

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ ΣΕ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ**



**ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ:
ΚΟΡΔΑ ΒΑΣΙΛΙΚΗ
ΛΑΠΠΑ ΜΑΡΙΑ ΟΛΥΜΠΙΑΔΑ
ΦΩΤΟΠΟΥΛΟΥ ΕΛΕΝΗ**

**ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ:
ΒΑΡΔΑΣ ΙΩΑΝΝΗΣ**

ΠΑΤΡΑ 2016

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Στην παρούσα πτυχιακή εργασία ασχοληθήκαμε με το θέμα των εργασιών τέλους χρήσης και τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων τέλους χρήσης σε μια βιομηχανική επιχείρηση.

Μέσα από την μελέτη ποικίλης βιβλιογραφίας προσπαθήσαμε να περιγράψουμε και να αναπτύξουμε όσο το δυνατόν καλύτερα την έννοια των αποτελεσμάτων χρήσης και των ενεργειών που θα πρέπει να ακολουθηθούν για την εξαγωγή ορθού αποτελέσματος χρήσης, καθώς μέσα από το αποτέλεσμα χρήσης η κάθε επιχείρηση βλέπει κατά πόσο είναι επικερδής ή επιζήμια η λειτουργία της.

Η κάθε οικονομική μονάδα ανεξάρτητα από την μορφή και το μέγεθός της είναι υποχρεωμένη στο τέλος της κάθε λογιστικής χρήσης να προβαίνει σε κάποιες ενέργειες και να συντάσσει κάποιες οικονομικές καταστάσεις που θα οδηγήσουν στην εξαγωγή του αποτελέσματος χρήσης.

Στην πορεία λοιπόν της εργασίας αυτής θα γνωρίσουμε τις λογιστικές αυτές ενέργειες που γίνονται πάντα στις 31/12 (ή στις 30/06), ως συνέχεια βέβαια της ομαλής λειτουργίας της επιχείρησης καθόλη την δωδεκάμηνη λογιστική χρήση. Το δωδεκάμηνο αυτό διάστημα, συμπίπτει με το ημερολογιακό έτος (1.1 - 31.12) - εκτός αν έχουμε έναρξη ή διακοπή εργασιών, εντός του έτους, οπότε θα είναι μικρότερο.

Συνοπτικά ας προαναφέρουμε ποιες ενέργειες αφορούν στις εργασίες τέλους χρήσης και γίνονται για τακτοποίηση λογαριασμών:

- Στην ομάδα 1: Αποσβέσεις Παγίων
- Στην ομάδα 2 : Ελλείμματα ή πλεονάσματα αποθεμάτων, Αγορές υπό παραλαβή-υπό τακτοποίηση, Αποτίμηση Αποθεμάτων.
- Στην ομάδα 3 : Διαφορές Ταμείου ή Τραπεζών .Τόκοι απαιτήσεων, Εκπτώσεις προς Πελάτες.
- Στην ομάδα 4: Προβλέψεις

α) Επισημαλών απαιτήσεων

β) Αποζημιώσεις Εξόδου κλπ

γ) Συναλλαγματικών διαφορών

- Στην ομάδα 5: Τόκοι Υποχρεώσεων, εκπτώσεις από προμηθευτές

- Στην ομάδα 6: Υπολογισμός εξόδων που αφορούν την κλειόμενη χρήση

α) έξοδα επόμενης χρήσης

β) έξοδα πληρωτέα

- Στην ομάδα 7: Υπολογισμός εσόδων που αφορούν την κλειόμενη χρήση:

α)έσοδα επόμενης χρήσης

β) έσοδα εισπρακτέα

γ) Εκπτώσεις προς πελάτες

- Για τον υπολογισμό εσόδων-εξόδων κλειόμενης χρήσης χρησιμοποιούμε τους λογαριασμούς : 36και 56

Όλα αυτά λοιπόν που πολύ συνοπτικά προαναφέραμε, θα τα δούμε αναλυτικά στην πορεία της εργασίας μας.

Επίσης θα αναφερθούμε και στην διαδικασία εξεύρεσης του κόστους των παραχθέντων και πωληθέντων προϊόντων, με βάση τα κοστολογικά συστήματα που χρησιμοποιούνται από τις ελληνικές επιχειρήσεις.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στην παρούσα πτυχιακή εργασία ασχοληθήκαμε με το θέμα των εργασιών τέλους χρήσης σε βιομηχανική επιχείρηση.

Στο ξεκίνημα της εργασίας μας και μέσω της εισαγωγής που υπάρχει, σε λιτές γραμμές παρουσιάζονται στοιχεία που δίνουν το κεντρικό νόημα της εργασίας αυτής.

Στο επόμενο κεφάλαιο περιγράφονται οι οικονομικές καταστάσεις που μια βιομηχανική επιχείρηση πρέπει να συντάξει στο τέλος της χρήσης. Οι οικονομικές αυτές καταστάσεις παρουσιάζονται με βάση το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο αλλά και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

Το τρίτο κεφάλαιο αφορά στις εργασίες τέλους χρήσης. Κάποιες από αυτές που περιγράφονται είναι η αποτίμηση απαιτήσεων, αποθεμάτων, συμμετοχών, οι αποσβέσεις και οι προβλέψεις.

Στο κεφάλαιο που ακολουθεί έπειτα, παρουσιάζονται οι ομάδες που περιγράφουν τα έξοδα, έσοδα και τους λογαριασμούς αποτελέσματος της επιχείρησης.

Στο πέμπτο κεφάλαιο αναφερόμαστε στην διαδικασία της κοστολόγησης ενώ στο τελευταίο κεφάλαιο υπάρχει πρακτική εφαρμογή εργασιών τέλους και εξαγωγής αποτελέσματος χρήσης σε μια βιομηχανική επιχείρηση.

ABSTRACT

In this thesis we dealt with the issue of end-use operations in industrial enterprise.

At the beginning of our work and the introduction of which is, in simple lines presented data give the main point of this work.

The next chapter describes the financial statements of an industrial enterprise should prepare the year-end. These financial statements are based on the Uniform Chart of Accounts and the Greek Accounting Standards.

The third chapter covers the year-end operations. Some of them described the valuation of receivables, inventories, investments, depreciation and provisions.

The following chapter then presents the groups describe the costs, revenues and results of business accounts.

In the fifth chapter we refer to the process of costing and the last chapter is practical work end and result export use in an industrial enterprise.

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Στο σημείο αυτό θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε τον καθηγητή μας και εισηγητή της παρούσης εργασίας κο Βάρδα Ιωάννη , για την βοήθεια που μας παρείχε καθόλη την διάρκεια συγγραφή της εργασίας αυτής.

Θα θέλαμε επίσης να εκφράσουμε τις ευχαριστίες μας προς την οικογενειά μας για την βοήθεια και υποστήριξη που μας παρείχαν καθόλη την διάρκεια των σπουδών μας.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο</u>: ΕΙΣΑΓΩΓΗ	8
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο</u>: ΟΙ ΕΤΗΣΙΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ ΚΑΙ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	10
· 2.1 ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ ΕΓΛΣ	10
· 2.1.1 ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ	10
· 2.1.2 ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ	15
· 2.1.3 ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ	16
· 2.1.4 ΙΣΟΖΥΓΙΟ	16
· 2.1.5 ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ	18
· 2.2 ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	19
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο</u>: ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ	25
· 3.1 ΟΙ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ	25
· 3.2 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ	30
· 3.3 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ	31
· 3.4 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ	33
· 3.5 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ & ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ	35
· 3.6 ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ	36
· 3.6.1 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ	38
· 3.7 ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ- ΤΑΚΤΟΠΟΙΗΣΗΣ	39
· 3.8 ΔΟΥΛΕΥΜΕΝΑ – ΜΕ ΔΟΥΛΕΥΜΕΝΑ ΕΣΟΔΑ-ΕΞΟΔΑ	39
· 3.9 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ	40
· 3.10 ΔΙΑΓΡΑΦΗ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ	42
· 3.11 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	43
· 3.12 ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΟΡΘΩΣΕΙΣ	44
· 3.13 ΔΙΟΡΘΩΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΣΦΑΛΜΑΤΩΝ	45
· 3.14 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	45

<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο</u>: ΟΙ ΟΜΑΔΕΣ 6,7,8 ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ	46
· 4.1 Η ΟΜΑΔΑ 6 «ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ'ΕΙΔΟΣ»	46
· 4.2 Η ΟΜΑΔΑ 7 «ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΚΑΤ'ΕΙΔΟΣ »	51
· 4.3 Η ΟΜΑΔΑ 8 «ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ ΧΡΗΣΗΣ»	53
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο</u>: Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	57
· 5.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	57
· 5.2 ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	58
· 5.3 ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	60
· 5.4 ΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	62
· 5.5 ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	73
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο</u>:	
· ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ	77
· ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ	102
· ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ - ΠΗΓΕΣ	105

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^Ο ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στο τέλος κάθε λογιστική χρήσης η βιομηχανική επιχείρηση προβαίνει σε κάποιες διαδικασίες με σκοπό την εξαγωγή του αποτελέσματος χρήσης. Δηλαδή με τις διαδικασίες αυτές αποσκοπεί στο να δει εάν από όλη την εργασία της κατά την διάρκεια του έτους είχε κέρδος ή ζημιά. Οι διαδικασίες αυτές είναι γνωστές ως εργασίες τέλους χρήσης. Πολλές φορές τις διαδικασίες αυτές μπορούμε να τις ονοματίσουμε και ως κλείσιμο ισολογισμού.

Όταν λοιπόν λέμε Κλείσιμο Ισολογισμού εννοούμε ένα σύνολο εργασιών και διαδικασιών οι οποίες αποσκοπούν, αφενός στο να δείξουν την οικονομική θέση κάποιας οικονομικής μονάδας στο τέλος της χρήσης και αφετέρου στο να μετρήσουν το ετήσιο οικονομικό αποτέλεσμα της μονάδας αυτής. Η οικονομική θέση της οικονομικής μονάδας φανερώνεται μέσω του Ισολογισμού της, ενώ το αποτέλεσμα μέσω της Κατάστασης Αποτελέσματα Χρήσεως καθώς επίσης το αποτέλεσμα της χρήσης φαίνεται είτε είναι αρνητικό είτε είναι θετικό και στον ισολογισμό στον λογαριασμό «αποτέλεσμα εις νέον». Ο Ισολογισμός όπως θα δούμε πιο αναλυτικά και στο επόμενο κεφάλαιο, αποτελεί μια στατική οικονομική κατάσταση που δείχνει οικονομικά μεγέθη σε μια ορισμένη ορισμένη χρονική στιγμή (1/12 ή 30/06) , ενώ τα Αποτελέσματα Χρήσεως είναι μία δυναμική Οικονομική Κατάσταση από την άποψη ότι μετριοούνται οικονομικά μεγέθη για ένα ορισμένο χρονικό διάστημα (για ένα έτος που ως συνήθως διαρκεί η λογιστική χρήση).

Σαν καταληκτική ημερομηνία για τις μετρήσεις αυτών των μεγεθών είναι συνήθως η 31-32 κάθε έτους χωρίς όμως να αποκλείεται σε ορισμένες περιπτώσεις να είναι η 30-6 ενώ σε ορισμένες πιο σπάνιες (π.χ υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιρειών που θέλουν να συμβαδίζουν με την ημερομηνία Κλεισίματος Ισολογισμού αυτής της έδρας) κάποια άλλη ημερομηνία.

Οι κυριότερες εργασίες τέλους χρήσης είναι:

1. Η απογραφή.
2. Ο λογιστικός έλεγχος ως προς τα μεγέθη των λογαριασμών και το περιεχόμενο τους.
3. Η εργασία δημιουργίας των αποτελεσμάτων.

4. Η εργασία σύνταξης των Οικονομικών Καταστάσεων.

Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν:

- α. Τον ισολογισμό.
- β. Τον λογ/σμό "αποτελέσματα χρήσεως".
- γ. Τον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων και
- δ. Το προσάρτημα.
- ε. Έκθεση Δ.Σ. προς Τ.Γ.Σ.
- στ. Πίνακας εκμετάλλευσης

Η διαδικασία της δημιουργίας αποτελεσμάτων αφορά στην μεταφορά των λογαριασμών των ομάδων 2, 6 και 7 στον λογαριασμό "80.00 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜ/ΣΗ" του Ε.Γ.Λ.Σ. Ο λογαριασμός "80.00", χρεώνεται με πίστωση των λογ/σμών αποθεμάτων έναρξης και αγορών χρήσεως της ομάδος 2 καθώς και με πίστωση των λογ/σμών της ομάδος 6. Αντίθετα πιστώνεται με χρέωση των λογ/σμών της ομάδος 7 και των αποθεμάτων λήξεως της ομάδας 2. Στην συνέχεια με το αποτέλεσμα της γενικής εκμετάλλευσης και μεταφέροντας και όλα τα ανόργανα αποτελέσματα φτάνουμε στον λογαριασμό 86 Αποτέλεσμα Χρήσης, από τον οποίο και εξάγεται το αποτέλεσμα της χρήσης, το οποίο μπορεί να είναι θετικό δηλαδή κέρδος χρήσης είτε να είναι αρνητικό δηλαδή ζημίας χρήσης.

Όλα λοιπόν που παραπάνω πολύ συνοπτικά παρουσιάσαμε, θα τα δούμε πολύ αναλυτικά στην πορεία της εργασίας.

Εν συντομία να αναφέρουμε πως παρακάτω θα κατατίθενται στοιχεία σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης, αναλύονται οι λογιστικές ομάδες 6,7,8 καθώς και περιγραφικά παρουσιάζονται όλες οι απαραίτητες ενέργειες τέλους χρήσης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΟΙ ΕΤΗΣΙΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ ΚΑΙ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Στο τέλος κάθε λογιστικής χρήσης συντάσσονται όλες οι απαραίτητες οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες αναλυτικά παρουσιάζονται πιο κάτω.

2.1 ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ ΕΓΛΣ

2.1.1 ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

Ο ισολογισμός αποτελεί την πρώτη και σημαντικότερη από τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις κάθε επιχείρησης. Ο ισολογισμός είναι μία συνοπτική λογιστική κατάσταση που παρουσιάζει τη συνολική περιουσία της επιχείρησης σε δύο πεδία και σε βασικές κατηγορίες (πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί) στην ποιοτική (είδος) και ποσοτική της (αξία) σύνθεση, σ' ένα δεδομένο χρονικό σημείο. Ο ισολογισμός προκύπτει μετά την απογραφή της οποίας εμφανίζεται ως περίληψη και στηρίζεται κι αυτός στη βασική λογιστική ισότητα :

Ενεργητικό = Πραγματικό Παθητικό + Καθαρή Θέση

Ο ισολογισμός αποτελεί την επίσημη εικόνα της περιουσίας της επιχείρησης και δημοσιεύεται έτσι ώστε να πληροφορηθούν όλοι όσοι ενδιαφέρονται γι' αυτήν¹.

Καταχωρείται στο «Βιβλίο Απογραφών & Ισολογισμού» και απεικονίζει την περιουσία της επιχείρησης. Το ενεργητικό αποτελείται από το σύνολο των οικονομικών αγαθών των οποίων την κυριότητα κατέχει η επιχείρηση και από το σύνολο των δικαιωμάτων και απαιτήσεων, δηλαδή τα μέσα δράσης με τα οποία η επιχείρηση επιδιώκει να πετύχει τον σκοπό της.

¹ ΓΡΗΓΟΡΑΚΟΣ Θ., ΑΝΑΛΥΣΗ-ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ, 2011

Το παθητικό αποτελείται από το σύνολο των υποχρεώσεων της επιχείρησης προς τους τρίτους και προς τους φορείς της, που έχουν τα δικαιώματα τους πάνω στα περιουσιακά της στοιχεία.

Ο ισολογισμός μιας επιχείρησης συνοψίζει την οικονομική της κατάσταση σε μια δεδομένη χρονική στιγμή, γι' αυτό και η εικόνα που παρέχει είναι στατική.

Ειδικότερα, παρουσιάζονται τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης ομαδοποιημένα (με κριτήριο το χρόνο παραμονής τους σε αυτή) σε πάγια, κυκλοφορούντα και διαθέσιμα και οι πηγές των κεφαλαίων της (ίδια κεφάλαια, μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις). Δηλαδή, ο ισολογισμός δείχνει ποια περιουσιακά στοιχεία έχουν αποκτηθεί και με τι κεφάλαια έχει χρηματοδοτηθεί η απόκτησή τους. Όσο αφορά τις επιμέρους κατηγορίες μεγεθών, παρατηρούνται τα πιο κάτω:

Τα Πάγια περιλαμβάνουν μέσα που χρησιμοποιεί η επιχείρηση για την παραγωγή των προϊόντων και υπηρεσιών της. Η απόκτηση των μέσων αυτών αποτελεί “επένδυση”, η δε αξία τους επανεισάγει στην επιχείρηση κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους².

Η απόκτηση πάγιων μεγαλύτερης δυναμικότητας από εκείνη που εξυπηρετεί τους μακροπρόθεσμους στόχους της μονάδας αποτελεί “υπερεπένδυση” και έχει ως αποτέλεσμα την σπατάλη κεφαλαίων και την άσκοπη διόγκωση των σταθερών δαπανών και των χρηματοοικονομικών εξόδων (ή την απώλεια χρηματοοικονομικών εσόδων).

Από την άλλη πλευρά, η ελλιπής δυναμικότητα δεν επιτρέπει την εκμετάλλευση των ευκαιριών της Αγοράς ή την αποτελεσματική χρησιμοποίηση των παραγωγικών πόρων. Κρίσιμη παράμετρο κατά την εξέταση των πάγιων στοιχείων μιας επιχείρησης αποτελεί το τεχνολογικό τους επίπεδο. Όσο πιο σύγχρονη η τεχνολογία που ενσωματώνεται στα παραγωγικά μέσα της μονάδας, τόσο μεγαλύτερη η ευχέρεια μείωσης του κόστους και βελτίωσης της ποιότητας των προϊόντων της.

² ΚΟΝΤΑΚΟΣ Α., ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΕΛΛΗΝ, 2001

Τέλος, θα πρέπει να τονιστεί ότι υπάρχουν δραστηριότητες που χαρακτηρίζονται ως “εντάσεως κεφαλαίου”, δηλαδή προϋποθέτουν τη διάθεση μεγάλου μέρους των κεφαλαίων της επιχείρησης για απόκτηση πάγιων στοιχείων. Π.χ. αυτό συμβαίνει με τις τσιμεντοβιομηχανίες, τις ναυπηγικές επιχειρήσεις, τις αυτοκινητοβιομηχανίες κλπ, ενώ αντίστροφο ισχύει για τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών.

Το Κυκλοφορούν Ενεργητικό περιλαμβάνει τα στοιχεία εκείνα που παραμένουν για περιορισμένο χρονικό διάστημα στην επιχείρηση και στη συνέχεια ρευστοποιούνται³.

Για παράδειγμα, τα παραγόμενα προϊόντα αποθεματοποιούνται μέχρι τη διοχέτευσή τους στην Αγορά, τα αποθέματα πρώτων και βοηθητικών υλών παραμένουν στις αποθήκες μέχρι να χρησιμοποιηθούν στην παραγωγική διαδικασία, οι απαιτήσεις ρευστοποιούνται σε ρυθμό αντίστοιχο των εισπράξεων από τους πελάτες και χρεώστες γενικότερα.

Ο προσδιορισμός του ύψους του κυκλοφορούντος ενεργητικού αποτελεί στην ουσία ένα πρόβλημα αριστοποίησης. Πιο συγκεκριμένα, οι μεγάλες ποσότητες αποθεμάτων έτοιμων προϊόντων και η γενναιόδωρη παροχή πιστώσεων στην πελατεία διευκολύνουν την επέκταση των πωλήσεων. Επίσης, η διατήρηση υψηλών αποθεμάτων πρώτων και βοηθητικών υλών εξυπηρετεί τον άνετο ανεφοδιασμό της παραγωγής. Όμως, από την άλλη πλευρά, προκαλούν αύξηση των χρηματοοικονομικών δαπανών (λόγω της διόγκωσης των απασχολημένων κεφαλαίων) και των σταθερών εξόδων (κόστος αποθήκευσης, φύλαξης, διαχείρισης κλπ) και αυξάνουν τον κίνδυνο απωλειών από επισφάλειες (στην περίπτωση των απαιτήσεων) ή μείωση³ της αξίας τους (στην περίπτωση των αποθεμάτων).

Τα Διαθέσιμα είναι περιουσιακά στοιχεία, με μορφή μετρητών ή τοποθετήσεων υψηλής ρευστότητας (π.χ. καταθέσεις όψεως, γeros, καταθέσεις μιας ή λίγων ημερών κλπ) τα οποία χρησιμοποιούνται στα πλαίσια των τρεχουσών συναλλακτικών σχέσεων της επιχείρησης⁴. Από τη φύση τους, τα διαθέσιμα μπορούν να αξιοποιηθούν μόνο σε εξαιρετικά βραχυπρόθεσμες τοποθετήσεις, με αποτέλεσμα να περιορίζεται αντίστοιχα η αποδοτικότητά τους. Έτσι, καταβάλλεται προσπάθεια ελαχιστοποίησης του μεγέθους τους μέσω

³ ΚΟΝΤΑΚΟΣ Α., ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΕΛΛΗΝ, 2001

⁴ www.taxheaven.gr

προγραμματισμού των εισπράξεων και των πληρωμών (π.χ. κατάρτιση ταμειακών προγραμμάτων). Εξαιρούνται οι περιπτώσεις αποθεμάτων που δεν υπόκεινται σε τεχνολογική απαξίωση και δεν φθείρονται από το χρόνο (π.χ. χρυσός) ή δεν συνδέονται με τη μόδα ή δεν έχουν συγκεκριμένη λήξη κλπ.

Επίσης, στα πλαίσια ενός πληθωριστικού περιβάλλοντος, η διατήρηση υψηλών αποθεμάτων ορισμένων ειδών είναι δυνατό να αποφέρει σημαντικά κέρδη στην επιχείρηση.

Τα Ίδια Κεφάλαια περιλαμβάνουν το μετοχικό κεφάλαιο και τα συσσωρευμένα κεφάλαια από παρακράτηση κερδών (= αποθεματικά κερδών) και από πώληση μετοχών σε τιμή ανώτερη της ονομαστικής τους αξίας (= αποθεματικό υπέρ το άρτιο), καθώς και την υπεραξία των στοιχείων του ενεργητικού η οποία προκύπτει από αναπροσαρμογή της αξίας τους⁵.

Τα ίδια κεφάλαια δεν είναι επιστρεπτέα, ούτε δημιουργούν οποιεσδήποτε συμβατικές δεσμεύσεις σχετικά με την εξυπηρέτησή τους.

Έτσι, συμβάλλουν στη βελτίωση της ρευστότητας της επιχείρησης και της επιτρέπουν να καλύπτει ενδεχόμενα αρνητικά ανοίγματα μεταξύ εσόδων και εξόδων, στα πλαίσια μιας ή περισσότερων χρήσεων.

Οι Υποχρεώσεις, διακρίνονται συνήθως σε δύο γενικές κατηγορίες:

- Τις Μακροπρόθεσμες
- Τις Βραχυπρόθεσμες

Οι Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις περιλαμβάνουν κατά κύριο λόγο δάνεια τα οποία η επιχείρηση έχει συνάψει είτε με συγκεκριμένους δανειστές, είτε με πιστωτικά ιδρύματα, είτε με το ανώνυμο κοινό (= ομολογιακά δάνεια).

Η ευχέρεια επιστροφής των κεφαλαίων αυτής της κατηγορίας μετά από ένα μεγάλο χρονικό διάστημα (συχνά δέκα ή περισσότερων ετών) επιτρέπει στην επιχείρηση να τα

⁵ https://el.wikipedia.org/wiki/Καθαρή_θέση

χρησιμοποιήσει για αγορά παγίων στοιχείων, γενικότερα δε επιδρά ευνοϊκά στη ρευστότητά της.

Ιδιαίτερη προσοχή απαιτείται όταν η επιχείρηση δανείζεται μακροπρόθεσμα με σταθερό επιτόκιο, διότι είναι πιθανό να ακολουθήσει πτώση των επιτοκίων προ της λήξεως του δανείου, με αποτέλεσμα την επιβάρυνσή της σε μικρό ή μεγάλο βαθμό, ανάλογα με την έκταση της μείωσης, τη διάρκεια της δανειακής σύμβασης και το ύψος του δανείου. Βέβαια, δεν αποκλείεται και η αντίστροφη περίπτωση.

Για να μην αφηθεί η κατάσταση στην τύχη, είναι αναγκαίο να αξιολογούνται οι παράμετροι του οικονομικού περιβάλλοντος που επηρεάζουν τα επιτόκια, για ένα βάθος χρόνου ανάλογο με τη διάρκεια της δανειακής σύμβασης.

Οι Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις περιλαμβάνουν τα τραπεζικά δάνεια μικρής διάρκειας και τις υποχρεώσεις προς τους προμηθευτές (από αγορές με πίστωση), το Δημόσιο (=πληρωτέοι φόροι), τα συνταξιοδοτικά ταμεία και ευρύτερα τους οργανισμούς κοινωνικής ασφάλιση (=κρατήσεις και εισφορές), τους εργαζόμενους (=δεδουλευμένες αποδοχές που δεν έχουν καταβληθεί ακόμη), τους μετόχους (=πληρωτέα μερίσματα) και γενικά κάθε πίστωση που παρέχεται στην επιχείρηση⁶.

Οι δανειακές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις μπορούν να δημιουργήσουν σοβαρά προβλήματα στην επιχείρηση όταν δεν υπάρχει δυνατότητα εξυπηρέτησής τους. Γι' αυτό θα πρέπει να χρησιμοποιούνται, κυρίως, για την κάλυψη προσωρινών ταμειακών ελλειμμάτων και όχι για επενδυτικούς σκοπούς. Οι λοιπές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, δημιουργούν μικρότερους κινδύνους από άποψη ρευστότητας, θα πρέπει όμως να φροντίζει η επιχείρηση να διατηρεί επαρκή στοιχεία του κυκλοφορούντος και διαθέσιμου ενεργητικού ώστε να μπορεί να τις εξυπηρετεί με ευχέρεια. Θα πρέπει να τονισθεί ότι τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις είναι δυνατό να εμφανισθούν στον ισολογισμό με διάφορους βαθμούς ανάλυσης, που κυμαίνονται από την πολύ συνοπτική ως την ιδιαίτερα αναλυτική παρουσίαση.

