

## **ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

### **ΘΕΜΑ**

**ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗ ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΣΕ ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΜΕ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ, ΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΤΟΝ Κ.Β.Σ.**

**ΧΕΙΜΕΡΙΝΟ ΕΞΑΜΗΝΟ : 2010-2011**

**ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ : ΤΡΙΑΡΧΗΣ ΔΗΜΗΤΡΗΣ**

**ΦΟΙΤΗΤΡΙΑ : ΧΡΗΣΤΑΚΗ ΖΑΧΑΡΕΝΙΑ**

*ΑΡΙΘΜΟΣ ΜΗΤΡΩΟΥ : 7220*

**ΗΡΑΚΛΕΙΟ 2010**

**ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ**

ΕΙΣΑΓΩΓΗ	5
Α΄ ΜΕΡΟΣ	
1. ΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ	6
1.1 ΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ Ε.Γ.Λ.Σ. ΚΑΙ Δ.Λ.Π.	6
1.2 ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ	7
2. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ	8
2.1 ΒΑΣΙΚΟΣ ΚΑΝΟΝΑΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΩΣ	8
2.1.α. Σημασία της αποτιμήσεως	9
2.1.β.Κριτική του κανόνα	9
2.2 ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΠΟΥ ΔΙΕΠΟΥΝ ΤΗΝ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ	11
2.2.α. Με βάση των Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Άρθρο 28)	11
2.2.β. Βασικές έννοιες του άρθρου	12
2.2.γ. Με βάση τον Ν.2190/1920 (Άρθρο 43 §7)	13
2.2.δ. Λογιστικές αρχές που διέπουν την αποτίμηση σύμφωνα με τον ν.2190/1920	
2.3 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 2 «ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ»	15
2.4 ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΩΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ	15
2.4.α. Μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους (weithed average)	15
2.4.β. Μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων	17
2.4.γ. Μέθοδος πρώτου εισερχόμενου, πρώτου εξερχόμενου(FIFO)	18
2.4.δ. Μέθοδος τελευταία εισαγωγή, πρώτη εξαγωγή (LIFO)	19
2.4.ε. Μέθοδος βασικού αποθέματος	21
2.4.στ. Μέθοδος εξατομικευμένου κόστους	22
2.4.ζ. Μέθοδος του πρότυπου κόστους (standard cost)	23
2.5 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΤΗ ΧΩΡΑ ΜΑΣ ΚΑΙ ΟΣΩΝ ΠΡΟΒΛΕΠΕΙ ΤΟ Δ.Λ.Π.2	24

**Β' ΜΕΡΟΣ**

**1.ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ**

<b>ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ.</b>	<b>27</b>
1.1 Βασικές διατάξεις	27
1.1.α. Λογαριασμοί της ομάδας 2 «Αποθέματα»	27
1.1.β. Ανάλυση των λ/σμών της ομάδας 2	28
20. Εμπορεύματα	28
21. Έτοιμα προϊόντα και ημιτελή	28
22. Υποπροϊόντα και υπολείμματα	30
23. Παραγωγή σε εξέλιξη	31
24. Πρώτες και βοηθητικές ύλες-Υλικά συσκευασίας	32
25. Αναλώσιμα υλικά	34
26. Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων	35
28. Είδη συσκευασίας	35

**Γ' ΜΕΡΟΣ**

<b>1.ΣΥΝΙΣΤΩΜΕΝΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΕ ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΤΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΚΑΙ ΤΙΣ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΙΜΩΝ.</b>	<b>37</b>
---	-----------

## **ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Σε αυτή την εργασία γίνεται μία προσπάθεια να εκφράσουμε το τι είναι αποθέματα – τα είδη αποθεμάτων – τις Μεθόδους αποτιμής των αποθεμάτων και να συγκρίνουμε τα όσα ορίζει η ελληνική νομοθεσία ( ΕΓΛΣ, ΚΒΣ, ν.2190/1920 ) με όσα ορίζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ( Δ.Λ.Π. 2 «Αποθέματα» ).

Στο πρώτο μέρος προσδιορίζονται οι όροι «αποθέματα» και «αποτίμηση». Επίσης καταγράφουμε τις νομοθετικές διατάξεις αποτιμής με βάση τον Κ.Β.Σ., τον ν.2190/1920 και όσα ορίζει το Δ.Λ.Π.2. Στη συνέχεια αναπτύσσουμε θεωρητικά όλες τις μεθόδους αποτιμής. Στην προσπάθειά μας να γίνουν κατανοητές στην πράξη παραθέτουμε μερικά παραδείγματα. Τέλος παραθέτουμε τις βασικές διαφορές σε σύγκριση με την ελληνική νομοθεσία και τα Δ.Λ.Π.

Στο δεύτερο μέρος αναλύουμε τη λειτουργία της ομάδας 2 «αποθέματα» για όλους τους λ/σμούς ξεχωριστά, όπως ορίζει το Ε.Γ.Λ.Σ.

Τελικά γίνεται μία ανάλυση των οικονομικών πλεονεκτημάτων και μειονεκτημάτων κάθε μεθόδου αποτιμής ξεχωριστά σε σχέση με την επιχειρηματική δραστηριότητα, το επίπεδο τιμών και την προσπάθεια ελαχιστοποίησης των φορολογικών υποχρεώσεων.

## ΜΕΡΟΣ Α

### 1. ΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ

#### 1.1 ΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ Ε.Γ.Λ.Σ. ΚΑΙ Δ.Λ.Π.

Ως αποθέματα σύμφωνα με το ΕΓΛΣ ορίζονται τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην οικονομική μονάδα και τα οποία:

- Προορίζονται να μεταπωληθούν στην κατάσταση που αγοράζονται (εμπορεύματα λ/σμός 20).
- βρίσκονται στην διαδικασία της παραγωγής και προορίζονται να πωληθούν όταν πάρουν την μορφή έτοιμων προϊόντων (λ/σμός 21,22,23).
- Προορίζονται να αναλωθούν για την παραγωγή έτοιμων αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών (πρώτες-βοηθητικές ύλες λ/σμός 24).
- Προορίζονται να αναλωθούν για την καλή λειτουργία, την συντήρηση ή επισκευή παγίων στοιχείων (λ/σμός 25,26).
- Προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για την συσκευασία των παραγόμενων προϊόντων ή των εμπορευμάτων που προορίζονται για πώληση (λ/σμός 28).

Στον ορισμό των αποθεμάτων δεν συμπεριλαμβάνονται τα πάγια που υπόκεινται σε λογιστική απόσβεση ή τα αγαθά που όταν τεθούν σε χρήση θα χρησιμοποιηθούν στα πάγια.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 2 « Αποθέματα », αποθέματα είναι περιουσιακά στοιχεία τα οποία:

- Κατέχονται για πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης (όπως π.χ. τα εμπορεύματα που αγόρασε η επιχείρηση με σκοπό την μεταπώληση, τα οικόπεδα ή άλλα ακίνητα που προορίζονται για μεταπώληση).
- Βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής για μια τέτοια πώληση ( υλικά εν κατεργασία, παραγωγή σε εξέλιξη ή ημικατεργασμένα υλικά).
- Είναι σε μορφή υλικών ή εφοδίων για να αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία ή στην παροχή υπηρεσιών.

Στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, αποθέματα συνιστούν τα κόστη των υπηρεσιών, για τα οποία η επιχείρηση δεν έχει καταχωρήσει ακόμη τα σχετικά έσοδα.

## **1.2. ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ**

Τα αποθέματα είναι δυνατόν να ταξινομηθούν σε κατηγορίες με βάση διάφορα κριτήρια:

### **1.2.α. Με κριτήριο τον προορισμό τους**

Με βάση το κριτήριο του προορισμού τα αποθέματα διακρίνονται ανάλογα με τη λειτουργική τους φύση. Έτσι τα αποθέματα διακρίνονται στις εξής κατηγορίες : Εμπορεύματα, πρώτες ύλες, βοηθητικές ύλες, αναλώσιμα υλικά, ημικατεργασμένα προϊόντα, έτοιμα προϊόντα, υποπροϊόντα, υπολείμματα, υλικά συσκευασίας.

### **1.2.β. Με κριτήριο τον κλάδο στον οποίο ανήκει η επιχείρηση**

Η κατηγορία των αποθεμάτων που διατηρεί μια λογιστική μονάδα εξαρτάται από τον κλάδο στον οποίο ανήκει η επιχείρηση, δηλαδή αν είναι εμπορική, βιομηχανική ή επιχείρηση παροχής υπηρεσιών.

Έτσι τα εμπορικά ή βιομηχανικά αποθέματα αποτελούν για τους κλάδους αυτούς των επιχειρήσεων πρωταρχικής σημασίας στοιχεία αφού χωρίς αποθέματα η λειτουργία των επιχειρήσεων αυτών θα ήταν προβληματική έως και αδύνατη. Άλλωστε τα αποθέματα αυτών των επιχειρήσεων καταλαμβάνουν ένα σημαντικό ποσοστό όχι μόνο του κυκλοφορούν ενεργητικού αλλά και του συνολικού τους ενεργητικού.

### **1.2.γ. Με κριτήριο τον τρόπο αποκτήσεως τους**

Με βάση αυτό το κριτήριο τα αποθέματα διακρίνονται σε αγοραζόμενα και παραγόμενα. Αγοραζόμενα είναι τα εμπορεύματα, οι πρώτες και βοηθητικές ύλες, τα υλικά συσκευασίας, τα αναλώσιμα υλικά, τα ανταλλακτικά παγίων και τα είδη συσκευασίας ενώ παραγόμενα είναι τα έτοιμα και ημιτελή προϊόντα, τα υποπροϊόντα και υπολείμματα και τα ημικατεργασμένα υλικά.

### **1.2.δ. Με κριτήριο την ενσωμάτωση τους στο κόστος των παραγόμενων προϊόντων**

Με βάση το κριτήριο αυτό τα υλικά διακρίνονται σε άμεσα και έμμεσα.

Άμεσα υλικά, κατά το ΕΓΛΣ, είναι οι πρώτες και βοηθητικές ύλες που ενσωματώνονται στο προϊόν που παράγεται από αυτές (π.χ το βαμβάκι που αναλώνεται για την παραγωγή νήματος). Τα άμεσα υλικά είναι σε ανάλογη σχέση με τον όγκο παραγωγής και προσ αυξάνουν το βάρος των προϊόντων.

Έμμεσα υλικά, κατά το ΕΓΛΣ, είναι εκείνα που αν και αναλώνονται για την παραγωγή συγκεκριμένου προϊόντος δεν ενσωματώνονται σ' αυτό (π.χ υλικά αποχρωματισμού). Τα έμμεσα υλικά είναι δυνατόν να τελούν ή όχι σε αναλογική σχέση με τα παραγόμενα προϊόντα, αλλά δεν προσ αυξάνουν το βάρος αυτών.

## 2. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

### 2.1 ΒΑΣΙΚΟΣ ΚΑΝΟΝΑΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΩΣ

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. και τον Κ.Β.Σ., « τα αποθέματα αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσεως<sup>1</sup> και της τρέχουσας τιμής αγοράς<sup>2</sup>. Αν η τρέχουσα τιμή αγοράς είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσεως, αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε η αποτίμηση γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία ».

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα καθιερώνουν με την §6 τον βασικό κανόνα αποτιμήσεως των αποθεμάτων που ορίζει ότι: « τα αποθέματα πρέπει να αποτιμώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας<sup>3</sup> ». Συγκρίνει δηλ. δύο μεγέθη, το κόστος κτήσεως και την καθαρή αξία ρευστοποίησης. Η αποτίμηση γίνεται κατ' είδος αποθέματος, εκτός αν κάποια όμοια ή συγγενή είδη με την ίδια τελική χρήση, που παράγονται από την ίδια παραγωγική γραμμή δεν μπορούν πρακτικά να διαχωριστούν, οπότε ομαδοποιούνται.

#### 2.1.α. Σημασία της αποτιμήσεως

Η αποτίμηση των αποθεμάτων τέλους χρήσεως είναι σημαντική για την οικονομική παρουσίαση της επιχειρήσεως καθώς εξυπηρετεί δύο βασικούς σκοπούς :

- Να προσδιορίσει την αξία με την οποία τα αποθέματα θα εμφανιστούν στον ισολογισμό.
- Να προσδιορίσει το κόστος των πωλημένων, το οποίο αντιπαραβάλλεται με τα έσοδα από τις πωλήσεις, δηλαδή τον ακριβή προσδιορισμό του αποτελέσματος χρήσεως.
- Να διευκολύνει την επιχείρηση για να εφαρμόζει σωστή εμπορική πολιτική.
- Να έχει τη δυνατότητα σωστής τιμολόγησης.

