε κατάσταση αναλώσιμων υλικών (Πίνακας 2 σελ.318)

2) ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΑΡΑΓΜΕΝΩΝ

Αναλωμένες α',β' ύλες και λοιπά υλικά	14.996.000
Αναλωμένες αμοιβές και έξοδα προσωπικού	163.346
Αναλωμένα διάφορα έξοδα	25.900
Αναλωμένες αποσβέσεις	18.600.000
Αναλωμένα αναλώσιμα υλικά	<u>1.845.400</u>
ΣΥΝΟΛΟ	35.630.646
Πλέον αρχικά ημιτελή (4)	12.000.000
Μείον τελικά ημιτελή	- 5.092.062
ΣΥΝΟΔΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΕΤΟΙΜΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΔΕΙΜΜΑΤΩΝ	<u>42.538.584</u>

(4) Βλέπε κατάσταση διακίνησης ημιτελών (έντυπο 2 σελ. 323)

3) ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ

α) Προσδιορισμός κόστους πωλήσεων έτοιμων και υπολειμμάτων(5)

Αρχικά αποθέματα έτοιμων και υπολειμμάτων	101.000.000
Πλέον συνολικό κόστος παραγωγής έτοιμων και υπολειμμάτων	42.538.504
Μείον τελικά αποθέματα έτοιμων και υπολειμμάτων	<u>-137.566.493</u>
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΕΤΟΙΜΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΩΝ	<u>5.972.091</u>

β) Προσδιορισμός κόστους πωλήσεων εμπορευμάτων (6)

Αρχικά αποθέματα εμπορευμάτων	1.000.000
Πλέον αγορές εμπορευμάτων χρήσης	15.000.000
Μείον τελικά αποθέματα εμπορευμάτων	<u>- 7.272.728</u>
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	<u>8.727.272</u>

(5) Βλέπε κατάσταση διακίνησης έτοιμων και υπολειμμάτων

(έντυπο 2 σελ. 324)

(6) Βλέπε κατάσταση διακίνησης εμπορευμάτων (σελ. 326)

4) ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ

Πωλήσεις έτοιμων προϊόντων	25.476.000
Πωλήσεις εμπορευμάτων	18.000.000
Μείον κόστος πωλήσεων ετοιμών & υπολειμμάτων	- 5.972.091
Μείον κόστος πώλησης εμπορευμάτων	<u>- 8.727.272</u>
Μικτά κέρδη εκμετάλλευσης	28.776.637
Μείον: Έξοδα διοικητικής λειτουργίας (268.168+25.365)	- 293.533
Έξοδα λειτουργίας διάθεσης	<u>- 200.000</u>
Κέρδη εκμετάλλευσης	<u>28.283.104</u>

5) ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ

Κέρδη εκμετάλλευσης	28.283.104
Μείον(ή πλέον)έκτακτα αποτελέσματα	<u>-</u>
Κέρδη χρήσης πριν από τους φόρους	<u>28.283.104</u>

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ ΜΕ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ

Στο ημερολόγιο εγγραφών και ισολογισμών και με ημερομηνία 31.12.90 , για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων χρήσης γίνονται οι εξής εγγραφές:

α) Σύμφωνα με την "κατάσταση α' υλών, β' υλών και λοιπών υλικών" (Πίνακας 1 σελ. 318) και με την "κατάσταση αναλωσίμων υλικών" (πίνακας 2 σελ.) γίνονται οι παρακάτω εγγραφές:

<u>ΗΜ. ΕΓΓΡΑΦ. 31.12.90</u>	<u>ΙΣΟΛΟΓ.</u>	<u>ΣΤ. ΤΡΙΤ.</u>	<u>ΣΤ. ΔΕΥΤ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
80	ΓΕΝΙΚΗ				
	ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ			15000000	
80.00	Λογ/σμός Γενικής				
	Εκμετάλλευσης		15000000		
80.00.00	Λογ. Γεν. Εκμετ.				
	επιχείρησης	15000000			
24	Α' & Β' ΥΛΕΣ-ΥΛΙΚΑ				
	ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ				13000000
24.00	Χαλκός		5000000		
24.00.00	Απόθεμα	5000000			
24.01	Σίδηρος		3000000		
24.01.00	Απόθεμα	3000000			
24.02	Βίδες,		5000000		
24.02.00	Απόθεμα	5000000			
25	ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΥΛΙΚΑ				2000000
25.00	Οξυγόνο		2000000		
25.00.00	Απόθεμα	2000000			
Μεταφορά των αρχικών αποθεμάτων στο λογ. 80					