⁶ ΚΟΝΤΑΚΟΣ Α., ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΕΛΛΗΝ, 2001

Στις χώρες που υπάρχει και τηρείται κάποιο λογιστικό σχέδιο (όπως στην Ελλάδα τα τελευταία χρόνια), παρατηρείται μια σχετική ομοιομορφία στο βαθμό ανάλυσης και στην ονοματολογία των λογαριασμών, που περιορίζει σημαντικά την ανάγκη αποσαφήνισης και ερμηνείας των επιμέρους μεγεθών.

2.1.2 ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ

Τα αποτελέσματα χρήσης αποτελούν τη σπουδαιότερη διάσταση για τον καθορισμό της αποδοτικότητας μιας επιχείρησης. Με βάση τα αποτελέσματα χρήσης καθορίζεται η (χρηματιστηριακή) αξία της επιχείρησης, κρίνεται η ποιότητα του έργου το οποίο επιτελεί η διοίκηση και μπορούν να χορηγηθούν αμοιβές ανάλογες με την επίδοση των εργαζομένων.

Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης είναι μία λογιστική κατάσταση που εμφανίζει το αποτέλεσμα που πραγματοποίησε μια επιχείρηση κατά την διάρκεια μιας συγκεκριμένης χρονικής περιόδου (από 1/1/XX έως 31/12/XX) και τους προσδιοριστικούς παράγοντες του αποτελέσματος. Το λογιστικό αποτέλεσμα προκύπτει μετά την αφαίρεση κάθε μορφής εξόδων, ζημιών, νομίμων αποσβέσεων και κάθε άλλου εταιρικού βάρους, από τα πραγματοποιηθέντα ακαθάριστα έσοδα⁷.

Η κατάσταση αποτελεσμάτων παρουσιάζει τα συνολικά έσοδα και έξοδα που πραγματοποίησε η επιχείρηση κατά τη διάρκεια της χρήσης. Επομένως, τα μεγέθη της δεν είναι στατικά ή συγκυριακά αλλά εκφράζουν, σε όρους αξίας, τη δραστηριότητά της σε ολόκληρη τη χρήση⁸.

Όπως και στην περίπτωση του ισολογισμού, ο βαθμός ανάλυσης της πιο πάνω κατάστασης εξαρτάται από το βαθμό ανάλυσης των τηρούμενων λογαριασμών, τις επιλογές του management για την έκταση της ενημέρωσης που παρέχει και, από τους περιορισμούς της ισχύουσας νομοθεσίας.

⁷ academics.epu.ntua.gr/LinkClick.aspx?fileticket=PW4o...tabid.

⁸ ΠΟΜΟΝΗΣ Ν., ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΤΑΜΟΥΛΗ ΑΕ, 2010

Σε κάθε περίπτωση, πάντως, στην κατάσταση αποτελεσμάτων περιλαμβάνονται τα μεγέθη των εσόδων από πωλήσεις, του κόστους πωληθέντων, των λειτουργικών δαπανών, του φόρου εισοδήματος και των καθαρών κερδών. Δηλαδή, η κατάσταση αυτή περιέχει κρίσιμα στοιχεία, γι' αυτό βρίσκεται στο επίκεντρο του ενδιαφέροντος του αναλυτή, ο οποίος από τη μελέτη των μεγεθών της και το συσχετισμό τους με εκείνα του ισολογισμού, παράγει σημαντικές πληροφορίες σχετικά με τις δυνατότητες και αδυναμίες της επιχείρησης.

Η κατάσταση διανομής κερδών εμφανίζει τον τρόπο κατανομής του καθαρού επιχειρησιακού πλεονάσματος μεταξύ, κυρίως, της επιχείρησης και των μετόχων της. Τα μεγέθη της αποκαλύπτουν κατά βάση τη μερισματική πολιτική, αλλά και τον βαθμό αυτοχρηματοδότησης της επιχείρησης.

Έτσι, οδηγούν τον αναλυτή σε χρήσιμα συμπεράσματα, ιδιαίτερα όταν εξετάζεται η διαχρονική εξέλιξη τους καθώς και η σχέση τους με άλλα εσωτερικά μεγέθη (όπως τα έσοδα, τα απασχολημένα κεφαλαία, η χρηματιστηριακή αξία της επιχείρησης κλπ) ή με τα αντίστοιχα μεγέθη άλλων επιχειρήσεων.

2.1.3 ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων καταρτίζεται υποχρεωτικά στην περίπτωση που γίνεται διανομή των κερδών και καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών της επιχείρησης, τα στοιχεία του πίνακα απεικονίζονται σε δύο στήλες, οι οποίες αντιστοιχούν στην παρούσα και στη προηγούμενη χρήση.

2.1.4 ΙΣΟΖΥΓΙΟ

Το ισοζύγιο λογαριασμών γενικού καθολικού είναι ένας πίνακας στον οποίο αναφέρονται όλοι οι λ/σμοι του γενικού καθολικού με τα αθροίσματα της χρέωσης τους, της πίστωσης τους και τα υπόλοιπα τους.

Όπου ισχύουν οι ισότητες: άθροισμα χρέωσης= άθροισμα πίστωσης και άθροισμα χρεωστικών υπολοίπων= άθροισμα πιστωτικών υπολοίπων.

Τα ισοζύγια εκτός από την δυνατότητα του ελέγχου, δίνουν και την εικόνα των περιουσιακών στοιχείων, όπως αυτά έχουν διαμορφωθεί και τα οποία είναι απαραίτητα στην Διοίκηση για την λήψη των αποφάσεων.

Συνήθως συντάσσονται στο τέλος του μήνα. Όταν περιλαμβάνουν την κίνηση λ/σμων μόνο του μήνα λέγονται ισοζύγια περιόδου, ενώ όταν περιλαμβάνουν συνολική κίνηση μέχρι τον μήνα που συντάσσονται, ονομάζονται ανακεφαλαιωτικά ισοζύγια.

Στις μέρες μας όμως τα περισσότερα λογιστήρια λειτουργούν με μηχανογραφικό τρόπο και μέσω των ηλεκτρονικών υπολογιστών είμαστε σε θέση οποιαδήποτε στιγμή το θελήσουμε να έχουμε στα χέρια μας το ισοζύγιο σε μηχανογραφημένη μορφή. Το ισοζύγιο που μας χρειάζεται όμως συνήθως είναι αυτό που εκτυπώνεται κάθε τέλος του μήνα. Το ισοζύγιο του Δεκεμβρίου, όταν η χρήση λήγει τη 31/12, περιλαμβάνει την κίνηση όλων των λογαριασμών όλου του έτους και είναι το πρώτο προσωρινό ισοζύγιο.

ΠΡΩΤΟ ΠΡΟΣΩΡΙΝΟ ΙΣΟΖΥΓΙΟ

Το πρώτο προσωρινό ισοζύγιο του Δεκεμβρίου για να συνταχθεί πρέπει να έχουμε ενημερώσει προηγουμένως τα βιβλία και τους λογαριασμούς, ώστε να περιλαμβάνονται σαίτα όλες οι συνήθεις οικονομικές συναλλαγές του έτους.

Με βάση το προσωρινό αυτό ισοζύγιο των λ/σμων του Γενικού Καθολικού (συνοδευόμενο με όλα τα ισοζύγια των αναλυτικών λ/σμων) φροντίζουμε να επαληθεύσουμε τα υπόλοιπα των λογαριασμών, να ανιχνεύσουμε τα σφάλματα, τις διάφορες παραλείψεις και ελλείψεις.

ΔΕΥΤΕΡΟ ΠΡΟΣΩΡΙΝΟ ΙΣΟΖΥΓΙΟ

Στο τέλος της χρήσης, μετά την αποτίμηση, τις αποσβέσεις, την απογραφή και τις έγγραφες προσαρμογής που έχουν ήδη προηγηθεί (καταστροφής εμπορευμάτων, έλλειμμα σε κάποιο εμπόρευμα, πρόστιμα εφορίας, πρόβλεψη για επισφαλείς πελάτες ή άλλα έξοδα, γνωστοποίηση χρεωστικών ή πιστωτικών τόκων, αποσβέσεις κ.λπ.) και τις οποίες πιο αναλυτικά θα δούμε πιο κάτω συντάσσεται το δεύτερο προσωρινό ισοζύγιο. Σε αυτό αναφέρονται όλοι οι λογαριασμοί και τα υπόλοιπα των γενικών καθολικών μας, όπου τα

υπόλοιπα αυτά εμφανίζονται αλλαγμένα (όσα χρειάζεται σε σχέση με το πρώτο προσωρινό ισοζύγιο) με βάση τις εγγραφές προσαρμογής που προηγήθηκαν.

Έτσι με βάση το δεύτερο προσωρινό ισοζύγιο θα γίνουν οι εγγραφές μεταφοράς των αποτελεσματικών λογαριασμών στην ομάδα 8.

ΤΕΛΙΚΟ (ΟΡΙΣΤΙΚΟ) ΙΣΟΖΥΓΙΟ

Μετά τις ενέργειες προσδιορισμού και διανομής των αποτελεσμάτων συντάσσεται το οριστικό ισοζύγιο Δεκεμβρίου, όπου όλοι οι λογαριασμοί έχουν πάρει την οριστική τους μορφή. Είναι δηλαδή όλοι οι λ/σμοι εξισωμένοι εκτός από τους λ/σμούς του ισολογισμού.

Με βάση το τελικό ισοζύγιο συντάσσεται ο ισολογισμός τέλους χρήσης και έτσι κλείνει η διαχειριστική χρήση

2.1.5 ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ

Το προσάρτημα του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης είναι απαραίτητο συμπλήρωμα των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων, συντάσσεται και δημοσιοποιείται υποχρεωτικά με την καταχώρηση του στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών και Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης του Υπουργείου Εμπορίου αλλά δεν δημοσιεύεται στις εφημερίδες όπως συμβαίνει και με τις άλλες καταστάσεις με το οποίο παρέχονται διάφορες πληροφορίες και επεξηγήσεις σε ότι αφορά τη σύνταξη και το περιεχόμενο του ισολογισμού και της κατάστασης των αποτελεσμάτων⁹.

Οι πληροφορίες αυτές έχουν σκοπό να διευκολύνουν τους αναγνώστες ώστε να κατανοήσουν τις οικονομικές καταστάσεις οι οποίες ορισμένες φορές είναι αρκετά συμπυκνωμένες και περιληπτικές για να διαφωτίσουν το μέσο αναγνώστη τους.

Το προσάρτημα του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων περιέχει διάφορες πρόσθετες πληροφορίες και επεξηγήσεις σε ότι αφορά τη σύνταξη και το περιεχόμενο του ισολογισμού

⁹ www.taxheaven.gr/pagesdata/logsxedio/1_41500prosartima.htm

και της καταστάσεως των αποτελεσμάτων, όπως πληροφορίες σχετικές με τις αποτιμήσεις των περιουσιακών στοιχείων, τις αποσβέσεις κ.α. Το προσάρτημα , όπως αναφέρθηκε και στην αρχή του παρόντος βιβλίου αποτελεί μέρος του ισολογισμού με την ευρεία του όρου έννοια ή αλλιώς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και συντάσσεται και δημοσιοποιείται υποχρεωτικά με την καταχώρησή του στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιριών και Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης του Υπουργείου Εμπορίου. Δεν δημοσιεύεται όμως στις εφημερίδες, όπως συμβαίνει με τις λοιπές καταστάσεις.

Πιο αναλυτικά το προσάρτημα δίνει πληροφορίες της επιχειρήσεως για :

1. Τη σύνταξη και δομή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, όπως τυχόν αλλαγές στη μορφή, δομή και ονομασίες των λογαριασμών.
2. Τις μεθόδους αποτιμήσεως των περιουσιακών στοιχείων, τις μεθόδους αποσβέσεων των παγίων και τις γενόμενες αναπροσαρμογές των παγίων.
3. Τις συμμετοχές στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων.
4. Το μετοχικό κεφάλαιο.
5. Τα ποσά των υποχρεώσεων, δεσμεύσεων, εγγυήσεων, προβλέψεων.
6. Τον κύκλο εργασιών, τα έκτακτα έσοδα και έξοδα και εκείνα που αφορούν παρελθούσες διαχειριστικές χρήσεις.
7. Τον μέσο όρο του αριθμού των απασχοληθέντων ατόμων στη διάρκεια της χρήσεως

2.2 ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις αποτελούν ενιαίο σύνολο και παρουσιάζουν εύλογα (εύλογη παρουσίαση), τα αναγνωριζόμενα περιουσιακά στοιχεία (στοιχεία του ενεργητικού), τις υποχρεώσεις, την καθαρή θέση, τα στοιχεία εσόδων, εξόδων, κερδών και ζημιών, καθώς

και τις χρηματοροές της εκάστοτε περιόδου, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου¹⁰.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των μεγάλων οντοτήτων , περιλαμβάνουν¹¹:

α) Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Πίνακας).

β) Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Πίνακας).

γ) Την Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης (Πίνακας).

δ) Την Κατάσταση Χρηματοροών (Πίνακας).

ε) Το Προσάρτημα (Σημειώσεις).

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των μεσαίων οντοτήτων περιλαμβάνουν:

α) Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Πίνακας).

β) Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Πίνακας).

γ) Την Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης (Πίνακας).

δ) Το Προσάρτημα (Σημειώσεις).

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των πολύ μικρών και μικρών οντοτήτων περιλαμβάνουν:

α) Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Πίνακας).

β) Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Πίνακας).

¹⁰ ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ASTBOOKS

¹¹ www.forin.gr/.../nomos-4308-2014-ellhnika-logistika-protupa-sunafeis-r..

γ) Το Προσάρτημα (Σημειώσεις).

Γενικές αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με σαφήνεια, σύμφωνα με τις θεμελιώδεις παραδοχές του δουλευμένου και της συνέχισης της δραστηριότητας, καθώς και τις ακόλουθες γενικές αρχές¹²:

α) Οι λογιστικές πολιτικές χρησιμοποιούνται με συνέπεια από περίοδο σε περίοδο, ώστε να διασφαλίζεται η συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών.

β) Όταν τα ποσά της προηγούμενης περιόδου (ή περιόδων, όταν παρουσιάζονται περισσότερες περίοδοι) δεν είναι συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα της τρέχουσας περιόδου, τα ποσά της προηγούμενης περιόδου (περιόδων) προσαρμόζονται αναλόγως, ώστε να γίνουν συγκρίσιμα.

γ) Η αναγνώριση και η επιμέτρηση των στοιχείων του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων γίνεται με σύνεση και ξεχωριστά για κάθε στοιχείο. Συμψηφισμοί μεταξύ περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων ή μεταξύ εξόδων και εσόδων δεν επιτρέπονται, εκτός εάν τέτοιος συμψηφισμός προβλέπεται από τον παρόντα νόμο.

δ) Όλες οι αρνητικές προσαρμογές της αξίας των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων αναγνωρίζονται στην περίοδο που λαμβάνουν χώρα, ανεξάρτητα από το εάν το αποτέλεσμα της περιόδου είναι κέρδος ή ζημία.

ε) Όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προκύπτουν στην τρέχουσα περίοδο αναγνωρίζονται στην περίοδο αυτή βάσει της αρχής του δουλευμένου.

στ) Όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προέκυψαν σε προηγούμενη περίοδο, αλλά δεν έχουν αναγνωριστεί κατάλληλα βάσει των προβλέψεων του

¹² ΣΓΟΥΡΙΝΑΚΗΣ Ν., ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ

παρόντος νόμου, αναγνωρίζονται στην τρέχουσα περίοδο, σύμφωνα με το άρθρο 28 του παρόντος νόμου.

ζ) Με την επιφύλαξη του άρθρου 28 του παρόντος νόμου, τα υπόλοιπα έναρξης του ισολογισμού σε κάθε περίοδο συμφωνούν με τα αντίστοιχα υπόλοιπα λήξης της προηγούμενης περιόδου.

η) Η παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας αξιολογείται τουλάχιστον για διάστημα 12 μηνών μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Αναγνώριση των χρηματοοικονομικών στοιχείων

Όλα τα χρηματοοικονομικά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος.

Μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης, τα χρηματοοικονομικά στοιχεία επιμετρούνται στο κόστος κτήσεως μείον ζημίες απομείωσης.

Ειδικότερα, μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης τα έντοκα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία επιμετρούνται στο αποσβέσιμο κόστος με τη χρήση της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου ή με τη σταθερή μέθοδο εάν η μέθοδος του αποσβέσιμου κόστους έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Η μέθοδος του αποσβέσιμου κόστους κτήσης χρησιμοποιείται μόνο κατά την επιμέτρηση έντοκων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Ως έντοκα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία θεωρούνται και τα στοιχεία εκείνα που τεκμαίρεται ότι εμπεριέχουν σημαντικά ποσά τόκων, έστω και εάν αυτό δεν ορίζεται ρητά.

Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης, όταν υπάρχουν σχετικές ενδείξεις.

Ενδείξεις απομείωσης θεωρείται ότι υφίστανται όταν:

α) Υπάρχουν προφανείς, σοβαρές χρηματοοικονομικές δυσκολίες του εκδότη ή του υπόχρεου των χρηματοοικονομικών στοιχείων

ή β) η λογιστική αξία είναι σημαντικά υψηλότερη από την εύλογη αξία αυτών των στοιχείων (όταν η εύλογη αξία υπάρχει) ή

γ) δυσμενείς τοπικές, εθνικές ή διεθνείς συνθήκες αυξάνουν την πιθανότητα αθέτησης βασικών δεσμεύσεων που απορρέουν από τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.

Ζημία απομείωσης προκύπτει όταν η λογιστική αξία του στοιχείου είναι μεγαλύτερη από το ποσό που η οντότητα εκτιμά ότι θα ανακτήσει από το στοιχείο αυτό.

Το ποσό που η οντότητα εκτιμά ότι θα ανακτήσει από ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο είναι το μεγαλύτερο από:

α) Την παρούσα αξία του ποσού που εκτιμάται ότι θα ληφθεί από το περιουσιακό στοιχείο, υπολογιζόμενη με τη χρήση του αρχικού πραγματικού επιτοκίου ή

β) την εύλογη αξία του στοιχείου, μειωμένη με το απαιτούμενο κόστος πώλησης.

Οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων και αναστρέφονται ως κέρδη σε αυτή, όταν οι συνθήκες που τις προκάλεσαν πάντως να υφίστανται. Αναστροφή γίνεται μέχρι της αξίας που θα είχε το στοιχείο, εάν δεν είχε αναγνωρισθεί ζημία απομείωσης.

Ειδικότερα, για τα χρηματοοικονομικά στοιχεία του μη κυκλοφορούντος ενεργητικού οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται όταν εκτιμάται ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα.

Η οντότητα παύει να αναγνωρίζει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνον όταν:

α) Εκπνεύσουν τα συμβατικά δικαιώματα επί των ταμιακών ροών του στοιχείου ή

β) μεταβιβάσει όλους ουσιαστικά τους κινδύνους και τα οφέλη που προκύπτουν από την κυριότητα του στοιχείου αυτού.

Κατά την παύση αναγνώρισης ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου αναγνωρίζεται ως κέρδος ή ζημία στα αποτελέσματα, η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας και του ανταλλάγματος που λαμβάνεται (συμπεριλαμβανομένου κάθε νέου περιουσιακού στοιχείου που αποκτάται μείον κάθε νέα υποχρέωση που αναλαμβάνεται).

Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία παρουσιάζονται στον ισολογισμό ως μη κυκλοφορούντα ή ως κυκλοφορούντα, ανάλογα με τις προθέσεις της διοίκησης της οντότητας και το συμβατικό ή εκτιμώμενο χρόνο διακανονισμού τους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ

3.1 ΟΙ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ

Στο τέλος της λογιστικής χρήσης και πριν να ξεκινήσει οποιαδήποτε ενέργεια που εντάσσεται στο κλείσιμο της χρήσης και τη σύνταξη του Ισολογισμού της και αφού λογιστεί και η τελευταία συναλλακτική πράξη της χρήσης που κλείνεται, συντάσσεται ένα (προσωρινό) **Ισοζύγιο** όλων των λογαριασμών κάθε βαθμού, προκειμένου, τόσο να διαπιστωθεί η (τυπική) λογιστική συμφωνία, όσο και να διαπιστωθεί και να είναι διαθέσιμο το ύψος του κάθε στοιχείου της περιουσίας.

Το ισοζύγιο αυτό αποτελεί το πρώτο προσωρινό ισοζύγιο του τελευταίου μήνα της χρήσεως, περιλαμβάνει τις συναλλαγές όλου του έτους και συντάσσεται βάσει του Γενικού Καθολικού . Η σύνταξη του ισοζυγίου γίνεται τον τελευταίο μήνα της χρήσεως (συνήθως Δεκέμβριο ή Ιούνιο) καθώς η λογιστική χρήση μπορεί να κλείνει στις 31/12 ή στις 30/06 κάθε έτους. Είναι η συνηθισμένη εργασία που γίνεται για οποιοδήποτε μήνα της χρήσεως, συνεπώς η κατάρτιση του, για τον τελευταίο μήνα, σκοπό θα έχει την εξασφάλιση της ορθότητας των καταχωρήσεων (μέσα στα όρια που είδαμε) και των συμφωνιών μεταξύ των διαφόρων βιβλίων για το μήνα αυτό.

Μετά την σύνταξη του προσωρινού ισοζυγίου γίνονται οι ακόλουθες ενέργειες προκειμένου να συνταχθεί ο ισολογισμός :

- Διενέργεια απογραφής
- Προσαρμογές των λογιστικών υπολοίπων στα πραγματικά δεδομένα
- Σύνταξη δεύτερου προσωρινού ισοζυγίου
- Υπολογισμός Αποτελέσματος
- Κατάρτιση κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης
- Κατάρτιση πίνακα διάθεσης των Αποτελεσμάτων
- Κατάρτιση οριστικού ισοζυγίου

- Κατάρτιση Ισολογισμού
- Κλείσιμο των βιβλίων.

Παράλληλα με την κατάρτιση του προσωρινού Ισοζυγίου των λογαριασμών του Γενικού Καθολικού (δηλ. πρωτοβάθμιων λογαριασμών), θα καταρτισθούν και τα προσωρινά Ισοζύγια συμφωνίας των ειδικών (αναλυτικών) λογαριασμών με τους γενικούς περιληπτικούς τους (Ισοζύγια δευτεροβάθμιων , τριτοβάθμιων κ .ο .κ.).

Ύστερα από το ισοζύγιο αυτό, αρχίζει η ουσιαστική εργασία για να συνταχθεί ο ισολογισμός της χρήσης, με τις παρακάτω σταδιακές ενέργειες που αποσκοπούν στην ορθή εξαγωγή του αποτελέσματος χρήσης.

● ΣΥΝΤΑΞΗ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ

Πρώτη ενέργεια είναι να προσδιοριστεί με ακρίβεια η πραγματική κατάσταση της περιουσίας της επιχείρησης, προκειμένου να προσαρμοστούν σ' αυτή την πραγματικότητα και τα λογιστικά δεδομένα γι 'αυτήν την περιουσία. Ο ακριβής αυτός προσδιορισμός της περιουσίας έχει όπως είναι γνωστό δύο σκέλη: το σκέλος της ποσότητας και εκείνο της αξίας.

Συνεπώς με μια πραγματική απογραφή μαθαίνουμε τα πραγματικά ποσοτικά μεγέθη των περιουσιακών στοιχείων και στη συνέχεια βρίσκουμε τις πραγματικές τους αξίες. Απαιτείται λοιπόν, να συνταχθεί πραγματική γενική απογραφή της περιουσίας της επιχείρησης και να γίνει αποτίμηση, όπου χρειάζεται, προκειμένου να προσδιοριστεί η πραγματική και συνολική αξία αυτής της περιουσίας¹³.

● ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΑΠΟΓΡΑΦΗ

Η αποτίμηση έχει τεράστια σημασία γιατί αν τα στοιχεία του ενεργητικού αποτιμηθούν σε μεγαλύτερη αξία ή σε μικρότερη η καθαρή θέση θα παρουσιάζεται αυξημένη ή ελαττωμένη και τα κέρδη περισσότερα (εικονικά κέρδη) ή λιγότερα (απόκρυψη κερδών).

¹³ ΣΑΚΕΛΛΗΣ Ε. Ι. «ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ» Α' ΤΟΜΟΣ, ΒΡΥΚΟΥΣ Ε. Ε., 1999

• ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΥΠΟΛΟΙΠΩΝ ΣΤΑ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ (ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΤΑΚΤΟΠΟΙΗΣΗΣ)

Μετά τη διενέργεια της απογραφής, θα ακολουθήσει η προσαρμογή των λογιστικών υπολοίπων των λογαριασμών στα δεδομένα της απογραφής τόσο της ποσότητας όσο και της αξίας. Εδώ θα χρειαστεί να συγκριθούν σε κάθε λογαριασμό τα δύο υπόλοιπα (πραγματικό-λογιστικό) και να προκύψουν οι διαφορές τους, που είναι τα ελλείμματα (πραγματικό υπόλοιπο μικρότερο από το λογιστικό) και πλεονάσματα (πραγματικό υπόλοιπο μεγαλύτερο από το λογιστικό). Θα επακολουθήσουν οι εγγραφές τακτοποίησης των ελλειμμάτων (χρέωση ενός λογαριασμού αποτελέσματος και πίστωση του λογαριασμού με το έλλειμμα) και των πλεονασμάτων (χρέωση του λογαριασμού με το πλεόνασμα και πίστωση ενός αποτελεσματικού λογαριασμού)

Χρειάζεται να επισημανθεί το γεγονός, ότι η προσαρμογή των λογιστικών υπολοίπων στα πραγματικά, δεν γίνεται αμέσως μόλις διαπιστωθεί η σχετική διαφωνία. Δεν αποκλείεται, το λάθος να βρίσκεται στην πραγματική απογραφή, όπου ένα λάθος, είτε στην καταμέτρηση, είτε στην καταγραφή των ποσοτικών ή των κατ' αξίαν δεδομένων δεν είναι καθόλου σπάνιο. Οι σχετικές διορθώσεις συνεπώς, πρέπει να γίνουν μετά από την επαλήθευση και τον αποκλεισμό του λάθους στην πραγματική απογραφή. Εξάλλου η βεβαιότητα για την ακρίβεια των λογιστικών δεδομένων έχει ήδη προκύψει από το σχετικό (προσωρινό) ισοζύγιο που συντάσσεται πριν ξεκινήσει η διαδικασία για το κλείσιμο¹⁴.

