



ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ
ΙΔΡΥΜΑ ΠΕΙΡΑΙΑ
ΑΝΩΤΑΤΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΕΙΡΑΙΑ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟΥ ΤΟΜΕΑ
ΑΕΙ ΠΕΙΡΑΙΑ Τ.Τ.
ΤΜΗΜΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Διπλωματική Εργασία

**Η ΔΙΑΦΟΡΟΠΟΙΗΣΗ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΧΕΙΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ
ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ (Ε.Γ.Λ.Σ ΟΜ.2) ΚΑΙ ΤΩΝ
ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ**

(Ν. 4308/2014 Ε.Λ.Π)

Όνοματεπώνυμο φοιτήτριας: Βενέτη Θ. Μαρίνα

Α.Μ. 14050

Επιβλέπων Καθηγητής: Παπαδέας Παναγιώτης

Αθήνα, 2017

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Σελ.

Πρόλογος.....	6
Εισαγωγή.....	7
ΜΕΡΟΣ Α: Ο ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ (ΕΓΛΣ ΟΜΑΔΑ 2)	
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο	
ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΣΠΟΥΔΑΙΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ	
1. Έννοια και σπουδαιότητα των αποθεμάτων σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ.....	10
1.1 Παρουσίαση των αποθεμάτων σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ	10
1.2 Λογαριασμοί αποθεμάτων (20-28).....	12
1.3 Λειτουργία λογαριασμών αποθεμάτων.....	14
1.4 Αγοραζόμενα Αποθέματα	
1.4.1 Τιμολογιακή αξία	15
1.4.2 Ειδικά έξοδα αγορών.....	16
1.5 Λογιστική Παρακολούθησή των ειδικών εξόδων στην Γενική Λογιστική	
1.5.1 Ειδικά Έξοδα Αγορών Εσωτερικού.....	17
1.5.2 Ειδικά Έξοδα Αγορών Εξωτερικού.....	18
1.6 Επιστροφές Αγορών.....	18
1.7 Εκπτώσεις Αγορών	
1.7.1 Εκπτώσεις επί των αγορών και λογιστική αντιμετώπισή τους	19
1.8 Αγοραζόμενα αποθέματα από το εξωτερικό	
1.8.1 Αξία κτήσεως.....	21
1.8.2 Λογιστική αντιμετώπιση.....	21
1.9 Παραγόμενα αποθέματα και λογιστική παρακολούθησή τους	22

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2°

ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

2.1 Ορισμός της έννοιας "απογραφή".....	23
2.2 Επιπτώσεις και συνέπειες σφαλμάτων κατά την απογραφή των αποθεμάτων.....	25
2.3 Αγαθά που απογράφονται ως αποθέματα.....	25
2.3.1. Καταχώρηση αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών	26

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3°

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

3.1 Έννοια και σκοπός.....	27
3.2 Αποτίμηση αποθεμάτων τέλους χρήσης.....	27
3.3 Τιμή κτήσης.....	28
3.3.1 Τρέχουσα τιμή.....	28
3.3.2 Ιστορικό κόστος παραγωγής.....	28
3.3.3 Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.....	28
3.4 Λογιστικές αρχές.....	29
3.5 Μέθοδοι αποτιμήσεως των αποθεμάτων.....	30

ΜΕΡΟΣ Β: Ο ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (ΕΛΠ Ν.4308/2014)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4°

ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

4.1 Ορισμός.....	34
4.2 Η Λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων κατά τα ΕΛΠ (Ν.4308/2014).....	34
4.3 Κόστος αγοράς.....	35
4.3.1 Ειδικά έξοδα αγορών.....	36
4.4 Κόστος μετατροπής.....	36
4.4.1 Σταθερό και μεταβλητό κόστος.....	36
4.5 Λοιπές δαπάνες.....	37

4.6 Δαπάνες που δεν επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής	37
4.7 Κόστος αποθεμάτων του παρέχοντος υπηρεσίες.....	38
4.8 Τεχνικές μέτρησης του κόστους.....	38
4.8.1 Τεχνική Standard cost.....	39
4.8.2 Μέθοδος των τιμών λιανικής πώλησης (Retail –inventory method).....	39
4.8.3 Μέθοδος ποσοστού Μικτού Κέρδους(cross Margin Method).....	39
4.9 Κοστολογικές μέθοδοι προσδιορισμού.....	40
4.9.1 Μέθοδος εξατομικευμένου κόστους.....	40
4.9.2 Μέθοδος first in first out (FIFO).....	41
4.9.3 Μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους (Wig average).....	41
4.10 Διαφορετικές μέθοδοι προσδιορισμού του κόστους για διαφορετικά αποθέματα.....	42

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ (ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ) ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

5.1 Άρθρο 20 Επιμέτρηση αποθεμάτων και υπηρεσιών	43
5.1.1 Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.....	43
5.1.2 Τιμή κτήσεως.....	44
5.2 Κόστος κτήσης και χαμηλή ρευστοποιήσιμη αξία. Σύγκριση και εξεύρεση χαμηλότερης τιμής.....	44
5.2.1 Η «αρχή της συνέπειας» στην αποτίμηση των αποθεμάτων.....	45
5.2.2 Εφαρμογή της χαμηλότερης τιμής.....	46
5.3 Γνωστοποιήσεις.....	46

ΜΕΡΟΣ Γ

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	49
--------------------------	-----------

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	51
--------------------------	-----------

Ευχαριστίες

Θα ήθελα να ευχαριστήσω τον καθηγητή κ. Παπαδέα Παναγιώτη για την προθυμία του να συνεργαστούμε στην εκπόνηση αυτής της πτυχιακής. Επίσης, θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά την οικογένειά μου για την υποστήριξή της και ιδιαίτερος την αδερφή μου για την αμέριστη συμπαράστασή της κατά τη διάρκεια των σπουδών μου.

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η παρούσα εργασία πραγματοποιήθηκε στα πλαίσια συγγραφής της πτυχιακής μου εργασίας στο τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής της Σχολής Διοίκησης και Οικονομίας στο Α.Ε.Ι Πειραιά ΤΤ.

Ο σκοπός της εργασίας είναι να παρουσιάσει τον λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

Με την καθιέρωση του Ν.4308/2014 ΕΛΠ οι Ελληνικές επιχειρήσεις έπρεπε από 01/01/2015 να εφαρμόσουν τα Ε.Λ.Π τα οποία εναρμονίζονται σε σημαντικό βαθμό με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Η εργασία αποτελείται από τρία μέρη. Το πρώτο μέρος αποτελείται από τρία κεφάλαια τα οποία έχουν ως εξής: στο 1^ο κεφάλαιο αποδίδεται η έννοια και η σπουδαιότητα των αποθεμάτων κατά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, καθώς και η λειτουργία των λογαριασμών του κατά περιπτώσεις και πως αντιμετωπίζονται λογιστικά. Στο κεφάλαιο 2 αναλύεται η έννοια της απογραφής των αποθεμάτων καθώς και η λογιστική αντιμετώπιση τους. Τέλος, στο κεφάλαιο 3 δίνεται η έννοια και ο σκοπός της αποτίμησης των αποθεμάτων.

Το δεύτερο μέρος αποτελείται από δύο κεφάλαια. Στο κεφάλαιο 4 ορίζεται τόσο η έννοια των αποθεμάτων κατά τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα με τη λογιστική παρακολούθησή τους, όσο και η κοστολόγηση των αποθεμάτων με τις διακρίσεις του κόστους. Τέλος στο κεφάλαιο 5 δίνεται ο ορισμός της αποτίμησης των αποθεμάτων, η οποία μετονομάζεται σε «επιμέτρηση», και τα επιμέρους χαρακτηριστικά της.

Το τρίτο μέρος αποτελείται από τα συμπεράσματα που δείχνουν την διαφοροποίηση του λογιστικού χειρισμού των αποθεμάτων ανάμεσα στο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η υιοθέτηση των ΕΛΠ Ν.4308/2014 εισήγαγε τις επιχειρήσεις σε νέα λογιστικά δεδομένα αφού εναρμονίζονται σε σημαντικό βαθμό με τα αντίστοιχα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Τα Ε.Λ.Π είναι ένα σύνολο κανόνων που ορίζουν λεπτομερώς όλες τις μεθόδους με τις οποίες γίνεται η παρακολούθηση των λογιστικών γεγονότων της αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων μια επιχείρησης, καθώς και του τρόπου με τον οποίο τα λογιστικά αυτά γεγονότα πρέπει να καταγράφονται στα λογιστικά βιβλία. Στην ουσία αυτό που συμβαίνει είναι ο εκσυγχρονισμός των λογιστικών κανόνων του Ε.Γ.Λ.Σ. , το οποίο πολλές φορές αντιμετώπιζε προβλήματα για να καλύψει λογιστικά τις εμπορικές συναλλαγές.

Τα δύο λογιστικά συστήματα έχουν μια βασική διαφορά:

Τα Ε.Λ.Π αποτελούνται από ένα σύνολο λογιστικών μεθόδων με μεγάλη ευελιξία και είναι αρκετά σύγχρονα με αποτέλεσμα να μπορούν να επιτύχουν οι ενδιαφερόμενοι την αποτύπωση οποιουδήποτε λογιστικού γεγονότος, ακόμη και σε περιπτώσεις συναλλαγών που το Ε.Γ.Λ.Σ δεν είχε αυτή τη δυνατότητα καθώς δεν είχε προβλέψει να δημιουργήσει αντίστοιχους λογαριασμούς απεικόνισης αυτών των γεγονότων.

Συγκεκριμένα, το Ε.Γ.Λ.Σ αποτελούσε μια λογιστική παρακολούθηση την οποία θα έπρεπε να γνωρίζει πολύ καλά οποιοσδήποτε χρήστης ήθελε να ασχοληθεί με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των ελληνικών επιχειρήσεων έτσι ώστε να μπορέσει να τις κατανοήσει. Όταν υπήρχαν ξένοι επενδυτές οι οποίοι δεν γνώριζαν τους κανόνες του Ε.Γ.Λ.Σ , παρουσιάστηκε δυσκολία ως προς την κατανόηση των λογαριασμών και των κανόνων του Ε.Γ.Λ.Σ και μια τέτοια κατάσταση είχε ως αποτέλεσμα να μην ασχολούνται με επενδύσεις στις ελληνικές επιχειρήσεις. Σε κάτι ακόμα που υστερούσε το Ε.Γ.Λ.Σ ήταν οι διατάξεις του, οι οποίες δεν ήταν τόσο σύγχρονες πλέον και πολλές φορές ήταν αδύνατον να μπορούν να ακολουθήσουν τις εξελίξεις στις εμπορικές συναλλαγές, κάτι το οποίο καθιστούσε την λογιστική πληροφόρηση ελλιπή και ανεπαρκή όσον αφορά στην λήψη αποφάσεων.

Επομένως, με τον 4308/2014 και την κατάργηση του Ε.Γ.Λ.Σ καθιερώνονται νέοι κανόνες παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων. Επίσης,

τροποποιούνται βασικοί κανόνες αρχικής και μεταγενέστερης αποτίμησης περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε σχέση με εκείνες που προϋπήρχαν στο Ε.Γ.Λ.Σ

Όσον αφορά στα Ε.Λ.Π, έχουν εναρμονιστεί σε σημαντικό βαθμό με το Ελληνικό σύστημα λογιστικής και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα έτσι ώστε να μπορούν όλοι οι επενδυτές σε παγκόσμιο επίπεδο να κατανοήσουν και να εξάγουν συμπεράσματα από τις οικονομικές καταστάσεις των Ελληνικών επιχειρήσεων.

Από την στιγμή που εφαρμόστηκαν τα Ε.Λ.Π ήταν πιο εύκολο οποιοσδήποτε χρήστης να μπορέσει να κατανοήσει τις λογιστικές καταστάσεις των Ελληνικών επιχειρήσεων, καθώς και να γίνεται τραπεζική χρηματοδότηση από το εξωτερικό, αφού μπορούν τα πιστωτικά ιδρύματα, να γνωρίζουν τους λογιστικούς κανόνες οι οποίοι είναι πλέον πλήρως εναρμονισμένοι με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (International Accounting Standards.)

Στην ουσία τα Ε.Λ.Π 4308/2014 προσπάθησαν να αντικαταστήσουν το Ε.Γ.Λ.Σ με ένα μικρό κείμενο νόμου και το σχέδιο των λογαριασμών. Το Ε.Γ.Λ.Σ καθιέρωσε την λογιστική τυποποίηση και την κοινή γλώσσα των λογιστών φοροτεχνικών. Με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π (N4308/2014) από 01/01/2015 οι επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες να συντάσσουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους από τη στιγμή που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Κάθε επιχείρηση θα πρέπει να παρακολουθεί τα έσοδα και τα έξοδα της, καθώς και τα περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού και τις υποχρεώσεις της έτσι ώστε να συντάσσει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και παράλληλα, σε ορισμένες περιπτώσεις, να παρακολουθεί την φορολογική βάση των εσόδων-εξόδων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης (ίδια κεφάλαια) έτσι ώστε να είναι σύμφωνα με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία. Για τις μικρότερες επιχειρήσεις καθίσταται δυνατόν να τηρούν τα απλογραφικά βιβλία με την επιπλέον υποχρέωση κατάρτισης απλοποιημένου ισολογισμού, όπως προβλέπει το Ε.Γ.Λ.Σ. Όμως, θα πρέπει να υπάρχει μια σταδιακή αλλαγή όσο αφορά την «επιμέτρηση» των περιουσιακών στοιχείων, των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων των επιχειρήσεων με βάση τα Ε.Λ.Π, διότι η μη τήρησή τους θα οδηγήσει τις οικονομικές μονάδες εκτός του νέου οικονομικού περιβάλλοντος, αφού πλέον χρειάζεται ένα κοινός λογιστικός χειρισμός διεθνώς.

