

ΘΕΟΔΟΣΙΟΥ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ

ΜΠΡΑΤΗΣ ΑΝΔΡΕΑΣ

Τ.Ε.Ι. ΠΑΤΡΑΣ

ΘΕΜΑ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ:

# ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΘΗΚΗΣ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: ΤΟΓΙΑΣ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΑΤΡΑ 1999



...

...

...

...



# ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. ⇒ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΠΟΘΗΚΩΝ

Εισαγωγή	4
Σκοποί της αποθήκευσης	5
Γενικά Στοιχεία Βιβλίων Αποθήκης(B.A.)	5
Υπόχρεοι σε Τήρηση Β.Α.	6
Ποιοι δεν Υποχρεούνται σε Τήρηση Β.Α.	8
Προαιρετική Τήρηση Β.Α.	10
Είδη & Κατηγορίες Αποθηκών	11
Τι Νοείται ως Καρτέλα Αποθήκης	13
Εννοια της Ουσιώδους Διάκρισης των Ειδών	13
Ίδιο Είδος με Διαφορετική Τιμή	15
Συμπεράσματα για την Ουσιώδη Διάκριση των Ειδών	15
Πώς γίνονται οι Καταχωρήσεις στο Β.Α.	16
Γενικά περί Καταχωρήσεων στο Β.Α.	16
Στοιχεία που πρέπει να Καταχωρούνται	18
Καταχωρήσεις στι Β.Α. κι άλλων Στοιχείων	18
Χρόνος Ενημέρωσης στο Β.Α.	19
Ημερήσιες Καταστάσεις Αποθήκης	19
Καταστάσεις Εισαγωγών & Εξαγωγών απ' την Αποθήκη	21
Ενημέρωση Β.Α. με τα Αποθέματα Ενάρξεως-Λήξεως	22
Ενημέρωση Β.Α. με τις Αξίες των Αποθεμάτων της Απογραφής Ενάρξεως & Λήξεως	23
Καταχώρηση Αγορών & Πωλήσεων	23
Καταχώρηση Επιστροφών Αγορών & Πωλήσεων	24
Καταχώρηση Εκπτώσεων Αγορών & Πωλήσεων	25
Καταχώρηση στο Β.Α. σε Εσωτερική Διακίνηση	26
Τι είναι Εσωτερική Διακίνηση	26
Πωλήσεις α' υλών και Β.Α.	27
Ισότητα Καρτέλας Αποθήκης	27
Τρόπος Τήρησης Β.Α.	28
Τρόπος Τήρησης Β.Α. Εμπορικών Επιχειρήσεων	29
Αφαιρετικά Εκπτώσεις & Επιστροφές	29
Πληροφορίες απ' τις Μερίδες Αποθήκης	29
Εκκαθαρίσεις	30
Πώληση για Λογαριασμό Τρίτου	30
Τι αποτελεί η Εκκαθάριση	31
Υποχρεώσεις Εντολέα-Αντιπροσωπευόμενου	32
Εμπορία για Λογαριασμό Τρίτων(αντιπρόσωπος)	32
Εμπορία Αγαθών για Ίδιο Λογαριασμό & για Λογαριασμό Τρίτων	33
Β.Α. Μεταποιητικών Επιχειρήσεων	33
Β.Α. α' Υλών, Βοηθητικών Υλών & Υλικών Συσκευασίας	35
Αξία Κτήσης α' Υλών, Βοηθητικών Υλών & Υλικών Συσκ. Που	36
Μεταφέρθηκαν στην Παραγωγή	
Πωλήσεις α' Υλών-Επιστροφές Πωλημένων α' Υλών-Εκπτώσεις α' Υλών	36
Βοηθητικές Υλες & Είδη Συσκ. Που δεν ασκούν Ουσιώδη Επίδραση στο	37
Κόστος Παραγόμενων Προϊόντων για την Τήρηση Β.Α.	
Β.Α. Ετοιμών Προϊόντων-Υποπροϊόντων	38
Κόστος Παραγωγής Ετοιμών Προϊόντων & Υποπροϊόντων και Μεταφορά τους στις Μερίδες Αποθήκης	40

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. ⇒ ΑΡΘΡΟ 8

Άρθρο 8	42
Συμπεράσματα και επισημάνσεις στο άρθρο 8.	48
Ανάλυση και ερμηνεία του άρθρου 8.	53
Πίνακας ορίων τήρησης βιβλίου αποθήκης.	60
Υπόδειγμα Β.Α.	61

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. ⇒ ΟΜΑΔΑ 2<sup>η</sup> ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. ⇒ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ.

Τρόπος Λειτουργίας.	77
Η Διαδικασία Ενημέρωσης των Λογαριασμών.	79
Διάγραμμα Λειτουργίας του Λογαριασμού 94.	82

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5. ⇒ ΕΙΔΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ.

1. Έλλειμμα πλεόνασμα. Τι είναι.	84
Που οφείλονται τα ελλείμματα και πλεονάσματα .	84
Διαπίστωση αντιμετώπιση περιπτώσεων ελλειμμάτων πλεονασμάτων.	85
Μέθοδος κλειστής αποθήκης.	86
Καταστροφή εμπορευσίμων στοιχείων.	88
2. Επεξεργασίες, φασόν σε τρίτους, φασόν στην επιχείρηση	89
Ποσοτική διακίνηση όταν η επεξεργασία γίνεται σε εργοστάσια τρίτων.	92
3. Αποθήκη υποκαταστήματος.	93
Διακίνηση κεντρικού με υποκατάστημα ή αντίθετα διακίνηση μεταξύ υποκαταστημάτων.	100
4. Ενσωμάτωση των υλικών στα προϊόντα .	101
Διακρίσεις των υλικών.	101
Κοστολόγηση των αναλωμένων πρώτων υλών.	103
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6. ⇒ ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ.</b>	
Γενικά.	107
Αποτίμηση εμπορευμάτων στοιχείων.	107
Αποτίμηση αποθεμάτων επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλίο αποθήκης παραγωγής - κοστολογίου.	108
Μέθοδοι αποτίμησης και τιμής των αγαθών (Άρθρο 28, §1 & 2 Κ.Β.Σ Άρθρο 1, §2.2.205 του Ε.Γ.Α.Σ).	108
Αποτίμηση της ροής των αποθεμάτων.	109
Οι κυριότεροι μέθοδοι υπολογισμού των αποθεμάτων με παραδείγματα.	110
Αποτίμηση ιστορικού κόστους παραγωγής.	124
Αλλαγή της μεθόδου υπολογισμού της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους.	125
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7. ⇒ Η ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ. - ΣΥΜΦΩΝΙΑ ΦΥΣΙΚΗΣ &amp; ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ.</b>	
Έννοια - χαρακτηριστικά.	128
Τρόποι διενέργειας της απογραφής.	128
Συμφωνία φυσικής και λογιστικής απογραφής.	129
Η απογραφή των αποθεμάτων γενικά.	130
Απογραφή των αποθεμάτων με τη μέθοδο της διαρκούς απογραφής.	131
Απογραφή αποθεμάτων ευρισκόμενων σε χώρους εκτός του κεντρικού καταστήματος ή της έδρας.	132
Η παρακολούθηση των εσωτερικών διακινήσεων ανάμεσα στα διάφορα κέντρα της οικονομικής μονάδας.	132
Απογραφή αποθεμάτων κατά αποθηκευτικό χώρο.	133
Απογραφή αποθεμάτων υποκαταστημάτων.	134
Υποκαταστήματα που τηρούν βιβλία από τα οποία εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα.	135
Υποκαταστήματα που τηρούν βιβλία από τα οποία δεν εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα.	136
Απογραφή αποθεμάτων αποθηκευτικών χώρων.	137
Απογραφή αποθεμάτων που αποστέλλονται σε τρίτους.	139
Συνέπειες από τη λανθασμένη κατάρτιση της απογραφής.	140
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8. ⇒ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ (ΕΛΛΕΙΜΜΑΤΑ ΠΛΕΟΝΑΣΜΑΤΑ).</b>	
Η θέση του ζητήματος.	143
Διάκριση των διαφορών απογραφής των αποθεμάτων.	145
Κοστολόγηση των διαφορών απογραφής των αποθεμάτων από άποψη θεωρητική.	146
Οι διαφορές απογραφής των αποθεμάτων από άποψη φορολογική.	147
Αντιμετώπιση των διαφορών απογραφής των αποθεμάτων από το Ε.Γ.Α.Σ.	148
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9. ⇒ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΚΛΕΙΣΙΜΑΤΟΣ ΑΠΟΘΗΚΗΣ - ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΠΟΘΗΚΗΣ.</b>	
Διαδικασία κλεισίματος αποθήκης.	152
Ισοζύγιο αποθήκης.	153
Έλεγχος αποθήκης.	153
Βιβλιογραφία.	157

# **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1**

## **ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΒΙΒΛΙΟΥΑΠΟΘΗΚΗΣ**

### Εισαγωγή

Η λέξη αποθήκη μπορεί να αλλάζει από γλώσσα σε γλώσσα αλλά η ανάγκη της δεν μεταβάλλεται με το πέρασμα του χρόνου, διότι η σημασία της για τον άνθρωπο παραμένει σημαντική για την οικονομικοκοινωνική ζωή των λαών .

Για την καλύτερη κατανόηση της λογιστικής αποθηκών θα πρέπει να δοθεί ποιος είναι ο ορισμός της αποθήκης και ποιος ο λειτουργικός της ρόλος.

Η αποθήκη είναι ένας στεγασμένος ή υπαίθριος χώρος, όπου παραμένουν διάφορα αντικείμενα ή εμπορεύματα για κάποιο, μεγάλο ή μικρό, χρονικό διάστημα . Στο χώρο μιας αποθήκης εξασφαλίζεται κάποιος βαθμός προστασίας των εμπορευμάτων, ανάλογα με τη φύση τους και τη σκοπιμότητα πρόληψης οποιασδήποτε μεταβολής τους ή απώλειας τους . Είναι ευνόητο ότι στην αποθήκη θα πρέπει να διευκολύνεται η είσοδος και έξοδος αντικειμένων, έτσι η απαίτηση αυτή οδηγεί στην οργάνωση του χώρου καθώς και εξοπλισμού του με μόνιμες και μη μόνιμες εγκαταστάσεις καθώς και με μέσα διακίνησης. Προκύπτει επίσης η ανάγκη για οργάνωση των λειτουργιών, αυτών που ονομάζονται, γενικά, αποθήκευση . Οι σύγχρονες απαιτήσεις της παραγωγής, του εμπορίου και των μεταφορών έχουν οδηγήσει στην οργάνωση μεγάλων χώρων με πολύπλοκες καμιά φορά, εγκαταστάσεις και εξοπλισμό, που είναι εφοδιασμένοι για σύγχρονα συστήματα καταγραφής πληροφόρησης και ελέγχου.

## Σκοποί της αποθήκευσης

Η παραμονή ενός αντικειμένου σε έναν αποθηκευτικό χώρο για κάποιο χρονικό διάστημα εξυπηρετεί μια ποικιλία σκοπών, που διαγράφουν και τα ειδικότερα χαρακτηριστικά που πρέπει να έχει η αποθήκη .

Ο βασικότερος αλλά και χρονικά παλιότερος σκοπός, τόσο παλαιός, ίσως, όσο και ο άνθρωπος είναι η διατήρηση ενός αντικειμένου ή μιας ομάδας αντικειμένων για μεταγενέστερη κατανάλωση ή και χρήση . Ο σκοπός αυτός, που δεν έχει αλλάξει στο πέρασμα του χρόνου ίσως να έγινε πιο συγκεκριμένος καθώς οι άνθρωποι προχωρούσαν σε πιο σύνθετες μορφές κοινωνικής οργάνωσης .

Γενικά μπορούμε να πούμε ότι βασικότερος σκοπός μιας αποθήκης είναι να εξισώσει δυο διαφορετικούς ρυθμούς :

- το ρυθμό πρόσκτησης (επιπλέον απόκτησης) και
- το ρυθμό κατανάλωσης ή χρήσης ενός προϊόντος .

Με αυτή την έννοια, τα αντικείμενα που μπαίνουν σε μια αποθήκη μπορεί να είναι προϊόντα πρωτογενούς, δευτερογενούς κ.τ.λ. παραγωγής, ενώ εκείνα που βγαίνουν μπορεί να προορίζονται, κατά περίπτωση, είτε για κατανάλωση, είτε για μεταποίηση, επεξεργασία ή συσκευασία, είτε τέλος, για διανομή και διάθεση σε άλλες αποθήκες κ.λ.π.

## Γενικά στοιχεία βιβλίου αποθήκης

Όπως είδαμε και παραπάνω, εννοιολογικά, σημαίνει χώρος περιφραγμένος ή όχι, στεγασμένος ή όχι, στον οποίο εισάγονται, ταξινομούνται, διακινούνται, εξάγονται, φυλάσσονται κ.τ.λ. εμπορεύματα, πρώτες και βοηθητικές ύλες, διάφορα υλικά αγαθά, ύλες που βρίσκονται σε διάφορα στάδια επεξεργασίας, έτοιμα προϊόντα κ.τ.λ. .

Άρα βιβλίο αποθήκης, είναι ένα σύνολο λογαριασμών στους οποίους καταχωρείται και παρακολουθείται κατά ποσότητα και αξία, η διακίνηση του είδους των αγαθών .

Το βιβλίο αποθήκης τηρείται χωριστά από τα άλλα βιβλία της επιχείρησης και κατατάσσεται στην κατηγορία των αναλυτικών ή βοηθητικών βιβλίων, που προορίζονται, για τη καταχώρηση αναλυτικών οικονομικών πράξεων της αυτής φύσεως .

Οι μεγάλες, από πλευράς οικονομικών μεγεθών και κύκλου εργασιών, επιχειρήσεις εκτός από τα βασικά βιβλία που τηρούν κατά τη διπλογραφική μέθοδο (βιβλία - στοιχεία Γ' κατηγορίας), υποχρεούνται κατά το νόμο (Άρθρο 8 Κ.Β.Σ. Π.Δ. 186/92 ) να τηρήσουν και το ειδικό βιβλίο αποθήκης, εφόσον συντρέχουν ορισμένες προϋποθέσεις, όπου θα αναλύσουμε στην αμέσως παρακάτω παράγραφο .

### **Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίου αποθήκης**

Όπως είδαμε το βιβλίο αποθήκης είναι ένα ειδικό βιβλίο όπου τηρείται από ορισμένες επιχειρήσεις και έχει ανεξάρτητη σχέση με τα λοιπά βιβλία της επιχείρησης . Για το προσδιορισμό και το διαχωρισμό των κατηγοριών αυτών, λαμβάνονται υπόψη ορισμένα γενικά στοιχεία, όπως :

1. Υποχρεωτική τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας
2. Ετήσια ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, να ξεπερνούν ένα προβλεπόμενο κάθε φορά όριο
3. Είδος του αντικειμένου των εργασιών της επιχείρησης και
4. Τρόπος διενέργειας των πωλήσεων ( χονδρικές ή λιανικές, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτων κ.τ.λ. ) για τις εμπορικές επιχειρήσεις .

Σύμφωνα λοιπόν με αυτά τα στοιχεία (Άρθρο 8 Κ.Β.Σ. παρ1-6 ), προσδιορίζονται συγκεκριμένα οι υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίου αποθήκης όπου είναι :

1. Ο επιτηδευματίας, που πωλεί αγαθά για δικό του λογαριασμό, χονδρικώς ή κατά κύριο λόγο χονδρικώς, εφόσον κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα



του από χονδρικές πωλήσεις, υπερέβησαν το ποσό των 500.000.000 δ.ρ.χ. τηρεί βιβλίο αποθήκης κατά είδος, ποσότητα και αξία, κατά την εισαγωγή και εξαγωγή .

2. Ο επιτηδευματίας, που πωλεί αγαθά για δικό του λογαριασμό, λιανικώς ή κατά κύριο λόγο λιανικώς εφόσον κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα του από λιανικές πωλήσεις, υπερέβησαν το ποσό των 700.000.000 δ.ρ.χ. τηρεί βιβλίο αποθήκης κατά είδος, ποσότητα και αξία, κατά την εισαγωγή, της εξαγωγής προσδιοριζόμενης με την απογραφή . Αν όμως τα έσοδα αυτά υπερέβησαν το ποσό των 800.000.000 δ.ρ.χ. τηρεί βιβλίο αποθήκης κατά είδος, ποσότητα και αξία, κατά την εισαγωγή και εξαγωγή .
3. Με τις προϋποθέσεις των προηγούμενων παραγράφων και σύμφωνα με όσα ορίζονται από αυτές, βιβλίο αποθήκης τηρεί και ο επιτηδευματίας που πωλεί αγαθά για λογαριασμό τρίτων ή για δικό του λογαριασμό και για λογαριασμό τρίτων . Τα αγαθά των τρίτων παρακολουθούνται ξεχωριστά κατά είδος και ποσότητα .
4. Ο επιτηδευματίας, που πωλεί αγαθά μετά από προηγούμενη επεξεργασία, εφόσον κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα του, υπερέβησαν το ποσό των 500.000.000 δ.ρ.χ. τηρεί βιβλίο αποθήκης, πρώτων υλών, βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας, ετοιμών προϊόντων και υποπροϊόντων στο οποίο καταχωρούνται, για κάθε αγαθό οι αγορές και οι πωλήσεις κατά είδος, ποσότητα και αξία και οι εντός και εκτός της επιχείρησης ποσοτική διακίνηση κατά είδος και ποσότητα . Η αξία κτήσης των πρώτων υλών, βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας, που διατέθηκαν για την επεξεργασία καθώς και το κόστος των ετοιμών προϊόντων και υποπροϊόντων που παράχθηκαν, αναγράφεται σε βιβλίο αποθήκης τουλάχιστον μια φορά το έτος κατά τη σύνταξη του ισολογισμού . Βοηθητικές ύλες και υλικά συσκευασίας, των οποίων η συνολική αξία δεν υπερβαίνει

το 3 % του συνολικού κόστους των προϊόντων, με βάση τα στοιχεία της προηγούμενης χρήσης, μπορεί να παρακολουθούνται στο βιβλίο αποθήκης συνολικά μόνο κατά αξία σε αντίστοιχο λογαριασμό . Σε περίπτωση υπέρβασης του ορίου αυτού, παρακολουθούνται συνολικά κατά αξία, μέχρι εξάντλησης του ανωτέρου ποσοστού, οι βοηθητικές ύλες και υλικά συσκευασίας που έχουν, κατά σειρά τη μικρότερη κατά είδος συμμετοχή στο κόστος παραγωγής των προϊόντων .

5. Βιβλίο αποθήκης σύμφωνα με όσα ορίζονται από την προηγούμενη παράγραφο 4, τηρεί επίσης ο επιτηδευματίας που ενεργεί επεξεργασία για λογαριασμό τρίτων ή για δικό του λογαριασμό και για λογαριασμό τρίτων εφόσον κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο το σύνολο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του υπερέβη το ποσό των 500.000.000 δ.ρ.χ. . Οι πρώτες ύλες και τα έτοιμα προϊόντα παρακολουθούνται ξεχωριστά κατά είδος και ποσότητα .
6. Ο επιτηδευματίας που πωλεί αγαθά εκτός της χώρας ή ενεργεί επεξεργασία για λογαριασμό κατοίκου άλλης χώρας τηρεί βιβλίο αποθήκης σύμφωνα με όσα ορίζονται αντίστοιχα στις παραπάνω παραγράφους, εφόσον τα ακαθάριστα του έσοδα κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο από την δραστηριότητα αυτή, όπως προκύπτουν από τα παραστατικά αποστολής ή εξαγωγής, υπερέβησαν το 80% του συνόλου των ακαθάριστων εσόδων του και τα ετήσια αυτά έσοδα υπερέβησαν το ποσό των 900.000.000 δ.ρ.χ. .

### **Ποιοι δεν υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίου αποθήκης**

Σύμφωνα με την παράγραφο 10 του άρθρου 8 του Κ.Β.Σ. δεν υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίων αποθήκης οι επιχειρήσεις που έχουν αντικείμενο εργασιών :

1. Κατασκευαστική δημοσίων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων με ακαθάριστα έσοδα προσδιοριζόμενα με ειδικό τρόπο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 Ν.22388/94 .
2. Εκμετάλλευση ελαιοτριβείου .
3. Εκμετάλλευση πρατηρίου χονδρικής πώλησης καπνόβιομηχανικών προϊόντων .
4. Πώληση πετρελαιοειδών, ως αντιπρόσωπος εταιρείας διανομής των ειδών αυτών .
5. Εκμετάλλευση πρατηρίου υγραερίου αυτοκινήτων .
6. Εκμετάλλευση πρατηρίου υγρών καυσίμων και λιπαντικών αυτοκινήτων .
7. Εκμετάλλευση εστιατορίου ή ζαχαροπλαστείου, εφόσον διαθέτει τα αγαθά του λιανικώς ή κυρίως λιανικώς ( άνω του 40% λιανικώς ) .
8. Εκμετάλλευση ξενοδοχείου ή ξενώνα ή κάμπινγκ .
9. Πώληση οπωρολαχανικών .
10. Πώληση νωπών αγροτικών προϊόντων εκτός της χώρας , κατά ποσοστό τουλάχιστον 80% των συνολικών ακαθαρίστων εσόδων του .
11. Παραγωγή κινηματογραφικών και τηλεοπτικών ταινιών .
12. Πράκτορας εφημερίδων και περιοδικών .

Στις περιπτώσεις της παραγράφου αυτής, προκειμένου για επιτηδευματία που έχει παράλληλα και άλλο κλάδο, για την υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης ο κλάδος αυτός κρίνεται αυτοτελώς .

Μη υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων αποθήκης είναι οι επιχειρήσεις οι οποίες παρέχουν υπηρεσίες, γιατί ο νόμος αναφέρεται σε υποχρέωση τήρησης του βιβλίου αυτού από επιχειρήσεις που πωλούν αυτούσια για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτων ή μετά από επεξεργασία και για τις επιχειρήσεις που διενεργούν κατεργασία για λογαριασμό τρίτων .

Τέτοιες δραστηριότητες είναι του ελεύθερου επαγγελματία, εκμεταλλευτή εκπαιδευτηρίου κ.λ.π. ( Υπ.Οικ. εγκύκλιος 40/1977 παρ30 ) .

Επίσης δεν υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίου αποθήκης :

1. Επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Α' και Β' κατηγορίας και αυτές που δεν τηρούν .
2. Επιχειρήσεις που τηρούν προαιρετικά βιβλία Γ' κατηγορίας .
3. Επιχειρήσεις που τηρούν υποχρεωτικά βιβλία Γ' κατηγορίας πλην όμως δεν έχουν ξεπεράσει ένα όριο ακαθάριστων εσόδων κατά την αμέσως προηγούμενη διαχειριστική περίοδο ( μικρομεσαίες επιχειρήσεις ) .
4. Μη επιτηδευματίες της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. όπως το δημόσιο, οι μη κερδοσκοπικοί συνεταιρισμοί, οι επιτροπές και ενώσεις προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα κ.λ.π.
5. Οι επιχειρήσεις που αναφέρονται στο δεύτερο εδάφιο της παραγράφου δύο του άρθρου 4 του Κ.Β.Σ. δηλαδή οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση τις διατάξεις Α.Ν. 89/1967 και 378/1968 και οι αλλοδαπές αεροπορικές επιχειρήσεις που λειτουργούν στην Ελλάδα και απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος με τον όρο της αμοιβαιότητας .

Επίσης δεν υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίων αποθήκης οι 16 κλάδοι επιχειρήσεων που αναφέρονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 4 του Κ.Β.Σ. (ελεύθεροι επαγγελματίες , εκτελωνιστές κ.λ.π.) γιατί πάντοτε τηρούν βιβλίο εσόδων - εξόδων και σε καμία περίπτωση λόγω ύψους ακαθάριστων εσόδων δεν υποχρεούνται να τηρήσουν βιβλία Γ' κατηγορίας . Εφόσον δεν τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας Κ.Β.Σ. δεν υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίου αποθήκης

### **Προαιρετική τήρηση βιβλίου αποθήκης**

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 παράγραφο 8 του Κ.Β.Σ. που έχει γενική εφαρμογή, μπορεί μια επιχείρηση να τηρήσει βιβλία ανώτερης κατηγορίας από αυτήν που υποχρεωτικά εντάσσεται και επομένως, επιχείρηση που τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας μπορεί να τηρήσει από την

έναρξη της διαχειριστικής περιόδου βιβλίο αποθήκης, και ας μην έχει τέτοια υποχρέωση .

Εφόσον για το προαιρετικά τηρούμενο βιβλίο αποθήκης η επιχείρηση έχει συμμορφωθεί προς τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., δηλαδή τηρείται νομότυπα ως υποχρεωτικό βιβλίο αποθήκης, ο φορολογικός έλεγχος πρέπει να λαμβάνει τα δεδομένα υπόψη του ( δεσμεύεται ) για την ειλικρίνεια των βιβλίων. Αν το βιβλίο αποθήκης τηρείται πλημμελώς ( δεν τηρείται κατά είδος ή ποσότητα ή αξία κ.λ.π. ) σε προαιρετική τήρηση, απλώς δεν λαμβάνεται υπόψη από τη φορολογική αρχή και δεν μπορεί η πλημμέλεια αυτή να αποτελέσει τη βάση για την επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ. ή για εξωλογιστικό προσδιορισμό αποτελεσμάτων. Αν όμως, από το προαιρετικά τηρούμενο βιβλίο αποθήκης, προκύπτουν ανακρίβειες για τα βιβλία και στοιχεία, λαμβάνεται υπόψη, όπως κάθε επίσημο ή ανεπίσημο στοιχείο, για την επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ. ή για εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων .

## **Είδη και κατηγορίες αποθηκών**

Λόγω της ανάγκης ταξινόμησης της αποθήκης για την καλύτερη λειτουργία της, καθώς και την τοποθέτηση ενός κύριου χαρακτηριστικού όπου τίθεται μέσα στο υπάρχων φορολογικό μας σύστημα για το διαχωρισμό των αποθηκών και την διευκόλυνση των λειτουργιών αυτής , προκύπτουν οι κατηγορίες και τα είδη των αποθηκών .

Το χαρακτηριστικό όπου τίθεται, σύμφωνα με το άρθρο 8 του Κ.Β.Σ. Π.Δ. 186/98, είναι το είδος των εργασιών της επιχείρησης ( εμπορία ή κατεργασία ). Έτσι μέσα από αυτό προκύπτουν οι δύο βασικές κατηγορίες αποθηκών όπου είναι :

1. Οι αποθήκες όπου τηρούνται από τις εμπορικές επιχειρήσεις και
2. Οι αποθήκες όπου τηρούνται από τις επιχειρήσεις επεξεργασίας αγαθών .

Από την διάκριση αυτή πηγάζουν τα αντίστοιχα είδη των αποθηκών όπου εξυπηρετούν την σωστή λειτουργία της κάθε επιχείρησης . Αυτά μπορεί να επιβάλλονται είτε από τον Κ.Β.Σ, είτε κρίνεται σκόπιμο και ωφέλιμο για την ίδια την επιχείρηση, από τον επιχειρηματία . Έτσι έχουμε :

1. Όσον αφορά τις αποθήκες των εμπορικών επιχειρήσεων:

- Αποθήκη εμπορευμάτων .
- Αποθήκη υλικών συσκευασίας .
- Οποιαδήποτε άλλη αποθήκη κρίνεται σκόπιμη από τον επιχειρηματία .

2. Όσον αφορά τις αποθήκες των επιχειρήσεων κατεργασίας αγαθών έχουμε :

- Αποθήκη ετοιμών προϊόντων και ημιτελών .
- Αποθήκη πρώτων υλών .
- Αποθήκη βοηθητικών υλών .
- Αποθήκη υλικών συσκευασίας .
- Αποθήκη υποπροϊόντων .
- Αποθήκη αναλώσιμων υλικών .
- Οποιαδήποτε άλλη αποθήκη κρίνεται σκόπιμη από τον επιχειρηματία .

Από τις κατηγορίες και τα είδη των αποθηκών πηγάζουν και οι αντίστοιχες κατηγορίες και τα είδη του βιβλίου αποθήκης . Αυτά μπορεί να επιβάλλονται είτε από τον Κ.Β.Σ. είτε από την ίδια την επιχείρηση. Έτσι λοιπόν έχουμε :

1. Για τις επιχειρήσεις που ασκούν εμπορία:

- Βιβλίο αποθήκης εμπορευμάτων .
- Βιβλίο αποθήκης υλικών συσκευασίας .
- Το αντίστοιχο βιβλίο αποθήκης που κρίνεται σκόπιμο .

2. Για τις επιχειρήσεις που ασκούν μεταποίηση .

- Βιβλίο αποθήκης ετοιμών προϊόντων και ημιτελών .
- Βιβλίο αποθήκης πρώτων υλών .

- Βιβλίο αποθήκης βοηθητικών υλών .
- Βιβλίο αποθήκης υλικών συσκευασίας .
- Βιβλίο αποθήκης υποπροϊόντων .
- Βιβλίο αποθήκης αναλώσιμων υλικών .
- Το αντίστοιχο βιβλίο αποθήκης που κρίνεται σκόπιμο .

Στο κάθε ένα από αυτά πρέπει να ανοίγεται για κάθε είδους αγαθό ιδιαίτερος λογαριασμός ή μερίδα ή καρτέλα αποθήκης. Σήμερα στην πράξη η χειρόγραφη τήρηση βιβλίου αποθήκης έχει αντικατασταθεί με την μηχανογραφική τήρηση του. Τα αντίστοιχα βιβλία αποθήκης μπορεί να τηρούνται και από τον αποθηκάριο αλλά μόνο σε ποσότητα και είδος και όχι σε αξία, την οποία καταχωρεί το λογιστήριο στα δικά του βιβλία .

### **Τι νοείται ως καρτέλα αποθήκης**

Όπως προαναφέραμε σε κάθε βιβλίο αποθήκης πρέπει για κάθε είδος αγαθού να ανοίγεται ιδιαίτερος λογαριασμός ή μερίδα ή καρτέλα . Οπότε καρτέλα αποθήκης μπορούμε να πούμε ότι είναι ο διαχωρισμός των ειδών που κατέχει η επιχείρηση μέσα σε κάθε μια αποθήκη . Για τον σωστό διαχωρισμό των ειδών μέσα στην αποθήκη και την αποφυγή συγχύσεων έρχεται ο Κ.Β.Σ. με το άρθρο 3 παράγραφος 3 να προσδιορίσει την έννοια του είδους . Και αναφέρει ότι *«για την εφαρμογή των διατάξεων του κώδικα αυτού ως είδος θεωρείται η ουσιώδης ποιοτική διάκριση των αγαθών, η οποία επηρεάζει σημαντικά τουλάχιστον την απόδοση ή το κόστος ή την τιμή πώλησης διαζευκτικά ή αθροιστικά.»* .

### **Έννοια της ουσιώδους διάκρισης των ειδών**

Η πιο πάνω διάταξη, αφορά την διάκριση των αγαθών κατά είδος, δηλαδή την ουσιώδη ποιοτική διαφορά που υπάρχει στα είδη των αγαθών που

είναι γενική ως προς τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., δηλαδή αφορά τόσο στα εκδιδόμενα στοιχεία, όσο και στα τηρούμενα βιβλία και ειδικότερα:

1. Σε κάθε περίπτωση, έκδοση φορολογικού στοιχείου, εφόσον ορίζεται από τον νόμο, όπως τιμολόγια αγοράς, δελτία αποστολής, δελτία αυτοπαράδοσης αγαθών κ.λ.π., που πρέπει να είναι γραμμένα τα αγαθά ή οι παρεχόμενες υπηρεσίες κατά την ουσιώδη ποιοτική διάκριση των αγαθών .
2. Σε κάθε περίπτωση καταχώρησης αγαθών στα βιβλία, αν το απαιτεί ο νόμος, όπως καταχωρήσεις αγαθών στο βιβλίο απογραφών, βιβλίο αποθήκης, κ.λ.π., πρέπει η καταχώρηση των αγαθών να είναι γραμμένη κατά την ουσιώδη ποιοτική διάκριση των αγαθών .

#### **Τι είναι ουσιώδης ποιοτική διάκριση των ειδών ;**

Στην παράγραφο 3 του άρθρου 3 του κώδικα δίνεται η έννοια της, που είναι αυτή που επηρεάζει σημαντικά τουλάχιστον την απόδοση ή το κόστος ή την τιμή πώλησης διαζευκτικά ή αθροιστικά .

Όπως φαίνεται από την πιο πάνω διάταξη, ο καθορισμός της ποιοτικής διάκρισης των αγαθών, που σημαίνει το ειδικό γνώρισμα κάθε συγκεκριμένου αγαθού που το διαχωρίζει από τα άλλα, στον Κ.Β.Σ. αναφέρεται διαζευκτικά ή αθροιστικά, τόσο στα τεχνικά δεδομένα και τα διάφορα υλικά, δηλαδή στις τεχνικές προδιαγραφές που αφορούν στην υλική σύνθεση και κατασκευή του αγαθού, όσο και στα οικονομικά μεγέθη του αγαθού από πλευράς κόστους παραγωγής ή τιμής πώλησης .

Η έννοια ειδικότερα της ουσιώδους ποιοτικής διάκρισης αναφέρεται σε ένα είδος προϊόντος που λόγω των διαφορετικών διακρίσεων του από τα άλλα, πρέπει να εξειδικεύεται (να αναγράφεται χωριστά και με την επιμέρους διακριτική ονοματολογία του) στα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία και να παρακολουθείται με ιδιαίτερες μερίδες στο βιβλίο αποθήκης .



Διαζευκτικά σημαίνει ότι κάθε μια από τις πιο πάνω διακρίσεις (απόδοση παραγωγής, τιμή κόστους, τιμή πώλησης) εφόσον υπάρχουν σε ένα είδος αγαθού συγκροτούν την ποιοτική διάκριση .

Αθροιστικά σημαίνει ότι μια από τις δυο διακρίσεις ή και οι δύο μαζί, εφόσον υπάρχουν σε ένα είδος αγαθού συγκροτούν την ποιοτική διάκριση .

### **Ίδιο είδος με διαφορετική τιμή**

Με τον ίδιο τρόπο παραγωγής και στον ίδιο χρόνο το ίδιο είδος αγαθού πρέπει να έχει την ίδια τιμή πώλησης . Παρόλα αυτά όχι μόνο σε διάφορες χώρες αλλά και στην ίδια χώρα και στο ίδιο κατάστημα, το ίδιο αγαθό ενδέχεται να έχει διαφορετική τιμή .

Αυτό συμβαίνει όταν έχουμε πώληση μετρητοίς και επί πιστώσει ή πώληση λιανική ή χονδρική, εκπτώσεις, επηρεασμό από πληθωριστικές πιέσεις κ.λ.π. .

Οι τιμές διαμορφώνονται στην αγορά και αν εμφανιστούν πολύ επιτηδευματίες με το ίδιο είδος αγαθού, δημιουργείται ένας ανταγωνισμός που επιφέρει μείωση των τιμών . Αντίθετα αν εμφανίζεται ανεπάρκεια αγαθών ως προς τη ζήτηση επέρχεται άνοδος τιμών (Νόμος της προσφοράς και της ζήτησης).

Η διακύμανση των τιμών στο ίδιο αγαθό, δε σημαίνει διαφορετικό είδος αγαθού και τήρησης χωριστής μερίδας αποθήκης, γιατί στην οικονομία του ελεύθερου ανταγωνισμού έχουμε πάντοτε διαφοροποίηση των τιμών .

### **Συμπεράσματα για την ουσιώδη διάκριση των ειδών**

Τελικά μπορούμε να πούμε ότι ουσιώδης ποσοτική διάκριση είναι η ιδιαίτερη ατομικότητα κάθε αγαθού, που το ξεχωρίζει από τα άλλα ίδια, γιατί είδος γενικά σημαίνει το πλήθος των αγαθών εκείνων που έχουν κοινά χαρακτηριστικά .

Η ουσιώδης ποσοτική διάκριση αγαθού είναι η κλίμακα μέτρησης, που απορρέει από την γενική ιδιότητα κάθε είδους με πλήθος στοιχείων σε υλικά, που δεν απαντώνται στα άλλα . Έτσι, τα ορισμένα και ιδιαίτερα χαρακτηριστικά γνωρίσματα ενός αγαθού, που δεν τα βρίσκουμε στα άλλα, συνιστούν την ποιοτική διάκριση του είδους και στον Κ.Β.Σ. εξωτερικεύονται με τη διαφορετική τεχνική προδιαγραφή ή απόδοση ή τιμή κόστους ή τιμή πώλησης .

Έτσι ένα είδος αγαθού, συγκρινόμενο με τα ομοιογενή του, θα χαρακτηριστεί ως ιδιαίτερο είδος, αν διαφέρει από τα άλλα με βάση τα πιο πάνω τεχνικά και οικονομικά κριτήρια .

## **Πως γίνονται οι καταχωρίσεις στο βιβλίο αποθήκης**

Οι καταχωρήσεις στο βιβλίο αποθήκης σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ. γίνονται χειρόγραφα με μελάνη ή με τη χρήση Η/Υ ή με άλλη μηχανή, χωρίς κενά διαστήματα, επιγραφές, παραπομπές στο περιθώριο ή ξέσματα . Σε περίπτωση διόρθωσης ή διαγραφής το ποσό και το κείμενο που διορθώνεται ή διαγράφεται πρέπει να διαβάζεται με ευχέρεια .

## **Γενικά περί καταχωρίσεων στο βιβλίο αποθήκης**

Ευκολονόητο είναι ότι για τη σωστή λειτουργία του βιβλίου αποθήκης και την απόκτηση μέσω αυτού χρήσιμων πληροφοριών, πρέπει να καταχωρούνται σε αυτό κάποια στοιχεία τα οποία μας δίνουν τις πληροφορίες τις οποίες εμείς θέλουμε . Εξ αυτού έχουμε την δυνατότητα να πούμε ότι τα στοιχεία αυτά, μπορούμε να τα χωρίσουμε σε δύο υποτιθέμενες κατηγορίες... Αυτά που μας επιβάλλονται και κρίνονται αναγκαία από το νόμο να καταχωρηθούν και αυτά τα οποία κρίνουμε εμείς σκόπιμα να καταχωρήσουμε.

Έτσι λοιπόν σε κάθε μερίδα του βιβλίου αποθήκης στην αρχή της χρήσεως, αναγράφονται τα ποσά της απογραφής ενάρξεως του αγαθού, (χρέωση μερίδας) κατά ποσότητα και αξία, ύστερα από καταμέτρηση του

αποθέματος (απογραφή τέλους χρήσεως) της προηγούμενης χρήσης και όχι το λογιστικό υπόλοιπο της μερίδας του βιβλίου αποθήκης .

Όμοια σε κάθε μερίδα του βιβλίου αποθήκης στο τέλος της χρήσης (σε πίστωση) αναγράφεται η απογραφή λήξεως κατά ποσότητα και αξία .

Η ποσοτική διαφορά μεταξύ πραγματικής απογραφής του είδους του αγαθού και του αντίστοιχου υπολοίπου της μερίδας του βιβλίου αποθήκης στο τέλος της χρήσης φανερώνει την απομείωση (φύρα) κάθε αγαθού σε ετήσια βάση .

Η αναγραφή του είδους κατά ποσότητα και αξία σε κάθε μερίδα του βιβλίου αποθήκης κατά την έναρξη και λήξη της χρήσης, πρέπει να συμφωνούν με της καταχωρήσεις κατά ποσότητα και αξία προς τις απογραφές έναρξης και λήξης που καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών .

Στη συνέχεια στη χρέωση κάθε μερίδας αποθήκης καταχωρούνται :

- Οι αγορές του είδους μέσα στη χρήση κατά ποσότητα και αξία .
- Οι επιστροφές πωλήσεων κατά ποσότητα και αξία .
- Οι εκπτώσεις επί των πωλήσεων μόνο κατά αξία .