Οι εγγραφές τακτοποίησης των λογαριασμών και των διαφορών μπορούν να καταταγούν στις παρακάτω κατηγορίες :

1) εγγραφές τακτοποίησης των λογαριασμών αξιών (λογαριασμών παγίων, κυκλοφοριακών και διαθέσιμων στοιχείων),

¹⁴ ΣΑΚΕΛΛΗΣ Ε. Ι. «ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ» Α' ΤΟΜΟΣ, ΒΡΥΚΟΥΣ Ε. Ε., 1999

2) εγγραφές τακτοποιήσεως των προσωπικών λογαριασμών (λογαριασμών απαιτήσεων και υποχρεώσεων),

3) εγγραφές τακτοποιήσεως των λογαριασμών εσόδων και εξόδων, ούτως ώστε να εμφανίζονται τα αντίστοιχα μεγέθη που είναι δεδουλευμένα για την υπόψη χρήση, ανεξάρτητα από το πότε καταβλήθηκαν ή πρόκειται να καταβληθούν.

4) εγγραφές τακτοποιήσεως (εκκαθαρίσεως) των μικτών λογαριασμών,

5) άλλες εγγραφές τακτοποιήσεως, όπως εγγραφές αντιλογισμών λόγω ανακατατάξεων λογαριασμών (π.χ. Πωλήσεις Προϊόντων αντί Πωλήσεις Εμπορευμάτων κ.ο.κ.).

Οι διαδικασίες προσαρμογής των λογιστικών υπολοίπων πιο αναλυτικά περιλαμβάνουν και τις εξής ενέργειες:

- έλεγχος για ελλείμματα- πλεονάσματα στα διαθέσιμα της επιχείρησης :με την διαδικασία αυτή υγκρίνονται το πραγματικό με τα λογιστικό υπόλοιπο των διαθεσίμων και προκύπτουν είτε ελλείμματα (πραγματικό υπόλοιπο < λογιστικό υπόλοιπο), είτε πλεονάσματα (πραγματικό υπόλοιπο > λογιστικό υπόλοιπο).Επακολουθούν οι εγγραφές τακτοποιήσεως των ελλειμμάτων (χρέωση λογ. Αποτελέσματος 81.00 και πίστωση του λογαριασμού με το έλλειμμα π.χ 38.00 ταμείο) και των πλεονασμάτων (χρέωση του λογαριασμού με το πλεόνασμα π.χ 38.00 ταμείο και πίστωση λογαριασμού αποτελέσματος 81.01). Επισημαίνεται ότι οι εγγραφές αυτές θα γίνουν αφού βεβαιωθεί ότι δεν έχει γίνει λάθος κατά την διενέργεια της απογραφής.

- έλεγχος για ελλείμματα – πλεονάσματα σε αποθέματα: εάν έχει υπάρξει δηλαδή κάποια καταστροφή αποθεμάτων, ή κάποια αγορά, επιστροφή, πώληση που δεν είχε καταχωρηθεί λογιστικά

- υπολογισμός Αποσβέσεων: στο τέλος κάθε χρήσης υπολογίζονται οι αποσβέσεις των παγίων στοιχείων καθώς οι αποσβέσεις αποτελούν βασικό έξοδο της επιχείρησης.

- ενημέρωση τοκοφόρων λογαριασμών: αφορά τον λογισμό των τόκων δανείων τα οποία έχει λάβει η οικονομική μονάδα από τις Τράπεζες.

- έλεγχος υπολοίπων γραμματιών εισπρακτέων και πληρωτέων : τα γραμμάτια και οι συναλλαγματικές σε διαταγή της οικονομικής μονάδας θα έχουν παρούσα αξία, που θα είναι διαφορετική από την ονομαστική αξία που αναγράφεται σ' αυτά, αν η λήξη τους εκτείνεται πέρα από το τέλος της χρήσεως . Το μέρος των τόκων που αφορά την επόμενη χρήση, θα πρέπει υπολογισθεί και καταχωρηθεί προκειμένου να προσδιορισθούν επακριβώς τα αποτελέσματα της κλειόμενης χρήσεως, να αποσπαστεί από το λογαριασμό εσόδων και να μεταφερθεί σε κατάλληλο λογαριασμό.

- υπολογισμός επισφαλών απαιτήσεων και διαγραφή ανεπίδεκτων είσπραξης απαιτήσεων: επισφαλείς λέγονται οι πελάτες όταν υπάρχει αμφιβολία αν θα καταβάλλουν τις οφειλές τους στο ακέραιο. Ανεπίδεκτοι είσπραξης πελάτες λέγονται εκείνοι που δεν θα καταβάλλουν τις οφειλές τους

- σχηματισμός προβλέψεων για απώλειες, από επισφαλείς απαιτήσεις: ο νόμος δίνει το διακαίωμα στις επιχειρήσεις στο τέλος κάθε χρήσης να υπολογίσει προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων ανάλογα πάντα με τις πωλήσεις του έτους και το χρεωστικό υπόλοιπο των πελατών.

- χρονική τακτοποίηση των εξόδων και των εσόδων: γίνεται στο τέλος της χρήσης με την βοήθεια των μεταβητικών λογαριασμών κ αφορά έσοδα εισπρακτέα και έξοδα πληρωτέα καθώς και έσοδα και έξοδα που αφορούν την επομένη χρήση αλλά έχουν εισπραχθεί και πληρωθεί μέσα στην ίδια χρήση.

Οι ενέργειες λοιπόν που πρέπει να γίνουν προκειμένου να προσδιοριστεί το ορθά και με ακρίβεια το αποτέλεσμα χρήσης για την οικονομική μονάδα και να κλείσει η χρήση είναι οι εξής:

1. Υπολογισμός του οργανικού αποτελέσματος από την εκμετάλλευση.

2. Προσδιορισμός του Μικτού Οργανικού Αποτελέσματος της Εκμετάλλευσης. Για το σκοπό αυτό, στο αποτέλεσμα που προσδιορίστηκε παραπάνω, θα προστεθούν τα έξοδα που δεν είναι προσδιοριστικά του μικτού αποτελέσματος και θα αφαιρεθούν τα αντίστοιχα έσοδα.

3. Κατάρτιση του λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσης, όπου εκτός από το Μικτό Αποτέλεσμα Εκμετάλλευσης, ο λογαριασμός θα δεχτεί τα έσοδα και έξοδα που για διάφορους λόγους κατατάσσονται εκτός εκμετάλλευσης. Στο σημείο αυτό έχει προσδιοριστεί το τελικό αποτέλεσμα της επιχείρησης.

4. Κατάρτιση του λογαριασμού Αποτελέσματα προς Διάθεση και διανομή του αποτελέσματος στους δικαιούχους. Από λογιστική άποψη, η διανομή σημαίνει τη μετατροπή του τελευταίου δυναμικού στοιχείου της επιχειρηματικής κυκλοφορίας, του αποτελέσματος δηλ. σε στατικά στοιχεία της περιουσίας σαν αναγκαία συνθήκη για την κατάρτιση του ισολογισμού που αποτελεί μία στατική εικόνα της περιουσίας της επιχείρησης.

5. Σύνταξη του οριστικού ισοζυγίου

6. Σύνταξη οικονομικών καταστάσεων οι οποίες καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών και είναι οι ακόλουθες :

- Ισολογισμός τέλους χρήσεως
- Λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσεως
- Πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων
- Προσάρτημα του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως,

7. κλεισιμο βιβλίων

3.2 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ

Η απογραφή των ασώματων ακινητοποιήσεων και των εξόδων πολυετούς απόσβεσης γίνεται με βάση την αξία κτήσεώς τους, προσαυξημένη με το κόστος εγκατάστασής τους, το κόστος προσθηκών, εγκατάστασης και βελτιώσεων και μειωμένη με τις συσσωρευμένες αποσβέσεις τους. Η λογιστική παρακολούθησή τους ολοκληρώνεται όταν πάψει να υφίσταται απογραφή

αυτών, και αυτό γίνεται μόνον όταν ολοκληρωθούν οι αποσβέσεις τους και στη συνέχεια μεταφερθούν στον κύριο λογαριασμό τους¹⁵.

- Ασώματες ακινητοποιήσεις (άυλα πάγια στοιχεία)

Άυλα πάγια στοιχεία (ασώματες ακινητοποιήσεις) είναι τα ασώματα εκείνα οικονομικά αγαθά τα οποία είναι δεκτικά χρηματικής αποτιμήσεως και είναι δυνατό να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής, είτε αυτά μόνα, είτε μαζί με την οικονομική μονάδα. Τα άυλα πάγια στοιχεία αποκτούνται με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από ένα έτος, διακρίνονται δε στις εξής δύο κατηγορίες:

α. Δικαιώματα, όπως π.χ. διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμποροβιομηχανικά σήματα ή πνευματική ιδιοκτησία.

β. Πραγματικές καταστάσεις, ιδιότητες και σχέσεις, όπως π.χ. η πελατεία, η φήμη, η πίστη, η καλή οργάνωση της οικονομικής μονάδας ή η ειδίκευση στην παραγωγή ορισμένων αγαθών. Στη δεύτερη αυτή κατηγορία ανήκουν τα στοιχεία τα οποία συνθέτουν, κατά κύριο λόγο, την έννοια του γνωστού όρου της «υπεραξίας» ή «φήμης και πελατείας» (Goodwill, Fonds de Commerce) της οικονομικής μονάδας και τα οποία προσδίνουν στη μονάδα που λειτουργεί παραγωγικά συνολική αξία μεγαλύτερη από εκείνη που προκύπτει από την αποτίμηση των επιμέρους περιουσιακών της στοιχείων.

3.3 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ

Πριν γίνει η αποτίμηση θα πρέπει να αναφερθούμε στην απογραφή των απαιτήσεων, δηλαδή στην ενημέρωση και συμφωνία μεταξύ των υπολοίπων που εμφανίζονται στα βιβλία της επιχείρησης και των υπολοίπων που εμφανίζονται στα βιβλία των πελατών ή των λοιπών χρεωστών, για αυτό το λόγο στέλνονται σε όλους επαληθευτικές επιστολές από τις απαντήσεις των οποίων θα ελεγχθούν οι εγγραφές και θα συμφωνηθούν τα υπόλοιπα. Κατά

¹⁵ www.taxheaven.gr/pagesdata/logsxedio/log1.htm

αυτό τον έλεγχο πιθανόν να βρεθούν υπόλοιπα πελατών τα οποία έχουν παραμείνει για μεγάλο χρονικό διάστημα ανείσπραχτα και πιθανόν να υποκρύπτουν πιθανή επισφάλεια , δηλαδή ζημία λόγο του ποσού το οποίο οφείλεται. Για ορισμένες κατηγορίες απαιτήσεων, η απογραφή είναι εσωλογιστική, ενώ για άλλες είναι εξωλογιστική, δηλαδή φυσική¹⁶.

Για τα διαθέσιμα (ταμείο και λογαριασμών όψεως) γίνεται καταμέτρηση μετρητών και λογιστικοποίηση τυχόν πρόχειρων αποδείξεων μέχρι 31/12 ή 30/6, και συμφωνία των υπολοίπων με τα extrails των τραπεζών.

Τέλος για την απογραφή των συναλλαγματικών και των επιταγών πρέπει να γίνει αναλυτική απογραφή αυτών που είναι στα χέρια της επιχείρησης και συμφωνία με τους τηρούμενους λογαριασμούς. Για όσες είναι σε τράπεζες πρέπει να γίνει αναλυτική απογραφή τους και συμφωνία με τους τηρούμενους λογαριασμούς.

Οι απαιτήσεις διακρίνονται σε:

1. απαιτήσεις σε εγχώριο νόμισμα και ξένο νόμισμα, και σε
2. απαιτήσεις ασφαλούς είσπραξης, σε επισφαλούς είσπραξης και ανεπίδεκτες είσπραξης.

Οι ασφαλούς είσπραξής απαιτήσεις αποτιμούνται και καταχωρούνται στον ισολογισμό, οι μεν άτοκες με το συνολικό ποσό, οι δε τοκοφόρες προσαυξημένες με το δεδουλευμένο τόκο μέχρι την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού.

Οι επισφαλείς απαιτήσεις αποτιμούνται και καταχωρούνται στον ισολογισμό με το ποσό το οποίο, σύμφωνα με τα υπάρχοντα σχετικά στοιχεία κατά τον χρόνο σύνταξης του ισολογισμού, πιθανολογείται ότι θα εισπραχθεί, σχηματιζόμενης αντίστοιχης πρόβλεψης για το υπόλοιπο ποσό.

Οι ανεπίδεκτες είσπραξης απαιτήσεις αποσβένονται εξ' ολοκλήρου. Η αποτίμηση των απαιτήσεων τους (και βέβαια και των υποχρεώσεων τους) και ο χαρακτηρισμός τυχόν απαιτήσεων ως επισφαλών αλλά και οι αποσβέσεις των επισφαλών απαιτήσεων, είναι δύο

¹⁶ ΚΟΝΤΑΚΟΣ Α., ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΕΛΛΗΝ, 2001

σημαντικά θέματα που απασχολούν τις επιχειρήσεις, κυρίως κατά την σύνταξη των ισολογισμών τέλους χρήσεως. Η αποτίμηση αναφέρεται στην αξία με την οποία θα εμφανίζονται οι απαιτήσεις (και υποχρεώσεις) στον ισολογισμό, αν δηλαδή θα εμφανίζονται με την πραγματική αξία.

Το δεύτερο θέμα αναφέρεται στον τρόπο υπολογισμού και απεικόνισης των επισφαλών απαιτήσεων, αυτών δηλαδή που είναι ανεπίδεκτες εισπράξεως. Αυτά τα θέματα διευθετούνται με νομοθετικές ρυθμίσεις που εκδίδονται κατά καιρούς.

3.4 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ

Πολλές επιχειρήσεις, διενεργούν διάφορες συναλλαγές (π.χ. πώληση, λήψη δανείων) με επιχειρήσεις ξένων χωρών, με αποτέλεσμα τη δημιουργία απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα.

Η αποτίμηση του Ξ.Ν., της απαίτησης ή της υποχρέωσης, σε Ευρώ γίνεται με την τιμή του Ξ.Ν. την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού με βάση το επίσημο Δ.Τ.Τ.Ε. Κατά την αποτίμηση μιας απαίτησης ή μιας υποχρέωσης, η ενδεχόμενη διαφορά μεταξύ της τιμής καταχώρησης του Ξ.Ν. στο λ/σμο της απαίτησης ή της υποχρέωσης και της τιμής του Δ.Τ.Τ.Ε. της ημέρας κλεισίματος του ισολογισμού, καλείται συναλλαγματική διαφορά (Σ.Δ.). Η Σ.Δ. όταν είναι υπέρ της επιχείρησης καλείται πιστωτική συναλλαγματική διαφορά, ενώ όταν είναι σε βάρος της επιχείρησης καλείται χρεωστική συναλλαγματική διαφορά.

Οι απαιτήσεις, οι υποχρεώσεις, τα διαθέσιμα και τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα, οπουδήποτε και αν βρίσκονται όλα αυτά τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης, αποτιμούνται σε ευρώ με το ποσό που προκύπτει από τη μετατροπή του ξένου νομίσματος:

- Με βάση την επίσημη τιμή του κατά την ημέρα της απογραφής, για τις απαιτήσεις, τις υποχρεώσεις και τα διαθέσιμα, και Με βάση την επίσημη τιμή του κατά την ημέρα κτήσης (αγοράς ή ιδιοκατασκευής ή παραγωγής) των χρεογράφων και τίτλων γενικά, των στοιχείων

του πάγιου ενεργητικού, εκτός των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων και των αποθεμάτων, αγαθών γενικά.

Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζουν οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τη μετατροπή σε ευρώ κατά την απογραφή των περιουσιακών στοιχείων της προηγούμενης παραγράφου, οι οποίες εικονίζονται στις ακόλουθες διατάξεις:

- Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την πληρωμή και την αποτίμηση σε ευρώ των υποχρεώσεων από πιστώσεις ή δάνεια σε ξένο νόμισμα, που χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για την απόκτηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων, καταχωρούνται σε λογαριασμό πολυετούς απόσβεσης. Η απόσβεση των διαφορών αυτών διενεργείται ως εξής:

- Οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές, κατά πίστωση ή δάνειο, μετά από συμψηφισμό τυχόν πιστωτικών συναλλαγματικών διαφορών, αποσβένονται ανάλογα με την υπόλοιπη κανονική χρονική διάρκεια της πίστωσης ή του δανείου. Η ετήσια απόσβεση του υπόλοιπου του λογαριασμού πολυετούς απόσβεσης, κατά πίστωση ή δάνειο, είναι ίση με το πηλίκο της διαίρεσης του υπολοίπου του λογαριασμού αυτού κατά το τέλος της χρήσης με τον αριθμό των ετών από τη λήξη της χρήσης αυτής μέχρι την κανονική λήξη της αντίστοιχης πίστωσης ή του δανείου. Χρονική περίοδος μικρότερη του δωδεκαμήνου λογίζεται ως έτος.

- Οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές, κατά πίστωση ή δάνειο στο τέλος της χρήσης μειώνουν τις χρεωστικές και σε περίπτωση που δεν υπάρχουν χρεωστικές ή αυτές υπολείπονται των πιστωτικών, κατά το όλο ή μέρος το οποίο δεν συμψηφίζεται, μεταφέρονται σε λογαριασμό πρόβλεψης, κατά πίστωση ή δάνειο.

- Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση σε ευρώ των απαιτήσεων και των λοιπών υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα καταχωρούνται σε ιδιαίτερους λογαριασμούς προβλέψεων κατά ξένο νόμισμα, με παραπέρα διάκριση σε προερχόμενες από βραχυπρόθεσμες ή μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις και μεταφέρονται σε αποτελεσματικούς λογαριασμούς ως εξής:

- Όταν προέρχονται από βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις, τα χρεωστικά υπόλοιπα των πιο πάνω λογαριασμών προβλέψεων στο τέλος κάθε χρήσης μεταφέρονται σε

αποτελεσματικό λογαριασμό της κλειόμενης χρήσης , τα δε πιστωτικά σε αποτελεσματικό λογαριασμό της επόμενης χρήσης.

•Όταν προέρχονται από μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις, στο τέλος κάθε χρήσης τα χρεωστικά υπόλοιπα των πιο πάνω λογαριασμών προβλέψεων μεταφέρονται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της κλειόμενης χρήσης , από δε τα πιστωτικά υπόλοιπα αυτών , μεταφέρονται σε αποτελεσματικό λογαριασμό κάθε χρήσης το μέρος εκείνο που αντιστοιχεί στις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα που εισπράχθηκαν ή πληρώθηκαν μέσα στη χρήση.

- Οι συναλλαγματικές διαφορές , χρεωστικές ή πιστωτικές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση σε ευρώ των χρεογράφων και τίτλων γενικά , των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού εκτός των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων , των κάθε μορφής αποθεμάτων αγαθών και των διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων , μεταφέρονται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της χρήσης στην οποία δημιουργήθηκαν.

3.5 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ & ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ

Οι μετοχές, οι ομολογίες και τα λοιπά χρεόγραφα που είναι εισηγμένα στο χρηματιστήριο, καθώς και τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και τρέχουσας τιμής τους.

Οι μετοχές Ανωνύμων Εταιριών που δεν έχουν εισαχθεί στο χρηματιστήριο και οι συμμετοχές σε επιχειρήσεις που δεν έχουν την μορφή Ανώνυμης Εταιρίας αποτιμώνται: στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσεως τους και της τρέχουσας τιμής τους.

Τα κάθε φύσης χρεόγραφα και οι τίτλοι, που έχουν χαρακτήρα προθεσμιακής κατάθεσης και δεν έχουν εισαχθεί στο χρηματιστήριο, όπως είναι τα έντοκα γραμμάτια Δημοσίου, αποτιμούνται στην κατ' είδος παρούσα αξία τους κατά την ημέρα κλεισίματος του

ισολογισμού. Η αξία αυτή προσδιορίζεται με βάση το ετήσιο επιτόκιο του κάθε χρεογράφου ή τίτλου.¹⁷

3.6 ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Ως αποθέματα νοούνται τα εμπορεύσιμα αγαθά κάθε επιχείρησης, καθώς και εκείνα που χρησιμοποιούνται άμεσα στην παραγωγική διαδικασία για την παραγωγή εμπορεύσιμων αγαθών (πρώτες ύλες, αναλώσιμα υλικά παραγωγής, ανταλλακτικά μηχανημάτων παραγωγής κ.λπ.). Ο χαρακτηρισμός ενός αγαθού ως εμπορεύσιμου αποθέματος ή ως παγίου περιουσιακού στοιχείου, κρίνεται κατά κανόνα, κατά το χρόνο απόκτησης ή ολοκλήρωσης της παραγωγής - κατασκευής του, κατά περίπτωση, ανάλογα με τη φύση της δραστηριότητας της επιχείρησης. Για παράδειγμα, ένας Η/Υ αποτελεί εμπορεύσιμο αγαθό για μία επιχείρηση εμπορίας Η/Υ, ενώ ο ίδιος υπολογιστής θεωρείται πάγιο περιουσιακό στοιχείο, όταν χρησιμοποιείται για τις λειτουργικές της ανάγκες ή πρώτη ύλη για μία επιχείρηση ανακύκλωσης ηλεκτρονικού εξοπλισμού.

Η ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων, ύστερα από τη διενέργεια φυσικής απογραφής, αφορά την καταχώριση στο βιβλίο απογραφών της ποσότητας και της μονάδας μέτρησης κάθε είδους, καθώς και του αποθηκευτικού χώρου όπου στεγάζεται. Στην περίπτωση που ορισμένα από τα καταμετρηθέντα αποθέματα ανήκουν σε τρίτους (π.χ. εμπορεύματα που ενώ έχουν τιμολογηθεί βρίσκονται ακόμη στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης), καταχωρίζονται στο βιβλίο απογραφής κατ' είδος και σε χωριστή κατηγορία. Η ανωτέρω καταχώριση αφορά μόνο τις περιπτώσεις που τα εμπορεύματα ανήκουν σε επιτηδευματίες και μόνο όταν δεν είναι εφικτή η εύρεση των συγκεκριμένων δεδομένων από το βιβλίο αποθήκης. Περαιτέρω, όταν υπάρχουν αποθέματα της επιχείρησης σε εγκαταστάσεις τρίτων (π.χ. προμηθευτών), οι ποσότητές τους καταχωρίζονται διακεκριμένα ανά τρίτο, επίσης σε χωριστή κατηγορία. Τονίζεται ότι στην τελευταία αυτή περίπτωση δεν απαιτείται χωριστή καταχώριση και κατά αποθηκευτικό χώρο τρίτου.

¹⁷ ΚΟΝΤΑΚΟΣ Α., ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΕΛΛΗΝ, 2001

Γενικά, η απογραφή των αποθεμάτων απεικονίζει την τελική ποσότητα αποθέματος κατά την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου (συνήθως 31.12 ή 30.6) και γίνεται διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο. Εν τούτοις, αν στο ίδιο κτίριο ή σε συνεχόμενα κτίρια, στεγάζονται περισσότεροι του ενός αποθηκευτικοί χώροι, επιτρέπεται να συντάσσεται ενιαία απογραφή για τα αποθέματα που βρίσκονται σε αυτούς. Γενικότερα, η απογραφή των αποθεμάτων σε αποθηκευτικούς χώρους και υποκαταστήματα που δεν εξάγουν αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα γίνεται σε θεωρημένες διπλότυπες καταστάσεις, των οποίων το ένα αντίτυπο αποστέλλεται στην έδρα για ενημέρωση του βιβλίου απογραφών. Σε χώρους που βρίσκονται στον ίδιο νομό ή στο ίδιο νησί με την έδρα ή ακόμη και σε απόσταση μικρότερη των 50 χλμ από αυτή, παρέχεται η ευχέρεια καταχώρισης απευθείας στο βιβλίο της έδρας, διακεκριμένα.

Η καταχώριση του αποτελέσματος της ποσοτικής απογραφής των εμπορεύσιμων αγαθών γίνεται υποχρεωτικά μέχρι την 20ή ημέρα του μεθεπόμενου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, για παράδειγμα μέχρι και τις 20 Φεβρουαρίου για μία επιχείρηση της οποίας η χρήση λήγει στις 31 Δεκεμβρίου. Για τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του Ν 2238/1994 (ΑΕ, ΕΠΕ κ.λπ.) τα οποία βρίσκονται σε εκκαθάριση, η προθεσμία καταχώρισης της απογραφής εκπνέει κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης του φόρου εισοδήματος. Σημειώνεται ότι τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του ΚΦΕ που βρίσκονται σε εκκαθάριση, υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος εντός ενός μηνός από τη λήξη της εκκαθάρισης και εντός ενός μηνός από τη λήξη κάθε έτους, σε περίπτωση παράτασης αυτής πέραν του έτους.

Οι οικονομικές μονάδες είναι υποχρεωμένες να πραγματοποιούν πραγματικές (φυσικές) απογραφές των αποθεμάτων τους τουλάχιστο μία φορά μέσα σε κάθε χρήση και μάλιστα στο τέλος αυτής. Κατά την απογραφή πρέπει να αναγνωρίζονται, να καταμετρούνται και να καταγράφονται όλα τα αποθέματα κατ' είδος, ποιότητα και ποσότητα και να γίνεται η κατάταξη αυτών σε κατηγορίες που να αντιστοιχούν στους επιμέρους λογαριασμούς των αποθεμάτων. Είδη που βρίσκονται σε τρίτους για πώληση, για ενέχυρο ή για άλλους λόγους, καταχωρούνται ιδιαίτερα στην απογραφή.

