



**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΑΣ**  
**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ**  
**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

---

**ΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

(ΑΠΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ, ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΑΠΟΨΗΣ)

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ:  
**Β. ΣΠΥΡΟΠΟΥΛΟΣ**

ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ:  
**ΚΥΡΙΑΚΗ ΚΟΡΚΙΔΑ**  
**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΙΚΑΣ**  
**ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ ΚΟΚΚΩΛΗΣ**

---

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**  
**ΠΑΤΡΑ 2001**

# ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ



## Κεφάλαιο 1<sup>ο</sup>

### ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

1.1 Εισαγωγή .....	σελ. 1
1.2 Τύποι αποθεμάτων .....	σελ. 4
1.2.1 Λογιστικές διακρίσεις των αποθεμάτων .....	σελ. 5
1.2.1.1 Με κριτήριο τον προορισμό τους .....	σελ. 5
1.2.1.2 Με κριτήριο τον κλάδο στον οποίο ανήκει η επιχείρηση .....	σελ. 5
1.2.1.3 Με κριτήριο τον τρόπο αποκτήσεώς τους .....	σελ. 5
1.2.1.4 Με κριτήριο την ενσωμάτωσή τους στο κόστος των παραγόμενων προϊόντων .....	σελ. 6
1.3 Λειτουργίες αποθεμάτων .....	σελ. 8
1.4 Κίνδυνοι αποθεμάτων .....	σελ. 11
1.5 Κόστος αποθεμάτων .....	σελ. 16
1.6 Επίδραση του οικονομικού κύκλου .....	σελ. 22
1.7 Συμπέρασμα .....	σελ. 25

## Κεφάλαιο 2<sup>ο</sup>

### ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΚΑΙ ΑΝΑΛΥΣΗ

## ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

2.1 Εισαγωγή .....	σελ. 28
2.2 Βασικότερες μέθοδοι ανάλυσης χρηματοοικονομικών καταστάσεων .....	σελ. 29
2.2.1 Ανάλυση με αριθμοδείκτες .....	σελ. 30
2.2.1.1 Αριθμοδείκτες τρέχουσας οικονομικής κατάστασης .....	σελ. 31
2.2.1.1.1 Αριθμοδείκτης γενικής ρευστότητας .....	σελ. 32
2.2.1.1.2 Αριθμοδείκτης ταχύτητας κυκλοφορίας αποθεμάτων .....	σελ. 34
2.2.1.1.3 Ο αριθμοδείκτης μέσου χρόνου παραμονής των αποθεμάτων στην αποθήκη .....	σελ. 38
2.2.1.1.4 Ο αριθμοδείκτης μέσου χρόνου είσπραξης απαιτήσεων.....	σελ. 39
2.2.1.1.5 Ο αριθμοδείκτης του λειτουργικού κύκλου .....	σελ. 40
2.2.2 Ανάλυση με τη μέθοδο της κάθετης ανάλυσης ή των κοινών μεγεθών .....	σελ. 41

## Κεφάλαιο 3<sup>ο</sup>

### ΑΓΟΡΕΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

3.1 Εισαγωγή .....	σελ. 43
3.1.1 Εννοιολογικοί προσδιορισμοί τιμών .....	σελ. 44
3.2 Μηχανισμός αγορών .....	σελ. 46
3.3 Συστήματα παραγγελιών .....	σελ. 47
3.3.1 Σύστημα σταθερών παραγγελιών .....	σελ. 47

3.3.1.1 Μέθοδος σταθερού συστήματος παραγγελιών .....	σελ. 48
3.3.2 Σύστημα περιοδικών παραγγελιών .....	σελ. 49
3.4 Μέθοδοι αγορών .....	σελ. 50
3.5 Διαδικασία της αγοράς – Εκτέλεση της αγοράς .....	σελ. 56

## **Κεφάλαιο 4<sup>ο</sup>**

### **ΠΩΛΗΣΕΙΣ**

4.1 Εισαγωγή .....	σελ. 66
4.2 Στάδια της λειτουργίας πώλησης .....	σελ. 68
4.3 Υπηρεσίες πωλήσεων .....	σελ. 68
4.3.1 Υπηρεσία πωλήσεων .....	σελ. 68
4.3.2 Υπηρεσία έγκρισης πιστώσεων .....	σελ. 70
4.3.3 Υπηρεσία αποστολών (αποθήκη) .....	σελ. 70
4.3.4 Υπηρεσία τιμολογήσεων .....	σελ. 71
4.3.5 Υπηρεσία λογιστικής πελατών .....	σελ. 72
4.4 Συνοδευτικά έντυπα της πώλησης .....	σελ. 74

## **Κεφάλαιο 5<sup>ο</sup>**

### **ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ**

5.1 Εισαγωγή .....	σελ. 75
5.2 Αντικειμενικός σκοπός του ελέγχου .....	σελ. 76

5.3 Οργάνωση της διαδικασίας .....	σελ. 77
5.4 Κυριότεροι κίνδυνοι της λειτουργίας .....	σελ. 79
5.5 Ελεγκτές – Προετοιμασία πριν την αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου .....	σελ. 81
5.5.1 Αντικειμενικοί στόχοι των ελεγκτών κατά τον έλεγχο των αποθεμάτων και του κόστους πωληθέντων .....	σελ. 83
5.5.1.1 Διαδικασίες για την αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου .....	σελ. 83
5.6 Τελική διαδικασία .....	σελ. 91

## **Κεφάλαιο 6<sup>ο</sup>**

### **Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ**

6.1 Έννοια των αποθεμάτων βάση του Ε.Γ.Λ.Σ. ....	σελ. 92
6.2 Κατηγορίες αποθεμάτων. Οι λογαριασμοί της ομάδας 2 του Ε.Γ.Λ.Σ .....	σελ. 93
6.2.1 Λογαριασμός 20 «Εμπορεύματα» .....	σελ. 93
6.2.2 Λογαριασμός 21 «Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή» .....	σελ. 95
6.2.3 Λογαριασμός 22 «Υποπροϊόντα και υπολείμματα» .....	σελ. 95
6.2.4 Λογαριασμός 23 «Παραγωγή σε εξέλιξη» .....	σελ. 97
6.2.5 Λογαριασμός 24 «Πρώτες και βοηθητικές ύλες – υλικά συσκευασίας.....	σελ. 98
6.2.6 Λογαριασμός 25 «Αναλώσιμα υλικά » .....	σελ. 100
6.2.7 Λογαριασμός 26 «Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων» .....	σελ. 101
6.2.8 Λογαριασμός 28 «Είδη συσκευασίας» .....	σελ. 101
6.2.9 Λογαριασμός 29 «Αποθέματα υποκαταστημάτων ή	

άλλων κέντρων» .....	σελ. 103
6.3 Λογιστική παρακολούθηση των αγοραζόμενων αποθεμάτων	
στη γενική λογιστική .....	σελ. 103
6.3.1. Λειτουργία των λογαριασμών των αγοραζόμενων αποθεμάτων	
λογιστική .....	σελ. 104
6.3.2 Επιστροφές αγορών .....	σελ. 106
6.3.3 Εκπτώσεις αγορών .....	σελ. 108
6.4 Λογιστική παρακολούθηση των παραγόμενων αποθεμάτων	
στη γενική λογιστική .....	σελ. 111
6.5 Τακτοποίηση των λογαριασμών της ομάδας 2 στο τέλος της χρήσης .....	σελ. 113
6.6 Εμφάνιση των αποθεμάτων στον ισολογισμό .....	σελ. 114
6.7 Πωλήσεις αποθεμάτων .....	σελ. 115
6.7.1. Εισαγωγικά περί πωλήσεων .....	σελ. 115
6.7.2. Τα βασικά παραστατικά στοιχεία διακινήσεως των αγαθών .....	σελ. 115
6.7.3. Σύγχρονες αντιλήψεις για την πραγματοποίηση εσόδου	
από πωλήσεις .....	σελ. 116
6.7.4. Λογιστική παρακολούθηση των πωλήσεων αποθεμάτων .....	σελ. 117
6.7.4.1 Πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί πωλήσεων αποθεμάτων .....	σελ. 117
6.7.4.2 Ανάπτυξη των λογαριασμών πωλήσεων αποθεμάτων .....	σελ. 117
6.7.4.3 Λειτουργία των λογαριασμών πωλήσεων .....	σελ. 118
6.7.4.4 Διάμεσοι λογαριασμοί πωλήσεων (Λογαριασμοί 70.96	
71.96 και 72.96 .....	σελ. 121
6.7.4.5 Επιστροφές πωλήσεων (Λογαριασμοί 70.95, 71.95 και 72.95) .....	σελ. 122

6.7.4.6 Εκπτώσεις πωλήσεων .....	σελ. 123
----------------------------------	----------

## Κεφάλαιο 7<sup>ο</sup>

### ΠΟΣΟΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ – ΙΔΙΟΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΕΙΣ –

### ΑΠΩΛΕΙΕΣ – ΚΑΤΑΣΤΡΟΦΕΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

7.1 Ποσοτικές διαφορές κατά την παραλαβή αγοραζόμενων αποθεμάτων .....	σελ. 126
7.2 Διαφορές απογραφής αποθεμάτων .....	σελ. 128
7.2.1 Έννοια των διαφορών απογραφής αποθεμάτων .....	σελ. 128
7.2.2 Αίτια και διακρίσεις των διαφορών απογραφής των αποθεμάτων .....	σελ. 129
7.2.3 Αντιμετώπιση των διαφορών απογραφής των αποθεμάτων κατά τον Κ.Β.Σ. ....	σελ. 130
7.3 Απώλειες και κλοπές αποθεμάτων .....	σελ. 130
7.3.1 Απώλειες και κλοπές ασφαλισμένων αποθεμάτων .....	σελ. 131
7.3.2 Απώλειες και κλοπές ασφαλισμένων αποθεμάτων .....	σελ. 131
7.4 Καταστρεφόμενα ακατάλληλα αποθέματα .....	σελ. 132
7.4.1 Λογιστική αντιμετώπιση κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. και τον Κ.Β.Σ. ....	σελ. 132
7.5 Ιδιοχρησιμοποίηση αποθεμάτων .....	σελ. 133
7.5.1 Ιδιοχρησιμοποίηση αποθεμάτων κατά τη νομοθεσία περί Φ.Π.Α. ....	σελ. 133
7.5.2. Λογιστική αντιμετώπιση της ιδιοχρησιμοποίησης αποθεμάτων .....	σελ. 134
7.6 Δωριζόμενα από την επιχείρηση αποθέματα .....	σελ. 134
7.6.1 Αντιμετώπιση από τη νομοθεσία Φ.Π.Α. ....	σελ. 134

## Κεφάλαιο 8<sup>ο</sup>

### ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

8.1 Γενικά περί απογραφής .....	σελ. 136
8.1.1 Έννοια και σκοποί της απογραφής .....	σελ. 136
8.1.2 Σημασία – Λόγοι σύνταξης απογραφής .....	σελ. 137
8.1.3 Είδη απογραφής .....	σελ. 138
8.2 Βασικές διατάξεις της νομοθεσίας – Η υποχρέωση διενέργειας απογραφής .....	σελ. 140
8.3 Οργάνωση της διαδικασίας απογραφής και προκαταρκτικές εργασίες τέλεσής της .....	σελ. 142
8.3.1 Οργάνωσης της διαδικασίας απογραφής .....	σελ. 142
8.3.2 Προκαταρκτικές εργασίες τέλεσης της απογραφής .....	σελ. 143
8.4 Κυριότεροι πιθανοί κίνδυνοι που ενέχει η λειτουργία .....	σελ. 144
8.5 Αγαθά που περιλαμβάνονται στα απογραφόμενα αποθέματα .....	σελ. 145
8.5.1 Αγορές που η παραλαβή των αγαθών δεν έχει γίνει .....	σελ. 146
8.5.2 Αγαθά που πωλήθηκαν από την επιχείρηση και δεν παραδόθηκαν στον αγοραστή .....	σελ. 147
8.5.3 Αγαθά που βρίσκονται σε τρίτους .....	σελ. 148
8.6 Η σπουδαιότητα της απογραφής .....	σελ. 149
8.6.1 Οι επιπτώσεις των λαθών απογραφής στις οικονομικές καταστάσεις .....	σελ. 149
8.6.2 Η σπουδαιότητα της απογραφής για το κύρος των βιβλίων .....	σελ. 153



8.7 Ποσοτική καταμέτρηση και καταχώρηση των αποθεμάτων	
στο βιβλίο απογραφών .....	σελ. 154
8.7.1 Τα αποθέματα απογράφονται κατά αποθηκευτικό χώρο .....	σελ. 154
8.7.2 Τρόπος καταχώρησης των αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφών .....	σελ. 154
8.7.3 Χρόνος καταχώρησης των αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφών .....	σελ. 155
8.7.4 Απογραφή περιουσιακών στοιχείων τρίτων .....	σελ. 155
8.7.5 Απογραφή αποθεμάτων υποκαταστήματος .....	σελ. 156

## Κεφάλαιο 9<sup>ο</sup>

### ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

9.1 Γενικά περί αποτίμησης των αποθεμάτων .....	σελ. 157
9.1.1 Σημασία της αποτίμησης .....	σελ. 157
9.1.2 Λογιστικές αρχές που διέπουν την αποτίμηση των αποθεμάτων .....	σελ. 158
9.1.3 Οι κυριότερες μέθοδοι αποτίμησης των αποθεμάτων .....	σελ. 158
9.2 Αποτίμηση των αποθεμάτων με βάση την κείμενη νομοθεσία	
στη χώρα μας .....	σελ. 160
9.2.1 Οι ισχύουσες διατάξεις και ο βασικός κανόνας αποτίμησης	
των αποθεμάτων που καθιερώνεται από την κείμενη νομοθεσία .....	σελ. 160
9.2.2 Κανόνες αποτίμησης .....	σελ. 161
9.2.2.1 Αποτίμηση των αγοραζόμενων αποθεμάτων .....	σελ. 161
9.2.2.2 Αποτίμηση των έτοιμων και ημιτελών προϊόντων .....	σελ. 162

9.2.2.3 Αποτίμηση των ελαττωματικών προϊόντων .....	σελ. 162
9.2.2.4 Αποτίμηση υποπροϊόντων .....	σελ. 163
9.2.2.5 Αποτίμηση των υπολειμμάτων .....	σελ. 163
9.3 Μέθοδοι υπολογισμού του κόστους κτήσεως που υιοθετούνται	
από τη νομοθεσία .....	σελ. 163
9.4 Επιμέρους μέθοδοι υπολογισμού του κόστους κτήσεως που υιοθετούνται	
από την κείμενη νομοθεσία .....	σελ. 164
9.4.1 Γενικά για τις μεθόδους ροής του κόστους κτήσεως .....	σελ. 164
9.4.2 Μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους .....	σελ. 165
9.4.3 Μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων .....	σελ. 167
9.4.4 Μέθοδος πρώτη εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (FIFO) .....	σελ. 168
9.4.5 Μέθοδος τελευταία εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (LIFO) .....	σελ. 171
9.4.6 Μέθοδος του βασικού αποθέματος .....	σελ. 172
9.4.7 Μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους .....	σελ. 174
9.4.8 Μέθοδος του πρότυπου κόστους .....	σελ. 175
9.5 Η σημασία της αρχής της συνέπειας στην αποτίμηση των αποθεμάτων .....	σελ. 179
9.6 Ποια μέθοδος αποτίμησης αποθέματος είναι καλύτερη .....	σελ. 180
9.7 Ο κανόνας της χαμηλότερης τιμής μεταξύ κόστους κτήσης και τρέχουσας τιμής σύμφωνα με τις σύγχρονες αντιλήψεις .....	σελ. 183
9.7.1 Θεμελίωση του κανόνα χαμηλότερης τιμής .....	σελ. 183
9.7.2 Εφαρμογή του κανόνα χαμηλότερης τιμής .....	σελ. 184
9.7.3 Κριτική του κανόνα χαμηλότερης τιμής .....	σελ. 186

9.8 Άλλες μέθοδοι απομακρυσμένες από το κόστος κτήσης που δεν αναγνωρίζονται από την κείμενη νομοθεσία στη χώρα μας .....	σελ. 186
9.8.1 Μέθοδος αποτίμησης στην τιμή πώλησης .....	σελ. 187
9.8.2 Η μέθοδος αποτίμησης των κατασκευαζόμενων έργων .....	σελ. 187
9.8.2.1 Η μέθοδος της ολοκλήρωσης του έργου .....	σελ. 188
9.8.2.2 Η μέθοδος της ποσοστιαίας συμπλήρωσης του έργου .....	σελ. 189
9.8.2.3 Αξιολόγηση των μεθόδων αποτίμησης των κατασκευαζόμενων έργων .....	σελ. 191
9.9 Μέθοδοι εκτιμήσεως της αξίας των αποθεμάτων .....	σελ. 191
9.9.1 Μέθοδος του ποσοστού μικτού κέρδους .....	σελ. 191
9.9.2 Μέθοδος αποτίμησης στις τιμές λιανικών πωλήσεων .....	σελ. 194

## Κεφάλαιο 10<sup>ο</sup>

### Η ΑΠΟΘΗΚΕΥΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

10.1 Σημασία και προβλήματα .....	σελ. 196
10.1.1 Προβλήματα βασικής οργάνωσης.....	σελ. 197
10.1.1.1 Το είδος, η θέση και ο χώρος των αποθηκών .....	σελ. 197
10.1.1.2 Ο εξοπλισμός των αποθηκών .....	σελ. 200
10.1.2 Προβλήματα λειτουργικής οργάνωσης .....	σελ. 201
10.1.2.1 Η εξαγωγή των αναλώσιμων αγαθών .....	σελ. 201

## Κεφάλαιο 11<sup>ο</sup>

### LOGISTICS ΜΕΤΑΦΟΡΑ - ΔΙΑΝΟΜΗ

11.1 Δομή της εφοδιαστικής αλυσίδας .....	σελ. 211
11.2 Σημασία της φυσικής διανομής .....	σελ. 212
11.3 Marketing & Διανομή .....	σελ. 213
11.4 Στρατηγικές και τακτικές διανομής .....	σελ. 214
11.5 Κανάλια διανομής .....	σελ. 217
11.6 Σχεδιασμός δικτύου διανομής .....	σελ. 218
11.7 Τα μέλη της εφοδιαστικής αλυσίδας ενός δικτύου διανομής .....	σελ. 219
11.8 Συστήματα διανομής .....	σελ. 220
11.8.1 Εναλλακτικά σενάρια διανομής .....	σελ. 221
11.9 Παράγοντες που επηρεάζουν την επιλογή καναλιού διανομής .....	σελ. 225
11.10 Επιλογή βέλτιστου συστήματος διανομής .....	σελ. 227
11.11 Διανομή με ίδια μέσα ή μέσα τρίτων .....	σελ. 229
11.12 Επιλογή μέσων μεταφοράς – μοναδοποίηση φορτίων .....	σελ. 231
11.13 Αντικείμενα διαπραγματεύσεων με τους μεταφορείς .....	σελ. 234
11.14 Η ασφάλιση των προϊόντων κατά τη μεταφορά τους .....	σελ. 235
11.15 Κοστολόγηση μεταφορών .....	σελ. 238
11.16 Μέσα μεταφοράς και χαρακτηριστικά τους .....	σελ. 239

## Κεφάλαιο 1<sup>ο</sup>

# ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

## §1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Αποθέματα είναι τα εμπορεύματα που διαθέτει μια επιχείρηση σε μια δεδομένη στιγμή. Επειδή ο ρυθμός της παραγωγής δεν μπορεί να προσαρμοστεί, κάθε στιγμή, ακριβώς στις ανάγκες της κατανάλωσης και να ακολουθεί όλες τις διακυμάνσεις της, οι επιχειρήσεις διατηρούν αποθέματα. Τα αποθέματα κάθε επιχείρησης αποτελούν επένδυση που γίνεται για ορισμένο σκοπό, και συγκεκριμένα για να διασφαλιστεί, με τις καλύτερες δυνατές συνθήκες, η συνέχιση: α) των πωλήσεών της, όταν πρόκειται για αποθέματα έτοιμων προϊόντων που προορίζονται για τους πελάτες, β) της κατεργασίας των προϊόντων, όταν πρόκειται για αποθέματα από πρώτες ύλες που χρησιμοποιεί αυτή, γ) της συνεχούς εκμετάλλευσης, όταν πρόκειται για αποθέματα οποιουδήποτε είδους προϊόντος ή μηχανήματος που απαιτείται για τη συντήρηση και την κανονική λειτουργία κάθε τομέα εκμετάλλευσης.

Η διαχείριση των αποθεμάτων μπορεί να εξοικονομήσει χρήματα, μειώνοντας το κόστος, να δημιουργήσει επιπλέον κεφάλαιο κίνησης, να βελτιώσει την απόδοση των επενδύσεων και να αυξήσει την ικανοποίηση των πελατών. Τα αποθέματα δεσμεύουν χρήματα. Τα αποθέματα μιας συνηθισμένης βιομηχανίας περιλαμβάνουν συνήθως 10.000 έως 50.000 διαφορετικά είδη. Η διαχείριση των υλικών, επομένως, μπορεί να είναι το πιο περίπλοκο πρόβλημα που έχει να αντιμετωπίσει ένας οργανισμός.

Για πολλούς οργανισμούς, η επένδυση σε αποθέματα αντιπροσωπεύει ένα αρκετά μεγάλο ποσό. Επένδυση, λέγεται κάθε δαπάνη για την απόκτηση παγίου

κεφαλαίου όπως π.χ. μηχανήματα και εγκαταστάσεις. Επένδυση, μπορούν να αποτελούν και τα υλικά αγαθά που χρησιμεύουν στην παραγωγή. Όλα αυτά τα αγαθά έχουν αποκτηθεί με το κεφάλαιο της επιχείρησης. Έτσι οι λέξεις «επενδύσεις» και «κεφάλαιο» δηλώνουν ένα και το αυτό πράγμα. Μια ανασκόπηση των ισολογισμών της αμερικανικής βιομηχανίας αποκαλύπτει ότι ένα μεγάλο ποσοστό του ενεργητικού των εταιριών αυτών βρίσκεται σε αποθέματα. Ο κακός έλεγχος των αποθεμάτων μπορεί να δημιουργήσει αρνητική χρηματική ροή, να δεσμεύσει μεγάλα ποσά κεφαλαίων, να περιορίσει την επέκταση ενός οργανισμού λόγω έλλειψης κεφαλαίων, και να ελαττώσει την απόδοση των επενδύσεων διευρύνοντας την επενδυτική βάση.

Υπάρχει ένα άριστο επίπεδο επένδυσης σε οποιοδήποτε περιουσιακό στοιχείο, είτε πρόκειται για μετρητά, εγκαταστάσεις, μηχανολογικό εξοπλισμό ή αποθέματα. Η κατοχή υπερβολικής ποσότητας του κάθε περιουσιακού στοιχείου μπορεί να εξασθενήσει το εισόδημα το ίδιο ακριβώς όπως και η κατοχή πολύ μικρής ποσότητας. Στην περίπτωση των αποθεμάτων μια υπερβολική ποσότητα μπορεί να έχει σα συνέπεια περιττό κόστος διατήρησης και μια πολύ μικρή ποσότητα μπορεί να επιφέρει απώλεια πωλήσεων και φήμης, ή διαταραχής της παραγωγικής λειτουργίας. Ένα άριστο επίπεδο αποθεμάτων βρίσκεται κάπου μεταξύ των δύο άκρων. Σε πολλές επιχειρήσεις τα αποθέματα αποτελούν το 15-30% του συνολικού ενεργητικού. Μερικές φορές το ποσοστό αυτό, φτάνει και το 40%. Η πίεση για κεφάλαια και η αποτελεσματική χρησιμοποίηση των οικονομικών πόρων, έχει κάνει αυτούς που παίρνουν τις αποφάσεις να συνειδητοποιήσουν περισσότερο τη σημασία τους. Τα μετρητά που επενδύονται σε αποθέματα θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν κάπου αλλού για την επίτευξη κερδών, εξόφληση δανείων ή διανομή μερισμάτων. Η διαχείριση αποθεμάτων θα πρέπει αν προσδιορίζει πόσα να παραγγελθούν και πότε να παραγγελθεί κάθε είδος που

αγοράζεται ή κατασκευάζεται από τον οργανισμό. Απαιτείται μεγάλη προσοχή στην ορθολογική οργάνωση της λειτουργίας του εφοδιασμού. Βασικό στοιχείο της ο προγραμματισμός εφοδιασμού αγαθών, δίχως υπερέαρκεια ή ανεπάρκειά τους.

Τα αποθέματα, η δυναμικότητα παραγωγής και η εργασία είναι, μέσα σε ορισμένα όρια, ανταλλάξιμοι συντελεστές της παραγωγής. Κατά τον A. Marshall η οργάνωση αποτελεί ένα πρόσθετο συντελεστή παραγωγής. Και οργάνωση σημαίνει το σύνολο από τους κανόνες που θέσπισε η ανώτατη διοίκηση της επιχείρησης για να πραγματοποιηθεί ο επιχειρηματικός σκοπός ή σκοποί. Διαφορετικοί συνδυασμοί των συντελεστών αυτών κάνουν δυνατή την ανεξαρτητοποίηση της ζήτησης από την αγορά, την παραγωγή και τη διανομή. Επιτρέπουν στους πελάτες να αγοράζουν ελεύθερα σε μια οικονομία με σχετικά ανελαστική παραγωγική ικανότητα.

Αν και τα αποθέματα αντιπροσωπεύουν έναν αδρανή οικονομικό πόρο, το κόστος τους δικαιολογείται από την οικονομικότερη λειτουργία που επιτρέπουν. Τα αποθέματα διατηρούνται επειδή οι εναλλακτικές λύσεις είναι δαπανηρότερες ή λιγότερο προσοδοφόρες. Τα αποθέματα μπορούν να σταθεροποιήσουν τα επίπεδα απασχόλησης και να επιτρέψουν την αποδοτική χρησιμοποίηση της δυναμικότητας παραγωγής ή διανομής.

## § 1.2 ΤΥΠΟΙ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Τα αποθέματα είναι υλικά που εναποθηκεύονται για να πωληθούν ή να χρησιμοποιηθούν αργότερα. Μπορούν να αποτελούνται από εφόδια, πρώτες ύλες, υπο-επεξεργασία προϊόν και έτοιμα προϊόντα. Τα εφόδια είναι είδη αποθεμάτων που καταναλώνονται κατά την καθημερινή λειτουργία της επιχείρησης και δεν αποτελούν μέρος του τελικού προϊόντος. Συνήθη εφόδια είναι τα χαρτιά, ταινίες γραφομηχανής, είδη καθαρισμού και συντήρησης. Πρώτες ύλες είναι οι εισροές στην παραγωγική διαδικασία που θα τροποποιηθούν ή θα μετατραπούν σε έτοιμα προϊόντα. Συνήθεις πρώτες ύλες για μια βιοτεχνία ενδυμάτων είναι οι κλωστές, το ύφασμα, βαφές, κουμπιά κ.τ.λ. Τα υπο-επεξεργασία αγαθά είναι εν μέρει έτοιμα τελικά προϊόντα που βρίσκονται ακόμη στην παραγωγική διαδικασία. Τα έτοιμα προϊόντα είναι αυτά που είναι έτοιμα προς πώληση, διανομή ή αποθήκευση.

Τα αποθέματα είναι ένα είδος λιπαντικού για το σύστημα αγορών – παραγωγής – διανομής που το προστατεύει από την υπερβολική τριβή. Τα αποθέματα απομονώνουν κάθε μέρος του συστήματος από το επόμενο για να επιτρέψουν στο καθένα να δουλέψει ανεξάρτητα, απορροφούν «κραδασμούς» που δημιουργούν οι εσφαλμένες προβλέψεις και επιτρέπουν την αποτελεσματική χρησιμοποίηση των οικονομικών πόρων όταν παρουσιάζονται διακυμάνσεις της ζήτησης. Ένας από τους αντικειμενικούς σκοπούς της διαχείρισης αποθεμάτων είναι να ελέγχει τις ποσότητες των αποθεμάτων έτσι ώστε οι συνολικές δαπάνες οι σχετιζόμενες με την αγορά ή την παραγωγή να κρατούνται στο χαμηλότερο δυνατό επίπεδο.



## **§ 1. 2.1 Λογιστικές διακρίσεις των αποθεμάτων**

### **§ 1.2.1.1 Με κριτήριο τον προορισμό τους**

Η λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων στηρίζεται κυρίως στον προορισμό τους στα πλαίσια της λειτουργικής δραστηριότητας της επιχείρησης. Κατά αντικειμενική φύση στοιχεία είναι δυνατόν να διαφορίζονται λειτουργικά, ανάλογα με το είδος της επιχείρησης που συναντώνται. Για παράδειγμα τα σιδηρόφυλλα σε μια βιοτεχνία ελασμάτων αποτελούν έτοιμο προϊόν ενώ τα ίδια σε μια βιομηχανία σιδηροκατασκευών αποτελούν πρώτη ύλη. Ο πελάτης για αποθέματα ετοιμών προϊόντων μπορεί να είναι ο τελικός καταναλωτής, ένας οργανισμός λιανικών πωλήσεων, ένας χονδρέμπορος ή ένας άλλος κατασκευαστής.

### **§ 1.2.1.2 Με κριτήριο τον κλάδο στον οποίο ανήκει η επιχείρηση**

Με κριτήριο τον κλάδο στον οποίο ανήκει η επιχείρηση, τα αποθέματα διακρίνονται σε εμπορικά και βιομηχανικά. Η εμπορική επιχείρηση κατέχει και διαχειρίζεται εμπορεύματα, ενώ η βιομηχανική πρώτες και βοηθητικές ύλες, ανταλλακτικά, προϊόντα κ.τ.λ.

### **§ 1.2.1.3 Με κριτήριο τον τρόπο αποκτήσεώς τους**

Με κριτήριο τον τρόπο αποκτήσεώς τους, τα αποθέματα διακρίνονται σε αγοραζόμενα και παραγόμενα. Αγοραζόμενα είναι τα εμπορεύματα, οι πρώτες και βοηθητικές ύλες, τα υλικά συσκευασίας, τα αναλώσιμα υλικά, τα ανταλλακτικά των παγίων και τα είδη συσκευασίας. Παραγόμενα είναι τα έτοιμα προϊόντα, τα ημιτελή προϊόντα, τα υποπροϊόντα και υπολείμματα και τα ημικατεργασμένα υλικά.