Στη πίστωση κάθε μερίδας αποθήκης καταχωρούνται :

- Οι πωλήσεις του είδους μέσα στη χρήση κατά ποσότητα και αξία .
- Οι επιστροφές αγορών κατά ποσότητα και αξία .
- Οι εκπτώσεις επί των αγορών μόνο κατά αξία .

Μπορεί η επιχείρηση τις επιστροφές και εκπτώσεις επί των πωλήσεων να μην τις καταχωρίσει σε χρέωση του βιβλίου αποθήκης, αλλά να τις καταχωρήσει αφαιρετικά από την πίστωση της μερίδας του βιβλίου αποθήκης

Το ίδιο κατά αντίστροφη φορά ισχύει και για τις επιστροφές και εκπτώσεις είτε των αγορών, δηλαδή χρέωση της μερίδας αποθήκης αφαιρετικά .

## **Στοιχεία που πρέπει να καταχωρούνται**

Σε κάθε μερίδα του βιβλίου αποθήκης σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ. πρέπει να καταχωρούνται τα εξής τουλάχιστον στοιχεία :

### **1. Κατά την εισαγωγή αγαθών στην αποθήκη .**

- Χρονολογία παραλαβής αγαθού .
- Αριθμός τιμολογίου ή άλλου νόμιμου παραστατικού της εισαγωγής .
- Το ονοματεπώνυμο του εκδότη του παραστατικού .
- Η ποσότητα του αγαθού και
- Η αξία του εφόσον συντρέχει υποχρεωτικά από το νόμο .

### **2. Κατά την εξαγωγή αγαθών από την αποθήκη .**

- Χρονολογία παράδοσης .
- Αριθμός τιμολογίου που εκδόθηκε ή άλλου νόμιμου στοιχείου, όπως δελτίο αποστολής .
- Η ποσότητα του αγαθού που εξάγεται και
- Αξία του εξαγχθέντος αγαθού, εφόσον συντρέχει η κατά νόμο υποχρέωση .

Επίσης ως αιτιολογία για τις καταχωρήσεις των απογραφών ενάρξεως και λήξεως στις μερίδες αποθήκης αναγράφεται, απογραφή ενάρξεως ή λήξεως κατά περίπτωση .

## **Καταχώρηση στο βιβλίο αποθήκης και άλλων στοιχείων**

Τα πιο πάνω στοιχεία καταχωρήσεων στο βιβλίο αποθήκης είναι υποχρεωτικά και απορρέουν από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. . Μπορεί όμως ο επιχειρηματίας σε κάθε μερίδα αποθήκης να καταχωρήσει και άλλα στοιχεία

τα οποία θεωρεί χρήσιμα, γιατί ο νόμος ορίζει κατώτερο όριο στοιχείων που πρέπει να καταχωρούνται .

Έτσι μπορεί να ανοίξει στήλες που να εμφανίζονται ποσοτικά τα υπόλοιπα κάθε μερίδας αποθήκης ή στήλη για την τιμή μονάδας κάθε αγοραζόμενου ή πωλούμενου αγαθού κ.λ.π. .

### **Χρόνος ενημέρωσης στο βιβλίο αποθήκης .**

Σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 9 του άρθρου 8 του Κ.Β.Σ. οι καταχωρήσεις των εγγραφών στο βιβλίο αποθήκης, προκειμένου για τις κατά αξία αγορές και πωλήσεις, διενεργούνται κατά την χρονολογική σειρά λήψης ή έκδοσης των φορολογικών στοιχείων. Όσον αφορά την ποσοτική διακίνηση, η καταχωρήσεις στο βιβλίο αποθήκης, διενεργούνται με την χρονολογική σειρά παραλαβής ή αποστολής των αγαθών .

Να σημειώσουμε όμως ότι οι καταχωρήσεις στο βιβλίο αποθήκης διενεργούνται ποσοτικά μέσα σε 8 ημέρες από την παραλαβή ή αποστολή του αγαθού και κατά αξία μέσα σε 10 ημέρες από τη λήψη ή έκδοση του φορολογικού στοιχείου (περίπτωση γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 17 Κ.Β.Σ.).

### **Ημερήσιες καταστάσεις στο βιβλίο αποθήκης**

Με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 9 του άρθρου 8 του Κ.Β.Σ. ορίζεται ότι οι καταχωρήσεις της εισαγωγής και εξαγωγής των αγαθών μπορεί να γίνονται απευθείας στο βιβλίο αποθήκης ή σε ημερήσια κατάσταση κίνησης αποθήκης τα δεδομένα της οποίας μεταφέρονται συγκεντρωτικά την μεθεπόμενη μέρα :

- Απευθείας σε μερίδες του βιβλίου αποθήκης κατά ποσότητα και αξία ή

- σε κατάσταση μηνιαίας κίνησης αποθήκης και από αυτή μεταφέρονται συγκεντρωτικά στο βιβλίο αποθήκης το πρώτο δεκαήμερο του επόμενου μήνα .

Η ημερήσια αυτή κατάσταση αποθήκης αθροίζεται κάθε ημέρα μετά το πέρας της ημερήσιας λειτουργίας της επιχείρησης και τα αθροίσματα της μεταφέρονται την μεθεπόμενη μέρα, όπως προαναφέραμε .

Στις ημερήσιες ή μηνιαίες καταστάσεις της αποθήκης πρέπει να καταχωρούνται τα σχετικά δεδομένα , χωριστά για κάθε είδος κατά ποσότητα και αξία, δηλαδή πρέπει να διαχωρίζονται κατά είδος αγαθού, κατά την αντιστοιχία προς τις τηρούμενες μερίδες του βιβλίου αποθήκης ( Υπ.Οικον. Ν 4196/1962 ) .

Να σημειώσουμε εδώ ότι στις ημερήσιες καταστάσεις κίνησης δεν επιτρέπεται η καταχώρηση αγορών, πωλήσεων κ.λ.π. περισσοτέρων τις μιας ημέρας .

Σύμφωνα με την περίπτωση στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του Κ.Β.Σ. σε χειρόγραφη τήρηση βιβλίου αποθήκης, η θεώρηση του γίνεται ανάλογα με το που καταχωρούνται πρωτογενώς (πρώτη καταχώρηση στα βιβλία) οι εγγραφές . Έτσι αν οι καταχωρήσεις γίνονται πρωτογενώς σε ημερήσιες καταστάσεις κίνησης, αυτές είναι θεωρημένες, ενώ οι μηνιαίες καταστάσεις κίνησης και το βιβλίο αποθήκης είναι αθεώρητα .

Αν οι πρωτογενείς εγγραφές γίνονται απευθείας στο βιβλίο αποθήκης χωρίς να χρησιμοποιούνται καταστάσεις, τότε το βιβλίο αποθήκης πρέπει να τηρείται θεωρημένο .

Οι ημερήσιες και μηνιαίες καταστάσεις κίνησης αποθήκης, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 6 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ, πρέπει να φέρουν ενιαία ετήσια αριθμηση .

Ο πιο πάνω τρόπος τήρησης του βιβλίου αποθήκης με καταστάσεις κίνησης εξυπηρετεί ιδιαίτερα τις επιχειρήσεις και κυρίως αυτές που πωλούν τα είδη λιανικώς ή έχουν μεγάλη κίνηση σε είδη αγαθών, γιατί η καταχώρηση στ βιβλίο αποθήκης του περιεχομένου καθενός φορολογικού στοιχείου θα ήταν πράγματι άκρως δυσχερείς .

## **Καταστάσεις εισαγωγών και εξαγωγών από την αποθήκη.**

Οι καταστάσεις αυτές αφορούν τις βιομηχανικές επιχειρήσεις και αναφέρονται στην εσωτερική διακίνηση των αγαθών στην επιχείρηση . Σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 11 του Κ.Β.Σ. αναφέρει για τα δελτία εσωτερικής διακίνησης και ειδικότερα : *«Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλίο αποθήκης εκδίδει δελτίο εσωτερικής διακίνησης για την εντός της επιχείρησης του διακίνησης αγαθών»* .

Έτσι καθημερινά συντάσσονται καταστάσεις :

1. Εισαγωγής στην αποθήκη με βάση τα δελτία εισαγωγής .
2. Εξαγωγής από την αποθήκη με βάση τα δελτία εξαγωγής .

Με τις καταστάσεις αυτές γίνεται η καταχώρηση στο βιβλίο αποθήκης , και έτσι αποφεύγονται οι πολλές εγγραφές στα βιβλία αποθήκης .

Για κάθε ένα βιβλίο αποθήκης συντάσσεται καθημερινά και ιδιαίτερη κατάσταση α) εισαγωγής β) εξαγωγής .

Δηλαδή άλλες καταστάσεις συντάσσονται για τα βιβλία αποθήκης ετοιμών προϊόντων άλλες για των πρώτων υλών κ.λ.π. .

Έτσι σύμφωνα με την περίπτωση α' , β' , γ' του ίδιου άρθρου και της ίδιας παραγράφου έχουμε αντιστοίχως :

- Δελτία εξαγωγής πρώτων υλών : Για κάθε εξαγωγή από την αποθήκη πρώτων υλών , βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας ιδίων ή τρίτων προς την παραγωγική διαδικασία. Όταν είναι δύσκολη η άμεση έκδοση του δελτίου αυτού, μπορεί να εκδίδεται ημερήσιο δελτίο για όλες τις εξαγωγές που έγιναν την ίδια ημέρα.
- Δελτία επαναφοράς πρώτων υλών: Για κάθε επαναφορά στην αποθήκη πρώτων υλών, βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας , που δεν χρησιμοποιήθηκαν τελικά στην παραγωγική διαδικασία.
- Δελτία παραχθέντων ετοιμών προϊόντων: Για τα εκτός της ημέρας παραχθέντα έτοιμα προϊόντα που εισάγονται στην αποθήκη.

Σύμφωνα με το ίδιο άρθρο και την παράγραφο 6 του Κ.Β.Σ αναφέρεται τι πρέπει να αναγράφεται στο δελτίο εσωτερικής διακίνησης:

1. Το είδος και η ποσότητα των αγαθών που διακινούνται .
2. Ο χώρος προέλευσης και ο χώρος προορισμού των αγαθών .

Το άρθρο 18 παράγραφος 7 του Κ.Β.Σ αναφέρει επίσης ότι : «στα στοιχεία που ορίζονται από τον κώδικα αναγράφεται ο τόπος και η ημερομηνία έκδοσης τους .Επίσης φέρουν χειρόγραφη ή μηχανογραφική υπογραφή του εκδότη τους ή προσώπου που ορίστηκε από αυτό, με εξαίρεση τις αποδείξεις λιανικής πώλησης των αγαθών» .

### **Ενημέρωση του Β.Α. με τα αποθέματα ενάρξεως - λήξεως**

Οι ποσότητες των αποθεμάτων κατά την απογραφή ενάρξεως ή λήξεως, πρέπει να καταχωρούνται στο βιβλίο αποθήκης ποσοτικά μέσα σε 8 μέρες από την προθεσμία καταχώρησης τους στο βιβλίο απογραφών .

Σύμφωνα με την παράγραφο 7 του άρθρου 17 του Κ.Β.Σ. η ποσοτική καταγραφή των αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφών γίνεται μέχρι την 20<sup>η</sup> μέρα του μεθεπόμενου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου .

Έτσι αν η διαχειριστική περίοδος λήγει την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου, η ποσοτική καταχώρηση των αποθεμάτων στο βιβλίο αποθήκης πρέπει να γίνει μέχρι την 20<sup>η</sup> Φεβρουαρίου του επόμενου έτους ή αν η διαχειριστική περίοδος λήγει την 30<sup>η</sup> Ιουνίου η ποσοτική καταχώρηση των αποθεμάτων στο βιβλίο αποθήκης πρέπει να γίνει μέχρι την 20<sup>η</sup> Αυγούστου του ίδιου έτους .



## **Ενημέρωση βιβλίου αποθήκης με τις αξίες των αποθεμάτων της απογραφής ενάρξεως και λήξεως**

Οι κατά αξία καταχωρήσεις των αποθεμάτων ενάρξεως και λήξεως καταχωρούνται στο βιβλίο αποθήκης με το κλείσιμο των βιβλίων σύμφωνα με την παράγραφο 8 του άρθρου 17 του Κ.Β.Σ. .

Έτσι στις ατομικές επιχειρήσεις, προσωπικές εταιρείες, Ε.Π.Ε., κοινοπραξίες, κοινωνίες αστικού δικαίου και αστικές εταιρείες, οι αξίες των αποθεμάτων πρέπει να καταχωρηθούν στο βιβλίο αποθήκης μέσα σε 3 μήνες από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου, ενώ για τις Α.Ε. και τους συνεταιρισμούς μέσα σε 4 μήνες από τη λήξη της .

### **Καταχώρηση αγορών και πωλήσεων**

Το βιβλίο αποθήκης όπως προαναφέραμε τηρείται κατά είδος, ποσότητα και αξία κατά την εισαγωγή και εξαγωγή ή μόνο κατά την εισαγωγή . Τα νόμιμα στοιχεία όπου ακολουθούν τα αγαθά κατά την συναλλαγή δύο επιχειρήσεων ενημερώνουν το βιβλίο αποθήκης .

Κατά τη διάταξη της παραγράφου 11 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. τα τιμολόγια περιλαμβάνουν τα πλήρη στοιχεία της συναλλαγής μεταξύ των οποίων υποχρεωτικά το είδος των αγαθών, την ποσότητα, την μονάδα μέτρησης, την τιμή μονάδος και την αξία των αγαθών .

Έτσι εφόσον τα τιμολόγια περιλαμβάνουν τα πιο πάνω στοιχεία, δεν προκύπτουν προβλήματα καταχώρησης τους στο βιβλίο αποθήκης, είτε κατά την αγορά είτε κατά την πώληση γιατί από το τιμολόγιο βρίσκουμε το είδος του αγαθού και στη συνέχεια βρίσκουμε την αντίστοιχη μερίδα του βιβλίου αποθήκης ή αν δεν υπάρχει σχετική μερίδα ανοίγουμε νέα και διενεργούμε τις καταχωρήσεις .

Όταν το αγαθό δεν συνοδεύεται με το ενοποιημένο φορολογικό στοιχείο αξίας και δελτίο αποστολής ( Δελτίο αποστολής - Τιμολόγιο πώλησης) αλλά συνοδεύεται μόνο με δελτίο αποστολής που σημαίνει

παραλαβή αγαθών χωρίς τιμολόγηση μέσα στις προθεσμίες που ορίζει ο νόμος δηλαδή 8 ημέρες από την παραλαβή του δελτίου (Δ.Α) καταχωρείται στο βιβλίο αποθήκης ποσοτικώς και εκ των υστέρων με τη λήψη του φορολογικού στοιχείου αξίας (Τ.Π.) ενημερώνεται και κατά αξία μέσα σε 10 ημέρες από την λήψη του .

Το ίδιο ισχύει και κατά αντίθετη φορά, δηλαδή στην περίπτωση που η επιχείρηση πωλεί αγαθά και ως συνοδευτικό στοιχείο εκδίδει δελτίο αποστολής και εκ των υστέρων εκδίδει τιμολόγιο .

Αν όμως το αγαθό συνοδεύεται με δελτίο αποστολής - τιμολόγιο, γίνεται ποσοτική καταχώρηση στο βιβλίο αποθήκης μέσα σε 8 ημέρες από την παραλαβή του και μέσα σε 10 ημέρες γίνονται οι καταχωρήσεις των αξιών από την παραλαβή ( Αγοράστρια επιχείρηση ) .

Το ίδιο ισχύει και κατά την αντίθετη φορά, δηλαδή όταν το πιο πάνω φορολογικό στοιχείο το εκδίδει η ίδια επιχείρηση για πωλήσεις της .

Σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του Κ.Β.Σ. ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας Κ.Β.Σ. για κάθε πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτων εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.) με την αξία του αγαθού .

Όταν η επιχείρηση τηρεί βιβλίο αποθήκης κατά την εισαγωγή και εξαγωγή στις Α.Λ.Π ή αποδείξεις επιστροφής, κατά περίπτωση, αναγράφεται και το είδος και η ποσότητα του αγαθού που πωλήθηκε ή επιστράφηκε ή αλλάχθηκε . Έτσι με βάση τα πιο πάνω στοιχεία των Α.Λ.Π. ενημερώνεται το βιβλίο αποθήκης .

### **Καταχώρηση επιστροφών αγορών και πωλήσεων**

Τα αγαθά που επιστρέφονται, συνήθως συνοδεύονται με δελτία αποστολής της αγοράστριας επιχείρησης για την ποσοτική διακίνηση και στη συνέχεια εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο από τον προμηθευτή του αγαθού για την κατά αξία επιστροφή .

Τα αγαθά που επιστρέφονται καταχωρούνται από την αγοράστρια επιχείρηση στο βιβλίο αποθήκης με τον ίδιο τρόπο όπως επί εισαγωγής (αγορών) πλην όμως κατά αντίθετη φορά, δηλαδή πίστωση της μερίδας κατά ποσότητα και αξία ή αφαιρετικά με τα ίδια στοιχεία σε χρέωση της σχετικής μερίδας .

Κατά αντίθετη φορά τα αγαθά που επιστρέφονται καταχωρούνται από την πωλήτρια επιχείρηση σε χρέωση της σχετικής μερίδας αποθήκης κατά ποσότητα και αξία ή με τα ίδια στοιχεία αφαιρετικά με πίστωση της σχετικής μερίδας αποθήκης .

### **Καταχώρηση εκπτώσεων αγορών και πωλήσεων**

Όταν έχουμε έκπτωση στην πώληση των αγαθών, η έκπτωση μπορεί να διεξαχθεί με δύο τρόπους . Είτε κατά την πώληση να αναγράφεται η έκπτωση επάνω στο τιμολόγιο, ή η πωλήτρια επιχείρηση να εκδώσει μεταγενέστερα πιστωτικό σημείωμα .

Με όποιον όμως τρόπο και να διεξαχθεί η έκπτωση, η καταχώρηση στη μερίδα αποθήκης πρέπει να γίνει μόνο για την κατά αξία έκπτωση της μερίδας αυτής .

Έτσι όταν η επιχείρηση αγοράζει, δηλαδή έχει εκπτώσεις αγορών, καταχωρούνται μόνο κατά αξία στη μερίδα αποθήκης με πίστωση της ή αφαιρετικά με χρέωση της .

Ενώ αντίθετα όταν η επιχείρηση πωλεί, δηλαδή έχει εκπτώσεις πωλήσεων, καταχωρούνται μόνο κατά αξία στη μερίδα αποθήκης με χρέωση της ή αφαιρετικά με πίστωση της .

Παράλληλα γίνονται οι σχετικές καταχωρήσεις στα αναλυτικά ημερολόγια.

## **Καταχώρηση στο Β.Α. σε εσωτερική διακίνηση**

Όπως είδαμε σύμφωνα με το άρθρο 11 παράγραφο 4 του Κ.Β.Σ., καθώς και της περίπτωσης αυτής, όπου αναφέρει για την εσωτερική διακίνηση προκύπτει ότι αφορά μόνο τις μεταποιητικές επιχειρήσεις .

Έτσι σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 8 του Κ.Β.Σ. εκδίδονται για την εσωτερική διακίνηση :

- Δελτία εξαγωγών πρώτων υλών (για παραγωγή) .
- Δελτία επιστροφής πρώτων υλών που δεν επεξεργάστηκαν .
- Δελτία εισαγωγής ετοιμών προϊόντων (παραγωγής) κατά είδος και ποσότητα .

Με βάση τα δελτία αυτά γίνονται οι ποσοτικές καταχωρήσεις του βιβλίου αποθήκης στην εσωτερική διακίνηση, χωρίς να κινούνται κατά αξία οι αντίστοιχοι λογαριασμοί του γενικού καθολικού .

Με τα πρώτα δελτία πιστώνονται ποσοτικά οι μερίδες αποθήκης πρώτων υλών, βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας και με τα δεύτερα χρεώνονται ποσοτικά οι μερίδες αυτές .

Με τα δελτία εισαγωγής ετοιμών προϊόντων χρεώνονται ποσοτικά οι μερίδες των αποθηκών ετοιμών προϊόντων και υποπροϊόντων .

Οι καταχωρήσεις των εγγραφών στα πιο πάνω βιβλία αποθήκης κατά ποσότητα διενεργούνται μέσα σε 8 μέρες από την έκδοση των δελτίων εσωτερικής διακίνησης .

## **Τι είναι εσωτερική διακίνηση**

Λέγοντας εσωτερική διακίνηση αγαθών εννοούμε τη διακίνηση των αγαθών μέσα στο χώρο εκμετάλλευσης της επιχείρησης και φορά ειδικότερα

- Την προώθηση στους χώρους παραγωγής των αγορασθέντων πρώτων υλών, βοηθητικών υλών κ.λ.π.
- Την παραλαβή και ταξινόμηση των παραγομένων προϊόντων, υποπροϊόντων ή ημικατεργασμένων προϊόντων από τους χώρους παραγωγής προς την αποθήκη ετοιμών .

## **Πωλήσεις πρώτων υλών και Β.Α.**

Όπως προαναφέραμε σε εσωτερική διακίνηση των ειδών εκδίδεται δελτίο του άρθρου 11 παράγραφος 4 του Κ.Β.Σ. κατά είδος και ποσότητα και πιστώνεται η αποθήκη πρώτων υλών κατά είδος και ποσότητα .

Σε περίπτωση πώληση αυτούσιων πρώτων υλών, επειδή αφορά εξωτερική διακίνηση, εκδίδεται φορολογικό στοιχείο κατά αξία και ποσότητα (δελτίο αποστολής - τιμολόγιο πώλησης) και θα πρέπει η μερίδα αποθήκης της πρώτης ύλης να πιστωθεί κατά ποσότητα και αξία, ενώ επί εξαγωγής πρώτων υλών προς το εργοστάσιο για κατεργασία, η αξία αναγράφεται υποχρεωτικά μια φορά το χρόνο κατά τη σύνταξη του ισολογισμού .

Πρέπει να σημειωθεί ότι η πώληση πρώτων υλών θεωρείται εμπορική και όχι μεταποιητική πράξη και στα αναλυτικά ημερολόγια πρέπει να πιστωθεί ο πρωτοβάθμιος λογαριασμός 70 Πωλήσεις εμπορευμάτων και όχι ο πρωτοβάθμιος λογαριασμός 71 Πωλήσεις προϊόντων ετοιμών και ημιτελών, για να μπορεί να είναι εύκολος ο διαχωρισμός εμπορικού και μεταποιητικού κλάδου για την τήρηση του βιβλίου αποθήκης και η συμφωνία του με τα αναλυτικά βιβλία .

## **Ισότητα καρτέλας αποθήκης**

Λέγοντας ισότητα καρτέλας αποθήκης εννοούμε τη συμφωνία του γενικού καθολικού της γενικής λογιστικής με το βιβλίο αποθήκης .

Αναλυτικότερα θα πρέπει η χρέωση των πρωτοβαθμίων λογαριασμών της ομάδας 2 όπου χρησιμοποιεί η επιχείρηση να είναι ίση με τη χρέωση του αντίστοιχου βιβλίου αποθήκης .

Κατά την αντίθετη φορά ισχύει για τις πωλήσεις . Δηλαδή η πίστωση των λογαριασμών 70 ή 71 να είναι ίση με την πίστωση του αντίστοιχου βιβλίου αποθήκης .

Ευκολονόητο είναι ότι το ίδιο θα πρέπει να ισχύει και για τους περιληπτικούς λογαριασμούς της γενικής λογιστικής . Δηλαδή κάθε περιληπτικός λογαριασμός να συμφωνεί κατά αξία με κάθε μια αντίστοιχη μερίδα αποθήκης . Εδώ χρειάζεται μεγάλη προσοχή κατά την καταχώρηση των εκπτώσεων και επιστροφών, όπου για να επιτύχουμε συμφωνία κατά αξία αποθήκης και περιληπτικών λογαριασμών του γενικού καθολικού πρέπει οι εκπτώσεις και επιστροφές να πραγματοποιούνται σύμφωνα με τον παραπάνω τρόπο καταχώρησης τους .

### **Τρόπος τήρησης βιβλίου αποθήκης.**

Όπως είδαμε στην παράγραφο περί των ειδών και των κατηγοριών του βιβλίου αποθήκης πρωτεύουσα σημασία και κύριο ρόλο έπαιξε το άρθρο 8 του Κ.Β.Σ. .

Θέτοντας το χαρακτηριστικό του είδους της εργασίας της επιχείρησης διευκολύνθηκε ο διαχωρισμός των κατηγοριών . Έτσι για να διευκολυνθούν οι επιχειρήσεις και να οριστεί με ποιο τρόπο θα τηρούνται τα βιβλία τους έρχεται του άρθρο 8 του Κ.Β.Σ. Π.Δ. 186/92 και με το ίδιο χαρακτηριστικό ορίζει δυο τρόπους τήρησης του βιβλίου αποθήκης από τις επιχειρήσεις :

- Τις επιχειρήσεις που ασκούν εμπορία και
- Τις μεταποιητικές επιχειρήσεις .

## **Τρόπος τήρησης βιβλίου αποθήκης εμπορικών επιχειρήσεων .**

Όταν έχουμε πωλήσεις αγαθών για ίδιο λογαριασμό τηρούμε για κάθε ένα είδος αγαθού ιδιαίτερη μερίδα .

Έτσι κατά την χρέωση έχουμε :

- Απογραφή ενάρξεως κατά ποσότητα και αξία .
- Αγορές χρήσεως κατά ποσότητα και αξία .
- Επιστροφές πωλήσεων κατά ποσότητα και αξία .
- Εκπτώσεις προς τους πελάτες κατά αξία .

Κατά την πίστωση αντίστοιχα έχουμε :

- Πωλήσεις χρήσεως κατά ποσότητα και αξία .
- Επιστροφές αγορών κατά ποσότητα και αξία .
- Εκπτώσεις από προμηθευτές κατά αξία .
- Απογραφή λήξεως κατά ποσότητα και αξία .

### **Αφαιρετικά εκπτώσεις και επιστροφές**

Μπορεί η επιχείρηση τις επιστροφές και εκπτώσεις επί των αγορών να τις καταχωρεί με ερυθρά μελάνη, αφαιρετικά με χρέωση της μερίδας αποθήκης .

Επίσης κατά αντίθετη φορά τις εκπτώσεις και επιστροφές των πωλήσεων να τις καταχωρεί αφαιρετικά με χρήση ερυθράς μελάνης σε πίστωση της μερίδας αποθήκης .

### **Πληροφορίες από τις μερίδες αποθήκης**

Από κάθε μερίδα αποθήκης προκύπτουν ετησίως χρήσιμες πληροφορίες όπου μπορούμε να επεξεργαστούμε, να συγκρίνουμε και να

βγάλουμε χρήσιμα συμπεράσματα αλλά και πολλές επιχειρηματικές αποφάσεις .

Οι πληροφορίες αυτές είναι οι ακόλουθες :

- Οι πωλήσεις χρήσεως κατά ποσότητα και αξία .
- Οι αγορές χρήσεως κατά ποσότητα και αξία .
- Το κόστος πωληθέντων .
- Το μικτό κέρδος .
- Η εμπορική φύρα .
- Οι πωληθείσες ποσότητες .

## **Εκκαθαρίσεις**

Η εκκαθάριση είναι φορολογικό στοιχείο αξίας αθεώρητο . Με την εκκαθάριση διακανονίζονται οι σχέσεις στις εξής περιπτώσεις :

- Πώλησης αγαθών για λογαριασμό τρίτου .
- Αγοράς αγαθών για λογαριασμό τρίτου .

Η εκκαθάριση στην ουσία είναι ένα τιμολόγιο, στο οποίο, εκτός της αμοιβής του αντιπροσώπου, αναγράφονται και τα δεδομένα της συναλλαγής .

Συνεπώς, εφόσον εκδίδεται εκκαθάριση, δεν απαιτείται η έκδοση και ιδιαίτερου τιμολογίου για την αμοιβή (αυτή πρέπει να απεικονίζεται στην εκκαθάριση) .

## **Πώληση για λογαριασμό τρίτου**

Στην περίπτωση αυτή ο εντολέας (αντιπροσωπευόμενος) στέλνει τα προς πώληση αγαθά με δελτίο αποστολής στον αντιπρόσωπο του , στο οποίο αναγράφεται ο σκοπός της αποστολής με τη φράση «*πωλήσεις για λογαριασμό μου*» .

Ο τρίτος (αντιπρόσωπος) καταχωρεί τα παραλαμβανόμενα αγαθά κατά είδος και ποσότητα σε αθεώρητη κατά εντολέα κατάσταση . Στην ίδια



κατάσταση καταχωρούνται κατά είδος, ποσότητα και αξία τα αγαθά που πωλούνται για λογαριασμό τρίτων .

Ο αντιπρόσωπος όταν πωλεί αγαθά χονδρικώς ή λιανικώς για λογαριασμό τρίτων εκδίδει δικά του φορολογικά στοιχεία (τιμολόγιο, Α.Α.Π.) με την ένδειξη πωλήσεις για λογαριασμό τρίτων .

Από τον αντιπρόσωπο εκδίδεται αθεώρητη εκκαθάριση μέχρι το τέλος του μήνα και το αργότερο μέχρι τη 10<sup>η</sup> μέρα του επόμενου μήνα για τις πωλήσεις του μήνα . Είναι δυνατή η έκδοση της εκκαθάρισης και για μικρότερα του μήνα χρονικά διαστήματα .

Αν όμως σε κάποιο μήνα δεν έχουν γίνει πωλήσεις, δεν απαιτείται η έκδοση εκκαθάρισης .

## **Τι αποτελεί η εκκαθάριση**

Η εκκαθάριση αποτελεί:

1. Για τον αντιπροσωπευόμενο, παραστατικό εσόδου (πωλήσεις) και παραστατικό εξόδου (χορηγούμενη προμήθεια).
2. Για τον αντιπρόσωπο, παραστατικό εσόδου (λαμβανόμενη προμήθεια) και λήψη ακαθάριστων εσόδων για την τήρηση βιβλίου αποθήκης .

Η εκκαθάριση και το ένα αντίτυπο της κατάστασης, με τα δικαιολογητικά δαπανών που εκδόθηκαν στο όνομα του εντολέα αποστέλλονται στον εντολέα μέχρι τη 10<sup>η</sup> μέρα του επόμενου των πωλήσεων μήνα. Προκειμένου δε για τον τελευταίο μήνα της διαχειριστικής περιόδου η εκκαθάριση αποστέλλεται μέχρι την 20<sup>η</sup> μέρα του επόμενου μήνα .

Σημειώνεται ότι η προαναφερόμενη κατάσταση μπορεί να μην συντάσσεται αν τα δεδομένα αυτής αναγράφονται στην εκκαθάριση . Επίσης, μπορεί να μην γίνει σύνταξη της κατάστασης αυτής αν τα δεδομένα της προκύπτουν από μερίδες του βιβλίου αποθήκης που τυχόν τηρεί ο αντιπρόσωπος .

## **Υποχρεώσεις εντολέα - αντιπροσωπευόμενου .**

Υπάρχει υποχρέωση παρακολούθησης των εμπορευμάτων της επιχείρησης, που βρίσκονται στα χέρια τρίτων προς πώληση και οι σχετικές εγγραφές διαμέσου της γενικής λογιστικής πρέπει να γίνονται με τέτοιο τρόπο, ώστε να μην επέρχεται ανάμειξη εγγράφων αποστολής προς τις πραγματικές πωλήσεις .

Θα πρέπει η επιχείρηση παράλληλα, εφόσον υποχρεούται σε τήρηση βιβλίου αποθήκης, να τηρήσει τέτοιο χωριστά για τα αγαθά που βρίσκονται σε τρίτους .

Κάθε μερίδα αποθήκης θα πιστώνεται βάσει των δελτίων αποστολής με την αποστελλόμενη σε τρίτους ποσότητα αγαθών με την τιμή κόστους. Αντίστοιχα, θα χρεώνονται κατά ποσότητα και τιμή κόστους, που απεικονίζουν τα εμπορεύματα που βρίσκονται στα χέρια των τρίτων. Σε πίστωση των μερίδων κατά την ημέρα παραλαβής της εκκαθάρισης θα καταχωρούνται τα αγαθά που πωλήθηκαν από τους τρίτους με τον αριθμό της εκκαθάρισης, την επωνυμία του αντιπροσώπου, την ποσότητα του αγαθού και το αντίτιμο της πώλησης.

Η παρακολούθηση των ειδών των εμπορευμάτων που βρίσκονται σε τρίτους δεν είναι ανάγκη να γίνεται χωριστά για κάθε τρίτο στο βιβλίο αποθήκης.

## **Εμπορία για λογαριασμό τρίτων (αντιπρόσωπος)**

Υπάρχει υποχρέωση, εφόσον υφίστανται οι κατά νόμο προϋποθέσεις, να τηρήσει η επιχείρηση βιβλίο αποθήκης για την παρακολούθηση των αγαθών τρίτων που βρίσκονται στα χέρια της, για πώληση με προμήθεια. Η παρακολούθηση των αγαθών τρίτων για την πιο πάνω περίπτωση, ενεργείται σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 8 του Κ.Β.Σ. ως ακολούθως:

Για κάθε είδος αγαθού τηρείται ιδιαίτερη μερίδα αποθήκης. Η χρέωση των αγαθών στη μερίδα αποθήκης γίνεται με βάση τα δελτία αποστολής που εκδίδει ο αποστολέας και πρέπει να περιλαμβάνουν τα εξής:

1. Χρονολογία παραλαβής
2. Ποσότητα αγαθού
3. Αριθμός δελτίου αποστολής
4. Επωνυμία εντολέα

Η ενημέρωση του βιβλίου αποθήκης γίνεται μέσα σε 8 μέρες από την παραλαβή τους. Η πίστωση των αγαθών στις μερίδες αποθήκης ενεργείται ποσοτικά βάσει των τιμολογίων πώλησης, αποδείξεων λιανικής, και δελτίων αποστολής που εκδίδει ο αντιπρόσωπος με την επωνυμία του, για τις πωλήσεις για λογαριασμό τρίτων.

### **Εμπορία αγαθών για ίδιο λογαριασμό και για λογαριασμό τρίτων**

Σε πωλήσεις αγαθών για ίδιο λογαριασμό εφόσον υπάρχει υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης, ισχύουν τα όσα αναφέραμε πιο πάνω επί εμπορίας ιδίων αγαθών.

Για τον παράλληλο κλάδο πώλησης για λογαριασμό τρίτων, ως προς την τήρηση του βιβλίου, ισχύουν τα όσα αναφέρουμε πιο πάνω επί εμπορίας για λογαριασμό τρίτων.

Δηλαδή τηρείται βιβλίο αποθήκης χωριστό για τις πωλήσεις για ίδιο λογαριασμό και χωριστό για πωλήσεις για λογαριασμό τρίτων.

### **Βιβλίο αποθήκης μεταποιητικών επιχειρήσεων**

Ο τρόπος τήρησης του βιβλίου αποθήκης των εμπορικών και μεταποιητικών (βιοτεχνικών - βιομηχανικών) επιχειρήσεων, παρόλο που έχουν την ίδια δομή τήρησης, διαφέρει στις επιμέρους τεχνικές λεπτομέρειες

λόγω του διαφορετικού από γενικής πλευράς αντικειμένου εργασιών τους. Το πρόβλημα της διαφοράς εντοπίζεται στο ότι οι εμπορικές επιχειρήσεις διαθέτουν τα αγαθά στη μορφή στην οποία αγοράστηκαν και παρακολουθούν με το βιβλίο αποθήκης τις αγορές και πωλήσεις εμπορευμάτων, ενώ στις μεταποιητικές εισάγουν αγαθά τα οποία μετατρέπουν σε νέα προϊόντα τα οποία ως έτοιμα πλέον τα διαθέτουν στην αγορά και πρέπει να παρακολουθούν λογιστικά όλη την παραγωγική διαδικασία, δηλαδή από την εισαγωγή (αγορά) της πρώτης ύλης μέχρι και την εξαγωγή (πώληση) ως έτοιμο προϊόν. Με τη διάταξη της παραγράφου 4 του άρθρου 8 του Κ.Β.Σ. οι μεταποιητικές επιχειρήσεις που έχουν ακαθάριστα έσοδα κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο πάνω από το ποσό των 370.000.000 δ.ρ.χ. (εκτός της περίπτωσης εξαγωγικών μεταποιητικών επιχειρήσεων με ποσοστά εξαγωγής πάνω από 80%, οπότε το κατώτερο όριο ανέρχεται σε 650.000.000 δ.ρ.χ.) άσχετα από τον τρόπο πώλησης (χονδρικός ή λιανικός), υποχρεούνται στη τήρηση των παρακάτω χωριστών βιβλίων αποθήκης:

- 1.Βιβλίο αποθήκης πρώτων υλών
- 2.Βιβλίο αποθήκης βοηθητικών υλών
- 3.Βιβλίο αποθήκης υλικών συσκευασίας
- 4.Βιβλίο αποθήκης υποπροϊόντων και
- 5.Βιβλίο αποθήκης ετοιμών προϊόντων

Κάθε ένα από τα πιο πάνω βιβλία αποθήκης πρέπει να παρακολουθείται αυτοτελώς, για να μην επέρχεται σύγχυση από τις πολλές μερίδες αποθήκης. Το βιβλίο αποθήκης βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας, τηρείται από την επιχείρηση, εφόσον υπάρχουν οι προϋποθέσεις του 3<sup>ου</sup> και 4<sup>ου</sup> εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 8 του Κ.Β.Σ..

## **Βιβλίο αποθήκης πρώτων υλών, βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας**

Πρώτες ύλες είναι αυτές από τις οποίες παράγεται το προϊόν, δηλαδή εκείνες που μετά από κάποια μεταποίηση, μετατρέπονται σε νέο είδος και εμπεριέχονται σε αυτό στο σύνολο τους ή σε τμήματα.

Οι βοηθητικές ύλες βοηθητικά υλικά παραγωγής, που και αυτά ακολουθούν την παραγωγική διαδικασία των πρώτων υλών, ενσωματώνονται στο τελικό προϊόν, ασκούν επίδραση επί του κόστους παραγωγής είτε με τον όγκο είτε με την αξία τους, πλην όμως σε μικρότερη κλίμακα έναντι των πρώτων υλών.

Συσκευασία είναι το εξωτερικό περίβλημα του πωλούμενου αγαθού και γίνεται διάκριση μεταξύ υλικών συσκευασίας (μεταποιητικού κλάδου) και ειδών συσκευασίας .

Για κάθε πρώτη ύλη, βοηθητική ύλη, υλικό συσκευασίας τηρείται χωριστή μερίδα αποθήκης κατά είδος, ποσότητα και αξία, κατά την εισαγωγή και κατά είδος και ποσότητα κατά την εξαγωγή τους (για κατεργασία). Στο τέλος της χρήσης, και με το κλείσιμο των βιβλίων, καταχωρείται στις μερίδες των παραπάνω βιβλίων αποθηκών και η αξία των χρησιμοποιηθέντων υλών και υλικών που μεταφέρθηκαν στην παραγωγή (πιστώνεται για εξίσωση των μερίδων).

Έτσι κατά την χρέωση έχουμε:

- Απογραφή ενάρξεως κατά ποσότητα και αξία
- Αγορές χρήσεως κατά ποσότητα και αξία
- Επιστροφές πρώτων υλών, βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας που πωλήθηκαν αυτούσια, κατά ποσότητα και αξία
- Επιστροφές πρώτων υλών, βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας που δεν χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή κατά ποσότητα
- Εκπτώσεις επί πωλήσεων πρώτων υλών κ.λ.π. κατά αξία

Κατά την πίστωση έχουμε:

- Τις πρώτες ύλες, βοηθητικές κ.λ.π. που μεταφέρθηκαν στους εργοστασιακούς χώρους για παραγωγή κατά ποσότητα.
- Με τις πωλήσεις πρώτων υλών, βοηθητικών κ.λ.π. κατά ποσότητα και αξία
- Με τις εκπτώσεις επί των αγορών πρώτων υλών κ.λ.π. κατά αξία
- Με την απογραφή λήξεως κατά ποσότητα και αξία.

