



ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ  
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΘΕΜΑ**

**ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΜΕΘΟΔΩΝ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ  
ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ**



**ΔΕΡΕΛΗΣ ΝΙΚΟΛΑΟΣ**

**Α.Μ.: 7134**

**ΕΠΟΠΤΡΙΑ : ΑΝΤΩΝΟΓΛΟΥ ΝΕΚΤΑΡΙΑ**

©

ΧΑΝΙΑ, 2013

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	5
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	6
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 - ΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ	
1.1 ΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ Ε.Γ.Λ.Σ. ΚΑΙ Δ.Λ.Π.....	7
1.2 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΕΠΙ ΜΕΡΟΥΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΠΟΥ ΒΡΙΣΚΟΝΤΑΙ ΣΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ.....	8
1.3 ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ.....	13
1.3.1 Με κριτήριο τον προορισμό τους.....	13
1.3.2 Με κριτήριο τον κλάδο στον οποίο ανήκει η επιχείρηση.....	13
1.3.3 Με κριτήριο τον τρόπο αποκτήσεως τους.....	13
1.3.4 Με κριτήριο την ενσωμάτωση τους στο κόστος των παραγόμενων προϊόντων.....	14
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 - ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ	
2.1 ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΩΣ.....	16
2.2 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ.....	17
2.3 ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΚΑΙ ΜΕΘΟΔΩΝ ΠΟΥ ΕΦΑΡΜΟΖΟΝΤΑΙ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ.....	18
2.4 ΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΗΣ ΠΕΡΙΟΔΙΚΗΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ.....	19
2.5 ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΠΟΥ ΔΙΕΠΟΥΝ ΤΗΝ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ.....	20
2.5.1. Με βάση τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Άρθρο 28).....	20
2.5.2. Με βάση τον Ν. 2190/1920 (Άρθρο 43 § 7).....	21
2.5.3. Λογιστικές αρχές που διέπουν την αποτίμηση σύμφωνα με το άρθρο 43 του ν.2190/1920.....	21

2.6 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 2 « ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ».....	23
2.7 ΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΚΑΙ Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΤΟΥΣ.....	25

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 - ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

3.1 ΓΕΝΙΚΑ.....	29
3.2 ΟΙ ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ.....	31
3.3 Ο ΡΟΛΟΣ ΤΗΣ ΜΗΧΑΝΟΓΡΑΦΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ.....	53
3.4 ΟΙ ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΠΡΩΤΩΝ ΥΛΩΝ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ.....	53
3.5 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΣΤΟΥΣ ΔΙΑΦΟΡΟΥΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥΣ ΚΛΑΔΟΥΣ.....	54
3.6 Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΣΥΝΕΠΕΙΑΣ.....	55
3.7 ΑΛΛΑΓΗ ΜΕΘΟΔΟΥ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ.....	56
3.7.1 Αλλαγή της μεθόδου αποτίμησης σύμφωνα με τον νόμο 2190/ 1920.....	56
3.7.2 Αλλαγή της μεθόδου αποτίμησης σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ.....	57
3.8 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΤΗ ΧΩΡΑ ΜΑΣ ΚΑΙ ΤΩΝ ΟΣΩΝ ΠΡΟΒΛΕΠΕΙ ΤΟ Δ.Λ.Π 2.....	58

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 – ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ ΤΩΝ ΜΕΘΟΔΩΝ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

4.1 Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΜΕΣΟΥ ΣΤΑΘΜΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ (WEIGHTED AVERAGE COST).....	63
4.2 Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΚΟΥ ΜΕΣΟΥ ΟΡΟΥ Ή ΤΩΝ ΔΙΑΔΟΧΙΚΩΝ ΥΠΟΛΟΙΠΩΝ (MOVING AVERAGE COST).....	67
4.3 Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΠΡΩΤΗ ΕΙΣΑΓΩΓΗ – ΠΡΩΤΗ ΕΞΑΓΩΓΗ (First In First Out, F.I.F.O.).....	71

4.4 Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΕΛΕΥΤΑΙΑ ΕΙΣΑΓΩΓΗ – ΠΡΩΤΗ ΕΞΑΓΩΓΗ (Last In First Out, L.I.F.O.).....	78
4.5 Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ (SPECIFIC IDENTIFICATION).....	84
4.6 Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΜΕΤΑΒΛΗΤΟΥ Η ΑΜΕΣΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ (VARIABLE OR DIRECT METHOD).....	86
4.7 Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΒΑΣΙΚΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΟΣ (BASIC STOCK).....	86
4.8 Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΧΑΜΗΛΟΤΕΡΗΣ ΤΙΜΗΣ ΜΕΤΑΞΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΤΗΣΗΣ ΚΑΙ ΤΡΕΧΟΥΣΑΣ ΤΙΜΗΣ (COST OF MARKET RULE).....	89
4.9 ΣΥΝΙΣΤΩΜΕΝΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΕ ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΤΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΚΑΙ ΤΙΣ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΙΜΩΝ.....	90
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ.....	93
ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ.....	94

## **ΠΡΟΛΟΓΟΣ**

Η εργασία αυτή έχει ως θέμα της τα αποθέματα και τον τρόπο αποτίμησής τους, με βάση την Ελληνική Νομοθεσία αλλά και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Κίνητρο για την επιλογή του θέματος αποτέλεσε το ενδιαφέρον μου για την λογιστική αντιμετώπιση μιας επιχείρησης καθώς και το γεγονός ότι βρήκα το θέμα κατανοητό και αναπτύξιμο. Η εκπόνηση μιας πτυχιακής εργασίας πάνω σε ένα θέμα, το οποίο θεωρεί κανείς ενδιαφέρον και η δυνατότητα που του παρέχει να ενημερωθεί περισσότερο για αυτό αποτελεί ισχυρό κίνητρο επιλογής του. Η σωστή διαχείριση των αποθεμάτων της καθώς και ο προσφερότερος τρόπος αποτίμησής τους αποτελούν βασικό μέλημα μιας επιχείρησης. Οι γνώσεις του λογιστή για θέματα που αφορούν την Ελληνική Φορολογική Νομοθεσία καθώς και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι απαραίτητες και τον καθιστούν περιζήτητο στην αγορά εργασίας.

Κλείνοντας θα ήταν παράλειψή μου να μην ευχαριστήσω θερμά την επόπτρια της πτυχιακής μου εργασίας και καθηγήτριά μου, κ. Αντώνογλου Νεκταρία. Την ευχαριστώ πολύ για την πολύτιμη βοήθειά της, το χρόνο της και την άριστη συνεργασία μας, καθ' όλη τη διάρκεια της εκπόνησης της εργασίας αυτής.

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Σε αυτή την εργασία γίνεται μία προσπάθεια να εκφράσουμε το τι είναι αποθέματα – τα είδη αποθεμάτων - περί αποτίμησης και τις Μεθόδους αποτιμήσεως των αποθεμάτων αναπτύσσοντας εφαρμογές και παραδείγματα με βάση όσα ορίζει η Ελληνική Νομοθεσία (ΕΓΛΣ, ΚΒΣ, ν.2190/1920) και με όσα ορίζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π. 2 «Αποθέματα»).

Το πρώτο κεφάλαιο της εργασίας αυτής πραγματεύεται την έννοια των αποθεμάτων, την ανάλυση των επιμέρους λογαριασμών που βρίσκονται στα αποθέματα και τις λογιστικές διακρίσεις τους.

Το δεύτερο κεφάλαιο πραγματεύεται την αποτίμηση των αποθεμάτων, τον εννοιολογικό προσδιορισμό των τιμών και μεθόδων που χρησιμοποιούνται για την αποτίμηση και το σύστημα της περιοδικής απογραφής. Επίσης καταγράφει τις νομοθετικές διατάξεις αποτιμήσεως με βάση τον Κ.Β.Σ., τον ν.2190/1920 και όσα ορίζει το Δ.Λ.Π.2. Επιπλέον, γίνεται μια σύντομη αναφορά στα Δ.Λ.Π.2 «αποθέματα». Τέλος αναφέρεται η σημασία της αποτίμησης των αποθεμάτων.

Το τρίτο κεφάλαιο πραγματεύεται ονομαστικά όλες τις μεθόδους αποτιμήσεως. Αναλύονται θεωρητικά οι κυριότερες μέθοδοι αποτίμησης των αποθεμάτων. Στην προσπάθεια να γίνουν κατανοητές στην πράξη παραθέτονται μερικά παραδείγματα. Στη συνέχεια γίνεται μια σύντομη ανάπτυξη για το ρόλο της μηχανογράφησης, το κόστος παραγωγής και την αποτίμηση στους διάφορους οικονομικούς κλάδους. Τέλος αναφέρεται η αρχή της συνέπειας, οι κινήσεις που θα πρέπει να κάνει μια επιχείρηση σε περίπτωση αλλαγής μεθόδου αποτίμησης και οι διαφορές μεταξύ λογιστικής αποθεμάτων στην χώρα μας και όσα προβλέπει το Δ.Λ.Π.2.

Στο τέταρτο και τελευταίο κεφάλαιο αναλύονται θεωρητικά αλλά και με παραδείγματα όλες οι μέθοδοι αποτίμησης αποθεμάτων. Τέλος αναφέρονται οι συνιστώμενες μέθοδοι αποτίμησης αποθεμάτων σε σχέση με την δραστηριότητα της επιχείρησης και τις μεταβολές τιμών.

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

## ΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ

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

Σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, αποθέματα μιας επιχείρησης είναι τα εμπορεύματά της, τα προϊόντα της (έτοιμα και ημιτελή), τα υποπροϊόντα και υπολείμματα της, η παραγωγή σε εξέλιξη (δηλαδή το στάδιο της κατεργασίας), οι πρώτες και βοηθητικές ύλες, τα υλικά συσκευασίας, τα αναλώσιμα, τα ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων και τα είδη συσκευασίας. Όλα τα παραπάνω συγκεντρώνονται στην ομάδα 2 (‘‘αποθέματα’’) του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

Στην ομάδα ‘‘αποθέματα’’ παρακολουθούνται τα υλικά αυτά αγαθά της επιχείρησης, που προέρχονται είτε από απογραφή, είτε από αγορά είτε από ιδιοπαραγωγή και σε εξαιρετικές περιπτώσεις, είτε από ανταλλαγή, είτε από εισφορά σε είδος, είτε από δωρεά και:

1. προορίζονται να πωληθούν κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της,
2. βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής και προορίζονται να πωληθούν όταν πάρουν τη μορφή έτοιμων προϊόντων,
3. προορίζονται να αναλωθούν για την παραγωγή έτοιμων αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών,
4. προορίζονται να αναλωθούν για την καλή λειτουργία, τη συντήρηση ή επισκευή, καθώς και την ιδιοπαραγωγή πάγιων στοιχείων,
5. προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για την συσκευασία π.χ. των παραγόμενων ετοιμών προϊόντων ή των εμπορευμάτων που προορίζονται για πώληση κλπ.

**Στην ομάδα «αποθέματα» περιλαμβάνονται οι παρακάτω υποχρεωτικοί πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί.**

- 20. Εμπορεύματα**
- 21. Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή**
- 22. Υποπροϊόντα και υπολείμματα**
- 23. Παραγωγή σε εξέλιξη (προϊόντα, υποπροϊόντα και υπολείμματα στο στάδιο της κατεργασίας)**
- 24. Πρώτες και βοηθητικές ύλες**
- 25. Αναλώσιμα υλικά**
- 26. Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων**
- 27. ....**
- 28. Είδη συσκευασίας**
- 29. Αποθέματα υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων**

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 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΕΠΙ ΜΕΡΟΥΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΠΟΥ ΒΡΙΣΚΟΝΤΑΙ ΣΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ**

Στην ομάδα 2 παρακολουθούνται τα αποθέματα της επιχείρησης τα οποία προέρχονται από:

1. Απογραφή
2. Αγορά



3. Ιδιοπαραγωγή
4. Εισφορά σε είδος, ανταλλαγή ή δωρεά

Η ομάδα 2 περιλαμβάνει τις παρακάτω κατηγορίες αποθεμάτων:

#### Εμπορεύματα (λογ/σμός 20)

Είναι τα υλικά αγαθά (αντικείμενα, ύλες, υλικά) που αποκτούνται από την επιχείρηση με σκοπό να μεταπωλούνται στην κατάσταση που αγοράζονται χωρίς να μεταβάλλεται η φυσική τους μορφή. Επίσης εμπορεύματα θεωρούνται και οι αγοραζόμενες προς μεταπώληση φυσικές δυνάμεις ή ενέργειες όπως το ηλεκτρικό ρεύμα και το φωταέριο.

#### Έτοιμα προϊόντα (λογ/σμός 21)

Είναι τα υλικά αγαθά που παράγονται, κατασκευάζονται ή συναρμολογούνται ή ανασυσκευάζονται από την επιχείρηση και είναι ολοκληρωμένα και έτοιμα για πώληση. π.χ. στην γαλακτοβιομηχανία τα συσκευασμένα γάλατα, στην κονσερβοποιία τα κουτιά που παράγει για τη συσκευασία προϊόντων άλλων επιχειρήσεων, στη χημική βιομηχανία οι χημικές ύλες που παράγει για να τις πουλήσει στις φαρμακευτικές βιομηχανίες κλπ. Η παραγωγή ηχογραφημένων δίσκων υπάγεται στην ίδια κατηγορία με την παραγωγή προϊόντων. Επίσης, η ανεγειρόμενες κατοικίες προς πώληση παρακολουθούνται στο λογ/σμό 21 «Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή» (ακίνητα προς πώληση). Στο λογ/σμό 21 παρακολουθείται και η παραγωγή ηλεκτρικού ρεύματος και φωταερίου.

#### Ημιτελή προϊόντα (λογ/σμός 21)

Είναι τα υλικά αγαθά που έχουν υποστεί κατεργασία σε ορισμένο στάδιο (ή στάδια) και είναι έτοιμα για περαιτέρω βιομηχανοποίηση ή για πώληση στην ημιτελή τους κατάσταση. π.χ. στην αλευροβιομηχανία το αλεύρι.

#### Υποπροϊόντα (λογ/σμός 22)

Είναι τα προϊόντα που παράγονται μαζί με τα κύρια προϊόντα από τις ίδιες πρώτες και βοηθητικές ύλες σε διάφορα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας. Τα υποπροϊόντα ξαναχρησιμοποιούνται από την επιχείρηση σαν πρώτη ή βοηθητική ύλη ή πωλούνται στη μορφή που είναι. π.χ. σε ένα ελαιοτριβείο ο πυρήνας.

### Υπολείμματα (λογ/σμός 22)

Είναι τα υλικά κατάλοιπα που εμφανίζονται κατά τη διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας και είναι συνήθως άχρηστα. Σε περίπτωση που αυτά θεωρηθούν άχρηστα, αντιπροσωπεύουν μέρος της βιομηχανικής απώλειας (π.χ. φύρας) και δεν περιλαμβάνονται στην απογραφή. Υπολείμματα επίσης θεωρούνται και τα ακατάλληλα για βιομηχανοποίηση διάφορα υλικά ή έτοιμα ή ημιτελή προϊόντα. Τα υπολείμματα προέρχονται είτε απευθείας από την πρώτη ύλη, είτε προκύπτουν στα διάφορα στάδια της παραγωγής και έχουν χαρακτηριστικά της πρώτης ύλης ή του προϊόντος.

### Παραγωγή σε εξέλιξη (λογ/σμός 23)

Είναι οι πρώτες ύλες, οι βοηθητικές ύλες, τα ημιτελή προϊόντα και άλλα στοιχεία κόστους π.χ. η εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα, τα οποία κατά τη διάρκεια της χρήσης ή στο τέλος αυτής, κατά την απογραφή, βρίσκονται στο κύκλωμα της παραγωγικής διαδικασίας για κατεργασία. Στον ίδιο λογ/σμό καταχωρούνται και τα έξοδα που έχουν πραγματοποιηθεί για την παραγωγή κινηματογραφικών ταινιών μέχρι την ημέρα κλεισίματος της χρήσης, των οποίων η παραγωγή ολοκληρώνεται μέσα στην επόμενη χρήση. Τα υλικά που χαρακτηρίζονται ως παραγωγή σε εξέλιξη αποτιμούνται στο κόστος παραγωγής το οποίο περιλαμβάνει:

- i) το κόστος των άμεσων υλικών
- ii) το κόστος της άμεσης εργασίας
- iii) τα γενικά βιομηχανικά έξοδα

### Πρώτες και βοηθητικές ύλες (λογ/σμός 24)

Πρώτες ύλες είναι τα υλικά αγαθά που αποκτούνται από την επιχείρηση με σκοπό τη βιομηχανική επεξεργασία τους για την παραγωγή προϊόντων. Πρόκειται για ενσώματα αγαθά που αγοράζει ή αποκτά από φυσικές πηγές η επιχείρηση με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για την παραγωγή προϊόντων που προορίζονται για πώληση π.χ. στην γαλακτοβιομηχανία το γάλα, στην επιπλοποιία το ξύλο κ.τ.λ. Στον ίδιο λογ/σμό καταχωρούνται και τα υλικά για την παραγωγή διαφημιστικού υλικού. Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις όταν αγοράζουν τρόφιμα και ποτά για τα εστιατόρια και τα λοιπά τμήματά τους, τότε τα τρόφιμα και τα ποτά αυτά τα καταχωρούν στο λογ/σμό 24 και τις αντίστοιχες πωλήσεις στο λογ/σμό 71. Οι πρώτες ύλες χαρακτηρίζονται περαιτέρω σε κύριες και δευτερεύουσες ανάλογα με το ποσοστό

συμμετοχής τους στο κόστος παραγωγής. Βοηθητικές ύλες είναι τα υλικά αγαθά που είναι απαραίτητα για την επεξεργασία των πρώτων υλών, οι οποίες όμως δεν ενσωματώνονται από φυσική άποψη στο τελικό προϊόν π.χ. τα συντηρητικά στην κονσερβοποιία.

#### Υλικά συσκευασίας (λογ/σμός 24)

Είναι τα υλικά που χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση για τη συσκευασία των παραγόμενων προϊόντων της έτσι ώστε να ολοκληρωθεί η παραγωγή. Μετά τη διαδικασία της συσκευασίας τα προϊόντα είναι έτοιμα και κατάλληλα προς πώληση π.χ. το γάλα, οι χυμοί, τα τρόφιμα, τα φάρμακα κτλ. δεν είναι λογικό ούτε και επιτρέπεται να προσφέρονται στους καταναλωτές χύμα γι' αυτό πρέπει να έχουν τη κατάλληλη συσκευασία. Τα υλικά συσκευασίας θεωρούνται απαραίτητα για την ολοκλήρωση της παραγωγής του προϊόντος. Επίσης, είναι μιας μόνο χρήσης και δεν επιστρέφονται στην επιχείρηση από την οποία πωλήθηκε το προϊόν π.χ. αλουμινένια, πλαστικά, χάρτινα κουτιά, πλαστικές ή γυάλινες φιάλες, χαρτί περιτυλίγματος, χαρτοσακούλες κ.τ.λ. Τα υλικά συσκευασίας κοστολογούνται κανονικά όπως και οι β' ύλες.

#### Αναλώσιμα υλικά (λογ/σμός 25)

Είναι τα υλικά αγαθά που αναλώνονται από την επιχείρηση για τη συντήρηση του πάγιου εξοπλισμού της και για την εξασφάλιση των αναγκαίων συνθηκών λειτουργίας των κύριων και βοηθητικών υπηρεσιών της π.χ. υλικά καθαριότητας, λάδια συντήρησης των μηχανημάτων κτλ. Ως εργαλεία, που παρακολουθούνται στο λογ/σμό 25.00 «μικρά εργαλεία», εννοούνται εκείνα που ενισχύουν τις δυνάμεις του ανθρώπου και μεταβιβάζουν την ανθρώπινη ενέργεια, χωρίς να παράγουν τέτοια ενέργεια. Τα εργαλεία αυτά αποσβένονται μέσα στη χρήση που χρησιμοποιήθηκαν. Τα κιβώτια, τα καφάσια, οι σάκοι κτλ που χρησιμοποιούνται από τους λαχανέμπορους θεωρούνται εργαλεία και αποσβένονται με συντελεστή απόσβεσης 100% μέσα στη χρήση που για πρώτη φορά χρησιμοποιήθηκαν. Τα ωρολόγια που αγοράζονται για τους νυχτοφύλακες θεωρούνται εργαλεία, που υπόκεινται σε εφάπαξ απόσβεση. Τα κλισέ και οι μακέτες θεωρούνται εργαλεία και αποσβένονται 100% μέσα στη χρήση που για πρώτη φορά άρχισαν να χρησιμοποιούνται.

#### Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων (λογ/σμός 26)

Είναι τα υλικά αγαθά που η επιχείρηση αποκτά με σκοπό τη χρήση τους για συντήρηση και επισκευή του πάγιου εξοπλισμού της. Οι μήτρες που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή προϊόντων από πλαστική και θερμοπλαστική ύλη, θεωρούνται ανταλλακτικά

πάγιων στοιχείων και καταχωρούνται στο λογ/σμό 26. Οι μήτρες αυτές αποσβένονται με συντελεστή 100% μέσα στη χρήση που για πρώτη φορά άρχισαν να χρησιμοποιούνται. Τα ελαστικά των αυτοκινήτων θεωρούνται ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων και καταχωρούνται στο λογ/σμό 26. Τα ελαστικά αυτά υπόκεινται σε απόσβεση 100% μέσα στη χρήση που για πρώτη φορά άρχισαν να χρησιμοποιούνται.