ΜΕΡΟΣ Α
Ο ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ
ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ
(ΕΓΛΣ ΟΜΑΔΑ 2)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΣΠΟΥΔΑΙΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ

1. Έννοια και Σπουδαιότητα των Αποθεμάτων Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ

Σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο τα αποθέματα είναι υλικά αγαθά, τα οποία βρίσκονται στην ιδιοκτησία της επιχείρησης και προορίζονται να πωληθούν αυτούσια ή βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής και μόλις πάρουν την μορφή έτοιμων προϊόντων σκοπός είναι να πωληθούν. Ακόμη, τα αγαθά αυτά προορίζονται να αναλωθούν για την παραγωγή έτοιμων αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, ή θα αναλωθούν για την καλή λειτουργία, την συντήρηση ή την επισκευή, καθώς και την ιδιοπαραγωγή πάγιων στοιχείων. Επίσης, τα αποθέματα προορίζονται να χρησιμοποιηθούν και για την συσκευασία των παραγόμενων ή έτοιμων προϊόντων, ή των εμπορευμάτων που προορίζονται για πώληση.

1.1 Παρουσίαση των Αποθεμάτων Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ

Για να στηριχθεί η Λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων διακρίνονται με τα εξής κριτήρια:

- **Τον προορισμό των αποθεμάτων.**

Η λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων στηρίζεται στον προορισμό τους, στα πλαίσια της λειτουργικής δραστηριότητας της κάθε επιχείρησης και όχι στην αντικειμενική της φύση. Για την κατανόηση του κριτηρίου αυτού αναφέρουμε το παρακάτω παράδειγμα: οι γυάλινες φιάλες για μία Υαλουργική επιχείρηση θεωρούνται έτοιμο προϊόν ενώ για μία βιομηχανία αναψυκτικών είναι είδος συσκευασίας.

Για καθεμία από τις διάφορες κατηγορίες αποθεμάτων το Ε.Γ.Λ.Σ αναπτύσσει και ένα πρωτοβάθμιο λογαριασμό.

- **Τον κλάδο στον οποίο ανήκει η επιχείρηση.**

Υπάρχουν δυο ειδών αποθέματα, τα *εμπορικά* και τα *βιομηχανικά*.

Στην πρώτη κατηγορία η επιχείρηση κατέχει και διαχειρίζεται εμπορεύματα με σκοπό την χρήση τους στην συσκευασία προϊόντων, έτσι ώστε να τα φέρει σε μορφή που να μπορούν να προσφέρονται στους πελάτες της.

Η βιομηχανική επεξεργασία αφορά τις πρωτεύουσες και δευτερεύουσες ύλες, τις οποίες η επιχείρηση χρησιμοποιεί για την παραγωγή ή κατασκευή προϊόντων.

- **Με ποιον τρόπο αποκτήθηκαν τα αποθέματα**

Σύμφωνα με αυτό το κριτήριο τα αποθέματα διακρίνονται σε αγοραζόμενα, δηλαδή τα εμπορεύματα, οι πρώτες και δευτερεύουσες ύλες, τα υλικά συσκευασίας, τα αναλώσιμα υλικά, τα ανταλλακτικά των παγίων και τα είδη συσκευασίας και σε παραγόμενα, δηλαδή τα έτοιμα και ημιτελή προϊόντα, τα υποπροϊόντα και τα υπολείμματα, καθώς και τα ημικατεργασμένα υλικά.

- **Πως τα αποθέματα ενσωματώνονται στο κόστος των παραγόμενων προϊόντων**

Κατά το κριτήριο αυτό τα υλικά διακρίνονται σε *άμεσα* και *έμμεσα*:

Άμεσα υλικά σύμφωνα με τον κανόνα του Ε.Γ.Λ.Σ είναι οι πρώτες και βοηθητικές ύλες, οι οποίες ενσωματώνονται στο προϊόν που παράγεται από αυτές. Ένα παράδειγμα είναι το βαμβάκι, του οποίου η ανάλωση γίνεται για να παραχθεί το νήμα. Το νήμα με τη σειρά του αναλώνεται για να παραχθεί το ύφασμα και τέλος το ύφασμα και όλα τα υπόλοιπα υλικά ενσωματώνονται στο έτοιμο ένδυμα (κουμπιά, κλωστές, φόδρες.)

Τα άμεσα υλικά παρακολουθούνται στον λογ/σμό 24 «πρώτες και βοηθητικές ύλες» και αφορούν υλικά που ενσωματώνονται στα παραγόμενα προϊόντα και η σχέση τους με τον όγκο παραγωγής είναι αναλογική και προσαυξάνουν το βάρος τους.

Έμμεσα υλικά σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ είναι τα υλικά αγαθά, τα οποία η οικονομική μονάδα τα προορίζει για την συντήρηση του πάγιου εξοπλισμού και την εξασφάλιση των απαραίτητων συνθηκών λειτουργίας των κύριων και βοηθητικών υπηρεσιών τους. Τα έμμεσα υλικά δεν ενσωματώνονται στην παραγωγή του προϊόντος. Για παράδειγμα, για την παραγωγή ενός γραφείου η μεταφορά και η αποθήκευση είναι έμμεσα υλικά, δηλαδή είναι υλικά που είτε έχουν σχέση με το παραγόμενο προϊόν είτε όχι και δεν προσαυξάνουν το βάρος αυτών. Τα έμμεσα υλικά παρακολουθούνται στους λογαριασμούς 25 «αναλώσιμα υλικά» και 26 «ανταλλακτικά παγίων στοιχείων»

Επομένως, η διάκριση σε άμεσα και έμμεσα υλικά έχει να κάνει με την ενσωμάτωση ή μη της ποσότητάς τους στην ποσότητα των παραγόμενων προϊόντων.

1.2 Λογαριασμοί των αποθεμάτων (20-28)¹

Πρωτοβάθμιοι Λογαριασμοί

20 Εμπορεύματα

21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή

22 Υποπροϊόντα

23 Παραγωγή σε εξέλιξη(προϊόντα, υποπροϊόντα και υπολείμματα στο στάδιο της κατεργασίας)

24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες-Υλικά συσκευασίας

25 Αναλώσιμα υλικά

26 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων

27

28 Είδη συσκευασίας

29 Αποθέματα υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων

Ας δούμε αναλυτικά κάθε έναν λογαριασμό και την σημασία του:

20 Εμπορεύματα

Είναι τα υλικά αγαθά (αντικείμενα, ύλες, υλικά) τα οποία αποκτούνται από την οικονομική μονάδα ο σκοπός τους είναι να μεταπωληθούν στην κατάσταση που αγοράζονται.

21 Έτοιμα προϊόντα και ημιτελή

Τα υλικά αυτά αγαθά παράγονται, ή κατασκευάζονται ή συναρμολογούνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό είτε να πουληθούν είτε είναι τα υλικά αγαθά που, μετά από κατεργασία μέχρι κάποιο ορισμένο στάδιο (ή στάδια), είναι έτοιμα για παραπέρα βιομηχανοποίηση (ή κατεργασία) ή για πώληση στην ημιτελή τους κατάσταση.

¹Σγουρινάκης Ν. , κ.ά. , (2016), σ. 77.

22 Υποπροϊόντα και Υπολείμματα

Είναι τα υλικά αγαθά (προϊόντα) η παραγωγή των οποίων γίνεται μαζί με τα κύρια προϊόντα, και από τις ίδιες πρώτες και βοηθητικές ύλες. Τα υποπροϊόντα μπορεί να χρησιμοποιηθούν ξανά από την οικονομική μονάδα σαν πρώτη ύλη ή πωλούνται αυτούσια.

Τα Υπολείμματα αποτελούν τα υλικά που έχουν απομείνει από την παραγωγική διαδικασία, τα οποία κατά κανόνα είναι άχρηστα. Τα υπολείμματα, όταν απορρίπτονται ως άχρηστα, αποτελούν μέρος της βιομηχανικής απώλειας (π.χ. φύρας).

23 Παραγωγή σε εξέλιξη

Στον λογαριασμό αυτόν βρίσκονται οι πρώτες ύλες, τα βοηθητικά υλικά, τα ημιτελή προϊόντα και άλλα στοιχεία (π.χ. εργασία, γενικά βιομηχανικά έξοδα), τα οποία στη διάρκεια της χρήσεως ή στο τέλος αυτής, κατά την απογραφή, βρίσκονται στο κύκλωμα της παραγωγικής διαδικασίας για κατεργασία.

24 Πρώτες και βοηθητικές Ύλες-Υλικά συσκευασίας

Πρώτες και βοηθητικές ύλες είναι τα υλικά αγαθά για τα οποία η οικονομική μονάδα έχει ως σκοπό την βιομηχανική επεξεργασία ή συναρμολόγησή τους για την παραγωγή ή κατασκευή προϊόντων.

Ακόμη τα Υλικά συσκευασίας είναι τα υλικά αγαθά που αποκτάει η οικονομική μονάδα με σκοπό να τα χρησιμοποιήσει για τη συσκευασία των προϊόντων της, ώστε να φτάνουν στην κατάσταση εκείνη στην οποία μπορούν να προσφέρονται στην πελατεία.

25 Αναλώσιμα Υλικά

Στον λογαριασμό αυτόν περιλαμβάνονται τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτά με σκοπό να αναλωθούν για συντήρηση του πάγιου εξοπλισμού της και γενικότερα για την εξασφάλιση των αναγκαίων συνθηκών λειτουργίας των κύριων και βοηθητικών υπηρεσιών της.

26 Ανταλλακτικά Πάγιων στοιχείων

Στο συγκεκριμένο λογαριασμό καταχωρούνται τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτάει με σκοπό την κατανάλωσή τους για συντήρηση και επισκευή του πάγιου εξοπλισμού της.

28 Είδη συσκευασίας

Τα είδη συσκευασίας είναι λογαριασμός που περιλαμβάνει τα υλικά μέσα που χρησιμοποιεί η οικονομική μονάδα για τη συσκευασία εμπορευμάτων ή προϊόντων της και τα παραδίδει στους πελάτες μαζί με το περιεχόμενό τους. Τα είδη συσκευασίας διαχωρίζονται σε επιστρεπτέα ή μη επιστρεπτέα, κάτι το οποίο εξαρτάται από τη συμφωνία που γίνεται όταν προκύπτει πώληση σχετικά με την επιστροφή τους ή μη.

1.3 Λειτουργία Λογαριασμών Αποθεμάτων²

Στην Γενική Λογιστική η λειτουργία των λογαριασμών των αγοραζόμενων αποθεμάτων, δηλαδή η λογαριασμοί 20,24,25,26,28 λειτουργούν με τον εξής τρόπο.

- Κατά τη έναρξη της χρήσεως οι παραπάνω λογ/σμοί χρεώνονται με την αξία των αποθεμάτων της προηγούμενης απογραφής.
- Κατά την διάρκεια της χρήσεως στην χρέωση καταχωρούμε την αξία κτήσεως των αγοραζόμενων αγαθών και πιστώνουμε με τυχόν επιστροφές που μπορεί να έχουν προκύψει ή εκπτώσεις εκτός τιμολογίου.
- Κατά το τέλος της χρήσης οι λογ/σμοί αυτοί (20,24,25,26,28) πιστώνονται και κλείνουν με χρέωση του λογ/σμού **80.00 «Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης»** με την αξία των τελικών αποθεμάτων, όπως αυτή προκύπτει κατά την αποτίμηση της απογραφής λήξης. Κάθε επιχείρηση υποχρεούται να πραγματοποιεί απογραφές φυσικές των αποθεμάτων στο τέλος της χρήσης. Στην διάρκεια της απογραφής αναγνωρίζονται, καταμετρούνται και

²Σακέλλης Ε., (2003), σσ.581-583

αναγράφονται όλα τα αποθέματα κατ' είδος, ποιότητα και ποσότητα, και γίνεται η κατάταξη αυτών σε επιμέρους λογαριασμούς των αποθεμάτων.

Στο πίνακα φαίνεται πως καταχωρούνται τα αποθέματα στον ισολογισμό κατά την απογραφή:

Πίνακας 1: 20.00 Αποθέματα Απογραφής

<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
Αποθέματα απογραφής έναρξης της χρήσης 1/1	Απόθεμα απογραφής έναρξης της χρήσης 1/1 όπου έχουν μεταφερθεί από την 31/12 στην χρέωση του λογ/σμού 80.00
Αποθέματα απογραφής λήξεως της χρήσης 31/12 με πίστωση του λογ/σμού 80.00	

Το υπόλοιπο του λογαριασμού δείχνει την αξία που έχουν τα αποθέματα απογραφής τέλους χρήσης.

1.4 Αγοραζόμενα Αποθέματα

Για κάθε κατηγορία αποθεμάτων (λογ/σμοί 20,24,25,26,28) γίνεται υποχρεωτική τήρηση δευτεροβάθμιων ή αναλυτικότερων λογαριασμών.

Οι «αγορές χρήσης», σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ, είναι ένας υπολογαριασμός, ο οποίος χρεώνεται κατά της παραλαβή των αποθεμάτων που αγοράστηκαν με την αξία κτήσεως τους.

Αξία κτήσεως σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ είναι η τιμολογιακή αξία που αγοράστηκαν τα αποθέματα προσαυξημένα με τα ειδικά έξοδα αγοράς.

$$\text{Αξία κτήσεως} = \text{τιμολογιακή αξία αγοραζόμενων αποθεμάτων} + \text{ειδικά έξοδα αγορών}$$

1.4.1 Τιμολογιακή αξία

Ως Τιμολογιακή αξία κατά το Ε.Γ.Λ.Σ ορίζεται «η αξία που αναγράφεται στο τιμολόγιο αγοράς μειωμένη από τις ενδεχόμενες εκπτώσεις που χορηγούνται από τους

προμηθευτές και όχι εκείνες που ενδεχομένως θα χορηγηθούν καθώς και απαλλαγμένη από τα ποσά των φόρων και των τελών τα οποία δεν επιβαρύνουν τελικά την οικονομική μονάδα. Το τιμολόγιο αγοράς συνδυάζεται από τους όρους της αγοράς, δηλαδή τον τρόπο παραδόσεως, τον τρόπο πληρωμής και την ποσότητα που αγοράστηκε.