<sup>1</sup> Τιμή κτήσεως είναι η τιμολογιακή αξία κτήσεως των αποθεμάτων αυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς και μειωμένη με τις εκπτώσεις.

<sup>2</sup> Τρέχουσα τιμή αγοράς είναι η τιμή αντικαταστάσεως του συγκεκριμένου αποθέματος δηλ. η τιμή που η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να αγοράσει τα αγαθά κατά την ημέρα σύνταξης της απογραφής.

<sup>3</sup> Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η τιμή πωλήσεως του αποθέματος, στην οποία υπολογίζεται ότι αυτό θα πωληθεί κάτω από ομαλές συνθήκες.

### 2.1.β. Κριτική του κανόνα

Οι προηγμένες λογιστικά χώρες εφαρμόζαν κυρίως τον κανόνα της κατ'είδος χαμηλότερης τιμής μεταξύ τιμής κτήσεως και τρέχουσας την περίοδο που ο ισολογισμός εθεωρείτο από τις τράπεζες και τους πιστωτές ως η σπουδαιότερη χρηματοοικονομική κατάσταση, λόγω της συντηρητικής αποτιμήσεως των αποθεμάτων που επιτυγχάνεται με την εφαρμογή του κανόνα αυτού.

Αργότερα όμως το ενδιαφέρον των managers, των φορέων της επιχειρήσεως, των τραπεζών, πιστωτών κτλ. μετατοπίστηκε στα αποτελέσματα που επιτυγχάνει η επιχείρηση, επειδή αυτά αποτελούν ένα αναμφισβήτητο μέτρο της ικανότητας της για εξόφληση των χρεών της και για αυτοχρηματοδότηση της. Έτσι, ο λογαριασμός των αποτελεσμάτων χρήσεως και η κερδοφόρα βάση της επιχειρήσεως απέκτησε σπουδαιότερη βαρύτητα έναντι του ισολογισμού και η αξία του κανόνα αυτού άρχισε να αμφισβητείται. Όπως προαναφέραμε η αποτίμηση στη χαμηλότερη τρέχουσα τιμή οδηγεί σε συντηρητικό ισολογισμό και σε συντηρητική εκτίμηση των αποτελεσμάτων της συγκεκριμένης χρήσεως προς όφελος των αποτελεσμάτων της επόμενης χρήσεως, επειδή οι μειώσεις στις τρέχουσες τιμές των αποθεμάτων δεν συνεπάγονται αναγκαίως και μειώσεις στις τιμές πώλησεως αυτών ή τουλάχιστο σε ανάλογες μειωμένες τιμές πώλησης. Τα αποτελέσματα λοιπόν που προσδιορίζονται σύμφωνα με τον κανόνα αυτό είναι διαχρονικά εσφαλμένα.

Εξαιτίας των μειονεκτημάτων αυτών, υποστηρίζεται ότι δεν είναι αναγκαίο να μειώνεται η αξία των αποθεμάτων στο κόστος αντικαταστάσεως τους όταν : α) δεν υπάρχει καμία πιθανότητα μειώσεως των τιμών πώλησεως β) ακόμα κι αν μειώθηκαν ή πρόκειται να μειωθούν οι τιμές πώλησεως των αποθεμάτων, είναι δυνατό να διατεθούν σε τιμές που καλύπτουν το κόστος και κάποιο κέρδος ή απλώς να διαθέτουν χωρίς ζημιά.

Συγκρίνοντας όσα εφαρμόζονται στη χώρα μας και όσα στις άλλες χώρες, διαπιστώνουμε βασικές αποκλίσεις κυρίως σχετικά με την οριοθέτηση της τρέχουσας τιμής. Συγκεκριμένα :

#### α)Ως προς τον καθορισμό της τιμής κτήσεως

Η ελληνική νομοθεσία (Ε.Γ.Λ.Σ ,ν. 2190/1920, ΚΒΣ), οριοθετούν την τιμή κτήσεως αλλά δεν προσδιορίζουν σωστά το βασικό στοιχείο της τιμής αυτής την

τιμολογιακή αξία, ορίζοντας ότι είναι “η αξία που αναγράφεται στα τιμολόγια...” η οποία μπορεί να είναι “τοίς μετρητοίς”, “επί πιστώσει”. Η σωστή όμως τιμολογιακή αξία είναι η αξία “τοίς μετρητοίς” στην “επί πιστώσει” τιμολογιακή αξία, οι τόκοι που περιλαμβάνονται πρέπει να βαρύνουν τα έξοδα χρηματοδοτήσεως και όχι το κόστος κτήσεως .

#### β) Ως προς τον καθορισμό της έννοιας και την οριοθέτηση της τρέχουσας τιμής

Το Ε.Γ.Α.Σ, ν 2190/1920 και ο ΚΒΣ δεν οριοθετούν την τρέχουσα τιμή μέσα σε ανώτατο και κατώτατο όριο, όπως απαιτεί η σύγχρονη θεωρία και εφαρμόζεται στις άλλες χώρες. Σύμφωνα με όσα ισχύουν στην χώρα μας ως καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία ορίζεται η τιμή πωλήσεως μειωμένη με το κόστος ολοκλήρωσεως της επεξεργασίας και τα υπολογιζόμενα έξοδα πωλήσεως, δηλαδή καθιερώνεται το ανώτατο όριο της τρέχουσας τιμής, χωρίς να προβλέπεται κατώτατο όριο αυτής που προκύπτει αν από την τιμή αυτή αφαιρεθεί ένα κανονικό περιθώριο κέρδους όπως ορίζει η διεθνής πρακτική.

## **2.2 ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΠΟΥ ΔΙΕΠΟΥΝ ΤΗΝ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ**

### **2.2.α. Με βάση τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ( Άρθρο 28)**

Ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων στο άρθρο 28 §1 για την αποτίμηση των αποθεμάτων ορίζει τα εξής:

1. Τα αποθέματα, εκτός από τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα, αποτιμώνται στην κατ’ είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής τους και της τιμής στην οποία η επιχείρηση μπορεί να τα αγοράσει ή να τα παράγει κατά την ημ’έρα κλεισίματος του ισολογισμού.

Εάν η τελευταία αυτή τιμή είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσης ή το ιστορικό κόστος παραγωγής, αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε η αποτίμηση γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

Τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα αποτιμώνται σύμφωνα με όσα ορίζονται από τις περιπτώσεις 3, 4 και 14 της παραγράφου 2.2.205 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980, αντίστοιχα.

Για την αποτίμηση των συμπαραγωγων προϊόντων λαμβάνονται υπόψη τα όσα ορίζονται από τις περιπτώσεις 11 και 12 της παραγράφου 2.2.205 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980.

2. Για την εφαρμογή των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου λαμβάνονται υπόψη οι εννοιολογικοί προσδιορισμοί της τιμής κτήσης, της τρέχουσας τιμής αγοράς, του ιστορικού κόστους παραγωγής και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας που ορίζονται από τις περιπτώσεις 6, 8, 9 (εκτός του τρίτου εδαφίου) και 10 της παραγράφου 2.2.205 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980.

"Ειδικότερα, η τιμή κτήσης και το ιστορικό κόστος παραγωγής υπολογίζονται με βάση οποιαδήποτε από τις παραδεκτές μεθόδους με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί θα εφαρμόζεται πάγια για τα αποθέματα όλων των εγκαταστάσεων. Επιπλέον η αποτίμηση των αποθεμάτων των υποκαταστημάτων με εξαρτημένη λογιστική και των αποθηκευτικών χώρων γίνεται με ενιαία τιμή με τα αποθέματα της έδρας.

Για τη βελτίωση της λειτουργικότητας της επιχείρησης ή για άλλους σπουδαίους λόγους επιτρέπεται, μετά από έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων, η αλλαγή μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής, καθώς και η αποτίμηση των αποθεμάτων χωριστά ανά εγκατάσταση.

Κατ' εξαίρεση επιτρέπεται χωρίς έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων η αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής, κατά την πρώτη διαχειριστική περίοδο πλήρους εφαρμογής της αναλυτικής λογιστικής (ομάδα 9) του Π.Δ. 1123/1980. Ομοίως δεν απαιτείται έγκριση της Ε.Λ.Β. και κατά την πρώτη αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής, με την προϋπόθεση υποβολής σχετικής γνωστοποίησης στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. μέχρι τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που θα εφαρμοστεί η νέα μέθοδος."

### **2.2.β. Βασικές έννοιες του άρθρου**

*Τρέχουσα τιμή αγοράς* είναι η τιμή αντικατάστασης του συγκεκριμένου αποθέματος, κατά την ημέρα σύνταξης της απογραφής κάτω από συνήθη αγορά, με συνήθεις όρους και κάτω από κανονικές συνθήκες.

*Ιστορικό κόστος παραγωγής* είναι το κόστος αγοράς ( η τιμή κτήσης) των υλών που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή των αγαθών, και τα άμεσα και έμμεσα έξοδα παραγωγής (κόστος κατεργασίας ) που δαπανήθηκαν για να φτάσουν τα παραγμένα αγαθά στη θέση και κατάσταση που βρίσκονται κατά την απογραφή.

*Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία* είναι η τιμή αποθέματος, στην οποία υπολογίζεται ότι αυτό θα πωληθεί κάτω από συνθήκες ομαλής πορείας των εργασιών της οικονομικής μονάδας, μειωμένη με το κόστος ολοκλήρωσης της επεξεργασίας (όταν πρόκειται για ημιτελή) και με τα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την επίτευξη της πώλησης.

Τα υπολείμματα αποτιμώνται στην πιθανή τιμή πώλησης μείον τα άμεσα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την πώλησή τους.

Τα υποπροϊόντα προς πώληση αποτιμώνται στην πιθανή τιμή πώλησης μείον τα άμεσα έξοδα τους.

Τα υποπροϊόντα προς χρησιμοποίηση στην ίδια την οικονομική μονάδα αποτιμώνται στην τιμή αγοράς άλλων ισοδύναμων υποπροϊόντων ή πρώτων υλών.

Οι παραδεκτές μέθοδοι υπολογισμού της τιμής κτήσης και του ιστορικού κόστους παραγωγής είναι οι εξής :

- α) Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους
- β) Η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων
- γ) Η μέθοδος πρώτη εισαγωγή- πρώτη εξαγωγή ( FIFO)
- δ) Η μέθοδος τελευταία εισαγωγή- πρώτη εξαγωγή (LIFO)
- ε) Η μέθοδος του βασικού αποθέματος
- στ) η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους
- ζ) η μέθοδος του πρότυπου κόστους

Συνδυασμός δύο διαφορετικών μεθόδων υπολογισμού της τιμής κτήσης για διακεκριμένες κατηγορίες επιτρέπεται αρκεί να εφαρμόζεται παγίως.

Δεν γίνεται δεκτή η μέθοδος της εκπτώσεως ποσοστού μικτού κέρδους για την αποτίμηση της τιμής κτήσης εμπορευμάτων.

Επίσης δεν θεωρείται παραδεγμένη η μέθοδος της τελευταίας τιμής αγοράς.

### **2.2.γ. Με βάση τον Ν. 2190/1920 ( Άρθρο 43 § 7)**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43 § 7α του ν.2190/1920, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την §2, του άρθρου 3, του Π.Δ.367/1994,ορίζει τα εξής για την αποτίμηση των αποθεμάτων:

«Τα αποθέματα, εκτός από τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα, αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσεως ή του κόστους παραγωγής τους και της τιμής στην οποία η επιχείρηση μπορεί να τα αγοράσει (τρέχουσα τιμή αγοράς) ή να τα παράγει (τρέχουσα τιμή αναπαραγωγής) κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού.

Εάν η τρέχουσα τιμή αγοράς ή αναπαραγωγής είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσεως ή το ιστορικό κόστος παραγωγής, αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή αξία, τότε η αποτίμηση γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα, τα ελαττωματικά προϊόντα και τα συμπαράγωγα προϊόντα αποτιμούνται σύμφωνα με όσα ορίζονται στις περιπτώσεις 3, 4, 11, 12, 13 και 14 της §2.2.205 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980.