### **Αξία κτήσης πρώτων υλών, βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας που μεταφέρθηκαν στην παραγωγή**

Σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 8 του Κ.Β.Σ. η αξία κτήσης των πρώτων υλών, βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας που διατέθηκαν για την παραγωγή προϊόντων, καταχωρούνται σε πίστωση των σχετικών μερίδων αποθήκης τουλάχιστον μια φορά το χρόνο κατά τη σύνταξη του ισολογισμού, ώστε οι μερίδες να εξισώνονται κατά αξία.

### **Πωλήσεις πρώτων υλών – επιστροφές πωλημένων πρώτων υλών – εκπτώσεις πρώτων υλών**

Τόσο οι πωλήσεις πρώτων υλών, όσο και οι επιστροφές τους αφορούν εξωτερική διακίνηση αγαθών και πρέπει να εμφανίζονται στις μερίδες του βιβλίου αποθήκης κατά ποσότητα και αξία. Για τις πωλήσεις πρώτων υλών η επιχείρηση εκδίδει τιμολόγιο πώλησης - δελτίο αποστολής και εκ των υστέρων εκδίδει τιμολόγιο, μέσα στις προθεσμίες που ορίζουν οι διατάξεις του Κ.Β.Σ.

Έτσι με την πώληση των πρώτων υλών, πιστώνεται κατά ποσότητα και αξία η μερίδα της πρώτης ύλης, μέσα στις προθεσμίες που ορίζουν οι διατάξεις του Κ.Β.Σ. Στην πράξη όμως έχει επικρατήσει να τηρείται ιδιαίτερη στήλη στη μερίδα αποθήκης πρώτων υλών, για να διαχωρίζονται

από την βιομηχανοποιημένη μερίδα, δεδομένου ότι οι πωλήσεις πρώτων υλών θεωρούνται πράξεις εμπορικές για την τήρηση βιβλίου αποθήκης.

Για τις επιστροφές των αγαθών η επιχείρηση που τα επιστρέφει εκδίδει, για τη συνοδεία των αγαθών, δελτίο αποστολής και μετά την παραλαβή τους από τον προμηθευτή αυτός εκδίδει πιστωτικό τιμολόγιο και πιστώνεται η μερίδα σύμφωνα με τα παραπάνω, δηλαδή κατά ποσότητα και αξία. Οι επιστροφές των πρώτων υλών μπορεί να καταχωρούνται αφαιρετικά από τη χρέωση μερίδας αποθήκης, με χρήση κόκκινης μελάνης.

Για τις εκπτώσεις πρώτων υλών ο προμηθευτής εκδίδει πιστωτικό τιμολόγιο βάσει του οποίου πιστώνεται κατά αξία η σχετική μερίδα πρώτης ύλης ή μπορεί να καταχωρηθεί στη χρέωση αφαιρετικά.

### **Βοηθητικές ύλες και είδη συσκευασίας που δεν ασκούν ουσιώδη επίδραση στο κόστος παραγόμενων προϊόντων για την τήρηση βιβλίου αποθήκης**

Υπάρχουν βοηθητικές ύλες και υλικά συσκευασίας, που δεν ασκούν ουσιώδη επίδραση κατά αξία στο συνολικό κόστος των παραγόμενων προϊόντων με βάση τα στοιχεία της προηγούμενης χρήσης και ο κώδικας (άρθρο 8 παράγραφος 4 εδάφιο γ) επέτρεψε στην περίπτωση αυτή την απεικόνισή τους στα βιβλία της επιχείρησης συνολικά κατά αξία σε αντίστοιχους λογαριασμούς του γενικού καθολικού, χωρίς αντίστοιχη τήρηση μερίδων αποθήκης.

Το αν οι βοηθητικές ύλες και τα υλικά συσκευασίας ασκούν ουσιώδη επίδραση επί των παραγόμενων προϊόντων αναγράφεται στο νόμο. Έτσι σύμφωνα με την πιο πάνω διάταξη, καθορίστηκε οριακό ποσοστό 3% αυτών κατά αξία που υπεισέρχονται στο συνολικό κόστος παραγωγής, βάση των οικονομικών δεδομένων της προηγούμενης χρήσης, πάνω από το οποίο τηρείται αποθήκη.

Το οριακό αυτό ποσοστό 3% εφαρμόζεται σε κάθε περίπτωση και τυχόν υπέρβασή του στο συνολικό κόστος και κατά το ποσοστό της υπέρβασης, έχει ως αποτέλεσμα την τήρηση της αποθήκης για τα είδη της υπέρβασης. Σύμφωνα με το εδάφιο δ' της παραγράφου 3 του άρθρου 8 του Κ.Β.Σ., για να συμπληρωθεί το ποσοστό 3%, αρχίζουμε από τις βοηθητικές ύλες και υλικά συσκευασίας που έχουν κατά αξία μικρότερο ποσοστό συμμετοχής στο συνολικό κόστος, οι οποίες τηρούνται κατά αξία και μετά μόλις ξεπεραστεί το ποσοστό 3% τηρούνται μερίδες αποθήκης.

### **Βιβλίο αποθήκης ετοιμών προϊόντων - υποπροϊόντων**

Ως έτοιμο προϊόν για μια μεταποιητική επιχείρηση θεωρείται το αγαθό το οποίο υπέστη κατεργασία κ.λ.π. και είναι έτοιμο για πώληση.

Το έτοιμο προϊόν είναι σχετικό και μπορεί ένα αγαθό για μια επιχείρηση να είναι έτοιμο προϊόν και για άλλη πρώτη ύλη. Για παράδειγμα, σε μια επιχείρηση νηματουργείου, πρώτη ύλη θεωρείται το βαμβάκι, κι έτοιμο προϊόν το νήμα. Σε μια επιχείρηση υφαντουργική, πρώτη ύλη είναι το νήμα, και έτοιμο προϊόν το ύφασμα. Σε μια επιχείρηση ετοιμών ενδυμάτων, πρώτη ύλη είναι το ύφασμα, έτοιμο προϊόν τα ενδύματα.

Η παράγραφος 4 του άρθρου 8 του Κ.Β.Σ. θεσπίζει την τήρηση βιβλίου αποθήκης ετοιμών προϊόντων και υποπροϊόντων, δηλαδή μόνο για τα προϊόντα τα οποία τελικώς πωλεί, χωρίς να υποχρεώνει την επιχείρηση να τηρεί βιβλίο αποθήκης για τα ενδιάμεσα στάδια παραγωγής ( ημικατεργασμένα ) . Για παράδειγμα επιχείρηση αγοράζει νήματα και με διάφορα στάδια παραγωγής φτιάχνει έτοιμα ενδύματα . Δηλαδή στρίβει το νήμα, το υφαίνει και φτιάχνει το ύφασμα και μετά το ένδυμα . Υποχρεούται να τηρήσει βιβλίο αποθήκης ετοιμών μόνο για τα ενδύματα.

Υποπροϊόν είναι αγαθό που παράγεται από μεταποιητική επιχείρηση ή ως συμπαραγωγό του έτοιμου προϊόντος ή ως κατάλοιπο αυτού, που είναι και η συνήθως περίπτωση, δηλαδή προέρχεται από την παραγωγική διαδικασία και είναι μικρότερης αξίας.



Αν τα υποπροϊόντα έχουν κάποια αξία, που είναι και η συνηθέστερη περίπτωση, τηρείται ιδιαίτερη μερίδα αποθήκης για κάθε είδος υποπροϊόντος κατά ποσότητα τα οποία εκτιμούνται με βάση την εμπειρία στην πιθανή τιμή πώλησης και με την αξία αυτή πρέπει να τα αποτιμήσουμε.

Το βιβλίο αποθήκης έτοιμων προϊόντων και υποπροϊόντων τηρείται ως προς την εισαγωγή (παραγωγή) κατά είδος και ποσότητα και ως προς την εξαγωγή (πωλήσεις) κατά είδος, ποσότητα και αξία.

Όπως είναι λογικό τα προγράμματα παραγωγής των επιχειρήσεων περιλαμβάνουν σημαντικό αριθμό ποικιλιών προϊόντων. Η ποικιλία αυτή οφείλεται στο γεγονός της διαφορετικής χρησιμότητας πρώτων υλών ή διαφορετικής μεταποιητικής εργασίας.

Τα παραγόμενα προϊόντα διαφέρουν:

- Από πλευράς σχήματος (ανάλογα με τα καλούπια που χρησιμοποιούνται στις μηχανές)
- Από πλευράς διαστάσεων
- Από πλευράς εξωτερικής εμφάνισης
- Από πλευράς πρώτων υλών κλπ, που χρησιμοποιήθηκαν για την παραγωγή τους.

Τα είδη εμφανίζονται αναλυτικά στους τιμοκαταλόγους βάσει κλίμακας ανάλογα με τις διαστάσεις, βάρος κτλ.

Τα πιο πάνω σημαίνουν διαφορετική μερίδα αποθήκης για κάθε είδος παραγόμενου αγαθού, η οποία:

*Χρεώνεται:*

- Απογραφή ενάρξεως κατά ποσότητα και αξία
- Κατά ποσότητα με τα παραχθέντα και μεταφερόμενα στην αποθήκη έτοιμων προϊόντων
- Επιστροφές προϊόντων από τους αγοραστές κατά ποσότητα και αξία
- Εκπτώσεις προς τους αγοραστές κατά αξία

*Πιστώνεται:*

- Πωλήσεις προϊόντων - υποπροϊόντων κατά ποσότητα και αξία
- Απογραφή λήξεως κατά ποσότητα και αξία

Στην πιθανή περίπτωση όπου τα υποπροϊόντα δεν επαναχρησιμοποιούνται στην παραγωγική διαδικασία και δεν έχουν εμπορευματική αξία είναι δηλαδή άχρηστα και απορρίπτονται, δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης (Σ.Τ.Ε 3235/80).

### **Κόστος παραγωγής ετοιμών προϊόντων και υποπροϊόντων και μεταφορά τους στις μερίδες αποθήκης**

Σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 8 του Κ.Β.Σ το κόστος παραγωγής των προϊόντων και υποπροϊόντων καταχωρείται σε χρέωση της μερίδας του προϊόντος τουλάχιστον μια φορά το χρόνο κατά την σύνταξη του ισολογισμού, ώστε να εξισώνονται οι μερίδες.

# **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2**

## **ΑΡΘΡΟ 8**

**ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ & ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΗΣ.**

**ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΑΙ ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΑΡΘΡΟΥ 8**

## ΑΡΘΡΟ 8

---

### Βιβλίο - Παραγωγής - Κοστολογίου

1. Ο επιτηδευματίας που πωλεί αγαθά για δικό του λογαριασμό χονδρικώς ή κατά κύριο λόγο χονδρικώς, εφ' όσον κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά του από χονδρικές πωλήσεις υπερέβησαν το ποσό των πεντακοσίων εκατομμυρίων (500.000.000) δραχμών τηρεί βιβλίο αποθήκης κατ' είδος, ποσότητα και αξία, κατά την εισαγωγή και εξαγωγή.
2. Ο επιτηδευματίας που πωλεί αγαθά για δικό του λογαριασμό λιανικώς ή κατά κύριο λόγο λιανικώς, αν κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα του υπερέβησαν το ποσό των επτακοσίων εκατομμυρίων (700.000.000) δραχμών, τηρεί βιβλίο αποθήκης κατ' είδος, ποσότητα και αξία κατά την εισαγωγή και εξαγωγή.
3. Με τις προϋποθέσεις των προηγούμενων παραγράφων και σύμφωνα με όσα ορίζονται από αυτές, βιβλίο αποθήκης τηρεί και ο επιτηδευματίας που πωλεί αγαθά για λογαριασμό τρίτων ή για δικό του λογαριασμό και για λογαριασμό τρίτων. Τα αγαθά των τρίτων παρακολουθούνται ξεχωριστά τουλάχιστον κατ' είδος και ποσότητα.
4. Ο επιτηδευματίας που πωλεί αγαθά μετά από προηγούμενη επεξεργασία, εφ' όσον κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο το σύνολο των ετησίων ακαθαρίστων εσόδων του υπερέβη το ποσό των πεντακοσίων εκατομμυρίων (500.000.000) δραχμών τηρεί βιβλίο αποθήκης πρώτων υλών, βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας, ετοιμών προϊόντων και υποπροϊόντων, στο ,οποίο καταχωρούνται για κάθε αγαθό οι

αγορές κατ' είδος, ποσότητα και αξία και οι εντός και οι εκτός της επιχείρησης ποσοτική διακίνηση κατ' είδος και ποσότητα.

Η αξία κτήσης των πρώτων υλών, των βοηθητικών υλών και των υλικών συσκευασίας που διατέθηκαν για την επεξεργασία, καθώς και το κόστος των ετοιμών προϊόντων και υποπροϊόντων που παράχθηκαν, αναγράφεται στο βιβλίο αποθήκης τουλάχιστον μία φορά το έτος κατά τη σύνταξη του ισολογισμού.

**Βοηθητικές ύλες και υλικά συσκευασίας**, των οποίων η συνολική αξία δεν υπερβαίνει το 3% του συνολικού κόστους των προϊόντων, με βάση τα στοιχεία της προηγούμενης χρήσης, μπορεί να παρακολουθούνται στο βιβλίο αποθήκης συνολικά μόνο κατ' αξία σε αντίστοιχο λογαριασμό. Σε περίπτωση υπέρβασης του ορίου αυτού, παρακολουθούνται συνολικά κατ' αξία, μέχρι εξάντλησης του ανωτέρου ποσοστού, οι βοηθητικές ύλες και υλικά συσκευασίας που έχουν, κατά σειρά, τη μικρότερη κατ' είδος συμμετοχή στο κόστος παραγωγής των προϊόντων.

5. Βιβλίο αποθήκης, σύμφωνα με όσα ορίζονται από την προηγούμενη παράγραφο 4, τηρεί επίσης ο επιτηδευματίας που ενεργεί επεξεργασία για λογαριασμό τρίτων ή για δικό του λογαριασμό και για λογαριασμό τρίτων, εφ' όσον κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο το σύνολο των ετήσιων ακαθαρίστων εσόδων του υπερέβη το ποσό των πεντακοσίων εκατομμυρίων (500.000.000) δραχμών. Οι πρώτες ύλες και τα έτοιμα προϊόντα των τρίτων παρακολουθούνται ξεχωριστά κατ' είδος και ποσότητα.
6. Ο επιτηδευματίας που πωλεί αγαθά εκτός της χώρας ή ενεργεί επεξεργασία για λογαριασμό κατοίκου άλλης χώρας τηρεί βιβλίο αποθήκης σύμφωνα με όσα ορίζονται αντίστοιχα στις παραπάνω παραγράφους, εφ' όσον τα ακαθάριστά του έσοδα

κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο από τη δραστηριότητα αυτή, όπως προκύπτουν από τα παραστατικά αποστολής ή εξαγωγής, υπερέβησαν το ογδόντα στα εκατό (80%) του συνόλου των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του και τα ετήσια αυτά έσοδα υπερέβησαν το ποσό των εννιακοσίων εκατομμυρίων (900.000.000) δραχμών.

7. Προκειμένου για επιτηδευματία που έχει παράλληλα με τον κλάδο εμπορίου και ξεχωριστό κλάδο επεξεργασίας, η υποχρέωση τήρησης του βιβλίου αποθήκης κρίνεται αυτοτελώς για κάθε κλάδο.
8. Κατ' εξαίρεση των όσων ορίζονται από τις παραγράφους 1 έως 6 του άρθρου αυτού, προκειμένου για επιτηδευματία του οποίου τα ακαθάριστα έσοδα για πρώτη φορά απ' την έναρξη των εργασιών του υπερέβησαν το εκάστοτε ισχύον όριο για την τήρηση του βιβλίου αποθήκης, η υποχρέωση αυτή αρχίζει απ' την επόμενη διαχειριστική περίοδο εκείνης που για δεύτερη φορά τα ακαθάριστα έσοδά του υπερέβησαν το εκάστοτε ισχύον όριο.
9. Στο βιβλίο αποθήκης, που τηρείται σύμφωνα με τα όσα ορίζονται από τις παραγράφους 1 έως 6 του άρθρου αυτού, αναγράφεται και η χρονολογία εισαγωγής ή εξαγωγής κατά περίπτωση με μνεία του οικείου δικαιολογητικού εγγραφής.

Η καταχώρηση της εισαγωγής ή εξαγωγής των αγαθών μπορεί, αντί να γίνεται απευθείας στο βιβλίο αποθήκης, να γίνεται σε κατάσταση ημερήσιας κίνησης αποθήκης, τα δεδομένα της οποίας μεταφέρονται συγκεντρωτικά τη μεθεπομένη ημέρα είτε απευθείας στο βιβλίο αποθήκης, είτε σε κατάσταση μηνιαίας κίνησης αποθήκης και από αυτή συγκεντρωτικά στο βιβλίο αποθήκης το πρώτο δεκαήμερο του επόμενου μήνα.

10. Δεν υποχρεούται στην τήρηση βιβλίου αποθήκης:

- α) Ο κατασκευαστής δημοσίων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, του οποίου τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται κατ' ειδικό τρόπο,
- β) Ο εκμεταλλευτής ελαιοτριβείου,
- γ) Ο εκμεταλλευτής πρατηρίου χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων,
- δ) Ο πωλητής πετρελαιοειδών ως αντιπρόσωπος εταιρείας διανομής των ειδών αυτών,
- ε) Ο εκμεταλλευτής πρατηρίου υγραερίου αυτοκινήτων,
- στ) Ο εκμεταλλευτής πρατηρίου υγρών καυσίμων και λιπαντικών αυτοκινήτων,
- ζ) Ο εκμεταλλευτής εστιατορίου ή ζαχαροπλαστείου, εφ' όσον διαθέτει τα αγαθά του λιανικώς ή κυρίως λιανικώς,
- η) Ο εκμεταλλευτής ξενοδοχείου ή ξενώνα ή κάμπινγκ,
- θ) Ο πωλητής οπωρολαχανικών,
- ι) Ο πωλητής νωπών αγροτικών προϊόντων εκτός της χώρας κατά ποσοστό τουλάχιστον ογδόντα στα εκατό (80%) των συνολικών ακαθαρίστων εσόδων του και
- ια) Ο παραγωγός κινηματογραφικών και τηλεοπτικών ταινιών,
- ιβ) Πράκτορας εφημερίδων και περιοδικών.

Στις περιπτώσεις της παραγράφου αυτής προκειμένου για επιτηδεύματα που έχει παράλληλα και άλλο κλάδο, για τη υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης ο κλάδος αυτός κρίνεται αυτοτελώς.

11. Στο υποκατάστημα, από τα βιβλία του οποίου εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα, τηρείται βιβλίο αποθήκης σύμφωνα με όσα ορίζονται από τις διατάξεις των παραγράφων 1 έως 6 του άρθρου αυτού.

Στο υποκατάστημα από τα βιβλία του οποίου δεν εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα, τηρείται βιβλίο αποθήκης κατ' είδος και ποσότητα, με δυνατότητα τήρησής του και κατ' αξία. Στο βιβλίο αποθήκης της έδρας παρακολουθείται η κίνηση του υποκαταστήματος κατ' είδος, ποσότητα και αξία. Σε περίπτωση τήρησης του βιβλίου αποθήκης του υποκαταστήματος και κατ' αξία, στο βιβλίο αποθήκης της έδρας μεταφέρεται η κατά μερίδα συνολική μηνιαία κίνηση κατά ποσότητα και αξία, με βάση κατάσταση που αποστέλλεται από το υποκατάστημα εντός του επόμενου μήνα.

Όταν το υποκατάστημα βρίσκεται στον ίδιο νομό με την έδρα ή σε απόσταση μικρότερη των 50 χιλιομέτρων από αυτή, η κίνησή του μπορεί να παρακολουθείται σε ιδιαίτερες στήλες των μεριδίων του βιβλίου αποθήκης της έδρας ή σε ιδιαίτερο βιβλίο αποθήκης που τηρείται στην έδρα.

Όταν στην έδρα δεν ενεργείται αποθήκευση ή διακίνηση αγαθών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 4 και 5 του άρθρου αυτού, τηρεί για τα ίδια προϊόντα θεωρημένο εξωλογιστικό βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου, με ιδιαίτερη μερίδα κατ' είδος στην οποία:

A) Συγκεντρώνονται το βραδύτερο εντός της προθεσμίας σύνταξης του ισολογισμού: α) Οι εντός της διαχειριστικής περιόδου που έληξε ποσότητες πρώτων υλών, που αναλώθηκαν για την παραγωγή ετοιμού προϊόντος, καθώς και οι βοηθητικές ύλες και υλικά συσκευασίας, όταν γι' αυτά τηρείται βιβλίο αποθήκης, σε μερίδες κατ' είδος και β) Οι ποσότητες έτοιμου προϊόντος που παρήχθησαν μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο.

B) Αναγράφονται πριν από την έναρξη της παραγωγής, οι τεχνικές προδιαγραφές του προϊόντος. Σε περίπτωση μεταβολής των τεχνικών προδιαγραφών, αυτή αναγράφεται πριν την έναρξή



της παραγωγής, με βάση τη μεταβολή αυτή. Οι τεχνικές προδιαγραφές περιλαμβάνουν, πλην των άλλων τεχνικών δεδομένων, την για κάθε μονάδα παραγόμενου έτοιμου προϊόντος απαιτούμενη ποσότητα πρώτων υλών, καθώς και βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας, όταν γι' αυτά τηρείται βιβλίο αποθήκης , σε μερίδες κατ' είδος, καθώς και σε προϋπολογιζόμενη φύρα παραγωγής

Γ) Προσδιορίζεται για το έτοιμο προϊόν, το βραδύτερο εντός της προθεσμίας σύνταξης του ισολογισμού, το εργοστασιακό κόστος (κόστος παραγωγής).

Το εργοστασιακό κόστος καθορίζεται από τον επιτηδευματία, βάσει κανόνων που ακολουθούνται πάγια.

Το υποκατάστημα στο οποίο τηρούνται βιβλία, από τα οποία εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα, τηρεί ίδιο βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παράγραφο αυτή.

Όταν τηρούνται, υποχρεωτικά ή προαιρετικά, οι λογαριασμοί της ομάδας 9, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του Π.Δ.1123/1980 (Σ.Σ.Γ.Λ.Σ.) (Φ.Ε.Κ. Α' 283), η παραπάνω υποχρέωση εξαντλείται στην τήρηση μόνο θεωρημένου βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών στο οποίο αναγράφονται τα δεδομένα, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην περίπτωση Β της παραγράφου αυτής.

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ - ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΕΙΣ ΣΤΟ ΑΡΘΡΟ 8

---

1. Για την τήρηση του βιβλίου αποθήκης κάθε κλάδος κρίνεται αυτοτελώς (§ 7). Οι κλάδοι είναι δύο. Ο εμπορικός κι ο κλάδος επεξεργασίας (βιομηχανικός-βιοτεχνικός). Ο κλάδος παροχής υπηρεσιών δεν λαμβάνεται υπ' όψη αφού μέσω βιβλίου αποθήκης παρακολουθούνται τα εμπορεύσιμα αγαθά.
2. Σε μία επιχείρηση είναι δυνατόν ο βιομηχανικός κλάδος να τηρεί βιβλίο αποθήκης κι ο εμπορικός να μην τηρεί (§ 7).
3. Τα όρια τήρησης για βιβλίο αποθήκης είναι άλλα όταν η εμπορική επιχείρηση ή εμπορικός κλάδος πουλάει αγαθά κυρίως χονδρικός και άλλα όταν πουλάει κυρίως λιανικός (§ 1,2).
4. Αντίθετα στις βιομηχανικές, βιοτεχνικές επιχειρήσεις ή κλάδους επιχειρήσεων δεν εξετάζεται ο τρόπος πώλησης των αγαθών, χονδρικός ή λιανικός, γιατί δεν υπάρχει διαφοροποίηση των ορίων (§ 4).
5. Για την εμπορική επιχείρηση ή εμπορικό κλάδο που πουλάει αγαθά κυρίως χονδρικά λαμβάνονται υπ' όψη μόνο τα ακαθάριστα έσοδα από χονδρικές πωλήσεις για να κριθεί αν πέρασε ή όχι το όριο (§ 1).
6. Αντίθετα για τον ίδιο με πιο πάνω κλάδο (εμπορικό) όταν πουλάει λιανικά λαμβάνονται υπ' όψη τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα για να κριθεί αν πέρασε ή όχι το όριο (§ 2).
7. Το όριο τήρησης για βιβλίο αποθήκης διαφοροποιείται όταν η επιχείρηση πουλάει αγαθά εκτός της χώρας ή ενεργεί επεξεργασία για λογαριασμό κατοίκου άλλης χώρας σε

ποσοστό μεγαλύτερο όμως του 80% των συνολικών ακαθαρίστων εσόδων (§ 6).

8. Δεν λαμβάνονται υπ' όψη για την υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών π.χ. αμοιβές, προμήθειες, επισκευές, δικαιώματα κ.λ.π. Αντίθετα τα ακαθάριστα έσοδα από επεξεργασία για λογαριασμό τρίτων (ΦΑΣΟΝ) λαμβάνονται υπ' όψη, για το όριο τήρησης βιβλίου αποθήκης του κλάδου επεξεργασίας (§ 5).
9. Για να τηρήσει μία επιχείρηση βιβλίο αποθήκης πρέπει να περάσει το όριο απ' την έναρξη των εργασιών της δύο διαχειριστικές περιόδους κατά τα προηγούμενα έτη όχι κατ' ανάγκη συνεχόμενες (§ 8 και ΣτΕ 852/91).
10. Τα όρια τήρησης βιβλίου αποθήκης τίθενται υπό μορφή πίνακα στη σελίδα 57.
11. Εάν τα ακαθάριστα έσοδα δεν υπερβαίνουν το όριο τήρησης σε μία χρήση, η επιχείρηση ή ο κλάδος αυτός απ' την πρώτη της νέας διαχειριστικής περιόδου δεν έχει πλέον υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης.
12. Όταν η επιχείρηση υποχρεωθεί σε τήρηση βιβλίου αποθήκης και στη συνέχεια λόγω ύψους ακαθαρίστων εσόδων δεν έχει υποχρέωση τήρησης, τότε όταν ξανά υπερβεί το όριο (μία φορά), τηρεί βιβλίο αποθήκης αμέσως στην επόμενη χρήση (§ 1 και 6).
13. Όταν μία επιχείρηση τηρεί βιβλίο εσόδων - εξόδων και πραγματοποιήσει ακαθάριστα έσοδα που υπερβαίνουν το όριο τήρησης και του βιβλίου αποθήκης, αυτό δε μετράει για την υποχρέωση τήρησής του.
14. Η αίτηση για την απαλλαγή ή την κατά διάφορο τρόπο τήρησης του βιβλίου αποθήκης υποβάλλεται στην Δ.Ο.Υ. Μέχρι το τέλος του έβδομου μήνα της διανυόμενης

διαχειριστικής περιόδου. Κατ' εξαίρεση όταν για πρώτη φορά ξεπεραστεί το όριο απ' την έναρξη των εργασιών η αίτηση υποβάλλεται μέχρι τον έβδομο μήνα της χρήσης που προβλέπεται ότι θα ξεπεραστεί το όριο για δεύτερη φορά (άρθρο 37 § 4).

15. Στο βιβλίο αποθήκης πρέπει να τηρείται ξεχωριστή μερίδα για κάθε αγαθό (άρθρα 8 και 3 § 3).

16. Τα αγαθά των τρίτων παρακολουθούνται διακεκριμένα τουλάχιστον κατ' είδος και ποσότητα (§ 3 και § 5).

17. Όταν πραγματοποιούνται ακαθάριστα έσοδα για λογαριασμό τρίτου, αυτά λαμβάνονται υπ' όψη για το όριο τήρησης βιβλίου αποθήκης και όχι τα ποσά των προμηθειών. Άρθρα 8 § 3, 4 § 7.

18. Οι βοηθητικές ύλες και τα υλικά συσκευασίας δεν παρακολουθούνται πάντοτε κατ' είδος (§ 4 εδάφιο τρίτο).

19. Ο επιτηδευματίας που πωλεί αγαθά μετά προηγούμενη επεξεργασία υποχρεούται να τηρεί βιβλίο αποθήκης α) πρώτων υλών, β) βοηθητικών υλών, γ) υλικών συσκευασίας, δ) ετοιμών προϊόντων, ε) υποπροϊόντων. Δεν υπάρχει από 1/7/92 υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης καυσίμων υλών (§ 4).

20. Οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλίο αποθήκης και παράγουν αγαθά, πρέπει να εκδίδουν για την εσωτερική διακίνηση Δελτία Εσωτερικής Διακίνησης τα οποία ορίζονται στο άρθρο 11 § 4 και 6.

21. Το βιβλίο αποθήκης τηρείται κατ' είδος, ποσότητα και αξία για την αγορά και πώληση αγαθών. Η υπόλοιπη ποσοτική διακίνηση εντός κι εκτός της επιχείρησης τηρείται κατ' είδος και ποσότητα (§ 4).

22. Η αξία κατά την εξαγωγή των πρώτων υλών, βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας, που πηγαίνουν στην παραγωγή,

- αναγράφεται τουλάχιστον μια φορά στο τέλος της χρήσης (§ 4 β' εδάφιο).
23. Η αξία κατά την εισαγωγή των παραχθέντων ετοιμών προϊόντων και υποπροϊόντων (κόστος) αναγράφεται τουλάχιστον μία φορά στο τέλος του χρόνου (§ 4 β' εδάφιο).
24. Είναι δυνατόν μία επιχείρηση αντί να ενημερώνει απευθείας το βιβλίο αποθήκης να ενεργεί καταχωρήσεις σε: θεωρημένη κατάσταση ημερήσιας κίνησης αποθήκης κι απ' αυτή συνολικά κατά ημέρα στο βιβλίο αποθήκης ή σε μηνιαία κατάσταση (αθεώρητη) κι απ' αυτή συνολικά κατά μήνα στο (αθεώρητο) βιβλίο αποθήκης (§ 9).
25. Στο υποκατάστημα που εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα, τηρείται ίδιο βιβλίο αποθήκης όπως και στις ανεξάρτητες επιχειρήσεις (§ 11 εδάφιο α'). Τα όρια τήρησης βιβλίου αποθήκης δε διαφοροποιούνται στην περίπτωση αυτή αφού κρίνονται σε επίπεδο επιτηδευματία και όχι καταστημάτων.
26. Στο υποκατάστημα που δεν εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα τηρείται βιβλίο αποθήκης κατ' είδος και ποσότητα. Στο βιβλίο της έδρας παρακολουθείται η κίνηση του υποκαταστήματος κατ' είδος, ποσότητα και αξία (§ 11 εδάφιο β').
27. Αν στο υποκατάστημα που δεν εξάγει αυτοτελώς λογιστικό αποτέλεσμα τηρείται βιβλίο αποθήκης και προαιρετικώς αναγράφεται και η αξία, τότε στο βιβλίο της έδρας μεταφέρεται κατά μερίδα η συνολική μηνιαία κίνηση κατά ποσότητα και αξία με αθεώρητη κατάσταση που στέλνει το υποκατάστημα εντός του επόμενου μήνα (§ 11 εδάφιο β').
28. Αν το υποκατάστημα βρίσκεται στον ίδιο νομό με την έδρα ανεξαρτήτου χιλιομετρικής απόστασης ή σε άλλο νομό, αλλά

σε απόσταση μικρότερη των 50 χιλιομέτρων, τότε μπορεί να μην τηρείται βιβλίο αποθήκης στο υποκατάστημα, αλλά να παρακολουθείται η κίνηση του υποκαταστήματος σε ιδιαίτερες στήλες στις μερίδες του κεντρικού ή σε ιδιαίτερο βιβλίο αποθήκης που τηρείται στην έδρα (§ 11 εδάφιο γ').

**29. Όταν στην έδρα δεν ενεργείται αποθήκευση ή διακίνηση αγαθών το βιβλίο αποθήκης μπορεί να τηρείται μόνο στο υποκατάστημα (§ 11 εδάφιο δ').**

**30. Στον αποθηκευτικό χώρο δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης ιδιαίτερων μερίδων για το βιβλίο αποθήκης. Η κίνηση των αγαθών παρακολουθείται στο υποκατάστημα που ανήκει η αποθήκη.**

### Γενικές Παρατηρήσεις

Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας υποχρεούται στην τήρηση βιβλίου αποθήκης μόνο εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά του, κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, ξεπέρασαν το προβλεπόμενο κάθε φορά όριο. Αν η προηγούμενη διαχειριστική περίοδος είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη από δώδεκα μήνες, τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα εξευρίσκονται με αναγωγή σε έσοδα 12μηνιαίας περιόδου. Η υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδος θεωρείται ως μία χρήση.

Κατ' εξαίρεση, ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας, του οποίου τα ακαθάριστα έσοδα για πρώτη φορά από την έναρξη των εργασιών του ξεπέρασαν το εκάστοτε προβλεπόμενο όριο για την υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης, η υποχρέωση αυτή αρχίζει από την αμέσως επόμενη διαχειριστική περίοδο που ακολουθεί εκείνη που για δεύτερη φορά τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά του ξεπέρασαν το προβλεπόμενο όριο (§ 8). Η κατά τα ανωτέρω δύο διαχειριστικές περιόδους δεν απαιτείται να είναι συνεχείς (διαδοχικές). Για καλύτερη κατανόηση των διατάξεων αυτών παρατίθενται τα ακόλουθα παραδείγματα.

Α. Εμπορική Α.Ε. (χονδροπωλήτρια) που συστάθηκε στις 2/1/1989 με υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο, πραγματοποίησε ακαθάριστα έσοδα από χονδρικές πωλήσεις κατά διαχειριστική περίοδο ως εξής:

2/1/1989 - 31/12/1990	600 εκ. δρχ. και με αναγωγή σε ετήσια (600.000.000 X 12/24) δρχ	300 εκατ.
1/1/1991 - 31/12/1991		330 εκατ.
1/1/92 - 31/12/92		400 εκατ.

Η παραπάνω Α.Ε. ήταν υποχρεωμένη στην τήρηση βιβλίου αποθήκης από 1/1/93, επειδή ξεπέρασε το προβλεπόμενο όριο για πρώτη φορά στη χρήση 2/1/89 - 31/12/90 (προβλεπόμενο όριο 220 εκατ. Δρχ.) και για δεύτερη φορά στη χρήση 1/1/92 - 31/12/92 (προβλεπόμενο όριο 350 εκατ. Δρχ.).

**Β.** Ο.Ε. με αντικείμενο εργασιών την παραγωγή αγαθών (Βιομηχανική), πραγματοποίησε ακαθάριστα έσοδα κατά τη διαχειριστική περίοδο, ως εξής:

1/1 - 31/12/89 με βιβλίο εσόδων-εξόδων	110.000.000 Δρχ.
1/1 - 31/12/90 με βιβλίο εσόδων-εξόδων	300.000.000 Δρχ.
1/1/91 - 31/6/92 με βιβλία τρίτης κατηγορίας	560.000.000 Δρχ.
με αναγωγή	373.333.300 Δρχ.
1/7/92 - 30/6/93	400.000.000 Δρχ.

Η παραπάνω Ο.Ε. είχε υποχρέωση να τηρεί βιβλίο αποθήκης από 1/7/93, επειδή ξεπέρασε το προβλεπόμενο όριο των 350.000.000 Δρχ. στις χρήσεις 1/1/91 - 30/6/92 και 1/7/92 - 30/6/93. Στη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/90, αν και ξεπέρασε το προβλεπόμενο τότε όριο των 220.000.000 Δρχ., η περίοδο αυτή δεν λαμβάνεται υπ' όψη, επειδή η εταιρία τηρούσε (νόμιμα) βιβλίο εσόδων-εξόδων.

## **Υπόχρεοι Τήρησης Βιβλίου Αποθήκης**

Σύμφωνα λοιπόν με αυτά τα στοιχεία (Άρθρο 8 Κ.Β.Σ. παρ1-6) , προσδιορίζονται συγκεκριμένα οι υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίου αποθήκης όπου είναι :

### **Χονδροπωλητής**

Ο επιτηδευματίας , που πωλεί αγαθά για δικό του λογαριασμό , χονδρικός ή κατά κύριο λόγο χονδρικός , εφόσον κατά την



προηγούμενη διαχειριστική περίοδο , τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα του από χονδρικές πωλήσεις , υπερέβησαν το ποσό των 500.000.000 δρχ. τηρεί βιβλίο αποθήκης κατά είδος , ποσότητα και αξία ,κατά την εισαγωγή και εξαγωγή .

### **Λιανοπωλητής**

Ο επιτηδευματίας , που πωλεί αγαθά για δικό του λογαριασμό , λιανικώς ή κατά κύριο λόγο λιανικώς εφόσον κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο , τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα του από λιανικές πωλήσεις , υπερέβησαν το ποσό των 700.000.000 δρχ. τηρεί βιβλίο αποθήκης κατά είδος , ποσότητα και αξία ,κατά την εισαγωγή , της εξαγωγής προσδιοριζόμενης με την απογραφή . Αν όμως τα έσοδα αυτά υπερέβησαν το ποσό των 800.000.000 δρχ. τηρεί βιβλίο αποθήκης κατά είδος , ποσότητα και αξία ,κατά την εισαγωγή και εξαγωγή .

### **Πώληση αγαθών μετά από επεξεργασία**

Ο επιτηδευματίας , που πωλεί αγαθά μετά από προηγούμενη επεξεργασία , εφόσον κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο , τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα του , υπερέβησαν το ποσό των 500.000.000 δρχ. τηρεί βιβλίο αποθήκης , πρώτων υλών , βοηθητικών υλών , υλικών συσκευασίας , ετοιμών προϊόντων και υποπροϊόντων στο οποίο καταχωρούνται , για κάθε αγαθό οι αγορές και οι πωλήσεις κατά είδος , ποσότητα και αξία και οι εντός και εκτός της επιχείρησης ποσοτική διακίνηση κατά είδος και ποσότητα . Η αξία κτήσης των πρώτων υλών , βοηθητικών υλών , υλικών συσκευασίας , που διατέθηκαν για την επεξεργασία καθώς και το κόστος των ετοιμών προϊόντων και υποπροϊόντων που παράχθηκαν , αναγράφεται σε βιβλίο αποθήκης τουλάχιστον μια φορά το έτος κατά τη σύνταξη του ισολογισμού . Βοηθητικές ύλες και υλικά συσκευασίας , των οποίων η συνολική αξία δεν υπερβαίνει το 3 % του συνολικού κόστους των προϊόντων , με βάση τα στοιχεία της προηγούμενης χρήσης , μπορεί να παρακολουθούνται στο βιβλίο αποθήκης συνολικά μόνο κατά αξία σε αντίστοιχο

λογαριασμό. Σε περίπτωση υπέρβασης του ορίου αυτού , παρακολουθούνται συνολικά κατά αξία , μέχρι εξάντλησης του ανωτέρου ποσοστού , οι βοηθητικές ύλες και υλικά συσκευασίας που έχουν , κατά σειρά τη μικρότερη κατά είδος συμμετοχή στο κόστος παραγωγής των προϊόντων .