<u>ΗΜ. ΕΓΓΡ. 31.12.90 ΙΣΟΛΟΓ.</u>	<u>ΣΤ. ΤΡΙΤ.</u>	<u>ΣΤ. ΔΕΥΤ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
80 ΓΕΝΙΚΗ			11250000	
ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ				
80.00 Λογ/σμός Γενικής				
Εκμετάλλευσης		11250000		
80.00.00 Λογ.Γεν.εκμετ.				
επιχείρησης	11250000			
24Α' & Β' ΥΛΕΣ-ΥΛΙΚΑ				
ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ				11200000
24.01 Σίδηρος		5000000		
24.01.01 Αγορές χρήσης				
με 18%	5000000			
24.02 Βίδες		6200000		
24.02.01 Αγορές χρήσης				
με 18%	6200000			
25. ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΥΛΙΚΑ				50000
25.00 Οξυγόνο		50000		
25.00.01 Αγορές χρήσης				
με 18%	50000			
Μεταφορά των αγορών χρή-				
σης στο λογ. 80				
24 Α' & Β' ΥΛΕΣ-ΥΛΙΚΑ				
ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ			9204000	
24.00 Χαλκός		1500000		
24.00.00 Απόθεμα -	1500000			
24.01 Σίδηρος		1600000		
24.01.00 Απόθεμα	1600000			
24.02 Βίδες		6104000		

<u>ΗΜ. ΕΓΓΡ. 31.12.90 ΙΣΟΛΟΓ.</u>	<u>ΣΤ. ΤΡΙΤ.</u>	<u>Σ. ΔΕΥΤ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
24.02.00 Απόθεμα	6104000			
25 ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΥΛΙΚΑ			204600	
25.00 ΟΞυγόνο		204600		
25.00.00 Απόθεμα	204600			
80. ΓΕΝΙΚΗ				
ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ				9408600
80.00 Λογ. Γεν. εκμετ.		9408600		
80.00.00 Λογ. Γεν. Εκμετ.				
επιχείρησης	9408600			
Μεταφορά των τελικών απο- θεμάτων στο λογ. 80				

Ενημερώνονται οι καρτέλλες του αναλυτικού Καθολικού

β) Σύμφωνα με το φύλλο μερισμού των δαπανών χρήσης σελ. (εκτός από το ποσό του λογ. 25 για το οποίο έχει γίνει παραπάνω εγγραφή), γίνονται οι παρακάτω εγγραφές στο ημερολόγιο εγγραφών - σιολογισμών (βλέπε και καρτέλλες).

<u>ΗΜΕΡ. ΕΓΓΡ. 31.12.90 ΙΣΟΛ.</u>	<u>Σ. ΤΡΙΤΗ</u>	<u>Σ. ΔΕΥΤ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
80 ΓΕΝΙΚΗ				
ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ			431514	
80.00 Λογ/σμός Γεν. Εκμ.		163346		
80.00.00 Λογ. Γεν. Εκμ.				
επιχείρησης	163346			
80.02 Έξοδα μη				
προσδιοριστικά των μι- κτών αποτελεσμάτων		268168		
80.02.00 Έξοδα διοικ. λειτ.	268168			

	<u>Σ. ΤΡΙΤ.</u>	<u>Σ. ΔΕΥΤ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
60 ΑΜΟΙΒΕΣ & ΕΞΟΔΑ				
ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ				431514
60.00 Αμοιβές εμπ.προσ.		219600		
60.00.00 Τακτικές				
αποδοχές	213600			
60.00.11 Αμοιβές εκτός				
έδρας	6000			
60.01 Αμοιβ. ημερ. προσω.		132000		
60.01.00 Τακτικές				
αποδοχές	132000			
60.03 Εργοδοτικές εισφο-				
ρές εμπ.προσ.		48568		
60.03.00 Εργοδ. εισφορές				
ΙΚΑ	47250			
60.03.04 Χαρτόσημο				
μισθοδοσίας	1318			
60.04 Εργοδοτικές				
εισφ. ημερ. προσ.		31346		
60.04.00 Εργοδοτικές				
εισφορές ΙΚΑ	26454			
60.04.02 Εργοδοτικές εισφ.				
επικουρ. ασφάλ.	4100			
60.04.04 Χαρτόσημο				
μισθοδοσίας	792			
Μεταφορά του λογ.60 στο				
λογ.80 (ως φύλλο μερισμού)				

	<u>Σ. ΤΡΙΤ.</u>	<u>Σ. ΔΕΥΤ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
80 ΓΕΝΙΚΗ				
ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ			200000	
80.02 Έξοδα μη προσδ. των				
μικτών αποτελ.		200000		
80.02.02 Έξοδα λειτουργίας				
διάθεσης	200000			
61 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ				
ΤΡΙΤΩΝ				200000
61.00 Αμοιβές ελευθέρων				
επαγγελματιών		200000		
61.00.00 Αμοιβές &				
έξοδα δικηγόρων	200000			
Μεταφορά του λογ. 61 στο				
λογ. 80 (ως φύλλο με-				
ρισμού)				
<hr/>				
80 ΓΕΝΙΚΗ				
ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ			51265	
80.00 Λογ/σμός Γεν. Εκμ.		25900		
80.00.00 Λογ. Γεν. Εκμ.				
επιχείρησης	25900			
80.02 Έξοδα μη προσδ. των				
μικτών αποτελ.		25365		
80.02.00 Έξοδα διοικητικής				
λειτουργίας	25365			
64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ				51265
64.00 Έξοδα μεταφορών		25900		