1.4.2 Ειδικά έξοδα αγορών

Ειδικά έξοδα αγορών κατά το ΕΓΛΣ είναι «εκείνα που πραγματοποιούνται κατά τρόπο άμεσο για κάθε συγκεκριμένη αγορά μέχρι την παραλαβή και την αποθήκευση των αγαθών. Τέτοια έξοδα θεωρούνται οι δασμοί εισαγωγής ή τα έξοδα μεταφοράς και παραλαβής αγαθών. Τα έξοδα αυτά καταχωρούνται σε λογαριασμούς της ομάδας 2. Εάν για οποιοδήποτε λόγο καταχωρηθούν στην ομάδα 6 (λογ/σμός εξόδων) γίνεται μεταφορά των εξόδων αυτών με αντιστοιχισμό στην ομάδα 2 σε συγκεκριμένους λογ/σμούς.

Υπάρχουν επίσης και τα ειδικά έξοδα αγοράς τα οποία είχαν συγκεντρωθεί σε υπολογαριασμούς του 32.01 «παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων» τα οποία μεταφέρονται και αυτά στην ομάδα 2. Ο λόγος για τον οποίο συγκεντρώνονται τα ειδικά έξοδα αγορών στους οικείους λογ/σμούς γίνεται για να μπορέσει να καταγραφεί το πραγματικό κόστος αγοράς του εμπορεύματος ή άλλου αποθέματος.

Στα αγοραζόμενα αποθέματα υπάρχουν έξοδα που δεν περιλαμβάνονται στην αξία κτήσεως τους. Τέτοια έξοδα είναι:

- ***Τα «γενικά έξοδα αγορών»***

Διάφορες επιχειρήσεις, βιομηχανικές ή βιοτεχνικές, η παραγωγή και τα διάφορα έξοδα όπως το γενικό κόστος αγορών ή το κόστος προμηθειών ή εφοδιασμού αφορούν το συνολικό κόστος λειτουργίας αγορών και καταχωρείται σε σχετικά έξοδα της ομάδας 6. Δηλαδή, το κόστος των αποθεμάτων απογραφής και το κόστος των πωλήσεων των παραγόμενων προϊόντων βαρύνουν το κόστος λειτουργίας παραγωγής.

Στις εμπορικές επιχειρήσεις οι οποίες δεν έχουν παραγωγή δίνουμε τον λογαριασμό «έξοδο διοικήσεως» και βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα³.

³<https://www.taxheaven.gr/pagesdata/logsxedio/log2.htm>

- **Το «συνεπαγόμενο κόστος»**

Αφορά στα έξοδα που γίνονται σε μια επιχείρηση από την στιγμή που θα παραλάβει και θα αποθηκεύσει τα υλικά που αγόρασε μέχρι να καταλήξουν στην παραγωγή. Τέτοια έξοδα είναι τα έξοδα αποθήκευσης, όπως ενοίκια, έξοδα συντηρήσεως αποθεμάτων και αποθηκών, οι μισθοί των αποθηκάριων, έξοδα για καθαριότητα και φωτισμό των αποθηκών κ.λπ. Ακόμη στο συνεπαγόμενο κόστος κατατάσσονται και τα έξοδα διακινήσεως αποθεμάτων, δηλαδή η παραλαβή και τοποθέτηση μέσα στις αποθήκες, η διαφύλαξη των αποθεμάτων καθώς και η μεταφορά και η παράδοση από τις αποθήκες στα παραγωγικά τμήματα ή σε άλλες αποθήκες. Επιπλέον τα ασφαλιστρα για την περίοδο που τα υλικά ήταν στην αποθήκη καθώς και ο τόκος του απασχολούμενου κεφαλαίου επί των αποθεμάτων αποτελούν συνεπαγόμενο κόστος.

1.5 Λογιστική Παρακολούθησή των ειδικών εξόδων στην Γενική Λογιστική

1.5.1 Ειδικά Έξοδα Αγορών Εσωτερικού

Κατά το Ε.Γ.Α.Γ, τα ειδικά έξοδα αγορών καταχωρούνται απευθείας στους λογαριασμούς της ομάδας 2. Εάν τα έξοδα αυτά καταχωρηθούν στην ομάδα 6 για οποιονδήποτε λόγο με αντιλογισμό θα μεταφερθούν στην ομάδα 2. Ο λόγος που συμβαίνει αυτή η επιβάρυνση είναι το γεγονός ότι τα έξοδα αυτά συνιστούν μέρος της αξίας κτήσεως των υλικών. Η αξία κτήσεως των υλικών πρέπει να θεωρείται η αξία η οποία έχουν τα υλικά την στιγμή που παραδίδονται στις αποθήκες της αγοράστριας επιχείρησης. Κρίνεται σκόπιμη η καταχώρηση των ειδικών εξόδων αγορών στους λογαριασμούς της ομάδας 6 για φορολογικούς λόγους η ακόμη και για να μπορεί η επιχείρηση να συγκεντρώνει χρήσιμες πληροφορίες όπως για παράδειγμα το κόστος των μεταφορικών για εμπορεύματα που μεταφέρθηκαν από κάποια αποθήκη σε κάποια οικονομική μονάδα. Επομένως, εφόσον η επιχείρηση θεωρεί ότι πρέπει να χρησιμοποιεί τους λογαριασμούς της ομάδας 6 θα πρέπει μετά να μεταφέρει τα έξοδα αυτά στην ομάδα 2 και στους υπολογαριασμούς της.

Είναι σημαντικό να γίνεται συγκέντρωση και κατανομή των ειδικών εξόδων και με αυτό τον τρόπο προσδιορίζεται μια ενιαία τιμή κτήσεως κάθε υλικού και γίνεται ακριβής αποτίμηση των αναλώσεων των υλικών, ειδικότερα όταν χρησιμοποιείται κάποια μέθοδος FIFO ή LIFO.

1.5.2 Ειδικά Έξοδα Αγορών Εξωτερικού

Το Ε.Γ.Λ.Σ θεωρεί ότι οι εισαγωγές από το εξωτερικό παρακολουθούνται για να συγκεντρώνεται το κόστος σε υπολογαριασμούς του λογαριασμού 32 «παραγγελίες στο εξωτερικό». Στους υπολογισμούς αυτούς καταχωρούνται τα έξοδα που έχουν πραγματοποιηθεί για την αγορά αγαθών από το εξωτερικό. Αφού γίνει η παραλαβή των αγαθών και η ολοκλήρωση του κόστους απόκτησης τους, το κόστος που έχει συγκεντρωθεί στον λογισμό 32 μεταφέρεται στην χρέωση του αντίστοιχου λογισμού την ομάδα 2.

Οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί του 32 που αναφέρουμε παρακάτω, αναπτύσσονται περαιτέρω σε υπολογαριασμούς ανά παραγγελία ή οίκο (προμηθευτή) εξωτερικού οι οποίοι χρεώνονται:

- με την τιμολογιακή αξία των εισαγόμενων αγαθών
- με τα ειδικά έξοδα αγορών, που είναι τα έξοδα τα οποία πραγματοποιούνται εξαιτίας της συγκεκριμένης εκάστοτε εισαγωγής, μέχρι να γίνει η παραλαβή των αγαθών.

Δικαιολογητικά στοιχεία των αγορών που πραγματοποιήθηκαν από το εξωτερικό μπορεί να αποτελούν τα τιμολόγια του αλλοδαπού οίκου και επιπλέον τα δικαιολογητικά που εκδίδει η τράπεζα που μεσολαβεί, τα συμφωνητικά κλπ.

Η περίπτωση που υπάρχει να πραγματοποιηθούν ειδικά έξοδα , όπως έξοδα ταξιδιών για τυχόν διαπραγματεύσεις για την αγορά αποθεμάτων, έξοδα θεωρήσεως τιμολογίων και εν τέλει δεν γίνει η αγορά, τα έξοδα αυτά θεωρούνται γενικά έξοδα διοικήσεως.

1.6 Επιστροφές Αγορών

Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ οι επιστροφές των αγορών πιστώνονται στον λογαριασμό «αγορές χρήσεως», ο οποίος αποτελεί υπολογαριασμό των αγοραζόμενων αποθεμάτων (λογ/σμοί 20,24,25,26,28). Με βάση το πιστωτικό τιμολόγιο που εκδίδει ο προμηθευτής γίνεται η αντίστοιχη εγγραφή στην οποία χρεώνεται ο προμηθευτής και πιστώνεται ο λογ/σμός 20 και οι υπολογαριασμοί τους καθώς και ο ΦΠΑ που αντιστοιχεί.

Περιπτώσεις που μπορεί να γίνει επιστροφή αγορών είναι οι ακόλουθες:

- Επιστροφή αγαθών πριν τα παραλάβει ο πελάτης
- Επιστροφή αγαθών που αγοράστηκαν πριν τιμολογηθούν από τον προμηθευτή
- Ο προμηθευτής αρνείται να εκδώσει πιστωτικό τιμολόγιο για τα αγαθά που αγοράστηκαν από τον πελάτη και θέλει να τα επιστρέψει.

1.7 Εκπτώσεις Αγορών

Έκπτωση αγορών έχουμε όταν υπάρχει μείωση της τιμής αγοράς που δεν περιλαμβάνεται στα τιμολόγια αγοράς των αγαθών για τα οποία γίνεται η έκπτωση. Οι εκπτώσεις που γίνονται μετά την έκδοση του τιμολογίου και δεν μειώνουν την αξία του τιμολογίου καταχωρούνται σε ιδιαίτερους λογαριασμούς για κάθε κατηγορία αποθεμάτων. Στο τέλος της χρήσης τα υπόλοιπα των υπολογαριασμών των εκπτώσεων θα μεταφερθούν στους αντίστοιχους υπολογαριασμούς «αγορές χρήσης».

1.7.1 Εκπτώσεις επί των αγορών και λογιστική αντιμετώπισή τους

Στα αποθέματα μπορεί να υπάρχουν εκπτώσεις επί των αγορών και εκπτώσεις επί των πωλήσεων. Διακρίνουμε τις εκπτώσεις αυτές σε τέσσερις κατηγορίες:

- Εκπτώσεις λόγω διαφοράς στην ποιότητα των αποθεμάτων που αγοράστηκαν από αυτά που συμφωνήθηκαν.
- Εκπτώσεις στον τζίρο, οι οποίες χορηγούνται στο τέλος της συμφωνηθείσας περιόδου επειδή έχει επιτευχθεί ο στόχος των αγορών ή πωλήσεων αντίστοιχα.

Λογιστικά οι εκπτώσεις, αν αναγράφονται πάνω στο τιμολόγιο, μειώνουν άμεσα την αξία κτήσεως των αγοραζόμενων προϊόντων, επομένως στην λογιστική εγγραφή καταχωρούμε την καθαρή αξία (τιμολογιακή αξία-εκπτώσεις). Εάν οι εκπτώσεις καταχωρηθούν σε ξεχωριστό τιμολόγιο (πιστωτικό) και δεν μειώνουν απευθείας την τιμολογιακή αξία, σύμφωνα με το ΕΓΛΣ, γίνεται καταχώρηση της έκπτωσης σε ιδιαίτερους λογαριασμούς. Δηλαδή, γίνεται χρέωση του προμηθευτή (λογ/σμός 50.00 και υπολογαριασμοί) και πιστώνεται ο λογ/σμός 20 και οι αντίστοιχοι υπολογαριασμοί.

Μια άλλη έγγραφη είναι να καταχωρηθεί στην χρέωση ο προμηθευτής και να πιστωθεί ο 20.98 «εκπτώσεις επί των αγορών».

Υπάρχουν και περιπτώσεις που, για διάφορους λόγους, οι εκπτώσεις αγορών δεν είναι δυνατό να μειώνουν την τιμολογιακή αξία αγοράς. Αυτό έχει σαν αποτέλεσμα να καταχωρούνται στους ιδιαίτερους, κατά κατηγορία αποθεμάτων, υπολογαριασμούς, είτε κατ' είδος αποθεμάτων, είτε για περισσότερα είδη όταν δεν είναι δυνατός ή όταν είναι δύσκολος ο διαχωρισμός τους στα επιμέρους είδη. Κατά το τέλος της χρήσεως, τα υπόλοιπα που υπάρχουν στους υπολογαριασμούς εκπτώσεων αγορών μεταφέρονται στους αντίστοιχους υπολογαριασμούς «αγορές χρήσεως». Εάν υπάρχουν εκπτώσεις αγορών που αναφέρονται σε περισσότερα από ένα είδη αποθεμάτων και ο διαχωρισμός τους κατ' είδος είναι αδύνατος ή δύσκολος, η κατανομή τους στα είδη αυτά γίνεται ανάλογα με την αξία κτήσεώς τους πριν από τις εκπτώσεις. Ακόμη, να αναφέρουμε ότι σε περίπτωση που η επιχείρηση παραλαμβάνει αγοραζόμενα αποθέματα χωρίς τη λήψη τιμολογίου χρεώνονται οι υπολογαριασμοί του 32.01 «παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων» με την συμφωνημένη αξία των αγαθών που παραλαμβάνονται και πιστώνεται ο 56.02 «αγορές υπό τακτοποίηση», ο οποίος χρεώνεται μόλις ληφθεί το παραστατικό που αποδεικνύει την αγορά και πιστώνεται ο προμηθευτής ή τα χρηματικά διαθέσιμα κατά περίπτωση.

Εάν κατά τη διάρκεια της χρήσεως υπάρχουν στην οικονομική μονάδα τιμολόγια πριν γίνει παραλαβή αγαθών, δεν υπάρχει κάποια έγγραφη, εφόσον η επιχείρηση δεν έχει αποκτήσει τα αγαθά, επομένως, δεν υπάρχει και υποχρέωση προς τον προμηθευτή.

