



**Ανώτατο Τεχνολογικό Εκπαιδευτικό Ίδρυμα Κρήτης
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

“ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ”



ΕΙΣΗΓΗΤΡΙΑ: ΔΟΚΙΑΝΑΚΗ ΜΑΡΙΑ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΕΣ: ΠΑΡΑΣΚΕΥΑ ΔΕΣΠΟΙΝΑ Α.Μ. 7539

ΣΤΕΦΑΝΑΡΟΥ ΑΓΓΕΛΙΚΗ Α.Μ. 7540

Ηράκλειο 2009

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	4
---------------	---

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ (ΟΜΑΔΑ 2^η)

1.1	Έννοια.....	5
1.2	Ανάλυση των επί μέρους λογαριασμών που βρίσκονται στα αποθέματα.....	6
1.3	Τρόπος ανάπτυξης των λογαριασμών της ομάδας 2.....	10
1.4	Λειτουργία των λογαριασμών της ομάδας 2.....	14
1.5	Λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων.....	16
1.6	Τακτοποίηση των λογαριασμών της ομάδας 2 στο τέλος της χρήσης.....	27
1.7	Αυτοπαραδόσεις αγαθών.....	28
1.8	Απογραφή.....	34

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

2.1	Γενικά περί αποτίμησης.....	45
2.2	Αποτίμηση αποθεμάτων.....	47
2.3	Εννοιολογικός προσδιορισμός των τιμών που εφαρμόζονται για την αποτίμηση των αποθεμάτων.....	50
2.4	Μέθοδοι αποτίμησης αποθεμάτων.....	55
2.5	Μέθοδοι υπολογισμού του κόστους (ή τιμής) κτήσης.....	57
2.6	Ο κανόνας της χαμηλότερης τιμής μεταξύ κόστους κτήσης και τρέχουσας τιμής.....	69
2.7	Η αποτίμηση των συμπαραγώνων – ελαττωματικών και απαξιωθέντων προϊόντων.....	76

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

3.1	Εισαγωγή – Γενικά.....	78
-----	------------------------	----

3.2	Τα ισχύοντα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.....	83
3.3	Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2 Αποθέματα.....	86

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ Δ.Λ.Π.

4.1	Κόστος αποθεμάτων.....	89
4.2	Κόστος αποθεμάτων του παρέχοντος υπηρεσίες.....	93
4.3	Τεχνικές μέτρησης του κόστους των αποθεμάτων.....	94
4.4	Μέθοδοι προσδιορισμού του κόστους των αποθεμάτων που αντικαθίστανται με μία κανονική ροή.....	97
4.5	Προσδιορισμός του κόστους των αποθεμάτων που δεν αντικαθίστανται με κανονική ροή.....	105
4.6	Αποτίμηση των αποθεμάτων.....	106
4.7	Αλλαγή μεθόδου αποτίμησης των αποθεμάτων.....	113
4.8	Γνωστοποιήσεις.....	116

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΑΠΟ ΤΙΣ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΤΟΥ Δ.Λ.Π. 2

5.1	Διαφορές μεταξύ της λογιστικής των αποθεμάτων στη χώρα μας και των όσων προβλέπει το Δ.Λ.Π. 2.....	118
5.2	Η αποτίμηση των αποθεμάτων με βάση την κείμενη νομοθεσία στη χώρα μας.....	121

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ.....	123
----------------------------------	------------

ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ.....	124
-------------------------	------------

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η παρούσα πτυχιακή εργασία αποπειράται να δώσει μία όσο γίνεται πλήρης εικόνα των Αποθεμάτων και των Μεθόδων Αποτίμησης.

Στο πρώτο κεφάλαιο της εργασίας μας αναπτύσσουμε την έννοια, την ανάλυση και λειτουργία των λογαριασμών της ομάδας 2, καθώς και τη λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων.

Στο δεύτερο κεφάλαιο αναφερόμαστε στην αποτίμηση των αποθεμάτων και αναλύουμε τις μεθόδους αποτίμησης αυτών.

Στο τρίτο κεφάλαιο ασχολούμαστε γενικά με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και τα παρουσιάζουμε ονομαστικά.

Στο τέταρτο κεφάλαιο εξετάζουμε το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2 «Αποθέματα» και επικεντρωνόμαστε στην αποτίμηση των αποθεμάτων με βάση τα Δ.Λ.Π.

Το πέμπτο και τελευταίο κεφάλαιο εστιάζει στις αποκλίσεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων από τις ρυθμίσεις του Δ.Λ.Π. 2.

Το περιεχόμενο της εργασίας απευθύνεται σε όσους έχουν γενικές γνώσεις λογιστικής και μπορεί να βοηθήσει στην κατανόηση των αποθεμάτων και των μεθόδων αποτίμησης με μία σειρά παραδειγμάτων για κάθε περίπτωση.

Τέλος, θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε την εισηγήτρια της εργασίας αυτής κ. Δοκιανάκη Μαρία, για την πολύτιμη βοήθεια και καθοδήγηση της.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ (ΟΜΑΔΑ 2^η)

1.1 Έννοια

Αποθέματα είναι τα υλικά αγαθά που ανήκουν στην επιχείρηση, τα όποια:

- Είναι δυνατό να μεταπωληθούν αυτούσια
 - Εμπορεύματα

- Βρίσκονται στη διαδικασία της παράγωγης και προορίζονται να πωληθούν ως έτοιμα προϊόντα
 - Ημιτελή προϊόντα
 - Έτοιμα προϊόντα

- Προορίζονται να αναλωθούν για την παραγωγή ετοιμών προϊόντων ή την παροχή υπηρεσιών
 - Πρώτες και βοηθητικές ύλες

- Προορίζονται να αναλωθούν για την καλή λειτουργία της παραγωγικής διαδικασίας, τη συντήρηση ή επισκευή και την ιδιοπαραγωγή πάγιων στοιχείων
 - Αναλώσιμα υλικά
 - Ανταλλακτικά παγίων

- Προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για την συσκευασία των ετοιμών προϊόντων ή των εμπορευμάτων που έχουν ως σκοπό την πώληση
 - Υλικά συσκευασίας
 - Ειδή συσκευασίας

Τα αποθέματα στις περισσότερες επιχειρήσεις αποτελούν ένα σημαντικό τμήμα του κυκλοφορούντος ή ακόμα και του συνολικού ενεργητικού

και από την πώληση τους προέρχονται τα σημαντικότερα έσοδα των επιχειρήσεων αυτών. Εξαιτίας της συνεχούς ροής και ανακύκλωσης τους δημιουργούν πολλά και σοβαρά προβλήματα. Από λογιστική άποψη τα προβλήματα που δημιουργούν τα αποθέματα έχουν ως επίκεντρο τη λογιστική παρακολούθηση τους κατά τη διάρκεια της χρήσης (έντυπα εισαγωγών-εξαγωγών, επιστροφών, καταστροφών, καρτέλες αποθηκαρίων, λογιστική αποθήκη κ.λ.π) καθώς και την απογραφή και αποτίμηση τους στο τέλος κάθε χρήσης.

1.2 Ανάλυση των επί μέρους λογαριασμών που βρίσκονται στα αποθέματα

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 κ.λπ. Η παραγωγή ηχογραφημένων δίσκων υπάγεται στην ίδια κατηγορία με

την παραγωγή προϊόντων. Επίσης, η ανεγειρόμενες κατοικίες προς πώληση παρακολουθούνται στον 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/σμος 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 και 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 κ.τ.λ. 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 αναγκών συνθηκών λειτουργίας των κύριων και βοηθητικών υπηρεσιών της π.χ. υλικά καθαριότητας, λάδια συντήρησης των μηχανημάτων κ.τ.λ. 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

κ.τ.λ. 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 παγίων 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 παγίων 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 αποθηκείσεως και μεταφοράς». Τέτοια είδη συσκευασίας θεωρούνται τα σιδερένια δοχεία ή βαρέλια, οι παλέτες, τα κοντέινερ κ.τ.λ.

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 μπίρας που ανήκουν στα κυκλοφοριακά είδη συσκευασίας.

Διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση που τα είδη συσκευασίας δεν είναι επιστρεπτά 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 Τρόπος ανάπτυξης των λογαριασμών της ομάδας 2

Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί αποθεμάτων (20-28), οι οποίοι είναι υποχρεωτικοί, αναπτύσσονται σε δευτεροβάθμιους, τριτοβάθμιους ή και σε ακόμη αναλυτικότερους λογαριασμούς σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε επιχείρησης. Διευκρινίζεται ότι ο περιορισμός στην ανάπτυξη των δευτεροβάθμιων λογαριασμών του εκατονταδικού συστήματος δεν εφαρμόζεται για τους δευτεροβάθμιους της ομάδας 2. Εδώ, και οι 100 δευτεροβάθμιοι κάθε πρωτοβάθμιου χρησιμοποιούνται ελεύθερα σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε επιχείρησης.

Επισημαίνεται ότι στη τελευταία βαθμίδα των λογαριασμών είναι υποχρεωτικό να τηρούνται ειδικοί υπολογαριασμοί στους οποίους να παρακολουθούνται τα αποθέματα της απογραφής και οι αγορές χρήσης κάθε κατηγορίας ή είδους αγαθών. Δηλαδή θα πρέπει να περιλαμβάνονται δύο

υπολογαριασμοί με τους τίτλους «αποθέματα απογραφής» και «αγορές χρήσης» ή τρεις εάν θέλουμε τα αποθέματα απογραφής να διαχωρίζονται σε «αποθέματα απογραφής ενάρξεως» και «αποθέματα απογραφής λήξεως»

Όσες επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες να εφαρμόζουν την Αναλυτική Λογιστική (ομάδα 9) τηρούν τους λογαριασμούς της ομάδας 2 μόνο με αξίες. Οι μερίδες αποθήκης κατ' είδος, ποσότητα και αξία τηρούνται στο λογαριασμό 94 της Αναλυτικής Λογιστικής και ταυτίζονται απόλυτα με το «βιβλίο αποθήκης» του άρθρου 8 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992). Επομένως, η ανάπτυξη των λογαριασμών αξιών της ομάδας 2 γίνεται κατά ομάδες ή γενικές κατηγορίες ειδών και όχι αναγκαία κατ' είδος.

Πρώτες ύλες και υλικά «άχρηστα προς εκποίηση»

Σε περίπτωση που μία επιχείρηση επιθυμεί οι πρώτες ύλες και τα διάφορα υλικά που χαρακτηρίζονται «άχρηστα προς εκποίηση» να εμφανίζονται και να παρακολουθούνται σε ειδικούς λογαριασμούς μέχρι την εκποίηση τους, τότε μεταφέρονται με την αξία αποτίμησης τους στο τέλος της χρήσης από τους λογαριασμούς 94.24, 94.25, 94.26 και 94.28 στους παρακάτω τριτοβάθμιους λογαριασμούς:

94.24.96 Πρώτες ύλες και υλικά άχρηστα προς εκποίηση

94.25.96 Αναλώσιμα υλικά άχρηστα προς εκποίηση

94.26.96 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων άχρηστα προς εκποίηση

94.28.96 Είδη συσκευασίας άχρηστα προς εκποίηση

Εάν είναι επιθυμητό να εμφανίζονται σε ειδικούς λογαριασμούς και τα αποθέματα απογραφής της ομάδας 2, τότε στο τέλος της χρήσης, όταν γίνεται η λογιστική εγγραφή απεικόνισης της αξίας των αποθεμάτων απογραφής στους αντίστοιχους λογαριασμούς της ομάδας 2 (με πίστωση του λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης 80.00), θα καταχωρείται και η αξία απογραφής των λογαριασμών 24.96, 25.96, 26.96 και 28.96

Πρώτες ύλες και ανταλλακτικά από αποξηλώσεις πάγιων εγκαταστάσεων

Κατά τις αποξηλώσεις μηχανολογικού εξοπλισμού για την αντικατάσταση του με καινούργιο, συνήθως συλλέγονται και διάφορα υλικά που χρησιμοποιούνται άμεσα ή μετά από επεξεργασία ως πρώτες ύλες κατασκευής τεχνικών εγκαταστάσεων ή για ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων. Την περίπτωση αυτή τη συναντάμε σε μεγάλες βιομηχανίες και κυρίως στις επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας όπως π.χ. ΔΕΗ, ΟΤΕ, ΕΥΔΑΠ, ΔΕΥΑ κ.τ.λ.

Για τη λογιστική απεικόνιση και παρακολούθηση των συλλεγόμενων υλικών από τις αποξηλώσεις αυτές χρησιμοποιείται ο λογαριασμός 12.98

«ενδιάμεσος λογαριασμός αποξηλωνόμενων υλικών», ο οποίος λειτουργεί ως εξής:

Χρεώνεται με την αναπόσβεστη αξία των αποξηλωμένων πάγιων στοιχείων με πίστωση των αντίστοιχων λογαριασμών των στοιχείων αυτών.

Πιστώνεται με την κατ' εκτίμηση προσδιοριζόμενη αξία των συλλεγόμενων από την αποξήλωση υλικών, με χρέωση των λογαριασμών 24.05 *«πρώτες ύλες και υλικά από αποξηλώσεις»* και 26.05 *«ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων από αποξηλώσεις»*, καθώς επίσης και των ενταγμένων στο λογ. 94 αντίστοιχων μερίδων αποθήκης. Η διαφορά που προκύπτει θεωρείται αποτέλεσμα και καταχωρείται στον κατάλληλο υπολογαριασμό του πρωτοβάθμιου 81 *«Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα»*.

Παράδειγμα αναπτύξεως του λογαριασμού 20

20	ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ
20.00	Αποθέματα εμπορευμάτων
20.00.00	Αποθέματα απογραφής
20.00.00.000	Αποθέματα στις αποθήκες της επιχείρησης
20.01	Αγορές χρήσης εμπορευμάτων
20.01.00	Αγορές χρήσης από το εσωτερικό
20.01.00.000	Αγορές απαλλασσόμενες από το Φ.Π.Α.
20.01.00.009	Αγορές χρήσης με 9% Φ.Π.Α.
20.01.00.019	Αγορές χρήσης με 19% Φ.Π.Α.
20.02	Εισαγωγές από το εξωτερικό
20.02.00	Εισαγωγές από τρίτες χώρες
20.02.00.000	Εισαγωγές απαλλασσόμενες από το Φ.Π.Α.
20.02.00.009	Εισαγωγές με 9% Φ.Π.Α.
20.02.00.019	Εισαγωγές με 19% Φ.Π.Α.

- 20.03 Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις
- 20.03.00 Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις (από Ε.Ε.)
- 20.03.00.000 Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις απαλλασσόμενες από το Φ.Π.Α.
- 20.03.00.009 Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις με καταβολή Φ.Π.Α. 9%
- 20.03.00.019 Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις με καταβολή Φ.Π.Α. 19%
- 20.03.00.088 Φορολογητέα αξία ενδοκοινοτικών αποκτήσεων με 9%
- 20.03.00.098 Φορολογητέα αξία ενδοκοινοτικών αποκτήσεων με 19%
- 20.97 Ενισχύσεις ΥΔΑΓΕΠ (γνωμ.50/1245/89)
- 20.98 Εκπτώσεις εμπορευμάτων
- 20.98.00 Εκπτώσεις αγορών από το εσωτερικό
- 20.98.00.000 Εκπτώσεις αγορών απαλλασσόμενες από το Φ.Π.Α.
- 20.98.00.009 Εκπτώσεις αγορών με 9% Φ.Π.Α.
- 20.98.00.019 Εκπτώσεις αγορών με 19% Φ.Π.Α.
- 20.98.01 Εκπτώσεις εισαγωγών από τρίτες χώρες
- 20.98.01.000 Εκπτώσεις εισαγωγών απαλλασσόμενες από το Φ.Π.Α.
- 20.98.01.009 Εκπτώσεις εισαγωγών με 9% Φ.Π.Α.
- 20.98.01.019 Εκπτώσεις εισαγωγών με 19% Φ.Π.Α.
- 20.98.02 Εκπτώσεις ενδοκοινοτικών αποκτήσεων
- 20.98.02.000 Εκπτώσεις ενδοκ. αποκτήσεων απαλλασσόμενες από το ΦΠΑ
- 20.98.02.009 Εκπτώσεις ενδοκοινοτικών αποκτήσεων με 9% Φ.Π.Α.
- 20.98.02.019 Εκπτώσεις ενδοκοινοτικών αποκτήσεων με 19% Φ.Π.Α.
- 20.99 Προϋπολογισμένες αγορές (λογ/σμος 58.20)

Με τον ίδιο τρόπο αναλύονται και οι υπόλοιποι λογαριασμοί της ομάδας 2, σύμφωνα πάντα με το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.).

1.4 Λειτουργία των λογαριασμών της ομάδας 2

Κατά την έναρξη της χρήσης και το «άνοιγμα των βιβλίων» χρεώνονται οι λογαριασμοί 20-28 και οι υπολογαριασμοί τους «αποθέματα απογραφής» με την αξία των αποθεμάτων της απογραφής του τέλους της προηγούμενης χρήσης.

Κατά την διάρκεια της χρήσης χρεώνονται οι λογαριασμοί 20, 24, 25, 26 και 28 και οι υπολογαριασμοί τους «αγορές χρήσης» με την αξία κτήσεως των αγοραζόμενων αγαθών και πιστώνονται με τις τυχόν διορθωτικές εγγραφές, τις επιστροφές αγορών και τις εκτός τιμολογίου εκπτώσεις. Απαγορεύεται η πίστωση των λογαριασμών αυτών για οποιαδήποτε άλλη αιτία.

Κατά το τέλος της χρήσης πιστώνονται, με χρέωση του λογαριασμού 80.00 «Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως», με την αξία των αρχικών αποθεμάτων και την αξία των καθαρών, μετά την αφαίρεση των επιστροφών και των εκτός τιμολογίου εκπτώσεων, αγορών της χρήσης, και χρεώνονται, με πίστωση του 80.00, με την αξία των τελικών αποθεμάτων, όπως αυτή προκύπτει κατά την αποτίμηση τους.

Αποθέματα (λογαριασμοί 20, 24, 25, 26 και 28)

<ul style="list-style-type: none">• Αξία αποθεμάτων προηγούμενης απογραφής (αρχικό απόθεμα)• Αξία κτήσεως των αγοραζόμενων στη χρήση αγαθών (με πίστωση του 50 «Προμηθευτές» ή 38 «Χρηματικά διαθέσιμα»)• Αξία των αποθεμάτων λήξεως (με πίστωση του 80.00 «Λογαριασμός Γενικής	<ul style="list-style-type: none">• Επιστροφές αγορών (με χρέωση του 50 «Προμηθευτές»)• Εκπτώσεις εκτός τιμολογίου (με χρέωση του 50 «Προμηθευτές»)• Αξία αρχικών αποθεμάτων + Αξία αγορών χρήσης – (επιστροφές αγορών + εκτός τιμολογίου εκπτώσεις) με χρέωση του 80.00
-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

2. Όσες επιχειρήσεις υποχρεώνονται να τηρούν πλήρως το Ε.Γ.Λ.Σ., δηλαδή και την ομάδα 9, εκτός του ότι έχουν να μεταφέρουν τα ποσά των υπολογαριασμών «αγορές χρήσης» στο λογ/σμό Γενικής Εκμετάλλευσης (80.00), θα πρέπει να τα μεταφέρουν επίσης και στους αντίστοιχους λογαριασμούς του πρωτοβάθμιου 94 «Αποθέματα» με πίστωση του λογαριασμού 90.02 «αγορές λογισμένες».

3. Τα αποθέματα που διανέμονται στο προσωπικό της επιχείρησης ή δωρίζονται ή κλέβονται ή καταστρέφονται ή ιδιοχρησιμοποιούνται ως πάγια, παρακολουθούνται στο λογαριασμό 78 «Τεκμαρτά έσοδα». Διευκρινίζεται ότι με την αξία κτήσεως των αποθεμάτων αυτών πιστώνονται πάντοτε οι αρμόδιοι υπολογαριασμοί του 78 και όχι λογαριασμοί της ομάδας 2. Ειδικά για τα αποθέματα που καταστρέφονται από πυρκαγιά ή πλημμύρα κ.λπ. και καλύπτονται από ασφάλιση.

4. Τα αποθέματα που στέλνονται σε τρίτους για πώληση ή επεξεργασία κ.τ.λ., καταχωρούνται και παρακολουθούνται από τις επιχειρήσεις που τηρούν την Αναλυτική Λογιστική στους ειδικούς υποχρεωτικούς υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου 94 «αποθέματα». Π.χ. στους 94.20.97 «εμπορεύματα σε τρίτους», 94.21.97 «προϊόντα έτοιμα σε τρίτους», 94.22.97 «υποπροϊόντα σε τρίτους» κ.ο.κ, οι οποίοι ανοίγονται και λειτουργούν ως υπολογαριασμοί του 94 αναλυόμενοι σε μερίδες αποθήκης, κατ' είδος, ποσότητα και αξία.

Υπόψη και η σχετική Γνωμάτευση του ΕΣΥΛ 170/2078/1993 του ακόλουθου περιεχομένου:

α) Τα υλικά συσκευασίας που αποστέλλονται στο εξωτερικό (σε Τρίτη χώρα) «με σκοπό την πλήρωσή τους με (αγορασθέντα) φάρμακα και την επανεισαγωγή τους στην Ελλάδα», καταχωρούνται με την αξία κτήσεως τους στο λογαριασμό 94.24.97 «πρώτες και βοηθητικές ύλες – υλικά συσκευασίας σε τρίτους» και σε ιδιαίτερη μερίδα αποθήκης κατά ποσότητα και αξία (που θα είναι υπολογαριασμός του 94.24.97).

β) Μετά την πραγματοποίηση της εισαγωγής των εμπορευμάτων (δηλ. των αγορασθέντων φαρμάκων) συσκευασμένων στα πιο πάνω υλικά συσκευασίας, και ενημέρωση (με πίστωση του 90.02 «αγορές λογισμένες») των αρμόδιων υπολογαριασμών του 94.20 «εμπορεύματα», μεταφέρεται στους υπολογαριασμούς αυτούς, από το λογαριασμό 94.24.97, και η αξία των υλικών συσκευασίας και έτσι ολοκληρώνεται το κόστος κτήσεως των εμπορευμάτων αυτών.

Γ) Τα άμεσα (ειδικά) έξοδα, που πραγματοποιούνται για την αποστολή στο εξωτερικό των πιο πάνω υλικών συσκευασίας, καταχωρούνται σε υπολογαριασμό του 32 «παραγγελίες εξωτερικού», στον οποίο συγκεντρώνεται η αξία κτήσεως των εισαγόμενων από το εξωτερικό αγαθών (βλ. παρ. 2.2.303 του Γ.Λ.Σ.), η οποία (αξία

κτήσεως) μεταφέρεται, στη συνέχεια, στους αρμόδιους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 20 «εμπορεύματα».

5. Όσες επιχειρήσεις δεν τηρούν την Αναλυτική Λογιστική (υποχρεωτικά ή προαιρετικά), για τις παραπάνω αποστολές σε τρίτους θα χρησιμοποιούν αναγκαστικά λογαριασμούς της ομάδας 2. Για να είναι δυνατή η σύνταξη του λογ/σμού Γενικής Εκμετάλλευσης, προτείνεται να χρεώνονται, με τις αποστολές αυτές, οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί 20.97, 21.97, 22.97, 23.97, 24.97, 25.97, 26.97 και 28.97, που θα επονομαστούν κατάλληλα («εμπορεύματα σε τρίτους», «προϊόντα έτοιμα σε τρίτους», «υποπροϊόντα σε τρίτους» κ.τ.λ.), με αντίστοιχη πίστωση των δευτεροβάθμιων 20.90, 21.90, 22.90, 23.90, 24.90, 25.90, 26.90 και 28.90, οι οποίοι θα είναι αντίθετοι των υπολογαριασμών «αποθέματα απογραφής» και «αγορές χρήσης» και θα επονομαστούν ανάλογα (20.90 «αξία εμπορευμάτων σε τρίτους - λογ. αντίθετος» κ.τ.λ.). Με τον τρόπο αυτό δεν επηρεάζονται τα δεδομένα των λογαριασμών «αγορές χρήσης» και έτσι επιτυγχάνεται η σωστή σύνταξη του λογ/σμού Γενικής Εκμετάλλευσης (80.00), με τη μεταφορά του συνόλου των αγορών της χρήσεως και των αποθεμάτων απογραφής σ' αυτόν. Σημειώνεται ότι ο λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης καταρτίζεται υποχρεωτικά και από τις επιχειρήσεις που δεν υποχρεώνονται στην τήρηση της ομάδας 9.

Επιπλέον, στο βιβλίο αποθήκης τα αποστελλόμενα σε τρίτους, είτε καταχωρούνται σε ιδιαίτερες στήλες των αντίστοιχων μερίδων αποθήκης, είτε μεταφέρονται σε ιδιαίτερες μερίδες.

1.5 Λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων

Αγορές εμπορευμάτων από το εσωτερικό

Οι αγορές εμπορευμάτων που πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια της χρήσης, καταχωρούνται στη χρέωση των ειδικών υπολογαριασμών αγορών του λογ/σμού 20, χωριστά κατά συντελεστή ΦΠ.Α. και χωριστά οι εισαγωγές και οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από τις εγχώριες αγορές, με την τιμή κτήσης τους, δηλαδή με την τιμολογιακή τους αξία προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς. Το ίδιο γίνεται και για τους λογ/σμούς 21-28. Αν το εμπόρευμα χρειάζεται συσκευασία, τότε αυτό θεωρείται ότι είναι Α' ύλη και μεταφέρεται από τον λογ. 20 στον λογ. 24.

Τιμολογιακή αξία σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. είναι «η αξία που αναγράφεται στα τιμολόγια αγοράς, μειωμένη κατά τις ενδεχόμενες εκπτώσεις, και όχι τις προβλέψεις εκπτώσεων, που χορηγούνται από τους προμηθευτές και απαλλαγμένη από τα ποσά των φόρων και τελών τα οποία δεν επιβαρύνουν την επιχείρηση».

Επισημαίνεται ότι τα ποσά του φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) που καταβάλλονται κατά τις αγορές των προς βιομηχανοποίηση υλών καταχωρούνται στη χρέωση του λογ/σμού 54 «Φόρος προστιθέμενης αξίας». Τα ποσά αυτά του Φ.Π.Α., σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία, συμψηφίζονται με οφειλές της επιχείρησης από Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις πωλήσεις της.

Ειδικά έξοδα αγορών είναι τα έξοδα που πραγματοποιούνται άμεσα για κάθε συγκεκριμένη αγορά μέχρι την παραλαβή και αποθήκευση των αγαθών, όπως για παράδειγμα τα έξοδα μεταφοράς και παραλαβής των αγαθών. Καταχωρούνται απευθείας σε χρέωση των αντίστοιχων λογ/σμών της ομάδας 2. Τα έξοδα αυτά, αν για οποιοδήποτε λόγο καταχωρηθούν σε λογ/σμούς της ομάδας 6, μεταφέρονται με αντιλογισμό στους συγκεκριμένους λογ/σμούς της ομάδας 2, τους οποίους αφορούν. Στους λογαριασμούς της ομάδας 2 μεταφέρονται επίσης τα ειδικά έξοδα αγορών τα οποία προηγουμένως έχουν συγκεντρωθεί σε υπολογαριασμούς του 32.01 «παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων».

Εγγραφή για τη λογιστική απεικόνιση των αγορών εσωτερικού:

20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ
20.01 Αγορές χρήσης εμπορευμάτων
20.01.00 Αγορές εμπορευμάτων εσωτερικού
20.01.00.019 Αγορές χρήσης με Φ.Π.Α. 19%
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ-ΤΕΛΗ
54.00 Φόρος προστιθέμενης αξίας
54.00.20 Φ.Π.Α. εισροών εμπορευμάτων
54.00.20.019 Φ.Π.Α. εισροών εμπ/των 19%
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ
50.00 Προμηθευτές εσωτερικού
ή
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ
38.00 Ταμείο

Αγορές εμπορευμάτων από το εξωτερικό

Στο λογαριασμό «αγορές χρήσης» που καταχωρούνται οι αγορές από το εσωτερικό, καταχωρούνται και οι αγορές από το εξωτερικό. Η επιχείρηση μπορεί να τηρήσει ειδικούς λογ/σμούς για τις αγορές από το εξωτερικό αν το θελήσει.

Η χρέωση των λογ/σμών αγορών εξωτερικού γίνεται επίσης στο κόστος κτήσης, δηλαδή με την τιμολογιακή αξία προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς (ασφάλιστρα, έξοδα παραλαβής, δασμοί εισαγωγής, φορτοεκφορτωτικά κ.α.).

Το κόστος κτήσης των αγοραζόμενων από το εξωτερικό αποθεμάτων συγκεντρώνεται στο λογ/σμό 32.01 «*παραγγελίες στο εξωτερικό / παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων*» και στη συνέχεια το συνολικό κόστος μεταφέρεται στους λογ/σμούς των αγορών της χρήσης.

Σημειώνεται ότι η δραχμική αξία των αποθεμάτων που αγοράζονται από το εξωτερικό, ανεξάρτητα από τον τρόπο διακανονισμού της συναλλαγματικής τους αξίας (π.χ. έναντι φορτωτικών εγγράφων, με άνοιγμα ανέκκλητης πιστώσεως ή με αποδοχή συναλλαγματικών) υπολογίζεται με βάση την επίσημη τιμή του ξένου νομίσματος (συναλλάγματος) της ημέρας διακανονισμού της αξίας. Η ημέρα αυτή συμπίπτει με την ημερομηνία της σχετικής εκκαθάρισης της Τράπεζας που μεσολαβεί για την εισαγωγή και, σε περίπτωση προεμβάσματος για ολόκληρη ή μέρος της αξίας, τότε συμπίπτει με την ημερομηνία του προεμβάσματος.

Σημειώνεται ακόμη ότι οι δασμοί, φόροι και τέλη που καταβάλλονται προσωρινά κατά την εισαγωγή από το εξωτερικό αγαθών, τα οποία προορίζονται για βιομηχανοποίηση και επανεξαγωγή, καταχωρούνται σε χρέωση του λογ/σμού 33.14.01 «*Ελληνικό Δημόσιο – λοιπές απαιτήσεις / δασμοί και λοιποί φόροι εισαγωγής προς επιστροφή*».

Προϋπολογισμένες αγορές

Προϋπολογισμένες αγορές είναι οι αγορές που πραγματοποιήθηκαν, αλλά χωρίς τιμολόγιο ή κάποιο άλλο παραστατικό αξίας.

Στις περιπτώσεις αυτές, κατά τη παραλαβή των αγαθών, χρεώνονται οι λογ/σμοί αποθεμάτων με τη συμφωνημένη αξία των αγαθών που παραλαμβάνονται και πιστώνεται ο λογ/σμός 56.02 «*αγορές υπό τακτοποίηση*», ο οποίος χρεώνεται αμέσως μετά τη λήψη του παραστατικού (π.χ. τιμολογίου), με πίστωση του λογ/σμού του προμηθευτή ή του λογ/σμού του ταμείου ή των αντίστοιχων υπολ/σμών του 32. Εάν υπάρξει διαφορά μεταξύ της αξίας του τιμολογίου και της αξίας που λαμβάνεται υπόψη κατά τη χρέωση των λογ/σμών των αποθεμάτων, καταχωρείται στους αντίστοιχους λογ/σμούς αυτών, εκτός αν η τακτοποιητική εγγραφή γίνεται μετά το κλείσιμο του ισολογισμού, οπότε η διαφορά αυτή καταχωρείται στον αντίστοιχο υπολ/σμό του 82 «*Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων*».

Αντί των παραπάνω το Ε.Γ.Λ.Σ. προβλέπει την τήρηση προαιρετικών δευτεροβάθμιων λογαριασμών «προϋπολογισμένων αγορών», οι οποίοι χρεώνονται με την προϋπολογιζόμενη αξία των αγαθών που παραλαμβάνονται χωρίς παραστατικό πώλησης, με πίστωση των αντίστοιχων υπολ/σμών του 58 «*Λογαριασμοί περιοδικής κατανομής*».

Δηλαδή κατά τη παραλαβή των αγοραζόμενων αγαθών γίνεται, κατά περίπτωση, η εξής εγγραφή:

Χρεούμενοι λογαριασμοί

- 20.99 Προϋπολογισμένες αγορές εμπορευμάτων
- 24.99 Προϋπολογισμένες αγορές α' & βοηθητικών υλών–υλικών συσκευασίας
- 25.99 Προϋπολογισμένες αγορές αναλώσιμων υλικών
- 26.99 Προϋπολογισμένες αγορές ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων
- 28.99 Προϋπολογισμένες αγορές ειδών συσκευασίας

Πιστούμενοι λογαριασμοί

- 58.20 Προϋπολογισμένες αγορές εμπορευμάτων
- 58.24 Προϋπολογισμένες αγορές α' & βοηθητικών υλών-υλικών συσκευασίας
- 58.25 Προϋπολογισμένες αγορές αναλώσιμων υλικών
- 58.26 Προϋπολογισμένες αγορές ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων
- 58.28 Προϋπολογισμένες αγορές ειδών συσκευασίας

Στο τέλος της επόμενης περιόδου λογισμού (π.χ. στο τέλος του επόμενου μήνα ή του επόμενου τριμήνου), ακυρώνονται οι εγγραφές των προϋπολογισμένων αγορών, οι οποίες έγιναν στο τέλος της προηγούμενης περιόδου λογισμού, και πραγματοποιούνται νέες εγγραφές προϋπολογισμένων αγορών, σύμφωνα με τα στοιχεία της νέας περιόδου λογισμού, με τρόπο όμοιο με τον παραπάνω.

Εκπτώσεις αγορών

Εκπτώσεις αγορών είναι οι εκπτώσεις που αναγράφονται στα τιμολόγια αγορών και οι εκπτώσεις που χορηγούνται με πιστωτικά τιμολόγια που εκδίδουν οι προμηθευτές.

Οι υπολογαριασμοί 20.98, 24.98, 25.98, 26.98 και 28.98 πιστώνονται με τις εκπτώσεις τιμολογίου χορηγούμενες εκπτώσεις αγορών, **χωριστά κατά συντελεστή Φ.Π.Α.**, όταν η **διάκριση τους κατ' είδος αγορών είναι αδύνατη** ή παρουσιάζει δυσκολίες.

Δηλαδή, οι εκπτώσεις αγορών μειώνουν πάντα την τιμολογιακή αξία αγοράς και καταχωρούνται στους ίδιους υπολογαριασμούς. Σε περιπτώσεις που δεν μειώνουν την τιμολογιακή αξία αγοράς, καταχωρούνται στους ειδικούς, κατά κατηγορία αποθεμάτων, υπολογαριασμούς, είτε κατ' είδος αποθεμάτων, είτε για περισσότερα είδη όταν δεν είναι δυνατός ο διαχωρισμός τους στα επιμέρους είδη.

Στο τέλος της χρήσης, τα υπόλοιπα των υπολογαριασμών εκπτώσεων αγορών μεταφέρονται στους αντίστοιχους υπολογαριασμούς «αγορές χρήσης». Όταν οι εκπτώσεις αγορών αναφέρονται σε περισσότερα από ένα είδη αποθεμάτων και ο διαχωρισμός τους κατ' είδος είναι αδύνατος, η κατανομή τους στα είδη αυτά γίνεται ανάλογα με την πριν από τις εκπτώσεις αξία κτήσης τους.

Οι εκπτώσεις χορηγούνται κυρίως:

1. Λόγω εξόφλησης του τιμολογίου πριν από τη συμφωνημένη προθεσμία εξοφλήσεως του (ταμειακές εκπτώσεις),
2. λόγω ύψους αγορών που χορηγούνται συνήθως στο τέλος της χρήσης με βάση το ύψος των αγορών κάθε πελάτη (κλιμακωτές εκπτώσεις),
3. λόγω ελαττωματικότητας των πωληθέντων και γενικά μειωμένης ποιότητας σε σχέση με τη συμφωνημένη και
4. λόγω διαφοράς στην ποσότητα των πωληθέντων

Εγγραφή για τη λογιστική απεικόνιση των εκπτώσεων αγορών:

50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ

50.00 Προμηθευτές εσωτερικού

20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ

20.98 Εκπτώσεις εμπορευμάτων

20.98.00 Εκπτώσεις αγορών από το εσωτερικό

Στο τέλος της χρήσης:

20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ

20.98 Εκπτώσεις εμπορευμάτων

20.98.00 Εκπτώσεις αγορών από το εσωτερικό

20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ

20.01 Αγορές χρήσης εμπορευμάτων

20.01.00 Αγορές χρήσης από το εσωτερικό

Παραλαβή αγαθών, πριν φτάσουν τα δελτία αποστολής ή τα τιμολόγια που τα συνοδεύουν

Σε περίπτωση που τα τιμολόγια ή τα λοιπά δικαιολογητικά αγοράς δεν φτάνουν στην επιχείρηση κατά την παραλαβή των αγαθών τότε χρεώνονται οι λογαριασμοί 20-28 με τη συμφωνημένη αξία των αγαθών που παραλαμβάνονται, και πιστώνεται ο λογαριασμός 56.02 «αγορές υπό τακτοποίηση». Ο λογαριασμός αυτός χρεώνεται αμέσως μετά τη λήψη του αντίστοιχου στοιχείου με πίστωση του λογ/σμού του προμηθευτή ή των λογαριασμών των χρηματικών διαθεσίμων ή των αντίστοιχων υπολ/σμών του 32 «Παραγγελίες στο εξωτερικό». Οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ της αξίας του τιμολογίου και της αξίας που υπολογίζεται κατά τη χρέωση των λογ/σμών 20-28, καταχωρείται στους αντίστοιχους λογ/σμούς αυτών εκτός αν η τακτοποιητική εγγραφή γίνεται μετά το κλείσιμο του ισολογισμού, επομένως η διαφορά αυτή καταχωρείται στον αντίστοιχο υπολ/σμό του 82 «Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων».

Όταν λάβει το τιμολόγιο η επιχείρηση αφού έχει γίνει η σύνταξη της απογραφής και του ισολογισμού, τα αγαθά αυτά καταχωρούνται στην απογραφή ως «αγορές υπό τακτοποίηση» με τη συμφωνημένη αξία τους χωριστά από τα άλλα αγαθά, διαφορετικά καταχωρούνται μαζί με τα άλλα αγαθά της ίδιας κατηγορίας.

Παραλαβή τιμολογίων, πριν φτάσουν τα αντίστοιχα αγαθά

Σε περιπτώσεις που κατά τη διάρκεια της χρήσης φτάνουν στην επιχείρηση τιμολόγια πριν παραληφθούν τα αντίστοιχα αγαθά που συνοδεύονται με τα δελτία αποστολής, δεν πραγματοποιούνται εγγραφές.

Σε περιπτώσεις που κατά το τέλος της χρήσης έρθουν στην επιχείρηση τιμολόγια για αγορές αγαθών που δεν έχουν παραληφθεί αλλά έχουν φορτωθεί για λογαριασμό και με ευθύνη της επιχείρησης, τότε πιστώνεται ο λογαριασμός του προμηθευτή με την αξία των αγαθών αυτών και χρεώνεται ο υπολ/σμός 36.02 «αγορές υπό παραλαβή». Ο λογαριασμός 36.02 τακτοποιείται στην επόμενη χρήση κατά την παραλαβή των αγαθών, με χρέωση των αντίστοιχων λογ/σμών 20-28. Αν τα τιμολόγια αφορούν αγορές αγαθών από το εξωτερικό, που κατά το τέλος της χρήσης δεν έχουν παραληφθεί, η επιχείρηση μπορεί να μη διενεργήσει σχετικές εγγραφές.

Επιπλέον, κατά τη σύνταξη της απογραφής, ευνοϊκότερο θα ήταν να καταχωρούνται κάτω από το λογ/σμό 36.02 τα αγαθά που δεν έχουν παραληφθεί ακόμα, αναλυτικά το κάθε είδος χωριστά, με την ποσότητα, τη τιμή και την αξία που αναγράφεται στο τιμολόγιο.

Λογιστική παρακολούθηση των επιστρεπτέων από τους πελάτες ειδών συσκευασίας

Κατά την αγορά των ειδών συσκευασίας

Κατά την αγορά των ειδών συσκευασίας γίνεται η συνηθισμένη εγγραφή της αγοράς, π.χ. αγοράζονται 100 μπουκάλια αναψυκτικών προς 1,5 ευρώ τα ένα ($100 \times 1,5 = 1.500$).

