



**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ
ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ**

**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

«ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΣΕ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ»

ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ ΣΠΟΥΔΑΣΤΩΝ:

**ΜΩΡΑΙΤΗ ΒΑΡΒΑΡΑ
ΠΟΥΤΑΡΧΗ ΘΕΟΧΑΡΙΑ
ΕΛΜΑΖΙ ΕΛΝΤΙΣΑ**

ΕΠΟΠΤΕΥΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΒΑΡΔΑΣ ΙΩΑΝΝΗΣ

ΠΑΤΡΑ 2017



**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ
ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ**

**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

« Κοστολόγηση σε Ελληνική Επιχείρηση »

**ΤΙΤΛΟΣ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ (ΑΓΓΛΙΚΑ): “ Cost Accounting in industrial
Enterprise”**

ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ ΣΠΟΥΔΑΣΤΩΝ:

**ΜΩΡΑΙΤΗ ΒΑΡΒΑΡΑ
ΠΟΛΥΤΑΡΧΗ ΘΕΟΧΑΡΙΑ
ΕΛΜΑΖΙ ΕΛΝΤΙΣΑ**

ΕΠΟΠΤΕΥΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΒΑΡΔΑΣ ΙΩΑΝΝΗΣ

ΠΑΤΡΑ 2017

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Σε ένα διαρκώς μεταβαλλόμενο οικονομικό περιβάλλον , οι επιχειρήσεις , ανεξάρτητα από το μέγεθός τους ή την δραστηριότητά τους, προσπαθούν και βρίσκουν τρόπους , για να γίνουν περισσότερο ανταγωνιστικές , με το λιγότερο δυνατό κόστος .

Έτσι , καταρτίζουν διάφορα σχέδια δράσης, δίνοντας ιδιαίτερη βαρύτητα στη μείωση του κόστους παραγωγής τους. Η χρησιμότητα λοιπόν ενός τεκμηριωμένου συστήματος κοστολόγησης , είναι αδιαμφισβήτητη, αφού μέσω αυτού , η κάθε οικονομική μονάδα , θα είναι σε θέση να ελέγχει τα έσοδά και τα έξοδά της , βελτιώνοντας την παρεχόμενη ποιότητα , αυξάνοντας το μέγεθος παραγωγής , παρακολουθώντας τα αποθέματά της , κατά τμήμα και φάση παραγωγής , ώστε να έχει τον έλεγχο των παραγγελιών σε κάθε περίπτωση. Αυτό , προϋποθέτει βέβαια , την αμέριστη συνεργασία της διοίκησης του οργανισμού , με όλα τα οικονομικά τμήματα , καθώς και με τα τμήματα που εμπλέκονται στην παραγωγική διαδικασία.

Η δομή του κόστους των προϊόντων, έχει αλλάξει σημαντικά ,καθώς τα γενικά βιομηχανικά έξοδα , δεν αυξάνονται πάντα σε σχέση με το αντίστοιχο μέγεθος της παραγωγής , και σε αυτό βοηθούν , τα πλεονεκτήματα που παρουσιάζει το κάθε κοστολογικό σχέδιο, που καλείται να εφαρμόσει η κάθε επιχείρηση.

Οι μελέτες που διεξάγονται στον τομέα της κοστολόγησης , έχουν αυξηθεί ιδιαίτερα τα τελευταία χρόνια , αφού ο προσδιορισμός του κόστους και της λογιστικής διαχείρισης από τις βιομηχανικές ιδιαίτερα επιχειρήσεις, δίνει αύξηση της αποτελεσματικότητάς τους , και το προβάδισμα, για αύξηση του περιθωρίου κέρδους τους .

Η δομή της παρούσας εργασίας μας, έχει ως σκοπό , την παρουσίαση του θεωρητικού πλαισίου που διέπει τη κοστολόγηση στις βιομηχανικές μονάδες, καθώς και την ανάλυση μίας μελέτης περίπτωσης βιομηχανικής επιχείρησης .

Αναλύονται βασικές έννοιες των εσόδων, εξόδων, δαπανών , κόστους , γίνεται η παρουσίαση διαφόρων μεθόδων και συστημάτων κοστολόγησης , και τέλος παρατίθεται , ένα πλήρες πρακτικό παράδειγμα κοστολόγησης , με εταιρεία, που δραστηριοποιείται στο κλάδο των υφασμάτων

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η κοστολόγηση της παραγωγής , καθώς επίσης και των παρεχομένων υπηρεσιών, λειτουργεί ως μοχλός από τις επιχειρήσεις, για την βελτίωσης της αποδοτικότητάς τους ,αφού μπορούν μέσω αυτής, να ελέγχουν-μειώνοντας το κόστος τους , με απώτερο στόχο την επίτευξη μεγαλύτερου δυνατού κέρδους. Η διοίκηση των επιχειρήσεων, μέσω διαφόρων τεχνικών και συστημάτων κοστολόγησης , επιτυγχάνουν σε μεγάλο βαθμό την μείωση του κόστους παραγωγής , διαμορφώνουν την τιμολογιακή τους πολιτική και κάνουν αποτελεσματικότερα δυνατή τη διάθεση των προϊόντων τους .

Οι τύποι κοστολόγησης ποικίλουν , αφού πλέον αποτελεί ένα κομμάτι ξεχωριστό για την λογιστική και κάθε επιχείρηση, προσδιορίζει το σύστημα που θα ακολουθήσει , με κριτήρια , τον τρόπο λειτουργίας της καθώς και την στρατηγική παραγωγής που ακολουθεί.

Η φιλοσοφία των επιχειρήσεων πλέον είναι ότι, πρέπει να καταρτίζουν με μεθοδικότητα, διάφορες κοστολογικές στρατηγικές , ανάλογα με την δραστηριότητα και το είδος των υπηρεσιών που προσφέρουν , για να υλοποιήσουν τους οικονομικούς και στρατηγικούς τους στόχους, ώστε να γίνουν ιδιαίτερα ανταγωνιστικές, στο εξωτερικό οικονομικό περιβάλλον της δραστηριοποίησής τους .

Με την υιοθέτηση ενός συστήματος κοστολόγησης , υπάρχει σημαντικός έλεγχος εσόδων και εξόδων , προσδιορισμός του κόστους των δραστηριοτήτων των οικονομικών μονάδων συνεχής έλεγχος όλων των τμημάτων και κατά συνέπεια, βελτίωση στην συνολική απόδοση της επιχείρησης.

Στο σημερινό αβέβαιο επιχειρηματικό περιβάλλον , η κοστολόγηση είναι κρίσιμης σημασίας, για την επιτυχημένη πορεία των επιχειρήσεων , προκειμένου να **εντοπίζονται** και να αντιμετωπίζονται προβλήματα και αδυναμίες στον οργανισμό , επιφέροντας έτσι , βελτιστοποίηση των κερδών .

ABSTRACT

Production and service-related costs function as a lever for business which strive to improve their efficiency; businesses control and reduce their costs in order to achieve greater financial gain. Through the implementation of various technical and accounting systems, administration is able to achieve a reduction of production costs, to form a pricing policy and to effectively market products.

Cost accounting types vary, and since they already represent a separate part of accounting, each corporation can develop and follow its own system characterized by unique criteria, mode of production and strategy.

Current business philosophy requires various costing strategies to be established methodically, depending on the activity and the type of services offered, so as to achieve economic and strategic goals towards becoming highly competitive in the external economic environment.

By adopting a cost accounting system, there is a significant control of income and expenses, determination of the cost of the activities of economic entities, continuous control of all departments, and thus improvement in the overall performance of the business.

In today's uncertain business environment, cost accounting plays an important role for the successful course of business by identifying and addressing problems as well as weaknesses, and thus, optimizing profits.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ	2
ΠΕΡΙΛΗΨΗ	3
ABSTRACT	4
ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ.....	5
Κεφάλαιο 1 ^ο	8
Διοικητική Λογιστική και Κοστολόγηση	8
1. Ιστορική αναδρομή	10
1.2 βιβλιογραφική επισκόπηση.....	15
1.3 Προέλευση Οικονομίας της Δυτικής αγοράς.	17
1.4 Λογιστική διαχείριση στην κάθετα ολοκληρωμένη επιχείρηση.	18
1.5 Λογιστική διαχείριση της multidivisional εταιρείας . (διαίρεση της οργανωσιακής ιεραρχίας- εσωτερικά ελεγχόμενες καθετοποιημένες).....	18
1.6 Δεκαετία του 1980 - Απαξίωση της Διοικητικής Λογιστικής.....	19
1.7 Συστήματα βιομηχανικής κοστολόγησης	22
1.8 Λειτουργική διάρθρωση εμπορικών και βιομηχανικών επιχειρήσεων ..	22
1.9 Ανάλυση εννοιών της Αναλυτικής Λογιστικής (Κοστολόγηση)	25
1.10 κριτήρια του κόστους σε κατηγορίες	28
Κεφάλαιο 2 ^ο	33
Βιβλίο Αποθήκης	33
2.1 Σύμφωνα με τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.....	33
2.2 Σύμφωνα με τον ΚΦΑΣ Ν. 4093/2012	38
2.3 Ποια πρόσθετα βιβλία του Κ.Β.Σ. καταργεί ο Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012) :	41
2.4 Πρακτική εφαρμογή Αποθήκης Εμπορικής Εταιρείας	43
2.5 Πρακτική εφαρμογή Αποθήκης Βιομηχανικής Εταιρείας.....	43
2.6 Χρόνος ενημέρωσης του λογαριασμού 94-βιβλίου αποθήκης	45
2.7 Συνέχιση τήρησης του βιβλίου αποθήκης	45
2.8 Αποφάσεις ρύθμισης υποχρέωσης τήρησης βιβλίου αποθήκης.....	45
2.9 Τήρηση του λογαριασμού 94-βιβλίου αποθήκης από νέους υπόχρεους	45
2.10 Πρακτική εφαρμογή Αποθήκης Βιομηχανικής Εταιρείας	46
2.11 Συμπέρασμα τήρησης λογαριασμού 94-βιβλίου αποθήκης	47
Κεφάλαιο 3 ^ο	50
Βιβλίο ποσοτικής παραλαβής	50
3.1 Υπόχρεος τήρησης	50
3.2 Σκοπός της παραλαβής	50
3.3 Μη τήρηση του βιβλίου ή δελτίου ποσοτικής παραλαβής.	51
3.4 Περιπτώσεις μη τήρησης βιβλίου ή δελτίου ποσοτικής παραλαβής.....	52
3.5 Υπόδειγμα βιβλίου ποσοτικής παραλαβής	52
3.6 Περιεχόμενο - Χρόνος ενημέρωσης του βιβλίου ή δελτίου ποσοτικής παραλαβής	52
3.7 βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών και παραγωγής κοστολογίου	52
3.8 Υπόχρεοι στη τήρηση βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών	53
3.9 Χρησιμότητα των βιβλίων τεχνικών προδιαγραφών και παραγωγής- κοστολόγησης.....	54

3.10 Παραβάσεις και πρόστιμα.....	54
Κεφάλαιο 4 ^ο	59
Πρακτικό παράδειγμα – εφαρμογή	59
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	93



dreamstime.com

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Κεφάλαιο 1^ο

Διοικητική Λογιστική και Κοστολόγηση

Η λογιστική, αποτελούσε και εξακολουθεί να αποτελεί την κύρια πηγή πληροφόρησης των ανώτερων και ανώτατων διοικητικών στελεχών για την λήψη επιχειρησιακών αποφάσεων. Στόχος της είναι να τροφοδοτεί τους λήπτες αποφάσεων με πληροφορίες για τον σχεδιασμό – προγραμματισμό - προϋπολογισμό αλλά και τον έλεγχο των καθημερινών λειτουργιών της επιχείρησης ή του οργανισμού. Βασικό τομέα της παροχής πληροφοριών της λογιστικής αποτελούν καταστάσεις που δεν αφορούν την καθημερινή λειτουργία της επιχείρησης. Σημαντικότερη περίπτωση αποτελεί η διαμόρφωση των Στρατηγικών πλάνων και πολιτικών της επιχείρησης και του οργανισμού. Τέλος η λογιστική έχει την υποχρέωση να ανακοινώσει (*ακολουθώντας βασικές αρχές και κανόνες*) τα οικονομικά αποτελέσματα της επιχείρησης ή του οργανισμού σε όλους όσους έχουν ενδιαφέρον ή έννομο συμφέρον στην επιχείρηση. Στο κείμενο αυτό θα ασχοληθούμε με το μέρος της λογιστικής που αφορά την λήψη αποφάσεων. Αυτό το κομμάτι της λογιστικής ονομάζεται Διοικητική Λογιστική.

Η **Διοικητική Λογιστική** έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή κατάλληλων πληροφοριών οικονομικής φύσεως στα στελέχη που λαμβάνουν τις επιχειρηματικές αποφάσεις. Μέσα από ορισμένα εργαλεία που χρησιμοποιεί ο λογιστής, όπως π.χ. **την κατανομή του κόστους** ανά κέντρο ευθύνης, μπορεί να παρέχει τις απαραίτητες πληροφορίες έγκυρα και έγκαιρα στο λήπτη της απόφασης.

Σύμφωνα με την CIMA (*Chartered Institute of Management Accountants*)¹ η Διοικητική Λογιστική ορίζεται, ως την παροχή πληροφοριών που είναι αναγκαίες από την Διοίκηση για σκοπούς όπως:

- Η Διαμόρφωση των πολιτικών
- Ο Προγραμματισμός και έλεγχος των δραστηριοτήτων
- Η Λήψη αποφάσεων για εναλλακτικές Στρατηγικές
- Οι Κοινοποιήσεις προς το εξωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης
- Οι Κοινοποιήσεις προς τους εργαζόμενους
- Η Προφύλαξη της περιουσίας της επιχείρησης.

Με βάση τα παραπάνω, ο Διοικητικός Λογιστής πρέπει να συμμετέχει στη Διοίκηση της επιχείρησης ή του οργανισμού για να διασφαλίσει την

¹ CIMA είναι μία από τις [επαγγελματικές ενώσεις για λογιστές](#) στο Ηνωμένο Βασίλειο και την Ιρλανδία ,ιδιαιτέρη έμφαση δίνουν στην ανάπτυξη της λογιστικής διαχείρισης σαν επάγγελμα.

αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα της στους τομείς:

- Της Διαμόρφωσης των σχεδίων – προγραμμάτων – προϋπολογισμών (Επιχειρησιακών Σχεδίων Δράσης) με στόχο την επίτευξη των στόχων και των σκοπών της επιχείρησης / οργανισμού
- Της Διαμόρφωσης των βραχυχρόνιων επιχειρησιακών σχεδίων
- Της Καταγραφής των πεπραγμένων της επιχείρησης (και σύγκριση με τα προγραμματισμένα)
- Της Διόρθωσης των ενεργειών της επιχείρησης με στόχο την επαναφορά στο πρόγραμμα (αν και όταν αυτό κρίνεται σκόπιμο)
- Της Αντίληψης και του ελέγχου των χρηματοοικονομικών ενεργειών
- Της Αναθεώρησης και των αναφορών για το σύστημα και τη λειτουργία του.

Σαφέστατα από τα παραπάνω προκύπτει η εμπλοκή των σύγχρονων λογιστών σε θέματα διοίκησης των επιχειρήσεων και οργανισμών. Επίσης προκύπτει, ότι ο σύγχρονος Διοικητικός Λογιστής εμπλέκεται στις διαδικασίες του :

- σχεδιασμού,
- του προγραμματισμού και
- του προϋπολογισμού
- στη διαδικασία της οργάνωσης
- στη διαδικασία της διαχείρισης (διοίκησης)
- αλλά και στη λειτουργία του ελέγχου.

Κάτω όμως από την “ομπρέλα” της Διοικητικής Λογιστικής έχουν αναπτυχθεί τεχνικές καταγραφής, αλλά και τεχνικές για την χρήση των στοιχείων του κόστους. Στις τεχνικές καταγραφής συγκαταλέγονται οι μέθοδοι συλλογής των στοιχείων του κόστους αλλά και οι μέθοδοι επιμερισμού του κόστους στα προϊόντα, στις δραστηριότητες στα κέντρα κόστους κ.α. Στις τεχνικές χρήσης των στοιχείων του κόστους, περιλαμβάνονται οι τεχνικές ελέγχου στις οποίες θα ενταχθεί ο ετήσιος προϋπολογισμός και ο προϋπολογιστικός έλεγχος – ανάλυση αποκλίσεων, τεχνικές μέτρησης αποδοτικότητας αλλά και τεχνικές μακροχρόνιου σχεδιασμού της επιχειρησιακής δράσης.

1. Ιστορική αναδρομή

Αντικείμενο της εργασίας μας , είναι η μελέτη της λογιστικής κόστους. Συγκεκριμένα αναλύεται η έννοια ενός κοστολογικού συστήματος, οι γενικές αρχές με τις οποίες πρέπει να διέπεται, οι προϋποθέσεις που πρέπει να πλήρη για να αποφέρει κέρδος στην επιχείρηση, Ή απεικόνισή της στα Βιβλία τεχνικών προδιαγραφών , αποθήκης και παραγωγής-κοστολογίου, η λογιστική απεικόνιση στα βιβλία της επιχείρησης και τέλος όλα εκείνα τα μέσα που είναι εφικτά για την πραγματοποίηση του σκοπού της καθώς και η ανάγκη αντικατάστασης ή βελτίωσης τους στην σύγχρονη κοινωνία. Ο κυριότερος στόχος , είναι η προβολή ενός πρακτικού παραδείγματος, με μια πλήρη κοστολόγηση σε μία βιομηχανική εταιρεία. Είναι ανάγκη πριν αναφερθούμε εκτενέστερα σε όλα αυτά να εξηγήσουμε ποια ήταν η ανάγκη δημιουργίας της κοστολόγησης καθώς να γίνει και μια ιστορική αναδρομή .

Από πολύ παλιά ξεκινά η ιστορία της κοστολόγησης, βιομηχανικής λογιστικής, λογιστικής κόστους . Η λογιστική κόστους, στην αρχή της εξέλιξης της αποτέλεσε ένα τμήμα της διοικητικής λογιστικής, στην οποία προστέθηκαν τα τελευταία χρόνια και τα συστήματα διοίκησης κόστους.

Ο χαρακτηρισμός λογιστικής κόστους, συχνά χρησιμοποιείται για να αποδώσει καλύτερα το χαρακτήρα και την εξέλιξη της κοστολόγησης, αφού στη σύγχρονη εποχή, έχει αποκτήσει ένα ιδιαίτερα δυναμικό χαρακτήρα ,ξεφεύγοντας από τους στενούς υπολογισμούς αριθμών, δίνοντας τη δυνατότητα στα διοικητικά κλιμάκια κάθε εταιρείας ,να πάρουν τις αποφάσεις τους, με βάση την πληροφόρηση που παρέχει.

Από την αρχή του 19ου αιώνα, στις ρίζες των εταιρειών, βρίσκουμε λογιστικά συστήματα ,για τη λήψη αποφάσεων και ελέγχου. Παρόλα αυτά , μια γενικότερη αναζήτηση μιας πιο λεπτομερούς και ποιοτικά σημαντικής πληροφόρησης για όσους είναι λήπτες αποφάσεων, σε συνδυασμό με το γενικότερο περιβάλλον του ανταγωνισμού, αποτέλεσαν κίνητρο για την ανάπτυξη νέων μεθόδων, ακριβέστερου λογισμού του κόστους.

Είναι προφανές ,ότι μόνο τα τελευταία 60-70 χρόνια, δημιουργήθηκαν συστήματα εξωτερικού ελέγχου και οικονομικού απολογισμού , τα οποία αιτιολογούν το όνομα ως συστήματα διοίκησης κόστους.

Αυτό που ονομάζουμε σήμερα prime cost ,δηλαδή η ανάπτυξη λεπτομερών αναφορών κόστους και εκτιμήσεων αυτού , περιελάμβαναν αποκλειστικά την άμεση εργασία και τις πρώτες ύλες και αντανakλούσε τις προσπάθειες που είχαν γίνει ως τα 1880. Είναι φανερό δηλαδή ,πως δεν είχε δοθεί σημασία στα γενικά βιομηχανικά έξοδα και στο κόστος κεφαλαίου. Έτσι η λογιστική κόστους στο τέλος του 19ου αιώνα, δεν περιελάμβανε τον καταμερισμό του κόστους σε προϊόντα.

Ο 20ος αιώνας, ήταν καίριο σημείο για την μελέτη και ανάπτυξη των

συστημάτων κοστολόγησης. Η χρήση του δείκτη ROI², από την εταιρεία DuPont.³, στις αρχές του 20ου αιώνα, αποτέλεσε καινοτομία στη λογιστική κόστους. Η χρήση αυτού του δείκτη, επεκτάθηκε και στα 1920 και στη General Motors, όπου ήταν δυνατή, η αποκέντρωση των δραστηριοτήτων της, με συνέπεια, η αξιολόγηση και ο έλεγχος, να μπορούν να πραγματοποιούνται στο επίπεδο των επικεφαλής των χαμηλών επιπέδων της οργανωσιακής ιεραρχίας και έτσι οι εταιρείες, απολάμβαναν οικονομίες κλίμακας.

Το πρώτο παράδειγμα εφαρμογής μετρήσεων κερδοφορίας, για την αξιολόγηση της λειτουργίας επιμέρους τμημάτων μιας επιχείρησης, υπήρξε σύστημα της Dupont. Ήταν ένα σύστημα με ιδιαίτερη επιτυχία, για το συντονισμό και την ορθολογική οργάνωση των λειτουργιών, σε μεγάλες βιομηχανικές μονάδες, που λειτούργησαν στα πρώτα χρόνια του 20^{ου} αιώνα.

Ο δείκτης ROI χρησιμοποιήθηκε με σκοπό επίσης, την αξιολόγηση νέων προτάσεων, για ανοικοδόμηση βιομηχανικών μονάδων και έτσι βοήθησε τον καθορισμό των χρηματοδοτήσεων, ανάμεσα σε ανταγωνιστικές γραμμές παραγωγής προϊόντων.

Συνεχίζοντας τις καινοτομίες του ο Pierre Dupont, ο οποίος ήταν πλέον πρόεδρος της General Motors, γύρω στις αρχές του 1920, δημιούργησε ένα καινούριο σύστημα διοίκησης κόστους, που εφαρμογή του έγινε στην εταιρεία. Το σύνθημα που τον χαρακτήρισε, ήταν 'centralized control with decentralized responsibility'.⁴

Αυτό το σύστημα, χρησιμοποιήθηκε τουλάχιστον για τα επόμενα 60 χρόνια, από σχεδόν όλες τις μοντέρνες επιχειρήσεις της εποχής. Γενικά από το 1925 και μετά, όλες οι νέες εξελίξεις, οφείλονται στη Dupont και την General Motors. Πολλές από τις πρακτικές εκείνης της εποχής, είναι επίκαιρες ακόμα και σήμερα και εφαρμόζονται σε πολλά συστήματα κοστολόγησης.

Το κύριο αντικείμενο της διοικητικής λογιστικής, στα 1950, ήταν η τιμολόγηση των αποθεμάτων και ο καθορισμός του εισοδήματος της επιχείρησης και λιγότερο η διοίκηση κόστους αυτή καθαυτή. Αυτό μπορούμε να το αποδείξουμε από τη βιβλιογραφία της εποχής όπου το 73% των βιβλίων που

² Απόδοση επένδυσης (ROI) είναι ένας δείκτης που χρησιμοποιείται για την αξιολόγηση της απόδοσης μιας επένδυσης, ή για να συγκρίνει την αποδοτικότητα διαφορετικών επενδύσεων. Για τον υπολογισμό του ROI, το όφελος (απόδοση) μιας επένδυσης διαιρείται με το κόστος της και το αποτέλεσμα εκφράζεται ως ποσοστό.

$$\text{Απόδοση της επένδυσης} = \frac{\text{(Κέρδος επένδυσης - Κόστος επένδυσης)}}{\text{Κόστος επένδυσης}}$$

³ Για περισσότερα από 200 χρόνια, η DuPont έχει φέρει την επιστήμη και την τεχνολογία παγκόσμιας κλάσης στην παγκόσμια αγορά μέσω καινοτόμων προϊόντων, υλικών και υπηρεσιών.

⁴ Κεντρικός έλεγχος, με αποκεντρωμένες αρμοδιότητες.

εκδόθηκαν ανάμεσα στο 1945 και 1950 ,μελετούν θέματα τιμολόγησης αποθεμάτων και μόνο ένα 6% ασχολείται ,με θέματα διοικητικής λογιστικής.

Στα βιβλία που εκδόθηκαν στα 1960 -1970 ,σημειώθηκε αλλαγή , όπου μόνο 46% ,ασχολούνταν με την τιμολόγηση των αποθεμάτων και η παρουσία της διοικητικής λογιστικής , αυξήθηκε στο 33%.

Στη δεκαετία του 1960 ,το κυρίαρχο θέμα στη βιβλιογραφία της διοικητικής λογιστικής, είναι η εφαρμογή ποσοτικοποιημένων μοντέλων, σε ποικιλία προβλημάτων σχεδιασμού και ελέγχου. Γίνεται λοιπόν φανερό, πώς τεχνικές όπως, η ανάλυση παλινδρόμησης, ο γραμμικός και μη γραμμικός προγραμματισμός, η θεωρία των πιθανοτήτων, ο έλεγχος υποθέσεων και η θεωρία των αποφάσεων υπάρχει δυνατότητα να εφαρμοστούν στη διοικητική λογιστική.

Έως της αρχής του 1980 ,το να χρησιμοποιείται η σωστή πληροφορία για τη διοίκηση κόστους, δε συμβαδίζει , με τη χρήση καλών πρακτικών διοίκησης επισημαίνουν οι Johnson &Karlan στο βιβλίο τους *The relevance lost*.⁵

Η διοίκηση του κόστους , μετά τα μέσα της δεκαετίας του 1980 και μέσα στην δεκαετία του 1990,παρουσιάζει μεγάλη βελτίωση. Ο υπολογισμός του κόστους γίνεται πλέον με νέα εργαλεία από την διοίκηση , συνεισφέροντας πολλά για την λήψη των αποφάσεων . Τα σημαντικότερα από τα εργαλεία αυτά είναι:

- η κοστολόγηση ανά δραστηριότητα,
- η διοίκηση ανά δραστηριότητα,
- η κάρτα ισοσταθμισμένων επιδόσεων και
- η μέτρηση των επιχειρησιακών επιδόσεων.

Το ίδιο διάστημα, υπάρχει μια νέα τάση στην διοικητική επιστημονική λογιστική , που αποδίδεται με τον όρο *scientific management*⁶ , όπου τα γενικά βιομηχανικά έξοδα , στα παραγόμενα προϊόντα και προσφερόμενες υπηρεσίες, μετρώνται και επιμερίζονται με μεγαλύτερη ακρίβεια , λαμβανομένου υπόψη και της ροής των εργασιών της επιχείρησης.

Ο διαρκώς αυξανόμενος από την παγκοσμιοποίηση των αγορών ανταγωνισμός , ανάγκασε τις επιχειρήσεις να βελτιώσουν τις τεχνικές τους , όσον αφορούσαν την τιμολόγηση, το σχεδιασμό και το μείγμα προϊόντος και πελάτη, καθώς επίσης , να γίνουν περισσότερο αποτελεσματικές σε σχέση με

⁵ Από την αρχική δημοσίευση της το 1987, *Relevance Lost* έχει περάσει από εννέα εκτυπώσεις, κέρδισε δύο σημαντικά βραβεία από το λογιστικό επάγγελμα, και είχε μια βαθιά επίδραση στον τρόπο λειτουργίας λογιστικής διαχείρισης συστημάτων στη δεκαετία του 1990. Έχει γίνει ένα μανιφέστο για τα διευθυντικά στελέχη στον τομέα της λογιστικής και του ελέγχου. Με τη διερεύνηση της εξέλιξης της λογιστικής διαχείρισης στην αμερικανική επιχείρηση από τα ελαιοτριβεία στις αρχές της κλωστοϋφαντουργίας στην σημερινή κατασκευαστές υπολογιστών-αυτοματοποιημένη, Johnson και Karlan αποκαλύπτουν γιατί σύγχρονες επιχειρήσεις πρέπει να κάνουν σημαντικές αλλαγές στον τρόπο με τον οποίο μετρούν και τη διαχείριση του κόστους.

⁶ είναι μια θεωρία της διαχείρισης που αναλύει και συνθέτει ροές εργασίας.

την οργάνωση και διαδικασία της παραγωγής. Σε αυτό , βοήθησε η εκτενή και αναλυτική πληροφόρηση, που είχαν από την ανάπτυξη της τεχνολογίας , καθώς επίσης και η χρησιμοποίηση νέων πόρων χρηματοδότησης και η παραγωγή νέων προϊόντων.

Ο έλεγχος του κόστους πλέον , ήταν επιτακτικός , καθώς ένα καλό σύστημα διοίκησης, θα παρείχε σωστή και ακριβή πληροφόρηση , για την μέτρηση και βελτίωση της παραγωγικότητας .

Τα ευρήματα της έρευνας του Johnson Kaplan , στα μέσα της δεκαετίας του 1980, γίνονται δύσκολα κατανοητά, με συνέπεια να μην αξιοποιούνται, μιας και μιλούν για θεωρητική διοίκηση του κόστους , η οποία απέχει πολύ από τα πραγματικά και μεγάλα προβλήματα που έχουν να αντιμετωπίσουν οι πρακτικοί της διοίκησης του κόστους. Ο ίδιος θεωρεί, ότι τα παραδοσιακά συστήματα , κατανομής και λογισμού του κόστους , δεν μετρούν την αποτελεσματικότητα των λειτουργιών της επιχείρησης , είναι κατάλληλα για τις απαιτήσεις της χρηματοοικονομικής λογιστικής και όχι για ακριβή κοστολόγηση της παραγωγής.

Η διοίκηση του κόστους , μετά από σημαντικές εξελίξεις , ανανεώνει τις παραδοσιακές της δυνάμεις και μετατοπίζει τους στόχους της , δίνοντας έμφαση στον σχεδιασμό στους ανταγωνιστές , στην αξία , στο marketing, στο εξωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης, φτάνοντας έτσι στο scientific management ή αλλιώς strategic cost management.

Στο τέλος του 20^{ου} αιώνα , οι μεγαλύτερες εθνικές και πολυεθνικές εταιρείες, ανανεώνουν τους στόχους τους , με προτεραιότητα στην μείωση του κόστους παραγωγής, την αύξηση της παραγωγικότητας, τη βελτίωση της ποιότητας του παραγόμενου προϊόντος ή υπηρεσίας, λαμβάνοντας υπόψη τις αλλαγές στις απαιτήσεις των καταναλωτών. Έτσι πολλές εταιρείες, υιοθετούν κάποια καινοτόμα συστήματα διοίκησης κόστους, όπως το just-in-time management⁷ , που λαμβάνει σοβαρά υπόψη και τον χρόνο απόκρισης των προμηθευτών και των πελατών. Έτσι, αναπτύχθηκε και το σύστημα της αντίστροφης κοστολόγησης .

Τα λογιστικά σκάνδαλα που αποκαλύφθηκαν στα τέλη του 20^{ου} αιώνα, και σημαντικές αλλαγές στις εθνικές και παγκόσμιες οικονομίες , οδηγούν σε μια ευέλικτη προσέγγιση των μεθόδων μειώσεως του κόστους, που περνούν μέσα από την :

- Παραγωγικότητα
- αποδοτικότητα
- ποιότητα
- και των καναλιών διανομής των προϊόντων.