Υπάρχουν περιπτώσεις που, κατά το τέλος της χρήσεως, λαμβάνονται τιμολόγια για αγορές αγαθών τα οποία δεν έχουν παραληφθεί, αλλά έχουν φορτωθεί για λογαριασμό και με ευθύνη της οικονομικής μονάδας. Η λογιστική παρακολούθηση αυτής της ενέργειας γίνεται πίστωση με την αξία τους στον προσωπικό λογαριασμό του προμηθευτή, και με χρέωση του υπολογαριασμού 36.02 «αγορές υπό παραλαβή». Ο λογαριασμός 36.02 τακτοποιείται στην επόμενη χρήση, κατά την παραλαβή των αγαθών, με χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 2. Αν τα τιμολόγια αφορούν αγορές αγαθών από το εξωτερικό που, κατά το τέλος της χρήσεως, δεν έχουν παραληφθεί, η οικονομική μονάδα μπορεί να μη διενεργεί σχετικές εγγραφές.

1.8 Αγοραζόμενα αποθέματα από το εξωτερικό

1.8.1 Αξία κτήσεως

Τα αγοραζόμενα αποθέματα από το εξωτερικό (εισαγόμενα) αποτελούνται από την τιμολογιακή αξία και τα ειδικά έξοδα αγορών. Σχετικά με την τιμολογιακή αξία ισχύει ότι για τα αποθέματα εσωτερικού.

Για τα ειδικά έξοδα αγοράς, επίσης, ισχύουν τα όσα αναφέραμε και για τα ειδικά έξοδα εσωτερικού, με την διαφορά ότι, λόγω των μεγάλων αποστάσεων που διανύονται για να φτάσουν τα εμπορεύματα, προκύπτουν έξοδα όπως, εργατικά φορτώσεως από την αποθήκη του πωλητή, μεταφορικά από την αποθήκη στο τελωνείο, τα ασφάλιστρα μεταφοράς, τα αποθήκευτρα, τα πρακτορικά, η αμοιβή και τα έξοδα του εκτελωνιστή, τα μεταφορικά από την αποθήκη του τελωνείου στην αποθήκη του αγοραστή, οι προμήθειες και οι μεσιτείες αγοράς, η αμοιβή και τα έξοδα τράπεζας, τα εκφορτωτικά, οι δασμοί και τα συναφή τέλη.

1.8.2 Λογιστική αντιμετώπιση

Τα αγοραζόμενα αποθέματα καταχωρούνται σε υπολογαριασμούς του λογ/σμού 32.01 «παραγγελίες στο εξωτερικό/παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων» και στην συνέχεια το διαμορφωμένο συνολικό κόστος μεταφέρεται στους λογ/σμούς των αγορών χρήσεως της ομάδας 2.

Μια επιχείρηση κατά την εισαγωγή αγαθών από τρίτες χώρες καταβάλλει και δασμούς. Τα ποσά αυτά θεωρούνται ειδικά έξοδα των αγοραζόμενων αγαθών, επομένως αυξάνεται το κόστος κτήσεως αυτών. Υπάρχει βέβαια, και το ενδεχόμενο η επιχείρηση να καταβάλλει δασμούς, φόρους και τέλη κατά τις εισαγωγή αποθεμάτων από τρίτες χώρες, τα οποία προορίζονται για βιομηχανοποίηση και εξαγωγή ή επανεξαγωγή ή πώληση σε δικαιούχα ατέλειας πρόσωπα εσωτερικού και με βάση τις ισχύουσες διατάξεις.

1.9 Παραγόμενα αποθέματα και λογιστική παρακολούθησή τους.⁴

Οι λογαριασμοί 21,22,23 του Ε.Γ.Λ.Σ χρησιμοποιούνται για την λογιστική παρακολούθηση των παραγόμενων αποθεμάτων. Οι λογαριασμοί αυτοί είναι υποχρεωτικοί και αναπτύσσονται και δευτεροβάθμιους και τριτοβάθμιους, ακόμη και σε αναλυτικότερους υπολογαριασμούς εάν χρειαστεί. Το κόστος των παραγόμενων αποθεμάτων βρίσκεται στις «αγορές χρήσεως» και στα οργανικά έξοδα» (ομ.6).

Κατά την έναρξη της χρήσης, καταχωρούμε στην χρέωση τους υπολ/σμούς «αποθέματα απογραφής ενάρξεως» με την αξία των αποθεμάτων της προηγούμενης απογραφής.

Στην διάρκεια της χρήσεως δεν διενεργείται καμία καταχώρηση. Δηλαδή, δεν χρεώνονται οι υπολ/σμοί με το κόστος των παραγόμενων αποθεμάτων, ούτε πιστώνονται με το κόστος των αναλίσκόμενων για την παραγωγή αποθεμάτων υλικών, ούτε με το κόστος των πωλούμενων, επομένως παραμένουν χρεωμένοι οι υπολογαριασμοί με την αξία των αποθεμάτων απογραφής τέλους της προηγούμενης χρήσεως.

Επομένως, στο τέλος της χρήσης τα χρεωστικά υπόλοιπα της προηγούμενης απογραφής μεταφέρονται στην χρέωση του 80.00 «λογ/σμός γενικής εκμετάλλευσης» και χρεώνονται με την αξία των αποθεμάτων απογραφής λήξεως της χρήσεως και πιστώνεται ο 80.00 με την αξία των αποθεμάτων απογραφής ενάρξεως της χρήσης.

Η λειτουργία των παραγόμενων αποθεμάτων παρουσιάζεται ως εξής:

Πίνακας 2: Αποθέματα (λογ/σμοί 21,22,23)

Χρέωση	Πίστωση
<ul style="list-style-type: none">Αποθέματα απογραφής έναρξης χρήσεωςΑποθέματα λήξης της χρήσης (πίστωση του 80.00 «λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης»)	<ul style="list-style-type: none">Αποθέματα απογραφής έναρξης της χρήσης (χρέωση του 80.00 «γενική εκμετάλλευση»)

⁴Σακέλλης Ε., (2003), σ. 616

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

2.1 Ορισμός της έννοιας "απογραφή"

Ως απογραφή ορίζεται το σύνολο των ενεργειών με τις οποίες προσδιορίζεται λεπτομερώς σε ποσότητα και σε αξία το ενεργητικό και το παθητικό μια οικονομικής μονάδας σε μια δεδομένη στιγμή.

Όλες οι οικονομικές μονάδες έχουν υποχρέωση να πραγματοποιούν πραγματικές (φυσικές) απογραφές των αποθεμάτων τους έστω μία φορά στο τέλος κάθε χρήσης. Κατά την διάρκεια της απογραφής, θα πρέπει να αναγνωρίζονται, να καταμετρούνται και να καταγράφονται όλα τα αποθέματα κατ' είδος, σε ποιότητα και σε ποσότητα και να κατατάσσονται σε κατηγορίες που να αντιστοιχούν σε επιμέρους λογαριασμούς των αποθεμάτων. Είδη που βρίσκονται σε τρίτους για πώληση, για ενέχυρο ή για άλλους λόγους, καταχωρούνται ιδιαίτερα στην απογραφή.

Η απογραφή διακρίνεται σε δύο στάδια:

- Τον ακριβή ποσοτικό και ποιοτικό προσδιορισμό των περιουσιακών στοιχείων (αναγνώριση, καταμέτρηση και καταγραφή των περιουσιακών στοιχείων)
- Την αποτίμηση σε μονάδες αξίας των ποσοτήτων όπου διενεργήθηκε απογραφή.

(εκτιμώμενη αξία)

Διακρίνουμε την απογραφή στις παρακάτω κατηγορίες αναλυτικά:

- **Τακτική απογραφή ή απογραφή τέλους χρήσεως**

Η Απογραφή αυτή συντάσσεται στο τέλος κάθε χρήσεως και περιλαμβάνει όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της επιχείρησης βάσει της οποίας συντάσσεται ο ισολογισμός τέλους χρήσης.

- Έκτακτη απογραφή

Η περίπτωση της έκτακτης απογραφής συντάσσεται σε έκτακτες περιστάσεις

- **Γενική απογραφή**

Περιλαμβάνει την απογραφή για όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της επιχείρησης.

- **Μερική απογραφή**

Περιλαμβάνεται μόνο μέρος των περιουσιακών στοιχείων.

Υπάρχουν δύο διαφορετικά συστήματα με τα οποία καθορίζονται οι ποσότητες που θα περιληφθούν στο τελικό απόθεμα: Το σύστημα της διαρκούς και της περιοδικής απογραφής.

Κατά το πρώτο σύστημα (διαρκής απογραφή) η οικονομική μονάδα τηρεί συνεχώς πληροφορίες για τις μονάδες και τις τιμές της αγοράς των αποθεμάτων (έτοιμων προϊόντων, ημικατεργασμένων, πρώτων υλών, εμπορευμάτων). Στον λογαριασμό χρεώνονται οι αγορές και πιστώνεται το κόστος των πωλήσεων. Με αυτή την διαδικασία το τελικό απόθεμα που προκύπτει από το σύστημα της διαρκούς απογραφής θα πρέπει να συμπίπτει με εκείνο της φυσικής απογραφής.

Στην περιοδική απογραφή δεν τηρούνται πληροφορίες για τις μονάδες και τις τιμές της αγοράς των αποθεμάτων, οι αγορές καταχωρούνται σε ξεχωριστό λογαριασμό «αγορές αποθεμάτων» και δεν γίνεται καμία εγγραφή για να καταχωρηθεί το κόστος των πωληθέντων της στιγμής πώλησης. Ακόμη, στην περιοδική απογραφή το τελικό απόθεμα καθορίζεται κατά τη διάρκεια της απογραφής και μετά από φυσική καταμέτρηση και το κόστος πωληθέντων υπολογίζεται ως εξής:

$$\text{Αρχικό Απόθεμα} + \text{Αγορές} - \text{Τελικό Απόθεμα} = \text{Κόστος πωληθέντων}$$

Οι οικονομικές μονάδες που εφαρμόζουν την μέθοδο της διαρκούς απογραφής μπορούν να διενεργούν, κατά της λήξη της χρήσεως, την μέθοδο της περιοδικής απογραφής. Δηλαδή, για κάθε κατηγορία ειδών, γίνεται απογραφή μέσα στη χρήση αλλά σε καθορισμένη χρονική στιγμή που θεωρείται κατάλληλη από την οικονομική μονάδα με την προϋπόθεση ότι όλα τα είδη θα απογράφονται τουλάχιστον μία φορά σε κάθε χρήση.

2.2 Επιπτώσεις και συνέπειες σφαλμάτων κατά της απογραφή των αποθεμάτων

Σε πολλές περιπτώσεις εξαιτίας του μεγάλου αριθμού των ειδών, του όγκου και της ποικιλίας των φυσικών χαρακτηριστικών και άλλων προβλημάτων που

μπορεί να υπάρξουν, προκύπτουν λάθη στον προσδιορισμό της συνολικής αξίας των αποθεμάτων. Τέτοια λάθη δύνανται να αναφέρονται στις ποσότητες των ειδών στα οποία έγινε απογραφή (καταμέτρηση) ή στις αξίες αυτών (αποτίμηση) με αποτέλεσμα να γίνεται είτε υπερεκτίμηση, είτε υποεκτίμηση της αξίας των αποθεμάτων λήξεως και επομένως και των αποτελεσμάτων χρήσεως.

Αναλυτικά βλέπουμε ότι όταν:

Τελικό Απόθεμα	Αποτελέσματα χρήσεως
Υπερεκτιμάται	Υπερεκτιμώνται
Υποεκτιμάται	Υποεκτιμώνται

Αρχικό απόθεμα	Αποτελέσματα χρήσεως
Υπερεκτιμώνται	Υποεκτιμώνται
υποεκτιμώνται	Υπερεκτιμώνται

2.3 Αγαθά που απογράφονται ως αποθέματα

Η απογραφή τέλους χρήσης που διενεργείται από την οικονομική μονάδα υποχρεούται να περιλαμβάνει τα αποθέματα εκείνα τα οποία ανήκουν στην επιχείρηση κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού ανεξάρτητα από την τοποθεσία τους. Αυτό σημαίνει ότι μπορεί να υπάρχουν αγαθά υπό διαμετακόμιση, δηλαδή αγαθά που δεν έχουν επέλθει ακόμη στην επιχείρηση. Για τον λόγο αυτόν λαμβάνονται υπόψη οι όροι πωλήσεως για να κριθεί αν θα περιληφθούν ή όχι τα αγορασμένα στην απογραφή.

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ , τα αγοραζόμενα αγαθά περιλαμβάνονται στα αποθέματα από την στιγμή που παραλαμβάνονται. Εάν στο τέλος της χρήσης λαμβάνονται τιμολόγια για αγαθά που αγοράστηκαν και δεν παραλήφθηκαν, αλλά έχουν φορτωθεί για λογαριασμό και με ευθύνη της οικονομικής μονάδας. Χρεώνεται

ο λογαριασμός 36.02 «αγορές υπό παραλαβή» και πιστώνεται ο προσωπικός λογαριασμός του προμηθευτή. Γίνεται τακτοποίηση του 36.02 στην επόμενη χρήσης μόλις γίνει παραλαβή των αγαθών χρεώνοντας τους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 2. Ακόμη στην οικονομική μονάδα μπορεί να υπάρχουν αγαθά που έχουν πωληθεί αλλά δεν έχει γίνει παράδοση στον αγοραστή. Σε αυτή την περίπτωση τα αγαθά αυτά δεν πρέπει να περιληφθούν στην απογραφή ως ίδια αλλά ως αγαθά τρίτων. Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ θεωρούνται πωλημένα τα αγαθά που παραμένουν στην αποθήκη του πωλητή για φύλαξη.

Άλλη μια κατηγορία αποθεμάτων που περιλαμβάνονται στα αποθέματα που απογράφονται είναι εκείνα που βρίσκονται σε τρίτους (αντιπροσώπου, πράκτορες, δανειστές) αφού η επιχείρηση έχει την κυριότητα αυτών. Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ «είδη που βρίσκονται σε τρίτους για πώληση, για ενέχυρο ή για άλλους λόγους, καταχωρούνται ιδιαίτερα στην απογραφή».