Οι οικονομικές μονάδες που τηρούν τους λογαριασμούς αποθεμάτων κατά τη μέθοδο της διαρκούς απογραφής, έχουν τη δυνατότητα, αντί να διενεργούν πραγματική απογραφή για όλα τα είδη κατά τη λήξη της χρήσεως, να εφαρμόζουν τη μέθοδο της περιοδικής απογραφής. Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή η απογραφή, για κάθε κατηγορία ειδών, γίνεται μέσα στη

χρήση, αλλά σε καθορισμένους χρόνους που κρίνονται κατάλληλοι από την οικονομική μονάδα, με την προϋπόθεση ότι όλα τα είδη θα απογράφονται τουλάχιστο μία φορά μέσα στη χρήση.

Η αποτίμηση των ειδών που απογράφονται με τη μέθοδο της περιοδικής απογραφής γίνεται στο τέλος της χρήσεως, με βάση τις ποσότητες που προκύπτουν από τα λογιστικά δεδομένα της τελευταίας εργάσιμης ημέρας.

3.6.1 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ

I. Τιμές που πρέπει να εφαρμόζονται για την αποτίμηση των αποθεμάτων της απογραφής

1. Τα αποθέματα που προέρχονται από αγορές αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσεως και τρέχουσας τιμής αγοράς.
2. Τα αποθέματα (εκτός από τα υπολείμματα και υποπροϊόντα) που προέχονται από την παραγωγή της οικονομικής μονάδας και προορίζονται, είτε για πώληση ως έτοιμα προϊόντα, είτε για παραπέρα επεξεργασία προς παραγωγή έτοιμων προϊόντων, αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμών ιστορικού κόστους παραγωγής και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.
3. Τα υπολείμματα αποτιμούνται στην πιθανή τιμή πωλήσεώς τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την πώλησή τους.
4. Τα υποπροϊόντα, εφόσον προορίζονται για πώληση, αποτιμούνται στην πιθανή τιμή πωλήσεώς τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα πωλήσεως, όπως και στην περίπτωση των υπολειμμάτων. Όταν όμως προορίζονται να χρησιμοποιηθούν από την ίδια την οικονομική μονάδα, αποτιμούνται στην τιμή χρησιμοποίησής τους, δηλαδή στην τιμή που θα αγοράζονταν, είτε τα συγκεκριμένα υποπροϊόντα, είτε άλλα ισοδύναμης αξίας, με σκοπό να χρησιμοποιηθούν από αυτή.
5. Οι οικονομικές μονάδες που εφαρμόζουν σύστημα πρότυπης κοστολογήσεως έχουν τη δυνατότητα να αποτιμούν τα αποθέματά τους στις τιμές του πρότυπου κόστους, με την προϋπόθεση ότι οι αποκλίσεις, που ενδεχόμενα θα προκύψουν ανάμεσα στο ιστορικό και στο

πρότυπο κόστος, θα κατανέμονται στα απώλητα (μένοντα) και στα πωλημένα αποθέματά τους.

3.7 ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ- ΤΑΚΤΟΠΟΙΗΣΗΣ

Στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης είναι απαραίτητο τα υπόλοιπα ορισμένων λογαριασμών να τύχουν προσαρμογής, προκειμένου να ανταποκρίνονται προς τα πραγματικά δεδομένα. Εγγραφές προσαρμογής θεωρούνται οι αποσβέσεις των παγίων στοιχείων, τα έσοδα κεφαλαίων που τυχόν θα υπάρξουν, οι προβλέψεις για διάφορα δεδουλευμένα έξοδα που υπολογίζουμε ότι θα προκύψουν (π.χ. πληρωμή λογαριασμού ΔΕΗ που αφορά και μέρος της προηγούμενης χρήσεως), λογιστικά λάθη που παρατηρήθηκαν, λογιστικές ελλείψεις που παρατηρήθηκαν, τακτοποίηση εσόδων που έχουν εισπραχθεί αλλά δεν θεωρούνται δεδουλευμένα, δηλαδή είναι της επόμενης χρήσης, έξοδα που έχουν ήδη πληρωθεί αλλά δεν θεωρούνται δεδουλευμένα και είναι της επόμενης χρήσης κα. .

Οι εγγραφές προσαρμογής είναι απαραίτητο να γίνονται γιατί χωρίς αυτές δεν θα είμαστε σε θέση να δούμε την πραγματική εικόνα της επιχείρησής μας. Και χωρίς αυτές είναι βέβαιο ότι θα προβούμε σε λανθασμένα συμπεράσματα και αλλοιωμένο το αποτέλεσμα της χρήσης¹⁸.

3.8 ΔΟΥΛΕΥΜΕΝΑ – ΜΕ ΔΟΥΛΕΥΜΕΝΑ ΕΣΟΔΑ-ΕΞΟΔΑ

Τα δεδουλευμένα εσοδα και έξοδα.αυτά λοιπόν είναι τα έξοδα και έσοδα που έχουν αναλωθεί συνολικά κατά την διάρκεια της εξεταζόμενης διαχειριστικής περιόδου, ανεξάρτητα αν έχουν καταβληθεί ή έχουν εισπραχθεί ή οφείλονται. Δηλαδή τα έξοδα και έσοδα που αφορούν την χρήση που κλείνει.

Ενώ μη δεδουλευμένα είναι τα έξοδα και έσοδα που δεν έχουν αναλωθεί κατά την εξεταζόμενη διαχειριστική περίοδο, έχουν όμως καταβληθεί ή έχουν εισπραχθεί, π.χ. ασφάλιστρά πυρός, προπληρωμένο ενοίκιο. Μπορεί δηλαδή να πληρώθηκαν ή να

¹⁸ ΓΡΗΓΟΡΑΚΟΣ Θ., ΑΝΑΛΥΣΗ-ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ, 2011

εισπράκτηκαν μέσα στην χρήση που κλείνει, αλλά δεν αφορούν την συγκεκριμένη χρήση εξ' ολοκλήρου, αλλά και την επόμενη ή τις επόμενες.

Η τακτοποίηση των συγκεκριμένων εσόδων και εξόδων γίνεται με τους μεταβατικούς λογαριασμούς. Οι λογαριασμοί αυτοί δημιουργούνται πάντα στο τέλος της λογιστικής χρήσης με σκοπό την χρονική τακτοποίηση των εσόδων και εξόδων.

Πρόκειται για τους λογαριασμούς:

36 Μεταβατικοί λογαριασμοί Ενεργητικού και

56 Μεταβατικοί λογαριασμοί Παθητικού

3.9 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ

Όπως είναι γνωστό, τα ενσώματα (κτίρια, μηχανήματα κ.λπ.) ή τα ασώματα (διπλώματα ευρεσιτεχνίας μισθωτικά δικαιώματα κ.λπ.) πάγια περιουσιακά στοιχεία έχουν ωφέλιμη διάρκεια ζωής μεγαλύτερη από ένα έτος και αποκτιούνται από τις οικονομικές μονάδες για τις υπηρεσίες που προσφέρουν στην παραγωγή και στην διάθεση των υλικών αγαθών (προϊόντων, εμπορευμάτων) ή αυτών αγαθών (υπηρεσιών). Συνεπώς, κίνητρο για την απόκτηση πάγιων στοιχείων από τις οικονομικές μονάδες είναι η δυνατότητα τους να δημιουργούν έσοδα¹⁹.

Η δυνατότητα αυτή δημιουργίας εσόδων εκφράζει την χρησιμότητα των παγίων περιουσιακών στοιχείων.

Όμως η ωφέλιμη διάρκεια ζωής των παγίων περιουσιακών στοιχείων υπόκεινται σε χρονικό περιορισμό, με συνέπεια το απόθεμα των υπηρεσιών ή χρησιμοτήτων τους να είναι, με τη σειρά του, πεπερασμένο και εξαντλείται μέχρι το τέλος της ωφέλιμης ζωής τους. Η εξάντληση αυτή των αποθεμάτων των υπηρεσιών, η οποία ασφαλώς δε γίνεται «εφάπαξ» αλλά συντελείτε βαθμιαία σε ολόκληρη την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου

¹⁹ ΚΟΝΤΑΚΟΣ Α., ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΕΛΛΗΝ, 2001

περιουσιακού στοιχείου, έχει ως αποτέλεσμα τη βαθμιαία μείωση του κόστους κτήσης ή της λογιστικής αξίας του.

Οι βασικές αιτίες της βαθμιαίας εξάντλησης των αποθεμάτων των υπηρεσιών (ή χρησιμοτήτων) των Π.Π.Σ είναι οι εξής:

-Η λειτουργική φθορά, που οφείλεται στην χρήση των παγίων περιουσιακών στοιχείων.

- Η χρονική φθορά, που οφείλεται στην απλή πάροδο του χρόνου.

-Η οικονομική απαξίωση, που οφείλεται στην εμφάνιση νέων, βελτιωμένων πιο παραγωγικών και αποδοτικών παγίων περιουσιακών στοιχείων.

-Η ιδιωτικοοικονομική ακαταλληλότητα, που οφείλεται στο μη αρμονικό συνδυασμό των πάγιων για συγκεκριμένη παραγωγή και έχει ως συνέπεια την αντικατάσταση κάποιων από αυτά που καθίστανται οικονομικά μη εκμεταλλεύσιμα, με άλλα που μπορούν να συνεργαστούν με τα υπόλοιπα.

Η βαθμιαία αυτή εξάντληση του αποθέματος των υπηρεσιών ή χρησιμοτήτων του Π.Π.Σ που οφείλεται συνδυαστικά στις παραπάνω αιτίες και συνακόλουθα η μείωση του κόστους κτήσης ή της λογιστικής αξίας του πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι γνωστή ως απόσβεση.

Σε ότι αφορά την απόσβεση των ασώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων (υπεραξίας κ.λπ.) ορίζονται τα εξής: Η υπεραξία της οικονομικής μονάδας αποσβένεται, είτε εφάπαξ, είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες χρήσεις, οι οποίες δεν είναι δυνατόν να υπερβαίνουν τα πέντε έτη.

Είναι φανερό ότι η μείωση των παγίων περιουσιακών στοιχείων εξαιτίας των πιο πάνω αιτιών έχει ως έμμεσο τελικό αποτέλεσμα την μείωση του κεφαλαίου ή ακόμα και την διακοπή της παραγωγικής λειτουργίας της επιχείρησης, λόγω του ότι ίσως να μην είναι σε θέση να αντικαταστήσει τα πάγια περιουσιακά στοιχεία της. Έτσι προς αποφυγή των πιο πάνω οδυνηρών συνεπειών κρίθηκε αναγκαία η εφαρμογή μιας διαδικασίας, η οποία να επιτρέπει στην επιχείρηση να επαναφέρει στο ενεργητικό της, μέχρι το τέλος της ωφέλιμης ζωής κάθε πάγιου περιουσιακού στοιχείου, την αγοραστική δύναμη που έχει δαπανήσει για κάθε ένα από αυτά. Η πιο πάνω διαδικασία της λογιστικής είναι γνωστή ως μηχανισμός των αποσβέσεων και έχει ως εξής:

α) ένα μέρος του κόστους των πάγιων περιουσιακών στοιχείων που εκπνέει λόγω των πιο πάνω αιτιών, καταλογίζεται ως έξοδο σε κάθε μια από τις λογιστικές περιόδους στις όποιες

χρησιμοποιείται το πάγιο περιουσιακό στοιχείο από την οικονομική μονάδα και στην συνέχεια,

β) το έξοδο αυτό βαρύνει τα αποτελέσματα κάθε λογιστικής περιόδου, είτε άμεσα, δηλαδή με τον απευθείας καταλογισμό του σ'αυτά, είτε έμμεσα, δηλαδή με τον καταλογισμό του σ'αυτά μετά από προηγούμενη ενσωμάτωση του στο κόστος παραγωγής των προϊόντων ή υπηρεσιών.

Με την διαδικασία αυτή, τα αποτελέσματα κάθε λογιστικής περιόδου και συνεπώς και τα προς διανομή κέρδη θα είναι μειωμένα κατά το ποσό του εξόδου αυτού που αναλογεί σ'αυτήν (περίοδο), γεγονός που ισοδυναμεί με την επιστροφή και παραμονή στο ενεργητικό της οικονομικής μονάδας μέρος της αγοραστικής δύναμης που έχει δαπανηθεί για την απόκτηση του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, μέχρι δε το τέλος της ωφέλιμης ζωής του πάγιου περιουσιακού στοιχείου θα πρέπει κανονικά να έχει επιστραφεί ολόκληρο το πόσο της αγοραστικής δύναμης.

Επειδή λοιπόν η απόσβεση συμμετέχει στην διαμόρφωση του οικονομικού αποτελέσματος, θα πρέπει να διενεργείται κάθε χρόνο, ανεξάρτητα αν υπάρχουν κέρδη ή ζημίες, έτσι ώστε αυτά να προσδιορίζονται ορθά και να έχουν συγκρισιμότητα τόσο για την ίδια την επιχείρηση μέσα στο χρόνο όσο και μεταξύ επιχειρήσεων που ανήκουν στον ίδιο κλάδο.

3.10 ΔΙΑΓΡΑΦΗ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ

Πέρα από τις αποσβέσεις των παγίων, έχουμε και αποσβέσεις των απαιτήσεων, που πρέπει να έχουμε υπόψη μας γιατί μας δημιουργούν φορολογικά προβλήματα. Έτσι γίνεται πρόβλεψη για την απόσβεση των επισφαλών απαιτήσεων, η οποία αναγνωρίζεται φορολογικά προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. Το ποσό της πρόβλεψης αυτής υπολογίζεται σε ποσοστό 1% επί της αναγραφόμενης στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών αξία μετά την αφαίρεση των επιστροφών ή εκπτώσεων, βάση των τηρούμενων βιβλίων. Το ποσό αυτό για κάθε διαχειριστική χρήση δεν μπορεί να υπερβεί το 30% του συνολικού χρεωστικού υπολοίπου του λ/σμου πελάτες, όπως αυτό εμφανίζεται στην απογραφή τέλους χρήσεως²⁰.

²⁰ www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/2238/year/1994/article/31

Αν σε δεδομένη χρήση το ποσό των πραγματοποιηθέντων προβλέψεων που εμφανίζονται στο λ/σμο 44.11.00 «προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών πελατών» είναι μεγαλύτερο του 30% του χρεωστικού υπολοίπου του λ/σμου «πελάτες» της χρήσης αυτής, το επιπλέον ποσό της πρόβλεψης μεταφέρεται στο λ/σμο 84.00.11. «προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις».

Στον υπολογισμό του ποσοστού 1% δεν περιλαμβάνεται η αξία των πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών προς το Δημόσιο ή Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου. Η έκπτωση της δαπάνης αυτής εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης σε ειδικό λ/σμο «προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων»

Στην περίπτωση όμως που κάποιος πελάτης κρίθηκε από την επιχείρηση ως επισφαλής και προέβη στην διαγραφή του, αν εκ των υστέρων το ποσό της απαίτησης του εισπραχθεί, έχει την υποχρέωση η επιχείρηση το ποσό που εισέπραξε να το μεταφέρει στα Αποτελέσματα Χρήσης.

3.11 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ

Πρόβλεψη είναι η κράτηση ορισμένου ποσού, που γίνεται, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού της οικονομικής μονάδας, σε βάρος του λ/σμου γενικής εκμεταλλεύσεως ή του λ/σμου αποτελεσμάτων χρήσεως²¹. Η κράτηση αυτή αποβλέπει στην κάλυψη ζημίας ή εξόδων ή ενδεχόμενης υποτιμήσεως στοιχείων του ενεργητικού, όταν κατά την ημερομηνία συντάξεως του ισολογισμού είναι πιθανή η πραγματοποίησή τους, χωρίς όμως να είναι γνωστό το ακριβές μέγεθος τους ή ο χρόνος πραγματοποίησεως ή και τα δύο.

Οι προβλέψεις διακρίνονται σε:

1. προβλέψεις για κινδύνους εκμεταλλεύσεως, οι οποίες σχηματίζονται με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 68 «προβλέψεις εκμετάλλευσης». Για τις προβλέψεις αυτές χρησιμοποιούνται οι δέκα πρώτοι υπολογαριασμοί του 44 (44.00-44.09), και

²¹ www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/18059

2. προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους, (έκτακτές ζημίες και έξοδα), οι οποίες σχηματίζονται με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 83 «προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους». Για τις προβλέψεις αυτές χρησιμοποιούνται οι δέκα επόμενοι υπολογαριασμοί του 44 (44.10-44.19), με εξαίρεση τις προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών σε λοιπές, έκτος από Α.Ε. οικονομικές μονάδες οι οποίες και καταχωρούνται στην πίστωση του λ/σμου 18.00.19 ή 18.01.19.

Τα καταβαλλόμενα ποσά εξόδων, για τα οποία σε προηγούμενες χρήσεις είχαν σχηματιστεί προβλέψεις, καταχωρούνται στη χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 44 με τον τίτλο «σχηματιζόμενες προβλέψεις». Μετά από κάθε τέτοια καταχώρηση εξόδου επακολουθεί τακτοποίηση των λ/σμων ως εξής:

1. Εάν έχει σχηματιστεί πρόβλεψη μεγαλύτερη από το ποσό που τελικά καταβλήθηκε, το επιπλέον ποσό της προβλέψεως, με χρέωση των υπολογαριασμών του 44 «σχηματισμένες προβλέψεις», μεταφέρεται στην πίστωση του λ/σμου 84.00 «έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων»

2. Εάν είχε σχηματιστεί πρόβλεψη μικρότερη από το ποσό του τελικά καταβλήθηκε, με το ελλείπον ποσό της προβλέψεως χρεώνεται σχετικός υπολογαριασμός του 82.00 «έξοδα προηγούμενων χρήσεων».

3.12 ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΟΡΘΩΣΕΙΣ

Κατά την καταχώρηση των λογιστικών γεγονότων στο ημερολόγιο είναι πιθανόν να παρατηρηθούν κάποια λάθη, παραλείψεις ή ελλείψεις.

Τα λάθη αυτά, οι παραλείψεις ή οι ελλείψεις που μπορεί να γίνουν στο ημερολόγιο είναι:

ο Παράλειψη ή διπλή καταχώρηση ενός λογιστικού γεγονότος.

ο Κίνηση λανθασμένου λ/σμου, μόνο κατά την χρέωση, μόνο κατά την πίστωση, κατά χρέωση και πίστωση.

ο Κίνηση ορθών λ/σμων, κατά χρέωση και πίστωση, αλλά με λανθασμένα ποσά.

ο Ακόμα θα μπορούσε να έχει συμβεί ένα λογιστικό γεγονός για το οποίο να μην έχουμε ενημερωθεί ακόμα. Τέτοιο γεγονός θα μπορούσε να είναι: ένας πελάτης μας καταθέτει στον λογαριασμό μας χρήματα χωρίς να μας ενημερώσει για την κατάθεσή του. Έτσι εμείς δεν

είμαστε σε θέση να γνωρίζουμε το όνομα του πελάτη μας για να του πιστώσουμε το αντίστοιχο ποσό.

3.13 ΔΙΟΡΘΩΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΣΦΑΛΜΑΤΩΝ

Τα λογιστικά σφάλματα διορθώνονται ως εξής²²:

1. Με πλήρη αντιλογισμό, δηλαδή καταχώρηση της αντίθετης εγγραφής με την οποία ακυρώνεται η λανθασμένη εγγραφή. Στην συνέχεια καταχωρείται η ορθή εγγραφή.
2. Με μερικό αντιλογισμό, δηλαδή αν το λάθος αφορά μόνο την χρέωση, τότε πιστώνουμε το λ/σμος που κινήσαμε λάθος και χρεώνουμε τον ορθό λ/σμο. Αν το λάθος αφορά την πίστωση ενεργούμε αντίστροφα.
3. με συμπληρωματική εγγραφή, δηλαδή καταχώρηση της ίδιας εγγραφής με τα επιπλέον ποσά.
4. με συμπληρωματική εγγραφή, για το λογιστικό γεγονός που ενημερωθήκαμε ότι συνέβη.

3.14 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

Στην ομάδα 8 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ περιλαμβάνονται οι λ/σμοι προσδιορισμού των αποτελεσμάτων εκμεταλλεύσεως, μικτών και καθαρών, καθώς και οι λ/σμοι συγκεντρώσεως των μη προσδιοριστικών των μικτών εξόδων και εσόδων εκμεταλλεύσεως. Στην ίδια ομάδα περιλαμβάνονται οι λ/σμοι συγκεντρώσεως των έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων, των εξόδων και εσόδων προηγούμενων χρήσεων, των προβλέψεων για έκτακτους κινδύνους, των εσόδων από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων και των μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεων παγίων στοιχείων, καθώς και οι λ/σμοι προσδιορισμού και διαθέσεως των αποτελεσμάτων χρήσεως.

²² www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/18059

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο ΟΙ ΟΜΑΔΕΣ 6,7,8 ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ

4.1 Η ΟΜΑΔΑ 6 «ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ'ΕΙΔΟΣ»

Η ομάδα 6 οργανικά έξοδα κατα είδος αποτελεί μια ομάδα σημαντική για την εξαγωγή του αποτελέσματος χρήσης καθώς στους λογαριασμούς αυτής της ομάδας συγκεντρώνονται κατά την διάρκεια όλου του έτους τα έξοδα που πληρώνει ή είναι δουλευμένα και οφείλει η επιχείρηση.

Με την έκτη ομάδα περνάμε στην περιοχή του Ε.Γ.Λ.Σ. όπου διαμορφώνονται τα οικονομικά μεγέθη από τα οποία θα προσδιοριστούν τα αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως και τα αποτελέσματα χρήσεως.

Ειδικότερα στην ομάδα αυτή εγγράφονται πρωτογενώς και παρακολουθούνται τα Οργανικά Έξοδα κατ' είδος που αναφέρονται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως (οργανικά),πραγματοποιούμενα μέσα στην τρέχουσα χρήση, καθώς επίσης και οι ετήσιες επιβαρύνσεις για την διενέργεια αποσβέσεων και προβλέψεων που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος. Πιο συγκεκριμένα στην ομάδα 6 παρακολουθούνται οι αμοιβές και έξοδα προσωπικού, οι αμοιβές και έξοδα τρίτων, οι φόροι-τέλη, τα διάφορα έξοδα, οι τόκοι και συναφή έξοδα, οι αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος, οι προβλέψεις εκμετάλλευσης.

Αντίθετα στους λογαριασμούς της παραπάνω ομάδας δεν καταχωρούνται ποσά που αφορούν επενδύσεις ή τοποθετήσεις, ζημιές και έξοδα εξαιρετικού χαρακτήρα, ζημιές και έξοδα προηγούμενων χρήσεων, προβλέψεις που δεν αφορούν άμεσα την εκμετάλλευση, φόρο εισοδήματος επί των αδιανέμητων κερδών της χρήσεως, υπολογιστικά ή τεκμαρτά έξοδα.

Οι λόγοι που επιβάλλουν την παρακολούθηση στην γενική λογιστική των εξόδων κατ' είδος και όχι απ' ευθείας κατά προορισμό είναι κυρίως οι ακόλουθοι:

- Για ορισμένα έξοδα δεν είναι εκ των προτέρων γνωστό που και πως θα αναλωθούν (π.χ. ασφάλιστρα προσωπικού, αναλώσιμα υλικά).
- Για κάθε πληρωμή εξόδου αντιστοιχεί συνήθως ένα δικαιολογητικό (τιμολόγιο, απόδειξη, μισθοδοτική κατάσταση κ.λ.π.) και θα ήταν άστοχη η διασπορά σε πολλούς (κατά προορισμό) λογαριασμούς της πηγαίας, αφετηριακής εγγραφής που στηρίζεται σε ένα δικαιολογητικό. Μια τέτοια διασπορά θα καθιστούσε τον έλεγχο των εξόδων δαιδαλώδη.
- Η κατ' είδος κατάταξη των εξόδων επιτρέπει τη διαχρονική σύγκριση των ομοειδών λογαριασμών κατά περιόδους και έτσι καθίσταται ευχερής η διαπίστωση διογκώσεων εξόδων, ο εντοπισμός των καταχρήσεων, κ.λ.π.
- Ο σπουδαιότερος όμως λόγος, για τον οποίο το Ε.Γ.Λ.Σ. επιβάλλει την κατ' είδος λογιστική παρακολούθηση των εξόδων είναι ότι με την παρακολούθηση αυτή καθίσταται δυνατή η κατάρτιση του λογαριασμού 80.00 «Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως) με μεγέθη εξόδων (και εσόδων) αντικειμενικά κατά φύση και είδος εκφρασμένα και συνεπώς συγκρίσιμα ενδοκλαδικά και διακλαδικά, αφού οι λογαριασμοί των κατ' είδος εξόδων παραμένουν ανεπηρέαστοι από τις μεταβολές που διαχρονικά επέρχονται στη λειτουργική διάρθρωση της επιχειρήσεως. Μια τέτοια σύγκριση δεν είναι δυνατή όταν τα έξοδα παρακολουθούνται κατά προορισμό, γιατί τα κατά προορισμό έξοδα (λειτουργικό κόστος) εξαρτώνται από την λειτουργική διάρθρωση των επιχειρήσεων.

Σε περίπτωση που η οικονομική μονάδα υπολογίζει βραχύχρονα (π.χ. μηνιαία ή τριμηνιαία) αποτελέσματα ή καταρτίζει περιοδικές συγκρίσιμες καταστάσεις, η περιοδική κατανομή των εξόδων αντιμετωπίζεται, είτε με απευθείας χρεοπίστωση των οικείων λογαριασμών εξόδων, είτε με παρεμβολή ενδιάμεσων λογαριασμών εξόδων, (60.99, 61.99, 62.99, 63.99, 64.99, 65.99, 66.99 και 68.99)

Τα υπόλοιπα των λογαριασμών της ομάδας 6, στο τέλος της χρήσεως, μεταφέρονται στη χρέωση του λογαριασμού 80.00 «λογαριασμός γενικής εκμεταλλεύσεως». Σε περίπτωση που οι λογαριασμοί εξόδων περιλαμβάνουν και προπληρωμένα ποσά εξόδων που αφορούν επόμενες χρήσεις ή σε περίπτωση που οι λογαριασμοί αυτοί δεν περιλαμβάνουν ποσά δουλευμένων εξόδων, επειδή θα πληρωθούν κατά τις επόμενες χρήσεις, πριν από τη μεταφορά των υπολοίπων τους στο λογαριασμό 80.00 γίνονται εγγραφές τακτοποιήσεως, έτσι ώστε τα υπόλοιπα αυτά να απεικονίζουν το ακριβές ύψος όλων των δουλευμένων εξόδων εκμεταλλεύσεως της χρήσεως που κλείνει²³.