⁷ είναι μια μεθοδολογία , που στοχεύει κυρίως στην μείωση του χρόνου ροής στα μέσα παραγωγής, καθώς και τους χρόνους απόκρισης από τους προμηθευτές και τους πελάτες.

Τα μεγάλα σκάνδαλα στην στην Enron, την World com⁸ , θέτουν τους λογιστές και τους κοστολόγους προ των ευθυνών τους , αμφισβητώντας κάποιες λογιστικές πρακτικές και μεθόδους κοστολόγησης .

Η διασφάλιση της ποιότητας της διαχείρισης του κόστους θα επέλθει κάτω από :

- Σκληρούς λογιστικούς κανόνες και πρακτικές,
- Εταιρική βελτιωμένη διακυβέρνηση
- Διαχωρισμός των αρμοδιοτήτων των αναλυτών του κόστους από άλλες τραπεζικές δραστηριότητες
- Περισσότερη εταιρική κοινωνική ευθύνη και ηθική
- Προστασία των μετόχων
- Προστασία της εικόνας της εταιρείας,
- Δημιουργία αξίας της ίδιας της εταιρείας με μακροπρόθεσμη προοπτική

Μια τέτοιου είδους προοπτική οδηγεί στην ανάπτυξη των νέων μεθόδων διοίκησης , που να στηρίζεται στην αξία των μετόχων , όπως το value based management⁹, μειώνοντας την χρήση παλαιών παραδοσιακών μεθόδων διοίκησης κόστους.

Το κομμάτι αυτό, της καθαρά λογιστικής εργασίας, θα παραμείνει στους λογιστές ,που θα εκτελούν πλέον έργα ρουτίνας , δίνοντας την ευκαιρία στα άτομα της διοίκησης του κόστους , μέσα από τα σύγχρονα και ευέλικτα συστήματα και τις εξειδικευμένες γνώσεις τους να παρέχουν μια πιο σφαιρική άποψη περί των οικονομικών , της εικόνας και της προοπτικής μιας επιχείρησης. Λαμβάνοντας υπόψη τους , λογιστικούς κανόνες , την προστασία των μετόχων και την εταιρική κοινωνική ευθύνη και ηθική, θα δημιουργούν την αξία της εταιρείας με μακροπρόθεσμη προοπτική.

Όταν το εύρος των παραγόμενων προϊόντων είναι περιορισμένο , και η παρεχόμενη τεχνολογία είναι σταθερή, με επικρατέστερους συντελεστές παραγωγής τις πρώτες ύλες και την άμεση εργασία, τότε, τα συστήματα της παραδοσιακής κοστολόγησης είναι πιο χρήσιμα . Όμως, η τεχνολογική ανάπτυξη, έχει επηρεάσει την διαχείριση των πρώτων υλών καθώς και τον όγκο της παραγωγής. Έτσι τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης έχουν πλέον μικρότερη χρησιμότητα, αφού μέσω αυτών , τα γενικά βιομηχανικά έξοδα καταλογίζονται στην παραγωγή και την πώληση.

Η ανάπτυξη των συστημάτων διοίκησης κόστους , εξωθήθηκε , από την επιτακτική ανάγκη αλλαγής στην διοίκηση των διαδικασιών συγκεκριμένων

⁸ Το **Σκάνδαλο της Enron** είναι οικονομικό σκάνδαλο που αναδείχθηκε το 2001 και αφορούσε την ενεργειακή εταιρεία Enron και την ελεγκτική Arthur Andersen. Έπειτα από μια σειρά αποκαλύψεων που αφορούσαν αμφιλεγόμενες λογιστικές πρακτικές που διενεργήθηκαν κατά τη δεκαετία του 1990, η Enron βρέθηκε στο χείλος της χρεοκοπίας το Νοέμβριο του 2001.

⁹ Διαχείριση βασισμένη στην αξία (πχ. Μεγιστοποίηση της αξίας των μετόχων)

εταιρειών , όπως μετατροπής υφάσματος και σιδήρου καθώς και μεταφορών και διανομών.

Μετά από όλες αυτές τις αλλαγές , η σημαντικότητα της άμεσης εργασίας , σαν ποσοστό του συνολικού κόστους παραγωγής , τείνει να μειώνεται. Όμως , παραμένουν το ίδιο σημαντικοί οι παράγοντες τιμή και ποιότητας, δίνοντας μεγαλύτερη σημασία στη ποιότητα ,κάνοντας έτσι την διοίκηση της ολικής ποιότητας το πιο σημαντικό στοιχείο για την κοστολόγηση. Το σταθερό κόστος , αυξάνει και αυτό με τη σειρά του την σημαντικότητά του , καθώς επίσης και η συνέπεια της χρονικής διανομής των πρώτων υλών και του προϊόντος και ο κύκλος ζωής προϊόντος αποτελούν τα δυνατότερα εργαλεία για την κοστολόγηση.

1.2 βιβλιογραφική επισκόπηση

Άρθρο των Johnson και Kaplan του (J & K) αναφέρει ότι, η σημερινή πρακτική , δεν παρέχει πληροφορίες σχετικές με τα τρέχοντα προβλήματα, και συνιστά βελτίωση της λογιστικής διαχείρισης. Κατηγορεί πανεπιστημιακά τμήματα , ότι ασχολούνται με την εκπαίδευση σύγχρονων «διαχειριστών αριθμών» , ότι έχουν απολέσει την σημασία της διαχείρισης του κόστους βάζοντας πάνω από αυτή, την απλοποίηση των προβλημάτων για σωστές αποφάσεις που χαράζουν νέες προοπτικές και εναλλακτικών λύσεων στα πραγματικά προβλήματα που αντιμετωπίζει μια επιχείρηση. Επικρίνουν την έρευνα στον τομέα της λογιστικής διαχείρισης, λέγοντας ότι περιορίζεται σε αφηρημένα μοντέλα, που δεν αντιπροσωπεύουν ρεαλιστικές διαχειριστικές καταστάσεις. Διαφωνούν με την χρήση ποσοστών στα επιλεγόμενα έξοδα, που βασίζονται στις ώρες άμεσης εργασίας για τον γενικό ορισμό του κόστους. Από την άμεση εργασία ,(υποστηρίζουν) έχει γίνει ένα μικρό μέρος της παραγωγής , όμως η εναέρια κατανομή των εξόδων δεν πρέπει να βασίζεται σε αυτές τις ώρες. Το αποτέλεσμα είναι , να μειώνονται οι ώρες της άμεσης εργασίας, για την μείωση των γενικών εξόδων, όμως αυτές στη πραγματικότητα μετά βίας επηρεάζουν γενικά σε όλα τα έξοδα.

Ο Norreen¹⁰ διαφωνεί με αυτή την κριτική για τα πανεπιστήμια , και λέει ότι η εναλλακτικές λύσεις, πριν την επιλογή μιας συγκεκριμένης μεθόδου κοστολόγησης. Περιορίζουν βέβαια την σημασία των χρηματοπιστωτικών δεδομένων , αλλά ταυτόχρονα , εκφράζουν την σημασία άλλων δεδομένων που αφορούν τον σχεδιασμό και τον έλεγχο των εργασιών. Επίσης , διαφωνεί με το ότι όλες οι δαπάνες θα πρέπει να ανατεθούν σε σειρές προϊόντων , και να γίνεται εκτίμηση αυτών από τα μακροχρόνια κόστη. Υποστηρίζει ότι , όλες οι δαπάνες, είτε μεταβλητές είτε σταθερές, ή κόστη που έχουν εκπνεύσει, είναι το αποτέλεσμα διαχειριστικών αποφάσεων σε κάποια σημεία μέσα στο χρόνο που πραγματοποιούνται. Ως εκ τούτου, το κόστος αυτό , είναι ελέγξιμο σε κάποιο βαθμό. Ένα καλό σύστημα κοστολόγησης που εφαρμόζει μια επιχείρηση, θα πρέπει να δείξει , πως το ύψος και το είδος των εξόδων , θα ποικίλλει , ανάλογα με τις αποφάσεις της Διοίκησης. Αν θεωρήσουμε, όλα τα έξοδα ως μεταβλητά, μακροπρόθεσμα , μπορούμε να ανιχνεύσουμε και τις

¹⁰ Απόφοιτος του Πανεπιστημίου της Ουψάλα και μέλος της Σουηδικής Ακαδημίας.

δραστηριότητες που τα παράγουν και αντίστοιχα να τις αποφύγουμε, εγκαταλείποντας τα συστήματα κοστολόγησης που υιοθετούν «πάγια έξοδα» κάτω από μια αυθαίρετη βάση. Άρα, καταλήγει στο συμπέρασμα ότι, ο μόνος τρόπος για να θεωρηθούν όλα τα έξοδα μεταβλητά, είναι η ύπαρξη ικανής διοίκησης, που θα λαμβάνει τις σωστές αποφάσεις. Βεβαίως, ακόμα και τότε, δεν πιστεύει ότι, όλες οι δαπάνες δυναμικότητας, είναι μεταβλητή που ορίζεται με βάση την κλίμακα των εργασιών.

Θα μπορούσαν τα γενικά έξοδα, να διατεθούν για τον προσδιορισμό «οδηγού κόστους» για κάθε τμήμα. Το συνολικό κόστος να διαιρείται με τον αριθμό των συναλλαγών που δημιουργήθηκαν τα έξοδα. Παραμένει δύσπιστος με «το κόστος μπορεί να εντοπιστεί πλήρως» αν οι διαχειριστές είχαν πληροφορίες που θα μπορούσαν να το αποφύγουν. Υπάρχει μια παραδοχή, ότι τα οικονομικά προγράμματα, που σχετίζονται με μια σειρά προϊόντων, είναι ευθέως ανάλογα προς την ικανότητα αυτής της παραγωγικής γραμμής. Τέλος, επικρίνει την ιδέα ότι το «πλήρως προϋπολογιστικό» κόστος είναι αντίθετο με το πλήρως κατανομημένο κόστος.

Άλλη έρευνα με την διερεύνηση των ιστορικών συνθηκών, που ώθησαν τους οργανισμούς να αναπτύξουν την διαχειριστική λογιστική, είναι του Johnson, HT 1987,¹¹ που επισημαίνει ότι τα λογιστικά συστήματα διαχείρισης, δεν εξελίχθηκαν ως επέκταση της διαδικασίας διατήρησης της κράτησης διπλογραφικού συστήματος που είναι προσανατολισμένα στην αγορά, αλλά αντίθετα, λογιστικά συστήματα διαχείρισης, προέκυψαν από τις προσπάθειες να ξεπεραστούν διάφορες ατέλειες της αγοράς, προκειμένου να εξυπηρετηθούν οι οργανώσεις «εσωτερικά».

Ο ίδιος, κάνει σχόλια σχετικά με τις μελλοντικές δυνάμεις για την ανάπτυξη της διαχείρισης της λογιστικής, που σχετίζονται ειδικά με την επίδραση από τις κοινωνικές και πολιτικές πιέσεις. Στο μέλλον λέει, οι λογιστική διαχείριση θα μετράει ίσως και την «κοινωνική αποτελεσματικότητα» των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, δηλαδή, το κόστος και τα οφέλη των οικονομικών δραστηριοτήτων στο εσωτερικό των οργανισμών από κοινωνική σκοπιά. Παρέχει δε, μια ιστορική εξήγηση, για το γιατί οι κατασκευαστές, άρχισαν να χρησιμοποιούν κοστολογικές πληροφορίες, ως υποκατάστατο των πληροφοριών διαχείρισης κόστους. Πιστεύει δε, ότι οι υπερασπιστές καθώς και οι επικριτές της κοστολόγησης, δεν κατανοούν το σκοπό της, εξηγώντας παράλληλα τη διαφορά μεταξύ του κόστους διαχείρισης και κοστολόγησης.

Η διαχείριση κόστους χρησιμοποιείται για την κοστολόγηση των προϊόντων και για την χρησιμοποίηση των πληροφοριών που αποκτήθηκαν για τον έλεγχο του κόστους, με παράλληλες αποφάσεις της διοίκησης σχετικά με την παραγωγή.

Η κοστολόγηση χρησιμοποιείται για την κατανομή του κόστους, στα προϊόντα και για χρησιμοποιηθούν πληροφορίες για τον καθορισμό της αποτίμησης των αποθεμάτων και των καθαρών εσόδων.

¹¹ Η μείωση της διαχείρισης του κόστους: Μια επανερμηνεία της κοστολόγησης του 20ου αιώνα, Εφημερίδα της διαχείρισης του κόστους (Άνοιξη):. 5-12.

1.3 Προέλευση Οικονομίας της Δυτικής αγοράς.

Η οικονομία της αγοράς , προήλθε γύρω στο 1000 μ.χ. με την συμμετοχή των ανταλλαγών μεταξύ των ιδρυμάτων και των ιδιωτών. Αυτό , δημιούργησε την ανάγκη για την ύπαρξη του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος , για να μπορέσει να ισχύσει η «παρακολούθηση» του τι οφείλεται και οφείλετε. Τα στοιχεία , με την έννοια του ελέγχου , που στήριξαν την οικονομική δραστηριότητα , ήταν ο μηχανισμός των τιμών της αγοράς.

Αργότερα, με την ανάπτυξη των επιχειρήσεων ή των οικονομικών οργανισμών, άρχισαν να εκτελούνται οικονομικές δραστηριότητες εντός της επιχείρησης και όχι στην αγορά . Ο Johnson δηλώνει ότι η εξέλιξη αυτή , πιθανότατα ξεκίνησε με την αύξηση της ζήτησης για τα κλωστούφαντουργικά προϊόντα στη Δυτική Ευρώπη. Η υφαντουργία είχε παρασχεθεί , από αυτοαπασχολούμενους βιοτέχνες. Μια ατέλεια στην αγορά αυτού του συστήματος , ήταν η πάρα πολύ μικρή παραγωγή. Η αύξηση της τιμής , φαίνεται να ενθαρρύνει τους τεχνίτες , να παράγουν λιγότερα και όχι περισσότερα, αποτελώντας ένα ενδιαφέρον παράδειγμα της καμπύλης προσφοράς εργασίας με κάμψη προς τα πίσω. Για να ξεπεραστεί αυτή η ατέλεια της αγοράς, οι έμποροι ,έγιναν εργοδότες. Σκοπός τους ήταν να αποκτήσουν τον έλεγχο της παραγωγικότητας της εργασίας , με την πρόσληψη εργαζομένων για την εκτέλεση εσωτερικών δραστηριοτήτων, με παράλληλο έλεγχο των μισθών. Όμως , προέκυψε ένα νέο πρόβλημα. Η σύμβαση των μισθών, δεν παρείχε τις αναγκαίες πληροφορίες για να γίνει αξιολόγηση του κόστους μετατροπής της εργασίας ,ή η παραγωγικότητα της εργασίας σε σχέση με την παραγωγή του προϊόντος . Έτσι , αναπτύχθηκε η επιστήμη της κοστολόγησης, για να παρέχει αυτές τις πληροφορίες . Βοήθησε τους διοργανωτές , (έμπορο και εργοστάσιο) να αναζητήσουν τρόπους , για να μειώσουν τον επιχειρηματικό κίνδυνο στην παραγωγική διαδικασία. Τα μέλη του επιστημονικού κινήματος διαχείρισης , τόνισαν τα παραπάνω, ως πρότυπο κοστολόγησης, για την παρακολούθηση της αποδοτικότητας της παραγωγής.

Η διαχείριση του κόστους , έχει χρησιμοποιηθεί από τις αρχές του 1800. Οι περισσότεροι κατασκευαστές , παράγουν παρόμοια προϊόντα και στηρίζονται σε οικονομίες κλίμακας , για την επίτευξη περισσότερου κέρδους. Επειδή οι γραμμές προϊόντων είναι ομοιογενείς , η συλλογή για τα στοιχεία κόστους , είναι σχετικά απλή και τα οφέλη, υπερκαλύπτουν το κόστος. Οι επιχειρήσεις έχουν μόνο μια δραστηριότητα και έτσι δεν χρειάζονται ξεχωριστές πληροφορίες για το κόστος των προϊόντων , επειδή παράγονται ομοιογενεί προϊόντα που καταναλώνονται μέσα σε ενιαία ποσοστά. Στη δεκαετία του 1880, πολλοί κατασκευαστές, άρχισαν να διευρύνουν τις σειρές των προϊόντων τους , με διαφορετικούς πλέον πόρους χρηματοδότησης, και σε διαφορετικούς ρυθμούς , οι ακριβείς πληροφορίες ήταν πιο δύσκολο να συγκεντρωθούν για τον προσδιορισμό του κόστους. Μετά το 1880 , οι επιχειρήσεις μετάλλου, υποστηρίζουν ότι χρειάζεται ξεχωριστό κόστος του προϊόντος , επειδή παράγονται πλέον διάφορα προϊόντα , και καταναλώνονται διαφορετικοί πόροι , με διαφορετικά ποσοστά.

Πριν το 1900 λίγες ήταν οι επιχειρήσεις που χρησιμοποιούσαν τις οικονομικές εκθέσεις που πληροφορούσαν τους μετόχους και κάθε ενδιαφερόμενο για την πορεία της επιχείρησης. Στις οικονομικές αυτές εκθέσεις , έπρεπε να είναι

«ανιχνεύσιμα», και στοιχεία σχετικά με τον προϋπολογισμό του κόστους. Οι ελεγκτές τότε διαχώριζαν το κόστος της περιόδου από το κόστος της απογραφής, και σαν βασική ιδέα πλέον έχουν, ότι για το ακριβές κόστος των προϊόντων, δεν απαιτείται για την χρηματοοικονομική πληροφόρηση.

1.4 Λογιστική διαχείριση στην κάθετα ολοκληρωμένη επιχείρηση.

Η καθετοποιημένη εταιρεία, έχει αναδειχθεί ως μια νέας μορφής οργάνωσης, με έμφαση στην εμπορία, την μεταφορά, την αγορά, καθώς και την παραγωγή. Οι βιομηχανίες που συμμετείχαν, ήταν χάλυβα, διύλισης πετρελαίου, γεωργικών εργαλείων και μηχανημάτων, και επεξεργασίας τροφίμων. Είχαν αποκομισθεί πολλά κέρδη, από την μετακίνηση των δραστηριοτήτων προμήθειας και διανομής από την ελεύθερη αγορά, μέσα στην επιχείρηση. Η ενσωμάτωση αυτή, βοήθησε στο να χαλαρώσουν τα συστήματα προϋπολογισμού με τους προηγούμενους τρόπους, και οδήγησε στην μέτρηση της απόδοσης της επένδυσης (ROI), που εξυπηρέτησε ακόμη περισσότερο τις ανάγκες πληροφόρησης αυτών των ολοκληρωμένων επιχειρήσεων.

Το 1900, δημιουργούνται εταιρείες που ήταν πολύ διαφορετικές από τις προϋπάρχουσες, διότι προήλθαν από συγχωνεύσεις. Το κίνητρο για αυτές τις συγχωνεύσεις και την ενσωμάτωση των δραστηριοτήτων, ήταν το δυνητικό κέρδος, και η κάθετη ολοκλήρωση των λειτουργιών παραγωγής και διανομής αυτής της εποχής. Οι μεταποιητικές επιχειρήσεις, άρχισαν να δημιουργούν και σε ορισμένες περιπτώσεις να αποκτούν, δικούς τους διαύλους διανομής και πηγές πρώτων υλών, παρέχοντας έτσι περισσότερο έλεγχο πάνω σε αυτές τις λειτουργίες, μειώνοντας τον κίνδυνο και αυξάνοντας τα κέρδη τους.

Αυτές βέβαια οι καθετοποιημένες επιχειρήσεις, χρειάζονται έναν τρόπο για να αποφευχθεί η γραφειοκρατική αναποτελεσματικότητα. Πως το έκαναν αυτό? Ανέπτυξαν την ενιαία ή συγκεντρωτική μορφή οργάνωσης, όπου το κεντρικό γραφείο, διευθύνει τις δραστηριότητες των τμημάτων. Ένα τμήμα με διαχειριστές, επικεντρώνεται στην αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα.

Οι επιχειρήσεις πολλαπλών δραστηριοτήτων, αναπτύσσουν δύο νέα εργαλεία ή τεχνικές, για τον έλεγχο της παραγωγής και τα κίνητρα. Αυτά τα εργαλεία είναι:

- Ø οι προϋπολογισμοί για το σχεδιασμό και το συντονισμό των πόρων της επιχείρησης
- Ø Και η μέτρηση της απόδοσης της επένδυσης για να συγκρίνουν την απόδοση των διαφόρων τμημάτων με την απόδοση του συνόλου.

Η ανταγωνιστική στρατηγική αυτών των ολοκληρωμένων επιχειρήσεων, για μαζική παραγωγή και μαζική διανομή των προϊόντων τους, είναι η ελαχιστοποίηση του κόστους και η καινοτομία των προϊόντων.

1.5 Λογιστική διαχείριση της multidivisional εταιρείας . (διαίρεση της οργανωσιακής ιεραρχίας- εσωτερικά ελεγχόμενες καθετοποιημένες)

Στην δεκαετία του 1920, υπάρχει στρατηγική , να ελέγχεται μια ομάδα καθετοποιημένων επιχειρήσεων μέσα από την εσωτερική τους δομή. Αυτή η δομή , επέτρεψε την κατανομή κεφαλαίων στα τμήματα , με βάση τις μετρήσεις ROI , και απομάκρυνε άμεσα στελέχη , που δεν παρήγαγαν τα αναμενόμενα αποτελέσματα . Παράδειγμα αυτής της μεθόδου λογιστικής διαχείρισης όπως προείπαμε, η General Motors.

Εμπειρικά υποστηρίζεται, ότι η General Motors, και άλλες multidivisional εταιρείες, που ακολουθούν το σύστημα σύνδεσης όλων των φάσεων των εσωτερικών δραστηριοτήτων της εταιρείας με τους στόχους της ROI , έχουν υψηλότερες αποδόσεις από ό, τι οι αυτόνομες επιχειρήσεις με παρόμοιο κεφάλαιο.

Το κόστος εργασίας ,συγκεντρώνεται σε μηνιαία βάση και ανά ,μονάδα κόστους, προσδιορίζοντας μεγαλύτερη περίοδο κοστολόγησης κάθε έξι μήνες. Δόθηκε έμφαση στην αποτελεσματικότητα της παραγωγής , την ώρα εργασίας , και στο κόστος μετατροπής των προϊόντων. Σκοπός ήταν να προσδιοριστεί το κόστος της εσωτερίκευσης , των διαφόρων διαδικασιών που εμπλέκονται στην παραγωγή. Όλες οι πληροφορίες , χρησιμοποιούνται για τον έλεγχο του κόστους και την γενική τιμολόγηση του προϊόντος, καθώς και για ειδικές τιμές παραγγελίας, αλλά όχι για σκοπούς χρηματοοικονομικής αναφοράς και απογραφής. Το κόστος των εγκαταστάσεων και του εξοπλισμού χρεώνονται ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης. Οι αποσβέσεις ,δεν καταγράφονται., οι έμμεσες δαπάνες παραγωγής γενικά δεν είχαν κεφαλαιοποιηθεί, δηλαδή , αντιμετωπίζονταν ως έξοδα της περιόδου.

Η εξωτερική πληροφόρηση που υπήρχε, προφανώς δεν ήταν όπως η σημερινή. Ετοιμάζονταν για τις ετήσιες εκθέσεις προς τους μετόχους με προϋπολογιστικά εξαμηνιαία φύλλα κόστους, δίνοντας έμφαση στην αύξηση της παραγωγικότητας.

Στον δέκατο ένατο αιώνα όμως η έμφαση δίνεται στον έλεγχο του άμεσου κόστους για να ακολουθηθούν στρατηγικές για χαμηλότερο παραγωγικό κόστος, ώστε οι τιμές να μπορούν να μειωθούν , και να γίνουν πιο ανταγωνιστικές .

Η πολυπλοκότητα της παρακολούθησης των πληροφοριών σε πιο σύνθετες επιχειρήσεις , πιέζει για ανάπτυξη ειδικών συστημάτων τήρησης αρχείων για συναλλαγές , όπως μετρητά, καταθέσεις ,εκταμιεύσεις και δημιουργεί ακόμη μεγαλύτερη ανάγκη για λογιστικές πληροφορίες. Ο Albert Fink¹², ανέπτυξε επίσης , τέσσερις κατηγορίες δαπανών , σύμφωνα με την συμπεριφορά του κόστους, δηλαδή πως το κόστος ποικίλει με την παραγωγή. Η έμφαση ήταν στο κόστος ανά τόνο και μίλι. Οι Αμερικανικοί σιδηρόδρομοι , ήταν οι πρώτες επιχειρήσεις που εφήρμοσαν αυτή την μέθοδο, που έγινε παράλληλα ένα εργαλείο , για την αξιολόγηση των διευθυντών, αυξάνοντας τον ανταγωνισμό μεταξύ τους. Άλλη χρήσιμη μέτρηση που υιοθετήθηκε, στις επιχειρήσεις, ήταν η αναλογία των εξόδων προς τα έσοδα.

1.6 Δεκαετία του 1980 - Απαξίωση της Διοικητικής Λογιστικής

¹² Στην οικονομική κρίση του 1873 , μελέτησε το κόστος της μεταφοράς, (αφού πολλοί δρόμοι και γέφυρες καταστρέφονταν λόγω πολέμων) και στη συνέχεια δημοσίευσε δύο φυλλάδια σχετικά με το θέμα, επισήμως γνωστή ως «η έκθεση Fink στο κόστος μεταφοράς.

Το χάσμα της λογιστικής διαχείρισης συστημάτων μεταξύ του 1960 και 1980 γίνεται πολύ έντονο. Παλαιότερα συστήματα μηχανογραφούνται, αλλά αυτό δεν σημαίνει και την βελτίωσή τους. Οι διευθυντές, συνεχίζουν να δίνουν έμφαση στα οικονομικά αποτελέσματα και όχι στις διαδικασίες. Συγγράμματα της εποχής, απεικονίζουν απλά μοντέλα που ήταν ανεπαρκή και παραπλανητικά. Οι οικονομικές πληροφορίες συνεχίζουν να αποτελούν συγκεντρωτικά την ανάγκη για την σωστή διοίκηση. Οι λογιστές χρησιμοποιούν αυτοματοποιημένα τα χειροκίνητα συστήματα για πληροφόρηση, που περιλαμβάνουν, συγκεντρωτικό κόστος, κατανομές, κέντρα κόστους, χρησιμοποιώντας μια ποικιλία μετρήσεων, π.χ. εμβαδόν, τετραγωνικά μέτρα, γίνεται II Φάση κατανομής των γενικών εξόδων, για τα προϊόντα που έγιναν με το άμεσο κόστος εργασίας, ή ώρας, και δίνονται βάσεις κατανομής για την προγραμματισμένη δραστηριότητα.

Πολλές επιχειρήσεις, συνδυάζουν κόστος εργασίας με κόστος υλικών, και γενικά μετρούν την μεταφορά του κόστους από το ένα στάδιο παραγωγής στο άλλο ή από την μια διαδικασία στην επόμενη, κάνοντας ειδικές μελέτες για να καθοριστεί η προστιθέμενη αξία. Τα συστήματα αυτά, γεννούν την ιδέα να γίνει η παρουσίαση της κοστολόγησης, σε εγχειρίδια. Ορισμένες δε επιχειρήσεις, δεν χρειάζεται να διαχωρίσουν το σταθερό από το μεταβλητό κόστος.

Το ανταγωνιστικό όμως περιβάλλον, αποκλιμακώνει τον πληθωρισμό κρατάει τις τιμές και συγχρόνως το κόστος, σε χαμηλά επίπεδα. Η αξία του δολαρίου αυξήθηκε, καθιστώντας τα ξένα αγαθά, φθηνότερα για τους αμερικανούς καταναλωτές. Οι Ιάπωνες, άρχισαν να χρησιμοποιούν καινοτόμες πρακτικές, όπως τον συνολικό έλεγχο της ποιότητας, ενώ ο κύκλος ζωής των προϊόντων, γίνεται πολύ μικρότερος. Η παραδοσιακή θεωρία βελτιστοποίησης, έρχεται σε σύγκρουση με τον Συνολικό Έλεγχο Ποιότητας, που τονίζει ότι την ποιότητα στο στάδιο του σχεδιασμού, δηλαδή «ποιότητα κατασκευής» ενώ η παραδοσιακή πολιτική, που βασίζεται στη θεωρία της βελτιστοποίησης, (δηλαδή, ότι υπάρχει κάποιο βέλτιστο επίπεδο ελαττωμάτων), οδήγησε σε υψηλά επίπεδα αποθεμάτων. Εταιρείες, που **επιθεωρούν την ποιότητα, βρίσκουν ότι το συνολικό κόστος κατασκευής μειώθηκε, καθώς επίσης και η συχνότητα των ελαττωμάτων μειώθηκε.**

Μια δεύτερη ευκαιρία για τη βελτίωση της απόδοσης παραγωγής, βρίσκεται στην διαχείριση των αποθεμάτων. Παραδοσιακές μέθοδοι αναπτύχθηκαν για να υπάρχει ελεγχόμενη ρύθμιση αποθεμάτων, λαμβάνοντας ως δεδομένο, ότι μόνο εσωτερικά γεγονότα θα μπορούσαν να την επηρεάσουν. Η Ιαπωνική προσέγγιση όμως, βλέπει πέρα από το εργοστάσιο. Επικεντρώνεται στην μείωση των αποθεμάτων σε όλα τα σημεία της παραγωγής. Άρα:

- Ø οι πρώτες ύλες, σαν απόθεμα, μπορούν να κρατηθούν σε χαμηλά επίπεδα με την αύξηση του αριθμού των παραδόσεων ανά εβδομάδα.
- Ø Η διαδικασία της απογραφής μειώνεται μέσω αυστηρότερου προγραμματισμού εντός της γραμμής παραγωγής.
- Ø Αναπτύσσουν μακροχρόνιες σχέσεις με τους προμηθευτές (οι οποίοι παραδίδουν τα υλικά στο εργοστάσιο όταν και όπου αυτό τα χρειάζεται)

- Ø Έχουν στενότερη σχέση με τους πελάτες τους, που βοηθά στη καλύτερη πρόβλεψη των μεθόδων πώλησης .

Γενικά όμως η προσέγγιση απογραφή "just-in-time", πέτυχε μέσω της ανάπτυξης στενών σχέσεων με τους πελάτες και τους προμηθευτές , και έχει ως άμεσο αποτέλεσμα την μείωση του κόστους.

Μια βασική ιδέα είναι ότι η απογραφή, κρύβει τα προβλήματα. Τα αποθέματα όμως :

- προστατεύουν τις ελλείψεις που προκαλούνται από ελαττώματα , δηλαδή από κακή ποιότητα.
- Λειτουργούν ως buffer (προσωρινό χώρο αποθήκευσης) για να αντισταθμιστούν μεγάλοι χρόνοι εγκατάστασης,
- Παρέχουν προστασία από την αβεβαιότητα των χρόνων παράδοσης προμηθειών
- Προστατεύουν από μια κακή διάταξη του εργοστασίου.