#### «.....» (λογ/σμός 27)

Ο λογαριασμός 27 είναι κενός. Η συμπλήρωση του είναι δυνατή μόνο μετά από απόφαση του κατά νόμου αρμόδιου οργάνου.

#### Είδη συσκευασίας (λογ/σμός 28)

Είναι τα υλικά αγαθά που χρησιμοποιεί η επιχείρηση για τη συσκευασία των εμπορευμάτων ή προϊόντων της και παραδίδονται στους πελάτες μαζί με το περιεχόμενο 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 π.χ. οι φιάλες υγραερίων, τα μπουκάλια αναψυκτικών κ.α. Είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι τα αποθέματα που εμφανίζονται στο κυκλοφορούν ενεργητικό του ισολογισμού στα οποία υπάγονται και τα είδη συσκευασίας που η χρονική διάρκεια τους είναι μικρότερη του έτους, δεν λαμβάνονται υπόψη στην ετήσια απόσβεση. Η αξία κτήσεως τους επιβαρύνει τα έξοδα πωλήσεων. Αντιθέτως, τα είδη συσκευασίας που έχουν χρονική διάρκεια μεγαλύτερη του ενός έτους αποσβένονται τμηματικά και παρακολουθούνται στο λογαριασμό του πάγιου ενεργητικού 14.04 «μέσα αποθηκεύσεως και μεταφοράς». Τέτοια είδη συσκευασίας θεωρούνται τα σιδερένια δοχεία ή βαρέλια, οι παλέτες, τα κοντέινερ κτλ. Πάντως, τα είδη συσκευασίας αν η επιχείρηση τηρεί αποθήκες, παρακολουθούνται στις αποθήκες αυτές, άσχετα αν λογιστικά παρακολουθούνται στο λογ. 14 αντί στο λογ. 28. Όταν διακινούνται είδη συσκευασίας που χρησιμοποιούνται ως πάγια στοιχεία, τότε επιτρέπεται να μην εκδίδονται δελτία αποστολής για την διακίνηση τους, ενώ αν είναι μη επιστρεφόμενα εκδίδεται οπωσδήποτε δελτίο αποστολής – τιμολόγιο πώλησης. Βασικό κριτήριο διακρίσεως του λογαριασμού 24 «Υλικά συσκευασίας» από το λογαριασμό 28 «Είδη συσκευασίας» είναι ότι τα υλικά συσκευασίας είναι μιας χρήσης (μετά τη χρήση αυτή θεωρούνται άχρηστα), ενώ τα είδη συσκευασίας επαναχρησιμοποιούνται. π.χ. το οξυγόνο διατίθεται προς κατανάλωση σε ειδικές φιάλες οι οποίες επαναχρησιμοποιούνται και για το λόγο αυτό ανήκουν στα πάγια μορφής είδη συσκευασίας. Κάτι αντίστοιχο συμβαίνει και με τις γυάλινες φιάλες μύρας που ανήκουν στα κυκλοφοριακά είδη συσκευασίας. Διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση που τα είδη συσκευασίας

δεν είναι επιστρεπτέα και άρα δεν επαναχρησιμοποιούνται από την επιχείρηση, επειδή παραδίδονται στον αγοραστή μαζί με τα πωλούμενα αγαθά, τότε θεωρούνται ως υλικά συσκευασίας και η αξία κτήσεως τους επιβαρύνει το κόστος παραγωγής.

#### Αποθέματα υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων (λογ/σμός 29)

Σε περίπτωση που η επιχείρηση κάνει χρήση του ομίλου λογ/σμών 29, τότε τα ποσά των λογ/σμών του ομίλου αυτού, στον ισολογισμό τέλους χρήσης συναθροίζονται και εμφανίζονται μαζί με τα αντίστοιχα ποσά των λογ/σμών 20-28.

### **1.3 ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ**

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

#### **1.3.1 Με κριτήριο τον προορισμό τους**

Η λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων βασίζεται όχι μόνο στην αντικειμενική φύση τους αλλά και στον προορισμό τους στα πλαίσια της λειτουργικής δραστηριότητας της συγκεκριμένης επιχείρησης. Έτσι σύμφωνα με την αντικειμενική φύση, τα στοιχεία είναι δυνατόν να χαρακτηριστούν λειτουργικά, ανάλογα με το είδος της επιχείρησης στην οποία αποκρίνονται. Το Ε.Γ.Λ.Σ. προσδιορίζει τις διάφορες κατηγορίες αποθεμάτων, για καθεμία των οποίων αφιερώνει και ένα πρωτοβάθμιο λογαριασμό.

#### **1.3.2 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.

### **1.3.3 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 (παραγωγή σε εξέλιξη).

### **1.3.4 Με κριτήριο την ενσωμάτωση τους στο κόστος των παραγόμενων προϊόντων**

Με το κριτήριο αυτό τα αγαθά διακρίνονται σε άμεσα ή έμμεσα. Άμεσα υλικά σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. είναι «οι πρώτες και βοηθητικές ύλες που ενσωματώνονται στο προϊόν που παράγεται από αυτές, όπως π.χ. το βαμβάκι που αναλώνεται για την παραγωγή του νήματος, το νήμα που αναλώνεται για την παραγωγή του υφάσματος, το ύφασμα και όλα τα υλικά που χρησιμοποιούνται και ενσωματώνονται στο έτοιμο ένδυμα (όπως π.χ. κουμπιά, κλωστές και φόδρες)». Επίσης θεωρούνται και τα υλικά συσκευασίας στην βιομηχανική επιχείρηση. Σε αυτήν την περίπτωση τα άμεσα υλικά πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στις τεχνικές προδιαγραφές του εκάστοτε προϊόντος, πραγματοποιούνται σε αναλογική σχέση με τα παραγόμενα προϊόντα και η λογιστική τους παρακολούθηση γίνεται στον λογαριασμό 24 «πρώτες και βοηθητικές ύλες - υλικά συσκευασίας».

Τα άμεσα υλικά που ενσωματώνονται στα παραγόμενα προϊόντα, πραγματοποιούνται σε αναλογική σχέση με τον όγκο παραγωγής, που σημαίνει ότι η παραγωγή διπλάσιας ποσότητας προϊόντος απαιτεί και σχεδόν διπλάσια κατανάλωση άμεσων υλικών. Επίσης τα άμεσα υλικά προσ αυξάνουν το βάρος των προϊόντων.

Έμμεσα υλικά σύμφωνα με όσα ορίζει το Ε.Γ.Λ.Σ. είναι «εκείνα που, αν και αναλώνονται για την παραγωγή συγκεκριμένου προϊόντος και δεν ενσωματώνονται σ' αυτό, όπως π.χ. τα υλικά δέψεως στη βυρσοδεψία, τα υλικά αποχρωματισμού, αποσμήσεως ή καθαρισμού στη βιομηχανία εξευγενισμού ελαίων, τα υλικά διαμορφώσεως της εσωτερικής διαμέτρου πλαστικών σωλήνων ή τα ηλεκτρόδια συγκολλήσεως στη συναρμολόγηση κατασκευών». Συνεπώς τα έμμεσα υλικά παρόλο που δεν ενσωματώνονται στα παραγόμενα προϊόντα, μπορούν να έχουν ή και να μην έχουν αναλογική σχέση με αυτά, αλλά δεν προσ αυξάνουν το βάρος αυτών. Τα έμμεσα υλικά θεωρούνται, κατά κανόνα, τα υλικά που παρακολουθούνται στους λογαριασμούς 25 και 26, «αναλώσιμα υλικά» και «ανταλλακτικά παγίων στοιχείων» αντίστοιχα. Το κόστος των έμμεσων υλικών που αναλώθηκαν, βαρύνει τα

κέντρα κόστους (υπολογαριασμοί του 92 «κέντρα κόστους») και συνιστά τμήμα των «γενικών βιομηχανικών εξόδων», δηλαδή καταλογίζεται στο κόστος των παραγόμενων προϊόντων με βάση διάφορα κριτήρια καταλογισμού.

Σύμφωνα με τα παραπάνω, η διάκριση σε άμεσα και έμμεσα υλικά δεν επηρεάζεται από τον τρόπο με τον οποίο παρακολουθούνται τα αναλώσιμα υλικά στην κάθε επιχείρηση. Δηλαδή η διάκριση τους δεν εξαρτάται από το εάν τα υλικά αυτά εξατομικεύονται κατά παραγόμενο προϊόν όταν παραδίδονται για βιομηχανοποίηση ή εάν οι τεχνικές προδιαγραφές των παραγόμενων προϊόντων προσδιορίζουν την ποσότητα των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν για την παραγωγή του κάθε προϊόντος. Το πιο σημαντικό κριτήριο είναι αν ενσωματώνεται ή όχι η ποσότητα των υλικών αυτών στην ποσότητα των παραγόμενων προϊόντων. Ενώ ο τρόπος που παρακολουθούνται και υπολογίζονται οι αναλώσεις των υλικών, αποτελούν δευτερεύοντα κριτήρια.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

### ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

#### 2.1 ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΩΣ

Η αποτίμηση της επιχειρηματικής περιουσίας (αλλά κάποτε και της επιχείρησης σαν συνόλου) μπορεί να γίνει με διάφορους κανόνες, που ο καθένας τους παράγει διαφορετικά αποτελέσματα και γι' αυτό εφαρμόζεται κάθε φορά ανάλογα με το σκοπό γι' αυτόν που γίνεται η αποτίμηση. Γι' αυτό το λόγο κάθε φορά που είναι να αποτιμηθεί η περιουσία, πρέπει να προσδιορίζεται ο σκοπός της αποτίμησης. Αν εξετάσουμε την αποτίμηση της περιουσίας της επιχείρησης, με σκοπό να καταρτιστεί ο ετήσιος ισολογισμός το πρόβλημα που τίθεται είναι να προσδιοριστεί η πραγματική τρέχουσα αξία της περιουσίας σε αυτό το χρονικό σημείο. Και αυτή η αξία αναζητείται, γιατί από αυτήν εξαρτάται το αποτέλεσμα της επιχείρησης που θα διανεμηθεί στον επιχειρηματία σαν εισόδημά του, στο Κράτος σαν φόρος και στην επιχείρηση σαν αποθεματικά. Συνεπώς αν η αξία της περιουσίας δεν είναι ακριβής, θα διανεμηθεί μεγαλύτερο ποσό κέρδους από το πραγματικό, οπότε θα μειωθούν τα κεφάλαια της επιχείρησης ή στην αντίθετη περίπτωση δεν θα ικανοποιηθούν ο επιχειρηματίας και το Κράτος, που θα πάρει λιγότερους φόρους. Το κέρδος, προκύπτει από την παρακάτω εξίσωση:

$$\text{Έσοδα} - \text{Κόστος Πωληθέντων} = \text{Κέρδος}$$

Συνεπώς το μέγεθος του κέρδους εξαρτάται άμεσα από το κόστος των πωληθέντων.

Το κόστος των πωλημένων προκύπτει από την εξίσωση:

$$\text{Αποθέματα Έναρξης} + \text{Κόστος παραγ. η αγορών} - \text{Αξία μενόντων} = \text{Κόστος πωλημένων.}$$

Επομένως η αξία των μενόντων που καθορίζει άμεσα το κόστος των πωλημένων, καθορίζει έμμεσα, μέσα από το κόστος, το οικονομικό αποτέλεσμα της επιχείρησης.



## **2.2 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ**

### **A) Αποτίμηση εμπορεύσιμων αγαθών**

Τα αποθέματα που προέρχονται από αγορές αποτιμούνται στο τέλος κάθε χρήσης στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης και τρέχουσας τιμής αγοράς.

### **B) Αποτίμηση ετοιμών προϊόντων και ημιτελών**

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.

### **Γ) Αποτίμηση υπολειμμάτων και υποπροϊόντων**

Τα υπολείμματα αποτιμούνται στην πιθανή τιμή πώλησεως τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την πώλησή τους. Αν όμως τα υπολείμματα επαναχρησιμοποιούνται από την ίδια την επιχείρηση για την παραγωγή άλλων προϊόντων, τότε για τον προσδιορισμό της αξίας τους χρησιμοποιούνται διάφορες μέθοδοι, που τα αποτιμούν συνήθως στην τιμή χρησιμοποίησής τους, όπως γίνεται και με τα υποπροϊόντα. Αν τα υπολείμματα, αντιπροσωπεύουν μέρος της βιομηχανικής φύρας, τότε δεν αποτιμούνται, ούτε περιλαμβάνονται στην απογραφή.

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

### **Δ) Αποτίμηση αποθεμάτων παραγωγής σε εξέλιξη**

Τα προϊόντα και τα άλλα στοιχεία κόστους που βρίσκονται, κατά την απογραφή στο στάδιο της ‘‘παραγωγής σε εξέλιξη’’, αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής ιστορικού κόστους παραγωγής και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, δηλαδή όπως γίνεται και με τα προϊόντα.

### **Ε) Αποτίμηση αποθεμάτων ά και β υλών – υλικών συσκευασίας**

Η αποτίμηση των αποθεμάτων ά και β υλών και υλικών συσκευασίας γίνεται όπως και με τα εμπορεύματα. Τα αποθέματα ά και β υλών και υλικών συσκευασίας με την αξία αποτίμησής τους καταχωρούνται, κατ' είδος και αξία, χωριστά στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών. Όταν ιδιοπαραγόμενα υποπροϊόντα προορίζονται να χρησιμοποιηθούν από την επιχείρηση ως ά ύλη, τότε η αξία κτήσης τους (δηλαδή ως κόστος παραγωγής τους) θα πρέπει να θεωρείται η τιμή με την οποία θα αγοράζονται αυτά από το τρίτο πρόσωπο.

### **ΣΤ) Αποτίμηση αναλώσιμων υλικών, ανταλλακτικών παγίων στοιχείων και ειδών συσκευασίας**

Όπως ακριβώς και των εμπορευμάτων. Οι οικονομικές μονάδες που εφαρμόζουν το σύστημα της πρότυπης κοστολόγησης έχουν τη δυνατότητα να αποτιμούν τα αποθέματά τους στις τιμές του πρότυπου κόστους, με την προϋπόθεση ότι οι αποκλίσεις, που ενδεχόμενα θα προκύψουν ανάμεσα στο ιστορικό κόστος και στο πρότυπο κόστος, θα κατανέμονται κατά απούλητα (μένοντα) και στα πωλημένα αποθέματά τους. Το ποσό των αποκλίσεων που αναλογεί στα απούλητα αποθέματα της απογραφής εμφανίζεται ιδιαίτερα.

## **2.3 ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΚΑΙ ΜΕΘΟΔΩΝ ΠΟΥ ΕΦΑΡΜΟΖΟΝΤΑΙ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ.**

**Τρέχουσα τιμή αγοράς** είναι η τιμή στην οποία η επιχείρηση μπορεί να αγοράσει τα αγαθά αυτά κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού. Αν η τρέχουσα τιμή είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσης αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε η αποτίμηση γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

**Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία** είναι η τιμή πώλησης του 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 αποθέματα ή αποθέματα που βρίσκονται στο στάδιο της κατεργασίας) και με τα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την επίτευξη της πώλησης.

**Ιστορικό κόστος παραγωγής** είναι το άμεσο κόστος αγοράς (ή τιμή κτήσεως) των πρώτων υλών και των διαφόρων υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή των αγαθών, προσυζημένο με τα γενικά (έμμεσα) έξοδα αγορών, καθώς και με τα άμεσα και έμμεσα έξοδα παραγωγής (κόστος κατεργασίας) που δαπανήθηκαν για να φτάσουν τα παραγόμενα αγαθά στη θέση και κατάσταση που βρίσκονται κατά την απογραφή. Το ιστορικό κόστος παραγωγής υπολογίζεται με μία από τις μεθόδους που υπολογίζεται και η τιμή κτήσης.

**Τιμή κτήσης** είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς των αποθεμάτων, αυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς, μειωμένη με τις εκπτώσεις (άμεσο κόστος αγοράς) που κάθε φορά χορηγούνται από τους προμηθευτές και απαλλαγμένη από τους φόρους και τα τέλη που δεν βαρύνουν τελικά, την οικονομική μονάδα.

**Ειδικά έξοδα αγοράς** είναι τα άμεσα έξοδα αγοράς που γίνονται μέχρι την παραλαβή και αποθήκευση του αγαθού και ιδιαίτερα οι δασμοί και λοιποί φόροι εισαγωγής, καθώς και τα έξοδα μεταφοράς και παραλαβής των σχετικών ειδών.

## 2.4 ΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΗΣ ΠΕΡΙΟΔΙΚΗΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ

Κατά το σύστημα της περιοδικής απογραφής η αξία των αγοραζόμενων αποθεμάτων καταχωρίζεται στη χρέωση των οικείων λογαριασμών αποθεμάτων, χωρίς να τηρούνται αναλυτικοί λογαριασμοί κατ'είδος, ποσότητα και αξία. Όταν πωλούνται αποθέματα στους λογαριασμούς της 2<sup>ης</sup> ομάδας, δε γίνεται καμία εγγραφή. Ο προσδιορισμός του κόστους των πωληθέντων γίνεται περιοδικά στο τέλος της χρήσης, ύστερα από φυσική απογραφή.

<b>Προσδιορισμός κόστους πωληθέντων με την περιοδική απογραφή.</b>
Αποθέματα έναρξης
πλέον Αγορές χρήσης (πλέον ειδικά έξοδα αγορών μείον εκπτώσεις-επιστροφές)

Σύνολο αγαθών προς διάθεση
<i>μείων</i> Αποθέματα λήξης (προσδιορισμός φυσικής απογραφής)
Κόστος πωληθέντων

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

### **2.5.1. 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 ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού. Εάν η τελευταία αυτή τιμή είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσης ή το ιστορικό κόστος παραγωγής, αλλά μμεγαλύτερη 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 συμπαράγωγων 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 τη 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."

### **2.5.2. 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 περιπτώσεις 6, 8, 9 και 10 της § 2.2.205 του άρθρου 1 του Π.Δ.1123/1980».

### **2.5.3. 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 αποτίμησης 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 παρέκκλισης**. 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:

- 1) να συντρέχουν εξαιρετικές περιπτώσεις που επιβάλλουν την παρέκκλιση
- 2) 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.

## **2.6 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:

- 1) βασική αρχή είναι η σύγκριση αυτή να γίνεται κατ' είδος αποθέματος.

- 2) 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.
- 3) 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 νηματοουργείου, υφαντουργείου ή αποθέματα υποκαταστήματος Κρήτης).
- 4) 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 κλπ). 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».



## 2.7 ΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΚΑΙ Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΤΟΥΣ

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (Δ.Λ.Π.) 2 «ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ» ασχολείται με τον λογιστικό χειρισμό αυτών, σύμφωνα με την λογιστική του ιστορικού κόστους. Παρέχει δηλαδή τον οδηγό για τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους των αποθεμάτων, που καταχωρούνται ως περιουσιακά στοιχεία μέχρις ότου καταστούν έξοδα με την πώλησή τους και την τυχόν υποτίμησή τους έως τη ρευστοποιήσιμη αξία τους. Πριν όμως περάσουμε στη σημασία αποθεμάτων των αποθεμάτων για τις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης ας αναφέρουμε τι περιλαμβάνει η έννοια αυτών.

Τα αποθέματα είναι περιουσιακά στοιχεία τα οποία :

- 1) κατέχονται για πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης (εμπορεύματα και έτοιμα προϊόντα).
- 2) είναι στη διαδικασία της παραγωγής για μια τέτοια πώληση (ημιτελή προϊόντα και ημικατεργασμένες πρώτες ύλες).
- 3) έχουν τη μορφή υλικών ή εφοδίων που θα χρησιμοποιηθούν στην παραγωγική διαδικασία (πρώτες και βοηθητικές ύλες).

Στην περίπτωση επιχείρησης παροχής υπηρεσιών, αποθέματα συνιστούν τα κόστη των υπηρεσιών (εργασία και λοιπές δαπάνες του άμεσα απασχολούμενου προσωπικού), για τα οποία δεν έχει γίνει ακόμη καταχώρηση των σχετικών εσόδων. Αξίζει να αναφερθεί ότι στα αποθέματα περιλαμβάνονται και κτίρια, διαμερίσματα και γήπεδα, που προορίζονται για μεταπώληση και δεν υπόκεινται σε λογιστική απόσβεση.

Στο Δ.Λ.Π.2 δεν εμπίπτει η λογιστική παρακολούθηση των παρακάτω:

- 1) Εργασίες σε εξέλιξη που προκύπτουν από συμβάσεις κατασκευής έργων, οι οποίες αφορούν το Δ.Λ.Π. 11 «ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΕΡΓΩΝ».
- 2) Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.
- 3) Γεωργικά και δασικά προϊόντα και μεταλλεύματα από εξόρυξη και αγροτική παραγωγή, τα οποία αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους σύμφωνα με καθιερωμένες πρακτικές από τις επιχειρήσεις των κλάδων αυτών.
- 4) Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτικές δραστηριότητες, τα οποία αφορούν το Δ.Λ.Π. 41 «ΓΕΩΡΓΙΑ».