28 ΕΙΔΗ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ	1.500	
28.00 Μπουκάλια αναψυκτικών		
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		1.500
38.00 Ταμείο		

Κατά την πώληση των προϊόντων της επιχείρησης και την επιστροφή σ' αυτήν των ειδών συσκευασίας

α) Όταν η αξία των ειδών συσκευασίας τιμολογείται:

Χρεώνεται ο λογ/σμός 30.00 «πελάτες εσωτερικού» (ή 30.01 ή 30.02 ή 30.03 ή ο 38.00) με την αξία των υλικών συσκευασίας που αναγράφεται στο τιμολόγιο πώλησης ή στην απόδειξη λιανικής πώλησης και πιστώνεται ο λογ/σμός 30.07 «πελάτες αντίθετος λογαριασμός αξίας ειδών συσκευασίας». Κατά την επιστροφή των ειδών συσκευασίας στην επιχείρηση πραγματοποιείται αντίστροφη εγγραφή. Σε περίπτωση που τα τιμολογημένα είδη συσκευασίας δεν επιστρέφονται μέσα στην καθορισμένη προθεσμία, χρεώνεται ο λογ/σμός 30.07 με την αξία που προηγουμένως είχε πιστωθεί, και πιστώνεται ο αντίστοιχος λογ/σμός 72.28 «πωλήσεις ειδών συσκευασίας».

Παράδειγμα: στον πελάτη Β. Βασιλείου παραδίδονται 20 μπουκάλια αναψυκτικών και στο τιμολόγιο πώλησης περιλαμβάνεται τιμή πώλησης των μπουκαλιών προς 2 ευρώ το ένα, δηλαδή ($20 \times 2 = 40$). Η σχετική εγγραφή θα είναι η εξής:

30 ΠΕΛΑΤΕΣ	40	
30.00 Πελάτες εσωτερικού		
30.00.00 Β. Βασιλείου		
30 ΠΕΛΑΤΕΣ		40
30.07 Πελάτες αντιθ. λογ. αξίας ειδών συσκευασίας		
30.07.00 Β. Βασιλείου		

Όταν ο πελάτης επιστρέψει εμπρόθεσμα τα μπουκάλια πραγματοποιείται αντίστροφη της προηγούμενης εγγραφή.

Αν ο πελάτης δεν επιστρέψει τα μπουκάλια μέσα στην καθορισμένη προθεσμία, τότε θεωρείται οριστική η πώληση τους και γίνεται η εξής εγγραφή:

30 ΠΕΛΑΤΕΣ	40
30.07 Πελάτες αντιθ. λογ. αξίας ειδών συσκευασίας	
30.07.00 Β. Βασιλείου	
72 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΛΟΙΠΩΝ ΑΠΟΘ. & ΑΧΡΗΣΤΟΥ ΥΛΙΚΟΥ	40
72.28 Πωλήσεις ειδών συσκευασίας	
72.28.00 Μπουκάλια αναψυκτικών	

β) Όταν η αξία των ειδών συσκευασίας δεν τιμολογείται:

Όταν η αξία των ειδών συσκευασίας δεν τιμολογείται, αλλά μόνο η ποσότητα τους αναγράφεται στο τιμολόγιο πώλησης ή σε άλλο παραστατικό (π.χ. δελτίο παραδόσεως ειδών συσκευασίας), η λογιστική τους παρακολούθηση γίνεται σύμφωνα με τις συνθήκες κάθε επιχείρησης, με την προϋπόθεση ότι από τους λογ/σμούς που τηρούνται (λογιστικά ή εξωλογιστικά) προκύπτουν πάντα τα μη τιμολογημένα είδη συσκευασίας που βρίσκονται στα χέρια κάθε πελάτη.

Διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση αυτή δεν είναι εφικτό να τηρηθεί ο λογ/σμός 30.07 «πελάτες αντίθετος λογαριασμός αξίας ειδών συσκευασίας» και θα πρέπει τα μη τιμολογημένα είδη συσκευασίας που βρίσκονται στα χέρια του πελάτη να προκύπτουν από άλλους λογ/σμούς π.χ. τάξεως.

Σε περίπτωση που η επιχείρηση εισπράττει από τους πελάτες της εγγύηση για την επιστροφή των ειδών συσκευασίας τα οποία παραδίδονται σ' αυτούς χωρίς να τιμολογούνται, τα ποσά της εγγυήσεως που εισπράττονται καταχωρούνται στην πίστωση του λογ/σμού 30.04 «πελάτες- εγγυήσεις ειδών συσκευασίας».

Αν π.χ. στο προηγούμενο παράδειγμα η αξία των μπουκαλιών δεν τιμολογείται αλλά εισπράττεται εγγύηση ισόποση με την τιμή πώλησης αυτών θα γίνει η εγγραφή:

38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	40
38.00 Ταμείο	
ή	

30 ΠΕΛΑΤΕΣ	
30.00 Πελάτες εσωτερικού	
30.00.00 Β. Βασιλείου	
30 ΠΕΛΑΤΕΣ	40
30.04 Πελάτες – εγγυήσεις ειδών συσκευασίας	
30.04 .00 Β. Βασιλείου	

Αν τα μη τιμολογημένα είδη συσκευασίας δεν επιστρέφονται από τους πελάτες μέσα στην καθορισμένη προθεσμία, για το ποσό της αποζημίωσης, που η επιχείρηση εξασφαλίζει για αποκατάσταση ζημιάς από την μη επιστροφή των ειδών αυτών, εκδίδεται τιμολόγιο πώλησης (ή απόδειξη λιανικής πώλησης) και χρεώνεται ο προσωπικός λογ/σμός του πελάτη, με πίστωση του αντίστοιχου λογ/σμού 72.28 «πωλήσεις ειδών συσκευασίας». Το ποσό της σχετικής εγγύησης του πελάτη μεταφέρεται από την πίστωση του λογ/σμού 30.04 στην πίστωση του προσωπικού λογ/σμού του πελάτη. Με βάση τα παραπάνω η εγγραφή θα είναι η εξής:

30 ΠΕΛΑΤΕΣ	40
30.00 Πελάτες εσωτερικού	
30.00.00 Β. Βασιλείου	
72 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΛΟΙΠΩΝ ΑΠΟΘ. & ΑΧΡΗΣΤΟΥ ΥΛΙΚΟΥ	40
72.28 Πωλήσεις ειδών συσκευασίας	
72.28.00 Μπουκάλια αναψυκτικών	

30 ΠΕΛΑΤΕΣ	40
30.04 Πελάτες – εγγυήσεις ειδών συσκευασίας	
30.04.00 Β. Βασιλείου	
30 ΠΕΛΑΤΕΣ	40
30.00 Πελάτες εσωτερικού	
30.00.00 Β. Βασιλείου	

Σε περίπτωση που ο πελάτης επιστρέψει στην επιχείρηση τα είδη συσκευασίας αλλά καταβάλλει αποζημίωση λόγω φθοράς των ειδών συσκευασίας, τα εισπραττόμενα ποσά καταχωρούνται στην πίστωση του λογ/σμού 74.98.01 «έσοδα από μερική χρησιμοποίηση ειδών συσκευασίας».

Λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων κατ' είδος

Για τον προσδιορισμό της αξίας των αποθεμάτων λήξης και του κόστους των πωληθέντων εφαρμόζονται δύο συστήματα:

- ✓ της περιοδικής απογραφής και
- ✓ της διαρκούς (συνεχούς) απογραφής

Το σύστημα της περιοδικής απογραφής

Κατά το σύστημα αυτό η αξία των αγοραζόμενων αποθεμάτων καταχωρείται στην χρέωση των αντίστοιχων λογαριασμών αποθεμάτων (π.χ. εμπορεύματα, πρώτες ύλες, υλικά συσκευασίας ή αγορές εμπορευμάτων κτλ.). Δεν τηρούνται αναλυτικοί λογαριασμοί κατ' είδος, κατά ποσότητα και αξία. Κατά την πώληση ή ανάλωση των αποθεμάτων δε γίνεται στους αντίστοιχους λογαριασμούς καμία εγγραφή για την απεικόνιση του κόστους των πωληθέντων ή αναλωθέντων. Η εγγραφή αυτή γίνεται **περιοδικά** στο τέλος της χρήσης (ή και σε συντομότερα χρονικά διαστήματα) μετά από πραγματική καταμέτρηση και η αποτίμηση τους γίνεται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσεως και της τρέχουσας τιμής.

Το σύστημα της περιοδικής απογραφής χρησιμοποιείται από τις επιχειρήσεις που πουλάνε λιανικώς μεγάλη ποικιλία εμπορευμάτων σε χαμηλές τιμές. Για τις επιχειρήσεις αυτές το σύστημα της διαρκούς απογραφής έχει μεγάλο κόστος.

Το σύστημα της διαρκούς (συνεχούς) απογραφής

Κατά το σύστημα αυτό εκτός από τους γενικούς λογαριασμούς των αποθεμάτων (εμπορεύματα, πρώτες ύλες, υλικά συσκευασίας κτλ) τηρείται και ιδιαίτερη μερίδα για κάθε είδος αποθέματος, στην οποία καταχωρούνται οι εισαγωγές και εξαγωγές κατά ποσότητα και συνήθως και κατά αξία. Η μερίδα αυτή συνιστά το λογαριασμό της διαρκούς απογραφής του στοιχείου, αφού βάση αυτού η επιχείρηση γνωρίζει κατά τη διάρκεια της χρήσης το υπάρχον απόθεμα κατά ποσότητα και αξία. Η διαρκής απογραφή πραγματοποιείται τόσο στα αποθέματα που βρίσκονται στις αποθήκες όσο και σ' αυτά που βρίσκονται στο στάδιο της βιομηχανοποίησης.

Η καταμέτρηση (φυσική απογραφή) είναι αναγκαία μόνο για τον έλεγχο των υπεύθυνων για τη διαχείριση των αποθεμάτων και τον έλεγχο των λογιστικών καταχωρήσεων. Η καταμέτρηση των αποθεμάτων γίνεται στο τέλος της χρήσης. Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν το σύστημα της διαρκούς απογραφής έχουν το δικαίωμα να εφαρμόσουν το σύστημα της περιοδικής απογραφής με την προϋπόθεση ότι όλα τα είδη θα απογράφονται τουλάχιστον μία φορά μέσα στη χρήση. Οι μερίδες αποθήκης προσαρμόζονται με τα δεδομένα της φυσικής απογραφής. Χρεώνονται με τα πλεονάσματα με πίστωση του λογ/σμού «πλεονάσματα απογραφής» και πιστώνονται με τα ελλείμματα με χρέωση του λογ/σμού «ελλείμματα απογραφής».

Το σύστημα της διαρκούς απογραφής είναι απαραίτητο για τη σωστή διαχείριση των αποθεμάτων λόγω του ότι αποφεύγονται οι υπέρ/υποαποθεματοποιήσεις και διευκολύνεται ο εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος αυτών. Επισημαίνεται ότι στις μεγάλες, κυρίως βιομηχανικές, επιχειρήσεις όπου υπάρχουν χωριστοί αποθηκευτικοί χώροι με υπευθύνους διάφορα πρόσωπα, η μη τήρηση διαρκούς απογραφής είναι αδιανόητη, για τον ίδιο λόγο που είναι αδιανόητη η μη τήρηση βιβλίου Ταμείου για το ταμείο της επιχείρησης.

Λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων κατά τον Κ.Β.Σ.

Ο νομοθέτης του Κ.Β.Σ. έδωσε ιδιαίτερη βάση στη λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων έτσι ώστε οι μεγάλες τουλάχιστον επιχειρήσεις να τηρούν «βιβλίο αποθήκης». Αυτό σημαίνει ότι κάποιες επιχειρήσεις εφόσον πληρούν ορισμένες προϋποθέσεις, υποχρεούνται να τηρούν ιδιαίτερη μερίδα *κατ' είδος, ποσότητα και αξία*. Ως είδος εννοείται η ουσιώδης ποιοτική διάκριση των αγαθών που επηρεάζει σημαντικά την απόδοση, το κόστος ή την τιμή πώλησης των αγαθών.

Ο Κ.Β.Σ. καθορίζει τότε ο επιτηδευματίας υποχρεούται να τηρεί βιβλίο αποθήκης, πως πρέπει να το τηρεί, τότε να το ενημερώνει κ.τ.λ.

Το βιβλίο αποθήκης αποτελεί τη βάση διενέργειας σημαντικών ελεγκτικών διαδικασιών και χωρίς αυτό ο έλεγχος της επιχείρησης θα ήταν ελλιπής. Με βάση το βιβλίο αποθήκης ο ελεγκτής έχει τη δυνατότητα:

α) να διενεργεί ποσοτική επαλήθευση των αποθεμάτων που βρίσκονται στην αποθήκη για την εξακρίβωση της τυχόν αγοράς ή πώλησης αποθεμάτων χωρίς τιμολόγια,

β) να εξακριβώνει το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από κάθε είδος και να το συγκρίνει με το μικτό κέρδος που πραγματοποιούν άλλες επιχειρήσεις και

γ) να ελέγχει την κοστολόγηση και την απόδοση της βιομηχανοποιήσεως.

Γι' αυτό η μη τήρηση του βιβλίου αποθήκης σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. αποτελεί ουσιώδη λόγο ανεπάρκειας των βιβλίων της επιχείρησης.

Το βιβλίο αποθήκης σε ορισμένες περιπτώσεις μπορεί να χαρακτηριστεί ως Αναλυτικό Καθολικό, ενώ σε άλλες περιπτώσεις αποτελεί απλώς ένα βοηθητικό βιβλίο που δε βρίσκεται σε άμεση συνάρτηση με τους λογ/σμούς του γενικού καθολικού. Στις περιπτώσεις που στο τέλος της χρήσης υπάρχει συμφωνία αξιών μεταξύ των λογ/σμών του γενικού καθολικού και των αξιών του βιβλίου αποθήκης, τότε το βιβλίο αυτό αποτελεί αναλυτικό καθολικό. Δεν αποτελεί όμως διαρκή απογραφή, γιατί διαρκής απογραφή υπάρχει μόνο όταν κατά τη διάρκεια της χρήσης υπάρχει η δυνατότητα γνώσης των κατά ποσότητα και αξία αποθεμάτων, πράγμα ανέφικτο λόγω καθυστερήσεων στην έκδοση των δικαιολογητικών (τιμολογίων κ.τ.λ.), ενώ η αποθήκη ενημερώνεται ποσοτικά με βάση άλλα δικαιολογητικά (δελτία αποστολής, παραλαβής, εξαγωγής κ.τ.λ.). Ακόμη, πρέπει να αναφερθεί ότι στις περιπτώσεις που το

βιβλίο αποθήκης τηρείται μόνο κατά ποσότητα και όχι κατ' αξία, δεν θεωρείται αναλυτικό καθολικό των αποθεμάτων αλλά ένα απλό βοηθητικό βιβλίο.

1.6 Τακτοποίηση των λογαριασμών της ομάδας 2 στο τέλος της χρήσης

1. Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού τέλους χρήσης, στους λογαριασμούς 20-28 (και στους υπολογαριασμούς τους) πρέπει να γίνουν, από τις επιχειρήσεις που εφαρμόζουν πλήρως το Ε.Γ.Λ.Σ. (δηλαδή και την ομάδα 9), οι παρακάτω εργασίες και με την ακόλουθη σειρά:

α) Διενέργεια όλων των τακτοποιητικών εγγραφών «κλεισίματος χρήσης» στους υπολογαριασμούς «αγορές χρήσης» π.χ. υπολογισμός και λογιστικοποίηση των «εκπτώσεων τζίρου», τακτοποίηση των τυχόν τηρούμενων υπολογαριασμών «εκπτώσεις αγορών» κ.τ.λ.

β) Έλεγχος του εάν τα δεδομένα των υπολογαριασμών «αγορές χρήσης» έχουν μεταφερθεί μέσω του λογ/σμού 90.02 «αγορές λογισμένες», στους αντίστοιχους λογ/σμούς του 94 «Αποθέματα». Ο έλεγχος αυτός θα γίνει με τη σύγκριση των πιστωτικών υπόλοιπων των υπολογαριασμών του 90.02 προς τα χρεωστικά υπόλοιπα των αντίστοιχων υπολογαριασμών «αγορές χρήσης» των πρωτοβάθμιων 20, 24, 25, 26 και 28. Τα υπόλοιπα αυτά πρέπει οπωσδήποτε να είναι ίσα μεταξύ τους (αλλά αντίθετα). Ίδιος έλεγχος γίνεται και για τα χρεωστικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών «αποθέματα απογραφής» των πρωτοβάθμιων 20-28, συγκρίνοντας τα με τα πιστωτικά υπόλοιπα των αντίστοιχων υπολογαριασμών του 90.01 «αρχικά αποθέματα λογισμένα».

γ) Ακολουθεί ο υπολογισμός του κόστους παραγωγής και η διενέργεια των σχετικών λογιστικών εγγραφών στην Αναλυτική Λογιστική, και έτσι διαμορφώνονται τα τελικά λογιστικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών του 94, τα οποία στη συνέχεια προσαρμόζονται με τα δεδομένα της πραγματικής απογραφής τέλους χρήσης που ήδη έχει πραγματοποιηθεί. Διευκρινίζεται ότι οι τακτοποιητικές εγγραφές για την προσαρμογή αυτή γίνονται μόνο στην Αναλυτική Λογιστική, στην οποία τηρούνται και οι μερίδες αποθήκης, με χρεωπίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 97 «Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού».

δ) Μετά την ολοκλήρωση όλων των προηγούμενων διαδικασιών πραγματοποιούνται οι εξής λογιστικές εγγραφές:

δα) Χρεώνεται ο λογαριασμός 80.00 «λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης», με πίστωση των λογαριασμών 20-28 και των υπολογαριασμών τους, για να μεταφερθούν στον 80.00 τα υπόλοιπα των υπολογαριασμών με τίτλο

«αποθέματα απογραφής» όπως επίσης και με τίτλο «αγορές χρήσης», έτσι ώστε οι λογαριασμοί 20-28 να εξισωθούν.

δβ) Χρεώνονται οι λογαριασμοί 20-28 και οι υπολογαριασμοί τους με τίτλο «αποθέματα απογραφής» και πιστώνεται ο 80.00 «*λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης*», με τα δεδομένα της πραγματικής απογραφής των αποθεμάτων του τέλους της χρήσης. Τα ποσά αυτά θα εμφανιστούν στον ισολογισμό της χρήσης.

Οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. αλλά δεν υποχρεούνται να εφαρμόζουν την Αναλυτική Λογιστική (ομάδα 9) του Ε.Γ.Λ.Σ. και τέτοιες είναι εκείνες που δεν υπάγονται στον έλεγχο των ορκωτών λογιστών ελεγκτών, για τη σύνταξη του λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης (λογ. 80.00), του λογαριασμού Αποτελέσματα Χρήσης (λογ. 86) και τον υπολογισμό του λειτουργικού κόστους και του κόστους παραγωγής, εφαρμόζουν τα καθοριζόμενα στην παρ. 28.5.2 της ερμην. εγκυκλίου του Κ.Β.Σ. (αριθ. 1118148/936/εγκ.3/24-11-1992).

1.7 Αυτοπαραδόσεις αγαθών

Αυτοπαραδόσεις αγαθών ή ιδιοχρησιμοποιήσεις υπηρεσιών είναι οι πράξεις, οι οποίες, αν και δεν συγκεντρώνουν όλες τις προϋποθέσεις, ώστε να θεωρηθούν ως πωλήσεις, δεν υπάρχει το στοιχείο του ανταλλάγματος ή λείπει ο αντισυμβαλλόμενος ή δεν υπάρχουν και τα δύο αυτά στοιχεία, εντούτοις θεωρούνται για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Φ.Π.Α. ως παραδόσεις αγαθών ή ιδιοχρησιμοποιήσεις υπηρεσιών, καλούμενες γενικά «αυτοπαραδόσεις». Οι αυτοπαραδόσεις αγαθών ή ιδιοχρησιμοποιήσεις υπηρεσιών πετυχαίνουν ίσους όρους ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων αλλά και εξασφαλίζουν την αρχή της επιβολής του Φ.Π.Α. κατά τη διάθεση των αγαθών ή υπηρεσιών στον τελικό καταναλωτή.

Οι επιχειρήσεις που ανήκουν στο κανονικό καθεστώς του Φ.Π.Α., όταν εμπορεύονται ή παράγουν αγαθά του άρθρου 30 παρ. 4 Ν. 2859/00 και χρησιμοποιήσουν ορισμένα από αυτά για τις ανάγκες τους, τότε με τις αξίες αυτές των αγαθών που ιδιοχρησιμοποιούν, εκδίδουν θεωρημένο δελτίο αποστολής (εφόσον χρειάζεται) και αθεώρητο ειδικό στοιχείο που ονομάζεται «απόδειξη αυτό παράδοσης», πάνω στην αξία του οποίου προστίθεται και Φ.Π.Α. Αντί «απόδειξη αυτοπαραδόσης» μπορεί η επιχείρηση να εκδίδει αθεώρητο τιμολόγιο ή «αθεώρητη απόδειξη δαπάνης». Στην περίπτωση όμως αυτή θα πρέπει κατά την έκδοση τους να αναγράφεται και η ένδειξη «απόδειξη αυτοπαραδόσης».

Τα αγαθά που περιλαμβάνονται στο άρθρο 30 παρ. 4 Ν. 2859/00 και δεν παρέχεται σ' αυτά δικαίωμα έκπτωσης φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί, είναι οι δαπάνες για:

α) αγορά, εισαγωγή ή ενδοκοινοτική απόκτηση καπνοβιομηχανικών προϊόντων (π.χ. τσιγάρα, πούρα, καπνός πίπας κ.τ.λ.)

β) αγορά, εισαγωγή ή ενδοκοινοτική απόκτηση οινοπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων

γ) δεξιώσεις, ψυχαγωγία και φιλοξενία γενικά

δ) στέγαση, τροφή, ποτό, μετακίνηση και ψυχαγωγία για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης

ε) αγορά, εισαγωγή ή ενδοκοινοτική απόκτηση επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών (π.χ. επιχείρηση εμπορίας και επισκευής επιβατικών αυτοκινήτων Ι.Χ. μέχρι 9 θέσεων, διαθέτει ένα από αυτά για την εξυπηρέτηση του προσωπικού της).

Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο.

Τα πιο πάνω αγαθά όταν τα αγοράζει μία επιχείρηση για τις ανάγκες της, πληρώνει Φ.Π.Α. αλλά δεν έχει δικαίωμα να το εκπέσει από το Φ.Π.Α. των πωλήσεων της. Στην περίπτωση αυτή η χρησιμοποίηση των παραπάνω αγαθών από την επιχείρηση που τα αγοράζει για τις ανάγκες της, δεν υπόκειται σε Φ.Π.Α. αλλά ούτε και εκδίδεται κανένα στοιχείο για τη χρησιμοποίηση αυτή.

Όταν όμως μια επιχείρηση εμπορεύεται ή παράγει τα πιο πάνω αγαθά, τότε το Φ.Π.Α. των αγορών τους όπως επίσης και το Φ.Π.Α. των α' και β' υλών για την παραγωγή τους (εφόσον πρόκειται για προϊόντα) εκπίπτει από το Φ.Π.Α. των πωλήσεων τους. Σε περίπτωση που κάποια από τα αγαθά αυτά που θεωρούνται εμπορεύματα ή προϊόντα για την επιχείρηση, τα χρησιμοποιήσει η ίδια επιχείρηση για τις ανάγκες της, τότε για την αξία αγοράς της ποσότητας αυτής που ιδιοχρησιμοποιείται, εκδίδεται μια αθεώρητη απόδειξη αυτοπαράδοσης αγαθών (ή αντί αυτής μια απόδειξη δαπάνης ή ένα τιμολόγιο πώλησης κ.τ.λ., αρκεί να αναγράφεται στο στοιχείο που εκδίδεται η ένδειξη «απόδειξη αυτοπαράδοσης»). Στην «απόδειξη αυτοπαράδοσης» αναγράφονται όλα τα στοιχεία αυτού που την εκδίδει (Δ.Ο.Υ., Α.Φ.Μ., διεύθυνση, ονοματεπώνυμο κ.τ.λ.), όλα τα στοιχεία αυτού που λαμβάνει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που παρέχονται, ο σκοπός ή η αιτιολογία της αυτοπαράδοσης αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών, ο τόπος και η ημερομηνία έκδοσης, η ποσότητα, η τιμή μονάδας, το είδος του αγαθού ή της υπηρεσίας και η αξία ή η αμοιβή.

Πάνω σε αυτή την αξία προστίθεται και Φ.Π.Α. που αποδίδεται στο Δημόσιο κανονικά, μέσα στη φορολογική περίοδο του μήνα ή διμήνου που

ακολουθεί μαζί με το άλλο Φ.Π.Α. των πωλήσεων της επιχείρησης. Η «απόδειξη αυτοπαράδοσης» εκδίδεται για τις παραδόσεις αγαθών αμέσως με την παράδοση του αγαθού, ενώ για τις ιδιοχρησιμοποιήσεις αγαθών υπάρχουν και εξαιρέσεις.

Το ίδιο ειδικό στοιχείο αυτοπαράδοσης εκδίδεται και κατά τη διάθεση αγαθών από υπαγόμενη στο Φ.Π.Α. δραστηριότητα σε άλλη μη υπαγόμενη στο Φ.Π.Α. δραστηριότητα, που ανήκει στην ίδια επιχείρηση. Π.χ. Ο.Ε. που εκμεταλλεύεται ιδιωτικό εκπαιδευτικό ίδρυμα και εστιατόριο, διαθέτει φαγητά από τον κλάδο του εστιατορίου που υπάγεται στο Φ.Π.Α., στον κλάδο του εκπαιδευτικού ιδρύματος που απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α., χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. Με το κόστος των φαγητών αυτών εκδίδεται «απόδειξη αυτοπαράδοσης»

Ως φορολογητέα αξία που αναγράφεται στην απόδειξη αυτοπαράδοσης λαμβάνεται:

- α) για τις παραδόσεις αγαθών, η τιμή αγοράς αυτών ή παρόμοιων αγαθών ή αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, το κόστος τους κατά το χρόνο παράδοσης,
- β) για τις παροχές υπηρεσιών, το σύνολο των εξόδων που αναλογούν στην εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών αυτών,
- γ) στο στοιχείο αυτοπαράδοσης αναγράφεται χωριστά ο Φ.Π.Α. που αναλογεί, η ένδειξη «Φ.Π.Α. μη εκπιπτόμενος» και κάθε άλλη πληροφορία που ο εκδότης του στοιχείου θεωρεί αναγκαία.

Παράδειγμα επιχείρησης που εμπορεύεται αγαθά της παρ. 4 άρθρ. 30 του Ν. 2859/00 για τις ανάγκες της (π.χ. για διαφημιστικούς λόγους)

Η επιχείρηση “ΚΑΪΡ” Α.Ε. που έχει ως δραστηριότητα την εμπορία ποτών, διαθέτει μια ποσότητα από τα εμπορεύσιμα ποτά της και συγκεκριμένα 300 κιλά κρασί σε μία εκδήλωση που οργανώνει για τις ανάγκες της (για διαφημιστικούς λόγους).

Το κόστος αγοράς του κρασιού αυτού είναι 11,00 ευρώ το κιλό και το Φ.Π.Α. 19%.

Ζητείται: Να γίνουν οι λογιστικές ενέργειες στα βιβλία της επιχείρησης “ΚΑΪΡ” Α.Ε. που αφορούν τη διάθεση των ποτών αυτών, στην εκδήλωση που οργανώνει η ίδια η επιχείρηση.

ΛΥΣΗ

α) Τα ποτά αυτά φορτώνονται σ’ ένα φορτηγό της επιχείρησης και μεταφέρονται στο κέντρο όπου θα γίνει η εκδήλωση. Ο λογιστής της εταιρίας

“ΚΑΪΡ” Α.Ε. εκδίδει ένα θεωρημένο δελτίο αποστολής, το οποίο έχει την ακόλουθη μορφή:

Δελτίο αποστολής Νο 59 Ημερομηνία 13.07.09 Ώρα 18:00			
Εκδότης: “ΚΑΪΡ” Α.Ε. Εμπορία ποτών			
Διεύθυνση: 2 ^ο χλμ Λεωφ. Ρόδου Λίνδου Α.Φ.Μ. 013538967			
Τηλ. 22410 63993 Τ.Κ. 85100			
Πελάτης: “ΚΑΪΡ” Α.Ε. (η ίδια)			
α/α	Είδος	μ/μ	Ποσότητα
1	Κρασιά ημίγλυκα Αυτοπαράδοση	κιλά	300

Το πρωτότυπο του παραπάνω δελτίου αποστολής συνοδεύει τα ποτά μέχρι να φτάσουν στο κέντρο που θα γίνει η εκδήλωση και στην συνέχεια αρχειοθετείται από τον λογιστή του κέντρου ως αιτιολογικό της αυτοπαράδοσης, χωρίς να κάνει καμία εγγραφή για την αυτοπαράδοση αυτή.

Β) Ο λογιστής της εταιρίας “ΚΑΪΡ” Α.Ε. με βάση το δευτερότυπο του δελτίου αποστολής εκδίδει μια αθεώρητη απόδειξη αυτοπαράδοσης με την ακόλουθη μορφή:

Απόδειξη αυτοπαράδοσης Νο 68 Ημερομηνία 13.07.09 Δ.Α. 59/13.07					
Εκδότης: “ΚΑΪΡ” Α.Ε. Εμπορία ποτών					
Διεύθυνση: 2 ^ο χλμ Λεωφ. Ρόδου Λίνδου Α.Φ.Μ. 013538967					
Τηλ. 22410 63993 Τ.Κ. 85100					
Πελάτης: “ΚΑΪΡ” Α.Ε. (η ίδια)					
α/α	Είδος	μ/μ/	Ποσότητα	Τιμή	Αξία
1	Κρασιά ημίγλυκα Φ.Π.Α. 19%	κιλά	300	11,00	3.300,00 627,00
	Σύνολο (Αυτοπαράδοση)				3.927,00

γ) Με το δευτερότυπο της απόδειξης αυτοπαράδοσης στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων γίνεται η εξής εγγραφή:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ

13/07/09	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	3.927,00	
64.02 Έξοδα προβολής και διαφήμισης		
64.02.099 Διάφορα έξοδα προβολής και διαφήμισης		
78 ΙΔΙΟΠΑΡΑΓΩΓΗ ΠΑΓΙΩΝ ΚΑΙ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙ- ΗΜΕΝΕΣ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΛΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ		3.300,00
78.10 Τεκμαρτά έσοδα από ιδιόχρηση αποθεμάτων		
78.10.019 Αξία χορηγούμενων αποθεμάτων με 19%		
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ		627,00
54.00 Φ.Π.Α.		
54.00.719 Φ.Π.Α. πωλήσεων 19%		
Αυτοπαράδοση αγαθών ως απόδ. Αυτοπ. Νο 68		

δ) Στο τέλος της χρήσης οι λογαριασμοί 64.02.099 και 78.10.019 εξισώνονται και μεταφέρονται στο λογ/σμό 80.00.000 «Λογ/σμός Γενικής Εκμετάλλευσης χρήσης 2009».

Σημείωση: Η επιχείρηση “ΚΑΪΡ” Α.Ε. όταν είχε αγοράσει τα ποτά αυτά, είχε κάνει την εξής εγγραφή (π.χ. με μετρητά):

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΤΑΜΕΙΟΥ

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ	3.300,00	
20.01 Αγορές χρήσης εμπορευμάτων		
20.01.019 Αγορές εμπορευμάτων με 19%		
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ	627,00	
54.00 Φ.Π.Α.		
54.00.219 Φ.Π.Α. αγορών με 19%		
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		3.927,00
38.00 Ταμείο		
Αγορά εμπορευμάτων ως τιμ. Νο...		

Στη συνέχεια η επιχείρηση “ΚΑΪΡ” Α.Ε. για την διεκπεραίωση της πιο πάνω εκδήλωσης, αγόρασε από τρίτους 60 κιλά ξηρούς καρπούς με τιμολόγιο – δελτίο αποστολής, γραμμένο ως εξής:

Τιμολόγιο πώλησης–δελτίο αποστολής Νο 25 Ημερομηνία 13.07.09 Ωρα13:00					
Εκδότης: MUSSES εμπόριο ξηρών καρπών					
Διεύθυνση: Εθν. Αντιστάσεως 83 Α.Φ.Μ. 094589745					
Πελάτης: “ΚΑΪΡ” Α.Ε. εμπορία ποτών					
Διεύθυνση: 2 ^ο χλμ Λεωφ. Ρόδου Λίνδου Α.Φ.Μ. 013538967					
α/α	Είδος	μ/μ	Ποσότητα	Τιμή	Αξία
1	Ξηροί καρποί Φ.Π.Α. 9%	κιλά	60	5,00	300,00
	Σύνολο				27,00
327,00					
Εξοφλήθη (παράδοση θα γίνει στο χώρο...)					

Πάνω στο τιμολόγιο – δελτίο αποστολής αναγράφεται και η φράση «η παράδοση θα γίνει στο χώρο του κέντρου...».

Το πρωτότυπο του πιο πάνω τιμολογίου – δελτίου αποστολής συνοδεύει τους ξηρούς καρπούς μέχρι να φτάσουν στο χώρο που θα γίνει η εκδήλωση. Στη συνέχεια μεταφέρεται στο λογιστήριο της “ΚΑΪΡ” Α.Ε. και διενεργείται η εξής εγγραφή:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΤΑΜΕΙΟΥ

13/07/09	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	327,00	
64.02 Έξοδα προβολής και διαφήμισης		
64.02.099 Διάφορα έξοδα προβολής και διαφήμισης		
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		327,00
38.00 Ταμείο		
Τιμ. Νο 25/13.07 MUSSES		

Σημείωση: Αν οι ξηροί καρποί, αντί να μεταφερθούν στο χώρο που γίνεται η εκδήλωση, μεταφέρονταν στην επιχείρηση “ΚΑΪΡ” Α.Ε., τότε για να μεταφερθούν οι ξηροί καρποί αυτοί από την επιχείρηση μέχρι το χώρο της εκδήλωσης θα έπρεπε να εκδοθεί από την επιχείρηση “ΚΑΪΡ” Α.Ε. δελτίο αποστολής, πάνω στο οποίο θα έπρεπε να αναγράφεται και η αιτία της μεταφοράς αυτής.

1.8 Απογραφή

Έννοια, σκοπός και χαρακτηριστικά της Απογραφής

Με τον όρο φυσική **απογραφή** εννοούμε την λεπτομερή καταμέτρηση του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων, δηλαδή του ενεργητικού, του παθητικού και της καθαρής θέσης μιας επιχείρησης σε ενιαίο νόμισμα και σε δεδομένη χρονική στιγμή, συνήθως στο τέλος της χρήσης. Η απογραφή που πραγματοποιείται στο τέλος της χρήσης ονομάζεται τελική απογραφή της παρούσας χρήσης και ταυτόχρονα αρχική απογραφή της επόμενης χρήσης.

Τα δεδομένα που προκύπτουν από τη διεξαγωγή της απογραφής χρησιμοποιούνται για τη σύνταξη του Ισολογισμού της επιχείρησης.

Σκοποί της απογραφής είναι: **α)** Ο λεπτομερής προσδιορισμός της υπάρχουσας περιουσίας της επιχείρησης και **β)** Ο έλεγχος των κινητών και ενσώματων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης. Ο έλεγχος αυτός δεν πρέπει να γίνεται μόνο κατά την απογραφή τέλους χρήσης, αλλά και με αιφνιδιαστικές απογραφές που θα πραγματοποιούνται σε διάφορες και ακαθόριστες ημερομηνίες μέσα στη χρήση. Για να έχει ουσία θα πρέπει να γίνεται ξαφνικά, δηλαδή οι αρμόδιοι διαχειριστές δεν θα πρέπει να γνωρίζουν το πότε θα γίνει απογραφή στη διαχείριση τους.

Χαρακτηριστικά της απογραφής: Με την απογραφή **α)** προσδιορίζονται αναλυτικά όλα τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης κατ' είδος, ποιότητα και ποσότητα **β)** αποτιμούνται με την ίδια νομισματική μονάδα, με βάση τους κανόνες της αποτιμητικής και **γ)** καταχωρούνται, αναλυτικά εκφρασμένα, στο βιβλίο απογραφών και έτσι εμφανίζεται η περιουσία της επιχείρησης κατά είδος, ποιότητα, ποσότητα και κατά αξία σε μια δεδομένη χρονική στιγμή.

Υποχρέωση διενέργειας Απογραφής

Η διενέργεια απογραφής αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για την κατάρτιση του ισολογισμού τέλους χρήσης. Γι αυτό η εμπορική και φορολογική νομοθεσία επιβάλλει την υποχρέωση σύνταξης απογραφής σε κάθε έμπορο.

Έτσι, για τις ανώνυμες εταιρίες ορίζεται ότι «κατά την έναρξη της λειτουργίας αυτής, η εταιρία οφείλει να ενεργήσει την κατά το άρθρο 9 του

Εμπορικού Νόμου απογραφή. Η ίδια υποχρέωση ισχύει και για το τέλος κάθε εταιρικής χρήσης όπως ορίζεται στο καταστατικό.

Ο Κ.Β.Σ. επιβάλλει στον επιτηδευματία που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας να διενεργεί στο τέλος κάθε διαχειριστικής περιόδου και μέσα στις προθεσμίες που θέτει «καταμέτρηση, καταγραφή και αποτίμηση στο βιβλίο απογραφών όλων των στοιχείων της επαγγελματικής του περιουσίας».

- Το Ε.Γ.Λ.Σ. σχετικά με την απογραφή των αποθεμάτων ορίζει τα ακόλουθα:

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

Οι οικονομικές μονάδες που για την τήρηση των λογαριασμών των αποθεμάτων χρησιμοποιούν τη μέθοδο της διαρκούς απογραφής μπορούν αντί να διενεργούν πραγματική απογραφή για όλα τα είδη κατά τη λήξη της χρήσης, να χρησιμοποιούν τη μέθοδο της περιοδικής απογραφής. Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή η απογραφή για κάθε κατηγορία ειδών, γίνεται μέσα στη χρήση, αλλά σε καθορισμένα χρονικά διαστήματα που προσδιορίζονται από την επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι όλα τα είδη θα απογράφονται τουλάχιστον μια φορά μέσα στη χρήση.

Η σύνταξη της απογραφής περιλαμβάνει δύο στάδια:

- 1) τον ακριβή ποσοτικό και ποιοτικό προσδιορισμό των περιουσιακών στοιχείων, δηλαδή την αναγνώριση, καταμέτρηση και καταγραφή τους και
- 2) την αποτίμηση των ποσοτήτων που απογράφησαν, δηλαδή την εκτίμηση της αξίας τους.

Τρόποι διενέργειας της Απογραφής

Η απογραφή ανάλογα με τον τρόπο που διενεργείται, διακρίνεται σε:

- **Φυσική** (η πραγματική ή εξωτερική ή εξωλογιστική), όταν τα περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται και προσδιορίζονται πραγματικά, χωρίς δηλαδή να λαμβάνονται υπόψη τα δεδομένα των λογιστικών βιβλίων. Η φυσική απογραφή αφορά κυρίως εμπορεύματα, προϊόντα, πρώτες ύλες, βοηθητικές ύλες, χρεόγραφα κ.τ.λ.
- **Θεωρητική** (ή εσωτερική ή εσωλογιστική) όταν προκύπτει από τα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης. Η θεωρητική απογραφή αφορά κυρίως απαιτήσεις και υποχρεώσεις.

Όταν η απογραφή διενεργείται με αυτόν τον τρόπο, θα πρέπει να γίνεται και πραγματικός έλεγχος συμφωνίας, των απαιτήσεων και υποχρεώσεων της επιχείρησης ή έλεγχος των λογιστικών εγγραφών με τα παραστατικά έγγραφα. Για το λόγο αυτό πολλές επιχειρήσεις στέλνουν γράμματα με πληρωμένη απάντηση στους πελάτες και προμηθευτές τους, για να τους γνωρίσουν τα υπόλοιπα των λογαριασμών τους.

Είδη Απογραφής

Ανάλογα με το χρόνο διεξαγωγής:

- ✓ **τακτική**, όταν η κατάρτιση της προβλέπεται σε τακτά χρονικά διαστήματα, δηλαδή διενεργείται στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου και σκοπό έχει τη σύνταξη του Ισολογισμού
- ✓ **έκτακτη**, όταν καταρτίζεται απρόοπτα, δηλαδή διενεργείται σε έκτακτες περιπτώσεις όπως λύση και εκκαθάριση, πτώχευση κ.τ.λ.

