

ΑΕΙ Τ.Τ. ΠΕΙΡΑΙΑ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής

Πτυχιακή Εργασία

«Από την Αναλυτική στην Διοικητική Λογιστική»

Σπουδάστρια: Πετροπούλου Μαρία, ΑΜ: 14861

Επιβλέπων Καθηγητής: Συκιανάκης Νικόλαος

Νοέμβριος 2016,

Πειραιάς

Ευχαριστίες

Θεωρώ υποχρέωσή μου να ευχαριστήσω θερμά τον επιβλέπωντα καθηγητή μου **κο Σοκκιανάκη Νικόλαο** για την πολύτιμη καθοδήγησή του. Επιπλέον, θέλω να ευχαριστήσω τους καθηγητές του Τμήματος τόσο για τις ακαδημαϊκές όσο και για τις πρακτικές γνώσεις που μου προσέφεραν.

Επιπρόσθετα, οφείλω να αφιερώσω την πτυχιακή μου εργασία στην οικογένεια μου για την αμέριστη και ανιδιοτελή συμπαράσταση που μου παρείχε σε όλα τα χρόνια της φοίτησής μου στο Τ.Ε.Ι. Πειραιά.

Περίληψη

Η παρούσα εργασία εστιάζει στη μελέτη των αλλαγών που προήλθαν από την θέσπιση του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.) που ξεκίνησε να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις το 2013, αναφορικά με τη τήρηση του Λογαριασμού Αποθεμάτων 94, του μέχρι τότε ισχύοντος Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων αλλά και τις επιταγές των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων που πρόκειται να εφαρμοσθούν. Με τον Κ.Φ.Α.Σ. καταργήθηκε η υποχρέωση τήρησης του βιβλίου αποθήκης και προσδιορίστηκε ένας απλουστευμένος τρόπος καταχώρησης στοιχείων στο λογαριασμό των Αποθεμάτων. Στην συνέχεια παρουσιάζεται η παρακολούθηση της κοστολόγησης σύμφωνα με την Διοικητική Λογιστική καθώς είναι ξεκάθαρο ότι με την ουσιαστική κατάργηση της ομάδας 9 οδηγούμαστε σε περισσότερο ποιοτικά στοιχεία. Η παρακολούθηση του λογαριασμού 94 παραμένει λόγω της σημαντικότητας της παρακολούθησης των αποθεμάτων .

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

<u>Ευχαριστίες</u>		<u>2</u>
<u>Περίληψη</u>		<u>3</u>
<u>ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ</u>		<u>4</u>
<u>ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ</u>		
<u>ΠΙΝΑΚΩΝ</u>		<u>5</u>
<u>ΕΙΣΑΓΩΓΗ</u>		<u>6</u>
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1ο.</u>	<u>ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ</u>	<u>7</u>
<u>1.1</u>	<u>Περιεχόμενο της Αναλυτικής Λογιστικής</u>	<u>7</u>
<u>1.1.1</u>	<u>Η Διοικητική Λογιστική σε σχέση με την Αναλυτική και την Χρηματοοικονομική Λογιστική</u>	<u>9</u>
<u>1.1.2</u>	<u>Αξιοποίηση Διοικητικής Λογιστικής</u>	<u>11</u>
<u>1.2</u>	<u>Υπόχρεοι τήρησης Αναλυτικής Λογιστικής</u>	<u>13</u>
<u>1.3</u>	<u>Καταχώρηση εγγραφών στην Αναλυτική Λογιστική</u>	<u>14</u>
<u>1.4</u>	<u>Ομάδες λογαριασμών Γενικής Λογιστικής που επηρεάζουν την Αναλυτική Λογιστική</u>	<u>16</u>
	<u>ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΚΦΑΣ ΣΤΗΝ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ – ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ</u>	<u>18</u>
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2ο.</u>	<u>Γενικά για τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ)</u>	<u>18</u>
<u>2.1</u>	<u>Οι αλλαγές του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών</u>	<u>20</u>
<u>2.2</u>	<u>Το Βιβλίο Αποθήκης</u>	<u>20</u>
<u>2.2.1</u>	<u>Το Βιβλίο παραγωγής κοστολογίου και τεχνικών προδιαγραφών</u>	<u>21</u>
<u>2.2.2</u>	<u>Η έννοια των αλλαγών στην Αναλυτική Λογιστική</u>	<u>24</u>
<u>2.3</u>	<u>Διοικητική Λογιστική</u>	<u>27</u>
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο.</u>	<u>Φορείς και κέντρα κόστους</u>	<u>28</u>
<u>3.1</u>	<u>Είδη κόστους</u>	<u>28</u>
<u>3.2</u>	<u>Στοιχεία κόστους παραγωγής</u>	<u>29</u>
<u>3.3</u>	<u>Μέθοδοι κοστολόγησης</u>	<u>31</u>
<u>3.4</u>	<u>Κοστολόγηση κατά παραγγελία</u>	<u>32</u>
<u>3.4.1.</u>	<u>Κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής ή κατά φάση</u>	<u>33</u>
<u>3.4.2</u>	<u>Κοστολόγηση ανά λειτουργία-δραστηριότητα</u>	<u>34</u>
<u>3.4.3.</u>	<u>Άμεση και Πλήρης κοστολόγηση</u>	<u>37</u>
<u>3.5</u>	<u>Συμπεράσματα</u>	<u>40</u>
	<u>Βιβλιογραφία</u>	<u>42</u>

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 1.1. Διαφορές Χρηματοοικονομικής και Διοικητικής Λογιστικής	11
Πίνακας 1.2 Καταχώρηση εγγραφών σε Γενική και Αναλυτική Λογιστική	15
Πίνακας 1.3 Ομάδες Λογαριασμών Γενικής Λογιστικής	18
Πίνακας 2.1 Αντιστοίχιση λογαριασμών της Γενικής Λογιστικής με τον λογαριασμό 94 της Αναλυτικής Λογιστικής.....	22
Πίνακας 3.1 Συνοπτικός πίνακας διαφορών Αναλυτικής- Διοικητικής Λογιστικής...37	
Πίνακας 3.2 Άμεση και Πλήρης κοστολόγηση.....	39

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η λογιστική και οι ποικίλες εφαρμογές της, αποτελούν πολύτιμο, αλλά και υποχρεωτικό εργαλείο για τις επιχειρήσεις. Μέσω των εγγραφών που πραγματοποιούνται σε ημερήσια ή άλλη χρονική βάση, ανάλογα με τη φύση της εκάστοτε επιχείρησης, είναι δυνατή η παρακολούθηση της πορείας μιας επιχείρησης, της οικονομικής της θέσης, αλλά και των υποχρεώσεών της. Η λογιστική παρακολούθηση δεν είναι αυθαίρετη, αλλά υπόκειται σε νομοθετικές διατάξεις και η παρέκκλιση από αυτές μπορεί να καταστεί ιδιαιτέρως επιζήμια για μια επιχείρηση και να την οδηγήσει ακόμα και σε παύση λειτουργίας.

Η Αναλυτική Λογιστική, που συχνά αναφέρεται και ως Λογιστική Κόστους, εστιάζει στη συλλογή στοιχείων για τον υπολογισμό του κόστους παραγωγής σε μια επιχείρηση και βοηθά στη λήψη αποφάσεων σχετικά με τη περαιτέρω λειτουργία της. Η τρέχουσα οικονομική κατάσταση στην Ελλάδα, εν μέσω κρίσης, έχει επιφέρει αρκετές μεταβολές σε ποικίλες λογιστικές και φορολογικές διατάξεις τα τελευταία χρόνια κι εύλογα έχουν επηρεαστεί και οι κανονισμοί σχετικά με τη τήρηση της Αναλυτικής Λογιστικής.

Παρουσιάζονται οι αρχές της Διοικητικής Λογιστικής και οι πληροφορίες που αντλούνται από αυτή, οι οποίες είναι πολυδιάστατες και ο τρόπος που ορίζεται πια για την εξωλογιστική παρακολούθηση του κόστους καθώς όπως φαίνεται και από τις πρόσφατες αλλαγές στην Αναλυτική Λογιστική οδεύουμε προς αυτήν την κατεύθυνση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, είναι διαρθρωμένο σε τρία μέρη αυτόνομης λειτουργίας. Τα μέρη αυτά είναι:

- ❖ Η Γενική Λογιστική.
- ❖ Η Αναλυτική Λογιστική.
- ❖ Οι Λογαριασμοί Τάξεως.

Η Γενική Λογιστική εξασφαλίζει, με τους αντίστοιχους λογαριασμούς, την κατάρτιση του Ισολογισμού μιας επιχείρησης, τη κατάρτιση του Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης και τη κατάρτιση του Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσης.

Οι Λογαριασμοί Τάξεως εξασφαλίζουν την εσωλογιστική παρακολούθηση στατιστικών και λοιπών πληροφοριών (Κεχράς, 2010).

Το περιεχόμενο και οι δραστηριότητες της Αναλυτικής Λογιστικής, δίδονται στην επόμενη ενότητα.

1.1 Περιεχόμενο της Αναλυτικής Λογιστικής

Η Αναλυτική Λογιστική είναι μια ολοκληρωμένη διαδικασία μέτρησης, ανάλυσης, υπολογισμού και παρουσίασης του κόστους των προϊόντων ή των υπηρεσιών μιας επιχείρησης, καθώς κι ένα μέτρο της αποδοτικότητάς της.

Παρακολουθούνται λογιστικά γεγονότα που καλύπτουν τις εσωτερικές ανάγκες της οικονομικής μονάδας, σε αντίθεση με την Γενική Λογιστική όπου παρακολουθείται το σύνολο των λογιστικών γεγονότων που απορρέουν από τη συνολική δραστηριότητα της επιχείρησης. Ελάχιστοι λογαριασμοί της Αναλυτικής Λογιστικής είναι υποχρεωτικού, με αποτέλεσμα να δίδεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις να τους τηρήσουν και να τους οργανώσουν σύμφωνα με τις ανάγκες τους. Έτσι,

τονίζεται η ιδιαιτερότητα της Αναλυτικής Λογιστικής να παρέχει στη διοίκηση πληροφορίες για εσωτερικές ανάγκες και ιδιαιτερότητες της εκάστοτε επιχείρησης.

Όταν η Αναλυτική Λογιστική τηρείται σε βραχυχρόνια βάση αποτελεί το πλέον αξιόπιστο και φερέγγυο σύστημα παροχής υπηρεσιών προς τη διοίκηση και τα διευθυντικά στελέχη των επιχειρήσεων και τους επιτρέπει να λαμβάνουν αποφάσεις έγκαιρα με αποτέλεσμα να διοικούν αποτελεσματικά.