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 2 το κόστος των αποθεμάτων πρέπει να περιλαμβάνει όλες τις δαπάνες αγοράς, το κόστος μετατροπής και τις λοιπές δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν, προκειμένου να φθάσουν τα αποθέματα στη θέση και κατάσταση που βρίσκονται τη συγκεκριμένη χρονική στιγμή. Οι αποδεκτές τεχνικές μέτρησης του κόστους των αποθεμάτων, από το Δ.Λ.Π.2, είναι η μέθοδος του πρότυπου κόστους (standard cost) και η μέθοδος των τιμών λιανικής (retail method). Η εφαρμογή των παραπάνω μεθόδων προϋποθέτει, ότι το αποτέλεσμα που προκύπτει προσεγγίζει το πραγματικό κόστος παραγωγής.

Το Ε.Γ.Α.Σ. ορίζει ότι 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. Με τον όρο «καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία» εννοείται η εκτιμώμενη τιμή πώλησης μειωμένη με το υπολογιζόμενο κόστος παραγωγικής ολοκλήρωσης και το εκτιμώμενο κόστος πραγματοποίησης της πώλησης. Η αποτίμηση όμως των αποθεμάτων πλέον στηρίζεται στην αρχή που έχει εισάγει το Δ.Λ.Π.2 ότι «τα αποθέματα πρέπει να αποτιμώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας». Η αποτίμηση γίνεται κατ' είδος αποθέματος. Παρέχεται όμως η δυνατότητα να ομαδοποιούνται κάποια όμοια ή συγγενή είδη, όταν αφορούν αγαθά με την ίδια τελική χρήση, που παράγονται από την ίδια παραγωγική γραμμή, διατίθενται στην αγορά ίδιας γεωγραφικής περιοχής και δεν μπορούν πρακτικά να διαχωριστούν. Δεν θεωρείται ορθή η αποτίμηση των αποθεμάτων με βάση μια γενική ταξινόμησή τους, όπως για παράδειγμα όλα τα έτοιμα προϊόντα ή όλα τα αποθέματα μιας βιομηχανικής επιχείρησης. Όσον αφορά στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών η σύγκριση πρέπει να γίνεται κατά υπηρεσία για την οποία έχει συμφωνηθεί ξεχωριστή τιμή πώλησης. Άρα, σε αυτή την περίπτωση ως αποτιμώμενο είδος θεωρείται η συγκεκριμένη υπηρεσία, η οποία έχει συγκεκριμένο κόστος και προσυμφωνημένη τιμή.

Η πιθανότητα-δυνατότητα της υποτίμησης των αποθεμάτων κάτω του κόστους στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, παρέχεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες το κόστος ενός αποθέματος μπορεί να μην είναι ανακτήσιμο.

Αυτό συμβαίνει όταν:

- 1) το απόθεμα έχει υποστεί ζημιά, που το καθιστά ολικά ή μερικά άχρηστο (π.χ. πυρκαγιά).

- 2) οι τιμές πώλησης του έχουν μειωθεί (π.χ. εποχικότητα).
- 3) οι προβλεπόμενες δαπάνες ολοκλήρωσης ή πώλησης του έχουν αυξηθεί. Δεν υποτιμώνται όμως κάτω του κόστους οι πρώτες ύλες και τα υλικά που διατηρούνται για χρήση στην παραγωγή αποθεμάτων, αν τα προϊόντα στα οποία θα ενσωματωθούν αναμένεται να πωληθούν στο κόστος ή πάνω από αυτό.

Για παράδειγμα αν δεν έχουν αλλάξει οι τεχνικές προδιαγραφές κατασκευής για κάποιο προϊόν, οι πρώτες ύλες που χρησιμοποιούνται για την κατασκευή του παραμένουν χρήσιμες για την παραγωγική διαδικασία και κατά συνέπεια δεν μπορούν να υποτιμηθούν κάτω του κόστους.

Η λογιστική αξία των αποθεμάτων καταχωρείται στα έξοδα της χρήσεως, στην οποία καταχωρήθηκε το έσοδο από την πώληση αυτών. Τα ποσά της υποτίμησης των αποθεμάτων καταχωρούνται στα έξοδα της χρήσεως που προέκυψε η υποτίμηση. Μια αναστροφή της υποτίμησης καταχωρείται στα αποτελέσματα κατά την χρήση στη οποία συνέβη. Επομένως, η πρακτική της υποτίμησης των αποθεμάτων ακολουθεί την άποψη ότι τα περιουσιακά στοιχεία δεν πρέπει να καταχωρούνται με επιπλέον ποσά από αυτά που αναμένεται να πραγματοποιηθούν από την πώληση ή την χρήση τους.

Από τη στιγμή λοιπόν που έχει γίνει αποτίμηση των αποθεμάτων, με ή χωρίς υποτίμησή τους, φτάνουμε στο σημείο του υπολογισμού του κόστους πωληθέντων με βάση τον τύπο: **Απόθεμα Αρχής + Αγορές – Απόθεμα Τέλους = Κόστος Πωληθέντων**. Άρα η αποτίμηση των αποθεμάτων επηρεάζει το Κόστος Πωληθέντων και συνδέεται με αυτό με αντιστρόφως ανάλογη σχέση. Αυτό σημαίνει ότι μια επιχείρηση, η οποία παρουσιάζει τα Αποθέματα Τέλους υποτιμημένα εμφανίζει υψηλό Κόστος Πωληθέντων. Αποτέλεσμα του υψηλού κόστους πωληθέντων είναι ότι τα Μεικτά Κέρδη της επιχείρησης εμφανίζονται μειωμένα, από τη στιγμή που τα Μεικτά Κέρδη προκύπτουν αφαιρώντας από τις Πωλήσεις του έτους το Κόστος Πωληθέντων. Χαμηλό επίπεδο Μεικτών Κερδών επιφέρει όπως είναι αναμενόμενο χαμηλότερο ύψος φορολογίας της επιχείρησης. Με λίγα λόγια η αποτίμηση των αποθεμάτων επηρεάζει την γενικότερη εικόνα μιας επιχείρησης δηλαδή τον Ισολογισμό της. Επίσης, επηρεάζονται και τα Αποτελέσματα Χρήσεως διότι όπως προαναφέρθηκε τα ποσά της υποτίμησης των αποθεμάτων καταχωρούνται στα έξοδα της χρήσεως μέσα στην οποία πραγματοποιήθηκε η υποτίμηση.

Η σημασία λοιπόν της αποτίμησης των αποθεμάτων είναι μεγάλη, από τη στιγμή που επηρεάζουν δύο σημαντικές οικονομικές καταστάσεις όπως είναι ο Ισολογισμός και τα Αποτελέσματα Χρήσεως και οι οποίες προορίζονται για διαφορετικούς σκοπούς, Στον Ισολογισμό, που περιλαμβάνονται τα αποθέματα και τα άλλα κυκλοφορούντα στοιχεία του ενεργητικού, αποτελούν ένα μέτρο αξιολόγησης της ρευστότητας (Κυκλοφορούν Ενεργητικό / Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις) της επιχείρησης, δηλαδή της ικανότητάς της να αντιμετωπίζει τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της. Από την άλλη στα Αποτελέσματα Χρήσεως, η τιμή στην οποία αποτιμώνται τα αποθέματα παρέχει την δυνατότητα σύγκρισης των εσόδων με το Κόστος Πωληθέντων.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

### ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

#### 3.1 ΓΕΝΙΚΑ

Τα αποθέματα των αγορών αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης και τρέχουσας τιμής αγοράς. Τα αποθέματα, που προέρχονται από παραγωγή, αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμών ιστορικού κόστους παραγωγής και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Υπολείμματα και υποπροϊόντα αποτιμώνται στην πιθανή τιμή πώλησης.

Η επιλογή της χαμηλότερης τιμής μεταξύ κόστους κτήσης και τρέχουσας τιμής μπορεί να γίνει με τρεις διαφορετικούς τρόπους:

1. σύγκριση του κόστους κτήσης και της τρέχουσας τιμής χωριστά για κάθε στοιχείο,
2. σύγκριση του κόστους κτήσης και της τρέχουσας τιμής χωριστά για κάθε κατηγορία στοιχείων,
3. σύγκριση του συνολικού κόστους κτήσης και της συνολικής τρέχουσας αξίας για τα στοιχεία.

- Τιμή κτήσης είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς, προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς και μειωμένη με τις εκπτώσεις.

- Τρέχουσα τιμή αγοράς είναι η τιμή αντικατάστασης του αποθέματος κατά την ημέρα σύνταξης της απογραφής.

Κατά τη διάρκεια της χρήσης οι τιμές κτήσης αλλάζουν, με αποτέλεσμα να δημιουργείται προβληματισμός για τον υπολογισμό της αξίας κτήσης.

Οι μέθοδοι αποτίμησης αποθεμάτων διακρίνονται ως εξής:

- 1) Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους (weighted average cost)
- 2) Η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων (Moving Average Cost)
- 3) Η μέθοδος πρώτη εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (First In First Out, F.I.F.O.)
- 4) Η μέθοδος τελευταία εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή ((Last In First Out, L.I.F.O.)
- 5) Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους (Specific Identification)
- 6) Η μέθοδος του μεταβλητού ή άμεσου κόστους (Variable or Direct Method)
- 7) Η μέθοδος του βασικού αποθέματος (Basic Stock)
- 8) Η μέθοδος της χαμηλότερης τιμής μεταξύ κόστους κτήσης και τρέχουσας τιμής (cost of market rule)

Για την αποτίμηση των αποθεμάτων ισχύουν οι ακόλουθες βασικές λογιστικές αρχές:

- Η αρχή του ιστορικού κόστους, δηλαδή του κόστους κτήσης. Τα αποθέματα, την ημερομηνία απόκτησης τους, καταχωρούνται στο κόστος κτήσης τους, σύμφωνα με την αρχή του κόστους. Όταν πωλούνται, το κόστος αυτό συγκρίνεται με τα έσοδα, σύμφωνα με την αρχή της αντιπαραθέσεως εσόδων – εξόδων. Τα αποθέματα τέλους χρήσης αποτιμούνται επίσης με βάση την αρχή του κόστους κτήσης, εκτός αν η αξία τους μειώθηκε λόγω ζημιάς, απαξιώσεως κτλ, οπότε αποτιμούνται, σύμφωνα με την αρχή της συντηρητικότητας, στη χαμηλότερη αξία.
- Η αρχή της συντηρητικότητας, που πραγματοποιείται όταν ως τιμή αποτίμησης των αποθεμάτων τέλους χρήσης χρησιμοποιείται η κατώτερη δυνατή τιμή από τις περισσότερες τιμές που μπορούν να χρησιμοποιηθούν.
- Η αρχή της συνέπειας, σύμφωνα με την οποία οι μέθοδοι αποτίμησης δεν πρέπει να μεταβάλλονται από τη μία χρήση στην άλλη, για να είναι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συγκρίσιμες.
- Η αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας της επιχείρησης, σύμφωνα με την οποία οι καθιερωμένοι κανόνες αποτίμησης εφαρμόζονται υπό την προϋπόθεση ότι η επιχείρηση θα συνεχίσει τη δραστηριότητα της.

### 3.2 ΟΙ ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Η μέθοδος αποτίμησης είναι το κρυφό και ταυτόχρονα κρίσιμο σημείο για τη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης. Ευθέως, από το κόστος πωληθέντων διαμορφώνονται τα μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης τα οποία μας οδηγούν στα κεφαλαιώδη συμπεράσματα για την αποδοτικότητα του επιχειρείν και αυτά τροφοδοτούν τις λοιπές απαραίτητες λειτουργίες της επιχείρησης.

Πολλές μέθοδοι αποτίμησης υπήρχαν και υπάρχουν, συνυφασμένες με το είδος και τη χρησιμότητα των αποθεμάτων και παρά τις φαινομενικές διαφορές τους σε μεγάλο κύκλο διαχειριστικών περιόδων, όπου ο χρόνος εξομαλύνει τις διαφορές το σύνολο των αποτελεσμάτων, ανεξαρτήτως της μεθόδου αποτίμησης ταυτίζεται. Οι διαφορές στην φύση των αγαθών, δημιούργησαν την ανάγκη διαφορετικών μορφών αποτίμησης.

Η μέθοδος FIFO αποτελεί το ακρωνύμιο της First in first out. Αυτό σημαίνει ότι τα μένοντα αποθέματα είναι και τα σχετικά νεότερα. Ενδείκνυται σε περιπτώσεις όπου τα αποθέματα έχουν χαρακτηριστικά και ιδιότητες αλλοιούμενες από τον χρόνο αποθήκευσης και ταυτόχρονα, γενικά, η αξία τους διαφοροποιείται με την πάροδο του χρόνου, ή τον χρόνο κατασκευής.

Η μέθοδος LIFO αποτελεί το ακρωνύμιο της Last in first out. Αυτό σημαίνει ότι τα μένοντα αποθέματα είναι και τα σχετικά παλαιότερα. Ενδείκνυται σε περιπτώσεις όπου τα αποθέματα έχουν χαρακτηριστικά και ιδιότητες σχετικά αναλλοίωτα από το χρόνο αποθήκευσης και ταυτόχρονα, γενικά, η αξία τους βαίνει αυξανόμενη συναρτήσει του χρόνου, ευνοώντας την αποθεματοποίηση.

Η μέθοδος της μέσης τιμής και συγκεκριμένα της μέσης σταθμικής τιμής είναι μάλλον η πλέον δίκαια (;) μέθοδος αποτίμησης καθόσον διαμορφώνεται μέσω της στάθμισης της τιμής και ποσότητας αγορών. Σημειώνουμε ιδιαιτέρως την αύξηση της συχνότητας χρήσης αυτής της μεθόδου με την εκτεταμένη χρήση υπολογιστικών συστημάτων όπου κατέστησαν δυνατούς τους πολλούς υπολογισμούς. Χρησιμοποιείται στις περιπτώσεις, όπου τα εμπορεύματα / πρώτες ύλες έχουν σχετικά σταθερές φυσικές ιδιότητες και η ζήτηση τους, είναι επίσης διαχρονικά σταθερή.

Είναι αυτονόητο ότι με σχετικά σταθερές τιμές κόστους των αποθεμάτων, τα αποτελέσματα της οικονομικής μονάδας είναι σχετικά ανεπηρέαστα από την μέθοδο που θα διαλέξουμε για την αποτίμηση των αποθεμάτων. Αντίθετα σε χρονικές περιόδους έντονης διακύμανσης των τιμών κόστους και των κοστολογικών παραγόντων, η μέθοδος που θα επιλέξουμε για την αποτίμηση των αποθεμάτων, θα μας οδηγήσει έως και εντελώς διαφορετικά αποτελέσματα. Βέβαια εν τέλει, οποιαδήποτε μέθοδο και αν επιλέξουμε σε μια σχετικά μεγάλη οικονομική περίοδο, το σύνολο των αποτελεσμάτων με οποιαδήποτε μέθοδο, θα είναι το αυτό. Επίσης σημειώνουμε, ότι προς διασφάλιση των αποτελεσμάτων της επιχείρησης, υπάρχει ο κανόνας (αρχή της συντηρητικότητας) και σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αλλά και σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, ότι (αυτά) αποτιμώνται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ εκείνης της τιμής κόστους και της αγοραίας αξίας.

### Παράδειγμα 1:

#### *Πωλήσεις*

Ημ/νία	Αιτιολογία	Ποσότητα			Αξία κόστους		
		Εισαγωγή	Εξαγωγή	Υπόλοιπο	Εισαγωγή	Εξαγωγή	Υπόλοιπο
1/1/02	Αγορά	4		4	40		40
15/1/02	Αγορά	6		10	72		112
30/1/02	Πώληση		5	5		X	Y

Το πρόβλημα που ανακύπτει στις εφαρμογές αυτές είναι ο καθορισμός των τιμών X και Y. Από τις τιμές αυτές εξάγεται στη συνέχεια το καθαρό κέρδος, με το οποίο η επιχείρηση θα φορολογηθεί.



### α) Λειτουργία LIFO

Στις 30/1/02 τα 5 τεμάχια που πουλήθηκαν θεωρούνται ότι ανήκουν στα 6 τεμάχια της τελευταίας αγοράς, δηλαδή με τιμή μονάδας 12€. Άρα  $X = 5 \times 12 = 60\text{€}$  και  $Y = 112 - 52 = 60$ . Τώρα, το καθαρό κέρδος της πώλησης γίνεται  $100 - 60 = 40$ .

### β) Λειτουργία FIFO

Στις 30/1/02 από τα 5 τεμάχια που πουλήθηκαν, τα 4 είναι από την αγορά της 1/1/02 και το 1 από την αγορά της 15/1/02. Άρα το κόστος τους είναι  $X = 4 \times 10 + 1 \times 12 = 52$  και  $Y = 112 - 52 = 60$ . Τώρα, το καθαρό κέρδος της πώλησης γίνεται  $100 - 52 = 48$ .

### γ) Λειτουργία με τη σταθμική μέση τιμή

Λόγω της αυξημένης πολυπλοκότητας των αντίστοιχων προγραμμάτων, αλλά και των απαιτούμενων διαδικασιών οι περισσότερες επιχειρήσεις εφαρμόζουν τη μέθοδο της **σταθμικής μέσης τιμής**. Η τελευταία για το προηγούμενο παράδειγμα είναι  $112/10 = 11,2$ . Άρα  $X = 5 \times 11,2 = 56$  και  $Y = 112 - 56 = 56$ . Στην περίπτωση αυτή το καθαρό κέρδος γίνεται  $100 - 56 = 44\text{€}$ .

### Παράδειγμα 2:

Έστω η επιχείρηση Α η οποία ιδρύθηκε στις 01/09/2010 αγοράζει και πουλάει DVD Players. Κατά την διάρκεια του μήνα Σεπτεμβρίου αγοράστηκαν τα ακόλουθα:

	Ποσότητα	Τιμή ανά μονάδα
5 Σεπτεμβρίου 2010	200	150 ευρώ
16 Σεπτεμβρίου 2010	80	185 ευρώ

Στις 24 Σεπτεμβρίου 2010 η επιχείρηση Α πούλησε 250 CD Players για 50.000,00 ευρώ.

Να υπολογισθεί:

- μικτό κέρδος και
- συνολική αξία του αποθέματος τέλους χρήσεως (30/09/2010)

χρησιμοποιώντας μία από τις ακόλουθες μεθόδους αποτίμησης αποθεμάτων:

### FIFO – LIFO - Μέσου σταθμικού κόστους

## Λύση

(α) Μικτό κέρδος τέλους χρήσεως

Μέθοδος	Ποσότητα	Τιμή ανά μονάδα	ευρώ
FIFO	200	150	30.000,00
	<u>50</u>	185	<u>9.250,00</u>
	250	Κόστος πωλήσεων	39.250,00
Μέθοδος	Ποσότητα	Τιμή ανά μονάδα	ευρώ.
LIFO	170	150	25.500,00
	<u>80</u>	185	<u>14.800,00</u>
	250	Κόστος πωλήσεων	40.300,00
Μέσου σταθμικού κόστους	200	150	30.000,00
	<u>80</u>	185	<u>14.800,00</u>
	280		44.800,00

	1		(44.800/280) 160,00
	250	Κόστος πωλήσεων	40.000,00
	(i)	(ii)	(iii)
	FIFO	LIFO	Μέσου σταθμικού
	ευρώ	ευρώ	ευρώ
Έσοδα	50.000,00	50.000,00	50.000,00
Μικτό κόστος πωλήσεως	<u>(39.250,00)</u>	<u>(40.300,00)</u>	<u>(40.000,00)</u>
Μικτό κέρδος	10.750,00	9.700,00	10.000,00

(β) Συνολική αξία αποθεμάτων τέλους χρήσεως

Μέθοδος	Ποσότητα αποθέματος	Τιμή ανά μονάδα	Συνολική αξία ευρώ
FIFO	30	185	5.550,00
LIFO	30	150	4.500,00
Μέσου σταθμικού κόστους	30	160	4.800,00

**Παράδειγμα 3:**

Μια επιχείρηση, για το εμπορεύσιμο είδος Α είχε πραγματοποιήσει τις εξής αγορές, αναλώσεις και πωλήσεις μέσα στο έτος 2009.

## ΕΙΔΟΣ Α

### Α) Αγορές

Ημερομηνίες	Ποσότης		Τιμή	Αξία
1.1.09 Αρχικό απόθεμα	κιλ. 100	X	0,10 =	10
10.3.09 Αγορά	κιλ. 200	X	0,09 =	18
11.10.09 Αγορά	κιλ. 300	X	0,11 =	33
Σύνολο	κιλ.600			61

### Β) Πωλήσεις – Αναλώσεις

Ημερομηνίες	Ποσότης
6.2.09 Ανάλωση	κιλά 80
20.4.09 Πώληση	κιλά 120
15.12.09 Ανάλωση	κιλά 340
Σύνολο	κιλά 540

### **Ζητείται:**

Να βρεθεί (με ημερομηνία 31.12.09) η τιμή κτήσης με την εφαρμογή της κάθε μιας από τις γνωστές μεθόδους αποτίμησης.