#### § 1.2.1.4 Με κριτήριο την ενσωμάτωσή τους στο κόστος των παραγόμενων προϊόντων

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

Άμεσα υλικά σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. είναι κατά κανόνα οι πρώτες και βοηθητικές ύλες που ενσωματώνονται στο προϊόν που παράγεται από αυτές, όπως π.χ. το βαμβάκι που αναλώνεται για την παραγωγή του νήματος, το νήμα που αναλώνεται για την παραγωγή του υφάσματος, το ύφασμα και όλα τα υλικά που χρησιμοποιούνται και ενσωματώνονται στο έτοιμο ένδυμα (όπως π.χ. κουμπιά, κλωστές και φόδρες).

Τα άμεσα υλικά, δηλαδή τα υλικά που ενσωματώνονται στα παραγόμενα προϊόντα έχουν αναλογική σχέση με τον όγκο παραγωγής. Για διπλάσια παραγωγή απαιτείται διπλάσια περίπου ποσότητα υλικών. Κατά κανόνα τα άμεσα υλικά παρακολουθούνται στο λογαριασμό 24 «πρώτες και βοηθητικές ύλες – υλικά συσκευασίας».

Έμμεσα υλικά κατά το ΕΓΛΣ είναι εκείνα που αν και αναλώνονται για την παραγωγή συγκεκριμένου προϊόντος, δεν ενσωματώνονται σ' αυτό. Παράδειγμα τα υλικά διαμορφώσεως της εσωτερικής διαμέτρου πλαστικών σωλήνων ή τα ηλεκτρόδια συγκολλήσεως στη συναρμολόγηση κατασκευών.

Τα έμμεσα υλικά, δηλαδή τα υλικά που δεν ενσωματώνονται στα παραγόμενα προϊόντα μπορούν να βρίσκονται ή όχι σε αναλογική σχέση με τα παραγόμενα προϊόντα, αλλά δεν προσauξάνουν το βάρος τους.

Η διάκριση των υλικών σε άμεσα και έμμεσα δεν εξαρτάται από τον τρόπο με τον οποίο η συγκεκριμένη επιχείρηση παρακολουθεί τις ποσότητες των αναλωμένων υλικών, δηλαδή από το εάν κατά την παράδοσή τους προς βιομηχανοποίηση τα υλικά εξατομικεύονται κατά παραγόμενο προϊόν ή εάν η ποσότητα των υλικών που

αναλώθηκαν για την παραγωγή καθενός προϊόντος προσδιορίζεται με βάση τις τεχνικές προδιαγραφές των παραγόμενων προϊόντων. Κρίσιμο κριτήριο είναι η ενσωμάτωση ή μη της ποσότητάς τους στην ποσότητα των παραγόμενων προϊόντων.

Ως έμμεσα υλικά πρέπει να θεωρηθούν, κατά κανόνα, τα υλικά που παρακολουθούνται στους λ/σμούς 25 «αναλώσιμα υλικά» και 26 «ανταλλακτικά παγίων στοιχείων».

Το κόστος των αναλίσκόμενων έμμεσων υλικών βαρύνει, τα κέντρα κόστους και συνιστά τμήμα των «γενικών βιομηχανικών εξόδων», δηλαδή καταλογίζεται στο κόστος των παραγόμενων προϊόντων με βάση διάφορα κριτήρια καταλογισμού.

### §1.3 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Η λειτουργία πολλών οργανισμών στηρίζεται στα αποθέματα. Τα αποθέματα εξυπηρετούν πολλές χρήσιμες λειτουργίες. Οι τέσσερις παράγοντες που θα αναλυθούν στη συνέχεια μπορούν να εξηγήσουν την ύπαρξη των αποθεμάτων. Οι παράγοντες αυτοί είναι ο χρόνος, η ασυνέχεια, η αβεβαιότητα και η οικονομία.

Ο παράγοντας χρόνος περιλαμβάνει τη μακρά διαδικασία της παραγωγής και διανομής που απαιτείται προτού φτάσουν τα αγαθά στον τελικό καταναλωτή. Απαιτείται χρόνος για την προετοιμασία της παραγγελίας ενός οργανισμού, χρόνος για την διαβίβαση της παραγγελίας στον προμηθευτή, χρόνος για την αποστολή των πρώτων υλών, χρόνος για τον έλεγχο και την παραγωγή του προϊόντος και την αποστολή του προϊόντος στον χονδρέμπορο ή τον καταναλωτή. Η χρονική αυτή ανοχή μπορεί να είναι σταθερή ή μεταβλητή. Όταν ο χρόνος που μεσολαβεί από τη διαδικασία της παραγωγής ως την διανομή είναι αυξημένος υπάρχει κίνδυνος απώλειας πελατών, υψηλό κόστος, μεγαλύτερη φθορά, χαμηλό επίπεδο ρευστότητας.

Ο παράγοντας ασυνέχεια επιτρέπει το χειρισμό διαφόρων εξαρτημένων λειτουργιών (λιανικής πώλησης, διανομής, αποθήκευσης, κατασκευής και προμηθειών), με ανεξάρτητο και οικονομικό τρόπο. Τα αποθέματα κάνουν περιττή την προσαρμογή της παραγωγής απ' ευθείας στην κατανάλωση ή τον εξαναγκασμό της κατανάλωσης να προσαρμόζεται στις ανάγκες της παραγωγής. Επιτρέποντας στην κάθε φάση, αγοράς – παραγωγής – διάθεσης να λειτουργεί ξεχωριστά, η λειτουργία γίνεται οικονομικότερη. Τα αποθέματα πρώτων υλών απομονώνουν τον προμηθευτή από τον κατασκευαστή, τα υπο-κατεργασία προϊόντα απομονώνουν μεταξύ τους τα τμήματα παραγωγής και τα αποθέματα ετοιμών προϊόντων απομονώνουν τον πελάτη από τον παραγωγό. Οι

δαπάνες κατά μονάδα θα ήταν υπερβολικές αν οι πρώτες ύλες παραγγέλλονταν ξεχωριστά χωρίς να υπολογίζεται το κόστος μεταφοράς.

Ο παράγοντας ασυνέχεια επιτρέπει στην εταιρεία να προγραμματίζει χρονικά πολλές λειτουργίες με χαμηλότερο κόστος και σε πιο επιθυμητό επίπεδο απόδοσης απ' ό,τι αν αυτές οι λειτουργίες αλληλοεξαρτώνταν άμεσα.

Ο παράγοντας αβεβαιότητα δίνει την έμφαση στα απρόβλεπτα συμβάντα που τροποποιούν τα αρχικά σχέδια του οργανισμού. Περιλαμβάνονται σφάλματα στην εκτίμηση της ζήτησης, απεργίες, θεομηνίες, βλάβες του μηχανολογικού εξοπλισμού. Η ύπαρξη αποθεμάτων προστατεύει την οικονομική μονάδα από απρόβλεπτα γεγονότα.

Ο παράγοντας οικονομία επιτρέπει στην οργάνωση να επωφελείται από εναλλακτικές λύσεις που ελαττώνουν το κόστος. Π.χ. σε αγορές μεγάλων ποσοτήτων παρέχονται εκπτώσεις που μπορούν να μειώσουν το κόστος ουσιαστικά. Η εξασφάλιση έναντι επικείμενων αυξήσεων του κόστους των υλικών μπορεί επίσης να ευνοεί τις αγορές μεγάλων ποσοτήτων. Τα αποθέματα μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την εξομάλυνση της παραγωγής και τη σταθεροποίηση του αριθμού των εργαζομένων σε περιπτώσεις κυμαινόμενης και εποχιακής επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Σύμφωνα με την άποψη του Keynes τα αποθέματα είναι στοιχεία του κυκλοφορούντος ενεργητικού παρόμοια με χρήματα. Τα κίνητρα του Keynes για τη διατήρηση χρηματικών αποθεμάτων είναι η συναλλαγή, η προφύλαξη και το κέρδος. Το κίνητρο της συναλλαγής είναι παρόμοιο με τον παράγοντα ασυνέχεια στο ότι βοηθά να αντιστοιχεί η εισροή προς την εκροή ενός αγαθού. Το κίνητρο της συναλλαγής αντισταθμίζει την έλλειψη συγχρονισμού μεταξύ των σχετιζόμενων λειτουργιών.

Το κίνητρο της προφύλαξης είναι παρόμοιο με τον παράγοντα αβεβαιότητα. Εξηγείται με τις διακυμάνσεις της ζήτησης και της χρονικής ανοχής μεταξύ

παραγγελιών και εκτέλεσής τους. Τα αποθέματα ασφαλείας είναι μια συνέχεια του κινήτρου της προφύλαξης.

Το κίνητρο του κέρδους είναι παρόμοιο προς τον παράγοντα οικονομία κατά το ότι αναμένει κάποιο κέρδος από τα αγαθά οφειλόμενο σε μελλοντικές ανατιμήσεις. Το κίνητρο του κέρδους δεν έχει την ίδια σχέση με τα προβλήματα αποθεμάτων που έχουν τα κίνητρα της συναλλαγής και της προφύλαξης, εκτός από τη διάρκεια περιόδων πληθωρισμού.

## § 1.4 ΚΙΝΔΥΝΟΙ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Ο κίνδυνος είναι ένα χαρακτηριστικό συστατικό της ζωής. Δεν νοείται ζωή χωρίς κινδύνους. Εδώ εννοείται ο κίνδυνος σαν οικονομική ευθύνη. Ο κίνδυνος οφείλεται στην αδυναμία των ανθρώπων να προβλέπουν το μέλλον. Διαφορετικά θα μπορούσαν να αποφύγουν τους κινδύνους ή να τους προλαμβάνανε. Και η επιχείρηση έχει ποικίλους κινδύνους κατά τη διάρκεια της ζωής της. Την απειλούν κίνδυνοι ως προς τον εφοδιασμό των αποθεμάτων, παραγωγής, κίνδυνοι διάθεσης αποθεμάτων, κίνδυνοι αποθήκευσης, κατεργασίας κ.ά. Στον κίνδυνο όμως αντιπαρατίθεται η ελπίδα. Επιχειρεί κανένας κάτι, όταν μπορεί να υπολογίσει σε ίσο μέγεθος ελπίδας δηλ. ελπίζει στο κέρδος κι αντιμετωπίζει την ενδεχόμενη ζημιά πρέπει λοιπόν πάντοτε να υπάρχει ορισμένη σχέση μεταξύ ζημιάς και ελπίδων κέρδους.

Κάθε επιχείρηση σαν ζωντανό κύτταρο της κοινωνικής οικονομίας, εκτίθεται σε πολλούς κινδύνους στον αγώνα της για επιβίωση. Οι κίνδυνοι αρχίζουν από τη λήψη της απόφασης για την ίδρυση της επιχείρησης και μέχρι το τέρμα της ζωής της.

Κίνδυνοι εμφανίζονται στο οικονομικό περιβάλλον. Π.χ. οι δυσμενείς φάσεις του οικονομικού κύκλου. Η οικονομία στη διάρκεια του επιχειρηματικού κύκλου διέρχεται από τη φάση της ανόδου, τη φάση της κρίσης, της καθόδου και της ύφεσης. Στις περιόδους ευημερίας ή ανόδου ή άνθησης η ζήτηση αυξάνεται. Έτσι αυξάνεται η παραγωγή αποθεμάτων και τα κέρδη και δημιουργείται ευνοϊκό κλίμα για επενδύσεις. Στις περιόδους χαλάρωσης παρατηρείται πτώση της ζήτησης, επενδύσεων, τιμών, απασχόλησης, παραγωγής αποθεμάτων κ.τ.λ. Καταλαβαίνει εύκολα κανείς ότι οι κίνδυνοι βρίσκονται στις φάσεις ύφεσης και οικονομικής κρίσης.

Μια άλλη κατάταξη των αποθεμάτων βασίζεται στη γνώση της μελλοντικής ζήτησης. Η συνηθέστερη υπόθεση για την κατανομή της ζήτησης είναι ότι η ζήτηση

είναι σταθερή μέσα στο χρόνο. Η ζήτηση μπορεί επίσης να έχει κάποια εμπειρική κατανομή μέσα στο χρόνο που δεν είναι τυποποιημένη ή μπορεί να ακολουθεί κάποια ειδική κατανομή όπως κανονική, Poisson ή βήτα. Μια άλλη υποδιαίρεση της γνώσης της μελλοντικής ζήτησης περιλαμβάνει τη βεβαιότητα, τον επιχειρηματικό κίνδυνο και την αβεβαιότητα.

Όταν η μελλοντική ζήτηση είναι γνωστή με ακρίβεια, έχουμε ένα πρόβλημα αποθεμάτων κάτω από συνθήκες βεβαιότητας. Αυτή είναι η κατάσταση που συναντάται στις γραμμές παραγωγής, όπου ο ακριβής αριθμός των απαιτούμενων ειδών υποδεικνύεται από τον σταθερό ρυθμό παραγωγής. Η ίδια κατάσταση αντιμετωπίζεται κατά την κατασκευή ενός κτιρίου, όπου τα σχέδια δείχνουν τον ακριβή αριθμό του οπλισμού δοκών και υποστυλωμάτων. Κάποιο πλεόνασμα αποθεμάτων είναι συνηθισμένο κάτω από συνθήκες βεβαιότητας για κάλυψη τυχόν φθορών, μικροκλοπών και απομοίωσης (φύρας).

Όταν είναι γνωστή η κατανομή των πιθανοτήτων της μελλοντικής ζήτησης έχουμε ένα πρόβλημα αποθεμάτων κάτω από συνθήκες επιχειρηματικού κινδύνου. Αυτού του είδους οι πληροφορίες μπορεί να προέρχονται από αρχεία προηγούμενων ζητήσεων. Η ζήτηση για πολλά προϊόντα στο επίπεδο λιανικής πώλησης ακολουθεί τις αρχές της θεωρίας των πιθανοτήτων. Μια τελευταία περίπτωση θα ήταν η απόλυτη άγνοια της πιθανότητας της μελλοντικής ζήτησης. Ένα καινούριο προϊόν στα πρώτα στάδια της εισαγωγής του στην αγορά θα μπορούσε να περιγραφεί σαν πρόβλημα αποθεμάτων κάτω από συνθήκες αβεβαιότητας.

Τα προβλήματα αποθεμάτων μπορούν να υποδιαιρεθούν επίσης σε σχέση με την επαναληπτικότητα της απόφασης που παίρνεται για τη δημιουργία αποθεμάτων αναφορικά με τη συχνότητα παραγγελίας τους. Μια μεμονωμένη παραγγελία γίνεται



μία φορά και δεν επαναλαμβάνεται σε τακτά χρονικά διαστήματα. Παράδειγμα μεμονωμένων παραγγελιών είναι τα υλικά ανέγερσης μιας πολυκατοικίας, μια εποχιακή παραγγελία για χριστουγεννιάτικα είδη ή ορισμένα αγροτικά υλικά. Μια επαναλαμβανόμενη παραγγελία γίνεται για το ίδιο είδος ξανά και ξανά. Σ' αυτή την κατηγορία ανήκουν τα περισσότερα από τα είδη των υπεραγορών (super markets) και των «μεγάλων καταστημάτων», αν και τα είδη ραπτικής στα μεγάλα καταστήματα ανήκουν συχνά στην κατηγορία των μεμονωμένων παραγγελιών.

Στη λειτουργία Εφοδιασμού γίνεται: Προγραμματισμός εφοδιασμού της επιχείρησης με τα αποθέματα που απαιτεί η δράσης της . Πραγματοποιείται η λήψη της επιχειρησιακής απόφασης εφοδιασμού. Πραγματοποιείται η αγορά τους. Δηλαδή εκλέγεται ο προμηθευτής, γίνεται η παραγγελία, πραγματοποιείται η παραλαβή των αποθεμάτων και η εναποθήκευσή τους και τέλος καταβάλλεται η χρηματική τους αξία σύμφωνα με τους όρους της συμφωνίας που έχει γίνει με την παραγγελία. Πάντως χρειάζεται ιδιαίτερη προσοχή κατά τη διαβίβαση της παραγγελίας και την παραλαβή των αποθεμάτων. Πρέπει να έχουν τηρηθεί οι όροι της παραγγελίας, να ανταποκρίνονται τα αγαθά με εκείνα που έγινε παραγγελία (ποσότητα, ποιότητα, είδος), αν τα χαρτοκιβώτια περιέχουν τα αποθέματα, αν τα βαρέλια είναι γεμάτα λ.χ. με λάδι κ.τ.λ. Απαιτείται μεγάλη προσοχή και ορθολογική οργάνωση της λειτουργίας του εφοδιασμού. Βασικό στοιχείο της ο προγραμματισμός εφοδιασμού αποθεμάτων, χωρίς υπερεπάρκεια ή ανεπάρκειά τους.

Παρ' όλο που υπάρχουν πολλά και ποικίλα συστήματα εφοδιασμού των αποθεμάτων, τα τρία συνηθέστερα είναι το διηνεκές, το περιοδικό και το σύστημα προγραμματισμού απαιτούμενων υλικών. Σύμφωνα με το διηνεκές σύστημα αποθεμάτων παραγγέλλεται νέο στοκ κάθε φορά που το επίπεδο των αποθεμάτων

πέφτει κάτω από ένα ορισμένο σημείο. Κρατούνται αρχεία για όλες τις συναλλαγές τις σχετικές με τα αποθέματα. Η διαρκής ενημέρωση των αρχείων αυτών έτσι ώστε να αποκαλύπτουν την κατάσταση και το ιστορικό των αποθεμάτων δείχνει γιατί το σύστημα ονομάζεται διηλεκές. Σύμφωνα με το περιοδικό σύστημα αποθεμάτων το στοκ παραγγέλλεται σε τακτά χρονικά διαστήματα. Η κατάσταση του συστήματος εξετάζεται μόνο σε συγκεκριμένες (περιοδικές) χρονικές στιγμές, που συνήθως απέχουν εξ' ίσου μεταξύ τους. Οι αποφάσεις για αναπλήρωση του στοκ λαμβάνονται μόνο κατά τις περιόδους των ανασκοπήσεων και συνήθως ο υπεύθυνος δεν γνωρίζει για την κατάσταση του συστήματος στα διαστήματα που μεσολαβούν μεταξύ ανασκοπήσεων.

Τα προβλήματα αποθεμάτων μπορούν επίσης να υποδιαιρεθούν σε σχέση με τη γνώση της χρονικής ανοχής (μεταξύ παραγγελίας και εκτέλεσής της). Η χρονική ανοχή θεωρείται συνήθως είτε σταθερή είτε μεταβλητή. Αν η χρονική ανοχή είναι μεταβλητή η κατανομή της μπορεί να προσδιοριστεί εμπειρικά ή να καθοριστεί συγκεκριμένα.

Υπάρχουν βέβαια και άλλοι τρόποι υποδιαίρεσης του προβλήματος των αποθεμάτων, αλλά οι κατατάξεις που αναφέρθηκαν δείχνουν τις κυριότερες διαστάσεις των προβλημάτων που μπορεί να αντιμετωπισθούν. Για να υποβοηθήσουν στην επίλυση του προβλήματος αποθεμάτων, είναι απαραίτητο να κατασκευάζονται μαθηματικά μοντέλα τα οποία περιγράφουν την κατάσταση των αποθεμάτων. Επειδή δεν είναι ποτέ δυνατό να απεικονισθεί η πραγματικότητα με απόλυτη ακρίβεια, κατά τη διάρκεια της κατασκευής των μοντέλων αυτών θα πρέπει να γίνονται κατά προσέγγιση απεικονίσεις και απλοποιήσεις. Αυτές οι παρεκκλίσεις από την πραγματικότητα είναι απαραίτητες για πρακτικούς λόγους και συγκεκριμένα διότι πρώτον είναι αδύνατο να προσδιοριστεί επακριβώς η πραγματικότητα, δεύτερον μια πολύ καλή προσέγγιση της πραγματικότητας θα ήταν μαθηματικά αδύνατη και τρίτον τα εξαιρετικά ακριβή

μοντέλα μπορεί να είναι τόσο δαπανηρά ώστε το τελικό τους όφελος να μη δικαιολογεί το κόστος. Η σχέση ενός μοντέλου με μια δεδομένη κατάσταση θα πρέπει να βασίζεται στη λογικότητα των υποθέσεων και των περιορισμών του.

## § 1.5 ΚΟΣΤΟΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Κόστος ονομάζεται το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται για την απόκτηση ενός αντικειμένου στην κατάσταση που βρίσκεται στη δοσμένη στιγμή, δηλ. στο καθορισμένο στάδιο επεξεργασίας του ή γενικά στην κατάσταση του τελικού σταδίου του. Ο παραπάνω ορισμός μπορεί εύκολα να οδηγήσει στην ταξινόμηση πολλών ειδών κόστους (αγοράς, παραγωγής, πώλησης κ.λπ.). Η διαφορά σ' αυτό το σημείο είναι ότι επιδιώκεται ο τελικός καθορισμός του κόστους που είναι αποτέλεσμα πρόσθεσης των μερικών (σταδιακών) εξόδων χωρίς διπλοϋπολογισμούς. Στην ιδιωτική οικονομική διακρίνονται δύο βασικές κατηγορίες κόστους: α) το κόστος παραγωγής και β) το κόστος διάθεσης (εμπορικό), που περιλαμβάνει όλα τα έξοδα διανομής και πώλησης αρχίζοντας από το κόστος παραγωγής και μετά, εφόσον πρόκειται για δυο οικονομικές δραστηριότητες ξεχωριστές.

**Κόστος παραγωγής ή βιομηχανικό** είναι το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για την αγορά των πρώτων υλών και τη μεταποίησή τους, μέχρι την αποθήκευση. Γενικά τα στοιχεία του κόστους παραγωγής διακρίνονται σε τέσσερις φυσικές κατηγορίες εξόδων: α) υλικά (πρώτες ύλες), β) μισθοί και ημερομίσθια, γ) υπηρεσίες τρίτων (συμβολαιογραφικά, δικαστικά έξοδα, αμοιβές δικηγόρων, οργανωτών, οικονομολόγων και άλλων), δ) δαπάνες κεφαλαίου (τόκοι, αποσβέσεις, ασφάλιστρα, φόροι, λοιπά χρηματοοικονομικά έξοδα).

Επειδή μια επιχείρηση χωρίζεται σε διάφορες λειτουργίες ή προορισμούς, γι' αυτό έχει προταθεί από μερικούς θεωρητικούς ο διαχωρισμός των δαπανών του κόστους ανάλογα με τις λειτουργίες: α) λειτουργία εφοδιασμού (αγορά, διατήρηση, διαχείριση πρώτων και βοηθητικών υλών), β) τεχνική λειτουργία (έξοδα μεταποίησης),

γ) λειτουργία διάθεσης (εμπορικά έξοδα), δ) διοικητική λειτουργία (έξοδα διοίκησης) και ε) χρηματοδοτική λειτουργία (χρηματοοικονομικά έξοδα και αμοιβές προσωπικού).

Το κόστος αγοράς ενός είδους είναι η τιμή αγοράς μιας μονάδας, σαν το είδος αυτό προμηθεύεται από εξωτερική πηγή (όχι δηλαδή από την ίδια την επιχείρηση) ή το κόστος παραγωγής μιας μονάδας εάν παράγεται μέσα στον ίδιο οργανισμό.

Το κόστος της μονάδας θα πρέπει πάντοτε να είναι το κόστος του αντικειμένου τη στιγμή που εντάσσεται στα αποθέματα. Για αγοραζόμενα είδη, αυτό είναι το κόστος αγοράς επιβαρημένο με οποιοδήποτε κόστος μεταφοράς. Για κατασκευαζόμενα είδη, το κόστος της μονάδας περιλαμβάνει το άμεσο κόστος εργατικών, το άμεσο κόστος υλικών και τα γενικά έξοδα του εργοστασίου (π.χ. ΔΕΗ). Το κόστος αγοράς τροποποιείται ανάλογα με την αγοραζόμενη ποσότητα, όταν ο προμηθευτής παρέχει εκπτώσεις λόγω αγοράς μεγάλων ποσοτήτων.

Το κόστος παραγγελίας / εκκίνησης δημιουργείται από τη δαπάνη έκδοσης μιας παραγγελίας αγοράς που απευθύνεται σε κάποιον εξωτερικό προμηθευτή ή από τις δαπάνες εκκίνησης για την εσωτερική παραγωγή του προϊόντος. Συνήθως υποτίθεται ότι το κόστος παραγγελίας / εκκίνησης μεταβάλλεται ανάλογα με τον αριθμό των παραγγελιών ή εκκινήσεων που γίνονται και όχι ανάλογα με το μέγεθος της παραγγελίας. Το κόστος παραγγελίας περιλαμβάνει κονδύλια για τον προσδιορισμό προδιαγραφών, την εξέταση των χαρακτηριστικών στοιχείων των προμηθευτών, την έκδοση εντολής για παραγγελία αγοράς, την παραλαβή των υλικών, την επιθεώρηση των υλικών, την έκδοση συμπληρωματικών εντολών παραγγελιών και την εκτέλεση της γραφικής εργασίας της απαραίτητης για την ολοκλήρωση της συναλλαγής. Το κόστος εκκίνησης περιλαμβάνει τις δαπάνες μεταβολής της διαδικασίας παραγωγής που γίνονται για την παραγωγή του παραγγελόμενου είδους. Συνήθως περιλαμβάνει

κονδύλια για την προετοιμασία της παραγγελίας προς το εργοστάσιο, τον χρονικό προγραμματισμό της εργασίας, τις πριν από την έναρξη της παραγωγής απαραίτητες ενέργειες, στην επιτάχυνση της παραγωγικής διαδικασίας και την ποιοτική αποδοχή.

**Συνεπαγόμενο κόστος** ή κόστος κατοχής των αποθεμάτων συνίσταται στα έξοδα που πραγματοποιεί η επιχείρηση από τη στιγμή της παραλαβής και αποθηκεύσεως των αγοραζομένων υλικών μέχρι τη στιγμή της παραδόσεώς τους προς παραγωγή και συνίσταται κυρίως από:

- τα έξοδα αποθηκεύσεως (ενοίκια και αποσβέσεις αποθηκών, έξοδα συντηρήσεως αποθεμάτων και αποθηκών, μισθοί αποθηκάρων, έξοδα φωτισμού και καθαριότητας αποθηκών κ.λπ.),
- τα έξοδα διακινήσεως αποθεμάτων (παραλαβής και τοποθετήσεως εντός των αποθηκών, διαφυλάξεως, μεταφοράς από τις αποθήκες και παραδόσεως στα παραγωγικά τμήματα, μεταφοράς σε άλλες αποθήκες κ.λπ.),
- τόκος απασχολούμενου κεφαλαίου επί των αποθεμάτων,
- ασφάλιστρα της περιόδου αποθηκεύσεως των υλικών,
- μείωση της αξίας του αποθέματος συνεπεία απομειώσεως, χειροτερεύσεως της ποιότητας, αχρηστεύσεως ή απαρχαιώσεως λόγω της παρόδου του χρόνου χρησιμοποιήσεώς τους.

Απαρχαίωση είναι ο κίνδυνος ότι ένα είδος θα χάσει την αξία του λόγω μεταβολών της μόδας ή των προτιμήσεων των καταναλωτών. Φύρα είναι η ελάττωση της ποσότητας των αποθεμάτων μετά πάροδο κάποιου χρονικού διαστήματος λόγω ζημιών ή κλοπών. Αλλοίωση είναι μια μεταβολή των ιδιοτήτων λόγω ηλικίας ή υποβιβασμού του περιβάλλοντος. Σε πολλά είδη έχει σημασία ο χρόνος. Θα πρέπει να πωλούνται ή να χρησιμοποιούνται πριν από κάποια ημερομηνία λήξης (τρόφιμα,

φαρμακευτικά είδη κ.τλ..) Το συνηθισμένο ύψος του ετήσιου κόστους διατήρησης είναι 15 – 40% της επένδυσης σε αποθέματα.

Το συνεπαγόμενο κόστος βρίσκεται σε συνάρτηση με το ύψος του μέσου αποθέματος, εκτός από το κόστος διακινήσεως που είναι συνάρτηση του ύψους των αναλώσεων και όχι του ύψους των αποθεμάτων.

Εκτός από τον τόκο του απασχολούμενου ξένου κεφαλαίου επί των αποθεμάτων που είναι έξοδα χρηματοδοτήσεως, οι υπόλοιπες κατηγορίες εξόδων, που συνθέτουν το καλούμενο συνεπαγόμενο κόστος, συνιστούν γενικά έξοδα αγορών.

Το κόστος εξάντλησης είναι συνέπεια εξωτερικών και εσωτερικών ελλείψεων. Εξωτερική έλλειψη υπάρχει όταν δεν εκτελείται η παραγγελία ενός πελάτη του οργανισμού· εσωτερική έλλειψη υπάρχει όταν δεν εκτελείται η παραγγελία μιας ομάδας ή τμήματος μέσα στον οργανισμό. Οι εξωτερικές ελλείψεις έχουν σαν συνέπεια το κόστος ανεκτέλεστων παραγγελιών, την απώλεια άμεσων κερδών (διαφυγόν κέρδος) και τη μακροχρόνια απώλεια κερδών (απώλεια αξιοπιστίας). Οι εσωτερικές ελλείψεις μπορεί να έχουν σαν συνέπεια την απώλεια παραγωγικής ικανότητας (αδράνεια εργατών και μηχανημάτων) και μια καθυστέρηση στην ημερομηνία ολοκλήρωσης της εργασίας. Το κόστος εξάντλησης εξαρτάται από την αντίδραση του πελάτη στην κατάσταση έλλειψης αποθεμάτων. Αν παρουσιαστεί ζήτηση για ένα είδος που έχει εξαντληθεί, η οικονομική ζημιά εξαρτάται από το εάν η ελλειπούσα ποσότητα μεταφερθεί σε νέα παραγγελία ή υποκατασταθεί από κάποιο άλλο είδος ή εάν η παραγγελία ακυρωθεί. Στην πρώτη περίπτωση, η πώληση δεν χάνεται αλλά απλώς καθυστερεί λίγες ημέρες η αποστολή. Κανονικά μια εταιρεία θα πρέπει να εκδώσει μια επείγουσα νέα παραγγελία για να εξασφαλίσει την παράδοση της ελλειπούσας ποσότητας. Η περίπτωση αυτή έχει σα συνέπεια κόστος επιτάχυνσης, κόστος

διακίνησης και συχνά κόστος ειδικής αποστολής και συσκευασίας. Στην τελευταία περίπτωση η πώληση χάνεται. Το κόστος εξάντλησης στην περίπτωση της χαμένης πώλησης εκτείνεται από την απώλεια του κέρδους, από την χαμένη πώληση μέχρι κάποια απροσδιόριστη απώλεια από έλλειψη αξιοπιστίας. Μια απώλεια αξιοπιστίας θα μπορούσε να φθάσει ως τη μη-επιστροφή του πελάτη για αγορά άλλων ειδών στο μέλλον. Το κόστος εξάντλησης μπορεί αν είναι εξαιρετικά μεγάλο αν το είδος που παρουσιάζει έλλειψη προκαλέσει το κλείσιμο μιας γραμμής παραγωγής. Μπορούμε επίσης να αντιληφθούμε ότι αυτό το κόστος μπορεί να διαφέρει σημαντικά από είδος σε είδος, ανάλογα με τον πελάτη ή την επικρατούσα μέσα στον οργανισμό πρακτική.