Στο παρελθόν, γινόταν χρήση του όρου Βιομηχανική και όχι Αναλυτική Λογιστική. Σήμερα ο λογισμός του κόστους πραγματοποιείται, εκτός από τις βιομηχανικές και τις εμπορικές επιχειρήσεις, από επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, ακόμα και από δημόσιους οργανισμούς.

Πιο αναλυτικά, μέσω της Αναλυτικής Λογιστικής, προσδιορίζονται τα παρακάτω:

- Το κόστος των αγοραζόμενων αποθεμάτων κατ' είδος.
- Το κόστος των αναλίσκομένων αποθεμάτων.
- Το κόστος των παραγόμενων αποθεμάτων κατ' είδος.
- Το κόστος των πωλούμενων αποθεμάτων κατ' είδος.
- Το κόστος των διακινούμενων αποθεμάτων.
- Το κόστος των λειτουργιών παραγωγής, διοίκησης, διάθεσης, έρευνας κι ανάπτυξης, χρηματοδότησης και των υποδιαίρέσεών τους.
- Το Μικτό Αποτέλεσμα κατ' είδος προϊόντος κι εμπορεύματος.
- Το καθαρό αποτέλεσμα.

Ανεξάρτητα από τη φύση της οικονομικής μονάδας, η Αναλυτική Λογιστική, ασχολείται με:

- Συλλογή πληροφοριών που αφορούν κάθε στάδιο παραγωγής, ώστε να προσδιορίζεται το λειτουργικό κόστος.
- Καταλογισμό των έμμεσων εξόδων, κατά φορέα κόστους.

- Το κόστος των πρώτων και βοηθητικών υλών που αναλώνονται για τη παραγωγή του αγαθού, καθώς και των ανταλλακτικών που χρησιμοποιούνται για τη συντήρηση του κεφαλαιουχικού εξοπλισμού της μονάδας.
- Το κόστος των πωληθέντων εμπορευμάτων, προϊόντων ή υπηρεσιών, προκειμένου να προσδιοριστεί το μικτό αποτέλεσμα κατ' είδος.
- Το καθαρό αποτέλεσμα με τη κατάρτιση του λογαριασμού αποτελεσμάτων, είτε σε βραχυχρόνια είτε σε ετήσια βάση.

Πέραν, όμως, των θεμάτων κοστολόγησης, η Αναλυτική Λογιστική άπτεται και διοικητικών θεμάτων, όπως με ποιο κόστος πρέπει να παραχθούν τα προϊόντα, ποιος είναι ο αποτελεσματικότερος τρόπος παραγωγής, από πού θα γίνει η προμήθεια των πρώτων και βοηθητικών κ.τ.λ. (Κεχράς, 2010).

Από τα προαναφερθέντα εξάγεται εύλογα το συμπέρασμα ότι οι πληροφορίες που λαμβάνονται από τις εφαρμογές της Αναλυτικής Λογιστικής, αποτελούν σημαντική πηγή ορθολογικής διοίκησης μιας επιχείρησης. Δεν νοείται λειτουργική επιχείρηση, η διοίκηση της οποίας δεν είναι σε θέση να γνωρίζει το κόστος παραγωγής της, καθώς και τα δυνατά της σημεία έναντι των ανταγωνιστών της. Η μελέτη των στοιχείων της Αναλυτικής Λογιστικής, αποτελεί τον οδηγό σε σχέση με τις αποφάσεις αυτές.

1.1.1 Η Διοικητική Λογιστική σε σχέση με την Αναλυτική και την Χρηματοοικονομική Λογιστική

Η Αναλυτική Λογιστική, πολύ συχνά, αναφέρεται και ως Διοικητική Λογιστική, διότι οι 2 μορφές της λογιστικής παρακολούθησης, αλλά και τα πληροφοριακά αποτελέσματα που παρέχουν ομοιάζουν σημαντικά.

Όπως αναφέρει ο Αργυριάδης (2012), η Διοικητική Λογιστική έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή κατάλληλων πληροφοριών οικονομικής φύσεως στα στελέχη που λαμβάνουν τις επιχειρηματικές αποφάσεις. Μέσα από ορισμένα εργαλεία που χρησιμοποιεί ο λογιστής, όπως π.χ. την κατανομή του κόστους

ανά κέντρο ευθύνης, μπορεί να παρέχει τις απαραίτητες πληροφορίες έγκυρα και έγκαιρα στο λήπτη της απόφασης.

Στα πλαίσια της Διοικητικής Λογιστικής έχουν αναπτυχθεί τεχνικές καταγραφής, αλλά και τεχνικές για την χρήση των στοιχείων του κόστους. Στις τεχνικές καταγραφής συγκαταλέγονται οι μέθοδοι συλλογής των στοιχείων του κόστους, αλλά και οι μέθοδοι επιμερισμού του κόστους στα προϊόντα, στις δραστηριότητες στα κέντρα κόστους κ.α. Στις τεχνικές χρήσης των στοιχείων του κόστους περιλαμβάνονται οι τεχνικές ελέγχου στις εντάσσονται ο προϋπολογισμός και ο προϋπολογιστικός έλεγχος, οι τεχνικές μέτρησης αποδοτικότητας, αλλά και τεχνικές μακροχρόνιου σχεδιασμού της επιχειρησιακής δράσης.

Όπως διευκρινίζουν και οι Noreen, Brewer & Garrison (2011) μέσω της Διοικητικής Λογιστικής, οι διαχειριστές μιας επιχείρησης λαμβάνουν πληροφορίες που τους δίνουν τη δυνατότητα να ελέγχουν τη πορεία των εργασιών. Η Χρηματοοικονομική Λογιστική, αντίθετα, παρέχει πληροφορίες σε μετόχους, πιστωτές και λοιπούς συνεργάτες μιας επιχείρησης, οι οποίοι, όμως, βρίσκονται εκτός αυτής. Αν και στις 2 περιπτώσεις χρησιμοποιούνται τα ίδια οικονομικά δεδομένα, ο προσανατολισμός των αποτελεσμάτων που παρέχονται είναι διαφορετικός. Ένα ακόμα σημαντικό χαρακτηριστικό της Διοικητικής Λογιστικής είναι το γεγονός ότι εστιάζει στα αποτελέσματα του μέλλοντος.

Στο παρακάτω πίνακα, αναφέρονται οι διαφορές ανάμεσα στη Χρηματοοικονομική και τη Διοικητική Λογιστική.

Πίνακας 0.1. Διαφορές Χρηματοοικονομικής και Διοικητικής Λογιστικής

Χρηματοοικονομική Λογιστική	Διοικητική Λογιστική
Παρέχει πληροφόρηση σε εξωτερικούς φορείς, όπως σε μετόχους, πιστωτές και εφόρους.	Παρέχει χρήσιμη πληροφόρηση σε στελέχη εντός της επιχείρησης, σε σχέση με το σχεδιασμό, τη καθοδήγηση και την υποκίνηση, τον έλεγχο και την εκτίμηση της απόδοσης.
Εστιάζει στις συνέπειες παρελθοντικών οικονομικών γεγονότων.	Εστιάζει σε αποφάσεις που αφορούν το μέλλον.
Τονίζει την αντικειμενικότητα και την επαλήθευση.	Τονίζει τη σημασία των χρονοδιαγραμμάτων.
Εστιάζει στην ακρίβεια.	Εστιάζει στη σημασία των οικονομικών γεγονότων για την επιχείρηση.
Χρησιμοποιεί συνολικά δεδομένα που αφορούν ολόκληρη την επιχείρηση.	Τονίζει τη σημασία των λεπτομερών, τμηματικών εκθέσεων σχετικά με τα τμήματα, τα προϊόντα και τους πελάτες της επιχείρησης.
Πρέπει να τηρείται με βάση τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής.	Δεν είναι απαραίτητο να τηρείται με βάση τις γενικά παραδεκτές αρχές της Λογιστικής.
Η τήρησή της είναι υποχρεωτική για την κατάρτιση εξωτερικών εκθέσεων.	Η τήρησή της δεν είναι υποχρεωτική.

Πηγή : Noreen, Brewer & Garrison, 2011.

1.1.2 Αξιοποίηση Διοικητικής Λογιστικής

Όπως αναφέρθηκε, η Διοικητική Λογιστική αποτελεί εργαλείο αξιοποίησης για τα στελέχη που εργάζονται εντός της επιχείρησης. Πιο συγκεκριμένα, η Διοικητική Λογιστική χρησιμοποιείται για (Jan, 2013):

- **Σχεδιασμό και προϋπολογισμό:** οι διευθύνοντες που χρησιμοποιούν τις τεχνικές της Διοικητικής Λογιστικής μελετούν και σχεδιάζουν το προϊόν ή την υπηρεσία που θέλουν να πωλήσουν και σε ποια τιμή η οποία είναι σε θέση να καλύπτει το κόστος παραγωγής κι, επίσης, να παρέχει κι ένα δεδομένο κέρδος. Επιπλέον, απαιτείται ο σχεδιασμός των χρηματοοικονομικών διαδικασιών, η διαχείριση των ρευστών διαθεσίμων κ.τ.λ. Ο προϋπολογισμός αποτελεί σημαντικό κομμάτι της όλης διαδικασίας.
- **Λήψη αποφάσεων:** οι πληροφορίες της Διοικητικής Λογιστικής είναι ιδιαίτερες χρήσιμες όταν ανακύπτει ανάγκη αξιολόγησης των ευκαιριών που ανακύπτουν κι επιλογής της πλέον συμφέρουσας λύσης.
- **Μέτρηση στη απόδοσης:** οι διοικούντες πρέπει να συγκρίνουν τα πραγματικά αποτελέσματα και αυτά που είχαν οριστεί στο προϋπολογισμό, ώστε να εκτιμούν την πορεία της επιχείρησης. Η Διοικητική Λογιστική παρέχει τις κατάλληλες πληροφορίες που καταδεικνύουν τα σημεία επέμβασης, όταν κρίνεται απαραίτητο.

Η Αναλυτική Λογιστική υποστηρίζει κι ενισχύει τη πληροφόρηση μέσω της Διοικητικής Λογιστικής μέσω των εξής λειτουργιών (Reference for Business, 2016):

- **Προσδιορισμός του κόστους:** περιλαμβάνει τον προσδιορισμό του πραγματικού κόστους ενός προϊόντος ή μιας ενέργειας, όπως το Μάρκετινγκ.
- **Καταγραφή κόστους:** τα κόστη καταγράφονται σε ημερολόγια και καθολικά.
- **Ανάλυση κόστους:** οι λογιστές και το διοικητικό προσωπικό αναλύουν τα δεδομένα, με σκοπό την εξεύρεση λύσεων, εφόσον ανακύπτει ανάγκη.
- **Αναφορά κόστους:** πρόκειται για λεπτομερή αναφορά στα κόστη, όπως τον τρόπο καταμέτρησης, τα χαρακτηριστικά, καθώς και το νόημα που αυτά φέρουν και το πώς θα έπρεπε αυτό να εκληφθεί.