2.2.1 Καταχώρηση αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών

Συμφώνα με το Ε.Γ.Λ.Σ «Κατά την απογραφή θα πρέπει να γίνεται αναγνώριση, καταμέτρηση και καταγραφή σε όλα τα αποθέματα κατ' είδος, ποιότητα και ποσότητα και να κατατάσσονται σε κατηγορίες που αντιστοιχούν στους επιμέρους λογαριασμούς των αποθεμάτων. Εάν υπάρχουν είδη που βρίσκονται σε τρίτους για πώληση, για ενέχυρο ή για άλλους λόγους, καταχωρούνται ιδιαίτερα στην απογραφή»

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

3.1 Έννοια και σκοπός

Η αποτίμηση των αποθεμάτων τέλους χρήσεως εξυπηρετεί δύο σκοπούς:

- προσδιορίζει την αξία με την οποία τα αποθέματα θα εμφανιστούν στον ισολογισμό
- προσδιορίζει το κόστος των πωλημένων, που αντιπαραβάλλεται με τα έσοδα των πωλήσεων. Στοχεύει στον ακριβή προσδιορισμό του αποτελέσματος χρήσεως.

Υπάρχουν λογιστικές μέθοδοι που υπερεκτιμούν την αξία των αποθεμάτων λήξεως και οδηγούν σε υποεκτίμηση του κόστους των πωλημένων με συνέπεια να έχουμε μεγαλύτερο αποτέλεσμα της χρήσης.

Όμως υπάρχουν και οι μέθοδοι που υποεκτιμούν την αξία των αποθεμάτων λήξεως και γίνεται υπερεκτίμηση του κόστους πωληθέντων το οποίο συνεπάγεται μικρότερο αποτέλεσμα χρήσης.

Ο κύριος στόχος της αποτίμησης των αποθεμάτων είναι να προσδιοριστεί ακριβές αποτέλεσμα. Για να επιτευχθεί αυτό θα πρέπει να είναι ακριβής και η αξία των αποθεμάτων λήξεως που αναγράφεται στους ισολογισμούς και η οποία θα αποτελεί το κόστος πωληθέντων στις επόμενες χρήσεις. Μόνο τότε θα είναι ακριβή τα αποτελέσματα των επόμενων χρήσεων.

3.2 Αποτίμηση αποθεμάτων τέλους χρήσης

Κατά το ΕΓΛΣ, όταν υπάρχουν αποθέματα που βρίσκονται στην κατοχή της επιχείρησης θα πρέπει να απογράφονται μια φορά τουλάχιστον μέσα στη χρήση. Η φυσική απογραφή των αποθεμάτων γίνεται στο τέλος της χρήσης.

Αφού γίνει καταμέτρηση και καταγραφή κατά είδος και ποσότητα, θα καθοριστεί και η τιμή που θα γίνει η αποτίμηση. Η τιμή εκείνη στην οποία αποτιμούνται τα αποθέματα, που έχουν αγοραστεί (εμπορεύματα, πρώτες ύλες, βοηθητικές ύλες κλπ.), είναι στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης και τρέχουσας τιμής αγοράς. Τα αποθέματα που προέρχονται από παραγωγή (έτοιμα προϊόντα, ημιτελή κλπ.) αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κόστους παραγωγής και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Τα υπολείμματα και τα υποπροϊόντα αποτιμώνται στην πιθανή τιμή πώλησής τους, αφού έχουν αφαιρεθεί τα άμεσα έξοδα πώλησής τους.

3.3 Τιμή κτήσης

Ως τιμή κτήσης ορίζεται «η τιμολογιακή αξία αγοράς, αυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς και μειωμένη με τις εκπτώσεις που έχουν χορηγηθεί από τους προμηθευτές και απαλλαγμένη από φόρους (ΦΠΑ) και τέλη που βαρύνουν την επιχείρηση (ιστορικό κόστος)».

3.3.1. Τρέχουσα τιμή

Τρέχουσα τιμή αγοράς είναι η τιμή αντικατάστασης του συγκεκριμένου αποθέματος κατά την ημέρα της Απογραφής, δηλ. η τιμή στην οποία η επιχείρηση μπορεί να αγοράσει το απόθεμα στην αγορά την παραπάνω ημέρα.

3.3.2. Ιστορικό κόστος παραγωγής

Ιστορικό κόστος παραγωγής ή πραγματικό, είναι το κόστος που σχηματίζεται για τα παραγόμενα αγαθά από ομαλά και πραγματικά στοιχεία, όπως το άμεσο κόστος κτήσης των πρώτων βοηθητικών υλών και των διαφόρων άλλων υλικών, απαραίτητων για την παραγωγή έτοιμων ή ημιτελών, πλέον το άμεσο κόστος των εργατικών, πλέον τα έμμεσα έξοδα παραγωγής (γενικά βιομηχανικά έξοδα), που δαπανήθηκαν για την παραγωγή έτοιμων ή ημιτελών μέχρι την ημέρα σύνταξης της απογραφής.

3.3.3. Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία

Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, είναι η τιμή πώλησης του αποθέματος, κάτω από ομαλές συνθήκες, μειωμένη με τα έξοδα, που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την επίτευξη της πώλησης. Ενώ ο προσδιορισμός της τρέχουσας τιμής της αγοράς είναι εύκολος, ο προσδιορισμός της τιμής κτήσης είναι δύσκολος, γιατί η τιμή κτήσης των αποθεμάτων δεν παραμένει πάντα σταθερή καθ' όλη τη διάρκεια της χρήσης και μεταβάλλεται ανάλογα με τον πληθωρισμό. Για τον προσδιορισμό της τιμής κτήσης εφαρμόζονται διάφορες μέθοδοι, με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο.

3.4 Λογιστικές αρχές

Η αποτίμηση των αποθεμάτων διέπεται από κάποιες λογιστικές αρχές τις οποίες θα αναλύσουμε παρακάτω:

- Η αρχή του ιστορικού κόστους. Κατά την ημερομηνία όπου αποκτούνται τα αποθέματα καταχωρούνται στο κόστος κτήσεως τους, σύμφωνα με την παραπάνω αρχή. Με την ίδια αρχή αποτιμώνται και τα αποθέματα τέλους χρήσεως, εκτός και αν η αξία τους μειώθηκε λόγω κάποια ζημίας ή απαξίωσης, οπότε γίνεται αποτίμηση στην χαμηλότερη αξία (αρχή της συντηρητικότητας).
- Η αρχή της συντηρητικότητας. Η αποτίμηση των αποθεμάτων τέλους χρήσης γίνεται στην χαμηλότερη τιμή που δύναται να χρησιμοποιηθούν.
- Η αρχή της συνέπειας. Η αρχή αυτή λέει πως δεν πρέπει να μεταβάλλονται οι μέθοδοι αποτιμήσεως από την μια χρήση στην άλλη για να μπορούν να συγκρίνονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- Η αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας της επιχείρησης. Όπως φαίνεται από την αρχή αυτή οι καθιερωμένοι κανόνες αποτιμήσεως εφαρμόζονται αν και εφόσον η επιχείρηση θα εξακολουθήσει την δραστηριότητα της.
- Αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων Η κάθε χρήση θεωρείται ανεξάρτητη και αυτοτελής από τις άλλες. Για τον λόγο αυτό πρέπει από την μια να διαχωρίζονται τα αποθέματα μιας χρήσης από την επόμενη και από την άλλη τα έσοδα από την πώληση αποθεμάτων μιας χρήσης να μη συγχέονται με τα

έσοδα από την πώληση αποθεμάτων της επόμενης χρήσης, ανεξάρτητα από την ταμειακή είσπραξη ή πληρωμή τους.

3.5 Μέθοδοι αποτιμήσεως των αποθεμάτων

Οι γνωστότερες μέθοδοι υπολογισμού της τιμής κτήσης είναι:

- **Μέθοδος μέσου σταθμικού κόστους (Weighted average)**

Με την μέθοδο αυτή η επιχείρηση μπορεί να προσδιορίζει τη μέση σταθμική τιμή κτήσης με βάση τον τύπο της μέσης σταθμικής τιμής κτήσης.

Μέσος σταθμικός κόστος =

$$\frac{\text{Αξία αποθεμάτων έναρξης περιόδου} + \text{αξία αγόρων περιόδου}}{\text{ποσότητα αποθεμάτων έναρξης περιόδου} + \text{ποσότητα αγορών περιόδου}}$$

Η περίοδος του υπολογισμού της μέσης σταθμικής τιμής μπορεί να είναι ανά τρίμηνο, εξάμηνο ή έτος.

Η περίοδος του υπολογισμού της μέσης σταθμικής τιμής μπορεί να είναι ανά τρίμηνο, εξάμηνο ή έτος.

- **Μέθοδος FIFO (firstin–firstout)**

Με την μέθοδο FIFO (firstin–firstout) – μέθοδος πρώτη εισαγωγή–πρώτη εξαγωγή ή αλλιώς μέθοδος της σειράς εξάντλησης των αποθεμάτων Η μέθοδος αυτή θεωρεί ότι η πρώτη εισαγωγή θα πρέπει να είναι και η πρώτη εξαγωγή, δηλ. ότι το εμπόρευμα που αγοράστηκε πρώτο πουλιέται πρώτο. Έτσι τα αποθέματα εμπορευμάτων της απογραφής τέλους χρήσης προέρχονται από τις τελευταίες αγορές, ενώ η ποσότητα και η αξία των πωλούμενων εμπορευμάτων (το κόστος πωληθέντων) προέρχεται από τα αρχικά αποθέματα και τις αρχικές αγορές.

- **Μέθοδος LIFO (lastin–firstout)**

Με την μέθοδο LIFO (lastin–firstout) ή αλλιώς μέθοδος τελευταίας εισαγωγής–πρώτης εξαγωγής ή αντίστροφη μέθοδος της σειράς εξάντλησης των αποθεμάτων θεωρείται ότι η πρώτη εξαγωγή προέρχεται από την τελευταία εισαγωγή, δηλ. ότι το τελευταίο αγορασμένο χρονικά εμπόρευμα πωλείται πρώτο. Έτσι, τα αποθέματα εμπορευμάτων τέλους χρήσης προέρχονται από τα αποθέματα της αρχής της περιόδου και τις αρχικές αγορές, ενώ η ποσότητα και η αξία των πωλούμενων εμπορευμάτων (το κόστος πωληθέντων) προέρχεται από το κόστος των τελευταίων αγορών. Η μέθοδος LIFO θεωρείται πιο ενδεδειγμένη για χρησιμοποίηση στην

περίπτωση που υπάρχει πληθωρισμός, οπότε το κόστος πωληθέντων είναι υψηλό με συνέπεια το μικτό κέρδος και το καθαρό κέρδος να παρουσιάζεται χαμηλό, με αποτέλεσμα χαμηλότερη φορολογία της επιχείρησης.

- **Μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους (specific identification).**

Η μέθοδος αυτή θεωρεί ότι τα αποθέματα της απογραφής τέλους προέρχονται από ειδικές και συγκεκριμένες αγορές και έτσι τα εμπορεύματα παρακολουθούνται, όχι μόνο κατά είδος, αλλά και κατά παρτίδα αγοράς. Το κόστος πωληθέντων προσδιορίζεται μετά την αφαίρεση της αξίας των τελικών αποθεμάτων από το άθροισμα της αξίας αρχικών αποθεμάτων και της αξίας των αγορών χρήσεων

- **Μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου (average cost).**

Η μέθοδος αυτή μετά από κάθε εισαγωγή προσδιορίζει τη μέση τιμή κτήσης του υπόλοιπου με τον παρακάτω τύπο

Μέση τιμή κτήσης υπολοίπου=

$\frac{\text{Αξία προηγούμενου υπολοίπου} + \text{αξία νέας αγοράς στην τιμή κτήσης}}{\text{Ποσότητα προηγούμενου υπολοίπου} + \text{ποσότητα νέας αγοράς}}$
--

Η μέση τιμή κτήσης (κυκλοφοριακός μέσος όρος) πολλαπλασιάζεται με την ποσότητα των εμπορευμάτων της απογραφής, για να καθοριστεί η αξία των αποθεμάτων τέλους χρήσης. Το κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων υπολογίζεται αφαιρώντας την αξία των τελικών αποθεμάτων από την αξία των εμπορευμάτων των διαθέσιμων προς πώληση.

- **Μέθοδος του πρότυπου κόστους ή πρότυπης τιμής κτήσης**

Η μέθοδος αυτή θεωρεί ότι η τιμή κτήσης του υπολοίπου είναι η προκαθορισμένη τιμή, του πρότυπου κόστους. Έτσι, η τιμή των εμπορευμάτων ή έτοιμων προϊόντων που έχουν απομείνει, προκαθορίζεται με βάση ορισμένα κριτήρια που χρησιμοποιούνται από τη Διοίκηση για την άσκηση ορθού ελέγχου στην παραγωγή και γενικά σε όλη τη δραστηριότητα της επιχείρησης. Οι αποκλίσεις της πρότυπης τιμής, που προκύπτουν σχετικά με το ιστορικό κόστος, τακτοποιούνται με την κατανομή τους μεταξύ απομενόντων και πωληθέντων εμπορευμάτων.

Η μέθοδος του πρότυπου κόστους έχει εφαρμογή περισσότερο στις βιομηχανικές ή βιοτεχνικές επιχειρήσεις, που υπάρχει παραγωγή και συνήθως προϋπολογισμός του πρότυπου κόστους και λιγότερο από εμπορικές επιχειρήσεις.