**Κόστος διάθεσης ή πώλησης** είναι το σύνολο των εξόδων μέχρι τη στιγμή της οριστικής πώλησης. Περιλαμβάνει την αξία κατά την έξοδο από την αποθήκη, τα άμεσα έξοδα πώλησης, τα έξοδα ανεφοδιασμού που καταλογίζονται στην πώληση, τα εμπορικά έξοδα γενικά.

Ο καθορισμός του εμπορικού κόστους αποβλέπει στον υπολογισμό και στον έλεγχο των εξόδων που δαπανήθηκαν κατά μονάδα που πουλήθηκε. Στις ΗΠΑ, η τιμή πώλησης ενός προϊόντος ξεπερνά κατά τρεις φορές το κόστος παραγωγής του, πράγμα που επιτρέπει σε άλλες ευρωπαϊκές επιχειρήσεις μείωση αυτών των περιθωρίων για λόγους συναγωνισμού. Υπάρχουν διάφοροι τύποι ταξινόμησης ή κατάταξης του κόστους διάθεσης: α) η λογιστική κατάταξη σύμφωνα με ορισμένη ονοματολογία και κωδικοποίηση, β) η λειτουργική κατάταξη σύμφωνα με το είδος της επιχείρησης, τον τρόπο λειτουργίας της κ.τ.λ. και γ) η κατάταξη σύμφωνα με τους όρους πώλησης (χονδρική, λιανική, καταναλωτές, παραγγελία κ.τ.λ.).



Η δυσκολία συνίσταται στο να βρεθούν ακριβώς τα έμμεσα έξοδα που αντιστοιχούν σε καθεμία λειτουργία, οπότε ο υπολογισμός γίνεται αναγκαστικά αυθαίρετα και κατά προσέγγιση.

Η πολιτική αποθεμάτων επηρεάζει το κόστος. Έμμεσα έχουν μια επίδραση και στα κέρδη. Τα αποθέματα δεν δημιουργούν κέρδη (οι πωλήσεις δημιουργούν), αν και κάνουν δυνατή τη δημιουργία κερδών. Η συμβολή των αποθεμάτων στα κέρδη προέρχεται δια του ελέγχου του κόστους. Το κριτήριο που εφαρμόζεται συχνότερα στον έλεγχο αποθεμάτων είναι η ελαχιστοποίηση του κόστους. Στους περισσότερους οργανισμούς ο ισολογισμός περιλαμβάνει τα αποθέματα σαν ένα στοιχείο του κυκλοφορούντος ενεργητικού. Τα αποθέματα είναι σημαντικά για τον ισολογισμό και την ανάλυση του λογαριασμού κέρδη και ζημιές. Η αποτίμηση των αποθεμάτων για τον ισολογισμό δείχνει τη χρηματική τους αξία. Για τον ισολογισμό τα αποθέματα αποτιμώνται συνήθως στο κόστος τους. Η σημασία των αποθεμάτων για την ανάλυση του λογαριασμού κέρδη και ζημιές έγκειται στο ότι το κόστος των οικονομικών πόρων που καταναλώθηκαν από την παραγωγική διαδικασία θα πρέπει να κατανεμηθεί πριν τον προσδιορισμό του τελικού εισοδήματος.

## § 1.6 ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΤΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΚΥΚΛΟΥ

Εδώ και πολύ καιρό έχει αναγνωρισθεί ότι η συσσώρευση και η εξάντληση αποθεμάτων είναι παράγοντες που συμβάλλουν σημαντικά στις διακυμάνσεις της εθνικής οικονομίας. Οι τύποι ροής των αποθεμάτων συμβάλλουν αθροιστικά στην κυκλική συμπεριφορά της επιχειρησιακής δραστηριότητας. Λόγω μιας αλυσίδας χρονικών καθυστερήσεων από τον καταναλωτή ως το εργοστάσιο, οι πληροφορίες για τις μεταβολές των απαιτήσεων των καταναλωτών δεν μεταβιβάζονται κατ' ευθείαν στο εργοστάσιο.

Ο κακός προγραμματισμός των αποθεμάτων ήταν ανέκαθεν μια σημαντική αιτία εθνικών οικονομικών υφέσεων. Η συσσώρευση αποθεμάτων μπορεί να επιταχύνει τρομερά τις επιχειρησιακές δραστηριότητες. Όταν οι δουλειές αρχίζουν βαθμιαία να συρρικνώνονται, τα αποθέματα εξακολουθούν να αυξάνονται για κάποιο διάστημα και τα επίπεδα τους γίνονται υπερβολικά. Οι οργανισμοί όχι μόνο σταματούν να αγοράζουν επί πλέον απ' ότι υπαγορεύει η ζήτηση αλλά και αγοράζουν σημαντικά μικρότερες ποσότητες απ' ότι απαιτεί η τρέχουσα κατανάλωση. Η μείωση των αγορών προκαλεί την κατακόρυφη πτώση της παραγωγής, πράγμα που βοηθά στην επιτάχυνση μιας οικονομικής στροφής. Τέλος η επιχείρηση φτάνει σ' ένα σημείο ισορροπίας και αρχίζει η ανάκαμψη. Η ανάκαμψη βρίσκει τους οργανισμούς απροετοίμαστους, έτσι ώστε η ζήτηση ξεπερνά την παραγωγή και τα επίπεδα αποθεμάτων χαμηλώνουν. Όταν τελικά τα επίπεδα της παραγωγής ξεπεράσουν τη ζήτηση και τα αποθέματα αρχίσουν να αυξάνονται, ο κύκλος ξαναρχίζει και πάλι από την αρχή. Ο κύκλος μπορεί να διαρκέσει χρονικό διάστημα αρκετών ετών και παρατηρείται συχνότερα στις βιομηχανίες διαρκών αγαθών που έχουν μεγαλύτερες χρονικές ανοχές στην παραγωγή.

Οι οικονομολόγοι αναφέρονται στο φαινόμενο αυτό με τον όρο «φαινόμενο επιταχυντού».

Μια μακρά αλυσίδα ή δίκτυο διανομής είναι δυνατό να δημιουργήσει εσωτερικές ταλαντεύσεις της ζήτησης. Μια μικρή μεταβολή των λιανικών πωλήσεων μπορεί να προκαλέσει τεράστιες διακυμάνσεις στα επίπεδα αποθεμάτων του κατασκευαστή και να ανακόψει τη ροή της παραγωγής. Αυτό το φαινόμενο διπλής απώλειας δημιουργεί πρακτικές και τεχνικές κυκλικές διακυμάνσεις στα επίπεδα αποθεμάτων και παραγωγής, οι οποίες μπορούν να συνδυασθούν, να αναιρέσουν ή να μετριάσουν οι μεν τις δε. Οι περισσότεροι κατασκευαστές προσπαθούν να συγκεντρώσουν πληροφορίες για τη ζήτηση στο επίπεδο λιανικών πωλήσεων, έτσι ώστε να έχουν κάποια καθοδήγηση για το θέμα των πραγματικών ή τεχνητών διακυμάνσεων. Ένας βασικός σκοπός των δελτίων εγγύησης που συνοδεύουν τα προϊόντα είναι να συγκεντρώνονται πληροφορίες για τις μεταβολές στο επίπεδο λιανικής ζήτησης. Άγνοια της πραγματικής συμπεριφοράς των καταναλωτών μπορεί να φέρει τον κατασκευαστή αντιμέτωπο με πολύ περίεργες απαιτήσεις. Το ιδανικό σύστημα είναι εκείνο στο οποίο ο κατασκευαστής γνωρίζει τι συμβαίνει πραγματικά στην αγορά. Η διοίκηση μπορεί να μετριάσει τις ταλαντεύσεις:

α) χρησιμοποιώντας για τις προβλέψεις ένα μοντέλο που παραβλέπει τις βραχυπρόθεσμες μεταβολές της ζήτησης,

β) υιοθετώντας ένα κεντρικό (συγκεντρωτικό) σύστημα έτσι ώστε δύο ή και περισσότερες φάσεις να μπορούν να υπάγονται στον έλεγχο μιας μονάχα ομάδας,

γ) εγκαθιστώντας άμεση επικοινωνία με το επίπεδο του τελικού καταναλωτή, ώστε να εξασφαλίζει στοιχεία για τις πωλήσεις.

Τη βασική ευθύνη για τον έλεγχο των αποθεμάτων έχει η ανώτατη διοίκηση. Τα ανώτατα διοικητικά στελέχη θα πρέπει να διατυπώνουν προσεκτικά και να ανασκοπούν περιοδικά τη βασική πολιτική, σχέδια και προβλέψεις που συνιστούν το πλαίσιο για την καθημερινή εργασία ελέγχου των αποθεμάτων. Ο καθημερινός λειτουργικός έλεγχος θα πρέπει να γίνεται κυρίως από υπαλλήλους ή ηλεκτρονικούς υπολογιστές μέσα σε προσεκτικά καθορισμένο και ελεγχόμενο δομικό πλαίσιο. Η διαμόρφωση όμως του ελέγχου σε εργασία ρουτίνας θα πρέπει να βασίζεται σε ορθές αποφάσεις της ανώτατης διοίκησης που είναι πέρα από την αρμοδιότητα του υπαλληλικού προσωπικού.

## §1.7 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

Η σημασία, η δικαιοδοσία και η σπουδαιότητα μέσα στον οργανισμό της διαχείρισης υλικών θα αυξηθεί στο μέλλον. Πολυάριθμες δυνάμεις υπαγορεύουν μεταβολές προς αυτή την κατεύθυνση. Μια δύναμη είναι η τάση που υπάρχει για αύξηση του αριθμού των εξαιρετικά εξειδικευμένων και περίπλοκων προϊόντων. Σαν αποτέλεσμα της εξέλιξης αυτής, στο μέλλον όλο και περισσότεροι οργανισμοί θα κατασκευάζουν λιγότερα και θα αγοράζουν περισσότερα από τα υλικά που χρειάζονται. Συνεπώς, τα υλικά θα αντιπροσωπεύουν ένα όλο και μεγαλύτερο ποσοστό του συνολικού κόστους των προϊόντων και ο έλεγχος τους θα είναι ακόμη πιο σημαντικός απ' ό τι είναι σήμερα. Μια δεύτερη σημαντική δύναμη είναι η αυξανόμενη τάση προς αυτοματοποίηση. Αλλά μια αυτόματη εγκατάσταση απαιτεί την αδιάκοπη ροή υλικών. Αποτυχία τροφοδότησής της έστω και με ένα μόνο από τα απαιτούμενα υλικά μπορεί να προκαλέσει διακοπή της λειτουργίας της. Μια τρίτη σημαντική δύναμη είναι το αυξανόμενο κόστος των υλικών. Ένας αυξανόμενος παγκόσμιος πληθυσμός με μια σχεδόν ακόρεστη ζήτηση για αγαθά και υπηρεσίες δημιουργεί ελλείψεις προσφοράς οι οποίες προκαλούν αλματώδη άνοδο του κόστους. Οι δυνάμεις αυτές και πολλές άλλες δείχνουν ότι η διαχείριση των υλικών δεν είναι πια κάποιο ασήμαντο θέμα που μπορεί να ανατίθεται σε κατώτερα διοικητικά στελέχη.

Από οικονομική άποψη, τα αποθέματα μπορεί να προκαλούν την απορία στον τυχαίο παρατηρητή, επειδή υπόκεινται σε ποικίλες επιδράσεις. Τα επίπεδα των αποθεμάτων μπορεί να ανέβουν στα ύψη αν τα διοικητικά στελέχη περιμένουν αύξηση των πωλήσεων ή αν οι πωλήσεις δεν φτάσουν στο αναμενόμενο ύψος. Τα αποθέματα μπορεί να ελαττωθούν ή να εξαντληθούν όταν οι οργανισμοί δεν μπορούν να προμηθευτούν όλα τα είδη που χρειάζονται ή αν αυτοί που παίρνουν τις αποφάσεις

προβλέπουν πτώση των μελλοντικών δραστηριοτήτων. Οι οργανισμοί μπορεί να συσσωρεύουν μεγάλες ποσότητες αποθεμάτων όταν περιμένουν απότομη αύξηση των τιμών ή ελλείψεις υλικών. Τα υπο-επεξεργασία αποθέματα μπορεί να αυξηθούν με ταχύτητα όταν οι ελλείψεις βασικών πρώτων υλών προκαλούν συμφόρηση στο ρυθμό της παραγωγής. Το ίδιο επίπεδο αποθεμάτων είναι σε διαφορετικές στιγμές δυνατό να αποτελεί ευλογία ή κατάρα αλλά και η σύνθεση των αποθεμάτων είναι συχνά το ίδιο σημαντική όσο και το γενικό τους επίπεδο.

Τα αποθέματα είναι ένα βασικό στοιχείο του ενεργητικού, συνήθως και το πιο ευχάριστο μετά τα μετρητά. Τα αποθέματα δημιουργούν διαφωνίες επειδή τα λειτουργικά τμήματα των οργανισμών έχουν την τάση να τα αντιμετωπίζουν υπό το φως των ιδιαίτερων αντικειμενικών σκοπών. Όταν μια οργάνωση αποκεντρώνεται σε λειτουργικά πεδία (οικονομικά, παραγωγή, τεχνικός σχεδιασμός και μάρκετινγκ), παρατηρείται συχνά μια περίεργη έλλειψη εκτίμησης για τους γενικούς οργανωτικούς αντικειμενικούς σκοπούς (υποαριστοποίηση).

Οι ασκούμενες από την αγορά πιέσεις εξαναγκάζουν τους οργανισμούς σε ευρύτερη κάλυψη προϊόντων και μεγαλύτερες ικανότητες παράδοσης. Καθώς αυξάνει η ποικιλία των προϊόντων, αυξάνουν παράλληλα και τα προβλήματα της διαχείρισης υλικών. Η μεγαλύτερη ποικιλία προϊόντων αυξάνει τις περιπλοκές της πρόβλεψης της μελλοντικής ζήτησης, πράγμα που κάνει αναγκαία την κλιμάκωση των επενδύσεων σε αποθέματα που απαιτούνται για τη διατήρηση του επιπέδου εξυπηρέτησης των πελατών. Οι αυξημένες ικανότητες παράδοσης εξασφαλίζονται με τη δημιουργία επί πλέον αποθηκευτικών εγκαταστάσεων, που κλιμακώνει επίσης τις περιπλοκές των αποθεμάτων και τις επενδύσεις σε αποθέματα.

Όλοι οι οργανισμοί αντιμετωπίζουν δυσκολίες στη διαχείριση των αποθεμάτων τους. Ο συνηθισμένος λόγος γι' αυτό είναι η δυσκολία να κάνουν επαρκείς προβλέψεις. Όταν προστίθενται υλικά στα αποθέματα, αυτό γίνεται σε αναμονή κάποιας ζήτησης. Αν η ζήτηση παρουσιαστεί αργότερα απ' ότι αναμένεται ή δεν παρουσιαστεί ποτέ, το αποτέλεσμα είναι υπερβολικά αποθέματα. Αν η ζήτηση παρουσιαστεί αργότερα απ' ότι αναμένεται ή δεν παρουσιαστεί ποτέ, το αποτέλεσμα είναι υπερβολικά αποθέματα. Αν η ζήτηση παρουσιαστεί νωρίτερα ή είναι μεγαλύτερη απ' ότι αναμένεται, το αποτέλεσμα είναι ανεπαρκή αποθέματα. Παράγοντες που συντελούν στην ελάττωση των αποθεμάτων είναι οι καλύτερες προβλέψεις, οι βελτιωμένες μεταφορές, οι βελτιωμένες επικοινωνίες, η βελτιωμένη τεχνολογία, ο καλύτερος χρονικός προγραμματισμός και η τυποποίηση.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2ο

# ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΚΑΙ ΑΝΑΛΥΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

### §2.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ένας από τους βασικούς σκοπούς της χρηματοοικονομικής λογιστικής είναι η σύνταξη, στο τέλος κάθε λογιστικής χρήσης, των χρηματοοικονομικών ή, πιο απλά, των καλούμενων οικονομικών καταστάσεων, με τις οποίες οι επιχειρήσεις επικοινωνούν, κοινοποιώντας κρίσιμα ποσοτικά μεγέθη, είτε προς τα «μέσα» είτε, κυρίως, προς τα «έξω». Οι βασικές οικονομικές καταστάσεις, δηλαδή ο ισολογισμός, ο πίνακας αποτελεσμάτων χρήσης, ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων και το προσάρτημα, είναι γενικού σκοπού, απευθυνόμενες προς όλους τους ενδιαφερόμενους χρήστες, όπως πχ μετόχους, πιστωτές, τράπεζες, διοίκηση, εργαζόμενους κλπ χωρίς να λαμβάνουν υπόψη τις ιδιαίτερες ανάγκες πληροφόρησης τους.

Επιπλέον, οι οικονομικές καταστάσεις αποτελούν απλά «πηγή» πρωτογενών δεδομένων τα οποία, κατά κανόνα, από μόνα τους δεν είναι και πολύ σημαντικά, αλλά μπορούν να αποκτήσουν σπουδαιότητα και να δημιουργήσουν χρήσιμες πληροφορίες όταν λχ προσδιορίζεται η σχέση τους ή ο ρυθμός μεταβολής τους ή συγκρίνεται ο ρυθμός μεταβολής τους. Συνεπώς, οι οικονομικές καταστάσεις δεν παρέχουν έτοιμες χρήσιμες πληροφορίες. Οι χρήσιμες πληροφορίες θα προκύψουν μόνο μετά από επεξεργασία των δεδομένων αυτών με τη βοήθεια ορισμένων τεχνικών ή μέσω ανάλυσης.



Έτσι, μπορεί να ειπωθεί ότι με τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων τερματίζεται ο ρόλος της λογιστικής από τεχνική άποψη και αρχίζει ένας άλλος ρόλος, πιο σημαντικός, που αποσκοπεί στη διερεύνηση, αξιολόγηση και ερμηνεία των στοιχείων που περιέχονται σε αυτές, ώστε να μπορούν οι χρήστες να σχηματίζουν γνώμη για την επιχειρησιακή επίδοση και χρηματοοικονομική θέση της επιχείρησης.

Ο πιο πάνω ρόλος της λογιστικής καλείται «*ανάλυση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων*».

Η διαδικασία της ανάλυσης συνίσταται στην εφαρμογή εργαλείων και τεχνικών στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και σε λοιπά δεδομένα, για την εξαγωγή μετρήσεων και σχέσεων σημαντικών και χρήσιμων στην διαδικασία λήψης αποφάσεων. Στην προκειμένη περίπτωση θα αναλυθούν ορισμένες γνωστές τεχνικές βάση των οποίων θα εξάγουμε χρήσιμες πληροφορίες από τα δεδομένα των αποθεμάτων που βρίσκουμε στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

## **§2.2 ΒΑΣΙΚΟΤΕΡΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟ-ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ**

Οι κύριες μέθοδοι εξαγωγής συμπερασμάτων από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι οι εξής:

- Ανάλυση με αριθμοδείκτες
- Κάθετη ανάλυση ή καταστάσεις κοινών μεγεθών
- Οριζόντια ανάλυση ή συγκριτικές καταστάσεις
- Ανάλυση με αριθμοδείκτες τάσης

Για τη διερεύνηση των αποθεμάτων και τη θέση τους μέσα στον ισολογισμό, μπορεί να ειπωθεί ότι κάθε μέθοδος έχει τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα της.

Συνήθως οι αναλυτές επιλέγουν ένα μέσο ανάλυσης ως κύριο, ενώ παράλληλα χρησιμοποιούν επικουρικά και κάποιο άλλο. Γενικά, πάντως, δίνουν ένα σχετικό προβάδισμα στην τεχνική της ανάλυσης με αριθμοδείκτες γιατί αναγνωρίζουν ότι η τεχνική αυτή προσφέρεται περισσότερο από τις άλλες μεθόδους στην ανάλυση, αξιολόγηση και ερμηνεία χρηματοοικονομικών δεδομένων. Στις επόμενες παραγράφους θα γίνει προσπάθεια αποκωδικοποίησης των λογιστικών δεδομένων των αποθεμάτων με την βοήθεια των δύο βασικότερων μεθόδων ανάλυσης: τους αριθμοδείκτες και τα κοινά μεγέθη.

### **§ 2.2.1 ΑΝΑΛΥΣΗ ΜΕ ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΕΣ**

Στην λογιστική ανάλυση, ως αριθμοδείκτης ορίζεται η μαθηματική σχέση ανάμεσα σε δύο λογιστικά μεγέθη, που λαμβάνονται από την ίδια (πχ ισολογισμό) ή από διαφορετικές οικονομικές καταστάσεις (πχ τον ισολογισμό και τα αποτελέσματα χρήσης). Στην προκειμένη περίπτωση τουλάχιστον το ένα ή και τα δύο μεγέθη θα έχουν άμεση ή έμμεση σχέση με τα αποθέματα. Ο αριθμοδείκτης μπορεί να εκφραστεί, είτε ως πηλίκο, είτε ως λόγος ή τέλος ως ποσοστό επί τοις εκατό.

Η ανάγκη υπολογισμού αριθμοδεικτών προέκυψε από τη δυσκολία της ανάλυσης και ερμηνείας των οικονομικών στοιχείων, όταν αυτά δίνονται σε απόλυτα μεγέθη. Είναι γεγονός ότι ένα λογιστικό μέγεθος αποκτά αξία μόνο όταν συσχετιστεί με κάποιο άλλο. Ωστόσο, για να παρέχει ένας δείκτης μια νέα και χρήσιμη πληροφορία, πρέπει να εκφράζει μια σημαντική σχέση, η οποία παρουσιάζει οικονομικό ενδιαφέρον.

Με βάση, λοιπόν, αυτά τα δεδομένα θα επιχειρηθεί μια προσέγγιση των πλέον σημαντικών αριθμοδεικτών που αφορούν, άμεσα κυρίως, τα αποθέματα της οικονομικής μονάδας. Οι αριθμοδείκτες αυτοί είναι όσοι αναφέρονται στην τρέχουσα οικονομική κατάσταση της επιχείρησης.

### § 2.2.1.1 Αριθμοδείκτες τρέχουσας οικονομικής κατάστασης

Εδώ συναντώνται οι κυριότεροι αριθμοδείκτες που αφορούν τα αποθέματα. Βασικός σκοπός κάθε επιχείρησης είναι, μακροχρόνια, η επίτευξη κερδών ή καλής αποδοτικότητας και βραχυχρόνια, η διατήρηση ικανοποιητικής ρευστότητας. Με τον όρο αποδοτικότητα εννοείται, γενικά, η ικανότητα διατήρησης και επαύξησης της καθαρής θέσης της επιχείρησης, ενώ με τον όρο ρευστότητα εννοείται η ικανότητα της επιχείρησης να ανταποκρίνεται στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της όταν αυτές γίνονται ληξιπρόθεσμες. Μακροχρόνια, η ρευστότητα προϋποθέτει την ύπαρξη αποδοτικότητας, γιατί, χωρίς πραγματοποίηση κερδών για μεγάλη χρονική περίοδο, η επιχείρηση δε θα έχει πηγές άντλησης των αναγκαίων κεφαλαίων για την εξόφληση των υποχρεώσεων της. Βραχυχρόνια, όμως, είναι δυνατό μια επιχείρηση χωρίς να πραγματοποιεί κέρδη να διατηρεί ικανοποιητικό βαθμό ρευστότητας, που να τις επιτρέπει να ξεπερνάει τους σκοπέλους που συναντάει και αντίθετα, μια άλλη που πραγματοποιεί κέρδη, να αντιμετωπίζει πρόβλημα ρευστότητας (έλλειψη μετρητών) με συνέπεια να περιορίσει τη δραστηριότητα της και τελικά να οδηγηθεί σε χρεοκοπία.

Συνεπώς, η οικονομική κατάσταση μιας επιχείρησης είναι υγιής μόνον εφόσον διαθέτει επαρκή ρευστότητα, μέσω της καθημερινής μετατροπής των αποθεμάτων σε πωλήσεις, των πωλήσεων σε απαιτήσεις και των απαιτήσεων σε μετρητά.

Η σημασία της ρευστότητας μπορεί να γίνει αντιληπτή από τις επιπτώσεις που επέρχονται από την ανεπάρκεια της. Η οικονομική μονάδα δε θα είναι σε θέση να προμηθεύεται εμπορεύματα, πρώτες ύλες ή υπηρεσίες με μετρητά, γεγονός που θα οδηγήσει σε μειωμένα κέρδη, λόγω αυξημένου κόστους αγοράς. Επίσης, δε θα είναι σε θέση να αποπληρώσει τις λήγουσες υποχρεώσεις της. Αυτό μπορεί να έχει ως

αποτέλεσμα, όχι μόνο τη δυσκολία εφοδιασμού της με εμπορεύματα, πρώτες ύλες, υπηρεσίες κλπ με πίστωση, άλλα και τη δυσφήμιση της.

Οι βασικοί αριθμοδείκτες τρέχουσας οικονομικής κατάστασης που σχετίζονται με τα αποθέματα αναλύονται παρακάτω.

#### § 2.2.1.1.1 Αριθμοδείκτης γενικής ρευστότητας

$$\text{ΓΕΝΙΚΗ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑ} = \frac{\text{ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΚΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ}}{\text{ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΒΥ}} = \text{ΚΕ}$$

Ο αριθμοδείκτης γενικής ρευστότητας είναι από τους πλέον δημοφιλείς στους οικονομικούς κύκλους και υπολογίζεται αν διαιρέσουμε το σύνολο των κυκλοφοριακών στοιχείων του ενεργητικού-στα οποία περιλαμβάνονται και τα αποθέματα- με το σύνολο των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων.

Τα αποθέματα, όπως και οι απαιτήσεις, αποτελούν στοιχεία τα οποία μπορούν να μετατραπούν σε ρευστά μέσα σε ένα έτος. Στο κυκλοφορούν ενεργητικό, επίσης, υπάγονται και οι μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού, μερικοί εκ των οποίων πρόκειται να πάρουν την μορφή αποθέματος (αγορές υπό παραλαβή).

Στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις περιλαμβάνονται όλες οι υποχρεώσεις που λήγουν μέσα στη νέα χρήση όπως οι προμηθευτές, τα γραμμάτια πληρωτέα, οι τράπεζες, οι υποχρεώσεις από φόρους-τέλη, οι ασφαλιστικοί οργανισμοί, οι οφειλές στο ελληνικό δημόσιο, τα δάνεια τραπεζών κλπ. Ακόμα περιλαμβάνονται οι μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού.

Ο δείκτης γενικής ρευστότητας αντιπροσωπεύει την ικανότητα της επιχείρησης να αντεπεξέρχεται στις τρέχουσες υποχρεώσεις της με τα κυκλοφοριακά στοιχεία, τα οποία είτε είναι ήδη ρευστά (χρηματικά διαθέσιμα), είτε μπορούν να μετατραπούν,

όπως αναλύθηκε πιο πάνω, σε ρευστά μέσα στο έτος. Επίσης αποτελεί ένα μέτρο που δείχνει την φερεγγυότητα της επιχείρησης καθώς και το περιθώριο ασφάλειας που παρέχει στους βραχυπρόθεσμους πιστωτές της.

Αξιολογώντας και ερμηνεύοντας τον δείκτη μπορεί να ειπωθεί ότι μια υψηλή τιμή του άνω της μονάδας αποτελεί μια ένδειξη ότι η επιχείρηση διαθέτει επαρκή ρευστότητα. Αντίθετα, μια χαμηλή τιμή δείχνει ότι η επιχείρηση θα αντιμετωπίσει δυσκολίες στην εξόφληση των υποχρεώσεων της.

Βάση εμπειρικού κανόνα μια τιμή του αριθμοδείκτη κοντά στο 2 είναι ιδανική, διότι ακόμα και αν μετατραπούν για παράδειγμα τα αποθέματα και οι λοιπές απαιτήσεις σε ρευστό κατά το 50%, η επιχείρηση θα μπορεί να αποπληρώσει τις υποχρεώσεις της.

Πολλοί ωστόσο διατηρούν τις αντιρρήσεις τους σχετικά με την ορθότητα αυτού του κανόνα υποστηρίζοντας ότι πρέπει να λαμβάνονται και άλλοι παράγοντες υπόψη όταν υπολογίζεται ο συγκεκριμένος αριθμοδείκτης. Αυτοί είναι:

#### **Η φύση της δραστηριότητας της επιχείρησης.**

Έτσι λ.χ. είναι λογικό μια επιχείρηση κοινής ωφέλειας, που έχει ελάχιστα αποθέματα και χορηγεί λίγες πιστώσεις, να μπορεί να δουλέψει και με δείκτη κάτω της μονάδας.

#### **Η σύνθεση του κυκλοφοριακού της ενεργητικού**

Αν για παράδειγμα, η οικονομική μονάδα έχει σε μεγαλύτερο ποσοστό του κυκλοφορούν ενεργητικού της αποθέματα από ότι άμεσα ρευστοποιήσιμα στοιχεία (όπως τα μετρητά ή ακόμα και τα γραμμάτια εισπρακτέα) θα βρίσκεται θεωρητικά σε μειονεκτικότερη θέση από ότι θα ήταν αν κατείχε περισσότερα άμεσα ρευστοποιήσιμα στοιχεία, γιατί τότε θα μπορούσε να αντεπεξέλθει γρηγορότερα και σε περισσότερες υποχρεώσεις της.

## Η ταχύτητα κυκλοφορίας ορισμένων στοιχείων

### του κυκλοφοριακού ενεργητικού της

Για την αξιολόγηση του δείκτη γενικής ρευστότητας πρέπει να εξετάζεται και η ταχύτητα κυκλοφορίας ορισμένων στοιχείων του, όπως είναι τα αποθέματα.

Η ταχύτητα κυκλοφορίας των αποθεμάτων δείχνει σε γενικές γραμμές με τη ρυθμό μετατρέπεται μια μονάδα αποθέματος σε ένα άλλο πιο ρευστό στοιχείο.