Η εξέλιξη των Διοικητική Λογιστική Πρακτικών

	Εστία	Τάσεις στη Διοικητική Λογιστική
Πριν από το 1950	προσδιορισμός του κόστους και του δημοσιονομικού ελέγχου.	Συστήματα προϋπολογισμού και κοστολόγησης.
Μέσα του 1960	Παροχή πληροφοριών που απαιτούνται για τον έλεγχο της διαχείρισης.	1965 πλαίσιο ελέγχου της διαχείρισης του Anthony , χωρίζεται ο επιχειρησιακός έλεγχος από το στρατηγικό σχεδιασμό.
1970	Σχεδιασμού και ελέγχου	θεωρία έκτακτης ανάγκης - επιλογή της λογιστικής και ελέγχου των τεχνικών , που θα πρέπει να εξαρτώνται από τις συνθήκες που περιβάλλουν την οργάνωση (εξωτερικό περιβάλλον, τεχνολογία, ανταγωνιστική στρατηγική, την αποστολή, τα χαρακτηριστικά της βιομηχανίας, κ.λπ.)
Μέσα του 1980	Μείωση των αποβλήτων	ABC, η στρατηγική διαχείριση του κόστους κ.λπ.
Mid 1990	Δημιουργώντας σταθερή αξία,	Ισορροπημένη scorecards των κορυφαίων οικονομικών δεικτών, τα μέτρα που κατά προσέγγιση υπολογίζουν την απόδοση προς τους μετόχους, το MAS που φροντίζει για την αντιμετώπιση των σημερινών και των μελλοντικών στρατηγικών αβεβαιότητας.

1.7 Συστήματα βιομηχανικής κοστολόγησης .

Κοστολόγηση προϊόντος ή υπηρεσιών είναι η διαδικασία κατά την οποία , όπως έχουμε ήδη αναφέρει, κατά την οποία , καταλογίζονται στα προϊόντα και τις υπηρεσίες που δραστηριοποιείται η επιχείρηση , τα στοιχεία κόστους. Βασικός σκοπός κάθε συστήματος κοστολόγησης που χρησιμοποιείται ,είναι να βοηθήσει τα στελέχη της εταιρείας, μέσω του ελέγχου, να αξιολογήσουν τις πληροφορίες που τους παρέχονται και να οργανώσουν αντίστοιχα την πορεία της επιχείρησης μέσω σωστών αποφάσεων.

Ανάλογα με τα προβλήματα που έχουν εντοπίσει , καθώς επίσης την πολυπλοκότητα της παραγωγικής διαδικασίας , και τη φύση του παραγόμενου προϊόντος , οι κοστολόγοι, επιλέγουν και το κατάλληλο για την περίπτωση τους κοστολογικό σύστημα , προσεγγίζοντας έτσι ,τον υπολογισμό του κόστους με διαφορετικούς τρόπους. Ο τεχνολογικός εξοπλισμός που έχουν ως υποστήριξη , είναι ακόμη ένα στοιχείο που θα τους οδηγήσει στην επιλογή κάποιου συγκεκριμένου κοστολογικού συστήματος .

Με βάση την ελληνική και διεθνή βιβλιογραφία, έχουν αναπτυχθεί διάφορα συστήματα κοστολόγησης , που βελτιώνονται από τις χρησιμοποιούμενες επιχειρήσεις , κατά τις ανάγκες τους.

Αυτά είναι τα παρακάτω:

- Ø Το σύστημα κατά παραγγελία , ή κατά έργο ή εξατομικευμένης παραγωγής ή κατά προϊόν κοστολόγηση . (*Job Order Costing System*)
- Ø Το σύστημα κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες της επιχείρησης (*Activity Based Costing System-ABC*)
- Ø Το σύστημα κοστολόγησης παραγωγής μόλις το προϊόν ζητηθεί. (*Just-in-time-Costing System*)
- Ø Το σύστημα πρότυπης κοστολόγησης (*Standard Costing System*)
- Ø Το σύστημα της πλήρους κοστολόγησης (*Full Costing System*)
- Ø Το σύστημα της Άμεσης ή Οριακής – Μεταβλητής κοστολόγησης. (*Marginal or Direct Costing System*)
- Ø Το σύστημα κατά φάση ή μαζικής παραγωγής (*Process Costing System*)

1.8 Λειτουργική διάρθρωση εμπορικών και βιομηχανικών επιχειρήσεων

Λειτουργία είναι ένα σύνολο δραστηριοτήτων που επιδιώκει την πραγματοποίηση συγκεκριμένου σκοπού.

Λειτουργική διάρθρωση σημαίνει καταμερισμός δραστηριοτήτων σε αυτοτελείς ομάδες που ονομάζονται λειτουργίες.

Κάθε λειτουργία επιδιώκει την πραγματοποίηση συγκεκριμένων σκοπών.

Με τη λειτουργική διάρθρωση επιδιώκεται η αποτελεσματικότερη επιτυχία των αντικειμενικών σκοπών του οργανισμού.

Η λειτουργική διάρθρωση μιας επιχείρησης διαφέρει ανάλογα με το είδος της, δηλαδή ανάλογα με το εάν πρόκειται για εμπορική ή βιομηχανική ή παροχής υπηρεσιών επιχείρηση.

Οι εμπορικές επιχειρήσεις διαθέτουν τις ακόλουθες λειτουργίες:

- Εφοδιασμού
- Διοίκησης
- Διάθεσης
- Χρηματοοικονομικής

Οι βιομηχανικές επιχειρήσεις διαθέτουν τις ακόλουθες λειτουργίες:

- Εφοδιασμού
- Παραγωγής
- Διοίκησης
- Διάθεσης
- Χρηματοοικονομική
- Έρευνας και ανάπτυξης

Οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών διαθέτουν τις παρακάτω λειτουργίες:

- Παραγωγής
- Διοίκησης
- Διάθεσης
- Χρηματοοικονομικής

Οι παραπάνω λειτουργίες καλούνται βασικές ή κύριες λειτουργίες της επιχείρησης και είναι απαραίτητες για την ομαλή λειτουργία και για την επίτευξη του σκοπού της.

Κάθε μια από τις παραπάνω λειτουργίες είναι δυνατόν να αναλύεται σε μικρότερες υποδιαιρέσεις, υπολειτουργίες ή τμήματα.

Όταν μια υπολειτουργία (*υποδιαίρεση*) δεν αναλύεται σε υπολειτουργίες ή τμήματα μικρότερου βαθμού λέγεται **τελική λειτουργική υποδιαίρεση** π.χ. το βοηθητικό τμήμα του εργοστασίου παραγωγής πιεσμένου αέρα.

Κάθε υποδιαίρεση που αναλύεται σε περαιτέρω υποδιαιρέσεις (*ακόμη και οι παραπάνω βασικές ή κύριες λειτουργίες*) ονομάζεται **ενδιάμεση λειτουργική υποδιαίρεση**

1.8.1 Ανάλυση λειτουργιών

Λειτουργία εφοδιασμού

Σκοπός της λειτουργία αυτής είναι η ομαλή τροφοδότηση της επιχείρησης με τις απαραίτητες προμήθειες. Μέσα στα κύρια καθήκοντα της λειτουργίας εφοδιασμού είναι ο προγραμματισμός των προμηθειών, ο καθορισμός της πολιτικής αγορών, το χαμηλό κόστος των προμηθειών, η παραλαβή, αποθήκευση και ομαλή εσωτερική διακίνησή τους κ.τ.λ

Λειτουργία της παραγωγής

Η λειτουργία της Παραγωγής περιλαμβάνει όλες τις διαδικασίες που αφορούν στην παραγωγή του προϊόντος. Η λειτουργία αυτή αναπτύσσεται σε βιομηχανικές επιχειρήσεις με σκοπό την μεταποίηση των υλικών σε έτοιμα προϊόντα αλλά και σε παροχής υπηρεσιών επιχειρήσεις με τη μορφή του συνδυασμού των απαραίτητων συντελεστών για την παροχή της συγκεκριμένης εργασίας. Δεν μπορεί να αναπτυχθεί τη λειτουργία αυτή σε εμπορικές επιχειρήσεις.

Λειτουργία της Διάθεσης

Η λειτουργία της Διάθεσης ασχολείται κυρίως με όλα εκείνα τα οποία πρέπει να γίνουν ώστε να διατεθούν τα αγαθά στην αγορά. Η λειτουργία αυτή έχει την ευθύνη για τον καθορισμό της σωστής τιμής με την οποία θα πωληθούν τα αγαθά στην αγορά, στη συγκεκριμένη χρονική στιγμή, με την κατάλληλη συσκευασία. Επίσης ασχολείται με την αποθήκευση των αγαθών σε κατάλληλους αποθηκευτικούς χώρους, με την επέκταση της αγοράς των αγαθών ώστε να αυξηθούν οι πωλήσεις και γενικά με την προώθηση των αγαθών και την αύξηση της πελατείας τόσο στην εγχώρια όσο και στις αγορές του εξωτερικού.

Χρηματοοικονομική Λειτουργία

Η Χρηματοοικονομική λειτουργία έχει ως αντικείμενο κυρίως την εξασφάλιση των χρημάτων που είναι απαραίτητα για την απρόσκοπτη λειτουργία της επιχείρησης. Για παράδειγμα η επιχείρηση πρέπει να έχει την ταμειακή δυνατότητα για να ανταποκριθεί στις υποχρεώσεις της έναντι των προμηθευτών της, να εξασφαλίζει τις ποσότητες των πρώτων υλών που χρειάζονται για την παραγωγική λειτουργία, να διαθέτει τα χρηματικά μέσα για τις πληρωμές του προσωπικού, να καταρτίζει το λεγόμενο ταμειακό προϋπολογισμό κ.τ.λ.

Λειτουργία Ερευνών – Ανάπτυξης (R & D)

Η λειτουργία αυτή μελετάει επιστημονικά το πώς το προϊόν θα γίνει ανταγωνιστικό, σχεδιάζει καινοτομίες, νέες παραγωγικές μεθόδους, νέα προϊόντα ή υπηρεσίες κ.τ.λ. Η λειτουργία αυτή είναι πολύ σημαντική και για αυτό τα λεγόμενα ερευνητικά προγράμματα που συντάσσονται από τις μεγάλες επιχειρήσεις προβλέπουν την απορρόφηση μεγάλων χρηματικών κονδυλίων.

1.8.2 Κύριες και βοηθητικές λειτουργίες

Όπως προαναφέραμε, οι πιο πάνω λειτουργίες, αποτελούν τις κύριες λειτουργίες μια επιχείρησης. Εκτός όμως από αυτές τις λειτουργίες μπορεί για την ομαλή λειτουργία των δραστηριοτήτων της επιχείρησης να υπάρχουν και κάποιες βοηθητικές λειτουργίες ή τμήματα οι οποίες δεν είναι απαραίτητες για την επίτευξη του σκοπού της επιχείρησης αλλά η ύπαρξή τους όμως διευκολύνει την επίτευξη του σκοπού της κύριας λειτουργίας. Η διαφορά μεταξύ των κύριων και των βοηθητικών λειτουργιών είναι ότι οι πρώτες συμβάλλουν κατά άμεσο τρόπο στην εκπλήρωση των στόχων της

συγκεκριμένης λειτουργίας ενώ οι βοηθητικές κατά έμμεσο εξυπηρετώντας τη κύρια λειτουργία αφού δε θα ήταν δυνατόν να λειτουργήσει χωρίς αυτή την εξυπηρέτηση.

Για παράδειγμα, ένα επιπλοποιείο έχει τη κύρια λειτουργία της παραγωγής η οποία υποδιαιρείται στα τμήματα σχιστηρίου, συναρμολόγησης, στίλβωσης και ταπετσαρίας. Στα τμήματα σχιστηρίου και συναρμολόγησης υπάρχουν μηχανές και εργαλεία τα οποία χρίζουν περιοδικής συντήρησης. Για το λόγο αυτό υπάρχει το βοηθητικό τμήμα «Συνεργείο επισκευών» το οποίο προσφέρει τις υπηρεσίες του σε αυτά τα δύο τμήματα.

Ταυτόχρονα υπάρχει η βοηθητική υπηρεσία ηλεκτροπαραγωγής που προμηθεύει ηλεκτρικό ρεύμα για κίνηση και φωτισμό σε όλα τα κύρια παραγωγικά τμήματα αλλά και στη βοηθητική υπηρεσία συνεργείο επισκευών μηχανών και εργαλείων.

Παράλληλα, το συνεργείο επισκευών προσφέρει τις υπηρεσίες του και στο άλλο βοηθητικό τμήμα ηλεκτροπαραγωγής. Τα τμήματα στίλβωσης και ταπετσαρίας δεν εξυπηρετούνται από το συνεργείο επισκευών αφού δεν απασχολούν μηχανήματα και μικροεργαλεία.

Από αυτό προκύπτει ότι ανάμεσα στις κύριες λειτουργίες και τις βοηθητικές λειτουργίες ή τμήματα, δημιουργούνται αλληλεξαρτήσεις δοσοληψιών.

1.9 Ανάλυση εννοιών της Αναλυτικής Λογιστικής (Κοστολόγηση)

Βασικές έννοιες

Τρεις είναι οι βασικές έννοιες που συσχετίζονται με την έννοια του κόστους:

- Έξοδα,
- Δαπάνες,
- Έσοδα

1.9.1 Έννοια του εξόδου

Σαν έξοδο ορίζεται το εξαφανιζόμενο κόστος που εκπνέει μέσα σε μια λογιστική χρήση, και βαρύνει τα έσοδα της χρήσης αυτής. Έτσι για παράδειγμα, μια επιχείρηση που αγοράζει εμπορεύματα αντί 20.000 ευρώ και στη συνέχεια πουλάει εμπορεύματα αξίας 10.000 ευρώ αντί 12.000 , το κόστος αποτελεί η αγορά των εμπορευμάτων αξίας 20.000 και το έξοδο , το κόστος των εμπορευμάτων που πουλήθηκαν (κόστος εμπορευμάτων που εξέπνευσε) δηλαδή 10.000 ευρώ. Άρα μπορούμε να πούμε ότι το έξοδο **δημιουργείται από την εκπνοή κόστους** και δεν αποτελεί στοιχείο ενεργητικού αλλά ένα στοιχείο που διαμορφώνει το αποτέλεσμα της χρήσης . Το κόστος είναι στοιχείο του Ενεργητικού . Όταν λοιπόν μια επιπλοβιομηχανία , αγοράζει πρώτη ύλη για την κατασκευή των προϊόντων της , (ξυλεία) , τότε δημιουργεί κόστος , το οποίο εξαφανίζεται στο ενεργητικό της , (πρώτες ύλες) . Αν η ξυλεία μετατραπεί και γίνει έπιπλο, θα έχουμε μετατροπή του κόστους. Τα έπιπλα βέβαια, (ως έτοιμα προϊόντα) θα εμφανίζονται και αυτά με τη σειρά

τους στο ενεργητικό της επιχείρησης. Όταν όμως αυτά πωληθούν , τότε το κόστος εξαφανίζεται και δημιουργείται έξοδο. Το Έξοδο βέβαια , γίνεται με σκοπό την δημιουργία εσόδου, (έσοδα πωλήσεων) . Το έξοδο , βαρύνει το έσοδο , (πωλήσεις) . **Το έξοδο** έστω και στιγμιαία, προϋπήρξε και σαν **κόστος** , χωρίς να ισχύει και το αντίθετο.

Η έννοια του εξόδου είναι χρονικά ορισμένη , δηλαδή δημιουργούνται μέσα από τα κόστη που εκπνέουν μέσα σε μια λογιστική περίοδο , και πρέπει να εκπέσουν από τα έσοδα της ίδιας περιόδου , ώστε να προσδιοριστεί το αποτέλεσμα της χρήσης.

1.9.2 Έννοια της Δαπάνης

Η έννοια του όρου δαπάνη είναι γενική και περιλαμβάνει και την έννοια του κόστους και την έννοια του εξόδου.

Δαπάνη είναι κάθε ενέργεια, που έχει ως αποτέλεσμα τη δημιουργία κόστους ή εξόδου. Παραδείγματα:

- Αγορά πρώτων υλών (δημιουργία κόστους)
- Ανάλωση πρώτων υλών και παραγωγή ετοιμών προϊόντων (μετατροπή κόστους σε κόστος άλλης μορφής)
- Χρησιμοποίηση υλικών συσκευασίας κατά τη πώληση προϊόντων στη λειτουργία της Διάθεσης (εκπνοή κόστους-δημιουργία εξόδου)
- Υπηρεσίες υπαλλήλων στη λειτουργία της Διοίκησης (κόστος που εξέπνευσε ταυτόχρονα σε έξοδο.)

1.9.3 Έννοια του Εσόδου

Έσοδο είναι η χρηματική έκφραση της αγοραστικής δύναμης που αποκτάται άμεσα ή έμμεσα από τις δραστηριότητες της οικονομικής μονάδας και ειδικότερα από την πώληση αγαθών , υπηρεσιών και δικαιωμάτων. Για την επίτευξη των σκοπών της επιχείρησης , σαν έννοια εσόδου , μπορούμε να συμπεριλάβουμε και τις τυχόν επιχορηγήσεις και άλλης μορφής κονδύλια , που εισπράττει.

1.9.4 Έννοια και σημασία του κόστους

Ως κόστος , μπορούμε να ορίσουμε τη διάθεση ή επένδυση της αγοραστικής δύναμης , μιας οικονομικής μονάδας, για την απόκτηση υλικών και άυλων αγαθών και υπηρεσιών , με σκοπό την χρησιμοποίησή τους , για την πραγματοποίηση εσόδων , προερχομένων από πωλήσεις αγαθών ή υπηρεσιών , ή δικαιωμάτων ή από την κάλυψη κοινωνικών αναγκών.

Είναι στοιχείο του ενεργητικού, και διακρίνεται σε κόστος τρέχουσας μορφής και σε κόστος πάγιας μορφής.

Κόστος τρέχουσας μορφής έχουμε, όταν διατίθεται η αγοραστική δύναμη για αγαθά , που πρέπει να μεταπωληθούν αυτούσια ή μετά από μικρή κατεργασία σε ένα ορισμένο χρονικό διάστημα, συνήθως μικρότερο από μια διαχειριστική χρήση, (εμπορεύματα, πρώτες ύλες κ.λ.π.)

Κόστος πάγιας μορφής , έχουμε όταν τα αγαθά και οι υπηρεσίες , αποκτούνται από την οικονομική μονάδα και χρησιμοποιούνται έμμεσα ή

άμεσα σε μεγαλύτερο χρονικό διάστημα , που συνήθως υπερβαίνει το ένα έτος . (π.χ. δίπλωμα ευρεσιτεχνίας) .

Το κόστος της πάγιας μορφής, μπορεί να μετατραπεί σε τρέχουσας μορφής , όπως π.χ. η πώληση ενός παγίου στοιχείου ή η μετατροπή της αξίας του παγίου μέσω των αποσβέσεων . Η ιδιοπαραγωγή ενός παγίου στοιχείου, με ανάληψη υλικών της επιχείρησης , αποτελεί ένα χαρακτηριστικό παράδειγμα , μετατροπής κόστους τρέχουσας μορφής σε κόστος πάγιας μορφής.

1.9.5 Η σημασία του κόστους

Το να γνωρίζει η διοίκηση της επιχείρησης το κόστος παραγωγής της , της παρέχει την δυνατότητα να κάνει τις σωστές οικονομικές και τιμολογιακές πολιτικές , καθώς επίσης τη βοηθά στη λήψη των σωστών αποφάσεων και μελλοντικών στόχων της για την αύξηση της αξίας και προοπτική της .

Σκοπός της κοστολόγησης είναι η χρησιμοποίηση των στοιχείων μέσα στην επιχείρηση από τους Managers και άλλους υπεύθυνους, με απώτερο σκοπό την καλύτερη οργάνωση, σχεδιασμό και προγραμματισμό της επιχείρησης καθώς και τον απολογιστικό έλεγχο των διαφόρων δραστηριοτήτων.

1.9.6 Ιστορικό κόστος

Το ιστορικό κόστος έχει το στοιχείο της αντικειμενικότητας και ο υπολογισμός του στηρίζεται στα αποδεικτικά φορολογικά στοιχεία του Κ.Β.Σ. ή στα δικαιολογητικά καταχώρησης των εγγράφων και έχει το μειονέκτημα ότι αφορά απολογιστικό κόστος ή κόστος του παρελθόντος και δεν προσφέρει υπηρεσίες για το μελλοντικό κόστος από πλευράς επιχειρηματικής δραστηριότητας, εκτός αν οι συνθήκες του μέλλοντος είναι οι ίδιες με τον χρόνο υπολογισμού του. Εξ άλλου ο όρος αντικειμενικότητα έχει την έννοια ότι μπορούν να γίνουν οι ελεγκτικές επαληθεύσεις του κόστους παραγωγής.

Στην πρακτική, το ιστορικό κόστος περιλαμβάνει:

- Την αξία των πρώτων και βοηθητικών υλών
- Την αξία της χρησιμοποιούμενης εργατικής δύναμης
- Την αξία των διαφόρων βιομηχανικών εξόδων

Πραγματικό ή ιστορικό, είναι αυτό που σχηματίζεται από στοιχεία ομαλά και πραγματικά έξοδα και αναφέρεται σε προϊόντα ή υπηρεσίες που παράγονται, σε αγαθά που αγοράζονται κλπ. και είναι απαλλαγμένο από τα υπολογιστικά έξοδα, όπως τόκοι ιδίων κεφαλαίων, αυτασφάλιστρα, αμοιβή επιχειρηματία κλπ.

Στην διαμόρφωσή του δεν συμμετέχουν τα έξοδα ανώμαλου χαρακτήρα π.χ. έξοδα υποαπασχόλησης, υπερβολικές φύρες, υπερημερίες, πρόστιμα κλπ.

1.9.7 Αμφισβήτηση του ιστορικού κόστους

Η λογιστική επιστήμη αμφισβητεί την έννοια του ιστορικού κόστους και εκφράζει τη γνώμη ότι υπάρχει διαφορετικό κόστος σε κάθε διαφορετική περίπτωση.

Εξ άλλου η ανεπάρκεια του ιστορικού κόστους σε περιπτώσεις νομισματικών αναταραχών και πληθωριστικών πιέσεων, οδήγησε στην αναπροσαρμογή του ιστορικού κόστους με βάση τιμαριθμικούς αριθμοδείκτες. Η λύση όμως αυτή

δεν γίνεται γενικά δεκτή, γιατί η επιχείρηση έχει μια συνέχεια και οι διακυμάνσεις δεν είναι όμοιες και επομένως δεν αναπληρώνουν τους συντελεστές παραγωγής και την ακεραιότητα του κεφαλαίου των. Έτσι, στη συνέχεια δημιουργήθηκε η θεωρία του κόστους αντικατάστασης, που βασίζεται στα ιστορικά στοιχεία του κόστους ως προς την ποσοτική ανάλυση των συντελεστών, αλλά και την αποτίμηση των αναλώσεων με τιμές αντικατάστασης, δηλαδή στη δυνατότητα να ξαναγοράσει ή να αναπαράγει ένα προϊόν. Και η θεωρία αυτή δεν ικανοποιεί την πραγματικότητα γιατί η παραγωγή του προϊόντος και οι συντελεστές παραγωγής παρουσιάζουν διαζευκτικές δυνατότητες χρησιμοποίησής των.

Ο Κ.Β.Σ. αποδέχεται μερικώς την τιμή αντικατάστασης αφού στο άρθρο 28 παραγρ. 1 ορίζει ότι τα εμπορεύσιμα περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται κατά το τέλος της χρήσης, με την απογραφή για καθένα στη χαμηλότερη ανάμεσα στην τρέχουσα τιμή (αντικατάστασης ή αναπαραγωγής) και την τιμή κτήσεως.

Το κόστος κατά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. κόστος είναι, η διάθεση ή επένδυση αγοραστικής δύναμης για την απόκτηση υλικών αγαθών και υπηρεσιών με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις.

1.10 κριτήρια του κόστους σε κατηγορίες

Διάκριση κόστους σε διάφορες κατηγορίες, ανάλογα με διάφορα κριτήρια:

- Το κριτήριο του είδους.
- Το κριτήριο του τρόπου ενσωματώσεως στο κόστος των κατ' είδος στοιχείων.
- Το κριτήριο του χρόνου προσδιορισμού του κόστους.
- Το κριτήριο της ενσωματώσεως ή μη μιας δαπάνης στο λειτουργικό κόστος.
- Το κριτήριο της συμπεριφοράς των στοιχείων του κόστους όταν μεταβάλλεται το επίπεδο απασχόλησης ή δραστηριότητας
- Το κριτήριο του προορισμού

A. Κριτήριο του Είδους.

Με κριτήριο **τη φύση των στοιχείων** που αναλώθηκαν στην παραγωγική διαδικασία, το κόστος **διακρίνεται κατ' είδος** (*par nature*), π.χ. κόστος υλικών, εργατικών, αποσβέσεων.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. κατατάσσει τα κατ' είδος στοιχεία του κόστους στις κατηγορίες:

- ü Αμοιβές και έξοδα προσωπικού (Λογ/σμός 60)
- ü Αμοιβές και έξοδα τρίτων (Λογ/σμός 61)
- ü Παροχές τρίτων (Λογ/σμός 62)
- ü Φόροι και τέλη (Λογ/σμός 63)
- ü Διάφορα έξοδα (Λογ/σμός 64)
- ü Τόκοι και συναφή έξοδα (Λογ/σμός 65)

- ü Αποσβέσεις παγίων (Λογ/σμός 66)
- ü Προβλέψεις εκμετάλλευσης (Λογ/σμός 68)
- ü Αποθέματα (αναλώσεις)

B. Με βάση το κριτήριο του προορισμού.

Ανάλογα με τις περιοχές δραστηριότητας στις οποίες διαπιστώθηκε ή για χάρη των οποίων έγινε η ανάλυση των στοιχείων κόστους, το κόστος διακρίνεται κατά προορισμό (*par sections*).

Κόστος κατά προορισμό είναι ομαδοποιημένο κόστος που πραγματοποιείται χάριν του ίδιου σκοπού – προορισμού.

Με βάση το εν λόγω κριτήριο το κόστος κατατάσσεται σε:

- Κόστος κατά λειτουργία.
- Κόστος κατά πεδίο ευθύνης ή φορέα ευθύνης.
- Κόστος κατά προϊόν, υπηρεσία.
- Κόστος κατά κέντρο κέρδους.

Η σημαντικότερη διάκριση είναι αυτή του κόστους κατά λειτουργία ή αλλιώς λειτουργικού κόστους.

Έτσι έχουμε τα κόστη:

- **Παραγωγής** (κόστος για την παραγωγή προϊόντων ή την παροχή υπηρεσιών-ότι σχετίζεται άμεσα με τα κόστη στα τμήματα παραγωγής π.χ. μηχανήματα & συντηρήσεις τους, εργατικό προσωπικό, υλικά που χρησιμοποιούνται σε μεταποίηση και παραγωγή σε τελικό προϊόν, το ηλεκτρικό ρεύμα παραγωγής κτλ)
- **Διοίκησης** (τα έξοδα που γίνονται για τη λειτουργία των διοικητικών υπηρεσιών της οικονομικής μονάδας, π.χ. αμοιβές λογιστών & δικηγόρων, κόστος για την σύνταξη & δημοσίευση ενός Ισολογισμού κτλ)
- **Διάθεσης** (τα έξοδα που γίνονται για την προώθηση, προετοιμασία και πραγματοποίηση των πωλήσεων προϊόντων ή υπηρεσιών της οικονομικής μονάδας, π.χ. τα έξοδα μεταφοράς για την πώληση των εμπορευμάτων, το κόστος των αποθεμάτων των έτοιμων προϊόντων, ένα ταξίδι σε μια έκθεση εκπροσώπου με σκοπό την προώθηση του προϊόντος του κτλ.)
- **Έρευνας-Ανάπτυξης** (είναι το κόστος που προορίζεται για την δημιουργία νέων μεθόδων παραγωγής ή την εξέλιξη των ήδη υπαρχόντων και την βελτίωση σε νέες και πιο αποδοτικές τεχνικές)
- **Χρηματοοικονομικά** (κόστη του δανειακού κεφαλαίου της οικονομικής μονάδας και τα έξοδα που γίνονται για τη λειτουργία των χρηματοληπτικών και χρηματοδοτικών υπηρεσιών της, χαρακτηριστικό παράδειγμα οι χρεωστικοί τραπεζικοί τόκοι)

Γ. Το κριτήριο του τρόπου ενσωματώσεως στο κόστος των κατ' είδος στοιχείων του:

- **Άμεσο Κόστος** (direct cost) ονομάζουμε, το κόστος που ενσωματώνεται στην λειτουργία ή στο προϊόν κατ' ευθείαν, εξ' ολοκλήρου, χωρίς προηγούμενη κατανομή, κατά τρόπο εμφανή και με ακριβή υπολογισμό του κατ' αξία ποσοτικού του μεγέθους.
- **Έμμεσο Κόστος** (indirect cost) είναι το κόστος το οποίο πραγματοποιείται και αφορά δύο ή περισσότερα προϊόντα και είναι δύσκολο να προσδιορισθεί με ακρίβεια τι μέρος αφορά τις επί μέρους λειτουργίες ή τους επί μέρους φορείς κόστους

Δ. Το κριτήριο του χρόνου προσδιορισμού του κόστους

Προϋπολογιστικό Κόστος: Υπολογίζεται εκ των προτέρων με βάση ποσοτικά δεδομένα του υπό εκτέλεση έργου ή του υπό παραγωγή προϊόντος, τα οποία αποτιμώνται σε τιμές που προβλέπεται να ισχύουν κατά τον χρόνο που αναμένεται να αποκτηθούν. Είναι χαμηλού βαθμού ακριβείας, λόγω της διαδικασίας προσδιορισμού του, και για το λόγο αυτό περιλαμβάνει σημαντικά περιθώρια ανοχών.

Πρότυπο Κόστος: Προσδιορίζεται εκ των προτέρων αλλά η ακολουθούμενη διαδικασία προσδιορισμού των στοιχείων του το καθιστά ακριβές και συνεπώς πλήρως αξιόπιστο, ικανό να χρησιμοποιηθεί για την εξυπηρέτηση πολλών αναγκών της επιχειρηματικής ζωής.

Ε. Το κριτήριο της ενσωμάτωσης ή μη ενσωμάτωσης μιας δαπάνης στο λειτουργικό κόστος.

Κοστολογήσιμες:

- Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
- Αμοιβές και έξοδα τρίτων
- Παροχές τρίτων
- Φόροι και τέλη
- Διάφορα έξοδα
- Τόκοι και συναφή έξοδα κ.λ.π

Μη Κοστολογήσιμες

ΣΤ. Το κριτήριο της συμπεριφοράς των στοιχείων του κόστους όταν μεταβάλλεται το επίπεδο απασχόλησης ή δραστηριότητας.