### **Επεξεργασία αγαθών για λογαριασμό τρίτων**

Βιβλίο αποθήκης σύμφωνα με όσα ορίζονται από την προηγούμενη παράγραφο 4 , τηρεί επίσης ο επιτηδευματίας που ενεργεί επεξεργασία για λογαριασμό τρίτων (ΦΑΣΟΝ) ή για δικό του λογαριασμό και για λογαριασμό τρίτων εφόσον κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο το σύνολο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του υπερέβη το ποσό των 500.000.000 δρχ. τηρεί βιβλίο αποθήκης κατ' είδος, ποσότητα και αξία κατά την εισαγωγή και εξαγωγή (§5). Οι πρώτες ύλες και τα έτοιμα προϊόντα παρακολουθούνται τουλάχιστον κατ' είδος και ποσότητα, κατά την εισαγωγή και εξαγωγή.

### **Πώληση αγαθών εκτός χώρας**

Ο επιτηδευματίας που πωλεί αγαθά εκτός της χώρας ή ενεργεί επεξεργασία για λογαριασμό κατοίκου άλλης χώρας τηρεί βιβλίο αποθήκης σύμφωνα με όσα ορίζονται αντίστοιχα στις παραπάνω παραγράφους , εφόσον τα ακαθάριστα του έσοδα κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο από την δραστηριότητα αυτή , όπως προκύπτουν από τα παραστατικά αποστολής ή εξαγωγής , υπερέβησαν το 80% του συνόλου των ακαθάριστων εσόδων του και τα ετήσια αυτά έσοδα υπερέβησαν το ποσό των 900.000.000 δρχ. Για καλύτερη κατανόηση παρατίθενται τα ακόλουθα παραδείγματα:

1. Η επιχείρηση «Β», υπόχρη σε τήρηση βιβλίου αποθήκης από παλιά, πραγματοποίησε ακαθάριστα έσοδα στη χρήση 1/1 - 31/12/93 δρχ. 580.000.000, απ' τα οποία τα 476.000.000 δρχ. (ποσοστό 82%) προέρχονται από εξαγωγές, η επιχείρηση αυτή από 1/1/94 δεν υποχρεούται σε τήρηση βιβλίου αποθήκης.

2. Η επιχείρηση «Δ», υπόχρεη σε τήρηση αποθήκης από το παρελθόν, πραγματοποίησε ακαθάριστα έσοδα στη χρήση 1/1 - 31/12/93 δρχ. 630.000.000 απ' τα οποία δρχ. 567.000.000 (ποσοστό 90%) προέρχονται από εξαγωγική δραστηριότητα, από 1/1/94 είναι υποχρεωμένη στην τήρηση βιβλίου αποθήκης.

Θέλουμε εδώ να αναφέρουμε ότι με τις πιο πάνω προϋποθέσεις, κρίνεται για την εξαγωγική της δραστηριότητα και η επιχείρηση εφοδιασμού πλοίων που εκτελούν γραμμές εξωτερικού ή μικτές γραμμές.

### **Βιβλίο αποθήκης βοηθητικών υλών και ειδών συσκευασίας**

Πέρα από τα αναφερόμενα προηγουμένως για την τήρηση του βιβλίου αποθήκης των βοηθητικών υλών και των ειδών συσκευασίας από τις ίδιες διατάξεις (§ 4) παρέχεται η δυνατότητα όπως οι βοηθητικές ύλες και τα είδη συσκευασίας που η συνολική τους συμμετοχή (αξία) δεν υπερβαίνει το 3% του συνολικού κόστους παραγωγής των προϊόντων, με βάση τα στοιχεία της προηγούμενης χρήσης, μπορεί να παρακολουθούνται στο βιβλίο αποθήκης συνολικά μόνο κατά αξία σε αντίστοιχο λογαριασμό.

Στην περίπτωση υπέρβασης του παραπάνω ορίου, οι βοηθητικές ύλες και τα είδη συσκευασίας, για την εξάντληση του ορίου αυτού, θα λαμβάνονται υπ' όψη με βάση τη μικρότερη κατ' είδος συμμετοχή στο συνολικό κόστος παραγωγής των προϊόντων. Για καλύτερη κατανόηση παρατίθεται το ακόλουθο παράδειγμα.

Έστω βιομηχανική επιχείρηση που χρησιμοποιεί για την παραγωγή των προϊόντων της πέντε βοηθητικές ύλες και δύο είδη συσκευασίας και τα αριθμητικά δεδομένα έχουν ως εξής: Συνολικό κόστος παραγωγής των προϊόντων της χρήσης 1993, 400.000.000 δρχ..

Όριο τήρησης βιβλίου αποθήκης βοηθητικών υλών και ειδών συσκευασίας μόνο κατ' αξία στην επόμενη χρήση 1994:

$$400.000.0 \times 3\% = 12.000.000 \text{ δρχ.}$$

Κόστος βοηθητικών υλών και ειδών συσκευασίας που αναλώθηκαν στην παραγωγή του 1993:

(Συμμετοχή στο κόστος παραγωγής)

α' Βοηθητική ύλη	5.000.000	Τηρούνται κατ' είδος ποσότητα και αξία κατά την εισαγωγή και κατ' είδος και ποσότητα κατά την εξαγωγή, η αξία αναγράφεται στο τέλος της χρήσης.
β' Βοηθητική ύλη	<u>4.000.000</u>	
	9.000.000	
γ' Βοηθητική ύλη	3.500.000	Μπορεί να παρακολουθούνται στο βιβλίο αποθήκης συνολικά σε μία μερίδα μόνο κατ' αξία, κατά κατηγορία (είδη συσκευασίας-βοηθητικές ύλες), κατά τη χρήση 1994, 11.800.000 (όριο 12.000.000).
δ' Είδος συσκευασίας	3.000.000	
ε' Βοηθητική ύλη	2.500.000	
στ' Είδος συσκευασίας	1.500.000	
ζ' Βοηθητική ύλη	1.300.000	
Γενικό Σύνολο	<u>20.800.000</u>	

### Διάθεση κλάδων εμπορίας και επεξεργασίας αγαθών.

Σε περίπτωση που ένας επιτηδευματίας διαθέτει παράλληλα κλάδο εμπορίου και ξεχωριστό κλάδο επεξεργασίας (βιομηχανικό), για την υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης, κάθε κλάδος κρίνεται αυτοτελώς (§ 7). Π.χ. η Ε.Π.Ε. «Γ» με έναρξη των εργασιών της την 1/1/1992 (νέα επιχείρηση), που διαθέτει κλάδο εμπορίου (χονδροπωλήτρια) και παράλληλα κλάδο επεξεργασίας, πραγματοποίησε ακαθάριστα έσοδα, κατά κλάδο, ως εξής:

ΕΠΕ «Γ»	1/1/1992 - 31/12/92	1/1/1993 - 31/12/1993
A) Κλάδος Εμπορίου	345.000.000	420.000.000
B) Κλάδος Επεξεργασίας	400.000.000	450.000.000
Σύνολο εσόδων	745.000.000	870.000.000

Η παραπάνω εταιρεία, αν και το σύνολο των ετησίων ακαθαρίστων εσόδων της και από τους δύο κλάδους ξεπέρασε για δεύτερη φορά στη χρήση 1993 το προβλεπόμενο τήρησης βιβλίου αποθήκης, από 1/1/1994 είχε υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης μόνο για τον κλάδο επεξεργασίας, γιατί μόνο ο κλάδος αυτός ξεπέρασε για δεύτερη φορά το προβλεπόμενο όριο των 350.000.000 δρχ. Σημειώνεται ότι κατά τον ίδιο τρόπο κρίνεται και ο επιτηδευματίας της παραγράφου 6 (εξαγωγέα) όταν διατηρεί δύο κλάδους με εξαγωγική δραστηριότητα. Δηλαδή, εφ' όσον ο ένας ή και οι δύο κλάδοι πραγματοποιούν ακαθάριστα έσοδα από εξαγωγές κατά ποσοστό άνω του 80 % του συνόλου των ακαθαρίστων εσόδων του κλάδου, κρίνεται αυτοτελώς κάθε κλάδος για την υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης, με βάση το όριο των 900.000.000δρχ.

**ΠΙΝΑΚΑΣ ΟΡΙΩΝ ΤΗΡΗΣΗΣ ΒΙΒΛΙΟΥ ΑΠΟΘΗΚΗΣ (άρθρο 8 ΚΒΣ)**

**ΟΡΙΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ  
ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗΣ ΧΡΗΣΗΣ (βλέπε σημείωση)  
(σε εκατομμύρια δρχ. και άνω)**

**ΛΟΙΠΕΣ  
ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ**

	Από 1/1/77	Από 1/1/82	Από 1/7/86	Από 1/1/89	Από 1/1/90	Από 1/1/91	Από 1/1/92	Από 1/1/95	Από 1/1/98.	Υποχρέωση τήρησης εφ' όσον από την έναρξη εργασιών υπερéβη το όριο σε δύο διαχειριστικές περιόδους.
<b>1. ΕΜΠΟΡΙΑ ΑΓΑΘΩΝ</b> (Εμπορική επιχείρηση ή Εμπορικός κλάδος) α) Χονδρικός ή κυρίως χονδρικός (χονδρική πώληση άνω του 60% του τζίρου). Μόνο από χονδρικές πωλήσεις	50	80	120	140	180	220	350	370	500	Πλήρης αποθήκη: κατά είδος ποσότητα και αξία ως προς την εισαγωγή και εξαγωγή.
β) Λιανικώς ή κυρίως λιανικώς (λιαν. Πωλ. Άνω του 40 % του τζίρου). Συνολικά ακαθάριστα έσοδα	85	140	170	200	250	300	500	550	700	Κατ' είδος, ποσότητα και αξία ως προς την εισαγωγή, της εξαγωγής προσδιοριζόμενης με την απογραφή.
γ) Λιανικώς ή κυρίως λιανικώς (λιαν. Πωλ. άνω του 40 % του τζίρου). Συνολικά ακαθάριστα έσοδα	120	200	220	250	350	430	600	650	800	Πλήρης αποθήκη κατ' είδος, ποσότητα και αξία προς την εισαγωγή και εξαγωγή.
<b>2) Επεξεργασία για λογ/σμό τρίτων ή και δικό του λογαριασμό. Συνολικά ακαθάριστα έσοδα</b>	50	80	120	140	180	220	350	370	500	Πλήρης αποθήκη για τα δικά του. Των Τρίτων κατά είδος και ποσότητα.
<b>3) ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΑΓΑΘΩΝ</b> (Βιοτεχνίες - βιομηχανίες ή αντίστοιχος κλάδος)	50	80	120	140	180	220	350	370	500	Πλήρης αποθήκη των α, β υλών, ειδών συσκευασίας, έτοιμων προϊόντων, υποπροϊόντων. (Η εσωτερική διακίνηση κατ' είδος και ποσότητα).
<b>4) ΕΞΑΓΩΓΕΙΣ</b> Έμποροι ή βιοτέχνες					250 Εξαγω γές 100%	300 Εξαγω γές 100%	600 80% εξαγωγ ές	65 80% εξαγωγ ές	900 80% εξαγωγ ές	Πλήρης αποθήκη.

Διατάξεις από τις οποίες προκύπτουν τα παραπάνω:

Από 1/1/77 Άρθρα 8 και 50 Π.Δ. 99/1977

Από 1/1/82 Άρθρα 3 παρ. 1 και 7 Π.Δ.218/1982

Από 1/1/86 Άρθρα 5 παρ. 1 και 16 Π.Δ. 356/1986

Από 1/1/89 Άρθρο 2 Π.Δ. 285/89

Από 1/1/90 ΑΥΟ 1105195/725 ΠΟΛ 223/2- 10-89

Από 1/1/91 ΑΥΟ 1089238/1108 ΠΟΛ 1249/12- 12 90

Από 1/1/92 Άρθρα 8 και 40 Π.Δ.. 186/92

Από 1/7/95, δηλαδή από την έναρξη της διαχ. Περιόδου που αρχίζει μετά την 30/6/95. Άρθρα 6 και 22 Π.Δ. 134/96

Από 1/1/98 Άρθρο 15Ν. 2579/98 και Εγκ. ΠΟΛ.1329/97

**Σημείωση:1. Τα όρια ισχύουν κάθε φορά για την προηγούμενη χρήση.** Π.χ. Από 1/1/92 όριο 350 εκ. Δηλαδή τα ακαθάριστα έσοδα του 1991 κρίνονται με το όριο αυτό. Για τα έσοδα της χρήσης του 1990 ισχύει το όριο που θεσπίστηκε από 1/1/91 κ.λ.π.

Π.χ. Χρήση '90 Ακ. έσοδα 200 εκ. Χρήση '91. Ακ. έσοδα 320 εκ. 'Ουτε στη μία ούτε στην άλλη χρήση η επιχείρηση δεν υπερéβη το όριο.

2.Για να τηρήσει μια επιχείρηση βιβλίο αποθήκης πρέπει να περάσει το όριο από την έναρξη των εργασιών της, δύο διαχειριστικές περιόδους κατά τα προηγούμενα έτη, όχι κατ' ανάγκη συνεχόμενες (παρ.8 άρθρου 8).

## ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΒΙΒΛΙΟΥ ΑΠΟΘΗΚΗΣ

Εισαγωγή			Είδος Α'			Εξαγωγή		
Χρονολ.	Είδος δικαιολο. (Αιτιολογία)	Ποσότητα	Αξία	Χρονολ.	Είδος δικαιολογ. (Αιτιολογία)	Διακίνηση	Πωληθείσα Ποσότητα	Πωληθείσα Αξία
1-8-1993	Τ.Π.-ΔΑ Νο50 (Β.Βασιλείου)	Τεμ. 100	100.000	2-8-1993	Τ.Π.-ΔΑ Σειρά Α' No.100	-	Τεμ.10	13.000
				3-8-1993	ΣΔΑ Νο.80	Τεμ.50	-	-
				5-8-1993	ΣΔΑ Νο.80 Επιστροφή	Τεμ.20	-	-
				5-8-1993	ΤΠ-ΔΑ Σειρά Β' No.200	Τεμ.20	Τεμ.20	26.000
				5-8-1993	ΤΠ-ΔΑ Σειρά Β' No.201	Τεμ.10	Τεμ.10	13.000

# **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3**

**ΟΜΑΔΑ 2η ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ**



## ΟΜΑΔΑ 2<sup>η</sup>: ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

---

### Γενικότητες

Η δεύτερη ομάδα λογαριασμών φέρει τον τίτλο « Αποθέματα ». Απόθεμα, κατά τον γενικότερα δεκτό ορισμό, είναι κάθε υλικό αγαθό που ανήκει στην οικονομική μονάδα και προορίζεται για να πωληθεί στην κατάσταση που βρίσκεται ή για να βιομηχανοποιηθεί ή για να αναλωθεί για τους σκοπούς της παραγωγής.

Το Ε.Γ.Λ.Σ., προσδιορίζοντας το περιεχόμενο της ομάδας 2, αναγράφει ότι σ' αυτήν « παρακολουθούνται τα αποθέματα της οικονομικής μονάδας που προέρχονται είτε από απογραφή, είτε από αγορά, είτε από ιδιοπαραγωγή και, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, είτε από ανταλλαγή, είτε από εισφορά σε είδος, είτε από δωρεά ».

Η διατύπωση αυτή θα μπορούσε να δώσει λαβή σε παρερμηνείες. Και τούτο επειδή με τη λέξη « παρακολουθούνται » θα έπρεπε να νοείται ότι η διάθρωση των λογαριασμών της ομάδας 2 είναι τέτοια ώστε να προκύπτει από αυτούς, σε κάθε στιγμή, η αξία των αποθεμάτων που πράγματι βρίσκονται στα χέρια της οικονομικής μονάδας. Κάτι τέτοιο όμως δεν συμβαίνει. Ο τρόπος λειτουργίας των λογαριασμών είναι, όπως θα δούμε, τέτοιος ώστε τα υπόλοιπά τους να εκφράζουν την αξία των αποθεμάτων μόνον κατά την αρχή και το τέλος της χρήσεως (αποθέματα ενάρξεως και λήξεως). Σε όλη τη διάρκεια της χρήσεως το υπόλοιπο τους ισούται με το άθροισμα:

#### **ΑΡΧΙΚΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ+ΚΑΘΑΡΕΣ ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΕΩΣ**

Αυτό είναι απόρροια της επιταγής του ΕΓΛΣ να καταρτίζεται ο λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης στο τέλος της χρήσεως με λογιστικές

εγγραφές. Η συμμόρφωση προς την επιταγή αυτή δεν επιτρέπει την καταχώριση πιστώσεων στους λογαριασμούς των αποθεμάτων για τις πραγματοποιούμενες εξαγωγές (πωλήσεις, παράδοση υλών για κατεργασία, αναλώσεις υλικών) γιατί κάτι τέτοιο θα καθιστούσε αδύνατη τη μεταφορά των αρχικών αποθεμάτων και των αγορών στο λογαριασμό εκμεταλλεύσεως.

Η ομάδα 2 είναι η περισσότερο εύκαμπτη του ΕΓΛΣ, το οποίο περιορίζεται να προσδιορίζει τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς κατ' είδος αποθεμάτων και ελάχιστους δευτεροβάθμιους από τους οποίους μόνο τέσσερις είναι υποχρεωτικοί. Από τους προαιρετικούς όσοι έχουν κωδικό δευτεροβαθμίου ΧΧ.99 προορίζονται για να διευκολύνουν τον υπολογισμό βραχυχρόνιων αποτελεσμάτων.

### **Οι προβλεπόμενοι από το ΕΓΛΣ λογαριασμοί αποθεμάτων**

Το ΕΓΛΣ προβλέπει τους ακόλουθους λογαριασμούς αποθεμάτων κατ' είδος:

*Λογαριασμός 20 « εμπορεύματα ».* Ως εμπορεύματα χαρακτηρίζονται τα υλικά αγαθά που αποκτά η οικονομική με σκοπό να τα μεταπωλήσει στην κατάσταση που τα αγόρασε. Η ανάπτυξη του λογαριασμού αφήνεται ελεύθερη στην οικονομική μονάδα. Το ΕΓΛΣ υποδεικνύει τους προαιρετικούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς 20.98 « Εκπτώσεις αγορών » και 20.99 « Προϋπολογισμένες αγορές (Λ/58.14) ».

*Λογαριασμός 21 « Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή ».* Έτοιμα Προϊόντα θεωρούνται τα υλικά αγαθά που παράγονται από την οικονομική μονάδα με σκοπό την πώλησή τους. Ημιτελή Προϊόντα είναι τα υλικά αγαθά, μετά από κατεργασία σε ορισμένο στάδιο (ή στάδια) είναι έτοιμα για παραπέρα βιομηχανοποίηση (ή κατεργασία) ή για πώληση στην ημιτελή τους κατάσταση. Σε μια κλωστοϋφαντουργία π.χ. το νήμα που παράγεται στο νηματουργείο είναι ημιτελές προϊόν: μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως πρώτη ύλη του υφαντουργείου για την παραγωγή υφάσματος, αλλά μπορεί και να πωληθεί αυτούσιο.

Η ανάπτυξη του λογαριασμού αφήνεται ελεύθερη.

*Λογαριασμός 22 « υποπροϊόντα και υπολείμματα »*. υποπροϊόντα είναι τα υλικά αγαθά που παράγονται μαζί με τα κύρια προϊόντα, σε διάφορα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας, από τις ίδιες πρώτες και βοηθητικές ύλες. Τα υποπροϊόντα είναι δυνατό να επαναχρησιμοποιηθούν από την οικονομική μονάδα ως πρώτη ύλη ή να πωληθούν αυτούσια.

Υπολείμματα είναι τα υλικά κατάλοιπα της παραγωγής. Αν είναι άχρηστα και απορρίπτονται αντιπροσωπεύουν μέρος της απομειώσεως (φυράς) της πρώτης ύλης και δεν ενδιαφέρουν τον λογαριασμό αυτό. Αν υπάρχει δυνατότητα διαθέσεως ή επαναχρησιμοποίησής τους παρακολουθούνται λογιστικώς όπως και τα υποπροϊόντα. Τέτοια είναι π.χ. η περίπτωση κατά την οποία επιχείρηση κατασκευής ετοιμών ενδυμάτων πωλεί τα αποκόμματα υφασμάτων σε οικονομική μονάδα που από αυτά κατασκευάζει τίλματα (στουπιά).

Ο λογαριασμός αναπτύσσεται ελεύθερα.

*Λογαριασμός 23 « παραγωγή σε εξέλιξη »*. Ως παραγωγή σε εξέλιξη θεωρούνται πρώτες ύλες, βοηθητικά υλικά, ημιτελή προϊόντα και άλλα στοιχεία κόστους, όπως εργασία και βιομηχανικά έξοδα, τα οποία κατά τη διάρκεια της χρήσης ή στο τέλος της, κατά την απογραφή, βρίσκονται στο κύκλωμα της παραγωγικής διαδικασίας για κατεργασία. Σε μια επιχείρηση νηματοργίας - υφαντουργίας, οι αρχικές ύλες (μαλλί, βαμβάκι) θεωρούνται ότι ανήκουν στην παραγωγή σε εξέλιξη από όταν παραδοθούν από την αποθήκη πρώτων υλών στο νηματοουργείο, μέχρι να ολοκληρωθεί το πρώτο στάδιο και να λάβουν τη μορφή νήματος που θεωρείται ημιτελές προϊόν. Το νήμα αυτό, από τη στιγμή που θα παραδοθεί στο υφαντήριο, ανήκει και πάλι στην παραγωγή σε εξέλιξη μέχρι να ολοκληρωθεί η κατασκευή του υφάσματος.

Η ανάπτυξη του λογαριασμού αφήνεται ελεύθερη.

*Λογαριασμός 24 « πρώτες και βοηθητικές ύλες- υλικά συσκευασίας »*. Πρώτες και βοηθητικές ύλες είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική

μονάδα αποκτά με σκοπό την βιομηχανική επεξεργασία ή συναρμολόγησή τους για την παραγωγή ή κατεργασία προϊόντων.

Υλικά συσκευασίας είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτά με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για την συσκευασία των προϊόντων της, ώστε τα τελευταία να φτάνουν στην κατάσταση εκείνη που είναι δυνατό ή σκόπιμο να προσφέρονται στην πελατεία. Συνεπώς, ως υλικά συσκευασίας θεωρούνται εκείνα που κατά κάποιο τρόπο αποτελούν τμήμα του προϊόντος όπως τα φιαλίδια των αρωμάτων, τα κουτιά των σιγαρέτων κλπ.

Η ανάπτυξη του λογαριασμού αφήνεται ελεύθερη.

Το ΕΓΛΣ υποδεικνύει προαιρετικούς δευτεροβάθμιους 24.98 « εκπτώσεις αγορών » και 24.99 « προϋπολογισμένες αγορές (Λ/58.15) ».

*Λογαριασμός 25 «Αναλώσιμα υλικά».* Είναι τα υλικά που η οικονομική μονάδα αποκτά με προορισμό την ανάλωσή τους για συντήρηση του πάγιου εξοπλισμού της και γενικά για την εξασφάλιση των αναγκαίων συνθηκών λειτουργίας των κύριων και βοηθητικών υπηρεσιών της.

Ο λογαριασμός αυτός είναι ο μόνος της ομάδας 2 που το ΕΓΛΣ υποδεικνύει για την ανάπτυξή του υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς. Είναι οι εξής:

25.00 « Μικρά εργαλεία »

25.01 « Λιγνίτης »

25.02 « Πετρέλαιο »

25.03 « Μαζούτ »

Επίσης προβλέπει και τους ακόλουθους προαιρετικούς:

25.04 « Λοιπά καύσιμα- λιπαντικά »

25.05 « Διάφορα αναλώσιμα υλικά »

25.06 « Οικοδομικά υλικά »

25.98 « Εκπτώσεις αγορών »

25.99 « Προϋπολογισμένες αγορές (Λ/58.16) »

*Λογαριασμός 26 « Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων ».* Είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτά με σκοπό την ανάλωσή τους για συντήρηση και επισκευή του παγίου εξοπλισμού της.

Η ανάπτυξη του λογαριασμού αφήνεται ελεύθερη. Το ΕΓΛΣ υποδεικνύει τους προαιρετικούς δευτεροβάθμιους 26.98 « εκπτώσεις αγορών » και 26.99 « προϋπολογισμένες αγορές (Λ/58.17) ».

*Λογαριασμός 27.* Ο λογαριασμός παραμένει κενός. Συμπληρώνεται μόνο με απόφαση του εθνικού συμβουλίου λογιστικής.

*Λογαριασμός 28. « Είδη συσκευασίας ».* Είναι τα υλικά μέσα που χρησιμοποιούνται από την οικονομική μονάδα για την συσκευασία εμπορευμάτων της ή προϊόντων της και παραδίδονται στους πελάτες μαζί με το περιεχόμενό τους. Τα είδη αυτά μπορεί να είναι επιστρεπτέα ή όχι, ανάλογα με την συμφωνία που γίνεται κατά την πώληση.

Η ανάπτυξη του λογαριασμού αφήνεται ελεύθερη. Το ΕΓΛΣ υποδεικνύει τους προαιρετικούς δευτεροβάθμιους 28.98 « Εκπτώσεις αγορών » και 28.99 « προϋπολογισμένες αγορές (Λ/58.18) ».

Όμιλος λογαριασμών 29 « Αποθέματα υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων ». Στον όμιλο λογαριασμών 29 εντάσσονται εννέα πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί, χαρακτηριζόμενοι με τριψήφιο κωδικό αριθμό από 290 έως 298, οι οποίοι μπορούν να χρησιμοποιηθούν προαιρετικά για την παρακολούθηση των αποθεμάτων των υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων στα οποία δεν έχει εκχωρηθεί λογιστική αυτοτέλεια.

Οι τίτλοι των λογαριασμών αυτών καθώς και η ανάλυσή τους στις κατώτερες βαθμίδες, βρίσκονται σε πλήρη αντιστοιχία με τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς 20 - 28 και την ανάλυσή τους.

## Ανάπτυξη των πρωτοβαθμίων λογαριασμών της ομάδας 2

Η ανάπτυξη των πρωτοβαθμίων λογαριασμών της ομάδας 2 σε δευτεροβάθμιους και κατωτέρων βαθμίδων είναι, όπως είδαμε, ελεύθερη, ώστε η οικονομική μονάδα να εξυπηρετήσει, κατά τον καλύτερο γι' αυτήν τρόπο, τις πληροφοριακές της ανάγκες. Κατά την ανάπτυξη αυτή μπορούν να χρησιμοποιηθούν όλοι οι κωδικοί δευτεροβαθμίων.

Δύο μόνον περιορισμούς θέτει το ΕΓΛΣ

A) Να παρακολουθούνται σε χωριστούς δευτεροβαθμίους, τριτοβάθμιους ή αναλυτικότερους λογαριασμούς οι αγορές που πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια της χρήσης καθώς και τα αρχικά και τελικά αποθέματα.

B) Να δημιουργηθούν οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί που προβλέπονται από το ΕΓΛΣ για τα αναλώσιμα υλικά του λογαριασμού 25. Και ως προς τους τέσσερις υποχρεωτικούς, τούτο είναι σαφές. Οι προαιρετικοί μπορούν να αντικατασταθούν από περισσότερους για τους οποίους, κατά την γνώμη μας, δεν θα πρέπει να ισχύει ο γενικός περιορισμός της υποχρεωτικής αναπτύξεώς τους στους κωδικούς .90 - .99, αλλά να υπάρχει η δυνατότητα χρησιμοποίησεως όλων των κενών κωδικών δευτεροβάθμιων λογαριασμών του 25.

Το ΕΓΛΣ παρέχει ενδεικτικά, το ακόλουθο υπόδειγμα αναπτύξεως του λογαριασμού 20.

### 20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ

#### 20.00 Είδος A

##### 20.00.00 Αποθέματα απογραφής

##### 20.00.01 Αγορές χρήσεως

##### 20.00.02 Εκπτώσεις αγορών (Είδος A)

#### 20.01 Είδος B

##### 20.01.00 Αποθέματα απογραφής

20.01.01 Αγορές χρήσης

20.01.02 Εκπτώσεις αγορών (Είδους Β)

20.02 Είδος Γ

κ.ο.κ.

20.98 Εκπτώσεις αγορών (για περισσότερα από ένα είδη)

20.99 Προϋπολογισμένες αγορές. (Λ/58.14).

Η ανάπτυξη αυτή έχει το μειονέκτημα να μην επαρκεί όταν τα είδη είναι περισσότερα των 98. Σ' αυτή την περίπτωση θα πρέπει να επιλεγεί άλλος τρόπος αναπτύξεως. Υποδεικνύουμε δύο τρόπους:

#### **Α' ΤΡΟΠΟΣ**

Τα είδη διαχωρίζονται κατά κατηγορίες. Έτσι η δευτεροβάθμια ανάπτυξη θα γίνει κατά κατηγορίες εμπορευμάτων, η τριτοβάθμια κατ' είδος εμπορευμάτων και θα πρέπει να δημιουργηθούν τεταρτοβάθμιοι λογαριασμοί για να διαχωριστούν, κατά εμπόρευμα, τα αποθέματα, οι αγορές και οι εκπτώσεις.

#### **Β' ΤΡΟΠΟΣ**

Για να αποφευχθεί η δημιουργία τεταρτοβαθμίων λογαριασμών μπορεί να ακολουθηθεί η παρακάτω δευτεροβάθμια ανάπτυξη:

#### **20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ**

20.00 Αποθέματα

20.01 Αγορές χρήσεως

20.02 Εκπτώσεις αγορών (κατ' είδος)

20.98 Εκπτώσεις αγορών (για περισσότερα είδη)

20.99 Προϋπολογισμένες αγορές (Λ/58.14)

Οι λογαριασμοί αυτοί εκτός από τον 20.98, αναλύονται σε Τρίτη βαθμίδα κατ' είδος εμπορεύματος, με χρησιμοποίηση του χιλιαδικού ή άλλου μεγαλύτερης χωρητικότητας συστήματος.

Στις παραπάνω αναπτύξεις θεωρούμε ότι το τελευταίο όριο αναλύσεως είναι η μερίδα αποθήκης. Τούτο είναι υποχρεωτικό μόνο όταν δεν λειτουργεί η αναλυτική λογιστική της εκμεταλλεύσεως (Ομάδα 9). Αν όμως αυτή λειτουργεί, οπότε θα υπάρχουν μερίδες αποθήκης τηρούμενες κατά την μέθοδο της διαρκούς απογραφής ως αναλυτικοί λογαριασμοί του λογαριασμού 94 « αποθέματα », οι αναπτύξεις των λογαριασμών της ομάδας 2 δεν είναι απαραίτητο να φθάσουν στην έσχατη υποδιαίρεση.

### **Λειτουργία των λογαριασμών αποθεμάτων**

Οι λογαριασμοί των αποθεμάτων λειτουργούν ως εξής:

- Στην αρχή της χρήσεως, οι λογαριασμοί των αποθεμάτων χρεώνονται με την αξία των αποθεμάτων, όπως είχε αυτή προκύψει κατά την απογραφή του τέλους της προηγούμενης χρήσεως.

- Κατά την διάρκεια της χρήσεως χρεώνεται με την αξία κτήσεων των αγοραζόμενων αγαθών και πιστώνεται με τις τυχόν επιστροφές και τις εκτός τιμολογίου εκπτώσεις. Αν υπάρχουν εκπτώσεις οι οποίες παραχωρούνται για περισσότερα αγαθά, όπως π.χ. οι εκπτώσεις που ένας προμηθευτής παρέχει επί του συνόλου των αγορών που πραγματοποίησε η οικονομική μονάδα κατά την διάρκεια της χρήσεως και ο διαχωρισμός των εκπτώσεων αυτών κατ' είδος δεν είναι δυνατός ή είναι πολύ δυσχερή, τότε πιστώνεται ο δευτεροβάθμιος ΧΧ.98 « εκπτώσεις αγορών »

- Οι λογαριασμοί αυτοί δεν δέχονται κατά τη διάρκεια της χρήσεως εγγραφές πιστώσεων για εξαγωγές των αγαθών για οποιαδήποτε αιτία (πωλήσεις, παραδόσεις υλών για βιομηχανοποίηση) ούτε χρεώσεις για εισαγωγές αγαθών που δεν προέρχονται από τρίτους (π.χ. προϊόντα παραγωγής της οικονομικής μονάδας). Έτσι στο τέλος της χρήσεως και πριν



τη διαδικασία συντάξεως του ισολογισμού, θα εμφανίζουν την αξία των αρχικών αποθεμάτων και την καθαρή αξία των αγορών της χρήσεως.

Στο τέλος της χρήσεως, τα αρχικά αποθέματα και η καθαρή αξία αγορών της χρήσεως μεταφέρονται στη χρέωση του λογαριασμού 80.00 « λογαριασμός γενικής εκμεταλλεύσεως ». Επίσης οι λογαριασμοί των αποθεμάτων χρεώνονται με την αξία των αποθεμάτων λήξεως, όπως αυτή προκύπτει από την απογραφή, με πίστωση του λογαριασμού 80.00. Έτσι στο τέλος της χρήσεως εμφανίζουν την αξία των αποθεμάτων λήξεως.

Ο τρόπος αυτός λειτουργίας των λογαριασμών αποθεμάτων μας δημιουργεί κάποιες θεωρητικές αμφισβητήσεις. Το ΕΓΛΣ στηρίζει τη δομή του στη θεωρητική αντίληψη ότι οι λογαριασμοί της γενικής λογιστικής μπορούν να ταξινομηθούν σε τέσσερις βασικές κατηγορίες: λογαριασμούς ενεργητικού, παθητικού, εξόδων και εσόδων. Οι δύο πρώτες κατηγορίες διαμορφώνουν τον ισολογισμό, ενώ οι δύο τελευταίες τους λογαριασμούς εκμεταλλεύσεως και αποτελεσμάτων χρήσεως.

Αυτό το θεωρητικό σχήμα νοθεύεται όταν για την κατάρτιση του λογαριασμού εκμεταλλεύσεως, πραγματοποιούνται μεταφορές από λογαριασμούς ισολογισμού, όπως συμβαίνει με τους λογαριασμούς αποθεμάτων. Η ορθή θεωρητική λύση είναι αυτή που ακολουθεί το γαλλικό λογιστικό σχέδιο, σύμφωνα με την οποία :

⇒ Οι λογαριασμοί αποθεμάτων χρεώνονται, στην αρχή της χρήσεως, με τα αποθέματα ενάρξεως και σε όλη τη διάρκεια της χρήσεως δεν δέχονται άλλες εγγραφές.

⇒ Οι αγορές και όλα τα σχετικά με αυτές (επιστροφές, εκπτώσεις) καταχωρούνται σε ιδιαίτερους λογαριασμούς της ομάδας 6 των εξόδων κατ' είδος.

⇒ Στο τέλος της χρήσεως, οι λογαριασμοί των αποθεμάτων προσαρμόζονται ώστε τα υπόλοιπά τους να αντιπροσωπεύουν την αξία των αποθεμάτων λήξεως. Για τις διαφορές που φέρονται στην χρέωση ή στην

πίστωση τους, συλλειτουργεί ο λογαριασμός των αγορών, ο οποίος έπειτα από τις εγγραφές αυτές αντιπροσωπεύει την αξία των υλικών αγαθών που πωλήθηκαν ή αναλώθηκαν για την παραγωγή. Η αξία αυτή εκφράζει ένα κόστος που έχει εκπνεύσει: Συνεπώς είναι έξοδο το οποίο ορθώς διαμορφώνεται σε λογαριασμό της ομάδας 6 από όπου μεταφέρεται στον λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως.

Πάντως, η θεωρητικά ορθή αυτή αντιμετώπιση έχει το μειονέκτημα ότι αδρανοποιεί όλους τους λογαριασμούς της ομάδας 2, ενώ αντίθετα επιβαρύνεται η ομάδα 6 και γι' αυτό δεν υιοθετήθηκε από την ομάδα εργασίας που συνέταξε το ΕΓΛΣ: στο σημείο αυτό παραμερίσθηκε η θεωρητική πληρότητα προς χάρη της λειτουργικής επάρκειας του σχεδίου.

Στα πλαίσια λειτουργίας των λογαριασμών αποθεμάτων, όπως αυτά προσδιορίζονται στο ΕΓΛΣ:

1. Τα αρχικά αποθέματα καταχωρούνται στη χρέωση των λογαριασμών της ομάδας 2 με τις αξίες στις οποίες αποτιμήθηκαν κατά την απογραφή τέλους της προηγούμενης χρήσεως.

2. Οι αγορές που πραγματοποιούνται κατά την διάρκεια της χρήσεως καταχωρούνται στη χρέωση των λογαριασμών της ομάδας 2 με την τιμή κτήσεως τους, δηλαδή με την τιμολογιακή τους αξία προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς. Ως τιμολογιακή αξία νοείται η αναγραφόμενη στο τιμολόγιο, μειωμένη κατά τις εκπτώσεις που αναγράφονται στο τιμολόγιο και χωρίς να περιέχει φόρους ή άλλα τέλη που περιέχονται στο τιμολόγιο και εισπράττονται για λογαριασμό του δημοσίου ή τρίτων (π.χ. Φ.Π.Α.). Αν τα αποθέματα αγοράζονται από το εξωτερικό, η αξία τους υπολογίζεται με βάση την επίσημη τιμή του ξένου νομίσματος κατά την ημέρα διακανονισμού της αξίας, η οποία συμπίπτει με την ημερομηνία εκκαθαρίσεως της τράπεζας μέσω της οποίας έγινε η εισαγωγή ή με την ημερομηνία του προεμβάσματος.

3. Τα αποθέματα τέλους χρήσεως αποτιμούνται σύμφωνα με τους αποτιμητικούς κανόνες που καθορίζει η εκάστοτε ισχύουσα νομοθεσία. Ειδικότερα το ΕΓΛΣ ορίζει ότι:

- Τα αποθέματα που προέρχονται από αγορές αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσεως και τιμής αγοράς.

- Τα αποθέματα που προέρχονται από την παραγωγή της οικονομικής μονάδας, εκτός από τα υπολείμματα και υποπροϊόντα, αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμών ιστορικού κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

- Τα υπολείμματα αποτιμώνται στην πιθανή τιμή πωλήσεώς τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την πώληση τους.

- Τα υποπροϊόντα αποτιμώνται όπως και τα υπολείμματα, αν προορίζονται για πώληση. Αν όμως προορίζονται για επαναχρησιμοποίησή τους από την οικονομική μονάδα, αποτιμώνται στην τιμή που θα αγοράζονταν από την οικονομική μονάδα με σκοπό να χρησιμοποιηθούν από αυτή.

- Αν η οικονομική μονάδα εφαρμόζει σύστημα πρότυπης κοστολογήσεως, μπορεί να αποτιμήσει τα αποθέματα της σε τιμές πρότυπου κόστους, αλλά τότε οι αποκλίσεις που προκύπτουν ανάμεσα στο ιστορικό και το πρότυπο κόστος πρέπει να κατανέμονται, με ιδιαίτερη λογιστική εμφάνιση, σε αυτές που αναλογούν στα πωληθέντα και στα απούλητα.

Η τιμή κτίσεως των αποθεμάτων μπορεί να υπολογισθεί με οποιαδήποτε από τις μεθόδους που γίνονται δεκτές από την λογιστική θεωρία, όπως είναι, π.χ., η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους, του κυκλοφοριακού μέσου όρου (διαδοχικών υπολοίπων), η F.I.F.O., και η L.I.F.O., του βασικού αποθέματος, του εξατομικευμένου κόστους, του πρότυπου κόστους.

Το ιστορικό κόστος παραγωγής αποτελείται από την τιμή κτίσεως των πρώτων υλών και υλικών που αναλώθηκαν για την παραγωγή των αγαθών, προσαυξημένο με τα γενικά έξοδα αγορών καθώς και με τα άμεσα και με τα έμμεσα έξοδα παραγωγής που απαιτήθηκαν για να φθάσουν τα παραχθέντα αγαθά στη θέση και κατάσταση που βρέθηκαν κατά την απογραφή. Ο λογιστικός προσδιορισμός του επιτυγχάνεται στα πλαίσια της ομάδας 9,

σύμφωνα με τις διδασκαλίες της αναλυτικής λογιστικής και τις πραγματικές συνθήκες της παραγωγικής διαδικασίας (εξατομικευμένη παραγωγή, μαζική παραγωγή απλή ή κατά φάσεις, κ.λ.π.).