Πραγματικά, χαμηλές ταχύτητες κυκλοφορίας στα αποθέματα και στις απαιτήσεις μπορεί:

- να δημιουργούν κινδύνους για οικονομική απαξίωση κάποιων αποθεμάτων και επισφάλεια κάποιων απαιτήσεων, και
- να εξασθενίσουν την ικανότητα της επιχείρησης να ανταποκρίνεται στις τρέχουσες υποχρεώσεις της.

Είναι, συνεπώς, δυνατόν, μεταξύ δύο επιχειρήσεων του ίδιου κλάδου και με την ίδια τιμή στο δείκτη γενικής ρευστότητας, η μια μεν να ανταποκρίνεται άνετα στις τρέχουσες υποχρεώσεις της, ενώ η άλλη, με σημαντικά μικρότερη ταχύτητα κυκλοφορίας αποθεμάτων και απαιτήσεων από την πρώτη, να αντιμετωπίζει σοβαρά προβλήματα για την εξόφληση των τρεχουσών υποχρεώσεων της.

Συμπερασματικά μπορεί να ειπωθεί ότι ο δείκτης γενικής ρευστότητας προσφέρεται για διαχρονικές και διεπιχειρησιακές συγκρίσεις.

#### **§ 2.2.1.1.2 Αριθμοδείκτης ταχύτητας κυκλοφορίας αποθεμάτων**

$$\text{ΤΑΧΥΤΑ ΚΥΚΛΟΦ. ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ} = \frac{\text{ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ}}{\text{ΜΕΣΟ ΑΠΟΘΕΜΑ}}$$

Η ταχύτητα κυκλοφορίας των αποθεμάτων είναι ένα κριτήριο για την αποτελεσματική ή μη διαχείριση των αποθεμάτων της επιχείρησης καθώς και για το βαθμό ρευστότητας τους. Αν η επιχείρηση διατηρεί υπερεπαρκή αποθέματα, αυτό σημαίνει ότι, κεφάλαια που θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν κάπου αλλού δεσμεύονται σε αποθέματα. Επιπρόσθετα, θα υπάρχει υψηλό κόστος διαχείρισης, καθώς και κίνδυνος οικονομικής απαξίωσης τους. Αντίθετα, αν τα αποθέματα είναι πολύ χαμηλά (ανεπαρκή), η επιχείρηση μπορεί να χάνει πελάτες (πωλήσεις) λόγω εξάντλησης των αποθεμάτων και συνεπώς αδυναμίας εκτέλεσης παραγγελιών.

Είναι φανερό ότι μια ενδιάμεση κατάσταση όπου τα αποθέματα διατηρούνται σε ένα ορθολογικό επίπεδο, το οποίο εξασφαλίζει το συγχρονισμό μεταξύ των αγορών και των πωλήσεων, σε περίπτωση εμπορικής επιχείρησης ή του προγράμματος, και της εκτέλεσης παραγγελιών σε περίπτωση βιομηχανικής επιχείρησης, είναι επιθυμητή, αφού διασφαλίζει ταυτόχρονα και τη ρευστότητα και την αποδοτικότητα της επιχείρησης.

Ένας σημαντικός δείκτης για την αξιολόγηση των αποθεμάτων, τόσο από την άποψη της αποδοτικότητας όσο και από την άποψη της ρευστότητας της επιχείρησης, είναι η ταχύτητα κυκλοφορίας των αποθεμάτων.

Ο δείκτης αυτός υπολογίζεται ως το πηλίκο του κόστους πωληθέντων προς το μέσο απόθεμα. Ως μέσο απόθεμα λαμβάνεται ο μέσος όρος του αρχικού και του τελικού αποθέματος. Σε περίπτωση σημαντικής διακύμανσης των αποθεμάτων στη διάρκεια της χρήσης, ως μέσο απόθεμα λαμβάνεται το μέσο μηνιαίο απόθεμα, δηλαδή το άθροισμα των μηνιαίων απογραφών των αποθεμάτων, διαιρούμενο δια 12. Η χρησιμοποίηση του μέσου αποθέματος οφείλεται στο ότι, το ύψος των αποθεμάτων, όπως αυτό εμφανίζεται στο τέλος της χρήσης, κατά κανόνα, δεν αντιπροσωπεύει πιστά

το πραγματικό ύψος αυτών κατά τη διάρκεια της χρήσης. Έτσι, με τον τρόπο αυτό, αποφεύγεται, κατά το δυνατόν, η στρέβλωση του δείκτη και διασφαλίζεται συνεπώς, διαχρονικά, η συγκρισιμότητα του. Χρησιμοποιείται επίσης το κόστος πωληθέντων αντί για τις πωλήσεις, γιατί και αυτό εκφράζεται σε τιμές κτήσης όπως και τα αποθέματα, ενώ οι πωλήσεις εκφράζονται σε τιμές πώλησης. Αξίζει να υπερθεματιστεί εδώ η σημασία της αποτίμησης, καθώς αποτελεί τον κύριο παράγοντα διαμόρφωσης της αξίας του κόστους πωληθέντων.

Ο δείκτης της ταχύτητας κυκλοφορίας των αποθεμάτων δείχνει πόσες φορές ανανεώθηκαν(αγοράστηκαν ή κατασκευάστηκαν) και πωλήθηκαν, κατά μέσω όρο, τα αποθέματα της επιχείρησης, μέσω των πωλήσεων(σε τιμές κτήσης), μέσα στη χρήση. Έτσι, μια τιμή του δείκτη γύρω στο 8, σημαίνει ότι η επιχείρηση, κατά μέσω όρο, αγόρασε(ή κατασκεύασε) και πώλησε τα αποθέματα της 8 φορές μέσα στη χρήση.

Γενικά, μια υψηλή τιμή του δείκτη σημαίνει γρήγορη μετατροπή των αποθεμάτων σε απαιτήσεις, γεγονός που αποτελεί ένδειξη της καλής διαχείρισης, της καλής ποιότητας και του υψηλού βαθμού ρευστότητας των αποθεμάτων. Αντίθετα, μια χαμηλή τιμή του δείκτη σημαίνει αργή μετατροπή των αποθεμάτων σε απαιτήσεις, γεγονός που αποτελεί ένδειξη δυσλειτουργίας της επιχείρησης λόγω ενδεχόμενης μη αποτελεσματικής διοίκησης, κακής ποιότητας(εκποίηση με απώλεια αξίας) ή χαμηλού βαθμού ρευστότητας των αποθεμάτων. Είναι, λοιπόν, φανερό ότι για το δείκτη αυτό, γενικά, οι υψηλές τιμές είναι προτιμότερες από τις χαμηλές. Όμως, μια ορθή αξιολόγηση του αριθμοδείκτη αυτού, επιτάσσει τη σύγκριση με τον αντίστοιχο δείκτη της οικονομικής μονάδας κατά τις προηγούμενες χρήσεις, καθώς επίσης και με αυτόν των άλλων επιχειρήσεων που βρίσκονται στον κλάδο.



Στην περίπτωση της διεπιχειρησιακής σύγκρισης, μια τιμή του δείκτη αυτού για την επιχείρηση:

Πολύ κοντά στην τιμή του όμοιου δείκτη του κλάδου θεωρείται καλή και σημαίνει ότι η επιχείρηση διαχειρίζεται ορθολογικά τα αποθέματα της, αποφεύγει την αντικανονική δέσμευση κεφαλαίων σε αποθέματα με αποτέλεσμα την ελαχιστοποίηση των καταβαλλόμενων τόκων, εξοικονομεί δαπάνες αποθήκευσης και άλλες δαπάνες διαχείρισης, μετατρέπει κανονικά τα αποθέματα σε απαιτήσεις και τέλος, μειώνει της κίνδυνο της οικονομικής απαξίωσης των αποθεμάτων, λόγω αλλοίωσης ή πολύ περιορισμένης ζήτησης τους.

Πολύ χαμηλότερη από την τιμή του κλάδου μπορεί να σημαίνει: είτε υπερβολικά αποθέματα σε σχέση με την παραγωγική δραστηριότητα και τις πωλήσεις, είτε αποθέματα βραδείας κυκλοφορίας, είτε απαξιωμένα αποθέματα, είτε τέλος συνδυασμό αυτών. Ένα υψηλό επίπεδο αποθεμάτων σημαίνει άσκοπη δέσμευση κεφαλαίων, εξασθένηση των κερδών και αυξημένα κόστη. Η υπεραποθεματοποίηση εγκυμονεί μεγάλους κινδύνους σχετικά με την εξέλιξη της επιχείρησης. Ειδικά, αν τα αποθέματα έχουν αγοραστεί με πίστωση ή με δανειακά τραπεζικά κεφάλαια, για τα οποία η επιχείρηση καταβάλει τόκους. Πάντως μια χαμηλή τιμή ταχύτητας κυκλοφορίας των αποθεμάτων μπορεί να σημαίνει και υπεραποθεματοποίηση λόγω τεράστιας παραγγελίας, η οποία πρόκειται να εκτελεστεί στο μέλλον.

Πολύ υψηλότερη από την τιμή του δείκτη του κλάδου μπορεί να έχει διαφορούμενη σημασία. Μπορεί πιθανότατα να είναι αποτέλεσμα ενός χαμηλού επιπέδου αποθεμάτων, γεγονός που οδηγεί σε συχνές εξαντλήσεις του αποθέματος. Ο δείκτης θα είναι επίσης υψηλός στην περίπτωση που η επιχείρηση ανανεώνει τα

αποθέματα της, πολύ συχνά, σε μικρές παρτίδες. Και οι δύο περιπτώσεις είναι εξαιρετικά δαπανηρές για την επιχείρηση(πχ αυξημένη τιμή αγοράς, αυξημένα έξοδα πώλησης, αυξημένα έξοδα διαχείρισης) και επιπλέον, συνεπάγονται απώλεια πωλήσεων.

Στην περίπτωση της διαχρονικής σύγκρισης:

Μια αυξητική πορεία του δείκτη της ταχύτητας κυκλοφορίας αποθεμάτων, δείχνει, γενικά, μια ευνοϊκή εξέλιξη, αφού δείχνει ότι η επιχείρηση χρησιμοποιεί τα αποθέματα της όλο και πιο αποτελεσματικά και βελτιώνει ποιοτικά τη ρευστότητα της. Αρκεί βέβαια η τιμή του δείκτη να μη φτάσει σε δυσθεώρατα ύψη σε σχέση με την αντίστοιχη τιμή του κλάδου, οπότε υπάρχει σοβαρή πιθανότητα να ισχύουν τα γεγονότα που αναλύθηκαν στην προηγούμενη παράγραφο.

Στον αντίποδα μια πτωτική πορεία του αριθμοδείκτη, αποτελεί, γενικά, μια δυσμενή εξέλιξη, αφού δείχνει ότι η επιχείρηση χρησιμοποιεί τα αποθέματα της ολοένα και λιγότερο αποτελεσματικά και τα συσσωρεύει όλο και περισσότερο, μειώνοντας παράλληλα ποιοτικά και τη ρευστότητα της. Βέβαια, αν κατά το παρελθόν ο δείκτης ήταν κατά πολύ υψηλότερος από αυτόν του κλάδου, η μείωση του εύλογα αποτελεί ευνοϊκή εξέλιξη.

### **§ 2.2.1.1.3 Ο αριθμοδείκτης μέσου χρόνου παραμονής των αποθεμάτων στην αποθήκη**

*ΜΕΣΟΣ ΧΡΟΝΟΣ ΠΑΡΑΜΟΝΗΣ = ΜΕΣΟ ΑΠΟΘΕΜΑ Χ 360  
ΑΠΟΘ/ΤΩΝ ΣΤΗΝ ΑΠΟΘΗΚΗ ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ*

Ο αριθμοδείκτης του μέσου χρόνου παραμονής των αποθεμάτων στην αποθήκη δείχνει τον αριθμό των ημερών που παραμένουν τα αποθέματα στην αποθήκη της

επιχείρησης, από την εισαγωγή τους μέχρι την ημέρα πώλησης τους ή αλλιώς, δείχνει τον αριθμό των ημερών που απαιτούνται για να πωληθεί το απόθεμα, από την ημέρα της εισαγωγής του στην αποθήκη.

Εκτός από τον πιο πάνω τρόπο υπολογισμού του, μπορεί να υπολογιστεί και ως εξής:

$$M.X.P.A.A. = \frac{360 \eta\mu. X MA}{K\Pi} = \frac{360 \eta\mu.}{K\Pi/MA} = \frac{360 \eta\mu.}{T.K.A.}$$

Γίνεται φανερό, ότι οι δείκτες της T. K. A. και M. X. Π. A. A. έχουν άμεση σχέση. Ο M. X. Π. A. A. υπολογίζεται διαιρώντας τον αριθμό των ημερών του έτους, που είναι 360 ημέρες, με την T. K. A.. Έτσι, αν ο δείκτης της T. K. A. είναι 8 φορές, τότε ο δείκτης του M. X. Π. A. A. θα είναι:  $360 \eta\mu. / 8 \text{ φορές} = 45 \text{ ημέρες}$ . Αντίστροφα, αν ο M. X. Π. A. A. είναι 72 ημ., τότε η T. K. A. θα είναι:  $360 \eta\mu. / 72 \eta\mu. = 5 \text{ φορές}$ .

Όσο μεγαλύτερη είναι η T. K. A., τόσο μικρότερος είναι ο M. X. Π. A. A. Μετά και την παρατήρηση αυτή, μπορούμε να πούμε, ότι ο δείκτης του M. X. Π. A. A. παρέχει τις ίδιες πληροφορίες και αξιολογείται και ερμηνεύεται με τον ίδιο τρόπο όπως και ο δείκτης της T. K. A., με τη μόνη διαφορά ότι για το δείκτη του M. X. Π. A. A. οι μικρότερες τιμές είναι προτιμότερες από τις μεγαλύτερες.

#### **§ 2.2.1.1.4 Ο αριθμοδείκτης μέσου χρόνου είσπραξης απαιτήσεων**

$$MΕΣΟΣ ΧΡΟΝΟΣ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ = \frac{MΕΣΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ X 360}{ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ}$$

Ο αριθμοδείκτης του Μέσου Χρόνου Είσπραξης των Απαιτήσεων δείχνει τον αριθμό των ημερών που, κατά μέσο όρο, παραμένουν ανείσπρακτες οι απαιτήσεις της

επιχείρησης, από τη στιγμή της δημιουργίας τους- πώληση με πίστωση- μέχρι τη στιγμή της δημιουργίας τους- πώληση με πίστωση- μέχρι τη στιγμή της μετατροπής τους σε μετρητά (είσπραξη).

Η αναφορά στο συγκεκριμένο δείκτη είναι επιβεβλημένη για την ανάλυση του επόμενου αριθμοδείκτη λειτουργικού κύκλου.

#### § 2.2.1.1.5 Ο αριθμοδείκτης του λειτουργικού κύκλου

*ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟΣ ΚΥΚΛΟΣ = Μ. Χ. Π. Α. ΑΠΟΘΗΚΗ + Μ. Χ. Ε. ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ*

Ο λειτουργικός κύκλος μιας επιχείρησης είναι ο αριθμός, κατά μέσον όρο, των ημερών που απαιτούνται για τη μετατροπή των αποθεμάτων σε απαιτήσεις και των απαιτήσεων σε μετρητά. Με άλλα λόγια, πρόκειται για τη μέση χρονική διάρκεια, εκφρασμένη σε ημέρες, που μεσολαβεί από τη στιγμή που αποκτούνται τα αποθέματα μέχρι τη στιγμή που εισπράττεται η «επί πιστώσει» αξία πώλησης τους.

Είναι φανερό ότι, μια μικρή τιμή αυτού του δείκτη είναι, γενικά, επιθυμητή. Η λέξη «κύκλος» αναφέρεται στην κυκλική ροή του κεφαλαίου: μετρητά => αποθέματα => απαιτήσεις => μετρητά. Ο λειτουργικός κύκλος αποτελεί ένα καλό κριτήριο για τον προσδιορισμό του βαθμού ρευστότητας, καθώς και βαθμού χρησιμοποίησης ή αποτελεσματικής διαχείρισης δύο βασικών στοιχείων του κυκλοφοριακού ενεργητικού (αποθέματα, απαιτήσεις). Ο δείκτης αυτός χρησιμοποιείται για την αξιολόγηση του δείκτη γενικής ρευστότητας.

Γενικά, ένας μικρός λειτουργικός κύκλος, σημαίνει γρήγορη μετατροπή των αποθεμάτων σε μετρητά, γεγονός που αποτελεί ένδειξη καλής διαχείρισης και καλής ποιότητας και υψηλού βαθμού ρευστότητας αποθεμάτων και απαιτήσεων. Ενώ, ένας μεγάλος λειτουργικός κύκλος σημαίνει αργή μετατροπή των αποθεμάτων σε μετρητά,

γεγονός που υποδηλώνει μη αποτελεσματική διαχείριση και κακής ποιότητας και χαμηλού βαθμού ρευστότητας αποθεμάτων και απαιτήσεων.

Όμως, για μια ορθή αξιολόγηση και ερμηνεία του λειτουργικού κύκλου, θα πρέπει -όπως και στον αριθμοδείκτη γενικής ρευστότητας- να συγκρίνεται με το λειτουργικό κύκλο προηγούμενων χρήσεων, καθώς επίσης και παρόμοιων επιχειρήσεων ή με εκείνον του κλάδου στον οποίο ανήκει η οικονομική μονάδα.

### § 2.2.2 Ανάλυση με τη μέθοδο της κάθετης ανάλυσης ή των κοινών μεγεθών

Μια από τις βασικότερες μεθόδους ανάλυσης των οικονομικών στοιχείων μιας οικον. κατάστασης είναι και η κάθετη ανάλυση. Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, το συνολικό ενεργητικό -στο οποίο βρίσκονται τα αποθέματα- παριστάνεται με 100% και στη συνέχεια κάθε στοιχείο ή και ομάδα στοιχείων του εκφράζεται ως ποσοστό του.

Αντίστοιχη ανάλυση μπορεί να γίνει και εκλαμβάνοντας ως βάση το σύνολο μιας ομάδας στοιχείων του Ε. Γ. Λ. Σ. ή και των συνολικών λογαριασμών του ισολογισμού της επιχείρησης κ. τ. λ.

Ο υπολογισμός των ποσοστών είναι πάρα πολύ απλός: κάθε στοιχείο του ισολογισμού διαιρείται με τον παράγοντα που έχει τεθεί ως κοινή βάση και το πηλίκο πολλαπλασιάζεται με 100.

Το μεγάλο πλεονέκτημα που μπορεί να προσφέρει αυτή η μέθοδος είναι ότι μπορεί να προσδιορίσει με λεπτομέρεια τη δομή τόσο των κεφαλαίων, όσο και της περιουσίας της επιχείρησης.

Είναι γνωστό ότι η περιουσία ταξινομείται, βασικά, σε δύο κατηγορίες: πάγια και κυκλοφοριακή περιουσία. Με τον όρο «δομή της περιουσίας» νοείται η κατανομή

της στις δύο αυτές ομάδες και δείχνει το πώς η επιχείρηση επέλεξε να καταναείμει τα κεφάλαια της.

Αυτό που μπορεί να ειπωθεί για τα αποθέματα είναι ότι πρόκειται για στοιχεία ταχύτερης κυκλοφορίας από τα πάγια, και συνεπώς δεσμεύουν κεφάλαια για σχετικά μικρό χρονικό διάστημα, το οποίο αρχίζει, σε περίπτωση βιομηχανικής επιχείρησης, από την αγορά της πρώτης ύλης και λήγει με την είσπραξη του τιμήματος από την πώληση του έτοιμου προϊόντος. Το χρονικό αυτό διάστημα είναι ακόμα μικρότερο στις εμπορικές επιχειρήσεις στις οποίες λείπει το στάδιο της κατεργασίας της πρώτης ύλης.

Αν μια επιχείρηση είναι έντασης κυκλοφοριακής περιουσίας (δηλαδή το κυκλοφορούν ενεργητικό είναι μεγαλύτερο από το πάγιο) έχει μικρή αναλογία σταθερών εξόδων σε σχέση με μια με πολλά πάγια, γεγονός που σημαίνει ότι το κόστος των προϊόντων της δεν επηρεάζεται σημαντικά από την αυξομείωση της παραγωγής ή γενικότερα της δραστηριότητας της. Τέτοιου είδους επιχειρήσεις επιδιώκουν συνήθως το μεγαλύτερο κέρδος, με την εφαρμογή υψηλών τιμών πώλησης.

Μακροχρόνια οι επιχειρήσεις μπορούν να αντεπεξέρχονται στις υποχρεώσεις τους, είτε μέσω των ιδίων κεφαλαίων τους -που ωστόσο χρησιμοποιούνται συνήθως για να χρηματοδοτούν τα πάγια- είτε μέσω του καθαρού κεφαλαίου κίνησης που ισούται με το κυκλοφορούν ενεργητικό μειωμένο με τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις τους. Τούτο σημαίνει ότι μακροχρόνια η επιχείρηση θα πρέπει να διατηρεί κάποια ελάχιστα αποθέματα (αποθέματα ασφαλείας) στις αποθήκες της.

## Κεφάλαιο 3<sup>ο</sup>

### ΑΓΟΡΕΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

#### §3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Οι αγορές αντιπροσωπεύουν τα αγαθά που αναλώνει η επιχείρηση για την πραγμάτωση του σκοπού της δραστηριότητάς της. Η διεξαγωγή τους αποτελεί μια από τα λειτουργικές δραστηριότητες της επιχείρησης – οικονομικής μονάδας.

Σαν κύριους σκοπούς η λειτουργία αυτή έχει:

- α) την προμήθεια των απαιτούμενων υλικών στην κατάλληλη ποσότητα και με τις κατάλληλες προδιαγραφές ποιότητας
- β) την απόκτησή τους μέσα στο κατάλληλο χρονικό διάστημα
- γ) καθώς και την επίτευξη όσο το δυνατόν χαμηλότερης τιμής της αγοράς

Η αποτελεσματικότητα λοιπόν της λειτουργίας αυτής δεν κρίνεται κυρίως από την τελική τιμή αγοράς αλλά από τη δυνατότητα επίτευξης όσο το δυνατόν μειωμένο κόστους παραγωγής, το οποίο συνδυάζεται και με το χρόνο ανάλωσης. Δηλαδή κύριος σκοπός της λειτουργίας είναι η ελαχιστοποίηση του κόστους παραγωγής.

Για να ολοκληρωθεί η λειτουργία της αγοράς και να υπάρχει ένας διαχωρισμός των εξουσιών που θα παρέχει μια αποτελεσματική και αξιόπιστη οργάνωση, θα πρέπει

να υπάρχουν τα παρακάτω στάδια και να καλύπτονται από τις ανάλογες υπηρεσίες.

Τα στάδια είναι τα εξής:

- 1) Απόφαση για παραγγελία
- 2) Παραγγελία

- 3) Παραλαβή
- 4) Καταγραφή
- 5) Πληρωμή

Οι υπηρεσίες που παρεμβαίνουν είναι:

- 1) Υπηρεσία έκδοσης της αρχικής εντολής
- 2) Υπηρεσία αγορών
- 3) Υπηρεσία παραλαβής
- 4) Υπηρεσία λογιστικής προμηθευτών
- 5) Υπηρεσία πληρωμής τιμολογίων

Οι λογαριασμοί που αφορούν τη λειτουργία είναι οι λογαριασμοί των ομάδων 2, 6, 5 του Ε.Γ.Λ.Σ.. Πριν αναλυθούν σε επόμενο κεφάλαιο κρίνεται σκόπιμο να γίνει διευκρίνιση κάποιων σημαντικών όρων.

### § 3.1.1 Εννοιολογικοί προσδιορισμοί τιμών

1. **Τιμή κτήσης** : είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς των αποθεμάτων, αυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς και μειωμένη με τις εκπτώσεις.

Λέγοντας τιμολογιακή αξία εννοείται η αξία αγοράς που αναγράφεται στα τιμολόγια, μειωμένη κατά τις εκπτώσεις που κάθε φορά χορηγούνται από τους προμηθευτές και απαλλαγμένη από τους φόρους και τα τέλη που δεν βαρύνουν τελικά, την οικονομική μονάδα.

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



2. **Τρέχουσα τιμή αγοράς :** Σύμφωνα με τα όσα ορίζει το Ε.Γ.Λ.Σ. και υιοθετούν ο ν. 2190/1920 και ο ΚΒΣ τρέχουσα τιμή αγοράς είναι η τιμή αντικαταστάσεως του συγκεκριμένου αποθέματος, δηλαδή η τιμή στην οποία η οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα να προμηθευτεί το αγαθό, κατά την ημέρα σύνταξης της απογραφής, από τη συνήθη αγορά, με συνήθεις όρους και κάτω από κανονικές συνθήκες, χωρίς να λαμβάνονται υπ' όψιν περιπτωσιακά και προσωρινά γεγονότα που προκαλούν αδικαιολόγητες προσωρινές διακυμάνσεις τιμών. Η τρέχουσα τιμή αγοράς διαμορφώνεται με το συνυπολογισμό όλων των στοιχείων του κόστους κτήσεως. Σε περίπτωση αδυναμίας προσδιορισμού της τρέχουσας τιμής εφαρμόζεται η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.
3. **Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία :** Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. είναι η τιμή πώλησης του αποθέματος, στην οποία υπολογίζεται ότι αυτό θα πωληθεί κάτω από συνθήκες ομαλής πορείας των εργασιών της οικονομικής μονάδας, μειωμένη με το κόστος ολόκληρης της επεξεργασίας (όταν πρόκειται για ημιτελή αποθέματα ή αποθέματα που βρίσκονται στο στάδιο της κατεργασίας) και με τα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την επίτευξη της πώλησης.
4. **Ιστορικό κόστος :** Είναι το άμεσο κόστος αγοράς (η τιμή κτήσης) των πρώτων υλών και των διαφόρων υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή των αγαθών, προσαυξημένο με τα γενικά (έμμεσα) έξοδα αγορών, καθώς και με τα άμεσα και έμμεσα έξοδα παραγωγής (κόστος κατεργασίας) που δαπανήθηκαν για να φτάσουν τα παραγόμενα αγαθά στη θέση και κατάσταση που βρίσκονται κατά την απογραφή.

### § 3.2. ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΣ ΑΓΟΡΩΝ

Η όλη διάρθρωση του μηχανισμού των αγορών περιλαμβάνει δύο σύνολα:

Το ένα λειτουργεί για τη χάραξη και την παρακολούθηση της πολιτικής, ενώ το άλλο περιλαμβάνει την εκτέλεση των αγορών. Όσον αφορά την άσκηση πολιτικής τα είδη των αποθεμάτων χωρίζονται σε δύο κατηγορίες:

- 1) στα είδη με μικρές διακυμάνσεις τιμών που η πολιτική της αγοράς συνίσταται σε καθορισμένες τις ποσότητες. Συνήθως στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται τα αναλώσιμα υλικά, τα ανταλλακτικά, τα μηχανικά μέρη των μηχανών και τα καύσιμα.
- 2) Στα είδη, με μεγάλες διακυμάνσεις τιμών για τα οποία η πολιτική της αγοράς συνίσταται στην πραγματοποίηση αγορών κατά τη διαμόρφωση κατωτάτων επιπέδων τιμών για την κάλυψη αναγκών χρονικής περιόδου εξαρτώμενης από την έκταση της διακύμανσης της τιμής καθώς και από τις ανάγκες. Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται οι βασικές πρώτες ύλες της βιομηχανίας.
- 3) Για να κατανεμηθούν τα είδη των αποθεμάτων στις δύο παραπάνω κατηγορίες χρειάζεται γνώση της ευαισθησίας των τιμών, καθώς και της ολικής προσφοράς και ζήτησης. Η ευαισθησία κρίνεται από στοιχεία της εμπειρίας, ενώ η συνολική ζήτηση και προσφορά από τις στατιστικές πληροφορίες των διαφόρων εμπορικών οργανώσεων, Επιμελητηρίων, Ινστιτούτων κ.τ.λ., καθώς και από πληροφορίες που εξασφαλίζονται κατευθείαν από τις πηγές παραγωγής και τους προμηθευτές.

Για την άσκηση της πολιτικής αγορών μακρού χρόνου, η παρακολούθηση των διακυμάνσεων των τάσεων, καθώς και η εξέλιξη σε εθνική και διεθνή κλίμακα, είναι απαραίτητη – χρήσιμη.

Η άσκηση της πολιτικής των αγορών περιλαμβάνει το σύστημα παραγγελίας και εν συνεχεία τη μέθοδο αγοράς.

Σαν σύστημα παραγγελίας ορίζεται ο καθορισμός του βασικού κριτηρίου διαπίστωσης της ανάγκης αγοράς.

Η ανάγκη αγοράς βάση των πωλήσεων και του προγράμματος παραγωγής μπορεί να διαπιστωθεί με τρία συστήματα, δύο εκ των οποίων αποτελούν και τα συστήματα παραγγελιών, τα οποία είναι:

- 1) Σύστημα σταθερών παραγγελιών
- 2) Σύστημα περιοδικών παραγγελιών
- 3) Σύστημα διαφορικό

Το τρίτο σύστημα μπορεί να χαρακτηριστεί και ως παραλλαγή του 1<sup>ου</sup> συστήματος των σταθερών παραγγελιών, αφού η διαφορά ουσίας που υπάρχει μεταξύ τους είναι το διαφορετικό απόθεμα ασφαλείας.

### **§ 3.3. ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΩΝ**

#### **3.3.1 Σύστημα σταθερών παραγγελιών**

Στο σύστημα αυτό η ποσότητα παραγγελίας είναι πάντα σταθερή και μόνο ο χρόνος είναι αυτός που μεταβάλλεται.

Σκοπός αυτού του συστήματος είναι η αίτηση αγοράς του υλικού να διαβιβάζεται στην υπηρεσία προμηθειών, όταν η ποσότητα που υπάρχει στην αποθήκη είναι επαρκής να ικανοποιήσει τις μέγιστες ανάγκες μέχρι το

χρόνο που θα χρειαστεί για να γίνει η παραλαβή. Το απόθεμα ασφαλείας καθώς και το απόθεμα πέρα απ' αυτό λαμβάνεται υπόψη για την παραγγελία.

Ο χρόνος που θα καθοριστεί για να δοθεί η παραγγελία ονομάζεται Σημείο Παραγγελίας και συμπίπτει με την προσδιορισμένη ποσότητα του αποθέματος ασφαλείας. Μπορεί όμως το σημείο παραγγελίας να καθοριστεί σε σχέση με τις ανάγκες προγραμματισμένης παραγωγής.