Ανάλογα με την έκταση που καλύπτει:

- ✓ **γενική**, όταν καλύπτει το σύνολο των ενεργητικών και παθητικών στοιχείων της επιχείρησης. Η γενική απογραφή είναι κατά κανόνα φυσική για ορισμένα περιουσιακά στοιχεία και θεωρητική για τα υπόλοιπα. Η απογραφή έναρξης της λειτουργίας της επιχείρησης, οι απογραφές των χρήσεων και η απογραφή διάλυσης, μετατροπής, συγχώνευσης κ.τ.λ., είναι γενικές
- ✓ **μερική**, όταν καλύπτει ένα ή περισσότερα στοιχεία του ενεργητικού ή/και του παθητικού προκειμένου να διαπιστωθεί το πραγματικό ύψος του περιουσιακού στοιχείου ή της αντίστοιχης υποχρέωσης. Η μερική απογραφή πρέπει να είναι φυσική. Με τη συχνή διενέργεια μερικών απογραφών, αποφεύγονται ή διορθώνονται λογιστικά λάθη, προλαμβάνονται ατασθαλίες και ακόμη δημιουργείται το αίσθημα ευθύνης των διαχειριστών των διάφορων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης

Ανάλογα με τον τρόπο διεξαγωγής:

- ✓ **εξωτερική**, όταν γίνονται επισκέψεις στους χώρους όπου φυλάσσονται τα περιουσιακά στοιχεία και προσδιορίζονται με μετρήσεις

✓ **εσωτερική**, όταν βασίζεται στα υπόλοιπα των λογαριασμών
Επίσης, η απογραφή διακρίνεται σε:

✓ **ετήσια**, όταν γίνεται μόνο μια φορά σε κάθε χρήση προκειμένου να συνταχθεί ο ετήσιος Ισολογισμός

✓ **περιοδική**, όταν γίνεται κατά συντομότερες περιόδους

Η ετήσια είναι βέβαια και τακτική αφού γίνεται κάθε χρόνο, αλλά και γενική, αφού περιλαμβάνει ολόκληρη την περιουσία, ενώ αντίθετα οι περιοδικές είναι συνήθως και μερικές.

Τα δεδομένα της απογραφής ανεξάρτητα από το είδος καθώς και ο ετήσιος Ισολογισμός που προκύπτει, καταγράφονται σε ειδικό θεωρημένο βιβλίο που ονομάζεται «Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμού». Στο ίδιο βιβλίο ενδέχεται να καταγράφονται και απογραφές περισσότερων ετών.

Ονοματολογία και περιγραφή των περιουσιακών στοιχείων

Η ονοματολογία και η περιγραφή των περιουσιακών στοιχείων πρέπει να γίνεται με σχολαστικότητα για να επιτυγχάνεται η ορθή εξατομίκευση τους.

Τα απογραφικά δελτία ή καρτέλες απογραφής, όπως αλλιώς λέγονται, πρέπει να αναφέρουν, ειδικότερα για τα αποθέματα, την αποθήκη, τμήμα, όροφο, θέση κ.τ.λ. που βρίσκεται το αγαθό, την εξειδίκευση του, τη ποσότητα, την τιμή κάθε μονάδας, τη συνολική τιμή, καθώς και τον τρόπο υπολογισμού της αξίας του και οποιοδήποτε άλλο στοιχείο κριθεί απαραίτητο.

Παράγοντες που επιδρούν στη διαμόρφωση της Απογραφής

Οι ποσότητες, η αποτίμηση και οι διάφορες συναλλαγές κ.τ.λ., που πρέπει να τακτοποιηθούν, είναι παράγοντες που επιδρούν στη διαμόρφωση της απογραφής και κατά συνέπεια και του ισολογισμού.

A) Ποσότητες

Η ετήσια απογραφή είναι καλό να πραγματοποιείται όταν μειώνεται η ένταση της δραστηριότητας της επιχείρησης. Αυτό θα πρέπει να γίνεται για το λόγο του ότι εκείνη τη χρονική στιγμή υπάρχουν λιγότερα αποθέματα, έχουν μειωθεί οι πράξεις του παραγωγικού και συναλλακτικού κυκλώματος και υπάρχει μεγαλύτερη ευκολία στο να συνταχθεί η απογραφή από το προσωπικό της επιχείρησης.

Κατά τη σύνταξη της απογραφής, η ποσότητα των διάφορων περιουσιακών στοιχείων, όπως παγίων, αποθεμάτων, χρεογράφων, χρημάτων, πρέπει να βρίσκεται μετά από λεπτομερή και πολύ προσεκτική

καταμέτρηση στο χώρο. Οι προχειρότητες και οι προσεγγίσεις πρέπει να αποφεύγονται. Πρέπει να γίνονται πραγματικοί ζυγισμοί, μετρήσεις, έλεγχοι περιεχόμενων κιβωτίων, δοχείων κ.τ.λ. Να μη βλέπουμε για παράδειγμα 10 σάκους αλεύρι και να υπολογίζουμε ότι, επειδή ο κάθε σάκος χωράει 50 κιλά αλεύρι, έχουμε 500 κιλά, γιατί υπάρχει πιθανότητα να έχει αφαιρεθεί μέρος από το περιεχόμενο τους ή ακόμη και να είναι κενοί.

Η μη σχολαστική καταμέτρηση δίνει αφορμές για καταχρήσεις, για τις οποίες ευθύνονται οι λογιστές τόσο νομικά όσο και ηθικά.

B) Αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων

Αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων είναι ο προσδιορισμός της αξίας τους.

Γ) Οι διάφορες συναλλαγές κ.τ.λ. που πρέπει να τακτοποιηθούν

Οι εσωτερικές και εξωτερικές συναλλαγές που πραγματοποιούνται στις επιχειρήσεις, δημιουργούν θέματα τόκων, προπληρωμών, προεισπράξεων κ.τ.λ.

Ποσοτική καταμέτρηση και καταχώρηση στο Βιβλίο Απογραφών

Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας με τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου και μέσα στις προθεσμίες που προβλέπονται, προβαίνει σε καταμέτρηση, καταγραφή και αποτίμηση όλων των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης του στο βιβλίο απογραφών.

Ο επιτηδευματίας που τηρεί για πρώτη φορά είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά βιβλία Γ' κατηγορίας, συντάσσει απογραφή έναρξης μέσα στις προθεσμίες που προβλέπονται απ' τον Κώδικα. Σε περίπτωση που δεν υπάρχουν πάγια περιουσιακά στοιχεία ή αποθέματα, αντί της σύνταξης απογραφής έναρξης, καταχωρούνται αναλυτικά τα υπόλοιπα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού στην εγγραφή ανοίγματος των βιβλίων.

Η ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων και η καταγραφή τους στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου γίνεται χωριστά για κάθε αποθηκευτικό χώρο. Η καταχώρηση, η οποία περιλαμβάνει το είδος, τη μονάδα μέτρησης και την ποσότητα, γίνεται με μία εγγραφή για ολόκληρη την ποσότητα κάθε είδους αγαθού, για κάθε αποθηκευτικό χώρο. Τα αποθέματα καταγράφονται ποσοτικά μέχρι την 20^η ημέρα του μεθεπόμενου από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου μήνα. Κατ' αξία καταγράφονται μέχρι το κλείσιμο του Ισολογισμού (3 μήνες για ατομικές, Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., 4 μήνες για Α.Ε. και συνεταιρισμούς και 6 μήνες για τις αλλοδαπές). Μέχρι την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού καταχωρείται η κατά μονάδα αξία, στην οποία αποτιμήθηκε κάθε είδος, καθώς και η συνολική του αξία. Αν πρόκειται για υποκατάστημα, η ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων καταγράφεται σε διπλότυπες καταστάσεις, εφόσον τηρούνται

βιβλία από τα οποία δεν εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα. Το ένα αντίτυπο της κατάστασης στέλνεται στην έδρα μέσα στην προθεσμία που ορίζεται, για την ενημέρωση του βιβλίου απογραφών. Για το υποκατάστημα που λειτουργεί στον ίδιο νομό με την έδρα ή σε απόσταση μικρότερη των 50 χιλιομέτρων από αυτήν και δεν εξάγει αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα, η καταγραφή των αποθεμάτων μπορεί να γίνεται απευθείας στο βιβλίο απογραφών της έδρας.

Για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο αναγράφονται στο βιβλίο απογραφών τουλάχιστον: α) η αξία κτήσης του, β) οι αποσβέσεις του και γ) η αναπόσβεστη αξία του. Όταν ο επιτηδευματίας τηρεί θεωρημένα βιβλία – μητρώα πάγιων περιουσιακών στοιχείων και αποσβέσεων μπορεί να καταχωρεί στην απογραφή την πιο πάνω ανάλυση, κατά ομοειδείς κατηγορίες πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Σε περίπτωση που έχει γίνει πλήρης απόσβεση παγίου περιουσιακού στοιχείου, διατηρείται στην απογραφή αναπόσβεστη αξία ενός λεπτού του ευρώ (0,01€), όταν το περιουσιακό αυτό στοιχείο εξακολουθεί να παραμένει στην κυριότητα του επιτηδευματία.

Για τα υπόλοιπα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού τα οποία παρακολουθούνται με περιληπτικούς – γενικούς λογαριασμούς, μπορεί να καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών τα υπόλοιπα μόνο αυτών των λογαριασμών, εφόσον καταχωρείται ανάλυση του κάθε λογαριασμού σε καταστάσεις ή ισοζύγια. Ιδιαίτερα για τις μετοχές, τις ομολογίες και τα λοιπά χρεόγραφα καταχωρείται για κάθε είδος η ποσότητα, η αξία κτήσης και η τρέχουσα αξία.

Τα αποθέματα και τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που την κυριότητα τους έχουν τρίτοι αλλά βρίσκονται κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου στον επιτηδευματία, καταχωρούνται χωριστά στο βιβλίο απογραφών, τουλάχιστον κατ' είδος και ποσότητα.

Ως αποθέματα εννοούνται τα έτοιμα προϊόντα, τα ημιτελή, η παραγωγή σε εξέλιξη, τα υποπροϊόντα και υπολείμματα, οι πρώτες και βοηθητικές ύλες, τα υλικά συσκευασίας, τα αναλώσιμα υλικά, τα ανταλλακτικά παγίων περιουσιακών στοιχείων και τα είδη συσκευασίας.

Αγαθά που περιλαμβάνονται στα απογραφόμενα αποθέματα

Στην απογραφή τέλους χρήσης πρέπει να περιλαμβάνονται τα αποθέματα των οποίων η επιχείρηση έχει την κυριότητα κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, ανεξάρτητα από την τοποθεσία στην οποία αυτά βρίσκονται. Επομένως, πολύ σημαντικό σημείο για τη λογιστική καταχώρηση των αποθεμάτων στην απογραφή είναι η στιγμή κατά την οποία η κυριότητα μεταβιβάζεται στην επιχείρηση, όταν πρόκειται για αγορά, ή η στιγμή κατά την οποία η κυριότητα μεταβιβάζεται από την επιχείρηση στον πελάτη της, όταν πρόκειται για πώληση. Δηλαδή, είναι πιθανό να μην ανήκουν στην επιχείρηση όλα εκείνα τα αποθέματα τα οποία βρίσκονται στις αποθήκες της την ημέρα

της απογραφής και αντίθετα, να ανήκουν στην κυριότητα της αποθέματα που δεν βρίσκονται στις αποθήκες της την ημέρα αυτή. Χαρακτηριστικές περιπτώσεις είναι οι εξής:

Τα υπό διαμετακόμιση αγαθά: Πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι όροι πώλησης προκειμένου να κριθεί αν θα περιληφθούν ή όχι τα αγορασμένα στην απογραφή. Έτσι, αν τα αγαθά που αγόρασε η επιχείρηση φορτώθηκαν F.O.B. destination, η κυριότητα δεν ανήκει στην αγοράστρια επιχείρηση μέχρι να παραλάβει τα αγαθά από τον μεταφορέα και συνεπώς δεν πρέπει να τα περιλάβει στην απογραφή. Αντιθέτως, αν τα αγαθά φορτώθηκαν F.O.B. shipping point, τότε η κυριότητα ανήκει στην επιχείρηση κατά την παράδοση των αγαθών στον μεταφορέα και συνεπώς πρέπει να τα περιλάβει στην απογραφή.

Αγαθά που πουλήθηκαν και δεν παραδόθηκαν στον αγοραστή: Αν η επιχείρηση πουλήσει εμπορεύματα, προϊόντα κ.τ.λ. (δηλαδή έχει εκδοθεί τιμολόγιο), αλλά κατά την ημέρα της απογραφής τα πωληθέντα δεν είχαν παραληφθεί ακόμη από τον πελάτη (λόγω υπαιτιότητας του ή λόγω συμφωνίας με αυτόν), τα αγαθά αυτά δεν πρέπει αν περιληφθούν στην απογραφή.

Αγαθά που βρίσκονται «σε χέρια» τρίτων: Τα αγαθά που κατά την ημέρα της απογραφής βρίσκονται σε υποκαταστήματα, πράκτορες ή αντιπροσώπους της επιχείρησης για πώληση πρέπει να περιλαμβάνονται στην απογραφή. Αντίθετα, αγαθά που την κυριότητα τους έχουν τρίτοι και τα οποία κατά την ημέρα της απογραφής βρίσκονται στην επιχείρηση με σκοπό την πώληση, δεν περιλαμβάνονται στα αποθέματα της εταιρίας, αλλά καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών σε ιδιαίτερη ομάδα ως «εμπορεύματα τρίτων».

Η Απογραφή σύμφωνα με το Νόμο

Σύμφωνα με τη νομοθεσία η απογραφή πρέπει να είναι γενική. Αυτή διακρίνεται σε:

Απογραφή Ιδρύσεως, η οποία συντάσσεται κατά την έναρξη της λειτουργίας της επιχείρησης.

Απογραφή Χρήσεως, η οποία συντάσσεται κάθε δώδεκα μήνες, δηλαδή κάθε μία διαχειριστική ή λογιστική χρήση. Η απογραφή μίας χρήσης λέγεται τελική απογραφή της χρήσης και αρχική της επόμενης χρήσης. Π.χ. η απογραφή της 31/12/08 λέγεται τελική απογραφή της λογιστικής χρήσης 2008 και αρχική απογραφή της λογιστικής χρήσης 2009. Εξαιρείται των παραπάνω η απογραφή της πρώτης διαχειριστικής χρήσης, που μπορεί να συνταχθεί μέσα στο διάστημα των 24 μηνών. Αυτό συμβαίνει για να κατορθώσει η επιχείρηση να οργανωθεί λογιστικά.

Τελική Απογραφή, η οποία συντάσσεται σε οποιαδήποτε χρονική στιγμή αλλά για συγκεκριμένους λόγους. Για παράδειγμα όταν η επιχείρηση διαλυθεί,

μετατραπεί, συγχωνευθεί και όταν πάψει να λειτουργεί ως αυτόνομη λογιστική μονάδα.

Η απογραφή συντάσσεται κάθε 31 Δεκεμβρίου. Το διάστημα από 1 Ιανουαρίου μέχρι 31 Δεκεμβρίου κάθε έτους, αποτελεί την διαχειριστική περίοδο ή διαχειριστική χρήση. Επίσης, η απογραφή μπορεί να συντάσσεται κάθε 30 Ιουνίου αντί για 31 Δεκεμβρίου, και η διαχειριστική περίοδος θα περιλαμβάνει το διάστημα από 1 Ιουλίου κάθε έτους έως 30 Ιουνίου του επόμενου.

Η ποσοτική καταγραφή των αποθεμάτων (εμπορευμάτων, προϊόντων κ.τ.λ.) στο βιβλίο απογραφών ή σε θεωρημένες απογραφικές καταστάσεις γίνεται μέχρι την 20^η ημέρα του μεθεπόμενου, από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου μήνα.

Η απογραφή, ο ισολογισμός και το κλείσιμο των βιβλίων πρέπει να έχουν ολοκληρωθεί σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ.:

- Μέσα σε τρεις μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, για τις ατομικές επιχειρήσεις, τις προσωπικές εταιρίες, τις Ε.Π.Ε., τις κοινοπραξίες, τις κοινωνίες του αστικού Κώδικα και τις αστικές Εταιρίες.
- Μέσα σε τέσσερις μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, για τις Α.Ε. και τους συνεταιρισμούς.
- Μέσα σε έξι μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις και τις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ποντοπόρα πλοία.

Οι παραπάνω προθεσμίες δεν μπορούν να υπερβούν την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Η απογραφή της επιχείρησης καταχωρείται σε ειδικό βιβλίο (ή ειδικές θεωρημένες καταστάσεις), θεωρημένο από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Στο βιβλίο αυτό καταχωρείται επίσης, ο ισολογισμός, η ανάλυση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης και η ανάλυση του λογαριασμού αποτελέσματα χρήσης.

Η κατάταξη και καταγραφή των περιουσιακών στοιχείων στο βιβλίο απογραφών πρέπει να γίνεται με βάση τους λογαριασμούς του Ε.Γ.Λ.Σ.

Σημασία της Γενικής Απογραφής

Η γενική απογραφή παρόλο που προκαλεί έλλειψη τάξης στις εργασίες της επιχείρησης, χαλάρωση των συναλλαγών ή και της παραγωγής, όπως επίσης και πρόσθετα έξοδα (υπερωρίες, ζυγισμούς κ.τ.λ.), αποτελεί ένα πολύ σημαντικό κομμάτι και γι' αυτό πρέπει να είναι πραγματική και εξαντλητική. Αρκετά λογιστήρια, ακόμη και σήμερα, περιορίζονται στην εσωλογιστική απογραφή για τα περισσότερα περιουσιακά στοιχεία με αποτέλεσμα να δίνουν αναληθή εικόνα της περιουσίας και του αποτελέσματος, κάτι το οποίο θεωρείται απαράδεκτο και έχει άσχημες συνέπειες.

Η πραγματική και εξαντλητική απογραφή εξασφαλίζει, την ακριβή εικόνα της περιουσίας της επιχείρησης, τον έλεγχο της ακρίβειας των λογιστικών καταχωρήσεων και τη δυνατότητα στη διοίκηση να παίρνει σωστές αποφάσεις. Επιπλέον, αποτελεί μέσο πραγματικού ελέγχου των διαχειριστών των διάφορων περιουσιακών στοιχείων.

Η Διαρκής Απογραφή

Η διαρκής απογραφή είναι μια διαφοροποιημένη μορφή της απογραφής με την οποία εμφανίζονται συνέχεια μετά από κάθε οικονομική πράξη, κατά ποσότητα και αξία ή μόνο κατά ποσότητα, τα υπόλοιπα των εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων και βοηθητικών υλών κ.τ.λ. στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης.

Η διαρκής απογραφή εφαρμόζεται μόνο σε επιχειρήσεις με μικρό αριθμό ειδών και ποιοτήτων. Τα είδη αυτά παρακολουθούνται με το κόστος αγοράς ή παραγωγής. Δηλαδή, αν πρόκειται για εμπορεύματα, με την τιμή αγοράς και τα έξοδα αγορών τόσο κατά την εισαγωγή, όσο και κατά την εξαγωγή. Η διαφορά μεταξύ τιμής κόστους και τιμής πώλησης θα εμφανίζεται χωριστά, ως κέρδος ή ζημιά.

Οι επιπτώσεις στις οικονομικές καταστάσεις των λαθών στην απογραφή των αποθεμάτων

Λόγω του μεγάλου αριθμού των ειδών, του μεγάλου όγκου και της μεγάλης ποικιλίας των φυσικών χαρακτηριστικών, των χώρων αποθήκευσης κ.τ.λ. των αποθεμάτων, προκύπτουν συχνά λάθη στον προσδιορισμό της συνολικής αξίας των αποθεμάτων. Τα λάθη συνήθως έχουν να κάνουν με τις ποσότητες των ειδών που απογράφηκαν (καταμετρήθηκαν) ή τις αξίες αυτών (αποτίμηση). Τα παραπάνω λάθη οδηγούν είτε σε υπερεκτίμηση είτε σε υποεκτίμηση της αξίας των αποθεμάτων λήξης και εν συνεχεία των αποτελεσμάτων χρήσης.

Τα λάθη που γίνονται στην απογραφή αποθεμάτων έχουν τις εξής επιπτώσεις στα αποτελέσματα χρήσης:

- Όταν τα τελικά αποθέματα υπερεκτιμούνται, τα αποτελέσματα χρήσης υπερεκτιμούνται.
- Όταν τα τελικά αποθέματα υποεκτιμούνται, τα αποτελέσματα χρήσης υποεκτιμούνται.
- Όταν τα αρχικά αποθέματα υπερεκτιμούνται, τα αποτελέσματα χρήσης υποεκτιμούνται.
- Όταν τα αρχικά αποθέματα υποεκτιμούνται, τα αποτελέσματα χρήσης υπερεκτιμούνται.

Εκτός του ότι επηρεάζουν τα αποτελέσματα, τα λάθη στα αποθέματα οδηγούν σε λανθασμένο προσδιορισμό της αξίας ορισμένων μεγεθών του ισολογισμού όπως για παράδειγμα του κυκλοφορούντος ενεργητικού, των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων, της καθαρής θέσης κ.τ.λ.

Δεν πρέπει να ξεχνάμε όμως ότι τα αποθέματα λήξης της μίας χρήσης αποτελούν αποθέματα έναρξης της επόμενης χρήσης και επομένως τα αποτελέσματα της επόμενης χρήσης θα είναι και αυτά λανθασμένα κατά το ίδιο ποσό, προς την αντίθετη όμως κατεύθυνση.

Τα πιο συνηθισμένα λάθη στα αποθέματα είναι τα ακόλουθα:

- 1) Στην απογραφή των αποθεμάτων λήξης περιλήφθησαν αγαθά των οποίων η κυριότητα δεν είχε ακόμη αποκτηθεί και η αγορά τους δεν είχε απεικονιστεί στα βιβλία. Το λάθος αυτό οδηγεί σε υπερεκτίμηση του αποθέματος λήξης του μικτού κέρδους και του καθαρού αποτελέσματος (προ φόρων) κατά την αξία των αγαθών αυτών.
- 2) Στην απογραφή των αποθεμάτων λήξης περιλήφθησαν αγαθά των οποίων η κυριότητα δεν είχε ακόμη αποκτηθεί και η επί πιστώσει αγορά αυτών είχε απεικονιστεί στα βιβλία. Οι δύο λανθασμένες αυτές ενέργειες οδηγούν σε υπερεκτίμηση των αποθεμάτων λήξης, των αγορών και των πληρωτέων λογαριασμών. Το μικτό και το καθαρό αποτέλεσμα της χρήσης δεν επηρεάζεται, αφού το λάθος στα αποθέματα εκμηδενίζεται με τη λανθασμένη χρέωση των αγορών. Η μόνη συνέπεια των λανθασμένων αυτών ενεργειών είναι ότι τα αποθέματα και οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις εμφανίζονται στον ισολογισμό αυξημένα κατά το ποσό αυτό.
- 3) Στην απογραφή των αποθεμάτων λήξης δεν περιλήφθησαν αγαθά των οποίων η κυριότητα είχε αποκτηθεί, ενώ η επί πιστώσει αγορά είχε απεικονιστεί στα βιβλία. Το λάθος αυτό οδηγεί σε υποεκτίμηση των αποθεμάτων λήξης και των μικτών και καθαρών αποτελεσμάτων (προ φόρων) κατά το ποσό αυτό.
- 4) Στην απογραφή των αποθεμάτων λήξης δεν περιλήφθησαν αγαθά των οποίων η κυριότητα είχε αποκτηθεί και των οποίων η επί πιστώσει αγορά δεν είχε απεικονιστεί στα βιβλία. Τα δύο παραπάνω λάθη οδηγούν σε υποεκτίμηση των αποθεμάτων λήξης, των αγορών και των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων. Το αποτέλεσμα πριν από τους φόρους απεικονίζεται σωστά, γιατί το λάθος στα αποθέματα εκμηδενίζεται με το λάθος στις αγορές. Μοναδική συνέπεια από τις παραλήψεις αυτές είναι ότι τα αποθέματα και οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις εμφανίζονται στον ισολογισμό υποεκτιμημένες κατά το ποσό αυτό.

Τα προαναφερθέντα λάθη πρέπει να διορθώνονται γιατί έχουν ως αποτέλεσμα να εμφανίζουν την χρηματοοικονομική θέση της επιχείρησης σε ευνοϊκότερη από την πραγματική κατάσταση, λόγω του ότι ο δείκτης της πραγματικής ρευστότητας υπερεκτιμάται, αφού η βραχυπρόθεσμη υποχρέωση από την επί πιστώσει αγορά θα εξοφληθεί πριν από την πώληση των εμπορευμάτων και τη μετατροπή αυτών σε μετρητά.

Πρέπει να αναφερθεί ότι όμοια με τα λάθη που αναπτύχθηκαν παραπάνω σχετικά με τις αγορές μπορούν να συμβούν και στις πωλήσεις.

Βήματα για τη διενέργεια (χωρίς λάθη) Απογραφής

- ✓ Τακτοποίηση των υλικών προς απογραφή στην αποθήκη (ευδιάκριτος διαχωρισμός, μετακίνηση και ομαδοποίηση των εμπορευμάτων, έτοιμων προϊόντων, ημικατεργασμένων υλικών, πρώτων και βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας.
- ✓ Αναγραφή ονομασίας εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων και βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας για κάθε είδος χωριστά βάσει των ονομασιών και των κωδικών του βιβλίου αποθήκης.
- ✓ Οργάνωση δυο ξεχωριστών ομάδων καταμέτρησης.
- ✓ Καταμέτρηση και καταγραφή με σειρά, όπως βρίσκονται αποθηκευμένα και βάσει της μονάδας μέτρησης του βιβλίου αποθήκης.
- ✓ Καταγραφή σε διαφορετικά φύλλα, σύμφωνα με την ομαδοποίηση υλικού (πρώτες ύλες, έτοιμα προϊόντα, υλικά συσκευασίας, ημικατεργασμένα κ.τ.λ.).
- ✓ Σύγκριση των καταμετρήσεων μεταξύ των δύο ομάδων καταμέτρησης και επαλήθευση των ορθών αριθμών κι επιγραφών.
- ✓ Καταχώρηση ποσοτήτων στο Βιβλίο Απογραφής (όπως προβλέπει ο Κ.Β.Σ.).
- ✓ Αναγραφή της τιμής μονάδας παραπλεύρως του αριθμού τεμαχίων ή κιλών και της αξίας αυτών.
- ✓ Άθροιση και μεταφορά αθροίσεων από φύλλο σε φύλλο.
- ✓ Σύνταξη Ισολογισμού, υπολογισμός του αποτελέσματος χρήσης και καταχώρηση στο Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμού.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

2.1 Γενικά περί αποτίμησης

Αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων είναι ο προσδιορισμός της αξίας τους σε χρηματικές μονάδες, δηλαδή σε ευρώ. Η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων είναι ένα πολύ σημαντικό θέμα.

Υπάρχουν διάφοροι κανόνες αποτίμησης οι οποίοι εφαρμόζονται ανάλογα με το σκοπό της αποτίμησης και τις συνθήκες που επικρατούν στην επιχείρηση και στην αγορά. Κάθε κανόνας παράγει διαφορετικά αποτελέσματα, γι 'αυτό κάθε φορά που γίνεται αποτίμηση της περιουσίας, πρέπει να προσδιορίζεται ο σκοπός της αποτίμησης.

Οι κυριότεροι κανόνες αποτίμησης είναι:

- Της τιμής κτήσεως ή παραγωγής ή κατασκευής.
- Της τιμής ημέρας ή τρέχουσας ή επανακτήσεως ή αναπαραγωγής ή ανακατασκευής.
- Της τιμής του πρότυπου κόστους.
- Της τιμής κεφαλαιοποίησης αξίας κ.τ.λ.

Ας υποθέσουμε ότι γίνεται αποτίμηση στην περιουσία της επιχείρησης με σκοπό να καταρτιστεί ο ετήσιος ισολογισμός. Το πρόβλημα που δημιουργείται είναι ο προσδιορισμός της πραγματικής τρέχουσας αξίας της περιουσίας τη συγκεκριμένη αυτή στιγμή. Είναι προϋπόθεση η αξία αυτή να προσδιοριστεί σωστά γιατί απ' αυτήν εξαρτάται το αποτέλεσμα της επιχείρησης που θα διανεμηθεί: στον επιχειρηματία σαν εισόδημα του, στο Κράτος σαν φόρος και στην επιχείρηση σαν αποθεματικά. Οπότε, αν η αξία της περιουσίας δεν είναι ακριβής, θα διανεμηθεί μεγαλύτερο ποσό κέρδους από το πραγματικό με συνέπεια να μειωθούν τα κεφάλαια της επιχείρησης ή στην αντίθετη περίπτωση δεν θα μείνουν ικανοποιημένοι ο επιχειρηματίας και το κράτος, αφού θα πάρουν λιγότερους φόρους.

Αναφέρθηκε προηγουμένως ότι η αποτίμηση της περιουσίας στο τέλος της χρήσης επηρεάζει το αποτέλεσμα. Αυτό συμβαίνει γιατί το κέρδος προκύπτει από την παρακάτω εξίσωση:

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

Άρα το μέγεθος του κέρδους εξαρτάται άμεσα από το κόστος των πωληθέντων. Το κόστος αυτό προκύπτει από την εξίσωση:

Αρχικό Απόθεμα + Αγορές Χρήσης – Τελικό Απόθεμα = Κόστος Πωληθέντων

Επομένως το τελικό απόθεμα που καθορίζει άμεσα το κόστος των πωληθέντων, καθορίζει έμμεσα (μέσα απ' το κόστος αυτό) το οικονομικό αποτέλεσμα της επιχείρησης.

Αν το τελικό απόθεμα αποτιμηθεί σε αξία μεγαλύτερη από την πραγματική, τότε μειώνεται το κόστος των πωληθέντων και προκύπτει μεγαλύτερο κέρδος το οποίο όμως δεν είναι πραγματικό και η διανομή του μειώνει τα κεφάλαια της επιχείρησης που στην ουσία διανέμονται στη θέση του κέρδους. Εκτός αυτού και η περιουσία είναι ανακριβής κατά το ποσό που εικονικά αυξάνει το τελικό απόθεμα. Αντίθετα, αν το τελικό απόθεμα αποτιμηθεί σε αξία μικρότερη από την πραγματική, τότε προκύπτει και διανέμεται κέρδος μικρότερο από το πραγματικό και συνεπώς ισχυροποιείται η οικονομική θέση της επιχείρησης, αλλά και η περιουσία εμφανίζεται κατ' αναλογία μειωμένη. Έτσι, μεταξύ της αξίας του τελικού αποθέματος και του αποτελέσματος της χρήσης υπάρχει αναλογική σχέση, ενώ μεταξύ της αξίας του τελικού αποθέματος και του κόστους των πωληθέντων υπάρχει αντίστροφη σχέση.

Τις περιπτώσεις αυτές τις συναντάμε όταν οι τιμές των πραγμάτων δεν είναι σταθερές αλλά μεταβάλλονται. Μεταβολή των τιμών μπορεί να σημαίνει, είτε ότι αλλάζει η τιμή ενός ή περισσότερων πραγμάτων, είτε ότι μέσα σ' ένα χρονικό διάστημα αλλάζουν λιγότερο ή περισσότερο για το καθένα, οι τιμές όλων σχεδόν των πραγμάτων. Στην πρώτη περίπτωση μιλάμε για ανατίμηση κάποιων πραγμάτων και το ζήτημα αφορά μόνο αυτά τα πράγματα και όσες επιχειρήσεις τα έχουν στη κυριότητα τους. Στη δεύτερη περίπτωση μιλάμε για αλλαγή της αξίας του νομίσματος, που σημαίνει ότι με μία συγκεκριμένη ποσότητα χρήματος, μετά την αύξηση των τιμών αγοράζονται λιγότερα πράγματα απ' ότι πριν από την αύξηση και τότε το ζήτημα αφορά όλα τα πράγματα και όλες τις επιχειρήσεις. Και επειδή τα πράγματα που κυκλοφορούν σε μία χώρα, άλλα παράγονται σ' αυτήν και άλλα εισάγονται από το εξωτερικό, η αλλαγή της αξίας του νομίσματος διευρύνεται και στη σχέση του με τα ξένα νομίσματα που μ' αυτά αγοράζονται τα εισαγόμενα πράγματα.

Με την αποτίμηση καθορίζονται σπουδαίοι παράγοντες οι οποίοι παίζουν σημαντικό ρόλο ακόμα και για την ύπαρξη της ίδιας της επιχείρησης, αλλά και για τη σωστή λειτουργία της και τις ασφαλείς προοπτικές της και προκειμένου να αποτραπεί η παραβίαση στον προσδιορισμό τόσο σπουδαίων δεδομένων, οι κανόνες αποτίμησης της επιχειρηματικής περιουσίας για την κατάρτιση του ετήσιου ισολογισμού, θεσπίζονται από το κράτος και αποτελούν διατάξεις της φορολογικής ή της νομοθεσίας των εταιριών.

Το πρόβλημα της αποτίμησης, από την πλευρά του αντικειμένου της, εντοπίζεται στις αξίες που έχουν ποσοτική υπόσταση και η παραμονή τους στο χώρο της επιχείρησης έχει κάποια χρονική διάρκεια. Επομένως το

ζήτημα δεν αφορά, πρώτον τις υπηρεσίες γιατί καταναλώνονται αμέσως με την απόκτηση τους, και δεύτερον τους χρηματικούς λογαριασμούς.

Έτσι το ζήτημα περιορίζεται:

- στα πάγια
- στα αποθέματα
- στις συμμετοχές και τα χρεόγραφα και τέλος,
- στις απαιτήσεις, τις υποχρεώσεις και τα διαθέσιμα, σε ξένο νόμισμα.

Κάθε μια από τις παραπάνω κατηγορίες παρουσιάζει ειδικά προβλήματα και διέπεται από ειδικές διατάξεις.

2.2 Αποτίμηση αποθεμάτων

Σημασία της αποτίμησης των αποθεμάτων

Η αποτίμηση των αποθεμάτων στο τέλος της χρήσης έχει μεγάλη σημασία για την οικονομική παρουσίαση της επιχείρησης λόγω του ότι εξυπηρετεί σε δύο σκοπούς.

Α) Στοχεύει στο να προσδιορίσει την αξία με την οποία τα αποθέματα θα εμφανιστούν στον ισολογισμό, δηλαδή στοχεύει στην αλήθεια του ισολογισμού και

β) στοχεύει στο να προσδιορίσει το κόστος των πωληθέντων, το οποίο συγκρίνεται με τα έσοδα από τις πωλήσεις, δηλαδή στοχεύει στον ακριβή προσδιορισμό του αποτελέσματος της χρήσης.

Τελευταία δίνεται μεγαλύτερη έμφαση στην ακριβέστερη μέτρηση του αποτελέσματος χρήσης, δηλαδή του κόστους των πωληθέντων, παρά στην αλήθεια του ισολογισμού, δηλαδή στην ακρίβεια της αξίας του τελικού αποθέματος. Έτσι, σύμφωνα με διάφορες απόψεις, ο κύριος σκοπός στη λογιστική των αποθεμάτων είναι η σύγκριση του κατάλληλου κόστους με τα αντίστοιχα έσοδα, για να επιτευχθεί ο ακριβέστερος προσδιορισμός του αποτελέσματος χρήσης.

Διευκρινίζεται όμως ότι, αφού κύριος στόχος της αποτίμησης του τελικού αποθέματος είναι ο ακριβής προσδιορισμός του αποτελέσματος, θα πρέπει να είναι ακριβής και η αξία του τελικού αποθέματος που αναγράφεται στους ισολογισμούς και η οποία αξία θα αποτελέσει το κόστος των πωληθέντων στις επόμενες χρήσεις. Μόνο όταν το κόστος αυτό είναι ακριβές θα είναι ακριβή και τα αποτελέσματα των επόμενων χρήσεων. Η αποτίμηση συνεπώς του τελικού αποθέματος πρέπει να γίνεται με στόχο την ορθότητα των αποτελεσμάτων, όχι μόνο της συγκεκριμένης χρήσης, αλλά και των επόμενων χρήσεων.

Αποτίμηση εμπορεύσιμων αγαθών

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

Αποτίμηση έτοιμων και ημιτελών προϊόντων

Τα αποθέματα (εκτός από τα υπολείμματα και υποπροϊόντα) που προέρχονται από την παραγωγή της επιχείρησης και προορίζονται, είτε για πώληση ως έτοιμα προϊόντα, είτε για περαιτέρω επεξεργασία προς παραγωγή έτοιμων προϊόντων, αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ των τιμών ιστορικού κόστους παραγωγής και του κόστους στο οποίο η επιχείρηση μπορεί να παράγει τα αποθέματα κάθε είδους κατά το τέλος της χρήσης. Στην περίπτωση που το τελευταίο αυτό κόστος είναι χαμηλότερο από το ιστορικό κόστος παραγωγής, αλλά μεγαλύτερο από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε η αποτίμηση γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

Με την τιμή αυτή της αποτίμησης τους τα έτοιμα και τα ημιτελή προϊόντα καταχωρούνται το κάθε είδος χωριστά στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών.

Αποτίμηση υποπροϊόντων

Τα υποπροϊόντα εφόσον προορίζονται για πώληση, αποτιμούνται 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 επιχείρηση, αποτιμούνται στην τιμή χρησιμοποίησής τους, δηλαδή στην τιμή που θα αγοράζονταν, είτε τα συγκεκριμένα υποπροϊόντα, είτε άλλα ισοδύναμης αξίας, με σκοπό να χρησιμοποιηθούν από αυτή.

Αποτίμηση υπολειμμάτων

Υπολείμματα είναι υλικά κατάλοιπα της παραγωγικής διαδικασίας (π.χ. αποβάμματα, αποκόμματα χαρτιού).

Τα υπολείμματα αποτιμούνται στην πιθανή τιμή πώλησής τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για

την πώληση τους. Αν όμως τα υπολείμματα επαναχρησιμοποιούνται από την ίδια την επιχείρηση για την παραγωγή άλλων προϊόντων, τότε για τον προσδιορισμό της αξίας τους χρησιμοποιούνται διάφοροι 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 και περιλαμβάνονται στην απογραφή.

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, της τιμής που παράγονται αυτά κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

Τα προϊόντα και τα λοιπά στοιχεία της “παραγωγής σε εξέλιξη” καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών, με την αξία αποτίμησής τους, το κάθε είδος χωριστά.

Αποτίμηση α΄ και β΄ υλών – υλικών συσκευασίας

Η αποτίμηση των α΄ και β΄ υλών και υλικών συσκευασίας γίνεται όπως και με τα εμπορεύματα. Τα αποθέματα α΄ 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 ίδια την επιχείρηση ως α΄ ύλη, τότε ως αξία κτήσης τους (δηλαδή ως κόστος παραγωγής τους) θα πρέπει να θεωρείται η τιμή με την οποία θα αγοράζονταν αυτά από τρίτο πρόσωπο.

Αποτίμηση αναλώσιμων υλικών

Για την αποτίμηση των αναλώσιμων υλικών ισχύει ότι αναφέρεται και στα εμπορεύματα.

Αποτίμηση ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων

Για την αποτίμηση των ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων ισχύουν αυτά που αναφέρονται και στα εμπορεύματα.

Αποτίμηση ειδών συσκευασίας

Τα είδη συσκευασίας αποτιμούνται και καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών όπως ακριβώς και τα εμπορεύματα.

Η αποτίμηση των αποθεμάτων σε επιχειρήσεις που εφαρμόζουν σύστημα πρότυπης κοστολόγησης μπορεί να γίνεται στις τιμές του πρότυπου κόστους που έχει προϋπολογιστεί μετά από ακριβείς μετρήσεις και υπολογισμούς. Αυτό μπορεί να γίνει, με την προϋπόθεση πάντα, ότι οι αποκλίσεις που ενδεχομένως θα προκύψουν ανάμεσα στο ιστορικό και το πρότυπο κόστος θα κατανέμονται στα απούλητα και στα πωλημένα αποθέματα τους. Το ποσό των αποκλίσεων που αναλογεί στα μη πωλημένα αποθέματα της απογραφής εμφανίζεται ξεχωριστά.