	<u>Σ. ΤΡΙΤ.</u>	<u>Σ. ΔΕΥΤ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
64.00.01 Έξοδα				
μετ. προσωπικού	25900			
64.01 Έξοδα ταξιδίων		25365		
64.01.00 Έξοδα ταξιδίων				
εσωτερικού	25365			
Μεταφορά του λογ.64 στο				
λογ.80(ως φύλλο μερισμού)				
<hr/>				
80 ΓΕΝΙΚΗ				
ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ			18600000	
80.00 Λογ/σμός Γεν.Εκμ.		18600000		
80.00.00 Λογ.Γεν.Εκμ.				
επιχείρησης	18600000			
66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ				18600000
66.01 Αποσβ.κτιρίων		2400000		
66.01.00 Αποσβ.κτιρίων				
εγκρ.κτιρ.	2400000			
66.02 Αποσβέσεις μηχαν.		15000000		
66.02.00 Αποσβέσεις				
μηχανημάτων	15000000			
66.03 Αποσβέσεις μεταφορ.				
μέσων		1200000		
66.03.00 Αποσβ.αυτοκ.				
λεωφ.	1200000			
Μεταφορά λογ.66 στο λογ.				
80 (ως φύλλο μερισμούς)				

Ενημερώνονται οι καρτέλλες του Αναλυτικού Καθολικού

γ) Σύμφωνα με την "κατάσταση διακίνησης ημιτελών" (έντυπο 2 σελ. 323) και με τα ποσά που απεικονίζονται στις στήλες 2 και 10 γίνονται οι εξής εγγραφές.

<u>ΗΜΕΡ. ΕΓΓΡ. 31.12.90</u>	<u>ΙΣΟΛ.</u>	<u>Σ. ΤΡΙΤ.</u>	<u>Σ. ΔΕΥΤ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
80	ΓΕΝΙΚΗ				
	ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ			12000000	
80.00	Λογ/σμός Γεν.Εκμ.		12000000		
80.00.00	Λογ.Γεν.Εκμετ. επιχείρησης	12000000			
21	ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ & ΗΜΙΤΕΛΗ				12000000
21.02	Ημιτελή ψευγεία 5F		7000000		
21.02.00	Απόθεμα	7000000			
21.03	Ημιτελή ψευγεία 6F		5000000		
21.03.00	Απόθεμα	5000000			
Μεταφορά αρχικών αποθεμάτων στο λογ.80					
21	ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ & ΗΙΤΕΛΗ			5092062	
21.02	Ημιτελή ψευγεία 5F		3920605		
21.02.00	Απόθεμα	3920605			
21.03	Ημιτελή ψευγεία 6F		1171457		
21.03.00	Απόθεμα	1171457			
80	ΓΕΝΙΚΗ				
	ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ		5092062		5092062
80.00	Λογ.Γεν.Εκμ.		5092062		
80.00.00	Λογ.Γεν.εκμ. επιχείρησης	5092062			

ΗΜΕΡ.ΕΓΓΡ. 31.12.90 ΙΣΟΛ. Σ.ΤΡΙΤ. Σ.ΔΕΥΤ. ΧΡΕΩΣΗ ΠΙΣΤΩΣΗ

μεταφορά τελικών αποθε-
μάτων στο λογ.80

ενημερώνονται οι καρτέλλες Αναλυτικού Καθολικού.

δ) Σύμφωνα με την "κατάσταση διακίνησης ετοιμών" (έντυπο 2)
και με τα ποσά που απεικονίζονται στις στήλες 2 και 10 γίνονται
οι εξής εγγραφές:

ΗΜΕΡ.ΕΓΓΡ. 31.12.90 ΙΣΟΛ. Σ.ΤΡΙΤ. Σ.ΔΕΥΤ. ΧΡΕΩΣΗ ΠΙΣΤΩΣΗ

80 ΓΕΝΙΚΗ				
ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ			101000000	
80.00 Λογ. Γεν.Εκμετ.		101000000		
80.00.00 Λογ.Γεν.Εκμετ.				
επιχείρησης	101000000			
21 ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ &				
ΗΜΙΤΕΛΗ				100000000
21.00 Έτοιμα ψυγεία 5F			70000000	
21.00.00 απόθεμα	70000000			
21.01 Έτοιμα ψυγεία 6F			30000000	
21.01.00 Απόθεμα	30000000			
22 ΥΠΟΠΟΡΪΟΝΤΑ &				
ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΑ				1000000
22.00 Υπολείμματα				
σιδήρου			1000000	
22.00.00 Απόθεμα	1000000			