- **Μέθοδος του βασικού αποθέματος**

Η μέθοδος αυτή χωρίζει τα αποθέματα σε δύο κατηγορίες:

Η μία κατηγορία αφορά το βασικό απόθεμα (απόθεμα ασφαλείας), το οποίο είναι αναγκαίο για την παραγωγική δραστηριότητα της επιχείρησης και το ύψος του δεν πρέπει να είναι χαμηλότερο από κάποια συγκεκριμένη ποσότητα. Η άλλη κατηγορία είναι το υπεραπόθεμα. Το υπεραπόθεμα είναι η ποσότητα εμπορευμάτων που υπάρχει στην επιχείρηση, πάνω από το όριο ασφαλείας και χρησιμοποιείται για μια έκτακτη ανάγκη ή όταν η επιχείρηση σκοπεύει να αυξήσει τη μελλοντική παραγωγική της δραστηριότητα.

ΜΕΡΟΣ Β
Ο ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ
ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ
(ΕΛΠ Ν.4308/2014)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

4.1 Ορισμός

Τα Ε.Λ.Π ορίζουν ως αποθέματα:

- τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία κατέχει μια επιχείρηση για πώληση κατά την συνήθη πορεία των εργασιών της. Για παράδειγμα, η επιχείρηση αγοράζει εμπορεύματα με σκοπό να τα μεταπωλήσει.
- Υλικά που βρίσκονται στην διαδικασία παραγωγής για μια πώληση. Τέτοια είναι υλικά υπό επεξεργασία για την μετατροπή τους σε προϊόντα (παραγωγή σε εξέλιξη, ημικατεργασμένα προϊόντα)
- Αυτά που έχουν την μορφή υλικών ή εφοδίων τα οποία προορίζονται να αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία ή στην παροχή υπηρεσιών.

Οι συνήθεις τύποι αποθεμάτων είναι τα εμπορεύματα, τα υλικά παραγωγής, οι πρώτες ύλες, η παραγωγή σε εξέλιξη καθώς και τα έτοιμα προϊόντα.

4.2 Η Λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων κατά τα ΕΛΠ (Ν.4308/2014)

Στην απογραφή των αποθεμάτων ακολουθείται η διαδικασία της φυσικής απογραφής κατά την οποία γίνεται αναγνώριση, καταμέτρηση και καταγραφή όλων των αποθεμάτων κατά είδος, ποιότητα και ποσότητα. Ύστερα, γίνεται η λογιστική απογραφή, όπου γίνεται κατάταξη των αποτελεσμάτων της φυσικής απογραφής σε κατηγορίες, οι οποίες αντιστοιχούν σε επιμέρους λογαριασμούς των αποθεμάτων.

Για να γίνει η λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν δύο συστήματα. Το ένα είναι το σύστημα της διαρκούς απογραφής και το άλλος της περιοδικής απογραφής.

Ας εξετάσουμε αναλυτικότερα τα δυο αυτά συστήματα:

Διαρκής απογραφή

Στο ισολογισμό έχουμε:

Εμπορεύματα

Ειδικά έξοδα αγορών

Εκπτώσεις αγορών

Γενικά έξοδα αγορών

Στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης καταχωρούνται:

Πωλήσεις

Ειδικά έξοδα πωλήσεων

Εκπτώσεις πωλήσεων

Επιστροφές πωλήσεων

Κόστος πωληθέντων

Γενικά έξοδα πωλήσεων

Περιοδική απογραφή

Κατά την περιοδική απογραφή, ο λογισμός εμπορεύματα εμφανίζει μόνο το αρχικό απόθεμα χρήσης, και για κάθε αγορά εμπορευμάτων που πραγματοποιείται, η καταχώρηση γίνεται στην χρέωση του λογισμού αγορές αποθεμάτων.

4.3 Κόστος αγοράς

Στο κόστος αγοράς των αποθεμάτων περιλαμβάνονται :

- Η τιμή της αγοράς
- Εισαγωγικοί δασμοί
- Άλλοι φόροι
- Μεταφορικά έξοδα παράδοσης
- Έξοδα υλικών και υπηρεσιών
- Εκπτώσεις επί των αγορών

Επομένως, το κόστος αγοράς αποτελείται από την τιμολογιακή αξία και τα ειδικά έξοδα αγορών. Αναλυτικότερα:

4.3.1 Ειδικά έξοδα αγορών

Τα ειδικά έξοδα αγορών αποτελούνται από τα μεταφορικά από την αποθήκη του προμηθευτή στην αποθήκη του αγοραστή, τα ασφάλιστρα μεταφοράς, τους δασμούς, τα εκφορτωτικά στην αποθήκη του αγοραστή, τις προμήθειες και μεσιτείες αγοράς, τα δικαιώματα του ΟΛΠ καθώς και τον μη εκπιπτόμενο ΦΠΑ.

4.4 Κόστος μετατροπής

Σύμφωνα με το Πρότυπο «στο κόστος μετατροπής των αποθεμάτων περιλαμβάνονται οι δαπάνες που έχουν άμεση σχέση με τα παραγόμενα προϊόντα.» Τέτοια είναι για παράδειγμα τα άμεσα εργατικά. Ακόμη περιλαμβάνει την κατανομή των σταθερών και μεταβλητών γενικών εξόδων παραγωγής που πραγματοποιεί μια επιχείρηση για να γίνει μετατροπή των υλικών σε έτοιμα αγαθά. Στο κόστος μετατροπής περιλαμβάνονται όλα τα άμεσα και έμμεσα έξοδα παραγωγής, εκτός από την αξία των έμμεσων υλικών έτσι ώστε να προκύπτει:

$$\text{Κόστος μετατροπής} = \text{κόστος άμεσης εργασίας} + \text{γενικά βιομηχανικά έξοδα}^5$$

4.4.1. Σταθερά και μεταβλητά κόστη

Διακρίνουμε το κόστος μετατροπής σε δυο κατηγορίες:

- Σταθερά γενικά έξοδα παραγωγής
- Μεταβλητά έξοδα παραγωγής

Αναλυτικότερα:

Οι έμμεσες δαπάνες παραγωγής οι οποίες ανεξάρτητα από τον όγκο παραγωγής παραμένουν σταθερές κατατάσσονται στα σταθερά έξοδα παραγωγής. Για παράδειγμα, η απόσβεση και η συντήρηση εργοστασιακών κτιρίων και εξοπλισμού,

⁵Σακέλλης Ε., (2007),σ.105: "Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα σύμφωνα με τον κανόνα διαμορφώνονται με την συμμετοχή όλων των κατ' είδος οργανικών εξόδων της ομάδας 6. Για να γίνει η διαμόρφωση των εξόδων αυτών προστίθεται και η αξία όλων των έμμεσων υλικών παραγωγής άλλων τμημάτων ή βοηθητικών υπηρεσιών".

καθώς και το κόστος της διεύθυνσης και διοίκησης τους εργοστασίου ανήκουν στις έμμεσες δαπάνες. Σύμφωνα με το Πρότυπο, η κατανομή των σταθερών γενικών εξόδων παραγωγής στο κόστος μετατροπής βασίζεται σε μια κανονική δυναμικότητα των παραγωγικών εγκαταστάσεων.⁶

Υπάρχουν φυσικά και οι έμμεσες δαπάνες παραγωγής που δεν παραμένουν ίδιες αλλά μεταβάλλονται αμέσως ανάλογα με τον όγκο παραγωγής, παραδείγματος χάριν τα έμμεσα υλικά και η έμμεση εργασία. Οι δαπάνες αυτές αφορούν τα μεταβλητά έξοδα παραγωγής, και καταλογίζονται σε κάθε παραγόμενη μονάδα στη βάση της πραγματικής χρήσης των παραγωγικών εγκαταστάσεων.

4.5 Λοιπές δαπάνες

Σύμφωνα με το Πρότυπο, «οι λοιπές δαπάνες αποτελούν έξοδα που περιλαμβάνονται στο κόστος των αποθεμάτων μόνο εφόσον πραγματοποιούνται για να τα φέρουν στην κατάσταση και στην θέση τους».

4.6 Δαπάνες που δεν επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής

Υπάρχουν δαπάνες οι οποίες δεν πρέπει να βαρύνουν το κόστος των αποθεμάτων και, συνεπώς να καταχωρούνται στα αποτελέσματα της περιόδου όπου πραγματοποιούνται. Αναφέρουμε κάποιες από αυτές τις δαπάνες παρακάτω:

- Υπερβολικά ποσά άχρηστων υλικών
- Υπερβολικά ποσά εργασίας ή άλλων παραγωγικών δαπανών (κόστος αδράνειας και υποαπασχόλησης)
- Δαπάνες αποθήκευσης, οι οποίες δεν είναι αναγκαίες στην παραγωγική διαδικασία «συνεπαγόμενο κόστος»
- Γενικά έξοδα διοίκησης, δηλαδή έξοδα που δεν συμβάλουν στο να έρθουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση

⁶Σακέλλης Ε., (2007), σ.106, "κανονική δυναμικότητα ορίζεται ως η αναμενόμενη να επιτευχθεί κατά μέσο όρο διάρκεια ενός αριθμού χρήσεων ή περιόδων υπό κανονικές συνθήκες, αφού έχουν ληφθεί υπόψη οι απώλειες της δυναμικότητας λόγω προγραμματισμένης συντήρησης"

- Έξοδα διάθεσης

4.7 Κόστος αποθεμάτων του παρέχοντος υπηρεσίες

Τα κόστη των αποθεμάτων αυτού που παρέχει υπηρεσίες αποτιμώνται στο κόστος παραγωγής τους. Τα συγκεκριμένα κόστη αποτελούνται κυρίως από την εργασία και άλλα κόστη του άμεσα απασχολούμενου προσωπικού για την παροχή των υπηρεσιών, που συμπεριλαμβάνουν το επιβλέπον προσωπικό και τα αναλογούντα γενικά έξοδα. Η εργασία και τα άλλα κόστη που σχετίζονται με τις πωλήσεις και το γενικό προσωπικό της διοίκησης δεν αποτελούν μέρος του κόστους των αποθεμάτων, αλλά αναγνωρίζονται ως έξοδα στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται. Το κόστος αποθεμάτων αυτού που παρέχει υπηρεσίες δεν περιλαμβάνει τα περιθώρια κέρδους ή γενικά έξοδα που δεν αναλογούν που συχνά συνυπολογίζονται στις τιμές των παρεχόντων υπηρεσιών που χρεώνονται.

4.8 Τεχνικές μέτρησης του κόστους

Η μέτρηση των αποθεμάτων γίνεται με κάποιες τεχνικές με σκοπό να διευκολύνονται οι επιχειρήσεις. Οι μέθοδοι που παρέχει το Πρότυπο είναι οι εξής:

- Μέθοδος του πρότυπου κόστους (standard cost)
- Μέθοδος των τιμών λιανικής (retail method)

Για να γίνει εφαρμογή των παραπάνω θα πρέπει το αποτέλεσμα που προκύπτει να προσεγγίζει το πραγματικό κόστος παραγωγής.

Αναλυτικότερα:

4.8.1 Τεχνική Standard cost

Σύμφωνα με το Πρότυπο «στο πρότυπο κόστος λαμβάνονται υπόψη τα κανονικά επίπεδα υλών και υλικών επεξεργασίας, αποδοτικότητας και αξιοποίησης της δυναμικότητας. Εάν υπάρχει ανάγκη αναπροσαρμόζονται τα επίπεδα αυτά και μεταβάλλονται ανάλογα με τις τρέχουσες συνθήκες.

4.8.2 Μέθοδος των τιμών λιανικής πώλησης (Retail –inventory method)

Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται περισσότερο από επιχειρήσεις με είδη λιανικής για να μπορεί να αποτιμάται γρήγορα ο μεγάλος αριθμός των ειδών, τα οποία έχουν όμοιο περιθώριο κέρδους. Το κόστος του αποθέματος προσδιορίζεται με την μείωση της αξίας πώλησης του αποθέματος με το ποσοστό του μικτού κέρδους. Ο σκοπός της μεθόδου αυτής είναι να προσδιοριστεί το κόστος των πωληθέντων και των αποθεμάτων στις λιανικές τιμές πώλησης. Για να εφαρμοστεί η μέθοδος θα πρέπει:

- Να υπολογιστούν τα διαθέσιμα προς πώληση αποθέματα (αρχικό απόθεμα +αγορές) στο κόστος και σε τιμές λιανικής πώλησης.
- Να υπολογιστεί η αξία του αποθέματος λήξης σε τιμές λιανικής πώλησης
- Να μετατραπεί η τελευταία αξία σε κόστος κτήσης με βάση το υπολογιζόμενο κόστος

Η μέθοδος αυτή βασίζεται στο ποσοστό του κόστους επί της τιμής της τρέχουσας περιόδου. Η εφαρμογή της παραπάνω μεθόδου γίνεται κυρίως από μεγάλα εμπορικά καταστήματα και από αλυσίδες καταστημάτων που πωλούν μεγάλη ποικιλία ειδών και είναι δύσκολο να κάνουν φυσική απογραφή. Η χρήση της μεθόδου γίνεται κυρίως για την κατάρτιση ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων και κυρίως για τον έλεγχο των αποθεμάτων. Τέλος να σημειώσουμε ότι η συγκεκριμένη μέθοδος ασχολείται μόνο με την χρηματική αξία των αποθεμάτων και όχι με την ποσοτική παρακολούθηση.

4.8.3 Μέθοδος ποσοστού Μικτού Κέρδους (cross Margin Method)

Για να γίνει φυσική καταμέτρηση στα αποθέματα σε πολλές κατηγορίες επιχειρήσεων χρειάζεται συνήθως αρκετός χρόνος και γι αυτό γίνεται κατά κανόνα μία φορά το χρόνο. Ο λόγος για τον οποίο εφαρμόζουμε την μέθοδο του μικτού περιθωρίου κέρδους είναι γιατί πρέπει να αντιμετωπισθεί η ανάγκη που υπάρχει από τις επιχειρήσεις να φτιάχνει μηνιαίες οικονομικές καταστάσεις. Σύμφωνα με αυτή τη μέθοδο το ποσοστό του μικτού κέρδους παραμένει περίπου σταθερό από τη μια λογιστική περίοδο στην επόμενη κάτι που διευκολύνει πολλές κατηγορίες επιχειρήσεων.