2.3 Εννοιολογικός προσδιορισμός των τιμών που εφαρμόζονται για την αποτίμηση των αποθεμάτων

Το κόστος (ή τιμή) κτήσης αγοράς

Το κόστος κτήσης των αποθεμάτων περιλαμβάνει όλα τα έξοδα και τις επιβαρύνσεις που έγιναν, άμεσα ή έμμεσα, για να έρθει το συγκεκριμένο είδος στη σημερινή του κατάσταση και θέση. Υπάρχουν τρεις περιπτώσεις κόστους κτήσεως:

- *Το κόστος (ή τιμή) κτήσεως αγοράς*, που αναφέρεται στα εμπορεύματα και τις προς βιομηχανοποίηση και γενικότερα προς ανάλωση ύλες.
- *Το κόστος παραγωγής*, που αναφέρεται στο κόστος (ή αξία) κτήσεως των παραγόμενων από την επιχείρηση αγαθών (έτοιμων και ημιτελών προϊόντων, υποπροϊόντων κ.τ.λ.) και
- *Η μέση τιμή κτήσεως των αποθεμάτων* (που προέρχονται είτε από αγορά, είτε από ιδιοπαραγωγή), προσδιορίζεται με την εφαρμογή μιας από τις αποδεκτές μεθόδους (μέσου σταθμικού κόστους, κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων, F.I.F.O., L.I.F.O., κ.τ.λ.), που εφαρμόζεται με πάγιο τρόπο.

Κόστος αγοράς ή τιμή κτήσεως της μονάδας του αγοραζόμενου αγαθού είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς, μειωμένη με τις εκπτώσεις και αυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς.

A) Τιμολογιακή αξία: είναι η αξία αγοράς που αναγράφεται στα τιμολόγια αγορών που εκδίδουν οι προμηθευτές, μειωμένη κατά τις εκπτώσεις που κάθε φορά χορηγούνται από τους προμηθευτές και απαλλαγμένη από τους φόρους και τα τέλη που δεν βαρύνουν την επιχείρηση. Αν από λάθος του προμηθευτή γράφτηκε τιμή διαφορετική από εκείνη που συμφωνήθηκε, ακυρώνεται το τιμολόγιο και εκδίδεται νέο ή εκδίδεται από τον προμηθευτή πιστωτικό σημείωμα για την διαφορά. Σε περίπτωση που ο προμηθευτής ισχυρίζεται ότι η τιμή που έγραψε στο τιμολόγιο είναι αυτή που συμφωνήθηκε, τότε η αγοράστρια επιχείρηση μπορεί να κάνει πρόβλεψη για τη διαφορά μέχρι τη λήξη της αμφισβήτησης από τη μεριά του προμηθευτή.

B) Ειδικά έξοδα αγορών: είναι τα άμεσα έξοδα που γίνονται μέχρι την παραλαβή και αποθήκευση των αγαθών. Δηλαδή, είναι τα έξοδα που πραγματοποιεί η επιχείρηση από την παράδοση των εμπορευμάτων από τον πωλητή μέχρι την παραλαβή και αποθήκευση τους. Τέτοια έξοδα είναι για παράδειγμα τα έξοδα φορτώσεως, τα ασφάλιστρα, οι ναύλοι, οι δασμοί, τα δικαιώματα πραγματογνωμόνων για την ποσοτική και ποιοτική επαλήθευση των εμπορευμάτων, οι προμήθειες αγοράς που καταβάλλονται σε διαμεσολαβητικά πρόσωπα (π.χ. αντιπροσώπους) και γενικά κάθε έξοδο το οποίο προέρχεται από τη συγκεκριμένη αγορά.

Τα έξοδα που πραγματοποιούνται για την αγορά περισσότερων εμπορευμάτων και τα οποία δεν είναι εφικτό να εξατομικευθούν κατά εμπόρευμα κατανέμονται στο κόστος αυτών με βάση διάφορα κριτήρια (αξία, ποσότητα, βάρος κ.τ.λ.) ανάλογα με τη φύση τους. Τα έξοδα τοποθέτησης στις Γενικές Αποθήκες δεν αποτελούν ειδικά έξοδα αγορών. Αν όμως η τοποθέτηση γίνεται με σκοπό μεταγενέστερης παραλαβής τότε αποτελούν γενικά «έξοδα αγορών», ενώ αν προορίζονται για διάθεση κατευθείαν από το χώρο που έχουν αποθηκευτεί αποτελούν «έξοδα διαθέσεως». Τα έξοδα αποστολής εμπορευμάτων σε τρίτους ή σε υποκαταστήματα για πώληση δεν αποτελούν ειδικά έξοδα αγορών, αλλά «γενικά έξοδα πωλήσεων».

Σαν ειδικά έξοδα αγορών θεωρούνται επίσης οι απομειώσεις (η μείωση του βάρους που σημειώνεται κατά τη μεταφορά του εμπορεύματος, λόγω των συνθηκών φορτώσεως, μεταφοράς και παραλαβής) και τα ελλείμματα (η απώλεια ποσοτήτων του εμπορεύματος που μετράται με μονάδες συσκευασίας και η οποία δικαιολογείται από τις συνθήκες φορτώσεως, μεταφοράς και παραλαβής) που βαρύνουν τον αγοραστή. Αν εισπράττεται αποζημίωση για τις απώλειες αυτές, ειδικό έξοδο θεωρείται το ποσό που δεν καλύπτεται από την αποζημίωση. Οι απομειώσεις και τα ελλείμματα όταν είναι μεγαλύτερα από εκείνα που δικαιολογούνται, αποτελούν ζημιά και δε βαρύνουν το κόστος της αγοράς.

Αν κατά τη μεταφορά το εμπόρευμα υπέστη ποιοτική αλλοίωση που βαρύνει τον αγοραστή και βρίσκεται μέσα στα επιτρεπτά όρια, η ποιότητα που παραλήφθηκε θεωρείται όμοια με αυτήν που αγοράστηκε. Αν βρίσκεται πάνω από τα συνηθισμένα και επιτρεπτά όρια αποτελεί ζημιά.

Δεν προσαυξάνουν το κόστος κτήσεως των αγαθών που αγοράζονται τα ποσά του Φ.Π.Α. που καταβάλλονται κατά την αγορά των προς βιομηχανοποίηση υλών, τα οποία σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία συμψηφίζονται με τις οφειλές της επιχείρησης από Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις πωλήσεις της.

Τα έξοδα επιστροφής αγορών, κάθε φορά που βαρύνουν τον αγοραστή αποτελούν γενικά έξοδα αγορών, εφόσον πρόκειται για έξοδα μικρής αξίας. Έξοδα επιστροφών μεγάλης αξίας που βαρύνουν τον αγοραστή δεν αποτελούν έξοδα αγορών, ειδικά ή γενικά, αλλά ζημιά.

Τα γενικά έξοδα διαχείρισης, τα γενικά έξοδα διάθεσης όπως επίσης και τα έξοδα χρηματοδότησης δε λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του κόστους κτήσεως των αποθεμάτων, γιατί δεν έχουν άμεση σχέση με την αγορά των αγαθών που προορίζονται για πώληση ή βιομηχανοποίηση. Κανονικά, μέρος των εξόδων αυτών θα έπρεπε να βαρύνει τα αποθέματα. Παρ' όλα αυτά, ο μερισμός των εξόδων αυτών στα επιμέρους είδη θεωρείται αυθαιρεσία και οδηγεί σε λανθασμένο προσδιορισμό του κόστους κτήσεως. Τα παραπάνω γενικά έξοδα μεταφέρονται στο λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσης» της περιόδου την οποία αφορούν, λόγω του ότι έχουν αμεσότερη σχέση με τις λογιστικές περιόδους (χρήσεις) παρά με τις μονάδες των αγοραζόμενων (ή παραγόμενων) μονάδων.

Τα γενικά έξοδα αγορών (γενικό κόστος αγορών, κόστος προμηθειών ή κόστος εφοδιασμού) αντιμετωπίζονται από το Ε.Γ.Λ.Σ. ως εξής:

- Στις βιομηχανικές, βιοτεχνικές και λοιπές επιχειρήσεις στις οποίες λειτουργεί παραγωγή, βαρύνουν το κόστος της λειτουργίας παραγωγής και συνεπώς το κόστος αποθεμάτων απογραφής και το κόστος πωλήσεων.
- Στις εμπορικές και λοιπές επιχειρήσεις στις οποίες δε λειτουργεί παραγωγή, βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα.

Το ιστορικό κόστος παραγωγής

Ιστορικό κόστος παραγωγής, κατά το Ε.Γ.Λ.Σ., είναι το άμεσο κόστος αγοράς (ή τιμή κτήσεως) των πρώτων υλών και των διάφορων υλών που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή των αγαθών, προσαυξημένο 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 της μεθόδους που υπολογίζεται και η τιμή κτήσεως.

Ο προσδιορισμός του ιστορικού κόστους παραγωγής γίνεται, είτε κατά τον τρόπο που περιγράφεται στο Ε.Γ.Λ.Σ., είτε κατά άλλο τρόπο (εσωλογιστικό ή εξωλογιστικό), που εφαρμόζει με συνέπεια η επιχείρηση.

Για την βελτίωση της λειτουργικότητας της επιχείρησης ή για άλλους σπουδαίους λόγους επιτρέπεται, μετά από έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων (Ε.Λ.Β.), η **αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής**. Η έγκριση παρέχεται έπειτα από αίτηση που υποβάλλεται στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. πέντε (5) τουλάχιστον μήνες πριν από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

Η τρέχουσα τιμή αγοράς

Τρέχουσα τιμή αγοράς, κατά το Ε.Γ.Λ.Σ., είναι η τιμή αντικαταστάσεως του συγκεκριμένου αποθέματος, δηλαδή η τιμή στην οποία η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να προμηθευτεί το αγαθό, κατά την ημέρα συντάξεως της απογραφής, από την αγορά, με συνηθισμένους όρους και κάτω από κανονικές συνθήκες, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη περιπτώσιακά και προσωρινά γεγονότα που προκαλούν αδικαιολόγητες αυξομειώσεις τιμών. Η τρέχουσα τιμή αγοράς διαμορφώνεται με τον συνυπολογισμό όλων των στοιχείων του κόστους κτήσεως.

Στην έννοια της τρέχουσας τιμής αγοράς περιλαμβάνεται και η *τρέχουσα τιμή αναπαραγωγής* των ιδιοπαραγόμενων αποθεμάτων, η οποία αποτελείται από το άθροισμα των εξόδων παραγωγής τους, λαμβανόμενων στις τρέχουσες τιμές τους. Δηλαδή, τρέχουσα τιμή αναπαραγωγής είναι το κόστος στο οποίο η επιχείρηση μπορεί να παράγει τα ιδιοπαραγόμενα αποθέματα της, κατά την ημέρα συντάξεως της απογραφής. Στην πράξη, ως τρέχουσα τιμή αναπαραγωγής λαμβάνεται το κόστος παραγωγής του τελευταίου μήνα της χρήσης ή του πρώτου της επόμενης.

Η τρέχουσα τιμή, για τους σκοπούς της αποτίμησης των αποθεμάτων, μπορεί να προσδιοριστεί χρησιμοποιώντας τις ακόλουθες βάσεις:

α) Τη βάση της αγοράς ή αντικαταστάσεως: Η βάση αυτή εφαρμόζεται για τα εμπορεύματα ή υλικά που αγοράζονται από την επιχείρηση. Ως τρέχουσα τιμή, υπό κανονικές συνθήκες, νοείται η τρέχουσα τιμή αγοράς της μονάδας του αγαθού, η οποία επικρατεί στις πηγές εφοδιασμού της επιχείρησης κατά την ημέρα της απογραφής για κάθε αγαθό χωριστά. Δίνεται μεγάλη προσοχή όταν γίνεται αναφορά στην ποσότητα, γιατί αν αγνοηθεί μπορεί να οδηγήσει σε χρησιμοποίηση τρεχουσών τιμών που δεν ανταποκρίνονται στην πραγματική κατάσταση της αγοράς. Η λέξη αντικατάσταση έχει ευρύτερη έννοια από τη λέξη αγορά και επιπλέον περιλαμβάνει και τα ειδικά έξοδα αγοράς (ναύλα, δασμούς κ.τ.λ.).

β) Τη βάση της αναπαραγωγής: Η βάση αυτή χρησιμοποιείται για τα παραγόμενα προϊόντα και το προϊόντα υπό κατεργασία. Η τρέχουσα τιμή αποτελείται από το τρέχον κόστος:

ί. των υλικών

- ii. της άμεσης εργασίας και
- iii. των γενικών βιομηχανικών εξόδων

γ) Τη βάση της πραγματοποίησεως (ρευστοποιήσεως): Για ορισμένα αγαθά, όπως τα παλιά – απαξιωμένα ή τα επανακτώμενα από κατασχέσεις (επειδή οι αγοραστές δεν κατέβαλαν το αντίτιμο πώλησης), είναι πιθανό να μη μπορεί να προσδιοριστεί η τρέχουσα αξία αγοράς ή παραγωγής. Στις περιπτώσεις αυτές ως τρέχουσα τιμή νοείται η προσδοκώμενη τιμή πώλησης μειωμένη με τα σχετικά έξοδα πώλησης και με ένα λογικό κέρδος. Η τιμή αυτή ονομάζεται «πραγματοποιήσιμη αξία».

Η τρέχουσα τιμή στην ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, οριοθετείται ως εξής:

- 1) Η τρέχουσα τιμή δεν πρέπει να υπερβαίνει την *καθαρή πραγματοποιήσιμη αξία*, δηλαδή την υπολογιζόμενη τιμή πώλησης κατά τη συνηθισμένη πορεία της επιχείρησης μειωμένη με το προβλεπόμενο κόστος συμπληρώσεως και διαθέσεως. Συνεπώς, η τιμή αυτή είναι το *ανώτατο* όριο στο οποίο μπορεί να προσδιοριστεί η τρέχουσα τιμή.
- 2) Η τρέχουσα τιμή δεν πρέπει να είναι χαμηλότερη από την καθαρή πραγματοποιήσιμη αξία μειωμένη με μία έκπτωση για ένα πλησιέστερο προς το κανονικό περιθώριο κέρδους. Οπότε, η τιμή αυτή είναι το *κατώτατο* όριο στο οποίο μπορεί να προσδιοριστεί η τρέχουσα τιμή.

Σε περίπτωση αδυναμίας καθορισμού της τρέχουσας τιμής εφαρμόζεται η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

Κατά τον Κ.Φ.Σ. «ως τρέχουσα τιμή νοείται εκείνη στην οποία ο επιτηδευματίας δύναται να αγοράσει ή να παράγει το εμπορεύσιμο στοιχείο, κατά την ημέρα της απογραφής, σε όποια κατάσταση αυτό βρίσκεται».

Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία

Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, κατά το Ε.Γ.Λ.Σ., είναι η τιμή πωλήσεως του αποθέματος, στην οποία υπολογίζεται ότι αυτό θα πωληθεί κάτω από φυσιολογικές συνθήκες των εργασιών της επιχείρησης, μειωμένη με το κόστος ολοκληρώσεως 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.

Προσδιορισμός του κόστους κτήσεως αποθεμάτων που αγοράστηκαν αντί συνολικού τιμήματος

Εάν αγοραστούν δυο ή περισσότερα είδη αποθεμάτων αντί ενός συνολικού τιμήματος, για τη λογιστική παρακολούθηση των επιμέρους μονάδων των αποθεμάτων αυτών, είναι αναγκαίο το συνολικό αυτό τίμημα να κατανεμηθεί στις επιμέρους μονάδες των αποθεμάτων που αγοράστηκαν.

Η κατανομή του συνολικού κόστους θα πρέπει να βασίζεται στην οικονομική χρησιμότητα των επιμέρους μονάδων. Η τιμή πώλησης αποτελεί μια ένδειξη της χρησιμότητας των αγαθών και επομένως μπορεί να αποτελέσει τη βάση κατανομής του συνολικού κόστους κτήσης.

2.4 Μέθοδοι αποτίμησης αποθεμάτων

Οι κυριότερες μέθοδοι αποτίμησης των αποθεμάτων

Υπάρχουν πάρα πολλές μέθοδοι αποτίμησης των αποθεμάτων, οι οποίες κατατάσσονται συνήθως στις εξής τρεις κατηγορίες: στις μεθόδους που βασίζονται στο κόστος κτήσης, στις μεθόδους που απομακρύνονται από το κόστος κτήσης και στις μεθόδους εκτίμησης της αξίας των αποθεμάτων.

Μέθοδοι που βασίζονται στο κόστος κτήσης:

- 1) Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους (Μ.Σ.Κ.).
- 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 επόμενη εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή.
- 6) Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους.
- 7) Η μέθοδος του μεταβλητού ή άμεσου κόστους.
- 8) Η μέθοδος του βασικού αποθέματος.

Μέθοδοι απομακρυσμένες από το κόστος κτήσης:

- 9) Η μέθοδος της χαμηλότερης τιμής μεταξύ κόστους κτήσης και τρέχουσας τιμής.
- 10) Η μέθοδος αποτίμησης στην τιμή πώλησης.
- 11) Μέθοδοι αποτίμησης των κατασκευαζόμενων έργων.

Μέθοδοι εκτίμησης της αξίας των αποθεμάτων:

- 12) Η μέθοδος του ποσοστού μικτού κέρδους.
- 13) Η μέθοδος αποτίμησης στις τιμές λιανικών πωλήσεων.

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

α) *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 κ.τ.λ., οπότε αποτιμούνται, σύμφωνα με την αρχή της συντηρητικότητας, στη χαμηλότερη αξία.

Β) *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.

Γ) *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.

Δ) *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.

Ποια μέθοδος ροής κόστους ενδείκνυται για την αποτίμηση των αποθεμάτων (μενόντων και πωλημένων)

Όλες οι μέθοδοι ροής κόστους που αναφέρθηκαν παραπάνω εφαρμόζονται στη πράξη. Καμία απ' αυτές δεν μπορεί να θεωρηθεί ως η «ορθότερη» ή η «καλύτερη» μέθοδος. Δημιουργείται λοιπόν το ερώτημα ποια από τις μεθόδους αυτές πρέπει να επιλέγεται από την επιχείρηση στη συγκεκριμένη κάθε φορά περίπτωση. Κατά την επιλογή μιας από τις μεθόδους αυτές πρέπει να δίνεται ιδιαίτερη προσοχή στην επίδραση της στον ισολογισμό (αξία αποθεμάτων λήξης), στο λογαριασμό αποτελεσμάτων και στο φορολογητέο εισόδημα (κόστος πωλήσεων) καθώς επίσης στον καθορισμό των τιμών πώλησης. Οι δύο πρώτες οικονομικές καταστάσεις (ισολογισμός και αποτελέσματα χρήσης) προορίζονται για διαφορετικούς σκοπούς. Στο λογ/σμό αποτελεσμάτων ο ρόλος της αξίας των αποθεμάτων είναι η αντιπαραθέση των εσόδων με το κόστος πωλήσεων. Στον ισολογισμό τα αποθέματα, μαζί με τα άλλα κυκλοφορούντα στοιχεία, εκφράζουν κατά πόσο η επιχείρηση έχει την ικανότητα να αντιμετωπίζει τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της.

Η επιλογή, λοιπόν, μιας μεθόδου ή η απόφαση αλλαγής της εφαρμοζόμενης μεθόδου αποτελεί πολύπλοκο πρόβλημα. Αν και η σωστή μέτρηση του αποτελέσματος πρέπει να είναι ο πρωταρχικός στόχος, είναι δύσκολο ν' αγνοηθεί η επίπτωση του φόρου εισοδήματος στην οικονομική θέση (και στη ρευστότητα) της επιχείρησης. Επίσης, στην επιδίωξη της σωστής μέτρησης των αποτελεσμάτων δεν είναι ορθό να αγνοούνται τα κέρδη των αποθεμάτων.

Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους έχει το πλεονέκτημα της απεικόνισης του κόστους σύμφωνα με τη φυσική ροή των αποθεμάτων. Μειονέκτημα της όμως είναι ότι αφήνει περιθώρια προσωπικών χειρισμών (επιλογή των πωλούμενων) και ότι μπορεί να οδηγήσει σε λανθασμένες αποφάσεις τιμολόγησης των πωλούμενων, θεωρώντας ότι τα ίδια εμπορεύματα έχουν διαφορετική αξία.

Οι επιμέρους μονάδες έχουν το ίδιο κόστος μόνο εφαρμόζοντας τη μέθοδο του μέσου σταθμικού κόστους. Προϋπόθεση της μεθόδου αυτής είναι ότι δεν πρέπει να γίνεται λογιστική παρακολούθηση των πωλούμενων αποθεμάτων. Μειονεκτεί σε περιόδους πληθωρισμού, γιατί το προσδιοριζόμενο αποτέλεσμα πωλήσεων δεν ανταποκρίνεται στις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς.

Ο πληθωρισμός των τελευταίων ετών είναι ένα ισχυρό επιχείρημα για τη χρήση της L.I.F.O. Σε περιόδους υψώσεως των τιμών η L.I.F.O. έχει την τάση να ελαχιστοποιεί τα κέρδη των αποθεμάτων, ενώ η F.I.F.O. τείνει να τα μεγιστοποιεί. Η σπουδαιότητα που δίνεται στο λογαριασμό αποτελέσματα χρήσης σε σύγκριση με τον ισολογισμό, οι υψηλοί ρυθμοί του πληθωρισμού και οι επιπτώσεις του φόρου εισοδήματος στην επιχείρηση έχουν παρακινήσει τις επιχειρήσεις τα τελευταία χρόνια να στραφούν προς τη L.I.F.O. που οδηγεί πλησιέστερα από κάθε άλλη μέθοδο στη σωστή μέτρηση του αποτελέσματος. Δεν πρέπει όμως να παραβλέπεται ότι η L.I.F.O. σε περιόδους υψώσεως των τιμών οδηγεί στην υποεκτίμηση των μενόντων αποθεμάτων με συνέπεια οι σχετικοί αριθμοδείκτες που προκύπτουν από την ανάλυση του ισολογισμού (ρευστότητας, κυκλοφοριακής ταχύτητας αποθεμάτων κ.α.) να είναι λανθασμένοι.

2.5 Μέθοδοι υπολογισμού του κόστους (ή τιμής) κτήσης

Γενικά για τις μεθόδους ροής κόστους κτήσης

Όταν η επιχείρηση αγοράζει ή παράγει αγαθά έχουμε μια ποσοτική εισροή αγαθών και όταν πουλάει ή αναλώνει αγαθά έχουμε μια εκροή αγαθών. Την ποσοτική αυτή εισροή και εκροή αγαθών ονομάζουμε *φυσική ροή των αποθεμάτων*. Τα αποθέματα όμως εισρέουν και εκρέουν με κάποιο κόστος κτήσης και επομένως, παράλληλα με τη φυσική ροή, έχουμε και τη *ροή κόστους αποθεμάτων*. Η καθαρή διαφορά μεταξύ εισροών και εκροών κόστους αποτελεί το κόστος των μενόντων αποθεμάτων.

Στη διάρκεια μιας λογιστικής περιόδου, τα αποθέματα αγοράζονται ή παράγονται με διαφορετικό κόστος μονάδας. Επιπλέον, στις περισσότερες περιπτώσεις οι αναλώσεις ή πωλήσεις αποθεμάτων αντιστοιχούν σε

περισσότερες της μίας μονάδες κόστους και κατά συνέπεια παρουσιάζεται θέμα επιλογής των κατάλληλων μονάδων κόστους, ώστε τόσο το κόστος των μενόντων αποθεμάτων όσο και των πωλημένων να προσδιορίζεται κατά λογικό τρόπο.

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ., το κόστος (ή τιμή) κτήσης υπολογίζεται με μία από τις μεθόδους που θα αναπτύξουμε παρακάτω ή με οποιαδήποτε άλλη αποδεκτή μέθοδο.

Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους

Κατά τη μέθοδο αυτή η μέση σταθμική τιμή κτήσης υπολογίζεται με τον εξής τύπο:

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

Η προσδιορισμένη μέση σταθμική τιμή μονάδας με αυτόν τον τρόπο χρησιμοποιείται για την αποτίμηση των αποθεμάτων λήξης και του κόστους των πωληθέντων.

Η συγκεκριμένη μέθοδος χρησιμοποιείται ευρύτατα στην πράξη, γιατί έχει εύκολη εφαρμογή, προσδιορίζει το κόστος μονάδας με μια αντικειμενική βάση, είναι απαλλαγμένη από περιθώρια υποκειμενικών χειρισμών και ελαχιστοποιεί τις επιδράσεις των υπερβολικών τιμών στην αγορά. Σε μια αγορά που οι τιμές παρουσιάζουν ανυψωτική τάση το μέσο κόστος είναι χαμηλότερο από το τρέχον κόστος, ενώ σε μια αγορά που οι τιμές παρουσιάζουν πτωτική τάση το μέσο κόστος είναι υψηλότερο από το τρέχον κόστος. Γι' αυτό η μέθοδος αυτή κρίνεται αρνητικά, αφού στα τρέχοντα έσοδα πωλήσεων δεν αντιπαραθέτει το τρέχον κόστος κτήσης των πωληθέντων.

Η εφαρμογή της μεθόδου προτείνεται στις περιπτώσεις που η επιχείρηση εφαρμόζει το σύστημα της περιοδικής απογραφής των αποθεμάτων, οπότε στο τέλος της περιόδου που προσδιορίζεται το μέσο σταθμικό κόστος απογράφονται τα μένοντα και προσδιορίζεται η αξία αυτών και το κόστος των πωλημένων. Αν η επιχείρηση εφαρμόζει το σύστημα της διαρκούς απογραφής, επειδή το μέσο σταθμικό κόστος δεν είναι εφικτό να υπολογιστεί πριν από τη τελευταία αγορά της περιόδου, οι εξαγωγές (αναλώσεις – πωλήσεις) και τα υπόλοιπα των αποθεμάτων παρακολουθούνται στη διάρκεια της περιόδου μόνο κατά ποσότητα.

Η περίοδος σταθμίσεως μπορεί να είναι: α) ετήσια (ολόκληρη η χρήση), οπότε μιλάμε για μέσο ετήσιο σταθμικό κόστος, ή β) μικρότερη του έτους, συνήθως μηνιαία αλλά και τριμηνιαία, οπότε μιλάμε για μέσο μηνιαίο ή τριμηνιαίο σταθμικό κόστος

Παράδειγμα

Εισαγωγές	Είδος Α	Εξαγωγές
1/1/08 Απόθεμα κιλιά 1000x1€=1000		20/1/08 Πώληση κιλιά 1500x4€=6000
10/1/08 Αγορά κιλιά 2000x3€=6000		30/4/08 Πώληση κιλιά 1000x5€=5000
30/6/08 Αγορά κιλιά 4000x2€=8000		7/9/08 Πώληση κιλιά 3000x6€=18000

Το εμπόρευμα που μένει στο τέλος της χρήσης είναι $(1000 + 2000 + 4000) - (1500 + 1000 + 3000) = 1500$ κιλιά. 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.

Αξία αποθέματος έναρξης της περιόδου	+	Αξία αγορών της περιόδου στην τιμή κτήσης
Ποσότητα αποθέματος έναρξης της περιόδου		Ποσότητα που αγοράζεται στην περίοδο
$\frac{1000 + (6000 + 8000)}{1000 + 6000}$	=	$\frac{15000}{7000} = 2,14€$

Για την αποτίμηση θα πάρουμε την μικρότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης (2,14) και τρέχουσας (2,10). Η αξία των μενόντων εμπορευμάτων είναι $1500 \times 2,10 = 3150$.

Η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων

Κατά τη μέθοδο αυτή, μετά από κάθε εισαγωγή καθορίζεται η μέση τιμή κτήσης με τον εξής τύπο:

Αξία προηγούμενου υπολοίπου	+	Αξία νέας αγοράς στην τιμή κτήσεως
Ποσότητα προηγούμενου υπολοίπου		Ποσότητα νέας αγοράς

Συμφώνα με την προηγούμενη μέθοδο, το ετήσιο μέσο σταθμικό κόστος προσδιορίζεται στο τέλος της χρήσης και κατά συνέπεια, αν η επιχείρηση εφαρμόζει το σύστημα της διαρκούς απογραφής, δεν έχει τη δυνατότητα στη διάρκεια της χρήσης να προσδιορίζει το κόστος των αναλώσεων ή των πωλήσεων. Για την αντιμετώπιση του προβλήματος αυτού, σαν μέσο κόστος της μονάδας μπορεί να χρησιμοποιείται εκείνο που προκύπτει μετά από κάθε αγορά αγαθών.

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

Παράδειγμα

Εισαγωγές	Είδος A	Εξαγωγές
1/1/08 Απόθεμα κιλιά 1000x1,00€=1000		20/1/08 Πώληση κιλιά 1500x4,00€= 6000
10/1/08 Αγορά κιλιά 2000x3,00€=6000		30/4/08 Πώληση κιλιά 1000x5,00€= 5000
10/1/08 Σύνολο κιλιά 3000x2,33€=7000		7/9/08 Πώληση κιλιά 3000x6,00€=18000
20/1/08 Πώληση κιλιά 1500x2,33€=3500		
21/1/08 Υπόλοιπο κιλιά 1500x2,33€=3500		
30/4/08 Πώληση κιλιά 1000x2,33€= 2330		
30/4/08 Υπόλοιπο κιλιά 500x2,33€=1165		
30/6/08 Αγορά κιλιά 4000x2,00€=8000		
30/6/08 Σύνολο κιλιά 4500x2,036€=9165		
7/9/08 Πώληση κιλιά 3000x2,036€=6108		
7/9/08 Υπόλοιπο κιλιά 1500x2,036=3054		

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

ΛΥΣΗ

Αξία προηγούμενου υπολοίπου	+	Αξία νέας αγοράς στην τιμή κτήσεως
Ποσότητα προηγούμενου υπολοίπου		Ποσότητα νέας αγοράς

$$\underline{1000 + 6000} = \underline{7000} = 2,33 \text{ μέση τιμή υπολοίπου}$$

$$1000 + 2000 \qquad 3000$$

$$\frac{1165 + 8000}{500 + 4000} = \frac{9165}{4500} = 2,036 \text{ μέση τιμή υπολοίπου}$$

Η τιμή κτήσης με τη μέθοδο αυτή είναι 2,036 το κιλό και στην απογραφή θα είναι $(1000 + 2000 + 4000) - (1500 + 1000 + 3000) = 1500 \times 2,036 = 3054$.

Η μέθοδος πρώτη εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (F.I.F.O.)

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή θεωρείται ότι η πρώτη εισαγωγή είναι και πρώτη εξαγωγή. Τα αποθέματα της απογραφής προέρχονται από τις τελευταίες αγορές της χρήσης και τιμή κτήσης είναι η μέση τιμή με την οποία αγοράστηκαν. Η αρχή των υπολογισμών της αποτίμησης των αποθεμάτων γίνεται από την τελευταία αγορά. Η αποτίμηση των πωλημένων – αναλωμένων γίνεται σύμφωνα με τη σειρά εισαγωγής τους, γι' αυτό και η μέθοδος αυτή λέγεται και «μέθοδος της σειράς εξαντλήσεως των αποθεμάτων».

Η παραπάνω εκδοχή της σειράς εξαντλήσεως στις περισσότερες επιχειρήσεις προσαρμόζεται με τη φυσική ροή των αποθεμάτων. Με τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα τέλους χρήσης αποτιμούνται σε τιμές που είναι κοντά στις τρέχουσες τιμές αγοράς και συνεπώς η αξία των αποθεμάτων που εμφανίζεται στον ισολογισμό είναι σωστότερη σε σύγκριση με εκείνη που προκύπτει με την εφαρμογή άλλων μεθόδων και ειδικότερα με τη L.I.F.O. Παρ' όλα αυτά, η μέθοδος παρουσιάζει αδυναμία στην ορθή σύγκριση των εσόδων με το κόστος των πωλήσεων, αφού στα τρέχοντα έσοδα από τις πωλήσεις δε συγκρίνει το τρέχον κόστος των πωλημένων, αλλά το κόστος κτήσης των παλαιότερων αγορών. Αυτό σημαίνει ότι σε περιόδους πληθωρισμού η μέθοδος υπερεκτιμά τα λογιστικά κέρδη σε σχέση με άλλες μεθόδους και ειδικότερα τη L.I.F.O., με επακόλουθο την πληρωμή αυξημένου φόρου εισοδήματος. Αντίθετα, σε περιόδους μειώσεως των τιμών το αποτέλεσμα υποεκτιμάται με συνέπεια και ο φόρος εισοδήματος να είναι μειωμένος.

Παρά το παραπάνω βασικό μειονέκτημα της μεθόδου, δηλαδή της απομάκρυνσης του κόστους των πωλήσεων από τις τρέχουσες συνθήκες τις αγορές, η F.I.F.O. χρησιμοποιείται ευρύτατα στην κοστολόγηση των αποθεμάτων, γιατί: α) είναι εύκολης εφαρμογής, β) είναι εφαρμόσιμη, είτε με το σύστημα της περιοδικής απογραφής, είτε με το σύστημα της διαρκούς απογραφής, γ) η ροή του κόστους συμβαδίζει με τη φυσική ροή των αποθεμάτων, δ) είναι συστηματική και αντικειμενική, αφού δεν επηρεάζεται

από υποκειμενικούς υπολογισμούς και ε) η αξία των αποθεμάτων στον ισολογισμό προσεγγίζει το τρέχον κόστος αντικαταστάσεως.

Η μέθοδος αυτή μπορεί να εφαρμόζεται είτε: α) σε τρέχουσα βάση, σε όλη τη διάρκεια της χρήσης ή β) με το σύστημα της περιοδικής απογραφής, με τα ίδια αποτελέσματα.

Παράδειγμα

Εισαγωγές	Είδος Α	Εξαγωγές
1/1/08 Απόθεμα κιλιά 1000x1€=1000		20/1/08 Πώληση κιλιά 1500x4€=6000
10/1/08 Αγορά κιλιά 2000x3€=6000		30/4/08 Πώληση κιλιά 1000x5€=5000
30/6/08 Αγορά κιλιά 4000x2€=8000		7/9/08 Πώληση κιλιά 3000x6€=18000
15/9/08 Αγορά κιλιά 5000x3€=15000		3/10/08 Πώληση κιλιά 4000x5€=20000
8/10/08 Αγορά κιλιά 4500x2€=9000		

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:

$$\frac{(4500 \times 2) + (2500 \times 3)}{7000} = \frac{9000 + 7500}{7000} = 2,35€$$

Για την αποτίμηση θα πάρουμε τη μικρότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης (2,35) και τρέχουσας τιμής (2,10). Η αξία των μενόντων εμπορευμάτων είναι $7000 \times 2,10 = 14700$.

Η μέθοδος τελευταία εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (L.I.F.O.)

Κατά τη μέθοδο αυτή θεωρείται ότι η πρώτη εξαγωγή (πώληση ή ανάλωση) προέρχεται από την τελευταία εισαγωγή και ότι τα αποθέματα τέλους χρήσης προέρχονται από παλαιότερες εισαγωγές. Η αρχή των υπολογισμών της αποτίμησης των αποθεμάτων τέλους χρήσης γίνεται από την πρώτη αγορά της χρήσης. Η αποτίμηση των πωλημένων – αναλωμένων γίνεται αντίθετα με τη σειρά της εισαγωγής τους. Η μέθοδος αυτή είναι ακριβώς αντίθετη με τη μέθοδο F.I.F.O.

Αν και για τις περισσότερες επιχειρήσεις η παραπάνω εκδοχή δεν είναι σύμφωνη με τη φυσική ροή των αποθεμάτων, παρ' όλα αυτά η μέθοδος αυτή έχει το ισχυρό επιχείρημα 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. Τα έσοδα από τις πωλήσεις, λοιπόν, πρέπει να συσχετίζονται με το τρέχον κόστος των πωλημένων. Με τη L.I.F.O. το κόστος των πωλημένων προσεγγίζει το τρέχον κόστος αντικαταστάσεως τους, αφού τα πωλημένα αποτελούνται, κατά τη μέθοδο, από τις πιο πρόσφατες αγορές. Η μέθοδος αυτή, επομένως, οδηγεί στον περιορισμό των κερδών που προσδιορίζονται λογιστικά και στον περιορισμό του φόρου εισοδήματος αυτών.

Η εφαρμογή της παραπάνω μεθόδου ενδείκνυται σε περιόδους έντονου πληθωρισμού.

Παράδειγμα

Εισαγωγές	Είδος Α	Εξαγωγές
1/1/08 Απόθεμα κιλιά 1000x1€=1000		20/1/08 Πώληση κιλιά 1500x4€=6000
10/1/08 Αγορά κιλιά 2000x3€=6000		30/4/08 Πώληση κιλιά 1000x5€=5000
30/6/08 Αγορά κιλιά 4000x2€=8000		7/9/08 Πώληση κιλιά 3000x6€=18000
15/9/08 Αγορά κιλιά 5000x3€=15000		3/10/08 Πώληση κιλιά 4000x5€=20000
8/10/08 Αγορά κιλιά 4500x2€=9000		

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 F.I.F.O. θα είναι:

$$\frac{(1000 \times 1) + (2000 \times 3) + (4000 \times 2)}{7000} = \frac{1000 + 6000 + 8000}{7000} = 2.14\text{€}$$

Για την αποτίμηση θα πάρουμε τη μικρότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης (2,14) και τρέχουσας τιμής (2,10). Η αξία των μενόντων εμπορευμάτων είναι $7000 \times 2,10 = 14700$.

Η μέθοδος του βασικού αποθέματος

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

Εισαγωγές	Είδος Α	Εξαγωγές
9/1/08 Απόθεμα κιλιά 1500x1€=1500		22/1/08 Πώληση κιλιά 1500x4€=6000
12/2/08 Αγορά κιλιά 2000x3€=6000		20/5/08 Πώληση κιλιά 1000x5€=5000
30/6/08 Αγορά κιλιά 3000x2€=6000		9/9/08 Πώληση κιλιά 3000x6€=18000
5/9/08 Αγορά κιλιά 6000x3€=18000		3/11/08 Πώληση κιλιά 4000x5€=20000
6/10/08 Αγορά κιλιά 5500x2€=11000		

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 κιλιά, αυτό θα αποτιμηθεί με τη τιμή του 1€ που είναι τιμή κτήσης και τα υπόλοιπα 7500 κιλιά, με μία από τις άλλες μεθόδους, έστω με την μέθοδο F.I.F.O. Οπότε θα έχουμε:

$$\frac{(1000 \times 1) + (5500 \times 2) + (2000 \times 3)}{8500} = \frac{1000 + 11000 + 6000}{8500} = 2,12\text{€}$$

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

Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους

Όταν τα αποθέματα αποτελούνται από ογκώδη αγαθά (π.χ. αυτοκίνητα, σκάφοι) ή από μικρές ποσότητες που έχουν μεγάλη αξία (π.χ. κοσμήματα, πολύτιμοι λίθοι) και είναι εφικτό να αριθμούνται κατά τεμάχιο ή κατά παρτίδα κατά το χρόνο αγοράς ή παραγωγής τους, όταν δηλαδή τα

επιμέρους στοιχεία έχουν εξατομικευμένα χαρακτηριστικά, είναι δυνατό τα αποθέματα να παρακολουθούνται με το πραγματικό κόστος κάθε στοιχείου. Έτσι, είναι δυνατό να προσδιορίζεται το πραγματικό ειδικό – εξατομικευμένο κόστος των πωλούμενων και των μενόντων αποθεμάτων. Δηλαδή, αν μπορεί να προσδιορίζεται από ποιες ειδικές αγορές προέρχονται οι ποσότητες που αποτελούν τα αποθέματα τέλους χρήσης, τότε τα αποθέματα αυτά μπορεί να αποτιμούνται στις ειδικές τιμές κτήσης αυτών.

Η συγκεκριμένη μέθοδος συσχετίζει τη ροή του κόστους με την ειδική ροή των φυσικών αγαθών και οδηγεί σε ικανοποιητική αντιπαράθεση εσόδων και κόστους και μπορεί να εφαρμόζεται με περιοδική ή με διαρκή απογραφή των αποθεμάτων.

Η μέθοδος αυτή απαιτεί εξατομικευμένη παρακολούθηση κάθε στοιχείου και για το λόγο αυτό εφαρμόζεται σπάνια στην πράξη. Επίσης, η μέθοδος στερείται συχνά αντικειμενικότητας, αφού έχει τη δυνατότητα να επηρεάζει τα αποτελέσματα.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. για τη μέθοδο αυτή ορίζει τα εξής: Κατά τη μέθοδο αυτήν, τα αποθέματα παρακολουθούνται όχι μόνο κατ' είδος, αλλά και κατά συγκεκριμένες παρτίδες αγοράς ή παραγωγής, οι οποίες έτσι αποκτούν αυτοτέλεια κόστους (π.χ. παρτίδα ακατέργαστων δερμάτων, πλαστικών πρώτων υλών). Κατά την αποτίμηση των αποθεμάτων της απογραφής, αυτά αναλύονται σε ποσότητες κατά παρτίδα από την οποία προέρχονται και αποτιμούνται στο κόστος της συγκεκριμένης παρτίδας ανεξάρτητα από το χρόνο αγοράς ή παραγωγής τους.