## Λύση

### Α) μέθοδος FIFO

Με τη μέθοδο αυτή ότι ανακλίσκεται ή πωλείται θεωρείται ότι προέρχεται από τα αρχικά αποθέματα, στη συνέχεια από την πρώτη αγορά κ.ο.κ. Κατά συνέπεια τα τελικά αποθέματα προέρχονται από την τελευταία αγορά ή την προτελευταία αγορά κ.ο.κ.

Δηλαδή: τα τελικά αποθέματα που είναι 60 κιλά (600-540) θα έχουν τιμή κτήσης 0,11 ευρώ και αξία αποτίμησης 6,60 ευρώ (60 κιλ. x 0,11 = 6,60 ευρώ).

## B) μέθοδος LIFO

Η μέθοδος αυτή είναι ακριβώς αντίθετη με τη μέθοδο FIFO. Επομένως τα τελικά αποθέματα (60 κιλά) θα έχουν τιμή κτήσης 0,10 ευρώ και αξία αποτίμησης 6 ευρώ (60 κιλ. x 0,10 ευρώ = 6 ευρώ).

Υπάρχει όμως και η μέθοδος LIFO διαρκούς απογραφής κατά την οποία, οι αναλώσεις ή οι πωλήσεις προέρχονται η κάθε μια χωριστά από την αμέσως προηγούμενη ή αν δεν φτάσει, από τις αμέσως προηγούμενες αγορές, κάθε φορά που γίνεται πώληση ή ανάλωση και ότι μένει από τις διάφορες παρτίδες αγορών αποτελεί το τελικό απόθεμα. Δηλαδή, στην περίπτωση μας έχουμε:

Κόστος αναλώσεων ή πωλήσεων		Κόστος τελικού αποθέματος	
6.2.09 Κόστος ανάλωσης	80 x 0,10 = 8	10.3.09	40 x 0,09 =
3,60			
20.4.09 Κόστος πώλησης	120 x 0,09 = 10,80	1.1.09	20 x 0,10 =
2,00			
15.12.09 Κόστος ανάλωσης	300 x 0,11 = 33		60 x 0,09 <sup>(1)</sup> =
5,60			
15.12.09 Κόστος ανάλωσης	40 x 0,09 = 3,60		
Σύνολο	540      55,40		

(1) 5,60 / 60 = 0,09 = τιμή κτήσης

## Γ) μέθοδος του σταθμικού μέσου όρου (ή κόστους)

Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται σήμερα από τον μεγαλύτερο αριθμό των επιχειρήσεων γ' κατηγορίας βιβλίων, γιατί είναι πιο απλή και πιο εύχρηστη από όλες τις άλλες μεθόδους αποτίμησης.

Με τη μέθοδο αυτή αθροίζονται τα αρχικά αποθέματα και οι αγορές όλης της χρήσης κατά ποσότητα και αξία και έτσι βρίσκεται η μέση τιμή κτήσης (αξία / ποσότητα). Δηλαδή:

Αρχικά αποθέματα	100 x 0,10 = 10
Αγορές	200 x 0,09 = 18
Αγορές	300 x 0,11 = 33
Σύνολο	600 x 0,10 <sup>(1)</sup> = 61

(1) 61 / 600 = 0,10

Έτσι τα τελικά αποθέματα που είναι 60 κιλά θα έχουν τιμή κτήσης 0,10 ευρώ και αξία αποτίμησης 6 ευρώ (60 x 0,10 ευρώ = 6 ευρώ).

#### Παράδειγμα 4:

Η εμπορική επιχείρηση «ENERGY» κατά πάγια τακτική τα τελευταία χρόνια:

A) υιοθέτησε και εφαρμόζει το σύστημα της διαρκούς απογραφής

B) αποτιμά τα αποθέματα της με τη μέθοδο του μέσου σταθμικού

Γ) προσδιορίζει το κόστος των πωληθέντων εμπορευμάτων σε τριμηνιαία βάση.

Για το δεύτερο τρίμηνο του έτους 2008 τα στοιχεία της καρτέλας αποθήκης του εμπορεύματος «MyoFusion» ήταν τα ακόλουθα:

Ημερομηνία	Κινήσεις	Ποσότητα	Τιμή
01/04/2009	Απόθεμα Αρχής	Κιλά 1.000	10 €
15/04/2009	Αγορά	Κιλά 2.500	11 €
03/05/2009	Πώληση	Κιλά 2.000	
20/05/2009	Αγορά	Κιλά 3.200	12 €
05/06/2009	Πώληση	Κιλά 4.000	
25/06/2009	Αγορά	Κιλά 2.000	14 €

#### **Ζητείται:**

- 1) Να υπολογιστεί το κόστος των πωληθέντων εμπορευμάτων για το πιο πάνω τρίμηνο.
- 2) Να προσδιορίσετε το κόστος των αποθεμάτων τέλους και το κόστος των πωληθέντων σύμφωνα:
  - Με τη μέθοδο FIFO και την περιοδική απογραφή.
  - Με τη μέθοδο LIFO και την περιοδική απογραφή.

#### **ΛΥΣΗ**

- 1) Κατά τη μέθοδο του σταθμικού όρου, η μέση σταθμική τιμή κτήσεως υπολογίζεται με τον εξής τύπο:

$$\begin{array}{c}
\text{Αξία αποθέματος ενάρξεως της περιόδου} \\
+ \\
\text{Αξία αγορών της περιόδου στην τιμή κτήσεως} \\
\hline
\text{Ποσότητα αποθέματος ενάρξεως περιόδου} \\
+ \\
\text{Ποσότητα που αγοράστηκε στην περίοδο}
\end{array}$$

Τα στοιχεία της καρτέλας αποθήκης του εμπορεύματος «MyoFusion» απεικονίζονται στον πιο κάτω πίνακα με διακεκριμένες τις στήλες των εισαγωγών και των εξαγωγών του εμπορεύματος:

Ημερομηνία	Εισαγωγές			Εξαγωγές		Υπόλοιπο ποσότητας
	Ποσότητα	Τιμή	Αξία	Ποσότητα	Τιμή	
01/04/2009	1.000	10	10.000			1.000
15/04/2009	2.500	11	27.500			3.500
03/05/2009				2.000		1.500
20/05/2009	3.200	12	38.400			4.700
05/06/2009				4.000		700
25/06/2009	2.000	14	28.000			2.700
<b>Σύνολα</b>	<b>8.700</b>		<b>103.900</b>	<b>6.000</b>		<b>2.700</b>

Από τον πιο πάνω πίνακα προκύπτει ότι:

$$\begin{aligned}
\text{Μέση σταθμική τιμή} &= (10.000 + 27.500 + 38.400 + 28.000) / (1.000 + 2.500 + 3.200 + 2.000) = \\
&= 103.900 / 8.700 = 11,94 \text{ €/κίλό}
\end{aligned}$$

Η αποτίμηση της ποσότητας των πωληθέντων εμπορευμάτων (6.000 κιλά) με τη μέση σταθμική τιμή 11,94 προσδιορίζει το κόστος πωληθέντων του δεύτερου τριμήνου του 2008.

$$\text{Κόστος πωληθέντων} = 6.000 \times 11,94 = 71.640 \text{ €}.$$

2.α) Κατά τη μέθοδο πρώτη εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή FIFO ( First In – First Out ) θεωρείται ότι η πρώτη εισαγωγή εξάγεται πρώτη. Συνεπώς τα αποθέματα της απογραφής προέρχονται από τις τελευταίες αγορές και αποτιμούνται στις τιμές αυτών των αγορών. Ο σχετικός υπολογισμός ξεκινά από την τελευταία αγορά.

Από τον σχετικό πίνακα προκύπτει ότι τα αποθέματα τέλους ήταν

2.700 ( Συνολική διαθέσιμη ποσότητα περιόδου – Ποσότητα πωλήσεων = 8.700 – 6.000 )

Ημερομηνία	Εισαγωγές			Εξαγωγές		Υπόλοιπο ποσότητας
	Ποσότητα	Τιμή	Αξία	Ποσότητα	Τιμή	
01/04/2009	1.000	10	10.000			1.000
15/04/2009	2.500	11	27.500			3.500
03/05/2009				2.000		1.500
20/05/2009	3.200	12	38.400			4.700
05/06/2009					4.000	700
25/06/2009	2.000	14	28.000			2.700
<b>Σύνολα</b>	<b>8.700</b>		<b>103.900</b>	<b>6.000</b>		<b>2.700</b>

Σύμφωνα με την προηγούμενη παρατήρηση και τα στοιχεία του πίνακα τα αποθέματα των 2.700 μονάδων αποτιμώνται με βάση τις τιμές των τελευταίων αγορών:

( 2.000 μονάδες από την τελευταία αγορά x 14 € και

700 μονάδες από την αμέσως προηγούμενη αγορά x 12 € ) :

$( 2.000 \times 14 ) + ( 700 \times 12 ) = 28.000 + 8.400 = 36.400$

**Κόστος τελικού αποθέματος = 36.400 €**

**Κόστος πωληθέντων = Συνολική αξία αγορών – αξία αποθεμάτων = 103.900 – 36.400 = 67.500 €**

**Κόστος τελικού αποθέματος = 36.400 €**

**Κόστος πωληθέντων = 67.500**



2.β) Κατά τη μέθοδο τελευταία εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή LIFO ( Last – In – First Out ) θεωρείται ότι η τελευταία εισαγωγή εξάγεται πρώτη. Συνεπώς τα αποθέματα της απογραφής προέρχονται από τα αποθέματα αρχής και τις πρώτες αγορές και αποτιμούνται στις τιμές αυτών των αγορών. Ο σχετικός υπολογισμός ξεκινά από τα αποθέματα αρχής και αν δεν υπάρχουν αποθέματα αρχής από την πρώτη αγορά.

Από τον πιο πάνω σχετικό πίνακα προκύπτει ότι τα αποθέματα τέλους ήταν

2.700 ( Συνολική διαθέσιμη ποσότητα περιόδου – Ποσότητα πωλήσεων = 8.700 – 6.000 )

Σύμφωνα με την προηγούμενη παρατήρηση και τα στοιχεία του πίνακα τα αποθέματα των 2.700 μονάδων αποτιμώνται με βάση τις τιμές των αποθεμάτων αρχής και των πρώτων αγορών:

( 1.000 μονάδες από το απόθεμα αρχής x 10 €, 2.500 μονάδες από την πρώτη αγορά x 11 €  
και

200 μονάδες από την επόμενη αγορά x 12 ):

$(1.000 \times 10) + (2.500 \times 11) + (200 \times 12) = 39.900$

**Κόστος τελικού αποθέματος = 39.900 €**

**Κόστος πωληθέντων = Συνολική αξία αγορών – αξία αποθεμάτων = 103.900 – 39.900 = 64.000 €**

**Κόστος τελικού αποθέματος = 39.900 €**

**Κόστος πωληθέντων = 64.000 €**

**Παράδειγμα 5:**

Η κάθε μια από τις επιχειρήσεις ΑΒΓ, ΚΛΜ & ΧΨΩ πραγματοποίησε τις εξής αγορές που αφορούν το εμπόρευμα Α κατά τη διάρκεια των χρήσεων 2004, 2005 και 2006:

Ημερομηνία αγοράς	Μονάδες	Τιμή ανά μονάδα
<b>2004</b>		
2/1/2004	2.500	2,4 ευρώ
1/4/2004	7.000	2,8
18/7/2004	4.800	3,0
19/8/2004	5.000	3,2
12/11/2004	4.000	3,4
21/12/2004	3.200	3,6
Τελικό απόθεμα		
<b>2005</b>		
Αρχικό απόθεμα		
15/2/2005	4.500	3,9
22/4/2005	3.800	4,2
10/6/2005	5.500	4,5
19/9/2005	6.200	4,8
12/10/2005	7.000	5,0
21/12/2005	3.000	5,2
Τελικό απόθεμα		
<b>2006</b>		
Αρχικό απόθεμα		
22/1/2006	5.500	5,5
18/5/2006	4.800	5,8
11/7/2006	6.200	6,1

10/9/2006	5.000	6,4
1/10/2006	8.000	6,6
27/12/2006	1.500	6,8
Τελικό απόθεμα		

Η κάθε μια από τις τρεις επιχειρήσεις πούλησε κατά τη διάρκεια της χρήσης 2004: 22.500 μονάδες με τιμή πώλησης 8 ευρώ την καθεμιά, κατά τη διάρκεια της χρήσης 2005: 29.000 μονάδες με τιμή πώλησης 9,5 την καθεμιά και κατά τη διάρκεια της χρήσης 2006: 34.500 μονάδες με τιμή πώλησης 10,4 την καθεμιά.

Λαμβάνοντας υπόψη:

- Ότι δεν υπήρχαν αρχικά αποθέματα του εμπορεύματος Α και για τις τρεις επιχειρήσεις 1/1/2004.
- Η επιχείρηση ΑΒΓ για την αποτίμηση των αποθεμάτων της εφαρμόζει τη μέθοδο L.I.F.O.
- Η επιχείρηση ΚΛΜ για την αποτίμηση των αποθεμάτων της εφαρμόζει τη μέθοδο του ΜΣΚ
- Η επιχείρηση ΧΨΩ για την αποτίμηση των αποθεμάτων της εφαρμόζει τη μέθοδο F.I.F.O.

**Ζητείται:**

Να προσδιορίσετε το μικτό κέρδος που έχει πραγματοποιήσει η κάθε επιχείρηση για τις χρήσεις 2004, 2005 και 2006.

### ΥΠΟΔΕΙΓΜΑΤΙΚΗ ΛΥΣΗ

Μικτό κέρδος = Έσοδα πωλήσεων – Κόστος πωληθέντων

Έσοδα πωλήσεων = Μονάδες πώλησης \* Τιμή πώλησης

Κόστος πωληθέντων = Αρχικό απόθεμα + Αγορές χρήσης – Τελικό απόθεμα

Προκειμένου να υπολογιστεί η αξία του τελικού αποθέματος, εφαρμόζεται κάθε έτος η μέθοδο αποτίμησης αποθεμάτων αποσβέσεων που χρησιμοποιεί η κάθε επιχείρηση. Το τελικό απόθεμα κάθε έτους η το αρχικό απόθεμα της επόμενης χρονιάς.

### **ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΑΒΓ – ΜΕΘΟΔΟΣ LIFO**

#### **Έτος 2004**

<b>Ημερομηνία αγοράς</b>	<b>Μονάδες</b>	<b>Τιμή ανά μονάδα</b>	<b>Συνολική αξία αγοράς</b>
2/1/2004	2.500	2,4 ευρώ	6.000
1/4/2004	7.000	2,8	19.600
18/7/2004	4.800	3,0	14.400
19/8/2004	5.000	3,2	16.000
12/11/2004	4.000	3,4	13.600
21/12/2004	3.200	3,6	11.520
<b>Σύνολο</b>	<b>26.500</b>		<b>81.120</b>

Η **μονάδες** τελικού αποθέματος είναι η διαφορά των μονάδων αγορών από τις μονάδες που πωλήθηκαν:

**Τελικό απόθεμα** = 26.500 - 22.500 = **4.000 μονάδες**

Εφόσον η επιχείρηση εφαρμόζει την μέθοδο LIFO τα τελικά αποθέματα προέρχονται από τις πρώτες αγορές δηλαδή την 2/1/04 2.500 μονάδες και την 1/4/2004 1.500 μονάδες. Άρα η αξία του τελικού αποθέματος υπολογίζεται ως εξής:

**Αξία τελικού αποθέματος** = (2500\*2,4) + (1500\* 2,8) = **10.200€**

Κόστος πωληθέντων = Αρχικό απόθεμα + Αγορές χρήσης - Τελικό απόθεμα

**Κόστος πωληθέντων** = 0 + 81.120 – 10.200 = **70.920€**

Έσοδα πωλήσεων = Μονάδες πώλησης \* Τιμή πώλησης

**Έσοδα πωλήσεων** = 22.500 μονάδες \* 8 €/μονάδα = **180.000€**

Άρα το μικτό κέρδος του 2004 έχει ως εξής:

Μικτό κέρδος = Έσοδα πωλήσεων – Κόστος πωληθέντων

**Μικτό κέρδος = 180.000 € – 70.920 € = 109.080€**

### **Έτος 2005**

Το τελικό απόθεμα του 2004 είναι το αρχικό απόθεμα του 2005

<b>Ημερομηνία αγοράς</b>	<b>Μονάδες</b>	<b>Τιμή ανά μονάδα</b>	<b>Σύνολο</b>
Αρχικό απόθεμα	2.500	2,4	6.000
Αρχικό απόθεμα	1.500	2,8	4.200
15/2/2005	4.500	3,9	17.550
22/4/2005	3.800	4,2	15.960
10/6/2005	5.500	4,5	24.750
19/9/2005	6.200	4,8	29.760
12/10/2005	7.000	5,0	35.000
21/12/2005	3.000	5,2	15.600
<b>Σύνολο</b>	<b>34.000</b>		<b>148.820</b>

Για το 2005 το απόθεμα τέλους είναι:

**Τελικό απόθεμα = 34.000 - 29.000 = 5.000 μονάδες**

Το παραπάνω απόθεμα προέρχεται από τα αρχικά αποθέματα (τελικά 2004)

και 1.000 μονάδες από την αγορά 15/2/05, άρα η αξία του είναι:

**Αξία τελικού αποθέματος = (2.500\*2,4) + (1.500\* 2,8)+ (1.000\*3,9) = 14.100€**

Το κόστος πωληθέντων γίνεται ως εξής:

**Κόστος πωληθέντων = 10.200 + 138.620 - 14.100 = 134.720€**

Τα έσοδα πωλήσεων είναι :

**Έσοδα πωλήσεων** =  $29.000 * 9,5 = 275.500\text{€}$

Άρα το μικτό κέρδος 2005 είναι:

**Μικτό κέρδος** =  $275.500 - 134.720 = 140.780\text{€}$

### **Έτος 2006**

Το τελικό απόθεμα του 2005 είναι το αρχικό απόθεμα του 2006

<b>Ημερομηνία αγοράς</b>	<b>Μονάδες</b>	<b>Τιμή ανά μονάδα</b>	<b>Σύνολο</b>
Αρχικό απόθεμα	2.500	2,4	6.000
Αρχικό απόθεμα	1.500	2,8	4.200
Αρχικό απόθεμα	1.000	3,9	3.900
22/1/2006	5.500	5,5	30.250
18/5/2006	4.800	5,8	27.840
11/7/2006	6.200	6,1	37.820
10/9/2006	5.000	6,4	32.000
1/10/2006	8.000	6,6	52.800
27/12/2006	1.500	6,8	10.200
<b>Σύνολο</b>	<b>36.000</b>		<b>205.010</b>

Οι

μονάδες του τελικού αποθέματος είναι:

**Τελικό απόθεμα** =  $36.000 - 34.500 = 1.500$  μονάδες

Το τελικό απόθεμα προέρχεται από τα αρχικά αποθέματα και μάλιστα από τα αρχικά αποθέματα του 2004.

Άρα η αξία του είναι:

**Αξία τελικού αποθέματος** =  $1.500 * 2,4 = 3.600\text{€}$

Το κόστος πωληθέντων είναι:

**Κόστος πωληθέντων** =  $14.100 + 190.910 - 3.600 = 201.410\text{€}$

Τα έσοδα πωλήσεων είναι:

**Έσοδα πωλήσεων = 34.500 \* 10,4 = 358.800€**

Τελικά το μικτό κέρδος του 2006 είναι το εξής:

**Μικτό κέρδος = 358.800 – 201.410 = 157.390€**

## **ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΚΑΜ – ΜΕΘΟΔΟΣ ΜΕΣΟΥ ΣΤΑΘΜΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ**

### **Έτος 2004**

<b>Ημερομηνία αγοράς</b>	<b>Μονάδες</b>	<b>Τιμή ανά μονάδα</b>	<b>Συνολική αξία αγοράς</b>
2/1/2004	2.500	2,4 ευρώ	6.000
1/4/2004	7.000	2,8	19.600
18/7/2004	4.800	3,0	14.400
19/8/2004	5.000	3,2	16.000
12/11/2004	4.000	3,4	13.600
21/12/2004	3.200	3,6	11.520
<b>Σύνολο</b>	<b>26.500</b>		<b>81.120</b>

Το τελικό απόθεμα παραμένει το ίδιο όπως στην επιχείρηση ΑΒΓ,  
δηλαδή 4.000 μονάδες.