1.2 Υπόχρεοι τήρησης Αναλυτικής Λογιστικής

Σύμφωνα με τον Νόμο 1882¹ και συγκεκριμένα με το άρθρο 7, υποχρέωση τήρησης Αναλυτικής Λογιστικής έχουν οι παρακάτω κατηγορίες εταιρειών:

- ❖ Ανώνυμες Εταιρείες.
- ❖ Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης.
- ❖ Κατά μετοχές Ετερόρρυθμες Εταιρείες οι οποίες ελέγχονται υποχρεωτικά από ορκωτούς λογιστές,
- ❖ Ομόρρυθμες Εταιρείες και Ετερόρρυθμες Εταιρείες, εφόσον όλοι οι απεριόριστα ευθυνόμενοι εταίροι τους είναι:
 - (α) ΑΕ, ΕΠΕ, κατά μετοχές ΕΕ ή εταιρείες διεπόμενες από το δίκαιο κράτους μέλους της ΕΕ με νομικό τύπο ανάλογο των προαναφερθέντων ή
 - (β) ΟΕ ή ΕΕ εφόσον όλοι οι απεριόριστα ευθυνόμενοι εταίροι τους είναι ΑΕ, ΕΠΕ ή κατά μετοχές ΕΕ, που έχουν υπερβεί τα δυο από τα τρία κριτήρια που αναφέρονται παρακάτω για τον έλεγχο από ορκωτούς ελεγκτές των ΑΕ, ΕΠΕ και των κατά μετοχές ετερόρρυθμων εταιριών.

Οι εταιρείες υποχρεούνται σε έλεγχο από Ορκωτούς Λογιστές, εάν υπερβούν, για δύο συνεχείς χρήσεις, δύο από τα τρία παρακάτω κριτήρια κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού τους:

- Σύνολο ισολογισμού 2.500.000€.
- Καθαρός κύκλος εργασιών 5.000.000€.
- Μέσος όρος προσωπικού που απασχολήθηκε κατά τη διάρκεια της χρήσης, 50 άτομα.

¹ Νόμος υπ' αρ. 1882/1990, «Μέτρα για τη περιστολή της φοροδιαφυγής, διαρρυθμίσεις στην άμεση και έμμεση φορολογία και άλλες διατάξεις», άρθρο 7, ΦΕΚ 43, Τεύχος Α', 23/3/1990.

Όταν τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου είναι λιγότερα των 9.000.000 ευρώ, οι παραπάνω εταιρίες απαλλάσσονται από την ενημέρωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής σε μηνιαία ή τριμηνιαία βάση και υπολογίζουν εσωλογιστικά το κόστος μόνο στο τέλος της χρήσης.

Όταν τα ακαθάριστα έσοδα είναι μεγαλύτερα των 9.000.000 ευρώ, το λειτουργικό κόστος, το κόστος παραγωγής και τα αναλυτικά αποτελέσματα, υπολογίζεται εσωλογιστικά σε μηνιαία ή τριμηνιαία βάση (Φορολογιστική Ενημέρωση, 2011).

1.3 Καταχώρηση εγγραφών στην Αναλυτική Λογιστική

Από το σύνολο των λογιστικών εγγραφών που καταχωρούνται στη Γενική Λογιστική, ένα μέρος αυτών καταχωρείται και στην Αναλυτική Λογιστική. Στο πιο κάτω πίνακα, δίδεται μια σύγκριση των κινήσεων που καταχωρούνται τόσο στη Γενική όσο και στην Αναλυτική Λογιστική.

Από το ημερολόγιο της Αναλυτικής Λογιστικής οι εγγραφές μεταφέρονται στο Γενικό Καθολικό Λογαριασμών Αναλυτικής Λογιστικής, με τη χρήση των λογαριασμών της ομάδας 9.

Σε σχέση με την καταχώριση των εγγραφών στην Αναλυτική Λογιστική, δεν προβλέπεται κάποια συγκεκριμένη και ειδική μέθοδος. Η καταχώρηση των εγγραφών μπορεί να γίνει είτε στο Γενικό Ημερολόγιο, επί κλασσικού συστήματος, είτε στο Ημερολόγιο Διαφόρων Πράξεων ή στο Συγκεντρωτικό Ημερολόγιο, επί συγκεντρωτικού συστήματος, καθώς, επίσης, και στο Ημερολόγιο Εγγραφών Ισολογισμού, με την απαραίτητη προϋπόθεση ότι δεν θα εμπλέκονται σε καμία περίπτωση οι εγγραφές αυτές με τις εγγραφές της Γενικής Λογιστικής. Επίσης, είναι δυνατό η καταχώρηση των εγγραφών της Αναλυτικής Λογιστικής να γίνεται σε ξεχωριστό ημερολόγιο, το οποίο μπορεί να τηρείται αθεώρητο, εφόσον τα δεδομένα

της Αναλυτικής Λογιστικής θα έχουν ήδη καταχωρηθεί πρωτογενώς σε ημερολόγιο της Γενικής Λογιστικής.

Πίνακας 0.2 Καταχώρηση εγγραφών σε Γενική και Αναλυτική Λογιστική

Κατηγορία λογαριασμού	Καταχώρηση σε Γενική Λογιστική	Καταχώρηση σε Αναλυτική Λογιστική
Πάγιο ενεργητικό	Ναι	Όχι
Αποθέματα	Ναι	Ναι
Απαιτήσεις- διαθέσιμα	Ναι	Όχι
Καθαρή θέση- προβλέψεις- μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	Ναι	Όχι
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	Ναι	Όχι
Οργανικά έξοδα κατ' είδος	Ναι	Ναι
Οργανικά έσοδα κατ' είδος	Ναι	Ναι
Λογαριασμοί αποτελεσμάτων	Ναι	Ναι
Λογαριασμοί τάξεως	Ναι	Όχι

Πηγή: Κεχράς, 2010.

1.4 Ομάδες λογαριασμών Γενικής Λογιστικής που επηρεάζουν την Αναλυτική Λογιστική

Με βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, οι καταχωρήσεις που πραγματοποιούνται από τους υπόχρεους τήρησης Γενικής και Αναλυτικής Λογιστικής, βασίζονται στη χρήση συγκεκριμένων λογαριασμών οι οποίοι είναι ομαδοποιημένοι σε κατηγορίες, ανάλογα με τη φύση του στοιχείου που δημιουργεί τα αντίστοιχα ποσά ή τη πληροφορία που μπορεί να εξαχθεί.

Οι ομάδες λογαριασμών της Γενικής Λογιστικής, που παρέχουν της πληροφορίες για την εξαγωγή πληροφοριών από την εφαρμογή της Αναλυτικής Λογιστικής, παρουσιάζονται στον ακόλουθο πίνακα:

Πίνακας 0.3 Ομάδες Λογαριασμών Γενικής Λογιστικής

ΟΜΑΔΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ
Ομάδα 1: Πάγια	Ενσώματα και άυλα μη κυκλοφορούντα (πάγια) περιουσιακά στοιχεία. Εδώ, για παράδειγμα, καταχωρούνται στοιχεία σχετικά με τα πάγια περιουσιακά στοιχεία μιας επιχείρησης, όπως τα κτίρια και ο μηχανολογικός εξοπλισμός και οι αποσβέσεις.
Ομάδα 2: Αποθέματα	Στους λογαριασμούς της ομάδας 2 τηρούνται στοιχεία, μεταξύ άλλων, αναφορικά με τα αποθέματα εμπορευμάτων, την αγορά πρώτων και βοηθητικών υλών, τις εκπτώσεις και τις επιστροφές.
Ομάδα 3: Χρηματοοικονομικά και λοιπά περιουσιακά στοιχεία	Στην ομάδα 3 καταχωρούνται εγγραφές που εμπλέκουν το ταμείο μιας επιχείρησης, τις απαιτήσεις από τους πελάτες κ.τ.λ.
Ομάδα 4: Καθαρή θέση	Στους λογαριασμούς της ομάδας 4 περιλαμβάνονται οι ίδιοι τίτλοι, οι καταθέσεις των ιδιοκτητών, τα αφορολόγητα αποθεματικά κ.τ.λ.
Ομάδα 5: Υποχρεώσεις	Στους λογαριασμούς της ομάδας 5 τηρούνται οι πάσης φύσεως υποχρεώσεις της επιχείρησης, όπως οι οφειλές σε προμηθευτές, τα δάνεια, οι φόροι και τα τέλη.
Ομάδα 6: Έξοδα και ζημιές	Οι λογαριασμοί της ομάδας 6 περιλαμβάνουν τις αμοιβές του εργατικού δυναμικού, τα έξοδα συντήρησης, τις δαπάνες για υπηρεσίες και τους τόκους.
Ομάδα 7: Έσοδα και κέρδη	Στη κατηγορία αυτοί τηρούνται λογαριασμοί σχετικά με τις πωλήσεις, τα κέρδη, τα έσοδα συμμετοχών της επιχείρησης κ.τ.λ.
Ομάδα 8: Ιδιοπαραγωγή, υποκαταστήματα και αποτελέσματα περιόδου	Στην ομάδα 8 περιλαμβάνονται λογαριασμοί αναφερόμενοι σε έξοδα ιδιοπαραγωγής, σε αποσβέσεις σε ιδιοπαραγωγή, σε αποτελέσματα ή κέρδη περιόδου κ.τ.λ.

Πηγή: Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 2014

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΚΦΑΣ ΣΤΗΝ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ – ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

2.1 Γενικά για τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ)

Ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, θεσμοθετήθηκε το 2012, βάσει του άρθρου 1, παρ. Ε΄, υποπαρ. Ε1, περ. 1 του Νόμου 4093/2012 (ΦΕΚ 222, 2012) και οι υπόχρεοι τήρησης κλήθηκαν να τηρήσουν τις διατάξεις του από την 1/1/2013.

Με τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), επήλθαν αλλαγές στον τρόπο που οι υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, θα πραγματοποιούν και θα απεικονίζουν τις συναλλαγές τους. Ο όρος «επιτηδευματίας» δεν υπάρχει στον νέο Κώδικα, ενώ αντικαθίσταται από τον όρο «υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών». Ο ΚΦΑΣ αποτελείται ουσιαστικά από 12 άρθρα, αφού το 13^ο ορίζει το έτος έναρξης της εφαρμογής του, ενώ το 14^ο αφορά μεταβατικές διατάξεις.

Σύμφωνα με το νόμο αναφέρεται ότι εφαρμόζεται υποχρεωτικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, μόνο ως προς την δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβαθμίων, δευτεροβαθμίων και των υπογραμμισμένων τριτοβαθμίων λογαριασμών, και από τους λογαριασμούς της ομάδας 9 μόνο ο λογαριασμός 94 (Αποθέματα), εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις αγαθών (λογαριασμοί 70, 71) υπερβαίνουν τα 5 εκατομμύρια ευρώ ανά λογαριασμό την προηγούμενη χρήση (Κριαράς, 2014).