Παράδειγμα

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.

Η μέθοδος του πρότυπου κόστους

Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται από τις σύγχρονες βιομηχανικές επιχειρήσεις για τη λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων και την, για εσωτερική χρήση, αποτίμηση αυτών. Ένα ιδανικό ή προϋπολογιζόμενο κόστος απαλλαγμένο από τις απώλειες και τα έξοδα που οφείλονται σε αναποτελεσματικότητα ή σε μη φυσιολογικές συνθήκες. Οι διαφορές μεταξύ πραγματικού (ιστορικού) και προτύπου κόστους καταχωρούνται σε συγκεκριμένο λογαριασμό, ο οποίος αποτελεί όργανο ελέγχου της παραγωγικής διαδικασίας και της συναλλακτικής δραστηριότητας της επιχείρησης.

Το πρότυπο κόστος μπορεί να εφαρμόζεται για την παρακολούθηση των πρώτων υλών, των ημικατεργασμένων και των έτοιμων προϊόντων, τόσο ως προς την εισαγωγή όσο και ως προς την εξαγωγή αυτών από τις αντίστοιχες λογιστικές αποθήκες, οι οποίες μπορούν να τηρηθούν μόνο κατά ποσότητα, αφού όλες οι εισαγωγές και εξαγωγές καταχωρούνται με την ίδια σπάνταρ τιμή.

Το πρότυπο κόστος έχει εσωτερική αξία για την επιχείρηση και δε μπορεί να χρησιμοποιείται για την αποτίμηση των αποθεμάτων που γίνεται για τη σύνταξη των δημοσιευόμενων οικονομικών καταστάσεων.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει τα εξής: Κατά τη μέθοδο αυτήν τα αποθέματα αποτιμούνται στην τιμή του πρότυπου κόστους. Η μέθοδος του πρότυπου κόστους εφαρμόζεται με την προϋπόθεση ότι οι αποκλίσεις, που πιθανόν θα προκύψουν ανάμεσα στο ιστορικό και στο πρότυπο κόστος, θα κατανέμονται στα μένοντα και στα πωλημένα αποθέματα τους. Το ποσό των αποκλίσεων που αναλογεί στα μένοντα αποθέματα της απογραφής εμφανίζεται ξεχωριστά.

Αλλαγή μεθόδου προσδιορισμού του κόστους κτήσης και η σημασία της αρχής της συνέπειας στην αποτίμηση των αποθεμάτων

Η βασική λογιστική αρχή της συνέπειας επιβάλλει στην επιχείρηση την υποχρέωση να εφαρμόζει με τρόπο σταθερό και αμετάβλητο τις μεθόδους που επέλεξε για την αποτίμηση των διάφορων κατηγοριών αποθεμάτων της και να μην αλλάζει τις μεθόδους αυτές από χρήση σε χρήση. Αν η βασική αυτή αρχή παραβλεπόταν στο κρίσιμο θέμα της αποτίμησης των αποθεμάτων, τότε η επιχείρηση θα είχε τη δυνατότητα να αυξομειώνει τα αποτελέσματα της, αλλάζοντας απλώς τις μεθόδους αποτίμησης των αποθεμάτων της. Η αρχή της συνέπειας δεν επιβάλλει στις επιχειρήσεις του ίδιου κλάδου να εφαρμόζουν όλες την ίδια μέθοδο αποτίμησης των αποθεμάτων, αλλά υποχρεώνει τη συγκεκριμένη επιχείρηση να μην αλλάζει τις μεθόδους αποτίμησης των αποθεμάτων στη διαδρομή των χρήσεων.

Χάρη στην αρχή αυτήν ο χρήστης των οικονομικών καταστάσεων είναι σίγουρος ότι η επιχείρηση ακολούθησε τις ίδιες λογιστικές μεθόδους που χρησιμοποίησε την προηγούμενη χρήση και επομένως έχει τη δυνατότητα να κάνει διαχρονικές συγκρίσεις στα αποτελέσματα και στους ισολογισμούς της επιχείρησης.

Η αρχή της συνέπειας δε σημαίνει ότι η επιχείρηση δεν μπορεί ποτέ να αλλάξει τις μεθόδους αποτίμησης των αποθεμάτων που εφαρμόζει. Η επιχείρηση έχει το δικαίωμα να επιλέξει άλλη μέθοδο στις περιπτώσεις που η μέθοδος αυτή ανταποκρίνεται περισσότερο στις παρούσες συνθήκες, αλλά υποχρεούται να φανερώσει την αλλαγή της μεθόδου και την επίδραση από την αλλαγή αυτή στα καθαρά αποτελέσματα της χρήσης.

Τέλος, ακόμη και όταν η επιχείρηση εφαρμόζει με συνέπεια τις μεθόδους αποτίμησης των αποθεμάτων, οι μέθοδοι που χρησιμοποιούνται θα πρέπει να αποκαλύπτονται στις οικονομικές καταστάσεις.

Αλλαγή μεθόδου προσδιορισμού του κόστους κτήσης από άποψη κείμενης νομοθεσίας

Ο νόμος απόλυτα προσαρμοσμένος στο Ε.Γ.Λ.Σ., παρέχει στην επιχείρηση το δικαίωμα επιλογής μιας από τις μεθόδους που αναλύσαμε παραπάνω, προκειμένου να προσδιορίζει την τιμή κτήσης ή το κόστος παραγωγής των αποθεμάτων. Άλλωστε, πιστός στη βασική λογιστική αρχή της συνέπειας, υποχρεώνει την επιχείρηση να εφαρμόζει *«πάγια, χωρίς μεταβολές από χρήση σε χρήση»* τις μεθόδους αποτίμησης (άρθρο 43 παρ. 1 περ. (β) και παρ. 7β εδάφ. α' ν. 2190/1920) και ορίζει κατηγορηματικά ότι *«αλλαγή της εφαρμοζόμενης μεθόδου δεν επιτρέπεται»*.

Κατ' εξαίρεση ο νόμος επιτρέπει στην επιχείρηση 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»* (άρθρο 43 παρ. 7β εδάφ. β' ν. 2190/1920).

Η φορολογική νομοθεσία επιτρέπει στην επιχείρηση επίσης τον προσδιορισμό της τιμής κτήσης και του ιστορικού κόστους παραγωγής *«με βάση οποιαδήποτε από τις αναγνωριζόμενες μεθόδους, με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο»* (άρθρο 28 παρ. 2 του π.δ. 186/1992) και αυτό για να μη γίνεται διαφοροποίηση των αποτελεσμάτων των χρήσεων.

Επισημαίνεται ότι με τη νέα διάταξη του παραπάνω άρθρου, ο φορολογικός νομοθέτης δέχτηκε, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, το δικαίωμα της επιχείρησης να αλλάξει τη μέθοδο προσδιορισμού της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής. Η διάταξη αυτή ορίζει ειδικότερα ότι *«για τη βελτίωση της λειτουργικότητας της επιχείρησης ή για άλλους σπουδαίους λόγους επιτρέπεται, μετά από έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων (Ε.Λ.Β.), η αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής. Η έγκριση παρέχεται ύστερα από αίτηση που υποβάλλεται στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. πέντε (5) τουλάχιστον μήνες πριν από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου»*.

Σύμφωνα λοιπόν με αυτήν τη διάταξη επιτρέπεται στην επιχείρηση η αλλαγή μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής (π.χ. από F.I.F.O. σε L.I.F.O.) υπό τις εξής προϋποθέσεις:

α) Η αλλαγή της μεθόδου να συμβάλλει στη βελτίωση της λειτουργικότητας της επιχείρησης ή να επιβάλλεται για άλλους σημαντικούς λόγους. Τέτοιοι λόγοι μπορεί να είναι η μεταβολή στο αντικείμενο των εργασιών της επιχείρησης, η έναρξη νέου κλάδου εργασιών, η

αναδιοργάνωση στις λειτουργίες της επιχείρησης, η μηχανοργάνωση της επιχείρησης κ.α.

β) Η αλλαγή της μεθόδου να εγκριθεί από την Επιτροπή Λογιστικών Βιβλίων (Ε.Λ.Β.), η οποία θα κρίνει εάν οι λόγοι που αναφέρει η επιχείρηση για την αλλαγή της μεθόδου οδηγούν στη βελτίωση της λειτουργικότητας της ή είναι σημαντικοί.

Για τη χορήγηση της εγκρίσεως της Ε.Λ.Β. η επιχείρηση πρέπει να υποβάλλει σχετική αίτηση πέντε (5) τουλάχιστον μήνες πριν από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Η προθεσμία αυτή είναι ανατρεπτική.

2.6 Ο κανόνας της χαμηλότερης τιμής μεταξύ κόστους κτήσης και τρέχουσας τιμής

Θεωρητική θεμελίωση του κανόνα της χαμηλότερης τιμής

Σύμφωνα με την αρχή του κόστους τα αποθέματα πρέπει να αποτιμούνται στο ιστορικό κόστους κτήσης τους. Παρ' όλα αυτά, η αρχή αυτή υποχωρεί έναντι της άλλης βασικής αρχής της συντηρητικότητας, σύμφωνα με την οποία οι ζημιές, ακόμη και όταν δε βεβαιώνονται με ολοκληρωμένες συναλλαγές, πρέπει να αναγνωρίζονται σαν ζημιές της χρήσης μέσα στην οποία συνέβησαν, ενώ αντίθετα, τα κέρδη που δεν αποδεικνύονται από ολοκληρωμένες συναλλαγές δεν αναγνωρίζονται πριν από την ολοκλήρωση των συναλλαγών.

Από τα παραπάνω συμπεραίνουμε ότι η τιμή αποτίμησης των αποθεμάτων πρέπει να είναι η χαμηλότερη τιμή μεταξύ: α) του κόστους κτήσης και β) της τρέχουσας τιμής (δηλαδή του κόστους αντικατάστασης και όχι της τιμής πώλησης) στο τέλος της χρήσης. Αν για παράδειγμα ένα αγαθό αγοράστηκε το Νοέμβριο του 2007 αντί € 2,5 και παραμένει στην επιχείρηση στο τέλος του ίδιου έτους, οπότε μπορούσε να αγοραστεί αντί € 2, στην απογραφή της 31/12/2007 πρέπει να αποτιμηθεί με € 2 και η ζημιά των 0,5 € να περιληφθεί στα αποτελέσματα της χρήσης 2007.

Η τιμή αποτίμησης των € 2 θα αποτελέσει το κόστος για την επόμενη χρήση που το αγαθό θα πουληθεί και το αποτέλεσμα θα προσδιοριστεί σαν διαφορά της τιμής πώλησης και του ποσού αυτού.

Η αποτίμηση των αποθεμάτων στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ κόστους και τρέχουσας θεμελιώνεται στις εξής λογιστικές αρχές: α) στην αρχή της αντιπαραθέσεως εσόδων – εξόδων, σύμφωνα με την οποία η μείωση της αξίας του αγαθού που έχει στην κυριότητα της η επιχείρηση, ανεξάρτητα από την αιτία που την προκάλεσε (απαξίωση, παλαίωση, βλάβη), πρέπει να θεωρείται ζημιά της χρήσης στην οποία η μείωση αυτή συνέβη, β) στην αρχή

της συντηρητικότητας και γ) στην σιωπηρή παραδοχή ότι οι τιμές πώλησης των αποθεμάτων μειώνονται αναλογικά περίπου με το κόστος αντικαταστάσεως τους.

Εφαρμογή της χαμηλότερης τιμής μεταξύ κόστους κτήσης και τρέχουσας τιμής

Η μέθοδος της χαμηλότερης τιμής μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής μπορεί να εφαρμοστεί με τρεις τρόπους:

- 1) σύγκριση του κόστους κτήσης και της τρέχουσας τιμής χωριστά για κάθε στοιχείο της απογραφής (στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή),
- 2) σύγκριση του κόστους κτήσης και της τρέχουσας τιμής ξεχωριστά για κάθε κατηγορία στοιχείων της απογραφής και
- 3) σύγκριση του συνολικού κόστους κτήσης και της συνολικής τρέχουσας αξίας των αποθεμάτων της απογραφής.

Για την καλύτερη κατανόηση των τριών τρόπων εφαρμογής της παραπάνω μεθόδου αποτίμηση αναφέρουμε το ακόλουθο παράδειγμα:

1) Μέθοδος της κατ' είδος χαμηλότερης τιμής:

	Ποσότητα	Τιμή μονάδας		Χαμηλότερη Τιμή
		Κόστος	Τρέχουσα	
Πρώτες ύλες				
A	2.000	20	15	30.000
B	3.000	30	25	75.000
Γ	5.000	10	20	50.000
Δ	1.000	40	30	30.000
Έτοιμα προϊόντα				
E	4.000	50	55	200.000
Z	2.500	70	60	150.000
H	800	100	110	80.000
Θ	200	150	140	<u>28.000</u>

Αξία αποθεμάτων στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή € 643.000

Διευκρινίζεται ότι, όταν ένα στοιχείο αποτιμάται στην απογραφή μιας χρήσης στη χαμηλότερη τρέχουσα τιμή, η τιμή αυτή θεωρείται ως κόστος κτήσης για τις επόμενες χρήσεις.

- 2) Μέθοδος της κατά κατηγορία αποθεμάτων χαμηλότερης τιμής:

	Ποσότητα	Τιμή μονάδας		Συνολικό		Χαμηλότερη Τιμή
		Κόστος	Τρέχουσα	Κόστος	Τρέχουσα	
Πρώτες ύλες						
A	2.000	20	15	40.000	30.000	
B	3.000	30	25	90.000	75.000	
Γ	5.000	10	20	50.000	100.000	
Δ	1.000	40	30	<u>40.000</u>	<u>30.000</u>	
				220.000	235.000	220.000
Έτοιμα προϊόντα						
E	4.000	50	55	200.000	220.000	
Z	2.500	70	60	175.000	150.000	
H	800	100	110	80.000	88.000	
Θ	200	150	140	<u>30.000</u>	<u>28.000</u>	
				485.000	486.000	<u>485.000</u>

Αξία αποθεμάτων στην κατά κατηγορία χαμηλότερη τιμή € 705.000

Συνήθως εφαρμόζεται η παραλλαγή της κατ' είδος χαμηλότερης τιμής. Την παραλλαγή αυτήν αποδέχονται ο Κ.Φ.Σ. και το Ε.Γ.Λ.Σ. Σε ορισμένες όμως περιπτώσεις μπορεί και να εφαρμοστεί μια άλλη παραλλαγή της μεθόδου, δηλαδή της συνολικά χαμηλότερης ή της κατά κατηγορία αποθεμάτων χαμηλότερης τιμής. Σε μια βιομηχανία π.χ. που παράγει ένα μόνο προϊόν και χρησιμοποιεί διάφορες πρώτες ύλες ενδείκνυται η εφαρμογή της συνολικά χαμηλότερης τιμής και όχι της κατ' είδος χαμηλότερης τιμής. Επισημαίνεται ότι οποιαδήποτε παραλλαγή της μεθόδου γίνει αποδεκτή από την επιχείρηση, η παραλλαγή αυτή πρέπει να εφαρμόζεται και στις επόμενες χρήσεις.

Στις περιπτώσεις που η τρέχουσα τιμή είναι χαμηλότερη από το κόστος κτήσης που εμφανίζεται καταχωρημένο στα βιβλία, προκύπτει μια χρεωστική διαφορά που ονομάζεται «ζημιά από τα κατεχόμενα αποθέματα», για τη λογιστική αντιμετώπιση της οποίας ακολουθούνται δύο λογιστικοί χειρισμοί:

- i) Χειρισμός της άμεσης μείωσης της αξίας των αποθεμάτων

Η ζημία από τα κατεχόμενα αποθέματα δεν απεικονίζεται με ιδιαίτερη εγγραφή αλλά ούτε και εμφανίζεται ξεχωριστά στο λογαριασμό αποτελεσμάτων. Η ζημία αυτή ενσωματώνεται στην αξία του αποθέματος τέλους χρήσης και στο κόστος πωλήσεων.

ii) Χειρισμός της έμμεσης μείωσης της αξίας των αποθεμάτων

Η ζημία από τα κατεχόμενα αποθέματα απεικονίζεται με ιδιαίτερη λογιστική εγγραφή και εμφανίζεται ξεχωριστά. Αυτό επιτυγχάνεται με τη χρησιμοποίηση ενός πιστωτικού λογαριασμού «προβλέψεις για την υποτίμηση αποθεμάτων», ο οποίος είναι λογαριασμός αντίθετος του λογαριασμού των αποθεμάτων. Με αυτόν το χειρισμό το κόστος των αποθεμάτων και το κόστος των πωλήσεων παραμένουν αμετάβλητα και η ζημία από τα κατεχόμενα αποθέματα εμφανίζεται σε ξεχωριστό ποσό στο λογαριασμό αποτελεσμάτων.

iii) Σύγκριση και εκτίμηση των παραπάνω δύο λογιστικών χειρισμών της χαμηλότερης τιμής

Οποιοσδήποτε από τους δύο λογιστικούς χειρισμούς για τους οποίους μιλήσαμε παραπάνω κι αν χρησιμοποιηθεί θα προκύψει το ίδιο αποτέλεσμα και το ίδιο ενεργητικό στον ισολογισμό. Το ερώτημα που τίθεται είναι αν οι ζημιές από την αποτίμηση των κατεχόμενων αποθεμάτων πρέπει ή δεν πρέπει να αναγράφονται χωριστά στο λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσης». Υπέρ της θετικής άποψης υποστηρίζονται τα εξής επιχειρήματα:

✓ Η ζημία από τη πτώση των τιμών των κατεχόμενων αποθεμάτων διαφέρει από το κόστος των πωλημένων. Για το λόγο αυτό δεν πρέπει στο κόστος των πωλημένων να περιλαμβάνεται και η ζημία από την αποτίμηση των αποθεμάτων, όπως και μία ζημία στα αποθέματα από πυρκαγιά δεν πρέπει να συγχωνεύεται με το κόστος των πωλημένων.

✓ Το κόστος των πωλημένων και το μικτό κέρδος προσδιορίζονται πάντα με βάση την τιμή κτήσης τόσο στις περιόδους πτώσεως των τιμών όσο και στις περιόδους αυξήσεως των τιμών.

✓ Το αποτέλεσμα από τη μεταβολή των τιμών σημειώνεται ως ξεχωριστό ποσό στο λογαριασμό αποτελεσμάτων, κάτι το οποίο αποτελεί σημαντική πληροφορία για τους επενδυτές ή πιστωτές.

✓ Η επιχείρηση που τηρεί διαρκή απογραφή δεν είναι υποχρεωμένη να πραγματοποιεί κάθε έτος λεπτομερειακές προσαρμογές στους λογαριασμούς των αποθεμάτων.

Κριτική του κανόνα της χαμηλότερης τιμής μεταξύ κόστους κτήσης και τρέχουσας τιμής

Ο κανόνας της χαμηλότερης τιμής μεταξύ κόστους κτήσης και τρέχουσας τιμής είναι διεθνώς πολύ δημοφιλής. Ο ίδιος κανόνας εφαρμόζεται

υποχρεωτικά και στη χώρα μας, με ρητές διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας (εμπορικής, φορολογικής και Ε.Γ.Λ.Σ.).

Στις ανεπτυγμένες λογιστικά χώρες ο συγκεκριμένος κανόνας είχε γενική εφαρμογή στη μακροχρόνια περίοδο που ο ισολογισμός θεωρούταν από τις τράπεζες, τους πιστωτές κ.τ.λ. ως η σημαντικότερη χρηματοοικονομική κατάσταση, λόγω της συντηρητικής αποτίμησης των αποθεμάτων που επιτυγχάνεται με την εφαρμογή του κανόνα αυτού. Με τη διαδοχική όμως μετακίνηση του ενδιαφέροντος (των managers, των φορέων της επιχείρησης, των τραπεζών, των πιστωτών κ.τ.λ.) στα αποτελέσματα που επιτυγχάνει η επιχείρηση, επειδή αυτά αποτελούν ένα αναμφισβήτητο μέτρο της ικανότητας της για εξόφληση των χρεών της και για αυτοχρηματοδότηση της, ο λογαριασμός των αποτελεσμάτων χρήσης και η κερδοφόρα τάση ης επιχείρησης απόκτησε σπουδαιότερη σημασία έναντι του ισολογισμού και επομένως και η αξία του κανόνα της χαμηλότερης τιμής άρχισε να αμφισβητείται. Αυτό συνέβη γιατί η αποτίμηση στη χαμηλότερη τρέχουσα τιμή οδηγεί σε ένα συντηρητικό ισολογισμό και σε μία συντηρητική εκτίμηση των αποτελεσμάτων της συγκεκριμένης χρήσης προς όφελος των αποτελεσμάτων της επόμενης χρήσης, επειδή οι μειώσεις στις τρέχουσες τιμές των αποθεμάτων δεν συνεπάγονται απαραίτητα και μειώσεις στις τιμές πώλησης αυτών ή τουλάχιστον σε ανάλογες μειωμένες τιμές πώλησης. Τα αποτελέσματα, συνεπώς, που προσδιορίζονται με αυτόν τον κανόνα αποτίμησης είναι διαχρονικά λανθασμένα.

Εξαιτίας των παραπάνω μειονεκτημάτων του κανόνα αποτίμησης, ισχυρίζεται ότι δεν είναι αναγκαίο ή επιθυμητό να μειώνεται η αξία των αποθεμάτων στο κόστος αντικαταστάσεως τους στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Όταν δεν υπάρχει καμία πιθανότητα μείωσης των τιμών πώλησης.

β) Όταν, ακόμη κι αν μειώθηκαν οι τιμές πώλησης των αποθεμάτων ή αναμένεται ότι θα γίνουν τέτοιες μειώσεις, τα αποθέματα είναι δυνατό να διατεθούν σε τιμές που καλύπτουν το κόστος και κάποιο κέρδος ή απλώς να διατεθούν χωρίς ζημιά.

Κριτική του κανόνα της χαμηλότερης τιμής μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας όπως εφαρμόζεται στη χώρα μας

Όπως ήδη αναφέρθηκε, οι επιχειρήσεις στη χώρα μας αποτιμούν τα αποθέματα τους στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και του ν. 2190/1920.

Στη χώρα μας όμως η λογιστική θεωρία και η κείμενη νομοθεσία δεν προσδιορίζουν τα στοιχεία του κόστους κτήσης και δεν οριοθετούν τη τρέχουσα τιμή σύμφωνα με όσα η σύγχρονη λογιστική θεωρία συμβουλεύει και η αλλοδαπή πράξη εφαρμόζει. Ειδικότερα:

α) Ως προς τον καθορισμό της τιμής κτήσης

Το Ε.Γ.Λ.Σ. και ο ν. 2190/1920 (άρθρο 43 παρ. 5β) αν και οριοθετούν την τιμή κτήσης (και το κόστος παραγωγής), δεν προσδιορίζουν σωστά το βασικό στοιχείο της τιμής αυτής, δηλαδή την τιμολογιακή αξία, ορίζοντας ότι είναι «η αξία που αναγράφεται στα τιμολόγια...», η οποία μπορεί να είναι «τοις μετρητοίς» ή «επί πιστώσει». Η σωστή όμως τιμολογιακή αξία είναι η αξία «τοις μετρητοίς». Επιπλέον, οι τόκοι που περιλαμβάνονται στην «επί πιστώσει» τιμολογιακή αξία δεν πρέπει να επιβαρύνουν το κόστος κτήσης, αλλά τα έξοδα χρηματοδότησης.

Άλλωστε, ο Κ.Β.Σ δεν προσδιορίζει την έννοια και το περιεχόμενο της τιμής κτήσης αλλά απλώς ορίζει ότι η επιχείρηση πρέπει να εφαρμόζει μία από τις γνωστές μεθόδους (μέσου κόστους, F.I.F.O., L.I.F.O., κ.λπ.), για τον καθορισμό της τιμής κτήσης, δηλαδή μια από τις μεθόδους ροής των αποθεμάτων, αλλά δεν καθορίζει τις δαπάνες που πρέπει να περιλαμβάνονται στο κόστος κτήσης.

Γι' αυτό σε ορισμένες περιπτώσεις συναντάμε να περιλαμβάνονται στο κόστος κτήσης τόκοι γραμματίων ή πιστώσεων, συναλλαγματικές διαφορές και άλλα ποσά που δεν έχουν θέση σ' αυτό.

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

Ο ν. 2190/1920 καθορίζει ως τρέχουσα τιμή την τιμή στην οποία η επιχείρηση μπορεί να αγοράσει ή να παράγει το αγαθό κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού. Τον ίδιο ορισμό αναφέρει και ο Κ.Β.Σ.

Ο παραπάνω ορισμός της τρέχουσας τιμής δεν είναι πλήρης, συγκρινόμενος με τον ορισμό που δίνει η σύγχρονη λογιστική θεωρία. Συγκεκριμένα, δεν καθορίζεται ότι η τρέχουσα τιμή πρέπει να αναφέρεται στις πηγές εφοδιασμού της επιχείρησης, στις ποσότητες που η επιχείρηση συνήθως προμηθεύεται το αγαθό και υπό κανονικές συνθήκες στην αγορά. Εκτός αυτών ο Κ.Β.Σ. δεν οριοθετεί την τρέχουσα τιμή μέσα σε ανώτατο και κατώτατο όριο, όπως η σύγχρονη θεωρία απαιτεί και η αλλοδαπή πράξη εφαρμόζει. Έτσι, δεν είναι λίγες οι περιπτώσεις που επιχειρήσεις στη χώρα μας αποτιμούν τα προϊόντα που παράγουν στο κόστος παραγωγής αυτών, ενώ οι τιμές πώλησης τους είναι χαμηλότερες από το κόστος παραγωγής, με τη δικαιολογία ότι κατά τον Κ.Φ.Σ., ως τρέχουσα τιμή εννοείται η τιμή στην οποία η επιχείρηση μπορεί να παράγει τα προϊόντα κατά την ημερομηνία της απογραφής, άσχετα αν το κόστος αυτό είναι μεγαλύτερο από την τιμή πώλησης τους.

Ακόμη και η αντιμετώπιση του θέματος από το νόμο και το Ε.Γ.Λ.Σ. δεν είναι αμέτοχη στις ατέλειες. Συγκεκριμένα:

- Σε ό,τι αφορά την αποτίμηση των αποθεμάτων που προέρχονται από αγορές (εμπορεύματα, πρώτες ύλες, ανταλλακτικά) η τρέχουσα τιμή δεν οριοθετείται, δηλαδή δεν καθορίζονται τα όρια, ανώτατο και κατώτατο.

- Σε ό,τι αφορά τα προϊόντα, προβλέπεται αποτίμηση αυτών στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή «μεταξύ τιμών ιστορικού κόστους παραγωγής και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας». Ως καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία όμως,

ορίζεται η τιμή πώλησης μειωμένη με το κόστος ολοκλήρωσης της επεξεργασίας και τα υπολογιζόμενα έξοδα πώλησης, δηλαδή πρόκειται για το ανώτατο όριο της τρέχουσας τιμής, χωρίς να προβλέπεται κατώτατο όριο αυτής, το οποίο προκύπτει αν από αυτήν την τιμή αφαιρεθεί ένα κανονικό περιθώριο κέρδους. Έτσι και αλλιώς, κατά το άρθρο 43 παρ. 7^α του ν. 2190/1920 η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία λαμβάνεται υπόψη μόνο στην περίπτωση που η επιχείρηση δεν έχει τη δυνατότητα να προσδιορίσει την τιμή στην οποία μπορεί να παράγει τα αποθέματα του κάθε είδους.

Αποτίμηση αποθεμάτων που υπέστησαν μείωση της αξίας τους

Οι σύγχρονες λογιστικές αρχές περιορίζουν τη χρήση της καθαρής αξίας ρευστοποιήσεως ή του κόστους αντικαταστάσεως μόνο σε ορισμένα είδη αποθεμάτων, τα οποία, εξαιτίας διάφορων λόγων (έκτακτη ζημιά, απαξίωση, ιδιόχρηση, επιστραφέντα από πελάτες, κτλ), έχουν υποστεί μείωση στην αξία τους.

Τα αποθέματα αυτά πρέπει να αποτιμούνται στο τρέχον κόστος αντικαταστάσεως τους ή στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους, όποια από τις δύο αυτές αξίες είναι ακριβέστερα προσδιορίσιμη. Το τρέχον κόστος αντικαταστάσεως των αποθεμάτων αυτών μπορεί να προσδιοριστεί με βάση τις τιμές που διαμορφώνονται γι' αυτά στην «αγορά μεταχειρισμένων ειδών» βάσει αντικειμενικών προσφορών ή εκτιμήσεων.

Στις περιπτώσεις που το κόστος αντικαταστάσεως των μεταχειρισμένων αποθεμάτων δεν είναι δυνατό να προσδιοριστεί αντικειμενικά, τα αποθέματα αυτά αποτιμούνται στην καθαρή αξία ρευστοποιήσεως τους.

Στις περιπτώσεις που οι επιστροφές πωλήσεων γίνονται κατά σύστημα και αποτελούν χαρακτηριστικό φαινόμενο των εργασιών της επιχείρησης, οι ζημιές από τη μείωση της αξίας των επιστρεφόμενων πρέπει να βαρύνουν τη χρήση στην οποία γίνεται η πώληση και κατά συνέπεια πρέπει να διενεργείται πρόβλεψη στη χρήση αυτή για την κάλυψη των μελλοντικών ζημιών.

Τέλος, διευκρινίζεται ότι οι ζημιές που προκαλούνται στα αποθέματα από έκτακτα γεγονότα (πλημμύρες, πυρκαγιές κτλ) αποτελούν έκτακτες ζημιές και πρέπει να εμφανίζονται στο λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσης».

Αναγραφή στο προσάρτημα τυχόν σημαντικής διαφοράς μεταξύ αξίας αποτιμήσεως και τρέχουσας αξίας των αποθεμάτων

Σε περίπτωση που η αξία των αποθεμάτων που εμφανίζεται στον ισολογισμό διαφέρει σημαντικά από την αξία που προκύπτει με βάση τη τελευταία, σε σχέση με την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, τιμή αγοράς,

η διαφορά αυτή σημειώνεται στο προσάρτημα, συνολικά για κάθε κατηγορία αποθεμάτων, όπως εμπορευμάτων, προϊόντων, κτλ.

Εφόσον η αποτίμηση των αποθεμάτων γίνεται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας και συνεπώς η αξία των αποθεμάτων που αναγράφεται στον ισολογισμό είναι πάντοτε χαμηλότερη της τρέχουσας τιμής, η διαφορά που τυχόν πρέπει να γραφεί στο προσάρτημα θα αφορά αξία επιπλέον εκείνης που εμφανίζεται στον ισολογισμό.

2.7 Η αποτίμηση των συμπαραγωγών – ελαττωματικών και απαξιωθέντων προϊόντων

Αποτίμηση των συμπαραγωγών προϊόντων

Συμπαραγωγή είναι τα προϊόντα που παράγονται από την επεξεργασία της αυτής πρώτης ύλης κατά τη διάρκεια της αυτής παραγωγικής διαδικασίας.

Τα συμπαραγωγή προϊόντα αποτιμούνται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ των τιμών ιστορικού κόστους παραγωγής και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Ειδικότερα ως προς τον τρόπο προσδιορισμού του ιστορικού κόστους κτήσης αυτών ισχύουν τα εξής:

Τα συμπαραγωγή προϊόντα έχουν ενιαίο κόστος παραγωγής, το οποίο μετά τη μείωση του κατά την αξία αποτιμήσεως των τυχόν υποπροϊόντων και υπολειμμάτων, κατανέμεται μεταξύ αυτών με κριτήριο την αξία τους σε καθαρές τιμές πώλησης.

Αποτίμηση των ελαττωματικών προϊόντων

Ελαττωματικά είναι τα προϊόντα τα οποία, εξαιτίας ελαττωματικής παραγωγής ή κατασκευής, διαφέρουν από τα υπόλοιπα κανονικά προϊόντα και πωλούνται με το χαρακτηρισμό του ελαττωματικού σε τιμή κατώτερη της κανονικής.

Τα ελαττωματικά προϊόντα, ανάλογα με τις περιπτώσεις που παρουσιάζονται, αποτιμούνται ως εξής:

- Σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν πρόκειται να διατεθεί με το ελάττωμα του σε μικρότερη τιμή, η αποτίμηση του γίνεται στην πιθανή τιμή πωλήσεως του. Το κόστος που προκύπτει με τον τρόπο αυτόν μειώνει το συνολικό κόστος παραγωγής και η διαφορά αποτελεί το κόστος της παραγωγής του κανονικού ή των κανονικών προϊόντων.

- Σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν πρόκειται να διατεθεί με το ελάττωμα του με μικρή έκπτωση, αποτιμάται όπως και το κανονικό προϊόν.

Στην περίπτωση δηλαδή αυτή το συνολικό κόστος παραγωγής διαιρείται με τη συνολική σε μονάδες παραγωγή, κανονικών και ελαττωματικών προϊόντων, και από την διαίρεση αυτή προκύπτει ενιαίο κατά μονάδα κόστος παραγωγής.

- Σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν δεν είναι δυνατό ή δε συμφέρει να διατεθεί στην αγορά με το ελάττωμα του, και για το λόγο αυτό ξαναμπαίνει στην παραγωγική διαδικασία με σκοπό την εξαφάνιση του ελαττώματος, τα έξοδα της πρόσθετης κατεργασίας βαρύνουν το σύνολο της παραγωγής και όχι μόνο εκείνη που προέρχεται από την επεξεργασία των ελαττωματικών προϊόντων. Στην περίπτωση συνεπώς αυτή η αποτίμηση του ελαττωματικού προϊόντος γίνεται στο ιστορικό κόστος παραγωγής του.

- Σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν, για διάφορους λόγους, επαναχρησιμοποιείται στην παραγωγική διαδικασία σαν πρώτη ύλη, η αποτίμηση του γίνεται στην τιμή της πρώτης ύλης που αντικαθιστά.

Αυτή η αποτίμηση γίνεται, κυρίως, κατά τον υπολογισμό του κόστους παραγωγής τους, το οποίο υπολογίζεται κατά τον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής του κύριου προϊόντος. Δηλαδή, από το συνολικό κόστος παραγωγής αφαιρείται η αποτίμηση τους, καθώς και η αποτίμηση των υπολειμμάτων και υποπροϊόντων όπως επίσης και η παραγωγή σε εξέλιξη λήξεως και το υπόλοιπο αντιπροσωπεύει το κόστος παραγωγής του κύριου προϊόντος.

Αποτίμηση των απαξιωθέντων προϊόντων

Τα εμπορεύματα που παθαίνουν αλλοίωση ή χάνουν την αξία τους λόγω παρέλευσης της μόδας ή αχρηστεύονται από διάφορες άλλες αιτίες κ.τ.λ. λέγονται απαξιωθέντα εμπορεύματα. Κατά τη σύνταξη της απογραφής, τα απαξιωθέντα εμπορεύματα αποτιμούνται στην πιθανή τιμή πώλησης τους, αφού αφαιρεθούν από αυτήν τα έξοδα πώλησης. Σε περίπτωση όμως που τα εμπορεύματα αυτά αχρηστεύθηκαν τελείως, τότε καταχωρούνται στην απογραφή χωρίς αξία. Την ευθύνη της απόδειξης για την απαξίωση ή την αχρήστευση των εμπορεύσιμων αγαθών την έχει ο επιχειρηματίας.

Αν το εμπόρευμα βρίσκεται σε τρίτο, ο οποίος κηρύχθηκε σε πτώχευση και δεν υπάρχουν τα εμπορεύματα αυτά στο κατάστημα του, τότε εφαρμόζονται τα εξής:

α) Αν η απώλεια δεν είναι βεβαιωμένη εξακολουθούν να απεικονίζονται στην απογραφή ως «εμπορεύματα σε τρίτους».

β) Αν τα εμπορεύματα απωλέστηκαν και καλύπτονται με ασφαλιστική αποζημίωση, τότε απεικονίζονται στην απογραφή με το ποσό της αποζημίωσης αυτής και όταν εισπραχθεί θα εκδοθεί τιμολόγιο και θα πιστωθεί με το ποσό του τιμολογίου ο λογ/σμός 72.10 «*Ασφαλιστική αποζημίωση κλαπέντων ή απωλεσθέντων αποθεμάτων*».

γ) Αν τα εμπορεύματα απωλέστηκαν και δεν υπάρχει ασφαλιστική κάλυψη, τότε με το κόστος των εμπορευμάτων αυτών χρεώνεται ο λογ/σμός

81.02.08 «Ζημιές από απώλεια ή κλοπή ανασφάλιστων αποθεμάτων» με πίστωση του λογ/σμού 78.10.05 «Τεκμαρτά έσοδα από απώλεια ή κλοπή ανασφάλιστων αποθεμάτων» και δεν καταχωρούνται πλέον στην απογραφή.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

3.1 Εισαγωγή – Γενικά

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee – IASC) συστήθηκε στις 29 Ιουνίου 1973, μετά από συμφωνία των Λογιστικών Σωμάτων της Αυστραλίας, του Καναδά, της Γαλλίας, της Γερμανίας, της Ιαπωνίας, του Μεξικού, της Ολλανδίας, του Ηνωμένου Βασιλείου, της Ιρλανδίας και των Η.Π.Α.

Η αρχική αυτή συμφωνία αναθεωρήθηκε το Νοέμβριο του 1982, όπου τότε υπεγράφη και το αναθεωρημένο καταστατικό της IASC.

Στη διάσκεψη του Εδιμβούργου (Σκωτία) που έγινε το Μάιο του 2000 τα μέλη της IASC ενέκριναν τη νέα οργανωτική δομή της που έχει ως εξής:

- **Επίτροποι**

19 μέλη από διάφορες χώρες και με διαφορετικό επαγγελματικό και λειτουργικό υπόβαθρο.

- **Επιτροπές**

με τις ακόλουθες αρμοδιότητες:

- να διορίζουν τα μέλη του Συμβουλίου, της Μόνιμης Επιτροπής Διερμηνειών και του Συμβουλευτικού Συμβουλίου,
- να καταγράφουν την αποτελεσματικότητα του Συμβουλίου,
- να εγκρίνουν τον προϋπολογισμό και
- να τροποποιούν το καταστατικό.

Τον Απρίλιο του 2001, η IASC μετονομάστηκε σε International Accounting Standards Board, για προσαρμογή της επωνυμίας της με την επωνυμία της περίφημης αντίστοιχης αμερικάνικης οργάνωσης Financial Accounting Standards Board (FASB).

Πολύ συχνά γίνεται αναφορά στα όργανα έκδοσης Λογιστικών Προτύπων των Η.Π.Α. Πολύ συνοπτικά για τα όργανα αυτά μπορούμε να πούμε:

Το Αμερικάνικο Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών (AICPA) συνέστησε από το 1938 το Committee on Accounting Procedures με σκοπό να περιορίσει τις διαφορές και ασυνέπειες που παρατηρούνταν στην λογιστική πρακτική.

Το 1959 το παραπάνω όργανο αντικαταστάθηκε από το Accounting Principles Board, το οποίο εξέδωσε μεγάλο αριθμό Opinions, με τα οποία δόθηκαν εύστοχες λύσεις σε πολλά σοβαρά λογιστικά θέματα.

Από την 1^η Ιουλίου του 1973 λειτουργεί το Financial Accounting Standards Board (FASB), τα στελέχη του οποίου είναι CPAS, ακαδημαϊκοί καθηγητές και έμπειρα στελέχη της πράξης. Στόχος του FASB είναι η καθιέρωση standards λογιστικής και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων. Το FASB έχει εκδώσει μέχρι σήμερα ένα σημαντικό αριθμό διακηρύξεων, που χαρακτηρίζονται ως:

✓ Statements of Financial Standards. Το FASB εκδίδει Statements αντί για Opinions που εξέδιδε το Accounting Principles Board. Μ' αυτά προσδιορίζονται οι λογιστικές αρχές και διαδικασίες (καλούμενα standards). Τα Statements έχουν την ίδια δύναμη με τα Opinions.

✓ Interpretations. Μ' αυτά ερμηνεύονται τα Opinions που έχουν ήδη εκδοθεί από τα ARB και APB και Statements που έχουν εκδοθεί από το ίδιο το FASB.