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας παραγράφου λαμβάνονται υπόψη οι εννοιολογικοί προσδιορισμοί της τιμής κτήσεως, της τρέχουσας τιμής αγοράς, του ιστορικού κόστους παραγωγής και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, που ορίζονται στις περιπτ. 6, 8, 9 και 10 της § 2.2.205 του άρθρου 1 του Π.Δ.1123/1980».

#### **2.2.δ. Λογιστικές αρχές που διέπουν την αποτίμηση σύμφωνα με το άρθρο 43 του ν.2190/1920**

Στο άρθρο 43 του ν.2190/1920 καθιερώνονται οι ακόλουθες λογιστικές αρχές που διέπουν την αποτίμηση των αποθεμάτων είναι οι εξής :

**α) Η αρχή του ιστορικού κόστους** δηλαδή του κόστους κτήσεως. Κατά την ημερομηνία αποκτήσεως τους, τα αποθέματα καταχωρούνται στο κόστος κτήσεως τους ενώ όταν πωλούνται το κόστος αυτό αντιπαραβάλλεται με τα έσοδα, σύμφωνα με την αρχή της αντιπαραθέσεως εσόδων-εξόδων. Στο τέλος της χρήσεως τα αποθέματα αποτιμώνται με βάση την αρχή του κόστους κτήσεως εκτός αν η αξία τους μειώθηκε λόγω ζημιάς απαξιώσεως κτλ οπότε αποτιμώνται σύμφωνα με την αρχή της συντηρητικότητας.

**β) Η αρχή της συντηρητικότητας** κατά την οποία παίρνουμε ως τιμή αποτιμήσεως των αποθεμάτων τέλους χρήσεως την κατώτερη τιμή από τις τιμές που μπορούν να χρησιμοποιηθούν.

γ) **Η αρχή της συνέπειας** κατά την οποία οι μέθοδοι αποτιμήσεως δεν πρέπει να μεταβάλλονται από την μία χρήση στην άλλη για να μπορούν να συγκριθούν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

δ) **Η αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας της επιχειρήσεως** κατά την οποία οι κανόνες αποτιμήσεως εφαρμόζονται υπό την προϋπόθεση ότι η επιχείρηση θα εξακολουθήσει την δραστηριότητά της.

ε) **Η αρχή της πραγματοποιήσεως των εσόδων-εξόδων**, σύμφωνα με την οποία τα έσοδα και τα έξοδα που αφορούν τη χρήση λογίζονται σε αυτή, ανεξάρτητα από το χρόνο της είσπραξης ή της πληρωμής τους.

στ) **Η αρχή της χωριστής αποτιμήσεως των στοιχείων ενεργητικού-παθητικού**, κατά την οποία τα περιουσιακά στοιχεία των λ/σμών του ενεργητικού και του παθητικού αποτιμώνται χωριστά. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή απαγορεύεται π.χ. ο συμψηφισμός απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα και αποτίμηση μόνο της διαφοράς. Η διάταξη επιβάλλει την ξεχωριστή αποτίμηση των απαιτήσεων και υποχρεώσεων.

ζ) **Η αρχή της συνέχειας του ισολογισμού**, κατά την οποία ο ισολογισμός μιας χρήσεως είναι συνέχεια του ισολογισμού της προηγούμενης χρήσεως. Το άρθρο ορίζει ότι « τα ποσά ανοίγματος των λ/σμών της χρήσης συμφωνούν απόλυτα με τον ισολογισμό κλεισίματος της προηγούμενης χρήσεως.

η) **Η αρχή της κατ'εξαίρεση παρέκκλισεως**. Οι αρχές που αναπτύχθηκαν παραπάνω εφαρμόζονται υποχρεωτικά από τις εταιρείες κατά την αποτίμηση των στοιχείων που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις. Ο νόμος επιτρέπει κατ'εξαίρεση την παρέκκλιση από τις αρχές αυτές στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α.) να συντρέχουν εξαιρετικές περιπτώσεις που επιβάλλουν την παρέκκλιση

β) κάθε παρέκκλιση να αναγράφεται στο προσάρτημα, όπου να αιτιολογείται κατάλληλα και να αναφέρονται οι επιδράσεις της στην περιουσιακή διάρθρωση, στη χρηματοοικονομική θέση και στα αποτελέσματα της χρήσεως.

### **2.3 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 2 « ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ »**

Ο βασικός κανόνας αποτίμησης των αποθεμάτων που ορίζει το Δ.Λ.Π 2 είναι ο εξής: « τα αποθέματα πρέπει να αποτιμώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας». Για την εξεύρεση της τιμής αυτής το Δ.Λ.Π.2 προβλέπει τα εξής:

- α) βασική αρχή είναι η σύγκριση αυτή να γίνεται κατ' είδος αποθέματος
- β) σε μερικές περιπτώσεις η σύγκριση μπορεί να αρμόζει να γίνεται σε ομαδοποιημένα όμοια ή συγγενή είδη. Αυτό μπορεί να συμβεί σε είδη αποθέματος που αφορούν στην ίδια παραγωγική γραμμή, έχουν όμοιους σκοπούς ή τελικές χρήσεις, παράγονται και διατίθενται σε αγορά της ίδιας γεωγραφικής περιοχής και τα οποία δεν είναι δυνατό πρακτικά να αποτιμηθούν ξεχωριστά από άλλα είδη της αυτής παραγωγικής γραμμής.
- γ) δεν είναι ορθό να υποτιμώνται τα αποθέματα με βάση μια γενική ταξινόμησή τους, όπως π.χ. όλα τα έτοιμα προϊόντα ή όλα τα αποθέματα ενός ιδιαίτερα βιομηχανικού ή γεωγραφικού τομέα (π.χ. αποθέματα νηματουργείου, υφαντουργείου ή αποθέματα υποκαταστήματος Κρήτης)
- δ) στις υπηρεσίες παροχής υπηρεσιών η σύγκριση πρέπει να γίνεται κατά υπηρεσία για την οποία έχει συμφωνηθεί ξεχωριστή τιμή πώλησης. Συνεπώς ως είδος θεωρείται η υπηρεσία για την οποία έχει συμφωνηθεί ιδιαίτερη τιμή πώλησης και για την οποία πρέπει να προσδιορίζεται και ιδιαίτερο κόστος παραγωγής.

Το Δ.Λ.Π. 2 ορίζει συγκεκριμένα ότι « το κόστος των αποθεμάτων του παρέχοντος υπηρεσίες αποτελείται πρωταρχικά από την εργασία και τις λοιπές δαπάνες του άμεσα απασχολούμενου προσωπικού για την παροχή υπηρεσιών, που συμπεριλαμβάνουν το επιβλέπον προσωπικό και τα επιρριπτέα γενικά έξοδα. Δαπάνες σχετιζόμενες με τις πωλήσεις και το διοικητικό προσωπικό δεν περιλαμβάνονται στο κόστος αποθεμάτων αλλά καταχωρούνται στις δαπάνες της χρήσεως. Π.χ. Έστω μία επιχείρηση λογισμικού «Α». Η «Α» στο κόστος παραγωγής των προγραμμάτων πρέπει να περιλαμβάνει την άμεση εργασία (π.χ. αμοιβές προγραμματιστών) και τα λοιπά έξοδα του άμεσα απασχολούμενου προσωπικού για την παραγωγή των προγραμμάτων (π.χ. αποσβέσεις προγραμμάτων και ηλεκτρονικών υπολογιστών, ΔΕΗ, ΟΤΕ κ.λ.π.). Το Πρότυπο δεν επιβάλλει την κοστολόγηση κατ'είδος παρεχόμενης υπηρεσίας αλλά ούτε και το Ε.Γ.Λ.Σ. υποχρεώνει τις επιχειρήσεις να κοστολογούν τις υπηρεσίες κατ'είδος και κατ'επέκταση δεν τις υποχρεώνει σε τήρηση του λ/σμού 93 «κόστος παραγωγής υπηρεσιών ».

## 2.4 ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΩΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

### 2.4.α. Μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους (weighted average)

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για την μέθοδο αυτή αναφέρουν τα εξής: « με τη μέθοδο του μέσου σταθμικού κόστους, το κόστος κάθε είδους προσδιορίζεται από το μέσο σταθμικό κόστος των όμοιων ειδών στην αρχή της χρήσεως και το κόστος των όμοιων ειδών που αγοράστηκαν ή παρήχθησαν κατά τη διάρκεια της χρήσεως. Ο μέσος όρος μπορεί να υπολογιστεί σε περιοδική βάση, ή καθώς κάθε πρόσθετο φορτίο περιλαμβάνεται, ανάλογα με τις συνθήκες της επιχείρησης »(Πρότυπο§22).

Σύμφωνα με την μέθοδο αυτή η μέση σταθμική τιμή κτήσεως υπολογίζεται με τον εξής τύπο:

$$\frac{\left( \begin{array}{l} \text{Αξία αποθέματος} \\ \text{ενάρξεως της περιόδου} \end{array} \right) + \left( \begin{array}{l} \text{Αξία αγορών της περιόδου} \\ \text{στην τιμή κτήσεως} \end{array} \right)}{\left( \begin{array}{l} \text{Ποσότητα αποθέματος} \\ \text{ενάρξεως περιόδου} \end{array} \right) + \left( \begin{array}{l} \text{Ποσότητα που αγοράστηκε} \\ \text{στην περίοδο} \end{array} \right)}$$

Έτσι προσδιορίζεται η μέση σταθμική τιμή μονάδας, η οποία χρησιμοποιείται για την αποτίμηση των αποθεμάτων λήξεως και ελαχιστοποιεί τις επιδράσεις των ακραίων τιμών στην αγορά. Όταν οι τιμές στην αγορά είναι υψηλές, το μέσο κόστος είναι χαμηλότερο από το τρέχον κόστος, ενώ όταν οι τιμές είναι χαμηλές τότε το μέσο κόστος είναι υψηλότερο από το τρέχον κόστος.

Η εφαρμογή της μεθόδου ενδείκνυται όταν οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν το σύστημα της περιοδικής απογραφής<sup>4</sup> των αποθεμάτων, έτσι στο τέλος της χρήσεως που προσδιορίζεται το μέσο σταθμικό κόστος απογράφονται τα μένοντα και προσδιορίζεται η αξία τους και το κόστος των πωλημένων. Οι επιχειρήσεις αυτές συνήθως πωλούν λιανικά μεγάλη ποικιλία εμπορευμάτων σε χαμηλές τιμές. Αν όμως οι επιχειρήσεις εφαρμόζουν το σύστημα της διαρκούς απογραφής<sup>5</sup>, κυρίως οι βιομηχανικές που έχουν αποθηκευτικούς χώρους, επειδή το μέσο σταθμικό κόστος

<sup>4</sup> Κατά το σύστημα της περιοδικής απογραφής η αξία αγοραζόμενων αποθεμάτων καταχωρούνται στη χρέωση, δεν τηρούνται αναλυτικοί λ/σμοί κατ'είδος, κατά ποσότητα και αξία. Κατά την πώληση δεν γίνεται καμία εγγραφή, γίνεται περιοδικά στο τέλος της χρήσεως ύστερα από πραγματική καταμέτρηση.

<sup>5</sup> Κατά το σύστημα της διαρκούς απογραφής τηρούνται και αναλυτικοί λ/σμοί για κάθε είδος αποθέματος κατά ποσότητα και αξία, οι καταμετρήσεις γίνονται στο τέλος της χρήσεως.

δεν μπορεί να υπολογιστεί πριν από την τελευταία αγορά της περιόδου, οι πωλήσεις και τα μένοντα κατά τη διάρκεια της περιόδου παρακολουθούνται μόνο κατά ποσότητα.

Η περίοδος σταθμίσεως μπορεί να είναι: α) Ετήσια, οπότε έχουμε μέσο ετήσιο σταθμικό κόστος. β) Μικρότερη του έτους, μηνιαία ή τριμηνιαία κλπ, οπότε έχουμε μέσο μηνιαίο/τριμηνιαίο κλπ σταθμικό κόστος.