(26.500 – 22.500)

Το μέσο σταθμικό κόστος υπολογίζεται διαιρώντας την αξία των αγορών  
με τις μονάδες αγορών:

**Μέσο σταθμικό κόστος = 81.120 / 26.500 = 3,06 €/μονάδα**

Άρα η αξία του τελικού αποθέματος είναι ίση με τις μονάδες τελικού αποθέματος επί το  
μέσο σταθμικό κόστος, δηλαδή:

**Αξία τελικού αποθέματος = 4.000 \* 3,06 = 12.244,53**

Το κόστος πωληθέντων έχει ως εξής:

**Κόστος πωληθέντων = 81.120 - 12.244,53 = 68.875,47**

Τα έσοδα πωλήσεων παραμένουν τα ίδια με αυτά της επιχείρησης ΑΒΓ, δηλαδή

$$\text{Έσοδα πωλήσεων} = 22.500 * 8 = \mathbf{180.000}$$

Άρα το μικτό κέρδος:

$$\text{Μικτό κέρδος} = 180.000 - 68.875,47 = \mathbf{111.124,53}$$

### Έτος 2005

Το αρχικό απόθεμα του 2005 είναι ίσο με τελικό απόθεμα του 2004.

Ημερομηνία αγοράς	Μονάδες	Τιμή ανά μονάδα	Σύνολο
Αρχικό απόθεμα	4.000	3,06	12.244,53
15/2/2005	4.500	3,9	17.550
22/4/2005	3.800	4,2	15.960
10/6/2005	5.500	4,5	24.750
19/9/2005	6.200	4,8	29.760
12/10/2005	7.000	5,0	35.000
21/12/2005	3.000	5,2	15.600
<b>Σύνολο</b>	<b>34.000</b>		<b>150.864,53</b>

Το τελικό απόθεμα παραμένει το ίδιο με αυτό της επιχείρησης ΑΒΓ δηλαδή 5.000 μονάδες, όπως επίσης και η αξία των πωλήσεων **275.500€**(= 29.000 \* 9,5)

Το μέσο σταθμικό κόστος υπολογίζεται διαιρώντας την αξία αρχικού αποθέματος + αξία αγορών με τις μονάδες αρχικού αποθέματος + μονάδες αγορών, δηλαδή:

$$\text{Μέσο σταθμικό κόστος} = (12.244,53 + 138.620) / (4.000 + 30.000) = \mathbf{4,44 \text{ €/μονάδα}}$$

Άρα η αξία του τελικού αποθέματος (μονάδες τελικού \* μέσο σταθμικό κόστος) είναι:

$$\text{Αξία τελικού αποθέματος} = (5.000 * 4,44) = \mathbf{22.200}$$



Το κόστος πωληθέντων γίνεται:

$$\text{Κόστος πωληθέντων} = 12.244,53 + 138.620 - 22.200 = \mathbf{128.664,53}$$

Άρα το μικτό κέρδος είναι:

$$\text{Μικτό κέρδος} = 275.500 - 128.678,57 = \mathbf{146.821,43}$$

### Έτος 2006

Το τελικό απόθεμα του 2005 είναι αρχικό του 2006

Ημερομηνία αγοράς	Μονάδες	Τιμή ανά μονάδα	Σύνολο
Αρχικό απόθεμα	5.000	4,4	22.200
22/1/2006	5.500	5,5	30.250
18/5/2006	4.800	5,8	27.840
11/7/2006	6.200	6,1	37.820
10/9/2006	5.000	6,4	32.000
1/10/2006	8.000	6,6	52.800
27/12/2006	1.500	6,8	10.200
<b>Σύνολο</b>	<b>36.000</b>		<b>213.110</b>

Η μονάδες τελικού αποθέματος είναι 1.500  
και τα έσοδα πωλήσεων 358.800€ (= 34.500 \* 10,4)

Το μέσο σταθμικό κόστος είναι

$$\text{Μέσο σταθμικό κόστος} = (22.200 + 190.910) / (5.000 + 31.000) = \mathbf{5,92\text{€μονάδα}}$$

Επομένως η αξία τελικού αποθέματος είναι:

$$\text{Αξία τελικού αποθέματος} = (1.500 * 5,92) = \mathbf{8.879,58}$$

Το κόστος πωληθέντων γίνεται:

$$\text{Κόστος πωληθέντων} = 22.200 + 190.910 - 8.879,58 = \mathbf{204.230,42}$$

Και τελικά το μικτό κέρδος = πωλήσεις – κόστος πωληθέντων

$$\text{Μικτό κέρδος} = 358.800,00 - 204.230,42 = \mathbf{154.569,58}$$

## ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΧΨΩ ΜΕΘΟΔΟΣ FIFO

### Έτος 2004

Ημερομηνία αγοράς	Μονάδες	Τιμή ανά μονάδα	Συνολική αξία αγοράς
2/1/2004	2.500	2,4 ευρώ	6.000
1/4/2004	7.000	2,8	19.600
18/7/2004	4.800	3,0	14.400
19/8/2004	5.000	3,2	16.000
12/11/2004	4.000	3,4	13.600
21/12/2004	3.200	3,6	11.520
<b>Σύνολο</b>	<b>26.500</b>		<b>81.120</b>

Το τελικό απόθεμα και τα έσοδα πωλήσεων παραμένουν τα ίδια όπως στις προηγούμενες επιχειρήσεις, 4.000 μονάδες το πρώτο και 180.000 € το δεύτερο.

Οι 4.000 μονάδες του τελικού αποθέματος προέρχονται από την τελευταία αγορά 21/12/2004 3.200 μονάδες και 800 μονάδες από την αγορά της 12/11/2004, άρα η αξία του είναι:

$$\text{Αξία τελικού αποθέματος} = (3.200 * 3,6) + (800 * 3,4) = \mathbf{14.240}$$

Το κόστος πωληθέντων γίνεται:

$$\text{Κόστος πωληθέντων} = 81.120 - 14.240 = \mathbf{66.880}$$

Άρα το μικτό κέρδος είναι:

$$\text{Μικτό κέρδος} = 180.000 - 66.880 = \mathbf{113.120}$$

### Έτος 2005

Το τελικό απόθεμα του 2004 είναι το αρχικό απόθεμα του 2005.

Ημερομηνία αγοράς	Μονάδες	Τιμή ανά μονάδα	Σύνολο
Αρχικό απόθεμα	3.200	3,6	11.520
Αρχικό απόθεμα	800	3,4	2.720
15/2/2005	4.500	3,9	17.550
22/4/2005	3.800	4,2	15.960
10/6/2005	5.500	4,5	24.750
19/9/2005	6.200	4,8	29.760
12/10/2005	7.000	5,0	35.000
21/12/2005	3.000	5,2	15.600
<b>Σύνολο</b>	<b>34.000</b>		<b>152.860</b>

Το τελικό απόθεμα και τα έσοδα πωλήσεων για το 2005 παραμένουν τα ίδια με τις προηγούμενες επιχειρήσεις,

5.000 μονάδες τα αποθέματα τέλους και 275.500€ τα έσοδα πωλήσεων.

Επειδή η επιχείρηση χρησιμοποιεί τη μέθοδο FIFO

τα αποθέματα τέλους προέρχονται από

την αγορά της 21/12/05, 3.000 μονάδες, και

από την αγορά της 12/10/05 2.000 μονάδες,

άρα η αξία τους είναι:

$$\text{Αξία τελικού αποθέματος} = (3000 * 5,2) + (2000 * 5) = \mathbf{25.600}$$

Η αξία του κόστους πωληθέντων είναι:

$$\text{Κόστος πωληθέντων} = 14.240 + 138.620 - 25.600 = \mathbf{127.260}$$

Άρα το μικτό κέρδος είναι:

$$\text{Μικτό κέρδος} = 275.500 - 127.260 = \mathbf{148.240}$$

### Έτος 2006

Τα τελικά αποθέματα του 2005 είναι τα αρχικά αποθέματα του 2006.

Ημερομηνία αγοράς	Μονάδες	Τιμή ανά μονάδα	Σύνολο
Αρχικό απόθεμα	3.000	5,2	15.600
Αρχικό απόθεμα	2.000	5,0	10.000
22/1/2006	5.500	5,5	30.250
18/5/2006	4.800	5,8	27.840
11/7/2006	6.200	6,1	37.820
10/9/2006	5.000	6,4	32.000
1/10/2006	8.000	6,6	52.800
27/12/2006	1.500	6,8	10.200
<b>Σύνολο</b>	<b>36.000</b>		<b>216.510</b>

Το τελικό απόθεμα και τα έσοδα πωλήσεων παραμένουν τα ίδια με τις προηγούμενες δύο επιχειρήσεις, δηλαδή 1.500 μονάδες και 358.800€.

Η επιχείρηση χρησιμοποιεί τη μέθοδο FIFO, συνεπώς προέρχεται από την τελευταία αγορά της 27/12/06.

Άρα η αξία του είναι:

$$\text{Αξία τελικού αποθέματος} = (1.500 * 6,8) = \mathbf{10.200}$$

Το κόστος πωληθέντων είναι:

$$\text{Κόστος πωληθέντων} = 25.600 + 190.910 - 10.200 = \mathbf{206.310}$$

Συνεπώς το μικτό κέρδος είναι:

$$\text{Μικτό κέρδος} = 358800 - 206310 = \mathbf{152.490}$$

### **3.3 Ο ΡΟΛΟΣ ΤΗΣ ΜΗΧΑΝΟΓΡΑΦΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ**

Από τα αμέσως προηγούμενα συνάγεται και ο βαθμός δυσκολίας υπολογισμού της αξίας των αποθεμάτων, σε μεγάλο αριθμό ειδών αποθήκης, όπως επίσης και το αντίστοιχα μεγάλο κόστος για την οικονομική διεύθυνση της επιχείρησης. Η μεγάλη ανατροπή ήταν η χρήση των ηλεκτρονικών υπολογιστών και των αντίστοιχων προγραμμάτων.

Συγκεκριμένα, τα σύγχρονα προγράμματα, έχουν την δυνατότητα on line, real time να υπολογίζουν τις διάφορες τιμές κόστους με συνέπεια την παροχή ευελιξίας στην διοίκηση της επιχείρησης για την εφαρμογή διάφορων πολιτικών στη διαχείριση των αποθεμάτων.

Έτσι πλέον, ένας μεγάλος αριθμός επιχειρήσεων που ενώ παλαιότερα χρησιμοποιούσε τις μεθόδους FIFO και LIFO χάριν ευκολίας των υπολογισμών, χρησιμοποιεί πλέον την μέθοδο της μέσης σταθμικής τιμής, η οποία είναι και η πλέον κατάλληλος για χρήση από την συντριπτική πλειοψηφία των εμπορικών και βιομηχανικών επιχειρήσεων.

### **3.4 ΟΙ ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΠΡΩΤΩΝ ΥΛΩΝ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ**

Οι μέθοδοι αποτίμησης αποτελούν διαφορετικούς τρόπους διαχείρισης των αποθεμάτων στις αποθήκες, υπό την έννοια ότι προσδιορίζουν με διαφορετικό τρόπο τη

«ροή» των αποθεμάτων, ποιες από αυτές που εισέρχονται, θα εξέλθουν πρώτες από την αποθήκη όταν γίνει πώληση.

Σε αυτή τη λογική, η μέθοδος FIFO που ορίζει ότι οι αγορές πρώτων υλών που εισάγονται πρώτες (first in) θα είναι και αυτές που θα εξαχθούν πρώτες όταν προκύψει παράγωγη προϊόντος (first out). Αντίθετα με τη μέθοδο της LIFO, η διακίνηση των πρώτων υλών ακολουθεί «ανάποδη» ροή: αυτές που εισάγονται τελευταίες στην αποθήκη (last in), δηλαδή οι πιο πρόσφατες αγορές, θα εξαχθούν πρώτες οπότε θα υπάρξει ανάγκη από την παραγωγή (first out). Τέλος με το Σταθμικό Μέσο Όρο, όλες οι αγορές πρώτων υλών θεωρούνται ότι προέρχονται από μια κοινή παρτίδα, επομένως προσδιορίζεται μια μέση σταθμική τιμή αγοράς που αναφέρεται σε όλες τις αγορές, οι οποίες εξάγονται τυχαία σε περίπτωση παραγωγής, χωρίς χρονική σειρά (ποια μπήκε πρώτη κτλ)

Από τα παραπάνω, γίνεται κατανοητό ότι η διαφορετική ροή κίνησης και επιλογής των παρτίδων αγοράς πρώτων υλών όπως αυτές κινούνται προς την παραγωγική διαδικασία (παραγωγή σε εξέλιξη), θα οδηγήσουν σε διαφορετικό κόστος παραγωγής, αφού κάθε παρτίδα έχει μια μοναδική τιμή που διαφοροποιείται από τις άλλες και διαμορφώνεται ανάλογα με τις οικονομικές συνθήκες που επικρατούν (πληθωριστικές ή αντιπληθωριστικές τάσεις). Επομένως, σίγουρα η μέθοδος αποτίμησης πρώτων υλών που θα επιλεγεί, συμμετέχει δραστικά στον καθορισμό του κόστους παραγωγής των προϊόντων και τελικά στη διαμόρφωση της τελικής τιμής πώλησης αυτών.

### **3.5 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΣΤΟΥΣ ΔΙΑΦΟΡΟΥΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥΣ ΚΛΑΔΟΥΣ**

Σκοπός της αποτίμησης, εκτός του να προσδιορίσει το κόστος των υλικών, είναι και η εξεύρεση της πλέον δίκαιας τιμής για την αποτίμηση. Αυτό σημαίνει να προσδιορίσει την μέθοδο αποτίμησης προκειμένου να αναδείξει είτε τις διαφορές, είτε να κανονικοποιήσει αυτές τις διαφορές. Συγκεκριμένα,

- ❖ Έστω μια εμπορική επιχείρηση η οποία αγοράζει με σταθερές ετήσιες τιμές μια σειρά σταθερών προϊόντων. Το μεταβλητό κόστος αυτών των αγορών μπορεί να είναι τα

μεταφορικά, σε περίπτωση ανάγκης αλλαγής της συνήθους μεθόδου, κάποια έκτακτη ζημία, κλοπή κλπ. Η ανάγκη λοιπόν αυτής της είναι να εξομαλύνει το κόστος μέσα στη χρήση, οπότε επιλέγεται ως πλέον η μέθοδος της μέσης σταθμικής τιμής.

- ❖ Έστω μια επιχείρηση παραγωγής τροφίμων. Η εταιρεία αγοράζει τις πρώτες ύλες σε σχετικά διάφορες τιμές και ταυτόχρονα είναι υποχρεωμένη να αναλώνει στη παραγωγική της εργασία τα πρώτα εισαχθέντα στην αποθήκη της. Η ανάγκη της λοιπόν να αποτυπώνει το διαφορετικό κόστος που έχει, συναρτήσει του χρόνου, υποδεικνύει μάλλον ως πλέον κατάλληλη μέθοδο την FIFO.
  
- ❖ Έστω μια μεταλλευτική επιχείρηση. Η εταιρεία έχει μια συνεχή ροή παραγωγής που ανάλογα με την πολιτική αποθεμάτων που ακολουθεί, δημιουργεί και ένα απόθεμα προκειμένου να χρησιμοποιηθεί σε έκτακτη ζήτηση ή σε κάποια συγκεκριμένη χρονική στιγμή. Η ανάγκη της λοιπόν να αποτυπώνει το κόστος που έχει, στο χρόνο, υποδεικνύει μάλλον ως πλέον κατάλληλη μέθοδο την LIFO.

Αυτά είναι παραδείγματα, που από τη φύση της επιχειρηματικής δραστηριότητας, υποδεικνύει μάλλον και τις παραπάνω μεθόδους αποτίμησης.

### **3.6 Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΣΥΝΕΠΕΙΑΣ**

Η αρχή της συνέπειας είναι η βασική λογιστική αρχή που υποχρεώνει την κάθε οικονομική μονάδα να εφαρμόζει με πάγιο τρόπο τις μεθόδους που έχει επιλέξει για την αποτίμηση των διαφόρων κατηγοριών αποθεμάτων της και να μην αλλάζει τις μεθόδους αυτές από χρήση σε χρήση. Αν δεν ίσχυε αυτή η βασική αρχή, τότε η οικονομική μονάδα θα είχε τη δυνατότητα να αλλάζει τις μεθόδους αποτιμήσεως ανάλογα με το μέγεθος των αποθεμάτων που θα ήθελε να εμφανίσει κάθε φορά.

Σύμφωνα με την αρχή της συνέπειας, οι επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες να εφαρμόζουν σταθερά την ίδια μέθοδο και δεν επιτρέπεται η μεταβολή της μεθόδου αποτιμήσεως των αποθεμάτων μεταξύ των χρήσεων. Αντίθετα δεν είναι υποχρεωμένες όλες

οι επιχειρήσεις να εφαρμόζουν την ίδια μέθοδο, κάθε επιχείρηση μπορεί να επιλέξει την μέθοδο που είναι κατάλληλη για τα δικά της δεδομένα. Εξαιτίας της αρχής αυτής ο χρήστης οικονομικών καταστάσεων μπορεί να είναι σίγουρος ότι η επιχείρηση χρησιμοποίησε τις ίδιες λογιστικές μεθόδους που εφάρμοσε και στην προηγούμενη χρήση. Συνεπώς υπάρχει η δυνατότητα να πραγματοποιήσει διαχρονικές συγκρίσεις στα αποτελέσματα και τους ισολογισμούς της επιχείρησης. Παρόλα τα παραπάνω, η αρχή της συνέπειας επιτρέπει στην οικονομική μονάδα να αλλάξει τις μεθόδους αποτιμήσεων των αποθεμάτων του εφαρμόζει. Δηλαδή η επιχείρηση έχει το δικαίωμα να επιλέξει μία νέα μέθοδο στην περίπτωση που η μέθοδος αυτή ανταποκρίνεται περισσότερο στις παρούσες συνθήκες, με την προϋπόθεση ότι θα αποκαλύψει την αλλαγή της μεθόδου και την επίπτωση που θα έχει αυτή η αλλαγή στα καθαρά αποτελέσματα της χρήσεως.

Τέλος σημειώνεται ότι και όταν ακόμη η επιχείρηση εφαρμόζει με συνέπεια τις μεθόδους αποτιμήσεως των αποθεμάτων, οι χρησιμοποιούμενες μέθοδοι πρέπει να αποκαλύπτονται διά των οικονομικών καταστάσεων.

### **3.7 ΑΛΛΑΓΗ ΜΕΘΟΔΟΥ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ**

#### **3.7.1 Αλλαγή της μεθόδου αποτίμησης σύμφωνα με τον νόμο 2190/ 1920**

Ο νόμος 2190/1920 στο άρθρο 43, παράγραφος 7 - περίπτωση β και στην παράγραφο 1 - περίπτωση β, καθώς επίσης και το Ε.Γ.Α.Σ., ορίζουν ότι η επιχείρηση έχει το δικαίωμα επιλογής μίας από τις αναγνωρισμένες μεθόδους που αναφέρονται στην §2.11.3.1 του Ε.Γ.Α.Σ., ώστε να προσδιορίζει την τιμή κτήσης ή κατά περίπτωση το κόστος παραγωγής των αποθεμάτων.

Όπως αναφέραμε και πριν, η αρχή της συνέπειας υποχρεώνει την επιχείρηση να εφαρμόζει «πάγια, χωρίς μεταβολές από χρήση σε χρήση», τις μεθόδους αποτιμήσεως και ορίζει κατηγορηματικά ότι «αλλαγή της εφαρμοζόμενης μεθόδου δεν επιτρέπεται».



Κατ' εξαίρεση ο ν.2190/1920 (άρθρο 43 § 7 περίπτωση β) επιτρέπει στην εταιρία την αλλαγή της εφαρμοζόμενης μεθόδου, μόνο αν «υπάρχει μεταβολή συνθηκών, ή άλλος σοβαρός λόγος, οπότε η αλλαγή της μεθόδου αναφέρεται και αιτιολογείται στο προσάρτημα μαζί με την επίδραση της αλλαγής αυτής στη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων χρήσης».

### **3.7.2 Αλλαγή της μεθόδου αποτίμησης σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ.**

Ο Κ.Β.Σ στο άρθρο 28 παράγραφος 2, ορίζει ότι η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να ζητήσει την αλλαγή μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσεως ή του ιστορικού κόστους παραγωγής εάν συμβούν τα παρακάτω:

- Μετά από έγκριση της Ε.Λ.Β.

Η επιχείρηση μπορεί να ζητήσει από την Επιτροπή Λογιστικών Βιβλίων (Ε.Λ.Β.) την έγκριση αλλαγής της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσεως ή του ιστορικού κόστους παραγωγής, καθώς και την αποτίμηση των αποθεμάτων κατά εγκατάσταση χωριστά, ώστε να βελτιωθεί η λειτουργικότητα της επιχείρησης ή για άλλους σημαντικούς λόγους. Η έγκριση της επιτροπής χορηγείται μετά από αίτηση που υποβάλλει η επιχείρηση στον προϊστάμενο της ΔΥΟ, πέντε τουλάχιστον μήνες πριν από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Η προθεσμία που έχει οριστεί για την υποβολή της αίτησης από την επιχείρηση είναι ανατρεπτική.

- Κατά την πρώτη πλήρη εφαρμογή της Ομάδας 9 του Ε.Γ.Λ.Σ.