Μεταφορά αρχικών αποθε-
μάτων στο λογ. 80.00

31.12.90

	<u>Σ. ΤΡΙΤ.</u>	<u>Σ. ΔΕΥΤ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
21 ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ & ΗΜΙΤΕΛΗ			136466493	
21.00 Έτοιμα ψυγεία 5F		80484909		
21.00.00 Απόθεμα	80484909			
21.01 Έτοιμα ψυγεία 6F		55981584		
21.01.00 Απόθεμα	55981584			
22 ΥΠΟΠΡΟΪΟΝΤΑ & ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΑ			1100000	
22.00 Υπολείμματα σιδήρου		1100000		
22.00.00 Απόθεμα	1100000			
80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ				137566493
80.00 Λογ. Γεν. Εκμετ.		137566493		
80.00.00 Λογ. Γεν. Εκμετ. επιχείρησης	137566493			
μεταφορά τελικών αποθε- μάτων στο λογ. 80.00				

ενημερώνονται οι καρτέλλες Αναλυτικού Καθολικού

ε) Σύμφωνα με την "κατάσταση διακίνησης εμπορευμάτων", και με τα ποσά που απεικονίζονται στις στήλες 2,4 και 10 γίνονται οι εξής εγγραφές :

<u>ΗΜΕΡ. ΕΓΓΡ. 31.12.90 ΙΣΟΛ.</u>	<u>Σ. ΤΡΙΤ.</u>	<u>Σ. ΔΕΥΤ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ			1000000	
80.00 Λογ/σμός Γεν. Εκμετ.		1000000		
80.00.00 Λογ. Γεν. εκμετ. επιχείρησης	1000000			

	<u>Σ. ΤΡΙΤ.</u>	<u>Σ. ΔΕΥΤ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ				1000000
20.00 Θερμάστρες		1.000.000		
20.00.00 Απόθεμα	1.000.000			
Μεταφορά αρχικών αποθε- μάτων στο λογ. 80.00				
<hr/>				
80 ΓΕΝΙΚΗ				
ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ			15000000	
80.00 Λογ.Γεν.Εκμετ.		15000000		
80.00.00 Λογ.Γεν.Εκμετ. επιχείρησης	15000000			
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ				15000000
20.00 Θερμάστρες		15000000		
20.00.01 Αγορές με 18%	15000000			
Μεταφορά αγορών χρήσης στο λογ.80.00				
<hr/>				
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ			7272728	
20.00 Θερμάστρες		7272728		
20.00.00 Απόθεμα	7272728			
80 ΓΕΝΙΚΗ				
ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ			7272728	
80.00 Λογ.Γεν.Εκμετ.		7272728		
80.00.00 Λογ.Γεν.Εκμετ. επιχείρησης	7272728			
Μεταφορά τελικών αποθε- μάτων στο λογ.80.00				
<hr/>				

Ενημερώνονται οι καρτέλλες του Αναλυτικού Καθολικού

στ) Οι λογ/σμοί πωλήσεων 970 και 71) μεταφέρονται στο λογ.
80.00 (βλέπε καρτέλλες Γενικού και Αναλυτικού Καθολικού).

<u>ΗΜΕΡ. ΕΓΓΡ. 31.12.90 ΙΣΟΛ.</u>	<u>Σ. ΤΡΙΤ.</u>	<u>Σ. ΔΕΥΤ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ				
ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ			18000000	
70.00 Πωλήσεις χονδρικές		18000000		
70.00.00 Πωλήσεις				
θερμαστ. με 18%	18000000			
71 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ				
ΕΤΟΙΜΩΝ ΚΑΙ				
ΗΜΙΤΕΛΩΝ			25476000	
71.00 Πωλήσεις χονδρικές		25476000		
71.00.00 Πωλ.ψυγείων 5F				
για 18%	20976000			
71.00.01 Πωλ.ψυγείων 6F				
με 18%	4500000			
80 ΓΕΝΙΚΗ				
ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ				43476000
80.00 Λογ.Γεν.Εκμετ.		43476000		
80.00.00 Λογ.Γεν.εκμετ.				
επιχείρησης	43476000			
Μεταφορά των πωλήσεων				
στο λογ. 80.00				

ζ) Το υπόλοιπο του λογ. 80.00 μεταφέρεται στο λογ. 80.01

<u>ΗΜΕΡ.ΕΓΓΡ. 3.12.90 ΙΣΟΛ.</u>	<u>Σ.ΤΡΙΤ.</u>	<u>Σ.ΔΕΥΤ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
80 ΓΕΝΙΚΗ				
ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ			28776637	
80.00 Λογ.Γεν.Εκμετ.		28776637		
80.00.00 Λογ.Γεν.Εκμετ.				
επιχείρησης	28776637			
80 ΓΕΝΙΚΗ				
ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ				28776637
80.01 Μικτά κέρδη				
εκμετάλλευσης		28776637		
80.01.00 Μικτά κέρδη				
εκμ.επιχείρησης	28776637			
Μεταφορά του λογ. 80.00				
στο λογ. 80.01				

η) οι λογαριασμοί 80.01, 80.02, μεταφέρονται στο λογ. 86 ως εξής:

<u>ΗΜΕΡ.,ΕΓΓΡ.31.12.90 ΙΣΟΛ.</u>	<u>Σ.ΤΡΙΤ.</u>	<u>Σ.ΔΕΥΤ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
80 ΓΕΝΙΚΗ				
ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ			28776637	
80.01 Μικτά κέρδη εκμ.		28776637		
80.01.00 Μικτά κέρδη εκμ.				
επιχείρησης	28776637			
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ				
ΧΡΗΣΗΣ				28776637
86.00 Αποτελέσματα εκμ.		28776637		
86.00.00 Μικτά κέρδη εκμ.	28776637			

	<u>Σ. ΤΡΙΤ.</u>	<u>Σ. ΔΕΥΤ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
Μεταφορά των κερδών από τον λογ. 80.01 στο λογ.				
86.00.00				
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ				
ΧΡΗΣΗ			493533	
86.00 Αποτελέσματα εκμ.		493533		
86.00.02 Έξοδα διοικ. λειτουργίας	293533			
86.00.04 Έξοδα λειτουργίας διάθεσης	200000			
80 ΓΕΝΙΚΗ				
ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ				493533
80.02 Έξοδα μη προσδοτών μικτών αποτελεσμάτων		493533		
80.02.00 Έξοδα διοικ. λειτουργίας	293533			
80.02.02 Έξοδα λειτ.	200000			
Μεταφορά του λογ.80.02 στο λογ.86				

Θ) Οι λογ. 86.00.00, 86.00.02 και 86.00.04 μεταφέρονται στο
λογ. 86.99 ως εξής :

<u>ΗΜΕΡ. ΕΓΓΡ. 31.12.90 ΙΣΟΛ.</u>	<u>Σ. ΤΡΙΤ.</u>	<u>Σ. ΔΕΥΤ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ				
ΧΡΗΣΗΣ			493533	
86.99 Καθαρά αποτελέσματα χρήσης		493.533		

	<u>Σ. ΤΡΙΤ.</u>	<u>Σ. ΔΕΥΤ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
86.99.00 Καθαρά αποτελ. χρήσης 1990	493533			
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ				
ΧΡΗΣΗ				493533
86.00 Αποτελέσματα εκμ.		493533		
86.00.02 Έξοδα διοικ. λειτ.	293533			
86.00.04 Έξοδα λειτ. διαθ.	200000			
Μεταφορά λογ. 86.00.02, 86.00.04 στο λογ. 86.99				
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ				
ΧΡΗΣΗ			28776637	
86.00 Αποτελέσματα εκμετ.		28776637		
86.00.00 Μικτά κέρδη εκμ.	28776637			
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ				
ΧΡΗΣΗ				28776637
86.99 Καθαρά αποτελέσματα		28776637		
86.99.00 Καρά αποτελ. χρήσης 1990	28776637			
Μεταφορά λογ. 86.00.00 στο λογ. 86.99				

ι) Ο λογ. 86.99 μεταφέρεται στο λογ. 88.00 ως εξής :

<u>ΗΜΕΡ.ΕΓΓΡ. 31.12.90</u>	<u>ΙΣΟΛ.</u>	<u>Σ.ΤΡΙΤ.</u>	<u>Σ.ΔΕΥΤ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
86	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ			28283104	
	ΧΡΗΣΗΣ				
86.99	Καθαρά αποτελέσματα				
	χρήσης		28283104		
86.99.00	Καθαρά αποτελ.				
	χρήσης	28283104			
88	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ				
	ΠΡΟΣΔΙΑΘΕΣΗ				28283104
88.00	Καθαρά αποτελ.				
	χρήσης		28283104		
88.00.00	Καθαρά κέρδη	28283104			
<u>Μεταφορά λογ. 86.99 στο λογ. 88.00</u>					

Μετά από συνάντησή μας Με Οικ. Έφορο-πήραμε τις παρακάτω πληροφορίες ,μαζί με παραδείγματα Φοροτεχνικού Ελέγχου.

Παρ. 39. Φοροτεχνικός έλεγχος: Από τα βιβλία παραγωγής και αποθήκης παρέχονται στοιχεία για την ενέργεια λεπτομερούς φοροτεχνικού ελέγχου της παραγωγής. Έτσι με βάση τις τεχνικές προδιαγραφές που έχουν γραφεί στο βιβλίο αυτό, γίνεται δυνατός σε οποιαδήποτε στιγμή ο αιφνιδιαστικός έλεγχος, σε ό,τι αφορά την ακρίβεια αυτών, με σύγκρισή τους με τα έτοιμα προϊόντα που παράγονται τη στιγμή του ελέγχου. Διαπιστώσεις διαφόρων μεταξύ τεχνικών προδιαγραφών και των ποσοτήτων που πραγματικά απαιτούνται για την παραγωγή, εφόσον δεν αιτιολογείται από έκτακτο ή άλλο περιστατικό, αποτελεί λόγο ανακρίβειας των βιβλίων. Για τη διαπίστωση αυτή η θέση των φοροτεχνικών οργάνων κατοχυρώνεται αν συνταχθεί πρωτόκολλο που θα υπογράψουν όσοι παρίστανται στον έλεγχο αυτό.