Μέχρι την θέσπιση του νέου νόμου και με βάση το Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84,1992), οι παρακάτω περιπτώσεις επαγγελματικών, απαλλάσσονταν από την υποχρέωση, μερικά ή ολικά, τήρησης βιβλίου αποθήκης, ανεξαρτήτως ύψους εσόδων:

- Ο εκμεταλλευτής ελαιοτριβείου.
- Ο πρατηριούχος χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων.
- Ο πωλητής βενζίνης και πετρελαίου για λογαριασμό τρίτου.
- Ο εκμεταλλευτής πρατηρίου υγραερίου αυτοκινήτων.
- Ο εκμεταλλευτής πρατηρίου υγρών καυσίμων και λιπαντικών αυτοκινήτων.
- Ο εκμεταλλευτής εστιατορίου ή ζαχαροπλαστείου.
- Ο εκμεταλλευτής ξενοδοχείου ή ξενώνα ή κάμπινγκ.
- Ο πωλητής νωπών οπωρολαχανικών και ιχθύων.
- Ο πωλητής νωπών αγροτικών προϊόντων, πλην νωπών οπωρολαχανικών και ιχθύων, εκτός της χώρας κατά ποσοστό τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%) των συνολικών ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του.
- Ο παραγωγός κινηματογραφικών και τηλεοπτικών ταινιών.
- Ο πράκτορας εφημερίδων και περιοδικών.
- Ο εκμεταλλευτής κλινικής.
- Ο επιτηδευματίας που ασχολείται με την κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων ή την ανέγερση και πώληση οικοδομών.
- Ο επιτηδευματίας που λειτουργεί μετά από έγκριση του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημόσιων Έργων ως «Σύστημα Εναλλακτικής Διαχείρισης».
- Ο πωλητής ηλεκτρικής ενέργειας, φυσικού αερίου και αερίων γενικά που διατίθενται με συνεχή ροή.

Με τις νέες διατάξεις, οι εν λόγω επαγγελματίες, υποχρεώθηκαν στη τήρηση του λογαριασμού 94 (Αποθέματα) από την διαχειριστική περίοδο που ξεκίνησε από 1/1/2013 και μετά, εφόσον βέβαια τα έσοδά τους υπερέβαιναν το ποσό των 5.000.000 ευρώ (ανά κλάδο εμπορίας και επεξεργασίας) κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο.

Ο υπόχρεος τήρησης του λογαριασμού 94 (Αποθέματα) όταν σε κάποια διαχειριστική περίοδο δεν υπερβαίνει το όριο τήρησης του ποσού των 5.000.000 ευρώ για ένα λογαριασμό σταματά την τήρησή του από την επόμενη διαχειριστική περίοδο για τα αγαθά του λογαριασμού αυτού. Η υποχρέωση αυτή αφορά όλους τους υπόχρεους

ανεξάρτητα από την υποχρέωση ή μη εφαρμογής της ομάδας 9 ή την απαλλαγή τους από αυτή.

2.2 Οι αλλαγές του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών

Στην ενότητα αυτή παρουσιάζονται οι αλλαγές που εισήχθησαν με την εφαρμογή του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών στην τήρηση του λογαριασμού 94 «Αποθέματα της αναλυτικής λογιστικής κατ' είδος ποσότητα και αξία». Οι αλλαγές αυτές αφορούν:

- Το Βιβλίο Αποθήκης και
- Το Βιβλίο παραγωγής κοστολογίου και τεχνικών προδιαγραφών

2.2.1 Το Βιβλίο Αποθήκης

Η ουσιώδης μεταβολή που πραγματοποιήθηκε στον Κ.Φ.Α.Σ. σε σύγκριση με τον Κ.Β.Σ. είναι ότι ενώ απαιτούνταν δύο χρόνια να ξεπεραστεί το όριο των πέντε εκατομμυρίων για να τηρηθεί βιβλίο αποθήκης ή να προσδιορίζεται για δύο συνεχόμενες χρήσεις κάτω από το όριο των πέντε εκατομμυρίων προκειμένου να σταματήσει η τήρηση του βιβλίου της αποθήκης, πλέον απαιτείται μόνο ένας χρόνος (Κριαράς, 2014).

Ο Π. Παπαδέας (2013), αναφέρει ότι εξακολουθούν να ισχύουν οι αποφάσεις του Υπουργείου Οικονομικών με τις οποίες είχε ρυθμιστεί ο τρόπος τήρησης του βιβλίου αποθήκης για συγκεκριμένες κατηγορίες επιτηδευματιών όπως τα ιχθυοτροφεία, η παραγωγή και πώληση λογισμικού, οι τεχνικές επιχειρήσεις, τα εκτροφεία πτηνών και ζώων, τόσο κατά την εισαγωγή, όσο και κατά την εξαγωγή. Σε σχέση με τις επιχειρήσεις λιανικού εμπορίου απαιτείται η τήρηση του βιβλίου μόνο κατά την εισαγωγή. Ισχύει η μη τήρηση ιδιαίτερων μερίδων για τις βοηθητικές ύλες και υλικά συσκευασίας, τα οποία παρακολουθούνται συγκεντρωτικά σε λογαριασμούς αξίας.

Ο ΚΦΑΣ καταργεί την τήρηση βιβλίου αποθήκης και την υποχρέωση καταγραφής της ποσοτικής καταμέτρησης αποθεμάτων σε θεωρημένα έντυπα και CD- ROM και θεσπίζει την υποχρέωση της εξωλογιστικής τήρησης του λογαριασμού 94 «Αποθέματα» από τον υπόχρεο που τηρεί διπλογραφικά βιβλία και τα ακαθάριστα έσοδά του από την πώληση εμπορευμάτων που καταχωρούνται στο λογαριασμό 70 και την πώληση προϊόντων που καταχωρούνται στο λογαριασμό 71, υπερβαίνουν το ποσό των 5.000.000 ευρώ ανά λογαριασμό. Επίσης, καταργήθηκε η υποχρέωση τήρησης του βιβλίου παραγωγής κοστολογίου και του βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών, μετά τη κατάργηση του βιβλίου αποθήκης (Πετράκης, 2012).

2.2.2 Το Βιβλίο παραγωγής κοστολογίου και τεχνικών προδιαγραφών

Από 1/1/2013, επιπλέον, δεν υφίσταται υποχρέωση τήρησης βιβλίου παραγωγής κοστολογίου και τεχνικών προδιαγραφών από τους υπόχρεους τήρησης του λογαριασμού 94-βιβλίου αποθήκης. Έτσι από την ημερομηνία αυτή και μετά όλοι οι υπόχρεοι ανεξάρτητα του χρόνου λήξης της διαχειριστικής τους περιόδου σταμάτησαν την τήρηση των βιβλίων αυτών. Όμως, πρέπει να δίνονται στον έλεγχο όλα τα δεδομένα προσδιορισμού του κόστους παραγωγής όταν ζητηθούν από αυτόν (Κριαράς, 2014).

Στη τελευταία βαθμίδα λογαριασμών του πρωτοβάθμιου 94 εντάσσονται υποχρεωτικά, κατά αποθήκη, οι μερίδες αποθήκης στις οποίες παρακολουθούνται τα αποθέματα κατ' είδος, ποσότητα και αξία, και οι οποίες αποτελούν το αναλυτικό του καθολικό, που είναι αντίστοιχο με το βιβλίο αποθήκης.

Οι μερίδες αποθήκης του ΚΦΑΣ αντιστοιχούν στο αναλυτικό καθολικό των λογαριασμών της γενικής λογιστικής τόσο ως προς τη χρέωσή τους, όσο και ως προς το υπόλοιπό τους στο τέλος της χρήσεως, ώστε οι λογαριασμοί να εμφανίζουν την αξία των αποθεμάτων λήξεως, όπως και οι μερίδες αποθήκης (Παπαδέας, 2013).

**Πίνακας 0.4 Αντιστοίχιση λογαριασμών της Γενικής Λογιστικής με τον λογαριασμό
94 της Αναλυτικής Λογιστικής**

Γενική Λογιστική	Αναλυτική Λογιστική
<u>Λογαριασμοί ομάδας 2</u>	<u>Λογαριασμός 94</u>
20. Εμπορεύματα	94.20 Εμπορεύματα
21. Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή	94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή
22. Υποπροϊόντα και υπολείμματα	94.22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα
23. Παραγωγή σε εξέλιξη	94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη
24. Πρώτες και βοηθητικές ύλες- υλικά συσκευασίας	94.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες- υλικά συσκευασίας
25. Αναλώσιμα υλικά	94.25 Αναλώσιμα υλικά
26. Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων	94.26 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων
28. Είδη συσκευασίας	94.28 Είδη συσκευασίας
29. Αποθέματα καταστημάτων ή άλλων κέντρων.	94.29 Αποθέματα καταστημάτων ή άλλων κέντρων.

Πηγή: Αργυριάδης, 2012.

Σε σχέση με το χρόνο ενημέρωσης του λογαριασμού 94, εντοπίζονται 2 περιπτώσεις (ΠΟΛ 1004/2013):

- Για αγορές τις πωλήσεις κατά ποσότητα και αξία η ενημέρωση γίνεται στον χρόνο ενημέρωσης των ημερολογίων, δηλαδή μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα και όχι αργότερα από την προθεσμία υποβολής της δήλωσης Φ.Π.Α.
- Για το κόστος παραχθέντων και πωληθέντων καθώς και το κόστος των αναλωθεισών υλών τίθενται στο χρόνο προσδιορισμού του αποτελέσματος, δηλαδή μια φορά το έτος και μέχρι την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, όταν δεν τηρείται η ομάδα 9 ή τηρείται αυτή σε ετήσια βάση.