Η αλλαγή της μεθόδου αποτίμησης επιτρέπεται, χωρίς έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων, κατά την πρώτη διαχειριστική περίοδο που έχουμε πλήρη εφαρμογή στην επιχείρηση της Αναλυτικής Λογιστικής (Ομάδα 9) του Π.Δ. 1123/1980, δηλαδή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

- Με απλή γνωστοποίηση στην αρμόδια ΔΟΥ

Επίσης δεν απαιτείται έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων και κατά την πρώτη αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσεως ή του ιστορικού κόστους παραγωγής, με την προϋπόθεση ότι η επιχείρηση θα υποβάλλει σχετική αίτηση

γνωστοποίησης στον αρμόδιο προϊστάμενο της ΔΟΥ μέχρι τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που θα γίνει η εφαρμογή της νέας μεθόδου. Η διάταξη αυτή καταλαμβάνει την πρώτη αλλαγή της μεθόδου αποτίμησης από την έναρξη λειτουργίας της επιχείρησης δηλαδή να μην έχει προηγηθεί στο παρελθόν άλλη αλλαγή για οποιοδήποτε λόγο, όπως έγκριση Ε.Λ.Β. ή αλλαγή κατά την πρώτη χρήση πλήρους εφαρμογής της αναλυτικής λογιστικής. Περιπτώσεις για τις οποίες έχει προηγηθεί αλλαγή, απαιτείται πάντοτε νέα έγκριση από την Επιτροπή Λογιστικών Βιβλίων ( ΠΟΛ 1271/02 άρθρο 6- παράγραφος 5)

• Αλλαγή της περιόδου στάθμισης

Στην περίπτωση που εφαρμόζεται η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους και απλώς αλλάζει η περίοδος στάθμισης, δηλαδή για παράδειγμα, η επιχείρηση προσδιόριζε το κόστος σε ετήσια βάση και εφεξής το προσδιορίζει σε εξάμηνη βάση, κατά τις απόψεις του Υπουργείου Οικονομικών απαιτείται έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων.

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

Συγκρίνοντας τα όσα ορίζει το Πρότυπο 2, με τις διατάξεις που ισχύουν στη χώρα μας (Ε.ΓΛΣ, ν. 2190/1920, Κ.Β.Σ.), διαπιστώνουμε τις εξής διαφορές :

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

Η έννοια των αποθεμάτων, όπως προσδιορίζεται στο Πρότυπο, συμπίπτει με αυτήν των ελληνικών Προτύπων. Το Πρότυπο προσθέτει επιπλέον ότι στην περίπτωση της επιχείρησης παροχής υπηρεσιών, <<αποθέματα είναι και τα κόστη των υπηρεσιών για τα οποία η επιχείρηση δεν έχει καταχωρήσει ακόμη τα σχετικά έσοδα>>

#### **B) Διαφορές ως προς τα στοιχεία του κόστους**

Εντοπίζονται οι ακόλουθες αποκλίσεις:

1) το κόστος κτήσης των αποθεμάτων είναι δυνατό, κατά το Πρότυπο, να επιβαρυνθεί και με τόκους δανείων, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζει το Δ.Λ.Π. 23 <<κόστος

δανεισμού>>, δηλαδή, κυρίως όταν για τη διάθεση ή χρησιμοποίηση των αποθεμάτων απαιτείται χρόνος ωρίμανσης (π.χ. οινοπνευματώδη ποτά, φύλλα καπνού πριν την κατεργασία τους.)

2) το κόστος κτήσης είναι δυνατό, σε πολύ σπάνιες περιπτώσεις και εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζει το Δ.Λ.Π 21 <<Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος>>, να επιβαρύνεται με συναλλαγματικές διαφορές.

Κατά τα Ελληνικά Πρότυπα οι προαναφερόμενες δαπάνες δεν συνιστούν το κόστος των αποθεμάτων.

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

Σε γενικές γραμμές, οι ολίγες διατάξεις του Προτύπου περί κοστολόγησης δεν υφίστανται των όσων ορίζει το Ε.ΓΛΣ και κατ' επέκταση η νομοθεσία της χώρας μας. Διαπιστώνεται όμως η ακόλουθη βασική διαφορά:

Κατά το Ε. ΓΛΣ και τον Κ.Β.Σ, <<η τιμή κτήσεως υπολογίζεται με οποιαδήποτε από τις παρακάτω μεθόδους, καθώς και με οποιαδήποτε άλλη παραδεδεγμένη μέθοδο>> :

1. η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους
2. η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων
3. η μέθοδος πρώτη εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (F.I.F.O)
4. η μέθοδος τελευταία εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (L.I.F.O)
5. η μέθοδος του βασικού αποθέματος
6. η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους
7. η μέθοδος του Προτύπου κόστους

Κατά το ν.2190/1920 <<η μέθοδος υπολογισμού της τιμής κτήσεως ή του κόστους παραγωγής των αποθεμάτων, καθώς και της τιμής κτήσεως των κινητών αξιών, επιλέγεται από την εταιρία, από τις μεθόδους της περ.7 της παρ.2.2.205 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980 (Ε. ΓΛΣ) και εφαρμόζεται πάγια από χρήση σε χρήση>> (άρθρο 43 παρ. 7β).

Κατά τον ΚΒΣ (άρθρο 28 παρ.2) <<η τιμή και το ιστορικό κόστος παραγωγής υπολογίζονται με βάση οποιαδήποτε από τις παραδεκτές μεθόδους με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί θα εφαρμόζεται κατά τρόπο πάγιο>>.

Στην Ερμην. Εγκ. του ΚΒΣ, ως βασικότερες μέθοδοι υπολογισμού της τιμής και του κόστους κτήσης, αναφέρονται οι παραπάνω μέθοδοι που προβλέπονται από το Ε.ΓΛΣ. Επισημαίνεται ότι η επιχείρηση δεν υποχρεούται να εφαρμόζει για όλες τις κατηγορίες αποθεμάτων την ίδια μέθοδο αποτίμησης. Είναι δυνατό, κι' αυτό είναι σύνηθες, άλλη μέθοδο να εφαρμόζεται για τις πρώτες ύλες και άλλη μέθοδο για τα έτοιμα προϊόντα κλπ.

Το Πρότυπο σε ότι αφορά το κόστος των αποθεμάτων που αντικαθίστανται με κανονική ροή (δηλαδή μαζική παραγωγή, αγοραζόμενων εν σειρά) επιβάλλει ως βασική μέθοδο τη μέθοδο FIFO ή του μέσου σταθμικού κόστους και εναλλακτικά τη μέθοδο LIFO. Σε περίπτωση όμως που εφαρμόζεται η τελευταία αυτή μέθοδος, τα Πρότυπο απαιτεί πρόσθετα γνωστοποιούμενα στοιχεία.

Συνεπώς κατά το Πρότυπο, αποκλείονται οι άλλες προαναφερόμενες μέθοδοι που προβλέπει το Ε.ΓΛΣ.

- Το Πρότυπο υιοθετεί τη μέθοδο αποτίμησης στις τιμές λιανικής πώλησης των αποθεμάτων μεγάλου αριθμού και μεγάλης ταχύτητας κυκλοφορίας. Τα Ελληνικά Πρότυπα δεν δέχονται τη μέθοδο αυτή.
- Κατά τα ελληνικά πρότυπα, δεν επιτρέπεται η αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσεως και του ιστορικού κόστους παραγωγής. Μόνο μετά την έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων και μόνο εάν η αλλαγή αποσκοπεί <<στη βελτίωση της λειτουργικότητας της επιχείρησης ή για άλλους σπουδαίους λόγους>>. Το Πρότυπο 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.**

Συγκρίνοντας τις διατάξεις που ισχύουν στη χώρα μας σχετικά με την αποτίμηση των αποθεμάτων με όσα ορίζει το Πρότυπο 2, εντοπίζονται οι ακόλουθες διαφορές:

- Η αποτίμηση των αποθεμάτων κατά τα ελληνικά πρότυπα γίνεται βασικά 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 Πρότυπο 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 πρέπει να γίνεται στην τρέχουσα τιμή, ενώ κατά το Πρότυπο στο κόστος κτήσης, π.χ.

<u>Αξία κτήσης</u>	<u>τρέχουσα αξία</u>	<u>καθαρή αξία ρευστοποίησης</u>
1,000,000	800,000	1,200,000

Η αποτίμηση, κατά τις ισχύουσες στη χώρα μας διατάξεις, θα γίνει στις 800.000, ενώ κατά το Πρότυπο στο 1.000.000.

- το Πρότυπο υιοθετεί βέβαια, την κατ ‘ είδος αποτίμηση. Δέχεται όμως, ότι <<σε μερικές περιπτώσεις μπορεί να αρμόζει να ομαδοποιούνται όμοια ή συγγενή είδη. Αυτό μπορεί να συμβεί με είδη αποθεμάτων που αφορούν την ίδια παραγωγή γραμμής, έχουν όμοιους σκοπούς ή τελικές χρήσεις, παράγονται και διατίθενται στην αγορά της ίδιας γεωργικής περιοχής και δεν μπορεί πρακτικά να αποτιμηθούν ξεχωριστά από άλλα είδη αυτής της παραγωγικής γραμμής.
- Σημειώνεται ότι η αποτίμηση ομαδοποιημένων αποθεμάτων δεν γίνεται δεκτή από τη κείμενη νομοθεσία της χώρας μας.
- Το Πρότυπο (SIC 1) επιτρέπει τη χρησιμοποίηση διαφορετικών μεθόδων προσδιορισμού του κόστους αποθεμάτων και, κατ’ επέκταση, διαφορετικές μεθόδους αποτίμησης για αποθέματα με διαφορετική φύση και χρήση . Τέτοια ευχέρεια δεν επιτρέπει η κείμενη νομοθεσία στη χώρα μας.

- Κατά το Πρότυπο, 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.
- Κατά τα ισχύοντα στη χώρα μας, η διαφορά υποτίμησης των αποθεμάτων, κατά την αποτίμηση τους, φέρεται απευθείας σε μείωση της αξίας των αποθεμάτων και, σύμφωνα με την υπαγορευμένη από το Ε.Γ.Λ.Σ λογιστική διαδικασία, η διαφορά αυτή προσαυξάνει το κόστος των πωλήσεων. Η τιμή αποτίμησης (χαμηλότερη του κόστους κτήσης), συνιστά εφεξής το κόστος κτήσης. Κατά το Πρότυπο όμως, το αρχικό κόστος κτήσης πρέπει να παραμένει αμείωτο και η ζημιά αποτίμησης πρέπει να καταχωρείται σε αντίθετο λογαριασμό <<προβλέψεως>> για το υποτιμούμενο είδος, γιατί σε ενδεχόμενη μεταγενέστερη αύξηση της αξίας ρευστοποίησης του η πρόβλεψη πρέπει να αντिलογιστεί.

**Η επιχείρηση που εφαρμόζει υποχρεωτικά ή προαιρετικά τα Δ.Λ.Π. οφείλει να επιλέξει τον τρόπο με τον οποίο θα τηρεί στο εξής τα λογιστικά της βιβλία κατά τη διάρκεια της χρήσης. Δηλαδή, μπορεί η επιχείρηση να τηρεί τα λογιστικά της βιβλία κατά τη διάρκεια της χρήσης ή με βάση τις αρχές και τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας που ισχύουν κάθε φορά ή με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π. Πάντως, δεν αλλάζει ο τρόπος, ο χρόνος, η θεώρηση κλπ. των λογιστικών βιβλίων, ανεξάρτητα αν τα βιβλία αυτά τηρούνται στο εξής με τη φορολογική νομοθεσία ή με βάση τα Δ.Λ.Π.**

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

### ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ ΤΩΝ ΜΕΘΟΔΩΝ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

#### 4.1 Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΜΕΣΟΥ ΣΤΑΘΜΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ (WEIGHTED AVERAGE COST)

Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους (weighted average method) υπολογίζεται με τον εξής τύπο:

$$\frac{\text{Αξία αποθέματος ενάρξεως της περιόδου} + \text{Αξία αγορών της περιόδου στην τιμή κτήσεως}}{\text{Ποσότητα αποθέματος ενάρξεως περιόδου} + \text{Ποσότητα που αγοράστηκε στην περίοδο}}$$

Το αποτέλεσμα που θα πάρουμε, είναι το μέσο σταθμικό κόστος μονάδας, με το οποίο στην συνέχεια πολλαπλασιάζουμε την ποσότητα του αποθέματος τέλους χρήσεως και για να βρούμε το ποσό που κόστισε κατά μέσο όρο η μια μονάδα. Με αυτόν τον τρόπο προσδιορίζεται η μέση σταθμική τιμή μονάδας, η οποία χρησιμοποιείται για την αποτίμηση των αποθεμάτων λήξεως. Ακόμα, μειώνει τις επιπτώσεις των διακυμάνσεων των τιμών στο κόστος. Σε μια αγορά που οι τιμές ακολουθούν αύξουσα πορεία, το μέσο κόστος είναι μικρότερο από το τρέχον κόστος. Αντίθετα, στην αγορά που οι τιμές ακολουθούν φθίνουσα πορεία, το μέσο κόστος είναι υψηλότερο από το τρέχον.

Αυτή η μέθοδος είναι η κατάλληλη για να εφαρμοστεί σε επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν το σύστημα της περιοδικής απογραφής αποθεμάτων, δηλαδή αυτές συνήθως πωλούν λιανικά μεγάλη ποικιλία εμπορευμάτων σε χαμηλές τιμές. Στο τέλος της χρήσεως λοιπόν, που προσδιορίζεται το μέσο σταθμικό κόστος απογράφονται τα μένοντα και προσδιορίζεται η αξία τους και το κόστος των πωλημένων. Από την άλλη, είναι ακατάλληλη στην περίπτωση που οι επιχειρήσεις εφαρμόζουν το σύστημα της διαρκούς απογραφής. Αυτό συμβαίνει, επειδή το μέσο σταθμικό κόστος δεν γίνεται να υπολογιστεί πριν από την τελευταία αγορά της περιόδου, συνεπώς οι πωλήσεις και τα υπόλοιπα των αποθεμάτων (μένοντα), παρακολουθούνται κατά τη διάρκεια της περιόδου μόνο κατά ποσότητα. Το αν αναφερόμαστε και χρησιμοποιούμε μέσο ετήσιο σταθμικό κόστος ή μέσο μηνιαίο ή τριμηνιαίο σταθμικό κόστος, εξαρτάται από την περίοδο σταθμίσεως, που μπορεί να είναι ετήσια (δηλαδή αφορά ολόκληρη τη χρήση) ή μικρότερη του έτους (μηνιαία αλλά και τριμηνιαία) αντίστοιχα.

Παρόλο που η μέθοδος μέσου σταθμικού κόστους χαρακτηρίστηκε θεωρητικά παράλογος από τους Finney και Miller, οι λογιστές την προτιμούν και χρησιμοποιείται ευρύτατα στην πράξη, γιατί έχει εύκολη εφαρμογή, προσδιορίζει αντικειμενικά το κόστος κάθε μονάδας, εφόσον απαλλάσσεται από τα περιθώρια υποκειμενικών χειρισμών και ελαχιστοποιεί τις επιδράσεις των υπερβολικών τιμών στην αγορά.

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 »

Για καλύτερη κατανόηση του μέσου σταθμικού κόστους, εκτός από την θεωρητική προσέγγιση, θα γίνει εφαρμογή της μεθόδου σε μερικά παραδείγματα.

### **Παράδειγμα 1:**



Η μέθοδος αυτή στηρίζεται στην παραδοχή ότι οι μονάδες που πωλούνται, προέρχονται αναλογικά, τόσο από το αρχικό απόθεμα, όσο και από τις άλλες μεταγενέστερες αγορές.

Γι' αυτό ο προσδιορισμός του κόστους των πωληθέντων και των αποθεμάτων, γίνεται με βάση τη μέση σταθμική τιμή κτήσεως.

Έτσι, αν έχουμε διάφορες αγορές, όπως:

	Μονάδες	Τιμή κτήσεως	Συνολικό κόστος
Αρχικό Απόθεμα	100	200 €	20.000 €
Α' παρτίδα (αγορά)	200	220 €	44.000 €
Β' παρτίδα (αγορά)	300	240 €	72.000 €
Γ' παρτίδα (αγορά)	400	340 €	136.000 €
Σύνολο	1.000		272.000 €

Μέσος σταθμικός όρος:  $272000\text{€} / 1000\text{μονάδες} = 272\text{€}$ .

Οπότε, αν έχουν πουληθεί 800 μονάδες, θα μείνουν 200 μονάδες.

Κατά συνέπεια θα έχουμε:

Κόστος αποθεμάτων (μενόντων)	200 μονάδες X 272€ = 54.400€
Κόστος πωληθέντων	800 μονάδες X 272€ = 217.600€
Συνολική αξία	272.000 €

**Παράδειγμα 2:**

Συναλλαγές	Μονάδες	Τιμή	Αξία	Πωλ.Μονάδες	Υπολ.Μονάδες
01/01 Απόθεμα	150	10	1.500		150
10/01 Αγορά	600	14	8.400		750
15/01 Πώληση				400	350
18/01 Αγορά	800	10	8.000		1.150
21/01 Πώληση				750	400
27/01 Αγορά	500	12	6.000		900
29/01 Πώληση				700	<b>200</b>
Σύνολο	<b><u>2.050</u></b>			<b><u>1.850</u></b>	

Στη συγκεκριμένη μέθοδο μας ενδιαφέρουν μόνο οι αγορές και τα αποθέματα ενάρξεως.

Έτσι, αντικαθιστώντας τον τύπο έχουμε:

$$1500 + 22.400 / 150 + 1.900 = 23.900 / 2.050 = 11,67 \text{ Μέσο Σταθμικό Κόστος μονάδας}$$

**Παράδειγμα 3:**

Εισαγωγές	Είδος Α	Εξαγωγές	
1/1/08 Απόθεμα	κιλά 1.000x1€=1.000	20/1/08 Πώληση	κιλά 1.500x4€=6.000

10/1/08	Αγορά	κιλά 2.000x3€=6.000	_____	30/4/08	Πώληση	κιλά 1.000x5€=5.000
30/6/08	Αγορά	κιλά 4.000x2€=8.000	_____	7/9/08	Πώληση	κιλά 3.000x6€=18.000

Το εμπόρευμα που μένει στο τέλος της χρήσης είναι

$$(1000 + 2000 + 4000) - (1500 + 1000 + 3000) = 1500 \text{ κιλά.}$$

Η τρέχουσα τιμή αγοράς είναι 2,10€.

**Ζητείται:** Να υπολογιστεί η τιμή κτήσης του με τη μέθοδο του μέσου σταθμικού κόστους του, καθώς και η τιμή αποτίμησης του στην απογραφή

### ΛΥΣΗ

Βρίσκουμε τη μέση σταθμική τιμή κτήσης, τι ποσό δηλαδή κόστισε κατά μέσο όρο το κάθε κιλό.

$$\frac{\text{Αξία αποθέματος έναρξης της περιόδου} + \text{Αξία αγορών της περιόδου στην τιμή κτήσης}}{\text{Ποσότητα αποθέματος έναρξης της περιόδου} + \text{Ποσότητα που αγοράζεται στην περίοδο}}$$

$$1.000 + (6.000 + 8.000) / 1.000 + 6.000 = 15.000 / 7.000 = 2,14\text{€}$$

Για την αποτίμηση θα πάρουμε την μικρότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης (2,14) και τρέχουσας (2,10).

Η αξία των μενόντων εμπορευμάτων είναι  $1500 \times 2,10 = 3.150$ .

## 4.2 Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΚΟΥ ΜΕΣΟΥ ΟΡΟΥ Ή ΤΩΝ ΔΙΑΔΟΧΙΚΩΝ ΥΠΟΛΟΙΠΩΝ (MOVING AVERAGE COST)

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

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

Η μέθοδος αυτή σε σύγκριση με την προηγούμενη (μέσου σταθμικού κόστους), έχει τη δυνατότητα να προσδιορίζει το μέσο κόστος της μονάδας που προκύπτει μετά από κάθε εισαγωγή, δηλαδή μετά από κάθε νέα αγορά εμπορευμάτων. Κατά συνέπεια είναι η κατάλληλη μέθοδος για να χρησιμοποιηθεί αν η επιχείρηση εφαρμόζει το σύστημα περιοδικής απογραφής και έχει τη δυνατότητα προσδιορισμού του κόστους των αναλώσεων ή των πωλήσεων κατά τη διάρκεια της χρήσης. Επίσης η μέθοδος κυκλοφοριακού μέσου όρου, χαρακτηρίζεται ως αντικειμενική, επειδή δεν αφήνει περιθώρια προσωπικών χειρισμών και δίνει ένα αρκετά αντιπροσωπευτικό μέσο κόστος το οποίο πλησιάζει περισσότερο στο τρέχον παρά στο μέσο σταθμικό.

Για καλύτερη κατανόηση της μεθόδου του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων, εκτός από την θεωρητική προσέγγιση, θα γίνει εφαρμογή της σε μερικά παραδείγματα.