Διαδικασία εφαρμογής της μεθόδου

- Προσδιορισμός του κόστους των προϊόντων προς πώληση από το γενικό καθολικό (απόθεμα έναρξης + αγορές)
- Προσδιορισμός του ποσοστού μικτού κέρδους επί των πωλήσεων (μικτά κέρδη/πωλήσεις)
- Υπολογισμός του κόστους των πωληθέντων εκπίπτοντας στο μικτό κέρδος από τις καθαρές πωλήσεις
- Το κόστος των πωληθέντων αφαιρείται από το κόστος των προϊόντων προς διάθεση και γίνεται προσδιορισμός της αξίας του τελικού αποθέματος.

4.9 Κοστολογικές μέθοδοι προσδιορισμού

Έννοια

Μια επιχείρηση ασχολείται με την αγορά και παραγωγή αγαθών δηλαδή με ποσοτική εισροή και με πώληση αγαθών που καλείται εκροή αγαθών. Αυτές οι εισροές και οι εκροές αποτελούν την φυσική ροή των αποθεμάτων. Επειδή όμως τα αποθέματα εισρέουν και εκρέουν με κάποιο κόστος κτήσης, παράλληλα με την φυσική ροή, υπάρχει και η ροή του κόστους αποθεμάτων. Η καθαρή διαφορά που προκύπτει από την εισροές και τις εκροές κόστους αποτελεί το κόστος των μενόντων αποθεμάτων. Ας δούμε αναλυτικότερα τις μεθόδους με τις οποίες μπορούμε να προσδιορίσουμε το κόστος των αποθεμάτων.

4.9.1 Μέθοδος εξατομικευμένου κόστους

Σύμφωνα με το Πρότυπο, «Εξατομικευμένο κόστος σημαίνει ότι συγκεκριμένες δαπάνες επιρρίπτονται σε συγκεκριμένα είδη του αποθέματος. Με τον τρόπο αυτό μπορεί η επιχείρηση να αντιμετωπίσει τα είδη που έχουν διαχωριστεί για έναν ειδικό σκοπό, ανεξάρτητα αν έχουν αγοραστεί η παραχθεί. Το εξατομικευμένο κόστος δεν συνίσταται σε περιπτώσεις που υπάρχει μεγάλος αριθμός ειδών του αποθέματος αλλά ενδιαφέρει επιχειρήσεις οι οποίες έχουν λίγα είδη αποθεμάτων για πώληση με πολύ μεγάλη αξία το καθένα. Εφαρμόζεται στην αποτίμηση εμπορευμάτων ή προϊόντων που δεν μπορούν να αντικατασταθούν μεταξύ τους, αλλά και κατά την παραγωγή εξατομικευμένων προϊόντων. Αυτό σημαίνει ότι κάθε μονάδα

εμπορεύματος που πωλήθηκε μπορεί να εξακριβωθεί από κάποια αντίστοιχη μονάδα που αγοράστηκε για να προσδιοριστεί το ακριβές κόστος της.

4.9.2 Μέθοδος first in first out (FIFO)

Σύμφωνα με την μέθοδο αυτή τα είδη των αποθεμάτων που αγοράστηκαν πρώτα, πωλούνται και πρώτα. Επομένως, εκείνα που μένουν στο τέλος της χρήσης είναι τα πρόσφατα αγορασθέντα ή παραχθέντα. Η μέθοδος αυτή λέγεται και «μέθοδος εξάντλησης των αποθεμάτων». Όπως αναφέραμε και παραπάνω, με την FIFO τα αποθέματα τέλους χρήσεως προέρχονται από τις τελευταίες αγορές και η αποτίμηση γίνεται στις τιμές που αντίστοιχα αγοράστηκαν. Η αρχή της αποτίμησης των αποθεμάτων γίνεται από την τελευταία αγορά. Με την εν λόγω μέθοδο τα αποθέματα τέλους χρήσεως θα αποτιμώνται σε τιμές που μπορεί να είναι κοντά στις τρέχουσες τιμές της αγοράς και συνεπώς θα εμφανίζεται στον ισολογισμό μια ορθότερη αξία των αποθεμάτων σε σχέση με άλλες μεθόδους.

Η FIFO χρησιμοποιείται σε πολύ μεγάλο βαθμό στην κοστολόγηση των αποθεμάτων.

Αυτό συμβαίνει γιατί:

- Έχει εύκολη εφαρμογή
- Εφαρμόζεται και με το σύστημα της περιοδικής και της διαρκούς απογραφής
- Η ροή του κόστους συμβαδίζει με την φυσική ροή των αποθεμάτων
- Δεν επηρεάζεται από υποκειμενικούς υπολογισμούς, επομένως είναι αντικειμενική

4.9.3 Μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους (Wig average)

Κατά το Πρότυπο, «Με την μέθοδο του μέσου σταθμικού κόστους, το κόστος κάθε είδους προσδιορίζεται από το μέσο σταθμικό κόστος των όμοιων ειδών που αγοράστηκαν ή παρήχθησαν κατά τη διάρκεια της χρήσεως. Ο υπολογισμός του μέσου όρου υπολογίζεται σε περιοδική βάση ή ανάλογα με τις συνθήκες της επιχείρησης».

Οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν το σύστημα της περιοδικής απογραφής των αποθεμάτων προτιμούν να χρησιμοποιούν την παραπάνω μέθοδο, διότι στο τέλος της περιόδου, που προσαρμόζεται το μέσο σταθμικό κόστος, απογράφονται τα αποθέματα που μένουν και προσδιορίζεται η αξία τους και το κόστος των πωληθέντων.

Η τιμή ανά μονάδα υπολογίζεται με τον τύπο:

Συνολικό κόστος αποθεμάτων περιόδου

Συνολική ποσότητα αποθεμάτων περιόδου

Επίσης, στη μέθοδο του μέσου κόστους ενδείκνυται η τιμή για την αποτίμηση των αποθεμάτων τέλους χρήσεως και την εξεύρεση του κόστους των πωλημένων.

Η εφαρμογή της παραπάνω μεθόδου γίνεται με δύο τρόπους:

Είτε με το μέσο σταθμικό κόστος, εάν η επιχείρηση ακολουθεί το σύστημα της περιοδικής απογραφής, είτε με την μέθοδο του κυκλοφοριακού μέσου όρου⁷, όταν η επιχείρηση ακολουθεί το σύστημα της διαρκούς απογραφής.

4.10 Διαφορετικές μέθοδοι προσδιορισμού του κόστους για διαφορετικά αποθέματα

Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα η επιχείρηση θα πρέπει να χρησιμοποιεί την ίδια μέθοδο προσδιορισμού του κόστους για όλα τα αποθέματα που έχουν ίδια φύση και χρήση (υφάσματα, κοστούμια αντρικά και γυναικεία). Για τα αποθέματα που έχουν διαφορετική φύση ή χρήση μπορεί να κάνει τη χρήση διαφορετικής μεθόδου προσδιορισμού του κόστους. Ακόμη ο προσδιορισμός των ομάδων αποθεμάτων με ίδια φύση και χρήση από μια επιχείρηση εξαρτάται από συγκεκριμένα γεγονότα και συνθήκες.

⁷ Παπαδέας Π., (2016), σ. 317: "πρόκειται για μια μέθοδο που προτιμάται κυρίως από επιχειρήσεις που εφαρμόζουν την μηχανογραφική ενημέρωση και επιδιώκουν βραχυχρόνια αποτελέσματα"

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ (ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ) ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Βασικός Κανόνας

5.1 Άρθρο 20 Επιμέτρηση αποθεμάτων και υπηρεσιών

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ Ν.4308/2014 τα αποθέματα αναγνωρίζονται στην αρχή στο κόστος κτήσης τους. Στο κόστος κτήσης των αποθεμάτων περιλαμβάνονται οι συνολικές δαπάνες που πρέπει να γίνουν για να φθάσουν τα αποθέματα στην σωστή θέση και κατάσταση. Το κόστος παραγωγής των αποθεμάτων ή των υπηρεσιών μπορεί να προσδιοριστεί με μια από τις μεθόδους κοστολόγησης που έχουμε αναφέρει παραπάνω και περιλαμβάνει το κόστος των πρώτων υλών, των αναλώσιμων υλικών και όποιο άλλο κόστος έχει σχέση με το στοιχείο αυτό, καθώς και μια εύλογη αναλογία από σταθερά και μεταβλητά έξοδα που σχετίζονται με το εμπόρευμα ή την υπηρεσία κατά την περίοδο παραγωγής.

Εκτός από τα έξοδα που συμπεριλαμβάνονται στο κόστος παραγωγής, υπάρχουν και εκείνα που δεν το επιβαρύνουν, όπως τα κόστη διανομής και διοίκησης.

Υπάρχουν περιπτώσεις που τα αποθέματα χρειάζονται μεγαλύτερο χρονικό διάστημα για μπορέσουν να είναι έτοιμα. Αυτό έχει σαν συνέπεια το κόστος των αποθεμάτων να επιβαρύνεται με τόκους έντοκων υποχρεώσεων μέχρι να καταστούν έτοιμα προς χρήση ή πώληση.

Ο βασικός κανόνας αποτίμησης των αποθεμάτων σύμφωνα με το Πρότυπο ορίζει ότι, «τα αποθέματα πρέπει να αποτιμώνται στην χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας»

5.1.1 Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία

Ως καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία ορίζεται η υπολογιζόμενη τιμή πώλησης κατά τη συνήθη πορεία της επιχείρησης, μειωμένη με το υπολογιζόμενο κόστος παραγωγικής ολοκλήρωσης και το υπολογιζόμενο κόστος που είναι αναγκαίο για να πραγματοποιηθεί η πώληση.

Για να βρεθεί η τιμή αποτίμησης των αποθεμάτων στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσης και αξίας ρευστοποιήσης θα πρέπει, σύμφωνα με το Πρότυπο, η σύγκριση να γίνεται κατ' είδος αποθέματος ή σε κάποιες περιπτώσεις ακόμα και σε ομαδοποιημένα ή συγγενή είδη.

Οι υπολογισμοί της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας βασίζονται στο χρόνο που γίνονται οι εκτιμήσεις ως προς το ποσό στο οποίο αναμένεται να πωληθούν τα αποθέματα. Για να γίνουν αυτές οι εκτιμήσεις λαμβάνονται υπόψη οι διακυμάνσεις της τιμής ή του κόστους που έχουν άμεση σχέση με γεγονότα που συμβαίνουν μετά το τέλος της χρήσεως.

Όταν η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι μικρότερη από το κόστος κτήσης των αποθεμάτων, η διαφορά (ζημιά που προκύπτει επιβαρύνει το κόστος των πωληθέντων στην κατάσταση αποτελεσμάτων. Εάν η ζημιά απομείωσης είναι σημαντική, για την σωστή παρουσία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, η ζημιά αυτή πρέπει να μην επιβαρύνει το κόστος των πωλήσεων, αλλά να γίνεται ενσωμάτωση στο κονδύλι «Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων» με κατάλληλη γνωστοποίηση στο προσάρτημα.

5.1.2 Τιμή κτήσεως

Σύμφωνα με το Πρότυπο, ως τιμή κτίσεως ορίζεται η τιμολογιακή αξία της αγοράς των αποθεμάτων μαζί με τα ειδικά έξοδα αγοράς και χωρίς τις τυχούσες εκπτώσεις αγορών.

5.2 Κόστος κτήσης και χαμηλή ρευστοποιήσιμη αξία. Σύγκριση και εξεύρεση χαμηλότερης τιμής⁸

Το κόστος κτήσης των αποθεμάτων προσδιορίζεται σύμφωνα με τις μεθόδους FIFO και Μέσου Σταθμικού Όρου. Από την σύγκριση αυτή, η κατ' είδος χαμηλότερη τιμή είναι εκείνη που επιλέγεται, ώστε να γίνει η αποτίμηση. Τα ΕΛΠ επιτρέπουν την εφαρμογή άλλης τεκμηριωμένης και γενικώς αποδεκτής μεθόδου προσδιορισμού

⁸http://efeekilkis.blogspot.gr/2015/02/blog-post_19.html

του κόστους κτήσης, πλην όμως ρητά δεν επιτρέπουν την χρήση της μεθόδου της αντίστροφης σειράς εξάντλησης, δηλαδή της LIFO.

Επισημαίνεται ότι η μέθοδος αυτή ήδη είχε καταργηθεί στην πράξη και, εκ του γεγονότος ότι λόγω του αποπληθωρισμού⁹ που χαρακτηρίζει τις οικονομίες των χωρών της Ευρώπης, δεν επιλέγεται από τις οικονομικές μονάδες.

Σε κάθε περίπτωση, θα πρέπει να γίνεται η χρήση της ίδιας μεθόδου για όλα τα αποθέματα που έχουν παρόμοια «φύση και χρήση» από την μονάδα (οντότητα) και για τα οποία δεν διαφοροποιείται ο ρόλος τους στην διαχείριση του κυκλώματος παραγωγής ή διακίνησης. Βέβαια, προκύπτει ότι, αν υφίσταται διαφορετική «φύση ή χρήση» κάποιων αποθεμάτων, η επιχείρηση έχει την δυνατότητα να επιλέγει, εναλλακτική μέθοδο υπολογισμού του κόστους κτήσης. Οι ενέργειες αυτές φυσικά θα πρέπει να δικαιολογούνται, εφόσον ζητηθεί από τον φορολογικό έλεγχο, δεδομένου ότι η αποτίμηση των αποθεμάτων και η εν γένει διαχείρισή τους συνιστά κρίσιμο θέμα σε σχέση με τον προσδιορισμό του αποτελέσματος(<http://epixeirisi.gr/>). Τέλος, ο νόμος ορίζει ότι οι αγορές αναλώσιμων υλικών που δεν είναι σημαντικές, συγκριτικά με το μέγεθος της επιχείρησης, επιτρέπεται να αντιμετωπίζονται ως έξοδα της περιόδου και να κατευθύνονται στα αποτελέσματα χωρίς να επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής.