**Παράδειγμα:** Τα παρακάτω στοιχεία μιας οικονομικής μονάδας θα χρησιμοποιηθούν και στις επόμενες μεθόδους.

Συναλλαγές	Μονάδες	Τιμή	Αξία	Πωλ.Μονάδες	Υπολ.μονάδες
1/1 αποθ/μα	150	10	1.500		150
10/1 αγορά	600	14	8.400		750
15/1 πώληση				400	350
18/1 αγορά	800	10	8.000		1150
22/1 πώληση				750	400
27/1 αγορά	500	12	6.000		900
29/1 πώληση				700	<b>200</b>
Σύνολο	<b><u>2050</u></b>			<b><u>1850</u></b>	

Στη συγκεκριμένη μέθοδο μας ενδιαφέρουν μόνο οι αγορές και τα αποθέματα ενάρξεως. Έτσι, αντικαθιστώντας τον τύπο έχουμε:

$$\frac{1.500 + 22.400}{150 + 1.900} = \frac{23.900}{2.050} = 11,67 \text{ Μέσο Σταθμικό Κόστος μονάδας}$$

#### **2.4.β. Μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων**

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, μετά από κάθε εισαγωγή καθορίζεται η μέση τιμή του υπολοίπου με τον εξής τύπο:

$$\frac{\left( \begin{array}{c} \text{Αξία προηγούμενου} \\ \text{υπολοίπου} \end{array} \right) + \left( \begin{array}{c} \text{Αξία νέας αγοράς} \\ \text{στην τιμή κτήσεως} \end{array} \right)}{\left( \begin{array}{c} \text{Ποσότητα προηγούμενου} \\ \text{υπολοίπου} \end{array} \right) + \left( \begin{array}{c} \text{Ποσότητα νέας} \\ \text{αγοράς} \end{array} \right)}$$

Η μέθοδος αυτή είναι αντικειμενική, γιατί δεν αφήνει περιθώρια προσωπικών χειρισμών και δίνει ένα αντιπροσωπευτικό μέσο κόστος, το οποίο πλησιάζει περισσότερο στο τρέχον παρά στο μέσο σταθμικό.

**Παράδειγμα:** Με βάση τα στοιχεία του προηγούμενου παραδείγματος :

Αποθέματα ενάρξεως :  $150 * 10 = 1.500$

Αγορά 10/1                       $600 * 14 = 8.400$

Σύμφωνα με τον τύπο έχουμε:  $\frac{1.500 + 8.400}{150 + 600} = \frac{9.900}{750} = 13,2$  μέση τιμή υπολοίπου

Το ίδιο τύπο εφαρμόζουμε με τα δεδομένα που προκύπτουν ύστερα από κάθε συναλλαγή.

#### **2.4.γ. Μέθοδος πρώτου εισερχομένου, πρώτου εξερχόμενου (FIFO)**

Η μέθοδος πρώτου εισερχομένου, πρώτου εξερχόμενου, βασίζεται στην υπόθεση ότι το πρώτο εμπόρευμα που αποκτήθηκε είναι και το πρώτο που πωλήθηκε. Σύμφωνα με την FIFO τα αποθέματα τέλους χρήσης προέρχονται από τις πιο πρόσφατες αγορές και αποτιμώνται στις αντίστοιχες τιμές που αγοράστηκαν. Η αποτίμηση των πωλημένων – αναλωμένων γίνεται σύμφωνα με τη σειρά εισαγωγής τους, γι' αυτό η μέθοδος αυτή λέγεται και “ μέθοδος της σειράς εξαντλήσεως των αποθεμάτων”.

Η εκδοχή της σειράς εξαντλήσεως στις περισσότερες επιχειρήσεις εναρμονίζεται με την φυσική ροή των αποθεμάτων. Εντούτοις η FIFO, εμφανίζει μια αδυναμία στην ορθή αντιπαράθεση των εσόδων με το κόστος των πωλήσεων, αφού στα τρέχοντα έσοδα από τις πωλήσεις δεν αντιπαραθέτει το τρέχον κόστος των πωλήσεων αλλά το κόστος κτήσεως των παλαιότερων αγορών, δηλαδή σε περίοδο πληθωρισμού η FIFO υπερεκτιμά τα λογιστικά κέρδη αντίθετα με τις άλλες μεθόδους αποτίμησης. Και σε περίοδο πτώσεως των τιμών το αποτέλεσμα υποεκτιμάτε και αυτό έχει σαν συνέπεια να έχουμε μειωμένο φόρο εισοδήματος.

**Παράδειγμα:** με βάση τα παραπάνω δεδομένα έχουμε :

*Με το σύστημα περιοδικής απογραφής :*

Απόθεμα έναρξης	150	X	10 =	1.500
Πλέον τις αγορές	600	X	14 =	8.400
	800	X	10 =	8.000
	500	X	12 =	<u>6.000</u>
				<u>22.400</u>
				23.900
Μείον απόθεμα λήξης	200	X	12 =	<u>2.400</u>



**2.4.δ. Η μέθοδος τελευταία εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (LIFO)**

Η μέθοδος αυτή προτείνεται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ως εναλλακτική μέθοδος και όχι ως βασική. Το Ε.Γ.Λ.Σ αναφέρει ότι η μέθοδος αυτή βασίζεται στην εκδοχή ότι η πρώτη εξαγωγή ( πώληση ή ανάλωση ) προέρχεται από την τελευταία εισαγωγή και ότι τα αποθέματα τέλους χρήσεως προέρχονται από τις παλιότερες εισαγωγές. Η αρχή του σχετικού υπολογισμού γίνεται από την πρώτη αγορά της χρήσεως.

**Παράδειγμα:** Με βάση τα προηγούμενα δεδομένα.

α) Με το σύστημα της περιοδικής απογραφής.

Απόθεμα ενάρξεως	150	X	10	=	1.500	
(Πλέον)Αγορές	600	X	14	=	8.400	
	800	X	10	=	8.000	
	<u>500</u>	X	<u>12</u>	=	<u>6.000</u>	<u>22.400</u>
						23.900
 (Μείον)Αποθέματα λήξεως						
Αποθέματα ενάρξεως	150	X	10	=	1.500	
Από την αγορά 10/1	<u>50</u>	X	<u>14</u>	=	<u>700</u>	<u>2.200</u>
						Κόστος πωληθέντων 21.700

β) Με το σύστημα της διαρκούς απογραφής.

Όταν ο προσδιορισμός του κόστους γίνεται κατά το χρόνο κάθε συναλλαγής :

Χρονο- λογία	Αγορές			Πωλήσεις			Υπόλοιπο			Σύνολο Αξίας αποθ/των περιόδου
	Μονα- δες	Κόστος Μον.	Ποσά	Μονά- δες	Κόστος Μον.	Ποσά	Μονά- δες	Κόστος Μον.	Ποσά	
1/1							150	10	1.500	1.500
10/1	600	14	8.400				150 600	10 14	1.500 8.400	9.900
15/1				400	14	5.600	150 200	10 14	1.500 2.800	4.300
18/1	800	10	8.000				800	10	8.000	12.300
22/1				750	10	7.500	150 200 50	10 14 10	1.500 2.800 500	4.800
27/1	500	12	6.000				500	12	6.000	10.800
29/1				500 50 150	12 10 14	6.000 500 1.100	50 150	14 10	700 1.500	2.200
							<b>200</b>		<b><u>2.200</u></b>	

Όταν ο προσδιορισμός του κόστους γίνεται στο τέλος της περιόδου:

#### ΠΩΛΗΣΕΙΣ

15/1 400μον. 400 X 12 από την αγορά 27/1 = 4.800

22/1 750μον. 100 X 12 από την αγορά 27/1 = 1.200

650 X 10 από την αγορά 18/1 = 6.500

29/1 700μον. 150 X 10 από την αγορά 18/1 = 1.500

550 X 14 από την αγορά 10/1 = 7.700

1850 21.700

Μένοντα 50 X 14 = 700

150 X 10 = 1.500

200 23.900

#### 2.4.ε. Μέθοδος βασικού αποθέματος

Για την μέθοδο του βασικού αποθέματος το ΕΓΛΣ ορίζει ότι : τα αποθέματα τέλους χρήσεως διακρίνονται σε δύο μέρη. Το ένα αντιστοιχεί στο βασικό απόθεμα

που αντιπροσωπεύει την ελάχιστη ποσότητα (στοκ ασφαλείας), η οποία κρίνεται αναγκαία για την ομαλή διεξαγωγή της συνήθους δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας. Το άλλο προορίζεται για την εξυπηρέτηση μελλοντικών αναγκών πωλήσεων, όταν πρόκειται για εμπορεύματα ή έτοιμα προϊόντα ή αναγκών βιομηχανοποιήσεων όταν πρόκειται για υλικά που αναλώνονται στην παραγωγική διαδικασία. Το βασικό απόθεμα αποτιμάται στην αξία της αρχικής κτήσεως του. Το υπόλοιπο μέρος ( υπεραπόθεμα ) αποτιμάται με μια από τις εξής μεθόδους υπολογισμού της τιμής κτήσεως : του μέσου σταθμικού κόστους, του κυκλοφοριακού μέσου όρου της FIFO.

Για να εφαρμόσουν οι επιχειρήσεις τη μέθοδο του βασικού αποθέματος κατά την αποτίμηση των αποθεμάτων τους πρέπει σύμφωνα με όσα προβλέπονται στην παρ 2.2.205 περ 7 του ΕΓΛΣ, με δική τους ευθύνη να διαχωρίσουν τα αποθέματα τέλους χρήσης σε βασικό απόθεμα και σε υπεραπόθεμα, λαμβάνοντας ως κριτήριο για τον προσδιορισμό του βασικού αποθέματος (στοκ ασφαλείας) την ελάχιστη ποσότητα του αποθέματος που κρίνεται αναγκαία για την ομαλή διεξαγωγή της συνήθους δραστηριότητας της επιχείρησης κάτω από συνήθεις και ομαλές συνθήκες. Το κριτήριο προσδιορισμού του βασικού αποθέματος θα πρέπει να βασίζεται στα δεδομένα της επιχείρησης ( π.χ κυκλοφοριακή ταχύτητα ) ( Ε.ΣΥ.Λ αρ γνωμ 43/1989).

Σε περίπτωση που η ποσότητα των κατ' είδος αποθεμάτων δεν διακυμαίνεται σημαντικά από χρήση σε χρήση, είναι δυνατό να χαρακτηρίζεται ολόκληρη η ποσότητα αυτή βασικό απόθεμα και ανάλογα να γίνεται αποτίμηση της.

**Παράδειγμα :** Έστω ότι το βασικό απόθεμα της επιχείρησης είναι 150 μονάδες με τιμή κτήσεως μονάδας 10

Απόθεμα ενάρξεως	150	X	10	= 1.500
Αγορές	600	X	14	= 8.400
	800	X	10	= 8.000
	<u>500</u>	X	12	= <u>6.000</u>
	1.900			
Βασικό απόθεμα	150	X	10	= 1.500
Extra απόθεμα <sup>6</sup>	<u>50</u>	X	12	= <u>600</u>
				= <b>2.100</b>

<sup>6</sup> Το Extra απόθεμα προκύπτει από το τελικό απόθεμα μείων το βασικό απόθεμα.(200-150=50 μον.)

Κόστος πωλ.(μον)<sup>7</sup> 1.850**21.800****2.4.στ. Μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους**

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ορίζουν ότι: « το κόστος αποθεμάτων των ειδών που δεν αντικαθίστανται με κανονική ροή, καθώς και των αγαθών ή υπηρεσιών που παράγονται και διαχωρίζονται για ειδικούς σκοπούς, πρέπει να προσδιορίζεται με τη χρησιμοποίηση της μεθόδου του εξατομικευμένου κόστους των»(Πρότυπο §19).

Το Ε.Γ.Λ.Σ, ορίζει ότι: « τα αποθέματα παρακολουθούνται όχι μόνο κατ' είδος αλλά και κατά συγκεκριμένες παρτίδες αγοράς ή παραγωγής, οι οποίες έτσι αποκτούν αυτοτέλεια κόστους. Κατά την αποτίμηση των αποθεμάτων της απογραφής, αυτά αναλύονται σε ποσότητες κατά παρτίδα από την οποία προέρχονται και αποτιμώνται στο κόστος της συγκεκριμένης παρτίδας, ανεξάρτητα από το χρόνο παραγωγής ή αγοράς τους».

Κατά τη μέθοδο αυτή γίνεται συσχέτιση της ροής του κόστους με την ειδική ροή των φυσικών αγαθών και οδηγεί σε ικανοποιητική αντιπαράθεση εσόδων και κόστους και μπορεί να εφαρμόζεται με περιοδική ή διαρκή απογραφή των αποθεμάτων.

Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους χρησιμοποιείται από τις επιχειρήσεις που τα αποθέματά τους παράγονται κατά παραγγελία των πελατών τους. Τέτοιες επιχειρήσεις είναι οι ναυπηγικές, οι κατασκευαστικές, οι εκδοτικοί οίκοι κ.ά.

**2.4.ζ. Μέθοδος του πρότυπου κόστους ( standard cost )**

Οι βιομηχανικές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν το πρότυπο κόστος (standard cost ) για την λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων και για την αποτίμησή τους. Το πρότυπο κόστος αποτελεί ένα ιδεώδες ή προϋπολογιζόμενο κόστος απαλλαγμένο από τις απώλειες και τα έξοδα που οφείλονται σε αναποτελεσματικότητα ή σε μη φυσιολογικές συνθήκες. Οι διαφορές μεταξύ πραγματικού (ιστορικού) και πρότυπου κόστους καταχωρούνται σε ιδιαίτερο λογαριασμό, ο οποίος αποτελεί όργανο ελέγχου της παραγωγικής διαδικασίας και της συναλλακτικής δραστηριότητας της επιχείρησης.

Το πρότυπο κόστος μπορεί να εφαρμόζεται για την παρακολούθηση των πρώτων υλών, των ημικατεργασμένων και των έτοιμων προϊόντων, τόσο ως προς την

<sup>7</sup> Κόστος πωληθέντων = αγορές + αρχικό απόθεμα – τελικό απόθεμα.

εισαγωγή όσο και ως προς την εξαγωγή αυτών από τις οικείες λογιστικές αποθήκες, οι οποίες μπορούν να τηρηθούν μόνο κατά ποσότητα αφού όλες οι εισαγωγές και εξαγωγές καταχωρούνται με την ίδια standard τιμή.

Το πρότυπο κόστος έχει εσωτερική αξία για την επιχείρηση και δεν είναι δυνατόν να χρησιμοποιείται για την αποτίμηση των αποθεμάτων που γίνεται για την σύνταξη των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει σχετικά τα ακόλουθα : Κατά την μέθοδο αυτή τα αποθέματα αποτιμώνται στην τιμή πρότυπου κόστους. Η μέθοδος αυτή εφαρμόζεται με την προϋπόθεση ότι οι αποκλίσεις που ενδεχόμενα θα προκύψουν ανάμεσα στο ιστορικό και πρότυπο κόστος θα κατανέμονται στα απώλητα (μένοντα) και στα πωλημένα αποθέματά τους. Το ποσό των αποκλίσεων που αναλογεί στα απώλητα ή μη αναλωμένα αποθέματα της απογραφής εμφανίζεται ιδιαίτερα, με ένα ποσό για κάθε κατηγορία αποθέματος που αντιστοιχεί στους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς της ομάδας 2 του Ε.Γ.Λ.Σ.

## **2.5. ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΤΗ ΧΩΡΑ ΜΑΣ ΚΑΙ ΟΣΩΝ ΠΡΟΒΛΕΠΕΙ ΤΟ Δ.Λ.Π. 2.**

Μελετώντας τις διατάξεις που ισχύουν στη χώρα μας ( Ε.Γ.Λ.Σ., ν.2190/1920, Κ.Β.Σ.) και συγκρίνοντάς τις με όσα ορίζει το Δ.Λ.Π. 2, διαπιστώνουμε τις παρακάτω διαφορές:

### **α) Διαφορές ως προς την έννοια των αποθεμάτων**

Η έννοια των αποθεμάτων προσδιορίζεται το ίδιο και από το Δ.Λ.Π. 2 και από τα ελληνικά πρότυπα. Η μόνη διαφορά είναι ότι το Δ.Λ.Π. 2 προσθέτει ότι στην επιχείρηση παροχής υπηρεσιών «αποθέματα είναι και τα κόστη των υπηρεσιών για τα οποία η επιχείρηση δεν έχει καταχωρήσει ακόμα σχετικά έσοδα ».

### **β) Διαφορές ως προς τα στοιχεία του κόστους των αποθεμάτων**

Κατά το Δ.Λ.Π., το κόστος κτήσης των αποθεμάτων μπορεί να επιβαρυνθεί και με τόκους δανείων ή σε σπάνιες περιπτώσεις να επιβαρύνεται με συναλλαγματικές διαφορές. Κατά τα ελληνικά πρότυπα οι δαπάνες αυτές δε συνιστούν κόστος των αποθεμάτων.

**γ) Διαφορές ως προς την κοστολόγηση και τις μεθόδους προσδιορισμού του κόστους κτήσης των αποθεμάτων.**

• Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. και τον Κ.Β.Σ., « η τιμή κτήσεως υπολογίζεται με οποιαδήποτε από τις παρακάτω μεθόδους» ( ΕΓΛΣ §2.2.205 περ.7 ):

- α) Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους
- β) Η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων
- γ) Η μέθοδος πρώτη εισαγωγή- πρώτη εξαγωγή ( FIFO)
- δ) Η μέθοδος τελευταία εισαγωγή- πρώτη εξαγωγή (LIFO)
- ε) Η μέθοδος του βασικού αποθέματος
- στ) η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους
- ζ) η μέθοδος του πρότυπου κόστους

Σύμφωνα με το άρθρο 28 §2 του ΚΒΣ , η μέθοδος που θα επιλεγεί θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο.

Κατά το ν.2190/1920 «η μέθοδος υπολογισμού της τιμής κτήσεως ή του κόστους παραγωγής των αποθεμάτων, καθώς και της τιμής κτήσης των κινητών αξιών, επιλέγεται από την εταιρεία, από τις μεθόδους της περ.7 της §2.2.205 του άρθρου 1 του ΠΔ 1123/1980 (ΕΓΛΣ) και εφαρμόζεται πάγια από χρήση σε χρήση ( άρθρο 43 § 7β ).

Από την άλλη κατά το Δ.Λ.Π.2 αποκλείονται κάποιες από τις παραπάνω μεθόδους που προβλέπει η κείμενη νομοθεσία στη χώρα μας. Έτσι το Δ.Λ.Π. 2 σε ότι αφορά το κόστος των αποθεμάτων που αντικαθίστανται με κανονική ροή ( δηλ. μαζική παραγωγή, αγοραζόμενων εν σειρά ) επιβάλλει ως βασική μέθοδο, τη μέθοδο F.I.F.O ή του Μέσου Σταθμικού Κόστους και εναλλακτικά τη μέθοδο L.I.F.O.

• Επίσης το Δ.Λ.Π.2 υιοθετεί τη μέθοδο αποτίμησης στις τιμές λιανικής πώλησης των αποθεμάτων μεγάλου αριθμού και μεγάλης ταχύτητας κυκλοφορίας τα οποία έχουν όμοια περιθώρια κέρδους και για τα οποία δεν είναι πρακτικά δυνατό να χρησιμοποιηθούν άλλες κοστολογικές μέθοδοι. Το κόστος του αποθέματος προσδιορίζεται με μείωση της αξίας πώλησης του αποθέματος κατά το αρμόζον ποσοστό μικτού κέρδους. Τα ελληνικά πρότυπα όμως δεν δέχονται τη μέθοδο αυτή.

• Σύμφωνα με τα ελληνικά πρότυπα, δεν επιτρέπεται η αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσης και του ιστορικού κόστους παραγωγής. Μόνο κατά την έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων και μόνο αν η αλλαγή έχει ως στόχο τη βελτίωση της λειτουργικότητας της επιχείρησης ή για άλλους

σπουδαίους λόγους. Το Δ.Λ.Π. 2 επιτρέπει την αλλαγή μεθόδου εφόσον η μεταβολή θα καταβληθεί σε μια ορθότερη παρουσίαση των γεγονότων ή των συναλλαγών.

**δ) Διαφορές ως προς την αποτίμηση των αποθεμάτων.**

- Κατά τα ελληνικά πρότυπα, η αποτίμηση των αποθεμάτων γίνεται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσης και τρέχουσας και μόνο αν η τρέχουσα είναι μεγαλύτερη από την καθαρή αξία ρευστοποίησης, η αποτίμηση γίνεται στη χαμηλότερη αυτή αξία (ρευστοποίησης). Το Δ.Λ.Π 2 στη βάση σύγκρισης των κατ' είδος τιμών δεν θέτει τις τρέχουσες τιμές, αλλά συγκρίνει μόνο την τιμή κτήσης με την καθαρή αξία ρευστοποίησης. Έτσι, στις περιπτώσεις που η τρέχουσα τιμή είναι χαμηλότερη της τιμής κτήσης, ενώ η αξία ρευστοποίησης υπερκαλύπτει την τιμή κτήσης, κατά τις ισχύουσες στη χώρα μας διατάξεις, η αποτίμηση μπορεί να γίνεται στην τρέχουσα τιμή, ενώ κατά το Πρότυπο στο κόστος κτήσης.

- Το Δ.Λ.Π. 2 υιοθετεί την κατ' είδος αποτίμηση δέχεται όμως ότι μπορεί να ομαδοποιούνται όμοια ή συγγενή είδη. Τα ελληνικά πρότυπα δεν δέχονται τη αποτίμηση ομαδοποιημένων αποθεμάτων.

- Το Δ.Λ.Π. 2 επιτρέπει τη χρησιμοποίηση διαφορετικών μεθόδων προσδιορισμού του κόστους των αποθεμάτων και κατ' επέκταση, διαφορετικές μεθόδους αποτίμησης για αποθέματα με διαφορετική φύση και χρήση. Η κείμενη νομοθεσία στη χώρα μας δεν το επιτρέπει αυτό.

- Κατά το Δ.Λ.Π. 2, τα άμεσα υλικά που ενσωματώνονται στο παραγόμενο προϊόν δεν υποτιμώνται κάτω του κόστους, αν τα έτοιμα προϊόντα στα οποία θα ενσωματωθούν αναμένεται να πωληθούν στο κόστος ή πάνω από αυτό. Η αντιμετώπιση αυτή δεν γίνεται δεκτή από τις ισχύουσες διατάξεις στη χώρα μας.

## **ΜΕΡΟΣ Β**

### **1.ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ.**

#### **1.1 Βασικές διατάξεις**

Οι διατάξεις περί αποτιμήσεως των αποθεμάτων περιλαμβάνονται στο Ε.Γ.Λ.Σ και έχουν ως εξής:

➤ Τα αποθέματα που προέρχονται από αγορές αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσεως και τρέχουσας τιμής αγοράς.

➤ Τα αποθέματα ( εκτός από τα υπολείμματα και υποπροϊόντα) που προέρχονται από την παραγωγή της οικονομικής μονάδας και προορίζονται, είτε για πώληση ως έτοιμα προϊόντα, είτε για παραπέρα επεξεργασία προς παραγωγή έτοιμων προϊόντων, αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμών ιστορικού κόστους παραγωγής και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

➤ Τα υπολείμματα αποτιμούνται στην πιθανή τιμή πώλησεως τους μειωμένη με τα άμεσα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την πώληση τους.

➤ Τα υποπροϊόντα εφόσον προορίζονται για πώληση αποτιμούνται στην τιμή πώλησεως τους , μειωμένη με τα άμεσα έξοδα πώλησεως, όπως και στην περίπτωση των υπολειμμάτων. Όταν όμως προορίζονται να χρησιμοποιηθούν από την ίδια την οικονομική μονάδα, αποτιμούνται στην τιμή χρησιμοποίησεως τους, δηλαδή στην τιμή που θα αγοράζονταν, είτε για συγκεκριμένα υποπροϊόντα, είτε ισοδύναμης αξίας, με σκοπό να χρησιμοποιηθούν από αυτή.

➤ Οι οικονομικές μονάδες που εφαρμόζουν σύστημα πρότυπης κοστολογήσεως έχουν τη δυνατότητα να αποτιμούν τα αποθέματα τους στις τιμές του πρότυπου κόστους με την προϋπόθεση ότι οι αποκλίσεις που ενδεχόμενα θα προκύψουν ανάμεσα στο ιστορικό και στο πρότυπο κόστος, θα κατανέμονται στα απώλητα (μένοντα) και στα πωλημένα αποθέματα τους. Το ποσό των αποκλίσεων που αναλογεί στα απώλητα αποθέματα της απογραφής εμφανίζονται ιδιαίτερα.