### § 3.3.1.1 Μέθοδοι σταθερού συστήματος παραγγελιών

Οι μέθοδοι του σταθερού συστήματος παραγγελίας είναι οι εξής:

- 1) **Καρτέλες αποθήκης**, οι οποίες συνήθως αναφέρουν το σημείο παραγγελίας και μέσω αυτών επισημαίνεται ο χρόνος για την αίτηση αγοράς. Υπεύθυνος είναι είτε ο λογιστής, είτε ο αποθηκάριος που τηρεί τις καρτέλες.
- 2) **Αναρτημένες πινακίδες**, οι οποίες βρίσκονται στο χώρο που είναι αποθηκευμένο το κάθε υλικό και αναγράφεται η κίνηση και το υπόλοιπο του υλικού. Την ευθύνη έχει ο αποθηκάριος.
- 3) **Μέθοδος της κατανομής**: Στη μέθοδο αυτή κατανέμονται οι ποσότητες υλικών για την εκτέλεση της παραγγελίας παραγωγής και έτσι μπορεί να προσδιοριστεί εύκολα το υπόλοιπο που απομένει μετά την εκτέλεσή τους. Για να εφαρμοσθεί η μέθοδος αυτή η αίτηση για υλικό υποβάλλεται μόλις αποφασισθεί η εκτέλεση της παραγγελίας του προϊόντος. Με κάθε δε παραγγελία σε προμηθευτή γίνεται γνωστός και ο χρόνος παράδοσης για να είναι δυνατή η ενημέρωση της αντίστοιχης καρτέλας ή κατάστασης.

Η τήρηση της καρτέλας κατά τη μέθοδο αυτή απεικονίζεται με την εξίσωση:

Ποσότητα παραγγελίας + Υφιστάμενο Απόθεμα – Κατανεμηθείσα ποσότητα + Διαθέσιμη ποσότητα.

Η μέθοδος αυτή μπορεί να εφαρμοσθεί με τρεις παραλλαγές.

### § 3.3.2. Σύστημα περιοδικών παραγγελιών

Το χαρακτηριστικό αυτού του συστήματος είναι ότι οι αιτήσεις για την αγορά υλικών για εκτέλεση σταδιακά – περιοδικά γίνονται όταν σχεδιαστεί τότε θα εκτελεστεί ένα ορισμένο πρόγραμμα παραγωγής.

Για να λειτουργήσει το συγκεκριμένο σύστημα πρέπει να προσδιοριστεί :

- α) Η ποσότητα κάθε είδους αποθέματος που υπάρχει στην αποθήκη
- β) Η ποσότητα των παραγγελιών που εκκρεμούν και δεν έχουν παραληφθεί
- γ) Η ποσότητα που είναι αναγκαία για να εκτελεστεί το συγκεκριμένο πρόγραμμα παραγωγής.

Βάση των παραπάνω στοιχείων ετοιμάζεται κατάσταση των απαιτούμενων υλικών.

Αν η ανάλυση των αναγκών του προγράμματος παραγωγής γίνει πριν την έναρξη εκτέλεσής του, ο χρόνος αυτός είναι σημαντικός να σημειωθεί για να υπολογιστεί κατάλληλα πότε θα γίνει η παραγγελία των υλικών.

### § 3.3.3 Διαφορικό σύστημα αναλόγως της αξίας του στοιχείου

Σκοπός αυτού του συστήματος είναι ο περιορισμός των εξόδων προγραμματισμού των αγορών και των εξόδων αγορών.

Στο σύστημα αυτό το σύνολο των υλικών κατατάσσεται σε κατηγορίες ανάλογα με την αξία κάθε στοιχείου.

Για τη διάκριση χρησιμοποιείται συνήθως η μέθοδος ABC. Στην κατηγορία A κατατάσσονται κυρίως είδη μεγάλης αξίας και είναι κυρίως οι πρώτες ύλες. Στη Β κατηγορία κατατάσσονται δευτερεύοντα υλικά που καλύπτουν μικρή αξία από τη συνολική αξία των υλικών, ενώ στην κατηγορία C περιλαμβάνονται τα υλικά ευτελούς αξίας.

Για τα στοιχεία της κατηγορίας A ασκείται επιστημονικός έλεγχος, ενώ η διαδικασία της αγοράς παρακολουθείται αυστηρά.

Για τα στοιχεία της Β κατηγορίας ο προγραμματισμός είναι ελαστικός, ενώ διατηρούνται υψηλότερα αποθέματα ασφαλείας. Τα στοιχεία της κατηγορίας C διατηρούνται σε ψηλά επίπεδα για την αποφυγή συχνών προγραμματισμών και συχνών παραγγελιών, ώστε να αποφεύγονται και τα έξοδά τους.

### § 3.4 ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΓΟΡΩΝ

Όπως προαναφέρθηκε η άσκηση της πολιτικής αγορών περιλαμβάνει το σύστημα παραγγελίας και τη μέθοδο αγοράς. Οι κυριότερες μέθοδοι αγορών είναι οι εξής:

#### 1) Βάση αίτησης αγοράς:

Κατά την οποία μέθοδο η αγορά δεν μπορεί να γίνει αλλιώς παρά μόνο με αίτηση των Υπηρεσιών Παραγωγής. Τα είδη των αγορών αυτών είναι επείγουσας ανάγκης που χρησιμοποιούνται σπάνια και δεν μπορούν να αποθηκευτούν.

#### 2) Για την κάλυψη αναγκών προσδιορισμένης περιόδου:

Είναι τα είδη που αγοράζονται σε μικρές ποσότητες των οποίων οι διακυμάνσεις των τιμών είναι ελάχιστες. Τα είδη αυτά είναι βοηθητικές ύλες και αναλώσιμα υλικά.

Η περίοδος καθορίζεται είτε δια του προγράμματος ορισμένης παραγωγής είτε βάση της πείρας. Η περίοδος δεν είναι ίδια για όλα τα είδη, αλλά καθορίζεται βάση αυτών, την αξία και το κόστος του αποθέματος.

### 3) Συμφώνως προς την αγορά:

Με την εφαρμογή αυτής της μεθόδου η επιχείρηση επωφελείται με τις διακυμάνσεις των τιμών κάνοντας αγορά χωρίς να υπάρχει ανάγκη αγοράς βάση του προγράμματος παραγωγής. Η αγορά αυτή δεν είναι κερδοσκοπική αλλά συνδέεται με μελλοντική χρήση αν η τιμή αγοράς σε σχέση με το κόστος κριθεί ότι είναι μικρότερη της προβλεπόμενης τη στιγμή που θα είναι αναγκαία η αγορά.

Βασική προϋπόθεση για τέτοιες αγορές είναι η αποτελεσματική παραγωγή για τις εξελίξεις των τιμών, η οποία μπορεί να προσδιοριστεί ικανοποιητικά μετά την παρακολούθηση των συντελεστών προσφοράς ή ζήτησης και βάση εμπειρίας.

Τα πλεονεκτήματα της μεθόδου είναι :

α) Μειωμένη τιμή αγοράς, β) Επίτευξη μεγαλύτερου περιθωρίου κέρδους επί του έτοιμου προϊόντος, γ) Ενοποίηση συναλλαγών επί ενός υλικού σε μια πράξη αγοράς με συνεπαγόμενη μείωση των εξόδων αγοράς.

Ως μειονεκτήματα θεωρούνται:

α) Υψηλά αποθέματα και συνεπώς μεγάλο κόστος για αποθηκευτικούς χώρους

β) Αχρηστία του υλικού σε περίπτωση αλλαγής προδιαγραφών του προϊόντος

γ) Πιθανότητα κακής εκτίμησης των συγκυριών που ίσως προκαλέσει μεγάλη ζημία.

#### 4) Κερδοσκοπικές αγορές:

Οι αγορές αυτές πραγματοποιούνται σε χαμηλές τιμές με σκοπό την κερδοσκοπία:

α) όταν διατεθεί η συγκεκριμένη ποσότητα σε μεγάλες τιμές

β) Για κάλυψη μελλοντικών αναγκών βιομηχανοποίησης.

Οι κίνδυνοι όμως από αυτές τις αγορές λόγω αλλοιώσεων και οικονομικών απαξιώσεων είναι μεγάλοι καθώς επίσης λόγω έλλειψης ρευστότητας με συνέπεια την υπεραποθεματοποίηση πρώτων υλών και την αύξηση της δανειακής εξάρτησης από τρίτους.

Για τη μικρή μεσαία και σχετικά μεγάλη βιομηχανία οι αγορές αυτές θέτουν σε σοβαρό κίνδυνο την επιχείρηση λόγω έλλειψη κεφαλαίων σε αντίθεση με τους μεγάλους βιομηχανικούς κολοσσούς που μπορούν να αντεπεξέλθουν σε τέτοιες καταστάσεις (κινδύνους), αφού υποστηρίζονται από ισχυρούς τραπεζικούς οργανισμούς και μπορούν να αντέξουν οικονομικά σε περίπτωση τέτοιων κινδύνων.

#### 5) Συμβατικές αγορές:

Οι αγορές αυτές γίνονται βάση συμβολαίου ποσότητας τέτοιας ώστε να καλύπτεται συγκεκριμένο πρόγραμμα παραγωγής και ανάγκες άλλες με τμηματικές παραδόσεις προκαθορισμένες.



Οι αγορές αυτές έχουν σκοπό το όφελος της επιχείρησης λόγω της μικρότερης τιμής, επειδή η αγορά συνήθως περιλαμβάνει μεγάλη ποσότητα και συγχρόνως να εξασφαλίσουν τις ανάγκες της επιχείρησης για κάποιο διάστημα σε τιμή σταθερή. Η μέθοδος αυτή εφαρμόζεται για τα είδη με ισχυρές διακυμάνσεις τιμών και για τα μέρη των μηχανών.

**6) Αγορά κατά σύνολα:**

Κύριο χαρακτηριστικό αυτής της μεθόδου είναι η δυνατότητα περιορισμού των εξόδων των αγορών. Η πραγματοποίηση της αγοράς γίνεται με την ενοποίηση των παραγγελιών αγοράς πολλών ειδών μικρής αξίας, σε μία.

Στην πράξη οι πωλητές – προμηθευτές δίνουν προσφορά βάση της οποίας η Υπηρεσία προμηθειών των βιομηχανικών επιχειρήσεων στέλνει σ' αυτούς αντίγραφα των αιτήσεων αγοράς για εκτέλεση.

Η πληρωμή γίνεται περιοδικά, συνήθως κατά μήνα.

Η μέθοδος αυτή εφαρμόζεται σε είδη με μικρή αξία και μεγάλο αριθμό μονάδων, όπως π.χ. η γραφική ύλη.

**7) Αγορές υπό προειδοποίηση:**

Σ' αυτή τη μέθοδο ο αγοραστής προειδοποιεί τον προμηθευτή για τις μέλλουσες ανάγκες για συγκεκριμένα χρονικά διαστήματα.

Έτσι δίνεται η ευκαιρία στον προμηθευτή να αποκτήσει τα υλικά με καλύτερη ποιότητα, μικρότερο κόστος και με συνέπεια στην παράδοσή τους.

Βάση αυτής της προειδοποίησης καταρτίζονται τμηματικά οριστικές παραγγελίες στις οποίες περιέχονται οι όροι της συμφωνίας.

Η μέθοδος αυτή και η λογική τους δεν αποτελούν δέσμευση για τον αγοραστή αλλά απλώς έχει ως σκοπό να κατατοπίσει καλύτερα τον προμηθευτή.

Αναφέρεται σε είδη για τα οποία δεν υπάρχει κίνδυνος μεταβολής της ποιότητας μέχρι την παράδοση. Προϋποθέτει δεν την δοκιμασμένη συνεργασία μεταξύ αγοραστή και προμηθευτή και προσδιορισμό των αναγκών βάση ανάλυσης της παραγωγής.

**8) Επικαλυπτόμενες παραγγελίες αγορών:**

Είναι οι παραγγελίες στους προμηθευτές για μεγάλες ποσότητες ειδών με όρους συγκεκριμένους. Η μορφή αυτή της αγοράς είναι απλή γιατί δεν απαιτεί συμβόλαιο με τύπους και διαδικασία. Μοιάζει με την αγορά υπό προειδοποίηση αλλά διαφέρει στο ότι έχει περισσότερες νομικές υποχρεώσεις οι οποίες είναι προσδιορισμένες. Και αυτός ο τύπος προϋποθέτει αμοιβαία εμπιστοσύνη αγοραστή – προμηθευτού και συνηθίζεται για αγορές υλικών που πραγματοποιούνται από τις κεντρικές υπηρεσίες αγοράς που είναι εγκατεστημένες στην έδρα της επιχείρησης. Τα είδη που περιλαμβάνουν αυτές οι παραγγελίες είναι τα εξαρτήματα μηχανών για φορτηγά οχήματα και για άλλα βιομηχανικά προϊόντα.

**9) Αγορές βάση ανάλυσης της αξίας:**

Ανάλυση της αξίας είναι όρος χρησιμοποιούμενος από εξειδικευμένο προσωπικό του Τμήματος Προμηθειών υλικών μερών.

Οι σκοποί της μελέτης αυτής είναι να καθοριστεί η αξία για κάθε δραχμή που δαπανάται και εν συνεχεία η προσπάθεια λήψης μέτρων για να

βελτιωθεί αυτή η αξία. Η μέθοδος αυτή έγινε αποδεκτή σε μικρές και μεγάλες επιχειρήσεις.

Για την εφαρμογή της απαιτείται προσπάθεια αύξησης της αξίας μέσω:

1. Καλύτερων μεθόδων (όρων) αγοράς.
2. Καλύτερων προμηθευτών
3. Καλή εκτίμηση του σχεδίου
4. Βελτίωση των μεθόδων κατεργασίας – παραγωγής
5. Χαμηλότερο κόστος συντήρησης
6. Χαμηλότερο κόστος αντικατάστασης
7. Καλύτερευση της διακίνησης

Στους μεγάλους οργανισμούς η ανάλυση της αξίας είναι αρκετή ώστε να απασχολούνται πλήρως οι ειδικοί, οι οποίοι συνεργάζονται με τους πωλητές στο Τμήμα Προμηθειών.

Οι συνήθεις αναζητήσεις είναι οι εξής:

1. Συμβάλει σε αξία στο στοιχείο που χρησιμοποιείται;
2. Το κόστος είναι ανάλογο της χρησιμότητάς του;
3. Είναι αναγκαία όλα τα χαρακτηριστικά του στοιχείου;
4. Κατασκευάζεται το στοιχείο με τα κατάλληλα εργαλεία;
5. Μπορούμε να κατασκευάσουμε με χαμηλότερο κόστος;
6. Γίνεται να μας εξασφαλίσει το στοιχείο ο προμηθευτής φθηνότερα;

#### **10) Αγορά σε μέλλουσα τιμή:**

Πρόκειται για αγορά με τιμή ανοιχτή που συνήθως εφαρμόζεται στις γεωργικές βιομηχανίες (Πυρηνελαιουργία, Βιομηχανία χυμών), οι οποίες παραλαμβάνουν κατά την έναρξη της σοδειάς προϊόντα, ενώ η τιμή βάση

συμφωνίας καθορίζεται αργότερα και συνήθως είναι η μέση τιμή ή η ανώτατη ή η τιμή εκείνη στην οποία πληρώθηκε μεγάλη ποσότητα.

### § 3.5 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΤΗΣ ΑΓΟΡΑΣ – ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΤΗΣ ΑΓΟΡΑΣ

Όπως αναφέρθηκε η διάρθρωση του μηχανισμού των αγορών περιλαμβάνει αφενός τη χάραξη και την παρακολούθηση της πολιτικής, αφετέρου την εκτέλεση των αγορών. Η διαδικασία της αγοράς περιλαμβάνει την αίτηση αγοράς, την πραγματοποίηση της παραλαβής του υλικού και τον έλεγχο.

Τα στάδια της λειτουργίας είναι τα εξής:

- 1) **Απόφαση για παραγγελία:** Δηλαδή αποφασίζεται για το αν θα αγοράσουμε, τι θα αγοράσουμε και σε ποιες ποσότητες. Είδαμε πριν ότι η ανάγκη για το αν θα αγοράσουμε τι και σε ποιες ποσότητες μπορεί να διαπιστωθεί με τα τρία συστήματα, δύο εκ των οποίων αποτελούν και συστήματα παραγγελιών.
- 2) **Παραγγελία:** Δηλαδή το στάδιο κατά το οποίο στέλνεται η παραγγελία για τα αγαθά που η επιχείρηση επιθυμεί να αποκτήσει.
- 3) **Παραλαβή:** Σ' αυτό το στάδιο παραλαμβάνονται τα υλικά από τους προμηθευτές.
- 4) **Καταγραφή:** Εδώ διαπιστώνεται το χρέος της επιχείρησης και εμφανίζεται λογιστικά.
- 5) **Πληρωμή:** Εδώ πληρώνονται τα οφειλόμενα τιμολόγια των αγορών.

#### § 3.5.1 Υπηρεσίες της λειτουργίας των αγορών

Οι υπηρεσίες που παρεμβαίνουν σε όλα αυτά τα στάδια είναι οι εξής:

1) Υπηρεσίες που εκδίδουν την αρχική εντολή αγοράς

Οποιοδήποτε και αν είναι το σύστημα αγοράς που ακολουθεί (εφαρμόζει) η επιχείρηση η εφαρμογή του προϋποθέτει την αίτηση αγοράς. Οι υπηρεσίες αυτές έχουν τη δυνατότητα να εκδίδουν αιτήσεις αγοράς σε πλαίσια βέβαια αυστηρά καθορισμένα όσων αφορά το είδος και το ύψος της παραγγελίας.

Οι υπηρεσίες αυτές όμως δεν μπορούν να στείλουν την παραγγελία τους κατευθείαν στους προμηθευτές. Η αίτηση – εντολή αγοράς είναι διαβιβαζόμενη εντολή προς το Τμήμα Προμηθειών – Αγορών. Συμπληρώνεται το έντυπο, το οποίο περιλαμβάνει την ποσότητα και τη χρονολογία φόρτωσης και παραλαβής του υλικού.

Μια αίτηση αγοράς εκδίδεται από τις υπηρεσίες που θα χρησιμοποιήσουν τα αγαθά όπως π.χ. τα παραγωγικά τμήματα για την κάλυψη επειγουσών και μη προβλεφθεισών αναγκών, η Υπηρεσία Αποθηκών, η Υπηρεσία Προγραμματισμού της παραγωγής.

Εν πάση περιπτώσει για τις πρώτες ύλες και για τα υλικά μεγάλης σημασίας θα πρέπει να υπάρχει μια συνεργασία της Υπηρεσίας των αποθηκών με την Υπηρεσία Προγραμματισμού της παραγωγής, ώστε η απόφαση για αγορά να λαμβάνεται μετά από διερεύνηση όλων των πλευρών της σχετικής ανάγκης.

Μια παραλλαγή της αίτηση αγοράς είναι η αίτηση της επαναληπτικής αγοράς, η οποία λειτουργεί ως εξής:

Το έντυπο που περιλαμβάνει την περιγραφή του υλικού και τα στοιχεία προσφορών των προμηθευτών συμπληρώνεται όταν γίνει η πρώτη

αγορά. Αυτό το έντυπο ταξινομείται σε συνδυασμό με την καρτέλα του υλικού στην αποθήκη.

Όταν όμως υπάρξει ανάγκη για νέα παραγγελία παραδίνεται το έντυπο αυτό στην Υπηρεσία Προγραμματισμού Παραγωγής, στο οποίο συμπληρώνει τα στοιχεία που αναφέρονται στις στήλες και το αποστέλλει στην Υπηρεσία Προμηθειών, το οποίο στη συνέχεια διαβιβάζει την παραγγελία, ενώ συμπληρώνει τα στοιχεία που συμπληρώνονται από το Τμήμα Προμηθειών. Μετά το έντυπο επανατοποθετείται στην αρχική του θέση.

Με τη χρήση της αίτησης της επαναληπτικής αγοράς αποφεύγονται τα λάθη αντιγραφής της προδιαγραφής του υλικού και υπάρχει μεγαλύτερη αποτελεσματικότητα της Υπηρεσίας Προγραμματισμού και του Τμήματος Προμηθειών επειδή υπάρχουν πληροφορίες από προγενέστερες αγορές των προμηθευτών και των προσφερθεισών τιμών.

Με τις απλές αιτήσεις αγοράς και τις επαναληπτικές αντιμετωπίζεται συνήθως η αγορά υλικών, που καλύπτουν περιορισμένο χρονικό διάστημα. Υπάρχουν όμως και βιομηχανίες που για να εξασφαλίσουν την κάλυψη των αναγκών τους από τη μία και να επιτύχουν χαμηλές τιμές από την άλλη κάνουν συμβόλαια με τους προμηθευτές, τα οποία καλύπτουν τις ανάγκες συνήθως για ένα έτος αφήνοντας ανοιχτό το δικαίωμα προσδιορισμού του χρόνου της τμηματικής ή ολικής παραλαβής. Αυτές οι παραγγελίες δίνονται συνέχεια ιδιαίτερα όταν η επιχείρηση έχει πολλά εργοστάσια σε διαφορετικές περιοχές με κύριο

στόχο την αποφυγή ελλείψεων που τυχόν θα ανακόψουν το ρυθμό παραγωγής. Αυτές οι παραγγελίες είναι οι επικαλυπτόμενες .

Για να αποφασιστεί μια τέτοια παραγγελία λαμβάνεται υπόψη: α) η ποσότητα που υπάρχει στο παραγωγικό τμήμα, β) Η ποσότητα στην αποθήκη, γ) Η υπό παραλαβή της επικαλυπτόμενης παραγγελίας ποσότητα, αφού αθροιστούν οι ποσότητες  $\alpha + \beta$  διαιρούνται με τις ημερήσιες ανάγκες και αφού ληφθούν υπόψη τα όρια ασφαλείας, προσδιορίζεται η απαιτούμενη ποσότητα για παράδοση απ' τον προμηθευτή.

## 2) Υπηρεσία Αγορών:

Η υπηρεσία αυτή συντάσσει τα Δελτία Παραγγελίας σύμφωνα πάντα με την αίτηση αγοράς ή τις ειδικές ανάγκες της επιχείρησης. Η πραγματοποίηση δηλαδή της αγοράς ανήκει στην αρμοδιότητα της λειτουργίας των αγορών, η αποτελεσματικότητα της οποίας κρίνεται απ' την επίτευξη των καλύτερων όρων αγοράς δηλαδή την τιμή, τον χρόνο παράδοσης, τους όρους πληρωμής.

Η αρμοδιότητα του Τμήματος Προμηθειών όπως συνήθως λέγεται η συγκεκριμένη λειτουργική μονάδα είναι η εκτέλεση των παρακάτω διαδικασιών:

1. Συλλογή προσφορών και μελέτη αυτών
2. Σύνταξη της παραγγελίας που συνήθως είναι το συμβόλαιο αγοράς
3. Έλεγχος του τιμολογίου του προμηθευτή

#### 4. Διακανονισμός και τήρηση των λογαριασμών των προμηθευτών

##### (I) Συλλογή προσφορών

Η άμεση εύρεση των πηγών των υλικών αποτελεί μια συστηματική και μόνιμη προσπάθεια της Υπηρεσίας Αγορών ώστε με την υποβολή της εντολής αγοράς να μπορεί να υπάρξει μια άμεση διαδικασία συλλογής προσφορών.

Για να είναι οι προσφορές αυτομάτως συγκρίσιμες δίνονται συνήθως οι όροι της αγοράς στην επιχείρηση. Η αίτηση προσφοράς γίνεται εγγράφως με συμπλήρωση του σχετικού εντύπου το οποίο περιλαμβάνει:

α) Την ποσότητα για την οποία ζητείται προσφορά

β) Το όνομα και τα χαρακτηριστικά του υλικού και τη μέθοδο παραλαβής

γ) Τον τόπο και το χρόνο παράδοσης

δ) το χρόνο παράδοσης της προσφοράς.

Επίσης ζητείται η τιμή και ο τρόπος πληρωμής. Επειδή όμως ο τρόπος πληρωμής μπορεί να υπάρχει στα δεδομένα της προσφοράς, ζητείται μόνο η τιμή.

Ο προμηθευτής βέβαια μπορεί να συμπληρώσει οτιδήποτε νομίζει ότι θα βοηθήσει να προτιμηθεί η προσφορά του. Οι αιτήσεις προσφοράς περιλαμβάνουν και το έντυπο της προσφοράς και αποστέλλονται εις διπλούν ώστε να κρατήσουν το ένα και να στείλουν το άλλο.

Όταν συγκεντρωθούν όλες οι προσφορές φτιάχεται μια κατάσταση που περιλαμβάνει όλες τις προσφορές και από αυτήν επιλέγεται (διαλέγεται) η καλύτερη προσφορά



Η παραγγελία γίνεται βάση της κατάστασης λαμβάνοντας υπόψη την τιμή και τους όρους ή γίνεται και βελτίωση των όρων. Υπάρχει και η περίπτωση προσφορών μέσω τηλεφώνου ή προφορικά σε περίπτωση έλλειψης χρόνου ή κατάλληλων συνθηκών αγοράς που επιβάλλει άμεση αγορά.

(2) Η παραγγελία περιέχει τα εξής:

α) Αριθμό που την χαρακτηρίζει και δεν επιτρέπει την περίπτωση της σύγχυσης με άλλη παραγγελία και σημειώνεται στο τιμολόγιο του προμηθευτή και τη συσκευασία.

β) Ποσότητα του είδους: Σε μονάδες και σε κιλά. Σε περίπτωση που αποσταλεί μεγαλύτερη ποσότητα να σημειωθεί ότι υπάρχει δικαίωμα της επιχείρησης να το επιστρέψει. Η μονάδα δε του είδους θα πρέπει να καθορίζεται ολογράφως και επακριβώς.

γ) Περιγραφή του είδους: Σε περίπτωση που υπάρχει διαφορά στο είδος που παραλήφθηκε και στο είδος που συμφωνήθηκε θα πρέπει να κατοχυρώνεται το δικαίωμα της απόρριψης της παραγγελίας.

δ) Όροι φόρτωσης και παράδοσης:

Θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος και το σημείο φόρτωσης ή ο χρόνος παράδοσης που είναι και προτιμότερος, αφού δείχνει τον ακριβή χρόνο παράδοσης στο εργοστάσιο.

Ο χρόνος φόρτωσης ή παράδοσης αποτελεί σημαντικό όρο της παραγγελίας, γιατί σε περίπτωση που δεν εκτελεστεί εγκαίρως η παραγγελία μπορεί ο αγοραστής να την ακυρώσει. Επίσης στους όρους της παραγγελίας περιλαμβάνεται το μέσο φόρτωσης και οι λεπτομέρειες ακόμα της συσκευασίας.

ε) Τιμή κατά μονάδα: σε σχέση με τον τρόπο παράδοσης και πληρωμής και οι προϋποθέσεις εκπτώσεως.

στ) Διάφοροι όροι: που περιλαμβάνουν τις ποινικές ρήτρες σε περίπτωση αθετήσεως ή διαφωνίας στη συμφωνία αγοραστή – προμηθευτή.

ζ) Αποδοχή του προμηθευτή: Επειδή ο προμηθευτής δεσμεύεται για την προσφορά του η υπογραφή του συνιστά την τελική επιβεβαίωση για την αποδοχή της παραγγελίας και την κάλυψη και της παραμικρής λεπτομέρειας της προσφοράς του.

Πολλοί όροι της παραγγελίας είναι έντυποι στο πίσω μέρος της και η αποδοχή του προμηθευτή αναφέρεται στους όρους αυτούς. Υπάρχει και το κλασικό σύστημα των ζωνών το οποίο καλύπτει όλες τις απαιτήσεις και τις πιο ιδιόμορφες περιπτώσεις, το οποίο σύστημα έχει υποδείξει η Εθνική Ένωση Πρακτόρων αγορών.

Οι παραγγελίες εκδίδονται σε τόσα αντίγραφα όσα απαιτούνται για τις υπηρεσίες που παρακολουθούν την παραγγελία (εκτός του προμηθευτή που στέλνεται εις διπλούν και επιστρέφει το πρωτότυπο υπογεγραμμένο), για τις υπηρεσίες παραλαβής και ελέγχου, την υπηρεσία που διαβίβασε την εντολή και το λογιστήριο.

Παρ' όλα αυτά όμως διάφορες αιτίες από την πλευρά του πωλητή κλονίζουν τη βεβαιότητα της εκτέλεσης της παραγγελίας με αποτέλεσμα την ανεπιθύμητη – αναπόφευκτη διαταραχή ή διακοπή του προγράμματος παραγωγής λόγω έλλειψης υλικών.

Για να αποφευχθούν όλα αυτά η παραγγελία παρακολουθείται ως εξής: Εξασφαλίζεται πρώτα η βεβαίωση αποδοχής της παραγγελίας προμηθευτή, στη

συνέχεια υπάρχει επικοινωνία μεταξύ προμηθευτή – αγοραστή για την προετοιμασία της, ενώ αν υπάρχει ποιοτικό πρόβλημα αποστέλλονται δείγματα στον αγοραστή. Ζητείται βεβαίωση για το χρόνο φορτώσεως και τον τρόπο μεταφοράς, ενώ αφού γίνει η φόρτωση ζητείται η βεβαίωση της πραγματικής φόρτωσης. Η συστηματική αυτή παρακολούθηση μέσω εντύπων εκμηδενίζει την πιθανότητα να παρουσιαστούν προβλήματα ουσιώδη με επιπτώσεις στην παραγωγική διαδικασία, αλλά αντίθετα διευκολύνει πολύ την ομαλή διεξαγωγή της παραγγελίας.

### (3) Υπηρεσία Παραλαβής

Τα συγκεκριμένα καθήκοντα της υπηρεσίας αυτής είναι:

α) Ο ποσοτικός έλεγχος των υλικών που παραλήφθηκαν σε σχέση με την παραγγελία

β) Ποιοτικός έλεγχος με αποστολή δείγματος σε εργαστήριο του εργοστασίου

γ) Ενημέρωση του τμήματος αγορών σε περίπτωση που υπάρχει διαφορά στην ποσότητα ή την ποιότητα μεταξύ παραγγελίας και παραλαβής

δ) Η έκδοση του δελτίου παραλαβής, εκτός του στελέχους σε 4 αντίτυπα με αποστολή στην υπηρεσία αγορών, στην αποθήκη, το λογιστήριο. Θα πρέπει να τονιστεί εδώ ότι για να επιτύχει στα καθήκοντά της η Υπηρεσία Παραλαβής θα πρέπει ο έλεγχος ποιότητας, ποσότητας να γίνεται από κατάλληλα πρόσωπα. Είτε εξονυχιστικά είτε δειγματοληπτικά για την ποιότητα, ενώ για την ποσότητα η λανθασμένη διαδικασία ελέγχου μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα την παραλαβή μικρότερων ποσοτήτων ή ακόμα και

αποδοχή ποσοτήτων και ποιοτήτων που δεν έχουν παραγγελθεί με συνέπεια τη δυσκολία παραγωγής και το κόστος επιστροφής αγαθών.