Η τήρηση του λογαριασμού 94 χωρίς ημερολογιακές εγγραφές αναπτύσσεται στη τεταρτοβάθμια ανάλυση του λογαριασμού και οι υπολογαριασμοί τηρούνται όπως και στο βιβλίο αποθήκης (Παπαδέας, 2013):

- Οι υπολογαριασμοί τηρούνται σε μερίδες κατ' είδος, ποσότητα και αξία για τα ίδια αγαθά και την εισαγωγή κι εξαγωγή, για τις αγορές και τις πωλήσεις κατ' είδος και ποσότητα για τις διακινήσεις των ίδιων αγαθών εντός ή εκτός εγκαταστάσεων. Για τις εγγραφές των εσωτερικών διακινήσεων πρώτων υλών, προϊόντων και υποπροϊόντων δεν εκδίδεται δελτίο εσωτερικής διακίνησης, αλλά λογιστικό σημείωμα που αποτελεί το δικαιολογητικό εγγραφής στους υπολογαριασμούς του 94. Ο λογαριασμός 94 τηρείται για τα εμπορεύματα, τα έτοιμα προϊόντα, τα υποπροϊόντα και τις πρώτες ύλες. Για τα αγαθά τρίτων δεν απαιτείται πλέον να τηρούνται υπολογαριασμοί του 94. Το είδος για τη τήρηση των υπολογαριασμών του 94 περιγράφεται με τα ποιοτικά και τεχνικά χαρακτηριστικά που το διακρίνουν στις εμπορικές συναλλαγές. Για τα εξατομικευμένα αγαθά που παράγονται έπειτα από παραγγελία, σαν είδος θεωρείται η λαμβανόμενη παραγγελία.
- Ο λογαριασμός 94 τηρείται σε μερίδες ανά αποθηκευτικό χώρο. Οι εγκαταστάσεις που στεγάζονται στον ίδιο ή σε συνεχόμενο κτιριακό χώρο λογίζονται ως μια εγκατάσταση για τη τήρηση των υπολογαριασμών του 94. Οι μερίδες αυτές τηρούνται στην έδρα χωρίς να υπάρχει υποχρέωση τήρησής τους και στην εγκατάσταση που αφορούν.
- Ο λογαριασμός 94 ενημερώνεται ανά παραστατικό αγοράς, πώλησης και διακίνησης. Δεδομένων των οδηγιών, όμως, του νέου νόμου τα λογιστικά βιβλία μπορεί να ενημερώνονται συγκεντρωτικά με τα στοιχεία εισόδου, αναλόγως και οι υπολογαριασμοί του 94 μπορούν να ενημερώνονται με μια συγκεντρωτική ημερήσια εγγραφή κατά ποσότητα και αξία κατά την εξαγωγή, με τα στοιχεία εισόδου και τα σχετικά εκδιδόμενα δελτία αποστολής, με την προϋπόθεση ότι όταν ζητηθεί θα δίνεται άμεσα κατά τον έλεγχο ανάλυση των καταχωρήσεων αυτών ανά παραστατικό.

Τα δεδομένα του λογαριασμού 94 αποτυπώνονται-εκτυπώνονται σε αθεώρητα χειρόγραφα ή μηχανογραφικά έντυπα. Τα δεδομένα του μπορεί να μην εκτυπώνονται

και να φυλάσσονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης, εφόσον δίνονται άμεσα στον έλεγχο όταν ζητηθούν από αυτόν (Κριαράς, 2014).

Ο Κριαράς (2014), επίσης, αναφέρει ότι, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Α.Σ., εφόσον μία επιχείρηση εμπορική ή βιομηχανική ή και μικτή έχει υπερβεί τα 5.000.000 ευρώ από πωλήσεις εμπορευμάτων μεμονωμένα ή από πωλήσεις προϊόντων μεμονωμένα, υποχρεούται στην τήρηση του λογαριασμού 94 «Αποθέματα της αναλυτικής λογιστικής κατ' είδος ποσότητα και αξία». Επειδή κατά την πρακτική εφαρμογή είναι ανέφικτο να πραγματοποιηθεί τήρηση των αποθεμάτων και κατά ποσότητα στο λογαριασμό 94 της αναλυτικής λογιστικής, γι' αυτό ως πρακτική λύση προτείνεται η τήρηση του βιβλίου αποθήκης για τις εμπορικές, τις βιομηχανικές καθώς και για τις μικτές επιχειρήσεις.

2.3 Η έννοια των αλλαγών στην Αναλυτική Λογιστική

Λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία που παρατέθηκαν, εξάγεται το συμπέρασμα ότι, ουσιαστικά, ο Κ.Φ.Α.Σ. δεν αποτελεί πλήρη κατάργηση του Κ.Β.Σ., αλλά δημιουργήθηκε για την απλοποίησή του, εφόσον παραμένουν σε ισχύ αρκετές από τις παλαιότερες διατάξεις.

Αν και η μεταρρύθμιση στόχευε στην απλοποίηση των διαδικασιών, η εφαρμογή των νέων διατάξεων προκάλεσε και αντιδράσεις. Όπως αναφέρθηκε και προηγούμενα, με τον Κ.Φ.Α.Σ. ορίστηκε η μερίδα αποθήκης. Στην μερίδα αυτή παρακολουθείται η τελευταία υποδιαίρεση της συγκεκριμένης κατηγορίας του αποθέματος όπου είναι απαραίτητος ο ορισμός του είδους. Συνολικά, οι μερίδες αυτές της αποθήκης, στις οποίες παρακολουθούνται τα αποθέματα κατά είδος, ποσότητα και αξία, είναι στην ουσία το αναλυτικό καθολικό της τελευταίας βαθμίδας των υπολογαριασμών του 94.

Σύμφωνα με τον Ευθυμίου (2012), κάτι τέτοιο απαιτεί συνεχή κοστολόγηση και δημιουργεί περισσότερες υποχρεώσεις σε σχέση με ότι ίσχυε για την τήρηση του βιβλίου αποθήκης. Η υποχρέωση συνεχούς ενημέρωσης με την ποσοτική διακίνηση σε περιπτώσεις αναλώσεων πρώτων υλών ή παραχθέντων προϊόντων, καθιστά

απαραίτητη την έκδοση ή την με οποιοδήποτε τρόπο τήρηση δελτίων εσωτερικής διακίνησης, παρότι τέτοια υποχρέωση δεν θα υπάρχει πλέον.

Ακόμα, προστίθεται ένα ακόμη σημαντικό βάρος στα λογιστήρια των επιχειρήσεων, που ακόμη και στην περίπτωση αυτόματης ενημέρωσης από προγράμματα εμπορικής διαχείρισης, εξακολουθούν να έχουν την ευθύνη του ελέγχου και της τελικής καταχώρησης των εγγραφών.

Η τήρηση λογιστικών στοιχείων και δεδομένων, βοηθά τις επιχειρήσεις στη σωστή και άμεση ενημέρωση των μεγεθών που αφορούν τη λειτουργία και παραγωγή της, ενώ ταυτόχρονα είναι και το μέσο ελέγχου από τους αρμόδιους φορείς.

Κατά τη διάρκεια των ετών, εντοπίζονται κι εφαρμόζονται νέες μέθοδοι καταγραφής και τήρησης λογιστικών στοιχείων, που στοχεύουν στην ευκολότερη και αμεσότερη άντληση πληροφοριών.

Στα πλαίσια αυτά, διαμορφώθηκε το Λογιστικό Σχέδιο το οποίο αποτελεί ένα σύνολο λογαριασμών διαχωρισμένων σε ομάδες, ανάλογα με τα πληροφοριακά στοιχεία που περιλαμβάνουν και που τηρούνται από τις επιχειρήσεις οι οποίες είναι σε θέση να λαμβάνουν τις πληροφορίες που επιθυμούν, ανά πάσα στιγμή. Δεδομένου ότι το λογιστικό σχέδιο αποτελεί βασικό εργαλείο της λογιστικής παρακολούθησης, οι ειδικοί συνεχώς μελετούν τις δυνατότητες διαμόρφωσης αυτού, ώστε το αποτέλεσμα που λαμβάνεται από το σύνολο των καταχωρημένων στοιχείων να είναι όσο το δυνατό αρτιότερο και ακριβές.

Το 2013, θεσπίστηκε ένας νέος Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, ο οποίος αποτέλεσε μια μετεξέλιξη και απλοποίηση του μέχρι τότε ισχύοντος Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Στις διατάξεις του νέου νόμου αναφέρονται, μεταξύ άλλων, και οι νέοι κανόνες τήρησης των λογαριασμών της Γενικής Λογιστικής- που περιλαμβάνονται στο Λογιστικό Σχέδιο- καθώς και των λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής.

Συγκεκριμένα, σε σχέση με τα αποθέματα μιας επιχείρησης, έπαψε πλέον να είναι υποχρεωτική η τήρηση βιβλίου αποθήκης, καθώς και βιβλίου παραγωγής κοστολογίου και τεχνικών προδιαγραφών. Θεσπίστηκε μόνο η ενημέρωση του λογαριασμού 94 «Αποθέματα», όπου στη τελευταία βαθμίδα των λογαριασμών του εντάσσονται υποχρεωτικά, κατά αποθήκη, οι μερίδες αποθήκης στις οποίες παρακολουθούνται τα αποθέματα κατ' είδος, ποσότητα και αξία και οι οποίες αποτελούν το αναλυτικό του καθολικό, που είναι αντίστοιχο με το βιβλίο αποθήκης. Επιπλέον, δεν απαιτείται πλέον η τήρηση θεωρημένων αρχείων αποθήκης.

Σύμφωνα με τον Ν.4308/2014 στην ερμηνευτική εγκύκλιο ΠΟΛ. 1003/2014 (παρ. 3.1.2) αναφέρεται ότι παραδείγματα λογιστικών αρχείων αποτελούν και οι τεχνικές προδιαγραφές μιας βιομηχανικής επιχείρησης, οι κινήσεις των αποθεμάτων κατά ποσότητα ή και αξία καθώς και τα κοστολογικά δεδομένα κάθε περιόδου (περ. β, γ, δ).

Συνεπώς, οι οντότητες οφείλουν να τηρούν τα παραπάνω αρχεία υποχρεωτικά και μάλιστα ανεξαρτήτως του εάν τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά τους υπερβαίνουν κάποιο συγκεκριμένο όριο. Θέμα θεώρησης ή εκτύπωσης δεν τίθεται (άλλωστε, γενική ιδέα που διέπει τον νέο νόμο είναι η δυνατότητα άμεσης παρουσίασης των λογιστικών αρχείων της οντότητας στον έλεγχο (ως ζήτημα ουσίας) και όχι η έμφαση στον τύπο).

Επίσης οι οντότητες οι οποίες τηρούν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν υποχρεούνται στην τήρηση Αναλυτικής Λογιστικής όπως αυτή προβλέπεται από το ΕΓΛΣ και τα ΕΛΠ αλλά παρακολουθεί τα στοιχεία και υπολογίζει ότι προσδιορίζει το κόστος παραγωγής εξωλογιστικά, άλλωστε είναι σαφές ότι απαιτείται λογιστική συμφωνία και παρακολούθηση μεταξύ των τηρούμενων λογαριασμών και των στοιχείων του κόστους.