#### **1.1.α Λογαριασμοί της ομάδας 2 « Αποθέματα ».**

Το Ε.Γ.Λ.Σ. προβλέπει τους παρακάτω πρωτοβάθμιους λογαριασμούς για τη λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων:

20. Εμπορεύματα	24. Πρώτες και βοηθητικές ύλες
21. Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή	25. Αναλώσιμα υλικά
22. Υποπροϊόντα και υπολείμματα	26. Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων
23. Παραγωγή σε εξέλιξη	28. Είδη συσκευασίας

Οι πρωτοβάθμιοι αυτοί λογαριασμοί είναι υποχρεωτικής τήρησης και ανάλογα με τις ανάγκες κάθε επιχειρήσεως αναπτύσσονται σε δευτεροβάθμιους, τριτοβάθμιους ή αναλυτικότερους λογαριασμούς. Επίσης τα χωρίζει σε **αγοραζόμενα** αποθέματα ( λ/σμοί 20, 24, 25, 26, 28 ) και **παραγόμενα** αποθέματα ( λ/σμοί 21, 22, 23 ).

### 1.1.β Ανάλυση των λογαριασμών της ομάδας 2

#### 20. ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ

Εμπορεύματα είναι τα υλικά αγαθά (αντικείμενα, ύλες, υλικά ) που αποκτώνται από την επιχείρηση με σκοπό να μεταπωλούνται στην κατάσταση που αγοράζονται. Η επιχείρηση δε μεταβάλλει τη φυσική μορφή των αγαθών αυτών αλλά τα διαθέτει με τη μορφή που τα απέκτησε. Στην κατηγορία των εμπορευμάτων εντάσσονται και οι πρώτες και βοηθητικές ύλες, τα υλικά συσκευασίας, τα αναλώσιμα υλικά, τα ανταλλακτικά παγίων στοιχείων και τα είδη συσκευασίας που αγοράζονται από την επιχείρηση με σκοπό να μεταπωλούνται με τη μορφή που η επιχείρηση τα αγόρασε.

Στη γενική λογιστική τα εμπορεύματα παρακολουθούνται στο λ/σμό 20. Στο λ/σμό αυτό παρακολουθείται μόνο η αξία των αρχικών αποθεμάτων και των αγορών της χρήσεως και η αξία των επιστροφών και των εκπτώσεων. Όμως στο λ/σμό αυτό δεν παρακολουθούνται ποσοτικά τα εμπορεύματα. Στη διάρκεια της χρήσεως δεν επηρεάζεται με το κόστος των πωλημένων. Στο τέλος της χρήσεως το χρεωστικό υπόλοιπο του λ.20 ( αρχικό απόθεμα + αγορές χρήσης ) μεταφέρεται στη χρέωση του λ.80.00 Α.Γ.Ε. Επίσης ο λ.20 χρεώνεται με την αξία των αποθεμάτων απογραφής τέλους χρήσεως και πιστώνεται ο λ.80.00. Το τελικό υπόλοιπο του λ/σμού 20 εμφανίζεται στον ισολογισμό.

Στην αναλυτική λογιστική τα εμπορεύματα παρακολουθούνται στο λ/σμό 94.20 κατά ποσότητα και αξία με το σύστημα της διαρκούς απογραφής.

## 21. ΕΤΟΙΜΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΗ

Έτοιμα προϊόντα είναι τα υλικά αγαθά όπου παράγονται, κατασκευάζονται ή συναρμολογούνται από την επιχείρηση και είναι έτοιμα για να πωληθούν, τέτοια προϊόντα είναι οι σάκοι τσιμέντων σε μια τσιμεντοβιομηχανία.

Ημιτελή προϊόντα είναι τα υλικά αγαθά, τα οποία μετά από κατεργασία σε ορισμένα στάδια είναι έτοιμα για παραπέρα βιομηχανοποίηση ή κατεργασία ή ακόμα και για πώληση στην ημιτελή τους κατάσταση. Δηλαδή ημιτελές χαρακτηρίζεται το προϊόν το οποίο προορίζεται να υποστεί παραπέρα κατεργασία, ώστε να καταστεί έτοιμο προϊόν, όμως είναι δυνατόν να πωληθεί στην κατάσταση που βρίσκεται, επειδή μπορεί ως αγαθό να χρησιμοποιηθεί για την κάλυψη κοινωνικών αναγκών.

Στη γενική λογιστική τα έτοιμα και ημιτελή προϊόντα παρακολουθούνται στο λογαριασμό 21 “προϊόντα έτοιμα και ημιτελή” και αναπτύσσεται σε δευτεροβάθμιους τριτοβάθμιους ή και αναλυτικότερους λογαριασμούς σύμφωνα πάντα με τις ανάγκες της επιχείρησης. Η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να μην παρακολουθεί τις επιμέρους κατηγορίες των προϊόντων αλλά να τηρεί μόνο ένα υπολογαριασμό “αποθέματα απογραφής” για όλα τα προϊόντα και υποπροϊόντα και μπορεί να αναπτύσσει σε δύο υπολογαριασμούς “αποθέματα απογραφής ενάρξεως” και “αποθέματα απογραφής λήξεως”. Κατά την έναρξη της χρήσης χρεώνονται οι υπολογαριασμοί “αποθέματα απογραφής ενάρξεως” με την αξία των αποθεμάτων της προηγούμενης απογραφής. Κατά την διάρκεια της χρήσης δεν επηρεάζεται ο 21 και οι υπολογαριασμοί του ούτε με την αξία των παραγόμενων, ούτε με την αξία των πωλούμενων προϊόντων. Στο τέλος της χρήσης το χρεωστικό υπόλοιπο του 21 (αξία αρχικού αποθέματος) μεταφέρεται στην χρέωση του λογαριασμού 80.00 Α.Γ.Ε. Επίσης με πίστωση του 80.00 χρεώνεται ο λογαριασμός 21 και ο υπολογαριασμός “αποθέματα απογραφής λήξεως” με την αξία των αποθεμάτων απογραφής λήξεως το οποίο είναι και το τελικό υπόλοιπο του λογαριασμού που εμφανίζεται στον ισολογισμό.

Στην αναλυτική λογιστική τα έτοιμα και ημιτελή προϊόντα παρακολουθούνται στο λ/σμο 94.21. Ο ΚΒΣ, εφόσον συντρέχουν ορισμένες προϋποθέσεις, επιβάλλει την τήρηση “βιβλίου αποθήκης” για τα έτοιμα και ημιτελή προϊόντα δηλαδή επιβάλλει την παρακολούθηση τους κατ’ είδος ποσότητα και αξία. Η αποθήκη αυτή τηρείται και λειτουργεί ως αναλυτικό καθολικό στον λογαριασμό 94.21.

## 22. ΥΠΟΠΡΟΪΟΝΤΑ ΚΑΙ ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΑ

### α. Υποπροϊόντα

Υποπροϊόντα ( ή υποπαράγωγα )είναι τα υλικά αγαθά που παράγονται μαζί με τα κύρια προϊόντα, σε διάφορα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας από τις ίδιες πρώτες και βοηθητικές ύλες. Τα υποπροϊόντα έχουν μειωμένη αξία πωλήσεως σε σύγκριση με τα κύρια προϊόντα. Επίσης, πωλούνται αυτούσια ή επαναχρησιμοποιούνται από την επιχείρηση ως πρώτη ύλη.

Στη γενική λογιστική τα υποπροϊόντα παρακολουθούνται σε υπολογαριασμό του 22 μόνο κατά αξία. Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., όταν τα υποπροϊόντα προορίζονται να πωληθούν αποτιμώνται στην πιθανή τιμή πωλήσεως τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα πωλήσεως, όταν όμως προορίζονται να χρησιμοποιηθούν από την ίδια την επιχείρηση, αποτιμώνται στην τιμή χρησιμοποίησεως του δηλ. στην τιμή που θα τα αγόραζε η επιχείρηση για να τα χρησιμοποιήσει.

Στην αναλυτική λογιστική τα υποπροϊόντα παρακολουθούνται στο λ/σμό 94.22. Όταν τα υποπροϊόντα έχουν εμπορευματική αξία ή χρησιμοποιούνται περαιτέρω στην παραγωγή, τηρείται «βιβλίο αποθήκης» κατ'είδος, ποσότητα και αξία.

### β. Υπολείμματα

Υπολείμματα είναι υλικά κατάλοιπα της παραγωγικής διαδικασίας κατά κανόνα άχρηστα. Τα υπολείμματα προέρχονται, είτε απευθείας από την πρώτη ύλη και έχουν τις ιδιότητες της, είτε προκύπτουν στα διάφορα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας και έχουν τα χαρακτηριστικά της πρώτης ύλης ή του έτοιμου προϊόντος.

Στη γενική λογιστική τα υπολείμματα παρακολουθούνται σε υπολογαριασμό του 22 μόνο κατ'αξία. Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ τα υπολείμματα όταν είναι άχρηστα απορρίπτονται και συνιστούν μέρος της βιομηχανικής απώλειας. Όταν έχουν εμπορευματική αξία αποτιμώνται στην πιθανή αξία πωλήσεώς τους, μειωμένη με τα εκτιμώμενα άμεσα έξοδα πωλήσεως, δηλ. στην καθαρή αξία πωλήσεώς τους. Όταν τα βιομηχανικά κατάλοιπα δεν έχουν εμπορευματική αξία ή δεν χρησιμοποιούνται στην παραγωγική διαδικασία, δεν τηρείται βιβλίο αποθήκης.

Ο λ/σμος “υποπροϊόντα και υπολείμματα” κατά την έναρξη της χρήσεως χρεώνεται με την αξία των αποθεμάτων της προηγούμενης χρήσης. Κατά τη διάρκεια της χρήσεως , δεν χρεώνεται με το κόστος των παραγόμενων αποθεμάτων και δεν

πιστώνεται με το κόστος των αναλισκόμενων για την παραγωγή αποθεμάτων υλικών, ούτε με το κόστος των πωλουμένων. Έτσι μένει χρεωμένος μόνο με την αξία των αποθεμάτων απογραφής τέλους της προηγούμενης χρήσης. Στο τέλος της χρήσεως πιστώνεται με την αξία των αποθεμάτων της προηγούμενης απογραφής με χρέωση του 80.00 Λ.Γ.Ε. Χρεώνεται με την αξία των αποθεμάτων απογραφής λήξεως της χρήσεως με πίστωση του 80.00.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 2, τα υποπροϊόντα αποτιμώνται συχνά στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, η οποία αφαιρείται από το κόστος του κύριου προϊόντος, με αποτέλεσμα η λογιστική αξία του κύριου προϊόντος να μην είναι ουσιαστικά διαφορετική από τι κόστος του. Τα όσα ορίζει το Ε.Γ.Λ.Σ., σχετικά με τα υποπροϊόντα δεν αφίστανται των όσων ορίζει το Πρότυπο.

### **23. ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ**

Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ “παραγωγή σε εξέλιξη είναι πρώτες ύλες, βοηθητικά υλικά, ημιτελή προϊόντα και άλλα στοιχεία κόστους (π.χ εργασία γενικά βιομηχανικά έξοδα), τα οποία κατά τη διάρκεια της χρήσεως ή στο τέλος αυτής, κατά την απογραφή βρίσκονται στο κύκλωμα της παραγωγικής διαδικασίας.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι η παραγωγή σε εξέλιξη συνίσταται από:

- Υλικά που έχουν υποστεί μερική κατεργασία ή παραμένουν πρόσκαιρα ακατέργαστα στους χώρους της παραγωγής και αναμένουν τη σειρά τους για κατεργασία.
- Δαπάνες που έγιναν για την μερική κατεργασία των υλικών αυτών.

Τα υλικά που βρίσκονται υπό κατεργασία δεν μετρώνται, δεν παραλαμβάνονται ούτε αποθηκεύονται. Το ΕΓΛΣ ορίζει ότι “ η παραγωγή σε εξέλιξη ή τα υλικά ή άλλα είδη που βρίσκονται στο στάδιο της κατεργασίας κατά τη διάρκεια της χρήσεως δεν παρακολουθούνται στους υπολογισμούς αποθεμάτων του 94 επειδή δεν αποτελούν αντικείμενο παραλαβής και παραδόσεως. Τα υλικά αυτά μεταφέρονται στους οικείους υπολογισμούς του 94 μόνο κατά το τέλος της χρήσεως ή της περιόδου υπολογισμού και έπειτα από διενέργεια απογραφής.”