Με το ίδιο βιβλίο μπορεί να γίνει και κατασταλτικός έλεγχος είτε με τη σύγκριση των ποσοτήτων πρώτων κλπ. υλών που αναλώθηκαν με τα έτοιμα προϊόντα που παράχθηκαν κατά την διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου ή για τμήμα αυτής. Ειδικότερα ο έλεγχος της παραγωγής σε βραχύτερα χρονικά διαστήματα μέσα στη διαχειριστική περίοδο είναι ουσιαστικής σημασίας .

Αναφέρονται τα κατωτέρω παραδείγματα ελέγχου της παραγωγής.

Π α ρ ά δ ε ι γ μ α Ι ο ν

Έστω ότι δια την παραγωγή ενός μέτρου υφάσματος Νο 1200 απαιτείται η ανάλωση :

Νήματα 12A	γραμμάρια	75	
Νήματα 20A	"	<u>30</u>	
	Σύνολο	<u>105</u>	φύρα γραμμ. 5

Εκ του βιβλίου αποθήκης πρώτων υλών προκύπτει ότι από 1ης μέχρι 31ης Δεκεμβρίου 1986 εξήχθησαν αι εξής ποσότητες πρώτων υλών :

Νήμα 12A	χιλιόγραμμα	38.000	
Νήμα 20A	"	<u>15.000</u>	
	Σύνολο	<u>53.000</u>	

Α π ο γ ρ α φ ή 31.12.1986

Νήμα 12A : Εις εργοστάσιον	χιλ/μα	1.480	
επί των ιστών	"	<u>800</u>	2.200
Νήμα 20A : Εις εργοστάσιον	"	1.200	
Επί των ιστών	"	600	1.800

Α ν ά λ ω σ ι ς ε π ί π α ρ α χ θ έ ν τ ω ν

με βάση τα ανωτέρω δεδομένα, προκύπτει ότι εκ των εξαχθεισών κατά τον μήνα Δεκέμβριον πρώτων υλών εις το στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας, μετ' αφαιρέσιν των απογραφεισών εν τω σταδίω τούτων ποσοτήτων υφασματοποιήθησαν αι κάτωθι ποσότητες νημάτων:

$$\text{Νήμα 12A χιλ/μα } 38.000 - 2.200 = 35.800$$

$$\text{Νήμα 20A χιλ/μα } 15.000 - 1.800 = 13.200$$

Εάν ληφθεί ως δεδομένο ότι εν τη κρινομένη περίπτωση απαιτούνται 5 ημέρες, από τη στιγμή καθ' ην θα εξαχθή εις

την παραγωγική διαδικασία το νήμα, μέχρι της παραγωγής ετοιμού υφάσματος, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι εκ των εξαχθεισών ποσοτήτων νημάτων κατά τον μήνα Δεκέμβριο άρχισαν παραγόμενα υφάσματα από της 6ης Δεκεμβρίου.

Από το βιβλίο αποθήκης ετοιμών υφασμάτων, προκύπτει ότι κατά τη χρονική περίοδο 6ης μέχρι 31ης Δεκεμβρίου παρήχθησαν 29.925 χιλιόγραμμα υφάσματος Νο 1:200. Δια την παραγωγήν της ποσότητας αυτής απαιτούνται βάσει των τεχνικών προδιαγραφών οι ακόλουθες ποσότητες νημάτων :

Νήμα 12Α	χιλ/μα	20.500
Νήμα 20Α	"	<u>9.000</u>
	Σύνολον	31.500
	μείον φύρα 5%	<u>1.574</u>
	Υπόλοιπον	<u>29.926</u>

Από την πιο πάνω έρευνα προκύπτει ότι ενώ για την παραχθείσα ποσότητα υφάσματος βάρους 29.926 απαιτείτο η ανάλωσις 22.500 χ/μων νήματος 12Α και 9000 χ/μων νήματος 20Α, εκ του βιβλίου αποθήκης, εν συνδυασμώ προς την απογραφή τέλους χρήσεως, προκύπτει ανάλωσις αντίστοιχως 35.800 και 13.200 χιλ/μων, ήτοι προκύπτει αντίστοιχος διαφορά (έλλειμα) 13.300 και 4.200 χιλ/μων νήματος. Η διαφορά αυτή, εφ' όσον δεν δικαιολογηθή επαρκώς, υποκρύπτει είτε απόκρυψιν παραγωγής απογραφέντων εν τη παραγωγική διαδικασία νημάτων. Οι πράξεις αυτές συνιστούν λόγο ανακρίβειας των βιβλίων της επιχείρησης.