### Παράδειγμα 1:

Εισαγωγές

Είδος Α

Εξαγωγές

1/1/08	Απόθεμα κιλά	1.000x1,00€=1000	20/1/08	Πώληση κιλά	1.500x4,00€= 6.000
10/1/08	Αγορά κιλά	2.000x3,00€=6000	30/4/08	Πώληση κιλά	1.000x5,00€= 5.000
10/1/08	Σύνολο κιλά	3.000x2,33€=7000	7/9/08	Πώληση κιλά	3.000x6,00€=18.000
20/1/08	Πώληση κιλά	1.500x2,33€=3500			
21/1/08	Υπόλοιπο κιλά	1.500x2,33€=3500			
30/4/08	Πώληση κιλά	1.000x2,33€= 2330			
30/4/08	Υπόλοιπο κιλά	500x2,33€=1165			
30/6/08	Αγορά κιλά	4.000x2,00€=8000			
30/6/08	Σύνολο κιλά	4.500x2,036€=9165			
7/9/08	Πώληση κιλά	3.000x2,036€=6108			
7/9/08	Υπόλοιπο κιλά	1.500x2,036=3054			

**Ζητείται:** Να υπολογιστεί η τιμή κτήσης με τη μέθοδο του κυκλοφοριακού μέσου όρου, καθώς και η τιμή αποτίμησης στην απογραφή.

### ΛΥΣΗ

$$\begin{array}{r}
 \text{Αξία προηγούμενου υπολοίπου} \\
 + \\
 \text{Αξία νέας αγοράς στην τιμή κτήσεως} \\
 \hline
 \text{Ποσότητα προηγούμενου υπολοίπου} \\
 + \\
 \text{Ποσότητα νέας αγοράς}
 \end{array}$$

$$1.000 + 6.000 / 1.000 + 2.000 = 7.000 / 3.000 = 2,33 \text{ μέση τιμή υπολοίπου}$$

$$1.165 + 8.000 / 500 + 4.000 = 9.165 / 4.500 = 2,036 \text{ μέση τιμή υπολοίπου}$$

Η τιμή κτήσης με τη μέθοδο αυτή είναι 2,036 το κιλό και στην απογραφή θα είναι

$$(1.000 + 2.000 + 4.000) - (1.500 + 1.000 + 3.000) = 1.500 \times 2,036 = 3.054.$$

**Παράδειγμα 2:**

Συναλλαγές	Μονάδες	Τιμή	Αξία	Πωλ.Μονάδες	Υπολ.Μονάδες
01/01 Απόθεμα	150	10	1.500		150
10/01 Αγορά	600	14	8.400		750
15/01 Πώληση				400	350
18/01 Αγορά	800	10	8.000		1.150
21/01 Πώληση				750	400
27/01 Αγορά	500	12	6.000		900
29/01 Πώληση				700	<b>200</b>
Σύνολο	<b><u>2.050</u></b>			<b><u>1.850</u></b>	

Αποθέματα ενάρξεως :  $150 * 10 = 1.500$

Αγορά 10/1 :  $600 * 14 = 8.400$

Σύμφωνα με τον τύπο έχουμε:  $1.500 + 8.400 / 150 + 600 = 9.900 + 750 = 13.2$  μέση τιμή υπολοίπου

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

**Παράδειγμα 3:**

α' παρτίδα	1.000 τεμ X 100 = 100.000
πώληση	<u>200</u>
υπόλοιπο	800 τεμ X 100 = 80.000
β' παρτίδα (αγορά)	<u>400</u> X 120 = 48.000
υπόλοιπο	1.200 τεμ X 106,6 = 128.000

Μέση σταθμική τιμή =  $128.000 / 1.200 = 106,6$

πώληση	200	
υπόλοιπο	1.000 τεμ X 106,6 = 106.600	
γ' παρτίδα (αγορά)	600 τεμ X 110 = 66.000	
υπόλοιπο	1.600	172.600

Μέση σταθμική τιμή =  $172.600 / 1.600 = 107,8$

### **4.3 Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΠΡΩΤΗ ΕΙΣΑΓΩΓΗ – ΠΡΩΤΗ ΕΞΑΓΩΓΗ (First In First Out, F.I.F.O.)**

Η μέθοδος του πρώτου εισερχόμενου - πρώτου εξερχόμενου, είναι γνωστή και ως FIFO (first in- first out), βασίζεται στην υπόθεση ότι το εμπόρευμα που εισάχθηκε (αγοράστηκε) πρώτο στην επιχείρηση, είναι αυτό που θα βγει (πουληθεί) πρώτο από αυτήν. Δηλαδή, κάθε πώληση γίνεται από τα αποθέματα που αποκτήθηκαν πιο παλιά και έτσι το τελικό απόθεμα αποτελείται κυρίως από τα εμπορεύματα που αποκτήθηκαν πιο πρόσφατα. Ο υπολογισμός της αποτίμησης των αποθεμάτων ξεκινάει από την τελευταία αγορά και συνεχίζεται με την αμέσως προηγούμενη κλπ. Η αποτίμηση των πωλημένων γίνεται σύμφωνα με τη σειρά εισαγωγής τους στην επιχείρηση, γι' αυτό και η μέθοδος αυτή λέγεται και «μέθοδος της σειράς εξαντλήσεως των αποθεμάτων». Με τη F.I.F.O. οι τιμές που αποτιμώνται τα αποθέματα τέλους χρήσης είναι πολύ κοντά στις τρέχουσες τιμές αγοράς, επομένως η αξία των αποθεμάτων που εμφανίζονται στον ισολογισμό είναι πιο αντικειμενική σε σχέση με εκείνη που προκύπτει από την εφαρμογή άλλων μεθόδων και συγκεκριμένα με τη μέθοδο L.I.F.O. Εν τω μεταξύ, η μέθοδος αυτή υστερεί στην ορθή σύγκριση των εσόδων με το κόστος των πωλήσεων, λόγω του ότι δεν αντιπαραθέτει το τρέχον κόστος των πωλήσεων αλλά το κόστος κτήσεως των παλαιότερων αγορών. Έτσι, σε περιόδους πληθωρισμού υπερεκτιμά τα λογιστικά κέρδη, αντίθετα με τις άλλες μεθόδους (ειδικότερα τη L.I.F.O.) και έχει σαν επακόλουθο την επιβολή αυξημένου φόρου εισοδήματος από το κράτος. Ενώ σε περιόδους που έχουμε πτώση των τιμών, το αποτέλεσμα είναι η υποεκτίμηση των κερδών, με συνέπεια μειωμένο φόρο εισοδήματος.

Παρόλο που η F.I.F.O. από όσα είδαμε προηγουμένως μειονεκτεί λόγω της απομάκρυνσης του κόστους των πωλήσεων από τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς, την προτιμούν και την χρησιμοποιούν ευρύτατα στην κοστολόγηση των αποθεμάτων. Ενδείκνυται γιατί είναι εύκολης εφαρμογής, αντικειμενική και συστηματική εφόσον δεν επηρεάζεται από υποκειμενικούς υπολογισμούς. Επίσης, η ροή του κόστους συμβαδίζει με τη φυσική ροή των αποθεμάτων και το τρέχον κόστος αντικατάστασης, προσεγγίζεται από την αξία των αποθεμάτων στον ισολογισμό. Τέλος μπορεί να εφαρμοστεί είτε με το σύστημα διαρκούς απογραφής σε όλη τη διάρκεια της χρήσης, είτε με το σύστημα περιοδικής απογραφής δίνοντας μας, τα ίδια αποτελέσματα.



### Πλεονεκτήματα - Μειονεκτήματα F.I.F.O.

- ❖ Το τελικό απόθεμα αποτιμάται από τις τελικές τιμές. Άρα και ο ισολογισμός εμφανίζεται με δεδομένα τα οποία βρίσκονται πολύ κοντά στην πραγματικότητα.
- ❖ Το κόστος πωληθέντων από τις αρχικές τιμές. Άρα η κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης εμφανίζεται με δεδομένα που διαφέρουν από την πραγματικότητα.
- ❖ Ιδιαίτερα σε περιόδους πληθωρισμού οπότε και οι τιμές όλο και ανεβαίνουν, το κόστος πωληθέντων αποτιμάται με τις αρχικές τιμές άρα με μικρότερες τιμές συνεπώς εμφανίζεται μειωμένο. Κατά συνέπεια το Αποτέλεσμα Χρήσης εμφανίζεται αυξημένο. Έτσι η οικονομική μονάδα πληρώνει περισσότερη φορολογία αλλά έχει μεγαλύτερη πιστοληπτική ικανότητα λόγω του εικονικά υψηλού τζίρου (κύκλου πωλήσεων).

Για καλύτερη κατανόηση της μεθόδου του πρώτου εισερχόμενου - πρώτου εξερχόμενου FIFO (first in - first out), εκτός από την θεωρητική προσέγγιση, θα γίνει εφαρμογή της σε μερικά παραδείγματα.

#### Παράδειγμα 2:

Εισαγωγές	Είδος Α	Εξαγωγές
1/1/08 Απόθεμα κιά 1.000x1€=1.000		20/1/08 Πώληση κιά 1.500x4€=6.000
10/1/08 Αγορά κιά 2.000x3€=6.000		30/4/08 Πώληση κιά 1.000x5€=5.000
30/6/08 Αγορά κιά 4.000x2€=8.000		7/9/08 Πώληση κιά 3.000x6€=18.000
15/9/08 Αγορά κιά 5.000x3€=15.000		3/10/08 Πώληση κιά 4.000x5€=20.000
8/10/08 Αγορά κιά 4.500x2€=9.000		

**Ζητείται:** Να υπολογιστεί η τιμή κτήση με τη μέθοδο F.I.F.O., καθώς και η τιμή αποτίμησης στην απογραφή.

## ΛΥΣΗ

Το εμπόρευμα που μένει στο τέλος της χρήσης είναι

$$(1000 + 2000 + 4000 + 5000 + 4500) - (1500 + 1000 + 3000 + 4000) = 16500 - 9500 = 7000.$$

Η τρέχουσα τιμή αγοράς είναι 2,10€. Για να βρούμε την τιμή κτήσης με τη μέθοδο F.I.F.O., αρχίζουμε τους υπολογισμούς μας από την τελευταία αγορά. Έχουμε τα 4500 κιλά που όλα προέρχονται από την τελευταία αγορά προς 2€ και τα 2500 από την προηγούμενη της τελευταίας αγοράς (των 5000 κιλών προς 3€) και η τιμή τους είναι  $2500 \times 3€$ .

Έτσι η τιμή κτήσης με τη μέθοδο F.I.F.O. θα είναι:

$$(4.500 \times 2) + (2.500 \times 3) / 7.000 = 9.000 + 7.500 / 7.000 = 2,35€$$

Για την αποτίμηση θα πάρουμε τη μικρότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης (2,35) και τρέχουσας τιμής (2,10). Η αξία των μενόντων εμπορευμάτων είναι  $7.000 \times 2,10 = 14.700$ .

### Παράδειγμα 3:

Στη διεύθυνση προμηθειών της επιχείρησης <<ΦΥΤΟΕΜΠΟΡΙΚΗ>> προσδιορίζονται τα αποτελέσματα από την διακίνηση των εμπορευμάτων (λιπασμάτων) σε μηνιαία βάση. Για το μήνα Μάιο 2005 τα στοιχεία που αφορούν την κίνηση των εμπορευμάτων <<0-30-0>> και <<20-15-15>> είναι τα ακόλουθα:

	Εμπόρευμα <<0-30-0>>	Εμπόρευμα <<20-15-15>>
	ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΤΙΜΗ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΤΙΜΗ
Αποθέματα αρχής	Τόνοι 1.500 x 450€	Τόνοι 1.200 x 450€
Πωλήσεις	Τόνοι 950 x 450€	Τόνοι 1.450 x 450€
Αγορές	Τόνοι 400 x 450€	Τόνοι 900 x 450€

Η επιχείρηση <<ΦΥΤΟΕΜΠΟΡΙΚΗ>> αποτιμά τα αποθέματα με τη μέθοδο F.I.F.O. και ακολουθεί το σύστημα της περιοδικής απογραφής. Οι τρέχουσες τιμές των εμπορευμάτων στο τέλος της περιόδου είναι για το εμπόρευμα <<0-30-0>> 420€ και για το εμπόρευμα <<20-15-15>> 590€

### **Ζητείται:**

Με βάση τα πιο πάνω να υπολογιστεί η αξία των αποθεμάτων τέλους με βάση τους κανόνες αποτίμησης του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

### **ΛΥΣΗ**

Σύμφωνα με τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων η αποτίμηση των λιπασμάτων θα πρέπει να γίνει στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσεως και τρέχουσας τιμής.

Έτσι έχουμε:

Για το εμπόρευμα 0-30-0:

Αποθέματα τέλους = Αποθέματα αρχής + Αγορές – Πωλήσεις = 1.500 + 400 – 950 = 950 τόνοι. Επειδή, από την εταιρεία <<ΦΥΤΟΕΜΠΟΡΙΚΗ>> ακολουθείται η μέθοδος της φυσικής σειράς εξάντλησης των αποθεμάτων (FIFO), από τους 950 τόνους τελικού αποθέματος οι 400 προέρχονται από τις αγορές και οι 550 από το απόθεμα αρχής. Έτσι,

Αξία κτήσης:  $(400 \times 400) + (550 \times 450) = 160.000 + 247.500 = 407.500$

Τρέχουσα αξία:  $(950 \times 420) = 399.000$

Αξία αποτίμησης: 399.000

Για το εμπόρευμα 20-15-15:

Απόθεμα τέλους = Απόθεμα αρχής + Αγορές – Πωλήσεις = 1.200 + 900 – 1.450 = 650 τόνοι.

Επειδή και για αυτό τον τύπο λιπάσματος ακολουθείται η μέθοδος της φυσικής σειράς εξάντλησης των αποθεμάτων, οι 650 τόνοι τελικού αποθέματος προέρχονται από τις αγορές.

Έτσι,

Αξία κτήσης:  $(650 \times 600) = 390.000$

Τρέχουσα αξία:  $(650 \times 590) = 383.500$

Αξία αποτίμησης: 383.500

Η συνολική αξία των αποθεμάτων τέλους της επιχείρησης <<ΦΥΤΟΕΜΠΟΡΙΚΗ>> με βάση τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων είναι:

$399.000 + 383.500 = 782.500\text{€}$

#### **Παράδειγμα 4:**

Η διοίκηση της εμπορικής και βιομηχανικής επιχείρησης <<ΔΕΛΤΑ ΑΕΒΕ>> έδωσε εντολή στην εμπορική διεύθυνση και στην διεύθυνση παραγωγής να ελέγχουν την απόδοση των τμημάτων τους κατά την διάρκεια του 2011 σε τριμηνιαία βάση. Μεταξύ άλλων στοιχείων της εμπορικής διεύθυνσης οι καρτέλες αποθήκης των εμπορευμάτων <<A15>> και <<A16>> παρουσιάζουν τα πιο κάτω στοιχεία κατά την διάρκεια της περιόδου του πρώτου τριμήνου του 2011:

ΕΜΠΟΡΕΥΜΑ <<A15>>		ΤΕΜΑΧΙΑ	ΤΙΜΗ ΣΕ €
01/01/2011	Απόθεμα	150	150
15/01/2011	Αγορές	200	170
20/01/2011	Πωλήσεις	200	250
10/02/2011	Αγορές	100	200
25/02/2011	Πωλήσεις	50	300
10/03/2011	Πωλήσεις	100	280
30/03/2011	Αγορές	50	300

ΕΜΠΟΡΕΥΜΑ <<A16>>		ΤΕΜΑΧΙΑ	ΤΙΜΗ ΣΕ €
01/01/2011	Απόθεμα	180	200
20/01/2011	Αγορές	220	110
10/02/2011	Πωλήσεις	150	150
15/02/2011	Αγορές	130	105
10/03/2011	Πωλήσεις	150	145
15/03/2011	Αγορές	200	100
25/03/2011	Πωλήσεις	180	120

Με βάση τα στοιχεία των πιο πάνω καρτελών και λαμβάνοντας υπόψη ότι για τον υπολογισμό της τιμής κτήσεως του κόστους των αποθεμάτων χρησιμοποιείται η μέθοδος F.I.F.O. και το σύστημα της περιοδικής απογραφής:

#### **Ζητείται:**

Να προσδιορίσετε για κάθε εμπόρευμα χωριστά το κόστος των αποθεμάτων τέλους και το μικτό κέρδος.

#### **ΛΥΣΗ**

Το τελικό απόθεμα του εμπορεύματος A15 είναι  $(150 + 200 + 100 + 50) - (200 + 50 + 100) = 150$  τεμάχια.

Από αυτά, τα 50 κοστολογούνται προς 300€/τεμ.ως προερχόμενα από την τελευταία αγορά και τα υπόλοιπα 100 προς 200€/τεμ. ως προερχόμενα από την προτελευταία. Κόστος τελικού αποθέματος

$$A15 = (50 \times 300) + (100 \times 200) = \mathbf{35.000€}.$$

Το τελικό απόθεμα του εμπορεύματος A16 είναι  $(180 + 220 + 130 + 200) - (150 + 150 + 180) = 250$  τεμ.

Από αυτά, τα 200 κοστολογούνται προς 100€/τεμ. ως προερχόμενα από την τελευταία αγορά και τα υπόλοιπα 50 προς 105€/τεμ. ως προερχόμενα από την προτελευταία. Κόστος τελικού αποθέματος

$$A16 = (200 \times 100) + (50 \times 105) = \mathbf{25.250\text{€}}$$

Για να προσδιορίσουμε το μικτό κέρδος, θα πρέπει για κάθε εμπορεύματα να εφαρμόσουμε την ισότητα:

$$\begin{aligned} \alpha) & \text{ Αρχικό απόθεμα εμπορευμάτων} + \text{ Αγορές χρήσης} - \text{ Τελικό απόθεμα εμπορευμάτων} = \\ & = \text{ Κόστος Πωληθέντων} \end{aligned}$$

$$\beta) \text{ Πωλήσεις} - \text{ Κόστος Πωληθέντων} = \text{ Μικτό κέρδος}$$

Έτσι έχουμε για το εμπόρευμα A15:

$$\alpha) (150 \times 150) + [(200 \times 170) + (100 \times 200) + (50 \times 300)] - 35.000 = 56.500 = \mathbf{K.Π.}$$

$$\beta) [(200 \times 250) + (50 \times 300) + (100 \times 280)] - 56.500 = \mathbf{36.500 = M.K}$$

και για το εμπόρευμα A16:

$$\alpha) (180 \times 200) + [(220 \times 110) + (130 \times 105) + (200 \times 100)] - 25.250 = 68.600 = \mathbf{K.Π.}$$

$$\beta) [(150 \times 150) + (150 \times 145) + (180 \times 120)] - 68.600 = \mathbf{-2.750 = Μικτή ζημιά}$$

#### **4.4 Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΕΛΕΥΤΑΙΑ ΕΙΣΑΓΩΓΗ – ΠΡΩΤΗ ΕΞΑΓΩΓΗ ((Last In First Out, L.I.F.O.)**

Η μέθοδος αυτή, γνωστή και ως L.I.F.O. (last in - first out), στηρίζεται στην παραδοχή ότι η τελευταία εισαγωγή (αγορά εμπορεύματος) είναι η πρώτη εξαγωγή (πώληση ή ανάλωση) και ότι τα αποθέματα του τέλους χρήσης προέρχονται από τις πιο παλιές εισαγωγές (αγορές και αρχικό απόθεμα). Δηλαδή αυτά τα εμπορεύματα που αγοράστηκαν

πρώτα, πουλήθηκαν τελευταία και ο υπολογισμός της αποτίμησης του τελικού αποθέματος ξεκινά από τα χρονολογικά παλιά αγαθά που τα απόκτησε η οικονομική μονάδα από τις πρώτες αγορές της περιόδου. Η αποτίμηση των πωλημένων - αναλωμένων αγαθών γίνεται αντίθετα με τη σειρά εισαγωγής τους. Η μέθοδος αυτή είναι η αντίθετη της μεθόδου πρώτη εισαγωγή - πρώτη εξαγωγή. Μολονότι ακολουθεί αφύσικη ροή αποθεμάτων, η μέθοδος αυτή πλεονεκτεί στο ότι για τη μέτρηση του αποτελέσματος η ροή του κόστους είναι πιο σημαντική από τη φυσική ροή των αποθεμάτων. Η μέτρηση του αποτελέσματος πρέπει να βασίζεται στις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς και τα έσοδα από τις πωλήσεις, πρέπει να συσχετίζονται με το τρέχον κόστος των πωλημένων.

Με τη L.I.F.O. το τρέχον κόστος αντικαταστάσεως αποθεμάτων προσεγγίζεται από το κόστος των πωλημένων, εφόσον σε αυτήν την περίπτωση τα πουλημένα προέρχονται από τις πιο πρόσφατες αγορές. Έτσι η μέθοδος αυτή μειώνει τα κέρδη που προορίζονται λογιστικά και περιορίζει τον φόρο εισοδήματος αυτών. Είναι η κατάλληλη μέθοδος για περιόδους που επικρατεί έντονος πληθωρισμός.