Η υποδεικνυόμενη ανάπτυξη των λογαριασμών τρίτου βαθμού στους οποίους αναλύονται οι δευτεροβάθμιοι των λογαριασμών 60-68 είναι ενδεικτική.

Κάθε οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα, αντί ν' αναπτύξει κατ' είδος τους τριτοβάθμιους λογαριασμούς εξόδων, να τους αναπτύξει κατά προορισμό. Στην περίπτωση όμως αυτή οι υποχρεωτικοί τριτοβάθμιοι λογαριασμοί των εξόδων κατ' είδος εμφανίζονται υποχρεωτικά ως αναλυτικοί των περιληπτικών, κατά προορισμό, λογαριασμών, στους οποίους θα αναλύονται οι δευτεροβάθμιοι κατ' είδος λογαριασμοί των 60-68 πρωτοβάθμιων.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 60 «ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ»

Στο λογαριασμό 60 Αμοιβές και Έξοδα Προσωπικού καταχωρούνται όλες οι αμοιβές που καταβάλλει η επιχείρηση στο προσωπικό της, το οποίο συνδέεται με αυτή με σχέση εξαρτημένης εργασίας, καθώς και όλα τα έξοδα που πραγματοποιεί η επιχείρηση για το προσωπικό αυτό που υπολογίζονται συνήθως στο τέλος κάθε μήνα με μισθοδοτικές καταστάσεις.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 61 «ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ»

Στον λογαριασμό 61 Αμοιβές Τρίτων και στους υπολογαριασμούς του καταχωρούνται οι αμοιβές και τα έξοδα που λογίζονται και καταβάλλονται σε τρίτους, δηλαδή σε πρόσωπα με τα οποία η επιχείρηση δε συνδέεται με σχέση εξαρτημένης εργασίας.

²³ www.taxheaven.gr/pagesdata/logsxedio/log6.htm

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 62 «ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ»

Ο λογαριασμός 62 Παροχές Τρίτων χρεώνεται με το σύνολο των δαπανών που πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια της χρήσης, ενώ συγχρόνως πιστώνεται ο λογαριασμός 38 για το ποσό της δαπάνης που καταβάλλεται, ενώ για το ποσό που οφείλεται πιστώνεται ο λογαριασμός 50 στο τέλος της χρήσης, ο λογαριασμός 62 πιστώνεται με το υπόλοιπο του για να εξισωθεί και χρεώνεται ο λογαριασμός 80.00 με το ίδιο ποσό.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 63 «ΦΟΡΟΙ - ΤΕΛΗ»

Στον λογαριασμό 63 Φόροι – Τέλη καταχωρούνται όλοι οι φόροι και όλα τα τέλη που βαρύνουν την επιχείρηση, δηλαδή όλοι οι φόροι και τα τέλη που βεβαιώθηκαν και καταβλήθηκαν ή απλώς βεβαιώθηκαν σε βάρος της επιχείρησης στη διάρκεια της χρήσεως και οι οποίοι φόροι και τέλη αφορούν τη χρήση.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 64 «ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ»

Στο λογαριασμό 64 Διάφορα έξοδα καταχωρούνται όλα τα οργανικά έξοδα που δεν καταχωρούνται σε οποιαδήποτε άλλη κατηγορία λογαριασμών δαπανών. Η κάθε εγγραφή καταχώρησης δαπάνης θα πρέπει να δικαιολογείται με αποδεικτικά στοιχεία.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 65 «ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ»

Στο λογαριασμό 65 και τους υπολογαριασμούς του, καταχωρούνται οι τόκοι του χρηματοοικονομικού κυκλώματος της επιχειρήσεως και τα παρεπόμενα τους έξοδα, δηλαδή τα έξοδα που δημιουργούνται από τις χρηματοδοτήσεις της επιχειρήσεως.

**ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 66 «ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ
ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ»**

Στο λογαριασμό 66 καταχωρούνται οι αποσβέσεις στοιχείων του πάγιου ενεργητικού που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος της επιχείρησης, δηλαδή οι τακτικές αποσβέσεις που προβλέπονται από την νομοθεσία.

Οι λογαριασμοί των αποσβέσεων, τους βλέπουμε να χρεώνονται ως ομάδα 6 και πιστώνονται οι λογαριασμοί της ομάδας 1 (τα οικόπεδα δεν αποσβένονται).

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 67

Ο λογαριασμός 67 είναι κενός. Η συμπλήρωση του είναι δυνατή μόνο μετά από απόφαση του κατά νόμο αρμόδιου οργάνου.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 68 «ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ»

Στο λογαριασμό 68 καταχωρούνται οι προβλέψεις που γίνονται από την επιχείρηση για κίνδυνους που διατρέχει στην εκμετάλλευση.

**ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 69 « ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ ' ΕΙΔΟΣ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ
Ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ»**

Ο λογαριασμός 69 είναι ένας λογαριασμός προαιρετικής χρήσης. Παρακολουθεί τα έξοδα των υποκαταστημάτων, όταν αυτά δεν τηρούν αυτοτελή λογιστική, αλλά παρακολουθούνται

λογιστικά από το κεντρικό κατάστημα. Λειτουργεί επίσης και ως ενδιάμεσος λογαριασμός, με την προϋπόθεση ότι θα εξισωθεί στο τέλος της χρήσης.

4.2 Η ΟΜΑΔΑ 7 « ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΚΑΤ'ΕΙΔΟΣ »

Η ομάδα 7 του ελληνικού γενικού λογιστικού σχεδίου, αποτελεί επίσης μια σημαντική για την εξαγωγή αποτελέσματος, ομάδα, καθώς στους υπολογαριασμούς της συγκεντρώνονται καθόλη την διάρκεια της χρήσης τα έσοδα τα οποία έχει εισπράξει η επιχείρηση, ή επίσης τα δεδουλευμένα έσοδα τα οποία στο τέλος της χρήσης θεωρούνται ειπρακτέα.

70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ

Στο λογαριασμό 70 παρακολουθούνται οι πωλήσεις των εμπορευμάτων της οικονομικής μονάδας. Ο λογαριασμός αυτός αντιστοιχεί στο λογαριασμό 20 των αποθεμάτων και λειτουργεί σύμφωνα με όσα αναφέρονται στις παρακάτω περιπτώσεις.

71 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΕΤΟΙΜΩΝ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΩΝ

Στο λογαριασμό 71 παρακολουθούνται οι πωλήσεις των έτοιμων και ημιτελών προϊόντων της οικονομικής μονάδας. Ο λογαριασμός αυτός, ο οποίος αντιστοιχεί στο λογαριασμό 21 των αποθεμάτων.

73 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ (Έσοδα από παροχή υπηρεσιών)

Στο λογαριασμό 73 παρακολουθούνται τα έσοδα της οικονομικής μονάδας από την πώληση υπηρεσιών σε τρίτους, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές υπάγονται στις κύριες δραστηριότητές της. Στην αντίθετη περίπτωση, τα έσοδα αυτά καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 75 «έσοδα παρεπόμενων ασχολιών».

74 ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΣΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ

Στο λογαριασμό 74 παρακολουθούνται τα έσοδα που πραγματοποιεί η οικονομική μονάδα από επιχορηγήσεις του Κράτους, από συμμετοχή του κρατικού προϋπολογισμού και των προϋπολογισμών διάφορων Οργανισμών στο κόστος της και από διάφορες άλλες αιτίες.

75 ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΩΝ ΑΣΧΟΛΙΩΝ

Στο λογαριασμό 75 παρακολουθούνται τα έσοδα που πραγματοποιεί η οικονομική μονάδα από παρεπόμενες ασχολίες, δηλαδή εκείνα που προέρχονται από παρεπόμενες δραστηριότητές της, σε σχέση με το κύριο αντικείμενό της. Αν μία από τις δραστηριότητες που προκαλούν άλλα έσοδα, εκτός από πωλήσεις ή έσοδα κεφαλαίων, συνιστά το κύριο αντικείμενο της οικονομικής μονάδας, τα έσοδα που προκύπτουν από τη δραστηριότητα αυτή καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 73 «πωλήσεις υπηρεσιών» και όχι στο λογαριασμό 75.

76 ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ

Στο λογαριασμό 76 παρακολουθούνται τα έσοδα που πραγματοποιεί η οικονομική μονάδα από τοποθετήσεις κεφαλαίων της σε συμμετοχές και χρεόγραφα και από δανεισμούς προς τρίτους. Τα έσοδα αυτά, αν προέρχονται από δραστηριότητα ή δραστηριότητες που συνιστούν το κύριο αντικείμενο απασχολήσεως της οικονομικής μονάδας (π.χ. εταιρείες αμοιβαίων κεφαλαίων ή Τράπεζες), καταχωρούνται στο λογαριασμό 73 ή και σε άλλους λογαριασμούς της ομάδας 7 (70-72), των οποίων οι τίτλοι τροποποιούνται σύμφωνα με τις ανάγκες της μονάδας.

78 ΙΔΙΟΠΑΡΑΓΩΓΗ ΠΑΓΙΩΝ - ΤΕΚΜΑΡΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΑΥΤΟΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ Ή ΚΑΤΑΣΤΡΟΦΕΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Ο λογαριασμός 78.00 «ιδιοπαραγωγή και βελτιώσεις παγίων» πιστώνεται, με χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 1, με το κόστος παραγωγής των πάγιων στοιχείων που κατασκευάζονται ή δημιουργούνται από την οικονομική μονάδα με δικά της μέσα και για δική της χρήση, καθώς και με το κόστος βελτιώσεως των πάγιων στοιχείων.

79 ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ
(Ομιλος λογαριασμών προαιρετικής χρήσεως)

4.3 Η ΟΜΑΔΑ 8 «ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ ΧΡΗΣΗΣ»

Η ομάδα 8 είναι σημαντική καθώς πέρα από το ότι καθόλη την διάρκεια της χρήσης χρησιμοποιείται για να απεικονίσει όλα τα ανόργανα αποτελέσματα, στις 31/12 και μέσω των λογιστικών εργασιών τέλους χρήσης μας οδηγεί στο αποτέλεσμα της χρήσης

80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ

Ο λογαριασμός 80 χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσεως, οπότε καταρτίζεται υποχρεωτικά η κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως . Ο λογαριασμός αυτός, ο οποίος, μαζί με το λογαριασμό 86 «αποτελέσματα χρήσεως», αποτελεί το αναγκαίο και αναπόσπαστο συμπλήρωμα του ισολογισμού, καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών αμέσως μετά την καταχώριση του ισολογισμού και του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως.

Ο λογαριασμός 80.00 «λογαριασμός γενικής εκμεταλλεύσεως» χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των καθαρών τακτικών και οργανικών αποτελεσμάτων τα οποία πραγματοποιούνται, μέσα στη χρήση που κλείνει, από την εκμετάλλευση των διάφορων δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας (κύριας, παρεπόμενων και δευτερεύουσας σημασίας).

Στο λογαριασμό 80.00, στο τέλος της χρήσεως, μεταφέρονται τα αρχικά αποθέματα τα τελικά αποθέματα και οι αγορές των λογαριασμών της ομάδας 2, τα έξοδα των λογαριασμών της ομάδας 6, εκτός από τους μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος φόρους (π.χ. λογ. 63.98.02 «φόρος ακίνητης περιουσίας»), και τα έσοδα των λογαριασμών της ομάδας 7, αφού προηγουμένως οι λογαριασμοί των ομάδων αυτών υποστούν τις αναγκαίες τακτοποιήσεις.

Ο λογαριασμός 80.01 «μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) εκμεταλλεύσεως» χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των μικτών αποτελεσμάτων (μικτών κερδών ή μικτών ζημιών), τα οποία πραγματοποιούνται, μέσα στη χρήση που κλείνει, από την εκμετάλλευση των διάφορων δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας.

81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

Στο λογαριασμό 81 καταχωρούνται κατ' είδος τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα και έσοδα της χρήσεως, καθώς και τα αποτελέσματα που πραγματοποιούνται από εξαιρετικές και έκτακτες πράξεις και εργασίες.

Η ανάλυση του λογαριασμού 81 σε δευτεροβάθμιους και τριτοβάθμιους λογαριασμούς, κυρίως υποχρεωτικούς, περιλαμβάνει τις κυριότερες γνωστές κατηγορίες έκτακτων και ανόργανων εξόδων και αποτελεσμάτων.

82 ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ ΕΣΟΔΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ

Στο λογαριασμό 82 καταχωρούνται κατ' είδος τα έξοδα και έσοδα που πραγματοποιούνται μεν μέσα στη χρήση, ο χρόνος όμως και τα αίτια δημιουργίας τους ανάγονται σε δραστηριότητες προηγούμενων χρήσεων.

83 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΚΤΑΚΤΟΥΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ

Ο λογαριασμός 83 λειτουργεί σύμφωνα με όσα καθορίζονται για το λογαριασμό 44 «προβλέψεις».

Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού τα υπόλοιπα των υπολογαριασμών του 83 μεταφέρονται στον υπολογαριασμό 86.02.10 «προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους», έτσι ώστε ο λογαριασμός 83 να εξισώνεται.

84 ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ

Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού τα υπόλοιπα των υπολογαριασμών του 84 μεταφέρονται στον υπολογαριασμό 86.02.03 «έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων», έτσι ώστε ο λογαριασμός 84 να εξισώνεται.

85 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΜΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

Στο λογαριασμό 85 καταχωρούνται οι αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος, δηλαδή στο λογαριασμό αυτό καταχωρούνται οι πρόσθετες (επιταχυνόμενες) αποσβέσεις που προβλέπονται από τη νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά.

86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ

Ο λογαριασμός 86 χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσεως, οπότε καταρτίζεται υποχρεωτικά η κατάσταση των αποτελεσμάτων χρήσεως.

Η κατάσταση του λογαριασμού 86, στην οποία, πέρα από τα στοιχεία τα οποία προκύπτουν από τους αντίστοιχους υπολογαριασμούς του, περιλαμβάνονται και στοιχεία συνολικού κύκλου εργασιών (πωλήσεων) και κόστους πωλήσεων, δημοσιεύεται μαζί με τον ισολογισμό, σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά.

Ο λογαριασμός 86 χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των συνολικών καθαρών αποτελεσμάτων (κερδών ή ζημιών) που πραγματοποιούνται από το σύνολο των δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας μέσα στη χρήση που κλείνει.

Στο λογαριασμό 86, στο τέλος της χρήσεως, μεταφέρονται τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως και τα διάφορα άλλα έσοδα για να συσχετιστούν με τα έξοδα των λειτουργιών διοικητικής, ερευνών - αναπτύξεως και διαθέσεως. Στον ίδιο λογαριασμό μεταφέρονται επίσης τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα (έσοδα - έξοδα), τα έκτακτα και

ανόργανα αποτελέσματα (έσοδα, κέρδη - έξοδα, ζημίες) και οι μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων.

Από το συσχετισμό των παραπάνω στοιχείων, που γίνεται στο λογαριασμό 86 και ειδικότερα στον υπολογαριασμό 86.99, προκύπτουν τα συνολικά καθαρά αποτελέσματα της κλειόμενης χρήσεως πριν από την αφαίρεση των φόρων που βαρύνουν τα κέρδη.

88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ

Ο λογαριασμός 88 χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσεως, όταν γίνεται διάθεση κερδών, οπότε καταρτίζεται υποχρεωτικά πίνακας διαθέσεως καθαρών κερδών.

Ο πίνακας του λογαριασμού 88, στον οποίο εμφανίζονται τα στοιχεία των υπολογαριασμών του και ο τρόπος διαθέσεως των κερδών, δημοσιεύεται μαζί με τον ισολογισμό και τα αποτελέσματα χρήσεως, σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά.

Ο λογαριασμός 88 χρησιμεύει για τη συγκέντρωση των καθαρών αποτελεσμάτων της χρήσεως, των κερδών της προηγούμενης ή προηγούμενων χρήσεων, των ζημιών της προηγούμενης ή προηγούμενων χρήσεων, όταν πρόκειται να συμψηφιστούν με κέρδη της κλειόμενης χρήσεως, των διαφορών φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων και, στην περίπτωση διανομής αποθεματικών, των προς διάθεση τέτοιων αποθεματικών.

89 ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

Ο λογαριασμός 89 χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσεως, οπότε καταρτίζεται υποχρεωτικά η κατάσταση του ισολογισμού της χρήσεως.

Ο λογαριασμός 89 χρησιμεύει για το κλείσιμο των λογαριασμών της χρήσεως που αναφέρεται ο ισολογισμός και για το άνοιγμα των λογαριασμών της νέας χρήσεως που ακολουθεί μετά την κατάρτιση του ισολογισμού.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

5.1 ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Κάθε απόκτηση οικονομικού αγαθού από επαχθή αιτία συνεπάγεται για την επιχείρηση ένα κόστος. Έτσι, η απόκτηση λ.χ ενός ακινήτου, ενός μηχανήματος, πρώτων και βοηθητικών υλών συνεπάγεται για την επιχείρηση και ανάλογο κόστος. Γι' αυτό μιλάμε για κόστος κτήσεως ακινήτου, μηχανήματος, πρώτων και βοηθητικών κ.λ.π. αλλά και οι υπηρεσίες που αποκτά η επιχείρηση έχουν κι αυτές ένα κόστος και γι' αυτό μιλάμε για κόστος ενοικίων καταστημάτων ή μηχανημάτων, κόστος εργατικού προσωπικού, νομικών συμβούλων, τηλεπικοινωνιών, φωτισμού, κ.λ.π. Ένα μέρος του συνολικού κόστους που πραγματοποιεί η επιχείρηση ενσωματώνεται σε υλικά αγαθά (ακίνητα, μηχανήματα, πρώτες ύλες κ.λ.π) ή άλλα στοιχεία του ενεργητικού (δαπάνες πολυετούς αποσβέσεως) και συνεπώς προσαυξάνει το ενεργητικό, ενώ ένα άλλο τμήμα του συνολικού κόστους δεν ενσωματώνεται σε υλικά αγαθά ή άλλο στοιχείο του ενεργητικού και συνεπώς δεν προσαυξάνει το ενεργητικό, αλλά «εκπνέει» δηλαδή αποθνήσκει «εν τη γενέσει του» και το οποίο συνεπώς αντλείται από την καθαρή θέση της επιχειρήσεως. Το τελευταίο αυτό κόστος χαρακτηρίζεται ως έξοδο. Κατά το Ε.Γ.Α.Σ, κόστος είναι η διάθεση ή επένδυση αγοραστικής δυνάμεως για την απόκτηση υλικών ή άυλων αγαθών και υπηρεσιών με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις ή την κάλυψη κοινωνικών αναγκών.

Ως κόστος νοείται το σύνολο των κάθε φύσεως και μορφής οικονομικών θυσιών, οι οποίες απαιτούνται κάτω από δοσμένες τεχνικοοικονομικές συνθήκες για να παραχθεί ένα προϊόν ή μια υπηρεσία και να προσλάβει ορισμένη μορφή ή ιδιότητες, ως και θέση στο χώρο και στο χρόνο.

Κόστος είναι το ποσό που επενδύθηκε σε υλικά ή άυλα αγαθά και υπηρεσίες, χρήσιμα ή απαραίτητα για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις.

Κόστος είναι η πλήρης και κανονική και ειδικώς αποτιμηθείσα δαπάνη εκμεταλλεύσεως που αφορά ένα ορισμένο αντικείμενο ή ένα σύνολο αντικειμένων σε ορισμένο χρόνο, θέση και φάση.

Υποκατηγορίες του κόστους είναι οι εξής:

- Αρχικό κόστος
- Κόστος μετατροπής
- Κόστος παραγωγής
- Κόστος λειτουργίας διάθεσης
- Κόστος εμπορικό
- Κόστος λειτουργίας διοίκησης
- Κόστος χρηματοοικονομικής λειτουργίας
- Κόστος λειτουργίας ερευνών
- Κόστος ολικό

5.2 ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Η διαδικασία της κοστολόγησης περιλαμβάνεται στις αρχές του Οικονομικού Λογισμού και αποβλέπει στον λογισμό κατά αντικείμενο.

Κοστολόγηση είναι η στάθμιση της πάσης φύσεως θυσιών, εκφρασμένες σε χρηματικές μονάδες, οι οποίες απαιτούνται για την παραγωγή ενός προϊόντος, ή υπηρεσίας, καθώς και για την εν γένει λειτουργία της οικονομικής μονάδας.

Κοστολόγηση είναι το σύνολο των συστηματικών εργασιών που αποβλέπουν στο να συγκεντρώσουν, να κατατάξουν, να καταγράψουν και να επιμερίσουν κατάλληλα τις δαπάνες, έτσι ώστε να προσδιοριστεί το κόστος των υπηρεσιών, των διαδικασιών, κτλ. μίας επιχείρησης²⁴.

Το ΕΓΛΣ ορίζει ότι η κοστολόγηση είναι η διαδικασία που ακολουθείται για τον προσδιορισμό του κόστους:

²⁴ <http://mscinaccounting.teipir.gr/uploads/b5f35ef53b090356bdecb2c5cf9431a3.pdf>

- ενός αγαθού
- μιας υπηρεσίας
- μιας δραστηριότητας ή μιας λειτουργίας.

Η λογιστική διαδικασία με την οποία προσδιορίζεται το κόστος καθιερώθηκε να λέγεται Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης, επειδή ασχολείται με αναλυτικές μετρήσεις της ροής κόστους – απόδοσεως που γίνονται μέσα στην οικονομική μονάδα

ΕΣΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Όταν το κόστος των τελικών φορέων προσδιορίζεται με λογιστικές εγγραφές , η διαδικασία προσδιορισμού του κόστους καλείται εσωλογιστική κοστολόγηση.

ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Όταν το κόστος των τελικών φορέων δεν προσδιορίζεται με λογιστικές εγγραφές , η διαδικασία προσδιορισμού του κόστους καλείται εξωλογιστική κοστολόγηση.

Στην εξωλογιστική κοστολόγηση των στοιχείων κόστους στους τελικούς φορείς δεν γίνεται με ορθά επιστημονικά κριτήρια και ως εκ τούτου η κοστολόγηση αυτή δεν είναι εντελώς ακριβής.

Η κοστολόγηση σαν διαδικασία προσδιορισμού του κόστους αναφέρεται στα αγαθά και στις υπηρεσίες που αγοράζονται, στα αγαθά και στις υπηρεσίες που παράγονται, στις δραστηριότητες που αναπτύσσονται από την οικονομική μονάδα και γενικά σε οποιαδήποτε οργανωτική υποδιαίρεση της οικονομικής μονάδας²⁵.

Η κοστολόγηση αποτελεί ένα σύστημα συλλογής πληροφοριών σχετικά με κάθε στοιχείο που συμβάλλει στη διαμόρφωση του κόστους παραγωγής του προϊόντος ή προϊόντων της επιχείρησης. Όσο πιο λεπτομερειακό και εκτεταμένο είναι αυτό το σύστημα συλλογής κοστολογικών πληροφοριών, που **θα μπορούσε να ονομασθεί διαφορετικά κοστολογικό**

²⁵ www.oe-e.gr/oe/images/stories/pdfs/seminaria/dioikitik_logistiki.pdf

σύστημα, τόσο καλύτερη θα είναι η γνώση του τρόπου δημιουργίας του κόστους παραγωγής καθώς και της σύστασης τους.

5.3 ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Πολλοί συγγραφείς υποστηρίζουν πως οι βασικοί σκοποί της κοστολόγησης είναι τρεις. Ο καθορισμός αναλυτικών αποτελεσμάτων και η αποτίμηση των αποθεμάτων, η υποβοήθηση της διοίκησης μιας επιχείρησης στον τομέα του προγραμματισμού και ο έλεγχος της αποτελεσματικότητας της επιχείρησης.

Με δεδομένο ότι το αποτέλεσμα, κέρδος ή ζημιά, είναι η διαφορά των εξόδων από τα έσοδα και ότι τα έσοδα είναι δεδομένα, η γνώση του κόστους ανά προϊόν είναι απαραίτητα για τον καθορισμό αναλυτικών αποτελεσμάτων κατά προϊόν. Η χρησιμότητα εξάλλου της εξατομίκευσης του κόστους κάθε προϊόντος ή ποικιλίας του για την εξεύρεση αναλυτικών αποτελεσμάτων, αντί του προσδιορισμού ενός συνολικού αποτελέσματος είναι προφανής.

Καταρχήν, αποτρέπονται οι συμπηφισμοί στα αποτελέσματα μεταξύ ειδών που πωλούνται με κέρδος και άλλων που πωλούνται με ζημιά, ή έστω με αποδοτικότητα ανεπαρκή, σε σχέση με τα απασχολούμενα κεφάλαια για την παραγωγή αυτών των ειδών. Έτσι λοιπόν, η επιχείρηση έχει τις απαραίτητες πληροφορίες για να κατευθύνει την δραστηριότητα της προς τα είδη, τις περιοχές, την κατηγορία πελατών και γενικότερα προς εκείνους που της προσφέρουν το μεγαλύτερο περιθώριο. Όμως με την επιφύλαξη, ότι δεν υπάρχουν άλλες απόψεις της διοίκησης της επιχείρησης, που της υποδεικνύουν την συνέχιση της παραγωγής των ζημιογόνων ειδών.

Αξιοσημείωτο είναι, ότι κατά το παρελθόν στις περιπτώσεις των επιχειρήσεων που παρήγαγαν εξαιρετικά μεγάλο αριθμό προϊόντων, ο λογιστικός προσδιορισμός του κόστους κάθε προϊόντος συναντούσε πολλές φορές ανυπερβλήτες δυσχέρειες και προσέκρουε στη συσσώρευση μεγάλου αριθμού εγγράφων, με αποτέλεσμα το κοστολογικό σύστημα να ήταν πολύ δαπανηρό. Μάλιστα πολύ παλιά, η δυσκολία αυτή αντιμετωπιζόταν με την διενέργεια εξωλογιστικών υπολογισμών για τον προσδιορισμό του κόστους καθενός από τα περισσότερα προϊόντα και ακολουθούσαν οι αντίστοιχες λογιστικές εγγραφές. Στην εποχή

μας οι ηλεκτρονικοί υπολογιστές έχουν αυξήσει σε πολύ μεγάλο βαθμό τις δυνατότητες της λογιστικής του κόστους στον τομέα αυτό.