✓ Statements of Financial Accounting Concepts. Αυτά στοχεύουν να θέσουν σε εφαρμογή σημαντικές αντιλήψεις στις οποίες στηρίζονται τα standards λογιστικής και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων.

Σκοποί της IASC

Οι σκοποί της IASC, όπως τίθενται στο Καταστατικό της είναι:

α) Να διαμορφώνει και να δημοσιεύει για το ευρύτερο κοινό Λογιστικά Πρότυπα, που πρέπει να τηρούνται κατά την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων και να προωθεί την παγκόσμια αποδοχή και τήρηση τους, και

β) να εργάζεται γενικά για τη βελτίωση και την εναρμόνιση των κανόνων, των λογιστικών προτύπων και των διαδικασιών αναφορικά με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Η σχέση μεταξύ της IASC και της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accountants – IFAC – ιδρύθηκε το 1977 στο Μόναχο) επιβεβαιώνεται από τις αμοιβαίες δεσμεύσεις που έχουν αναλάβει. Η ιδιότητα του μέλους της IASC (που είναι η ίδια όπως αυτή της IFAC) αναγνωρίζει στην αναθεωρημένη Συμφωνία, ότι η IASC έχει πλήρη και απόλυτη αυτονομία στο να θέτει και να εκδίδει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Υποχρεώσεις των μελών της IASC

Τα μέλη της IASC υποχρεούνται να υποστηρίζουν το έργο της και οφείλουν:

- να δημοσιεύουν στις χώρες τους τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που γίνονται αποδεκτά για δημοσίευση από το Συμβούλιο της IASC

- να καταβάλλουν κάθε δυνατή προσπάθεια προκειμένου:
 - να εξασφαλίζουν ότι οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται από κάθε ουσιώδη άποψη με τα Δ.Λ.Π. και να γνωστοποιούν το γεγονός της συμμόρφωσης αυτής,
 - να πείθουν τις Κυβερνήσεις και τα όργανα της λογιστικής τυποποίησης για το ότι οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να συμμορφώνονται με τα Δ.Λ.Π. από κάθε ουσιώδη άποψη,
 - να πείθουν τις αρχές που ελέγχουν τα χρηματιστήρια αξιών και την εμπορική και βιομηχανική κοινότητα, ότι οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να συμμορφώνονται προς τα Δ.Λ.Π. από κάθε ουσιώδη άποψη και να γνωστοποιούν το γεγονός της συμμόρφωσης αυτής,
 - να εξασφαλίζουν ότι οι ελεγκτές είναι ικανοποιημένοι για το ότι οι οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται με τα Δ.Λ.Π. από κάθε ουσιώδη άποψη,
 - να ενθαρρύνουν της αποδοχή και την τήρηση των Δ.Λ.Π. διεθνώς.

Περιεχόμενο του όρου «οικονομικές καταστάσεις»

Τα Δ.Λ.Π. αναφέρονται στις δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις. Ο όρος «οικονομικές καταστάσεις» περιλαμβάνει:

- τον Ισολογισμό,
- την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως,
- την Κατάσταση Μεταβολών στην Καθαρή Θέση
- το Προσάρτημα (επεξηγηματικές σημειώσεις).

Οι οικονομικές καταστάσεις είναι συνήθως διαθέσιμες ή δημοσιεύονται μια φορά το χρόνο και αποτελούν το αντικείμενο έκθεσης ενός ελεγκτή. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εφαρμόζονται σε τέτοιες οικονομικές καταστάσεις κάθε είδους επιχείρησης εμπορικής, βιομηχανικής ή επαγγελματικής.

Η διοίκηση μιας τέτοιας επιχείρησης μπορεί να κατάρτιζε οικονομικές καταστάσεις για δική της χρήση, με διάφορους τρόπους, που αρμόζουν καλύτερα στους εσωτερικούς σκοπούς της. Μόνο όταν οι οικονομικές καταστάσεις εκδίδονται για άλλα πρόσωπα, όπως οι μέτοχοι, οι πιστωτές, οι εργαζόμενοι και το ευρύτερο κοινό, οι καταστάσεις πρέπει να ανταποκρίνονται στα Δ.Λ.Π.

Την ευθύνη για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και για τις κατάλληλες γνωστοποιήσεις την έχει η διοίκηση της επιχείρησης. Η ευθύνη του ελεγκτή είναι να σχηματίσει γνώμη για τις οικονομικές καταστάσεις αυτές και να την εκθέσει καταλλήλως.

Διεθνή και τοπικά λογιστικά Πρότυπα

Η νομοθεσία κάθε χώρας ρυθμίζει την έκδοση των οικονομικών καταστάσεων. Η νομοθεσία αυτή περιλαμβάνει τα Λογιστικά Πρότυπα που έχουν δημοσιευθεί από τα διοικητικά όργανα ή και επαγγελματικά λογιστικά σώματα στις αντίστοιχες χώρες.

Πριν την ίδρυση της IASC υπήρχαν συχνά διαφορές τύπου και περιεχομένου μεταξύ των δημοσιευόμενων Λογιστικών Προτύπων των περισσότερων χωρών. Η IASC γνωρίζει τα σχέδια ή τα Λογιστικά Πρότυπα που ήδη έχουν εκδοθεί για κάθε θέμα και έτσι δημιουργεί ένα Δ.Λ.Π. για παγκόσμια αποδοχή. Ένα από τα αντικείμενα της IASC είναι να προσαρμόσει, όσο είναι δυνατόν, τα διαφορετικά Λογιστικά Πρότυπα και τις λογιστικές μεθόδους των διαφόρων χωρών.

Για να πετύχει αυτό το σκοπό της προσαρμογής των υπαρχόντων προτύπων και για να διατυπώσει Δ.Λ.Π. σε νέα θέματα, η IASC επικεντρώνεται στα ουσιώδη. Για το λόγο αυτό προσπαθεί να μη γίνουν τα Δ.Λ.Π. τόσο περίπλοκα, ώστε να μη μπορούν να εφαρμοστούν αποτελεσματικά σε παγκόσμια κλίμακα. Τα Δ.Λ.Π. που εκδίδονται από την IASC αναθεωρούνται συνεχώς, για να εναρμονίζονται με την τρέχουσα πραγματικότητα.

Τα Δ.Λ.Π. που δημοσιεύονται από την IASC **δεν υπερισχύουν των τοπικών Προτύπων**, δηλαδή των εγχώριων κανόνων της συγκεκριμένης χώρας, που αναφέρονται στην έκδοση των οικονομικών καταστάσεων. Οι υποχρεώσεις των μελών της IASC επικεντρώνονται **στη γνωστοποίηση της εφαρμογής των Δ.Λ.Π. από κάθε ουσιώδη άποψη** στις περιπτώσεις που τα Δ.Λ.Π. εφαρμόζονται.

Όταν οι τοπικοί κανόνες παρεκκλίνουν από τα Δ.Λ.Π., τα τοπικά μέλη της IASC πρέπει να προσπαθήσουν να πείσουν τις αρμόδιες αρχές για τα πλεονεκτήματα της εναρμόνισης με τα Δ.Λ.Π.

Πεδίο εφαρμογής των Προτύπων

Τα Δ.Λ.Π. επικεντρώνονται στην αντιμετώπιση **ουσιωδών θεμάτων και δεν αποσκοπούν στη ρύθμιση επουσιωδών θεμάτων.**

Τα Δ.Λ.Π. πρέπει να εφαρμόζονται στο σύνολο τους. Κάθε περιορισμός στην εφαρμογή ενός συγκεκριμένου Δ.Λ.Π. επιτρέπεται μόνο αν η δυνατότητα αυτή αναφέρεται στο δημοσιευόμενο κείμενο του Προτύπου.

Η εφαρμογή κάθε Προτύπου αρχίζει από την ρητά καθοριζόμενη ημερομηνία στο Πρότυπο και δεν έχει αναδρομική ισχύ, εκτός αν στο Πρότυπο ορίζεται το αντίθετο.

Διαδικασία έκδοσης των Δ.Λ.Π.

Ένα Δ.Λ.Π. είναι το τελικό προϊόν μιας κοπιώδους προσπάθειας, που διεξάγεται, με συνεργασία ακαδημαϊκών και εκπροσώπων της πράξης, σε διεθνές επίπεδο. Γι' αυτό τα εκδιδόμενα από την IASC Πρότυπα δε στερούνται αφενός του απαραίτητου επιστημονικού κύρους και είναι αφετέρου εφαρμόσιμα στην πράξη σε διεθνή κλίμακα.

Συνοπτικά η διαδικασία έκδοσης των Δ.Λ.Π. έχει ως εξής:

- Οι κατευθυντήριες Επιτροπές επιλέγουν τα σημαντικά, θέματα τα οποία θα υποβληθούν σε λεπτομερειακή μελέτη. Μετά από τη διαρκή μελέτη του συγκεκριμένου θέματος και αφού ληφθούν υπόψη και οι απόψεις του συμβουλευτικού συμβουλίου, εκδίδεται ένα Σχέδιο επί του θέματος.

- Το Σχέδιο υποβάλλεται στο Συμβούλιο και πρέπει να γίνει δεκτό από τα 2/3 των μελών του Συμβουλίου. Ζητείται και η γνώμη του Συμβουλευτικού Συμβουλίου.

- Το εγκεκριμένο από το Συμβούλιο Σχέδιο στέλνεται για σχολιασμό στα Λογιστικά Σώματα και στις Κυβερνήσεις, στα Χρηματιστήρια Αξιών, στα κρατικά και άλλα όργανα και λοιπούς ενδιαφερομένους. Αφήνεται επαρκής χρόνος για την κατανόηση και το σχολιασμό του Σχεδίου.

- Τα σχόλια και οι προτάσεις που λαμβάνονται επί του Σχεδίου επεξεργάζονται από το Συμβούλιο και, όπου είναι αναγκαίο, το Σχέδιο αναθεωρείται.

- Το αναθεωρημένο Σχέδιο πρέπει να εγκριθεί από το Συμβούλιο τουλάχιστον από τα 3/4 των μελών του, προκειμένου να οριστικοποιηθεί και να εκδοθεί το Πρότυπο.

- Σε κάποιο στάδιο της παραπάνω διαδικασίας, το Συμβούλιο της IASC μπορεί να αποφασίσει ότι, για να προωθηθεί η συζήτηση ενός θέματος ή για να παρέχεται επαρκής χρόνος για να διατυπωθούν απόψεις, πρέπει να εκδίδεται ένα έγγραφο συζήτησης. Ένα τέτοιο έγγραφο προϋποθέτει αποδοχή από την απλή πλειοψηφία του Συμβουλίου.

- Το Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται από την ημερομηνία που αναφέρεται σ' αυτό.

- Στις προαναφερόμενες ψηφοφορίες κάθε χώρα και κάθε οργανισμός εκπροσωπείται στο Συμβούλιο με μια ψήφο.

Γλώσσα

Το εγκεκριμένο κείμενο κάθε σχεδίου ή προτύπου είναι αυτό που εκδίδεται από την IASC στην αγγλική γλώσσα. Τα μέλη είναι υπεύθυνα με την άδεια του Συμβουλίου, για την μετάφραση των σχεδίων και των προτύπων έτσι ώστε, όπου είναι απαραίτητο, αυτά να εκδίδονται στη γλώσσα της δικής τους χώρας. Στις μεταφράσεις αυτές δηλώνεται το όνομα του Λογιστικού Σώματος που έκανε τη μετάφραση και ότι αυτή είναι μετάφραση του εγκεκριμένου κειμένου.

Το κύρος των Προτύπων

Ούτε η IASC ούτε το λογιστικό επάγγελμα έχουν τη δύναμη να επιβάλλουν ξεχωριστά διεθνή συμφωνία ή να απαιτήσουν συμμόρφωση προς τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Η επιτυχία της IASC εξαρτάται από την αναγνώριση και την υποστήριξη του έργου της από πολλές και διαφορετικές ενδιαφερόμενες ομάδες, που ενεργούν μέσα στο όριο της δικής τους εξουσίας.

Σε πολλές χώρες του κόσμου, το λογιστικό επάγγελμα έχει μια αξιοπρέπεια και θέση, που είναι μεγάλης σημασίας σε αυτές τις προσπάθειες.

Τα μέλη της IASC πιστεύουν ότι η αποδοχή στις χώρες τους των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, μαζί με την γνωστοποίηση της εφαρμογής τους, θα έχουν με το πέρασμα των χρόνων, ένα σημαντικό αποτέλεσμα. Η ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων θα βελτιωθεί και θα υπάρξει ένας αυξανόμενος βαθμός συγκρισιμότητας. Η αξιοπιστία και συνεπώς η χρησιμότητα των οικονομικών καταστάσεων θα επεκταθεί σε όλο τον κόσμο.

3.2 Τα ισχύοντα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

<i>IAS</i>	<i>ΤΙΤΛΟΣ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ</i>	<i>ΕΚΔΟΣΗ</i>	<i>ΕΝΑΡΞΗ ΙΣΧΥΟΣ</i>
1	Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων Presentation of financial statements	1997	1 Ιουλίου 1998
2	Αποθέματα Inventories	1999	1 Ιανουαρίου 1995
3	Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις	1993	Καταργήθηκε
4	Λογιστική αποσβέσεων Depreciation accounting	1994	1 Ιανουαρίου 1977
5	Πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιούνται με τις οικονομικές καταστάσεις Information to be disclosed in financial statements	1994	Αντικαταστάθηκε από το Δ.Λ.Π. 1, 1998
6	Λογιστική αντιμετώπιση των μεταβολών των τιμών	1973	Καταργήθηκε από το Δ.Λ.Π. 29, 1994

7	Καταστάσεις ταμειακών ροών Cash flow statements	1992	1 Ιανουαρίου 1994
8	Καθαρό κέρδος ή ζημιά χρήσεως, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους Net profit or loss for the period, fundamental errors and changes in accounting policies	1993	1 Ιανουαρίου 1995
9	Δαπάνες έρευνας και αναπτύξεως Research and development costs	1993	1 Ιανουαρίου 1995
10	Γεγονότα μετά την ημερομηνία μετά την ημερομηνία του ισολογισμού Contingencies and events occurring after the balance sheet date	1993	1 Ιανουαρίου 1980
11	Συμβάσεις κατασκευής έργων Construction contracts	1993	1 Ιανουαρίου 1995
12	Φόροι εισοδήματος Income taxes	1997	1 Ιανουαρίου 1998
13	Εμφάνιση του κυκλοφορούντος ενεργητικού και των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων Presentation of current assets and current liabilities	1994	Αντικαταστάθηκε από το Δ.Λ.Π. 1, 1998
14	Οικονομικές πληροφορίες κατά τομέα Segment reporting	1997	1 Ιουλίου 1998
15	Πληροφορίες που φανερώνουν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών Information reflecting the effects of changing prices	1994	1 Ιανουαρίου 1983
16	Ενσώματες ακινητοποιήσεις Property, plant and equipment	1998	1 Ιανουαρίου 1995
17	Μισθώσεις Leases	1997	1 Ιανουαρίου 1999
18	Έσοδα Revenue	1993	1 Ιανουαρίου 1995
19	Παροχές σε εργαζόμενους Employee benefits	1998	1 Ιανουαρίου 1999

20	Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης Accounting for governments grants and disclosure of government assistance	1994	1 Ιανουαρίου 1984
21	Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος The effects of changes in foreign exchange rates	1993	1 Ιανουαρίου 1995
22	Ενοποιήσεις επιχειρήσεων Business combinations	1998	1 Ιουλίου 1999
23	Κόστος δανεισμού Borrowing costs	1993	1 Ιανουαρίου 1995
24	Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών Related party disclosures	1994	1 Ιανουαρίου 1986
25	Λογιστική των επενδύσεων Accounting for investments	1994	Αντικαταστάθηκε από το Δ.Λ.Π. 40
26	Λογιστική απεικόνιση και παρουσίαση των προγραμμάτων παροχών αποχωρήσεων Accounting and reporting by retirement benefit plans	1994	1 Ιανουαρίου 1988
27	Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και λογιστική επενδύσεων σε θυγατρικές Consolidated financial statements and accounting for investments in subsidiaries	1994	1 Ιανουαρίου 1990
28	Λογιστική επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις Accounting for investments in associates	1998	1 Ιανουαρίου 1990
29	Οι οικονομικές καταστάσεις σε υπερπληθωριστικές οικονομίες Financial reporting in hyperinflationary economies	1994	1 Ιανουαρίου 1990
30	Γνωστοποιήσεις με τις οικονομικές καταστάσεις των τραπεζών και των όμοιων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων Disclosures in the financial statements of banks and similar financial	1994	1 Ιανουαρίου 1991

	institutions		
31	Χρηματοοικονομική παρουσίαση των δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες Financial reporting of interests in joint ventures	1998	1 Ιανουαρίου 1992
32	Χρηματοπιστωτικά μέσα: Γνωστοποίηση και παρουσίαση Financial instruments: Disclosure and presentation	1996	1 Ιανουαρίου 1996
33	Κέρδη κατά μετοχή Earnings per share	1997	1 Ιανουαρίου 1998
34	Ενδιάμεση οικονομική έκθεση Interim financial reporting	1998	1 Ιανουαρίου 1999
35	Διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις Discontinuing operations	1998	1 Ιανουαρίου 1999
36	Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων Impairments of assets	1998	1 Ιουλίου 1999
37	Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις Provisions, contingent liabilities and contingents assets	1998	1 Ιουλίου 1999
38	Άυλα περιουσιακά στοιχεία Intangible assets	1998	1 Ιουλίου 1999
39	Χρηματοπιστωτικά μέσα: Καταχώρηση και αποτίμηση Financial instruments: Recognition and measurements	1998	1 Ιανουαρίου 2001
40	Επενδύσεις σε ακίνητα Investments property	1998	1 Ιανουαρίου 2001
41	Γεωργία Agriculture	2001	1 Ιανουαρίου 2003

3.3 Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2 Αποθέματα

Γενικά

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (Δ.Λ.Π.) 2:

- ✓ Δίνει την έννοια των αποθεμάτων –Αποσαφηνίζει την έννοια των αποθεμάτων στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών.
- ✓ Καθορίζει το κόστος αγοράς, το κόστος μετατροπής και τις λοιπές δαπάνες που επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής.
- ✓ Δέχεται, υπό προϋποθέσεις, την επιβάρυνση του κόστους με τόκους δανειακών κεφαλαίων και με συναλλαγματικές διαφορές δανείων και πιστώσεων.
- ✓ Ασχολείται με τις μεθόδους κοστολόγησης μαζικής και εξατομικευμένης παραγωγής και ορίζει ότι στη μαζική παραγωγή το κόστος προσδιορίζεται με τη μέθοδο F.I.F.O. ή με το Μέσο Σταθμικό Κόστος. Διαφορετικά, το κόστος μπορεί να προσδιορίζεται με τη μέθοδο L.I.F.O., αλλά όταν η επιχείρηση εφαρμόζει τη μέθοδο αυτή, οφείλει να προχωράει σε πρόσθετες γνωστοποιήσεις.
- ✓ Υιοθετεί την εφαρμογή της τεχνικής της ορθολογικής επιβάρυνσης.
- ✓ Ορίζει ότι η αποτίμηση των αποθεμάτων γίνεται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας – απαλλάσσει την τρέχουσα αξία που λαμβάνεται υπόψη κατά την αποτίμηση των αποθεμάτων στη χώρα μας.
- ✓ Υιοθετεί, για λόγους ευκολίας, τεχνικές μέτρησης τους κόστους π.χ. του standard cost και τη μέθοδο των λιανικών τιμών πώλησης.
- ✓ Τα υλικά που κατέχονται για παραγωγή αποθεμάτων (λογ. 24, 25 και 26) δεν αποτιμούνται κάτω του κόστους, όταν τα έτοιμα προϊόντα στα οποία θα ενσωματωθούν αναμένεται να πωληθούν στο κόστος ή πάνω από αυτό.
- ✓ Η ζημιά υποτίμησης αναστρέφεται, ώστε η νέα λογιστική αξία να είναι η χαμηλότερη μεταξύ του κόστους και της αναθεωρημένης καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Κατά τον Κ.Β.Σ. μετά την αποτίμηση στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία, η αξία αυτή συνιστά στο εξής το κόστος κτήσης του στοιχείου.
- ✓ Απαιτούνται σημαντικές γνωστοποιήσεις που δεν απαιτούνται από τα ελληνικά πρότυπα.
- ✓ Η επιχείρηση πρέπει να χρησιμοποιεί την ίδια μέθοδο αποτίμησης για όλα τα αποθέματα που έχουν τη ίδια φύση και χρήσης την ε[πιχείρηση. Για αποθέματα με διαφορετική φύση και χρήση επιτρέπεται να χρησιμοποιούνται διαφορετικές μέθοδοι αποτίμησης (F.I.F.O., L.I.F.O., κ.λπ.).
- ✓ Η διαφορά στη γεωγραφική θέση των αποθεμάτων (και στους αντίστοιχους φορολογικούς κανόνες) δεν είναι επαρκής για να δικαιολογήσει τη χρήση διαφορετικών τύπων κόστους.

Σκοπός – Πεδίο εφαρμογής

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να περιγράψει το λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων στα πλαίσια της λογιστικής του ιστορικού κόστους,

παρέχοντας οδηγίες για τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους των αποθεμάτων που καταχωρούνται ως περιουσιακά στοιχεία, την τυχόν υποτίμηση τους μέχρι τη ρευστοποιήσιμη αξία τους και την καταχώρηση τους ως δαπάνη κατά την πώληση τους. Το Πρότυπο αναφέρεται επίσης στις μεθόδους κοστολόγησης των αποθεμάτων και την αποτίμηση τους.

Το Πρότυπο καλύπτει τη λογιστική παρακολούθηση όλων των αποθεμάτων, με εξαίρεση τα παρακάτω:

- Εργασίες σε εξέλιξη που προκύπτουν από συμβάσεις κατασκευής έργων, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι άμεσα σχετιζόμενες συμβάσεις υπηρεσιών, για τις οποίες εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π. 11 «Συμβάσεις κατασκευής έργων».
- Χρηματοπιστωτικά μέσα, για τα οποία αρμόδιο είναι το Δ.Λ.Π. 32 «Χρηματοπιστωτικά μέσα: Γνωστοποίηση και παρουσίαση».
- Αποθέματα παραγωγής ζώων, γεωργικών και δασικών προϊόντων και μεταλλευμάτων από εξόρυξη κατά την έκταση που αυτά αποτιμούνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους, σύμφωνα με γενικά καθιερωμένες πρακτικές από τις επιχειρήσεις των κλάδων αυτών.
- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτικές δραστηριότητες, με τα οποία ασχολείται το Δ.Λ.Π. 41 «Γεωργία».

Έννοια των αποθεμάτων

Αποθέματα μιας επιχείρησης αποτελούνται από περιουσιακά στοιχεία τα οποία έχουν τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

- Είναι διαθέσιμα προς πώληση, κατά τη συνηθισμένη πορεία των εργασιών της επιχείρησης, υπό τη μορφή εμπορευμάτων, έτοιμων ή ημικατεργασμένων προϊόντων ή ακόμα υπό τη μορφή πρώτων υλών και διατίθενται σε τρίτους προς επεξεργασία ή μεταποίηση.
- Πρόκειται για προϊόντα που έχουν παραχθεί από την επιχείρηση και είναι διαθέσιμα προς πώληση (υλικά στο στάδιο της κατεργασίας, παραγωγή σε εξέλιξη ή ημικατεργασμένα υλικά).
- Πρόκειται για υλικά ή πρώτες ύλες τα οποία θα χρησιμοποιηθούν από την ίδια την επιχείρηση στην παραγωγική διαδικασία ή στην παροχή υπηρεσιών.
- Είναι προϊόντα μιας παραγωγικής ή μεταποιητικής διαδικασίας, τα οποία πρόκειται να διατεθούν στην αγορά ή να χρησιμοποιηθούν για περαιτέρω επεξεργασία ή μεταποίηση από την ίδια την επιχείρηση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ Δ.Λ.Π.

4.1 Κόστος αποθεμάτων

Διακρίσεις του κόστους των αποθεμάτων

Σύμφωνα με το Πρότυπο «το κόστος των αποθεμάτων πρέπει να περιλαμβάνει όλες τις δαπάνες αγοράς, το κόστος μετατροπής και τις άλλες δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για να φθάσουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση».

Κατά το Πρότυπο λοιπόν, το κόστος διακρίνεται σε: κόστος αγοράς, κόστος μετατροπής και λοιπές δαπάνες.

Κόστος αγοράς

Το κόστος αγοράς των αποθεμάτων περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, τους εισαγωγικούς δασμούς και άλλους φόρους (εκτός εκείνων που η επιχείρηση μπορεί στη συνέχεια να ανακτήσει ή να συμψηφίσει), όπως επίσης και μεταφορικά, έξοδα παράδοσης και άλλα έξοδα, άμεσα αποδοτέα στην αγορά των έτοιμων αγαθών, υλικών και υπηρεσιών. Όλες οι τυχόν εκπτώσεις στις αγορές μειώνουν το κόστος αγοράς.

Στο κόστος αγοράς μπορεί να συμπεριλαμβάνονται και συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν άμεσα από μία πρόσφατη αγορά αποθεμάτων που τιμολογήθηκε σε ξένο νόμισμα, στις σπάνιες περιπτώσεις που μετά την αγορά ακολούθησε σοβαρή υποτίμηση του ξένου νομίσματος έναντι της οποίας δεν υπάρχει πρακτικό μέσο αντιστάθμισης της ζημιάς και η υποχρέωση που προέκυψε από την αγορά δεν μπορεί να διακανονιστεί.

Δηλαδή, με εξαίρεση τη σπάνια περίπτωση της επιβάρυνσης του κόστους αγοράς με συναλλαγματικές διαφορές, που δεν προβλέπεται από τα ελληνικά πρότυπα, το κόστος αγοράς, όπως οριοθετείται από το πρότυπο, συμπίπτει με το κόστος αγοράς των ημεδαπών προτύπων. Δηλαδή το κόστος αγοράς αποτελείται από:

- την τιμολογιακή αξία και

- τα ειδικά έξοδα αγορών, δηλαδή:
 - τα μεταφορικά από την αποθήκη του προμηθευτή στην αποθήκη του αγοραστή
 - τα ασφάλιστρα μεταφοράς
 - τους δασμούς
 - τα εκφορτωτικά στην αποθήκη του αγοραστή
 - τις προμήθειες και μεσιτείες αγοράς
 - τα δικαιώματα ΟΛΠ
 - τον μη εκπιπτόμενο Φ.Π.Α., κ.α.

Κόστος μετατροπής

Έννοια του κόστους μετατροπής

Κατά το Πρότυπο «το κόστος μετατροπής των αποθεμάτων περιλαμβάνει τις δαπάνες που έχουν άμεση σχέση με τα παραγόμενα προϊόντα, όπως για παράδειγμα τα άμεσα εργατικά. Ακόμα περιλαμβάνει μια συνεχή κατανομή των σταθερών και μεταβλητών γενικών εξόδων παραγωγής που πραγματοποιούνται για τη μετατροπή των υλικών σε έτοιμα αγαθά».

Ο ορισμός αυτός του κόστους μετατροπής ταυτίζεται με τον αντίστοιχο ορισμό του Ε.Γ.Λ.Σ. για το κόστος μετατροπής ή κατεργασίας, για το οποίο αναφέρεται ότι «κόστος μετατροπής ή κατεργασίας είναι το σύνολο των ομαλών εξόδων που πραγματοποιούνται στο στάδιο μετατροπής της πρώτης ύλης σε έτοιμο προϊόν ή μετατροπής ενός υλικού από μια μορφή σε άλλη, κατά τη διάρκεια ενός σταδίου ή φάσεως κατεργασίας. Το κόστος μετατροπής περιλαμβάνει όλα τα έξοδα παραγωγής, άμεσα και έμμεσα, εκτός από την αξία των άμεσων υλικών. Έτσι:

Κόστος μετατροπής = Κόστος άμεσης εργασίας + Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα

Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα διαμορφώνονται με τη συμμετοχή όλων των κατ' είδος οργανικών εξόδων των λογ/σμών της ομάδας 6.

Στη διαμόρφωση των εξόδων αυτών συμμετέχει επίσης η αξία όλων των έμμεσων υλικών παραγωγής άλλων τμημάτων ή βοηθητικών υπηρεσιών, όπως π.χ. συντήρησης και επισκευών, ιδιοπαραγόμενου ηλεκτρικού ρεύματος, τμήματος αποθηκών πρώτων και βοηθητικών υλών, τμήματος προγραμματισμού της παραγωγής, τμήματος ποιοτικού ελέγχου των προϊόντων που παράγονται και της υπηρεσίας γενικών καθηκόντων του εργοστασίου.

Διάκριση των εξόδων μετατροπής σε σταθερά και μεταβλητά

Το Πρότυπο ως έννοιες των σταθερών και μεταβλητών εξόδων δίνει:

➤ **Σταθερά γενικά έξοδα παραγωγής** είναι οι έμμεσες δαπάνες παραγωγής που παραμένουν σχετικώς σταθερές, ανεξάρτητα από τον όγκο

παραγωγής όπως είναι π.χ. η απόσβεση και συντήρηση εργοστασιακών κτηρίων και εξοπλισμού αλλά και το κόστος της διεύθυνσης και διοίκησης του εργοστασίου.

➤ **Μεταβλητά γενικά έξοδα παραγωγής** είναι οι έμμεσες δαπάνες παραγωγής που μεταβάλλονται άμεσα ή σχεδόν άμεσα, με τον όγκο της παραγωγής, όπως είναι π.χ. τα έμμεσα υλικά και η έμμεση εργασία.

Καταλογισμός των σταθερών γενικών εξόδων στο κόστος των παραγόμενων προϊόντων

Κατά το Πρότυπο «η κατανομή των σταθερών γενικών εξόδων παραγωγής στο κόστος μετατροπής βασίζεται στην κανονική δυναμικότητα των παραγωγικών εγκαταστάσεων.

Κανονική δυναμικότητα είναι η αναμενόμενη παραγωγή που ολοκληρώνεται επιτυχώς κατά μέσο όρο στη διάρκεια ενός αριθμού χρήσεως ή περιόδων υπό κανονικές συνθήκες, λαμβανομένων υπόψη των απωλειών δυναμικότητας λόγω της προγραμματισμένης συντήρησης.

Το πραγματικό επίπεδο παραγωγής μπορεί να χρησιμοποιείται, αν αυτό κατά προσέγγιση πλησιάζει την κανονική δυναμικότητα.

Το ποσό των σταθερών γενικών εξόδων που κατανέμεται σε κάθε παραγόμενη μονάδα δεν αυξάνεται λόγω χαμηλής παραγωγής ή πρόσκαιρης αδράνειας.

Τα μη κατανεμηθέντα γενικά έξοδα καταχωρούνται ως δαπάνη στη χρήση στην οποία πραγματοποιούνται.

Σε περιόδους απότομης υψηλής παραγωγής, το ποσό των σταθερών γενικών εξόδων που κατανέμεται σε κάθε παραγόμενη μονάδα μειώνεται, έτσι ώστε τα αποθέματα να μην αποτιμούνται πάνω από το πραγματικό κόστος. Τα μεταβλητά έξοδα παραγωγής κατανέμονται σε κάθε παραγόμενη μονάδα στη βάση της πραγματικής χρήσης των παραγωγικών εγκαταστάσεων».

Καταλογισμός των μεταβλητών εξόδων παραγωγής στο κόστος παραγόμενων προϊόντων

Κατά το Πρότυπο «τα μεταβλητά έξοδα παραγωγής καταλογίζονται σε κάθε παραγόμενη μονάδα στη βάση της πραγματικής χρήσης των παραγωγικών εγκαταστάσεων».

Κόστος συμπαραγωγών προϊόντων

Κατά το Πρότυπο «η παραγωγική διαδικασία μπορεί να καταλήγει σε ταυτόχρονη παραγωγή περισσότερων του ενός προϊόντων. Αυτό συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν παράγονται κοινά προϊόντα ή όταν υπάρχει ένα κύριο προϊόν και ένα υποπροϊόν. Όταν οι δαπάνες μετατροπής δεν μπορεί να εξατομικευθούν κατά προϊόν, κατανέμονται μεταξύ των προϊόντων με ένα λογικό και ομοιόμορφο τρόπο. Η κατανομή μπορεί να βασίζεται, για παράδειγμα, στη σχετική αξία πωλήσεων κάθε προϊόντος είτε κατά το στάδιο

της παραγωγικής διαδικασίας, όταν τα προϊόντα γίνονται κατ' είδος αναγνωρίσιμα, είτε κατά την ολοκλήρωση της παραγωγής.

Πολλά υποπροϊόντα, από τη φύση τους, είναι δευτερεύοντα, οπότε αποτιμούνται συχνά στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και αυτή η αξία αφαιρείται από το κόστος του κύριου προϊόντος, με αποτέλεσμα η λογιστική αξία του κύριου προϊόντος να μην είναι ουσιαστικά διαφορετική από το κόστος του».

Λοιπές δαπάνες

Κατά το Πρότυπο «λοιπές δαπάνες περιλαμβάνονται στο κόστος των αποθεμάτων μόνο στην έκταση που πραγματοποιούνται για να τα φέρουν στη θέση και στην κατάσταση τους. Για παράδειγμα, μπορεί να ενδείκνυται να περιληφθούν στο κόστος των αποθεμάτων μη παραγωγικά γενικά έξοδα ή δαπάνες του σχεδιασμού των προϊόντων για ειδικές παραγγελίες πελατών».

Δανειακό κόστος

Στο κόστος των αποθεμάτων είναι δυνατόν να συμπεριλαμβάνεται και δανειακό κόστος, σε ορισμένες περιπτώσεις που εφαρμόζεται η εναλλακτική μεταχείριση του δανειακού κόστους που προβλέπεται από το Δ.Λ.Π. 23 «κόστος δανεισμού».

Δαπάνες που δεν βαρύνουν το κόστος παραγωγής

Το Πρότυπο αναφέρει τα ακόλουθα παραδείγματα δαπανών που δεν πρέπει να βαρύνουν το κόστος των αποθεμάτων, αλλά να καταχωρούνται στα αποτελέσματα της περιόδου την οποία πραγματοποιούνται:

α) υπερβολικά ποσά ακρήστων υλικών. Το Πρότυπο αναφέρεται στην έκτακτη (μη φυσιολογική) απώλεια – φύρα παραγωγής, η οποία πρέπει να βαρύνει, ως έκτακτη ζημιά, τα αποτελέσματα της χρήσης ή να αναφέρεται σε υπολείμματα που δεν έχουν αξία πώλησης, τα οποία επεκτείνουν τη φύρα παραγωγής.

β) υπερβολικά ποσά εργασίας ή άλλων παραγωγικών δαπανών. Το Πρότυπο αναφέρεται στο κόστος αδράνειας και υποαπασχόλησης που κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. δεν βαρύνει το κόστος παραγωγής, αλλά από το λογ/σμό 92.00 «κόστος παραγωγής» μεταφέρεται σε αρμόδιους υπολ/σμούς του 97 «Διαφορές ενσωμάτωσης και καταλογισμού» και στην συνέχεια στο λογ/σμό 98.99 «αποτελέσματα χρήσης».

γ) δαπάνες αποθήκευσης εκτός αν είναι αναγκαίες στην παραγωγική διαδικασία πριν από ένα περαιτέρω στάδιο παραγωγής.

Το Πρότυπο αναφέρεται στο καλούμενο «συνεπαγόμενο κόστος», το οποίο δεν βαρύνει το κόστος κτήσης των υλικών, αλλά το κόστος παραγωγής των προϊόντων. Τα ειδικά έξοδα αγορών βαρύνουν το κόστος αγοράς μέχρι τα υλικά να αποθηκευθούν και να είναι έτοιμα να προσφέρουν την κατά προορισμό χρήση τους. Τα μεταγενέστερα έξοδα που πραγματοποιεί η επιχείρηση μέχρι την πώληση τους, αν πρόκειται για εμπορεύματα, δηλαδή τα έξοδα που πραγματοποιεί η επιχείρηση λόγω κατοχής των εμπορευμάτων, δε βαρύνουν το κόστος κτήσης τους αλλά τα αποτελέσματα χρήσης.

Κατά το Πρότυπο τα έξοδα αποθήκευσης όταν είναι αναγκαία στην παραγωγική διαδικασία, όπως το κόστος ωρίμανσης των φύλλων καπνού ή το κόστος παλαίωσης του κρασιού, θεωρούνται κόστος του αποθέματος. Την ίδια λύση, ακολουθεί λογικά και το Ε.Γ.Λ.Σ., αφού τα αποθέματα αυτά για να προσφέρουν την κατά προορισμό χρήση τους έχουν ανάγκη ωρίμανσης ή παλαίωσης.

δ) γενικά έξοδα διοίκησης, που δεν συμβάλλουν στο να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση. Το Πρότυπο δεν ακριβολογεί. Αν τα έξοδα συμβάλλουν στο να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση, είναι «ειδικά» (και όχι γενικά έξοδα) και κοστολογούνται.

ε) έξοδα διάθεσης. Το Πρότυπο μονολεκτικά αποφασίζει ότι τα «έξοδα διάθεσης» δεν βαρύνουν το κόστος παραγωγής. Δεν δίνει τον ορισμό των εξόδων διάθεσης ούτε την διάκριση τους σε ειδικά και γενικά όπως κάνει το Ε.Γ.Λ.Σ., το οποίο ορίζει περαιτέρω ότι τα μεν ειδικά βαρύνουν το κόστος των πωλημένων, τα δε γενικά βαρύνουν τα αποτελέσματα της χρήσης. Συνεπώς και κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. τα έξοδα διάθεσης (γενικά και ειδικά) δεν κοστολογούνται όπως προβλέπει και το Πρότυπο.

4.2 Κόστος αποθεμάτων του παρέχοντος υπηρεσίες

Κατά το Πρότυπο «το κόστος των αποθεμάτων του παρέχοντος υπηρεσίες αποτελείται από την εργασία και τις λοιπές δαπάνες του άμεσα απασχολούμενου προσωπικού για την παροχή των υπηρεσιών, που συμπεριλαμβάνει το επιβλέπον προσωπικό και τα γενικά έξοδα. Η εργασία και οι λοιπές δαπάνες που σχετίζονται με τις πωλήσεις και το διοικητικό προσωπικό δεν περιλαμβάνονται στο κόστος αποθεμάτων, αλλά καταχωρούνται ως έξοδα στην περίοδο στην οποία πραγματοποιούνται».

Ως συμπέρασμα των παραπάνω προκύπτει ότι το πρότυπο δεν επιθυμεί να επιβάλλει την κοστολόγηση κατ' είδος παρεχόμενης υπηρεσίας, θέμα δύσκολο και δυσεπίλυτο στην ημεδαπή και αλλοδαπή θεωρία και πράξη. Λόγω των δυσκολιών καθιέρωσης συστήματος κοστολόγησης κατ' είδος

υπηρεσίας, το Ε.Γ.Λ.Σ., περιέχοντας σχετικές γνωματεύσεις του Ε.ΣΥ.Λ, δεν υποχρεώνει τις επιχειρήσεις να κοστολογούν τις υπηρεσίες κατ' είδος και κατ' επέκταση δεν τις υποχρεώνει σε τήρηση του λογ/σμού 93 «Κόστος παραγωγής υπηρεσιών». Το Ε.Γ.Λ.Σ. περιορίζεται, στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, στη συγκέντρωση του λειτουργικού κόστους της λειτουργίας παραγωγής στο λογ/σμό 92.00 «έξοδα λειτουργίας παραγωγής» και της μεταφοράς, του μεν κόστους των υπηρεσιών που τιμολογήθηκαν στο λογ/σμό 96.20 «κόστος παραγωγής υπηρεσιών που τιμολογήθηκαν», ώστε να συγκριθεί με το αντίστοιχο έσοδο που εμφανίζεται στην πίστωση του 96.73 «έσοδα παροχής υπηρεσιών» και ως επακόλουθο να προκύπτει το μικτό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης, το δε κόστος παραγωγής των υπηρεσιών που δεν τιμολογήθηκαν να μεταφέρεται από το λογ/σμό 92.00 στο λογ/σμό 94.23 «αποθέματα – παραγωγή σε εξέλιξη» και να εμφανίζεται στον ισολογισμό στην κατηγορία των αποθεμάτων.