### **Πλεονεκτήματα - Μειονεκτήματα L.I.F.O.**

- ❖ Το τελικό απόθεμα αποτιμάται από τις αρχικές τιμές. Άρα και ο ισολογισμός εμφανίζεται με δεδομένα τα οποία διαφέρουν από την πραγματικότητα.
- ❖ Το κόστος πωληθέντων από τις τελικές τιμές. Άρα η κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης εμφανίζεται με δεδομένα που βρίσκονται πολύ κοντά στην πραγματικότητα.
- ❖ Ιδιαίτερα σε περιόδους πληθωρισμού οπότε και οι τιμές όλο και ανεβαίνουν, το κόστος πωληθέντων αποτιμάται με τις τελικές (τρέχουσες) τιμές άρα με μεγαλύτερες τιμές συνεπώς εμφανίζεται αυξημένο. Κατά συνέπεια το Αποτέλεσμα Χρήσης εμφανίζεται μειωμένο. Έτσι η οικονομική μονάδα πληρώνει λιγότερη φορολογία.

#### **Παράδειγμα 1:**

Τα στοιχεία κινήσεως του εμπορεύματος Υ της επιχείρησης ΒΗΤΑ ΑΕ τον Ιανουάριο του 2011 έχουν ως εξής:

	Μονάδες	Κόστος Κτήσεως Μονάδας (eur)	Συνολικό Κόστος (eur)	Απόθεμα (μονάδες)
Αποθέματα αρχής 1/1	4.000	2	8.000	4.000
Αγορά 10/1	1.800	3	5.400	5.800
Πώληση 24/1	2.500			3.300
Αγορά 29/1	600	4	2.400	3.900

Η εταιρεία ΒΗΤΑ χρησιμοποιεί για την αποτίμηση των αποθεμάτων της τη μέθοδο LIFO.

### **Ζητείται:**

Να βρείτε τις τιμές που θα αποτιμήσει τα αποθέματα της η ΒΗΤΑ την 31<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2011 με κάθε ένα από τα δύο συστήματα της περιοδικής και της διαρκούς απογραφής.

### **ΛΥΣΗ**

Με βάση το σύστημα της περιοδικής απογραφής και τη μέθοδο LIFO, τα αποθέματα των 3.900 μονάδων αποτιμώνται ως εξής:

$$3.900 \text{ μονάδες} * 2 \text{ eur} = 7.800 \text{ eur}$$

Με βάση το σύστημα της διαρκούς απογραφής και τη μέθοδο LIFO, τα αποθέματα των 3.900 μονάδων αποτιμώνται ως εξής:

$$600 \text{ μονάδες} * 4 = 2.400 \text{ eur}$$



3.300 μονάδες \* 2 = 6.600 eur

3.900 μονάδες      9.000 eur

**Παράδειγμα 2:**

Συναλλαγές	Μονάδες	Τιμή	Αξία	Πωλ.Μονάδες	Υπολ.Μονάδες
01/01 Απόθεμα	150	10	1.500		150
10/01 Αγορά	600	14	8.400		750
15/01 Πώληση				400	350
18/01 Αγορά	800	10	8.000		1.150
21/01 Πώληση				750	400
27/01 Αγορά	500	12	6.000		900
29/01 Πώληση				700	<b>200</b>
Σύνολο	<b><u>2.050</u></b>			<b><u>1.850</u></b>	

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
	500	X	12	=	6.000
					22.400
					23.900

(Μείον) Αποθέματα λήξεως

Αποθέματα ενάρξεως 150 X 10 = 1.500

Από την αγορά 10/1 50 X 14 = 700 2.200

Κόστος πωληθέντων 21.700

β) Με το σύστημα της διαρκούς απογραφής.

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

Χρονολογία	Αγορές			Πωλήσεις			Υπόλοιπο			Σύνολο Αξίας Αποθεμάτων Περιόδου
	Μονάδες	Κόστος Μον.	Ποσά	Μονάδες	Κόστος Μον.	Ποσά	Μονάδες	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	12	6.000	50	14	700	2.200

				50	10	0	150	10	1.50	
				150	14	500			0	
						1.10				
						0				
							200		<u>2.20</u>	
									<u>0</u>	

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

#### Παράδειγμα 3

Εισαγωγές	Είδος Α	Εξαγωγές
1/1/08 Απόθεμα	κιλά 1.000x1€=1.000	20/1/08 Πώληση
		κιλά 1.500x4€=6.000
10/1/08 Αγορά	κιλά 2.000x3€=6.000	30/4/08 Πώληση
		κιλά 1.000x5€=5.000
30/6/08 Αγορά	κιλά 4.000x2€=8.000	7/9/08 Πώληση
		κιλά 3.000x6€=18.000
15/9/08 Αγορά	κιλά 5.000x3€=15.000	3/10/08 Πώληση
		κιλά 4.000x5€=20.000
8/10/08 Αγορά	κιλά 4.500x2€=9.000	

**Ζητείται:**

Να υπολογιστεί η τιμή κτήσης με τη μέθοδο L.I.F.O., καθώς και η τιμή αποτίμησης στην απογραφή.

**ΛΥΣΗ**

Το εμπόρευμα που μένει στο τέλος της χρήσης είναι

$$(1000 + 2000 + 4000 + 5000 + 4500) - (1500 + 1000 + 3000 + 4000) = 16500 - 9500 = 7000.$$

Η τρέχουσα τιμή αγοράς είναι 2,10€. Για να βρούμε την τιμή κτήσης με τη μέθοδο L.I.F.O., αρχίζουμε τους υπολογισμούς μας από την πρώτη αγορά.

Έχουμε τα 1000 κιλά της απογραφής, τα 2000 κιλά από την πρώτη αγορά και 4000 από την δεύτερη αγορά.

Έτσι η τιμή κτήσης με τη μέθοδο L.I.F.O. θα είναι:

$$(1.000 \times 1) + (2.000 \times 3) + (4.000 \times 2) / 7.000 = 1.000 + 6.000 + 8.000 / 7.000 = 2,14\text{€}$$

Για την αποτίμηση θα πάρουμε τη μικρότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης (2,14) και τρέχουσας τιμής (2,10).

Η αξία των μενόντων εμπορευμάτων είναι

$$7000 \times 2,10 = 14.700$$

**4.5 Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ (SPECIFIC IDENTIFICATION)**

Για τη μέθοδο αυτή 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 (π.χ. παρτίδα μαλλιών, ακατέργαστων δερμάτων, πλαστικών πρώτων υλών). Συνεπώς, κατά την αποτίμηση των αποθεμάτων της απογραφής, τα αποθέματα πρέπει να αναλύονται στις ποσότητες κατά παρτίδα (από την οποία προέρχονται) και να αποτιμώνται στο κόστος της συγκεκριμένης παρτίδας, ανεξάρτητα από το χρόνο που παράχθηκαν ή αγοράστηκαν.

Επομένως, όταν έχουμε την ευχέρεια προσδιορισμού των συγκεκριμένων παρτίδων από τις οποίες προέρχονται οι ποσότητες των αποθεμάτων της απογραφής, τότε έχουμε και την ικανότητα να τα αποτιμήσουμε στις ειδικές τιμές κτήσης τους. Αυτό συμβαίνει συνήθως σε περίπτωση που τα αγαθά μας είναι ευμεγέθη (π.χ. πλοία, αεροπλάνα, αυτοκίνητα, στερεοφωνικά, κ.α.) αλλά ακόμα και σε περιπτώσεις μικρών ποσοτήτων αλλά μεγάλης αξίας (π.χ. πολύτιμοι λίθοι, κοσμήματα κ.α.).

Η μέθοδος εξατομικευμένου κόστους, συσχετίζει τη ροή του κόστους με την ειδική ροή των φυσικών αγαθών και οδηγεί σε ικανοποιητική αντιπαράθεση εσόδων και κόστους. Μπορεί να εφαρμοστεί με περιοδική ή διαρκή απογραφή των αποθεμάτων. Επίσης, η μέθοδος εξαιτίας της επιρροής που ασκεί στα αποτελέσματα, στερείται συχνά αντικειμενικότητας.

Λόγω της εξατομικευμένης παρακολούθησης που απαιτείται για κάθε στοιχείο, η παραπάνω μέθοδος, εφαρμόζεται σπάνια στην πράξη. Χρησιμοποιείται κυρίως στις οικονομικές μονάδες που η παραγωγή των αποθεμάτων τους γίνεται κατά παραγγελία των πελατών τους. Τέτοιες επιχειρήσεις είναι οι ναυπηγικές, οι κατασκευαστικές, οι εκδοτικοί οίκοι κ.ά.

### **Παράδειγμα 1**

Έστω μία ναυπηγική εταιρία έχει προς πώληση 4 εξατομικευμένα πλοία που απέκτησε αντί 275.000€, 302.000€, 225.000€ και 297.000€ αντίστοιχα και πούλησε το ένα από αυτά αντί 350.000€.

Το κόστος του πλοίου που πουλήθηκε και το μικτό κέρδος από την πώληση αυτή εξαρτάται από το ποιο ήταν το πλοίο που επιλέχθηκε να πουληθεί.

## **Παράδειγμα 2**

Έστω ότι μια επιχείρηση έχει προς πώληση 3 εξατομικευμένα αυτοκίνητα που απέκτησε αντί € 10.000, 15.000, 17.000 και πουλάει ένα αντί € 20.000.

Το κόστος του αυτοκινήτου που πωλήθηκε και το μικτό κέρδος εξαρτάται από το αυτοκίνητο που επιλέχθηκε προς πώληση.

## **4.6 Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΜΕΤΑΒΛΗΤΟΥ Η ΑΜΕΣΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ (VARIABLE OR DIRECT METHOD)**

Σύμφωνα με τη μέθοδο του μεταβλητού κόστους, περιλαμβάνονται μόνο τα μεταβλητά έξοδα στο κόστος και όχι και τα σταθερά. Έτσι, τα σταθερά έξοδα δεν υπολογίζονται στο κόστος των αποθεμάτων, αλλά συμπεριλαμβάνονται στο κόστος πωληθέντων. τα σταθερά έξοδα αφαιρούνται όλα από τα καθαρά έσοδα της χρήσεως και δε με πολλά είδη και του παράγοντα βαραίνουν το κόστος των αποθεμάτων.

Αυτή η μέθοδος δεν θα αναπτυχθεί περισσότερο γιατί στην χώρα μας τουλάχιστον προς το παρόν, δεν εφαρμόζεται αυτή η μέθοδος, αντίθετα χρησιμοποιείται από αρκετές χώρες στο εξωτερικό για τον προγραμματισμό της παραγωγής και τον έλεγχο του κόστους.

#### 4.7 Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΒΑΣΙΚΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΟΣ (BASIC STOCK)

Το βασικό ή φυσιολογικό απόθεμα πρέπει να διατηρείται σε μια μόνιμη βάση για την εξασφάλιση της ομαλής λειτουργίας της επιχείρησης. Γι' αυτό το βασικό απόθεμα μοιάζει με πάγιο στοιχείο και ως προς την ποσότητα και ως προς την αξία, και όπως είναι γνωστό τα πάγια στοιχεία πρέπει να αποτιμούνται στην αξία κτήσεως τους. Με την αποτίμηση του βασικού αποθέματος στη σταθερή αξία κτήσης του αποφεύγεται ο επηρεασμός των αποτελεσμάτων της χρήσης με κέρδη ή ζημιές από την αποτίμηση των αποθεμάτων που έχει στη κυριότητα της η επιχείρηση. Αλλά, για την ομαλή λειτουργία της, η επιχείρηση κρατάει συνήθως αποθέματα μεγαλύτερα από τα κανονικά. Αυτά τα αποθέματα (υπεραποθέματα) θεωρούνται σαν προσωρινή αύξηση και καταχωρούνται στο κόστος κτήσης.

Οι εξαγωγές θεωρούνται ότι γίνονται από τα υπεραποθέματα και αποτιμούνται με βάση τη μέθοδο L.I.F.O., αν και συχνά χρησιμοποιείται η F.I.F.O και το μέσο κόστος. Το Ε.Γ.Λ.Σ. εφαρμόζει τη μέθοδο αυτήν και ορίζει ότι κατά τη μέθοδο αυτήν τα αποθέματα τέλους χρήσης 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 δραστηριότητας της επιχείρησης. Το άλλο προορίζεται για 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 κτήσης του. Το υπόλοιπο μέρος (υπεραπόθεμα) αποτιμάται με μια από τις εξής μεθόδους υπολογισμού της τιμής κτήσης:

- Του μέσου σταθμικού κόστους, του κυκλοφοριακού μέσου όρου και της F.I.F.O.  
Σε περίπτωση που η ποσότητα των κατ' είδος αποθεμάτων δε μεταβάλλεται σημαντικά από χρήση σε χρήση, μπορεί να χαρακτηρίζεται ολόκληρη η ποσότητα αυτή σαν βασικό απόθεμα και ανάλογα να γίνεται η αποτίμηση της.
- Η μέθοδος του βασικού αποθέματος, όπως και η L.I.F.O., στοχεύει στη σύγκριση του τρέχοντος κόστους των πωλούμενων με τα τρέχοντα έσοδα των πωλήσεων και, συνεπώς, δεν απέχει πολύ από τη L.I.F.O. Η εφαρμογή όμως της μεθόδου αυτής δεν

μπορεί να είναι γενική, επειδή τα αποθέματα μεταβάλλονται κατά ποσότητα, ποιότητα και αξία.

### Παράδειγμα 1

Εισαγωγές	Είδος Α	Εξαγωγές
1/1/08 Απόθεμα	κιλά 1.000x1€=1.000	20/1/08 Πώληση
10/1/08 Αγορά	κιλά 2.000x3€=6.000	30/4/08 Πώληση
30/6/08 Αγορά	κιλά 4.000x2€=8.000	7/9/08 Πώληση
15/9/08 Αγορά	κιλά 5.000x3€=15.000	3/10/08 Πώληση
8/10/08 Αγορά	κιλά 4.500x2€=9.000	

#### **Ζητείται:**

Να υπολογιστεί η τιμή κτήσης με τη μέθοδο του βασικού αποθέματος, καθώς και η τιμή αποτίμησης στην απογραφή.

### ΛΥΣΗ

Το εμπόρευμα που μένει στο τέλος της χρήσης είναι

$$(1500 + 2000 + 3000 + 6000 + 5500) - (1500 + 1000 + 3000 + 4000) = 18000 - 9500 = 8500.$$

Η τρέχουσα τιμή αγοράς είναι 2,30€.



Έστω ότι το ελάχιστο απόθεμα είναι 1000 κιλά, αυτό θα αποτιμηθεί με τη τιμή του 1€ που είναι τιμή κτήσης και τα υπόλοιπα 7500 κιλά, με μία από τις άλλες μεθόδους, έστω με την μέθοδο F.I.F.O.

Οπότε θα έχουμε:

$$(1.000 \times 1) + (5.500 \times 2) + (2.000 \times 3) / 8.500 = 1.000 + 11.000 + 6.000 / 8.500 = 2,12\text{€}$$

Και στην απογραφή θα είναι  $8500 \times 2,12 = 18020$ ,  
επειδή το 2,12 είναι μικρότερο από το 2,30.

#### **4.8 Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΧΑΜΗΛΟΤΕΡΗΣ ΤΙΜΗΣ ΜΕΤΑΞΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΤΗΣΗΣ ΚΑΙ ΤΡΕΧΟΥΣΑΣ ΤΙΜΗΣ (COST OF MARKET RULE)**

Σύμφωνα με αυτή τη μέθοδο για την αποτίμηση των αποθεμάτων επιλέγουμε την χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής της ημέρας.

Ως τιμή κτήσης παίρνουμε την τιμή που έχει υπολογιστεί με κάποια από τις γνωστές μεθόδους αποτίμησης (μέθοδος μέσου κόστους, F.I.F.O., L.I.F.O., κλπ.) και ως τρέχουσα την τιμή στην οποία μπορούν να αγοραστούν ή να παραχθούν τα περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής μονάδας την μέρα της απογραφής. Υπάρχουν διάφορες παραλλαγές της συγκεκριμένης μεθόδου και παρακάτω θα δούμε τις δύο κυριότερες.

Η πρώτη είναι ότι οι παραπάνω τιμές μπορούν να ληφθούν μεμονωμένα για κάθε είδος αγαθού. Έτσι για κάποια αγαθά θα λαμβάνεται η τιμή κτήσης εφόσον θα είναι μικρότερη της τρέχουσας, ενώ κάποια άλλα είδη θα αποτιμώνται στην τρέχουσα τιμή, η οποία θα είναι μικρότερη της αξίας κτήσης. Η παραλλαγή αυτή ισχύει σύμφωνα με το άρθρο 22 του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων.

Αντίθετα η δεύτερη παραλλαγή ορίζει ότι η σύγκριση για την μικρότερη τιμή γίνεται μεταξύ της συνολικής αξίας της απογραφής, περιλαμβάνοντας όλα τα εμπορεύματα, που υπολογίζεται βάση της τιμής κτήσεως κάθε αγαθού και της συνολικής αξίας της απογραφής, που υπολογίζεται βάση της τρέχουσας αξίας κάθε αγαθού ξεχωριστά. Αυτά η εκδοχή θεσπίζεται από το άρθρο 43 του νόμου 2190 περί ανώνυμων εταιριών.

Η τιμή που τελικά θα αποτιμηθούν τα διάφορα περιουσιακά στοιχεία την ημέρα σύνταξης της απογραφής είναι πολύ σημαντική, γιατί εξαιτίας αυτής μπορεί να δημιουργηθούν πλασματικά κέρδη (δηλαδή κέρδη που ουσιαστικά δεν υπάρχουν) που οφείλονται σε υπερτιμήσεις ή να παρουσιαστούν μειωμένα κέρδη (απόκρυψη κερδών) με σκοπό να αποφευχθεί η φορολογία.

Λόγω της αδυναμίας αυτής, η μέθοδος της χαμηλότερης τιμής, χαρακτηρίστηκε από κάποιους ως πεπλανημένη.

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

Σε αυτό το κεφάλαιο αναπτύχθηκαν θεωρητικά και πρακτικά με κάποια παραδείγματα όλες οι μέθοδοι αποτιμήσεως 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:

- ισολογισμό (αξία αποθεμάτων λήξεως),
- λογαριασμό αποτελεσμάτων,
- φορολογητέο εισόδημα (κόστος πωληθέντων),
- καθορισμό των τιμών πώλησεως.

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:

- i. είναι εύκολης εφαρμογής,
- ii. είναι εφαρμόσιμη είτε με το σύστημα της περιοδικής απογραφής είτε με το σύστημα της διαρκούς απογραφής,
- iii. η ροή του κόστους συμβαδίζει με τη φυσική ροή των αποθεμάτων,
- iv. είναι συστηματική και αντικειμενική,

- v. 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 αντιπαράθεση 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 Δ.Λ.Π, 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.

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ**

1. Δημήτριος Ι. Καραγιάννης, Ιωάννης Δ. Καραγιάννης, Αικατερίνη Δ. Καραγιάννη (2009). “Λογιστικά, Κοστολόγηση, Φοροτεχνικά, ΓΛΣ - ΚΒΣ στην Πράξη ” (21<sup>η</sup> έκδοση). Θεσσαλονίκη: Εκδ. ιδίων.
2. Δημήτριος Ι. Καραγιάννης, Ιωάννης Δ. Καραγιάννης, Αικατερίνη Δ. Καραγιάννη (2005). “Παραδείγματα εφαρμογής και ανάλυσης του γενικού λογιστικού σχεδίου” (6<sup>η</sup> έκδοση). Θεσσαλονίκη: Εκδ. ιδίων.
3. Εμμανουήλ Ι. Σακέλλης (1991). “Η ομάδα 9 του ελληνικού γενικού λογιστικού σχεδίου σε Μηνιαία & Ετήσια Βάση” Αθήνα 1997: Εκδ. Βρύκουσ Ο.Ε
4. Χρήστος Ι. Καζαντζής, Ιωάννης Ν. Σώρρος (2005) “Προβλήματα και Εφαρμογές Χρηματοοικονομικής Λογιστικής” Πειραιάς 2005: Εκδ. Business Plus Α.Ε
5. Υπουργεία Εθνικής Οικονομίας – Οικονομικών – Εμπορίου. (1987) “Ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο” (β’ έκδοση). Αθήνα: Εκδ. ΕΛΚΕΠΑ.
6. Δημήτριος Γκίνολγου, Παναγιώτης Ταχυνάκης, Σαρίνα Μωυσή (2005). “Γενική Χρηματοοικονομική Λογιστική” (1<sup>η</sup> έκδοση). Εκδ. Rosili.

7. Νικόλαος Σ. Πομόνης (1998). “Λογιστική”. Αθήνα: Εκδ. Σταμούλη Α.Ε
8. Αριστοτέλη Γ. Κοντάκου. “Γενική Λογιστική” (5<sup>η</sup> έκδοση). Αθήνα: Εκδ. ’’Ελλην’’. .
9. Δημήτριος Α. Παπαδημητρίου. “Διοίκηση των Αποθεμάτων”. Αθήνα: Εκδ. Παπαζήση Νικηταρά 2 – Εμμ. Μπενάκη.

## **ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ**

<http://www.google.gr>

<http://www.taxheaven.gr>

<http://www.power-tax.gr>

<http://www.mbasociety.gr>

<http://www.minfin.gr>

<http://www.epixeirisi.gr>

<http://www.sotele.gr>

<http://www.scribd.com>

<http://accountingexplained.com>

<http://www.drogalas.gr>

<http://www.arnos.gr>

<http://www.econ.uoi.gr>

<http://www.papei.gr>