Τρία είναι τα βασικά χαρακτηριστικά των συστημάτων διοίκησης κόστους τα οποία προκύπτουν από πολλές εφαρμογές:

- ο υπολογισμός του κόστους των προϊόντων, υπηρεσιών, και άλλων φορέων κόστους.
- η δυνατότητα που υπάρχει για σχεδιασμό, έλεγχο και μέτρηση αποδοτικότητας.
- η ανάλυση σημαντικών πληροφοριών για τη λήψη αποφάσεων.

Συνεπώς ένα σύστημα διοίκησης κόστους είναι πολύ σημαντικό για την εταιρεία γιατί τη βοηθάει σε πολλούς τομείς. Πιο συγκεκριμένα:

- Για να διασφαλιστεί ότι ένα προϊόν καλύπτει τις απαιτήσεις του πελάτη, ένα κοστολογικό σύστημα πρέπει να μετρά και να αναφέρει το κόστος της παροχής και των λειτουργιών που οι πελάτες αναμένουν. Το κόστος πρέπει να ταιριάζει με τη θέληση του πελάτη όταν αυτός πληρώνει. Μόνο έτσι οι εταιρείες μπορούν να σχεδιάζουν προϊόντα που να μεγιστοποιούν την αξία του πελάτη.

- Για να διαχειριστούν το κόστος οι managers πρέπει να κατανοήσουν τη δομή του κόστους. Το κοστολογικό σύστημα που υπάρχει σε μια εταιρεία πρέπει να μπορεί να τους βοηθά και να δίνει απαντήσεις σε ερωτήματα όπως π.χ. τι προκαλεί διαφορές στο κόστος, πόσο κοστίζει μια μονάδα, τι πρέπει να πληρώσει ο πελάτης για να αποκτήσει το προϊόν (συνολικά κλπ. - Πρέπει να δίνεται σημασία και στο χρόνο. Ο τρόπος που μια εταιρεία οργανώνει τις διαδικασίες της για την παραγωγή, τη διανομή στην αγορά και την πώληση επιδρά στο χρόνο που απαιτείται για να ταιριάζει με τις προδιαγραφές που έχουν τεθεί από τους πελάτες. Π.χ. η ανακατανομή των λειτουργικών διαδικασιών μιας εταιρείας έχει επίπτωση στο χρόνο και αυτό επιδρά και στο κόστος. Συνεπώς ένα κοστολογικό σύστημα θα πρέπει να κάνει εμφανή την επίδραση του χρόνου στο κόστος του προϊόντος.

Η διοίκηση κόστους αναφέρεται στη χρησιμοποίηση πληροφοριών (για παράδειγμα κόστη παραγωγής και αριθμός ή τύπος παραπόνων πελατών), για τη λήψη διοικητικών αποφάσεων. Χρησιμοποιούμε τον όρο διοίκηση κόστους για να περιγράψουμε τις προσεγγίσεις και τις δραστηριότητες των managers σε βραχυχρόνιο και μακροχρόνιο σχεδιασμό και ελεγκτικές αποφάσεις που αυξάνουν την αξία για τον καταναλωτή και μειώνουν το κόστος για τα προϊόντα και τις υπηρεσίες. Για παράδειγμα οι managers παίρνουν αποφάσεις από αφορούν στον αριθμό και το είδος της α' ύλης που έχει χρησιμοποιηθεί, αλλαγές στις εργοστασιακές

διαδικασίες, και αλλαγές στο σχεδιασμό του προϊόντος. Η πληροφόρηση από τα λογιστικά συστήματα συμβάλλει στη σωστή λήψη απόφασης από τους managers, αλλά η πληροφόρηση και τα λογιστικά συστήματα καθ' αυτά δεν είναι διοίκηση κόστους.

Η διοίκηση κόστους έχει τρεις σκοπούς:

- εκτίμηση της αξίας των αποθεμάτων για χρηματοοικονομικές αναφορές
- εκτίμηση κόστους προϊόντος και
- λειτουργικό έλεγχο.

5.4 ΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 90 «ΔΙΑΜΕΣΟΙ – ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ»

Ο λογαριασμός 90 θα πρέπει να ανταποκρίνεται με τα ποσά που έχουν καταχωρηθεί στους αντίστοιχους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής (2,6,7 και 81- 85). Τουλάχιστον στο τέλος της χρήσης θα πρέπει τα ποσά του 90 να είναι ίσα αλλά αντίθετα με τα υπόλοιπα ποσά των αντίστοιχων λογαριασμών της γενικής λογιστικής.

Αυτό θα επιτευχθεί καλύτερα όταν τα ποσά του 90 κατανέμονται σε περαιτέρω υπολογαριασμούς έτσι ώστε η επιχείρηση να έχει την ευχέρεια άμεσης σύγκρισης και αντιστοιχίας των δεδομένων των δυο τομέων της λογιστικής.

Οι λογαριασμοί του 90 χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για τη μεταφορά δεδομένων από τους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής στην αναλυτική λογιστική. Η μεταφορά γίνεται κατά την αντίστροφη φορά δηλαδή πιστώνεται με ποσά που χρεώθηκαν στη γενική λογιστική και χρεώνεται με ποσά που πιστώθηκαν στη γενική λογιστική. Η χρέωση και η πίστωση των λογαριασμών του 90 γίνεται πάντα με πίστωση ή χρέωση των οικείων λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 91 «ΑΝΑΚΑΤΑΤΑΞΗ ΕΞΟΔΩΝ-ΑΓΟΡΩΝ ΚΑΙ ΕΣΟΔΩΝ»

Ο λογαριασμός 91 λειτουργεί σαν διάμεσος ανάμεσα στο λογαριασμό 90 και στους λοιπούς λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής. Στο τέλος της χρήσεως, πριν ολοκληρωθεί ο προσδιορισμός των ολικών αναλυτικών αποτελεσμάτων, ο λογαριασμός 91 πρέπει να είναι εξισωμένος.

Οι υπολογαριασμοί του 91 εξυπηρετούν τους εξής ειδικότερους σκοπούς:

α) Την παροχή αποτελεσματικής διευκόλυνσεως κατά τη μεταφορά και καταχώρηση των εξόδων κατ' είδος στην αναλυτική λογιστική, όταν τα κονδύλια εξόδων που μεταφέρονται δεν έχουν άμεση σχέση με ορισμένο κέντρο ή φορέα κόστους και για το λόγο αυτό δεν είναι δυνατός ο μερισμός τους στα κέντρα ή στους φορείς κόστους κατά τη στιγμή της καταχωρήσεως.

β) Τη χρονική τακτοποίηση των αποθεμάτων (αγορών και πωλήσεων) και τη χρονική κατανομή των εξόδων-εσόδων και αποτελεσμάτων μέσα σε πλαίσια της αναλυτικής λογιστικής, προκειμένου η επιχείρηση να προσδιορίζει βραχύχρονα αποτελέσματα. γ) Την κατάταξη των εξόδων κατά τρόπο διάφορο από εκείνο της γενικής λογιστικής και από εκείνο της κατατάξεως τους μέσα στους λογαριασμούς του λειτουργικού κόστους και του κόστους των ενδιάμεσων και τελικών φορέων.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 92 «ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ»

Το λειτουργικό κόστος μιας επιχειρήσεως προσδιορίζεται και παρακολουθείται στους υπολογαριασμούς του 92. Επίσης, στους λογαριασμούς αυτούς καταχωρούνται τα κάθε κατηγορίας και είδους έξοδα κατά προορισμό, οι οποίοι λέγονται και « λογαριασμοί εξόδων κατά προορισμό» .

Ο λογαριασμός 92 της αναλυτικής λογιστικής είναι πολύ σημαντικός και υποχρεούνται να τον τηρούν όλες οι επιχειρήσεις ανεξαρτήτως από τον κλάδο στον οποίο ανήκουν (εμπορικές, βιομηχανικές ,μεταλλευτικές , τεχνικές, παροχής υπηρεσιών, κ.λ.π.) αρκεί να εφαρμόζουν την αναλυτική λογιστική. Ο εν λόγω λογαριασμός υποδιαιρείται σε πέντε υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς, στους οποίους συγκεντρώνεται και παρακολουθείται το κόστος των βασικών λειτουργιών της επιχειρήσεως.

Οι λογαριασμοί αυτοί είναι οι εξής :

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.01 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας

92.02 Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως

92.03 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως

92.04 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας

Οι παραπάνω λογαριασμοί τηρούνται υποχρεωτικά μόνο σε περίπτωση που να υπάρχει και να δραστηριοποιείται η αντίστοιχη λειτουργία μέσα στην επιχείρηση. Αν π.χ σε μια τεχνική επιχείρηση δεν υπάρχει λειτουργίας διαθέσεως τότε δεν υποχρεούται να τηρεί το λογαριασμό 90.03 « έξοδα λειτουργίας διαθέσεως ». Επίσης οι λογαριασμοί αυτοί αναπτύσσονται σε λογαριασμούς (τριτοβάθμιους, τεταρτοβάθμιους κ.λ.π.) κατά κέντρα κόστους τα οποία διαρθρώνονται, κατά κανόνα, με βάση :

- τη διοικητική και οργανωτική ή τεχνολογική διάρθρωση της επιχειρήσεως ή
- τον επιδιωκόμενο έλεγχο του κόστους ή των αρμόδιων φορέων ευθύνης ή
- τις ανάγκες της κοστολόγησεως

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

Το κάθε κέντρο κόστους (κύριο ή βοηθητικό) έχει τον αντίστοιχο λογαριασμό του , ο οποίος παίρνει το όνομα του οικείου τμήματος ή υπηρεσίας κ.τ.λ. και αναπτύσσεται σε υπολογαριασμούς τουλάχιστον ίσους με τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής.

Στον αναφερόμενο λογαριασμό 92 και τους υπολογαριασμούς του συγκεντρώνονται κατά λειτουργικό προορισμό :

α) Τα κατ' είδος έξοδα της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής τα οποία είναι κοστολογήσιμα. Συνεπώς τα μη κοστολογήσιμα οργανικά έξοδα της ομάδας 6 δεν καταχωρούνται στο λογαριασμό 92, αλλά στο λογαριασμό 97 και συγκεκριμένα στον υπολογαριασμό 97.02.02 « διαφορές ενσωματώσεως εξόδων – κόστους αποθεμάτων / διαφορές από μη κοστολογούμενα έξοδα» και τελικά μεταφέρονται στο λογαριασμό 98.99.03 « αποτελέσματα χρήσεως / διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού». Στην παραπάνω κατηγορία εξόδων περιλαμβάνονται οπωσδήποτε τα έξοδα της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής ,τα οποία στο τέλος της χρήσεως της μεταφέρονται στο λογαριασμό 88 « αποτελέσματα προς διάθεση» . Ακόμα ως μη κοστολογήσιμα έξοδα πρέπει να θεωρούνται και κάποια έξοδα , τα οποία ενδεχομένως έχουν καταχωρηθεί στην ομάδα 6 και έχουν μεταφερθεί στο λογαριασμό 80.00, στο τέλος της χρήσεως, αλλά από τη φύση τους δεν είναι κοστολογήσιμα, όπως π.χ. οι αποσβέσεις εξόδων πολυετούς αποσβέσεως που έχουν γίνει εφάπαξ μέσα στη χρήση που πραγματοποιήθηκαν .

β) Το κόστος των αναλωμένων αναλώσιμων υλικών (λογ.25) και των ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων (λογ.26), με την προϋπόθεση ότι οι δαπάνες αυτές είναι έμμεσες και δεν πρόκειται να συγκεντρωθούν κατά παραγόμενο προϊόν. γ) Το κόστος των αναλωμένων πρώτων και βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας (λογ.24) εφόσον το επιθυμεί η επιχείρηση, η οποία μπορεί να καταχωρήσει το κόστος των υλικών αυτών κατευθείαν στο λογαριασμό 93 « κόστος παραγωγής » και όχι στο λογαριασμό 92. Η συνένωση της άμεσης εργασίας με το υπόλοιπο κόστος μετατροπής (ΓΒΕ) στους υπολογαριασμούς του 92 που επιβάλλει σε κάθε περίπτωση το Ε.Γ.Λ.Σ, επιτρέπει τον καταλογισμό τους συνολικού κόστους μετατροπής στα κατ' είδος παραγόμενα προϊόντα.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 93 «ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ)»

Στο λογαριασμό 93 συγκεντρώνεται το ολικό κόστος παραγωγής και προσδιορίζεται το κόστος κατ' είδος παραγόμενου προϊόντος.

Συγκεκριμένα :

Στον προκείμενο λογαριασμό συγκεντρώνεται το ολικό κόστος παραγωγής των ενδιάμεσων και τελικών φορέων κόστους ,οι οποίοι είναι:

- Τα προϊόντα (έτοιμα και ημιτελή).
- Τα υποπροϊόντα – υπολείμματα.
- Οι υπηρεσίες.
- Τα ιδιοπαραγόμενα πάγια στοιχεία και τα ανταλλακτικά τους.
- Τα ιδιοπαραγόμενα άυλα πάγια στοιχεία.
- Η παραγωγή σε εξέλιξη.

Σε μια βραχύχρονη περίοδο ή χρήση, το ολικό κόστος παραγωγής πρέπει να αναλύεται :στο

-κόστος των αναλωμένων υλικών και

-στα κατ' είδος έξοδα της ομάδας 6 στη γενική λογιστική.

Η παραπάνω ανάλυση δεν είναι απαραίτητη στις εξής περιπτώσεις :

α) όταν τα προαναφερθέντα στοιχεία έχουν προκύψει από την ανάλυση του λογαριασμού 92.00 «έξοδα λειτουργίας παραγωγής»,

β) όταν αφενός το κόστος δεν διέρχεται από το λογαριασμό 92.00, αφετέρου καταλογίζεται απευθείας στους υπολογαριασμούς του 93,

γ) όταν οι σχετικές πληροφορίες έχουν προκύψει από τους υπολογαριασμούς του 94 «αποθέματα» .

Στους υπολογαριασμούς του παρόντος λογαριασμού 93 οι επιχειρήσεις του μεταποιητικού τομέα έχουν ως υποχρέωση τον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής των έτοιμων και ημιτελών προϊόντων τους αναλυτικά κατ' είδος προϊόντος. Την παραπάνω υποχρέωση έχουν και οι μικτές επιχειρήσεις αποκλειστικά για τον κλάδο μεταποίησης ,στον οποίο θα πρέπει να τηρείται υποχρεωτικά το βιβλίο αποθήκης .

Το κόστος που συγκεντρώνεται στους υπολογαριασμούς του παρόντα λογαριασμού 93 μπορεί να είναι άμεσο ή έμμεσο. Το άμεσο κόστος παραγωγής περιλαμβάνει, κατά κανόνα, τα άμεσα υλικά και η άμεση εργασία, σε αντίθεση με το έμμεσο κόστος το οποίο περιλαμβάνει το υπόλοιπο κόστος παραγωγής.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 94 « ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ »

Στους υπολογαριασμούς του 94 παρακολουθούνται τα κάθε είδους μορφής και κατηγορίας αποθέματα της επιχείρησης, είτε αυτά προέρχονται από αγορά, είτε παράγονται από την ίδια την επιχείρηση. Ο λογαριασμός 94 αναπτύσσεται σε υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς στους οποίους παρακολουθούνται οι κατηγορίες των αποθεμάτων της ομάδας 2 της γενικής λογιστικής, ως εξής:

Τίτλοι λογαριασμών Κωδικοί αριθμοί

- Εμπορεύματα 20 : 94.20
- Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή 21 : 94.21
- Υποπροϊόντα και υπολείμματα 22 : 94.22
- Παραγωγή σε εξέλιξη 23: 94.23
- Πρώτες και βοηθητικές ύλες- Υλικά συσκευασίας 24: 94.24
- Αναλώσιμα υλικά 25 : 94.25
- Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων 26 : 94.26
- Είδη συσκευασίας 28: 94.28

Η αναλυτική λογιστική αναλύει παραπέρα τις γενικές κατηγορίες των αποθεμάτων κατά τρόπο που να ανταποκρίνονται καλύτερα στην εξυπηρέτηση των αναγκών της κοστολόγησης, του προσδιορισμού των βραχύχρονων αποτελεσμάτων, της αναλύσεως των αποτελεσμάτων κατά κλάδους ή κέντρα δραστηριότητας ή φορείς ευθύνης και του ελέγχου των αποθεμάτων που αποβλέπει στην αποτελεσματική διαχείριση τους.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 95 « ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ»

Πρότυπο κόστος, είναι το κόστος το οποίο προσδιορίζεται εκ των προτέρων, δηλαδή πριν πραγματοποιηθεί, άρα είναι προκαθορισμένο με βάση ακριβείς μετρήσεις και υπολογισμούς, το οποίο είναι δυνατό να πραγματοποιείται στην πράξη.

Για το λόγο αυτό, οι διαφορές που δημιουργούνται ανάμεσα στο πραγματικό και στο πρότυπο κόστος θεωρούνται αποτέλεσμα, δηλαδή :

Πρότυπο κόστος – Πραγματικό κόστος = \pm Αποκλίσεις Συνεπώς, στην περίπτωση που το πρότυπο κόστος είναι μεγαλύτερο από το πραγματικό κόστος η απόκλιση είναι θετική και επηρεάζει θετικά τα τελικά αποτελέσματα (κέρδος), ενώ στην αντίθετη περίπτωση η απόκλιση είναι αρνητική και επηρεάζει αρνητικά τα τελικά αποτελέσματα (ζημιά).

Κατά την εφαρμογή της πρότυπης κοστολόγησεως, οι αποκλίσεις ανάμεσα στο πρότυπο και στο πραγματικό κόστος προσδιορίζονται κατά κανόνα για τα εξής στοιχεία: τα άμεσα υλικά (πρώτες ύλες), την άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα. Οι αποκλίσεις για κάθε κατηγορία από τις παραπάνω αναλύονται ως εξής :

Για τις πρώτες ύλες:

- σε αποκλίσεις αποδόσεως
- σε αποκλίσεις τιμής

Για την άμεση εργασία:

- σε αποκλίσεις αποδοτικότητας
- σε αποκλίσεις τιμής

Για τα γενικά βιομηχανικά έξοδα:

- σε αποκλίσεις βαθμού απασχολήσεως
- σε αποκλίσεις αποτελεσματικότητας
- σε αποκλίσεις Προϋπολογισμού

Στους υπολογισμούς του 95 παρακολουθούνται οι αποκλίσεις του πρότυπου από το πραγματικό κόστος.

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

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

Τέλος, σκοπός της αναπτύξεως του λογαριασμού 95 είναι να βρίσκεται σε αρμονία με τη διάρθρωση των λογαριασμών των κέντρων κόστους (92) και του κόστους παραγωγής (93).

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 96 «ΈΞΟΔΑ – ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ »

Το κόστος διακρίνεται σε δυο κατηγορίες. Η πρώτη περιλαμβάνει το κόστος που δημιουργεί υλικές αξίες, ενώ η δεύτερη περιλαμβάνει το κόστος που εξαντλείται στην εξασφάλιση των απαραίτητων υπηρεσιών για την άριστη εκμετάλλευση των υλικών αξιών. Αναλυτικότερα :

- Στην πρώτη κατηγορία κόστους περιλαμβάνεται η αξία της πρώτης ύλης, τα άμεσα εργατικά, τα γενικά βιομηχανικά έξοδα και γενικά όλα τα κοστολογήσιμα έξοδα.

Το κόστος αυτό δημιουργεί υλικές αξίες (προϊόντα, υποπροϊόντα κ.τ.λ.) και συνεπώς συνιστά ενεργητικό.

Το κόστος αυτό εκπνέει, παύει να υπάρχει ως στοιχείο του ενεργητικού, με τη διάθεση (πώληση κ.τ.λ.) των υλικών αξιών και μεταβάλλεται σε έξοδο που στη λογιστική ορολογία αναφέρεται ως κόστος πωλήσεων.

Η αιτία δημιουργίας του κόστους πωλήσεων είναι οι πωλήσεις και είναι κατ' αρχήν ανάλογο αυτών, δηλαδή αν οι πωλήσεις διπλασιαστούν θα διπλασιαστεί και το κόστος πωλήσεων, με την προϋπόθεση όμως το κόστος κτήσεως να παραμένει αμετάβλητο. Σε περίπτωση που δεν πραγματοποιηθούν πωλήσεις είναι φανερό ότι δεν θα υπάρχει κόστος πωλήσεων.

- Στη δεύτερη κατηγορία το κόστος δεν ενσαρκούται σε υλικές αξίες αλλά μεταβάλλεται σε έξοδα τα οποία στη λογιστική ορολογία αναφέρονται ως έξοδα εκμεταλλεύσεως μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων. Τα έξοδα αυτά πραγματοποιούνται για την επίτευξη των εσόδων από πωλήσεις και τη μεγιστοποίηση του κέρδους από πωλήσεις. Τα έξοδα αυτά όμως δεν βρίσκονται σε ευθεία συνάρτηση με τις πωλήσεις, διότι πραγματοποιούνται κυρίως για να εξασφαλίσει η επιχείρηση την υποδομή και ετοιμότητα για τη διενέργεια πωλήσεων.

Σύμφωνα με την παραπάνω διάκριση του κόστους, το οργανικόαποτέλεσμα ή, κατά την ορολογία του Ε.Γ.Λ.Σ., τα μικτά οργανικά αποτελέσματα διακρίνονται σε :

-Μικτό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) εκμεταλλεύσεως, το οποίο προκύπτει από τη διαφορά των εσόδων από τις πωλήσεις και του κόστους πωλήσεων, δηλαδή του κόστους των αποθεμάτων που πωλήθηκαν. Δηλαδή :

Μικτό αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως = [(Εσοδα από πωλήσεις) - (Κόστος ή πωλημένων +Άμεσα έξοδα πωλήσεων)]

-οργανικό αποτέλεσμα

-Καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) εκμεταλλεύσεως , το οποίο προκύπτει αν από τα συνολικά οργανικά έσοδα (λογ/σμοι ομάδας 7) αφαιρέσουμε το κόστος των πωλημένων και τα έξοδα εκμεταλλεύσεως (λογ/σμοί ομάδας 6) που δημιουργούν κόστος υλικών αξιών.

Στο σημείο αυτό επισημαίνουμε σχετικώς, για τα άμεσα έξοδα πωλήσεων τα εξής: Όπως αναφέραμε παραπάνω μικτό κέρδος είναι η διαφορά των εσόδων από τις πωλήσεις του κόστους των πωλήσεων. Όμως, για να έχει οργανική έννοια το μικτό κέρδος επιβάλλεται οι τιμές πωλήσεως των πωλημένων να καθορίζονται ως προς ορισμένο τόπο παραδόσεως ή διαφορετικά το κόστος των πωλημένων να υπολογίζεται σε συνάρτηση με τους αντίστοιχους

τόπους παραδόσεως των πωλημένων. Σ' αυτή την περίπτωση, υπάρχει δυνατότητα αντιμετώπισης των ειδικών εξόδων με ένα από τους παρακάτω τρόπους:

-να θεωρούνται μειωτικά των εσόδων από τις πωλήσεις και συνεπώς ο κύκλος εργασιών να εμφανίζεται μειωμένος με τα έξοδα αυτά, ή

-να επαυξάνουν το κόστος των πωλημένων, οπότε αυτό απαρτίζεται από το κόστος κτήσεως των πωλημένων και τα ειδικά έξοδα πωλήσεων (Ε.Γ.Λ.Σ.).

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

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

Ο 96.20, στον οποίο καταχωρείται το κόστος των πωλημένων,

Ο 96.21, στον οποίο καταχωρούνται τα άμεσα έξοδα πωλήσεων και κυρίως

Ο 96.22, στην πίστωση του οποίου καταχωρούνται τα έσοδα της ομάδας 7 και στη χρέωση του μεταφέρονται οι προηγούμενοι λογαριασμοί 96.20 και 96.21 και, συνεπώς, το υπόλοιπο του εμφανίζει το μικτό αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 97 «ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΕΩΣ & ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ»

Στους υπολογαριασμούς του 97 παρακολουθούνται οι διαφορές ενσωματώσεως και οι διαφορές καταλογισμού. Οι πρώτες δημιουργούνται κατά το λογισμό των κατ' είδος στοιχείων κόστους και των εσόδων στους λογαριασμούς του λειτουργικού κόστους και των οργανικών εσόδων της αναλυτικής λογιστικής. Οι δεύτερες προκύπτουν κατά τον καταλογισμό στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς του λειτουργικού κόστους.

Στον λογαριασμό 97 παρακολουθούνται οι ακόλουθες διαφορές:

α) Οι διαφορές που προκύπτουν μεταξύ των εξόδων που καταχωρήθηκαν στην ομάδα 6 και εκείνων που η αναλυτική λογιστική ενσωμάτωσε στο κόστος παραγωγής και στους λογαριασμούς των εξόδων πωλήσεως σε οποιοδήποτε στάδιο υπολογισμού.

β) Οι διαφορές που προκύπτουν μεταξύ εσόδων που καταχωρήθηκαν στους λογαριασμούς της ομάδας 7 και εκείνων που η αναλυτική λογιστική ενσωμάτωσε στα αποτελέσματα (διαφορές ενσωματώσεως).

γ) Οι διαφορές που προκύπτουν από τον καταλογισμό του λειτουργικού κόστους στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς (διαφορές καταλογισμού).

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 98 «ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ»

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

Ανάλογα με τις ανάγκες που έχει κάθε επιχείρηση εξαρτάται ο τρόπος που θα αναλυθεί ο λογαριασμός 98. Στους υπολογαριασμούς του 98 είναι δυνατό να αναπτύσσονται κατά διάφορους τρόπους και πριν τη μεταφορά τους στο λογαριασμό 98.99, τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως, όταν απαραίτητες αναλύσεις δε γίνονται στον 96, οι αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος, οι διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού, τα οργανικά έξοδα.