4.3 Τεχνικές μέτρησης του κόστους των αποθεμάτων

Για τη διευκόλυνση των επιχειρήσεων, το Πρότυπο παρέχει τη δυνατότητα της χρησιμοποίησης τεχνικών μέτρησης του κόστους των αποθεμάτων, όπως π.χ. τη μέθοδο του πρότυπου κόστους (standard cost) ή τη μέθοδο των τιμών λιανικής (retail method), υπό την προϋπόθεση ότι το αποτέλεσμα που προκύπτει από την εφαρμογή των μεθόδων αυτών προσεγγίζει το πραγματικό κόστος παραγωγής.

Τεχνική του Standard Cost

Κατά το Πρότυπο «το πρότυπο κόστος λαμβάνει υπόψη τα κανονικά επίπεδα υλών και υλικών, εργασίας, αποδοτικότητας και αξιοποίησης της δυναμικότητας. Το κόστος αυτό επανεξετάζεται κατά διαστήματα και αν είναι αναγκαίο, αναθεωρείται σύμφωνα με τις τρέχουσες συνθήκες».

Η μέθοδος των Τιμών Λιανικής Πώλησης (Retail – Inventory Method)

Κατά το Πρότυπο «η μέθοδος των τιμών λιανικής χρησιμοποιείται συχνά από επιχειρήσεις ειδών λιανικής για την αποτίμησης αποθεμάτων μεγάλου αριθμού ταχέως μεταβαλλόμενων ειδών, τα οποία έχουν όμοια περιθώρια κέρδους και για τα οποία δεν είναι πρακτικά δυνατόν να

χρησιμοποιηθούν άλλες κοστολογικές μέθοδοι. Το κόστος του αποθέματος προσδιορίζεται με μείωση της αξίας πώλησης του αποθέματος κατά το αντίστοιχο ποσοστό μικτού κέρδους. Το ποσοστό που χρησιμοποιείται λαμβάνει υπόψη και το απόθεμα που έχει υποτιμηθεί κάτω από την αρχική τιμή πώλησης του. Για κάθε τμήμα λιανικής χρησιμοποιείται συχνά ένα μέσο ποσοστό».

Με τη μέθοδο αυτήν επιδιώκεται ο προσδιορισμός του κόστους των πωληθέντων και των αποθεμάτων στις λιανικές τιμές πώλησης. Για την εφαρμογή της μεθόδου απαιτείται:

α) να υπολογιστούν τα διαθέσιμα προς πώληση αποθέματα (αρχικό απόθεμα + αγορές) στο κόστος και σε τιμές λιανικής πώλησης,

β) να υπολογιστεί η αξία του αποθέματος λήξης σε τιμές λιανικής πώλησης και

γ) να μετατραπεί η τελευταία αυτή αξία σε κόστος κτήσης με βάση το υπολογιζόμενο ποσοστό κόστους.

Η συγκεκριμένη μέθοδος είναι παρόμοια με τη μέθοδο του ποσοστού μικτού κέρδους, διαφέρει όμως από αυτήν γιατί ενώ εκείνη βασίζεται στο ποσοστό μικτού κέρδους της προηγούμενης χρήσης, η παρούσα μέθοδος βασίζεται στο ποσοστό του κόστους επί της τιμής πώλησης της τρέχουσας περιόδου.

Βασική προϋπόθεση για την εφαρμογή της μεθόδου είναι η ομοιομορφία των πωληθέντων μέσα στην περίοδο αποθεμάτων σε σύγκριση με τα μένοντα αποθέματα.

Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται σε ευρεία έκταση από τα μεγάλα εμπορικά καταστήματα και τις αλυσίδες καταστημάτων που πωλούν μεγάλη ποικιλία ειδών, των οποίων η φυσική απογραφή και η λογιστική παρακολούθηση είναι και δύσκολη και χρονοβόρα. Η εφαρμογή της μεθόδου ενδείκνυται κυρίως για την κατάρτιση ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων (π.χ. μηνιαίων, τριμηνιαίων) και για ένα χονδρικό έλεγχο των αποθεμάτων χωρίς να γίνεται φυσική καταμέτρηση αυτών, η οποία πρέπει να γίνεται τουλάχιστον μια φορά το χρόνο.

Η εφαρμογή της μεθόδου είναι δυνατό να παρουσιάζει δυσκολίες στις περιπτώσεις που οι τιμές πώλησης μεταβάλλονται συχνά προς τα πάνω ή προς τα κάτω και, επομένως, είναι δύσκολος ο υπολογισμός της σχέσης κόστους – τιμών πώλησης, που είναι απαραίτητη για τον υπολογισμό του κόστους των αποθεμάτων λήξης.

Τέλος, διευκρινίζεται ότι η παρούσα μέθοδος δεν ασχολείται με τη ποσοτική παρακολούθηση των αποθεμάτων, αλλά μόνο με τη χρηματική αξία αυτών. Έτσι, η μέθοδος παρέχει μια ειδική αντίληψη μέτρησης των αποθεμάτων λήξης με τις μεθόδους: F.I.F.O., μέσου κόστους, χαμηλότερης τιμής μεταξύ κτήσης και τρέχουσας, L.I.F.O.

Μέθοδος του Ποσοστού Μικτού Κέρδους

(Gross Margin Method)

Η μέθοδος του ποσοστού μικτού κέρδους είναι μια άλλη μέθοδος εκτίμησης της αξίας των αποθεμάτων που χρησιμοποιείται ευρύτατα στην αλλοδαπή πράξη και η οποία μοιάζει με τη μέθοδο των τιμών λιανικής πώλησης.

Η φυσική καταμέτρηση των αποθεμάτων σε πολλές κατηγορίες επιχειρήσεων απαιτεί συνήθως αρκετό χρόνο και γι' αυτό γίνεται συνήθως μια φορά το χρόνο. Παρ' όλα αυτά, η διοίκηση της επιχείρησης έχει απόλυτη ανάγκη μηνιαίων οικονομικών καταστάσεων, η κατάρτιση των οποίων προϋποθέτει τον προσδιορισμό της αξίας των αποθεμάτων στο τέλος κάθε μήνα. Η δυσκολία αυτή μπορεί κατά ένα μέρος να αντιμετωπιστεί εφαρμόζοντας τη μέθοδο του μικτού περιθωρίου κέρδους.

Η μέθοδος αυτή στηρίζεται στην αντίληψη ότι το ποσοστό μικτού κέρδους παραμένει περίπου σταθερό από τη μία λογιστική περίοδο στην επόμενη, άποψη που ανταποκρίνεται στα πράγματα για πολλές κατηγορίες επιχειρήσεων.

Για την εφαρμογή της μεθόδου ακολουθείται η εξής διαδικασία:

- Προσδιορίζεται το κόστος των προϊόντων προς πώληση από το γενικό καθολικό (απόθεμα έναρξης + αγορές).
- Προσδιορίζεται το ποσοστό μικτού κέρδους επί των πωλήσεων (μικτά κέρδη / πωλήσεις).
- Υπολογίζεται το κόστος των πωληθέντων εκπίπτοντας από τις καθαρές πωλήσεις το μικτό κέρδος.
- Αφαιρείται από το κόστος των προϊόντων προς διάθεση το κόστος των πωληθέντων και προσδιορίζεται κατ' εκτίμηση η αξία του τελικού αποθέματος.

Όταν η επιχείρηση εμπορεύεται μεγάλη ποικιλία ειδών και το ποσοστό μικτού κέρδους διαφέρει σημαντικά από ποικιλία σε ποικιλία πρέπει το ποσοστό μικτού κέρδους να προσδιορίζεται κατά ποικιλία ή ακόμη και κατά είδος, για να υπολογίζεται ακριβέστερα το κόστος των μενόντων αποθεμάτων.

Σε περίπτωση που η επιχείρηση γνωρίζει το ποσοστό μικτού κέρδους επί του κόστους των πωληθέντων πρέπει να προσδιορίζεται το αντίστοιχο ποσοστό επί των πωλήσεων.

Η συγκεκριμένη μέθοδος χρησιμοποιείται συνήθως στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) από τους ελεγκτές για την εκτίμηση της αλήθειας των αποτιμήσεων των αποθεμάτων που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις, β) για τον προσδιορισμό του κόστους των αποθεμάτων λήξης στις καταριζόμενες στη διάρκεια της χρήσης ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις (π.χ. μηνιαίες, τριμηνιαίες κ.τ.λ.), γ) για την κατάρτιση προγραμμάτων δράσης που χρειάζεται η εκτίμηση του κόστους των πωληθέντων και των μενόντων αποθεμάτων και δ) για την εκτίμηση της αξίας των αποθεμάτων που καταστράφηκαν π.χ. από πυρκαγιά ή πλημμύρα.

4.4 Μέθοδοι προσδιορισμού του κόστους των αποθεμάτων που αντικαθίστανται με μία κανονική ροή

Το Πρότυπο διαχωρίζει τα αποθέματα που αντικαθίστανται με μια κανονική ροή από τα αποθέματα που δεν αντικαθίστανται με κανονική ροή. Το Πρότυπο χρησιμοποιεί το χαρακτηρισμό «κανονική ροή», έτσι ώστε με τον όρο αυτόν να συμπεριλάβει τόσο 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».

Έννοια της μαζικής παραγωγής

Οι βιομηχανίες μαζικής παραγωγής παράγουν προϊόντα σε μεγάλες ποσότητες. Τα προϊόντα αυτά ακολουθούν σειρά ομοιόμορφων κατεργασιών (ή φάσεων παραγωγής) μέχρι να πάρουν την τελική μορφή με την οποία διατίθενται στην αγορά. Η παραγωγή στις βιομηχανίες αυτές είναι συνεχής, μαζική και τυποποιημένη και τα προϊόντα έχουν συγκεκριμένες ποιοτικές προδιαγραφές μηχανικές ή χημικές ιδιότητες και καλύπτουν συγκεκριμένες ανάγκες. Στην κατηγορία των βιομηχανιών μαζικής παραγωγής περιλαμβάνονται π.χ. οι χημικές, οι κλωστοϋφαντουργικές, οι τσιμεντοβιομηχανίες, τα διυλιστήρια, οι βιομηχανίες τροφίμων, χρωμάτων, ηλεκτρονικών ειδών και αυτοκινητοβιομηχανίες.

Οι βιομηχανίες μαζικής παραγωγής διακρίνονται σε:

α) Βιομηχανίες μονοσταδιακής (ή μονοφασικής) παραγωγής, δηλαδή βιομηχανίες των οποίων η παραγωγική διαδικασία δεν διαχωρίζεται σε στάδια – φάσεις ή τα επιμέρους στάδια – φάσεις στερούνται αυτοτέλειας υπό την έννοια ότι δεν έχουν διάφορο βαθμό απασχόλησης και, από άποψη τεχνική της κοστολόγησης, αποτελούν μια φάση ή ένα στάδιο.

Στην κατηγορία αυτή είναι δυνατό να περιλαμβάνονται π.χ. οι βιομηχανίες κεραμοποιίας, κονσερβοποιίας και ζυθοποιίας υπό την προϋπόθεση ότι παράγουν ένα μόνο είδος ή μια μόνο ποικιλία προϊόντων.

β) Βιομηχανίες πολυσταδιακής παραγωγής ή παραγωγής κατά φάσεις. Στις βιομηχανίες αυτές η παραγωγή των προϊόντων ολοκληρώνεται σε πολλά στάδια που επικράτησε να λέγονται φάσεις.

Στην ποικιλόμορφη βιομηχανική παραγωγή υπάρχουν πολλοί συνδυασμοί φάσεων οι συνηθέστεροι των οποίων είναι οι εξής:

- **Παραγωγή σε διαδοχικές φάσεις:**

Στις βιομηχανίες αυτές η παραγωγή διεξάγεται και ολοκληρώνεται σε αλληλοδιάδοχες φάσεις. Δηλαδή σε κάθε φάση πραγματοποιείται μερική κατεργασία των πρώτων υλών ή των ημικατεργασμένων προϊόντων κατά αλληλοδιάδοχη σειρά μέχρι την τελευταία φάση όπου από τεχνική άποψη ολοκληρώνεται η παραγωγή των προϊόντων. Τέτοια παραγωγική διαδικασία εφαρμόζεται π.χ. στις βιομηχανίες έτοιμου ενδύματος, παραγωγής τσιμέντων, όπου συναντώνται συνήθως οι ακόλουθες διαδοχικές φάσεις:

Βιομηχανία έτοιμου ενδύματος

- i) Παραγωγή νήματος
- ii) Ύφανση
- iii) Βάψιμο
- iv) Ράψιμο
- v) Σιδέρωμα

Βιομηχανία παραγωγής τσιμέντων

- i) Θραύση (ασβεστόλιθου & αργίλου)
- ii) Άλεση
- iii) Παραγωγή κλίγκερ
- iv) Άλεση
- v) Συσκευασία

- **Παραγωγή σε κατ' επιλογή φάσεις:**

Εδώ η παραγωγή δύο ή περισσότερων προϊόντων διεξάγεται σε ορισμένες κοινές και σε ορισμένες διάφορες φάσεις. Τέτοιας μορφής παραγωγής μπορεί να έχουν οι υφαντουργικές βιομηχανίες στις οποίες ορισμένα μόνο από τα παραγόμενα υφάσματα περνούν από το βαφείο.

- **Ταυτόχρονη παραγωγή πολλών προϊόντων:**

Τα προϊόντα που παράγονται από την επεξεργασία των πρώτων και βοηθητικών υλών κατά τη διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας λέγονται συμπαράγωγα ή προϊόντα ενωμένης παραγωγής. Συμπαράγωγα προϊόντα είναι π.χ. στην αλευροβιομηχανία οι διάφοροι τύποι αλεύρων, στην βιομηχανία γάλακτος η κρέμα, το βούτυρο, το γάλα και τα παγωτά.

Βασικές μέθοδοι προσδιορισμού του κόστους των αποθεμάτων που αντικαθίστανται με μια κανονική ροή

Το Πρότυπο θεωρεί ως βασική μέθοδο μια από τις δυο μεθόδους: τη F.I.F.O. και του μέσου σταθμικού κόστους.

Οι προαναφερόμενες μέθοδοι υπολογισμού του κόστους κτήσης που προβλέπονται από τη νομοθεσία είναι οι μέθοδοι ροής του κόστους κτήσης για τις οποίες επισημαίνονται τα ακόλουθα:

Όταν η επιχείρηση αγοράζει ή παράγει αγαθά έχουμε μια ποσοτική εισροή αγαθών και όταν πουλάει ή αναλώνει αγαθά έχουμε μια εκροή αγαθών. Την ποσοτική αυτή εισροή και εκροή αγαθών ονομάζουμε *φυσική ροή των αποθεμάτων*. Τα αποθέματα όμως εισρέουν και εκρέουν με κάποιο κόστος κτήσης και επομένως, παράλληλα με τη φυσική ροή, έχουμε και τη

ροή κόστους αποθεμάτων. Η καθαρή διαφορά μεταξύ εισροών και εκροών κόστους αποτελεί το κόστος των μενόντων αποθεμάτων.

Στη διάρκεια μιας λογιστικής περιόδου, τα αποθέματα αγοράζονται ή παράγονται με διαφορετικό κόστος μονάδας. Είναι γνωστό, ότι στις περισσότερες περιπτώσεις οι αναλώσεις ή πωλήσεις αποθεμάτων αντιστοιχούν σε περισσότερες της μίας μονάδες κόστους και συνεπώς προκύπτει θέμα επιλογής των κατάλληλων μονάδων κόστους, ώστε τόσο το κόστος των μενόντων αποθεμάτων όσο και των πωλημένων να προσδιορίζεται κατά λογικό τρόπο.

Μέθοδος First In First Out (F.I.F.O.)

Το Πρότυπο για τη μέθοδο αυτή αναφέρει μόνο ότι «Με τη μέθοδο F.I.F.O. υποτίθεται ότι τα είδη αποθεμάτων που αγοράστηκαν πρώτα, πωλούνται και πρώτα και επομένως τα μένοντα στο απόθεμα κατά το τέλος της χρήσης είναι τα πιο πρόσφατα αγορασθέντα ή παραχθέντα».

Η μέθοδος αυτή βασίζεται στην άποψη ότι η πρώτη εισαγωγή εξάγεται πρώτη (First In - First Out) και ότι τα αποθέματα τέλους χρήσης προέρχονται από τις τελευταίες αγορές και αποτιμούνται στις τιμές που αντίστοιχα αγοράστηκαν. Η αρχή των υπολογισμών της αποτίμησης των αποθεμάτων γίνεται από την τελευταία αγορά. Η αποτίμηση των πωλημένων – αναλωμένων γίνεται σύμφωνα με τη σειρά εισαγωγής τους, γι' αυτό και η μέθοδος αυτή λέγεται και η «*μέθοδος της σειράς εξάντλησης των αποθεμάτων*».

Η παραπάνω άποψη της σειράς εξάντλησης στις περισσότερες επιχειρήσεις προσαρμόζεται με τη φυσική ροή των αποθεμάτων. Με τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα τέλους χρήσης αποτιμούνται σε τιμές που πλησιάζουν προς τις τρέχουσες τιμές αγοράς και κατά συνέπεια η αξία των αποθεμάτων που εμφανίζεται στον ισολογισμό είναι ορθότερη σε σύγκριση μ' εκείνη που προκύπτει με την εφαρμογή άλλων μεθόδων και ειδικότερα με τη L.I.F.O. Παρ' όλα αυτά, η μέθοδος παρουσιάζει βασική αδυναμία στην ορθή 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 παλαιότερων αγορών. Αυτό σημαίνει ότι σε περιόδους πληθωρισμού η μέθοδος υπερεκτιμά τα λογιστικά κέρδη σε σχέση ε άλλες μεθόδους και ειδικότερα τη L.I.F.O., με επακόλουθο την πληρωμή αυξημένου φόρου εισοδήματος. Αντίθετα, σε περιόδους μείωσης των τιμών το αποτέλεσμα υποεκτιμάται με συνέπεια και ο φόρος εισοδήματος να είναι μειωμένος.

Παρά το παραπάνω βασικό μειονέκτημα της μεθόδου, δηλαδή της απομάκρυνσης του κόστους των πωλήσεων από τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς, η F.I.F.O. χρησιμοποιείται ευρύτατα στην κοστολόγηση των αποθεμάτων, γιατί: 1) είναι εύκολης εφαρμογής, 2) είναι εφαρμόσιμη, είτε με

το σύστημα της περιοδικής απογραφής, είτε με το σύστημα της διαρκούς απογραφής, 3) η ροή του κόστους συμβαδίζει με τη φυσική ροή των αποθεμάτων, 4) είναι συστηματική και αντικειμενική, αφού δεν επηρεάζεται από υποκειμενικούς υπολογισμούς και 5) η αξία των αποθεμάτων στον ισολογισμό πλησιάζει το τρέχον κόστος αντικατάστασης.

Η μέθοδος μπορεί να εφαρμόζεται: α) σε τρέχουσα βάση σε όλη τη διάρκεια της χρήσης (δηλαδή όποτε υπάρχει εξαγωγή) ή β) με το σύστημα της περιοδικής απογραφής, με τα ίδια αποτελέσματα.

Παράδειγμα

Αγορές

Συναλλαγές Ιανουαρίου	Κόστος μονάδες	Τιμή μονάδας	Αξία	(Αναλωμένες ή πωλημένες μονάδες)	Υπόλοιπο μονάδες
1/1 Απόθ. έναρξης	200	x 10	= 2000	-	200
8/1 Αγορά	350	x 14	= 4900	-	550
13/1 Πώληση	-			250	300
19/1 Αγορά	400	x 15	= 6000	-	700
22/1 Πώληση	-			500	200
25/1 Αγορά	150	x 16	= 2400	-	350
27/1 Πώληση	-			100	250
	<u>1100</u>		<u>15300</u>	<u>850</u>	

Λύση

α) Με το σύστημα της περιοδικής απογραφής:

Απόθεμα έναρξης μονάδες:	200	x	10	=	2000
Συν: Αγορές	350	x	14	=	4900
	400	x	15	=	6000
	150	x	16	=	2400
					<u>13300</u>
					15300
Μείον: Απόθεμα λήξης	250	x	16		<u>4000</u>
Κόστος ανάλωσης (ή πωλήσεων)					11300

β) Με το σύστημα της διαρκούς απογραφής:

Η παρακολούθηση της ροής κόστους των αποθεμάτων και των πωλημένων σε κάθε συναλλαγή (τρέχουσα κοστολόγηση) έχει ως εξής:

		Χρέωση			Πίστωση			Υπόλοιπο		
Ημ.	Αγορές - Πωλήσεις	Μον.	Κόστος Μον.	Συν/κό Κόστος	Μον.	Κόστος Μον.	Συν/κό Κόστος	Μον.	Κόστος Μον.	Συν/κό Κόστος
1/1	Απόθ. Έναρξης							200	10	2000
8/1	Αγορά	350	14	4900				<u>350</u> 550	14 14	<u>4900</u> 6900
13/1	Πώληση				200 50	10 14	2000 700	300 <u>400</u> 700	15	4200 <u>6000</u> 10200
19/1	Αγορά	400	15	6000				200 <u>150</u> 350	15 16	3000 <u>2400</u> 5400
22/1	Πώληση				300 200	14 15	4200 3000	250	16	4000
27/1	Πώληση				100	15	1500			
	ΣΥΝΟΛΟ	900		13300	850		11300			

Είναι δυνατό ο προσδιορισμός του κόστους των πωλημένων και του κόστους των μενόντων αποθεμάτων να μη γίνεται κατά το χρόνο κάθε συναλλαγής αλλά στο τέλος της περιόδου. Στην περίπτωση αυτή θα έχουμε:

Αναλωμένες οι πωλημένες μονάδες:

$$200 \times 10 \text{ από το απόθ. έναρξης} = 2000$$

$$\text{Πώληση } 13/1 \quad 250 \quad 50 \times 14 \text{ από την αγορά } 8/1 = 700$$

$$\text{Πώληση } 22/1 \quad 500 \quad 300 \times 14 \text{ από την αγορά } 8/1 = 4200$$

$$200 \times 15 \text{ από την αγορά } 19/1 = 3000$$

$$\text{Πώληση } 27/1 \quad \underline{100} \times 15 \text{ από την αγορά } 19/1 = \underline{1500}$$

$$\text{Κόστος πωληθέντων μονάδες:} \quad 850 \quad 11300$$

$$\text{Μένοντα:} \quad \underline{250} \times 16 \text{ από την αγορά } 25/1 \quad \underline{4000}$$

$$\text{Σύνολο Μονάδες:} \quad 1100 \quad 15300$$

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι με τη μέθοδο F.I.F.O. το κόστος πωλήσεων και μενόντων προσδιορίζεται στο ίδιο ύψος, ανεξάρτητα από το σύστημα από γραφής που ακολουθεί η επιχείρηση και τον τρόπο που το εφαρμόζει (τρέχουσα κοστολόγηση ή κοστολόγηση στο τέλος της περιόδου).

Μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους (Wig Average)

Το Πρότυπο για τη μέθοδο αυτή αναφέρει μόνο ότι «Με τη μέθοδο του μέσου σταθμικού κόστους, το κόστος κάθε είδους προσδιορίζεται από το μέσο σταθμικό κόστος των όμοιων ειδών στην αρχή της χρήσης και το κόστος των

όμοιων ειδών που αγοράστηκαν ή παρήχθησαν κατά τη διάρκεια της χρήσης. Ο μέσος όρος μπορεί να υπολογιστεί σε περιοδική βάση, ή καθώς κάθε πρόσθετο φορτίο παραλαμβάνεται ανάλογα με τις συνθήκες της επιχείρησης».

Από τα παραπάνω συνεπάγεται ότι το πρότυπο υιοθετεί τις παραλλαγές της μεθόδου: i) του μέσου περιοδικού (ετήσιου ή βραχυχρόνιου μέσου όρου) και ii) του κυκλοφοριακού μέσου όρου.

i) Μέθοδος του μέσου (ετήσιου ή περιοδικού) σταθμικού κόστους

Κατά τη μέθοδο αυτή η μέση σταθμική τιμή κτήσης υπολογίζεται με τον εξής τύπο:

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

Η μέση σταθμική τιμή μονάδας που προσδιορίζεται με αυτόν τον τρόπο χρησιμοποιείται για την αποτίμηση των αποθεμάτων λήξης και του κόστους των πωλημένων.

Αυτή η μέθοδος χρησιμοποιείται ευρύτατα στην πράξη, γιατί είναι εύκολης εφαρμογής, προσδιορίζει το κόστος μονάδας με μία αντικειμενική βάση είναι απαλλαγμένη από περιθώρια υποκειμενικών χειρισμών και ελαχιστοποιεί τις επιδράσεις των ακραίων τιμών στην αγορά. Σε μία αγορά που οι τιμές παρουσιάζουν ανυψωτική τάση το μέσο κόστος είναι χαμηλότερο από το τρέχον κόστος, ενώ σε μία αγορά που οι τιμές παρουσιάζουν πτωτική τάση το μέσο κόστος είναι υψηλότερο από το τρέχον κόστος.

Η εφαρμογή της μεθόδου γίνεται στις περιπτώσεις που η επιχείρηση εφαρμόζει το σύστημα της περιοδικής απογραφής των αποθεμάτων, οπότε στο τέλος της περιόδου που προσδιορίζεται το μέσο σταθμικό κόστος απογράφονται τα μένοντα και προσδιορίζεται η αξία αυτών και το κόστος των πωλημένων. Αν η επιχείρηση εφαρμόζει το σύστημα της διαρκούς απογραφής, επειδή το μέσο σταθμικό κόστος δεν μπορεί να υπολογιστεί πριν από την τελευταία αγορά της περιόδου, οι εξαγωγές (αναλώσεις – πωλήσεις) και τα υπόλοιπα των αποθεμάτων παρακολουθούνται στη διάρκεια της περιόδου μόνο κατά ποσότητα.

Η περίοδος στάθμισης είναι δυνατό να είναι: α) ετήσια (ολόκληρη η χρήση), οπότε μιλάμε για μέσο ετήσιο σταθμικό κόστος, ή β) μικρότερη του έτους, συνήθως μηνιαία αλλά και τριμηνιαία, οπότε μιλάμε για μέσο μηνιαίο ή τριμηνιαίο σταθμικό κόστος.

Παράδειγμα

Αγορές

Συναλλαγές Ιανουαρίου	Κόστος μονάδες	Τιμή μονάδας	Αξία (Αναλωμένες ή πωλημένες μονάδες)	Υπόλοιπο μονάδες	
1/1 Απόθ. έναρξης	200	x 10 =	2000	-	200
8/1 Αγορά	350	x 14 =	4900	-	550
13/1 Πώληση	-			250	300
19/1 Αγορά	400	x 15 =	6000	-	700
22/1 Πώληση	-			500	200
25/1 Αγορά	150	x 16 =	2400	-	350
27/1 Πώληση	-			100	250
	<u>1100</u>		<u>15300</u>	<u>850</u>	

Λύση

Η αξία των αναλωμένων (ή πωλημένων) και των μενόντων αποθεμάτων προσδιορίζεται ως εξής:

Απόθεμα έναρξης:	200	x 10	= 2000
Αγορές: 8/1		350 x 14 =	4900
19/1		400 x 15 =	6000
25/1		<u>150</u> x 16 =	<u>2400</u>
	<u>900</u>		<u>13300</u>
Σύνολα:	1100		15300

$$\frac{2000 + 13300}{200 + 900} = \frac{15300}{1100} = 13,909 \text{ Μέσο σταθμικό κόστος μονάδας}$$

Επομένως:

α) Η αξία των αποθεμάτων είναι μονάδες:	250	x 13,909 =	3477,25
β) Η αξία των αναλωμένων είναι μονάδες:	<u>850</u>	x 13,909 =	<u>11822,65</u>
	1100		15300,00

ii) Μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων (Moving Average cost)

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

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

Κατά την προηγούμενη μέθοδο, το ετήσιο μέσο σταθμικό κόστος προσδιορίζεται στο τέλος της χρήσης και συνεπώς, αν η επιχείρηση εφαρμόζει το σύστημα της διαρκούς απογραφής, δεν είναι σε θέση στη διάρκεια της χρήσης να προσδιορίζει το κόστος των αναλώσεων ή των πωλήσεων. Για την αντιμετώπιση της δυσκολίας αυτής, σαν μέσο κόστος της μονάδας μπορεί να χρησιμοποιείται εκείνο που προκύπτει μετά από κάθε αγορά αγαθών.

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

Παράδειγμα

		Χρέωση			Πίστωση			Υπόλοιπο		
Ημ.	Αγορές - Πωλήσεις	Μον.	Κόστος Μον.	Συν/κό Κόστος	Μον.	Κόστος Μον.	Συν/κό Κόστος	Μον.	Κόστος Μον.	Συν/κό Κόστος
1/1	Απόθ. Έναρξης							200	10	2000
8/1	Αγορά	350	14	4900				<u>350</u>	14	<u>4900</u>
Μέση Τιμή								550	12,54 *	6900
13/1	Πώληση				250	12,54	3135	300	12,54	3762
19/1	Αγορά	400	15	6000				<u>700</u>	<u>13,95</u>	<u>9765</u>
22/1	Πώληση				500	13,95	6975	200	13,95	2790
25/1	Αγορά	150	16	2400				<u>350</u>	<u>14,82</u>	<u>5187</u>
27/1	Πώληση				100	14,82	1482	250	14,82	3705

$$* \frac{2000 + 4900}{200 + 250} = \frac{6900}{550} = 12,54 \text{ Μέση τιμή υπολοίπου}$$

$$\frac{3762 + 6000}{\quad} = \frac{9762}{\quad} = 13,95 \text{ Μέση τιμή υπολοίπου}$$

$$400 + 300 = 700$$

$$\frac{2790 + 2400}{200 + 150} = \frac{5190}{350} = 14,82 \text{ Μέση τιμή υπολοίπου}$$

4.5 Προσδιορισμός του κόστους των αποθεμάτων που δεν αντικαθίστανται με κανονική ροή

Χαρακτηριστικά της εξατομικευμένης παραγωγής

Ως απόθεμα «μη κανονικής ροής», το Πρότυπο εννοεί τόσο τα αγοραζόμενα αποθέματα όσο και τα παραγόμενα, τα οποία δεν αγοράζονται με κανονική ροή. Τα παραγόμενα αποθέματα της κατηγορίας αυτής χαρακτηρίζονται ως προϊόντα εξατομικευμένης παραγωγής ή παραγωγής κατά παραγγελία.

Στην κατηγορία των επιχειρήσεων εξατομικευμένης παραγωγής υπάγονται οι επιχειρήσεις (κατασκευαστικές, βιομηχανικές, κ.τ.λ.) που παράγουν ή κατασκευάζουν εξατομικευμένα, μη τυποποιημένα, έργα ή προϊόντα, δηλαδή έργα ή προϊόντα που είναι μεταξύ τους ανόμοια. Οι επιχειρήσεις της κατηγορίας αυτής διακρίνονται στις εξής δύο υποκατηγορίες:

- Στις επιχειρήσεις που παράγουν **κατά παραγγελία** των πελατών τους και σύμφωνα με τις εντολές αυτών, οι οποίες συνήθως περιλαμβάνονται στις «τεχνικές προδιαγραφές» των προς κατασκευή έργων. Τα προϊόντα ακολουθούν διαφορετική το καθένα σειρά κατεργασιών που δεν μοιάζουν με τη σειρά των κατεργασιών προϊόντων παραγγελίας άλλου πελάτη. Η παραγγελία του πελάτη μπορεί να αναφέρεται στη κατασκευή ενός μόνο έργου, όπως συμβαίνει π.χ. στις ναυπηγικές, στις κατασκευαστικές – δομικές επιχειρήσεις, στα μηχανουργία, όταν στις επιχειρήσεις αυτές ανατίθεται η κατασκευή ενός εξατομικευμένου έργου, ή στην κατασκευή μίας διακεκριμένης σειράς ομοειδών κατασκευών, όπως συμβαίνει π.χ. στις αεροναυπηγικές, κατασκευαστικές, εκδοτικές επιχειρήσεις ή στις αυτοκινητοβιομηχανίες, όταν στις επιχειρήσεις αυτές ανατίθεται η κατασκευή μιας σειράς προϊόντων του ίδιου ή ανόμοιου τύπου, όπου έχουμε ταυτότητα κατεργασιών και ομοιόμορφη διαδικασία παραγωγής για το προϊόν όμως της συγκεκριμένης παραγγελίας.
- Στις επιχειρήσεις που παράγουν εξατομικευμένα προϊόντα όχι κατ' εντολή των πελατών τους, αλλά **για τη δημιουργία δικών τους αποθεμάτων**, όπως συμβαίνει π.χ. σε ορισμένα επιπλοποιεία.

Διευκρινίζεται ότι για κάθε ειδικευμένη κατασκευή (προϊόν, έργο, κ.τ.λ.) απαιτούνται συνήθως διαφορετικές πρώτες ύλες, διαφορετική άμεση εργασία και έμμεσες δαπάνες και συνεπώς για κάθε κατασκευή πρέπει να γίνεται ιδιαίτερη κοστολόγηση.

Τέλος, τα κύρια χαρακτηριστικά του συστήματος κοστολόγησης της εξατομικευμένης παραγωγής είναι:

- το κόστος εξευρίσκεται ύστερα από συγκέντρωση όλων των εντολών παραγωγής ή των φύλλων κόστους,
- το κόστος εξευρίσκεται στο τέλος με την αποπεράτωση της παραγωγής και όχι σε τακτική χρονική περίοδο,
- απαιτεί πληρέστερη, σε σχέση με το σύστημα της μαζικής παραγωγής, λογιστικοδιοικητική οργάνωση (συμπλήρωση ειδικών εντύπων, λεπτομερή παρακολούθηση των αναλώσεων υλικών κ.τ.λ.).

Η μέθοδος προσδιορισμού του κόστους στην εξατομικευμένη παραγωγή

Το Πρότυπο, για τον προσδιορισμό του κόστους των αποθεμάτων εξατομικευμένης παραγωγής ορίζει ότι «Το κόστος αποθεμάτων των ειδών που δεν αντικαθίστανται με μία κανονική ροή καθώς και των αγαθών ή υπηρεσιών που παράγονται και διαχωρίζονται για ειδικούς σκοπούς, πρέπει να προσδιορίζεται με τη χρησιμοποίηση της μεθόδου του εξατομικευμένου κόστους».

Το Πρότυπο επίσης αναφέρει τα εξής: «Εξατομικευμένο κόστος σημαίνει ότι συγκεκριμένες δαπάνες αποδίδονται σε συγκεκριμένα είδη του αποθέματος. Αυτό είναι μία κατάλληλη αντιμετώπιση για τα είδη που έχουν διαχωριστεί για ένα ειδικό σκοπό, ανεξάρτητα αν έχουν αγορασθεί ή παραχθεί».

Το εξατομικευμένο κόστος όμως είναι ακατάλληλο, όταν υπάρχει μεγάλος αριθμός ειδών του αποθέματος, τα οποία αντικαθίστανται με μία κανονική ροή. Σε τέτοιες περιπτώσεις, μία μεθοδική επιλογή των αποθεματοποιημένων ειδών, θα μπορούσε να καταλήξει σε προκαθορισμένες επιδράσεις του καθαρού κέρδους ή ζημιάς της χρήσης».

4.6 Αποτίμηση των αποθεμάτων

Ο βασικός κανόνας αποτίμησης των αποθεμάτων

Το Πρότυπο, ως βασικό κανόνα αποτίμησης των αποθεμάτων ορίζει ότι **«τα αποθέματα πρέπει να αποτιμούνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας».**

Η αποτίμηση των αποθεμάτων στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ κόστους και τιμής ρευστοποίησης θεμελιώνεται στις εξής λογιστικές αρχές: α) στην αρχή της αντιπαράθεσης εσόδων – εξόδων, σύμφωνα με την οποία η μείωση της αξίας του κατεχομένου αγαθού, ανεξάρτητα από την αιτία που την

προκάλεσε (απαξίωση, παλαίωση, βλάβη) πρέπει να θεωρείται ζημιά της περιόδου στην οποία η μείωση αυτή συνέβη και β) στην αρχή της συντηρητικότητας.

Το κόστος των αποθεμάτων προσδιορίζεται με μία από τις μεθόδους που υιοθετεί το Πρότυπο.

Καθαρή αξία ρευστοποίησης

Το Πρότυπο ορίζει ότι «Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η υπολογιζόμενη τιμή πώλησης κατά τη συνήθη πορεία της επιχείρησης μειωμένη με το υπολογιζόμενο κόστος παραγωγικής ολοκλήρωσης και το υπολογιζόμενο κόστος που είναι αναγκαίο για να πραγματοποιηθεί η πώληση».

Συμπληρωματικά, το Πρότυπο αναφέρει τα ακόλουθα:

- Το κόστος ενός αποθέματος μπορεί να μην είναι ανακτήσιμο, αν αυτό έχει υποστεί ζημιά, αν έχει καταστεί ολικά ή μερικά άχρηστο ή αν οι τιμές πώλησης του έχουν μειωθεί. Το κόστος ενός αποθέματος μπορεί επίσης να μην είναι ανακτήσιμο, αν οι προβλεπόμενες δαπάνες ολοκλήρωσης ή πώλησης του έχουν αυξηθεί. Η υποτίμηση των αποθεμάτων κάτω του κόστους, στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, γίνεται για το λόγο ότι τα περιουσιακά στοιχεία δεν πρέπει να καταχωρούνται με επιπλέον ποσά από αυτά που αναμένεται να πραγματοποιηθούν από τη πώληση ή τη χρήση τους.
- Οι υπολογισμοί της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας βασίζονται στην περισσότερη αξιόπιστη ένδειξη που υπάρχει κατά το χρόνο που γίνονται οι εκτιμήσεις ως προς το ποσό στο οποίο αναμένεται να πουληθούν τα αποθέματα. Αυτές οι εκτιμήσεις λαμβάνουν υπόψη τις διακυμάνσεις της τιμής ή του κόστους, που έχουν άμεση σχέση με γεγονότα τα οποία συμβαίνουν μετά το τέλος της χρήσης, και στην έκταση που τα γεγονότα αυτά επιβεβαιώνουν τις υπάρχουσες στο τέλος της χρήσης συνθήκες.
- Οι εκτιμήσεις της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας επίσης λαμβάνουν υπόψη το σκοπό για τον οποίο διατηρούνται τα αποθέματα. Για παράδειγμα, η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία της ποσότητας αποθέματος που διατηρείται για να καλύψει προσυμφωνημένες πωλήσεις αγαθών ή υπηρεσιών, βασίζεται στη συμβατική τιμή. Αν οι συμβάσεις πωλήσεων καλύπτουν μικρότερες ποσότητες απ' αυτές των αποθεμάτων που υπάρχουν, η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία της επιπλέον ποσότητας βασίζεται στις γενικές τιμές πώλησης. Προβλέψεις ή πιθανές υποχρεώσεις μπορεί να παρουσιαστούν από προσυμφωνημένες πωλήσεις για ποσότητες μεγαλύτερες του υπάρχοντος αποθέματος ή από προσυμφωνημένες αγορές.

Πως πρέπει να γίνεται η σύγκριση κόστους κτήσης με ρευστοποιήσιμη αξία για την εξεύρεση της χαμηλότερης τιμής

Για την εξεύρεση της χαμηλότερης αξίας μεταξύ κτήσης και αξίας ρευστοποίησης, το Πρότυπο προβλέπει τα εξής:

- βασική αρχή είναι η σύγκριση αυτή να γίνεται **κατ' είδος αποθέματος**,
- σε μερικές περιπτώσεις η σύγκριση μπορεί να ταιριάζει 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 εφικτό πρακτικά να αποτιμηθούν ξεχωριστά από άλλα είδη της παραγωγικής γραμμής,
- **δεν είναι ορθό να υποτιμούνται τα αποθέματα με βάση μία γενική ταξινόμηση τους**, όπως π.χ. όλα τα έτοιμα προϊόντα ή όλα τα αποθέματα ενός βιομηχανικού ή γεωγραφικού τομέα,
- στις υπηρεσίες παροχής υπηρεσιών η σύγκριση πρέπει να γίνεται **κατά υπηρεσία για την οποία έχει συμφωνηθεί ξεχωριστή τιμή πώλησης**. Επομένως ως είδος θεωρείται η υπηρεσία για την οποία έχει συμφωνηθεί ιδιαίτερη τιμή πώλησης και για την οποία πρέπει να προσδιορίζεται και ιδιαίτερο κόστος παραγωγής.