Κατά τη διάρκεια του έτους, προκειμένου να προσδιορίζεται το περιοδικό κόστος και τα περιοδικά αποτελέσματα, το κόστος της παραγωγής σε εξέλιξη, στις περισσότερες επιχειρήσεις προσδιορίζεται καθ’ υπολογισμό, δηλαδή κατά προσέγγιση, γιατί στις περισσότερες επιχειρήσεις είναι σχεδόν αδύνατη η διενέργεια φυσικής απογραφής των υλικών που βρίσκονται σε ημικατεργασμένη κατάσταση στα

διάφορα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας. Όμως το αργότερο μέχρι το τέλος της χρήσεως θα πρέπει να γίνει φυσική απογραφή των ημικατεργασμένων υλικών και να προσδιορίζεται το κόστος τους. Έτσι στην γενική λογιστική χρεώνεται ο 23 “παραγωγή σε εξέλιξη” και πιστώνεται ο 80,00 (Λογιστική γενικής εκμετάλλευσης). Αντίστροφη της τελευταίας εγγραφής γίνεται για το κόστος παραγωγής σε εξέλιξη του τέλους της προηγούμενης χρήσεως.

Στον λογαριασμό “παραγωγή σε εξέλιξη” δεν είναι δυνατόν να τηρηθεί βιβλίο αποθήκης “διότι τα υλικά που βρίσκονται στην παραγωγική διαδικασία έπαυσαν να έχουν ποιοτικά χαρακτηριστικά που προσδίδουν σε αυτά την ιδιότητα του “είδους”.

Στο τέλος της χρήσεως, στις περιπτώσεις που στο χώρο παραγωγής υπάρχουν υλικά που δεν έχουν ακόμα εισαχθεί στην παραγωγική διαδικασία, να επανεισάγονται στην λογιστική αποθήκη, εκδίδοντας “δελτίο εσωτερικής διακίνησης” καταχωρούνται αρνητικά στην χρέωση των μερίδων αποθήκης, ώστε στον λογαριασμό 23 να παραμένουν μόνο τα υλικά των οποίων η κατεργασία έχει ήδη αρχίσει.

#### **24. ΠΡΩΤΕΣ ΚΑΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΥΛΕΣ – ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ**

Στο πρωτοβάθμιο αυτό λογαριασμό παρακολουθούνται τρεις διαφορετικές κατηγορίες βιομηχανικών υλών: α) οι πρώτες ύλες, β) οι βοηθητικές ύλες, γ) τα υλικά συσκευασίας, οι οποίες έχουν το κοινό χαρακτηριστικό ότι ενσωματώνονται στο παραγόμενο προϊόν και η αναλυσκόμενη ποσότητα τους τελεί σε αναλογική σχέση με την ποσότητα των παραγόμενων προϊόντων.

##### **α. Πρώτες ύλες**

Κατά το ΕΓΛΣ, πρώτες ύλες είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτά με σκοπό τη βιομηχανική επεξεργασία ή συναρμολόγησή τους για την παραγωγή ή κατασκευή προϊόντων. Οι πρώτες ύλες είναι τα υλικά που συνιστούν το αντικείμενο του μετασχηματισμού δια των κατεργασιών στις μεταποιητικές επιχειρήσεις για την παραγωγή προϊόντων. Οι βιομηχανοποιούμενες πρώτες ύλες ενσωματώνονται στο παραγόμενο από αυτές προϊόν με διαφορετική όμως μορφή. Οι πρώτες ύλες αποτελούν βασικό στοιχείο των τεχνικών προδιαγραφών καθώς η αναλωμένη ποσότητα είναι σε αναλογική σχέση με την ποσότητα των παραγόμενων έτοιμων προϊόντων.

## **β. Βοηθητικές ύλες**

Βοηθητικές ύλες είναι τα υλικά αγαθά, τα οποία είναι αναγκαία για την επεξεργασία των πρώτων υλών αλλά δεν ενσωματώνονται από φυσική άποψη στο τελικό προϊόν. Τα βοηθητικά υλικά είναι μεγάλου αριθμού και μικρής αξίας και βαρύνουν ελάχιστα το κόστος των παραγόμενων. Συνήθως ο καταλογισμός του κόστους των βοηθητικών υλών γίνεται με βάση τεχνικές προδιαγραφές ή αντιμετωπίζονται ως γενικά βιομηχανικά έξοδα όταν δεν τηρούνται μερίδες αποθήκης γι' αυτές τις βοηθητικές ύλες.

## **γ. Υλικά συσκευασίας**

Υλικά συσκευασίας είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά η οικονομική μονάδα με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για τη συσκευασία των προϊόντων της ώστε να είναι έτοιμα προς πώληση. Έτσι, τα υλικά συσκευασίας ενσωματώνονται στο έτοιμο προϊόν και διαφέρουν από τα είδη συσκευασίας που χρησιμοποιούνται για την μεταφορά των πωλουμένων αποθεμάτων στους πελάτες. Υλικά συσκευασίας έχουν μόνο οι μεταποιητικές επιχειρήσεις. Τα υλικά που χρησιμοποιούν οι εμπορικές επιχειρήσεις για τη συσκευασία των προϊόντων παρακολουθούνται στο λ/σμό 25.Αναλώσιμα υλικά.

Ο λ/σμός 24 κατά την έναρξη της χρήσεως χρεώνεται με την αξία των αποθεμάτων της προηγούμενης απογραφής. Κατά τη διάρκεια της χρήσεως χρεώνεται με την αξία κτήσεως των αγοραζόμενων αγαθών και πιστώνεται με τις τυχόν επιστροφές αγορών και τις εκτός τιμολογίου εκπτώσεις. Πιστώνεται μόνο για τις αποστολές αποθεμάτων σε άλλα υποκαταστήματα της επιχειρήσεως, όταν τα υποκαταστήματα δεν τηρούν αυτοτελή γενική λογιστική. Κατά το τέλος της χρήσεως πιστώνεται, με χρέωση του λ/σμού 80.00 Λ.Γ.Ε, με την αξία αποθεμάτων απογραφής έναρξεως της χρήσεως και την αξία των καθαρών αγορών της χρήσεως, μετά την αφαίρεση των επιστροφών και των εκτός τιμολογίου εκπτώσεων. Χρεώνεται, με πίστωση του 80.00 με την αξία των αποθεμάτων απογραφής λήξεως της χρήσεως, όπως η αξία αυτή προκύπτει από την αποτίμηση τους που διενεργείται σύμφωνα με τους κανόνες που αναπτύξαμε παραπάνω.

Στην αναλυτική λογιστική παρακολουθούνται στο λ/σμό 94.24. Επίσης το ΕΓΛΣ επιβάλλει την τήρηση βιβλίου αποθήκης που λειτουργεί ως αναλυτικό καθολικό του λ/σμού 94.24.

Τα υλικά αυτά που παρακολουθούνται στο λ/σμό 24 ενσωματώνονται στο προϊόν και συνεπώς το κόστος των αναλωμένων βαρύνει το κόστος των παραγόμενων προϊόντων σύμφωνα με τους κανόνες και την τεχνική κοστολογήσεως που καθορίζει το Ε.Γ.Λ.Σ.

Για την αποτίμηση των άμεσων υλικών που παρακολουθούνται στο λ/σμο 24 το Πρότυπο ορίζει ότι: α)τα υλικά και τα λοιπά εφόδια που διατηρούνται για χρήση στην παραγωγή αποθεμάτων δεν υποτιμώνται κάτω του κόστους, αν τα έτοιμα προϊόντα στα οποία θα ενσωματωθούν αναμένεται να πωληθούν στο κόστος ή πάνω από αυτό. β) όταν όμως μια μείωση της τιμής των υλών παρέχει ένδειξη ότι το κόστος των έτοιμων προϊόντων θα υπερβεί την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε τα αποθέματα υλών αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

## **25. ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΥΛΙΚΑ**

Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ “αναλώσιμα υλικά που η οικονομική μονάδα αποκτά με προορισμό την ανάλωση τους για συντήρηση του πάγιου εξοπλισμού της και γενικά για την εξασφάλιση των αναγκαίων συνθηκών λειτουργίας των κύριων και βοηθητικών υπηρεσιών της”.Τα αναλώσιμα υλικά δεν ενσωματώνονται δια της κατεργασίας στα παραγόμενα προϊόντα και συνεπώς δεν ασκούν επίδραση στην ποσοτική απόδοση της παραγωγής άλλα αναλώνονται κυρίως για την συντήρηση του παγίου εξοπλισμού της επιχειρήσεως. Οι αναλώσεις των υλικών αυτών δεν τελούν σε αναλογική σχέση με την ποσότητα των παραγόμενων προϊόντων και δεν περιλαμβάνονται στις τεχνικές προδιαγραφές των προϊόντων. Επίσης ως αναλώσιμα πρέπει να αντιμετωπίζονται και τα αναλώσιμα υλικά συσκευασίας, τα οποία δεν ενσωματώνονται στα παραγόμενα προϊόντα αλλά χρησιμοποιούνται για την συσκευασία των αγαθών που πωλούνται και τα οποία είναι απαραίτητα για την πραγματοποίηση των πωλήσεων όπως για παράδειγμα οι πλαστικές σακούλες.

Στη γενική λογιστική στο λογαριασμό 25 παρακολουθούνται μόνο τα αρχικά αποθέματα και οι αγορές της χρήσεως, καθώς και οι επιστροφές και οι εκπτώσεις επί των αγορών. Δεν επηρεάζονται, στη διάρκεια της χρήσεως, οι υπολογισμοί του 25 με το κόστος των αναλωμένων υλικών.

Στην αναλυτική λογιστική τα αναλώσιμα υλικά παρακολουθούνται στο λ/σμό 94.25. Ο ΚΒΣ δεν επιβάλλει την παρακολούθηση των αναλώσιμων υλικών κατ' είδος, ποσότητα και αξία, δηλαδή δεν επιβάλλει την τήρηση γι' αυτά “βιβλίου

αποθήκης”. Σε μια καλά οργανωμένη επιχείρηση όμως, τα αναλώσιμα υλικά πρέπει να παρακολουθούνται κατ’ είδος, ποσότητα και αξία, δηλαδή να τηρούνται και γι’ αυτά μερίδες αποθήκης, τουλάχιστο για τα σημαντικότερα είδη.

## **26. ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΑ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτά με σκοπό την ανάλωσή τους για συντήρηση και επισκευή του πάγιου εξοπλισμού της. Τα ανταλλακτικά παγίων στοιχείων δεν ενσωματώνονται στο προϊόν αλλά αναλώνονται για την συντήρηση του μηχανολογικού εξοπλισμού της επιχείρησης. Τα ανταλλακτικά παγίων στοιχείων έχουν μεγάλη κατ’ είδος αξία και βραδύτατη κυκλοφορία. Οι επιχειρήσεις συνήθως διατηρούν απόθεμα για τα είδη των ανταλλακτικών διότι η απόκτησή τους δεν γίνεται αμέσως και μπορεί να δημιουργήσει προβλήματα στην επιχείρηση.

Στη γενική λογιστική παρακολουθούνται στο λ/σμό 26 και λειτουργούν όπως οι λ/σμοί (20, 24, 25) αγοραζόμενων αποθεμάτων.

Στην αναλυτική λογιστική παρακολουθούνται στο λ/σμό 94.26. Ο Κ.Β.Σ. δεν απαιτεί την τήρηση βιβλίου αποθήκης για τα ανταλλακτικά. Όμως οι βιομηχανικές κυρίως επιχειρήσεις οφείλουν να παρακολουθούν κατ’ είδος, ποσότητα και αξία αυτά που είναι σημαντικής αξίας και σπουδαιότητας από άποψη λειτουργικής ετοιμότητας των παγίων. Αν αυτά τα ανταλλακτικά παγίων χαρακτηριστούν αναλώσιμα υλικά, τότε δεν απαιτείται τήρηση «βιβλίου αποθήκης».

## **28. ΕΙΔΗ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ**

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. « είδη συσκευασίας είναι τα υλικά μέσα που χρησιμοποιούνται από την οικονομική μονάδα για τη συσκευασία εμπορευμάτων ή προϊόντων της και παραδίνονται στους πελάτες μαζί με το περιεχόμενό τους. Τα είδη συσκευασίας είναι επιστρεπτέα ή μη επιστρεπτέα, ανάλογα με τη συμφωνία που γίνεται κατά την πώληση σχετικά με την επιστροφή τους ή μη». Τα είδη συσκευασίας δεν περιλαμβάνονται στις τεχνικές προδιαγραφές των προϊόντων, αντίθετα με τα υλικά συσκευασίας, που ενσωματώνονται στα παραγόμενα προϊόντα.