Όπως προβλέπεται από το σχέδιο λογαριασμών ο λογαριασμός 98 αναλύεται σε ένα μοναδικό δευτεροβάθμιο, ο οποίος είναι ο 98.99. Οι λογαριασμοί 98 και 98.99 είναι λογαριασμοί συγκεντρώσεως (συνθέσεως) των αποτελεσμάτων της περιόδου.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 99 «ΕΣΩΤΕΡΙΚΕΣ ΔΙΑΣΥΝΔΕΣΕΙΣ»

Οι υπολογαριασμοί του προκειμένου λογαριασμού λειτουργούν :

-είτε ως διάμεσοι για να διευκολύνουν την εφαρμογή της αναλυτικής λογιστικής , ανάμεσα στα αναλυτικά ημερολόγια της αναλυτικής λογιστικής του ιδίου εργοστασίου ή υποκαταστήματος της επιχείρησης

-είτε ως αντικριζόμενοι για να διασυνδέουν κάθε είδους διακινήσεις ανάμεσα στα διάφορα εργοστάσια ή υποκαταστήματα της επιχείρησης , τα οποία τηρούν αυτόνομη αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως.

Σε περίπτωση που και οι δύο τομείς της λογιστικής (γενικής και αναλυτικής) τηρούνται αυτόνομα, ο λογαριασμός 99 δεν χρησιμοποιείται.

5.5 ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Η μέθοδος κοστολόγησης καθορίζει τις βασικές αρχές που διέπουν τον προσδιορισμό του κόστους . Η βασικότερη από τις αρχές αυτές είναι εκείνη που προσδιορίζει τι δεχόμαστε σαν αναλώσεις και τι σαν έργο.

Πρόκειται για την αρχή που θα καθορίσει τα είδη και τα ποσά από δαπάνες που θα συμπεριληφθούν στο κόστος των θέσεων κόστους και θα καθορίσουν συνεπώς το περιεχόμενο σε είδη και το μέγεθος κατά ποσό του κόστους της μονάδας ,του έργου σαν ενδιάμεσου και της μονάδας του προϊόντος σαν τελικού φορέα τους κόστους .Και επειδή οι όροι αυτοί ,δηλ.το είδος και το μέγεθος των δαπανών, προσδιορίζουν το είδος του κόστους συνεπάγεται ότι η μέθοδος προσδιορίζει το είδος του κόστους.

Οι μέθοδοι του πραγματοποιημένου κόστους αναφέρονται στον τρόπο μ'αυτόν που θα προσδιοριστεί ένα κόστος, κατά το χρόνο που πραγματοποιείται .Πρόκειται για ενα φραγμό από αρχές-κριτήρια, που μπαίνει, όταν μετατρέπονται από την κοστολόγηση τα έξοδα (κατ'είδος), σε δαπάνες (κατά προορισμό), και που επιτρέπει να καταλογιστούν στο κόστος ,μόνο οι δαπάνες που κατ'είδος και ποσό γίνονται δέκτες από τη μέθοδο. Με τις μεθόδους αυτές δεν αποτρέπεται η ύπαρξη των δαπανών που δε γίνονται δεκτές από τη μέθοδο, αλλά ο καταλογισμός τους στο κόστος. Όταν η μέθοδος εφαρμόζεται, οι δαπάνες έχουν ήδη πραγματοποιηθεί. Οι μέθοδοι του προκαθορισμένου κόστους αναφέρονται στον τρόπο μ'αυτόν που θα προσδιοριστεί ένα κόστος , πριν πραγματοποιηθεί²⁶.

²⁶ ΒΕΝΙΕΡΗΣ Γ. (2005), ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ, ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΕΛΑ ΙΩΑΝΝΙΔΟΥ

Πρόκειται για ένα φραγμό από αρχές-κριτήρια που τείνει να αποκλείσει όχι τον καταλογισμό στο κόστος, αλλά την ύπαρξη δαπανών που δεν είναι δεκτές από την μέθοδο. Όταν η μέθοδος εφαρμόζεται, οι δαπάνες δεν έχουν πραγματοποιηθεί και συνεπώς η μέθοδος κατατείνει, να περιορίσει τις δαπάνες που θα πραγματοποιηθούν, να πραγματοποιηθούν στο επίπεδο της (οικονομικά ορθής) πρόβλεψης.

Οι μέθοδοι του προκαθορισμένου κόστους παρουσιάζουν τρεις βασικές διαφορές από τις μεθόδους του πραγματοποιημένου κόστους.

-Η πρώτη διαφορά βρίσκεται στη δυνατότητα τους να προδιαγράφουν τα ποσά των δαπανών στο κανονικό τους ύψος προς το οποίο πρέπει να τείνει η δαμόρφωση τους μέσα στη μελλοντική περίοδο που (προ)κοστολογείται .

-Η δεύτερη βρίσκεται στο γεγονός ότι και οι δύο προκαθορίζουν ένα κανονικό κόστος ,επειδή από τον προκαθορισμό λείπει η έννοια του συμπτωματικού, του εξαιρετικού, του τυχαίου (που φυσικά θα έχαναν αυτό το χαρακτήρα, αν μπορούσε να προβλεφθούν).

-Η τρίτη διαφορά έγκειται στο γεγονός ότι στις περιπτώσεις προκαθορισμού κρίνεται και το κύρος της μεθόδου από το βαθμό που θα προσεγγίσει τις δαπάνες που θα διαμορφωθούν κάτω από τις συνθήκες που προβλέφθηκαν. Με εξαίρεση τη μέθοδο του πρότυπου κόστους οι υπόλοιπες μέθοδοι αναφέρονται και περιγράφονται στη βιβλιογραφία, χωρίς ωστόσο να έχουν διατυπωθεί με τρόπο συγκροτημένο ή να έχουν γίνει πρακτικά αποδεκτές.

Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΙΣΤΟΡΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Είναι η περισσότερο ελαστική μέθοδος. Το σύστημα κοστολόγησης επιτρέπει να καταλογιστούν στο κόστος όσες δαπάνες κατ'είδος αποτελούν δαπάνες κόστους ,με μόνους περιορισμούς αυτούς που μπαίνουν από το νόμο, δηλ.οι δαπάνες αυτές να είναι :

-Πραγματικές (και όχι εικονικές),να έχουν δηλαδή πραγματοποιηθεί

-Παραγωγικές, με την έννοια ότι συντελούν στην παραγωγή οικονομικού αποτελέσματος και τέλος

-Κατα ποσο δουλεμένες, να αφορούν δηλ.χρονικά την κοστολογική περίοδο που γι'αυτήν πρόκειται κάθε φορά.

Προκειται συνεπώς για ένα σύστημα, που δεν αποκλείει το εξαιρετικό και το τυχαίο από το κόστος και εκφράζει αποκλειστικά τις οικονομικές συνθήκες μιας συγκεκριμένης προηγούμενης περιόδου .

Με τους όρους αυτούς, αυτούσιο, ετσι όπως διαμορφώνεται, μπορεί να χρησιμοποιηθεί το κόστος μόνο σαν μέσο ελέγχου της οικονομικής λειτουργίας της παραγωγικής της περιόδου σ' αυτήν που αναφέρεται, ενώ αποκλείεται να χρησιμοποιηθεί σαν βάση για σύγκριση, προκειμένου να βγουν ευρύτερα ή διαχρονικά συμπεράσματα, και αυτό επειδή το (ιστορικό) κόστος της κάθε περιόδου μπορεί να περιλαμβάνει δαπάνες διαφορετικού είδους .

Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΚΑΝΟΝΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Η μέθοδος επιδιώκει να σχηματιστεί ένα κόστος απαλλαγμένο από στοιχεία εξαιρετικά ή τύχαια και γενικά στοιχεία που προκάλεσαν δαπάνες με χαρακτήρα συμπτωματικό και επικαιρο, είτε κατά το είδος τους είτε κατά το μέγεθος τους .Αποκλείει συνεπώς από το κόστος τόσο τα είδη των δαπανών που θεωρούνται εξαιρετικά, σε μια δαπάνη που κατ'είδος είναι κανονική, κοστολογήσιμη. Απομονώνει από τις δαπάνες τα στοιχεία που συγκεντρώνουν αυτά τα χαρακτηριστικά και επιτρέπει να περιληφθούν στο κόστος μόνο οι ομαλές και επαναλαμβανόμενες. Με τα δεδομένα αυτά προκύπτει κόστος που μπορεί να αξιοποιηθεί εκτός από τον έλεγχο της περιόδου σ' αυτήν που αναφέρεται ,επίσης και για διαχρονικές συγκρίσεις και μελλοντικές εκτιμήσεις²⁷ .

Στην σχετική θεωρία η μέθοδος αυτή γίνεται δεκτή σαν τη περισσότερο έγκυρη για τον προσδιορισμό ενός πραγματοποιημένου κόστους μολονότι δεν έχει προσδιοριστεί το περιεχόμενο του όρου κανονικο.

Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Με την μέθοδο αυτή, στη συγκεκριμένη επιχείρηση, για την προβλεπόμενη μελλοντική παραγωγή προσδιορίζονται κατ'είδος ποσότητα και αξία οι αναλώσεις (δαπάνες), αυτές που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν και συνεπώς το επίπεδο στο οποίο υπολογίζεται ότι θα διαμορφωθεί το κόστος της παραγωγής αυτής .

²⁷ ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ Δ., (2003). ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΣΤΗΝ ΠΡΑΞΗ, ΘΕΣ/ΝΙΚΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΤΑΜΟΥΛΗ

Πρόκειται πάντοτε για μελλοντικό προκαθοριζόμενο κανονικό κόστος, αφού, καθώς είπαμε, προβλέψιμες είναι μόνο οι κανονικές συνθήκες. Χαρακτηριστικό της μεθόδου είναι το γεγονός ότι δεν περιλαμβάνει κανένα στοιχείο πειθαναγκασμού. Στοιχείο, ωστόσο, που θα υποχρέωνε την επιχειρηματική δράση της περιόδου σ αυτήν που αναφέρεται το προυπολογισμένο κόστος, να αναπτυχθεί έτσι ώστε οι δαπάνες να διαμορφωθούν σύμφωνα με την πρόβλεψη²⁸.

Δεν υπάρχει σύστημα προκαθορισμένο, είτε καθορισμένο είτε γενικής αποδοχής, για τον υπολογισμό του προυπολογιστικού κόστους. Θα μπορούσαμε όμως να πούμε ότι το σύστημα που θα χρησιμοποιηθεί, για να προσδιοριστεί το κανονικό απολογιστικό κόστος, είναι κατάλληλη για να υπολογιστεί και το προυπολογιστικό, επειδή αυτό το τελευταίο δεν είναι άλλο από το κανονικό κόστος με μελλοντική χρονική αναφορά. Θα μπορούσε λοιπόν να χρησιμοποιηθούν για τα στοιχεία εκείνα που αφορούν στην επιχείρηση (ποσοτικές αναλώσεις), στατιστικά στοιχεία από μακροχρόνιο δείγμα κανονικών αναλώσεων και για τα στοιχεία εκείνα που αφορούν στην αγορά (τιμές πραγμάτων και υπηρεσιών), προβλέψεις που αναφέρονται στη μελλοντική χρονική περίοδο που καλύπτει το πρόγραμμα που κάθε φορά καταρτίζεται.

Η προσέγγιση αυτή δε σημαίνει ότι αποτελεί το μοναδικό σχετικό σύστημα ούτε το πιο ακριβό. Αποτελεί ίσως το πιο απλό. Αντιθέτως θα μπορούσε να υποστηριχθεί σαν περισσότερο ακριβής μετρήσεις πάνω στην παραγωγική διαδικασία της επιχείρησης με τους όρους που αυτή η διαδικασία θα πραγματοποιηθεί μέσα στη μελλοντική περίοδο που προγραμματίζεται, που όμως είναι μέθοδος πιο δύσκολο στην εφαρμογή του.

²⁸ ΒΕΝΙΕΡΗΣ Γ. (2005), ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ, ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΕΛΑ ΙΩΑΝΝΙΔΟΥ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ

Στο δεύτερο μέρος της εργασίας μας θα παρουσιάσουμε ένα παράδειγμα εφαρμογής της εργασιών τέλους σε βιομηχανική επιχείρηση. Για το παράδειγμα αυτό επιλέξαμε μία επιχείρηση ποτοποιίας και θα εργαστούμε με βάση τα δεδομένα του οικονομικού έτους 2015 . Σκοπός μας είναι να προσδιορίσουμε τα αποτελέσματα χρήσης δηλαδή το τελικό αποτέλεσμα της συγκεκριμένης χρήσης με βάση την αναλυτική λογιστική κοστολόγησης.

Παρακάτω θα αναφέρουμε τα βήματα που θα πρέπει να ακολουθηθούν για την εξεύρεση του ορθού αποτελέσματος της λογιστικής χρήσης.

Στις 31/12/15 το Α΄ Προσωρινό Ισοζύγιο της επιχείρησης είχε ως εξής:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΣΥΝΟΛΑ		ΥΠΟΛΟΙΠΑ	
	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
11.00 ΚΤΙΡΙΑ	100000		100000	
12.00 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ	20000		20000	
21.00 ΑΡΧΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ	10000		10000	
24.01 ΑΓΟΡΕΣ ΥΛΩΝ	25000	5000	20000	
30.00 ΠΕΛΑΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ	15000	5000	10000	
33.90 ΕΠΙΤΑΓΕΣ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΕΣ	15000	10000	5000	
34 ΧΡΕΟΓΡΑΦΑ	30000		30000	
38.00 ΤΑΜΕΙΟ	25000	5000	20000	
40.06 ΕΤΑΙΡΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ		160000		160000
41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ		10000		10000

50.00 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ	8000	13000		5000
52 ΒΡΑΧΥΠΡ.ΥΠΟΧΡΕΩΣ ΕΙΣ ΠΡΟΣ ΤΡΑΠΕΖ		9000		9000
55.00 ΙΚΑ	2000	12000		10000
60 ΑΜΟΙΒΕΣ Κ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	15000		15000	
62.00 ΔΕΗ	5000	2000	3000	
65.06 ΤΟΚΟΙ ΕΞΟΔΑ Λ.ΒΡΑΧ.ΥΠΟΧ	2000		2000	
70.00 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ		35000		35000
76.03 ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ ΤΟΚΟΙ		5000		5000
81.02 ΕΚΤΑΚΤΗ ΖΗΜΙΑ	1000		1000	
81.03 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΕΡΔΗ		2000		2000
ΣΥΝΟΛΑ	273000	273000	236000	236000

Στις 31/12 συνέβησαν και τα εξής:

- το τελικό απόθεμα των προϊόντων ήταν 13000
- υπολογίστηκαν οι ετήσιες αποσβέσεις των παγίων, τα κτίρια αποσβένονται με σταθερή μέθοδο και ΣΑ 5%, ενώ τα μηχανήματα αποσβένονται με ΣΑ 10% και σταθερή μέθοδο.
- Οφείλεται η ΔΕΗ του μηνός 1000€
- Μας οφείλονται ενοίκια 3000€
- διαπιστώθηκε έλλειμμα στο ταμείο 1000€
- έγιναν οι προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις σύμφωνα με το νόμο

ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Στις 31/12 θα προβούμε στις εξής εγγραφές τακτοποίησης:

	ΒΣ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ		7000	
ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ Λ.Κ			
66.01 αποσβέσεις κτιριων	5000		
66.02 αποσβέσεις μηχανημάτων	2000		
11 ΚΤΙΡΙΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ			5000
11.99 αποσβεσμένα έπιπλα	5000		
12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ			2000
12.99 αποσβεσμένα μηχανηματα	2000		
100000*5% = 5000			
20000*10% = 2000			

	ΒΣ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
62 ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ		1000	
62.00 ΔΕΗ	1000		
56 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ			1000
56.01 έξοδα χρήσεως πληρωτέα χρονική τακτοποίηση εξόδου	1000		

ΒΣ ΧΡΕΩΣΗ ΠΙΣΤΩΣΗ

36 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	3000	
36.01 έσοδα χρήσεως εισπρακτέα	3000	
75 ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΩΝ ΑΣΧΟΛΙΩΝ		3000
75.04 έσοδα από ενοίκια	3000	
χρονική τακτοποίηση εσόδου		

	ΒΣ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
81 ΕΚΤΑΚΤΑ Κ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤ/ΤΑ		1000,00	
81.02 εκτακτη ζημία			
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ			1000,00
38.00 ταμείο			

	ΒΣ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
83 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΚΤΑΚΤΟΥΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ		175	
83.11 προβλέψεις για επισφαλείς πελάτες	175		
44 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ			175
44.11 προβλέψεις για επισφαλείς πελάτες	175		
δημιουργία πρόβλεψης για επισφαλή πελάτη			
35000* 0,5%			

αρα το Β΄ Προσωρινό Ισοζύγιο θα έχει ως εξής:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΣΥΝΟΛΑ	ΥΠΟΛΟΙΠΑ
-------------	--------	----------

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
11.00 ΚΤΙΡΙΑ	100000		100000	
11.99 ΑΠΟΣΒ/ΝΑ ΚΤΙΡΙΑ		5000		5000
12.00 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ	20000		20000	
12.99 ΑΠΟΣΒ/ΝΑ ΜΗΧ/ΤΑ		2000		2000
21.00 ΑΡΧΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ	10000		10000	
24.01 ΑΓΟΡΕΣ ΥΛΩΝ	25000	5000	25000	
30.00 ΠΕΛΑΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ	15000	5000	10000	
33.90 ΕΠΙΤΑΓΕΣ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΕΣ	15000	10000	5000	
34 ΧΡΕΟΓΡΑΦΑ	30000		30000	
36.01 ΕΣΟΔΑ ΧΡΗΣΕΩΣ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ	3000		3000	
38.00 ΤΑΜΕΙΟ	25000	6000	19000	
40.06 ΕΤΑΙΡΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ		160000		160000
41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ		10000		10000
44.11 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΠΙΣΦ.ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ		175		175
50.00 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ	8000	13000		5000
52 ΒΡΑΧΥΠΡ.ΥΠΟΧΡΕΩΣ ΕΙΣ ΠΡΟΣ ΤΡΑΠΕΖ		9000		9000
55.00 ΙΚΑ	2000	12000		10000
56.01 ΕΞΟΔΑ ΧΡΗΣΕΩΣ ΠΛΗΡΩΤΕΑ		1000		1000

60 ΑΜΟΙΒΕΣ Κ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	15000		15000	
62.00 ΔΕΗ	6000	2000	4000	
65.06 ΤΟΚΟΙ ΕΞΟΔΑ Λ.ΒΡΑΧ.ΥΠΟΧ	2000		2000	
66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤ	7000		7000	
71.00 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ		35000		35000
75.04 ΕΝΟΙΚΙΑ		3000		3000
76.03 ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ ΤΟΚΟΙ		5000		5000
81.02 ΕΚΤΑΚΤΗ ΖΗΜΙΑ	2000		2000	
81.03 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΕΡΔΗ		2000		2000
83.11 ΠΡΟΒΛ. ΓΙΑ ΕΠΙΣΦΑΛΕΙΣ ΑΠΑΙΤΗΣ	175		175	
ΣΥΝΟΛΑ	285175	285175	247175	247175

Στην συνέχεια θα πρέπει να γίνει η μεταφορά των αρχικών αποθεμάτων, των αγορών εμπορευμάτων, των τελικών αποθεμάτων, των εξόδων και των εσόδων στον λογαριασμό της γενικής εκεμτάλευσης.

	ΒΣ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ		63000,00	
80.00 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ			

21 ΠΡΟΙΟΝΤΑ		10000,00
21.00 ΑΡΧ.ΑΠΟΘΕΜΑ	10000,00	
24 Α ΚΑΙ Β ΥΛΕΣ		25000,00
24.01 ΑΓΟΡΕΣ ΥΛΩΝ	25000,00	
60 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ		15000,00
62 ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ		4000,00
62.00 ΔΕΗ	4000,00	
65 ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ		2000,00
65.06 ΤΟΚΟΙ ΕΞΟΔΑ ΛΟΙΠΩΝ ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ	2000,00	
66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ		7000,00

ΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΕΥΣΗΣ

	ΒΣ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ		13000,00	
21.00 ΠΡΟΙΟΝΤΑ ΤΕΛΟΥΣ	13000,00		
24 Α ΚΑΙ Β ΥΛΕΣ		20000,00	
24.00 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΤΕΛΟΥΣ	20000,00		
70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ		35000,00	
70.00 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ	35000,00		
75 ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΩΝ ΑΣΧΟΛΙΩΝ		3000,00	
7504 ΕΝΟΙΚΙΑ	3000,00		
76 ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ		5000,00	
76.03 ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ ΤΟΚΟΙ	5000,00		
80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΕΥΣΗ			76000,00
80.00 ΛΟΓΑΡ. ΓΕΝ ΕΚΜ/ΣΗΣ	76000,00		
ΠΙΣΤΩΣΗ ΤΟΥ ΛΟΓ. ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΚΜ/ΣΗΣ			

στην συνέχεια κλείνουμε τον λογαριασμό της γενικής εκμετάλλευσης και συγκρίνοντας την χρέωση με την πίστωση εξάγουμε αποτέλεσμα, το οποίο είναι οργάνικο αποτέλεσμα και το μεταφέρουμε στον 80.01 μικότο αποτέλεσμα. Επειδή η χρέωση του 80.00 είναι μικρότερη από την πίστωση αυτό συνεπάγεται πως θα έχουμε οργάνικο κέρδος. Αρα η εγγραφή μεταφοράς του θα είναι

	ΒΣ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ		13000,00	
80.00 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ	13000,00		
80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ			13000,00
80.01 ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤ/ΜΑ	13000,00		

ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΤΟ ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ

στην συνέχεια φτιάχνουμε τους λογαριασμούς 80.02 έξοδα μη προσδιοριστικά και τον 80.03 έσοδα μη προσδιοριστικά.

	ΒΣ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
80.00 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ		8000,00	
80.01 ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ	8000,00		
80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ			8000,00
80.03 ΕΣΟΔΑ ΜΗ ΠΡΟΔΙΟΡΙΣΤΙΚΑ			
80.03.00 ΑΛΛΑ ΕΣΟΔ ΕΚΜ	3000,00		
80.03.03 ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ ΤΟΚΟΙ	5000,00		

ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΜΗ ΠΡΟΣΔΙΟΡ

	ΒΣ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ		28000,00	

80.02 ΕΞΟΔΑ ΜΗ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΤΙΚΑ		
80.02.00 ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤ.ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	20000,00	
80.02.01 ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ	4000,00	
80.02.02 ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΘΕΣΗΣ	2000,00	
80.02.03 ΕΞΟΔΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ	2000,00	
80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ		28000,00
80.01 ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ		28000,00
ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ ΜΗ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΤΙΚΩΝ		

στην συνέχεια κλείνουμε τους 80.01, 80.02, 80.03 και μαζί με τους υπόλοιπους λογαριασμούς της ομάδας 8 ανοίγουμε τον λογαριασμό 86 με σκοπό την εξαγωγή του καθαρού αποτελέσματος.

	ΒΣ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ		30175	
86.00 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΚΜ/ΣΗΣ			
86.00.01 ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤ.ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	20000,00		
86.00.02 ΕΞΟΔΑ ΔΙΟΚΗΤ.ΛΕΙΤΟΥΡΓ	4000,00		
86.00.04 ΕΞΟΔΑ Λ.ΔΙΑΘΕΣΗΣ	2000,00		
86.01.01 ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ ΤΟΚΟΙ	2000,00		
86.02.08 ΕΚΤΑΚΤΗ ΖΗΜΙΑ	2000,00		
86.10 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΚΤ.ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ	175,00		
80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ			28000,00
80.02 ΕΞΟΔΑ ΜΗ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΤΙΚΑ			
80.01.00 ΕΞΟΔΑ Λ. ΠΑΡΑΓ	20000,00		
80.02.01 ΕΞΟΔΑ Λ. ΔΙΟΙΚ.	4000,00		
80.02.02 ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΘΕΣΗΣ	2000,00		
80.02.03 ΕΞΟΔΑ ΧΡΗΜΑΤ/ΚΑ	2000,00		

81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		2000,00
81.02 ΕΚΤΑΚΤΗ ΖΗΜΙΑ	2000,00	
83 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΚΤ.ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ		175,00
83.11 ΠΡΟΒΛΕΨ. ΓΙΑ ΕΠ. ΑΠΑΙΤ.	175,00	

ΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ ΛΟΓ. 86

	ΒΣ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ		43000,00	
80.01 ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ	33000,00		
80.03 ΕΣΟΔΑ ΜΗ ΠΡΟΔΙΟΡΙΣΤΙΚΑ			
80.03.00 ΑΛΛΑ ΕΣΟΔΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ	3000,00		
80.03.03 ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ ΤΟΚΟΙ	5000,00		
81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ	2000,00		
81.03 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΕΡΔΗ			
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ			43000,00
86.00 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΕΚΜ/ΣΗΣ			
86.00.00 ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ	33000,00		
86.00.01 ΑΛΛΑ ΕΣ. ΕΚΜΕΤ/ΣΗΣ	3000,00		
86.01 ΧΡΗΜ/ΚΑ ΑΠΟΤΕΛ/ΤΑ	5000,00		
86.02 ΕΚΤΑΚΤΑ ΑΠΟΤΕΛ/ΤΑ	2000,00		

ΠΙΣΤΩΣΗ ΤΟΥ 86

	ΒΣ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ		12825,00	
86.00 ΑΠΟΤΕΛ/ΤΑ ΕΚΜ/ΣΗΣ	12825,00		
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ			12825,00
86.00 ΚΑΘΑΡΟ ΑΠΟΤ.ΧΡΗΣΗΣ	12825,00		

εξαγωγή καθαρού αποτελέσματος

	ΒΣ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ		12825,00	
86.99 ΚΑΘΑΡΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΧΡΗΣΗΣ	12825,00		
88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ			12825,00
88.00 ΚΕΡΔ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘ.	12825,00		
ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ			

	ΒΣ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		12825,00	
88.00 ΚΕΡΔΗ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ	12825,00		
88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ			12825,00
88.99 ΚΑΘ.ΚΕΡ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘ.	12825,00		
ΜΕΤΑΦΟΡΑ			

	ΒΣ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		12825,00	
88.99 ΚΑΘ.ΚΕΡ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘ.	12825,00		
42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ			12825,00
42.00 ΥΠΟΛ.ΚΕΡΔ ΕΙΣ ΝΕΟ	12825,00		

ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΜΕ ΧΡΗΣΗ ΤΗΣ ΟΜΑΔΑΣ 9

ΒΗΜΑΤΑ

ΒΗΜΑ 1^ο

Αρχικά θα πρέπει να μεταφέρουμε τα δεδομένα από την χρηματοοικονομική στην αναλυτική λογιστική.