- Ø Σταθερό κόστος
- Ø Μεταβλητό ή αναλογικό κόστος

Βιβλιογραφικές αναφορές

- ✚ **Αριστοτέλης Κοντάκος , Κ Μαργαρώνης, Αντώνης Ζαφίρης:**
«Στοιχεία Κόστους και Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης»
ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΟΕΔΒ, ΑΘΗΝΑ 1999

- ✚ **Αριστοτέλης Κοντάκος , Κώστας Μαργαρώνης ,Αντώνης Ζαφίρης:**
«Λογιστική κόστους σε Ευρώ» ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΕΛΛΗΝ 2002

- ✚ **Γρηγ. Κ. Σφακιανός Κ. Γ. Σφακιανός:** «Βιομηχανική Λογιστική –
Λογιστική Κόστους σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ.» ΕΚΔΟΤΙΚΟΣ ΟΙΚΟΣ
INTERBOOKS

- ✚ **Ε. Λοράνδου – Θεοδοκάτου :** «Στοιχεία Βιομηχανικής Λογιστικής «
εκδόσεις ΟΕΔΒ, Αθήνα 1999

- ✚ **Ε. Σακέλλη :** «Κοστολόγηση» ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΒΡΥΚΟΥΣ Αθήνα 1992

- ✚ **Αρνης Νικόλαος ,** «εισαγωγή στην κοστολόγηση και την αναλυτική
Λογιστική» σημειώσεις *(καθηγητής εφαρμογών τμήματος Λογιστικής
ΤΕΙ Ηπείρου)*

- ✚ **Δημοπούλου Δημάκη Ι .** «Διοικητική Λογιστική Ι (Κοστολόγηση –
Προϋπολογισμοί – λήψη αποφάσεων)» εκδόσεις INTER BOOKS



ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

Βιβλίο Αποθήκης

Κεφάλαιο 2^ο

Βιβλίο Αποθήκης

Ένα από τα βιβλία που πρέπει να τηρεί μια επιχείρηση, μέσα στο οποίο εμφανίζονται οι ποσότητες και οι αξίες κατά είδος ξεχωριστά ώστε να έχει πλήρη εικόνα για τα εισαγόμενα και εξαγόμενα είδη της , είναι το βιβλίο της αποθήκης. Εδώ θα γίνει η παρουσίασή του και με τον ΚΒΣ και με ότι ορίζει ο ΚΦΑΣ και ότι ισχύει πλέον σήμερα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

2.1 Σύμφωνα με τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων

Ο επιτηδευματίας που κατά τις δύο προηγούμενες διαχειριστικές χρήσεις δεν υπερέβη σε ετήσια ακαθάριστα έσοδα τα τρία εκατομμύρια ευρώ, (3.000.000) και πωλεί αγαθά για δικό του λογαριασμό χονδρικώς ή κατά κύριο λόγο χονδρικώς , πρέπει να τηρεί βιβλίο αποθήκης κατ' είδος, ποσότητα και αξία, κατά την εισαγωγή και εξαγωγή των προϊόντων ή εμπορευμάτων.

Επίσης ο επιτηδευματίας που πωλεί αγαθά για δικό του λογαριασμό λιανικώς ή κατά κύριο λιανικώς, και τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά του έχουν υπερβεί το ποσό των τεσσάρων εκατομμυρίων (4.000.000) κατά τις δύο προηγούμενες διαχειριστικές χρήσεις, τηρεί βιβλίο αποθήκης κατά είδος , ποσότητα και αξία κατά την εισαγωγή και εξαγωγή.

Με τις παραπάνω προϋποθέσεις, και σύμφωνα με όσα ορίζονται από τον κώδικα , ο επιτηδευματίας που πωλεί αγαθά για λογαριασμό τρίτων ή για δικό του λογαριασμό και για λογαριασμό τρίτων, τηρεί βιβλίο αποθήκης . Τα αγαθά των τρίτων , παρακολουθούνται ξεχωριστά τουλάχιστον κατά είδος και ποσότητα.

Ο επιτηδευματίας που κατά τις δύο προηγούμενες διαχειριστικές χρήσεις , και στο σύνολο των ακαθάριστων εσόδων του υπερβαίνει το ποσό των τριών εκατομμυρίων ευρώ, (3.000.000) πωλεί αγαθά μετά από προηγούμενη επεξεργασία , πρέπει να τηρεί βιβλίο αποθήκης πρώτων υλών , βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας , ετοιμών προϊόντων , και υποπροϊόντων , όπου καταχωρούνται οι αγορές και οι πωλήσεις κατά είδος, αξία και ποσότητα καθώς επίσης και η ποσοτική διακίνηση κατά είδος και ποσότητα εντός και εκτός επιχείρησης.

Στο βιβλίο της αποθήκης, τουλάχιστον μία φορά το έτος, κατά την σύνταξη του ισολογισμού , και για τους τηρούντες αναλυτική λογιστική, βάσει του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου, η αξία των πρώτων υλών των βοηθητικών υλών και των υλικών συσκευασίας που διατέθηκαν για την επεξεργασία , καθώς και το κόστος των ετοιμών προϊόντων , και υποπροϊόντων που παράχθηκαν, αναγράφεται σε βιβλίο αποθήκης.

Επίσης στο βιβλίο αποθήκης , καταχωρούνται και οι αξίες πρώτων και βοηθητικών υλών που η συνολική τους αξία δεν υπερβαίνει το 3% , του συνολικού κόστους των ετοιμών προϊόντων , με βάση τα στοιχεία της προηγούμενης περιόδου, κατά αξία και σε αντίστοιχους λογαριασμούς.

Σε περίπτωση που το όριο αυτό υπερβεί, παρακολουθούνται συνολικά κατά αξία , μέχρι να εξαντληθεί το παραπάνω ποσοστό , όλες οι βοηθητικές ύλες

και είδη συσκευασίας κατά σειρά με την μικρότερη κατά είδος συμμετοχή στο κόστος παραγωγής των προϊόντων.

Για όσους τηρούν αναλυτική λογιστική (ομάδα 9) , η κατανομή και εξαγωγή της αξίας του κόστους των βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας βάσει των προαναφερθέντων , προσδιορίζουν βραχυχρόνια αποτελέσματα με διάφορα κριτήρια, εναρμονίζοντάς και προσαρμόζοντάς τα στο τέλος της χρήσης μέσω της απογραφής με την πραγματικότητα.

Ο επιτηδευματίας που κατά τις δύο προηγούμενες χρήσεις , δεν έχουν υπερβεί , τα πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ , ως ακαθάριστα έσοδα, από επεξεργασία για τον ίδιο ή για λογαριασμό τρίτου ή το ποσό των έξι εκατομμυρίων πεντακοσίων χιλιάδων (6.500.000) προκειμένου για επιτηδευματία που πωλεί προϊόντα εκτός χώρας ή ενεργεί επεξεργασία και για λογαριασμό κατοίκου άλλης χώρας , κατά ποσοστό άνω των ογδόντα τοις εκατό, 80% των συνολικών ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του κλάδου επεξεργασίας , πρέπει να τηρεί βιβλίο πρώτων υλών, έτοιμων προϊόντων , και υποπροϊόντων. Οι αγορές και οι πωλήσεις κατ'είδος , ποσότητα και αξία , και η εκτός και εντός επιχείρησης ποσοτική διακίνηση, κατά είδος και ποσότητα, καταχωρούνται επίσης στο βιβλίο αποθήκης .

Η αξία κτήσης των πρώτων υλών , που διατέθηκαν για την επεξεργασία καθώς και το κόστος των έτοιμων προϊόντων και υποπροϊόντων που έχουν παραχθεί, το αργότερο μέχρι την σύνταξη του ισολογισμού, αναγράφονται στο βιβλίο της αποθήκης.

Για τις εντός της ημέρας πραγματοποιούμενες κινήσεις από και προς την αποθήκη , ο επιτηδευματίας, είναι υποχρεωμένος στην έκδοση και δελτίου εσωτερικής διακίνησης των πρώτων υλών , ιδίων ή τρίτων που χρησιμοποιούνται για την παραγωγική διαδικασία , καθώς επίσης για την αποθήκευση των έτοιμων παραγόμενων προϊόντων . Στο δελτίο εσωτερικής διακίνησης , αναγράφεται το είδος και η ποσότητα των αγαθών που διακινούνται , ο σκοπός της διακίνησής τους , καθώς επίσης και ο τόπος προορισμού και προέλευσής τους.

Επιτηδευματίας που έχει παράλληλα και ξεχωριστά κλάδο επεξεργασίας παράλληλα με τον κλάδο εμπορίου , υποχρεώνεται επίσης στη τήρηση βιβλίου αποθήκης, για κάθε κλάδο.

Αν μετά από δεύτερη συνεχή διαχειριστική περίοδο ,επιτηδευματίας , τηρεί βιβλίο αποθήκης τηρώντας και τις αντίστοιχες προϋποθέσεις , σταματά την τήρησή του από την επόμενη διαχειριστική περίοδο εκείνης που δεν υπερέβη για το εκάστοτε ισχύον όριο.

Την τήρηση ή την παύση τήρησης του βιβλίου αποθήκης , σε περίπτωση αύξησης των οριζόμενων ορίων, λαμβάνονται υπόψη τα νέα όρια και για τις δύο προηγούμενες χρήσεις που λήγουν μέχρι το χρόνο έναρξης ισχύος των νέων ορίων.

Στο βιβλίο αποθήκης , πρέπει να αναφέρεται η χρονολογία εισαγωγής και εξαγωγής των προϊόντων και εμπορευμάτων με το αντίστοιχο παραστατικό εγγραφής του, όμως , μπορεί να γίνει και μια συγκεντρωτική εγγραφή σε ημερήσια βάση ανά είδος και κατά σειρά στοιχείων , όπως εκδίδονται . Η εκτύπωση με αναλυτική κίνηση ανά παραστατικό σε όλα ή μερικά είδη , πρέπει να είναι δυνατά κατά τον διενεργούμενο έλεγχο και χρόνο.

Στο βιβλίο αποθήκης , σε ιδιαίτερες μερίδες , παρακολουθούνται τα παρακάτω:

- Η κίνηση των υποκαταστημάτων , κατά είδος ποσότητα και αξία κατά την εξαγωγή και εισαγωγή
- Η κίνηση κάθε αποθηκευτικού χώρου κατά είδος και ποσότητα
- Τα αγαθά που βρίσκονται σε τρίτους , για οποιοδήποτε σκοπό .

Όταν υπάρχει υποκατάστημα όπου τηρείται βιβλίο αποθήκης κατά είδος αξία και ποσότητα , ή στην αποθήκη τηρείτε κατά είδος και ποσότητα , τότε η ενημέρωση των βιβλίων στην έδρα της επιχείρησης για την αποθήκη και για το υποκατάστημα, που αφορά τις κινήσεις μπορεί να γίνεται μηνιαίως και συνολικά εντός του επόμενου μήνα .

Στο υποκατάστημα όπου δεν εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα έστω και αν τηρεί βιβλία , τηρείται και βιβλίο αποθήκης, σύμφωνα με όσα ορίζει ο κώδικας . Σε υποκατάστημα από του οποίου τα βιβλία δεν εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα, ή σε αποθήκη , μπορεί να μη τηρείται βιβλίο , με την προϋπόθεση ότι τα ποσοτικά υπόλοιπα , θα δίνονται άμεσα στον έλεγχο , μέχρι την ημέρα που ορίζει ο κώδικας.

Αντίστοιχα όταν υπάρχει υποκατάστημα ή αποθηκευτικός χώρος , και στην έδρα δεν ενεργείται αποθήκευση ή διακίνηση αγαθών για οποιοδήποτε λόγο, ή δεν διενεργούνται αγορές ή πωλήσεις , τότε μπορεί το βιβλίο αποθήκης να τηρείται μόνο στο υποκατάστημα.

Όταν υπάρχουν πολλές εγκαταστάσεις που ανήκουν στην ίδια εταιρεία , και στεγάζονται στον ίδιο κτηριακό χώρο ή σε συνεχόμενο, μπορεί να τηρείται για κάθε αγαθό μία ενιαία μερίδα για όλες τις εγκαταστάσεις.

Όταν οι παραπάνω εγκαταστάσεις , απαλλάσσονται από την έκδοση Δελτίων Αποστολής, μπορεί να τηρείται μια ενιαία μερίδα για κάθε αγαθό .

Αντί να τηρείται βιβλίο αποθήκης , θα μπορεί να τηρείται:

Όταν η έδρα η το υποκατάστημα τηρεί αυτοτελή λογιστική για τη «Κεντρική Αποθήκη» , για όσες εγκαταστάσεις υπάρχουν , τότε το κάθε αγαθό καταχωρείται κατά:

- Ποσότητα και αξία είτε πρόκειται για αγορές ή πωλήσεις
- Η ποσότητα των πρώτων υλών , που διατέθηκαν για επεξεργασία
- Η ποσότητα των έτοιμων προϊόντων και υποπροϊόντων που έχουν παραχθεί.

Ο επιτηδευματίας , που εξάγει αυτοτελές αποτέλεσμα και είναι υποχρεωμένος να τηρεί για τα ίδια προϊόντα, στην έδρα ή στο υποκατάστημα, βιβλίο αποθήκης, εκτός από αυτό , είναι υπόχρεος και στην τήρηση βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών και βιβλίο παραγωγής κοστολογίου με ιδιαίτερη μερίδα κατά είδος προϊόντος .

ΒΙΒΛΙΟ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΠΡΟΔΙΑΓΡΑΦΩΝ όπου αναγράφονται :

- Από την ολοκλήρωση της πρώτης παραγωγής κάθε προϊόντος και μέσα σε δέκα (10) ημέρες, πρέπει να γίνεται η ενημέρωση του βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών με όλα τα τεχνικά του χαρακτηριστικά. Επίσης , πρέπει εκτός από τις τεχνικές προδιαγραφές , να αναφέρονται κατά μονάδα παραγόμενου έτοιμου προϊόντος , η ποσότητα πρώτων υλών που απαιτείται γι αυτό, καθώς και την φύρα παραγωγής που τυχόν έχουμε προϋπολογίσει. Για αγαθά τα οποία κατασκευάζονται κατόπιν ειδικής παραγγελίας του πελάτη , αντί να αναγράφουμε τις τεχνικές προδιαγραφές, καταχωρούμε πριν από την έναρξη της παραγωγής , στο βιβλίο της αποθήκης ή αντίστοιχα στο βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών, πλήρη περιγραφή των προϊόντων που έχουμε ως παραγγελία.
- Ακολουθούνται επίσης και γι αυτό το βιβλίο οι κανόνες καταμερισμού του εργοστασιακού κόστους, μέχρι το κλείσιμο του ισολογισμού, όποιο ισχύουν και στα πάγια στοιχεία μας, και ερμηνεύονται στον Κώδικα.

ΒΙΒΛΙΟ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟΥ ΜΕ ΙΔΙΑΙΤΕΡΗ ΜΕΡΙΔΑ ΚΑΤΑ ΕΙΔΟΣ

- Εντός της προθεσμίας σύνταξης του ισολογισμού, οι εντός της διαχειριστικής χρήσης που έληξε ποσότητες πρώτων υλών που **αναλώθηκαν** για την παραγωγή έτοιμου προϊόντος και υποπροϊόντος , καθώς και οι ποσότητες του έτοιμου προϊόντος και υποπροϊόντος που **παρήχθησαν** μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο, συγκεντρώνονται και καταγράφονται αναλυτικά κατά είδος, στο βιβλίο παραγωγής κοστολογίου με ιδιαίτερη μερίδα κατά είδος.
- Το αργότερο εντός της προθεσμίας σύνταξης του ισολογισμού, προσδιορίζεται το **εργοστασιακό κόστος** , με βάση τους καταχωρημένους κανόνες στο βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών.

Όταν τα δεδομένα που εμφανίζονται στο παραπάνω βιβλίο , προκύπτουν από τους λογαριασμούς της ομάδας 9 του ΕΓΛΣ¹³ , το βιβλίο παραγωγής – κοστολογίου **δεν τηρείται** .

I. Στην τήρηση βιβλίου αποθήκης **δεν υποχρεούνται** :

- α) ο εκμεταλλευτής ελαιοτριβείου,
- β) ο πρατηριούχος χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανιών προϊόντων,
- γ) ο πωλητής βενζίνης και πετρελαίου για λογαριασμό τρίτου,
- δ) ο εκμεταλλευτής πρατηρίου υγραερίου αυτοκινήτων,

¹³ ΠΔ 1123/1980

- ε) ο εκμεταλλευτής πρατηρίου υγρών καυσίμων και λιπαντικών αυτοκινήτων,
- στ) ο εκμεταλλευτής εστιατορίου ή ζαχαροπλαστείου,
- ζ) ο εκμεταλλευτής ξενοδοχείου ή ξενώνα ή κάμπινγκ,
- η) ο πωλητής νωπών οπωρολαχανικών και ιχθύων,
- θ) ο πωλητής νωπών αγροτικών προϊόντων, πλην νωπών οπωρολαχανικών και ιχθύων, εκτός της χώρας κατά ποσοστό τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%) των συνολικών ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του,
- ι) ο παραγωγός κινηματογραφικών και τηλεοπτικών ταινιών,
- ια) ο πράκτορας εφημερίδων και περιοδικών,
- ιβ) ο εκμεταλλευτής κλινικής,
- ιγ) ο επιτηδευματίας που ασχολείται με την κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων ή την ανέγερση και πώληση οικοδομών,
- ιδ) ο επιτηδευματίας που λειτουργεί μετά από έγκριση του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημόσιων Έργων ως «Σύστημα Εναλλακτικής Διαχείρισης», που προβλέπεται από την παρ. 19 του άρθρου 2 του Ν 2939/2001 ¹⁴
- ιε) ο πωλητής ηλεκτρικής ενέργειας, φυσικού αερίου και αερίων γενικά που διατίθενται με συνεχή ροή.

II. Ο εκμεταλλευτής καταστήματος Σούπερ – Μάρκετ, που κατά κύριο λόγο ασχολείται με την λιανική πώληση, ειδών διατροφής, κρέατος , απορρυπαντικών , ποτών , ειδών οικιακής χρήσης και άλλων ειδών , με το σύστημα της «αυτοεξυπηρέτησης» δεν υποχρεούται στην τήρηση του βιβλίου αποθήκης για την εξαγωγή των εμπορευμάτων του.

III. Επίσης δεν υποχρεούται στην τήρηση βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών :

§ ο παραγωγός αγροτικών προϊόντων πρωτογενούς παραγωγής,

§ ο εκμεταλλευτής λατομείου, ορυχείου και μεταλλείου για τα πρωτογενή υλικά που εξορύσσονται.

Βέβαια , αρκετά άρθρα του ΚΒΣ , αντικαταστάθηκαν με νέους Νόμους και ερμηνευτικές διατάξεις. Έτσι :

«Βοηθητικές ύλες και υλικά συσκευασίας των οποίων η συνολική αξία δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) του συνολικού κόστους των προϊόντων με

¹⁴ ΦΕΚ Α' 179

βάση τα στοιχεία της προηγούμενης χρήσης μπορεί να παρακολουθούνται στο βιβλίο αποθήκης συνολικά μόνο κατά αξία σε αντίστοιχο λογαριασμό. Σε περίπτωση υπέρβασης του ορίου αυτού παρακολουθούνται συνολικά κατά αξία, μέχρι εξάντλησης του ανωτέρω ποσοστού, οι βοηθητικές ύλες και τα υλικά συσκευασίας που έχουν κατά σειρά τη μικρότερη κατά είδος συμμετοχή στο κόστος παραγωγής των προϊόντων.»

«Στο υποκατάστημα από τα βιβλία του οποίου δεν εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα και το οποίο βρίσκεται σε άλλο νομό ή νησί από την έδρα ή σε απόσταση μεγαλύτερη των πενήντα (50) χιλιομέτρων από αυτή τηρείται βιβλίο αποθήκης κατά είδος και ποσότητα με δυνατότητα τήρησης του και κατά αξία. Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν ανάλογα και για τους αποθηκευτικούς χώρους. Αν το υποκατάστημα ή ο αποθηκευτικός χώρος βρίσκεται στον ίδιο νομό και νησί με την έδρα ή σε απόσταση μικρότερη των πενήντα (50) χιλιομέτρων από αυτή, δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης στις εγκαταστάσεις αυτές.»

«Όταν οι εγκαταστάσεις του επιτηδευματία στεγάζονται στον ίδιο ή σε συνεχόμενο κτιριακό χώρο, μπορεί να τηρείται για κάθε αγαθό μία ενιαία μερίδα για όλες τις εγκαταστάσεις στο βιβλίο αποθήκης που τηρείται σε μία από αυτές. Όταν επαγγελματικές εγκαταστάσεις του επιτηδευματία απαλλάσσονται από την έκδοση δελτίων αποστολής, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 11 του Κώδικα, μπορεί να τηρείται για όλες τις απαλλασσόμενες εγκαταστάσεις από την έκδοση δελτίων αποστολής μία ενιαία μερίδα για κάθε αγαθό στο βιβλίο αποθήκης που τηρείται σε μία από αυτές.»

2.2 Σύμφωνα με τον ΚΦΑΣ Ν. 4093/2012

Από 1/1/2013 υπόχρεοι για την τήρηση του λογαριασμού 94 βιβλίου αποθήκης, είναι οι παρακάτω:

Ο Κ.Φ.Α.Σ. αναφέρει στο άρθρο , 3 και παράγραφο 8, ότι το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο εφαρμόζεται υποχρεωτικά , μόνο ως προς την δομή , την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβαθμίων , δευτεροβαθμίων και υπογραμμισμένων τριτοβαθμίων λογαριασμών , (Π.Δ. 1123/1980,Α '283) , και από τους λογαριασμούς της ομάδας 9 , μόνο ο λογαριασμός 94, και μόνο όταν τα ακαθάριστα έσοδα από πωλήσει αγαθών (λογαριασμοί 70, 71) υπερβαίνουν το ποσό των πέντε εκατομμυρίων ευρώ (5.000.000) ανά λογαριασμό την προηγούμενη διαχειριστική χρήση. Επίσης στο λογαριασμό 70 θα πρέπει να συναθροίζονται και οι πωλήσεις των πρώτων υλών που καταχωρούνται στο λογαριασμό 72, επειδή αποτελούν έσοδο προερχόμενο από εμπορική δραστηριότητα).

Όλοι είναι υπόχρεοι σε αυτό , ανεξάρτητα αν πρέπει να εφαρμόζουν ή όχι τη ομάδα 9 στα λογιστικά τους βιβλία , ή απαλλάσσονται από αυτή λόγω ακαθάριστων εσόδων.

Η πάγια θέση της Διοίκησης είναι ότι τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση των πρώτων υλών , έστω και αν είναι συμπτωματική, προσαυξάνουν τυχόν άλλα έσοδα του κλάδου της εμπορίας για την εφαρμογή και τήρηση του

βιβλίου αποθήκης.

Η υποχρέωση , κρίνεται για τον υπόχρεο στην αρχή της κάθε διαχειριστικής περιόδου, με βάση τα έσοδα της προηγούμενης χρήσης , κρινόμενος αυτοτελών για αυτή την υποχρέωση , ανά λογαριασμό και στον κλάδο εμπορίας και επεξεργασίας.

Όταν ο υπόχρεος της τήρησης του λογαριασμού 94 σε κάποια διαχειριστική χρήση δεν υπερβαίνει το όριο τήρησης του ποσού των πέντε εκατομμυρίων ευρώ, για έναν έστω λογαριασμό , την επόμενη διαχειριστική χρήση, για τα αγαθά του λογαριασμού αυτού, σταματά την τήρηση του λογαριασμού 94.

Επισημαίνουμε ότι , αυτό ισχύει για όλους τους υπόχρεους, ανεξάρτητα από το αν υποχρεώνονται ή όχι να εφαρμόζουν την ομάδα 9 . Η μεταβολή που επέφερε ο Κ.Φ.Α.Σ σε σύγκριση με τον Κ.Β.Σ., είναι ότι με τον Κ.Β.Σ , έπρεπε κάποιος να περάσει το όριο των πέντε εκατομμυρίων για δύο χρόνια για να υποχρεωθεί στην τήρηση του βιβλίου αποθήκης, ή αντίστοιχα να πέσει κάτω από αυτό το όριο για δύο συνεχόμενες χρονιές προκειμένου να παύσει να τηρεί το βιβλίο αποθήκης . Τώρα όμως απαιτείται και για τα δύο προαναφερθέντα μόνο ένα έτος .

2.2.1 Χρόνος έναρξης τήρησης του λογαριασμού 94-βιβλίου αποθήκης.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ , του άρθρου 13 , η ημερομηνία που ορίζεται ως χρόνος έναρξης τήρησης του λογαριασμού 94 – βιβλίο αποθήκης, είναι η 1/1/2013. Έτσι, αν την διαχειριστική περίοδο που έληγε την 31/12/2012 τα ακαθάριστα έσοδά του υπερέβησαν το ποσό των 5.000.000 τότε από 1/1/2013 θα τηρήσει τον λογαριασμό 94 .

Έάν η διαχειριστική χρήση , ξεκινάει την 1/1/2013 για πρώτη φορά τότε αν για το έτος αυτό υπερβεί το ποσό των πέντε εκατομμυρίων στα ακαθάριστα έσοδά του για τους λογαριασμούς 70, και 71 τότε για το έτος 2014 θα τηρήσει τον αντίστοιχο λογαριασμό 94. Επίσης , υποχρέωση τήρησης του λογαριασμού 94 από 1/1/2013 ενδιάμεσα της χρήσης , έχει αυτός ο οποίος την 31/12/2012 τηρούσε το βιβλίο αποθήκης, και θα συνεχίσει και για το έτος 2013 να τηρεί βιβλίο αποθήκης σαν υπολογαριασμό του 94 με το περιεχόμενο και στους αντίστοιχους χρόνους, που έχει υποχρέωση , χωρίς όμως να υποχρεώνεται να αναγράψει τα δεδομένα σε θεωρημένο οπτικό δίσκο.

Αν όμως την 31/12/2012 δεν τηρεί βιβλίο αποθήκης , τότε για τη υποχρέωση ή όχι της τήρησης του λογαριασμού 94 , θα κριθεί με την έναρξη της επόμενης διαχειριστικής χρήσης, που αρχίζει εντός του έτους 2013 και με βάση τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου

2.2.2 Τρόπος τήρησης του λογαριασμού 94

Ο λογαριασμός 94 , όπως αναφέρεται και στις διατάξεις του άρθρου 4 παραγράφου 8 του εν λόγω Νόμου, τηρείται εξωλογιστικά . Αυτό σημαίνει ότι δεν διενεργούνται εγγραφές σχετικές με την ομάδα 9. Για να εφαρμοστεί η

παραπάνω διάταξη, πρέπει ο υπόχρεος να τηρεί στο τελευταίο όριο ανάλυσης του λογαριασμού σε όλες τις μερίδες που αντιστοιχούν μέσα στην αποθήκη. Όλοι οι υπολογαριασμοί αναφέρονται με την τελευταία ανάλυσή τους στα μερίδιά τους στην αποθήκη με όλα όσα αναφέρονται σχετικά για την τήρησή τους.

Ειδικότερα:

Οι υπολογαριασμοί πρέπει να τηρούνται:

- § κατά είδος , ποσότητα και αξία και ανά μερίδα , για τα ίδια αγαθά , και κατά την εισαγωγή τους και την εξαγωγή τους από την αποθήκη, επίσης ,
- § για τις αγορές και τις πωλήσεις κατά είδος και ποσότητα και
- § για τις διακινήσεις τους εντός ή εκτός των εγκαταστάσεων κατά είδος και ποσότητα

Ο λογαριασμός 94 τηρείται για τα εμπορεύματα, τα έτοιμα προϊόντα, τα υποπροϊόντα και τις πρώτες ύλες. Για τα αγαθά των τρίτων δεν απαιτείται να τηρούνται υπολογαριασμοί του λογαριασμού 94, όπως ίσχυε με τις διατάξεις του άρθρου 8 του Κ.Β.Σ.¹⁵. (γίνεται αναφορά παραπάνω στην εργασία μας).

Για την τήρηση των υπολογαριασμών του 94 , πρέπει το αναγραφόμενο είδος να περιγράφεται με όποια τεχνικά χαρακτηριστικά του , που το διακρίνουν στις εμπορικές συναλλαγές. Αντί της περιγραφής του είδους , μπορούμε να χρησιμοποιούμε κωδικούς αριθμούς , για τους οποίους βέβαια θα υπάρχει η σχετική αντιστοίχιση για περιγραφή του είδους, σε τυχόν έλεγχο.

Ο λογαριασμός 94 **ενημερώνεται** με τα παραστατικά κατά ποσότητα και αξία για τις αγορές και τις πωλήσεις **στον χρόνο ενημέρωσης των ημερολογίων δηλαδή μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα και όχι αργότερα από την προθεσμία υποβολής της δήλωσης Φ.Π.Α. Το κόστος παραχθέντων και πωληθέντων καθώς και το κόστος των αναλωθέντων υλών τίθενται στο χρόνο προσδιορισμού του αποτελέσματος, δηλαδή άπαξ του έτους και μέχρι την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, όταν δεν τηρείται η ομάδα 9 ή τηρείται αυτή σε ετήσια βάση.**

Τα δεδομένα που παρουσιάζει ο λογαριασμός 94, πρέπει να αποτυπώνονται και να εκτυπώνονται σε χειρόγραφα ή μηχανογραφικά έντυπα , αθεώρητα , ή να φυλάσσονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης , και να δίδονται για έλεγχο όταν και άμα ζητηθούν .

2.2.3 Υποκατάστημα με αυτοτελή λογιστική

Το υποκατάστημα που τηρεί αυτοτελή λογιστική παρακολούθηση , πρέπει να τηρεί δικό τους βιβλίο αποθήκης όπου να γίνεται ενημέρωση κατά είδος ποσότητα και αξία των αγαθών.

¹⁵ Π.Δ. 186/1992

2.3 Ποια πρόσθετα βιβλία του Κ.Β.Σ. καταργεί ο Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012) :

Ο Κ.Β.Σ. ανέφερε:

*«Ο επιτηδευματίας επί ποσοτικής παραλαβής σε επαγγελματική του εγκατάσταση χωρίς στοιχείο διακίνησης εμπορεύσιμων ή πάγιων αγαθών από οποιονδήποτε τρίτο για αγορά, πώληση, απλή διαμεσολάβηση προς πώληση, αποθήκευση, φύλαξη, χρήση, καθώς και για επεξεργασία στην περίπτωση που ο αποστολέας είναι επιτηδευματίας ή αγρότης του ειδικού καθεστώτος, τηρεί στην επαγγελματική εγκατάσταση στην οποία διενεργείται η παραλαβή, **βιβλίο ποσοτικής παραλαβής ή διπλότυπο δελτίο ποσοτικής παραλαβής για κάθε παραλαβή.**»*

Το βιβλίο ποσοτικής παραλαβής ή διπλότυπο δελτίο ποσοτικής παραλαβής , **Καταργήθηκε** και αντικαταστάθηκε από Δελτίο αποστολής.¹⁶

Η υποχρέωση έκδοσης του δελτίου αποστολής της περίπτωσης αυτής, αντικατέστησε ουσιαστικά, την υποχρέωση έκδοσης/τήρησης δελτίου/βιβλίου ποσοτικής παραλαβής της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του προισχύοντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992). Το δελτίο αποστολής της περίπτωσης αυτής, μπορεί να μην εκδίδεται για τις παραλαβές αγαθών από πρόσωπα που δεν έχουν υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου, όταν εκδίδεται, τίτλος κτήσης των αγαθών αυτών (χωρίς να αποκλείεται και η έκδοση, προαιρετικά, τιμολογίου αγοράς), κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 6, όπως αυτές διευκρινίζονται κατωτέρω στο άρθρο 6 της παρούσας εγκυκλίου. Επισημαίνεται ότι οι απαλλαγές από την υποχρέωση έκδοσης/τήρησης δελτίου/βιβλίου ποσοτικής παραλαβής που έχουν παρασχεθεί με Υπουργικές Αποφάσεις και εγκυκλίους της Διοίκησης κατ' εφαρμογή των διατάξεων των ΠΔ 99/1977 (Κ.Φ.Σ.) και Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.). ισχύουν αναλογικά ως απαλλαγές και από την έκδοση του δελτίου αποστολής της περίπτωσης αυτής.