Αν και η διαδικασία αυτή σε γενικές γραμμές, θεωρείται απλοποιημένη υπάρχουν και οι απόψεις που υποστηρίζουν ότι στη καθημερινότητα απαιτείται συνεχής κοστολόγηση από τις επιχειρήσεις που προκαλεί σπατάλη χρόνου. Σαφέστατα, η εφαρμογή και η αποτελεσματικότητα των νέων διατάξεων μπορεί να κριθεί μεμονωμένα από τη κάθε επιχείρηση και δεν είναι δυνατή, ούτε επιθυμητή, η εξαγωγή καθολικού συμπεράσματος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

Στο παρόν κεφάλαιο στόχος μας θα είναι να συνδέσουμε την «παραδοσιακή» Αναλυτική Λογιστική με την σύγχρονη Διοικητική Λογιστική.

Σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που συνεχώς τροποποιούνται με σκοπό να προσφέρουν οι λογιστικές εργασίες όχι μόνο ποσοτικές πληροφορίες αλλά κυρίως ποιοτικές, η Λογιστική τους κόστους ή Αναλυτική Λογιστική πρέπει να παρέχει περισσότερες πληροφορίες.

Επίσης κάποιες έννοιες που θεωρούνται βασικές για την κατανόηση της Αναλυτικής Λογιστικής αλλάζουν νόημα και πρέπει να προσδιορίσουμε το νέο τους περιεχόμενο.

Οι Διεθνείς Λογιστικές Αρχές (GAAP) ορίζουν το κόστος ως την εκτιμώμενη αξία των πόρων που η κάθε οντότητα έχει θυσιάσει για να αποκτήσει ένα περιουσιακό στοιχείο δίνοντας έμφαση στο κόστος ευκαιρίας.²

Η Διοικητική λογιστική ορίζει το κόστος ως την αξία που δαπανάται για την απόκτηση οφέλους καταρχήν με την απόκτηση α'υλών και παγίων στοιχείων ή εμπορευμάτων και υπηρεσιών με αποτέλεσμα το κέρδος.

Και ενώ η Αναλυτική Λογιστική- κοστολόγηση καταγράφει τα έξοδα της οντότητας με σκοπό να υπολογίσει το κόστος των αγαθών ή των λειτουργιών της, η διοικητική λογιστική εφαρμόζει το κοστολογικό πληροφοριακό σύστημα προκειμένου να λαμβάνονται οι ενδεδειγμένες επιχειρηματικές αποφάσεις.

Ένα κοστολογικό πληροφορικό σύστημα περιλαμβάνει

- σύστημα κοστολογικής οργάνωσης της οντότητας
- κοστολόγηση των αγαθών

² Σημειώσεις Διοικητικής Λογιστικής Ελένη Τουρνά-Γερμανού 2009

- παρακολούθηση της Αναλυτικής Λογιστικής με σκοπό τον εσωλογιστικό μηνιαίο προσδιορισμό του κόστους των λειτουργιών της τόσο των βασικών όσο και των βοηθητικών, με αποτέλεσμα τον προσδιορισμό τους κόστους αλλά και των εσόδων ώστε να λαμβάνονται οι εκάστοτε κατάλληλες αποφάσεις.

ΕΝΝΟΙΕΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

3.1 Φορείς και κέντρα κόστους

Η έννοια του φορέα κόστους είναι να κοστολογείται προϊόν, εμπόρευμα ή υπηρεσία με γενικότερο σκοπό την τιμολόγηση του αγαθού ώστε να επιτυγχάνεται κέρδος.

Αντίθετα τα κέντρα κόστους δίνουν περισσότερες πληροφορίες καθώς η κοστολόγηση αφορά τα τμήματα και τις δραστηριότητες μιας επιχείρησης με συνέπεια να μετράται η αποτελεσματικότητα και η αποδοτικότητα κάθε κέντρου ώστε η Διοικητική Λογιστική να αντλεί απαραίτητες πληροφορίες για τις περαιτέρω αποφάσεις της διοίκησης.

3.2 Είδη κόστους

Τα κόστη διακρίνονται παραδοσιακά ανάλογα με την ενσωμάτωση των εξόδων σε Αρχικό κόστος (πρώτες και βοηθητικές ύλες)
σε κόστος μετατροπής (α' ύλες και άμεση εργασία)
σε βιομηχανικό κόστος
ανάλογα με την άμεση ή έμμεση ενσωμάτωση του κόστους στο αγαθό σε άμεσο ή έμμεσο κόστος,
ανάλογα με τον όγκο της παραγωγής σε σταθερό ή μεταβλητό,
ανάλογα με την περιοδικότητά του σε ομαλό, ανώμαλο και έκτακτο κόστος,
ανάλογα με τον χρόνο υπολογισμού σε ιστορικό, πρότυπο και προϋπολογισμένο,
ανάλογα με το αν υπολογίζεται σε συγκεκριμένο προϊόν ή αν υπολογίζεται για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα σε κόστος προϊόντος ή κόστος περιόδου.

Η Διοικητική Λογιστική πέραν αυτών των διακρίσεων χρησιμοποιεί περισσότερο ποιοτικά στοιχεία με σκοπό να διακρίνει τα κόστη ανάλογα με την οικονομική σημασία του έχουν στη λήψη αποφάσεων.

Η έννοια της λήψης αποφάσεων δημιουργείται από την δυνατότητα ύπαρξης εναλλακτικών λύσεων οι οποίες σύμφωνα με την Διοικητική Λογιστική αποφέρουν κόστη.(Ηρειώτης- Μπάλιος)

Για παράδειγμα

A) το διαφορικό κόστος το οποίο προκύπτει από την διαφορά κόστους σε δύο εναλλακτικές λύσεις . Το διαφορικό κόστος είναι ανάλογο με τι οριακό κόστος της μικροοικονομικής θεωρίας.

B) το κόστος ευκαιρίας ή υπολογιστικό κόστος καθώς υπολογίζει εξωλογιστικά το κόστος για τη λήψη μιας απόφασης απορρίπτοντας μια εναλλακτική της.

Γ) το κόστος αδράνειας το οποίο υπάρχει ακόμα και αν η επιχείρηση δεν δραστηριοποιείται δηλαδή αδρανήσει.

Επίσης διακρίνει τα κόστη ανάλογα με την δυνατότητα ελέγχου τους, σε ελεγχόμενο όταν αυτό μπορεί να ελεγχθεί από στελέχη μιας επιχείρησης ή σε μη ελεγχόμενο όταν αυτό μπορεί να υπολογιστεί από την κεντρική διοίκηση. (Ηρειώτης- Μπάλιος).

3.3 Στοιχεία κόστους παραγωγής

Τα στοιχεία του κόστους παραγωγής που υπολογίζονταν τα προηγούμενα χρόνια ήταν τα Άμεσα Υλικά (πρώτες και βοηθητικές ύλες), η Άμεση Εργασία και τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα τα οποία και συνέθεταν το κόστος παραγωγής. Η ανάγκη όμως να υπολογιστούν και να περιληφθούν στο κόστος και άλλου είδους δαπάνες πέρα αυτών που δημιουργούνται κατά την παραγωγική διαδικασία οδήγησε στην μέτρηση του ολικού κόστους όπου προστέθηκαν πέραν των παραδοσιακών στοιχείων τα έξοδα διακίνησης υλικών, τα γενικά έξοδα διοίκησης, τα έξοδα προώθησης και πωλήσεων, τα έξοδα έρευνας και ανάπτυξης αγαθών, τα χρηματοοικονομικά έξοδα καθώς και άλλα γενικά έξοδα. Από τα επιπλέον κόστη που περιλήφθηκαν αντιλαμβάνεται κανείς ότι αυτά προσεγγίζουν την λογική του φύλλου μερισμού που ομαδοποιεί τα έξοδα ανάλογα με την διεύθυνση (δραστηριότητα) στην οποία πραγματοποιούνται.

Συνοπτικά θα μπορούσαμε να κατατάξουμε τα στοιχεία του κόστους παραγωγής και τα υπόλοιπα κόστη ανάλογα με τον σκοπό τα οποία αυτά εξηγηρούν μέσα την επιχείρηση:

1. Τα παραδοσιακά στοιχεία κόστους παραγωγής (α΄ ύλες+ άμεση εργασία+ ΓΒΕ) καθώς και τα λειτουργικά κόστη και κόστη περιόδου είναι απαραίτητα για την σύνταξη των λογιστικών καταστάσεων και ειδικά της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης.

2. Η μεταβλητότητα του ύψους του κόστους (σταθερό, μεταβλητό, ημιμεταβλητό) καθώς και η δυνατότητα ανίχνευσής του (άμεσο ή έμμεσο) βοηθούν στην σύνταξη προϋπολογισμών και προβλέψεων.

3. Η παρακολούθηση τους κόστους και οι αποκλίσεις από το πρότυπο και προϋπολογισμένο, ο τρόπος παρακολούθησης και ελέγχου του (ελεγχόμενο- μη ελεγχόμενο), καθώς και η παρακολούθηση του διαφορικού κόστους, του κόστους ευκαιρίας και του κόστους αδράνειας αφορούν τα διοικητικά στελέχη στην λήψη αποφάσεων, τον προγραμματισμό και τελικά τον έλεγχο.

3.4 ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Οι μέθοδοι κοστολόγησης στηρίζονται τόσο στον χρόνο που πραγματοποιείται το κόστος όσο και στον φορέα- κέντρο κόστους.

Σύμφωνα με τον χρόνο πραγματοποίησης των δαπανών και καταλογισμού τους στο κόστος , παρουσιάζονται οι παρακάτω μέθοδοι.

A) η μέθοδος του ιστορικού κόστους όπου οι δαπάνες παρουσιάζονται όταν πραγματοποιούνται.

B) η μέθοδος του κανονικού κόστους στην οποία οι τυχαίες και μη ομαλές δαπάνες δεν υπολογίζονται για τον προσδιορισμό του κόστους

Γ) η μέθοδος του προϋπολογιστικού κόστους όπου υπολογίζονται οι δαπάνες που θα πραγματοποιηθούν σε κανονικές συνθήκες οι οποίες προβλέπονται με βάση τις τρέχουσες συνθήκες αλλά και τις δαπάνες που έχουν προκύψει και καταγραφεί στο παρελθόν, κατά την παραγωγή.

Η κοστολόγηση πέρα από τον υπολογισμό των δαπανών διαμορφώνεται κυρίως από την κοστολογική βάση την οποία θα επιβαρύνει το εκάστοτε κόστος.

Παραδοσιακά το κόστος υπολογίζονταν πάνω σε δύο βάσεις, την κοστολόγηση κατά παραγγελία ή εξατομικευμένη παραγωγή και την κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής, με βάση κυρίως τον τρόπο παραγωγής της οικονομικής μονάδας.

Τα τελευταία χρόνια κερδίζει έδαφος η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα (ABC) οι οποία βέβαια μπορεί να δώσει πληροφορίες περισσότερο σημαντικές στην διοίκηση άρα προτείνει και τις αρχές της διοικητικής λογιστικής.

Στις επόμενες παραγράφους θα εξηγήσουμε τις παραπάνω μεθόδους και θα προσπαθήσουμε να τις συγκρίνουμε.