Ειδικότερα για την αποτίμηση των άμεσων υλικών

Για την αποτίμηση των άμεσων υλικών, δηλαδή των υλικών που ενσωματώνονται στα παραγόμενα προϊόντα και η αναλωμένη ποσότητα τους είναι ανάλογη με την ποσότητα των παραγόμενων προϊόντων (είναι τα υλικά που παρακολουθούνται στο λογ/σμό 24 «Πρώτες και βοηθητικές ύλες – υλικά συσκευασίας» το Πρότυπο ορίζει ότι:

- Τα υλικά και λοιπά εφόδια, που διατηρούνται για χρήση στην παραγωγή αποθεμάτων, **δεν υποτιμούνται κάτω του κόστους**, αν τα έτοιμα προϊόντα στα οποία θα ενσωματωθούν αναμένεται να πουληθούν στο κόστος ή πάνω από αυτό.
- Όταν όμως μία μείωση της τιμής των υλών δείχνει ότι το κόστος των ετοιμών προϊόντων θα υπερβεί την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε τα αποθέματα υλών υποτιμούνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Σε τέτοιες περιπτώσεις, το κόστος αντικατάστασης των υλών μπορεί να αποτελεί το καλύτερο διαθέσιμο μέσο μέτρησης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους.

Εφαρμογή της χαμηλότερης τιμής μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής αξίας ρευστοποίησης

Η μέθοδος της χαμηλότερης τιμής μεταξύ κτήσης και καθαρής αξίας ρευστοποίησης μπορεί να εφαρμοστεί με τρεις τρόπους:

α) σύγκριση του κόστους κτήσης και της τρέχουσας τιμής χωριστά για κάθε στοιχείο της απογραφής (στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή),

β) σύγκριση του κόστους κτήσης και της καθαρής αξίας ρευστοποίησης ξεχωριστά για κάθε κατηγορία στοιχείων της απογραφής και

γ) σύγκριση του συνολικού κόστους κτήσης και της συνολικής τρέχουσας αξίας των αποθεμάτων της απογραφής (την αποκλείει το Πρότυπο).

α) Μέθοδος της κατ' είδος χαμηλότερης τιμής

	<u>Τιμή μονάδας</u>		<u>Συνολικό</u>		Χαμηλότερη Τιμή	
	Ποσότητα	Κόστος	Τρέχουσα	Κόστος Τρέχουσα		
Πρώτες ύλες						
A	3.000	30	35	90.000	105.000	90.000
B	4.000	50	40	200.000	160.000	160.000
Γ	7.000	40	50	280.000	350.000	280.000
Δ	1.000	60	55	60.000	55.000	55.000
Έτοιμα προϊόντα						
E	5.000	80	90	400.000	450.000	400.000
Z	3.500	100	95	350.000	332.500	332.500
H	700	120	130	84.000	91.000	84.000
Θ	300	180	175	54.000	52.500	<u>52.500</u>

Αξία αποθεμάτων στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή € 1.454.000

Διευκρινίζεται ότι, όταν ένα στοιχείο αποτιμάται στην απογραφή μιας χρήσης στη χαμηλότερη καθαρή αξία ρευστοποίησης, η τιμή αυτή θεωρείται ως κόστος κτήσης για τις επόμενες χρήσεις.

β) Μέθοδος της κατά κατηγορία αποθεμάτων χαμηλότερης τιμής

	<u>Τιμή μονάδας</u>		<u>Συνολικό</u>		Χαμηλότερη Τιμή	
	Ποσότητα	Κόστος	Τρέχουσα	Κόστος Τρέχουσα		
Πρώτες ύλες						
A	3.000	30	35	90.000	105.000	
B	4.000	50	40	200.000	160.000	
Γ	7.000	40	50	280.000	350.000	
Δ	1.000	60	55	<u>60.000</u>	<u>55.000</u>	
				630.000	670.000	630.000
Έτοιμα προϊόντα						
E	5.000	80	90	400.000	450.000	
Z	3.500	100	95	350.000	332.500	

H	700	120	130	84.000	91.000	
Θ	300	180	175	<u>54.000</u>	<u>52.500</u>	
				888.000	926.000	<u>888.000</u>
Αξία αποθεμάτων στην κατά κατηγορία χαμηλότερη τιμή					€ 1.518.000	

γ) Μέθοδος της συνολικά χαμηλότερης τιμής

	<u>Τιμή μονάδας</u>			<u>Συνολικό</u>		
	Ποσότητα	Κόστος	Τρέχουσα	Κόστος	Τρέχουσα	Χαμηλότερη Τιμή
Πρώτες ύλες						
A	3.000	30	35	90.000	105.000	
B	4.000	50	40	200.000	160.000	
Γ	7.000	40	50	280.000	350.000	
Δ	1.000	60	55	60.000	55.000	
Έτοιμα προϊόντα						
E	5.000	80	90	400.000	450.000	
Z	3.500	100	95	350.000	332.500	
H	700	120	130	84.000	91.000	
Θ	300	180	175	<u>54.000</u>	<u>52.500</u>	
				1.518.000	1.596.000	€1.518.000

Στην πράξη εφαρμόζεται συνήθως η μέθοδος της κατ' είδος χαμηλότερης τιμής. Τη μέθοδο αυτή υιοθετούν ο Κ.Β.Σ., ο ν. 2190/1920 και το Ε.Γ.Λ.Σ. Σε ορισμένες όμως περιπτώσεις είναι πιθανό να ενδείκνυται η εφαρμογή μιας άλλης μεθόδου, δηλαδή της συνολικά χαμηλότερης ή της κατά κατηγορία αποθεμάτων χαμηλότερης τιμής. Σε μια βιομηχανία π.χ. που παράγει ένα μόνο προϊόν και χρησιμοποιεί διάφορες πρώτες ύλες με τα ίδια χαρακτηριστικά ενδείκνυται η εφαρμογή της συνολικά χαμηλότερης τιμής και όχι της κατ' είδος χαμηλότερης τιμής. Σημειώνεται, ότι οποιαδήποτε παραλλαγή της μεθόδου γίνει αποδεκτή από την επιχείρηση, η παραλλαγή αυτή πρέπει να εφαρμόζεται και στις επόμενες χρήσεις.

Στις περιπτώσεις που η καθαρή αξία ρευστοποίησης είναι η χαμηλότερη έναντι του κόστους κτήσης το οποίο είναι καταχωρημένο στα βιβλία, προκύπτει μία χρεωστική διαφορά που λέγεται «ζημιά από τα κατεχόμενα αποθέματα», για τη λογιστική αντιμετώπιση της οποίας ακολουθούνται δύο λογιστικοί χειρισμοί:

α) χειρισμός της άμεσης μείωσης της αξίας των αποθεμάτων:

Η ζημιά από τα κατεχόμενα αποθέματα ούτε απεικονίζεται με ιδιαίτερη εγγραφή ούτε εμφανίζεται ξεχωριστά στο λογαριασμό αποτελεσμάτων. Η ζημιά ενσωματώνεται στην αξία του αποθέματος τέλους χρήσης και στο κόστος πωληθέντων.

β) χειρισμός της έμμεσης μείωσης της αξίας των αποθεμάτων:

Η ζημιά από τα κατεχόμενα αποθέματα απεικονίζεται με ιδιαίτερη λογιστική εγγραφή και εμφανίζεται ξεχωριστά. Αυτό επιτυγχάνεται με τη χρησιμοποίηση ενός πιστωτικού λογ/σμού «*προβλέψεις για την υποτίμηση αποθεμάτων*», που είναι λογ/σμός αντίθετος του λογ/σμού των αποθεμάτων. Με το χειρισμό αυτόν το κόστος των αποθεμάτων και το κόστος των πωληθέντων παραμένουν αναλλοίωτα και η ζημιά από τα κατεχόμενα αποθέματα εμφανίζεται σε ξεχωριστό ποσό στο λογ/σμό «*αποτελέσματα χρήσης*».

Η επιχείρηση μπορεί να χρησιμοποιεί διαφορετικές μεθόδους προσδιορισμού του κόστους για αποθέματα διαφορετικής φύσης και χρήσης

Η IASC έκανε δεκτά τα ακόλουθα:

α. Η επιχείρηση πρέπει να χρησιμοποιεί τον ίδιο τύπο κόστους (την ίδια μέθοδο προσδιορισμού του κόστους) για όλα τα αποθέματα που έχουν **την ίδια φύση και χρήση**. Οπότε, αποθέματα με όμοια χαρακτηριστικά ως προς τη φύση και τη χρήση, πρέπει να αποτιμούνται με τη χρησιμοποίηση της ίδιας μεθόδου προσδιορισμού του κόστους (F.I.F.O., L.I.F.O. μέσου σταθμικού κόστους, κ.τ.λ.),

Για παράδειγμα, η επιχείρηση αγοράζει δέρματα και παράγει παπούτσια γυναικεία και παιδικά. Τα δέρματα πρέπει να παρακολουθούνται και να αποτιμούνται με την ίδια μέθοδο (η ίδια φύση και χρήση). Επίσης με την ίδια μέθοδο πρέπει να παρακολουθούνται τα παπούτσια γυναικεία και ανδρικά, που μπορεί να διαφέρει από τη μέθοδο με την οποία παρακολουθούνται τα δέρματα.

β. Για αποθέματα με **διαφορετική φύση ή χρήση** μπορεί να δικαιολογείται η χρησιμοποίηση διαφορετικού τύπου κόστους (διαφορετικές μέθοδοι προσδιορισμού του κόστους). Μία διαφορά στη γεωγραφική θέση των αποθεμάτων (και στους αντίστοιχους φορολογικούς κανόνες) δεν είναι επαρκής για να δικαιολογήσει τη χρήση διαφορετικών τύπων κόστους.

Για παράδειγμα, η επιχείρηση παράγει καλλυντικά και φάρμακα. Οι πρώτες ύλες για την παραγωγή καλλυντικών μπορεί να αποτιμηθούν π.χ. με τη μέθοδο F.I.F.O., ενώ οι πρώτες ύλες παραγωγής των φαρμάκων με τη μέθοδο του κυκλοφοριακού μέσου όρου (αποθέματα διαφορετικής φύσης και χρήσης).

Έστω ότι η επιχείρηση παράγει υφάσματα σε ένα εργοστάσιο που βρίσκεται στην Αθήνα και άλλο που βρίσκεται στη Θεσσαλονίκη η διαφορά στη γεωγραφική θέση από μόνη δεν δικαιολογεί τη χρησιμοποίηση διαφορετικών μεθόδων προσδιορισμού του κόστους.

γ. Ο προσδιορισμός των ομάδων αποθεμάτων με όμοια φύση και χρήση από μία επιχείρηση εξαρτάται από συγκεκριμένα γεγονότα και συνθήκες.

δ. Η μέθοδος από τη στιγμή που θα επιλεγεί πρέπει να εφαρμόζεται σταθερά και να γνωστοποιείται σύμφωνα με τις απαιτήσεις του Προτύπου.

Ποια μέθοδος ροής κόστους ενδείκνυται για την αποτίμηση των αποθεμάτων (μενόντων και πωληθέντων)

Σύμφωνα με το Πρότυπο τα αποθέματα αποτιμούνται στο κόστος κτήσης όταν αυτό είναι χαμηλότερο από την καθαρή αξία ρευστοποίησης που είναι και ο κανόνας. Καμία από τις μεθόδους ροής των αποθεμάτων δεν μπορεί να θεωρηθεί ως η «ορθότερη» ή η «καλύτερη».

Δημιουργείται λοιπόν το ερώτημα ποια από τις μεθόδους αυτές πρέπει να επιλέγεται από την επιχείρηση στη συγκεκριμένη κάθε φορά περίπτωση. Κατά την επιλογή μίας από τις μεθόδους αυτές πρέπει να δίνεται ιδιαίτερη προσοχή στην επίδραση της στον **ισολογισμό** (αξία αποθεμάτων λήξης), στο **λογαριασμό αποτελεσμάτων** και στο φορολογητέο εισόδημα (κόστος πωλήσεων), όπως επίσης και **στον καθορισμό των τιμών πώλησης**.

Η έρευνα για την «καλύτερη» μέθοδο αποτίμησης των αποθεμάτων είναι δύσκολο έργο, γιατί η αποτίμηση των αποθεμάτων (μενόντων και πωλημένων) έχει επίπτωση τόσο στον ισολογισμό όσο και στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, αν και οι δύο αυτές οικονομικές καταστάσεις προορίζονται για διαφορετικούς σκοπούς. Για το λογαριασμό αποτελεσμάτων η αξία των αποθεμάτων έχει ως σκοπό την αντιπαράθεση των εσόδων με το κόστος πωλήσεων. Στον ισολογισμό τα αποθέματα, μαζί με τα άλλα κυκλοφορούντα στοιχεία, θεωρούνται σαν ένα μέτρο της ικανότητας της επιχείρησης να αντιμετωπίζει τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της (ρευστότητα).

Η επιλογή λοιπόν, μιας μεθόδου ροής ή η απόφαση αλλαγής της εφαρμοζόμενης μεθόδου αποτελεί πολύπλοκο πρόβλημα. Αν και η σωστή μέτρηση του αποτελέσματος πρέπει να είναι ο κυρίαρχος στόχος, είναι δύσκολο ν' αγνοηθεί η επίπτωση του φόρου εισοδήματος στην οικονομική θέση (και στη ρευστότητα) της επιχείρησης. Ακόμη στην επιδίωξη της σωστής μέτρησης των αποτελεσμάτων δεν είναι ορθό να αγνοούνται τα κέρδη των αποθεμάτων.

Η μέθοδος του **εξατομικευμένου κόστους** έχει το πλεονέκτημα της απεικόνισης του κόστους σύμφωνα με τη φυσική ροή των αποθεμάτων. Μειονεκτεί όμως γιατί αφήνει περιθώρια προσωπικών χειρισμών (επιλογή των πωλούμενων) και γιατί μπορεί να οδηγήσει σε λανθασμένες αποφάσεις τιμολόγησης των πωλούμενων, θεωρώντας ότι τα ίδια εμπορεύματα έχουν διαφορετική αξία.

Οι επιμέρους μονάδες έχουν το ίδιο κόστος μόνο εφαρμόζοντας τη **μέθοδο του μέσου σταθμικού κόστους**. Η μέθοδος στηρίζεται στην

υπόθεση ότι δεν πρέπει να γίνεται λογιστική παρακολούθηση των πωλούμενων αποθεμάτων όπως π.χ. όταν ο πελάτης αγοράζει ένα κιλό πατάτες ο λογιστής δεν είναι αναγκαίο να γνωρίζει από πιο κιβώτιο ο πελάτης έτυχε να επιλέξει τις πατάτες, για να προσδιορίσει το μικτό κέρδος πώλησης. Αλλά μειονεκτεί η μέθοδος αυτή σε περιόδους πληθωρισμού, γιατί το προσδιοριζόμενο αποτέλεσμα από τις πωλήσεις δεν ανταποκρίνεται στις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς.

Ο πληθωρισμός είναι ένα ισχυρό επιχείρημα για τη χρήση της L.I.F.O. Σε περιόδους αυξήσεως των τιμών η L.I.F.O. τείνει να ελαχιστοποιεί τα κέρδη των αποθεμάτων, ενώ η F.I.F.O. τείνει να τα μεγιστοποιεί. Η σημασία που δίνεται στο λογαριασμό αποτελέσματα χρήσης σε σύγκριση με τον ισολογισμό, οι υψηλοί ρυθμοί του πληθωρισμού και οι επιπτώσεις του φόρου εισοδήματος στην επιχείρηση (υψηλή φορολογία και έλλειψη μετρητών) έχουν οδηγήσει τις επιχειρήσεις τα τελευταία χρόνια, να **στραφούν προς τη L.I.F.O., που οδηγεί πλησιέστερα από κάθε άλλη μέθοδο στη σωστή μέτρηση του αποτελέσματος**. Δεν πρέπει όμως να αγνοείται ότι η L.I.F.O., σε περιόδους αυξήσεως των τιμών, οδηγεί στην υποεκτίμηση των μενόντων αποθεμάτων, με συνέπεια οι σχετικοί αριθμοδείκτες που εξάγονται από την ανάλυση του ισολογισμού (ρευστότητας, κυκλοφοριακής ταχύτητας αποθεμάτων κ.α.) να είναι λανθασμένοι.

Τέλος, πρέπει να σημειωθεί ότι η σύγχρονη αντίληψη στρέφεται στην άποψη ότι κατά την επιλογή της καταλληλότερης μεθόδου αποτίμησης των αποθεμάτων πρωταρχικός παράγοντας πρέπει να είναι η ρεαλιστική μέτρηση των αποτελεσμάτων. Επισημαίνεται πάντως ότι όλες οι μέθοδοι οδηγούν στα ίδια αποτελέσματα σε περιόδους που οι τιμές και τα κόστη παραγωγής παραμένουν σταθερά. Τέτοιοι περίοδοι όμως είναι συνήθως σπάνιες, αφού ο έρπων ή καλπάζων πληθωρισμός είναι σχεδόν μόνιμο φαινόμενο στη σύγχρονη οικονομία.

4.7 Αλλαγή μεθόδου αποτίμησης των αποθεμάτων

Η σημασία της «αρχής της συνέπειας» στην αποτίμηση των αποθεμάτων

Η βασική λογιστική αρχή της συνέπειας επιβάλλει στην επιχείρηση την υποχρέωση να εφαρμόζει κατά τρόπο πάγιο τις μεθόδους που επέλεξε για την αποτίμηση των διαφόρων κατηγοριών αποθεμάτων της και να μην αλλάζει τις μεθόδους αυτές από χρήση σε χρήση. Αν η βασική αυτή αρχή αγνοείτο, η επιχείρηση θα είχε τη δυνατότητα να αυξομειώνει τα αποτελέσματα της, αλλάζοντας απλώς τις μεθόδους αποτίμησης των αποθεμάτων της. Η αρχή

της συνέπειας δεν επιβάλλει στις επιχειρήσεις του ίδιου κλάδου να εφαρμόζουν όλες την ίδια μέθοδο αποτίμησης των αποθεμάτων, αλλά επιβάλλει στη συγκεκριμένη επιχείρηση να μην αλλάζει τις μεθόδους αποτίμησης των αποθεμάτων της στην πορεία των χρήσεων.

Έτσι, ο χρήστης των οικονομικών καταστάσεων είναι σίγουρος ότι η επιχείρηση ακολούθησε τις ίδιες λογιστικές μεθόδους που χρησιμοποίησε την προηγούμενη χρήση και επομένως έχει τη δυνατότητα να κάνει διαχρονικές συγκρίσεις στα αποτελέσματα και τους ισολογισμούς της επιχείρησης.

Η αρχή της συνέπειας δε σημαίνει ότι η επιχείρηση δεν μπορεί ποτέ να αλλάξει τις μεθόδους αποτίμησης των αποθεμάτων που εφαρμόζει. Η επιχείρηση έχει το δικαίωμα να επιλέξει άλλη μέθοδο στις περιπτώσεις που η μέθοδος αυτή ανταποκρίνεται περισσότερο στις παρούσες συνθήκες, αλλά υποχρεούται να φανερώσει την αλλαγή της μεθόδου και την επίπτωση της αλλαγής στα καθαρά αποτελέσματα της χρήσης.

Τέλος, ακόμη και όταν η επιχείρηση εφαρμόζει με συνέπεια τις μεθόδους αποτίμησης των αποθεμάτων, οι μέθοδοι που χρησιμοποιούνται θα πρέπει να φανερώνονται στις οικονομικές καταστάσεις.

Πότε επιτρέπεται η μεταβολή της μεθόδου αποτίμησης των αποθεμάτων κατά τα Δ.Λ.Π.

Η μεταβολή της μεθόδου αποτίμησης των αποθεμάτων αποτελεί μεταβολή λογιστικής μεθόδου και, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8 «Καθαρό κέρδος ή ζημιά χρήσης, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους», «μεταβολή στις λογιστικές μεθόδους πρέπει να γίνεται μόνο όταν αυτό απαιτείται από το νόμο ή από όργανο θέσπισης Λογιστικών Προτύπων, ή εφόσον η μεταβολή θα καταλήξει σε μία ορθότερη παρουσίαση των γεγονότων ή των συναλλαγών στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης».

Παράδειγμα αλλαγής μεθόδου προσδιορισμού του κόστους κτήσης

Αγορές

Συναλλαγές Ιανουαρίου	Κόστος μονάδες	Τιμή μονάδας	Αξία	(Αναλωμένες ή πωλημένες μονάδες)	Υπόλοιπο μονάδες
1/1 Απόθ. έναρξης	200	x	10 = 2000	-	200
8/1 Αγορά	350	x	14 = 4900	-	550
13/1 Πώληση	-			250	300
19/1 Αγορά	400	x	15 = 6000	-	700
22/1 Πώληση	-			500	200

25/1 Αγορά	150	x	16	=	2400	-	350
27/1 Πώληση	-					<u>100</u>	250
	<u>1100</u>				<u>15300</u>	<u>850</u>	

Έστω ότι η επιχείρηση εφάρμοζε στις προηγούμενες χρήσεις τη μέθοδο F.I.F.O. και στην κλειόμενη χρήση παύει να τη χρησιμοποιεί και εφαρμόζει τη μέθοδο L.I.F.O., στη χρήση αυτή θα προκύψει η ακόλουθη μεταβολή στο αποτέλεσμα και στην αξία των αποθεμάτων:

Αποθέματα με τη παλιά μέθοδο F.I.F.O.:

μονάδες 150 x 16 = € 2400

Αποθέματα με τη νέα μέθοδο L.I.F.O.:

μονάδες 150 x 10 = € 1500

Διαφορά λόγω αλλαγής μεθόδου: € 900

Δηλαδή, λόγω αλλαγής μεθόδου, τα κέρδη της χρήσης (πριν από το φόρο εισοδήματος) προσδιορίζονται μειωμένα κατά € 900. Με το ίδιο ποσό εμφανίζονται μειωμένα και τα αποθέματα. Αν η επιχείρηση εφάρμοζε τη L.I.F.O. και την αντικαθιστούσε με τη F.I.F.O, τα κέρδη της χρήσης και τα αποθέματα θα εμφανίζονταν αυξημένα κατά το ποσό αυτό.

Στις δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να αναφερθεί η αλλαγή της μεθόδου και η επίπτωση της αλλαγής στο προ των φόρων αποτέλεσμα της χρήσης.

Αναστροφή της ζημιάς από την αποτίμηση αποθεμάτων

Τα αποθέματα αποτιμούνται στο τέλος κάθε περιόδου και συνεπώς η ρευστοποιήσιμη αξία επανεκτιμάται. Στην περίπτωση που τα αποθέματα υποτιμήθηκαν κάτω του κόστους λόγω ορισμένων συνθηκών, το ποσό της υποτίμησης αναστρέφεται, έτσι ώστε η νέα λογιστική αξία να είναι η χαμηλότερη μεταξύ του κόστους και της αναθεωρημένης καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Αυτό συμβαίνει για παράδειγμα όταν ένα είδος αποθέματος, που είχε καταχωρηθεί στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, επειδή η τιμή πώλησης του είχε μειωθεί, εξακολουθεί να κατέχεται σε μεταγενέστερη περίοδο και η τιμή πώλησης του έχει εν τω μεταξύ αυξηθεί.

Μεταφορά της λογιστικής αξίας των αποθεμάτων στα έξοδα (κόστος πωληθέντων)

Το Πρότυπο ορίζει τα εξής:

- Η λογιστική αξία των αποθεμάτων που πουλήθηκαν μεταφέρεται στα έξοδα της χρήσης στην οποία καταχωρήθηκε το σχετικό έσοδο.
- Τα ποσά κάθε υποτίμησης των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και όλες οι ζημιές των αποθεμάτων πρέπει να καταχωρούνται στα έξοδα της χρήσης κατά την οποία προέκυψε η υποτίμηση ή η ζημιά. Το ποσό κάθε αναστροφής της υποτίμησης των αποθεμάτων, που προκύπτει από μία αύξηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, πρέπει να καταχωρείται σε μείωση του ποσού της υποτίμησης των αποθεμάτων που βάρυνε τα έξοδα, κατά τη χρήση στην οποία συνέβη η αναστροφή, δηλαδή στα αποτελέσματα σε μείωση του κόστους των πωληθέντων.
- Το κόστος των αναλωμένων αποθεμάτων είναι δυνατό να βαρύνει το κόστος άλλων παραγόμενων περιουσιακών στοιχείων, όπως π.χ. το κόστος ιδιοκατασκευαζόμενου πάγιου στοιχείου. Το κόστος των αποθεμάτων αυτών ενσωματώνεται στο κόστος του παγίου και αποσβένεται στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

4.8 Γνωστοποιήσεις

Ποια στοιχεία γνωστοποιούνται με τις οικονομικές καταστάσεις

Με τις οικονομικές καταστάσεις γνωστοποιούνται:

- Οι λογιστικές μέθοδοι που υιοθετούνται για την αποτίμηση των αποθεμάτων, συμπεριλαμβανομένης της μεθόδου προσδιορισμού του κόστους που χρησιμοποιήθηκε.
- Η συνολική λογιστική αξία των αποθεμάτων και η λογιστική αξία κατά κατηγορία αποθεμάτων, όπως αναλογεί στην επιχείρηση.
- Η λογιστική αξία των αποθεμάτων που αποτιμήθηκαν στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.
- Το ποσό κάθε αναστροφής υποτίμησης που θεωρείται ως έσοδο της χρήσης.
- Η συνθήκες ή τα γεγονότα που οδήγησαν στην αναστροφή της υποτίμησης των αποθεμάτων.
- Η λογιστική αξία των αποθεμάτων που έχουν ενεχυριαστεί προς εξασφάλιση υποχρεώσεων.

Το Πρότυπο αναφέρει ότι οι πληροφορίες για τη λογιστική αξία των διαφόρων κατηγοριών αποθεμάτων και την έκταση των μεταβολών σε αυτά τα περιουσιακά στοιχεία, είναι χρήσιμες για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Συνηθισμένες κατηγορίες αποθεμάτων είναι τα εμπορεύματα, τα υλικά παραγωγής, οι πρώτες ύλες, οι εργασίες σε εξέλιξη και τα έτοιμα

προϊόντα. Τα αποθέματα του παρέχοντος υπηρεσίες μπορεί απλώς να περιγράφονται ως εργασίες σε εξέλιξη.

Όταν το κόστος των αποθεμάτων προσδιορίζεται με τη μέθοδο L.I.F.O.

Όταν το κόστος των αποθεμάτων προσδιορίζεται με τη χρήση της μεθόδου L.I.F.O., οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να φανερώνουν τη διαφορά μεταξύ του ποσού των αποθεμάτων που εμφανίζεται στον Ισολογισμό και του μικρότερου ποσού μεταξύ του τρέχοντος κόστους κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

Εμφάνιση στα αποτελέσματα χρήσης του κόστους των πωληθέντων

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να αποκαλύπτουν:

α) είτε το κόστος των αποθεμάτων που βάρυνε τα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια της χρήσης,

β) είτε τα έξοδα εκμετάλλευσης, που αντιστοιχούν στα έσοδα και τα οποία βάρυναν τα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια της χρήσης, ταξινομημένα κατά είδος.

Το κόστος των αποθεμάτων που βάρυνε τα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια της χρήσης, αποτελείται από τα κόστη εκείνα τα οποία προηγουμένως συμπεριλαμβάνονταν στην αποτίμηση των πωληθέντων αποθεμάτων καθώς και από τα ακατανέμητα γενικά έξοδα παραγωγής και τα μη κανονικά ποσά του κόστους παραγωγής των αποθεμάτων. Οι ιδιαίτερες συνθήκες της επιχείρησης μπορεί επίσης να δικαιολογούν την συμπερίληψη και άλλων δαπανών, όπως π.χ. τα έξοδα διάθεσης.

Μερικές επιχειρήσεις υιοθετούν ένα διαφορετικό τύπο κατάστασης αποτελεσμάτων που καταλήγει σε γνωστοποίηση ποσών διαφορετικών από το κόστος των αποθεμάτων που καταχωρήθηκε ως έξοδο κατά τη διάρκεια της χρήσης. Σύμφωνα με αυτόν τον διαφορετικό τύπο, η επιχείρηση γνωστοποιεί τα ποσά του κόστους εκμετάλλευσης, που αντιστοιχούν στα έσοδα της περιόδου, ταξινομημένα κατά είδος. Σε αυτήν την περίπτωση, η επιχείρηση γνωστοποιεί, ως δαπάνες που βάρυναν τα αποτελέσματα, το κόστος των πρώτων υλών και υλικών, τις δαπάνες μισθοδοσίας και άλλες λειτουργικές δαπάνες, μαζί με το ποσό της καθαρής μεταβολής στα αποθέματα κατά τη χρήση.

Μια υποτίμηση στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία μπορεί να είναι τέτοιου μεγέθους, περίπτωσης ή φύσης, που να απαιτεί γνωστοποίηση σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8, «καθαρό κέρδος ή ζημιά χρήσης, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους».

Έναρξη ισχύος

Το Πρότυπο 2 «Αποθέματα», αρχίζει να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 1995.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΑΠΟ ΤΙΣ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΤΟΥ Δ.Λ.Π. 2

5.1 Διαφορές μεταξύ της λογιστικής των αποθεμάτων στη χώρα μας και των όσων προβλέπει το Δ.Λ.Π. 2

Συγκρίνοντας αυτά που ορίζει το Πρότυπο 2, με τις διατάξεις που ισχύουν στη χώρα μας (Ε.Γ.Λ.Σ., ν. 2190/1920, Κ.Β.Σ.), διαπιστώνουμε τις παρακάτω διαφορές:

α) 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».

β) Διαφορές ως προς τα στοιχεία του κόστους των αποθεμάτων

Διαπιστώνονται οι εξής αποκλίσεις:

- 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).
- Το κόστος κτήσης είναι δυνατό, σε 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 αποτελούν κόστος των αποθεμάτων.

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

Οι λιγοστές διατάξεις του Προτύπου σχετικά με το θέμα της κοστολόγησης δεν απέχουν των όσων ορίζει το Ε.Γ.Λ.Σ. και η νομοθεσία της χώρας μας. Διαπιστώνεται όμως η ακόλουθη βασική διαφορά.

- Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. και τον Κ.Β.Σ., «η τιμή κτήσης υπολογίζεται με οποιαδήποτε από τις παρακάτω μεθόδους, καθώς και με οποιαδήποτε άλλη παραδεγμένη μέθοδο».

- α) Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους
- β) Η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων
- γ) Η μέθοδος πρώτη εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (F.I.F.O.)
- δ) Η μέθοδος τελευταία εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (L.I.F.O.)
- ε) Η μέθοδος του βασικού αποθέματος
- στ) Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους
- ζ) Η μέθοδος του πρότυπου κόστους.

Κατά το ν. 2190/1920 «η μέθοδος υπολογισμού της τιμής κτήσης ή του κόστους παραγωγής των αποθεμάτων, καθώς και της τιμής κτήσης των κινητών αξιών, επιλέγεται από την εταιρία και εφαρμόζεται πάγια από χρήση σε χρήση».

Κατά τον Κ.Β.Σ. «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 κατά πάγιο τρόπο».

Διευκρινίζεται ότι η επιχείρηση δεν υποχρεούται να εφαρμόζει για όλες τις κατηγορίες αποθεμάτων την ίδια μέθοδο αποτίμησης. Είναι δυνατό, άλλη μέθοδος να εφαρμόζεται για τις πρώτες ύλες (π.χ. του μέσου σταθμικού όρου), άλλη για τα έτοιμα προϊόντα (π.χ. F.I.F.O.) κ.τ.λ.

Το Πρότυπο σε ότι έχει σχέση με το κόστος των αποθεμάτων που αντικαθίστανται με μία κανονική ροή (δηλαδή μαζική παραγωγή, αγοραζόμενων σε σειρά) επιβάλλει ως βασική μέθοδο τη **μέθοδο F.I.F.O.** ή **του μέσου σταθμικού κόστους** και **εναλλακτικά τη μέθοδο L.I.F.O.** Σε περίπτωση όμως που εφαρμόζεται η τελευταία αυτή μέθοδος, το Πρότυπο απαιτεί πρόσθετα γνωστοποιούμενα στοιχεία.

Επομένως, κατά το Πρότυπο, αποκλείονται οι άλλες προαναφερόμενες μέθοδοι που προβλέπει το Ε.Γ.Λ.Σ.

- 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 κτήσης και του ιστορικού κόστους παραγωγής. Μόνο μετά την έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων και μόνο εάν η αλλαγή αποβλέπει «στη βελτίωση της λειτουργικότητας της επιχείρησης ή για άλλους σπουδαίους λόγους». Το Πρότυπο επιτρέπει την αλλαγή μεθόδου, εφόσον η μεταβολή θα καταβληθεί σε μία 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 τα όσα ορίζει το Πρότυπο 2, εντοπίζουμε τις 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 από την τιμή κτήσης, ενώ η αξία ρευστοποίησης ξεπερνά 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.

Παράδειγμα

<u>Αξία κτήσης</u>	<u>Τρέχουσα αξία</u>	<u>Καθαρή αξία ρευστοποίησης</u>
1.500.000	1.250.000	1.700.000

Η αποτίμηση, κατά τις ισχύουσες στη χώρα μας διατάξεις, θα γίνει στο 1.250.000, ενώ κατά το Πρότυπο στο 1.500.000.

- Το Πρότυπο υιοθετεί 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 παραγωγική γραμμή, έχουν όμοιους σκοπούς ή τελικές χρήσεις, παράγονται και διατίθεται στην αγορά της ίδιας γεωργικής περιοχής και δεν μπορεί πρακτικά να αποτιμηθούν ξεχωριστά από άλλα είδη αυτής της παραγωγικής γραμμής».

Τονίζεται ότι η αποτίμηση ομαδοποιημένων αποθεμάτων δεν γίνεται δεκτή από την κείμενη νομοθεσία στη χώρα μας.

- Το Πρότυπο επιτρέπει τη χρησιμοποίηση διαφορετικών μεθόδων προσδιορισμού του κόστους των αποθεμάτων και διαφορετικές μεθόδους αποτίμησης για αποθέματα με διαφορετική φύση και χρήση. Τέτοια δυνατότητα δεν επιτρέπει η κείμενη νομοθεσία.

- Κατά το Πρότυπο, τα άμεσα υλικά που ενσωματώνονται στο παραγόμενο προϊόν δεν υποτιμούνται κάτω του κόστους, αν τα έτοιμα προϊόντα στα οποία θα ενσωματωθούν αναμένεται να πουληθούν 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, έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση της αξίας των αποθεμάτων και, σύμφωνα με την υπαγορευόμενη από το Ε.Γ.Λ.Σ. λογιστική διαδικασία, η διαφορά αυτή προσαυξάνει το κόστος των πωλήσεων. Η τιμή αποτίμησης (χαμηλότερη του κόστους κτήσης), θα είναι στο εξής το κόστος κτήσης. Κατά το Πρότυπο όμως, το αρχικό κόστος κτήσης πρέπει να παραμένει αμείωτο και η ζημιά υποτίμησης πρέπει να καταχωρείται σε αντίθετο λογαριασμό «προβλέψεως» για το υποτιμώμενο είδος, γιατί σε

πιθανή μεταγενέστερη αύξηση της αξίας ρευστοποίησης του, η πρόβλεψη πρέπει να αντιλογιστεί.

5.2 Η αποτίμηση των αποθεμάτων με βάση την κείμενη νομοθεσία στη χώρα μας

Οι ισχύουσες διατάξεις και ο βασικός κανόνας αποτίμησης των αποθεμάτων που καθιερώνεται από την κείμενη νομοθεσία

Οι διατάξεις περί αποτίμησης των αποθεμάτων περιλαμβάνονται στο Ε.Γ.Λ.Σ., το ν. 2190/1920 και τον Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992). Οι σχετικές διατάξεις, σε αντιπαράθεση, έχουν ως εξής:

Ε.Γ.Λ.Σ. (παρ. 2.2.205)

- 1. Τα αποθέματα που προέρχονται από αγορές αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσεως και τρέχουσας τιμής αγοράς.*
- 2. Τα αποθέματα (εκτός από τα υπολείμματα και υποπροϊόντα) που 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.*
- 3. Τα υπολείμματα αποτιμούνται στην πιθανή τιμή πώλησεως τους μειωμένη με τα άμεσα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την πώληση τους.*
- 4. Τα υποπροϊόντα, εφόσον προορίζονται για πώληση αποτιμούνται στην τιμή πώλησεως τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα πώλησεως, όπως και στην περίπτωση των υπολειμμάτων. Όταν όμως προορίζονται να χρησιμοποιηθούν από την ίδια την οικονομική μονάδα, αποτιμούνται στην τιμή χρησιμοποίησεως τους, δηλαδή στην τιμή που θα αγοράζονταν, είτε τα συγκεκριμένα υποπροϊόντα, είτε άλλα ισοδύναμης αξίας, με σκοπό να χρησιμοποιηθούν από αυτή.*
- 5. Οι οικονομικές μονάδες που εφαρμόζουν σύστημα πρότυπης κοστολογήσεως έχουν τη δυνατότητα να αποτιμούν τα αποθέματα τους στις τιμές του πρότυπου κόστους με την προϋπόθεση ότι οι αποκλίσεις, που ενδεχόμενα θα προκύψουν ανάμεσα στο ιστορικό και στο πρότυπο κόστος, θα κατανέμονται στα απούλητα (μένοντα) και στα πωλημένα αποθέματα τους. Τα ποσά των αποκλίσεων που αναλογεί στα απούλητα αποθέματα της απογραφής εμφανίζονται ιδιαίτερα.*

ν. 2190/1920 (άρθρο 43 παρ. 7α)

«7.α. 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

δύναται 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 παρ. 2.2.205 του άρθρου 1 του ΠΔ 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 παρ. 2.2.205 του άρθρου 1 του ΠΔ 1123/1980».

Κ.Β.Σ (άρθρο 28 παρ. 1)

Τα αποθέματα, εκτός από τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα, αποτιμούνται 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 μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε η αποτίμηση γίνεται στην **καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία**.

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

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

Από τις παραπάνω διατάξεις προκύπτει ότι και τα **τρία νομοθετήματα καθιερώνουν βασικά τον κανόνα της κατ' είδος χαμηλότερης τιμής μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας**, με ορισμένες αποκλίσεις για τα υποπροϊόντα, υπολείμματα, κ.τ.λ.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

1. Δημήτριος Ι. Καραγιάννης, Ιωάννης Δ. Καραγιάννης, Αικατερίνη Δ. Καραγιάννη (2005). *“Παραδείγματα εφαρμογής και ανάλυσης του γενικού λογιστικού σχεδίου”* (6^η έκδοση). Θεσσαλονίκη: εκδ. ιδίων.
2. Υπουργεία Εθνικής Οικονομίας – Οικονομικών – Εμπορίου. (1987) *“Ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο”* (β’ έκδοση). Αθήνα: ΕΛΚΕΠΑ.
3. Δημήτριος Ι. Καραγιάννης, Ιωάννης Δ. Καραγιάννης, Αικατερίνη Δ. Καραγιάννη (2007). *“Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Παραδείγματα – Εφαρμογές”* (2^η έκδοση). Θεσσαλονίκη: εκδ. ιδίων.
4. Εμμανουήλ Ι. Σακέλλη (2002). *“Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα”* (Τόμος Α’). Αθήνα: εκδ. ιδίου.
5. Άθως Γεωργίου. *“Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα IAS”*. Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Σακκουλά.
6. Δ. Γκίνιγλου, Π. Ταχυνάκης, Σ. Μωυσή. *“Γενική Χρηματοοικονομική Λογιστική”*. Εκδ. Rossili.
7. Νικόλαος Σ. Πομόνης (1998). *“Λογιστική”*. Αθήνα: Α. Σταμούλης.
8. Αριστοτέλη Γ. Κοντάκου. *“Γενική Λογιστική”* (5^η έκδοση). Αθήνα: “Ελλην”.
9. Δημήτριος Α. Παπαδημητρίου. *“Διοίκηση των Αποθεμάτων”*. Αθήνα: Παπαζήση Νικηταρά 2 – Εμμ. Μπενάκη.

10. Θεόδωρος Γ. Γρηγοράκου (2008). “Ανάλυση – Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου” (13^η έκδοση). Αθήνα: Σακκουλά

ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

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

<http://www.mbasociety.gr/uploads/hantzaras.pdf>

<http://amacris.ode.unipi.gr/GLPlan/APOTHEMATA.htm>

<http://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=4532>

http://www.fle.gr/forologika/snomoi/-2002/Nomos2859_2000_kfpa.htm

<http://www.mbasociety.gr/uploads/kapantaidakis-2.pdf>

http://www.taxheaven.gr/dlp/show_dlp.php?id=2

www.gus.gr

www.fle.gr