Επίσης, το δελτίο αποστολής της περίπτωσης αυτής, εκδίδεται από τον υπόχρεο απεικόνισης φορολογικών συναλλαγών, όταν από το συνοδευτικό στοιχείο διακίνησης δεν προκύπτει επακριβώς το είδος και η ποσότητα των αγαθών που παραλαμβάνονται.)

«Ο εκμεταλλευτής ψυκτικών χώρων και χώρων αποθήκευσης αγαθών τρίτων:

*εκδίδει διπλότυπο **δελτίο εισαγωγής στο ψυγείο ή τίτλο αποθήκευσης**, στο οποίο αναγράφει το ονοματεπώνυμο, το επάγγελμα και τη διεύθυνση του αποθέτη, το είδος, την ποσότητα, τον τρόπο και τα σημεία συσκευασίας των αγαθών που αποθηκεύονται. Κατά την εξαγωγή εκδίδει δελτίο αποστολής, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του άρθ.11 του ΚΒΣ αυτού, τηρεί **βιβλίο αποθήκευσης**, σε μερίδες κατά αποθέτη με αναγραφή της διεύθυνσης του και της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Σε κάθε μερίδα καταχωρεί τα δεδομένα των δελτίων εισαγωγής και αποστολής καθώς και τον αριθμό του παραστατικού εσόδων,»*

¹⁶ ΠΟΛ.1004/2012 Παράγραφοι 1, 2 και 3 Περιπτώσεις έκδοσης Δελτίου Αποστολής - Υπόχρεοι σε έκδοση.

Καταργήθηκε.

2.4 Πρακτική εφαρμογή Αποθήκης Εμπορικής Εταιρείας .

Οι εμπορικές εταιρείες υποχρεούνται να τηρούν βιβλίο αποθήκης μόνο για το 20.«Εμπορεύματα» και προαιρετικά για τα υπόλοιπα αποθέματά τους.

Ετήσια κίνηση βιβλίου αποθήκης 1/1/2013 – 31/12/2013

Υπόδειγμα μερίδας Εμπορεύματος

Στοιχεία είδους 20.00.02 – Τηλέφωνα

Ημερ/νία	Παρασ/κό	Αιτιολογία Κίνησης	ΤΤ/Κ	Απογραφή & εισαγωγή ποσοτήτων	Κόστος Απογραφής & εισαγωγής	Εξαγωγή ποσοτήτων	Αξία πωλήσεων	Κόστος Πωλήσεων	Μικτό αποτέλεσμα	Υπόλοιπο Ποσοτήτων
1/1/2013		απογραφή	110	20	2.000.000					
10/2/2013	Τ.Π.Δ.Α.85	Πώληση	999			110	1.500.000	1.300.000	200.000	10
20/4/2013	Τ.Π.Δ.Α.220	Αγορά από Πολιτόπουλο	111	10	1.500.000					20
1/6/2013	Τ.Π.Δ.Α.86	Πώληση	999			220	5.000.000	2.600.000	2.400.000	0
15/10/2013	Τ.Π.Δ.Α.280	Αγορά από Μούγιο	110	20	3.000.000					20
31/12/2013	Τ.Π.Δ.Α.87	Πώληση	999			115	2.500.000	1.950.000	550.000	5
Σε μεταφορά				50	6.500.000	445	9.000.000	5.850.000	3.150.000	5

Μέσο σταθμικό Κόστος έτους : $6.500.000 / 50 = 130.000$ Ευρώ.

Αξία Υπολοίπου: 650.000

Τύποι Κινήσεων Αποθήκης

10 = Απογραφή, 11 = Αγορά και 99 = Πώληση

Στα πλαίσια του Κ.Φ.Α.Σ. το κόστος πωληθέντων είμαστε υποχρεωμένοι να το προσδιορίζουμε μία φορά το χρόνο κατά το κλείσιμο του ισολογισμού και μέχρι την υποβολή της φορολογικής δήλωσης και το μικτό αποτέλεσμα θα μπορούσε να μην υφίσταται στο Βιβλίο αποθήκης. Βέβαια οι οργανωμένες επιχειρήσεις είναι αδιανόητο να μην προσδιορίσουν σε μηνιαία ή το πολύ σε τριμηνιαία βάση τα αποτελέσματα.

2.5 Πρακτική εφαρμογή Αποθήκης Βιομηχανικής Εταιρείας

Οι Βιομηχανικές εταιρείες υποχρεούνται να τηρούν Βιβλίο Αποθήκης:

- α) Πρώτων υλών,
- β) Ετοίμων προϊόντων και
- γ) Υποπροϊόντων

Οι υπόλοιπες κατηγορίες αποθεμάτων, μπορούν να τηρούνται προαιρετικά στο Βιβλίο Αποθήκης.

Ετήσια κίνηση βιβλίου αποθήκης 1/1/2013 - 31/12/2013

Υπόδειγμα μερίδας Πρώτης ύλης
Στοιχεία είδους : 24.00.01

Ημερ/νία	Παρασ/κό	Αιτιολογία Κίνησης	ΤΤ/Κ	Απογραφή & εισαγωγή ποσοτήτων	Κόστος Απογραφής & εισαγωγής	Εξαγωγή ποσοτήτων	Αξία πωλήσεων	Κόστος αναλωθέντων	Μικτό αποτέλεσμα	Υπόλοιπο Ποσοτήτων
1/1/2013		απογραφή	110	20.000	600.000					
10/3/2013	Λ.Σ 165	Ανάλωση	665			10.000		325.000		10.000
2/5/2013	ΤΠΔΑ 100	Αγορά από Σταύρου	111	50.000	1.600.000					60.000
10/7/2013	Λ.Σ 167	Ανάλωση	665			40.000		1.300.000		20.000
20/9/2013	ΤΠΔΑ 102	Αγορά από Σταύρου	111	30.000	1.050.000					50.000
20/11/2013	ΛΣ169	ανάλωση	664			200		6.500		49.800
30/12/2013	ΛΣ 170	Ανάλωση	665			40.000		1.300.000		9.800
ΣΥΝΟΛΑ				100.000	3.250.000	90.200		2.931.500		9.800

Μέσο σταθμικό Κόστος έτους : 3.250.000 /100.000=32,50 €

Αξία Υπολοίπου: 318.500,00

Τύποι Κινήσεων Αποθήκης

10 = Απογραφή, 15 = Παραγωγή, 64 = Ανάλωση για πειράματα, 65 = Ανάλωση για παραγωγή, 99 = Πώληση

Στα πλαίσια του Κ.Φ.Α.Σ. το κόστος αναλωθέντων είμαστε υποχρεωμένοι να το προσδιορίζουμε μία φορά το χρόνο κατά το κλείσιμο του ισολογισμού και μέχρι την υποβολή της φορολογικής δήλωσης.

Υπόδειγμα Μερίδας Προϊόντος

Στοιχεία είδους : 21.00.01

Ημερ/νία	Παρασ/κό	Περιγραφή Είδους	ΤΤ/Κ	Απογραφή & εισαγωγή ποσοτήτων	Κόστος Απογραφής & εισαγωγής	Εξαγωγή ποσοτήτων	Αξία πωλήσεων	Κόστος πωληθέντων	Μικτό αποτέλεσμα	Υπόλοιπο Ποσοτήτων
1/1/13		Απογραφή	10	6.000	24.000					6.000
10/1/13	ΛΣ.60	Παραγωγή	15	5.000	32.193					11.000
20/1/13	ΤΠΔΑ 80	Πώληση	99			10.000	65.000	56.257,40	8.742,60	1.000
10/3/13	ΛΣ61	Παραγωγή	15	4.000	25.754,40					5.000
10/3/13	ΤΠΔΑ81	Πώληση	99			3.000	20.000	165.878,10	3.122,90	2.000
30/3/13	ΛΣ62	παραγωγή	15	3.000	19.315,80					5.000
Σύνολα				18.000	101.293,20	13.000	85.000	73.134,50	11.865,50	5.000

Μέσο σταθμικό Κόστος έτους : 101.263,20/18.000 = 5,63 €

Αξία Υπολοίπου: 28.128,70

Τύποι Κινήσεων Αποθήκης

10 = Απογραφή, 15 = Παραγωγή, 99 = Πώληση

Στα πλαίσια του Κ.Φ.Α.Σ. το κόστος παραχθέντων και κατ' επέκταση το κόστος πωληθέντων είμαστε υποχρεωμένοι να το προσδιορίζουμε μία φορά το χρόνο κατά το κλείσιμο του ισολογισμού και μέχρι την υποβολή της

φορολογικής δήλωσης και το μικτό αποτέλεσμα θα μπορούσε να μην υφίσταται στην μερίδα της αποθήκης. Οι ουσιώδεις μεταβολές του Κ.Φ.Α.Σ. έναντι του Κ.Β.Σ. , είναι ότι **δεν τηρούνται σε μερίδες αποθήκης τα αγαθά των τρίτων, αντικαθίσταται το Δ.Ε.Δ. από το λογιστικό σημείωμα, οι μερίδες των αγαθών των υποκαταστημάτων και των αποθηκευτικών χώρων τηρούνται πλέον στην έδρα χωρίς να υπάρχει υποχρέωση τήρησής τους και στην εγκατάσταση που αφορούν και παύει πλέον το είδος να καθορίζεται από τον Κ.Φ.Α.Σ.**

2.6 Χρόνος ενημέρωσης του λογαριασμού 94-βιβλίου αποθήκης

Ο λογαριασμός 94, ενημερώνεται με τα αντίστοιχα παραστατικά που τον αφορούν για όλες τις πωλήσεις και αγορές του έτους , κατά αξία και ποσότητα ,στον χρόνο ενημέρωσης των βιβλίων των ημερολογίων, δηλαδή , στο τέλος του επόμενου μήνα από την έκδοση ή παραλαβή του παραστατικού και όχι αργότερα από την προθεσμία υποβολής της δήλωσης του Φ.Π.Α . Το κόστος των αναλωθέντων και των παραχθέντων υλών, καθώς και των πωληθέντων , ενημερώνεται μία φορά το χρόνο και συνήθως το τέλος του έτους και μέχρι την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος .

2.7 Συνέχιση τήρησης του βιβλίου αποθήκης

Οι υπόχρεοι της τήρησης του βιβλίου αποθήκης , πριν τη 1/1/2013, θα συνεχίσουν να το τηρούν , με τον τρόπο που το τηρούσαν όμως δεν θα είναι αναγκασμένοι να τηρήσουν ιδιαίτερες μερίδες για τις βοηθητικές ύλες και τα υλικά συσκευασίας, γιατί πλέον θα παρακολουθούνται συγκεντρωτικά σε λογαριασμούς αξίας κατά κλάδο και εκμετάλλευση.

2.8 Αποφάσεις ρύθμισης υποχρέωσης τήρησης βιβλίου αποθήκης

Σύμφωνα με τον Κ.Φ.Α.Σ και τις μεταβατικές του διατάξεις , η Επιτροπή Λογιστικών Αμφισβητήσεων, (Ε.Λ.Α) και της Κεντρικής Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων (Κ.Ε.Λ.Β.) αποφασίζει για το αν μπορούν να εφαρμόζονται από τους υπόχρεους, (οι διατάξεις) , ανάλογα με την τήρηση των υπολογαριασμών του 94 και για όσο χρονικό διάστημα ορίζεται από αυτές.

Επίσης, οι αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών , εξακολουθούν να ισχύουν , έτσι όπως είχε ρυθμιστεί , και με τον τρόπο τήρησης του βιβλίου αποθήκης για συγκεκριμένες κατηγορίες επιτηδευματιών , (επιχειρήσεις τύπου, ιχθυοτροφεία, επιχειρήσεις που πωλούν λιανικώς) .

2.9 Τήρηση του λογαριασμού 94-βιβλίου αποθήκης από νέους υπόχρεους

Απαλλάσσονταν μερικά ή ολικά από την τήρηση βιβλίου αποθήκης¹⁷ οι αναφερόμενοι στη σελίδα 36 της εργασίας μας σαν κατηγορίες επιτηδευματιών, ανεξαρτήτως ύψους εσόδων.

Ένα **υπόδειγμα** τέτοιας συγκεντρωτικής ενημέρωσης των καρτελών του βιβλίου αποθήκης σε Εμπορική εταιρεία είναι ο ακόλουθος:

**Υπόδειγμα μερίδας Εμπορεύματος Στοιχεία είδους:
20.00.02 – τηλέφωνα**

Ημερ/νία	Παρασ/κό	Περιγραφή Είδους	ΤΤ/Κ	Απογραφή & εισαγωγή ποσοτήτων	Κόστος Απογραφής & εισαγωγής	Εξαγωγή ποσοτήτων	Αξία πωλήσεων	Κόστος πωληθέντων	Μικτό αποτέλεσμα	Υπόλοιπο Ποσοτήτων
1/1/2013		Απογραφή	110	20	2.000000					
Χρήση 2013		αγορά	111	30	4500000					
Χρήση 2013		πωλήσεις	999			245		5.850.000		5
Σε μεταφορά				50	6500000	445		5.850.000		5

Μέσο σταθμικό κόστος έτους: $6.500.000 / 50 = 130.000$ Ευρώ.
Αξία υπολοίπου : 650.000

2.10 Πρακτική εφαρμογή Αποθήκης Βιομηχανικής Εταιρείας

Στην περίπτωση υπόχρεου που για πρώτη φορά θα τηρήσει Βιβλίο αποθήκης στον κλάδο επεξεργασίας, ενημερώνονται μέχρι την προθεσμία κλεισίματος του ισολογισμού αναλυτικά ή συγκεντρωτικά μόνο οι μερίδες των πρώτων υλών, κατά την εισαγωγή κατά ποσότητα (αγορές και διακινήσεις) και αξία (αγορές) και κατά την εξαγωγή κατά ποσότητα, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά την απογραφή.¹⁸

Ένα υπόδειγμα τέτοιας συγκεντρωτικής ενημέρωσης πρώτων υλών του βιβλίου αποθήκης σε εταιρεία επεξεργασίας είναι ο ακόλουθος:
Ετήσια κίνηση βιβλίου αποθήκης 1/1/2013 - 31/12/2013

**Υπόδειγμα μερίδας Πρώτης ύλης
Στοιχεία είδους : 24.00.01 – Πρώτη Ύλη Υ1**

Ημερ/νία	Παρασ/κό	Περιγραφή Είδους	ΤΤ/Κ	Απογραφή & εισαγωγή ποσοτήτων	Κόστος Απογραφής & εισαγωγής	Εξαγωγή ποσοτήτων	Αξία πωλήσεων	Κόστος πωληθέντων	Μικτό αποτέλεσμα	Υπόλοιπο Ποσοτήτων
1/1/2013		Απογραφή	110	20.000	600.000					
Χρήση		αγορά	111	80.000	2.650.000					100.000

¹⁷ με τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 8 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992)

¹⁸ Δ15Α 1025331 ΕΞ 13.2.2013

2013									
Χρήση 2013		Αναλώσεις	665			90.200	2	2.931.500	9.800
				100.000	3.250.000	90.200	2	2.931.500	9.800

Μέσο σταθμικό Κόστος έτους : $3.250.000 / 100.000 = 32,50 \text{ €}$

Αξία Υπολοίπου: 318.500,00

2.11 Συμπέρασμα τήρησης λογαριασμού 94-βιβλίου αποθήκης

Από την συγκεκριμένη διατύπωση τόσο του Κ.Φ.Α.Σ. όσο και της ερμηνευτικής εγκυκλίου με την ΠΟΛ.1004/4.1.2013, προκύπτει ότι εφόσον μία επιχείρηση εμπορική ή βιομηχανική ή και μικτή έχει υπερβεί τα 5.000.000 ευρώ από πωλήσεις εμπορευμάτων μεμονωμένα ή από πωλήσεις προϊόντων μεμονωμένα, υποχρεούται στην τήρηση του λογαριασμού 94 «Αποθέματα της αναλυτικής λογιστικής κατ' είδος ποσότητα και αξία». Επειδή κατά την πρακτική εφαρμογή είναι ανέφικτο να πραγματοποιηθεί τήρηση των αποθεμάτων και κατά ποσότητα στο λογαριασμό 94 της αναλυτικής λογιστικής, γι αυτό , η πρακτική λύση είναι, η τήρηση του Βιβλίου της Αποθήκης για τις εμπορικές, τις βιομηχανικές καθώς και για τις μικτές επιχειρήσεις.

Οι επιχειρήσεις που τηρούσαν το βιβλίο αποθήκης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 του προϊσχύοντος ΚΒΣ θα συνεχίσουν την τήρησή του από 1/1/2013 (εφόσον βέβαια υπάρχει σχετική υποχρέωση) με τον τρόπο που το τηρούσαν , συμπεριλαμβανομένης και της μη τήρησης ιδιαίτερων μερίδων για τις βοηθητικές ύλες και τα υλικά συσκευασίας, τα οποία παρακολουθούνται συγκεντρωτικά σε λογαριασμούς αξίας. Σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Α.Σ., οι αποφάσεις της Κεντρικής Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων (Κ.Ε.Λ.Β.), της Επιτροπής Λογιστικών Αμφισβητήσεων (Ε.Λ.Α.) και της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων (Ε.Λ.Β.) μπορούν να εφαρμόζονται αναλόγως από τους υπόχρεους, για την τήρηση των υπολογαριασμών του 94 και για όσο χρόνο ορίζεται από αυτές.

Βιβλιογραφικές αναφορές

- ✚ **Κ.Βαρβάκη** :«Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης» , ΑΘΗΝΑ 2000
- ✚ **Βενιέρη Γ, Κοέν Σ. και Κωλέτση Μ**, 2005, Λογιστική Κόστους- Αρχές και Εφαρμογές, Αθήνα, Εκδόσεις Ρ. Ι. PUBLISHING.
- ✚ **Ν. 4308/2014**
- ✚ **Ν. 4093/2012**
- ✚ **Ν. Σ. Πομόνης** Λογιστική Κόστους ,Εκδόσεις Α. Σταμούλης
- ✚ <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/15918> Η τήρηση του λογαριασμού 94 με το νέο Κ.Φ.Α.Σ από την 1/1/2013
- ✚ <https://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=131530> κατάργηση του βιβλίου αποθήκης
- ✚ www.logistis.gr/default. άρθρο του κ. Χαράλαμπου Σ. Τσούση «αντί της υποχρέωσης τήρησης του βιβλίου αποθήκης»



ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ
Βιβλίο Ποσοτικής Παραλαβής , τεχνικών
προδιαγραφών και παραγωγής κοστολογίου

Κεφάλαιο 3^ο

Βιβλίο ποσοτικής παραλαβής

3.1 Υπόχρεος τήρησης

Το βιβλίο, ή διπλότυπο δελτίο ποσοτικής παραλαβής τηρείται από τους επιτηδευματίες:

- φυσικό
- νομικό πρόσωπο,
- πρόσωπο της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του ΚΒΣ, όταν αυτό αποκτά την ιδιότητα του επιτηδευματία.

Το βιβλίο τηρείται για αγαθά¹⁹ που παραλαμβάνουν στην επαγγελματική τους εγκατάσταση, τα οποία είτε δεν συνοδεύονται με στοιχείο διακίνησης (όπως δελτίο αποστολής), είτε συνοδεύονται μόνο με τα στοιχεία αλλοδαπών οίκων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.), προκειμένου για αγαθά που παραλαμβάνονται κατ' εντολή του προμηθευτή ή τρίτου, απευθείας από τον αλλοδαπό οίκο (τριγωνική παραλαβή) και ανεξάρτητα από την αιτία για την οποία αυτά παραλαμβάνονται.

Ο επιτηδευματίας τρίτης κατηγορίας μπορεί, αντί να τηρεί βιβλίο ποσοτικής παραλαβής, να ενεργεί ανάλογη εγγραφή με λογιστικό ισότιμο κατά την παραλαβή των αγαθών., αγορά, επεξεργασία κ.λπ).

3.2 Σκοπός της παραλαβής

Ο σκοπός που παραλαμβάνονται τα αγαθά μπορεί να είναι η αγορά ή πώληση αυτών για λογαριασμό τρίτου ή απλή διαμεσολάβηση προς πώληση ή αποθήκευση ή φύλαξη ή χρήση ή για επεξεργασία όταν ο αποστολέας των αγαθών στην τελευταία περίπτωση είναι επιτηδευματίας ή αγρότης του ειδικού καθεστώτος.

¹⁹ εμπορεύσιμα αγαθά ή ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία για τον παραλήπτη ή τον αποστολέα τους, όπως αυτά κατονομάζονται στην παράγραφο 2.2.100 και 2.2.200 του Ε.Γ.Λ.Σ. (όπως έπιπλα, μηχανήματα, μεταφορικά μέσα, εμπορεύματα, πρώτες ύλες, βοηθητικές ύλες, υλικά συσκευασίας, αναλώσιμα υλικά, ανταλλακτικά παγίων στοιχείων κ.λ.π.).

Σκοπός παραλαβής	Επιτηδευματίας	Αγρότης Ειδικού Καθεστώτος	Πρόσωπο της παρ. 3 του άρθρου 2 ΚΒΣ	Ιδιώτης
Αγορά	ΤΗΡΕΙΤΑΙ	ΤΗΡΕΙΤΑΙ	ΤΗΡΕΙΤΑΙ	ΤΗΡΕΙΤΑΙ
Πώληση	ΤΗΡΕΙΤΑΙ	ΤΗΡΕΙΤΑΙ	ΤΗΡΕΙΤΑΙ	ΤΗΡΕΙΤΑΙ
Φύλαξη	ΤΗΡΕΙΤΑΙ	ΤΗΡΕΙΤΑΙ	ΤΗΡΕΙΤΑΙ	ΔΕΝ ΤΗΡΕΙΤΑΙ
Διαμεσολάβηση	ΤΗΡΕΙΤΑΙ	ΤΗΡΕΙΤΑΙ	ΤΗΡΕΙΤΑΙ	ΤΗΡΕΙΤΑΙ
Επεξεργασία	ΤΗΡΕΙΤΑΙ	ΤΗΡΕΙΤΑΙ ²⁰	ΔΕΝ ΤΗΡΕΙΤΑΙ	ΔΕΝ ΤΗΡΕΙΤΑΙ
Αποθήκευση με αμοιβή	ΤΗΡΕΙΤΑΙ	ΤΗΡΕΙΤΑΙ	ΤΗΡΕΙΤΑΙ	ΔΕΝ ΤΗΡΕΙΤΑΙ ²¹
Χρήση	ΤΗΡΕΙΤΑΙ	ΤΗΡΕΙΤΑΙ	ΤΗΡΕΙΤΑΙ	ΤΗΡΕΙΤΑΙ

Με την εγκύκλιο 3/1992 παρ.10.1.2 ορίζεται ότι για τα φωτογραφικά φιλμς που παραλαμβάνονται από επιτηδευματίες για εμφάνιση, πρέπει να τηρείται βιβλίο ή δελτίο ποσοτικής παραλαβής, εφόσον δεν συνοδεύονται με δελτίο αποστολής.

Επίσης, τα ελαιοτριβεία όταν αναλαμβάνουν τη φύλαξη ελαιολάδου χωρίς αμοιβή είτε αυτό ανήκει σε εμπόρους, είτε σε παραγωγούς, έχουν υποχρέωση τήρησης βιβλίου ή δελτίου ποσοτικής παραλαβής Πολ.3/24.11.1992

3.3 Μη τήρηση του βιβλίου ή δελτίου ποσοτικής παραλαβής.

Όταν παραλαμβάνει αγαθά στην επαγγελματική εγκατάσταση δίχως Δ.Α αλλά εκδίδεται άμεσα με την παραλαβή:

δελτίο εισαγωγής της υποπερίπτωσης ηα' της περίπτωσης η' της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του ΚΒΣ κατά την παραλαβή αγαθών για φύλαξη σε αποθηκευτικό χώρο.

τιμολόγιο αγοράς για τα αγαθά (*εμπορεύσιμα ή πάγια*) που παραλαμβάνονται από μη υπόχρεο σε έκδοση στοιχείου διακίνησης με σκοπό την αγορά τους (*π.χ. ιδιώτης*).

για τα αγαθά που απευθείας αγοράζει και παραλαμβάνει από αλλοδαπό οίκο της Ε.Ε. απευθείας στην επαγγελματική του εγκατάσταση επιτηδευματίας,

²⁰ Εξαιρούνται τα ελαιοτριβεία για τον ελαιόκαρπο που παραλαμβάνουν από παραγωγούς για έκθλιψη, καθώς και οι αλευρόμυλοι για τα αγαθά που παραλαμβάνουν προς άλεση από τα ίδια πρόσωπα, όπως ορίζεται στην εγκύκλιο 3/1992 του ΚΒΣ.

²¹ Στην περίπτωση αυτή εκδίδεται δελτίο εισαγωγής από τον εκμεταλλευτή ψυκτικών χώρων ή χώρων αποθήκευσης αγαθών τρίτων της υποπερίπτωσης ηα' της περίπτωσης η' της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του ΚΒΣ.

εφόσον συνοδεύονται από οποιαδήποτε συνοδευτικά στοιχεία ή έγγραφα του ξένου οίκου, από τα οποία προκύπτει η ανάλυση του είδους και της ποσότητας των αγαθών αυτών.

3.4 Περιπτώσεις μη τήρησης βιβλίου ή δελτίου ποσοτικής παραλαβής:

- Καθαριστήριο που παραλαμβάνει αγαθά από ιδιώτες ή επιτηδευματίες για καθάρισμα.
- Μοδίστρα για τα ενδύματα ή τα υφάσματα που παραλαμβάνει από ιδιώτες.

3.5 Υπόδειγμα βιβλίου ποσοτικής παραλαβής

Ημερ/νία παραλαβής	Στοιχεία αποστολέα			Παραλαμβανόμενα αγαθά		
	Όνοματεπώνυμο ή Επωνυμία	Επάγγελμα	Διεύθυνση	Ποσότητα	Είδος	Σκοπός Παραλαβής

3.6 Περιεχόμενο - Χρόνος ενημέρωσης του βιβλίου ή δελτίου ποσοτικής παραλαβής

Στο βιβλίο ή δελτίο ποσοτικής παραλαβής καταχωρείται **άμεσα με την παραλαβή των αγαθών:**

- η χρονολογία της παραλαβής
- το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία του αποστολέα
- το επάγγελμα και η διεύθυνση του αποστολέα
- το είδος .
- ο σκοπός της παραλαβής

3.7 βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών και παραγωγής κοστολογίου

Βασικά δεδομένα όσον αφορά τη διαμόρφωση του κόστους παραγωγής, αποτελούν οι τεχνικές προδιαγραφές και τα επιμέρους στοιχεία που συγκροτούν το κόστος παραγωγής.

Ο επιτηδευματίας που παραλαμβάνει και διακινεί εμπορεύματα ή πάγια αγαθά από οποιονδήποτε τρίτο για αγορά , πώληση ,ή απλή διαμεσολάβηση προς πώληση , αποθήκευση, φύλαξη , χρήση, καθώς και επεξεργασία , σε δική του επαγγελματική εγκατάσταση χωρίς να υπάρχει στοιχείο διακίνησης , πρέπει

να τηρεί στην επαγγελματική του εγκατάσταση , στην οποία διενεργείται η παραλαβή , βιβλίο ποσοτικής παραλαβής ή δελτίο ποσοτικής παραλαβής για κάθε παραλαβή διπλότυπο.

Με την παραλαβή των αγαθών ή με την χρονολογία της παραλαβής τους , πρέπει να γίνεται καταγραφή στο βιβλίο ή δελτίο ποσοτικής παραλαβής , το ονοματεπώνυμο , ή η επωνυμία, το επάγγελμα και η διεύθυνση του αποστολέα, το είδος και η ποσότητα των αγαθών που παραλαμβάνονται , ο σκοπός της παραλαβής , η τιμή μονάδας , καθώς επίσης και για τα εμπορεύματα τρίτων σε παρακαταθήκη, η τιμή η οποία επιτυγχάνεται σε περίπτωση αγοράς αυτών κατά την ημέρα της παραλαβής τους από τον εντολέα , και η συνολική τους αξία .

Όταν κατά την παραλαβή των αγαθών εκδίδεται άμεσα τιμολόγιο αγοράς ή δελτίο εισαγωγής της υποπερίπτωσης ηα΄ της περίπτωσης η΄ της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού, δεν τηρείται βιβλίο ή δελτίο ποσοτικής παραλαβής.

3.8 Υπόχρεοι στη τήρηση βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών

- Οι επιτηδευματίες που τηρούν υποχρεωτικά βιβλίο αποθήκης αλλά ασκούν εμπορία και όχι παραγωγή αγαθών
- Οι επιτηδευματίες που τηρούν βιβλίο αποθήκης προαιρετικά
- Οι επιτηδευματίες που επεξεργάζονται αγαθά τρίτων (ΦΑΣΟΝ).

Σημειώνεται ότι στην περίπτωση που οι φασονίστες έχουν και παραγωγή δικών τους αγαθών, αυτονόητο είναι ότι για τα δικά τους αγαθά έχουν υποχρέωση τήρησης του βιβλίου παραγωγής, εφόσον βεβαίως είναι υπόχρεοι στη τήρηση βιβλίου αποθήκης.

- Όσοι τηρούν υποχρεωτικά ή προαιρετικά τους λογαριασμούς της ομάδας 9 τηρούν μόνο θεωρημένο βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών.
- Για την κατασκευή παγίων για τις ανάγκες της ίδιας της επιχείρησης

Επίσης από τις διατάξεις του άρθρου 8 απαλλάχθηκαν ορισμένες κατηγορίες από την κατάρτιση του βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών χωρίς όμως να απαλλάσσονται και από την τήρηση του βιβλίου αποθήκης και του παραγωγής- κοστολόγησης.

Οι επιτηδευματίες αυτοί είναι:

- Ο εκμεταλλευτής εστιατορίου ή ζαχαροπλαστέιου
- Ο εκμεταλλευτής λατομείου, μεταλλείου, ορυχείου
- Ο παραγωγός αγροτικών προϊόντων πρωτογενούς παραγωγής
- Οι επιχειρήσεις παραγωγής-πώλησης λογισμικού.

Οι επιχειρήσεις που τηρούν αναλυτική λογιστική είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά, τηρούν μόνο βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών. Ο προσδιορισμός του ιστορικού κόστους γίνεται από την αναλυτική λογιστική .