Στη γενική λογιστική τα είδη συσκευασίας παρακολουθούνται στο λ/σμό 28 ο οποίος αναπτύσσεται και λειτουργεί όπως οι λ/σμοί των αγοραζόμενων αποθεμάτων. Παρακολουθούνται τα αρχικά αποθέματα, οι αγορές της χρήσης, οι επιστροφές και οι

εκπτώσεις επί των αγορών. Οι υπολογαριασμοί του 28 δεν επηρεάζονται με το κόστος των πωλουμένων, καταστρεφόμενων και δωρεάν διατιθεμένων ειδών συσκευασίας.

Τα είδη συσκευασίας τα οποία έχουν ωφέλιμη διάρκεια ζωής μικρότερη του έτους παρακολουθούνται στο λ/σμό 28 και εντάσσονται στην κατηγορία των αποθεμάτων. Το κόστος κτήσεως των αχρηστευόμενων κενών συσκευασίας της κατηγορίας αυτής πρέπει να αντιμετωπίζεται ως γενικό έξοδο διαθέσεως. Απ'την άλλη τα είδη συσκευασίας τα οποία έχουν ωφέλιμη διάρκεια ζωής μεγαλύτερη του έτους δεν καταχωρούνται στο λ/σμό 28 αλλά στο λ/σμό 14.04 « μέσα αποθηκεύσεως και μεταφοράς» και υπόκεινται σε απόσβεση, η οποία συνιστά γενικό έξοδο διαθέσεως . Τα ιδιοκατασκευαζόμενα από την επιχείρηση είδη συσκευασίας δεν παρακολουθούνται στον 28 αλλά στον 21 «έτοιμα προϊόντα» ή σε ειδικές περιπτώσεις παρακολουθούνται ως ιδιοκατασκευαζόμενα πάγια στο λ/σμό 14.04.

Στην αναλυτική λογιστική παρακολουθούνται στον λ/σμό 94.28. Ο Κ.Β.Σ. δεν επιβάλλει την παρακολούθηση των ειδών συσκευασίας κατ' είδος, ποσότητα και αξία.

## ΜΕΡΟΣ Γ

### 1. ΣΥΝΙΣΤΩΜΕΝΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΕ ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΤΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΚΑΙ ΤΙΣ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΙΜΩΝ

Στο πρώτο μέρος αναπτύχθηκαν θεωρητικά και πρακτικά με κάποια παραδείγματα όλες οι μέθοδοι αποτιμής των αποθεμάτων που εφαρμόζονται στην πράξη. Στο ερώτημα όμως ποια από τις μεθόδους πρέπει να επιλέγεται από την επιχείρηση, η απάντηση είναι πολύ δύσκολη. Δεν μπορεί καμία να θεωρηθεί “καλύτερη” ή “ορθότερη”. Η επιχείρηση κατά την επιλογή της μεθόδου πρέπει να δίνει ιδιαίτερη προσοχή στην επίδραση της μεθόδου στον : α) ισολογισμό (αξία αποθεμάτων λήξεως), β) λογαριασμό αποτελεσμάτων, γ) φορολογητέο εισόδημα (κόστος πωληθέντων), δ) καθορισμό των τιμών πωλήσεως. Έτσι η έρευνα για την καλύτερη μέθοδο είναι αρκετά δύσκολη καθώς η αποτίμηση έχει επίπτωση τόσο στον ισολογισμό όσο και στον λ/σμό αποτελεσμάτων. Στον λ/σμό αποτελεσμάτων, η αξία των αποθεμάτων αποσκοπεί στην αντιπαράθεση των εσόδων με το κόστος πωλήσεων. Στον ισολογισμό, τα αποθέματα μαζί με τα κυκλοφορούντα στοιχεία θεωρούνται σαν ένα μέτρο της ικανότητας της επιχείρησης να αντιμετωπίζει τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της (ρευστότητα). Πρωταρχικός στόχος πρέπει να είναι η ορθή μέτρηση του αποτελέσματος καθώς επίσης και η επίπτωση του φόρου εισοδήματος στην οικονομική θέση της επιχείρησης.

Η μέθοδος του **μέσου σταθμικού κόστους** είναι μία από τις δύο βασικές μεθόδους που χρησιμοποιούν οι επιχειρήσεις που τα αποθέματά τους αντικαθίστανται με κανονική ροή, δηλ. αγοράζουν και πωλούν εμπορεύματα σε συνεχή ροή. Οι επιχειρήσεις αυτές είναι βιομηχανίες μαζικής παραγωγής όπως π.χ. οι χημικές, οι κλωστοϋφαντουργικές, οι τσιμεντοβιομηχανίες, τροφίμων, ηλεκτρικών ειδών κ.ά.

Χρησιμοποιείται ευρύτατα στην πράξη, γιατί είναι εύκολης εφαρμογής, προσδιορίζει το κόστος μονάδος με μια αντικειμενική βάση, είναι απαλλαγμένη από περιθώρια υποκειμενικών χειρισμών και ελαχιστοποιεί τις επιδράσεις των ακραίων τιμών στην αγορά. Όταν οι τιμές σε μία αγορά παρουσιάζουν ανυψωτική τάση, το

μέσο κόστος είναι χαμηλότερο από το τρέχον κόστος ενώ όταν οι τιμές παρουσιάζουν πτωτική τάση το μέσο κόστος είναι υψηλότερο από το τρέχον κόστος. Η μέθοδος αυτή κατακρίνεται επειδή στα τρέχοντα έσοδα πωλήσεων δεν αντιπαραθέτει το τρέχον κόστος των πωλημένων.

Το βασικό πλεονέκτημα της μεθόδου αυτής είναι ότι οι επιμέρους μονάδες έχουν το ίδιο κόστος επειδή στηρίζεται στην υπόθεση ότι δεν πρέπει να γίνεται λογιστική παρακολούθηση των πωλημένων αποθεμάτων. Από την άλλη το μειονέκτημα της είναι ότι σε περιόδους πληθωρισμού, το προσδιοριζόμενο αποτέλεσμα από τις πωλήσεις δεν ανταποκρίνεται στις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς.

Η μέθοδος του **κυκλοφοριακού μέσου όρου** είναι αντικειμενική επειδή μετά από κάθε εισαγωγή καθορίζεται η μέση τιμή του υπολοίπου, έτσι δεν αφήνει περιθώρια προσωπικών χειρισμών και δίνει ένα αντιπροσωπευτικό μέσο κόστος το οποίο πλησιάζει το τρέχον παρά στο μέσο σταθμικό.

Η μέθοδος **FIFO** είναι η δεύτερη βασική μέθοδο που χρησιμοποιούν οι επιχειρήσεις που τα αποθέματά τους αντικαθίστανται με μία “κανονική ροή” υπό τον όρο αυτό το Πρότυπο περιέχει τα αγοραζόμενα από τις εμπορικές επιχειρήσεις αποθέματα με “συνεχή ροή”, όσο και τα παραγόμενα αποθέματα “εν σειρά” από τις βιομηχανικές επιχειρήσεις, τα καλούμενα προϊόντα “μαζικής παραγωγής”. Η παραγωγή στις βιομηχανίες αυτές είναι συνεχής, μαζική, τυποποιημένη και τα προϊόντα έχουν συγκεκριμένες ποιοτικές προδιαγραφές και καλύπτουν συγκεκριμένες ανάγκες. Τέτοιες βιομηχανίες είναι οι χημικές, οι βιομηχανίες τροφίμων, οι κλωστοϋφαντουργικές, ηλεκτρικών ειδών κ.ά.

Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται ευρύτατα στην κοστολόγηση των αποθεμάτων από τις επιχειρήσεις που προαναφέραμε, επειδή: α) είναι εύκολης εφαρμογής, β)είναι εφαρμόσιμη είτε με το σύστημα της περιοδικής απογραφής είτε με το σύστημα της διαρκούς απογραφής, γ)η ροή του κόστους συμβαδίζει με τη φυσική ροή των αποθεμάτων, δ)είναι συστηματική και αντικειμενική, ε) η αξία των αποθεμάτων στον ισολογισμό προσεγγίζει το τρέχον κόστος αντικατάστασης.

Παρ’ όλα αυτά όμως τα πλεονεκτήματα, υπάρχει και ένα βασικό μειονέκτημα. Η βασική λοιπόν αδυναμία της μεθόδου είναι ότι δεν γίνεται σωστή αντιπαραθεση των εσόδων με το κόστος των πωλήσεων, αφού στα τρέχοντα έσοδα από τις πωλήσεις δεν αντιπαραθέτει το τρέχον κόστος των πωλημένων, αλλά το κόστος κτήσης των

παλιότερων αγορών. Αυτό σημαίνει ότι σε περιόδους πληθωρισμού η μέθοδος υπερεκτιμά τα λογιστικά κέρδη με συνέπεια την πληρωμή αυξημένου φόρου εισοδήματος. Σε περιόδους όμως μειώσεις των τιμών, το αποτέλεσμα υποεκτιμάται με συνέπεια ο φόρος να είναι μειωμένος.

Η μέθοδος **LIFO** μπορεί να μη θεωρείται βασική από τα ΔΛΠ, εντούτοις όμως έχει υπέρ της το επιχείρημα ότι για την μέτρηση του αποτελέσματος η ροή του κόστους είναι πιο σημαντική από τη φυσική ροή των αποθεμάτων. Οι υποστηρικτές της μεθόδου αυτής ισχυρίζονται ότι η μέτρηση του αποτελέσματος πρέπει να βασίζεται στις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς. Κατά τη μέθοδο αυτή, τα πωλημένα αποτελούνται από τις πιο πρόσφατες αγορές της επιχείρησης γι' αυτό το κόστος των πωλημένων πλησιάζει το τρέχον κόστος αντικαταστάσεως. Έτσι, περιορίζονται τα κέρδη που πρέπει να προσδιοριστούν λογιστικά και κατά συνέπεια περιορίζεται ο φόρος εισοδήματος.

Σε περιόδους υψώσεως των τιμών, η LIFO τείνει να ελαχιστοποιεί τα κέρδη επί των αποθέματων. Η βαρύτητα που δίνεται στο λ/σμό αποτελέσματα χρήσης σε σύγκριση με τον ισολογισμό, οι υψηλοί ρυθμοί του πληθωρισμού και οι επιπτώσεις του φόρου εισοδήματος στην επιχείρηση έχουν ωθήσει τις επιχειρήσεις να στραφούν προς την LIFO, που οδηγεί πλησιέστερα από κάθε άλλη μέθοδο στη σωστή μέτρηση του αποτελέσματος. Το μειονέκτημα της μεθόδου είναι ότι σε περιόδους υψώσεως των τιμών οδηγεί στην υποεκτίμηση των μενόντων αποθεμάτων, με συνέπεια οι σχετικοί αριθμοδείκτες που εξάγονται από την ανάλυση του ισολογισμού (ρευστότητα, κυκλοφοριακή ταχύτητα αποθεμάτων, κ.ά.) είναι εσφαλμένοι.

Το **βασικό απόθεμα** δεν τυγχάνει γενικής εφαρμογής επειδή τα αποθέματα μεταβάλλονται κατά ποσότητα, ποιότητα και αξία.

Η μέθοδος του **εξατομικευμένου κόστους** χρησιμοποιείται από τις επιχειρήσεις που τα αποθέματα τους δεν αγοράζονται ή παράγονται με κανονική ροή αλλά παράγονται κατά παραγγελία των πελατών τους ή για τη δημιουργία δικών τους αποθεμάτων. Τα παραγόμενα αυτά αποθέματα χαρακτηρίζονται ως προϊόντα εξατομικευμένης παραγωγής κατά παραγγελία. Στην κατηγορία αυτή των επιχειρήσεων ανήκουν οι κατασκευαστικές, οι βιομηχανικές, οι ναυπηγικές, οι αυτοκινητιστικές, τα επιπλοποιία.

Το πλεονέκτημα της μεθόδου είναι ότι απεικονίζει το κόστος σύμφωνα με τη φυσική ροή των αποθεμάτων. Το μειονέκτημα είναι ότι αφήνει περιθώρια προσωπικών χειρισμών (επιλογή των πωλούμενων) και μπορεί να οδηγήσει σε εσφαλμένες αποφάσεις τιμολογήσεως των πωλούμενων, θεωρώντας ότι τα ίδια εμπορεύματα έχουν διαφορετική αξία.