Επίσης για να μη δημιουργηθεί πρόβλημα στην Υπηρεσία Αγορών, την αποθήκη και το λογιστήριο θα πρέπει το δελτίο παραλαβής να περιέχει τον αριθμό παραγγελίας, τη χρονολογία παραλαβής, την επωνυμία και τη διεύθυνση του προμηθευτή, την ποσότητα που παραλήφθηκε, αν παραλήφθηκαν ακέραια χωρίς ζημιές κατά τη μεταφορά, το μέσο μεταφοράς, το πρόσωπο που το παρέλαβε.

Σε περίπτωση που αποφασισθεί η επιστροφή όλης της παραγγελίας η μέρος αυτής εκδίδεται δελτίο επιστροφής, που περιέχει τα αντίστοιχα στοιχεία με το δελτίο παραλαβής. Αντίγραφα αποστέλλονται πάλι στις ανάλογες υπηρεσίες.

#### (4) Υπηρεσία Λογιστικής Προμηθευτών

Η υπηρεσία αυτή ανήκει στο λογιστήριο και καταγράφει τα τιμολόγια αγορά και την αντίστοιχη δημιουργία υποχρέωσης, μετά βέβαια από την παραλαβή των αγαθών.

Πριν όμως την καταγραφή του τιμολογίου και τη δημιουργία υποχρέωσης θα πρέπει να γίνει ο έλεγχος του τιμολογίου.

Ο έλεγχος αυτός γίνεται με τη σύγκριση του περιεχομένου του σε σχέση με την παραγγελία και το δελτίο παραλαβής. Τα στοιχεία του ελέγχου διαπιστώνονται με τη σφραγίδα του πάνω στο τιμολόγιο. Αφού το τιμολόγιο ελεγχθεί στέλνεται στο Λογιστήριο το οποίο καταχωρεί το τιμολόγιο στο βιβλίο αγορών και αναγράφει πάνω του την ανάλογη ένδειξη για την εγγραφή που έγινε. Αν η πληρωμή έχει συμφωνηθεί με

διακανονισμό το τιμολόγιο παραμένει στο Λογιστήριο στο φάκελο του προμηθευτή.

#### (5) Υπηρεσία Πληρωμής Τιμολογίων

Πριν γίνει οποιαδήποτε πληρωμή τα τιμολόγια ελέγχονται πριν πληρωθούν. Η πληρωμή γίνεται πάντα από αρμόδιο πρόσωπο ενώ τα τιμολόγια δεν πρέπει να πληρώνονται 2 φορές. Αφού ελεγχθεί το τιμολόγιο και η αγορά έχει συμφωνηθεί της μετρητοίς, προωθείται προς πληρωμή στον ταμιά, ο οποίος διεξάγει την πληρωμή μέσα στις προβλεπόμενες προθεσμίες, γιατί μια αργοπορία στην πληρωμή μπορεί να έχει σαν συνέπεια την πληρωμή προστίμων καθώς και την έλλειψη αξιοπιστίας στην επιχείρηση. Αφού εξοφληθεί το τιμολόγιο γράφεται πάνω η ημερομηνία εξόφλησης και ακυρώνεται με την ένδειξη «ΕΞΩΦΛΗΘΗ».

Με την παραλαβή και το διακανονισμό του λογαριασμού των προμηθευτών κλείνει ο λειτουργικός κύκλος της αγοράς.

## Κεφάλαιο 4<sup>ο</sup>

# ΠΩΛΗΣΕΙΣ

### § 4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η λειτουργία των πωλήσεων είναι ένας συνδυασμός ενεργειών της επιχείρησης που άμεσος στόχος τους είναι η απόκτηση εσόδων και αποτελούν ένα από τα βασικότερα «κομμάτια» της όλης δραστηριότητας της.

Αντικείμενο των πωλήσεων μπορεί να είναι αγαθά που κατασκευάζει η ίδια η επιχείρηση, αγαθά που μεταποιεί ή αγαθά που αγοράζει και στη συνέχεια τα μεταπωλεί. Αντικείμενο όμως της λειτουργίας των πωλήσεων μπορεί να είναι και αντίστροφες ενέργειες όπως οι επιστροφές, που σαν άμεσο αποτέλεσμα έχουν την ακύρωση του εσόδου της πώλησης, αλλά και ενέργειες οι οποίες είναι παρεπόμενες της πώλησης, π.χ. προμήθειες από πωλήσεις, εκπτώσεις πωλήσεων, πωλήσεις υποπροϊόντων και υπολειμμάτων.

Υπάρχουν τρεις διαφορετικοί τρόποι πωλήσεων όσον αφορά τον τρόπο πληρωμής:

- Πώληση μετρητοίς : κατά την οποία η μεταβίβαση της κυριότητας των αγαθών και η είσπραξη της αξίας τους γίνεται ταυτόχρονα.
- Πώληση επί πιστώσει : κατά την οποία γίνεται η μεταβίβαση της κυριότητας των αγαθών αλλά η είσπραξη της αξίας τους γίνεται μεταγενέστερα ανάλογα με τη συμφωνία μεταξύ επιχείρησης και πελάτη ως προς τον χρόνο πληρωμής.

- Πώληση με προθεσμία : η ιδιαιτερότητα της οποίας είναι ότι η αξία είσπραξης δεν καθορίζεται με τη συμφωνία πώλησης αλλά αφού παραδοθεί πλήρως το αγαθό.

Ένα λεπτό σημείο της πώληση είναι ότι η πώληση θεωρείται ότι έχει πραγματοποιηθεί και το αντίστοιχο έσοδο θεωρείται δουλεμένο, όταν το αντικείμενο της πώλησης δηλαδή προϊόν, εμπόρευμα έχει μεταβιβαστεί στον αγοραστή.

Σημαντική λοιπόν είναι η ημερομηνία που έχει μεταβιβαστεί η κυριότητα του αγαθού στον αγοραστή γιατί αυτή αποτελεί την ημερομηνία πώλησης.

Βέβαια η ημερομηνία αυτή εξαρτάται και από τη συμφωνία αγοραστή – πωλητή.

Πώληση – μεταβίβαση κυριότητας έχουμε:

- Αμέσως μετά την έξοδο του αγαθού από την επιχείρηση όταν όμως μεταφέρεται με ευθύνη του αγοραστή.
- Μετά τη φόρτωση για πωλήσεις FOB (φόρτωση με ευθύνη μεταφορέα).
- Μετά την εξόφληση για πωλήσεις με παρακράτηση της κυριότητας απ' τον πωλητή.
- Μετά την παράδοση για πωλήσεις που τα αγαθά μεταφέρονται με ευθύνη του πωλητή.
- Μετά την πλήρη παράδοση του προϊόντος σε πωλήσεις με προθεσμία.

Φαίνεται ότι βασικό ρόλο στην όλη διαδικασία παίζει το ποιος ευθύνεται για τη μεταφορά των αγαθών προς πώληση. Με τη συμφωνία μεταξύ πωλητή – αγοραστή η απεικόνιση της πώλησης στα βιβλία της επιχείρησης πρέπει να γίνεται στη συγκεκριμένη αυτή ημερομηνία που η κυριότητα μεταβιβάζεται στον αγοραστή άσχετα με το αν έχει πραγματοποιηθεί η είσπραξη του εσόδου.

## § 4.2 ΣΤΑΔΙΑ ΤΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΠΩΛΗΣΗΣ

Για να ολοκληρωθεί αξιόπιστα και αποτελεσματικά η λειτουργία της πώλησης πρέπει να ακολουθηθεί μια συγκεκριμένη διαδικασία η οποία αποτελείται από τα παρακάτω στάδια:

- 1) **Παραγγελία** : Σ' αυτό το στάδιο η επιχείρηση αφού αποδεχθεί την παραγγελία την καταγράφει.
- 2) **Παράδοση** : Εδώ η επιχείρηση εκτελεί την παραγγελία.
- 3) **Τιμολόγηση** : Αφού εκτελεστεί η παραγγελία και καθοριστεί η τιμή εκδίδεται το τιμολόγιο πώλησης.
- 4) **Καταγραφή**: Το στάδιο αυτό δεν είναι τίποτα άλλο παρά η λογιστική εμφάνιση της πώλησης στα βιβλία της επιχείρησης (ημερολόγιο πωλήσεων), στους λογαριασμούς των πελατών και Φ.Π.Α.
- 5) **Είσπραξη** : Σ' αυτό το στάδιο παρακολουθείται ο λογαριασμός του πελάτη μέχρι τη στιγμή που θα γίνει η εξόφληση της υποχρέωσής του.

## § 4.3 ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ

Με την προϋπόθεση ότι τηρείται η αρχή του εσωτερικού ελέγχου που δεν είναι άλλη από το διαχωρισμό των εξουσιών για να ολοκληρωθεί η διαδικασία της πώλησης παρεμβαίνουν ορισμένες υπηρεσίες οι οποίες είναι οι ακόλουθες:

### § 4.3.1 Υπηρεσία πωλήσεων:

Η κύρια αρμοδιότητά της είναι η καταγραφή και η παρακολούθηση της εκτέλεσης της παραγγελίας. Η παραγγελία μπορεί να γίνει είτε με προσωπική επαφή



του πελάτη με την επιχείρηση, είτε με ταχυδρομική επιστολή, είτε τηλεφωνικά, είτε μέσω Internet που αποτελεί τον πιο σύγχρονο τρόπο επικοινωνίας μεταξύ των επιχειρήσεων. Κάποιες από τις επιχειρήσεις με μεγάλη δραστηριότητα χρησιμοποιούν το E.D.I. (Electronic Data Interchange) για τις παραγγελίες τους. Σύμφωνα με τη νέα αυτή μέθοδο ο προμηθευτής μπορεί να παρακολουθεί σε καθημερινή βάση τα αποθέματα του πελάτη του και έχοντας καθορίσει ένα απόθεμα ασφαλείας εκτελεί νέα παραγγελία χωρίς την επέμβαση του τελευταίου. Η ενημέρωση για παραγγελίες και αποστολές προϊόντων γίνεται άμεσα προς όλους τους ενδιαφερόμενους (αποθήκες, λογιστήρια, τμήματα προμηθειών), τόσο του προμηθευτή όσο και του πελάτη.

Το τελικό αποτέλεσμα απ' τη χρήση του Internet είναι μικρότερο κόστος, αποφυγή λαθών, λιγότερο προσωπικό, γρήγορες διαδικασίες. Η νέα αυτή καινοτομία στις παραγγελίες βρίσκεται σε σπαργανώδη στάδιο και εφαρμόζεται βασικά από επιχειρήσεις που ή δραστηριότητά τους είναι μεγάλη και καλύπτει ολόκληρη την ελληνική επικράτεια.

Αντικειμενικός σκοπός της Υπηρεσίας των Πωλήσεων είναι να γίνουν αποδεκτοί οι όροι της πώλησης και να ανταποκρίνονται στους όρους που έχει θεσπίσει η επιχείρηση για τις πωλήσεις της, καθώς και να καταγράφει το συντομότερο δυνατό την παραγγελία, τον τρόπο που έγινε, σε χρονολογική σειρά σε ειδικό βιβλίο.

Έτσι κάθε παραγγελία θεωρείται «έγκυρη» μόνο εφόσον ο πελάτης αποδέχεται τους όρους των πωλήσεων που έχει θεσπίσει η επιχείρηση, όσον αφορά τις προθεσμίες, τιμές και όρους παράδοσης και αφού διαπιστωθεί ότι ο πελάτης είναι ασφαλής.

Στη συνέχεια εκδίδεται ένα δελτίο παραγγελίας σε 2 τουλάχιστον προαριθμημένα αντίτυπα.

### **§ 4.3.2 Υπηρεσία έγκρισης πιστώσεων**

Αντικειμενικός σκοπός της διαδικασίας είναι:

- Η αποδοχή της παραγγελίας από αρμόδιο πρόσωπο, που βέβαια έχει επικυρωθεί.
- Ο πελάτης να είναι «ασφαλής».

Τα δελτία παραγγελίας εγκρίνονται από αρμόδιο πρόσωπο για τους όρους των πωλήσεων, οι οποίοι έχουν πρώτα προσδιοριστεί απ' τη διεύθυνση της επιχείρησης και έχουν προβλεφθεί και κάποια περιθώρια. Επίσης εγκρίνονται από αρμόδιο πρόσωπο οι χορηγήσεις πιστώσεων.

Σε περίπτωση που υπάρξει άρνηση στους όρους πώλησης της επιχείρησης στα διάφορα αντίτυπα του ΔΕΛΤΙΟΥ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑΣ υπάρχει κάποια σχετική ένδειξη. Σχετική ένδειξη όμως υπάρχει και στα δελτία παραγγελίας που οι όροι είναι αποδεκτοί.

Αφού τελικά το δελτίο παραγγελίας εγκριθεί, ένα αντίτυπό του αποστέλλεται στην ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΑΠΟΘΗΚΗΣ ή ΑΠΟΣΤΟΛΩΝ.

### **§ 4.3.3. Υπηρεσία αποστολών (αποθήκη)**

Για την υπηρεσία αυτή πρέπει να ισχύσουν δύο αρχές:

- α) Κάθε αποστολή αγαθών πρέπει να έχει εγκριθεί από αρμόδιο πρόσωπο.
- β) τα αγαθά που αποστέλλονται πρέπει να ανταποκρίνονται σε ποσότητα και ποιότητα με αυτά που έχουν παραγγελθεί.

Για το φόβο αποφυγής ατασθαλιών στο εμπόρευμα της αποθήκης πολλές επιχειρήσεις κάνουν συχνό έλεγχο στην ποσότητα που υπάρχει στην αποθήκη. Γι' αυτό και είναι νόμος ότι στην αποθήκη δεν μπορεί να μπαίνει ο καθένας, ακόμα ούτε ο φορτωτής. Η είσοδος επιτρέπεται μόνο στον αποθηκάριο, ο οποίος έχει την απόλυτη

ευθύνη της, ο βοηθός του και ο οδηγός του ανυψωτικού μηχανήματος για τη φόρτωση στα μεταφορικά μέσα.

Για να φύγει το εμπόρευμα από την αποθήκη πρέπει να εκδοθεί Δελτίο Αποστολής σε τουλάχιστον 4 αντίτυπα, από τα οποία:

1 πάει στην υπηρεσία τιμολογήσεων

1 πάει στην υπηρεσία πωλήσεων

1 πάει στον οδηγό που κάνει τη μεταφορά και αποτελεί συνοδευτικό στοιχείο του εμπορεύματος

1 πάει στον πελάτη

#### **§ 4.3.4 Υπηρεσίες τιμολογήσεων**

Αντικειμενικός σκοπός της διαδικασίας αυτής είναι:

α) Τα αγαθά που πωλήθηκαν να ανταποκρίνονται στην παραγγελία

β) Να έχουν εφαρμοστεί οι τιμές πώλησης

γ) Να έχει εκδοθεί τιμολόγιο νόμιμα συνταγμένο και αριθμητικά σωστό.

Η οργάνωση της διαδικασίας γίνεται ως εξής:

Το τιμολόγιο πρέπει να εκδοθεί το συντομότερο δυνατό μετά την αποστολή των εμπορευμάτων και σύμφωνα πάντα με το ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ. Γίνεται συσχετισμός του ΔΕΛΤΙΟΥ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑΣ και του ΔΕΛΤΙΟΥ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ για να διαπιστωθεί η αντιστοιχία τους. Στη συνέχεια θα πρέπει να δούμε αν έχουν τηρηθεί οι όροι της παραγγελίας, όσον αφορά τις τιμές και αυτό γιατί οι τιμές πώλησης αναθεωρούνται συνεχώς ανάλογα με τις συνθήκες της αγοράς και άλλες συγκυρίες. Για την αποφυγή, λοιπόν, λάθους θα πρέπει να ελέγχονται οι τιμές της κάθε παραγγελίας. Επειδή τα τιμολόγια εκδίδονται σε 3 ή περισσότερα αντίτυπα προαριθμημένα, ένα αποστέλλεται στον πελάτη, ένα μπαίνει στο φάκελο του πελάτη μετά τη λογιστική

εγγραφή και ένα ταξινομείται αριθμητικά για την επαλήθευση της συνεχούς σειράς των τιμολογίων. Το τιμολόγιο περνάει από έλεγχο από άτομο άσχετο προς το τμήμα τιμολόγησης και αυτόν που τιμολογεί και ελέγχεται η αριθμητική του ακρίβεια όσον αφορά τους πολλαπλασιασμούς, προσθέσεις, Φ.Π.Α. Μετά τον έλεγχο του τιμολογίου μπαίνει μια σφραγίδα στο σχετικό αντίτυπο. Επειδή όμως τα τιμολόγια εκδίδονται βάση των δελτίων αποστολής και αυτά πρέπει να ταξινομηθούν αριθμητικά ώστε να μπορεί να γίνει αντιπαραβολή μεταξύ τους.

#### **§ 4.3.5 Υπηρεσία λογιστικής πελατών**

Αντικειμενικός σκοπός αυτής της διαδικασίας είναι να διαπιστωθεί αν όλες οι ενέργειες γύρω από τις πωλήσεις γίνονται κανονικά. Πιο συγκεκριμένα ελέγχεται αν όλες οι πωλήσεις αποτελούν αντικείμενο ορθή ημερολογιακής εγγραφής μετά την έκδοση του ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ.

Στη συνέχεια ελέγχεται αν οι εισπράξεις εκτελούνται κανονικά και σε περίπτωση που υπάρχει αργοπορία παρακολουθείται συστηματικά. Μ' αυτό τον τρόπο της συνεχούς δηλαδή παρακολούθησης γίνεται έγκαιρα η διαπίστωση επισφάλειας πελάτη. Γίνονται έτσι, και οι προβλέψεις και υπάρχει η δυνατότητα να αντιμετωπίσει η κάθε περίπτωση επισφάλειας απ' την πλευρά της επιχείρησης.

Πως οργανώνεται όμως αυτή η διαδικασία; Βασικό μέλημα αυτής της διαδικασίας είναι η καθημερινή καταχώριση των τιμολογίων μετά την έκδοσή τους ώστε να μην υπάρξει περίπτωση να ξεχαστεί κάποιο ακαταχώρητο.

Οι λογιστικές όμως εγγραφές γίνονται βάση της αριθμητικής σειράς των τιμολογίων, γεγονός που να μην εξυπηρετεί ώστε να υπάρξει μια τάξη και στην αρχειοθέτηση αλλά από την άλλη επιτρέπει και την γρήγορη επαλήθευση των

εγγραφών για το σύνολο των τιμολογίων και την άμεση διαπίστωση και διόρθωση τυχόν λάθους.

Εξυπακούεται βέβαια ότι οι εξουσίες έχουν διαχωριστεί και για την καλύτερη οργάνωση της λειτουργίας της επιχείρησης, αλλά και μέσα στα πλαίσια ενός καλού συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Έτσι η τήρηση του αναλυτικού ημερολογίου πωλήσεων θα πρέπει να γίνεται από πρόσωπο διαφορετικό απ' αυτό που συντάσσει τα ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ και τους ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ των ΠΕΛΑΤΩΝ, ενώ δεν θα πρέπει να έχει πρόσβαση και στο ΤΑΜΕΙΟ της επιχείρησης.

Το υπόλοιπο του λογαριασμού ΠΕΛΑΤΕΣ πρέπει να συσχετίζεται περιοδικά με το ισοζύγιο του Αναλυτικού καθολικού Πελατών. Σε περίπτωση που υπάρχει κάποια αμφιβολία όσον αφορά το υπόλοιπο του πελάτη, στέλνουμε μια επιστολή στον πελάτη και με την απάντησή του επιβεβαιώνεται το υπόλοιπό του. Σε αντίθετη περίπτωση γίνεται έλεγχος των τιμολογίων και των εγγραφών για τυχόν λάθος. Για να αποφεύγεται αυτή η διαδικασία του ελέγχου τιμολογίων και εγγραφών καλό είναι τουλάχιστον στο τέλος του μήνα ή του διμήνου να αποστέλλονται αντίγραφα λογαριασμών στους πελάτες της επιχείρησης.

Το ισοζύγιο, η σύνταξη του οποίου αποτελεί επίσης βασικό εργαλείο για την ανακάλυψη αργοποριών στις εισπράξεις, πρέπει να συντάσσεται με χρονολογική σειρά. Σε περίπτωση που διαπιστωθεί αργοπορία στην είσπραξη της απαίτησης, επισημαίνεται στην υπηρεσία έγκρισης των πιστώσεων για να σταματήσει άμεσα τυχόν νέα έγκριση πώλησης. Μπορεί βέβαια να δοθεί παράταση στην προθεσμία πληρωμής από αρμόδιο πρόσωπο ενώ αν και πάλι η πληρωμή δεν γίνει στις τακτές προθεσμίες η εκκρεμότητα μεταξύ πελάτη – προμηθευτή, μπορεί να γίνει αντικείμενο δικαστικών διενέξεων.

#### § 4.4 ΣΥΝΟΔΕΥΤΙΚΑ ΕΝΤΥΠΑ ΤΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ

Για την πώληση στους πελάτες πρέπει να :

- 1) Εκδοθεί και το ανάλογο δελτίο αποστολής στο οποίο θα πρέπει να αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία του πελάτη και η αναλυτική περιγραφή των στοιχείων της εκάστοτε παραγγελίας.
- 2) Το τιμολόγιο πώλησης στο οποίο αναγράφονται τα στοιχεία του πελάτη, η ποσότητα του εμπορεύματος, η μονάδα μέτρησης, η περιγραφή του, η τιμή μονάδας, η αξία του και ο Φ.Π.Α.
- 3) Μπορεί επίσης να έχουμε και την περίπτωση που το τιμολόγιο και το δελτίο αποστολής είναι συνενωμένα οπότε και έχουμε το παραστατικό Τιμολόγιο – Δελτίο Αποστολής.

Αριθμός  
Στοιχείου

Ημερομηνία

Ώρα

Έν. Αποστολής

Παράδοσης

# ΒΛΕΠΟΝΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ - ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ (Για πώληση Αγαθών)

ΜΙΑ

ΑΦ.Μ.

ΠΡΟΪΟΝΤΑ

Δ.Ο.Υ.

ΠΩΣΗ

ΠΟΛΗ

ΤΑΧ. ΚΩΔ.

ΤΑΧ. ΚΩΔ.

ΤΟΠΟΣ

ΤΟΠΟΣ  
ΠΡΟΟΡΙΣΜΟΥ

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΙΔΩΝ

ΜΟΝ.  
ΜΕΤΡ.

ΠΟΣΟΤΗΤΑ

ΤΙΜΗ  
ΜΟΝΑΔΑΣ

ΑΞΙΑ

Υπογραφή

Ενδειξη Πληρωμής

Σύνολο Ποσότητας

ΣΕΙΣ

18

Πληρωτέο  
Ποσό

εκδότης

ο έλεγχος

ο παραλήπτης





Αριθμός  
Στοιχείου

Ημερομηνία

Ώρα

Έν. Αποστολής

Παράδοσης

# ΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ

Σκοπός Διακίνησης:

ΑΔΥΝΑΜΙΑ

Α.Φ.Μ.

ΕΠΗΡΕΙΑΣ

Δ.Ο.Υ.

ΕΠΙΣΤΕΥΣΗ

ΠΟΛΗ

ΕΠΙΣΤΕΥΣΗ

ΤΑΧ. ΚΩΔ.

ΕΠΙΣΤΕΥΣΗ

ΤΟΠΟΣ  
ΠΡΟΟΡΙΣΜΟΥ

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΙΔΩΝ

ΜΟΝ.  
ΜΕΤΡ.

ΠΟΣΟΤΗΤΑ

ΤΙΜΗ  
ΜΟΝΑΔΑΣ

ΑΞΙΑ

Ολογράφως

Ένδειξη Πληρωμής

Σύνολο Ποσότητας

ΕΠΙΣΤΕΥΣΗ ΚΑΘ. ΑΣΤ.

ΕΠΙΣΤΕΥΣΗ

ΕΠΙΣΤΕΥΣΗ  
ΕΠΙΣΤΕΥΣΗ

Πληρωτέο  
Ποσό

ο εκδότης

ο έλεγχος

ο παραλήπτης

## Κεφάλαιο 5°

### **ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ**

#### **§ 5.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Τα αποθέματα είναι συνήθως το μεγαλύτερο κυκλοφοριακό στοιχείο μια εμπορικής ή βιομηχανικής επιχείρησης. Λόγω της φύσης τους τα αποθέματα μπορεί συχνά να γίνουν υποκείμενα κλοπής καθώς και μεγάλων λαθών και λανθασμένων εμφανίσεων.

Τα μεγάλα χρηματικά ποσά που δεσμεύονται σε συνδυασμό με τη γρήγορη κυκλοφορία των στοιχείων του αποθέματος και την ποικιλία των εναλλακτικών μεθόδων αποτίμησής τους, δημιουργούν πολλές φορές συνθήκες πραγματοποίησης ενός σχετικά μεγάλου ελλείμματος χωρίς αρχικά να τραβήξει την άμεση προσοχή. Έτσι θα πρέπει να ληφθεί σοβαρά υπόψη η πιθανότητα ύπαρξης σημαντικών λαθών εσκεμμένων ή μη κατά τον υπολογισμό των ποσοτήτων και της χρηματικής αξίας των αποθεμάτων.

Αν για παράδειγμα ένα ή περισσότερα στελέχη της διοίκησης προσπαθούν να αποφύγουν τους φόρους εισοδήματος να αποκρύψουν ελλείμματα που προκύπτουν από αντικανονικές ενέργειες ή να παραπλανήσουν ακόμα και τους ίδιους τους επιχειρηματίες, που ενδεχομένως να απουσιάζουν συχνά, τα αποθέματα αποτελούν το πιο πρόσφορο μέσο για να πραγματοποιήσουν δόλιες ενέργειες.

Για να αποτραπούν λοιπόν τυχόν ελλείμματα, λανθασμένα ποσά καθώς και δόλιες ενέργειες θα πρέπει να εφαρμόζεται ένα αξιόπιστο σύστημα εσωτερικού ελέγχου.

Ο εσωτερικό έλεγχος των αποθεμάτων περιλαμβάνει τρία βασικά στοιχεία.

- Βασικούς ελέγχους των οικονομικών πράξεων
- Βασικά στοιχεία αναφορικά με την οργάνωση, το προσωπικό και τα παραστατικά της επιχείρησης.
- Βασικούς ελέγχους στο προσωπικό (δηλ. έλεγχος της ιεραρχίας, διαχωρισμός των εξουσιών).

## § 5.2. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟΣ ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης σχετικά με τα αποθέματα

στοχεύει πρωταρχικά στην παροχή πληροφοριών στη διοίκηση, σχετικά με τα εξής:

α) Ποιο το ύψος των επενδυμένων κεφαλαίων στα αποθέματα;

β) Η ποσότητα των αποθεμάτων επαρκεί για την κάλυψη των μελλοντικών

αναγκών της παραγωγής και της πελατείας της επιχείρησης

γ) Στο αν ασκείται έλεγχος στις παραγγελίες

δ) Στο να προσδιοριστεί ευκολότερα το ενδεδειγμένο ελάχιστο και ανώτατο όριο

αποθέματος και να αποφευχθεί η υπεραποθεματοποίηση ή η υποαποθεματοποίηση

ε) Ποια είδη των αποθεμάτων είναι βραδείας κίνησης και ποια απ' αυτά

ενδεχομένως να έχουν απαξιωθεί

στ) Ορθότητα στον προσδιορισμό του κόστους των εμπορευμάτων για τον

καθορισμό της τιμής πώλησης και του περιθωρίου του κέρδους

ζ) Διασφάλιση της πιστής εφαρμογής της πολιτικής της διεύθυνσης.

Λόγω του μεγάλου όγκου δουλειάς και της πληθώρας παραστατικών, που

συνοδεύουν τη διακίνηση των αποθεμάτων υπάρχει κίνδυνος στην πράξη να συμβούν

λάθη. Τα λάθη αυτά ανάλογα με τη φύση τους, ίσως να έχουν μεγάλη επίπτωση στην

πορεία της επιχείρησης. Αν οι υπεύθυνοι φορείς της δεν έχουν την πραγματική αξία του κόστους των αποθεμάτων, του κόστους των βιομηχανοποιηθέντων αποθεμάτων και του κόστους των πωληθέντων, οι αποφάσεις τους στον καθορισμό τιμών πώλησης, περιθωρίου κέρδους και επενδύσεως κεφαλαίων σε αποθέματα θα είναι εσφαλμένες.

### § 5.3 ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΤΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ

Για να εφαρμόσουμε τις διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου που χρειάζονται να προστατέψουν τα αποθέματα πρέπει να ακολουθηθούν κάποιες διαδικασίες και να υπάρξουν και κάποιες προϋποθέσεις.

- Θα πρέπει να κατανεμηθούν σε ξεχωριστά τμήματα οι διάφορες φυσικές λειτουργίες που συμμετέχουν στην απόκτηση και διαχείριση των εμπορευμάτων. Αυτές οι λειτουργίες περιλαμβάνουν την αγορά, παραλαβή, αποθήκευση, έλεγχο και αποστολή των στοιχείων που συνοδεύουν το απόθεμα. Δηλαδή μια καλά οργανωμένη επιχείρηση θα πρέπει να περιλαμβάνει ένα τμήμα αγορών με αποκλειστική αρμοδιότητα να κάνει όλες τις αγορές. Στη συνέχεια θα πρέπει οι αγορές που παραλαμβάνονται να τακτοποιούνται από το αρμόδιο τμήμα των παραλαβών. Αυτό το τμήμα θα καταμετρά το παραληφθέν εμπόρευμα, θα αφαιρεί τυχόν κατεστραμμένα στοιχεία, θα εκδίδει μια απόδειξη παραλαβής προς το τμήμα των πληρωτέων λογαριασμών και προς τα άλλα τμήματα για την λογιστική καταγραφή των κινήσεων και θα μεταφέρει τα εμπορεύματα προς το τμήμα των αποθηκών.
- Θα πρέπει όμως να υπάρχει και το κατάλληλο προσωπικό στο οποίο οι υπεύθυνοι της επιχείρησης να έχουν απόλυτη εμπιστοσύνη και το κάθε

άτομο εκτελεί πάντα μετά από άδεια του αρμοδίου. Επίσης, θα πρέπει να υπάρχει διαχωρισμός στα καθήκοντα.