3.9 Χρησιμότητα των βιβλίων τεχνικών προδιαγραφών και παραγωγής-κοστολόγησης²²

Τα βιβλία τεχνικών προδιαγραφών και παραγωγής κοστολόγησης χρησιμεύουν στην επιχείρηση και στον φορολογικό έλεγχο για πολλούς λόγους παρακάτω αναφέρουμε μερικούς από αυτούς:

1. Τηρούνται για τον ουσιαστικό έλεγχο της παραγωγής αλλά και για προσδιορισμό του κόστους
2. Πρέπει να γίνεται συμφωνία συνόλου δαπανών με το σύνολο των επιμερισθεισών δαπανών.
3. Το ποσοστό της φύρας αποτελεί ένδειξη περί της ειλικρίνειας μιας επιχείρησης σε ότι αφορά την ποσοτική παραγωγή της. Ο έλεγχος όμως πρέπει να γίνεται όχι μόνο στο γενικό ποσοστό της φύρας αλλά και στο ποσοστό κάθε προϊόντος και αντίστροφα.
4. Επαλήθευση των αναγραφόμενων τεχνικών προδιαγραφών με το παραγόμενο αγαθό είτε με βάση μελέτες ή στοιχεία είτε με παρακολούθηση της παραγωγικής διαδικασίας.
5. Ποσοτικές επαληθεύσεις πρώτων και λοιπών υλών σε συνδυασμό με την παραγωγή έτοιμων προϊόντων.
6. Επαλήθευση του εμφανιζόμενου μικτού κέρδους πώλησης, καθώς και της αποτίμησης της απογραφής.
7. Στις εκθέσεις ελέγχου πρέπει να υπάρχει ειδικό κεφάλαιο για το βιβλίο παραγωγής-κοστολογίου και των τεχνικών προδιαγραφών.

Τονίζεται ότι από 1/1/2013 δεν υφίσταται υποχρέωση τήρησης βιβλίου παραγωγής κοστολογίου και τεχνικών προδιαγραφών από τους υπόχρεους τήρησης του λογαριασμού 94.

3.10 Παραβάσεις και πρόστιμα

ΠΔ 186/92

Και τα τρία βιβλία , (βιβλίο αποθήκης , βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών , βιβλίο παραγωγής – κοστολογίου), **τηρούνταν** θεωρημένα, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 19, παρ. 1. Η μη τήρηση των βιβλίων αυτών αποτελούσε γενική **παράβαση με συντελεστή βαρύτητας 2**, ανεξαρτήτως αν αφορούσε ένα ή περισσότερα από αυτά (άρθρο 5, παρ. 6α του Ν. 2523/1997). Συνεπαγόταν επομένως **πρόστιμο 1.800 ευρώ**, το οποίο με τον συμβιβασμό περιοριζόταν στο 1/3 (άρθρο 9, παρ. 6 ο. π.).

Πέραν όμως του παραπάνω προστίμου, υπήρχε σημαντικότερο ζήτημα που μπορούσε να ανακύψει σε περίπτωση μη τήρησης των παραπάνω βιβλίων ,αφού τα δεδομένα αυτών, είχαν μέγιστη σημασία για τον προσδιορισμό (και την εξακρίβωση κατά τον φορολογικό έλεγχο) του κόστους πωληθέντων και συνεπώς, του μικτού και καθαρού αποτελέσματος της επιχείρησης.

²² **Νικόλαου Παπαγιάννη**, Οικονομολόγου – φοροτεχνικού, συνεργάτη της Επ. Ομάδας της Epsilon net

Συγκεκριμένα, στο άρθρο 32, παρ. 1α **του τότε** ισχύοντος *Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/1994)*, αναφερόταν ρητά ότι ο φορολογικός έλεγχος μπορούσε να προσδιορίσει με αντικειμενικό τρόπο το καθαρό εισόδημα του επιτηδεύματά και στην περίπτωση που η μη τήρηση των προβλεπόμενων βιβλίων είχε ως αποτέλεσμα να καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

N. 4093/2012

Αντί της υποχρέωσης τήρησης βιβλίου αποθήκης, ο ΚΦΑΣ όριζε την υποχρέωση τήρησης του λογαριασμού 94 της αναλυτικής λογιστικής για όσους υπόχρεους είχαν κατά την προηγούμενη διαχειριστική χρήση ακαθάριστα έσοδα που υπερέβαιναν τα 5.000.000 από πώληση εμπορευμάτων ή προϊόντων (*η υποχρέωση έπαυε σε περίπτωση που τα ακαθάριστα έσοδα του υπόχρεου απεικόνισης δεν υπερέβαιναν το όριο, από την επόμενη*). Και εδώ, οι δύο αυτές κατηγορίες εσόδων λαμβάνονταν υπόψη ξεχωριστά²³. Ο λογαριασμός 94 τηρείτο εξωλογιστικά, στο τελευταίο όριο ανάλυσής του (*μερίδα αποθήκης*). Τα δεδομένα του, έπρεπε είτε να εμφανίζονται σε **αθεώρητα έντυπα** είτε να φυλάσσονται ηλεκτρονικά με τον όρο να παρέχονται άμεσα σε περίπτωση σχετικού αιτήματος του φορολογικού ελέγχου.

Ο ίδιος ο ΚΦΑΣ δεν περιείχε καμία αναφορά στα βιβλία τεχνικών προδιαγραφών και παραγωγής κοστολογίου, ενώ η ερμηνευτική εγκύκλιος ΠΟΛ. 1004/2013 ρητά όριζε ότι από 1/1/2013 έπαυσε η υποχρέωση τήρησής τους. Όμως, κατά την ίδια εγκύκλιο ο επιτηδεύματίας **συνέχιζε να υποχρεούται στην παροχή όλων των δεδομένων προσδιορισμού του κόστους παραγωγής στον φορολογικό έλεγχο.**

Σε σχέση με την **παράβαση** της υποχρέωσης τήρησης του λογ. 94, αυτή **υπαγόταν στις γενικές παραβάσεις** μέχρι 31/12/2013 ελλείπει σχετικής αναφοράς στο σχετικό άρθρο 5 του Ν. 2523/1997 που θα όριζε κάτι διαφορετικό. Επέφερε συνεπώς **πρόστιμο 900 ευρώ**, το οποίο με τον συμβιβασμό περιοριζόταν στο 1/3 (κατά τα προαναφερθέντα). Αντιθέτως, από 1/1 και μέχρι 31/12/2014 (*περίοδος που ίσχυαν παράλληλα ο ΚΦΑΣ και ο Ν. 4174/2013*), κατά την γνώμη μας, αφού σχετική ερμηνευτική εγκύκλιος δεν έχει εκδοθεί ακόμη την στιγμή που γράφεται το παρόν σημείωμα, η **παράβαση** αυτή ενέπιπτε στις διαδικαστικές παραβάσεις του άρθρου 54, παρ. 1η και επέφερε **πρόστιμο 2.500 ευρώ** (παρ. 2ε) χωρίς την δυνατότητα περιορισμού λόγω ενδεχόμενου συμβιβασμού.

Σχετικά με την μη παροχή στον έλεγχο κάθε στοιχείου που αφορούσε στο κόστος παραγωγής, **δεν προβλεπόταν πρόστιμο** (με βάση τον Ν. 2523/1997). Όμως, είχαν και εδώ εφαρμογή όσα αναφέρθηκαν περί πιθανού αντικειμενικού προσδιορισμού του καθαρού αποτελέσματος του υπόχρεου απεικόνισης (*κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 32, Ν. 2238/1994 και άρθρου 28, Ν. 4172/2013, για την χρήση 2013 και 2014 αντίστοιχα*).

²³ άρθρο 4, παρ. 8

Διευκρινίζεται, ότι δεν απαιτείται καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία κατά τη διάρκεια της περιόδου, του κόστους κτήσης των αποθεμάτων, κατά την με οποιοδήποτε τρόπο ανάλωσή τους (πώληση, δωρεάν παράδοση, καταστροφές κλπ). Το κόστος κτήσης των αναλωθέντων αποθεμάτων της περιόδου, συμπεριλαμβανομένων των καταστροφών ή απωλειών, μπορεί να προσδιορίζεται συγκεντρωτικά, από τα στοιχεία των τηρούμενων αρχείων, μέχρι την ημερομηνία ολοκλήρωσης της σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

N. 4308/2014

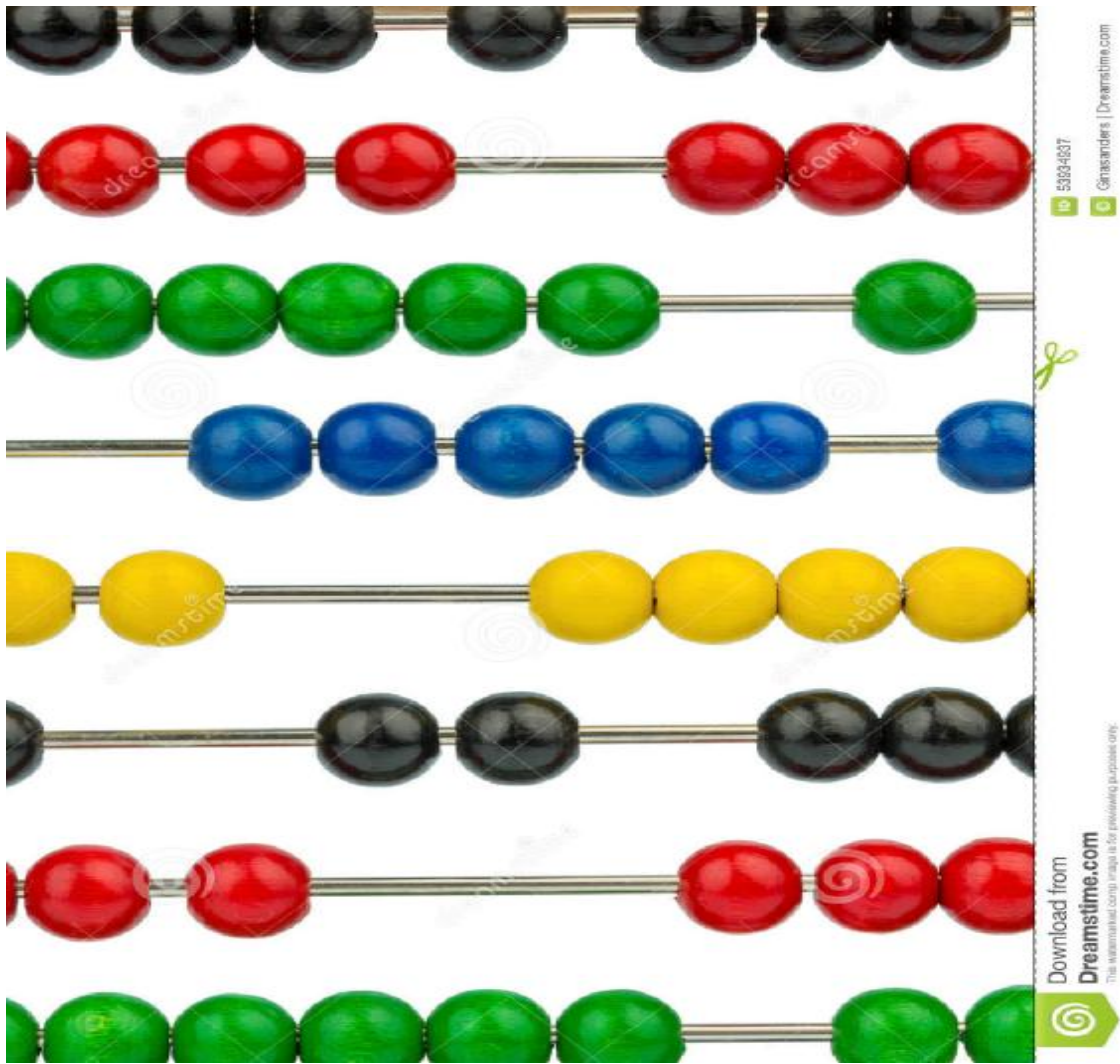
Στην ερμηνευτική εγκύκλιο ΠΟΛ. 1003/2014 (παρ. 3.1.2) αναφέρεται ότι παραδείγματα λογιστικών αρχείων αποτελούν και οι τεχνικές προδιαγραφές μιας βιομηχανικής επιχείρησης, οι κινήσεις των αποθεμάτων κατά ποσότητα ή και αξία καθώς και τα κοστολογικά δεδομένα κάθε περιόδου (περ. β, γ, δ). Συνεπώς, οι οντότητες οφείλουν να τηρούν τα παραπάνω αρχεία υποχρεωτικά και μάλιστα ανεξαρτήτως του εάν τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά τους υπερβαίνουν κάποιο συγκεκριμένο όριο. **Θέμα θεώρησης ή εκτύπωσης δεν τίθεται** (άλλωστε, γενική ιδέα που διέπει τον νέο νόμο είναι η δυνατότητα άμεσης παρουσίασης των λογιστικών αρχείων της οντότητας στον έλεγχο), ως ζήτημα ουσίας και όχι η έμφαση στον τύπο.

Τυχόν παράβαση κάθε μίας από τις παραπάνω υποχρεώσεις, θεωρούμε ότι επιφέρει **πρόστιμο 2.500 ευρώ** (κατά τις προαναφερθείσες διατάξεις) ενώ θέτει και θέμα ενδεχόμενου εξωλογιστικού προσδιορισμού των κερδών (άρθρο 28, Ν. 4172/2013).

Στις **26 Νοεμβρίου 2014** δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ (Α 251) ο νόμος «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις». Πρόκειται για έναν νόμο που επιφέρει αρκετές τροποποιήσεις στο δίκαιο που διέπει την λειτουργία των επιχειρήσεων και οι διατάξεις του οποίου από 1/1/2015 αντικαθιστούν, μεταξύ άλλων, αυτές του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Ν. 4093/2012, άρθρο 1, υποπαράγραφος Ε1) ο οποίος και **καταργείται μαζί με όλες τις διατάξεις**, εγκυκλίου και οδηγίες που είχαν εκδοθεί βάση αυτού καθώς και του προϊσχύσαντος Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (άρθρο 38 παρ. 1 του Ν. 4308/2014).

Βιβλιογραφικές αναφορές

- ✚ Δ. Καραγιάννης κοστολόγηση – βιβλία παραγωγής κοστολογίου
- ✚ Ν. 4308/2014
- ✚ Ν. 4093/2012
- ✚ Βιβλία αποθήκης, τεχνικών προδιαγραφών και παραγωγής-κοστολογίου ΠΔ 186/92
- ✚ Κεχράς Ι. βιβλία τεχνικών προδιαγραφών και παραγωγής κοστολογίου
- ✚ <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/15324>
- ✚ www.forologikanea.gr
- ✚ epixeirisi.gr › ΒΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΩΝ



ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

Πρακτικό Παράδειγμα – Εφαρμογή

Κεφάλαιο 4^ο

Πρακτικό παράδειγμα – εφαρμογή

Στο μέρος αυτό της εργασίας μας, θα περιγράψουμε την τήρηση της αναλυτικής λογιστικής σε ένα εργοστάσιο βιομηχανίας Λινών και Μάλλινων υφασμάτων. Θα υποθέσουμε ότι το εργοστάσιο έχει τρία κύρια τμήματα παραγωγής, (Τμήμα 101, Τμήμα 102 Τμήμα 103) και δύο βοηθητικά , (λεβητοστάσιο, υποσταθμός ηλεκτρικής ενέργειας), καθώς και ότι παράγει δύο προϊόντα, (Λινά και Μάλλινα υφάσματα) .Μπορεί να γίνει εξαγωγή και υποπροϊόντων (κόκκοι και φλοιός από το φυτό του βάμβακος που χρησιμοποιείται ως πρώτη ύλη για παραγωγή ζωοτροφών....)

Παραγωγική διαδικασία - Τεχνολογική διάρθρωση

Ας υποθέσουμε ότι η επιχείρηση ,παράγει τα Λινά και τα Μάλλινα υφάσματα , μέσα από 3 φάσεις - τμήματα παραγωγής και χρησιμοποιώντας πρώτες ύλες (βαμβάκι διαφόρων τύπων και ποιοτήτων) που αγοράζει από άλλες επιχειρήσεις ή που παράγει η ίδια σαν παράγωγα των αγορασθέντων πρώτων υλών (βιομηχανοποιημένο βαμβάκι). Επίσης έχει και παραγωγή υποπροϊόντων όπως κόκκους από το φυσικό βαμβάκι που πουλάει ως πρώτη ύλη για ζωοτροφές.

Η εξελικτική πορεία των εργασιών της έχει ως εξής:

Στο τμήμα 101 , πρώτο κέντρο κόστους , χρησιμοποιούνται ως πρώτα ύλες τα παρακάτω:

α) φυτικό βαμβάκι τύπου:

B1

B2

B3

B4

B5

β) Βιομηχανικό βαμβάκι :

τύπου B0

Αυτές οι πρώτες ύλες, με τη βοήθεια μηχανημάτων, μεταφέρονται στο πρώτο τμήμα όπου γίνεται πρώτα η αποξήρανση του φυτού και ακολουθεί η αποφλοιώση, (βγαίνουν οι κόκκοι από το φυτό οι οποίοι μπορούν να πουληθούν όπως είναι σαν πρώτη ύλη σε άλλους πελάτες για κατασκευή ζωοτροφών) και σχηματίζεται το νήμα BB.

Στο δεύτερο τμήμα 102 χρησιμοποιούνται ως πρώτες ύλες τα νήματα που παραλαμβάνονται από το τμήμα 101. Τα νήματα με την βοήθεια των

μηχανημάτων (μεγάλοι ...αργαλιοί) του δευτέρου τμήματος και με ειδική επεξεργασία μετατρέπονται σε τριών ειδών υφάσματα τύπου Y1, Y2, Y3 . Κατά τη διάρκεια επεξεργασίας στο δεύτερο τμήμα , (όχι πάντα , ανάλογα με τη χρήση των διαφόρων πλεκτικών μηχανημάτων) δημιουργείται το ύφασμα τύπου Y2 No 200 , το οποίο μπορεί να πουληθεί ως έχει .

Στο τρίτο τμήμα 103 ,χρησιμοποιούνται τα υφάσματα που έχει εξάγει το δεύτερο τμήμα 102 καθώς επίσης και τυχόν έτοιμα υφάσματα που μπορεί η επιχείρηση να έχει προμηθευτεί , από άλλη βιομηχανία .Η παραγωγή των έτοιμων προϊόντων , γίνεται με αναλογία 2/3 του συνολικού έτοιμου προϊόντος σε Λινό ύφασμα , και με το 1/3 του για την παραγωγή του Μάλλινου υφάσματος . Η παραγωγική διαδικασία, μπορεί να επιφέρει και εξαγωγή Λινού υφάσματος Β ποιότητας που μπορεί να πουληθεί ως έχει.

Το σύνολο των εγκαταστάσεων της εν λόγω βιομηχανίας χωρίζεται σε τμήματα, από τα οποία άλλα μεν είναι παραγωγικά, άλλα δε παράγουν μορφές ενέργειας απαραίτητες για τη λειτουργία των υπολοίπων βιομηχανικών μονάδων. Ένα μέρος των εγκαταστάσεων φιλοξενούν τα γραφεία και τις διοικητικές υπηρεσίες της εταιρείας.

Τα τμήματα του εργοστασίου είναι:

1. Αποθήκη διαφόρων πρώτων υλών

Σ' αυτή γίνεται η συγκέντρωση των πρώτων υλών, σε μάζες, όπως βαμβάκι φυτικό σε διάφορες ποιότητες και διάφορα στάδια συγκομιδής του. Όσο είναι αποθηκευμένο εκεί η πρώτη ύλη , έχει την ευκαιρία για ένα πρώτο στάδιο φυσικής ξήρανσης του . Επίσης στο ίδιο χώρο γίνεται και η αποθήκευση των υλικών συσκευασίας καθώς και των ανταλλακτικών των μηχανημάτων.

2. Τμήμα 101

Σ' αυτό το τμήμα γίνεται πρώτα ο καθαρισμός και η ξήρανση του φυτού και το ξεχώρισμα της πρώτης ύλης (βαμβάκι) από το ίδιο το φυτό , από όπου συλλέγεται και η βαμβακόπιτα που μπορεί να πουληθεί ως πρώτη ύλη σε άλλες βιομηχανίες ως έχει . Επίσης στο ίδιο τμήμα , γίνεται και η επεξεργασία του φυτικού βαμβακιού και έχουμε το πρώτο στάδιο επεξεργασμένου βάμβακος ως νήμα.

3. Τμήμα 102

Σ' αυτό το στάδιο το νήμα υφαίνεται σε κατάλληλα μηχανήματα και έχουμε την παραγωγή διαφόρων ειδών υφασμάτων , τύπου Y1, Y2, Y3. Στον ίδιο χώρο υπάρχουν και μεγάλοι κώνοι , όπου τυλίγεται το έτοιμο νήμα κατά είδος.

4. Τμήμα 103

Σ' αυτό το τμήμα τέλος έχουμε πλέον έτοιμα επεξεργασμένα υφάσματα τα οποία είναι Λινά και Μάλλινα, καθώς επίσης επειδή το Λινό ύφασμα είναι ιδιαίτερα ευαίσθητο και Λεπτό ύφασμα , μπορεί από την παρασκευή του , να εξάγουμε και Λινό Β' ποιότητας το οποίο μπορεί να πουληθεί με μικρότερη τιμή.

5. Η αποθήκη των έτοιμων πλέον προϊόντων, φιλοξενεί για λίγο χρονικό διάστημα σε χώρους στεγνούς και αεριζόμενους τα προϊόντα , έως την πώλησή τους. Τα έτοιμα προϊόντα μετρώνται πλέον με μέτρα και όχι με κιλά και έτσι θα γίνει και η πώλησή τους .

Επίσης στο χώρο του εργοστασίου, βρίσκονται και υπηρεσίες που καλύπτουν την διοίκηση της εταιρείας. Αυτές είναι:

1. Γραφεία.

Εδώ βρίσκονται τα γραφεία διευθύνσεως της βιομηχανίας, των τεχνικών υπηρεσιών και το λογιστήριο.

2. Συνεργεία συντηρήσεως του εργοστασίου.

Ήτοι συνεργεία των μηχανολογικών, ηλεκτρολογικών και οικοδομικών εγκαταστάσεων.

3. Λεβητοστάσιο

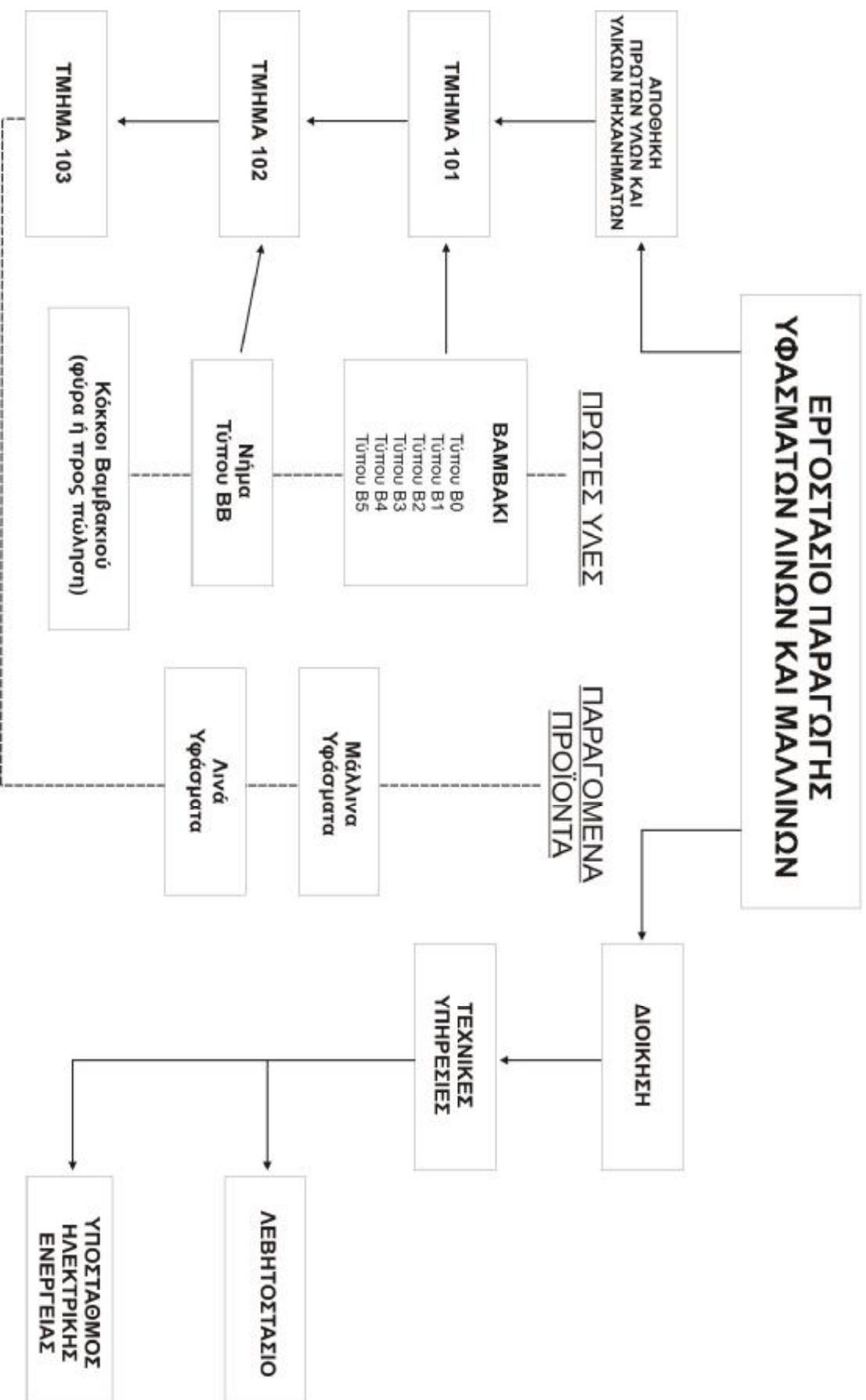
Σ' αυτό γίνεται η παραγωγή ατμού που χρησιμοποιείται στα διάφορα στάδια του πλυσίματος και καθαρισμού της πρώτης ύλης .

4. Υποσταθμός ηλεκτρικής ενέργειας.

Σ' αυτόν γίνεται η μετατροπή της ηλεκτρικής ενέργειας από μέση τάση 15.000Volts σε χαμηλή τάση 400Volts.

Η εξελικτική πορεία των εργασιών της επιχείρησης μπορεί να φανεί και παραστατικά στο σχήμα που ακολουθεί:

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΤΜΗΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΕΡΓΟΣΤΑΣΙΟΥ



Λογιστική Οργάνωση

Η εταιρεία τηρεί τα λογιστικά της βιβλία σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.

Η ενημέρωση των δύο τομέων της λογιστικής, δηλαδή της Γενικής Λογιστικής και της Αναλυτικής Λογιστικής, γίνεται ταυτόχρονα, με ηλεκτρονικό υπολογιστή.

Το κόστος παραγωγής των προϊόντων προσδιορίζεται (εσωλογιστικά) στο τέλος κάθε μήνα. Εδώ για την άσκηση, το κόστος παραγωγής των προϊόντων προσδιορίζεται για όλο το έτος.

Για τον υπολογισμό της τιμής κτήσεως εφαρμόζεται πάγια η μέθοδος των διαδοχικών υπολοίπων.

Οι μερίδες αποθήκης τηρούνται κατ' είδος, ποσότητα και αξίας, σύμφωνα με το σύστημα της διαρκούς απογραφής και είναι ενταγμένες στο λογαριασμό (94), του οποίου αποτελούν την τελευταία βαθμίδα λογαριασμών του.

Αναλώσεις α' και β' υλών- υλικών συσκευασίας

Κάθε φορά που γίνεται ανάλωση α' και β' υλών - υλικών συσκευασίας ή το αργότερο στο τέλος κάθε μέρας με τις συνολικές ποσότητες των α' και β' υλών και υλικών συσκευασίας που αναλώθηκαν την ημέρα αυτή, εκδίδεται ένα αθεώρητο δελτίο εσωτερικής διακίνησης. *(Το δελτίο αυτό εκδίδεται μόνο από τις επιχειρήσεις ή τους κλάδους επιχειρήσεων που τηρούν βιβλίο αποθήκης και παράγουν αγαθά)*. Οι μορφές που μπορεί να έχει ένα δελτίο εσωτερικής διακίνησης είναι οι ακόλουθες:

- Εξαγωγής πρώτων, βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας από την αντίστοιχη αποθήκη στο χώρο παραγωγής.
- Εισαγωγής έτοιμων προϊόντων στην αποθήκη ετοιμών από τον χώρο της παραγωγής.
- Επαναφοράς υλών από την παραγωγή στην αποθήκη πρώτων και λοιπών υλών.
- Επαναφοράς ετοιμών στο χώρο παραγωγής από την αποθήκη ετοιμών λόγω ελαττωμάτων.

Πρακτικά, το δελτίο εσωτερικής διακίνησης εξυπηρετεί να τηρείται σε σειρές ανάλογα με τις αντίστοιχες περιπτώσεις έκδοσής του. Δηλαδή:

1. Σειρά Α για την εξαγωγή α' και λοιπών ειδών.
2. Σειρά Β για την εισαγωγή ετοιμών προϊόντων.
3. Σειρά Γ για την επαναφορά πρώτων και λοιπών υλών.

Στο δελτίο εσωτερικής διακίνησης αναγράφονται το είδος και η ποσότητα των αγαθών που διακινούνται καθώς και ο χώρος προέλευσης και προορισμού των αγαθών. Αν η επιχείρηση επιθυμεί να προσδιορίσει εσωλογιστικά κοστολόγια παραγόμενων προϊόντων και αποτελέσματα σε μικρότερα από το έτος χρονικά διαστήματα, π.χ. κάθε μήνα, δίμηνο κ.λπ., τότε στο δελτίο εσωτερικής διακίνησης που εκδίδεται για τις αναλώσεις α' και β' υλών και υλικών συσκευασίας, θα πρέπει να αναγράφεται και η αξία των υλών αυτών που αναλίσκονται.

Με το δελτίο αυτό ενημερώνονται, ποσοτικά μέσα σε 10 ημερολογιακές ημέρες οι αντίστοιχες καρτέλες α' και β' υλών και υλικών συσκευασίας στη στήλη "ανάλωση".

Παραγωγή ημικατεργασμένων προϊόντων

Οι α' και β' ύλες που μπαίνουν μέσα στη παραγωγική διαδικασία επεξεργάζονται και παράγεται από αυτές το ημιτελές προϊόν ή απευθείας το έτοιμο προϊόν. Το παραγόμενο ημιτελές προϊόν, μπορεί να πωληθεί όπως είναι, αλλά μπορεί επίσης και να μεταφερθεί για παραπέρα επεξεργασία για την παραγωγή του τελικού προϊόντος.

Με την ποσότητα του ημικατεργασμένου προϊόντος που παράγεται ημερήσια, εκδίδεται ένα δελτίο εσωτερικής διακίνησης ενημερωμένο τουλάχιστον με την ποσότητα του ημικατεργασμένου προϊόντος που έχει παραχθεί μέσα στη συγκεκριμένη μέρα, για την οποία εκδίδεται το δελτίο αυτό. Με παραστατικό το δελτίο εσωτερικής διακίνησης και με ποσό αυτό που είναι γραμμένο στο δελτίο ως παραγόμενη ποσότητα, ενημερώνεται ποσοτικά η "εισαγωγή" (χρέωση) της αντίστοιχης καρτέλας του ημικατεργασμένου προϊόντος. Η ενημέρωση αυτή γίνεται μέσα σε 10 ημερολογιακές ημέρες μετά από την ημερομηνία έκδοσης του δελτίου εσωτερικής διακίνησης.

Όταν η οικονομική μονάδα, επιθυμεί να προσδιορίσει βραχυχρόνια αποτελέσματα τότε στο δελτίο εσωτερικής διακίνησης και δίπλα στην παραγόμενη κάθε φορά ποσότητα του ημιτελούς προϊόντος, προστίθενται και το κόστος παραγωγής του προϊόντος αυτού.