3.4.1 Κοστολόγηση κατά παραγγελία

Η συγκεκριμένη μέθοδος είναι κατάλληλη σε παραγωγικές μονάδες όπου παράγουν αγαθά με διαφορετικά χαρακτηριστικά και προδιαγραφές, δηλαδή ανάλογα με τις απαιτήσεις των πελατών.

Τα στάδια που οδηγούν στην συγκέντρωση του κόστους κατά παραγγελία είναι τα εξής:

- ο προσδιορισμός της συγκεκριμένης παραγγελίας
- ο προσδιορισμός του άμεσου κόστους
- ο προσδιορισμός του κατ' είδος λειτουργικού κόστους
- η κατανομή του κατ'είδος κόστους στα διάφορα αγαθά που παράγονται
- ο προσδιορισμός του συντελεστή επιβάρυνσης του σταθερού κόστους κατά αγαθό
- ο προσδιορισμός του συνολικού κόστους της παραγγελίας με συνυπολογισμό του άμεσου και του έμμεσου κόστους.

Η συγκεκριμένη μέθοδος έχει κάποιες ιδιαιτερότητες καθώς

Κάθε παραγγελία μπορεί να έχει τα δικά της χαρακτηριστικά.

Τα στοιχεία του κόστους τις περισσότερες φορές δεν είναι διαθέσιμα την στιγμή της παραγωγής .

Είναι περισσότερο περίπλοκος ο διαχωρισμός των δαπανών ανά παραγγελία καθώς μπορεί ταυτόχρονα μπορεί να παράγονται και να κοστολογούνται περισσότερες από μία παραγγελίες.

Το απόθεμα στο τέλος της παραγωγής θα πρέπει να είναι μηδενικό.

Η κοστολόγηση χρησιμεύει περισσότερο για τις επόμενες παραγγελίες καθώς πάνω σε αυτήν θα βασιστούν τα κόστη και η τιμολόγηση επόμενων παραγγελιών.

3.4.2. Κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής ή κατά φάση

Η κοστολογική αυτή μέθοδος ενδείκνυται για τις παραγωγικές μονάδες οι οποίες παράγουν ένα συγκεκριμένο αγαθό για μεγάλο χρονικό διάστημα, άρα έχουν μαζική-τυποποιημένη παραγωγή.

Ακριβώς επειδή οι διαδικασίες είναι ακριβείς και πανομοιότυπες η κοστολόγηση ορίζει τον προσδιορισμό του κόστους κατά φάση δηλαδή κατά παραγωγική διαδικασία, για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα.

Ο προσδιορισμός του κόστους γίνεται με την συγκέντρωσή ανά λειτουργία και στην διαίρεση του συνολικού κόστους με τις παραχθείσες μονάδες της περιόδου.

Τα στάδια της κατά φάση κοστολόγησης είναι τα εξής:

- ο εντοπισμός κέντρων κόστους δηλαδή ο εντοπισμός λειτουργιών οι οποίες μπορούν να διαχωριστούν ώστε να υπολογιστεί ξεχωριστά το κόστος
- Ο καθορισμός της χρονικής περιόδου κατά την οποία θα συγκεντρωθούν τα κόστη
- Η συγκέντρωση των στοιχείων του κόστους κατά φάση
- Η μέτρηση της παραγωγής σε μονάδες κατά κέντρο κόστους
- Ο υπολογισμός του ανά μονάδα κόστους σε κάθε φάση και η μεταφορά του κόστους από μία προηγούμενη σε μία επόμενη φάση μέχρι να ολοκληρωθεί το προϊόν.

Εδώ πρέπει να σημειωθεί η ιδιαιτερότητα της μονάδας του αγαθού καθώς στις προηγούμενες φάσεις το αγαθό είναι ημικατεργασμένο και άρα πρέπει να υπολογιστεί σε ισοδύναμες μονάδες δηλαδή να προσδιοριστεί αριθμητικά η ημιτελής μονάδα σε ποσοστό της ολοκληρωμένης μονάδας του αγαθού.

Άρα οι ισοδύναμες μονάδες προκύπτουν από τις ολοκληρωμένες μονάδες συν τις ημικατεργασμένες επί τον βαθμό(ποσοστό) ολοκλήρωσης.

3.4.3. Κοστολόγηση ανά λειτουργία-δραστηριότητα

Η μέθοδος κοστολόγησης κατά δραστηριότητα (Active Based Costing) αντί να προσπαθεί να εντοπίσει τα κέντρα κόστους ορίζει τις δραστηριότητες της εκάστοτε μονάδας για την συσσώρευση και τον υπολογισμό του κόστους.

Γίνεται από τα παραπάνω κατανοητό ότι πρέπει να έχει προηγηθεί κοστολογική οργάνωση ανάλογα με το αντικείμενο και το μέγεθος της οικονομικής μονάδας καθώς και από το αν είναι παραγωγική μονάδα ή εμπορική ή παροχής υπηρεσιών.

Ο σχεδιασμός της κοστολογικής οργάνωσης είναι απαραίτητος γιατί σύμφωνα με την φιλοσοφία Activity Based Costing το κόστος προκαλείται από τις δραστηριότητες οι οποίες είναι απαραίτητες για να παραχθούν αγαθά αλλά και η σύνδεση της κάθε δραστηριότητας με τα έμμεσα έξοδα δηλαδή για ποιο σκοπό τα χρησιμοποιεί.

Στη συνέχεια τα κόστη των λειτουργιών της επιχείρησης κατανέμονται ανά δραστηριότητα και εντοπίζονται οι οδηγοί κόστους δηλαδή τους παράγοντες (εσωτερικοί και εξωτερικοί) που επηρεάζουν το κόστος ανά μονάδα προϊόντος όπως π.χ. οι οικονομίες κλίμακας που επιτυγχάνει η παραγωγή, οι σχέσεις με τους προμηθευτές και τις τιμές που επιτυγχάνει αλλά και τα κανάλια διανομής, οι πολιτικές που εφαρμόζει η επιχείρηση, στις αλληλεξαρτήσεις μεταξύ των λειτουργιών, στον συγχρονισμό, στην τεχνολογία, το θεσμικό πλαίσιο αλλά και στην αποτελεσματικότητα της διοίκησης.

Στο τελευταίο στάδιο επιμερίζεται το κόστος ανά αγαθό.

Με βάση λοιπόν την κοστολόγηση ανά δραστηριότητα της επιχείρησης είναι δυνατόν να εντοπιστούν υψηλές δαπάνες με σκοπό να διορθωθούν διαδικασίες, να συσχετιστούν άμεσα τα κόστη με τα έσοδα τις κάθε λειτουργίας μέσω της λογιστικής της υπευθυνότητας, να προσδιοριστεί η συμβολή κάθε προϊόντος στην κερδοφορία της επιχείρησης με σκοπό να παρθούν αποφάσεις για την συνέχιση ή την διακοπή της παραγωγής του.

Επίσης με βάση την κοστολόγηση κατά δραστηριότητα γίνεται ξεκάθαρο εάν μία δραστηριότητα είναι υποχρεωτικό να υπάρχει μέσα στην επιχείρηση ή αν η συγκεκριμένη δραστηριότητα θα ήταν πιο συμφέρουσα εάν πραγματοποιούνταν από εξωτερικούς συνεργάτες π.χ. φασόν.

Άρα τα κόστη με τα οποία βαρύνεται κάθε δραστηριότητα υπολογίζονται άμεσα και τα έμμεσα κόστη κατανέμονται στις δραστηριότητες της επιχείρησης ανάλογα με την ποσότητα των πόρων που χρησιμοποιεί η κάθε δραστηριότητα. Στο παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης η παραγωγή των αγαθών προκαλεί τις δαπάνες ενώ τα έμμεσα έξοδα είναι απαραίτητα για την παραγωγή άρα υποχρεωτικά πρέπει να επιβαρύνουν το κόστος του προϊόντος ανά μονάδα.

στην Διοικητική Λογιστική το ολικό άμεσο κόστος είναι κατάλληλο για τον προσδιορισμό της αποδοτικότητας ενός τμήματος, μιας δραστηριότητας δεδομένου ότι το αποτέλεσμα που προκύπτει από τη σύγκριση του κόστους αυτού με τα αντίστοιχα έσοδα, χρησιμοποιείται στην κάλυψη του έμμεσου κόστους και στη διαμόρφωση του τελικού αποτελέσματος της οικονομικής μονάδας. Έτσι προσδιορίζεται το μέτρο συμβολής του τμήματος ή κλάδου στη γενική αποδοτικότητα της εκμεταλλεύσεως.

Πίνακας 3.1 Συνοπτικές διαφορές Αναλυτικής και Διοικητικής Λογιστικής

ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ	ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ
Παρακολούθηση μέσω των λογαριασμών της ομάδας 9 του ΕΓΛΣ	Εξωλογιστική παρακολούθηση
Συγκέντρωση κόστους στους φορείς- κέντρα κόστους	Συγκέντρωση κόστους ανά λειτουργία
Μέτρηση συσσωρευμένου κόστους	Εύρεση πηγών κόστους
Τα έμμεσα κόστη επιμερίζονται σε όλα τα προϊόντα	Τα έμμεσα κόστη επιμερίζονται σε συγκεκριμένα προϊόντα
Υπάρχουν σταθερά κόστη	μακροχρόνια όλα τα κόστη είναι μεταβλητά
Είδη κόστους ανάλογα με την ενσωματωσή τους	Κόστος ανάλογα με την ύπαρξη απόφασης
Βιομηχανικό κόστος	Ολικό κόστος

3.5 Άμεση και Πλήρης κοστολόγηση

Από τα παραπάνω γίνεται κατανοητή η διαφοροποίηση του υπολογισμού του κόστους από τις παραδοσιακές μεθόδους και την χρήση της κοστολόγησης ABC . Αυτό που πρέπει να γίνει κατανοητό είναι ότι η κοστολογική μέθοδος επηρεάζει και τα λογιστικά στοιχεία μιας επιχείρησης καθώς επηρεάζεται το κόστος παραχθέντων.

Ο υπολογισμός στην άμεση κοστολόγηση εκτός από τα βασικά κόστη δηλαδή ά ύλες, άμεση εργασία και Γ.Β.Ε. υπολογίζονται και τα μεταβλητά κόστη των Γ.Β.Ε..

Στην πλήρη κοστολόγηση το κόστος παραχθέντων υπολογίζει και τα αναλογούντα κόστη των σταθερών Γ.Β.Ε..