5.2.1 Η «αρχή της συνέπειας» στην αποτίμηση των αποθεμάτων

Βάσει της «αρχής της συνέπειας» οι επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες να χρησιμοποιούν τις μεθόδους κατά πάγιο τρόπο για την αποτίμηση των αποθεμάτων και να μην μεταβάλλονται από χρήση σε χρήση. Εάν δεν τηρείται αυτή η αρχή η επιχείρηση θα έχει τη δυνατότητα να αυξομειώνει τα αποτελέσματα της αλλάζοντας τις μεθόδους αποτίμησης των αποθεμάτων. Με αυτόν τον τρόπο ο χρήστης των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να κάνει συγκρίσεις στα αποτελέσματα των

⁹Αποπληθωρισμός είναι στην ουσία το αντίθετο του πληθωρισμού. Είναι μία κατάσταση στην οποία ο μέσος όρος των τιμών των προϊόντων και υπηρεσιών, αντί να ανεβαίνουν κάθε χρόνο πέφτουν. Βλ. <http://ti-einai.gr/apoplithorismos/>

ισολογισμών της επιχείρησης. Αυτό γίνεται μόνον εφόσον η επιχείρηση ακολούθησε τις ίδιες λογιστικές μεθόδους. Οι επιχειρήσεις μπορούν να αλλάξουν τις μεθόδους αποτίμησης των αποθεμάτων που εφαρμόζουν σε περίπτωση που η μέθοδος που χρησιμοποιεί δεν ανταποκρίνεται και υπάρχει ανάγκη να γίνει χρήση εναλλακτικής μεθόδου. Στο σημείο αυτό βέβαια υποχρεούνται να αποκαλύψουν αυτή την αλλαγή και την επίπτωση της αλλαγής στα αποτελέσματα χρήσεως

5.2.2 Εφαρμογή της χαμηλότερης τιμής

Η μέθοδος της χαμηλότερης τιμής ανάμεσα στην τιμή κτήσης και στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία θεωρητικά εφαρμόζεται ως εξής:

- Γίνεται σύγκριση του κόστους κτήσης και της τρέχουσας τιμής για κάθε ένα στοιχείο της απογραφής
- Γίνεται σύγκριση του κόστους κτήσης και της καθαρής αξίας ρευστοποίησης ξεχωριστά για κάθε κατηγορία στοιχείων της απογραφής
- Και τέλος, συγκρίνεται το συνολικό κόστος κτήσης και η συνολική τρέχουσα αξία των αποθεμάτων της απογραφής

5.3 Γνωστοποιήσεις¹⁰

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρέχουν πληροφόρηση για:

- τις λογιστικές πολιτικές που υιοθετήθηκαν για την αποτίμηση των αποθεμάτων, μαζί με τον τύπο προσδιορισμού του κόστους που χρησιμοποιήθηκε
- τη συνολική λογιστική αξία των αποθεμάτων και τη λογιστική αξία ανά κατηγορία αποθεμάτων, όπως προσιδιάζει στην οντότητα
- τη λογιστική αξία των αποθεμάτων που τηρούνται στην εύλογη αξία απομειωμένη κατά το άμεσο κόστος πώλησης

¹⁰Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2 - 31/3/2004 (ενημερωμένο μέχρι και τον Κανονισμό 1126/2008 της Επιτροπής Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων) ΔΛΠ 2: Αποθέματα, στο <https://www.e-forologia.gr/>

- την ποσότητα αποθεμάτων που αναγνωρίστηκε ως δαπάνη κατά τη διάρκεια της περιόδου
- το ποσό κάθε υποτίμησης αποθεμάτων που αναγνωρίστηκε ως δαπάνη της περιόδου
- το ποσό κάθε αντιλογισμού οποιασδήποτε υποτίμησης αναγνωρίστηκε ως μείωση του ποσού των αποθεμάτων που αναγνωρίστηκε ως δαπάνη της περιόδου
- οι συνθήκες ή τα γεγονότα που οδήγησαν στον αντιλογισμό της υποτίμησης των αποθεμάτων
- τη λογιστική αξία των αποθεμάτων που έχουν ενεχυριαστεί προς εξασφάλιση υποχρεώσεων.

Πληροφορίες για τη λογιστική αξία των διαφόρων ομαδοποιήσεων των αποθεμάτων και την έκταση των μεταβολών σε αυτά τα περιουσιακά στοιχεία είναι χρήσιμες για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Συνήθεις ομαδοποιήσεις αποθεμάτων είναι τα εμπορεύματα, τα υλικά παραγωγής, οι πρώτες ύλες, η παραγωγή σε εξέλιξη και τα έτοιμα προϊόντα. Τα αποθέματα του παρέχοντος υπηρεσίες μπορεί να περιγραφούν ως εργασίες σε εξέλιξη.

Το ποσό των αποθεμάτων που αναγνωρίζεται ως δαπάνη κατά τη διάρκεια της περιόδου, το οποίο συχνά αποκαλείται κόστος πωληθέντων, περιλαμβάνει τα κόστη που είχαν προηγουμένως συμπεριληφθεί στην αποτίμηση των αποθεμάτων που έχουν πλέον πωληθεί και μη επιμερισθέντα γενικά έξοδα παραγωγής καθώς και ασυνήθιστα ποσά που αφορούν κόστη παραγωγής αποθεμάτων. Οι ειδικότερες συνθήκες της οντότητας μπορεί επίσης να δικαιολογούν τον συνυπολογισμό άλλων ποσών, όπως το κόστος διάθεσης.

ΜΕΡΟΣ Γ
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Συμπεράσματα

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα επιχειρούν να καθιερώσουν νέους όρους και έννοιες στην λογιστική πρακτική. Τέτοιοι όροι είναι ο αναβαλλόμενος φόρος, η οντότητα, η απομείωση, η αρχική αναγνώριση, η εύλογη αξία, η ανακτήσιμη αξία, η επιμέτρηση, κ.α. Σημειωτέο είναι ότι ο όρος «επιμέτρηση» δεν υπήρχε στο λεξιλόγιο των λογιστών καθώς στο Ε.Γ.Λ.Σ η λογιστική χρησιμοποιούσε την έννοια της «αποτίμησης». Σύμφωνα με τον ορισμό που προτείνει ο νόμος για την «επιμέτρηση» πρόκειται για την «διαδικασία προσδιορισμού» της χρηματικής αξίας ενός στοιχείου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων κατά την αρχική τους αναγνώριση ή μεταγενέστερα. Φαίνεται ότι η διαδικασία προσδιορισμού της χρηματικής αξίας έχει περίπου την ίδια έννοια με την «αποτίμηση». Η χρήση βέβαια του όρου αποτίμηση είναι συνδεδεμένη και έχει καθιερωθεί με την διενέργεια της φυσικής απογραφής. Η «επιμέτρηση» σύμφωνα με τον ορισμό, αφορά και τις περιπτώσεις της αρχικής απόκτησης των στοιχείων (αρχική αναγνώριση). Η «επιμέτρηση» δεν περιορίζεται σε περιουσιακό στοιχείο αλλά εφαρμόζεται σε κάθε στοιχείο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, επομένως περιλαμβάνει και τις υποχρεώσεις και τα αποτελέσματα.

Αναφορικά με την επιμέτρηση των αποθεμάτων (εμπορεύματα, πρώτες ύλες, βοηθητικά υλικά, κ.ά.) στο αρχικό κόστος κτήσης κατά τα Ε.Λ.Π προστίθεται το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φτάσουν στην παρούσα θέση και κατάσταση τους. Η αρχή αυτή έχει εφαρμογή και στο Ε.Γ.Λ.Σ αφού όλα τα έξοδα που έπρεπε να πραγματοποιηθούν για να φτάσουν τα αποθέματα στην τελική τους μορφή προς χρήση ή εκμετάλλευση, επιβαρύνουν την τιμή αγοράς τους (ειδικά έξοδα αγοράς).

Ακόμη να αναφέρουμε ότι το κόστος του παρέχοντος υπηρεσίες αποτιμώνται στο κόστος παραγωγής τους, δηλαδή την εργασία και άλλα κόστη που σχετίζονται άμεσα με το απασχολούμενο προσωπικό που παρέχει την υπηρεσία.

Το κόστος παραγωγής των προϊόντων προσδιορίζεται με μια από τις γενικά αποδεκτές μεθόδους κοστολόγησης βάσει των άμεσων και των έμμεσων στοιχείων του κόστους. Ο νόμος αναφέρει ότι τα έξοδα διάθεσης και διοίκησης δεν πρέπει να επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής. Κατά τα Ε.Λ.Π (4308/2014)

επισημαίνεται ότι «απαιτείται σημαντική περίοδος χρόνου για να είναι τα αποθέματα έτοιμα για χρήση ή πώληση.»

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ «η τιμή κτήσεως υπολογίζεται με μια από τις μεθόδους κοστολόγησης (εξατομικευμένου κόστους, FIFO, LIFO, Μέσο Σταθμικό Όρο).

Οι επιχειρήσεις δεν είναι υποχρεωμένες να εφαρμόζουν την ίδια μέθοδο αποτίμησης για όλες τις κατηγορίες αποθεμάτων. Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ μπορεί να εφαρμόζεται άλλη μέθοδος για τις πρώτες ύλες και άλλη για τα έτοιμα προϊόντα.

Τα Ε.Λ.Π επιτρέπουν να εφαρμόζεται κάποια τεκμηριωμένη και γενικώς αποδεκτή μέθοδος προσδιορισμού του κόστους κτήσης εκτός από την μέθοδο της αντίστροφης σειράς εξάντλησης (LIFO) Το γεγονός που καταργείται η μέθοδος LIFO είναι ο αποπληθωρισμός που χαρακτηρίζει τις οικονομίες.

Στα ΕΛΠ θα πρέπει να χρησιμοποιείται η ίδια μέθοδος για όλα τα αποθέματα που έχουν παρόμοια «φύση και χρήση» από την μονάδα (οντότητα). Εάν υφίσταται διαφορετική «φύση και χρήση» η επιχείρηση μπορεί να επιλέγει κάποια εναλλακτική μέθοδο για τον υπολογισμό του κόστους κτήσης. Η αλλαγή αυτή θα πρέπει να δικαιολογηθεί εφόσον ζητηθεί από τον φορολογικό έλεγχο αφού θεωρείται ότι η αποτίμηση των αποθεμάτων και όποια αλλαγή υπόκεινται επηρεάζει το προσδιορισμό του αποτελέσματος. Επισημαίνεται ακόμη ότι οι αγορές αναλώσιμων υλικών που δεν θεωρούνται σημαντικές επιτρέπεται να αντιμετωπίζονται σαν έξοδα της περιόδου και να μην βαρύνουν το κόστος παραγωγής.

Ως προς την αποτίμηση των αποθεμάτων παρουσιάζονται διαφορές ανάμεσα στο Ε.Γ.Λ.Σ και τα Ε.Λ.Π. Στο Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο η αποτίμηση γίνεται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης και τρέχουσας αξίας , ενώ στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα η σύγκριση γίνεται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

Στην Ελλάδα η διαφορά υποτίμησης των αποθεμάτων όταν αποτιμούνται επιφέρει απευθείας μείωση στην αξία των αποθεμάτων και σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ η διαφορά αυτή προσ αυξάνει το κόστος των πωλήσεων. Επομένως, η τιμή αποτίμησης συνιστά εφεξής το κόστος κτήσης. Όμως, κατά τα Ε.Λ.Π το αρχικό κόστος κτήσης δεν πρέπει να μειωθεί και η ζημιά την υποτίμησης να καταχωρηθεί σε αντίθετο λογαριασμό προβλέψεως για το είδος που υποτιμήθηκε. Αυτό συμβαίνει διότι εάν γίνει κάποια μεταγενέστερη αύξηση της ρευστοποιήσιμης αξίας του προϊόντος η πρόβλεψη πρέπει να αντिलογιστεί.

BIBΛIOΓΡΑΦΙΑ

Πηγές από βιβλία

Παπαδέας Π., (2016), *Λογιστικά αρχεία, βιβλία και στοιχεία με Φ.Π.Α. και Ε.Λ.Π.*, εκδόσεις Αθήνα.

Σγουρινάκης Ν. , κ.ά. , (2016), *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Ερμηνευτική προσέγγιση και παραδείγματα*, εκδόσεις Οικονομική Βιβλιοθήκη.

Σακέλλης Ε., (2007), *ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ*, τ. Α., εκδόσεις Ε. Σακέλλη.

Σακέλλης Ε., (2003), *Ο Πανδέκτης του Λογιστή*, τ. Α, εκδόσεις Ε. Σακέλλη.

Πηγές από το Διαδίκτυο

<https://www.taxheaven.gr/pagesdata/logsxedio/log2.htm>

Τί είναι αποπληθωρισμός; <http://ti-einai.gr/apoplithorismos/>, τελευταία επίσκεψη, 1/11/2016

Αποτίμηση αποθεμάτων, ημιτελών προϊόντων και κόστος πωληθέντων, <http://www.lsa.gr/>, τελευταία επίσκεψη 1/11/2016

Αποθέματα, κόστος πωληθέντων και ΕΛΠ, <http://epixeirisi.gr/>, τελευταία επίσκεψη 1/11/2016

Αποτίμηση (επιμέτρηση) αποθεμάτων – Τι προβλέπεται λογιστικά και φορολογικά, <http://www.ellop.gr/>, τελευταία επίσκεψη, 1/11/2016

Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα: Η επιμέτρηση των αποθεμάτων, http://efeekilkis.blogspot.gr/2015/02/blog-post_19.html, τελευταία επίσκεψη, 8/11/2016

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2 - 31/3/2004 (ενημερωμένο μέχρι και τον Κανονισμό 1126/2008 της Επιτροπής Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων) ΔΛΠ 2: Αποθέματα , στο <https://www.e-forologia.gr/> , τελευταία επίσκεψη 8/11/2016