Διακίνηση για παραπέρα επεξεργασία ή πώληση ημικατεργασμένων προϊόντων

Όταν το ημικατεργασμένο προϊόν πωλείται αυτούσιο στην ημικατεργασμένη του αυτή μορφή, τότε εκδίδεται δελτίο παραγωγής για την ποσότητα και μέσα σ' ένα μήνα εκδίδεται αθεώρητο τιμολόγιο πώλησης για την αξία του πωληθέντος ημικατεργασμένου προϊόντος. Με παραστατικό το δελτίο αποστολής για την ποσότητα και το τιμολόγιο πώλησης για την αξία, ενημερώνεται η καρτέλα αποθήκης του ημικατεργασμένου προϊόντος στη στήλη εξαγωγή ποσοτικά και κατ' αξία.

Μπορεί επίσης να εκδοθεί μόνο ένα στοιχείο το Τιμολόγιο Πώλησης-Δελτίο αποστολής για την πώληση του ημικατεργασμένου αυτού προϊόντος, πάνω στο οποίο όμως, θα αναγράφεται και η ώρα έναρξης της αποστολής. Στην περίπτωση αυτή, με παραστατικό το ίδιο τιμολόγιο πώλησης- δελτίο αποστολής, ενημερώνεται η στήλη "εξαγωγή" της καρτέλας του ημικατεργασμένου προϊόντος συγχρόνως ποσοτικά και κατ' αξία. Η ενημέρωση της καρτέλας αποθήκης του ημικατεργασμένου προϊόντος στη στήλη "εξαγωγή" γίνεται και για την ποσότητα και για την αξία μέσα σε 8 ημερολογιακές ημέρες.

Όταν το ημικατεργασμένο προϊόν μεταφέρεται σε επόμενο στάδιο επεξεργασίας για να ολοκληρωθεί η παραγωγή του και να γίνει έτοιμο προϊόν, τότε εκδίδεται δελτίο εσωτερικής διακίνησης συμπληρωμένο τουλάχιστον κατά ποσότητα. Με το δελτίο αυτό, στο οποίο αναγράφεται η ποσότητα που διακινείται, καθώς και το τμήμα από το οποίο εξάγεται και το τμήμα στο οποίο μεταφέρεται για παραπέρα επεξεργασία π.χ. από το τμήμα Α' στην "παραγωγή", γίνεται ποσοτικά η εξής ενημέρωση :

Καταχωρείται η ποσότητα που μεταφέρεται για παραπέρα επεξεργασία στη στήλη "εξαγωγή" της καρτέλας αποθήκης του ημικατεργασμένου προϊόντος

στη οποία παρακολουθούνταν το ημικατεργασμένο προϊόν μέχρι την στιγμή εκείνη. Η ενημέρωση αυτή γίνεται μέσα σε 10 μέρες μετρούμενες μετά από την ημέρα έκδοσης του αντίστοιχου δελτίου εσωτερικής διακίνησης.

Όταν από την επεξεργασία του παραπάνω ημικατεργασμένου προϊόντος παράγεται καινούριο προϊόν (*ημικατεργασμένο ή έτοιμο*), τότε για την παραγωγή του προϊόντος αυτού εκδίδεται ένα καινούριο δελτίο εσωτερικής διακίνησης. Στο δελτίο αυτό αναγράφεται η ποσότητα που παράγεται, το τμήμα από το οποίο προέρχεται και το τμήμα που μεταφέρεται. Στη συνέχεια, με το ίδιο αυτό ποσό ενημερώνεται η στήλη "εισαγωγή" της καρτέλας αποθήκης του τμήματος στο οποίο μεταφέρεται, η οποία καρτέλα μπορεί να είναι , όπως προαναφέρθηκε ή τελικό προϊόν ή ένα καινούριο ημικατεργασμένο που στη συνέχεια θα υποστεί νέα περαιτέρω επεξεργασία για να ολοκληρωθεί η παραγωγή του και να πάρει την μορφή του τελικού έτοιμου προϊόντος. Η ενημέρωση γίνεται ποσοτικά μέσα σε 10 μέρες μετρούμενες μετά από την ημέρα έκδοσης του δελτίου εσωτερικής διακίνησης.

*Όταν η επιχείρηση προσδιορίζει εσωλογιστικά βραχύχρονα αποτελέσματα, τότε στο δελτίο εσωτερικής διακίνησης γράφεται και το κόστος παραγωγής μέχρι το στάδιο εκείνο του **ημιτελούς προϊόντος** που μεταφέρεται από ένα τμήμα σε ένα άλλο για παραπέρα επεξεργασία. Με το κόστος αυτό ενημερώνονται οι αντίστοιχες καρτέλες αποθήκης των ημιτελών στις πιο πάνω αναφερόμενες στήλες "εισαγωγή" και "εξαγωγή" και δίπλα στις αντίστοιχες ποσότητες.*

Παραγωγή έτοιμου προϊόντος

Όταν παράγεται έτοιμο προϊόν και μεταφέρεται στην αποθήκη έτοιμων προϊόντων εκδίδεται ένα αθεώρητο δελτίο εσωτερικής διακίνησης. Στο δελτίο αυτό αναγράφεται η ποσότητα του προϊόντος που παράγεται, το τμήμα από το οποίο παράγεται και ο χώρος στον οποίο αποθηκεύεται π.χ. από το τμήμα παραγωγής στην αποθήκη έτοιμων προϊόντων. Δηλαδή εκδίδεται και από ένα δελτίο εσωτερικής διακίνησης κάθε φορά που παράγεται έτοιμο προϊόν και μεταφέρεται αυτό στην αποθήκη έτοιμου προϊόντος. Αν αυτό είναι δύσκολο, οι ποσότητες που παράγονται σημειώνονται σ' ένα απλό χαρτί και στο τέλος της ημέρας εκδίδεται ένα δελτίο εσωτερικής διακίνησης για ολόκληρη την ποσότητα του έτοιμου προϊόντος που παράγεται μέσα στην ίδια μέρα.

Με παραστατικό το δελτίο εσωτερικής διακίνησης ενημερώνεται η στήλη "εισαγωγή" τουλάχιστον κατά ποσότητα της καρτέλας αποθήκης του παραγόμενου έτοιμου προϊόντος. Η ενημέρωση αυτή γίνεται μέσα σε χρονικό διάστημα 10 ημερολογιακών ημερών μετρούμενων από την λήξη της ημέρας έκδοσης του δελτίου εσωτερικής διακίνησης και μετά.

Αν η επιχείρηση προσδιορίζει βραχύχρονα αποτελέσματα εφαρμόζοντας εσωλογιστική κοστολόγηση, τότε θα πρέπει να γράφεται στο δελτίο εσωτερικής διακίνησης και το προβλεπόμενο κόστος παραγωγής του έτοιμου προϊόντος που μεταφέρεται στην αποθήκη έτοιμων προϊόντων.

Το σύνολο των εγκαταστάσεων της εν λόγω βιομηχανίας χωρίζεται σε τμήματα, από τα οποία άλλα μεν είναι παραγωγικά, άλλα δε παράγουν μορφές ενέργειας απαραίτητες για τη λειτουργία των υπολοίπων βιομηχανικών μονάδων. Ένα μέρος των εγκαταστάσεων φιλοξενούν τα γραφεία και τις διοικητικές υπηρεσίες της εταιρείας.

Τα τμήματα του εργοστασίου είναι:

1. Αποθήκη διαφόρων πρώτων υλών

Σ' αυτή γίνεται η συγκέντρωση των πρώτων υλών, σε μάζες, όπως βαμβάκι φυτικό σε διάφορες ποιότητες και διάφορα στάδια συγκομιδής του. Όσο είναι αποθηκευμένο εκεί η πρώτη ύλη, έχει την ευκαιρία για ένα πρώτο στάδιο φυσικής ξήρανσης του. Επίσης στο ίδιο χώρο γίνεται και η αποθήκευση των υλικών συσκευασίας καθώς και των ανταλλακτικών των μηχανημάτων.

2. Τμήμα 101

Σ' αυτό το τμήμα γίνεται πρώτα ο καθαρισμός και η ξήρανση του φυτού και το ξεχώρισμα της πρώτης ύλης (βαμβάκι) από το ίδιο το φυτό, από όπου συλλέγεται και η βαμβακόπιτα που μπορεί να πουληθεί ως πρώτη ύλη σε άλλες βιομηχανίες ως έχει. Επίσης στο ίδιο τμήμα, γίνεται και η επεξεργασία του φυτικού βαμβακιού και έχουμε το πρώτο στάδιο επεξεργασμένου βάμβακος ως νήμα.

3. Τμήμα 102

Σ' αυτό το στάδιο το νήμα υφαίνεται σε κατάλληλα μηχανήματα και έχουμε την παραγωγή διαφόρων ειδών υφασμάτων, τύπου Υ1, Υ2, Υ3. Στον ίδιο χώρο υπάρχουν και μεγάλοι κώνοι, όπου τυλίγεται το έτοιμο νήμα κατά είδος.

4. Τμήμα 103

Σ' αυτό το τμήμα τέλος έχουμε πλέον έτοιμα επεξεργασμένα υφάσματα τα οποία είναι Λινά και Μάλλινα, καθώς επίσης επειδή το Λινό ύφασμα είναι ιδιαίτερα ευαίσθητο και Λεπτό ύφασμα, μπορεί από την παρασκευή του, να εξαγάγουμε και Λινό Β' ποιότητας το οποίο μπορεί να πουληθεί με μικρότερη τιμή.

5. Η αποθήκη των έτοιμων πλέον προϊόντων, φιλοξενεί για λίγο χρονικό διάστημα σε χώρους στεγνούς και αεριζόμενους τα προϊόντα, έως την πώλησή τους. Τα έτοιμα προϊόντα μετρώνται πλέον με μέτρα και όχι με κιλά και έτσι θα γίνει και η πώλησή τους.

Επίσης στο χώρο του εργοστασίου, βρίσκονται και υπηρεσίες που καλύπτουν την διοίκηση της εταιρείας. Αυτές είναι:

1. Γραφεία.

Εδώ βρίσκονται τα γραφεία διεύθυνσεως της βιομηχανίας, των τεχνικών υπηρεσιών και το λογιστήριο.

2. Συνεργεία συντηρήσεως του εργοστασίου.

Ήτοι συνεργεία των μηχανολογικών, ηλεκτρολογικών και οικοδομικών εγκαταστάσεων.

3. Λεβητοστάσιο

Σ' αυτό γίνεται η παραγωγή ατμού που χρησιμοποιείται στα διάφορα στάδια του πλυσίματος και καθαρισμού της πρώτης ύλης .

4. Υποσταθμός ηλεκτρικής ενέργειας.

Σ' αυτόν γίνεται η μετατροπή της ηλεκτρικής ενέργειας από μέση τάση 15.000Volts σε χαμηλή τάση 400Volts.

Αποθέματα ενάρξεως χρήσεως

Σύμφωνα με τα δεδομένα της απογραφής τέλους της προηγούμενης χρήσης και των μερίδων αποθήκης έχουμε:

Κωδικοί μερίδων αποθήκης		Ποσότητα	Τιμή	Συνολική αξία
94.21.00	ΕΤΟΙΜΑ ΠΡΟΙΟΝΤΑ -ΥΦΑΣΜΑΤΑ			
94.21.00.00	Λινά	300.100	0,50	150.050
94.21.00.01	Μάλλινα	1.000.100	0,30	300.030
		<u>1.300.200</u>		<u>450.080</u>
94.21.01	Υφασμα Υ1 Ημιτελή			
94.21.01.00	Υ1 Νο 100	5.000	0,40	2.000
94.21.01.01	Υ1 Νο 101	3.000	0,30	900
		<u>8.000</u>		<u>2.900</u>
94.22.00	Υφασμα Υ2 Ημιτελή			
94.22.00.00	Υ2 Νο 200	12.000	0,50	6.000
94.22.01	Υφασμα Υ3 Ημιτελή			
94.22.01.00	Υ3 Νο 300	10.200	0,55	5.610
		<u>22.200</u>		<u>11.610</u>
94.23.00	ΝΗΜΑ τύπου ΒΒ	10.000	0,30	3.000
94.24.00	ΒΑΜΒΑΚΙ			
94.24.00.00	Βαμβάκι Β0	200.500	0,11	22.050
94.24.00.01	Βαμβάκι Β1	75.500	0,10	7.550
94.24.00.02	Βαμβάκι Β2	120.000	0,12	14.400
94.24.00.03	Βαμβάκι Β3	500.000	0,08	40.000
94.24.00.04	Βαμβάκι Β4	90.000	0,09	8.100
94.24.00.05	Βαμβάκι Β5	430.000	0,10	43.000
		<u></u>		<u></u>
94.26.00	Ανταλλακτικά μηχανολογικού εξοπλισμού κτένια...			12.000
		<u></u>		<u></u>

Συναλλαγές , αναλώσεις κ.λ.π. που πραγματοποιήθηκαν.

1. Αγοράστηκαν κατά τη διάρκεια της χρήσης, από διάφορους προμηθευτές τα εξής:

Είδος	ποσότητα	Τιμή	Συνολική αξία
Βαμβάκι Β0	900.100	0,12	108.012
Βαμβάκι Β1	120.000	0,13	15.600
Βαμβάκι Β2	420.000	0,15	63.000
Βαμβάκι Β3	500.000	0,10	50.000
Βαμβάκι Β4	550.000	0,10	55.000
Βαμβάκι Β5	800.000	0,12	96.000

Οι ποσότητες είναι σε κιλά και οι αξίες σε Ευρώ.

Για τις παραπάνω αγορές καταβλήθηκαν μεταφορικά (προς 0,02 το κιλό) συνολικά ευρώ 65.802 και ασφάλιστρα μεταφοράς (προς 1% επί της αξίας) συνολικά ευρώ 3.876,12.

Οι πωλήσεις της εταιρίας είχαν ως εξής:

Είδος	Ποσότητα	Τιμή	Συνολική αξία
ΛΙΝΑ ΥΦΑΣΜΑΤΑ	610.500	5,50	3.357.750
ΜΑΛΛΙΝΑ ΥΦΑΣΜΑΤΑ	650.800	4,30	2.798.440
Σύνολα	1.261.300		6.156.190

Οι ποσότητες είναι σε **μέτρα** και οι αξίες σε Ευρώ.

Αποσβέσεις μηχανήματος ΜΗΧ.1 , **μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος** , αξίας σε ευρώ 15.500

Έκτακτα κέρδη από εκποίηση μεταφορικού μέσου αξίας ευρώ 4.500.

Λοιπά δεδομένα

Υποθέτουμε ότι τα παρακάτω **οργανικά έξοδα** κατ' είδος που αφορούν το έτος, έχουν υπολογισθεί και καταχωρηθεί μέχρι 31/12 στη Γενική Λογιστική:

Αμοιβές προσωπικού	3.500.500
Διάφορα έξοδα	130.000
Αμοιβές τρίτων	150.000
Παροχές τρίτων	180.000
Αποσβέσεις παγίων	320.000
Προβλέψεις	80.000
Τόκοι και συναφή έξοδα	120.000

Χρησιμοποιήθηκαν ανταλλακτικά για την επισκευή του μηχανολογικού εξοπλισμού, ως εξής:

ΤΜΗΜΑ 101	3.500
ΤΜΗΜΑ 102	1.500
ΤΜΗΜΑ 103	4.500

Ο καθορισμός των **βάσεων μερισμού των κατ' είδος εξόδων** στα κύρια και βοηθητικά τμήματα κόστους, γίνεται με διάφορα γνωστά κριτήρια μερισμού. Τα έξοδα της διεύθυνσεως εργοστασίου κατανέμονται με ποσοστό **35% στα βοηθητικά τμήματα** και με ποσοστό **10% στις υπόλοιπες θέσεις κόστους**. Τα έξοδα λειτουργίας του τμήματος Λεβητοστασίου κατανέμονται με ποσοστό **30% στα κύρια τμήματα παραγωγής και 10%** στον Υποσταθμό Ηλεκτρικής Ενέργειας. Τέλος ο Υποσταθμός Ηλεκτρικής Ενέργειας προμήθευσε το εργοστάσιο με 1.500 τόνους Volt. Η κατανομή του στα κύρια τμήματα θα γίνει βάσει της απορρόφησης ρεύματος του κάθε τμήματος:

ΤΜΗΜΑ 101	500 Volt.
ΤΜΗΜΑ 102	800 Volt.
ΤΜΗΜΑ 103	200 Volt.

Από τα έξοδα διάθεσης 150.700 Euro, αποτελούν άμεσα έξοδα πωλήσεως .

Ασφάλιστρα μεταφοράς (1 % επί των πωλήσεων) 61.562 Euro

Προμήθειες αντιπροσώπων, οι οποίοι μεσολάβησαν για την πραγματοποίηση των πωλήσεων, προς 0,05% επί των πωλήσεων 3.078

Με βάση τα παραπάνω προκύπτει το φύλλο μερισμού των κατ' είδος εξόδων που έχει ως εξής:

ΦΥΛΛΟ ΜΕΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ ΕΞΟΔΩΝ

ΕΞΟΔΑ ΚΑΤΑ ΕΙΔΟΣ	ΠΟΣΑ ΓΙΑ ΜΕΡΙΣΜΟ	ΒΟΗΘΗΤΙΚΑ ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ			ΚΥΡΙΑ ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ			92.21	92.03	92.04
		92.00.51	92.00.52	92.00.53	92.00.00	92.00.01	92.00.02	ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ	ΔΙΑΘΕΣΗΣ	ΧΡΗΜ/ΚΑ
		ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΡΓΟΣΤΑΣΙΟΥ	ΛΕΒΗΤΟ-ΣΤΑΣΙΟ	ΥΠΟΣΤΑΘΜ. ΗΛΕΚΤΡ. ΕΝΕΡΓ	ΤΜΗΜΑ 101	ΤΜΗΜΑ 102	ΤΜΗΜΑ 103			

Αμοιβές προσωπικού	3.500.500	1.000.000	350.000	350.000	208.400	301.300	290.800	550.000	450.000	
Αμοιβές τρίτων	150.000								150.000	
Παροχές τρίτων	180.000		45.000	45.000	30.000	25.000	20.000		15.000	
Διάφορα έξοδα	130.000								130.000	
Τόκοι & συναφή έξοδα	120.000									120.000
Αποσβέσεις	320.000	15.000	100.000	110.000	45.000	15.000	20.000	10.000	5.000	
Προβλέψεις	80.000		10.000	15.000	20.000	15.000	20.000			
Αναλώσεις υλικών	9.500				3.500	1.500	4.500			
ΣΥΝΟΛΑ	4.490.000	1.015.000	505.000	520.000	306.900	357.800	355.300	560.000	750.000	120.000
		1.015.000	355.250	355.250	101.500	101.500	101.500			
			860.250	86.025	258.075	258.075	258.075			
				961.275	320.425	512.680	128.170			
ΣΥΝΟΛΑ					986.900	1.230.055	843.045	560.000	750.000	120.000

Ø Κατανομή Διευθύνσεως Εργοστασίου: $1.015.000 \times 35\% = 355.250$ για τα δύο βοηθητικά τμήματα και $1.015.000 \times 10\% = 101.500$ για τις υπόλοιπες θέσεις κόστους.

Ø Κατανομή Λεβητοστασίου: $860.250 \times 30\% = 258.075$ για τα τρία κύρια τμήματα και $860.250 \times 10\% = 86.025$ για τον υποσταθμό ηλεκτρικής ενέργειας

Κατανομή Υποσταθμού Ηλεκτρικής Ενέργειας: $961.275 \times (500/1500) = 320.425$, $961.275 \times (800/1500) = 512.680$, $961.275 \times (200/1500) = 128.170$

ΕΧΟΥΝ ΓΙΝΕΙ ΣΤΡΟΓΓΥΛΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΤΑ ΝΟΥΜΕΡΑ ΓΙΑ ΕΥΚΟΛΙΑ ΤΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ .

Μετά τη διενεργηθείσα απογραφή , η παραγωγή σε εξέλιξη της 31/12 προσδιορίστηκε ως εξής:

Είδος	Ποσότητα	Τιμή	Συνολική αξία
Νήμα Τύπου BB	3.000	0,35	1.050

Οι ποσότητες είναι σε μέτρα και οι αξίες σε Ευρώ .

Από την αποθήκη παραδόθηκαν στο εργοστάσιο για βιομηχανοποίηση οι εξής πρώτες ύλες, οι οποίες στο τέλος του έτους είχαν όλες χρησιμοποιηθεί :

Είδος	Ποσότητα
Βαμβάκι Β0	950.000
Βαμβάκι Β1	150.000
Βαμβάκι Β2	510.000
Βαμβάκι Β3	1.850.000
Βαμβάκι Β4	450.000
Βαμβάκι Β5	850.000

Οι ποσότητες είναι σε κιλά .

Επί του συνόλου 200 εργασιμων ωρών του έτους, η απασχόληση των κυρίων τμημάτων παραγωγής, σύμφωνα με το ημερολόγιο παραγωγής κάθε τμήματος και λοιπά στοιχεία, ήταν η ακόλουθη:

Τμήμα	Ώρες λειτουργίας	Αντικείμενο επεξεργασίας	
Τμήμα 101	200	Βαμβάκι (Α΄ ύλη) Β0,Β1,Β2,Β3,Β4,	2.550.000
Τμήμα 102	200	Βιομηχανοποιημένο βαμβάκι (νήμα)	955.000
Τμήμα 103	150	Υφασμα	1.055.500
	50	Λινό Β	915.000

Οι ποσότητες είναι σε κιλά και μέτρα .

Σύμφωνα με τα στοιχεία (ημερήσια δελτία παραγωγής, δελτία εισαγωγής της αποθήκης, μερίδες αποθήκης) , η παραγωγή του έτους ήταν η ακόλουθη :

Είδος	Ποσότητα
Νήμα τύπου BB	4.409.590
Ύφασμα Υ1 ημιτελής Νο 101	513.000
Ύφασμα Υ2 ημιτελής Νο 200	135.000
Ύφασμα λινό έτοιμο προϊόν	455.500
Ύφασμα Υ3 ημιτελής Νο 300	750.000
Ύφασμα μάλλινο έτοιμο προϊόν	656.883

Οι ποσότητες είναι σε μέτρα .

Το ύφασμα τύπου Υ2 Νο 200 , και το ύφασμα τύπου Υ3 Νο 300 ,που μπορεί να πωληθεί και όπως είναι και σαν έτοιμο προϊόν, η τιμή πώλησής του ορίζεται στα 1,55 και 3,99 αντίστοιχα.

Με βάση τα παραπάνω και σύμφωνα με τα οριζόμενα στο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, θα γίνουν οι κατάλληλες ημερολογιακές εγγραφές στην Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως, για τα λογιστικά γεγονότα του έτους με σκοπό:

- Να σχηματισθεί το λειτουργικό κόστος του έτους
- Να προσδιοριστεί το κόστος παραγωγής των προϊόντων του έτους, η φύρα επεξεργασίας, (εάν υπάρχει) τα αναλυτικά κατ' είδος μικτά αποτελέσματα και τα συνολικά αποτελέσματα του έτους.

Οι φάσεις τις οποίες θα περάσουν οι πρώτες ύλες ώστε να γίνουν έτοιμα προϊόντα (υφάσματα Λινά και Μάλλινα) είναι τρεις και είναι οι ακόλουθες: στη πρώτη φάση θα πάρουμε την πρώτη ύλη από το φυτικό και βιομηχανοποιημένο βαμβάκι και θα βγάλουμε το Νήμα τύπου BB. Η δεύτερη φάση θα εξάγει το ύφασμα τύπου Υ1 και τύπου Υ2 και Υ3 ως ημιτελής προϊόν και ακολουθεί η τρίτη φάση όπου παίρνουμε το έτοιμο προϊόν που είναι Μάλλινο και Λινό .

Ξεκινάμε, με το πέρασμα στα βιβλία της αναλυτικής λογιστικής , όπου θα γίνει, το αντίκρισμα των λογαριασμών με τις αξίες αποθεμάτων.

ΑΡΑ: στο ημερολόγιο της αναλυτικής λογιστικής οι εγγραφές θα είναι ως κάτωθι :

Πρώτη παραθέτετε η εγγραφή του ανοίγματος των λογαριασμών όπως αυτοί φαίνονται στη Αναλυτική Λογιστική με τις αξίες τους από τα αποθέματα της αρχής της χρήσεως.

-----1-----				
94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ				614.690
94.21 υφάσματα έτοιμα και ημιτελή			450.080	
94.21.00 έτοιμα υφάσματα	150.050			
94.21.00.00 Λινά υφάσματα	<u>300.030</u>			
94.21.00.01 Μάλλινα υφάσματα			2.900	
94.21.01 υφάσματα ημιτελή Y1				
94.21.01.00 ύφασμα Νο 100	2.000			
94.21.01.01 ύφασμα Νο 101	<u>900</u>			
94.22 ύφασμα ημιτελές Y2			6.000	
94.22.00 ύφασμα Y2				
94.22.00.00 Y2 Νο 200	<u>6.000</u>			
94.22.01 ύφασμα Y3			5.610	
94.21.01.00 ύφασμα Y3 Νο 300	<u>5.610</u>			
94.23 παραγωγή σε εξέλιξη			3.000	
94.23.00 παραγωγή σε εξέλιξη βιομηχανοποιημένου βάμβακος νήμα τύπου ΒΒ	3.000			
94.24 πρώτες και βοηθητικές ύλες – υλ.συσκευασίας			135.100	
94.24.00 βαμβάκι – φυτικό				
94.24.00.00 Β0	22.050			
94.24.00.01 Β1	7.550			
94.24.00.02 Β2	14.400			
94.24.00.03 Β3	40.000			
94.24.00.04 Β4	8.100			
94.24.00.05 Β5	43.000		12.000	
94.26 ανταλλακτικά παγίων στοιχείων				
94.26.00 ανταλλακτικά μηχανολογικού εξοπλισμού				
90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ-ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ			452.980	
90.01 Αρχικά αποθέματα λογισμένα			11.610	
90.01.21 προϊόντα έτοιμα και ημιτελή λογισμένα			3.000	
90.01.22 υποπροϊόντα και υπολείμματα λογισμένα			135.100	
90.01.23 παραγωγή σε εξέλιξη λογισμένη			12.000	
90.01.24 πρώτες και βοηθητικές ύλες λογισμένες				
90.01.26 ανταλλακτικά παγίων λογισμένα				
<i>Άνοιγμα λογαριασμών Αναλυτικής Λογιστικής με αξίες αποθεμάτων ενάρξεως.</i>				
				614.690

Η εγγραφή που ακολουθεί είναι η εγγραφή της αγοράς των πρώτων υλών, και το αντίκρισμα των λογαριασμών με τους της αναλυτικής λογιστικής :

----- 2 -----			
94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ 94.24 πρώτες και βοηθητικές ύλες –υλ.συσκευασίας 94.24.00 πρώτες ύλες - βαμβάκι – φυτικό 94.24.00.00 βαμβάκι τύπου Ο 108.012 94.24.00.01 βαμβάκι Β1 15.600 94.24.00.02 βαμβάκι Β2 63.000 94.24.00.03 βαμβάκι Β3 50.000 94.24.00.04 βαμβάκι Β4 55.000 94.24.00.05 βαμβάκι Β5 <u>96.000</u> 90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ-ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ 90.02 Αγορές λογισμένες 90.02.24 πρώτες και βοηθητικές ύλες 90.02.24.00 πρώτες ύλες λογισμένες (ακολουθούν οι υπολογαριασμοί του, όπως αυτοί εμφανίζονται στη Γενική Λογιστική) <i>Αγορές πρώτων υλών</i>	<u>387.612</u>	387.612	387.612

Ακολουθούν οι εγγραφές των ειδικών εξόδων των αγορών και των λοιπών δεδομένων , των πωλήσεων , καθώς επίσης και η κατανομή τους στα κέντρα κόστους.