Π α ρ ά δ ε ι γ μ α 2ον

Έστω δια την παραγωγή ενός χιλιογράμμου από το φάρμακο D απαιτούνται οι πιο κάτω ποσότητες πρώτων υλών :

A	Πρώτη ύλη γραμμάρια	700
B	" " "	220
Γ	" " "	30
Δ	" " "	50
E	" " "	<u>50</u>
	Σύνολο	1.050

Φύρα 4-6%

Κατά το χρονικό διάστημα 1ης Ιανουαρίου μέχρι 31η Δεκεμβρίου παρήχθησαν 35.800 χιλιόγραμμα από το φάρμακο.

Απαιτούνται οι πιο κάτω

Καταναλώθηκαν οι πιο κάτω

πρώτες ύλες				πρώτες ύλες	
Πρώτη ύλη A	χιλ/μα	25.060		25.500	
" " B	"	7.876		7.800	
" " Γ	"	1.070		1.050	
" " Δ	"	1.790		1.840	
" " E	"	<u>1.790</u>		<u>1.700</u>	
	Σύνολο	<u>37.586</u>		<u>37.890</u>	

Φύρα 4,9%

Φύρα 5,5%

Η ετήσια παραγωγή ευρίσκεται εντός των ορίων των τεχνικών προδιαγραφών και ως εκ τούτου εκ πρώτης όψεως έχουν καλώς τα στοιχεία της παραγωγικής διαδικασίας.

Εκ της περαιτέρω όμως έρευνας, βάσει της μεθόδου κλειστής αποθήκης, για τη χρονική περίοδο 1ης Ιανουαρίου μέχρι 5ης Μαρτίου διεπιστώθηκαν τα πιο κάτω:

Παρήχθησαν χιλιόγραμμα 5.300

Απαιτούμεναι πρώτες ύλες

Αναλωθείσες πρώτες ύλες

Εκ της πρώτης ύλης A χιλ/μα 3.710

2.800

Εκ της πρώτης ύλης Β	χιλ/μα	1.166	900
" "	" Γ "	159	100
" "	" Δ "	265	80
" "	" Ε "	<u>265</u>	<u>70</u>
		<u>5.565</u>	<u>3.950</u>

Από την σύγκριση των απαιτούμενων ποσοτήτων πρώτων υλών δια την παραγωγή των 5.300 χιλ/μωv του προϊόντος και των αναλωθεισών πρώτων υλών διαπιστώθηκε ότι υφίσταται ανακρίβεια των στοιχείων της επιχείρησης δεδομένου ότι δεν είναι δυνατή η παραγωγή 5.300 χιλ/μωv προϊόντος από πρώτη ύλη βάρους 3.950. Ετι σημαντική βεβαιούηται η ανακρίβεια εάν διερευνήσει κάποιος τας κατ'ιδίαν απαιτούμενες πρώτες ύλες δια την παραγωγή της ως άνω ποσότητας προϊόντος. Εκ της ανακριβείας αυτής συνάγεται ότι είτε η επιχείρηση αγόρασε πρώτες ύλες χωρίς τιμολόγιο, είτε δεν εξέδωσε δελτία εξαγωγής πρώτων υλών ή είχε αποκρύψει κατὰ την απογραφή της ληξάσης περιόδου πρώτες ύλες ευρισκόμενες αυτούσιες στη παραγωγική διαδικασία.

Όπως είναι γνωστό, το υπό της επιχείρησης εμφανιζόμενο συνολικό ποσοστό φύρας παραγωγής αποτελεί σοβαρή ένδειξη περί της ειλικρινείας των βιβλίων εις ότι αφορά την ποσοστική παραγωγή. Η ένδειξη αυτή δεν είναι πάντοτε ασφαλής, διότι είναι δυνατόν να υπάρχει απόκρυψις παραγωγής, παρά το γεγονός ότι το γενικό ποσοστό φύρας είναι ικανοποιητικό. Τούτο συμβαίνει ότνα η αυξημένη και αδικαιολόγητη φύρα ενός προϊόντος καλύπτεται από τη μειωμένη φύρα άλλου προϊόντος, εις τρόπον ώστε δια του επερχόμενου συμπηφισμού το γενικό ποσοστό της φύρας να είναι

ικανοποιητικό. Παρίσταται όθεν ανάγκη ελέγχου της ακρίβειας του εμφανιζόμενου ποσοστού φύρας κάθε προϊόντος. Ο έλεγχος αυτός δύναται να πραγματοποιηθεί μόνο δια του βιβλίου παραγωγής. Περαιτέρω όμως απαιτείται διερεύνηση και αυτών τούτων των δια του βιβλίου παραγωγής παρεχομένων στοιχείων.

Προς τούτο ο έλεγχος θα προβή :

A) Εις επαλήθευσιν των τεχνικών προδιαγραφών

B) Εις αιφνιδιαστικό έλεγχο των εις δεδομένη στιγμή υφισταμένων αποθεμάτων πρώτων υλών και ετοιμών προϊόντων, και

Γ) Εις επιτόπιον παρακολούθηση της παραγωγικής διαδικασίας , εάν αυτό είναι δυνατό .