- Μεταφέρουμε την αξία της αρχικής απογραφής των αποθεμάτων από την χρηματοοικονομική στην αναλυτική λογιστική.
- Μεταφέρουμε την αξία των αγορών της συγκεκριμένης λογιστικής χρήσης, από την χρηματοοικονομική στην αναλυτική λογιστική.
- Μεταφέρουμε τα οργανικά έξοδα κατ' είδος στα κέντρα κόστους ως σχετικό φύλλο μερισμού.
- Μεταφέρουμε τα οργανικά έσοδα κατ' είδος από την χρηματοοικονομική στην αναλυτική λογιστική.
- Μεταφέρουμε τα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα από την χρηματοοικονομική στην αναλυτική λογιστική.

ΒΗΜΑ 2^ο

Μεταφέρουμε στα έξοδα της παραγωγικής λειτουργίας ή και στις άλλες λειτουργίες των αναλώσεων των αποθεμάτων εκτός των πρώτων υλών.

ΒΗΜΑ 3^ο

Μεταφέρουμε την αρχική απογραφή της παραγωγής σε εξέλιξη στον λογαριασμό του κόστους παραγωγής.

ΒΗΜΑ 4^ο

Σχηματισμός του κόστους παραγωγής των προϊόντων .

ΒΗΜΑ 5^ο

Μεταφορά των ετοιμών προϊόντων στην αποθήκη.

ΒΗΜΑ 6^ο

Προσδιορισμός του κόστους πωληθέντων αποθεμάτων και προσδιορισμός του μικτού αποτελέσματος.

ΒΗΜΑ 7^ο

Μεταφορά των μικτών αποτελεσμάτων από πωλήσεις εμπορευμάτων και λοιπών οργανικών εσόδων στα αποτελέσματα χρήσης.

ΒΗΜΑ 8^ο

Μεταφορά στα αποτελέσματα των εξόδων που βαρύνουν τα μικτά αποτελέσματα

Η πρώτη εγγραφή που θα πρέπει να γίνει είναι η μεταφορά των αρχικών αποθεμάτων στην αναλυτική λογιστική. Με βάση την κατάσταση της γενικής εκμετάλλευσης η επιχείρηση είχε στις 01/01/2004 στην αποθήκη της αποθέματα από προϊόντα έτοιμα και ημιτελή και από πρώτες και βοηθητικές ύλες.

		ΒΣ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
94	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ		10.000,00	
9421	ΠΡΟΙΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΗ	<u>10.000,00</u>		
942130102	ΟΥΖΟ 0,20 L ΚΑΡΑΦΑΚΙ			
942130103	ΟΥΖΟ 0,35L ΑΠΛΟ			
942130301	ΛΙΚΕΡ			
942130407	ΓΝΗΣΙΟ ΑΛΚ.ΠΟΤΟ			
942130903	ΟΥΖΟ 0,50L			
942133006	ΠΕΝΤΟΛΙΤΡΟ ΛΙΚΕΡ			
942133507	ΟΥΖΟ 0,20L ΚΑΡΑΦΑ			
942133508	ΟΥΖΟ 0,10L ΚΑΡΑΦΑ			
942134507	ΟΥΖΟ 0,20L ΚΑΡΑΦΑ			
	90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ- ΑΝΤΙΚΡ/ΝΟΙ			10.000,00
	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ			
	9001 ΑΡΧΙΚΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ			

ΛΟΓΙΣΜΕΝΑ
900121 ΠΡΟΙΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ ΚΑΙ
ΗΜΙΤΕΛΗ

Απογραφή 31/12/2015-ΑΡΧΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ

Επόμενο βήμα θα είναι να μεταφέρουμε τις αγορές που έκανε η επιχείρηση, στην αναλυτική λογιστική. Βλέπουμε από την κατάσταση της Γενικής εκμετάλλευσης ότι η επιχείρηση προέβη σε μόνο πρώτων και βοηθητικών υλών-υλικών συσκευασίας.

		ΒΣ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
94	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ		25.000,00	
9424	ΠΡΩΤΕΣ ΚΑΙ ΒΟΗΘ.ΥΛΕΣ	<u>25.000,00</u>		
	90	ΔΙΑΜΕΣΟΙ- ΑΝΤΙΚΡ/ΝΟΙ		
		ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ		25.000,00
	9002	ΑΓΟΡΕΣ ΛΟΓΙΣΜΕΝΕΣ		
	900224	ΑΓΟΡΕΣ ΠΡΩΤΩΝ ΚΑΙ		
		ΒΟΗΘ.ΥΛΩΝ ΛΟΓ/ΝΕΣ	<u>25.000,00</u>	

αγορές πρώτων κ βοηθητικών υλών.

Το επόμενο βήμα μας θα είναι να μεταφέρουμε τα έξοδα ανά λειτουργία Έχοντας το φύλλο μερισμού των εξόδων κατά λειτουργία θα πρέπει να μεταφέρουμε τα έξοδα της ομάδας 6 της χρηματοοικονομικής λογιστικής στις θέσεις κόστους του λογαριασμού 92 της αναλυτικής

λογιστικής. Με βάση το φύλλο μερισμού η επιχείρηση έχει καταχωρήσει τα έξοδα ανά λειτουργία. Οι λειτουργίες είναι οι εξής: λειτουργία παραγωγής, λειτουργία διάθεσης, λειτουργία διοίκησης, λειτουργία χρηματοδότησης.

		ΒΣ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
92	ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ		28000,00	
9200	ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ			
920060	ΑΜΟΙΒΕΣ Κ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	12000,00		
920062	ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	3000,00		
920066	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	5000,00		
9201	ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ			
920160	ΑΜΟΙΒΕΣ Κ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	1000,00		
920162	ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	1000,00		
920166	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	2000,00		
9203	ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΔΙΑΘΕΣΗΣ			
920360	ΑΜΟΙΒΕΣ Κ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	2000,00		
9204	ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ			
920465	ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ	2000,00		
	90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ-ΑΝΤΙΚΡ/ΝΟΙ ΛΟΓ/ΜΟΙ			28000,00
	9006 ΟΡΓ.ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ ΛΟΓ/ΝΑ			
	900660 ΑΜΟΙΒ.Κ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣ.ΛΟΓ/ΝΑ			
	900662 ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ			
	900665 ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ			
	900666 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝΣ ΤΟΙΧΕΙΩΝ			

καταχώρηση από φύλλο μερισμού

Το επόμενο που θα πρέπει να κάνουμε είναι να δούμε από την κατάσταση της γενικής εκμετάλλευσης τα έσοδα και να κάνουμε την εγγραφή στην αναλυτική λογιστική. Άρα:

90	ΔΙΑΜΕΣΟΙ-ΑΝΤΙΚΡΥΖ. ΛΟΓ/ΜΟΙ		43000,00
9007	ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΛΟΓ/ΝΑ		
900771	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΤΟΙΜΩΝ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ	35000,00	
900775	ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΩΝ ΑΣΧΟΛΙΩΝ	3000,00	
900776	ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ	5000,00	
96	ΕΣΟΔΑ-ΜΙΚΤ.ΑΝΑΛ.ΑΠΟ/ΤΑ		43000,00
9622	ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤ/ΤΑ		
962201	ΕΜΠΟΡ/ΤΩΝ	35000,00	
962205	ΕΣΟΔΑ ΠΑΡ.ΑΣΧ	3000,00	
962206	ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ	5000,00	

Μεταφορά εσόδων από χρηματοοικον.λογιστική σε αναλυτ.λογιστ.

Κοιτώντας την κατάσταση του λογ/μου γεν. εκμετάλλευσης βλέπουμε ότι έχουμε έκτακτα αποτελέσματα.Θα τα μεταφέρουμε στην αναλυτική λογιστική ως εξής:

90	ΔΙΑΜΕΣΟΙ-ΑΝΤΙΚΡ.ΛΟΓ/ΜΟΙ		2000,00
9008	ΟΡΓΑΝ.ΑΠΟΤ/ΤΑ ΛΟΓ/ΝΑ		
900881	ΕΚΤ.Κ ΑΝΟΡΓ.ΑΠΟΤ.ΛΟΓ/ΝΑ	2000,00	
9008103	ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΕΡΔΗ		
98	ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤ/ΤΑ		2000,00
9899	ΑΠΟΤ/ΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ		
989903	ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΕΡΔΗ	2000,00	

Μεταφορά εκτάκτων εσόδων στην αναλ.λογιστ.

98	ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤ/ΤΑ		2175,00
9899	ΑΠΟΤ/ΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ		
989903	ΕΚΤ. Κ ΑΝΟΡΓ.ΕΞΟΔΑ	2000,00	
989905	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΚΤ. ΚΙΝΔ	175,00	
	90	ΔΙΑΜΕΣΟΙ-ΑΝΤΙΚΡ.ΛΟΓ/ΜΟΙ	2175,00
	9008	ΟΡΓΑΝ.ΑΠΟΤ/ΤΑ ΛΟΓ/ΝΑ	
	900881	ΕΚΤ.Κ ΑΝΟΡ.ΑΠΟΤ/ΤΑ ΛΟΓ/ΝΑ	
	90088102	ΕΚΤΑΚΤΕΣ ΖΗΜΙΕΣ	2000,00
	900883	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΚΤ.ΚΙΝΔ	175,00

Μεταφορά έκτακτων εξόδων στην αναλ.λογιστική

Αφού είδαμε προηγουμένως πως διαμορφώνεται το κόστος κάθε λειτουργίας θα πρέπει τώρα να δούμε πως διαμορφώνεται το κόστος ανά παραχθέν προϊόν.

Το επόμενο βήμα μας θα ήταν εάν είχαμε παραγωγή σε εξέλιξη να την μεταφέρουμε στο λογαριασμό του κόστους παραγωγής. Κοιτώντας όμως τόσο τον Ισολογισμό όσο και την κατάσταση αποτ/των χρήσης παρατηρούμε ότι δεν έχουμε παραγωγή σε εξέλιξη.

Στην συνέχεια θα πρέπει να μεταφέρουμε τις άκ β' ύλες που χρησιμοποιήθηκαν για την παραγωγή του προϊόντος. Και η επιχείρηση προέβη σε αγορές ά υλών εντός της χρήσης οι οποίες ανέρχονταν σε 25000,00. Με βάση τον γενική εκμετάλλευση βλέπουμε ότι έχουμε τελικό απόθεμα άκ β' υλών το οποίο είναι 20000,00 Άρα οι πρώτες ύλες που χρησιμοποιήθηκαν εντός της χρήσης για την παραγωγή του προϊόντος είναι : 25000,00-20000,00 = 5000,00Άρα η εγγραφή θα είναι ως εξής:

93	ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	5000,00
9300	ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	
930000	ΠΡΩΤΕΣ Κ ΒΟΗΘ.ΥΛΕΣ	5000,00
	94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	5000,00
	9424 ΠΡΩΤΕΣ Κ ΒΟΗΘΗΤ.ΥΛΕΣ	
	942400 Α΄ΚΑΙ Β΄ΥΛΕΣ	5000,00

Βιομηχανοποίηση α΄κ β΄υλων

Επίσης θα πρέπει να γίνει η μεταφορά των υπολογαριασμών του 92.00 στον 93. Δηλαδή θα μεταφέρω στο κόστος παραγωγής όλα τα έξοδα της λειτουργίας παραγωγής. Άρα ο λογαριασμός 9200 κλείνει και μεταφέρεται στον 9300.

93	ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	20000,00
9300	ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΕΡΓΟΣΤΑΣΙΟΥ	
	92 ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ	20000,00
	9200 ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤ.ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	
	920060 ΑΜ. Κ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣ. 12000,00	
	920062 ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ 3000,00	
	920066 ΑΠΟΣΒ. ΠΑΓ. ΣΤ. 5000,00	

Μεταφορά των εξόδων παραγωγής στις θέσεις κόστους

Το επόμενο βήμα μας είναι να κλείσουμε τον λογ/μο 93 κέντρα κόστους . Κοιτάμε αν έχουμε παραγωγή σε εξέλιξη. Εάν έχω τότε θα πρέπει να το αφαιρέσω από τον 93 ώστε να βρω το κόστος των ετοιμών και να το μεταφέρω στον 9421. Όμως με βάση τόσο την κατάσταση λογαριασμού γενικής εκμ/σης όσο και τον Ισολογισμό βλέπουμε ότι δεν έχουμε παραγωγή σε εξέλιξη.

Αρα

94	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	25000,00
9421	ΠΡΟΙΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ Κ ΗΜΙΤΕΛΗ	
942130102	ΟΥΖΟ 0,20 L ΚΑΡΑΦΑΚΙ	
942130103	ΟΥΖΟ 0,35L ΑΠΛΟ	
942130301	ΛΙΚΕΡ	
942130407	ΓΝΗΣΙΟ ΑΛΚ.ΠΟΤΟ	
942130903	ΟΥΖΟ 0,50L	
942133006	ΠΕΝΤΟΛΙΤΡΟ ΛΙΚΕΡ	
942133507	ΟΥΖΟ 0,20L ΚΑΡΑΦΑ	
942133508	ΟΥΖΟ 0,10L ΚΑΡΑΦΑ	
942134507	ΟΥΖΟ 0,20L ΚΑΡΑΦΑ	
	93 ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ	25000,00
	9300 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	

Μεταφορά του κόστους παραγωγής στα έτοιμα προϊόντα

Βρίσκω κόστος πωληθέντων = αρχικο αποθεμα+ παραγωγή ετοιμων- τελικο αποθεμα=
 $10000,00+25000,00 - 13000,00 = 22000,00$

96	ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤ.ΑΠΟΤ/ΤΑ	22000,00
9620	ΚΟΣΤ.ΠΑΡΑΓ.ΠΩΛ. 20000,00	
962001	ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛ.ΕΤΟΙΜ.ΠΡΟΙΟΝΤ	
94	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	22000,00
9421	ΠΡΟΙΟΝΤΑ ΕΤ. Κ ΗΜΙΤ.	
942130102	ΟΥΖΟ 0,20 L ΚΑΡΑΦΑΚΙ	
942130103	ΟΥΖΟ 0,35L ΑΠΛΟ	
942130301	ΛΙΚΕΡ	
942130407	ΓΝΗΣΙΟ ΑΛΚ.ΠΟΤΟ	
942130903	ΟΥΖΟ 0,50L	
942133006	ΠΕΝΤΟΛΙΤΡΟ ΛΙΚΕΡ	
942133507	ΟΥΖΟ 0,20L ΚΑΡΑΦΑ	
942133508	ΟΥΖΟ 0,10L ΚΑΡΑΦΑ	
942134507	ΟΥΖΟ 0,20L ΚΑΡΑΦΑ	

μεταφορά κόστους παραγωγής ετοιμών προϊόντων στο σε λογαριασμό κόστους παραγωγής των πωλημένων προϊόντων

Το επόμενο που θα πρέπει να κάνουμε είναι να κλείσουμε τον λογ/μό 96.20 και να τον μεταφέρουμε στον 96.22.Αρα:

96	ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤ.ΑΠΟΤ/ΤΑ	22000,00
9622	ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤ.ΑΠΟΤ/ΤΑ	
962201	ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ ΕΤΟΙΜΩΝ	
96	ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤ.ΑΠΟΤ/ΤΑ	22000,00
96.20	ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓ.ΠΩΛ.	

Κλείσιμο του λογαρ. Κόστους παραγ.πωλημ. και
Μεταφορά του στον λογ. Μικτών αναλυτ. Αποτ/των

Το επόμενο βήμα μας είναι να μεταφέρω στον 9899 τα έξοδα του 92.01, 92.03, 92.04

98	ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		8000,00
9899	ΑΠΟΤΕΛ/ΤΑ ΧΡΗΣΗΣ		
989901	ΕΞΟΔΑ ΜΙΚ.ΑΠΟΤ/ΤΩΝ		
98990100	ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤ.ΔΙΟΙΚ.	4000,00	
98990101	ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤ.ΔΙΑΘ.	2000,00	
98990102	ΕΞΟΔΑ ΧΡΗΜ/ΣΗΣ	2000,00	
	92	ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ	8000,00
	9201	ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ	
	920160	ΑΜ. Κ ΕΞ. ΠΡΟΣ	1000,00
	920162	ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	1000,00
	920166	ΑΠΟΣΒ. ΠΑΓ. ΣΤ.	2000,00
	9203	ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΔΙΑΘΕΣΗΣ	
	920360	ΑΜ. Κ ΕΞ. ΠΡΟΣ.	2000,00
	9204	ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΧΡΗΜ/ΚΗ	
	920465	ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝ. ΕΞ.	2000,00

κλεισιμο λογ λειτουργιών εξοδων και καταχώρηση τους στα αποτελέσματα.

Το επόμενο βήμα μας είναι να κλείσω τον λογαριασμό 9622 μικά αποτ/τα και να τον μεταφέρω στον 9899 αποτελέσματα χρήσεως.Αρα:

96	ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤ.ΑΠΟΤ/ΤΑ		21000,00
9622	ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛ.ΑΠΟΤ/ΤΑ		
	98	ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤ/ΤΑ	21000,00
	9899	ΑΠΟΤ/ΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ	
	989900	ΜΙΚΤΑ ΑΠΟΤ/ΤΑ ΕΚΜ/ΣΗΣ	

Αρα τώρα μπορούμε να κλείσουμε τον υπολογαριασμό 98.99 και να προσδιορίσουμε το τελικό αποτέλεσμα και να το καταχωρήσουμε στον λογαριασμό 98.99.99.

98	ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤ/ΤΑ		23000,00
9899	ΑΠΟΤ/ΤΑ ΧΡΗΣ.		
989900	ΜΙΚΤΑ ΑΠΟΤ/ΤΑ ΕΚΜ/ΣΗΣ	21000,00	
989904	ΕΚΤ.Κ ΑΝΟΡΓ.ΚΕΡΔΗ	2000,00	
	98	ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤ/ΤΑ	23000,00
	9899	ΑΠΟΤ/ΤΑ ΧΡΗΣ	
	989901	ΕΞΟΔΑ ΜΙΚ.ΑΠΟΤ/ΤΩΝ	8000,00
	989903	ΕΚΤ. Κ ΑΝΟΡΓ.ΖΗΜΙΣ	2000,00
	989905	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΚΤ ΚΙΝΔ	175
	989999	ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ	12825,00

Εξαγωγή μικτού αποτ/τος

ΓΕΝΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ ΔΕΥΤΕΡΟΒΑΘΜΙΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

94.21	
25.000,00	22.000,00
10.000,00	

94.24	
25.000,00	5.000,00

90.01	
10.000,00	10.000,00

90.02	
25.000,00	25.000,00

90.06	
28.000,00	28.000,00

90.07	
43.000,00	43.000,00

90.08	
-------	--

2.175,00	2.175,00
----------	----------

92.00	
20.000,00	20.000,00

92.01	
4000,00	4.000,00

92.03	
2.000,00	2.000,00

92.04	
2000,00	2.000,00

93.00	
20.000,00	25.000,00
5.000,00	

96.20	
22.000,00	22.000,00

96.22	
22.000,00	43.000,00
21.000,00	

98.99	
2175,00	2.000,00
8.000,00	21.000,00
12.825,00	

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

Στην παρούσα πτυχιακή εργασία ασχοληθήκαμε με τις λογιστικές εργασίες τέλους χρήσης και τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων χρήσης σεβιομηχανική επιχείρηση. Δηλαδή με τις εργασίες που πραγματοποιούνται από μια οικονομική μονάδα την ημερομηνίας κλεισίματος της λογιστικής χρήσης (31/12 ή 30/06 κάθε έτους).

Μετά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό αποτέλεσμα που πραγματοποίησε, η επιχείρηση στη διάρκεια της χρήσης, κέρδος ή ζημία.

Το αποτέλεσμα της χρήσης προκύπτει από τη συσχέτιση στο λογαριασμό «Αποτελέσματα Χρήσης» όλων των καθαρών αποτελεσμάτων των εκμεταλλεύσεων της επιχείρησης με τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα, τα έσοδα και έξοδα προηγούμενων χρήσεων, τα έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων, τα έκτακτα κέρδη, τις έκτακτες ζημίες, τις προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους, και τις τυχόν πρόσθετες αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος. Ο λογαριασμός «Αποτελέσματα Χρήσης» ανοίγει στο τέλος της χρήσης.

Το υπόλοιπο του λογαριασμού «Αποτελέσματα Χρήσης», κέρδη, αν είναι πιστωτικό, ζημίες, αν είναι χρεωστικό, μεταφέρεται στο λογαριασμό «Αποτελέσματα προς διάθεση» και από εκεί, σύμφωνα με το καταστατικό και τις διατάξεις της νομοθεσίας γίνεται η διανομή τους, ή αν πρόκειται για ατομική επιχείρηση, μεταφέρεται στο λογαριασμό «Κεφάλαιο».

Ενδεικτικά στο σημείο αυτό ωφέλιμο θα ήταν να αναφέρουμε για μια ακόμη φορά, αλλά συνοπτικά ποιες είναι οι κυριότερες εργασίες τέλους χρήσης:

- αποτίμηση αποθεμάτων
- αποτίμηση παγίων και διενέργεια αποσβέσεων
- αποτίμηση απαιτήσεων και διενέργεια προβλέψεων
- Έλεγχος –τακτοποίηση λογαριασμών – απομίμηση στοιχείων ενεργητικού – παθητικού
- Εγγραφές προσαρμογής
- Κατάρτιση του λογαριασμού «Γενική Εκμετάλλευση»
- Κατάσταση του Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως
- Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων
- Ισολογισμός
- Προσάρτημα Ισολογισμού και των Αποτελεσμάτων χρήσης

Είδαμε λοιπόν ότι με τις εργασίες τέλους χρήσης προσδιορίζεται η οικονομική θέση μιας επιχείρησης συνήθως την 31/12 κάθε έτους (χωρίς να αποκλείονται η 30/6 ή άλλες ημερομηνίες τέλους χρήσης) και επιπλέον φαίνεται η δυναμική της με βάση το οικονομικό αποτέλεσμα της χρήσης που κλείνει. Οι οικονομικές καταστάσεις που αποτυπώνουν αντίστοιχα την οικονομική θέση και το οικονομικό αποτέλεσμα της χρήσης είναι ο «ισολογισμός» και τα «αποτελέσματα χρήσης».

Με όλες λοιπόν τις πιο πάνω ενέργειες η κάθε οικονομική μονάδα αποσκοπεί στην εξαγωγή του αποτελέσματος χρήσης. Για να προσδιορισθούν τα αποτελέσματα μιας διαχειριστικής χρήσης, θα πρέπει να συσχετισθούν όλα τα έσοδα και έξοδα που αφορούν τη χρήση αυτή και μόνο αυτά, δηλαδή όλα τα δουλεωμένα έσοδα και έξοδα της χρήσης.

Κατά συνέπεια, προκειμένου να προσδιορισθούν με ακρίβεια τα αποτελέσματα μίας χρήσης, θα πρέπει να γίνει χρονική τακτοποίηση των εσόδων και των εξόδων, δηλαδή να διαχωρισθούν τα έσοδα και έξοδα που αφορούν άλλη ή άλλες χρήσεις και να προσδιορισθούν με ακρίβεια τα έσοδα και έξοδα, που, παρά το ότι αφορούν τη συγκεκριμένη χρήση, δεν έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία. Έτσι το αποτέλεσμα μιας χρήσης δεν επηρεάζεται από τα έσοδα και τα έξοδα άλλων χρήσεων, δηλαδή κάθε χρήση έχει αυτοτέλεια ως προς τα έσοδα και τα έξοδα.

Εάν λοιπόν τα έσοδα που παρήγαγε καθόλη την χρήση είναι μεγαλύτερα από το οικονομικό κόστος τότε υπάρχει θετικό αποτέλεσμα δηλαδή κέρδος χρήσης. Εάν όμως τα έσοδα είναι μικρότερα από τις δαπάνες τότε εξάγεται ζημιά χρήσης.

Για να επιτευχθούν βέβαια όλα τα ανωτέρω θα πρέπει η βιομηχανική επιχείρηση να προβεί σε εργασίες εξεύρεσης του κόστους παραγωγής των προϊόντων που παράγει καθώς επίσης και το κόστος πωληθέντων.

Είναι προφανές πως η παραγωγή ενός προϊόντος είναι δύσκολη και κοστοβόρος διαδικασία. Εάν όμως η επιχείρηση επιλέξει και λειτουργήσει ορθά το κοστολογικό σύστημα εύκολα θα οδηγηθεί στην διαχείριση του κόστους και στην αύξηση του περιθωρίου κέρδους.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΣΥΓΓΡΑΜΑΤΑ

ΑΛΗΦΑΝΤΗΣ Γ., ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΑΜΙΣΟΣ, 2009, 10^Η ΕΚΔΟΣΗ

ΒΕΝΙΕΡΗΣ Γ. (2005), ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ, ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΕΛΑ ΙΩΑΝΝΙΔΟΥ

ΓΡΗΓΟΡΑΚΟΣ Θ., ΑΝΑΛΥΣΗ-ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ, 2011

ΚΟΡΟΜΗΛΑΣ Γ. Α., ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ, ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ TAX ADVISORS. 2009

ΚΟΝΤΑΚΟΣ Α., ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΕΛΛΗΝ, 2001

ΠΟΜΟΝΗΣ Ν., ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΤΑΜΟΥΛΗ ΑΕ, 2010

ΠΟΜΟΝΗΣ Ν. Σ., ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ , ΕΚΔΟΣΕΙΣ Α.Ο ΣΤΑΜΟΥΛΗ

ΣΑΚΕΛΛΗΣ Ε. Ι. «ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ» Α' ΤΟΜΟΣ, ΒΡΥΚΟΥΣ Ε. Ε., 1999

ΤΣΑΚΛΑΓΚΑΝΟΣ Α., ΘΕΩΡΙΑ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ ,ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΟΙΚΟΣ ΑΔΕΛΦΩΝ ΚΥΡΙΑΚΙΔΗ Α.Ε

ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

www.taxspirit.gr

www.taxheaven.gr

www.taxpress.gr

www.taxprofit.gr

www.epixeirisi.gr

www.taxfinance.gr

www.wikipedia.gr

www.power-tax.gr