Πίνακας 3.2 Άμεση και Πλήρης Κοστολόγηση

Άμεση Κοστολόγηση	Πλήρης Κοστολόγηση
Πωλήσεις	Πωλήσεις
-Α ύλες	-Α ύλες
-Άμεση εργασία	-Άμεση εργασία
-Μεταβλητά ΓΒΕ	-Σταθερά ΓΒΕ
	-Μεταβλητά ΓΒΕ
-Μεταβλητά Έξοδα Διοίκησης	
-Μεταβλητά Έξοδα Πωλήσεων	
Περιθώριο Συνεισφοράς	Μικτό Αποτέλεσμα
-Σταθερά Γ.Β.Ε.	-Μεταβλητά Έξοδα Διοίκησης
-Σταθερά Έξοδα Διοίκησης	-Σταθερά Έξοδα Διοίκησης
- Σταθερά έξοδα πωλήσεων	- Σταθερά έξοδα πωλήσεων
	- Μεταβλητά Έξοδα Πωλήσεων
Καθαρό Αποτέλεσμα	Καθαρό Αποτέλεσμα

Πηγή: Οικονομικό Επιμελητήριο Ελλάδος

Όπως γίνεται φανερό από τα παραπάνω στην άμεση κοστολόγηση τα σταθερά Γ.Β.Ε. δεν επιβαρύνουν το κόστος γιατί τα χρησιμοποιούμε ως κόστος περιόδου, με αποτέλεσμα το κόστος παραγωγής να παρουσιάζεται μικρότερο από το κόστος που

προσδιορίζει η πλήρης κοστολόγηση, άρα και τα λογιστικά αποτελέσματα των περιόδων είναι διαφορετικά.

Επίσης αντί του μικτού αποτελέσματος χρησιμοποιείται το περιθώριο συνεισφοράς που μας δείχνει το ποσό που απομένει όταν αφαιρεθούν τα μεταβλητά κόστη από τις πωλήσεις για την κάλυψη του σταθερού κόστους.

Παρ' ότι η άμεση κοστολόγηση είναι πιο εύκολη στην εφαρμογή και περισσότερο διακριτή στην σχέση κόστους-όγκου-κέρδους, η πλήρης κοστολόγηση συσχετίζει πιο αποτελεσματικά τα έξοδα με τα αντίστοιχα έσοδα και είναι προσαρμοσμένη στις απαιτήσεις των λογιστικών προτύπων.

Οι κοστολογικές πληροφορίες που προκύπτουν με τις κοστολογικές μεθόδους χρησιμοποιούνται από την διοίκηση της επιχείρησης ώστε να προκύψουν μια σειρά από αποφάσεις.

Καταρχήν το κόστος μονάδος του αγαθού αποτελεί την βάση για την τιμολόγηση του αγαθού ενώ η κοστολόγηση της διαδικασίας επηρεάζει τον σχεδιασμό της παραγωγής.

Το κόστος λειτουργίας των τμημάτων και συνολικά ολόκληρης της επιχείρησης είναι καθοριστικός παράγοντας ολόκληρου του στρατηγικού σχεδιασμού και επιβάλετε ακριβώς για αυτό ο κοστολογικός έλεγχος.

Το κόστος της εργασίας επηρεάζει τον σχεδιασμό της παραγωγής αλλά και ολόκληρης της παραγωγικής μονάδας.

Και τελικά η συμπεριφορά του κόστους επηρεάζει το τελικό οικονομικό αποτέλεσμα άρα και τον προγραμματισμό του κέρδους.

Συμπεράσματα

Είναι προφανές ότι με την μη υποχρεωτική παρακολούθηση των λογαριασμών της ομάδας 9 παύει η υποχρέωση παρακολούθησης της Αναλυτικής Λογιστικής και οδηγούμαστε σε παρακολούθηση του κόστους άρα και της κοστολόγησης εξωλογιστικά.

Περισσότερες πληροφορίες και μεγέθη είναι αυτά τα οποία προσδιορίζουν το κόστος ανά μονάδα προϊόντος και δεν προέρχονται από καταχωρήσεις παραστατικών στα πλαίσια της λογιστικής αποκλειστικά.

Οι πληροφορίες που προέρχονται από την κοστολόγηση δεν θα αφορούν κυρίως την τιμολογιακή πολιτική της επιχείρησης αλλά θα μπορούν να προβάλλουν την εικόνα μιας επιχείρησης με κύριο σκοπό την ανάληψη αποφάσεων και πρωτοβουλιών που θα την οδηγήσουν μπροστά μέσα σε ένα ανταγωνιστικό περιβάλλον.

Ένας εξίσου σημαντικός σκοπός της Διοικητικής Λογιστικής είναι ότι οι πληροφορίες που παρέχονται από αυτή βοηθούν ιδιαίτερα στον καλύτερο και συστηματικότερο έλεγχο της επιχείρησης καθώς οι πληροφορίες αυτές δεν παρακολουθούν και ελέγχουν μόνο τον τομέα των αποθεμάτων και της αποθήκης όπως η Αναλυτική Λογιστική αλλά όλων των λειτουργιών της επιχείρησης.

Επίσης ακόμα και η ανάλυση Λογιστικών Καταστάσεων μέσω αριθμοδεικτών δίνει περισσότερη έμφαση στις σχέσεις κόστους- όγκου- κέρδους.

Άρα η Διοικητική Λογιστική παρέχει ένα ολόκληρο σύστημα πληροφόρησης το οποίο είναι απαραίτητο για την άσκηση της διοίκησης της επιχείρησης και όχι ένα παραδοσιακό σύστημα λογιστικής καταγραφής.

Οι προϋπολογισμοί και οι προϋπολογιστικοί έλεγχοι παρακολουθούνται πιστά με σκοπό να αναλύσουν τις μεταβολές της οικονομικής κατάστασης της παραγωγικής μονάδας και να προσδιορίζουν τυχόν αποκλίσεις ώστε να καθοδηγούν την διοίκηση σε βελτιωτικές αποφάσεις.

Οι προϋπολογισμοί τείνουν να είναι περισσότερο ελαστικοί δηλαδή να αναφέρονται σε διαφορετικά επίπεδα δραστηριότητας και να λαμβάνουν υπόψη τα μεταβλητά κόστη αλλά και τα αίτια μεταβολής τους καθώς και τα σταθερά κόστη. Άλλωστε οδηγούμαστε προς την Λογιστική της Υπευθυνότητας (Γ. Βενιέρης, Σ. Κοέν), όπου το κόστος και τα έσοδα θα κατανέμονται σε προκαθορισμένα κέντρα υπευθυνότητας, όπου οι αποκλίσεις θα πρέπει να αιτιολογούνται από στελέχη τα οποία μπορούν άμεσα να επηρεάσουν τα κόστη και τα έσοδα αυτά.

Βιβλιογραφία

Ελληνική.

Παπαδέας Παναγιώτης Διοικητική Λογιστική Έλεγχος αποτελεσματικότητας και λήψη αποφάσεων (2015) Ελληνικά Ακαδημαϊκά Ηλεκτρονικά Συγγράμματα και Βοηθήματα www.kallipos.gr

Γεωργόπουλος, Ι. και Ρεβανόγλου, Α., (2003), *Γενική Λογιστική με ΕΓΛΣ*, Αθήνα: Εκδόσεις Interbooks.

Ευθυμίου, Σ., (2012), «*Νέος ΚΦΑΣ – τήρηση ομάδας 94*», Ένωση Λογιστών Φοροτεχνικών Ελευθέρων Επαγγελματιών Ρόδου, διαθέσιμο στο: <http://www.lsr.gr>

Κεχράς, Ι., (2010), *Μηνιαία (βραχυχρόνια) κοστολόγηση και αναλυτική λογιστική*, Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη.

Κριαράς, Ι. Ε., (2014), *Λογιστική - Κοστολόγηση και Φορολογία Εργασιών Τέλους Χρήσεως*, Β΄ Έκδοση, Αθήνα.

Νόμος 1882/1990, «Μέτρα για τη περιστολή της φοροδιαφυγής, διαρρυθμίσεις στην άμεση και έμμεση φορολογία και άλλες διατάξεις», ΦΕΚ 43, Τεύχος Α΄, 23/3/1990.

Νόμος 4093/2012, «Έγκριση Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016 -Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής του ν. 4046/2012 και του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016», ΦΕΚ 222, Τεύχος Α΄, 12/11/2012.

Παπαδέας, Β., Π., (2013), *Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών με ΦΠΑ & ΕΓΛΣ*, Αθήνα.

Πετράκης, Ε., (2012), «Παρατηρήσεις– Επισημάνσεις επί του νέου Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης των συναλλαγών», *TMS AUDITORS*.

Προεδρικό Διάταγμα 1123/1980, «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου», *E-boss*,

διαθέσιμο στο: <http://www.e-boss.gr/eboss/business-advice/content/tax.jsp?chambercd=eboss&categoryid=15582&articleid=15785>.

Π.Δ. 186/1982, «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων», ΦΕΚ 84, Τεύχος Α΄, 26/5/1992.

ΠΟΛ 1004, (2013), «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 της υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (ΦΕΚ Α΄ 222) περί του «Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών», Υπουργείο Οικονομικών.

Ξενόγλωσση

Jan, I., (2013), “Managerial Accounting”, Accounting Explained, διαθέσιμο στο: <http://accountingexplained.com/managerial/introduction/>, ανακτήθηκε την 5/5/2016.

Noreen, W.E., Brewer, C.P. & Garrison, H.R., (2011), *Managerial Accounting for managers*, Second Edition, NY: McGraw-Hill Companies, Inc.

Ηλεκτρονικές πηγές.

«Διοικητική Λογιστική επιμορφωτικό σεμινάριο» Dioikitik_logistik_i_oikonomiko_epimelththrio.pdf

«Τήρηση βιβλίου αποθήκης και αναλυτικής λογιστικής», (2011), *Φορολογιστική Ενημέρωση*, διαθέσιμο στο: <http://www.fle.gr/index.php/logistika/73-foro-logistikelyseis/10215-2011-12-02-14-24-21>.

«Σχέδιο Λογαριασμών», (2014), *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα*, διαθέσιμο στο: <http://www.ellop.gr/>, .

“Managerial Accounting: Cost Information”, (2016), *Reference for Business*, διαθέσιμο στο: <http://www.referenceforbusiness.com/encyclopedia/Mix/Managerial-Accounting.html>, ανακτήθηκε την 5/5/2016.

«Διοικητική Λογιστική» Ν. Ηρειώτης- Δ. Μπάλιος Τμήμα Οικονομικών Επιστημών ΕΚΠΑ <http://eclass.uoa.gr/>

«Σημειώσεις Διοικητικής Λογιστικής» Ελένη Τουρνά-Γερμανού ,(2009)

Αργυριάδης, Αθ., (2012), *Λογιστική Κόστους*, Σημειώσεις Μαθήματος για την ειδικότητα Ειδικού Μηχανογραφημένου Λογιστηρίου ΙΕΚ Πειραιά, Υπουργείο Δια Βίου Μάθησης και Θρησκευμάτων, Αθήνα.