- Τα αποθέματα να είναι ασφαλισμένα για κινδύνους οικονομικής απαξίωσης αλλά και για κάθε είδους κίνδυνο όπως πυρκαγιά, υγρασία κ.λ.π.
- Οποιαδήποτε «κίνηση» των αποθεμάτων από την αποθήκη ή προς την αποθήκη θα πρέπει να αποδεικνύεται με γραπτό στοιχείο, το οποίο θα φέρει την υπογραφή του αποθηκάριου. Εκδίδεται δελτίο αποστολής σε 3 αντίγραφα από τα οποία ένα παίρνει ο πελάτης, ένα το λογιστήριο και 1 είναι συνοδευτικό.
- Η είσοδος στην αποθήκη θα πρέπει να επιτρέπεται μόνο σ' αυτόν που έχει την αρμοδιότητα γι' αυτήν, δηλαδή τον αποθηκάριο και να απαγορεύεται σε άτομα που δεν έχουν καμία αρμοδιότητα.
- Οι ανάγκες θα πρέπει να προσδιορίζονται ακριβώς και να μη γίνεται σπατάλη.
- Επίσης η παραγωγή θα πρέπει να οργανώνεται και να σχεδιάζεται ορθά ώστε να μπορεί η επιχείρηση να αντεπεξέλθει στις ανάγκες της αγοράς αλλά και σε μια ενδεχόμενη κρίση.
- Τέλος, για την αποφυγή λάθους (κατά την έξοδο των αποθεμάτων από το εργοστάσιο – επιχείρηση) στην ποσότητα ή στο είδος του εμπορεύματος θα πρέπει να γίνεται έλεγχος κατά τη φόρτωση στα μέσα μεταφοράς ή στις εξόδους της επιχείρησης.

Πέρα όμως από την προστασία που προέρχεται από την εκτεταμένη υποδιαίρεση των καθηκόντων σημαντική μέθοδος για την εξασφάλιση αξιοπιστίας στα εμφανιζόμενα ποσά αποθέματος και κόστους πωληθέντων είναι ένας ετήσιος έλεγχος

από μια εταιρία ορκωτών λογιστών. Κάθε ανεξάρτητος έλεγχος περιλαμβάνει άμεση επίβλεψη της ετησίως διενεργούμενης φυσικής απογραφής.

Τέτοια επίβλεψη από ένα διακεκριμένο εκτός επιχείρησης στέλεχος παρέχει τη διαβεβαίωση ότι τα υπάρχοντα προϊόντα είναι προσεκτικά μετρημένα και αποτιμημένα και επομένως οδηγούν σε αξιόπιστες εκτιμήσεις για το απόθεμα και το κόστος των πωληθέντων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Επιπρόσθετα οι ελεγκτές θα ελέγξουν το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου.

Αρκετές μικρές επιχειρήσεις έχουν πολύ λίγους υπαλλήλους για να έχουν την ευχέρεια της εφαρμογής μιας υποδιαίρεσης των καθηκόντων που περιγράφηκε παραπάνω. Ακόμη αυτές οι μικρές επιχειρήσεις συνήθως και λόγω των οικονομικών τους αποτελεσμάτων είναι απρόθυμες να πληρώσουν το κόστος ενός ετήσιου ελέγχου από μια εταιρία ορκωτών λογιστών. Λόγω των παραπάνω, τα ποσά που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις ειδικά των αποθεμάτων, του κόστους πωληθέντων, του μικτού κέρδους και τους καθαρού αποθέματος θα πρέπει να εξετάζονται με προσοχή από τους επιχειρηματίες, τους πιστωτές, αλλά και από τους ενδιαφερόμενους εκτός της επιχείρησης.

## **§ 5.4 ΚΥΡΙΟΤΕΡΟΙ ΚΙΝΔΥΝΟΙ ΤΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ**

Θα πρέπει όμως να σημειωθεί ότι η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου έχει ίσως τους περισσότερους και σημαντικότερους κινδύνους από όλες τις άλλες λειτουργίες της επιχείρησης. Οι πιο συνηθισμένοι κίνδυνοι που μπορεί να αντιμετωπίσει ο ελεγκτής είναι:

- Η κακή απογραφή των ποσοτήτων των αποθεμάτων
- Η κακή αποτίμηση των αποθεμάτων.

Οι πιθανοί όμως κίνδυνοι κατά λειτουργία μπορεί να είναι οι εξής:

Στη λειτουργία της αγοράς μπορεί π.χ. οι αγορές να μην γίνονται με τους πιο άριστους όρους. Δηλαδή μπορεί να γίνονται αγορές σε υψηλές τιμές ή η ποιότητα των προϊόντων που αγοράζονται να μην είναι άριστη. Αυτό μπορεί να γίνεται επειδή είτε εξαρτόμαστε από κάποιους προμηθευτές είτε γιατί δεν έχει πάρει η επιχείρηση και άλλες προσφορές από κάποιους άλλους προμηθευτές. Μια άμεση επίπτωση είναι οι υψηλές τιμές στην αποτίμησή τους και η μείωση του αναμενόμενου κέρδους. Επίσης μπορεί να γίνεται λάθος εκτίμηση στην ποσότητα που πραγματικά χρειάζεται και να γίνονται αγορές που στην ουσία υπερκαλύπτουν τις ανάγκες ή να γίνονται αγορές μικρότερων ποσοτήτων από τις απαιτούμενες. Στην πρώτη περίπτωση το αποτέλεσμα έχει αρνητικές επιπτώσεις για την επιχείρηση γιατί μεγαλώνει το κόστος αποθήκευσης, ενώ υπάρχει κι ο κίνδυνος απαξίωσης των αποθεμάτων. Έχει όμως επίπτωση και τον Ισολογισμό, αφού δημιουργείται ανισορροπία στη δομή του με αυξημένο πάγιο ενεργητικό. Στη δεύτερη περίπτωση μπορεί η επιχείρηση να έχει έλλειψη στα αποθέματά της με άμεσο αντίκτυπο στην παραγωγή, αλλά και αδυναμία να αντεπεξέλθει σε μια ενδεχόμενη κρίση (εμπάργκο).

Όσον αφορά την παραλαβή μπορεί και εκεί να υπάρξει πρόβλημα σε περίπτωση που δεν έχει γίνει σωστός έλεγχος στην παραλαμβανόμενη ποσότητα αλλά και στην ποιότητα του εμπορεύματος με αποτέλεσμα την ανεπάρκεια ή υπερεπάρκεια των πράγματι υπαρχόντων αποθεμάτων με αυτά που εμφανίζονται στα λογιστικά βιβλία.

Επίσης, μπορεί να παραλειφθούν αγαθά που στην ουσία δεν έχουν παραγγελθεί. Έτσι μια άμεση επίπτωση στα αποθέματα θα είναι η ύπαρξη αποθεμάτων που δεν χρειάζονται, ενώ για την επιχείρηση δημιουργείται ένα κόστος για την επιστροφή των επιπλέον αποθεμάτων στους προμηθευτές.

Μια λάθος εκτίμησης της ποιότητας μπορεί να έχει σαν αποτέλεσμα προϊόντα χαμηλότερης απ' την επιθυμητή ποιότητα με συνέπεια τον κλονισμό της αξιοπιστίας προς την επιχείρηση και τελικά την επιστροφή τους από τους πελάτες. Ενώ στην έσχατη περίπτωση υπάρχει και το ενδεχόμενο της παραγωγής προϊόντων που δεν θα μπορούν να πωληθούν.

Αλλά και στην αποθήκευση των αποθεμάτων υπάρχουν αρκετοί κίνδυνοι από την ανεπαρκή προστασία των αποθεμάτων, την αμελή συντήρηση αλλά και ενός ενδεχομένου λάθους στην καταγραφή του βιβλίου αποθήκης. Οι συνέπειες στα αποθέματα μπορεί να είναι καταστροφές τους και συνεπώς μεγάλο ποσοστό φυρών, απώλειες και κλοπές, με ενδεχόμενο τελικά ανεπάρκειας των πράγματι υπαρχόντων σε σχέση με τα υπόλοιπα των λογαριασμών. Ενώ και για την επιχείρηση τέτοιες ενέργειες είναι ζημιογόνες, αφού υπάρχουν απώλειες και διαφυγόντα κέρδη.

Και στη λειτουργία της παραγωγής όμως μια κακή εκτίμηση των αναγκών και ένας κακός σχεδιασμός της παραγωγής μπορεί να έχει σαν αποτέλεσμα υψηλό κόστος παραγωγής και αποτίμηση σε μη πραγματικό κόστος. Ενώ και για την επιχείρηση κακές ενέργειες στο σχεδιασμό της παραγωγής μπορεί να επιφέρουν αργοπορία στην παραγωγική διαδικασία και συνεπώς πρόσθετο κόστος.

## **§ 5.5 ΕΛΕΓΚΤΕΣ – ΠΡΟΕΤΟΙΜΑΣΙΑ ΠΡΙΝ ΤΗΝ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ**

Ο έλεγχος των αποθεμάτων και του κόστους των πωληθέντων είναι από τα δυσκολότερα θέματα που αντιμετωπίζουν οι ελεγκτές κατά τη διεξαγωγή του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων.



Ο ελεγκτής που θα αναλάβει την έλεγχο των αποθεμάτων πρέπει να διαθέτει τις απαραίτητες γνώσεις και την ανάλογη εμπειρία επί των σχετικών με τα αποθέματα θεμάτων. Πρέπει πριν ακόμα ξεκινήσει τον έλεγχό του να συλλέξει προσεκτικά πληροφορίες για όλα τα σχετικά με τα αποθέματα, την πορεία της παραγωγικής διαδικασίας, επισκεπτόμενος αυτοπροσώπως τους χώρους της επιχείρησης ώστε να σχηματίσει μια οπτική εικόνα για την πορεία των αποθεμάτων και τα διάφορα στάδια της παραγωγής.

Ουσιαστικά δηλαδή η αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου γίνεται σταδιακά. Πρώτα δηλαδή ο ελεγκτής προσπαθεί να γνωρίσει την επιχείρηση έχοντας οπτική επαφή με τους χώρους παραγωγής, αποθήκευσής της αλλά και συλλέγοντας πληροφορίες για αυτή από το εξωτερικό της περιβάλλον, αλλά και το εσωτερικό της περιβάλλον. Δηλαδή παίρνει πληροφορίες από το Επιμελητήριο π.χ. για τη συγκεκριμένη επιχείρηση και την πορεία της καθώς και τη θέση της στον κλάδο. Επίσης προσπαθεί να γνωρίσει το προσωπικό της επιχείρησης παίρνοντας και κάποιες συνεντεύξεις.

Το ενδιαφέρον του όμως δεν περιορίζεται εδώ αφού προσπαθεί να μάθει τεχνικές πληροφορίες όσον αφορά τον τρόπο προμηθειών, την ικανότητα παραγωγής, καθώς και τις τεχνικές προδιαγραφές των μέσων παραγωγής. Επίσης, ζητά εμπορικές πληροφορίες για την πελατεία, τους ανταγωνιστές, καθώς και νομικές που αφορούν συμβάσεις εργατικού και διοικητικού προσωπικού, δομή εταιρικού κεφαλαίου, τυχόν δίκες που εκκρεμούν ή βρίσκονται σε εξέλιξη. Ακόμα ζητά να μάθει για το οικονομικό σύστημα της επιχείρησης, τη λογιστική των αποσβέσεων και των όγκων των λογιστικών γεγονότων.

Αφού ενημερωθεί για όλα αυτά προχωρά στην αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου και επαληθεύει αν ο τρόπος εσωτερικού ελέγχου που ακολουθεί η επιχείρηση εφαρμόζεται.

### **§ 5.5.1 Αντικειμενικοί στόχοι των ελεγκτών κατά τον έλεγχο των αποθεμάτων και του κόστους πωληθέντων**

Οι αντικειμενικοί στόχοι των ελεγκτών κατά τον έλεγχο των αποθεμάτων και του κόστους πωληθέντων είναι να διαπιστώσουν:

- Την επάρκεια και αξιοπιστία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.
- Την ποιότητα ή την κατάσταση των αποθεμάτων.
- Την ύπαρξη και ιδιοκτησία των αποθεμάτων.
- Την καταλληλότητα αποτίμησης των αποθεμάτων (καθορισμός ποσοτήτων και αξιών).
- Τον ορθό προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων αγαθών, καθώς και των μενόντων αποθεμάτων.
- Την ορθή γενικά διακίνηση των αποθεμάτων από νομικής άποψης καθώς και την ορθή αντιμετώπιση των γεγονότων, που σχετίζονται με τα αποθέματα και την κοστολόγηση.
- Την ορθή εμφάνιση των αποθεμάτων στον ισολογισμό και του κόστους των πωληθέντων στην «κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης».

#### **§ 5.5.1.1 Διαδικασίες για την αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου**

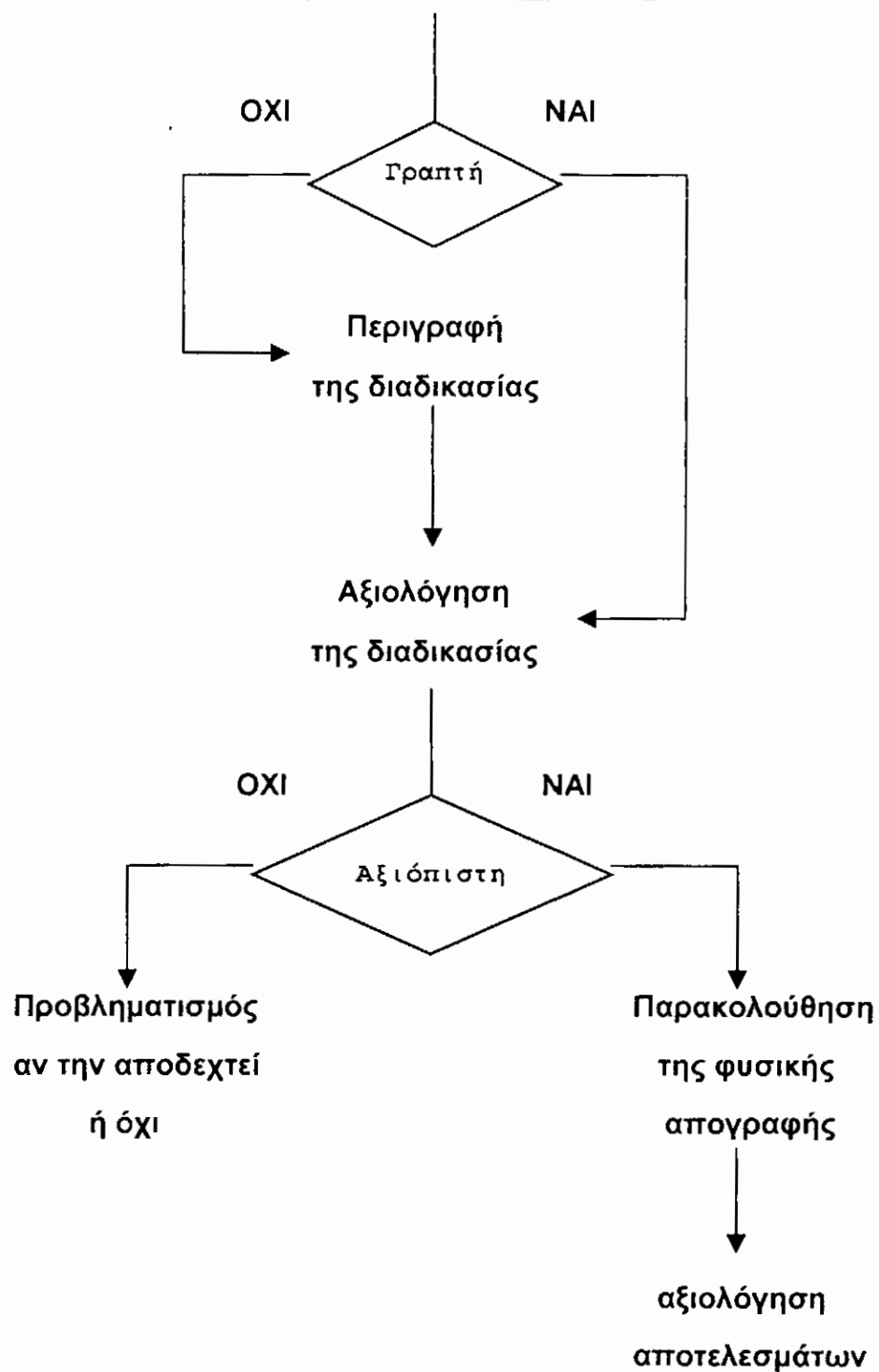
Η φυσική πραγματογνωμοσύνη των αποθεμάτων παρουσιάζει μόνο δυσκολίες και αυτό γιατί τα αποθέματα λόγω της φύσης τους πρέπει να

ελεγχθούν φυσικά σε συγκεκριμένη χρονική στιγμή και μόνο σ' αυτή, δηλαδή όταν διενεργείται από την επιχείρηση η φυσική απογραφή. Επειδή δε η διαδικασία φυσικής απογραφής είναι η σημαντικότερη απ' αυτές που αφορούν το κύκλωμα των αποθεμάτων, η αξιολόγηση του συστήματος του Εσωτερικού ελέγχου επικεντρώνεται κατά ένα μεγάλο μέρος σε αυτή. Και αυτό γιατί η τήρηση διαρκούς απογραφής δεν είναι υποχρεωτική για το σύνολο των επιχειρήσεων, αλλά μια ετήσια απογραφή είναι υποχρεωτική, που δεν γίνεται βέβαια μόνο για τα αποθέματα αλλά και για το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων. Αν λοιπόν κάτι μείνει αδιευκρίνιστο για τον ελεγκτή δεν μπορεί να ερευνηθεί και να μελετηθεί αργότερα.

Για όλα τα παραπάνω ο ελεγκτής πρέπει να είναι το πλέον κατάλληλο πρόσωπο που σε όλη τη διάρκεια της αξιολόγησης θα διατηρεί κατάλληλα αντανακλαστικά αλλά και θα έχει οργανώσει αποτελεσματικά την παρέμβασή του. Γι' αυτό η πραγματογνωμοσύνη της απογραφής γίνεται καλύτερα εφόσον υπάρξει και η κατάλληλη προετοιμασία από τη μεριά του ελεγκτή πολύ πριν από την ημερομηνία απογραφής και μπορεί να περιλαμβάνει:

- Σύνταξη χρονοδιαγράμματος εργασίας
- Συλλογή της διαδικασίας απογραφής που έχει θεσπίσει η επιχείρηση και αρχική της αξιολόγηση.
- Συλλογή της διαδικασίας απογραφής που έχει θεσπίσει η επιχείρηση και αρχική της αξιολόγηση.

## Διαδικασία Απογραφής



Υπόδειγμα 1

Για να πραγματοποιήσει ο ελεγκτής τους αντικειμενικούς τους στόχους όσον αφορά τον έλεγχο, θα πρέπει να προβεί στις παρακάτω ενέργειες, σχετικά με τη:

**α) Διαπίστωση της κυριότητας και της φυσικής κατάστασης των αποθεμάτων**

Ο ελεγκτής οφείλει να διαπιστώσει ότι τα αποθέματα που είναι καταχωρημένα στα βιβλία της επιχείρησης ανήκουν κατά κυριότητα σ' αυτήν είτε αυτά βρίσκονται αποθηκευμένα σε αποθηκευτικούς χώρους της ίδιας είτε σε αποθηκευτικούς χώρους τρίτων. Για το σκοπό αυτό ο ελεγκτής προβαίνει σε μια σειρά διαδικασιών οι κυριότερες από τις οποίες είναι:

- Έλεγχος των εγγραφών αποθήκης και σύγκριση με τα αντίστοιχα δικαιολογητικά.
- Εξέταση των δικαιολογητικών αυτών ως προς τις υπογραφές (έγκριση και εγκυρότητα αυτών).
- Σύγκριση των δελτίων εισαγωγής προς το ημερολόγιο αγορών.
- Σύγκριση των δελτίων εξαγωγής της αποθήκης προς τις καρτέλες αποθήκης.
- Το ημερολόγιο πωλήσεων.
- Τις επιστροφές αγορών.
- Έλεγχος σε αριθμητικές πράξεις των καρτελών αποθήκης.
- Να ζητηθεί κατάσταση των εμπορευμάτων της εταιρίας που φυλάσσονται από τρίτου, με υπεύθυνη βεβαίωση από ανώτερο υπάλληλο της εταιρίας, καθώς και βεβαιώσεις από πελάτες που κατέχουν εμπορεύματα σε παρακαταθήκη.

- Να διαπιστωθεί αν τα εμπορεύματα τρίτων φυλάσσονται στις αποθήκες της επιχείρησης, παρακολουθούνται σε ιδιαίτερους λογαριασμούς.
- Επίσης θα πρέπει να ελέγχεται με δειγματοληπτικό έλεγχο η κατάσταση και ύπαρξη των αποθεμάτων σε περιπτώσεις που τα αποθέματα είναι υγρής μορφής σε βαρέλια (είναι γεμάτα ή όχι), ή αν φυλάσσονται δέματα ή κούτες (είναι γεμάτες όλες οι κούτες και περιέχουν όλες τα ίδια πράγματα;).

Πρέπει δηλαδή ο ελεγκτής να μην αποδεχθεί σαν γεγονός ότι στη διακίνηση των αποθεμάτων οι φυσικοί έλεγχοι τηρούνται επαρκώς, αλλά να το διαπιστώσει ο ίδιος με δειγματοληπτικούς ελέγχους.

#### **β) Φυσική απογραφή**

Αφού ο ελεγκτής λοιπόν διαπιστώσει την ύπαρξη των αποθεμάτων, τη φυσική κατάστασή, την κυριότητα τους ή όχι, πρέπει να δώσει ιδιαίτερη βαρύτητα και στη διεξαγωγή της απογραφής τέλους χρήσης κατά τη διενέργεια της οποίας πρέπει να είναι παρών. Σε περίπτωση που αυτό είναι αδύνατο πρέπει να διενεργήσει φυσικό έλεγχο αμέσως μετά το τέλος της και να ελέγξει τις συναλλαγές στο ενδιάμεσο διάστημα με τις αποδείξεις τους. Επίσης πρέπει να έχει όλα τα φύλλα εργασίας που χρησιμοποιήθηκαν για την καταμέτρηση αλλά και τα πρόχειρα φύλλα.

Ο κυριότερος σκοπός της παρακολούθησης του τρόπου καταγραφής των αποθεμάτων είναι η εξακρίβωση ότι το προσωπικό που πραγματοποιεί την απογραφή διενεργεί την καταμέτρηση κανονικά και με προσοχή.

Επίσης, πρέπει ο ελεγκτής να εξετάσει μήπως στην απογραφή περιλήφθηκαν αποθέματα παλιά, ή κατεστραμμένα που δεν πρόκειται να πωληθούν.

Ακόμα θα πρέπει να προσεχθεί η «ημερομηνία» και η διάρκεια της απογραφής. Δηλαδή δεν θα πρέπει να οριστεί απογραφή μετά από μια μεγάλη παραλαβή γιατί αυτό δυσχεραίνει τη διαδικασία. Η καλύτερη ημερομηνία διενέργειας της απογραφής είναι η ημερομηνία κλεισίματος των λογαριασμών ή όταν η δραστηριότητα της επιχείρησης είναι χαμηλή.

Ο προσδιορισμός των χώρων απογραφών παίζει μεγάλη σημασία. Θα πρέπει να υπάρχει διαχωρισμός των χώρων της απογραφής και από τον κάθε τομέα που περνάει ο ελεγκτής να μπορεί να ξαναγυρίσει ώστε να διασφαλίσει ότι δεν γίνεται μεταφορά αποθεμάτων από τον ένα τομέα στον άλλο.

Βασικό είναι να διασφαλιστεί ο διαχωρισμός των χρήσεων. Αυτό επιτυγχάνεται με το κλείσιμο της επιχείρησης κατά τη διάρκεια της απογραφής. Δηλαδή θα πρέπει να σταματάει η παραγωγή, οι παραλαβές, οι παραδόσεις αλλά και οι εσωτερικές μετακινήσεις π.χ. από τη μονάδα παραγωγής, στις αποθήκες.

Τέλος, αν η επιχείρηση εφαρμόζει σύστημα διαρκούς απογραφής, το οποίο έχει το πλεονέκτημα να δίνει τη δυνατότητα ενός εξαιρετού εσωτερικού ελέγχου και αυτό γιατί δείχνει συνεχώς το υπάρχον απόθεμα και το κόστος πωληθέντων, θα πρέπει να ελεγχθεί αν οι δύο απογραφές συμφωνούν, ενώ σε αντίθετη περίπτωση να εξακριβωθούν οι λόγοι διαφοράς.

### **γ) Προσδιορισμό κόστους πωλήσεων – αποθεμάτων**

Θα πρέπει ο ελεγκτής να διαπιστώσει την τήρηση λογαριασμών κόστους και γενικά τη σωστή αντιμετώπιση όλων των λογιστικών ενεργειών όσον αφορά κοστολόγηση, αποτίμηση κ.τ.λ.

#### **δ) Αποτίμηση**

Σοβαρό στάδιο του ελέγχου των αποθεμάτων είναι ο τρόπος αποτίμησής τους, δηλαδή η απεικόνιση της αξίας τους σε δραχμές στα βιβλία της επιχείρησης.

Πρέπει οπωσδήποτε να τηρούνται οι κανόνες αποτίμησης, όπως υπαγορεύει, η νομοθεσία καθώς και οι λογιστικές αρχές με πάγιο τρόπο στη διαδρομή των χρήσεων και αυτό γιατί κάθε μεταβολή στη μέθοδο αποτίμησης είναι δυνατό να έχει ουσιώδη επίδραση στα αποτελέσματα της χρήσης. Γι' αυτό πρέπει να προσεχθούν τυχόν μεταβολές στις μεθόδους αποτίμησης σε σύγκριση με παρελθούσες χρήσεις, καθώς και τις επιπτώσεις των αλλαγών στα Αποτελέσματα Χρήσης.

#### **ε) Διακίνηση αποθεμάτων – λογιστική αντιμετώπιση**

Η διακίνηση των αποθεμάτων εντός και εκτός της επιχείρησης πρέπει να γίνεται με την έκδοση των κατάλληλων παραστατικών, όπως δελτίο αποστολής, τιμολόγιο πώλησης σε περίπτωση πώλησης, πιστωτικό τιμολόγιο σε περίπτωση επιστροφής. Όλα τα παραπάνω δικαιολογητικά στοιχεία θα πρέπει να συσχετίζονται μεταξύ τους π.χ. τα τιμολόγια με τα δελτία αποστολής τόσο στις ποσότητες όσο και στις ημερομηνίες. Επίσης η αριθμητική σειρά των δικαιολογητικών θα πρέπει να είναι συνεχής.

Όλα αυτά τα γεγονότα όμως πρέπει να απεικονίζονται και λογιστικά. Θα πρέπει να ελεγχθεί το κατά πόσο οι λογιστικές εγγραφές είναι πραγματικές,



δηλαδή αν η κάθε εγγραφή εκπροσωπεί και απεικονίζει ένα λογιστικό γεγονός. Θα πρέπει επίσης να επαληθευθούν και τα αριθμητικά δεδομένα της. Πολλές φορές γίνεται η σύγκρισή τους και με εξωτερικές πληροφορίες από πελάτες, τράπεζες, προμηθευτές.

**στ) Ορθή εμφάνιση των αποθεμάτων στις οικονομικές καταστάσεις**

Σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής, τα αποθέματα που η επιχείρηση πρέπει να εμφανίσει στο τέλος της χρήσης στις οικονομικές της καταστάσεις είναι αυτά που ανήκουν στην κυριότητά της. Η μεταβίβαση κυριότητας λαμβάνει χώρα με τη συμφωνία δύο μερών ασχέτως της είσπραξης ή της πληρωμής και μερικές φορές (ανάλογα με τη συμφωνία) ασχέτως της παράδοσης ή της παραλαβής. Έτσι υπάρχουν δύο περιπτώσεις.

α) Αγορές που δεν έχουν παραληφθεί τα αγαθά στο τέλος της χρήσης

β) Πωλήσεις που δεν έχουν παραδοθεί τα αγαθά στο τέλος της χρήσης

Θα πρέπει λοιπόν να ελεγχθεί αυτό το λεπτό σημείο, γιατί ένα λάθος χειρισμός μπορεί να αλλοιώσει και την εικόνα του Ισολογισμού, αλλά και την κατάσταση του λογαριασμού Αποτελέσματα Χρήσης.

Πέρα των παραπάνω η διαδικασία του ελέγχου θα πρέπει να περιλαμβάνει και ελέγχους υπολογισμών αθροισμάτων στις καταστάσεις απογραφής και αποτίμησης, έλεγχο στις μονάδες μέτρησης που χρησιμοποιήθηκαν π.χ. αντί για καταχώρηση σε τόνου σε χιλιόγραμμα ή αντί καταμέτρηση σε λίτρα σε κιλά.

## § 5.6 ΤΕΛΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ

Αφού τελειώσει η όλη διαδικασία του ελέγχου ο έλεγχος θα προβεί σε μια γραπτή περιγραφή του συστήματος εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης, αλλά και της αποτελεσματικότητας αυτού του συστήματος. Αυτή η διαδικασία μπορεί να γίνει είτε με διαγράμματα, είτε με ερωτηματολόγια. Το ερωτηματολόγιο είναι συνήθως τυποποιημένο, και κάθε ερώτηση απαντάτε με ένα ναι ή ένα όχι. Επίσης και τα σύμβολα των διαγραμμάτων είναι κοινά σε όλες τις χώρες της Ε.Ε. και εμφανίζονται σε κάθε διαδικασία της επιχείρησης. Δηλαδή η περιγραφική έκθεση του ελεγκτή είναι μια γραπτή σύνθεση που περιλαμβάνει τα στοιχεία από το εσωτερικό της επιχείρησης και τις συνεντεύξεις από το προσωπικό.

## Κεφάλαιο 6<sup>ο</sup>

# Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

## § 6.1 ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΒΑΣΗ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. αποθέματα θεωρούνται τα υλικά αγαθά που ανήκουν στην επιχείρηση τα οποία:

- προορίζονται να πωληθούν κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της οικονομικής μονάδας.
- βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής και προορίζονται για πώληση, όταν πάρουν τη μορφή ετοιμών προϊόντων
- προορίζονται να αναλωθούν για την παραγωγή ετοιμών αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών
- προορίζονται να αναλωθούν για την παραγωγή έτοιμων αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών
- προορίζονται να αναλωθούν για την καλή λειτουργία, τη συντήρηση ή επισκευή, όπως επίσης και την ιδιοπαραγωγή πάγιων στοιχείων
- προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για τη συσκευασία παραγόμενων έτοιμων προϊόντων ή εμπορευμάτων που προορίζονται για πώληση

Τα αποθέματα της οικονομικής μονάδας παρακολουθούνται στην ομάδα 2 του Ε.Γ.Λ.Σ. και είναι αυτά που προέρχονται είτε από:

- απογραφή ή
- ιδιοπαραγωγή ή
- ανταλλαγή ή
- εισφορά σε είδος ή
- δωρεά

Τα αποθέματα, όπως θα αναλυθεί στα επόμενα κεφάλαια στην πλειονότητα των επιχειρήσεων αντιπροσωπεύουν ένα σπουδαίο τμήμα του κυκλοφορούντος ή ακόμη και του συνολικού ενεργητικού.