-----3-----		69.678,12	
94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ 94.24. Πρώτες & βοηθητικές ύλες - υλικά συσκευασίας 94.24.00 Πρώτες ύλες βαμβάκι φυτικό 90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ - ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ 90.02 Αγορές λογισμένες 90.02.24 Πρώτες & βοηθητικές ύλες λογισμένες <i>Ειδικά έξοδα της προηγούμενης αγοράς (2) πρώτων υλών ως εξής:</i> <i>Μεταφορικά : 3.290.100 Χ0,02 = 65.802</i> <i>Ασφάλιστρα Μεταφοράς: 387.612 Χ 1% = <u>3.876,12</u> 69.678,12</i>	<u>69.678,12</u>		69.678,12
-----4-----		6.156.190	
90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ - ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ 90.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα 90.07.71 Πωλήσεις προϊόντων λογισμένες 96 ΕΣΟΔΑ-ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ 96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης 96.22.71 Προϊόντων έτοιμων και ημιτελών 96.22.71.00 Πωλήσεων ετοιμών προϊόντων 96.22.71.00.00 έτοιμα υφάσματα ΛΙΝΑ 3.357.750 96.22.71.00.01 έτοιμα υφάσματα ΜΑΛΛΙΝΑ <u>2.798.440</u> <i>Πώληση έτοιμων προϊόντων - Ενημέρωση λογαριασμών</i> <i>Αναλυτικής Λογιστικής</i>	<u>6.156.190</u>		6.156.190
-----5-----		64.640	
92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ 92.03 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως 92.03.04 Άμεσα έξοδα πωλήσεων 92.03.04.00 ΛΙΝΑ 35.256,38 92.03.04.01 ΜΑΛΛΙΝΑ <u>29.383,62</u> 90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ - ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ 90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα 90.06.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων λογισμένα 61.562 90.06.62 Παροχές τρίτων λογισμένες <u>3.078</u> <i>Έξοδα πραγματοποίησης της προηγούμενης πώλησης (4)</i> <i>Η κατανομή τους έχει ως εξής:</i> ΛΙΝΑ : ασφ.μεταφ. 3.357.750Χ1%=33.577,50 Προμ. Αντιπροσώπου 3.357.750Χ0,05%=1.678,88 ΜΑΛΛΙΝΑ: ασφ.μεταφ. 2.798.440Χ1%=27.984,40 Προμ. Αντιπροσώπου 2.798.440Χ0,05%=1.399,22	<u>64.640</u>	64.640	64.640

-----6-----			
98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	15.500	15.500	
98.99 Αποτελέσματα χρήσεως			
98.99.08 Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος <u>15.500</u>			
90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	15.500		15.500
90.08 Αποτελέσματα λογισμένα			
90.08.85 Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος <u>15.500</u>			
90.08.85.02 Αποσβέσεις μηχανήματος ΜΗΧ.1			
<i>Αποσβέσεις μηχανήματος ΜΗΧ.1 μη ενσωματωμένου στο λειτουργικό κόστος</i>			
-----7-----			
90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ - ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ		4.500	
90.08 Αποτελέσματα λογισμένα			
90.08.81 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα λογισμένα	<u>4.500</u>		4.500
90.08.81.03 Έκτακτα κέρδη λογισμένα <u>4.500</u>			
90.08.81.03.03 Κέρδη από εκποίηση μεταφορικού μέσου			
98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ			
98.99 Αποτελέσματα χρήσεως	<u>4.500</u>		
98.99.04 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα			
98.99.04.03 Έκτακτα κέρδη <u>4.500</u>			
<i>Έκτακτα κέρδη από εκποίηση μεταφορικού μέσου</i>			
-----8-----			
92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ		9.500	
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής			
92.00.00 Τμήμα 101			
92.00.00.80 Αναλώσεις υλικών <u>3.500</u>	3.500		
92.00.01 Τμήμα 102			
92.00.01.80 Αναλώσεις υλικών <u>1.500</u>	1.500		
92.00.02 Τμήμα 103			
92.00.02.80 Αναλώσεις υλικών <u>4.500</u>	4.500		
94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ			9.500
94.26 Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων			
94.26.00 Αναλώσεις ανταλλακτικών παγίων στοιχείων	<u>9.500</u>		
94.26.00.00 Αναλώσεις ανταλλακτικών μηχανολογικού εξοπλισμού			
<i>Χρησιμοποίηση ανταλλακτικών για επισκευές μηχανολογικού εξοπλισμού</i>			
-----9-----			
92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ		4.545.140	
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής	303.400		

92.00.00 ΤΜΗΜΑ 101			
92.00.00.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	208.400		
92.00.00.62 Παροχές τρίτων	30.000		
92.00.00.66 Αποσβέσεις παγίων ενσωματωμ.	45.000		
92.00.00.68 Προβλέψεις εκμετάλλευσης	<u>20.000</u>		
		356.300	
92.00.01 ΤΜΗΜΑ 102			
92.00.01.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	301.300		
92.00.01.62 Παροχές τρίτων	25.000		
92.00.01.66 Αποσβέσεις παγίων ενσωματωμ.	15.000		
92.00.01.68 Προβλέψεις εκμετάλλευσης	<u>15.000</u>		
		350.800	
92.00.02 ΤΜΗΜΑ 103			
92.00.02.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	290.800		
92.00.02.62 Παροχές τρίτων	20.000		
92.00.02.66 Αποσβέσεις παγίων ενσωματωμ.	20.000		
92.00.02.68 Προβλέψεις εκμετάλλευσης	<u>20.000</u>		
		1.015.000	
92.00.51 Διεύθυνση εργοστασίου			
92.00.51.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	1.000.000		
92.00.51.66 αποσβέσεις παγίων εκμετάλλευσης	<u>15.000</u>		
		505.000	
92.00.52 Λεβητοστάσιο			
92.00.52.60 αμοιβές και έξοδα προσωπικού	350.000		
92.00.52.62 παροχές τρίτων	45.000		
92.00.52.66 αποσβέσεις παγίων ενσωματωμ.	100.000		
92.00.52.68 προβλέψεις εκμετάλλευσης	<u>10.000</u>		
		520.000	
92.00.53 υποσταθμός ηλεκτρικής ενέργειας			
92.00.53.60 αμοιβές και έξοδα προσωπικού	350.000		
92.00.53.62 παροχές τρίτων	45.000		
92.00.53.66 αποσβέσεις παγίων ενσωματωμ.	110.000		
92.00.53.68 Προβλέψεις εκμετάλλευσης	<u>15.000</u>		
		560.000	
92.01 Έξοδα λειτουργίας διοίκησης			
92.01.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	550.000		
92.01.66 Αποσβέσεις παγίων ενσωματ.	<u>10.000</u>		
		814.640	
92.03 Έξοδα λειτουργίας διάθεσης			
92.03.00 Έξοδα υπηρεσιών Διευθύνσεως Πωλήσεων	750.000		
92.03.00.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	450.000		
92.03.00.61 Αμοιβές τρίτων	150.000		
92.03.00.62 Παροχές τρίτων	15.000		
92.03.00.64 Διάφορα έξοδα	130.000		
92.03.00.66 Αποσβέσεις παγίων ενσωματωμ.	<u>5.000</u>		
92.04 Έξοδα λειτουργίας χρηματοοικονομικής			
92.04.65 Τόκοι και συναφή έξοδα	<u>120.000</u>		
		120.000	
90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ-ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ			4.480.500
90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα		3.500.500	
90.06.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού		150.000	
90.06.61 Αμοιβές τρίτων		180.000	
90.06.62 Παροχές τρίτων		120.000	
90.06.64 Διάφορα έξοδα		130.000	
90.06.65 Τόκοι και συναφή έξοδα		320.000	
90.06.66 Αποσβέσεις παγίων ενσωματωμένες λειτουργικό κόστος		80.000	
90.06.68 Προβλέψεις εκμετάλλευσης		80.000	64.640
92.03.04 Άμεσα έξοδα πωλήσεων	64.640		
92.03.04.61 Αμοιβές τρίτων	61.562		
92.03.04.62 Παροχές τρίτων	<u>3.078</u>		

<i>Φύλλο μερισμού των κατ' είδος εξόδων</i>			
----- 10 -----			
92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ			
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής	101.500	1.015.000	
92.00.00 ΤΜΗΜΑ 101			
92.00.00.70 Αναλογία εξόδων βοηθητικών τμημάτων			
92.00.00.70.51 Διεύθυνση εργοστασίου	<u>101.500</u>		
92.00.01 ΤΜΗΜΑ 102	101.500		
92.00.01.70 Αναλογία εξόδων βοηθητικών τμημάτων			
92.00.01.70.51 Διεύθυνση εργοστασίου	<u>101.500</u>		
92.00.02 ΤΜΗΜΑ 103	101.500		
92.00.02.70 Αναλογία εξόδων βοηθητικών τμημάτων			
92.00.02.70.51 Διεύθυνση εργοστασίου	<u>101.500</u>		
92.00.52 Λεβητοστάσιο	355.250		
92.00.52.70 Αναλογία εξόδων βοηθητικών τμημάτων			
92.00.52.70.51 Διεύθυνση εργοστασίου	<u>355.250</u>		
92.00.53 Υποσταθμός ηλεκτρικής ενέργειας			
92.00.53.70 Αναλογία εξόδων βοηθητικών τμημάτων	355.250		
92.00.53.70.51 Διεύθυνση εργοστασίου	<u>355.250</u>		
			1.015.000
92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ			
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής	1.015.000		
92.00.51 Διεύθυνση εργοστασίου	<u>1.015.000</u>		
(ακολουθούν οι υπολογαριασμοί του)			
<i>Κατανομή Διεύθυνσης Εργοστασίου</i>			
----- 11 -----			
92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ			
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής	258.075	860.250	
92.00.00 ΤΜΗΜΑ 101			
92.00.00.70 Αναλογία εξόδων βοηθητικών τμημάτων			
92.00.00.70.52 Λεβητοστάσιο	<u>258.075</u>		
92.00.01 ΤΜΗΜΑ 102			
92.00.01.70 Αναλογία εξόδων βοηθ τμημάτων			
92.00.01.70.52 Λεβητοστάσιο	<u>258.075</u>		
92.00.02 ΤΜΗΜΑ 103	258.075		
92.00.02.70 Αναλογία εξόδων βοηθ. τμημάτων			
92.00.02.70.52 Λεβητοστάσιο	<u>258.075</u>		
92.00.53 Υποσταθμός ηλεκτρικής ενέργειας			
92.00.53.70 Αναλογία εξόδων βοηθ. τμημάτων	86.025		
92.00.53.70.52 Λεβητοστάσιο	<u>86.025</u>		
			860.250
92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ			
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής	860.250		
92.00.52 Λεβητοστάσιο	<u>860.250</u>		
(ακολουθούν οι υπολογαριασμοί του)			
<i>Κατανομή Λεβητοστασίου</i>			

----- 12 -----			
92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ			961.275
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής			
92.00.00 ΤΜΗΜΑ 101		320.425	
92.00.00.70 Αναλογία εξόδων βοηθητικών τμημάτων			
92.00.00.70.53 Υποσταθμός ηλεκτρικής ενέργειας	<u>320.425</u>		
92.00.01 ΤΜΗΜΑ 102			
92.00.01.70 Αναλογία εξόδων βοηθητικών τμημάτων		512.680	
92.00.01.70.53 Υποσταθμός ηλεκτρικής ενέργειας	<u>512.680</u>		
92.00.02 ΤΜΗΜΑ 103			
92.00.02.70 Αναλογία εξόδων βοηθητικών τμημάτων		128.170	
92.00.02.70.53 Υποσταθμός ηλεκτρικής ενέργειας	<u>128.170</u>		
92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ			
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής			
92.00.53 Υποσταθμός Ηλεκτρικής Ενέργειας (ακολουθούν οι υπολογαριασμοί του)	<u>961.275</u>	961.275	
<i>Κατανομή Υποσταθμού Ηλεκτρικής Ενέργειας</i>			

Για να βρούμε πόσο μας κόστισε η κάθε πρώτη ύλη ξεχωριστά, προτού παραχθεί το Νήμα τύπου BB, καθώς επίσης και η φύρα της παραγωγής που για εμάς αποτελεί υποπροϊόν παραγωγής, θα πρέπει να βρούμε την τιμή για κάθε μια πρώτη ύλη (B1,B2,B3,B4,B0) η οποία πολλαπλασιαζόμενη με την ανάλυσή της, θα μας δώσει το πόσο μας κόστισαν οι πρώτες ύλες σε αυτή τη φάση.

Κωδικοί	Αρχικό απόθεμα	Αγορές	Έξοδα αγορών
94.24.00.00 Βαμβάκι Β0	200.500*0,11=22.050 1.100.600*0,13=143.078	900.100*0,12=108.012	900.100*0,02=18.002 108.012*1%=1080
94.24.00.01 Βαμβάκι Β1	75.500*0,10=7.550 195.500*0,12=23.460	120.000*0,13=15.600	120.000*0,02=2.400 15.600*1%=156
94.24.00.02 Βαμβάκι Β2	120.000*0,12=14.400 540.000*0,15=81.000	420.000*0,15=63.000	420.000*0,02=8.400 63.000*1%=630
94.24.00.03 Βαμβάκι Β3	500.000*0,08=40.000 1.000.000*0,10=100.000	500.000*0,10=50.000	500.000*0,02=10.000 50.000*1%=500
94.24.00.04 Βαμβάκι Β4	90.000*0,09=8.100 640.000*0,11=70.400	550.000*0,10=55.000	550.000*0,02=11.000 55.000*1%=550
94.24.00.05 Βαμβάκι Β5	430.000*0,10=43.000 1.230.000*0,12=147.600	800.000*0,12=96.000	800.000*0,02=16.000 96.000*1%=960

(ΦΑΣΗ Ι)
Κόστος παραγωγής νήματος τύπου ΒΒ τμήμα 101

94.24.00.00	950.000*0,13=123.500	94.21.01.00	4.409.580*0,35=1.543.350
94.24.00.01	150.000*0,12=18.000		
94.24.00.02	510.000*0,15=76.500	94.23.00	3.000*0,35=1.050
94.24.00.03	1.850.000*0,10=185.000		
94.24.00.04	450.000*0,11=49.500		
94.24.00.05	850.000*0,12=102.000		
94.23.00	10.000*0,30=3.000	Φύρα	
92.00.00	986.900	βιομηχανοποιήσεως	357.420
	4.770.000 1.544.400		4.770.000 1.544.400

----- 13 -----				
93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ				
93.00 Κόστος παραγωγής νήματος ΒΒ			554.500	554.500
93.00.00 Κόστος παραγωγής αμέσων υλικών				
93.00.00.00	βαμβάκι Β0 123.500			
93.00.00.01	βαμβάκι Β1 18.000			
93.00.00.02	βαμβάκι Β2 76.500			
93.00.00.03	βαμβάκι Β3 185.000			
93.00.00.04	Βαμβάκι Β4 49.500		554.500	
93.00.00.05	Βαμβάκι Β5 <u>102.000</u>			
94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ				
94.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες				
94.24.00 Πρώτες ύλες				
94.24.00.00	Βαμβάκι Β0 123.500			
94.24.00.01	Βαμβάκι Β1 18.000			554.500

94.24.00.02 Βαμβάκι Β2	76.500			
94.24.00.03 Βαμβάκι Β3	185.000			
94.24.00.04 Βαμβάκι Β4	49.500			
94.24.00.05 Βαμβάκι Β5	<u>102.000</u>			
<i>Αναλώσεις πρώτων υλών</i>				
----- 14 -----				
93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ			986.900	
93.00 Κόστος παραγωγής Νήματος ΒΒ		<u>986.900</u>		
93.00.02 Έξοδα λειτουργίας τμήματος 101	986.900			986.900
92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ				
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής		<u>986.900</u>		
92.00.00 Έξοδα τμήματος 101	986.900			
<i>Κατανομή των εξόδων του τμήματος 101</i>				
----- 15 -----				
93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ			3.000	
93.00 Κόστος παραγωγής Νήματος τύπου ΒΒ				
93.00.03 Παραγωγή σε εξέλιξη νήματος τύπου ΒΒ	3.000	<u>3.000</u>		
94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ				
94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη				
94.23.00 Παραγωγή σε εξέλιξη νήματος τύπου ΒΒ	3.000	<u>3.000</u>		3.000
<i>Παραγωγή σε εξέλιξη προηγούμενου έτους</i>				

-----16 -----			1.544.400
94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ			
94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή			
94.21.01 Προϊόντα ημιτελή			
94.21.01.00 Νήμα τύπου BB	1.543.350	1.543.350	
94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη			
94.23.00 Παραγωγή σε εξέλιξη νήματος τύπου BB	1.050	<u>1.050</u>	
93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ			1.544.400
93.00 Κόστος παραγωγής Νήματος τύπου BB			
93.00.00 Κόστος άμεσων υλικών	557.500		
93.00.02 Έξοδα λειτουργίας τμήματος 101 για νήμα BB	986.900	<u>1.544.400</u>	
<i>Κόστος παραγωγής Νήματος τύπου BB.</i>			

Στη δεύτερη φάση «Κόστος παραγωγής βιομηχανικών υφασμάτων τύπου Υ1,Υ2,Υ3 ,» έχουμε σαν πρώτη ύλη , το νήμα τύπου BB που πήραμε από τη φάση ένα, «Κόστος παραγωγής νήματος τύπου BB». Σε αυτά όμως πρέπει να προσθέσουμε και τα νήματα που έχουμε σαν απόθεμα από το προηγούμενο έτος, έτσι ώστε να βρούμε την τιμή που θα μας δώσει το κόστος των νημάτων τύπου BB στη φάση αυτή. Οπότε:

$$(1.543.350 + 2.900 + 11610) : (4.409.580 + 8.000 + 22.200) =$$

$$1.557.860 : 4.439.780 = \mathbf{0,35}$$

ΆΡΑ: Το κόστος ανά μέτρο στη φάση αυτή του νήματος τύπου BB , είναι 0,35 ευρώ.

(ΦΑΣΗ II)

93.01 Κόστος παραγωγής ΥΦΑΣΜΑΤΩΝ τύπου Y1,Y2,Y3

94.21.01.00	950.000 X 0,35 =	332.500	94.21.01.01	513.000 X 0,30 =	153.900
			94.22.00.00	135.000 χ 1,50 =	202.500
			94.22.01.00	302.000 X 3,99 =	1.204.980
92.00.01		1.230.050			
			Φύρα		1.170
		1.562.550			1.562.550

----- 17 -----			
93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ			
93.01 Κόστος παραγωγής υφάσματος τύπου Y1			
93.01.00 Κόστος παραγωγής αμέσων υλικών			
93.01.00.00 ύφασμα τύπου Y1 100			
	332.500		332.500
94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ			
94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή			
94.21.01 Προϊόντα ημιτελή			
94.21.01.00 ύφασμα τύπου Y1 100			
	332.500		332.500
<i>Αναλύσεις υλικών</i>			
----- 18 -----			
93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ			
93.01 Κόστος παραγωγής υφάσματος Y1 ,Y2,Y3			
93.01.02 Έξοδα λειτουργίας τμήματος 102			
	1.230.050	<u>1.230.050</u>	1.230.050

<p>92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ 92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής 92.00.01 Έξοδα παραγωγής υφασμάτων τύπου Υ1,Υ2,Υ3 1.230.050 <i>Κατανομή εξόδων τμήματος 102</i></p>	<p><u>1.230.050</u></p>		<p>1.230.050</p>
<p>----- 19 -----</p>			
<p>94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ 94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή 94.21.01 Προϊόντα ημιτελή Υ1 94.21.01.01 ύφασμα Υ1 101 153.900 94.21.01.02 ύφασμα Υ1 102 94.21.02 προϊόντα ημιτελή Υ2 94.21.02.00 Υ2 ύφασμα Νο 200 202.500 94.21.03 προϊόντα ημιτελή Υ3 94.21.03.00. Υ3 ύφασμα Νο 300 1.204.980 94.22.00.00 93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ 93.01 Κόστος παραγωγής υφασμάτων 93.01.00 Κόστος άμεσων υλικών 332.500 93.01.02 κόστος λειτουργίας τμήματος 102 1.230.050 <i>Κόστος παραγωγής υφασμάτων</i></p>		<p>1.561.380</p>	<p>1.561.380</p>

Η Τρίτη φάση «κόστος παραγωγής Μάλλινου και Λινού υφάσματος» χωρίζεται σε δύο επιμέρους φάσεις . Στην φάση «κόστος παραγωγής Μάλλινου υφάσματος» και στην φάση «κόστος παραγωγής Λινού υφάσματος» . Και οι δύο φάσεις , χρησιμοποιούν τις ίδιες πρώτες ύλες , αλλά σε διαφορετικές αναλογίες, καθώς επίσης υπάρχει και ιδιαίτερη και διαφορετική επεξεργασία των δύο υφασμάτων. Το ίδιο γίνεται και με τα έξοδα της τρίτης φάσης όπου τα έξοδα του 103 τμήματος χρησιμοποιούνται κατά τα 2/3 για την παραγωγή του λινού υφάσματος και κατά το 1/3 για την παραγωγή του μάλλινου υφάσματος .

Άρα, για την παραγωγή του λινού υφάσματος προσθέτουμε τα 2/3 των ημιτελών υφασμάτων Νο 100 και Νο 101 (ημιτελή υφάσματα Υ1) και τα 2/3 των ιδίων που είχαμε ως αρχικό απόθεμα από το προηγούμενο έτος .

Δηλαδή :

$$\begin{array}{r} (153.900 * 2/3 =)102.600 + (2.900 * 2/3 =)1.933 = 104.533 / 347.333 = \mathbf{0,30} \\ \hline (8.000 * 2/3 =)5.333 + (513.000 * 2/3 =)342.000 \end{array}$$

Το ίδιο ισχύει και για την παραγωγή του Μάλλινου υφάσματος

Άρα :

$$\begin{array}{r} (153.900 * 1/3 =)51.000 + (2.900 * 1/3 =) 967 = 51.967/ 173.667 = \mathbf{0,30} \\ \hline (8.000 * 1/3 =)2.667+ (513.000 * 1/3 =)171.000 \end{array}$$

Σε αυτή την στιγμή πρέπει να βρούμε πόσο μας κόστισαν τα υφάσματα μέχρι αυτή τη φάση. Οπότε :

$$\text{Αρχικό απόθεμα : } 430.000 * 0,10 = 43.000$$

$$\text{Αγορές : } 800.000 * 0,12 = 96.000$$

$$\text{Έξοδα : } 800.000 * 0,02 = 16.000$$

$$96.000 * 1\% = 960$$

$$1.230.000 * 0,30 = 369.000$$

(ΦΑΣΗ ΙΙΙ)

93.02 Κόστος παραγωγής Λινού υφάσματος έτοιμου προϊόντος

94.21.01.01	703.667	X 0,30	=211.100	94.21.00.00	455.500	X 1.30	= 592.150
94.24.00.05	610.000	X 0,30	= 183.000	94.22.01.00	858.167	X 0,43	= 363.980
92.00.02			562.030				
	1.313.667		956.130		1.313.667		956130

Τα έξοδα του τμήματος 103 χρησιμοποιούνται κατά τα 2/3 για την παραγωγή του λινού υφάσματος και κατά το 1/3 για την παραγωγή του μάλλινου υφάσματος .

(ΦΑΣΗ ΙΙΙ)

93.03 Κόστος παραγωγής Μάλλινου υφάσματος

94.21.01.01	351.883	* 0.30	=105.565	94.21.00.01	656.883	* 0.73=	478.080
94.24.00.05	305.000	* 0.30=	91.500				
92.00.02			281.015				
	656.883		478.080		656.883		478.080

----- 20 -----			
93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ			1.182.330
93.02 Κόστος παραγωγής Λινού υφάσματος			
93.02.00 Κόστος παραγωγής αμέσων υλικών			
93.02.00.00 ύφασμα	211.100		
93.02.00.01 Νήμα	183.000	394.100	
93.03 Κόστος παραγωγής Μάλλινων			
93.03.00 Κόστος παραγωγής αμέσων υλικών			
93.03.00.00 ύφασμα	105.565		
93.03.00.01 Νήμα	91.500	197.065	
94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ			1.182.330
94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή			
94.21.01 Προϊόντα ημιτελή			
94.21.01.01 ύφασμα	316.665		
94.21.01.02 Νήμα	274.500	591.165	
<i>Αναλώσεις υλικών</i>			
----- 21 -----			
93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ			843.045
93.02 Κόστος παραγωγής Λινών			
93.02.02 Έξοδα λειτουργίας τμήματος 103		<u>562.030</u>	562.030
93.03 Κόστος παραγωγής Μάλλινων			
93.03.02 Έξοδα λειτουργίας τμήματος 103		<u>281.015</u>	281.015
92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ			843.045
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής			
92.00.02 Έξοδα τμήματος 103		<u>843.045</u>	843.045
<i>Κατανομή εξόδων τμήματος 103</i>			
----- 22 -----			
94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ			478.080
94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή			
94.21.00 Προϊόντα έτοιμα			
94.21.00.01 Μάλλινα	<u>478.080</u>	478.080	
93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ			478.080
93.03 Κόστος παραγωγής Μάλλινων			
93.03.00 Κόστος άμεσων υλικών		197.065	
93.03.02 Κόστος λειτουργίας τμήματος 103		<u>281.015</u>	478.080
<i>Κόστος παραγωγής Μάλλινων</i>			

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να βρούμε το κόστος πωληθέντων. Για να βρούμε το κόστος πωληθέντων πρέπει να βρούμε την μέση τιμή, οπότε:

	Αρχικό απόθεμα Ετοιμών προϊόντων	Έτοιμα προϊόντα φάση III	κιλά αρχικού αποθέματος	κιλά έτοιμου προϊόντος
Λινό Ύφασμα	(150.050 + 592.150) =	742.200	(300.100 + 755.600 = 0.98	455.500)
Μάλλινο ύφασμα	(300.030 + 478.080) =	778.110	(1.000.100 + 1.656.983 = 0,47	656.883)

Επομένως τα πωλημένα προϊόντα κόστισαν για εμάς:

94.21.00.00	Λινά	610.500 * 0.98 = 598.290
94.21.00.01	Μάλλινα	650.800 * 0,47 = <u>305.876</u>

904.166

----- 23 -----			
96 ΕΣΟΔΑ-ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ			904.166
96.20 Κόστος παραγωγής πωληθέντων			
96.20.01 Κόστος παραγωγής πωληθέντων ετοιμών & ημιτελών			
96.20.01.00 Κόστος παραγωγής πωληθέντων ετοιμών			
96.20.01.00.00 Λινά	598.290	<u>904.166</u>	
96.20.01.00.01 Μάλλινα	<u>305.876</u>		
94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ			904.166
94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή			
94.21.00 Προϊόντα έτοιμα			
94.21.00.00 Λινά	598.290	<u>904.166</u>	
94.21.00.01 Μάλλινα	<u>305.876</u>		
<i>Κόστος παραγωγής ετοιμών προϊόντων</i>			
-----24 -----			
96 ΕΣΟΔΑ-ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ			904.166
96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως		<u>904.166</u>	
96.22.01 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα ετοιμών & ημιτελών			
96.22.01.00 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα ετοιμών			
96.22.01.00.00 Λινά	598.290		
96.22.01.00.01 Μάλλινα	<u>305.876</u>		
96 ΕΣΟΔΑ-ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ			904.166
96.20 Κόστος παραγωγής πωληθέντων			
96.20.01 Κόστος παραγωγής πωληθέντων ετοιμών & ημιτελών			
96.20.01.00 Κόστος παραγωγής πωληθέντων ετοιμών			
96.20.01.00.00 Λινά	598.290		

94.21.00.00.01 Μάλλινα	<u>305.876</u>			
<i>Μεταφορά κόστους πωληθέντων ετοιμών στον 96.22</i>				
----- 25 -----				
96 ΕΣΟΔΑ-ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ				
96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως		<u>64.640</u>	64.640	
96.22.01 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα ετοιμών & ημιτελών				
96.22.01.00 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα ετοιμών				
96.22.01.00.00 Λινά	35.256			
96.22.01.00.01 Μάλλινα	<u>29.384</u>			
96 ΕΣΟΔΑ-ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ				
96.21 Άμεσα έξοδα πωλήσεων				
96.21.01 Προϊόντων ετοιμών & ημιτελών				64.640
96.21.01.00 Προϊόντων ετοιμών				
96.21.01.00.00 Λινά	35.256			
96.21.01.00.01 Μάλλινα	<u>29.384</u>			
		<u>64.640</u>		
<i>Μεταφορά του 96.21 στον 96.22</i>				
-----26-----				
96 ΕΣΟΔΑ –ΜΙΚΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ				
96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως			5.187.384	
96.22.01 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα ετοιμών & ημιτελών				
96.22.01.00 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα ετοιμών				
96.22.01.00.00 Λινά	2.724.204			
96.22.01.00.01 Μάλλινα	<u>2.463.180</u>	<u>5.187.384</u>		
98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ				
98.99 Αποτελέσματα χρήσεως				
98.99.00 Μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως				5.187.384
98.99.00.00 Λινά	2.724.204			
98.99.00.01 Μάλλινα	<u>2.463.180</u>	<u>5.187.384</u>		
ΛΙΝΑ ::				
<i>Πωλ.3.357.750-Κόστος πωληθέντων 598.290 μείον- αμ.εξ.πωλ.35.256 = 2.274.204</i>				
ΜΑΛΛΙΝΑ:				
<i>Πωλ.2.798.440-Κόστος πωλ. 305.876 μείον αμ. εξ.πωλ. 29.384 = 2.463.180</i>				
<i>μεταφορά του 96.22 στον 96.99</i>				
----- 27 -----				
98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ				
98.99 Αποτελέσματα χρήσεως			1.365.360	
98.99.01 Έξοδα που βαρύνουν τα μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης				
98.99.01.00 Έξοδα λειτουργίας διοίκησης	560.000			
98.99.01.2 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως	685.360			
98.99.01.3 Έξοδα λειτουργίας χρηματ/κων	<u>120.000</u>			
92 ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ				
				1.365.360

92.01 Έξοδα λειτουργίας διοίκησης	560.000			
92.03 Έξοδα λειτουργίας διάθεσης	685.360			
92.03.00 Έξοδα υπηρεσίας διεύθυνσης πωλήσεων				
92.04 Έξοδα λειτουργίας χρηματ/μικρών	<u>120.000</u>			
<i>Μεταφορά των 92.01, 92.03, 92.04 στον 98.99</i>				
-----28-----				
98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ			5.191.884	
98.99 Αποτελέσματα χρήσεως				
98.99.00 Μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως				
98.99.00.00 Λινά	2.724.204			
98.99.00.01 Μάλλινα	<u>2.463.180</u>			
98.99.04 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα				
98.99.04.03 Έκτακτα κέρδη	<u>4.500</u>			
98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ				5.191.884
98.99 Αποτελέσματα χρήσεως				
98.99.01 Έξοδα που βαρύνουν τα μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης				
98.99.01.00 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	560.000			
98.99.01.2 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως	685.360			
98.99.01.3 Έξοδα χρημ/κής λειτουργίας	<u>130.000</u>			
98.99.08 Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	<u>15.500</u>			
98.99.99 Καθαρά αποτελέσματα	<u>3.801.024</u>			
(κέρδη χρήσεως)				
<i>Αποτελέσματα χρήσεως</i>				

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ✚ **Ε. Σακέλλη:** «Η Ομάδα 9 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου σε μηνιαία και ετήσια βάση», Εκδόσεις Βρύκους 1997.
- ✚ **Αριστοτέλης Κοντάκος , Κώστας Μαργαρώνης ,Αντώνης Ζαφίρης:** «Λογιστική κόστους σε Ευρώ» ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΕΛΛΗΝ 2002
- ✚ **Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο** ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΕΛΚΕΠΑ, Αθήνα 1987
- ✚ **Αριστοτέλης Κοντάκος:** «Γενική Λογιστική» ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΕΛΛΗΝ , Αθήνα 2001
- ✚ **Αριστοτέλης Κοντάκος , Κ Μαργαρώνης, Αντώνης Ζαφίρης:** «Στοιχεία Κόστους και Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης» ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΟΕΔΒ, ΑΘΗΝΑ 1999
- ✚ **Κ.Βαρβάκη :**«Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης» , ΑΘΗΝΑ 2000
- ✚ **Γρηγ. Κ. Σφακιανός Κ. Γ. Σφακιανός:** «Βιομηχανική Λογιστική – Λογιστική Κόστους σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ.» ΕΚΔΟΤΙΚΟΣ ΟΙΚΟΣ INTERBOOKS
- ✚ **Θεοδώρου Γ. Γρηγοράκου:** «Ανάλυση - Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου», Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2000.
- ✚ **Δημοσθένης Λ. Χέβας - Αφροδίτη Ι. Παπαδάκη :**«Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο», Εκδόσεις Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών 2002
- ✚ **Ε. Λοράνδου – Θεοτοκάτου :** «Στοιχεία Βιομηχανικής Λογιστικής» εκδόσεις ΟΕΔΒ, Αθήνα 1999
- ✚ **Ε. Σακέλλη :** «Κοστολόγηση» ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΒΡΥΚΟΥΣ Αθήνα 1992
- ✚ **Μ. Τσιμάρα :** «Κόστος , Κοστολόγηση» ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΑΠΑΖΗΣΗΣ

Αθήνα 1964

- ✚ **I. Χρυσοκέρη** «Βιομηχανικός Λογισμός» ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΑΠΑΖΗΣΗΣ
Αθήνα 1968
- ✚ **Βενιέρη Γ, Κοέν Σ. και Κωλέτση Μ,** 2005, Λογιστική Κόστος- Αρχές και Εφαρμογές, Αθήνα, Εκδόσεις Ρ. Ι. PUBLISHING.
- ✚ **Κεχράς Ι.** «βιβλία τεχνικών προδιαγραφών και παραγωγής κοστολογίου» ΕΚΔΟΣΕΙΣ Σταμούλη
- ✚ **Κεχράς Ι.** η σύγχρονη κοστολόγηση κατά δραστηριότητα Activity Based Costing (A.B.C.) περιοδικό Επιχείρηση Αύγουστος Σεπτέμβριος 2013 .
- ✚ **Καραγιάννης Δ , Καραγιάννης Ιωάννης, Καραγιάννη Δ. Αικατερίνη** ,Κοστολόγηση με την ομάδα 9 του ΓΛΣ μηνιαία κοστολόγηση , διακίνηση αποθήκης
- ✚ **Δ. Καραγιάννης** κοστολόγηση – βιβλία παραγωγής κοστολογίου
- ✚ **N. 4308/2014**
- ✚ **N. 4093/2012**
- ✚ **N. Σ. Πομόνης** Λογιστική Κόστους ,Εκδόσεις Α. Σταμούλης
- ✚ Βιβλία αποθήκης, τεχνικών προδιαγραφών και παραγωγής-κοστολογίου **ΠΔ 186/92**