Είναι ενόητο ότι οι μέθοδοι αποτιμήσεως και κοστολογήσεως που θα επιλέξει η οικονομική μονάδα, θα πρέπει να ακολουθούνται παγίως.

# **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4**

## **ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ**

## ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

---

### Περιεχόμενο του λογαριασμού 94

Στους υπολογαριασμούς του 94 παρακολουθούνται τα κάθε είδους, μορφής και κατηγορίας αποθέματα της επιχείρησης, είτε προέρχονται από αγορές είτε παράγονται από την ίδια την επιχείρηση.

Ο λ/σμός 94 αναπτύσσεται σε υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους λ/σμούς, στους οποίους παρακολουθούνται οι κατηγορίες των αποθεμάτων της ομάδας 2 της γενικής λογιστικής. Ενώ στη Γ.Λ. παρακολουθούνται υποχρεωτικά οι κατηγορίες των αποθεμάτων, στην Α.Λ. οι κατηγορίες αποθεμάτων αναλύονται παραπέρα κατά τρόπο που να εξυπηρετούνται οι ανάγκες της κοστολογήσεως, του προσδιορισμού των βραχύχρονων αποτελεσμάτων, της αναλύσεως των αποτελεσμάτων κατά κλάδους ή κέντρα δραστηριότητας, του ελέγχου των αποθεμάτων. Το τελευταίο όριο αναλύσεως των υπολογαριασμών του 94 είναι η μερίδα αποθήκης και υπαγορεύεται είτε από διαχειριστικές και κοστολογικές ανάγκες, είτε από υποχρεωτικής εφαρμογής κανόνες δικαίου. Η τελευταία υποδιαίρεση κάθε κατηγορίας αποθεμάτων παρακολουθείται σε περισσότερες από μία μερίδες όταν το ίδιο απόθεμα βρίσκεται σε περισσότερους από έναν αποθηκευτικούς χώρους. Οι λ/σμοί της τελευταίας υποδιαίρεσεως των αποθεμάτων τηρούνται κατά ποσότητα και αξία.

Εξαιρέση από τον κανόνα αυτό γίνεται για ορισμένες κατηγορίες αναλώσιμων υλικών που θεωρούνται ότι αναλώνονται αμέσως με την παραλαβή τους. Τα αναλώσιμα αυτά υλικά είναι δυνατόν να παρακολουθούνται, είτε στο σύνολό τους είτε κατά ομάδες, μόνο κατά αξία.

## Τρόπος λειτουργίας

### Ο λογαριασμός 94 Αποθέματα:

Χρεώνεται με πίστωση, κατά περίπτωση, των λογαριασμών 90.01. Αρχικά αποθέματα λογισμένα κατά την μεταφορά των αρχικών αποθεμάτων στους λ/σμούς της αναλυτικής λογιστικής.

90.02 Αγορές λογισμένες: κατά τη μεταφορά των αγορών κατά τη διάρκεια της χρήσεως στους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής, όταν δεν προηγείται χρέωση των υπολογαριασμών ανακατατάξεως του 91.

91.09 αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά) με το προϋπολογισμένο (χωρίς τιμολόγιο) κόστος των αγορασμένων.

93 Κόστος παραγωγής. Με το κόστος παραγωγής των ετοιμών και ημιτελών προϊόντων υποπροϊόντων και υπολειμμάτων ως και το κόστος παραγωγής σε εξέλιξη στο τέλος της χρήσεως που προσδιορίζεται έπειτα από απογραφή.

94 Αποθέματα. Με το κόστος των αποθεμάτων που διακινούνται μεταξύ των αποθηκών και υποκαταστημάτων ή εργοστασίων, όταν αυτά δεν τηρούν αυτοτελή λογιστική.

95 Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος. Με τις θετικές αποκλίσεις των αποθεμάτων όταν η επιχείρηση εφαρμόζει πρότυπη κοστολόγηση και οι αποκλίσεις προσδιορίζονται κατά την αγορά των αποθεμάτων.

97.10.00.01 Πλεονάσματα. Με την αξία των πλεονασμάτων που διαπιστώνονται κατά την απογραφή είτε αυτή γίνεται κατά τη διάρκεια, είτε κατά το τέλος της χρήσεως.

99.01 Χορηγήσεις που λήφθηκαν από άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα. Με την αξία των αποθεμάτων που λαμβάνονται από άλλα κέντρα (π.χ. εργοστάσια ή υποκαταστήματα) στα οποία τηρείται αυτοτελής αναλυτική λογιστική.

**Ο λογαριασμός 94 πιστώνεται με χρέωση, κατά περίπτωση, των λογαριασμών:**

92 Κέντρα κόστους. Με το κόστος των αποθεμάτων που αναλώνονται, όταν η αξία τους χρεώνεται απευθείας στους λογαριασμούς 92 του λειτουργικού κόστους.

93 Κόστος παραγωγής. Με το κόστος των αμέσων υλικών παραγωγής, όταν καταλογίζεται απευθείας στο λ/σμό 93, χωρίς τη μεσολάβηση του λογ/σμού 92.

94 Αποθέματα. Με το κόστος των αποθεμάτων που διακινούνται μεταξύ τμημάτων αποθηκών, υποκαταστημάτων ή εργοστασίων τα οποία δεν τηρούν αυτοτελή αναλυτική λογιστική.

- 95 Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος. Με τις αρνητικές αποκλίσεις των αποθεμάτων, όταν η επιχείρηση εφαρμόζει πρότυπη κοστολόγηση και οι αποκλίσεις προσδιορίζονται κατά την αγορά των αποθεμάτων.

96.20 Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων. Με το κόστος παραγωγής ή αγοράς των πωλημένων αποθεμάτων.

97.10.00.00 Ελλείμματα. Με την αξία των ελλειμμάτων που διαπιστώνονται κατά την απογραφή, είτε κατά τη διάρκεια, είτε στο τέλος της χρήσεως.

99.02 Χορηγήσεις που δόθηκαν σε άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα. Με το κόστος των αποθεμάτων που αποστέλλονται σε άλλα τμήματα, αποθήκες ή υποκαταστήματα, τα οποία τηρούν αυτοτελή αναλυτική λογιστική.

90.02 Αγορές λογισμένες. Με τις μειώσεις του κόστους αγοράς των αποθεμάτων, λόγω εκπτώσεων ή επιστροφών. αντί του 90.02 χρεώνονται οι οικείοι υπολ/σμοί του 91, στις περιπτώσεις που το κόστος των αγορών καταχωρήθηκε σε χρέωση του 94 με πίστωση των υπολογαριασμών του 91 και όχι των υπολογαριασμών του 90.02.



90 Διάμεσοι - αντικριζόμενοι λογαριασμοί.

98. Αναλυτικά αποτελέσματα.

99 Εσωτερικές διασυνδέσεις. Με την αξία των αποθεμάτων τέλους χρήσεως, κατά την διενέργεια των εγγραφών κλεισίματος των λ/σμών της αναλυτικής λογιστικής.

## **Η διαδικασία ενημέρωσης των λογαριασμών**

1 Η ενημέρωση των λ/σμών αποθεμάτων, των εξόδων της ομάδας 6, των εσόδων της ομάδας 7 και των αποτελεσμάτων της ομάδας 8, γίνεται είτε πρώτα στη γενική λογιστική και σε δεύτερη φάση στην αναλυτική λογιστική, είτε αντίστροφα, είτε ταυτόχρονα.

### **α' περίπτωση**

Στην περίπτωση αυτή οι αναλυτικοί λ/σμοί των αποθηκών τηρούνται στη γενική λογιστική (ομάδα 2) και ενημερώνονται κατά ποσότητα και αξία με την αρχική απογραφή και τις αγορές και μόνο κατά ποσότητα με τις αναλώσεις, τις πωλήσεις και τις εσωτερικές διακινήσεις. Στο τέλος κάθε μέρας ή κάθε εβδομάδας ή κάθε μήνα το αργότερο, τα δεδομένα κινήσεως των αποθηκών της Γ Λ. μεταφέρονται στην Α.Λ. συγκεντρωτικά κατά ποσότητα και αξία δηλ. μεταφέρεται η αρχική απογραφή και περιοδικά μεταφέρονται οι αγορές,

οι βιομηχανοποιήσεις, το κόστος πωλημένων και οι εσωτερικές διακινήσεις, καθώς και οι αντιλογισμοί και μειώσεις των σχετικών λ/σμών. Κατά τις μεταφορές αυτές κινούνται οι εξής λ/σμοί:

- 1) Με την αρχική απογραφή χρεώνεται ο 94, με πίστωση του 90.
- 2) Με τις αγορές χρεώνεται ο 94 με πίστωση του 90 ή 91.
- 3) Με το κόστος πωλημένων πιστώνεται ο 94 με χρέωση του 96.
- 4) Με τις βιομηχανοποιήσεις πιστώνεται ο 94 με χρέωση του 92 ή 93.
- 5) Με τις εσωτερικές διακινήσεις χρεοπιστώνεται ο 94, ενδεχόμενα δε και ο 99.
- 6) Με τους αντιλογισμούς και τις μειώσεις (π.χ. εκπτώσεις αγορών ή διορθώσεις κ.λπ.) πιστώνεται ο 94 με χρέωση του 90 ή 91 ή 93 ή 94 ή 96 ή 99 ή χρεώνεται ο 94 με πίστωση του 92 ή 93 ή 94 ή 96 ή 99.

#### **β' περίπτωση**

Στην περίπτωση αυτή η πορεία των εγγραφών αρχίζει από την Α.Λ. και οι λογ/σμοί των αποθηκών τηρούνται κατά ποσότητα και αξία στην Α.Λ.

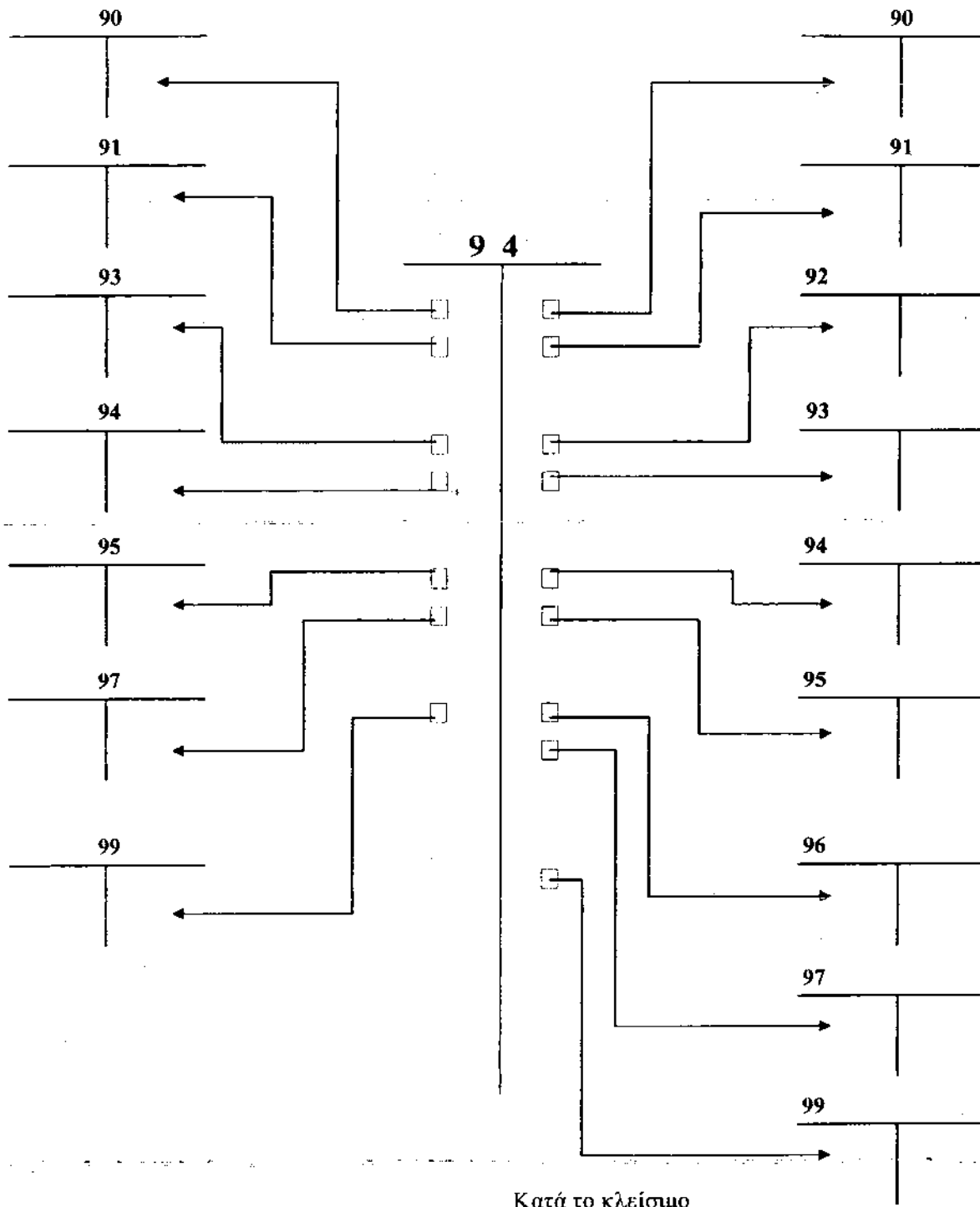
Σε δεύτερη φάση ημερήσια ή τουλάχιστον στη χρονική περίοδο που προβλέπεται από τη νομοθεσία που ισχύει ενημερώνονται οι λ/σμοί της Γ.Λ. μόνο κατ' αξία. Η συγκεντρωτική ενημέρωση των λ/σμών αποθεμάτων της γενικής λογιστικής γίνεται είτε με στοιχεία του ημερολογίου αγορών όταν τηρείται, είτε με στοιχεία του λ/σμού 94 Αποθέματα.

#### **γ' περίπτωση**

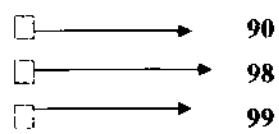
Στην περίπτωση αυτή η ενημέρωση γίνεται ταυτόχρονα στην γενική λογιστική και αναλυτική λογιστική. Τα παραστατικά που λογιστικοποιούνται φέρουν διπλή κωδικαρίθμηση ώστε να είναι δυνατή η τροφοδότηση με το ίδιο

παραστατικό των λ/σμών της γενικής και αναλυτικής λογιστικής με τη βοήθεια του κατάλληλου προγράμματος του Η/Υ.

## ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΟΥ ΛΟΓ. 94 «ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ»



Κατά το κλείσιμο



# **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5**

## **ΕΙΔΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ**

**1.ΕΛΛΕΙΜΜΑΤΑ - ΠΛΕΟΝΑΣΜΑΤΑ**

**2.ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΕΣ - ΦΑΣΟΝ**

**3.ΑΠΟΘΗΚΗ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ**

**4.ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΗ ΤΩΝ ΥΛΙΚΩΝ ΣΤΑ  
ΠΡΟΙΟΝΤΑ**

## ΕΙΔΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ

---

### **1) Έλλειμμα- Πλεόνασμα. Τι είναι;**

Πολλές φορές κατά τον έλεγχο της αποθήκης και του βιβλίου αποθήκης, διαπιστώνεται διαφωνία μεταξύ πραγματικού υπολοίπου και λογιστικού υπολοίπου.

Έτσι λοιπόν, έλλειμμα αποθήκης υπάρχει όταν μετά από απογραφή ή ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων, διαπιστωθεί ότι το λογιστικό υπόλοιπο του βιβλίου αποθήκης του καταμετρηθέντος αγαθού είναι μεγαλύτερο του πραγματικού.

Ενώ αντίθετα πλεόνασμα αποθήκης υπάρχει όταν κατόπιν απογραφής ή καταμέτρησης, διαπιστώνεται ότι το λογιστικό υπόλοιπο του βιβλίου αποθήκης, είναι ποσοτικός μικρότερο του πραγματικού.

### **Πού οφείλονται τα ελλείμματα και πλεονάσματα**

Η εμφάνιση πλεονάσματος στην αποθήκη δείχνει διαχειριστική ή λογιστική ανωμαλία.

Η διαχειριστική ανωμαλία που εμφανίζει πλεόνασμα, οφείλεται στο ότι έχουν παραδοθεί στον πελάτη αγαθά μικρότερης ποσότητας των πραγματικών, ή στο ότι αναγράφηκε μικρότερο ποσό αγαθών από την παραγωγή, ή αγοράσθηκαν αγαθά χωρίς φορολογικά στοιχεία με σκοπό την πώληση δίχως όμοια έκδοση φορολογικών στοιχείων.

Λογιστική ανωμαλία πλεονάσματος υπάρχει στην περίπτωση που έχουμε λογιστικό σφάλμα, όπως π.χ. στο δελτίο εξαγωγής ετοιμών προϊόντων, έχουν αναγραφεί από παραδρομή μεγαλύτερα ποσά των πραγματικών ή για οποιοδήποτε λόγο δεν εξήχθησαν από την αποθήκη αγαθά για τα οποία εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία· μπορεί βέβαια να

οφείλεται και σε δόλο. Άσχετα από τα ανωτέρω, αξιόλογα πλεονάσματα τα οποία δεν δικαιολογούνται, οδηγούν σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων.

Τα ελλείμματα, τα διακρίνουμε σε:

- *Κανονικά*, δηλαδή, σε αυτά που οφείλονται σε φυσιολογικές αιτίες και
- *Μη Κανονικά*, δηλαδή αυτά που οφείλονται σε μη φυσιολογικές ή έκτακτες αιτίες.

Έτσι λοιπόν, κανονικό είναι αυτό που προέρχεται από τη φυσιολογική φύρα παραγωγής ή τη φθορά κατά την εμπορική διακίνηση. Έκτακτο είναι αυτό που οφείλεται σε έκτακτα γεγονότα, όπως κλοπές, υπεξαιρέσεις, πλημμύρες, διαρροές κλπ. Τα πιο πάνω ελλείμματα αποτελούν δαπάνη για την επιχείρηση, εφ' όσον η φύρα παραγωγής ή η εμπορική, βρίσκεται σε φυσιολογικά όρια ή οφείλεται σε έκτακτα περιστατικά (κλοπές, πυρκαγιά, πλημμύρα κλπ.) εφ' όσον βέβαια αυτά αιτιολογούνται.

Όταν το έλλειμμα είναι αδικαιολόγητο ή δεν αναγνωρίζεται φορολογικά, προστίθεται στα φορολογητέα κέρδη, σε άλλη περίπτωση όμως αποτελεί λόγο για εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων.

### **Διαπίστωση- Αντιμετώπιση περιπτώσεων ελλειμμάτων-πλεονασμάτων**

Αν κατά την παραλαβή αγαθών από αγορές ή επιστροφές, διαπιστώνονται ποσοτικά ελλείμματα ή πλεονάσματα -σύμφωνα με τα όσα έχουν γίνει δεκτά από την διοίκηση-, οι μερίδες του βιβλίου αποθήκης θα πρέπει να ενημερώνονται ποσοτικά με τα φορολογικά στοιχεία διακίνησης και θα πρέπει να γίνεται διακεκριμένη καταχώρηση των διαφορών των ποσοτήτων που προέκυψαν από ζύγιση

ή καταμέτρηση με την ένδειξη «Ελλείμματα» ή «Πλεονάσματα» κατά περίπτωση.

Τα περιστατικά αυτά, τα οποία δεν μπορεί να έχουν μεγάλη συχνότητα εκτός ειδικών περιπτώσεων, οι οποίες σχετίζονται με την ιδιομορφία των αγαθών, αποδεικνύονται με τα ανάλογα παραστατικά (ζυγολόγια, αποδεικτικά παραλαβής κλπ.).

Επίσης, τα ποσοτικά ελλείμματα ή πλεονάσματα που διαπιστώνονται κατά την απογραφή, είναι σκόπιμο να τακτοποιούνται λογιστικά στις μερίδες του βιβλίου αποθήκης, με διακεκριμένη καταχώρηση σε κάθε μερίδα και με την ένδειξη «Ελλείμματα» ή «Πλεονάσματα» κατά περίπτωση.

### **Μέθοδος Κλειστής Αποθήκης**

Διενεργείται όταν η επιχείρηση δεν τηρεί βιβλίο αποθήκης, πλην όμως τηρεί βιβλίο απογραφών (επιχειρήσεις με βιβλία Γ' κατηγορίας Κ.Β.Σ. ή βιβλία Β' κατηγορίας με τήρηση βιβλίου απογραφών) προς επαλήθευση της ποσοτικής διακίνησης των αγαθών.

Η επαλήθευση αυτή γίνεται χωριστά για κάθε είδος αγαθού, πλην όμως μπορεί να γίνει κατά κατηγορίες αγαθών. Ακολουθείται η εξής σειρά με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων:

(α) Λαμβάνουμε από την απογραφή ενάρξεως τα ποσοτικά δεδομένα του είδους του αγαθού.

(β) Προσθέτουμε τις αγορές χρήσεως ποσοτικά με βάση τα φορολογικά στοιχεία του προμηθευτή (τιμολόγια πώλησής του).

Από το άθροισμα αυτό αφαιρούμε:

(α) τις επιστροφές αγορών, με βάση τα πιστωτικά σημειώματα του προμηθευτή.

(β) τα τυχόν κατεστραμμένα αγαθά, με βάση το πρωτόκολλο καταστροφής.



Το σύνολο αυτό μας δείχνει τις ποσότητες του αγαθού που αγοράστηκαν μέχρι την ημέρα της καταγραφής και τα αποθέματα έναρξης.

Στη συνέχεια, από τα τιμολόγια πώλησης και μετά την αφαίρεση των επιστροφών των πωλήσεων (ποσοτικός), λαμβάνουμε αθροιστικά τις ποσότητες του είδους του αγαθού, για το οποίο γίνεται η επαλήθευση, και τις αφαιρούμε από τις πιο πάνω αγορές και αποθέματα. Το υπόλοιπο μας δείχνει ποσοτικά τα αποθέματα του είδους του αγαθού που καταμετρήθηκε.

Στη συνέχεια γίνεται καταμέτρηση ποσοτική του αγαθού και οι ποσότητες που καταγράφονται πρέπει να συμφωνούν με το πιο πάνω υπόλοιπο. Αν προκύψουν ουσιώδεις διαφορές από την σύγκριση αυτή, αυτό θα πρέπει να προβληματίσει τον επιχειρηματία. Από την άλλη μεριά, η φορολογική αρχή κατά τεκμήριο θεωρεί ότι καλύπτουν πωλήσεις για τις οποίες δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία, με άμεση συνέπεια το πρόστιμο (το οποίο ορίζεται από τον Κ.Β.Σ.) και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων. Η μέθοδος αυτή επαλήθευσης τιτλοφορείται ως *Κλειστή Αποθήκη*.

Η μέθοδος της κλειστής αποθήκης, αν και είναι μία ενδιαφέρουσα περίπτωση, παρουσιάζει αρκετές δυσκολίες:

1. απαιτεί μακροχρόνια εργασία
2. δημιουργεί σφάλματα λόγω των πολλών στοιχείων που καταγράφονται και συγκρίνονται
3. οδηγεί σε υποκειμενικές κρίσεις
4. δεν γίνεται επαλήθευση των μετρήσεων επειδή δεν πραγματοποιούνται διπλογραφικές εγγραφές κλπ.

Συνεπώς, εξαιτίας των παραπάνω δυσκολιών, η χρήση της περιορίζεται αισθητά. Γι' αυτό άλλωστε, το Συμβούλιο Επικρατείας έχει κρίνει αρνητικά για τη μέθοδο αυτή (Σ.τ.Ε. 2539/92, 1987/93).

Η Κλειστή Αποθήκη, μόνο σε περιπτώσεις αμιγώς χονδρικών πωλήσεων δύναται να εφαρμοστεί, διότι στις λιανικές πωλήσεις τα φορολογικά στοιχεία που εκδίδονται δεν περιλαμβάνουν το είδος και την ποσότητα του πωλούμενου αγαθού.

## **Καταστροφή Εμπορευσίμων Στοιχείων**

Σε μια επιχείρηση, υπάρχει περίπτωση οι πρώτες ύλες κλπ. για διάφορους λόγους να έχουν καταστραφεί ή αλλοιωθεί, με συνέπεια να είναι ακατάλληλες για παραγωγή και να κρίνεται αναγκαία η καταστροφή τους. Κατά πάγια τακτική, η καταστροφή των α' υλών ή εμπορευμάτων ή ετοιμών προϊόντων, διενεργείται από επιτροπή υπαλλήλων της επιχείρησης, οι οποίοι συντάσσουν πρωτόκολλο καταστροφής, όπου αναγράφουν την ημέρα και ώρα της καταστροφής, τον τόπο, το είδος, την ποσότητα και την αξία του εμπορεύματος που κατεστράφη.

Η επιχείρηση με αίτησή της προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ., στην οποία αναφέρει συγκεκριμένη ημέρα, ώρα και τόπο καταστροφής, την καλεί να παρασταθεί με υπάλληλό της. Η Δ.Ο.Υ. συνήθως δεν παρίσταται με υπαλλήλους της, διότι δεν είναι υποχρεωμένη· απλά μόνο εάν ο προϊστάμενος το επιθυμεί, έχει το δικαίωμα να παρασταθεί. Έτσι η καταστροφή γίνεται από υπαλλήλους της επιχείρησης, χωρίς την παρουσία υπαλλήλων της φορολογικής αρχής.

Σύμφωνα με την 2936/1986 απόφαση Σ.τ.Ε. για την απόδειξη της καταστροφής, αρκεί το πρωτόκολλο που συνέταξαν οι υπάλληλοι της επιχείρησης, γιατί από τις διατάξεις του Κ.Φ.Σ. δεν προβλέπεται ειδικό δικαιολογητικό για την καταστροφή.

Έτσι για την καταστροφή των α' υλών ως νόμιμο παραστατικό εγγραφής, χρησιμεύει το πρωτόκολλο καταστροφής, με το οποίο η επιχείρηση μπορεί να χρεώσει τα αποτελέσματά της (χρέωση λογαριασμού 86.02.0800 «Έκτακτες Ζημιές» με πίστωση του

λογαριασμού αποθεμάτων) και να προβεί στις σχετικές εγγραφές στο βιβλίο αποθήκης, χωρίς να μπορεί να αμφισβητηθεί νόμιμα από τη φορολογική αρχή. Το ίδιο ισχύει και για καταστροφές ή αλλοίωση α' υλών ή βοηθητικών υλών, ετοιμών προϊόντων, εμπορευμάτων κλπ.

Αξίζει να σημειώσουμε ότι, αν οι ακατάλληλες ύλες έχουν κάποια εμπορεύσιμη αξία ή επαναχρησιμοποιούνται στην παραγωγική διαδικασία, δεν καταστρέφονται και παρακολουθούνται με ιδιαίτερες μερίδες στο βιβλίο αποθήκης, με πίστωση της μερίδας της πρώτης ύλης που αλλοιώθηκε και άνοιγμα νέας μερίδας του αγαθού που έχει κάποια αξία.

## **2) Επεξεργασίες, φασόν σε τρίτους, φασόν στην επιχείρηση**

Όπως αντιλαμβανόμαστε κι από τον τίτλο του θέματος, το ΦΑΣΟΝ αφορά αποκλειστικά και μόνο τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την μεταποίηση των αγαθών (είτε ασχολούνται μόνο μ' αυτή είτε και με αυτή). Συγκεκριμένα, αφορά την μεταποίηση αγαθών όταν αυτή γίνεται για λογαριασμό τρίτων.

### *Μεταποιητικές Επιχειρήσεις*

Γενικά για τις μεταποιητικές επιχειρήσεις έχουμε δει ότι υπάρχει υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης άσχετα από τον τρόπο διενέργειας πωλήσεων, δηλαδή χονδρικός ή λιανικός, κυρίως χονδρικός ή κυρίως λιανικός και σε οποιαδήποτε αναλογία· επίσης δεν παίζει ρόλο αν η επεξεργασία γίνεται σε εγκαταστάσεις ίδιες ή τρίτων, αρκεί να ξεπεραστεί το ορισμένο όριο ακαθαρίστων εσόδων (πάνω από 370.000.000 δρχ.).

Στις μεταποιητικές επιχειρήσεις τηρούνται βιβλία αποθήκης ως εξής:

- πρώτων υλών
- βοηθητικών υλών
- υλικών συσκευασίας

Χρεώνονται με τις αγορές κατ' είδος, ποσότητα και αξία. Πιστώνονται με την διακίνηση εντός της επιχείρησης ή εκτός (επεξεργασία σε τρίτους) κατ' είδος και ποσότητα.

- ετοιμών προϊόντων
- υποπροϊόντων

Χρεώνονται με τις παραλαβές ετοιμών προϊόντων στο χώρο της αποθήκης, από το εργοστάσιο ή από τρίτους στους οποίους εστάλησαν για παραγωγή κατ' είδος και ποσότητα. Πιστώνονται με τις πωλήσεις, κατ' είδος, ποσότητα και αξία.

Ενημερωτικά αναφέρουμε ότι ο τριπλασιασμός των ακαθαρίστων εσόδων (αμοιβών), τα οποία προέρχονται από επεξεργασία για λογαριασμό τρίτων (ΦΑΣΟΝ), όπως προέβλεπε η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του π.δ. 99/1977 για τον καθορισμό της υποχρέωσης τήρησης βιβλίου αποθήκης από 1-7-1992, καταργήθηκε και επομένως στο εξής τα ακαθάριστα έσοδα από τη δραστηριότητα αυτή, λαμβάνονται υπ' όψη ως έχουν, συναθροιζόμενα με τα ακαθάριστα έσοδα του κλάδου επεξεργασίας για ίδιο λογαριασμό.

#### *Επιτηδευματίας που ενεργεί επεξεργασία για λογαριασμό τρίτων*

Στην περίπτωση αυτή, ως ακαθάριστο έσοδο για την τήρηση του βιβλίου αποθήκης, λαμβάνεται το κατεργαστικό (αμοιβή από την κατεργασία για λογαριασμό τρίτων) και τηρείται κατ' είδος και ποσότητα.

Αν ο ενεργών την κατεργασία για λογαριασμό τρίτων χρησιμοποιεί και δικά του υλικά, δεν λαμβάνεται υπόψη η σχέση της αξίας των χρησιμοποιηθέντων ιδίων υλικών προς τη συνολική αμοιβή από την κατεργασία για λογαριασμό τρίτων (Υπ. Οικον. 13328/1968 §76).

*Επιτηδευματίας που ενεργεί επεξεργασία για ίδιο λογαριασμό και για λογαριασμό τρίτων*

Ως ακαθάριστα έσοδα για την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ., θεωρείται το σύνολο της αξίας των πωλουμένων και το ποσό της αμοιβής που λαμβάνει από την επεξεργασία σε τρίτους.

**Παράδειγμα :** Επιχείρηση κατά τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/98 πραγματοποίησε ακαθάριστα έσοδα ως ακολούθως,

α)Καθαρές πωλήσεις+επεξεργασία	400.000.000
β)Φ.Π.Α. (400.000.000×18%)	<u>72.000.000</u>
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων	<u>472.000.000</u>

*ή διαφορετικά:*

α)Αξία καθαρών πωλήσεων	290.000.000
β)Ποσό καθαρής αμοιβής επεξεργασίας	<u>110.000.000</u>
Σύνολο	400.000.000
Φ.Π.Α.	<u>72.000.000</u>
Σύνολο	<u>472.000.000</u>

Η επιχείρηση αυτή έχει ακαθάριστα έσοδα ύψους 400.000.000 δρχ. για την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και όχι 472.000.000 δρχ., διότι η εισπραξη του Φ.Π.Α. δεν αποτελεί ακαθάριστο έσοδο.

Η επιχείρηση υποχρεούται σε τήρηση βιβλίου αποθήκης, γιατί έχει ξεπεράσει το όριο ακαθαρίστων εσόδων για την τήρησή του (όριο 370.000.000 δρχ.).

*Επιτηδευματίας που παράγει προϊόντα σε ίδιες εγκαταστάσεις και εγκαταστάσεις τρίτων*

Τα ακαθάριστα έσοδα εκ της πώλησης αγαθών, τα οποία παράγονται σε εγκαταστάσεις τρίτων, δι ιδίων πρώτων υλών,

θεωρούνται ως προερχόμενα από την εκμετάλλευση βιομηχανικού κλάδου. Έτσι για τον προσδιορισμό των εκ του Κ.Β.Σ. απορρεουσών υποχρεώσεων, πρέπει στα ακαθάριστα αυτά έσοδα να προστεθούν τα προκύπτοντα εκ της πώλησης αγαθών, των οποίων η παραγωγή ολοκληρώνεται στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης.

*Ο επιτηδευματίας που ενεργεί επεξεργασία για λογαριασμό κατοίκου άλλης χώρας*

Ο επιτηδευματίας που ενεργεί επεξεργασία (ΦΑΣΟΝ) για λογαριασμό κατοίκου (φυσικού ή νομικού προσώπου) άλλης χώρας Ε.Ε. (ή τρίτης χώρας), τηρεί βιβλίο αποθήκης, σύμφωνα με τα παραπάνω, εφ' όσον τα ακαθάριστα έσοδά του, κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο από τη δραστηριότητα αυτή ξεπέρασαν το 80% του συνόλου των ετήσιων ακαθαρίστων εσόδων του και τα έσοδα αυτά (από το εσωτερικό και το εξωτερικό) ξεπέρασαν το ποσό των 600.000.000 δρχ. (άρθρο 8,§6).

### **Ποσοτική διακίνηση όταν η επεξεργασία γίνεται σε εργοστάσια τρίτων**

Σε περίπτωση που η επιχείρηση διενεργεί μερική ή ολική επεξεργασία αγαθών σε εργοστάσια τρίτων, επειδή πρόκειται για εξωτερική διακίνηση (αποστολή υλών και υλικών για επεξεργασία σε τρίτους) σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 11 του Κ.Β.Σ. εκδίδεται δελτίο αποστολής στο οποίο αναγράφονται τουλάχιστον τα αγαθά κατ' είδος και ποσότητα και δεν εκδίδεται δελτίο εσωτερικής διακίνησης του άρθρου 11 §4 Κ.Β.Σ. γιατί δεν αφορά εσωτερική διακίνηση.

Το πιο πάνω δελτίο αποστολής θεωρείται ως παραστατικό για την πίστωση του βιβλίου αποθήκης πρώτων υλών κατά ποσότητα (όχι αξία).

Όταν ολοκληρωθεί η επεξεργασία από τον τρίτο, αυτός εκδίδει δελτίο αποστολής για την επαναφορά των πρώτων υλών ως έτοιμα

προϊόντα και υποπροϊόντα. Το δελτίο αυτό αποστολής του τρίτου θεωρείται παραστατικό για την χρέωση της αποθήκης ετοιμών προϊόντων και υποπροϊόντων κατά ποσότητα (όχι αξία).

Μέσα σε οκτώ (8) ημέρες από την παράδοση των αγαθών (πρώτες ύλες κλπ.) σε τρίτους για επεξεργασία με βάση τα δελτία αποστολής που εκδίδει η επιχείρηση πιστώνει τη μερίδα αποθήκης πρώτων υλών κλπ. κατά ποσότητα.

Μέσα σε οκτώ (8) ημέρες από την παραλαβή των αγαθών από την επεξεργασία (έτοιμα προϊόντα και τυχόν υποπροϊόντα) με βάση το δελτίο αποστολής του τρίτου, η επιχείρηση χρεώνει τη μερίδα αποθήκης ετοιμών προϊόντων και υποπροϊόντων ποσοτικά.

Να σημειώσουμε εδώ ότι, ενδείκνυται η τήρηση ενδιάμεσου βιβλίου αποθήκης για την παρακολούθηση των αγαθών που βρίσκονται σε τρίτους για επεξεργασία.

### **3) Αποθήκη Υποκαταστήματος**

#### *Γενικά*

Η αλματώδης ανάπτυξη των επιχειρήσεων στη σύγχρονη οικονομία χαρακτηρίζεται από την εμπορική αποκέντρωση που σημαίνει διατήρηση από αυτές υποκαταστημάτων ή πολλών εκμεταλλεύσεων.

Το γεγονός αυτό οφείλεται αφ' ενός μεν στην καλύτερη διοικητική οργάνωση και αφ' ετέρου στην ανάγκη καλύτερης εξυπηρέτησης του κοινού.

Ο διαχωρισμός όμως αυτός συνδυάζεται με προβλήματα οργάνωσης, γιατί το υποκατάστημα δεν αποτελεί νομικώς αυτοτελή επιχείρηση, αλλά υπάγεται εξ' ολοκλήρου στον διοικητικό και οικονομικό έλεγχο του κεντρικού, ενώ παράλληλα παρουσιάζει μία οικονομική αυτοτέλεια υπό τη διεύθυνση ενός υπευθύνου προσώπου.

Η λογιστική οργάνωση των υποκαταστημάτων παρουσιάζει δυσκολίες λόγω της πιο πάνω αντίφασης και θα πρέπει να βρεθεί το κατάλληλο λογιστικό σύστημα που θα ακολουθηθεί, το οποίο θα πρέπει

να είναι εύκαμπτο και ανάλογο με τις λειτουργικές ανάγκες της επιχείρησης.

#### *Εννοια Υποκαταστήματος*

Υποκατάστημα είναι μια δευτερεύουσα εγκατάσταση ή κατάστημα, το οποίο τελεί υπό τη φροντίδα της κύριας εγκατάστασης (κεντρικό ή έδρα) που ασκεί την ίδια εμπορική ή μεταποιητική δραστηριότητα προς το κεντρικό, μέσω ενός διευθυντή και Δε θα πρέπει να συγχέεται με την ελεγχόμενη εταιρία, η οποία δημιουργείται από την εταιρία κι έχει ίδια νομική προσωπικότητα.

Η διοικητική και λογιστική οργάνωση διαφέρει ανάλογα με τη μεγάλη ή μικρή αυτονομία διαχείρισης ή διοίκησης, που αφήνεται από το κεντρικό.

#### *Εννοια Υποκαταστήματος κατά τον Κ.Β.Σ.*

Σύμφωνα με την §1 του άρθρου 9 Κ.Β.Σ., υποκατάστημα της επιχείρησης θεωρείται κάθε άλλο τμήμα ή επαγγελματική εγκατάστασή της, που βρίσκεται εκτός χώρου της έδρας, στην οποία διενεργείται παραγωγή ή συναλλακτική δραστηριότητα για λογαριασμό του κεντρικού ή της έδρας ή άλλου κεντρικού ή υποκαταστήματος.