Η ακρίβεια των τεχνικών προδιαγραφών ελέγχεται :

α) Εκ του προσαρτώμενου εις το βιβλίο παραγωγής δείγματος του παραχθέντος προϊόντος, εφ' όσον βεβαίως είναι τούτο δυνατό, ως εκ του είδους του παραγομένου προϊόντος.

β) Εκ δείγματος λαμβανομένου κατά τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου, υπό την προϋπόθεσιν ότι το λαμβανόμενο δείγμα έχει την αυτή σύνθεση προς το ελεγχόμενο προϊόν.

γ) Εκ των δελτίων εξαγωγής πρώτων υλών εκ της αποθήκης. Η τοιαύτη επαλήθευσις προϋποθέτει ωρισμένο τρόπο διεξαγωγής της παραγωγικής διαδικασίας (π.χ. καζανιές). Άλλως η επαλήθευσις των τεχνικών προδιαγραφών βάσει των δελτίων εξαγωγής πρώτων υλών τυγχάνει δυσχερής. Η αδυναμία αυτή προέρχεται από το ότι οι εκ της αποθήκης εξαγόμενες πρώτες ύλες δεν προορίζονται για την παραγωγή ενός μόνο προϊόντος ή δεν συμπίπτουν πάντοτε προς τις αναλωθείσες τοιαύτες δια την παραγωγή των ετοιμών προϊόντων

και αυτό συμβαίνει όταν σημαντικό τμήμα των πρώτων υλών ευρίσκεται σε κατεργασία. Η καταμέτρηση επιβάλλεται να γίνεται κατά τη πρώτη ημέρα του ελέγχου και να περιλαμβάνη περισσότερα είδη πρώτων υλών και έτοιμων προϊόντων. Οι καταμετρούμενες ποσότητες δέον να συγκρίνονται προς τα λογιστικά υπόλοιπα της αποθήκης. Οι τυχόν διαπιστούμενες ποσοστικές διαφορές, εάν δεν οφείλονται σε λάθη κατά την καταμέτρηση ή την ενημέρωση του βιβλίου αποθήκης, δέον να αποδοθούν είτε εις απόκρυψη αγοράς πρώτων υλών και παραγωγής έτοιμων προϊόντων, είτε εις την εμφάνιση φύρας βιομηχανοποίησης μεγαλύτερης της πραγματικής .

Διευκρινίζεται εδώ ότι οι εγγραφές του βιβλίου αποθήκης, που αφορούν την εξαγωγή των πρώτων υλών και εισαγωγή έτοιμων προϊόντων ή των δελτίων παραγωγής, η έκδοση των οποίων προβλέπεται από το άρθρο 10 του Κ.Φ.Σ. Δια τον τρόπο αυτό επιδιώκεται η ανεύρεση της πραγματικής φύρας παραγωγής, η οποία ακολούθως συγκρίνεται προς την από τα βιβλία προκύπτουσα . σημειώνεται εν προκειμένω ότι ο τρόπος αυτός επαλήθευσης της παραγωγής δεν μπορεί να εφαρμοσθεί όταν η παραγωγική διαδικασία είναι μακράς διάρκειας. Δια των τριών ως άνω τρόπων επαληθεύεται, όπως είναι εύνοητο η παραγωγή του χρονικού διαστήματος, κατά το οποίο διεξάγεται η έρευνα και όχι η παραγωγή της κλεισθείσης χρήσεως,, δια τ' αποτελέσματα της οποίας κυρίως ενδιαφέρεται ο έλεγχος. Συνεπώς οι γενόμενες από τον έλεγχο διαπιστώσεις πρέπει να τίθενται στο φάκελλο της ελεγχόμενης επιχείρησης δι' ειδικού σημειώματος για να ληφθούν εν καιρώ υπ' όψιν υπό του επομένου επόμενου ελέγχου (Υπ. Οικον. Σ. 8022/1960).

Για τη διασφάλιση του επαγγελματικού απόρρητου ωρισμένων βιομηχανιών (π.χ. χρωμάτων, χημικών προϊόντων) μπορεί η αναγραφή του είδους των εξαγομένων πρώτων υλών στα δελτία εξαγωγής ή παραγωγής να γίνεται με κωδικό αριθμό. Σε αυτή την περίπτωση όμως πρέπει απαραίτητα πριν από κάθε ενέργεια οι αντίστοιχοι κωδικοί αριθμοί μετά των σχετικών ονομάτων περί των ειδών στα οποία αναφέρονται αυτοί να έχουν καταχωρηθή σε θεωρημένο από το Αρμόδιο Οικον. Έφορο βιβλίο (Ερμ. Εγκ. Κ.Φ.Σ. 1956 Παρ. 60).