#### *Πότε δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης βιβλίου υποκαταστήματος;*

- A) Η ύπαρξη υποκαταστήματος κατά τον Κ.Β.Σ. προϋποθέτει διαφορετική διεύθυνση από την έδρα ή το κεντρικό. Αν το υποκατάστημα στεγάζεται στον ίδιο χώρο ή σε συνεχιζόμενο με την έδρα ή άλλο κεντρικό ή υποκατάστημα, αυτό δεν τηρεί βιβλία· δεν θεωρείται υποκατάστημα κατά τον Κ.Β.Σ. και η κίνησή του παρακολουθείται από τα βιβλία του κεντρικού ή του άλλου υποκαταστήματος ή κεντρικού στο οποίο βρίσκεται.
- B) Δεν τηρούνται βιβλία υποκαταστήματος στις οποιεσδήποτε πρόσκαιρες εγκαταστάσεις. Αυτό σημαίνει ότι η τήρησή τους



προϋποθέτει μόνιμη εγκατάσταση. Αναφέρουμε ενδεικτικές περιπτώσεις:

- Εργοτάξιο, ειδικές πρόχειρες εγκαταστάσεις κατασκευαστικών εταιριών, πλησίον του έργου κατασκευής.
- Προσωρινές εκθέσεις αγαθών της επιχείρησης σε διάφορους εκθεσιακούς χώρους.
- Χώροι συγκέντρωσης, επεξεργασίας και μεταφοράς αγροτικών προϊόντων.
- Κατάστημα της επιχείρησης που βρίσκεται στον ίδιο χώρο ή στο ίδιο κτίριο, εφ' όσον υπάρχει επικοινωνία π.χ. κεντρικό κατάστημα στο ισόγειο και το υποκατάστημα βρίσκεται στον πρώτο ή δεύτερο όροφο κι επικοινωνούν με κοινόχρηστη σκάλα ή τον κοινόχρηστο ανελκυστήρα.
- Πρατήριο πώλησης που βρίσκεται στον χώρο του εργοστασίου.
- Λατομείο, μεταλλείο, ορυχείο.
- Καντίνες που βρίσκονται στα πλοία, αεροδρόμια κλπ.

Τα στοιχεία των συναλλαγών των πιο πάνω περιπτώσεων, συγκεντρώνονται και αποστέλλονται στην έδρα ή άλλο τυχόν υποκατάστημα που της ανήκει και καταχωρούνται μέσα στο πρώτο δεκαήμερο του επόμενου μήνα από την έκδοση ή λήψη τους. Ως προς το βιβλίο αποθήκης των πιο πάνω περιπτώσεων η διακίνηση παρακολουθείται από το κεντρικό σε ιδιαίτερες στήλες ή σε χωριστό βιβλίο αποθήκης.

#### *Τήρηση βιβλίου αποθήκης υποκαταστημάτων*

Παράγραφος 11: Στο υποκατάστημα, από τα βιβλία του οποίου εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα, τηρείται βιβλίο αποθήκης, σύμφωνα με όσα ορίζονται από τις διατάξεις των παραγράφων 1 έως 6 του άρθρου αυτού.

Στο υποκατάστημα από τα βιβλία του οποίου δεν εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα, τηρείται βιβλίο αποθήκης κατ' είδος και ποσότητα με δυνατότητας τήρησής του κατά αξία.

Στο βιβλίο αποθήκης της έδρας παρακολουθείται η κίνηση του υποκαταστήματος κατ' είδος, ποσότητα και αξία.

Σε περίπτωση τήρησης του βιβλίου αποθήκης του υποκαταστήματος και κατ' αξία, στο βιβλίο αποθήκης της έδρας μεταφέρεται κατά μερίδα συνολική μηνιαία κίνηση κατά ποσότητα και αξία, με βάση κατάσταση που αποστέλλεται από το υποκατάστημα εντός του επόμενου μήνα.

Όταν το υποκατάστημα βρίσκεται στον ίδιο νομό με την έδρα ή σε απόσταση μικρότερη των 50 χλμ. Από αυτή, η κίνησή του μπορεί να παρακολουθείται σε ιδιαίτερες στήλες των μερίδων του βιβλίου αποθήκης της έδρας ή σε ιδιαίτερο βιβλίο αποθήκης που τηρείται στην έδρα.

Όταν στην έδρα δεν ενεργείται αποθήκευση ή διακίνηση αγαθών, βιβλίο αποθήκης μπορεί να τηρείται μόνο στο υποκατάστημα κατ' είδος, ποσότητα κι αξία.

#### *Υποκατάστημα με εξαρτημένη λογιστική (μη αυτόνομη)*

Η λογιστική του υποκαταστήματος αυτού τηρείται και παρακολουθείται από το κεντρικό βάσει δικαιολογητικών και στοιχείων, τα οποία αποστέλλονται περιοδικώς από το υποκατάστημα, το οποίο σύμφωνα με την §3 του άρθρου 9 Κ.Β.Σ. τηρεί κατά διπλογραφική μέθοδο τουλάχιστον ημερολόγια ταμειακών και συμψηφιστικών πράξεων.

Το λογιστικό σχέδιο του κεντρικού, σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. πρέπει να προβλέπει για κάθε υποκατάστημα λογαριασμούς διαχείρισης κλπ. σαφώς διακεκριμένους από το κεντρικό.

Το πλεονέκτημα του συστήματος αυτού είναι η συγκέντρωση των εγγραφών της λογιστικής στο κεντρικό και η έλλειψη προσωπικού στο υποκατάστημα, που επιφέρει οικονομία στο προσωπικό.

Το σύστημα αυτό όμως έχει τα εξής μειονεκτήματα:

- A. Πολλές αποστολές δικαιολογητικών και πληροφοριών στο κεντρικό και
- B. Εμποδίζεται η εμπορική ανάπτυξη του υποκαταστήματος.

*Βιβλίο αποθήκης υποκαταστήματος με εξαρτημένη λογιστική (Άρθρο 8 §11 του Κ.Β.Σ.)*

**Πρώτη περίπτωση:** Βιβλίο αποθήκης υποκαταστήματος κατά ποσότητα και είδος. Σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της §11 του άρθρου 8 Κ.Β.Σ., όταν στο υποκατάστημα δεν τηρείται αυτοτελής λογιστική, δηλ. τηρούνται βιβλία υποκαταστήματος που προβλέπει το εδάφιο 1<sup>ο</sup> της §3 του άρθρου 9 Κ.Β.Σ., τηρείται σ' αυτό (υποκατάστημα) βιβλίο αποθήκης κατ' είδος και ποσότητα, πλην όμως η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να το τηρήσει και κατ' αξία.

Σύμφωνα με το 3<sup>ο</sup> εδάφιο της §11 του άρθρου 8 Κ.Β.Σ., αν το υποκατάστημα τηρεί βιβλίο αποθήκης κατ' είδος και ποσότητα, στην έδρα της επιχείρησης τηρούνται αντίστοιχες μερίδες βιβλίου αποθήκης (χωριστό βιβλίο αποθήκης ή σε ιδιαίτερες στήλες του βιβλίου αποθήκης για κάθε υποκατάστημα) κατά ποσότητα και αξία με τις οποίες παρακολουθείται η κίνηση των εμπορευσίμων στοιχείων του υποκαταστήματος (πλήρης αποθήκη στο κεντρικό).

**Δεύτερη περίπτωση:** Βιβλίο αποθήκης υποκαταστήματος κατ' είδος, ποσότητα κι αξία. Σύμφωνα με το 4<sup>ο</sup> εδάφιο της §11 του άρθρου 8 Κ.Β.Σ., όταν το υποκατάστημα με μη αυτόνομη λογιστική τηρεί πλήρη αποθήκη (κατ' είδος, ποσότητα κι αξία) στο βιβλίο αποθήκης της έδρας μεταφέρεται η κατά μερίδα συνολική μηνιαία κίνηση κατά ποσότητα κι αξία, με βάση κατάσταση που αποστέλλεται από το υποκατάστημα εντός του επόμενου μήνα.

Δηλαδή, στην προκειμένη περίπτωση, ουσιαστικά το βιβλίο αποθήκης τηρείται στο υποκατάστημα και το κεντρικό παρακολουθεί την κίνηση πληροφοριακά.

**Τρίτη περίπτωση:** Βιβλίο αποθήκης υποκαταστήματος όταν στο κεντρικό Δε διενεργείται συναλλακτική κίνηση. Σύμφωνα με το 4<sup>ο</sup> εδάφιο της §11 του άρθρου 8 Κ.Β.Σ., όταν στην έδρα ή στο κεντρικό δεν διενεργείται αποθήκευση ή διακίνηση αγαθών κλπ., το βιβλίο αποθήκης μπορεί να τηρείται μόνο στο υποκατάστημα κατ' είδος, ποσότητα κι αξία χωρίς να απαιτείται έγκριση του αρμόδιου προϊστάμενου Δ.Ο.Υ.

*Μη τήρηση βιβλίου αποθήκης σε υποκατάστημα, όταν αυτό βρίσκεται στον ίδιο νομό με το κεντρικό ή σε απόσταση μέχρι 50 χλμ. απ' αυτό*

Για την πιο πάνω περίπτωση ισχύει ειδική διάταξη του 5<sup>ου</sup> εδαφίου της §11 του άρθρου 8 Κ.Β.Σ., όπου όταν το υποκατάστημα βρίσκεται στον ίδιο νομό με την έδρα ή σε απόσταση μικρότερη των 50 χλμ. απ' αυτή, μπορεί το βιβλίο αποθήκης του υποκαταστήματος να παρακολουθείται σε ιδιαίτερες στήλες των μερίδων του βιβλίου αποθήκης του κεντρικού ή σε ιδιαίτερο βιβλίο αποθήκης, δηλ. στην προκειμένη περίπτωση δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης στο υποκατάστημα.

*Βιβλίο αποθήκης υποκαταστήματος με αυτοτελή λογιστική*

Με το σύστημα αυτό κάθε υποκατάστημα τηρεί τα λογιστικά του βιβλία χωριστά από το κεντρικό, όπως κάθε αυτοτελής επιχείρηση. Έτσι δεν υποχρεώνεται να αποστέλλει στο κεντρικό τα δικαιολογητικά στοιχεία των εγγραφών, πλην όμως το λογιστήριο του υποκαταστήματος αποστέλλει περιοδικώς οικονομικές καταστάσεις- κινήσεις του προς ενημέρωση του κεντρικού χωρίς νομική υποχρέωση.

Το σύστημα αυτό έχει το πλεονέκτημα ότι είναι περισσότερο εύκαμπτο από το προηγούμενο και αποφεύγεται η χρήση κι η αποστολή πολλών δικαιολογητικών στο κεντρικό. Παρουσιάζει όμως και τα εξής μειονεκτήματα:

1. Λειτουργία λογιστηρίου σε κάθε υποκατάστημα κι επομένως, οικονομική επιβάρυνση

2. Είναι πιο δύσκολη η διενέργεια αποτελεσματικού ελέγχου, λόγω της κατάτμησης των οικονομικών υπηρεσιών.

Στην περίπτωση αυτή το υποκατάστημα τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας Κ.Β.Σ. (κατά τη διπλογραφική μέθοδο) ανεξάρτητα του κεντρικού, με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ. το οποίο, ως προς την τήρηση των λογαριασμών είναι ανάλογο προς εκείνο της έδρας. Η τυχόν κίνηση των εμπορευμάτων με το κεντρικό γίνεται με δελτίο αποστολής στα οποία τα είδη αναγράφονται και κατ' αξία σε τιμές κόστους και είναι αναγκαία η λειτουργία ενδιάμεσων λογαριασμών για την παρακολούθηση της μεταξύ τους κίνησης.

Στο σύστημα της αυτοτελούς λογιστικής, το υποκατάστημα στο τέλος της χρήσης διενεργεί πράξεις απογραφής, που το αφορούν, τις οποίες καταχωρεί σε δικό του βιβλίο απογραφών.

Στη συνέχεια συντάσσει ίδιο ισολογισμό και λογαριασμούς γενικής εκμετάλλευσης με τα δικά του αποτελέσματα χρήσεως κι έπειτα μεταφέρονται κι ενσωματώνονται στα οικονομικά δεδομένα του κεντρικού σε χωριστούς λογαριασμούς.

Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της §11 του άρθρου 8 Κ.Β.Σ. αν το υποκατάστημα εξάγει αυτοτελές αποτέλεσμα, τηρείται βιβλίο αποθήκης, σύμφωνα με όσα ορίζονται από τις διατάξεις των παραγράφων 1 έως 6 του άρθρου αυτού.

Τούτο σημαίνει ότι κάθε τέτοιο υποκατάστημα τηρεί πλήρη αποθήκη ως εξής:

(α) Αν πρόκειται για συναλλαγές εμπορίας, τηρεί μερίδες αποθήκης για κάθε είδος αγαθού κατά ποσότητα κι αξία, κατά την εισαγωγή κι εξαγωγή, ή κατ' είδος, ποσότητα κι αξία, κατά την εισαγωγή, της εξαγωγής προσδιοριζομένης στο τέλος της χρήσης με την απογραφή, ανάλογα με την περίπτωση.

(β) Αν διενεργεί παραγωγή, τηρεί βιβλίο αποθήκης α' υλών κι ετοιμών προϊόντων και υποπροϊόντων, καθώς επίσης και βιβλίο αποθήκης βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας, εφ' όσον υφίστανται οι κατά νόμο προϋποθέσεις.

(γ) Αν διενεργεί κατεργασία για λογαριασμό τρίτων, τότε έχει τις υποχρεώσεις του επιτηδευματία που ενεργεί τέτοιες εργασίες.

Γενικά μπορούμε να πούμε ότι το υποκατάστημα τηρεί βιβλίο αποθήκης όπως το κεντρικό, ή μια αυτοτελής επιχείρηση.

Το κεντρικό δεν τηρεί βιβλίο αποθήκης για την παρακολούθηση των εργασιών ενός τέτοιου από τα πιο πάνω υποκαταστήματα.

### **Διακίνηση κεντρικού με υποκαταστήματα ή αντίθετα διακίνηση μεταξύ υποκαταστημάτων**

Η επιχειρήσεις που διατηρούν υποκατάστημα, αποθήκες, καταστήματα, πρατήρια, εργοτάξια κλπ., εγκαταστάσεις εκτός κεντρικού, είναι ενδεχόμενο να αποστέλλουν αγαθά από το κεντρικό κατάστημα προς τα υποκαταστήματα, αποθήκες κλπ. ή να παραλαμβάνουν από αυτά αγαθά, ή να γίνονται διακινήσεις αγαθών μεταξύ αποθηκών, καταστημάτων κλπ.

Σύμφωνα με την περίπτωση γ' της §1 του άρθρου 11 Κ.Β.Σ., όταν γίνεται διακίνηση αγαθών μεταξύ επαγγελματικών εγκαταστάσεων της ίδιας επιχείρησης, εκδίδεται δελτίο αποστολής από την παραδίδουσα τα αγαθά εγκατάσταση εις διπλούν. Το πρωτότυπο του οποίου συνοδεύει τα αγαθά και παραδίδεται στην άλλη εγκατάσταση.

Σε αυτό το δελτίο αποστολής αναγράφονται τα είδη κατά ποσότητα. Αν όμως το υποκατάστημα τηρεί βιβλίο αποθήκης κατ' είδος, ποσότητα κι αξία ή εξάγει αυτοτελές οικονομικό αποτέλεσμα, στα δελτία αποστολής αναγράφεται και η αξία του αγαθού (τιμή κόστους) (περίπτωση ζ' §5 άρθρου 11 Κ.Β.Σ.).

Η καταχώρηση των διακινδυνευμένων αγαθών με βάση τα δελτία αποστολής, διενεργείται τόσο στο βιβλίο αποθήκης της εγκατάστασης που αποστέλλει τα αγαθά, όσο και αυτής που τα παραλαμβάνει.

Η αποστέλλουσα τα αγαθά εγκατάσταση πιστώνει την μερίδα αποθήκης κατά ποσότητα κι ενδεχομένως και κατ' αξία και η

παραλαμβάνουσα χρεώνει τη μερίδα αποθήκης κατά ποσότητα κι ενδεχομένως και κατ' αξία.

Με τον τρόπο αυτό είναι εύκολη η παρακολούθηση της διακίνησης μεταξύ των επαγγελματικών εγκαταστάσεων μιας επιχείρησης, τουλάχιστο κατ' είδος και ποσότητα και κατά περίπτωση και της αξίας και παράλληλα ελέγχονται οι πραγματικές αγορές και πωλήσεις του κεντρικού ή των υποκαταστημάτων κλπ.

Οι καταχωρήσεις των δεδομένων του δελτίου σε διακινήσεις εγκαταστάσεων, καταχωρούνται απευθείας στο βιβλίο αποθήκης ή σε θεωρημένη κατάσταση ημερησίας κίνησης αποθήκης, τα δεδομένα της οποίας μεταφέρονται συγκεντρωτικά στο βιβλίο αποθήκης την μεθεπόμενη ημέρα, ή σε μηνιαία κατάσταση και απ' αυτή συγκεντρωτικά στο βιβλίο αποθήκης, το πρώτο δεκαήμερο του επόμενου μήνα κατ' εφαρμογή του δευτέρου εδαφίου της §9 του Κ.Β.Σ.

Στην περίπτωση τήρησης ημερησίων καταστάσεων κίνησης, το βιβλίο αποθήκης των εγκαταστάσεων και οι μηνιαίες καταστάσεις αποθήκης του δεν χρήζουν θεώρησης.

Τα αποθέματα των υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων, παρακολουθούνται κατ' αξία από την έδρα ή το κεντρικό με τους αναπτυσσόμενους λογαριασμούς του ομίλου των λογαριασμών 29 του Ε.Γ.Λ.Σ. «Αποθέματα Υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων».

#### **4) Ενσωμάτωση υλικών στα προϊόντα.**

##### **Διακρίσεις των υλικών**

Για την παραγωγή του προϊόντος που θέλει να παράγει η επιχείρηση, προαπαιτείται η χρησιμοποίηση κι επεξεργασία διαφόρων υλικών, που θα μετατραπούν σε νέο είδος, το τελικό μας προϊόν.

Οι πρώτες και βοηθητικές ύλες και γενικότερα τα υλικά που αναλίσκονται για την παραγωγή των προϊόντων, εντάσσονται στη μεγάλη κατηγορία των αποθεμάτων και διακρίνονται σε:

- **Πρώτες ύλες.** Είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά η οικονομική μονάδα με σκοπό τη βιομηχανική επεξεργασία ή συναρμολόγησή τους για την παραγωγή ή κατασκευή προϊόντων. Δηλ., πρόκειται περί υλικών αγαθών που αγοράζει ή λαμβάνει από φυσικές πηγές η οικονομική μονάδα, με σκοπό να τα χρησιμοποιήσει για την παραγωγή προϊόντων για πώληση, λ.χ. στην ελαιουργία το ελαιόλαδο, στη σαπυνοποιεία το πυρηνέλαιο, στην αλευροβιομηχανία το σιτάρι, στην καπνοβιομηχανία τα καπνά κλπ. Οι πρώτες ύλες διακρίνονται σε κύριες και δευτερεύουσες, ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους στο κόστος παραγωγής.
- **Βοηθητικές ύλες.** Είναι τα υλικά αγαθά που είναι αναγκαία για την επεξεργασία των πρώτων υλών, τα οποία όμως δεν ενσωματώνονται από φυσική άποψη στο τελικό προϊόν της παραγωγής, λ.χ. τα αρώματα στη σαπυνοποιεία.
- **Υλικά συσκευασίας.** Είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά η οικονομική μονάδα με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για την συσκευασία των προϊόντων της, ώστε τα τελευταία να φτάνουν στην κατάσταση εκείνη στην οποία είναι δυνατό ή σκόπιμο να προσφέρονται στην πελατεία. Τα υλικά συσκευασίας είναι μίας μόνο χρήσεως και δεν επιστρέφονται από τους πελάτες στην πωλούσα τα προϊόντα επιχείρηση. Λ.χ. χαρτί περιτυλίγματος, χαρτοσακούλες, πλαστικά ή χάρτινα κουτιά, πλαστικές φιάλες κλπ., που χρησιμοποιούνται για τη συσκευασία των πωλούμενων προϊόντων.
- **Αναλώσιμα υλικά.** Είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά η οικονομική μονάδα με προορισμό την ανάλωσή τους, για συντήρηση του πάγιου εξοπλισμού της και γενικά για την εξασφάλιση των αναγκαίων συνθηκών λειτουργίας των κυρίων και βοηθητικών υπηρεσιών της, λ.χ. υλικά καθαριότητας των τμημάτων παραγωγής, τα λάδια συντήρησης των μηχανών.



- Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων. Είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά η οικονομική μονάδα, με σκοπό την ανάλωσή τους για συντήρηση κι επισκευή του πάγιου εξοπλισμού της.
- Είδη συσκευασίας. Είναι τα υλικά μέσα που χρησιμοποιούνται από την οικονομική μονάδα για τη συσκευασία εμπορευμάτων ή προϊόντων της και παραδίδονται στους πελάτες μαζί με το περιεχόμενό τους. Τα είδη συσκευασίας είναι επιστρεπτέα ή μη επιστρεπτέα, ανάλογα με τη συμφωνία που γίνεται κατά την πώληση σχετικά με την επιστροφή τους ή μη, όπως λ.χ. οι φιάλες αναψυκτικών ή υγραερίων, πλαστικά ή ξύλινα βαρέλια.

Όλα αυτά είναι απαραίτητα για τη σωστή λειτουργία κι εξυπηρέτηση της παραγωγής. Εμείς θα εστιάσουμε κυρίως την προσοχή μας στα υλικά που ενσωματώνονται από φυσική άποψη στο τελικό προϊόν (πρώτες ύλες) και για τις υπόλοιπες κατηγορίες η ενσωμάτωση θεωρείται υποδιέστρη κι επακολουθεί της ακόλουθης ανάλυσης-λαμβάνοντας βέβαια πάντα υπόψη τη διαφορετική μεταχείριση ανά θέμα/ περίπτωση.

### **Κοστολόγηση των αναλωμένων πρώτων υλών**

Η ενσωμάτωση των υλικών στα προϊόντα, πραγματοποιείται με την μεταφορά τους στην παραγωγή κι ολοκληρώνεται με την κοστολόγηση των αναλωμένων ποσοτήτων. Κατά το τέλος της ενσωμάτωσης αυτής, θα πρέπει να γνωρίζουμε το κόστος των υλικών που απαιτούνται για την παραγωγή της μονάδας κάθε προϊόντος (παραγμένα προϊόντα επί κόστος υλικών παραγωγής μονάδας προϊόντος).

Βασικά στοιχεία για την κοστολόγηση των αναλώσεων πρώτων και βοηθητικών υλών, δηλ. τον καταλογισμό αυτών στις οικείες λειτουργίες και φορείς κόστους, είναι:

- (α) η ποσότητα των αναλώσεων των πρώτων και
- (β) η αποτίμηση των ποσοτήτων αυτών.

Η ποσότητα των αναλώσεων κατά παραγόμενο προϊόν, παραγωγικό τμήμα ή λειτουργία, προσδιορίζεται με βάση τα δελτία εξαγωγής από τις αποθήκες, τα οποία, σε περίπτωση μεγάλης κινήσεως των αποθηκών, εκδίδονται με βάση άλλα έντυπα καλούμενα «αιτήσεις υλικών». Οι αιτήσεις αυτές εκδίδονται απ' τους αρμόδιους επικεφαλής των τμημάτων παραγωγής κι αποτελούν εντολές προς την αποθήκη για την παράδοση των υλικών που αναγράφονται σ' αυτές.

Με βάση τις αιτήσεις αυτές εκδίδονται απ' το λογιστήριο αποθηκών τα ημερήσια «δελτία εξαγωγής». Στις αιτήσεις υλικών και στα δελτία εξαγωγής αναγράφονται εκτός των άλλων και το προϊόν ή το έργο ή το τμήμα ή η λειτουργία, στην οποία διατέθηκε η πρώτη ύλη ή το υλικό. Με βάση τα στοιχεία αυτά οι αναλώσεις συγκεντρώνονται κατά παραγόμενο προϊόν ή παραγωγικό τμήμα ή λειτουργία της επιχειρήσεως.

Η αποτίμηση των αναλώσεων πρώτων και βοηθητικών υλών γίνεται πάντοτε με βάση μία απ' τις γνωστές παραλλαγές της τιμής κτίσεως (μέσος σταθμικός όρος, κυκλοφοριακός μέσος όρος, FIFO, LIFO κλπ.) τις οποίες μεθόδους θα αναλύσουμε στο επόμενο κεφάλαιο. Η παραλλαγή αυτή πρέπει να εφαρμόζεται με συνέπεια, δηλ. κατά σταθερό τρόπο, γιατί η χρησιμοποίηση τέτοιων διαφορετικών μεθόδων στη διαδρομή των κοστολογικών περιόδων, οδηγεί σε αλλοίωση των αποτελεσμάτων των επιμέρους περιόδων. Η κατά πάγιο τρόπο εφαρμογή μιας απ' τις παραδεκτές αυτές παραλλαγές της τιμής κτίσεως, υπαγορεύεται από τις σύγχρονες λογιστικές αρχές, καθώς κι από την εμπορική και τη φορολογική νομοθεσία.

Η συγκέντρωση των ποσοτήτων που αναλώθηκαν κατ' είδος υλικού, η αποτίμηση αυτών και η συγκέντρωση ποσοτήτων και αξίας κατά παραγόμενο προϊόν (άμεσα υλικά κατά προϊόν) ή κατά τμήμα ή λειτουργία (άμεσα υλικά κατά τμήμα ή λειτουργία), που άλλοτε απαιτούσε σημαντικό λογιστικό κόστος, σήμερα με τη χρησιμοποίηση των σύγχρονων μηχανολογικών μέσων (H/Y κλπ.), είναι έργο ευχερέστατο· αρκεί στα οικεία έντυπα (αιτήσεις υλικών ή δελτία

εξαγωγών) να σημειώνονται οι οικείοι κωδικοί αριθμοί των προϊόντων, τμημάτων ή λειτουργιών, για τα οποία τα υλικά εξήχθησαν απ' την αποθήκη και η διαδικασία συγκεντρώσεων των αναλωμένων ποσοτήτων, η αποτίμηση αυτών κλπ. διεξάγεται με απόλυτη ακρίβεια και σε απίθανα ελάχιστο χρόνο.

# **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6**

## **ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ**

### Γενικά

Δίνοντας τον ορισμό της αποτίμησης θα μπορούσαμε να πούμε ότι αποτίμηση των στοιχείων της επιχείρησης είναι η διαδικασία εκείνη η οποία γίνεται συνήθως κάθε τέλος της χρήσης, με σκοπό να καθορίσει την πραγματική αξία των αποθεμάτων που βρίσκονται στην αποθήκη μας σε δεδομένη χρονική στιγμή, και την παρουσίασή τους στις οικονομικές καταστάσεις τέλους χρήσης με τον πλέον πραγματικό τρόπο.

Η καθιέρωση σταθερών κανόνων αποτίμησης παρουσιάζει αρκετές δυσκολίες και κάθε μέθοδος που προτείνεται για επίλυση του θέματος θέτει νέα προβλήματα.

Η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης ενεργείται με τα οριζόμενα από τις οικείες διατάξεις του Κ.Β.Σ. Π.Δ. 186/92.

### Αποτίμηση εμπορευμάτων στοιχείων

Εμπορεύσιμα στοιχεία θεωρούνται αυτά που αποτελούν το αντικείμενο των εργασιών της επιχείρησης (πρώτες ύλες, βοηθητικές, υλικά συσκευασίας, έτοιμα προϊόντα, ημιτελή, εμπορεύματα κ.λ.π.).

Η αποτίμηση των στοιχείων αυτών ενεργείται, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 28 Κ.Β.Σ. με την μέθοδο της χαμηλότερης τιμής μεταξύ της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής και της τιμής στην οποία η επιχείρηση μπορεί να τα αγοράσει ή να τα παράγει κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού (τρέχουσα αξία).

Αποτίμηση σε τιμή κατώτερη της χαμηλότερης συνιστά απόκρυψη κερδών, η οποία δεν αναγνωρίζεται φορολογικώς.

### **Αποτίμηση αποθεμάτων επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλίο αποθήκης και παραγωγής – κοστολογίου.**

Γίνεται κατά τρόπο απόλυτα εμπειρικό. Συνήθως εφαρμόζεται η μέθοδος της έκπτωσης του μικτού κέρδους από τις ακαθάριστες πωλήσεις ενός αγαθού. Δηλαδή στην προκειμένη περίπτωση εξευρίσκουμε το ποσοστό του μικτού κέρδους, το οποίο ανάγουμε σε αξίες και στη συνέχεια το αφαιρούμε από την καθαρή αξία πώλησης. Το υπόλοιπο μας δείχνει το κόστος των μενόντων, που αποτελεί και την αξία αποτίμησης. Η αποτίμηση αυτή μας δίνει αξίες κατά προσέγγιση.

### **Μέθοδοι αποτίμησης και τιμής των αγαθών**

**Άρθρο 28, §1 και 2 Κ.Β.Σ.**

**Άρθρο 1, §2.2.205 του Ε.Γ.Α.Σ.**

Τα αποθέματα (α' ύλες, βοηθητικές, έτοιμα προϊόντα κ.λ.π.) εκτός από τα υπολείμματα, υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ:

- (α) της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής τους και
- (β) της τιμής στην οποία η επιχείρηση μπορεί να τα αγοράσει ή να τα παράγει κατά την ημέρα του κλεισίματος του ισολογισμού.

Αν όμως η τιμή στην οποία η επιχείρηση μπορεί να αγοράσει τα αγαθά ή να τα παράγει είναι χαμηλότερη της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους, αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε η αποτίμηση γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

Δηλαδή, όταν έχουμε να αποτιμήσουμε ένα ή περισσότερα αποθέματα, πρέπει να ελέγχουμε το μέγεθος των τριών αξιών που έχουν αυτά κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού.

Αυτό σημαίνει την τιμή κτήσεως ή το ιστορικό κόστος της παραγωγής του, την τιμή αντικατάστασης (τρέχουσα τιμή), και την καθαρή αξία ρευστοποίησης. Αυτό που πρέπει να γίνει συνείδηση όλων είναι ότι, τα αποθέματα πάντα αποτιμώνται στη χαμηλότερη από τις τρεις αναφερόμενες αξίες κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού.

### **Αποτίμηση της ροής των αποθεμάτων**

Η έννοια της αποτίμησης ενός αποθέματος ή ομάδας αποθεμάτων, είναι αυτή του προσδιορισμού της ανάλογης ποσότητας σε αξία αποτιμημένη σε δραχμές.

Αποτίμηση των αποθεμάτων είναι η μέθοδος με την οποία:

1. Προσδιορίζεται η τιμή κτήσης των εμπορευσίμων αγαθών που πωλούνται ή βιομηχανοποιούνται, καθώς και των υπολοίπων που υπάρχουν σε οποιαδήποτε στιγμή, και δεύτερον
2. Γίνεται η αποτίμηση των αποθεμάτων κατά την απογραφή.

Η περίπτωση 1 έχει δυναμικό χαρακτήρα που αφορά και τις κοστολογήσεις που γίνονται κατά τη διάρκεια της χρήσης λόγω πωλήσεων ή βιομηχανοποιήσεων των αποθεμάτων ενώ η περίπτωση 2 έχει στατικό χαρακτήρα, γιατί γίνεται μία φορά το χρόνο κατά τη σύνταξη του ισολογισμού τέλους χρήσης.

Η αποτίμηση των αποθεμάτων(και ειδικότερα των αναλώσεων των αποθεμάτων) γίνεται με σκοπό να:

- A. Προσδιοριστεί το πραγματικό λογιστικό κόστος, για τον υπολογισμό των αποτελεσμάτων και την αποτίμηση των μενόντων της απογραφής.
- B. Ελεγχθούν οι τιμές της αγοράς που επιτεύχθηκαν.
- Γ. Συμβάλλει στη λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων.

**Οι κυριότεροι μέθοδοι υπολογισμού των αποθεμάτων είναι:**

**1<sup>η</sup> Μέθοδος της Τιμής Κτίσης των Αποθεμάτων:**

- α. Του απλού μέσου όρου.
- β. Σταθμικού μέσου όρου.
- γ. Σειράς εξάντλησης των αποθεμάτων. (F.I.F.O./ First In – First Out).
- δ. Αντίστροφης σειράς εξάντλησης των αποθεμάτων (L.I.F.O./ Last In – First Out).

**2<sup>η</sup> Μέθοδος της Τρέχουσας Τιμής ή Τιμής Αντικατάστασης.**

**3<sup>η</sup> Μέθοδος της Πρότυπης Τιμής.**

Για να είναι πιο κατανοητή ή ανάπτυξη των μεθόδων που θα αναλύσουμε παρακάτω χρησιμοποιούμε ένα αριθμητικό παράδειγμα.

**Παράδειγμα:** Η επιχείρηση "Α" μέσα στη χρήση πραγματοποιεί στην αποθήκη της πρώτης ύλης τις ακόλουθες κινήσεις.

20 Ιανουαρίου	Προμήθεια μον.	600	Πρός 30 δρχ./ μονάδα.
28 Ιανουαρίου	"	450	" 36 " "
9 Φεβρουαρίου	Ανάλωση μον.	300	
25 Φεβρουαρίου	"	350	
4 Μαρτίου	Προμήθεια μον.	240	Προς 38 δρχ./ μονάδα.
15 Μαρτίου	Ανάλωση μον.	340	

**1<sup>η</sup> Μέθοδος Υπολογισμού της Τιμής Κτίσης.**

Η τιμή κτίσης των αγαθών αποτιμάται με τους πιο κάτω τρόπους.

**α. Μέθοδος του Απλού Μέσου Ορου,** δηλαδή η μέση τιμή κτίσης των αγαθών που αγοράστηκαν μέσα στην χρήση. Σύμφωνα με την



μέθοδο αυτή, δεν λαμβάνονται άμεσα υπόψη οι ποσότητες με τις αξίες προμήθειας του αγαθού.

Εδώ υπολογίζεται η μέση τιμή του κόστους κατά παρτίδα προμήθειας και προσθέτοντας όλες τις μέσες τιμές κόστους διαιρούμε με τον αριθμό των φορών που έγιναν προμήθειες.

Σύμφωνα με το παράδειγμα μας έχουμε προμήθειες πρώτων υλών τρεις (3) φορές, με αντίστοιχη μέση τιμή κόστους ίση με:

$30 \text{ δρχ/μον} + 36 \text{ δρχ/μον} + 38 \text{ δρχ/μον} = 104 / 3 = 34,67 \text{ δρχ}$  που είναι η μέση τιμή μονάδας.

#### **β. Μέθοδος του Σταθμικού Μέσου Όρου (Σ.Μ.Ο.).**

Η μέθοδος του (Σ.Μ.Ο.) χρησιμοποιεί τις ποσότητες σαν συντελεστή στάθμισης. Αυτό επιβάλλει τις ενέργειες: α) Κάθε νεοπαραλειφθείσα ποσότητα προστίθεται στην ήδη υπάρχουσα. β) Το κόστος της νεοπαραληφθείσας ποσότητας προστίθεται στο κόστος των ποσοτήτων που ήδη υπάρχουν. γ) Διαίρεση της αξίας του κάθε νέου υπολοίπου δια των νέων υπολοίπων μονάδων. Για κάθε νέα παραλαβή προκύπτει ανάγκη υπολογισμού ενός νέου μέσου όρου.

Έτσι, η πλήρης ανάπτυξη της καρτέλας της αποθήκης στην περίπτωση που χρησιμοποιείται ο Σ.Μ.Ο. είναι:

Ημ/νια	ΠΑΡΑΛΑΒΕΣ			ΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ			ΥΠΟΛΟΙΠΟ	
	Ποσοτ. (μον.)	Τ.Μ. δρχ/μ.	Αξία (δρχ)	Ποσοτ. (μον.)	Τ.Μ. δρχ/μον.	Αξία (δρχ)	Ποσοτ. (μον.)	Αξία (δρχ)
20/1	600	30	18000				600	18000
28/1	450	36	16200				1050	34200
9/2				300	32,57	9770	750	24430
25/2				350	32,57	11400	400	13030
4/3	240	38	9120				640	22150
15/3				340	34,61	11770	300	10380

Η πρώτη χορήγηση γίνεται στην τιμή μονάδας:

$$\{(600 \cdot 300 + (450 \cdot 36)) / 1050 = 32,57 \text{ δρχ ανά μονάδα.}\}$$

Η δεύτερη χορήγηση γίνεται με βάση την τιμή μονάδας που διαμορφώθηκε στις 25/2, δηλαδή:

$$22150 / 640 = 34,61 \text{ δρχ ανά μονάδα.}\}$$

### **Πλεονεκτήματα Μεθόδου Σ.Μ.Ο.**

- (1) Είναι εύκολη στην εφαρμογή της.
- (2) Εξομαλύνει τις μεγάλες διακυμάνσεις της τιμής.
- (3) Είναι λογική γιατί υποθέτει ότι η τιμή ομοειδών μονάδων θα είναι ίση για όλες αυτές τις μονάδες.
- (4) Δε δημιουργεί λογιστικά κέρδη ή ζημιές.

### **Μειονεκτήματα Μεθόδου Σ.Μ.Ο.**

- (1) Η διαίρεση της αξίας δια των μονάδων παρουσιάζει πολλές φορές προβλήματα στρογγυλοποίησης.
- (2) Αποτιμά τις χορηγήσεις σε φανταστικές τιμές (π.χ. στο παράδειγμα οι τιμές 32,57 και 34,61 δεν υπήρξαν ποτέ στην πραγματικότητα).

### **Μέθοδος της σειράς Εξάντλησης των αποθεμάτων (F.I.F.O.)**

Σύμφωνα με τη μέθοδο F.I.F.O., γίνεται η υπόθεση ότι οι μονάδες ενός υλικού που χρονικά μπήκαν πρώτες στην αποθήκη θα χορηγηθούν και πρώτες. Έτσι χρησιμοποιείται η τιμή της παραλαβής μέχρι να τελειώσουν όλες οι μονάδες που εισήλθαν μαζί. Όταν τελειώσουν οι μονάδες μιας παραλαβής οι επόμενες χορηγήσεις γίνονται από την επόμενη παραλαβή, άρα και η τιμή θα είναι της δεύτερης παραλαβής κ.ο.κ.

Η πλήρης ανάπτυξη της καρτέλας της αποθήκης στην περίπτωση που χρησιμοποιείται η μέθοδος F.I.F.O. είναι:

Ημ/νία	ΠΑΡΑΛΑΒΕΣ			ΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ			ΥΠΟΛΟΙΠΟ	
	Ποσότητα (μονάδες)	Τ.Μ. (*)	Αξία (δρχ.)	Ποσότητα (μονάδες)	Τ.Μ. (*)	Αξία (δρχ.)	Ποσότητ (μον.)	Αξία (δρχ.)
20/1	600	30	18000				600	18000
28/1	450	36	16200				1050	34200
9/2				<u>300</u>	30	<u>9000</u>	750	25200
25/2				300	30	9000	450	16200
				<u>50</u>	36	<u>1800</u>	400	14400
				<u>350</u>		<u>10800</u>		
4/3	240	38	9120				<u>640</u>	<u>23520</u>
15/3				<u>340</u>	36	<u>12240</u>	60	2160
							<u>240</u>	<u>9120</u>
							300	11280

(\*)=δραχμές ανά μονάδα

### Πλεονεκτήματα της Μεθόδου F.I.F.O.

1. Είναι ρεαλιστική γιατί υποθέτει ότι οι παλιές παραλαβές θα προχωρήσουν πρώτες προς την παραγωγή.
2. Η αποτίμηση του υπολοίπου γίνεται με την τιμή της αγοράς του αποθέματος.

3. Δεν δημιουργεί κέρδη ή ζημίες από τη λογιστική παρακολούθηση της αποθήκης γιατί το σύνολο των παραλαβών μιας περιόδου μείον την αποτίμηση του υπολοίπου, ισούται με το σύνολο των χορηγήσεων.

#### **Μειονεκτήματα της Μεθόδου F.I.F.O.**

1. Είναι δύσκολη στην εφαρμογή, κυρίως γιατί πρέπει να σημειώνεται κάθε φορά το υπόλοιπο μιας παραλαβής.
2. Η τιμή χορήγησης ίσως διαφέρει πολύ από την τρέχουσα τιμή.

#### **Μέθοδος Αντίστροφης Σειράς Εξάντλησης των Αποθεμάτων L.I.F.O.**

Σύμφωνα με τη μέθοδο L.I.F.O. γίνεται η υπόθεση ότι οι μονάδες της τελευταίας παραλαβής χορηγούνται πρώτες. Έτσι η τιμή της τελευταίας παραλαβής ισχύει μέχρι να εξαντληθούν οι μονάδες της παραλαβής αυτής.

Όταν εξαντληθούν λαμβάνεται η τιμή της προηγούμενης παραλαβής κ.ο.κ. Η πλήρης ανάπτυξη της καρτέλας της αποθήκης στην περίπτωση που χρησιμοποιείται η μέθοδος L.I.F.O. είναι:

Ημ/νία	ΠΑΡΑΛΑΒΕΣ			ΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ			ΥΠΟΛΟΙΠΟ	
	Ποσ. (μον.)	Τ.Μ. (*)	Αξία (δρχ.)	Ποσ. (μον.)	Τ.Μ. (*)	Αξία (δρχ.)	Ποσ. (μον.)	Αξία (δρχ.)
20/1	600	30	18000				<u>600</u>	<u>18000</u>
28/1	450	36	16200				600	18000
							<u>450</u>	<u>16200</u>
							<u>1050</u>	<u>34200</u>
9/2				<u>300</u>	36	<u>10800</u>	600	18000
							<u>150</u>	<u>5400</u>
							<u>750</u>	<u>23400</u>
25/2				150	36	5400	400	12000
				<u>200</u>	30	<u>6000</u>		
				<u>350</u>		<u>11400</u>		
4/3	240	38	9120				400	12000
							<u>240</u>	<u>9120</u>
							<u>640</u>	<u>21120</u>
15/3				240	38	9120	300	9000
				<u>100</u>	30	<u>3000</u>		
				<u>340</u>		<u>12120</u>		

(\*)=δραχμές ανά μονάδα

### Πλεονεκτήματα της Μεθόδου L.I.F.O.

1. Οι χορηγήσεις γίνονται σε τιμές πολύ κοντά στις Τρέχουσες τιμές της αγοράς.
2. Δεν δημιουργεί λογιστικά κέρδη ή ζημιές όπως και στη μέθοδο F.I.F.O.

### Μειονεκτήματα της Μεθόδου L.I.F.O.

1. Είναι δύσχρηστη.
2. Δεν είναι ρεαλιστική γιατί υποθέτει μία ροή μάλλον αντίθετη προς την πραγματικότητα, εκτός ορισμένων εξαιρέσεων, π.χ. της εταιρίας εξόρυξης μεταλλευμάτων.
3. Όταν γίνεται χορήγηση από πολύ παλιά παραλαβή, η αποτίμηση γίνεται σε τελείως εξωπραγματικές τιμές.
4. Η αποτίμηση του υπολοίπου είναι μακριά από την πραγματικότητα.

#### **Μέθοδος της Τρέχουσας Τιμής ή Τιμής Αντικατάστασης.**

Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιεί για την αποτίμηση των αποθεμάτων την τρέχουσα τιμή αγοράς. Αυτό σημαίνει ότι η τρέχουσα τιμή πρέπει να είναι γνωστή τη στιγμή της χορήγησης, κάτι που είναι ίσως δύσκολο να βρεθεί ή που για να βρεθεί χρειάζεται αρκετό κόπο.

Έστω τώρα ότι οι τρέχουσες τιμές της αγοράς είναι γνωστές και ότι στις ημερομηνίες που υπάρχουν στο παράδειγμα ήταν οι εξής:

20/1	30 δρχ./μον.
28/1	36 δρχ./μον
9/2	38 δρχ./μον
25/2	39 δρχ./μον.
4/3	39 δρχ./μον.
15/3	40 δρχ./μον.

Η πλήρης ανάπτυξη της καρτέλας της αποθήκης στην περίπτωση που χρησιμοποιείται η μέθοδος της τιμής αντικατάστασης, είναι :

Ημ/νία	ΠΑΡΑΛΑΒΕΣ			ΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ			ΥΠΟΛΟΙΠΟ	
	Ποσότη. (μον.)	Τ.Μ (* )	Αξία (δρχ)	Ποσότη. (μον.)	Τ.Μ (* )	Αξία (δρχ)	Ποσότη. (μον.)	Αξία (δρχ.)
20/1	600	30	18000				600	18000
28/1	450	36	16200				1050	34200
9/2				300	38	11400	750	28500
25/2				350	39	13650	400	15600
4/3	240	39	9360				640	24960
15/3				340	40	13600	300	12000

(\* )=δραχμές ανά μονάδα

#### **Πλεονεκτήματα της μεθόδου Τιμής Αντικατάστασης.**

- 1) Οι χορηγήσεις γίνονται σε τρέχουσες τιμές.
- 2) Οι υπολογισμοί είναι απλοί.

#### **Μειονεκτήματα της μεθόδου Τιμής Αντικατάστασης.**

- 1) Ίσως υπάρχουν δυσκολίες στον εντοπισμό της τρέχουσας τιμής, ιδίως για εισαγόμενα υλικά για τα οποία συμφωνείται ειδική τιμή με τον προμηθευτή.
- 2) Δημιουργεί λογιστικά κέρδη και ζημιές που οφείλονται αποκλειστικά στις διακυμάνσεις της τρέχουσας τιμής.

#### **Μέθοδος της Πρότυπης Τιμής.**

Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται στα πλαίσια της πρότυπης κοστολόγησης (standard costing) και χρησιμοποιεί μια προκαθορισμένη τιμή μονάδας και για τις παραλαβές και για τις χορηγήσεις. Πρέπει όμως να τονίσουμε ότι ο προσδιορισμός της πρότυπης τιμής αγοράς είναι αρκετά δύσκολος, λόγω των εξωγενών παραγόντων προς την επιχείρηση, που επηρεάζουν τον καθορισμό της εν λόγω πρότυπης τιμής αγοράς.

Πρότυπο κόστος είναι το σύνολο των εξόδων και επιβαρύνσεων που προβλέπεται ότι θα απαιτηθούν για την κατασκευή ενός προτύπου (υπόδειγμα) προϊόντος. Τα οικονομικά μεγέθη στο κόστος αυτό προϋπολογίζονται σε πρότυπες ποσότητες και ποιότητες υλών και υλικών, χρόνο επεξεργασίας σταθερό κλπ. Δηλαδή με άλλα λόγια το πρότυπο κόστος καταρτίζεται προϋπολογιστικά με ακριβείς μετρήσεις υλών και υλικών, ακριβή μέτρηση χρόνου κατασκευής και αμέσου εργασίας, ακριβή λειτουργία μηχανημάτων, ακριβείς τιμές υλών και υλικών και ακριβή προϋπολογιστικά οικονομικά μεγέθη για όλα τα στοιχεία του κόστους.

Το πρότυπο κόστος είναι ένα σταθερό κόστος ως προς τα οικονομικά μεγέθη του, το οποίο συγκρίνεται με το πραγματικό ή ιστορικό κόστος και οι αποκλίσεις που διαπιστώνονται διορθώνονται λογιστικά.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν το σύστημα της πρότυπης κοστολόγησης έχουν την δυνατότητα να



αποτιμούν τα αποθέματα τους στις τιμές του πρότυπου κόστους, με την προϋπόθεση ότι οι αποκλίσεις που ενδεχόμενα θα προκύψουν ανάμεσα στο ιστορικό κόστος και το πρότυπο κόστος, θα κατανέμονται ανάλογα στα απούλητα (μένοντα αποθέματα) και στα πουλημένα αγαθά ή αποθέματα. Εδώ πρέπει να αναφέρουμε ότι το ποσό των αποκλίσεων που αναλογεί στα απούλητα αποθέματα της απογραφής εμφανίζονται ιδιαίτερα.

Το πρότυπο κόστος μπορεί να εφαρμοσθεί μόνον τηρείται η αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης, που περιλαμβάνει τους λογαριασμούς της ομάδας 9 του Ε.Γ.Α.Σ. και δεν μπορεί να εφαρμοσθεί στην εξωλογιστική κοστολόγηση.

Αν στο παράδειγμα, η πρότυπη τιμή είναι 36 δρχ./μον., τότε η πλήρης ανάπτυξη της καρτέλας αποθήκης στην περίπτωση που χρησιμοποιείται η μέθοδος της πρότυπης τιμής, είναι :

Ημ/νία	ΠΑΡΑΛΑΒΕΣ			ΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ			ΥΠΟΛΟΙΠΟ	
	Ποσότη. (μον.)	Τ.Μ. (*)	Αξία (δρχ.)	Ποσότη. (μον.)	Τ.Μ. (*)	Αξία (δρχ.)	Ποσότη. (μον.)	Αξία (δρχ.)
20/1	600	36	21600				600	21600
28/1	450	36	16200				1050	37800
9/2				300	36	10800	750	27000
25/2				350	36	12600	400	14400
4/3	240	36	8640				640	23040
15/3				3400	36	12240	300	10800

(\*)=δραχμές ανά μονάδα

### **Πλεονεκτήματα της Μεθόδου Πρότυπης Τιμής.**

- 1) Είναι απλή στην εφαρμογή της και περιορίζει την γραφική εργασία.
- 2) Επιτρέπει τον έλεγχο της αποτελεσματικότητας του τμήματος αγορών.
- 3) Εξαλείφει τις διακυμάνσεις της τιμής από το κόστος και έτσι επιτρέπει συγκρίσεις μεταξύ χρονικών περιόδων.
- 4) Δεν αλλάζει συχνά μέσα σε μία οικονομική χρήση.

### **Μειονεκτήματα Μεθόδου Πρότυπης Τιμής.**

- 1) Είναι δύσκολος ο αρχικός προσδιορισμός της Πρότυπης Τιμής.
- 2) Οι χορηγήσεις αποτιμώνται σε τιμές που ίσως να απέχουν πολύ από τις τρέχουσες.
- 3) Αγνοεί τις τάσεις των τιμών.
- 4) Δημιουργεί λογιστικά κέρδη και ζημιές, αν και σε ένα σύστημα πρότυπης κοστολόγησης αυτό δεν είναι σημαντικό μειονέκτημα, γιατί όλες οι διαφορές (=αποκλίσεις) που δημιουργούνται τακτοποιούνται στο τέλος της χρήσης.

Πέραν όμως όλων των παραπάνω κλασικών μεθόδων αποτίμησης της ροής των αποθεμάτων που παρουσιάστηκαν, υπάρχουν και μερικοί τρόποι αποτίμησης που τις συναντάμε σπανιότερα και που υπάγονται στην τιμή κτίσης των αποθεμάτων.

Αυτοί είναι:

**Η Μέθοδος του μέσου κυκλοφοριακού όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων αποθεμάτων.**

Με τη μέθοδο αυτή η αποτίμηση γίνεται με κάθε αγορά ή εισαγωγή ή κατά ορισμένα χρονικά διαστήματα, όπου εξευρίσκεται το υπόλοιπο της ποσότητας του κατ' είδος αγαθού και εφαρμόζεται η μέση τιμή αγοράς.

Υπολογίζεται με τον εξής μαθηματικό τρόπο:

**Αξία προηγούμενου υπολοίπου+ Αξία νέας αγοράς στην τιμή κτίσης  
Ποσότητα προηγούμενου υπολοίπου+ Ποσότητα νέας αγοράς**

**Παράδειγμα.**

Απογραφή έναρξης	:	750	Κιλά	Προς	200	Δρχ./κιλό=	150000
Μείων πωλήσεις	:	<u>600</u>	Κιλά				
Υπόλοιπο	:	150	Κιλά	Προς	200	Δρχ/κιλό=	30000
Πρώτη αγορά	:	<u>1500</u>	Κιλά	Προς	215	Δρχ/κιλό=	<u>322500</u>
Σύνολο	:	<u>1650</u>	Κιλά				<u>352500</u>

**Μέση τιμή ανά κιλό :213,63 (352500:1650)**

Υπόλοιπο	:	1650	Κιλά	Προς	213,63	Δρχ./κιλό=	150000
Μείων πωλήσεις	:	<u>1360</u>	Κιλά				
Υπόλοιπο	:	290	Κιλά	Προς	213,63	Δρχ/κιλό=	30000
Δεύτερη αγορά	:	<u>2250</u>	Κιλά	Προς	230	Δρχ/κιλό=	<u>322500</u>
Σύνολο	:	<u>2540</u>	Κιλά				<u>352500</u>

**Μέση τιμή (δρχ/κιλό) 228,13 (579453:2540)**

### Μέθοδος του βασικού αποθέματος.

Κατά την μέθοδο αυτή τα αποθέματα των εμπορευσίμων αγαθών κατατάσσονται σε δύο κατηγορίες.

Η πρώτη αντιστοιχεί στα βασικά αποθέματα αγαθών, τα οποία αντιπροσωπεύουν την ελάχιστη ποσότητα τους, δηλαδή το στόκ ασφαλείας που κρίνεται αναγκαίο και απαραίτητο για την ομαλή συναλλακτική κίνηση των αγαθών. Η άλλη κατηγορία αφορά μελλοντικές εξυπηρετήσεις των αναγκών των πωλήσεων, είτε πρόκειται για εμπορεύματα ή έτοιμα προϊόντα προς πώληση, είτε πρόκειται για ανάγκες μελλοντικής μεταποίησης, όπως π.χ. πρώτες ύλες, βοηθητικές κ.λ.π.

Το βασικό απόθεμα των αγαθών αποτιμάται στην αξία κτήσης του. Το υπόλοιπο απόθεμα, δηλαδή το υπεραπόθεμα (μελλοντικές ανάγκες) αποτιμάται σε μια από τις άλλες μεθόδους αποτίμησης.

Στην περίπτωση που η ποσότητα κατ' είδος αγαθού (όχι η συνολική) ή τα αποθέματα του από χρήση σε χρήση δεν διακυμαίνονται σημαντικά, είναι δυνατόν να χαρακτηρισθεί ολόκληρη η ποσότητα των αποθεμάτων, ως βασικό απόθεμα αγαθού και ν' αποτιμηθεί με την τιμή κτίσης.

Παίρνοντας τα αριθμητικά δεδομένα του παραδείγματος της προηγούμενης περίπτωσης έχουμε:

**Σημείωση:** Κρίνεται ότι το stock του αποθέματος θα είναι τα 150 κιλά, ενώ σαν μέθοδος αποτίμησης των υπολοίπων που προορίζονται

για τη συναλλακτική κίνηση του αγαθού, προκρίνεται αυτή της σειράς εξαντλήσεως των αποθεμάτων (F.I.F.O.).

### Παράδειγμα.

Απογραφή έναρξης	:	750	Κιλά	Προς	200	Δρχ./κιλό=	150000
Μείων πωλήσεις	:	<u>600</u>	Κιλά	X	200	Δρχ./κιλό=	<u>120000</u>
Υπόλοιπο	:	150	Κιλά	Προς	200	Δρχ./κιλό=	30000
Αγορά	:	1500	Κιλά	X	215	Δρχ./κιλό=	322500
Μείων πωλήσεις	:	<u>1360</u>	Κιλά	X	215	Δρχ./κιλό=	<u>292400</u>
Υπόλοιπο	:	150		Προς	200	Δρχ./κιλό=	30000
		140		Προς	215	Δρχ./κιλό=	30100
Αγορά	:	<u>2250</u>		X	230	Δρχ./κιλό=	<u>517500</u>
Υπόλοιπο	:	2540					577600

### Μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους.

Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα των αγαθών παρακολουθούνται όχι μόνο κατ' είδος αλλά και κατά συγκεκριμένες παρτίδες αγοράς ή παραγωγής, οι οποίες αποκτούν αυτοτέλεια κόστους. Κατά την αποτίμηση των αποθεμάτων της απογραφής, τα αγαθά αναλύονται σε ποσότητες κατά παρτίδα αγοράς (τα υπόλοιπα) από την οποία προέρχονται και αποτιμώνται κάθε παρτίδα χωριστά με την τιμή κτίσης, ανεξάρτητα από τον χρόνο αγοράς ή παραγωγής.

### Παράδειγμα.

Απογραφή έναρξης	:	500	Παρτίδα α' τεμ.	Προς	300	Δρχ./τεμ.=	150000
Αγορά	:	400	Παρτίδα β' τεμ.	Προς	350	Δρχ./τεμ.=	140000
Μείον Αναλώσεις	:	<u>300</u>	Παρτίδα β' τεμ.	Προς	350	Δρχ./τεμ.=	<u>105000</u>
Υπόλοιπο	:	500	Παρτίδα α' τεμ.	Προς	300	Δρχ./τεμ.=	150000
	:	100	Παρτίδα β' τεμ.	Προς	350	Δρχ./τεμ.=	35000
Αγορές	:	450	Παρτίδα γ' τεμ.	Προς	400	Δρχ./τεμ.=	180000
Μείον Αναλώσεις	:	200	Παρτίδα α' τεμ.	Προς	300	Δρχ./τεμ.=	60000
Μείον Αναλώσεις	:	<u>100</u>	Παρτίδα γ' τεμ.	Προς	400	Δρχ./τεμ.=	<u>40000</u>
Υπόλοιπο	:	300	Παρτίδα α' τεμ.	Προς	300	Δρχ./τεμ.=	90000
	:	100	Παρτίδα β' τεμ.	Προς	350	Δρχ./τεμ.=	35000
	:	<u>350</u>	Παρτίδα γ' τεμ.	Προς	400	Δρχ./τεμ.=	<u>140000</u>
Υπόλοιπο τέλους	:	750					265000

### Αποτίμηση ιστορικού κόστους παραγωγής.

Σύμφωνα με το άρθρο 28 παράγρ. 1 του Κ.Β.Σ. τα παραγόμενα προϊόντα αποτιμώνται στην αξία του ιστορικού κόστους, αν είναι μικρότερη της τιμής αντικαταστάσεως ή κατά περίπτωση με τη ρευστοποιήσιμη αξία. Από τα ποιο πάνω προκύπτει ότι τα παραγόμενα προϊόντα αποτιμώνται στην αξία του ιστορικού κόστους, κατά τη συνήθη φορά.

Όπως γνωρίζουμε το ιστορικό κόστος αποτελείται:

α) Από την αξία των άμεσων και έμμεσων υλικών, δηλαδή με το άμεσο κόστος αγοράς (τιμή κτίσης) των πρώτων υλών, βοηθητικών, διαφόρων υλικών

β) Με την άμεση εργασία για την παραγωγή των προϊόντων, και

γ) Με τα γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Κατά το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 28 Κ.Β.Σ. το ιστορικό κόστος παραγωγής υπολογίζεται με βάση οποιαδήποτε από τις παραδεκτές μεθόδους, με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο.

Κατά το δεύτερο εδάφιο της περίπτωσης 3 της παρ. 2.2.205 του Ε.Γ.Α.Σ. το ιστορικό κόστος παραγωγής υπολογίζεται με μια από τις προαναφερθείσες μεθόδους.

### **Αλλαγή της μεθόδου υπολογισμού της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους.**

**Εδάφιο τρίτο παραγρ. 2 άρθρου 28 Κ.Β.Σ.**

**Εδάφιο δεύτερο υποπερίπτωση ζ, περίπτωση 7 παράγρ. 2.2.205 Ε.Γ.Α.Σ.**

Η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να επιλέξει οποιαδήποτε από τις παραπάνω μεθόδους αποτίμησης της τιμής κτίσης ή του ιστορικού κόστους, υπό την προϋπόθεση ότι αυτή που θα επιλέξει θ' ακολουθείται κατά πάγιο τρόπο.

Κατά το Ε.Γ.Α.Σ. σε περίπτωση αλλαγής των συνθηκών ή ύπαρξης σοβαρών λόγων, επιτρέπεται η αλλαγή της μεθόδου κτήσης κ.λ.π., με την προϋπόθεση ότι στις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις θα δηλώνονται οι λόγοι που οδήγησαν στην αλλαγή,

καθώς και η επίδραση που είχε η αλλαγή αυτή στη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων.

Κατά τον Κ.Β.Σ. αλλαγή του τρόπου αποτίμησης επιτρέπεται μόνο κατόπιν αποφάσεως της Ε.Λ.Β., ύστερα από αίτηση της επιχείρησης.



# **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7**

## **Η ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ**

**ΣΥΜΦΩΝΙΑ ΦΥΣΙΚΗΣ &  
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ**

# Η ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

## ΣΥΜΦΩΝΙΑ ΦΥΣΙΚΗΣ & ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ

---

### **Έννοια και χαρακτηριστικά**

Απογραφή είναι η λεπτομερής καταμέτρηση, καταγραφή κι αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων της επιχειρήσεως σε ενιαίο νόμισμα και σε ορισμένη χρονική στιγμή. Με την απογραφή:

➤ Προσδιορίζονται αναλυτικά όλα τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης κατ' είδος, ποιότητα και ποσότητα.

➤ Αποτιμούνται με την ίδια νομισματική μονάδα, με βάση τους κανόνες της αποτίμησης.

➤ Καταχωρούνται αναλυτικά εκφρασμένα, στα βιβλία απογραφών κι έτσι εμφανίζεται η περιουσία της επιχειρήσεων κατ' είδος, ποιότητα ποσότητα κλπ. και κατ' αξία σε ορισμένη χρονική στιγμή, δηλ. στη στατική της μορφή.

### **Τρόποι διενέργειας της απογραφής**

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

1. Φυσική (ή πραγματική ή εξωτερική ή εξωλογιστική), όταν τα περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται και προσδιορίζονται πραγματικά, χωρίς δηλαδή να λαμβάνονται υπόψη τα δεδομένα των λογιστικών βιβλίων.
2. Θεωρητική (ή εσωτερική ή εσωλογιστική), όταν προκύπτει απ' τα λογιστικά βιβλία της επιχειρήσεως. Όταν διενεργείται θεωρητική απογραφή, είναι σκόπιμο να γίνεται και πραγματικός έλεγχος συμφωνίας, έστω και δειγματοληπτικά, μερικών απαιτήσεων κι υποχρεώσεων της επιχειρήσεως 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.

## **Συμφωνία Φυσικής και Λογιστικής απογραφής**

Για τη σωστή λειτουργία της επιχείρησης και τη δημιουργία αίσθησης υγιούς οργανισμού, θα πρέπει να έχουμε όσο το δυνατόν μεγαλύτερη προσέγγιση στη συμφωνία φυσικής και λογιστικής απογραφής. Με την επιτυχία της συμφωνίας αυτής εννοούμε την ύπαρξη των ίδιων περιουσιακών στοιχείων, τόσο κατά την πραγματική απογραφή, όσο και κατά την εσωτερική απογραφή.

Με την επίτευξη αυτού του σκοπού, η επιχείρηση μας δίνει την εικόνα ενός καλά οργανωμένου οργανισμού. Δείχνει σωστά δομημένη κι ότι έχει επίγνωση της πραγματικότητας. Ξέρει καλά τις δυνατότητές της και μπορεί να οριοθετεί τον μελλοντικό της προγραμματισμό. Η ψευδαίσθηση των δυνατοτήτων της μπορεί να εξαλειφθεί με έναν αποδοτικό έλεγχο, ο οποίος θα λειτουργεί ως κατασταλτικός Παράγοντας απέναντι στον κίνδυνο.

Η σημασία της συμφωνίας λοιπόν αυτής, συμβάλλει στη λήψη ορθών επιχειρηματικών αποφάσεων. Είναι επίσης αλληλένδετα συνδεδεμένη με τη συμφωνία του βιβλίου απογραφής και του βιβλίου αποθήκης, το οποίο ουσιαστικά έρχεται να επαληθεύσει τη συμφωνία φυσικής και λογιστικής απογραφής για τα προϊόντα που βρίσκονται στην αποθήκη (εμπορεύματα, α' ύλης, ημιτελή προϊόντα, έτοιμα προϊόντα κλπ.). Έτσι η αναγραφή του είδους κατά ποσότητα κι αξία σε κάθε μερίδα του βιβλίου αποθήκης κατά την έναρξη και λήξη της χρήσης, πρέπει να συμφωνεί με τις καταχωρήσεις κατά ποσότητα κι αξία προς τις απογραφές έναρξης και λήξης που καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών.

Σε περίπτωση εντοπισμού απόκλισης της συμφωνίας αυτής (είτε φυσική με λογιστική είτε βιβλίο αποθήκης και βιβλίο απογραφή) θα πρέπει να εντοπιστεί γρήγορα η αιτία της απόκλισης. Εάν η απόκλιση

αυτή είναι μικρής αξίας<sup>3</sup> και οφείλεται σε φυσιολογικά αίτια (φύρα, φθορά κλπ.), τότε το μόνο που πρέπει να κάνουμε είναι να τακτοποιήσουμε τη διαφορά αυτή και να συμφωνήσουν τα βιβλία με την πραγματικότητα. Εάν όμως οι αποκλίσεις είναι μεγάλες και δημιουργούν την αίσθηση μη αποδοτικού ελέγχου της επιχείρησης, τότε πρέπει να διορθωθεί το λάθος και να παρθούν μέτρα πρόληψης για την αποφυγή επαναλήψεως της απόκλισης αυτής και να καταλογιστούν πιθανόν ευθύνες σε άτομα, τα οποία έδειξαν κακόβουλη συμπεριφορά ή πλημμελές έργο. Περισσότερες λεπτομέρειες για την απογραφή παρατίθενται αμέσως παρακάτω.

### **Η απογραφή των αποθεμάτων γενικά**

Οι οικονομικές μονάδες είναι υποχρεωμένες από τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. (§2.2.204) να πραγματοποιούν πραγματικές (φυσικές) απογραφές των αποθεμάτων τους τουλάχιστον μια 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 ιδιαίτερα στην απογραφή.

Ο Κ.Β.Σ. στο άρθρο 27 (§3) αναφέρει ότι η ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων και η καταγραφή τους στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις στο τέλος της διαχειριστικής γίνεται διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο. Η καταχώρηση, η οποία περιλαμβάνει το είδος, τη μονάδα μέτρησης και την ποσότητα, γίνεται με μια εγγραφή για ολόκληρη την ποσότητα κάθε είδους αγαθού, για κάθε αποθηκευτικό χώρο. Μέχρι την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού καταχωρείται η κατά μονάδα αξία, στην οποία αποτιμήθηκε κάθε είδος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Β.Σ. καθώς και η συνολική του αξία.

## Απογραφή Αποθεμάτων με τη Μέθοδο της Διαρκούς Απογραφής

Το Ε.Γ.Λ.Σ. στην παράγραφο 5.215 (περ.7) δίνει την έννοια της διαρκούς απογραφής:

*Με τη λογιστική παρακολούθηση της ποσοτικής διακινήσεως κάθε αποθέματος εξασφαλίζεται η διαρκής ποσοτική απογραφή όλων των αποθεμάτων, δηλαδή εξασφαλίζεται σε κάθε στιγμή η ακριβής γνώση του ποσοτικού υπολοίπου κατά μερίδα αποθήκης.*

*Με την αποτίμηση των ποσοτικών διακινήσεων των αποθεμάτων επιτυγχάνεται η διαρκής απογραφή των αποθεμάτων, δηλαδή η διαρκής γνώση της ποσότητας και αξίας των αποθεμάτων που βρίσκονται στους αποθηκευτικούς χώρους. Η αποτίμηση των αποθεμάτων γίνεται σύμφωνα με όσα καθορίζονται στην §2.2.205 του Ε.Γ.Λ.Σ.*

Οι οικονομικές μονάδες που τηρούν τους λογαριασμούς αποθεμάτων κατά τη μέθοδο της διαρκούς απογραφής έχουν τη δυνατότητα από τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. (§2.2.204, περ.2) αντί να διενεργούν πραγματική απογραφή για όλα τα είδη κατά τη λήξη της χρήσεως, να εφαρμόζουν τη μέθοδο της περιοδικής απογραφής.

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή η απογραφή, για κάθε κατηγορία ειδών, γίνεται μέσα στη χρήση, αλλά σε καθορισμένους χρόνους που κρίνονται κατάλληλοι από την οικονομική μονάδα, με την προϋπόθεση ότι όλα τα είδη θα απογράφονται τουλάχιστον μία φορά μέσα στη χρήση.

Η αποτίμηση των ειδών που απογράφονται με τη μέθοδο της περιοδικής απογραφής γίνεται στο τέλος της χρήσεως, με βάση τις ποσότητες που προκύπτουν από τα λογιστικά δεδομένα της τελευταίας εργάσιμης ημέρας.(Ε.Γ.Λ.Σ. §2.2.204, περ.2).

## **Απογραφή Αποθεμάτων Ευρισκομένων σε Χώρους Εκτός του Κεντρικού Καταστήματος ή της Έδρας.**

### **Δήλωση Αποθηκευτικών Χώρων**

Ο επιχειρηματίας μπορεί για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του να χρησιμοποιήσει επαγγελματικές εγκαταστάσεις προς αποθήκευση των εμπορευμάτων εκτός της κυρίας εγκατάστασης. Οι εγκαταστάσεις αυτές μπορεί να είναι είτε υποκαταστήματα, δηλαδή χώροι που πραγματοποιούνται συναλλαγές, είτε λοιποί αποθηκευτικοί χώροι που δεν πραγματοποιούνται συναλλαγές.

Ο επιτηδευματίας που προτίθεται να χρησιμοποιήσει, εκτός της κυρίας εγκατάστασης, άλλες εγκαταστάσεις προς αποθήκευση εμπορευμάτων, οφείλει να υποβάλλει δήλωση στον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., μέσα σε δέκα μέρες από τη χρησιμοποίησή τους, σύμφωνα με το άρθρο 29 του Ν. 1642/1986 (Ερμηνεία Κ.Β.Σ., Ν. και Χ. Τότση, Τόμος ΙΙ, Αθήνα 1993 σελ.303). Στην ίδια εργασία αναφέρεται ότι στην περίπτωση που ο επιχειρηματίας παραλείψει να υποβάλλει την παραπάνω δήλωση, πιθανόν να γίνονται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και συνεπώς η εξεύρεση των οικονομικών αποτελεσμάτων ενδέχεται να ενεργείται εξωλογιστικά.

## **Η Παρακολούθηση των Εσωτερικών Διακινήσεων Ανάμεσα στα Διάφορα Κέντρα της Οικονομικής Μονάδας**

Το Ε.Γ.Λ.Σ. στην §5.215 (περ.14) αναφέρει στις περιπτώσεις που διακινούνται αποθέματα μεταξύ αποθηκευτικών χώρων που τους χωρίζει μεγάλη απόσταση, είναι δυνατόν, για να εξασφαλιστεί ο έλεγχος των διακινήσεων, να λειτουργούν ενδιάμεσοι υπολογαριασμοί του λογαριασμού της αναλυτικής λογιστικής 94 «Αποθέματα». Οι υπολογαριασμοί αυτοί χρεώνονται όταν πραγματοποιείται η αποστολή των αποθεμάτων, με πίστωση των οικείων αναλυτικών μερίδων του

είδους, και πιστώνονται κατά την παραλαβή τους, με χρέωση των οικείων αναλυτικών μερίδων της αποθήκης παραλαβής. Το σύστημα λειτουργίας ενδιάμεσων λογαριασμών ελέγχου των εσωτερικών διακινήσεων εφαρμόζεται στις περιπτώσεις που οι διακινήσεις αυτές γίνονται προς ή από κέντρα που δεν τηρούν αυτοτελή αναλυτική λογιστική. Στην αντίθετη περίπτωση, για τις εσωτερικές διακινήσεις παρεμβάλλονται οι λογαριασμοί της αναλυτικής λογιστικής 99.01 «Χορηγήσεις που λήφθηκαν από άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα» και 99.02 «Χορηγήσεις που δόθηκαν σε άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα».

Οι ενδιάμεσοι λογαριασμοί ελέγχου είναι εξισωμένοι, εφόσον δεν υπάρχει ανωμαλία ή καθυστέρηση παραλαβής των αποστελλόμενων αποθεμάτων. Η ύπαρξη τυχόν υπολοίπων στους λογαριασμούς αυτούς συνεπάγεται την ανάλυση και τον έλεγχο για τον εντοπισμό της αιτίας (π.χ. ανωμαλίας) στην οποία οφείλονται τα υπόλοιπα αυτά.

## **Απογραφή Αποθεμάτων κατά Αποθηκευτικό Χώρο**

Βασική αρχή της απογραφής των αποθεμάτων είναι:

*Τα αποθέματα στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού απογράφονται ιδιαιτέρως κατά υποκατάστημα και αποθηκευτικό χώρο (άρθρο 27, §3, Κ.Β.Σ.).*

Σε καμία περίπτωση τα αποθέματα που βρίσκονται εκτός του κεντρικού καταστήματος ή της έδρας δεν θα συναθροισθούν με τα αντίστοιχα του κεντρικού καταστήματος ή της έδρας και θα απογραφούν ενιαίως.

Εάν τα αποθέματα απογραφούν ενιαίως, παρ' ότι ευρίσκονται σε διάφορους αποθηκευτικούς χώρους, τότε θίγεται το κύρος των βιβλίων και οδηγεί στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των κερδών, για το λόγο ότι γίνονται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις. (Σ.τ.Ε. 711/1977).

## Απογραφή Αποθεμάτων Υποκαταστημάτων.

### Έννοια Υποκαταστήματος

Υποκαταστήματα είναι οποιαδήποτε εκτός της έδρας της επιχείρησης επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία, στην οποία ενεργείται παραγωγική ή συναλλακτική δραστηριότητα. Δεν θεωρείται ότι στις επαγγελματικές εγκαταστάσεις του επιτηδευματία ενεργείται συναλλακτική δραστηριότητα όταν πραγματοποιούνται μόνο απλές παραλαβές ή παραδόσεις αγαθών. (Άρθρο 9, §1, Κ.Β.Σ.).

Όπως έχουν κρίνει τα δικαστήρια (Στ.Ε. 594/1979) η ενέργεια παραλαβών ή παραδόσεων εμπορευμάτων ή πληρωμών και εισπράξεων, γενομένων σε εκτέλεση συμβάσεων που έχουν συναφθεί ήδη, δεν φτάνει για τον χαρακτηρισμό του χώρου ως υποκατάστημα.

Δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων υποκαταστήματος στις εξής περιπτώσεις: (άρθρο 9, §4, Κ.Β.Σ.)

Α) στο υποκατάστημα που στεγάζεται σε συνεχόμενο ή στον ίδιο κτιριακό χώρο με την έδρα ή άλλο υποκατάστημα,

Β) στις οποιοσδήποτε πρόσκαιρες εγκαταστάσεις, όπως τα εργοτάξια κατασκευαστικών επιχειρήσεων, οι χώροι συγκέντρωσης, επεξεργασίας και μεταφοράς αγροτικών προϊόντων, οι αυτοκινητοτράπεζες και οι προσωρινοί εκθεσιακοί χώροι. Τα στοιχεία των συναλλαγών των εγκαταστάσεων της περίπτωσης αυτής καταχωρούνται στα βιβλία της έδρας ή του υποκαταστήματος στο οποίο ανήκουν το αργότερο μέσα στο πρώτο δεκαήμερο του επόμενου μήνα από την έκδοση ή τη λήψη τους κατά περίπτωση.

Τα υποκαταστήματα ως προς την απογραφή των αποθεμάτων τους, διακρίνονται στις εξής κατηγορίες:

- Υποκαταστήματα που τηρούν βιβλία από τα οποία εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα.



- Υποκαταστήματα που τηρούν βιβλία από τα οποία δεν εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα.
- Υποκατάστημα που λειτουργεί στον ίδιο νομό με την έδρα.
- Υποκατάστημα που λειτουργεί σε απόσταση μικρότερη των 50 χιλιομέτρων από την έδρα.

### **Υποκαταστήματα που τηρούν Βιβλία από τα οποία Εξάγεται Αυτοτελές Λογιστικό Αποτέλεσμα**

Η καταχώρηση των αποθεμάτων των υποκαταστημάτων που τηρούν ιδιαίτερα λογιστικά βιβλία από τα οποία εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα καταχωρούνται σε ιδιαίτερο θεωρημένο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού που τηρεί το υποκατάστημα.

Η καταχώρηση των άνω ποσοτήτων γίνεται μέχρι την εικοστή ημέρα του μεθεπόμενου από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου μήνα (άρθρο 17, §7, Κ.Β.Σ.).

Η αποτίμηση ολοκληρώνεται εντός των ίδιων προθεσμιών που έχει το κεντρικό κατάστημα για να συντάξει τον ετήσιο ισολογισμό της οικονομικής μονάδας.

Εάν επομένως μια βιομηχανία έχει την έδρα της και το κεντρικό εργοστάσιο στην Αθήνα και ένα άλλο στα Οινόφυτα Βοιωτίας, όπου τηρεί πλήρη λογιστικά βιβλία από τα οποία εξάγεται αυτοτελώς το λογιστικό αποτέλεσμα του εργοστασίου Οινοφύτων, τότε την απογραφή της έδρας και του κεντρικού εργοστασίου θα την καταχωρήσει αναλυτικά στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού της έδρας, ενώ την απογραφή του εργοστασίου Οινοφύτων θα την καταχωρήσει αναλυτικά στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού, που τηρείται ιδιαιτέρως στο εργοστάσιο Οινοφύτων. Επίσης, στα ίδια βιβλία θα καταχωρήσει αντίστοιχα την ανάλυση του λογαριασμού εκμεταλλεύσεως (Ε.Γ.Α.Σ. §4.1.400, περ.2).

Η σύνθεση του ισολογισμού, του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεων και του λογαριασμού εκμεταλλεύσεως θα καταχωρηθεί στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού του κεντρικού.

### **Υποκαταστήματα που Τηρούν Βιβλία από τα οποία δεν Εξάγεται Αυτοτελές Λογιστικό Αποτέλεσμα**

Προκειμένου για υποκατάστημα εφόσον τηρούνται βιβλία από τα οποία δεν εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα, η ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων καταγράφεται σε διπλότυπες θεωρημένες καταστάσεις. Το ένα αντίτυπο της κατάστασης αποστέλλεται στην έδρα μέχρι την εικοστή ημέρα του μεθεπόμενου από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου μήνα, για την ενημέρωση του βιβλίου απογραφών του κεντρικού καταστήματος ή της έδρας (άρθρο 27, §3,Κ.Β.Σ.).

Επομένως, το υποκατάστημα το οποίο δεν τηρεί πλήρη λογιστικά βιβλία, από τα οποία να εξάγεται αυτοτελώς το λογιστικό αποτέλεσμά του, και ως εκ τούτου δεν τηρεί δικό του βιβλίο απογραφών και ισολογισμού, στο τέλος της χρήσεως, θα καταμετρήσει τα αποθέματά του και στη συνέχεια θα τα καταχωρήσει σε διπλότυπες θεωρημένες καταστάσεις απογραφής. Το ένα αντίτυπο της καταστάσεως αυτής το υποκατάστημα θα το φυλάξει στο αρχείο του και το άλλο θα αποσταλεί στο κεντρικό κατάστημα εντός πενήντα ημερών από την λήξη της χρήσεως για ενημέρωση του θεωρημένου βιβλίου απογραφών και ισολογισμού ως προς την ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων τέλους χρήσεως του υποκαταστήματος.

Ακολούθως, η επιχείρηση θα αποτιμήσει τα απογραφέντα αποθέματα του υποκαταστήματος. Γι' αυτό το λόγο, μέχρι την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού θα καταχωρηθεί στην πιο πάνω κατάσταση (που βρίσκεται στο κεντρικό κατάστημα) η κατά μονάδα αξία, στην οποία αποτιμήθηκε κάθε είδος αποθέματος, σύμφωνα με τις

διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Β.Σ.. Με το σύνολο της αξίας των αποθεμάτων τέλους χρήσης του υποκαταστήματος θα ενημερωθεί το βιβλίο απογραφών και ισολογισμού.

#### **Υποκατάστημα που λειτουργεί στον ίδιο νομό με την έδρα**

Για το υποκατάστημα που λειτουργεί στον ίδιο νομό με την έδρα κι απ' τα λογιστικά βιβλία δεν εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα, η καταγραφή των αποθεμάτων μπορεί να γίνει απευθείας στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών της έδρας διακεκριμένα (άρθρο 27, §3, Κ.Β.Σ.).

Μπορεί όμως στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού του κεντρικού καταστήματος να καταχωρηθούν και με τον τρόπο που αναφέρουμε αμέσως παρακάτω.

#### **Υποκατάστημα που λειτουργεί σε Απόσταση Μικρότερη των πενήντα χιλιομέτρων από την Έδρα**

Για το υποκατάστημα που λειτουργεί σε απόσταση μικρότερη των πενήντα χιλιομέτρων από την έδρα κι απ' τα λογιστικά βιβλία του δεν εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα η καταγραφή των αποθεμάτων μπορεί να γίνει απευθείας στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών της έδρας, διακεκριμένα (άρθρο 27, §3, Κ.Β.Σ.).

Μπορεί όμως στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού του κεντρικού καταστήματος να καταχωρηθούν και με τον τρόπο που αναφέρουμε αμέσως παρακάτω.

#### **Απογραφή Αποθεμάτων Αποθηκευτικών Χώρων**

Αποθήκη θεωρείται κάθε ανεξάρτητη επαγγελματική εγκατάσταση, στην οποία δεν πραγματοποιείται καμία συναλλακτική ή παραγωγική δραστηριότητα, όπως οι έννοιες αυτές ορίζονται στο άρθρο

9, §1, του Κ.Β.Σ., αλλά χρησιμοποιείται αποκλειστικά για τη φύλαξη – αποθήκευση των αγαθών. (Υπουργείο Οικονομικών 3/1992 §9.3). Από αυτή την επαγγελματική εγκατάσταση ενεργούνται, στη συνέχεια, μόνο απλές παραλαβές ή παραδόσεις αγαθών. Μόνο η έκδοση των σχετικών δελτίων αποστολής από την αποθήκη, για παραδόσεις αγαθών που γίνονται από αυτή, ή η αποστολή αγαθών σε πελάτη της επιχείρησης με βάση τιμολόγιο-δελτίο αποστολής της έδρας ή του υποκαταστήματος, σε εκτέλεση συμβάσεων ή συμφωνιών που έγιναν στην έδρα ή στο υποκατάστημα, δεν προσδίδει στην αποθήκη την έννοια του υποκαταστήματος.

Ως ξεχωριστός αποθηκευτικός χώρος θεωρείται αυτός που διακρίνεται χωρικά από άλλο π.χ. κεντρικό, υποκατάστημα, αποθήκη, εγκαταστάσεις τρίτου και γενικά οποιοσδήποτε χώρος στον οποίο υπάρχουν αποθέματα του επιτηδευματία.

Αποθηκευτικοί χώροι είναι και οι αυτοτελείς χωριστοί χώροι που βρίσκονται στον ίδιο όροφο οι οποίοι όμως, δεν επικοινωνούν μεταξύ τους (Σ.τ.Ε. 3856/1974).

Εφ' όσον οι επαγγελματικές εγκαταστάσεις της επιχείρησης είναι ένα ενιαίο πολεοδομικό συγκρότημα (κτίσμα) χωρίς δηλαδή να παρεμβάλλεται (στεγάζεται) άλλη επιχείρηση, τότε θεωρείται ενιαίος αποθηκευτικός χώρος και δεν απαιτείται η καταχώρηση της απογραφής διακεκριμένα κατά όροφο (Υπουργείο Οικονομικών 1060468/31.5.1994).

Επίσης, όταν ο αποθηκευτικός χώρος βρίσκεται στο ίδιο κτήριο με το κεντρικό κατάστημα και μεταξύ τους επικοινωνούν με ιδιαίτερη είσοδο ή εσωτερική σκάλα τότε θεωρείται ενιαίος αποθηκευτικός χώρος και δεν απαιτείται η καταχώρηση της απογραφής διακεκριμένα κατά όροφο. (Υπουργείο Οικονομικών 3/1992 §9.1). Εάν όμως, η παραπάνω χώροι επικοινωνούν από τους κοινόχρηστους χώρους (είσοδος, σκάλα κ.λ.π.), τότε απαιτείται η καταχώρηση της απογραφής διακεκριμένα κατά όροφο (Υπουργείο Οικονομικών 3/1992 §9.1).

Μπορεί όμως, στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού του κεντρικού καταστήματος να καταχωρηθούν και με τον τρόπο που αναφέραμε πιο πάνω.

Πρέπει να σημειώσουμε ότι εάν αποδεικνύεται ότι οι αποθηκευτικοί χώροι δεν χρησιμοποιούνται για αποθήκευση εμπορεύσιμων ειδών, η επιχείρηση δεν είναι υποχρεωμένη να συντάξει σχετική απογραφή. η χρησιμοποίηση των αποθηκών για αποθήκευση εμπορεύσιμων στοιχείων δεν είναι αυτονόητη, έστω κι αν οι χώροι αυτοί έχουν μισθωθεί γι' αυτό το λόγο. (Σ.τ.Ε. 2944/1990,2996/1988).

### **Απογραφή Αποθεμάτων που Αποστέλλονται σε τρίτους**

Τα αποθέματα που αποστέλλονται σε τρίτους για διάφορους λόγους, πχ ως παρακαταθήκες προς πώληση, για ενέχυρο, για φύλαξη ή με σκοπό την προσωρινή παραμονή-παρακολουθούνται στους ιδιαίτερους υποχρεωτικούς λογαριασμούς «εμπορεύματα, προϊόντα κλπ σε τρίτους» που ανοίγονται και λειτουργούν ως υπολογαριασμοί του λογαριασμού της αναλυτικής λογιστικής 94 «αποθέματα». Η παρακολούθηση αυτή γίνεται κατά ποσότητα κι αξία, αναλυτικά για κάθε είδος αποθέματος, αποθηκευτικό χώρο και κατηγορία στην οποία ανήκει, με τρόπο που να εξασφαλίζεται σε κάθε στιγμή η πληροφόρηση για τις αξίες των αποθεμάτων της οικονομικής μονάδας που βρίσκονται σε τρίτα πρόσωπα και για τους ειδικούς όρους από τους οποίους διέπονται αυτά (Ε.Γ.Λ.Σ. §5.215, περ. 13).

Με την απόφαση του Σ.τ.Ε. 2179/1982 κρίθηκε ότι τα εμπορεύσιμα στοιχεία που βρίσκονται σε εγκαταστάσεις τρίτων πρέπει να απογράφονται διακεκριμένα κατ' αποθηκευτικό χώρο του κάθε τρίτου. Το ίδιο απαιτεί και το Ε.Γ.Λ.Σ. όπου στην παράγραφο 2.2.204 (περ. 1) αναφέρει ότι είδη που βρίσκονται σε τρίτους για πώληση, για ενέχυρο ή για άλλους λόγους καταχωρούνται ιδιαίτερα στην απογραφή.

Μπορεί όμως το θεωρημένο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού του κεντρικού καταστήματος να καταχωρηθούν και με τον τρόπο που αναφέραμε στην περίπτωση για το υποκατάστημα που λειτουργεί στον ίδιο νομό με την έδρα.

## **Συνέπειες από τη Λανθασμένη Κατάρτιση της Απογραφής**

### **Φορολογικές συνέπειες-ανεπάρκεια κι ανακρίβεια στο βιβλίο απογραφών**

Όπως είναι γνωστό, σκοπός της απογραφής είναι η επιχείρηση να προσδιορίσει την περιουσία της και το αποτέλεσμα που προέκυψε από τις δραστηριότητες που ανέπτυξε κατά τη διάρκεια της χρήσεως. Στην περίπτωση κατά την οποία παρ' ό,τι προβλέπεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. η τήρηση του βιβλίου απογραφών τούτο δεν υπάρχει στην επιχείρηση, είτε γιατί δεν τηρήθηκε, είτε γι' άλλους λόγους (κλοπή, καταστροφή, ή σε άλλους λόγους ανωτέρας βίας κλπ.) τότε η φορολογική αρχή προβαίνει σε απόρριψη των βιβλίων, αφού είναι αδύνατο, χωρίς το βιβλίο αυτό, να βρεθεί το κέρδος λογιστικώς.

Τα αποτελέσματα της επιχείρησης όπως γνωρίζουμε προσδιορίζονται από τη σύγκριση της απογραφής έναρξης με την απογραφή λήξης. Επομένως η παράλειψη σύνταξης απογραφής κατά την έναρξη, συνεπάγεται και την απόρριψη των βιβλίων της επιχείρησης και των εξωλογιστικών προσδιορισμών του κέρδους (Σ.τ.Ε. 1990/1993).

Επίσης, η πλημμελής κατάρτιση της απογραφής λόγω μη καταχωρήσεως σε αυτή περιουσιακών στοιχείων κατά ουσιώδη ποιοτική διάκριση ή η παράλειψη αναγραφής της αξίας και ποσότητας των αγαθών, καθιστά αδύνατες τις λογιστικές επαληθεύσεις κι επομένως αποτελεί λόγο απόρριψης των βιβλίων. Όταν όμως η απογραφή εμφανίζει παρατυπίες ή ελαφρές πλημμέλειες, οφειλόμενες

σε παραδρομή ή σε συγγνωστή πλάνη, η νομολογία δέχεται, ότι στις περιπτώσεις αυτές δεν εμποδίζεται ο λογιστικός προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων και, επομένως δεν θίγεται το κύρος των βιβλίων (Σ.τ.Ε. 3137/1973, 2004/1976).

Τέλος, σημειώνεται ότι οι τυχόν ελλείψεις στην απογραφή ενάρξεως της πρώτης διαχειριστικής χρήσης αναπληρώνονται από το νομίμως τηρηθέν προσωρινό θεωρημένο βιβλίο ενός εκ των ιδρυτών της επιχειρήσεως (Σ.τ.Ε. 2237/1992 λογιστής 1993, σελ. 248).

### **Συνέπειες από τον Εμπορικό νόμο 2190/1920**

Ο νόμος 2190/1920 αναφέρει στο άρθρο 22<sup>α</sup> ότι τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου της ανώνυμης εταιρίας ευθύνονται αν ο ισολογισμός περιέχει παραλήψεις ή ψευδείς δηλώσεις οι οποίες αποκρύπτουν την πραγματική κατάσταση της εταιρίας.

Επίσης, για τις ανώνυμες εταιρίες οι οποίες δεν υπέβαλαν στο Υπουργείο Εμπορίου τους ισολογισμούς τριών τουλάχιστον διαχειριστικών χρήσεων εγκεκριμένους απ' τη γενική συνέλευση μπορεί να ανακληθεί η άδεια συστάσεως (άρθρο 48<sup>α</sup>, Ν.2190/1920). Αλλά για να καταρτιστεί ο ισολογισμός πρέπει προηγουμένως η ανώνυμη εταιρία να έχει συντάξει απογραφή. Συνεπώς μια έμμεση συνέπεια της μη συντάξεως απογραφής είναι η ανάκληση της άδειας της ανώνυμης εταιρίας από το Υπουργείο Εμπορίου.

Τέλος, τιμωρείται με φυλάκιση και με χρηματική ποινή 300000 δρχ το πρόσωπο το οποίο Παρέλειψε τη σύνταξη του ετήσιου ισολογισμού, ή το πρόσωπο το οποίο εν γνώσει συνέταξε ή ενέκρινε ισολογισμό αντίθετα απ' τις διατάξεις του νόμου 2190/1920 ή του καταστατικού (άρθρο 57, Ν.2190/1920 όπως τροποποιήθηκε με το νόμο 2339/1995).

# **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8**

**ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ & ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ  
ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΩΝ  
ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ**



# ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ

## ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ (ΕΛΛΕΙΜΜΑΤΩΝ-ΠΛΕΟΝΑΣΜΑΤΩΝ) ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

---

---

### Η θέση του ζητήματος

Η διακίνηση των αποθεμάτων δημιουργεί ποσοτικές διαφορές μεταξύ των υπολοίπων των μερίδων της λογιστικής αποθήκης και των πραγματικών ποσοτήτων των αποθεμάτων. Οι διαφορές αυτές καθιερώθηκε να λέγονται διαφορές απογραφής και ειδικότερα ελλείμματα και πλεονάσματα απογραφής, επειδή προσδιορίζονται ύστερα από φυσική απογραφή (καταμέτρηση, ζύγιση κλπ.) των αποθεμάτων και διακρίνονται σε:

☞ *Ελλείμματα απογραφής*, όταν η ποσότητα που βρέθηκε στην απογραφή είναι μικρότερη από το υπόλοιπο της αντίστοιχης μερίδας του βιβλίου αποθήκης.

☞ *Πλεονάσματα απογραφής*, όταν η ποσότητα που βρέθηκε στην απογραφή είναι μεγαλύτερη από το υπόλοιπο της αντίστοιχης μερίδας του βιβλίου αποθήκης.

### Ποσοτικές Διαφορές κατά την αγορά των Αποθεμάτων

Δεν είναι σπάνιες οι περιπτώσεις που κατά την αγορά αποθεμάτων (πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων κλπ.) διαπιστώνονται διαφορές μεταξύ της αγορασμένης και της παραλαμβανόμενης ποσότητας. Τις διαφορές αυτές ονομάζουμε *διαφορές παραλαβής* και διακρίνονται σε ελλείμματα και πλεονάσματα, τα οποία αντιμετωπίζονται ως εξής:

(α) *Πλεονάσματα Παραλαβής*: Υπάρχουν όταν παραλαμβάνεται ποσότητα μεγαλύτερη από εκείνη που αναγράφεται στο τιμολόγιο της

αγοράς. Στην οικεία μερίδα αποθήκης καταχωρείται η ποσότητα που παραλήφθηκε και η τιμολογημένη αξία. Το ποσοτικό πλεόνασμα, συνεπώς, συνιστά κονδύλι μειωτικό της τιμής κτήσεως της μονάδας του αποθέματος.

(β) *Ελλείμματα Παραλαβής*: Υπάρχουν όταν παραλαμβάνεται ποσότητα μικρότερη από εκείνη που αναγράφεται στο τιμολόγιο αγοράς. Τα ελλείμματα διακρίνονται σε φυσιολογικά και σε πέραν των φυσιολογικών.

*Φυσιολογικά ελλείμματα* είναι τα ελλείμματα που δικαιολογούνται λόγω της φύσεως των υλικών και του τρόπου μεταφοράς αυτών. Στην οικεία μερίδα αποθήκης καταχωρείται η ποσότητα που παραλήφθηκε και η συνολική τιμολογιακή αξία. Το ποσοτικό έλλειμμα, συνεπώς, συνιστά κονδύλι προσαυξητικό της τιμής κτίσεως της μονάδας των υλικών. Σε περίπτωση που η τιμολογημένη ποσότητα είχε ασφαλιστεί σε ασφαλιστική εταιρεία, η αξία του ελλείματος δεν προσαυξάνει το κόστος της υπόλοιπης ποσότητας που παραλήφθηκε, αλλά καταχωρείται σε χρέωση της ασφαλιστικής εταιρείας.

*Τα πέραν των φυσιολογικών ελλειμμάτων* είναι εκείνα που υπερβαίνουν τα φυσιολογικά όρια, δηλ. εκείνα που δε δικαιολογούνται λόγω της φύσεως των υλικών και του τρόπου μεταφοράς αυτών. Στις οικείες μερίδες αποθήκης καταχωρείται η ποσότητα που παραλήφθηκε και η αξία που αντιστοιχεί στην ποσότητα αυτήν, ενώ η αξία του ελλείματος συνιστά έκτακτη ζημιά. Σε περίπτωση που η μεταφορά της τιμολογημένης ποσότητας είχε ασφαλιστεί σε ασφαλιστική εταιρεία, η αξία του ελλείματος καταχωρείται σε χρέωση της ασφαλιστικής εταιρείας.

Σε περίπτωση που η αποζημίωση που θα εισπράξει η επιχείρηση από την ασφαλιστική εταιρεία διαφέρει από την αξία των ελλειμμάτων, η διαφορά συνιστά έκτακτο αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά).

## Διάκριση των διαφορών απογραφής των αποθεμάτων.

Οι διαφορές απογραφής προξενούνται κυρίως από τα ακόλουθα αίτια :

α). Τη φυσική απομείωση, στην οποία υπόκεινται ορισμένων κατηγοριών αποθέματα, λ.χ. τα ελλείμματα λόγω εξαερώσεως των αποθηκευμένων καυσίμων, ελλείμματα ή πλεονάσματα λόγω υγρασίας των αποθηκευμένων σιτηρών.

β). Τη ζύγιση ή μέτρηση κατά την παραλαβή ή την παράδοση, λόγω μη ακρίβειας των οργάνων ζυγίσεων και μετρήσεων.

γ). Τις απώλειες κατά την παράδοση προϊόντων στους πελάτες λ.χ. απώλειες κατά το γέμισμά των βυτιοφόρων αυτοκινήτων με καύσιμά.

δ). Τις υπεραξίες και κλοπές..

Ανάλογα με τη φύση των αιτίων και την έκταση τους, οι διαφορές απογραφής διακρίνονται:

1. Σε *φυσιολογικές* (ή κανονικές) διαφορές, που είναι οι διαφορές που προέρχονται από τη φυσική απομείωση των αποθεμάτων, τις διαφορές, στη ζύγιση ή μέτρηση και τις απώλειες που δεν εξέρχονται τα φυσιολογικά όρια
2. Σε *μη φυσιολογικές* διαφορές, που είναι οι διαφορές καθ' υπέρβαση των φυσιολογικών ορίων που προέρχονται από υπεξαίρέσεις και κλοπές, καθώς και από απώλειες που υπερβαίνουν τα φυσιολογικά όρια, δηλαδή τις σπατάλες.
3. Τέλος πολλές διαφορές μεταξύ της φυσικής απογραφής και των υπολοίπων των μερίδων αποθήκης οφείλονται σε *λογιστικά λάθη* που διαπράττονται κατά την τήρηση των μερίδων αποθήκης, το συνηθέστερο από τα οποία είναι η χρέωση ή πίστωση μιας μερίδας αποθήκης αντί άλλης. Τέτοια λάθη οδηγούν σε ισόποσα ελλείμματα και πλεονάσματα σε διάφορα είδη αποθεμάτων. Όπως είναι προφανές, οι διαφορές

αυτές δεν συνιστούν πραγματικά ελλείμματα και πλεονάσματα και πρέπει να αλληλοσυμψηφίζονται.

## **Κοστολόγηση των διαφορών απογραφής των αποθεμάτων από άποψη θεωρητική**

Τα φυσιολογικά ελλείμματα ακολουθούν την παραγωγική διαδικασία και γι' αυτό το λόγο χαρακτηρίζονται *οργανικά έξοδα*. Αντίθετα, τα καθ' υπέρβαση του ομαλού ελλείμματα πρέπει να χαρακτηρίζονται *έκτακτες ζημίες*. Ειδικότερα, από θεωρητική άποψη, οι φυσιολογικές διαφορές απογραφής πρέπει να αντιμετωπίζονται ως εξής:

α). Τα φυσιολογικά ελλείμματα που προκύπτουν από την αποθήκευσή πρώτων και λοιπών υλικών που αγοράζει η επιχείρηση συνιστούν έμμεσα έξοδα που βαρύνουν το κόστος του βοηθητικού κέντρου «υπηρεσία αποθηκών», το συνολικό κόστος του οποίου επιμερίζεται στα λοιπά κέντρα κόστους.

β). Τα πλεονάσματα των πρώτων και λοιπών υλικών που προκύπτουν από σφάλματα ζυγίσεων - μετρήσεων κατά την παράδοση των υλικών αυτών για ανάλωση στην παραγωγή ή από φυσικές και χημικές μεταβολές λ.χ. από απορρόφηση υγρασίας, πρέπει να αντιμετωπίζονται ως στοιχεία μειωτικά του κόστους της λειτουργίας παραγωγής, δηλ. των γενικών βιομηχανικών εξόδων. Η αντιμετώπιση αυτή δικαιολογείται από το λόγο ότι τα πλεονάσματα δημιουργήθηκαν επειδή η ποσότητα με την οποία χρεώθηκε η παραγωγή ήταν, λόγω σφαλμάτων κ.λ.π., μεγαλύτερη από την αντίστοιχη ποσότητα με την οποία πιστώθηκε η αποθήκη.

γ). Τα φυσιολογικά ελλείμματα των προϊόντων συνιστούν *γενικά έξοδα διαθέσεως*, γιατί συνήθως προκύπτουν από σφάλματα κατά

την παράδοση στους πελάτες των πωλούμενων προϊόντων. Με την ίδια λογική τα πλεονάσματα πρέπει να θεωρούνται στοιχείο μειωτικό των γενικών εξόδων διαθέσεως.

## **Οι διαφορές απογραφής των αποθεμάτων από άποψη φορολογική**

### **A. Από άποψη φόρου εισοδήματος.**

Από φορολογική άποψη, τα πλεονάσματα προσαυξάνουν τα φορολογητέα κέρδη της χρήσεως, ενώ σχετικά με τα ελλείμματα γίνονται δεκτά τα εξής:

- Τα φυσιολογικά ελλείμματα, για τα οποία δεν υπάρχει αμφισβήτηση, εκπίπτουν απ' τα φορολογητέα έσοδα.
- Τα ελλείμματα που κρίνονται μη δικαιολογημένα και για τα οποία δεν υπάρχουν στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι προέρχονται από «αποκρυφθείσες πωλήσεις». Τα βιβλία της επιχειρήσεως κρίνονται ανακριβή και μπορεί να γίνει εξωλογιστικός προσδιορισμός των φορολογητέων κερδών.

### **B. Από άποψη λογιστική.**

Ο Κ.Β.Σ. υποχρεώνει τις επιχειρήσεις εφ' όσον συντρέχουν ορισμένες προϋποθέσεις, να τηρούν βιβλίο αποθήκης, δηλαδή να τηρούν ένα ιδιότυπο σύστημα διαρκούς απογραφής.

Στο τέλος της χρήσεως, με τη σύγκριση των δεδομένων της φυσικής απογραφής προς τα ποσοτικά υπόλοιπα των αντίστοιχων μερίδων αποθήκης, προκύπτουν συνήθως διαφορές (ελλείμματα – πλεονάσματα), για τα οποία πρέπει:

Να καταχωρούνται ποσοτικά και κατ' αξία τα ελλείμματα και πλεονάσματα στις οικίες μερίδες του βιβλίου αποθήκης. Εν τούτοις η παράληψη της καταχωρήσεως αυτής, εφόσον οι μερίδες αποθήκης της

νέας χρήσεως άνοιξαν με τις ορθές ποσότητες της απογραφής τέλους της προηγούμενης χρήσεως, δεν έχει φορολογικές συνέπειες.

## Αντιμετώπιση των διαφορών απογραφής των αποθεμάτων από το Ε.Γ.Λ.Σ.

### α) Αντιμετώπιση των διαφορών απογραφής στη Γενική Λογιστική.

Όπως γνωρίζουμε, μια από τις τρεις<sup>3</sup> βασικές αρχές στις οποίες θεμελιώνεται η δομή του Ε.Γ.Λ.Σ. είναι η αρχή της καταρτίσεως του λογαριασμού της «Γενικής Εκμεταλλεύσεως» εσωλογιστικά, δηλαδή με λογιστικές εγγραφές και με τα συνολικά μεγέθη των λογαριασμών κυκλοφορίας (αποθεμάτων εξόδων και εσόδων) της επιχειρήσεως. Γι' αυτό οι λογαριασμοί αυτοί τηρούνται κατ' είδος και δέχονται χρεώσεις ή πιστώσεις χωρίς να επιτρέπονται μεταφορές των κονδυλίων τους στη διάρκεια της χρήσεως. Στο τέλος της χρήσεως τα υπόλοιπα των λογαριασμών οργανικών εξόδων, εσόδων και αποθεμάτων μεταφέρονται στο λογαριασμό 80.00 «Γενική Εκμετάλλευση», ο οποίος λειτουργεί περίπου, κατά το ακόλουθο παραστατικό διάγραμμα:

Αρχικά αποθέματα	XXX
Πλέον: Αγορές χρήσεως	XXX
Πλέον: οργανικά έξοδα	<u>XXX</u>
	XXX
Μείον: Αποθέματα τέλους χρήσεως	<u>XXX</u>
Κόστος εσόδων	XXX
Οργανικά έσοδα	XXX
Κέρδη εκμεταλλεύσεως	<u>XXX</u>

Δηλαδή, οι διαφορές απογραφής των αποθεμάτων επηρεάζουν την αξία των αποθεμάτων τέλους χρήσεως και κατ' επέκταση το «κόστος πωλήσεων» και τα κέρδη εκμεταλλεύσεως και δεν είναι

δυνατόν να γίνεται καμία εγγραφή για τα ελλείμματα και πλεονάσματα της απογραφής των αποθεμάτων.

Με τον τρόπο που προαναφέραμε αντιμετωπίζονται τα καλούμενα φυσιολογικά (συνήθη) ελλείμματα. Τα έκτακτα (πέραν των φυσιολογικών) σημαντικά ελλείμματα όμως, αντιμετωπίζονται με τον τρόπο που αντιμετωπίζονται τα καταστρεφόμενα ακατάλληλα αποθέματα, τα οποία αναπτύσσουμε αμέσως παρακάτω.

### β) Αντιμετώπιση των διαφορών απογραφής στην αναλυτική λογιστική.

Για τις διαφορές απογραφής γίνονται στην αναλυτική λογιστική οι ακόλουθες εγγραφές:

97.10 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ	94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ
97.10.00 Διαφορές απογραφών	94.20 Εμπορεύματα
97.10.00.00 Ελλείμματα	κ.λ.π.
97.10.00.00.20 Εμπορευμάτων	(εις) 97.10 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
κ.λ.π.	97.10.00 Διαφορές απογραφών
(εις) ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ (*)	97.10.00.01 Πλεονάσματα
94.20 Εμπορεύματα	97.10.00.01.20 Εμπορεύματα
κ.λ.π.	κ.λ.π.
98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	97.10 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
98.99 Αποτελέσματα χρήσεως	97.10.00 Διαφορές απογραφών
98.99.03 Διαφορές ενσωματώσεως και ταλογισμού	97.10.00.01 Πλεονάσματα
(εις) 97.10 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ	97.10.00.01.20 Εμπορευμάτων
97.10.00 Διαφορές Απογραφών	κ.λ.π.
97.10.00.00 Ελλείμματα	(εις) 98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ
97.10.00.00.20 Εμπορευμάτων	98.99.03 Διαφορές ενσωματ.& καταλογισμού
κ.λ.π.	

Δηλαδή, στην αναλυτική λογιστική, τα ελλείμματα και πλεονάσματα που προκύπτουν κατά την απογραφή των αποθεμάτων τέλους χρήσεως μεταφέρονται στη χρέωση ή την πίστωση του λ/σμού 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως».



# **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9**

**ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΚΛΕΙΣΙΜΑΤΟΣ  
ΑΠΟΘΗΚΗΣ - ΕΛΕΓΧΟΣ  
ΑΠΟΘΗΚΗΣ**

## Διαδικασία κλεισίματος αποθήκης.

Στο τέλος της χρήσης και ενώ όλες οι λογιστικές εργασίες βρίσκονται στην τελική τους ευθεία για την πλήρη αποπεράτωση τους, καταλήγουμε στη συμφωνία και το κλείσιμο της αποθήκης.

Η διαδικασία που πρέπει να ακολουθήσουμε διαχωρίζεται ανάλογα με τα προϊόντα που παράγει ή εμπορεύεται κάθε επιχείρηση σε τρεις φάσεις.

1. Στην φάση η οποία αναφέρεται στο κλείσιμο της αποθήκης των πρώτων υλών.
2. Στη φάση η οποία αναφέρεται στο κλείσιμο της αποθήκης των εμπορευμάτων.
3. Και τέλος στη φάση η οποία αναφέρεται στο κλείσιμο της αποθήκης των προϊόντων.

Στην πρώτη φάση (αποθήκη πρώτων υλών) και ενώ βρισκόμαστε στη παλιά χρήση, εισάγουμε την απογραφή κατά ποσότητα και αξία την 31/12/98.

Στη νέα χρήση εισάγουμε την απογραφή ποσοτικά μέχρι την 31/1/99 και κατ' αξία μέχρι την 30/4/99 και στέλνουμε προς βιομηχανοποίηση όλα τα υλικά, εκτός των αποκομμάτων (φύρα).

Στη δεύτερη φάση για τα εμπορεύματα κάνουμε τη μεταφορά του υπολοίπου τους στη νέα χρήση μέχρι την 31/1/99 κατά ποσότητα. Η αξία θα πρέπει να περαστεί το αργότερο μέχρι την 30/4/99

Τέλος στην τρίτη φάση, θα πρέπει στην παλιά χρήση να εισάγουμε το κόστος παραχθέντων κατ' αξία μέχρι την 31/12/98.

Στην νέα χρήση θα πρέπει να γίνει η μεταφορά των υπολοίπων ποσοτικά μέχρι τις 31/1/99, και κατ' αξία μέχρι τις 30/4/99.

## Ισοζύγιο αποθήκης.

Ονομάζουμε την λεπτομερή λογιστική κατάσταση η οποία μας παρουσιάζει αναλυτικά τα σύνολα των στοιχείων της αποθήκης κατά ποσότητα και αξία σε δεδομένη χρονική στιγμή. Τα ισοζύγια αποθήκης διακρίνονται σε δύο κατηγορίες:

1. Στα θεωρημένα .
2. Και στα αθεώρητα.

Κάθε επιχείρηση έχει την δυνατότητα οποιαδήποτε στιγμή επιθυμεί για εσωτερικούς της λόγους να εκτυπώσει αθεώρητο ισοζύγιο αποθήκης για να ελέγξει τις ποσότητες που βρίσκονται στην αποθήκη της. Σε πολλές περιπτώσεις οι επιχειρήσεις εκτυπώνουν αθεώρητα ισοζύγια κάθε μήνα για να ελέγξουν την κίνηση και να την συγκρίνουν με άλλα στοιχεία που πιθανών κρατούν σε αρχεία στατιστικής προηγούμενων ετών.

Απ' την άλλη πλευρά θεωρημένο ισοζύγιο αποθήκης εκτυπώνεται συνήθως ανά μήνα και περιέχει όλα τα είδη κατά ποσότητα και αξία.

Τέλος εκτός από τα μηνιαία ισοζύγια ανά μήνα, στο τέλος της χρήσης οι επιχειρήσεις βγάζουν το συνολικό ισοζύγιο αποθήκης το οποίο περιέχει συνολικά όλη τη κίνηση της αποθήκης του έτους, κατά ποσότητα και αξία.

## Έλεγχος Αποθήκης

Ένα σημαντικό κομμάτι δραστηριότητας της επιχείρησης είναι ο έλεγχος που γίνεται μέσα σ' αυτή. Έλεγχος ο οποίος πρέπει να γίνεται σε οποιοδήποτε τμήμα, λειτουργία ή δραστηριότητα, έτσι ώστε να παρακολουθείται η σωστή οργάνωση και λειτουργία που έχει. Έτσι πρέπει να είναι αποδοτικός και να μην υπάρχει δυνατότητα διαφυγής.

Αυτό θα επιφέρει στην επιχείρηση τη σημαντική γνώση του τι ακριβώς συμβαίνει μέσα σ' αυτή.

Ένα σημαντικό κομμάτι της επιχείρησης είναι το τμήμα της αποθήκης. Όπως γνωρίζουμε, μέσα στην αποθήκη διασφαλίζονται αγαθά, τα οποία είτε πρόκειται να μεταφερθούν στην παραγωγή, είτε να πωληθούν ως έτοιμα προϊόντα ή εμπορεύματα. Και στις δύο περιπτώσεις, ο τρόπος λειτουργίας και διακίνησης των αγαθών, φέρει υψίστη σημασία στην παραγωγικότητα της επιχείρησης. Επίσης ο χώρος της αποθήκης είναι ένα μέρος πολλών τετραγωνικών και στεγάζει πολλά και διαφορετικά είδη αγαθών. Αυτό σημαίνει ότι πρέπει να λειτουργούμε με πλήρη οργάνωση και τάξη. Ο έλεγχος έρχεται να εξασφαλίσει την οργάνωση αυτή, αλλά και να δώσει τη δυνατότητα άμεσης επέμβασης από τον επιχειρηματία.

Στο σημείο αυτό όμως, προκύπτουν δύο ερωτήματα: (α) ποιος είναι αποδοτικός έλεγχος; και (β) πώς μπορούμε να βάλουμε έναν αποδοτικό έλεγχο μέσα στην αποθήκη;

Οι απαντήσεις στα ερωτήματα αυτά είναι απλές. Αποδοτικός έλεγχος είναι αυτός, που θα επιφέρει το επιθυμητό αποτέλεσμα, το οποίο κι επιζητάμε. Δηλ., την παρακολούθηση των αγαθών και τη γνωστοποίηση της επακριβούς θέσης τους, από τη στιγμή που θα εισαχθούν έως και τη στιγμή που θα εξαχθούν από την επιχείρηση, καθώς και την καθορισμένη ευθύνη των αρμοδίων για την πραγματοποίηση της σωστής πορείας των αγαθών. Όσον αφορά την τοποθέτηση του ελέγχου, αυτή εξαρτάται από το χώρο της εκάστοτε επιχείρησης και τον τρόπο με τον οποίο λειτουργεί η ίδια.

Το βιβλίο αποθήκης από μόνο του, μας δίνει την εικόνα του προορισμού των αγαθών, διότι σε αυτό αναγράφεται ο σκοπός της συναλλαγής. Άρα ξέρουμε τον αρχικό λόγο, για τον οποίο έχουν εισαχθεί και γνωρίζουμε την πορεία τους. Αυτό είναι ένα στοιχείο που καθιστά τον έλεγχο ευκολότερο. Το βασικότερο όμως στοιχείο που καθιστά έναν έλεγχο λειτουργικό είναι η σωστή κατανομή των

ευθυνών κι αρμοδιοτήτων σε συγκεκριμένα άτομα, τα οποία κατέχουν συγκεκριμένες θέσεις. Με αυτό τον τρόπο θα μπορούν να καταλογιστούν οι ανάλογες ευθύνες και να γνωρίζει ο καθένας τα όρια του πεδίου αρμοδιοτήτων του.



ΚΩΔΙΚΟΣ ΕΙΔΟΥΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΙΔΟΥΣ	ΑΠΟΓΡΑΦΗ		ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ		ΑΠΟ ΠΑΡΑΓΩΓΗ		ΠΩΛΗΣΕΙΣ		ΕΚΠΤ.
		ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΑΞΙΑ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΑΞΙΑ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΑΞΙΑ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΑΞΙΑ	
24-90-013	ΚΟΥΤΙΑ PARK	23825	1740416	0		0		0		
14-90-014	ΚΟΥΤΙΑ POINT	3317	181539	24120	1374840	0		0		
24-90-015	ΚΟΥΤΙΑ FLASH	16625	1274971	0		0		0		
24-90-016	ΚΟΥΤΙΑ HALO	4600	144854	0		0		0		
24-90-017	ΚΟΥΤΙΑ ΓΙΑ ΡΟΚΑ	846000	7741190	304050	2472400	0		0		
24-90-018	ΚΟΥΤΙΑ ΕΞΑΡΤ.ΜΕΣΑΙΑ	3000	73500	0		0		0		
24-90-019	ΚΟΥΤΙΑ GARDEN SPOT	31900	15871667	0		0		0		
24-90-020	ΚΟΥΤΙΑ ΔΙΑΦΟΡΑ	29813	2288353	8190	434070	0		0		
24-90-022	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΒΙΔΕΣ	706350	1792673	174200	320308	0		0		
24-90-023	ΔΙΑΦΟΡΑ	1448183	10535440	381874	1614659	0		0		
24-90-025	ΠΑΛΛΕΤΕΣ	0		42	109000	0		0		
24-90-027	ΚΟΥΤΙΑ ΒΙΟΚΑΝΑΛΙ 14	0		720	157645	0		0		
24-90-029	ΚΟΥΤΙΑ ΒΙΟΚΑΝΑΛΙ 18	0		4175	1758065	0		0		
24-90	ΣΥΝΟΛΑ Β ΠΛΗΘΟΣ: 16	3175588	28962089	899406	8734837	0		0		
24	ΣΥΝΟΛΑ Α ΠΛΗΘΟΣ: 121	24549310	128295849	25365271	72642352	0		2011	315154	
	ΤΕΛΙΚΑ ΣΥΝΟΛΑ ΠΛΗΘΟΣ: 1245	53435778	128295849	26361882	85698460	27819697		19322325	338984522	1083

ΚΩΔ.	ΠΡΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗ		ΠΑΡΑΚΑΤΑΘΗΚΕΣ		ΛΟΙΠΕΣ ΕΞΑΓΩΓΕΣ		ΥΠΟΛΟΙΠΟ		
	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΑΞΙΑ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΑΞΙΑ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΑΞΙΑ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΤΙΜ.ΜΟΝΑΔ.	ΑΞΙΑ
	23825		0		0		0	73,05	
	27437		0		0		0	56,726	
	16625		0		0		0	76,69	
	4600		0		0		0	31,49	
	1150050		0		0		0	8,881	
	3000		0		0		0	24,5	
	31900		0		0		0	80,93	
	38003		0		0		0	71,637	
	880550		0		0		0	2,4	
	1830057		0		0		0	6,639	
	0		0		0		42	2595,238	109000
	720		0		0		0	218,951	
	4175		0		0		0	421,093	
	4074952		0		0		42	0	109000
782	49908189		0		0		4381	0	1061209
645	49908189		0		1		38386842	0	8721697

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

---

---

### **ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΘΗΚΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ - ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟΥ**

ΙΩΑΝΝΗΣ Δ. ΚΕΧΡΑΣ - ΚΟΣΤΟΛΟΓΟΣ  
ΙΩΑΝΝΗΣ Κ. ΜΑΥΡΟΚΟΡΔΑΤΟΣ - τ. ΕΦΟΡΟΣ

---

### **ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ & ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

ΔΗΜΗΤΡΗ ΠΑΡ. ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΥ - ΥΠΑΛ. ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ Κ.Β.Σ. ΤΟΥ ΥΠ.  
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

---

### **ΚΩΔΙΚΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ Γ. ΠΑΣΧΟΣ - ΕΠΙΚΟΥΡΟΣ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ Ο.Π.Α

---

### **ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ**

ΑΝΑΣΤΑΣΙΟΥ ΣΠ.ΠΑΠΑΝΑΣΤΑΣΑΤΟΥ

---

### **ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ**

ΥΠΟΥΡΓΕΙΑ ΕΘΝΙΚΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ - ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ - ΕΜΠΟΡΙΟΥ

---

### **ΕΓΧΕΙΡΙΔΙΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ**

ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ Ι. ΣΑΚΕΛΛΗ - ΚΑΘ. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΠΑΝΤΕΙΟΥ  
ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟΥ τ. ΟΡΚΩΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ

---

### **ΚΩΔΙΚΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ ΒΑΣ. ΠΑΠΑΔΕΑΣ - ΕΠΙΚ. ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

---

### **ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ**

ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ Ι. ΣΑΚΕΛΛΗ - ΚΑΘ. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΠΑΝΤΕΙΟΥ  
ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟΥ τ. ΟΡΚΩΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ

---

### **ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ II**

ΑΠΟΣΤΟΛΟΥ Κ. ΒΑΝΑΚΑ - ΟΙΚΟΝΟΜΟΛΟΓΟΥ

---

### **ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ**

ΑΡΙΣΤΟΤΕΛΗ Γ. ΚΟΝΤΑΚΟΥ - ΚΑΘ. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ Τ.Ε.Ι. ΠΕΙΡΑΙΑ ΜΕΛΟΥΣ  
ΕΘΝΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

---

### **ΘΕΜΑΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ**

ΔΗΜΗΤΡΗΣ ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ ΥΠΑΛ. Δ/ΝΣΗΣ ΥΠ. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ - ΑΝΤΩΝΗΣ  
ΚΑΡΑΒΟΚΥΡΗΣ ΥΠΑΛ. Κ. Υ. ΣΔΟΕ ΥΠ. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

---