## **§ 6.2 ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ. ΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΗΣ ΟΜΑΔΑΣ 2 ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ.**

Οι κυριότερες κατηγορίες αποθεμάτων, όπως φαίνονται και στην ομάδα 2 του Ε.Γ.Λ.Σ., είναι οι ακόλουθες:

### **§ 6.2.1 Λογαριασμός 20 «ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ»**

Εμπορεύματα είναι τα υλικά αγαθά (αντικείμενα, ύλες, υλικά) που αποκτώνται από την επιχείρηση με σκοπό να μεταπωλούνται στην κατάσταση που αγοράζονται. Η επιχείρηση δε μεταβάλλει τη φυσική μορφή των αγαθών αυτών, αλλά τα διαθέτει με τη μορφή που τα απόκτησε.

Κατά τη νομοθεσία Φ.Π.Α. εμπορεύματα θεωρούνται επίσης και ορισμένες φυσικές δυνάμεις, ή ενέργειες, όπως είναι ιδίως το ηλεκτρικό ρεύμα, το αέριο, το ψύχος και η θερμότητα, όταν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής.

Στην περίπτωση που η επιχείρηση παράγει η ίδια αγαθά καθ' όλα όμοια με αυτά που αγοράζει και μεταπωλεί, τότε τα παραγόμενα αυτά αγαθά αποτελούν για την επιχείρηση προϊόντα κι όχι εμπορεύματα, παρακολουθούνται στο λογαριασμό 21 και πρέπει να τηρούνται γι' αυτά μερίδες αποθήκης άλλες από εκείνες στις οποίες παρακολουθούνται τα όμοια εμπορεύματα.

Η συσκευασία ή ανασυσκευασία εμπορευμάτων, προκειμένου να καταστεί ευχερέστερη η πώλησή τους δεν συνιστά παραγωγή, εφόσον δεν αυξάνει σημαντικά το κόστος τους. Στην αντίθετη περίπτωση αν η συσκευασία προσauξάνει σημαντικά το κόστος πρέπει να γίνει αποδεκτό ότι συντελείται παραγωγή και επομένως τα συσκευαζόμενα συνιστούν προϊόντα και τα εμπορεύματα εντός πρώτες ύλες. Δεν είναι όμως αναγκαίο τα τελευταία να μεταφέρονται από το λογαριασμό 20 «εμπορεύματα» στο λογαριασμό 24 «Πρώτες και βοηθητικές ύλες – υλικά συσκευασίας», αρκεί σε ιδιαίτερες στήλες των μερίδων αποθήκης του εμπορεύματος να καταχωρείται η ποσότητα και αξία των ανασυσκευαζόμενων εμπορευμάτων.

Σε περίπτωση που κατά τα προαναφερόμενα η συσκευασία ή ανασυσκευασία των εμπορευμάτων δεν συνιστά παραγωγή διακρίνονται οι εξής δύο περιπτώσεις:

- Όταν με τη συσκευασία δεν προσauξάνεται η τιμή πωλήσεως των επιμέρους αγαθών, δεν δημιουργείται υποχρέωση τηρήσεως νέας μερίδας αποθήκης. Στα τιμολόγια πώλησης θα αναγράφονται χωριστά τα επιμέρους είδη και θα ενημερώνονται παράλληλα οι μερίδες αποθήκης των επιμέρους συσκευασμένων εμπορευμάτων.

- Όταν με τη συσκευασία προσαυξάνεται η τιμή πώλησεως πρέπει στην αποθήκη εμπορευμάτων να ανοίγεται νέα μερίδα αποθήκης.

### **§ 6.2.2 Λογαριασμός 21 «ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΗ»**

Έτοιμα προϊόντα είναι τα υλικά αγαθά που παράγονται κατασκευάζονται ή συναρμολογούνται από την επιχείρηση και είναι ολοκληρωμένα και έτοιμα για πώληση.

Ημιτελή προϊόντα είναι τα υλικά αγαθά που, μετά από κατεργασία σε ορισμένο στάδιο είναι έτοιμα για παραπέρα βιομηχανοποίηση ή για πώληση στην ημιτελή τους κατάσταση. Δηλαδή, ημιτελές χαρακτηρίζεται το προϊόν, το οποίο, στα πλαίσια της συγκεκριμένης επιχειρήσεως, προορίζεται να υποστεί παραπέρα κατεργασία, ώστε να καταστεί έτοιμο προϊόν, δυνατόν όμως και να πωληθεί στην κατάσταση που βρίσκεται, επειδή μπορεί ως αγαθό να χρησιμοποιηθεί για την κάλυψη κοινωνικών αναγκών. Για παράδειγμα, σε μια υφαντουργική επιχείρηση το παραχθέν από το βαμβάκι νήμα χαρακτηρίζεται ως ημιτελές προϊόν, εφόσον προορίζεται είτε να υποστεί παραπέρα βιομηχανοποίηση για να μετατραπεί σε ύφασμα (έτοιμο προϊόν), είτε να πωληθεί στην κατάσταση που βρίσκεται.

### **§ 6.2.3 Λογαριασμός 22 «ΥΠΟΠΡΟΪΟΝΤΑ ΚΑΙ ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΑ»**

Τα 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. Το χαρακτηριστικό των υποπροϊόντων είναι, ότι έχουν μειωμένη αξία πώλησεως σε σύγκριση με τα κύρια προϊόντα.

Τα υποπροϊόντα ή πωλούνται αυτούσια ή επαναχρησιμοποιούνται από την επιχείρηση ως πρώτη ύλη. Αν έχουν εμπορευματική αξία ή χρησιμοποιούνται περαιτέρω στην παραγωγή, τηρείται «βιβλίο αποθήκης» κατ' είδος ποσότητα και αξία.

Υπολείμματα είναι υλικά κατάλοιπα της παραγωγικής διαδικασίας, κατά κανόνα άχρηστα. Αυτά που απορρίπτονται αποτελούν μέρος της βιομηχανικής απώλειας (π.χ. φύρας). Τα υπολείμματα, προέρχονται, είτε απευθείας από την πρώτη ύλη και έχουν τις ιδιότητες της (π.χ. αποκόμματα ξύλου ή χάρτου), είτε προκύπτουν στα διάφορα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας και έχουν τα χαρακτηριστικά της πρώτης ύλης ή του έτοιμου προϊόντος (π.χ. σαπουνούχα ύδατα). Στην κατηγορία αυτή εντάσσονται και τα ακατάλληλα για βιομηχανοποίηση ή κανονική αξιοποίηση διάφορα υλικά ή έτοιμα ή ημιτελή προϊόντα.

Στη γενική λογιστική τα υποπροϊόντα και υπολείμματα παρακολουθούνται στο λογαριασμό 22 μόνο κατ' αξία. Τα υποπροϊόντα που προορίζονται για πώληση, αποτιμώνται στην πιθανή τιμή πωλήσεώς τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα πωλήσεως. Όταν όμως προορίζονται να χρησιμοποιηθούν από την ίδια την επιχείρηση, αποτιμώνται στην τιμή χρησιμοποιήσεώς τους, δηλαδή στην τιμή που η επιχείρηση θα αγόραζε είτε τα συγκεκριμένα υποπροϊόντα, είτε άλλα ισοδύναμης αξίας με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους.

Τα υπολείμματα αν έχουν εμπορευματική αξία αποτιμώνται στην πιθανή αξία πώλησης μειωμένη με τα εκτιμώμενα άμεσα έξοδα πωλήσεως, δηλαδή στην καθαρή αξία πωλήσεώς τους. Αν δεν έχουν εμπορευματική αξία, δεν τηρείται βιβλίο αποθήκης.

#### § 6.2.4 Λογαριασμός 23 «ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ»

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ., «παραγωγή σε εξέλιξη είναι πρώτες ύλες, βοηθητικά υλικά, ημιτελή προϊόντα και άλλα στοιχεία κόστους, τα οποία κατά τη διάρκεια της χρήσης ή το τέλος αυτής, κατά την απογραφή, βρίσκονται στο κύκλωμα της παραγωγικής διαδικασίας». Παραγωγή σε εξέλιξη λ.χ. συνιστούν οι κομμένες λαμαρίνες που θα γίνουν ψυγεία, το ύφασμα που κόπηκε για να γίνει ένδυμα κ.λ.π. Έτσι, ως παραγωγή σε εξέλιξη θεωρούνται:

- Οι πρώτες και βοηθητικές ύλες που εξήχθησαν από τις αποθήκες και παραδόθηκε προς βιομηχανοποίηση, ανεξάρτητα αν άρχισε η κατεργασία τους ή παραμένουν στους χώρους παραγωγής πρόσκαιρα ακατέργαστες αναμένουσες τη σειρά τους προς κατεργασία.
- Τα αναλώσιμα υλικά και ανταλλακτικά που εξήχθησαν από την αποθήκη και παραδόθηκαν στα διάφορα τμήματα για ανάλωση.
- Τα ημικατεργασμένα προϊόντα που βρίσκονται πρόσκαιρα μέσα στα παραγωγικά τμήματα που τα παρήγαγαν και τα οποία δεν έχουν παραδοθεί στην αποθήκη, αλλά πρόκειται να παραδοθούν σε άλλα τμήματα προς περαιτέρω κατεργασία.

Γενικά, το κύριο χαρακτηριστικό της παραγωγής σε εξέλιξη είναι ότι τα υλικά βρίσκονται στο στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας και δεν έχουν λάβει ακόμη τα απαραίτητα ποιοτικά χαρακτηριστικά και τη μορφή ώστε να καταστούν αντικείμενο ποσοτικής παραβολής και παραδόσεως και συνεπώς, αποθηκεύσεώς τους.



«Βιβλίο αποθήκης» είναι αδύνατο να τηρηθεί για την παραγωγή σε εξέλιξη, αφού τα υλικά που βρίσκονται στην παραγωγική διαδικασία έπαυσαν να έχουν ποιοτικά χαρακτηριστικά που προσδίδουν σ' αυτά την ιδιότητα του «είδους».

#### § 6.2.5 Λογαριασμός 24 «ΠΡΩΤΕΣ ΚΑΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΥΛΕΣ – ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ»

Όπως αναγράφεται και στην επικεφαλίδα αυτής της παραγράφου στο λογαριασμό αυτό παρακολουθούνται οι εξής τρεις διαφορετικές κατηγορίες υλικών: οι πρώτες ύλες, οι βοηθητικές ύλες και τα υλικά συσκευασίας. Οι τρεις τους έχουν το κοινό χαρακτηριστικό ότι ενσωματώνονται στο παραγόμενο προϊόν και η αναλυσόμενη ποσότητά τους τελεί σε αναλογική σχέση με την ποσότητα των παραγόμενων προϊόντων.

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. «πρώτες και βοηθητικές ύλες είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτά με σκοπό τη βιομηχανική επεξεργασία ή συναρμολόγησή τους για την παραγωγή ή κατασκευή προϊόντων».

Επιχειρώντας μια διάκριση ανάμεσα στις δύο έννοιες μπορεί να ειπωθεί ότι πρώτες ύλες είναι τα υλικά που συνιστούν το αντικείμενο του μετασχηματισμού δια του οποίου γίνονται οι κατεργασίες για την παραγωγή προϊόντος, σε αντίθεση με άλλα υλικά που δεν μετατρέπονται σε έτοιμα προϊόντα.

Η αξία των πρώτων υλικών αντιπροσωπεύει συνήθως ένα σημαντικό μέρος του συνολικού κόστους του προϊόντος, ιδίως στα προϊόντα εντάσεως πρώτων υλών.

Από την άλλη πλευρά βοηθητικές ύλες χαρακτηρίζονται τα υλικά, τα οποία ενσωματώνονται μεν στο προϊόν, αλλά δεν αναγνωρίζονται ευχερώς σ' αυτό. Ένα

παράδειγμα βοηθητικής ύλης είναι τα κουμπιά στις βιομηχανίες ετοιμών ενδυμάτων.

Σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ. οι βοηθητικές ύλες αντιμετωπίζονται ως γενικό βιομηχανικό έξοδο και δεν τηρούνται μερίδες αποθήκης γι' αυτά, αν δεν περιλαμβάνονται στις τεχνικές προδιαγραφές του προϊόντος.

Τέλος, το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει ότι «υλικά συσκευασίας είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτά με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για τη συσκευασία των προϊόντων της ώστε τα τελευταία να φθάσουν στην κατάσταση εκείνη στην οποία είναι δυνατόν ή σκόπιμο να προσφέρονται στην πελατεία».

Το στοιχείο που διακρίνει τα υλικά συσκευασίας από τα είδη συσκευασίας, είναι ότι τα πρώτα είναι απαραίτητα για αποκτήσουν τα παραγόμενα προϊόντα τα χαρακτηριστικά του έτοιμου προϊόντος, στο οποίο και ενσωματώνονται, ενώ τα δεύτερα χρησιμοποιούνται, κατά κανόνα, για τη μεταφορά των πωλούμενων αποθεμάτων στους πελάτες.

Τα υλικά συσκευασίας είναι μιας μόνο χρήσεως και δεν επιστρέφονται από τους πελάτες στην επιχείρηση που παράγει το συσκευασμένο προϊόν. Όπως και οι πρώτες και βοηθητικές ύλες, τελούν σε αναλογική σχέση με το έτοιμο προϊόν. Για να διπλασιαστεί η παραγόμενη ποσότητα έτοιμου προϊόντος, πρέπει να διπλασιαστεί και η ποσότητα υλικών συσκευασίας.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. ο λογαριασμός 24, αναπτύσσεται ως ακόλουθα:

24	Πρώτες και βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας
24.00	Πρώτες ύλες
24.00.00	Κατηγορία πρώτων υλών Α
24.00.00.00	Αποθέματα απογραφής
24.00.00.01	Αγορές χρήσης

24.00.01	Κατηγορία πρώτων υλών Β κ.λ.π.
24.01	Βοηθητικές ύλες Ανάπτυξη ανάλογη του 24.00
24.02	Υλικά συσκευασίας Ανάπτυξη ανάλογη του 24.00

Το Ε.Γ.Λ.Σ. επιβάλλει, όπως και ο Κ.Β.Σ., εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις την τήρηση «βιβλίου αποθήκης».

#### § 6.2.6 Λογαριασμός 25 «ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΥΛΙΚΑ»

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. «αναλώσιμα υλικά είναι τα αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτά με προορισμό την ανάλωσή τους για συντήρηση του παγίου εξοπλισμού της και γενικά για την εξασφάλιση των αναγκαίων συνθηκών λειτουργίας των κύριων και βοηθητικών υπηρεσιών της».

Τα αναλώσιμα υλικά, όπως συνάγεται από τα άνω, δεν ενσωματώνονται δια της κατεργασίας στα παραγόμενα προϊόντα και συνεπώς δεν ασκούν επίδραση στην ποσοτική απόδοση της παραγωγής.

Ενδεικτικές κατηγορίες τους είναι:

- Τα καύσιμα και λιπαντικά
- Τα αναλώσιμα υλικά συντήρησης του εξοπλισμού
- Τα υλικά βραδείας αναλώσεως (π.χ. εργαλεία εργατών για την εκτέλεση της τρέχουσας εργασίας τους, αδιάβροχα κάλυψης υλικών εκτεθειμένων στο ύπαιθρο)
- Τα υλικά εργαστηρίων
- Υλικά καθαριότητας
- Υλικά αποθήκης



- Γραφική ύλη

Ως αναλώσιμα υλικά πρέπει να αντιμετωπίζονται και τα αναλώσιμα υλικά συσκευασίας, που χρησιμοποιούνται στη συσκευασία των πωλούμενων αγαθών, δεν ενσωματώνονται στις τεχνικές προδιαγραφές του προϊόντος και δεν είναι απαραίτητα για την εκτέλεση των πωλήσεων. Τέτοιο παράδειγμα είναι η πλαστικές σακούλες, τα χαρτοκιβώτια κ.λ.π.

Ο Κ.Β.Σ. δεν επιβάλλει την παρακολούθηση των αναλώσιμων υλικών κατ' είδος, ποσότητα και αξία με την τήρηση «βιβλίου αποθήκης». Σε μια καλά οργανωμένη επιχείρηση όμως, τα αναλώσιμα υλικά πρέπει να παρακολουθούνται.

#### **§ 6.2.7 Λογαριασμός 26 «ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΑ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ»**

Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων είναι τα υλικά που η οικονομική μονάδα αποκτά με σκοπό την ανάλωσή τους για τη συντήρηση και επισκευή του πάγιου εξοπλισμού της.

Εύλογα, λοιπόν, μπορεί να ειπωθεί ότι δεν ενσωματώνονται δια της κατεργασίας στα παραγόμενα προϊόντα.

Ο Κ.Β.Σ. δεν απαιτεί την τήρηση βιβλίου αποθήκης για τα ανταλλακτικά. Κι εδώ, όμως, μια βιομηχανική επιχείρηση με άρτια οργάνωση οφείλει να τα παρακολουθεί κατ' είδος, ποσότητα και αξία, τουλάχιστον για τα πιο σημαντικά εξ' αυτών.

#### **§ 6.2.8 Λογαριασμός 28 «ΕΙΔΗ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ»**

Είδη συσκευασίας είναι τα υλικά μέσα που χρησιμεύουν για την οικονομική μονάδα για τη συσκευασία εμπορευμάτων και παραδίδονται στους πελάτες μαζί με το περιεχόμενό τους. Τα είδη αυτά μπορεί να είναι επιστρεπτέα ή μη, ανάλογα με τη συμφωνία που γίνεται κατά την πώληση σχετικά με την επιστροφή του ή μη.

Τα είδη συσκευασίας δεν περιλαμβάνονται στις τεχνικές προδιαγραφές των προϊόντων, διότι χρησιμοποιούνται κατά κανόνα για τη μεταφορά πωλούμενων αποθεμάτων στους πελάτες ή σε άλλα αποθηκευτικά κέντρα και δεν ενσωματώνονται στα παραγόμενα προϊόντα.

Στο σχολιαζόμενο λογαριασμός 28 παρακολουθούνται τα είδη συσκευασίας που έχουν ωφέλιμη διάρκεια ζωής, μικρότερη του έτους, δηλαδή είναι μεν πολλών χρήσεων, αλλά αχρηστεύονται μέσα σ' ένα έτος. Αντίθετα, τα είδη συσκευασίας με ωφέλιμη διάρκεια ζωής μεγαλύτερη του έτους πρέπει να χαρακτηρίζονται πάγια στοιχεία και να καταχωρούνται στο λογαριασμό 14.04 «μέσα αποθηκείσεως και μεταφοράς».

Οι διαχειριστικές ανάγκες της επιχείρησης επιβάλλουν την παρακολούθηση των ειδών συσκευασίας με την τήρηση βιβλίου αποθήκης. Ωστόσο αυτό δεν θεσμοθετείται υποχρεωτικά από τον Κ.Β.Σ.

Όταν τα είδη συσκευασίας δεν τιμολογούνται αλλά ούτε και επιστρέφονται, το κόστος τους χαρακτηρίζεται ως έξοδο πώλησης.

Όταν τα είδη συσκευασίας πωλούνται, αντιμετωπίζονται ως εμπορεύματα. Το έσοδο από τις πωλήσεις καταχωρείται στην πίστωση του λογαριασμού 72 «πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού».

### § 6.2.9 Λογαριασμός 29 «ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ»

Ο λογαριασμός 29 χρησιμοποιείται όπως υποδηλώνει και ο τίτλος, όταν παρακολουθούνται αποθέματα και διακινούνται σε υποκαταστήματα ή άλλα κέντρα.

## § 6.3 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΤΩΝ ΑΓΟΡΑΖΟΜΕΝΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΤΗ ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

Το Ε.Γ.Λ.Σ. προβλέπει τους ακόλουθους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς για την παρακολούθηση των αγοραζόμενων αποθεμάτων:

- 20 Εμπορεύματα
- 24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας
- 25 Αναλώσιμα υλικά
- 26 Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων
- 28 Είδη συσκευασίας

Η επιχείρηση αναπτύσσει όπως επιθυμεί τους άνω λογαριασμούς, καθώς και όλους τους υπόλοιπους της ομάδας 2 αρκεί να ισχύουν οι ακόλουθοι περιορισμοί:

- Να παρακολουθεί τα «αποθέματα απογραφής» σε οποιοδήποτε υπολογαριασμό των πρωτοβάθμιων 20 - 28 επιθυμεί.
- Να παρακολουθεί τις «αγορές της χρήσεως» επίσης σε οποιοδήποτε επίπεδο των λογαριασμών 20, 24, 25, 26, 28.

Έτσι μπορεί η επιχείρηση να δημιουργεί υπολογαριασμούς ανάλογα με το συντελεστή Φ.Π.Α. που χρησιμοποιεί στην αγορά του συγκεκριμένου αγαθού, να διακρίνει τους υπολογαριασμούς της ανάλογα με το αν οι αγορές της είναι εσωτερικού ή μη κ.λ.π.

Πρέπει, τέλος, να τονιστεί ότι στη γενική λογιστική οι λογαριασμοί της ομάδας 2 τηρούνται μόνο κατ' αξία.

### **§ 6.3.1 Λειτουργία των λογαριασμών των αγοραζόμενων αποθεμάτων στη Γενική Λογιστική**

Οι λογαριασμοί 20,24,25,26 και 28 λειτουργούν ως εξής:

- Κατά την έναρξη της χρήσεως χρεώνονται με την αξία των αποθεμάτων της προηγούμενης απογραφής (αρχικό απόθεμα χρήσης).
- Κατά τη διάρκεια της χρήσης χρεώνονται (οι υπολογαριασμοί των αγορών) με την αξία κτήσης των αγοραζόμενων αγαθών και πιστώνονται με τις τυχόν επιστροφές αγορών και τις εκτός τιμολογίου εκπτώσεις.
- Κατά το τέλος χρήσης πιστώνονται, με χρέωση του λογαριασμού 80.00 «Λογαριασμός γενικής Εκμετάλλευσης», με την αξία της απογραφής έναρξης της χρήσης και την αξία των καθαρών, μετά την αφαίρεση των επιστροφών και των εκτός τιμολογίου εκπτώσεων, αγορών της χρήσης και χρεώνονται με πίστωση του ίδιου λογαριασμού 80.00, με την αξία των αποθεμάτων απογραφής λήξης της χρήσης. Σημειώνεται ότι η αξία των τελευταίων καθορίζεται μετά την αποτίμησή τους.

Ένα παράδειγμα του πως θα μπορούσε να αναλυθεί ένας λογαριασμός αποθεμάτων είναι το ακόλουθο:

Ο λογαριασμός 20 «Εμπορεύματα» κατά κανόνα αναλύεται στους ακόλουθους δύο υπολογαριασμούς:

20.00 Αποθέματα Απογραφής και

20.01 Αγορές χρήσης

### 20.00 Αποθέματα Απογραφής

Χρεώνεται:	Πιστώνεται:
- Αποθέματα απογραφής έναρξης χρήσης 1/1	- Αποθέματα απογραφής έναρξης της χρήσης 1/1, μεταφερόμενα την 31/12
- Αποθέματα απογραφής λήξης της χρήσης 31/12, με πίστωση του λογαριασμού 80.00	στη χρέωση του λογαριασμού 80.00

Είναι δυνατόν ο 20.00 να αναλυθεί στους τριτοβάθμιους:

20.00.00 Αποθέματα απογραφής έναρξης της χρήσης και

20.00.01 Αποθέματα απογραφής λήξης της χρήσης

### 20.01 Αγορές Χρήσης

Χρεώνεται:	Πιστώνεται:
- Με την αξία της κτήσης των αγοραζόμενων αποθεμάτων (τιμολογιακή αξία + ειδικά έξοδα αγορών)	- Με την επιστροφή αγορών
	- Με τις εκπτώσεις αγορών
	- Με τη μεταφορά του υπολοίπου του τέλους χρήσης στη χρέωση του λογαριασμού 80.00



Για τις επιστροφές και τις εκπτώσεις αγορών είναι δυνατόν να τηρηθούν ιδιαίτεροι λογαριασμοί, αντίθετοι του λογαριασμού «αγορές χρήσεως», τα πιστωτικά υπόλοιπα των οποίων μεταφέρονται, στο τέλος της χρήσης, στην πίστωση του λογαριασμού αυτού.

Η λογιστική εγγραφή απεικόνισης της αγοράς των αποθεμάτων γίνεται με βάση το τιμολόγιο του προμηθευτή, το οποίο εκδίδεται μέσα σ' ένα μήνα από την παράδοση ή την αποστολή των αγαθών, ή δε λογιστική εγγραφή απεικόνισης της αγοράς γίνεται μέσα σε δεκαπέντε ημέρες από της λήψεως του τιμολογίου και έχει την ακόλουθη μορφή:

20	Εμπορεύματα		
20.00	Κατηγορία Εμπορευμάτων		
20.00.01	Αγορές χρήσεως εσωτερικού		
20.00.00.01.18	Με συντελεστή Φ.Π.Α. 18%		
54	Υποχρεώσεις από φόρους - τέλη		
54.00	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας		
54.00.2018	Φ.Π.Α. εισροών 18%		
50	Προμηθευτές		
50.00	Προμηθευτές εσωτερικού		

### § 6.3.2 Επιστροφές αγορών

Οι επιστροφές αγορών γίνονται συνήθως λόγω πλημμελούς εκτέλεσης των υποχρεώσεων του πωλητή και κυρίως λόγω διαφοράς στην ποιότητα των αγαθών

σε σχέση με τη συμφωνημένη. Αν ο αγοραστής δεν παραλάβει τα αγαθά και τα επιστρέψει έχουμε άρνηση παραλαβής και όχι επιστροφή αγορών

Στην περίπτωση που η επιστροφή οφείλεται σε υπαιτιότητα του προμηθευτή τα έξοδα επιστροφής χρεώνονται στο λογαριασμό του προμηθευτή. Στην αντίθετη περίπτωση δημιουργείται μια επιβάρυνση για την επιχείρηση που συνιστά έξοδο αγορών.

Όπως αναφέρθηκε σε προηγούμενη ενότητα, οι επιστροφές αγορών μπορούν, είτε να καταχωρούνται απευθείας στην πίστωση του υπολογαριασμού «αγορές χρήσης» των λογαριασμών 20,24,25,26 και 28 είτε να παρακολουθούνται σε αντίθετους λογαριασμούς «επιστροφές αγορών».

Στην πρώτη περίπτωση η εγγραφή θα έχει τη μορφή:

50	Προμηθευτές		
50.00	Προμηθευτές εσωτερικού		
50.00.01	Προμηθευτής Χ		
20	Εμπορεύματα		
20.00	Κατηγορία εμπορευμάτων		
20.00.01	Αγορές χρήσης εσωτερικού		
20.00.01.18	Αγορές με Φ.Π.Α. 18%		
54	Υποχρεώσεις από φόρους - τέλη		
54.00	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας		
54.00.2018	Φ.Π.Α. εισροών 18%		

— Στη δεύτερη περίπτωση η εγγραφή θα έχει τη μορφή:

50	Προμηθευτές		
50.00	Προμηθευτές εσωτερικού		

50.00.01	Προμηθευτής Χ		
20	Εμπορεύματα		
20.00	Κατηγορία εμπορευμάτων		
20.00.02	Επιστροφές αγορών		
54	Υποχρεώσεις από φόρους - τέλη		
54.00	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας		
54.00.2018	Φ.Π.Α. εισροών εμπορευμάτων 18%		

Στο τέλος της χρήσης το πιστωτικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 20.00.02 «Επιστροφές αγορών» μεταφέρεται στην πίστωση του αντίστοιχου υπολογαριασμού 20.00.01 «αγορές χρήσης».

Ο Κ.Β.Σ. ορίζει ότι η επιχείρηση που επιστρέφει τα αγαθά πρέπει να εκδώσει «δελτίο αποστολής», βάση του οποίου ενημερώνεται η αποθήκη ποσοτικά. Κατ' αξία η αποθήκη ενημερώνεται όταν ο προμηθευτής εκδώσει «πιστωτικό τιμολόγιο».

Επίσης, όταν αυτός που επιστρέφει τα αποθέματα δεν επιθυμεί ή δεν οφείλει να εκδώσει «δελτίο αποστολής, τότε αυτό θα πρέπει να εκδοθεί από τον παραλήπτη.

### § 6.3.3 Εκπτώσεις αγορών

Εκπτώσεις αγορών είναι οι μειώσεις στην τιμή αγοράς που δεν περιλαμβάνονται στα τιμολόγια των αγαθών για τα οποία χορηγείται η έκπτωση.

Ανάλογα με την αιτία που λαμβάνονται ή χορηγούνται οι εκπτώσεις διακρίνονται σε :

1. Εκπτώσεις για διαφορές στην ποιότητας των αγορασμένων αποθεμάτων σε σύγκριση με τη συμφωνημένη.
2. Εκπτώσεις τζίρου, οι οποίες χορηγούνται στο τέλος της συμφωνημένης περιόδου, επειδή έχει υπερκαλυφθεί το όριο, ή τα όρια αγορών (ή πωλήσεων) που καθορίζονται ως στόχοι.
3. Ταμιακές εκπτώσεις, οι οποίες χορηγούνται σε περίπτωση πωλήσεων «τοις μετρητοίς».
4. Εκπτώσεις που αντικαθιστούν τις ποινικές ρήτρες, όταν δεν τηρούνται κάποιοι όροι της συμφωνίας.

Όταν οι εκπτώσεις αναγράφονται στο τιμολόγιο, μειώνουν άμεσα την αξία κτήσης των αγοραζόμενων αγαθών και η λογιστική εγγραφή γίνεται με την καθαρή αξία (τιμολογιακή αξία – εκπτώσεις).

Στην περιπτώσεις που οι εκπτώσεις δεν δύναται να μειώσουν την τιμολογιακή αξία των αγορών, οπότε και ο προμηθευτής εκδίδει πιστωτικό τιμολόγιο, το Ε.Γ.Λ.Σ. παρέχει τις εξής δύο δυνατότητες:

- α. Οι εκπτώσεις να καταχωρούνται σε ιδιαίτερους, κατά κατηγορία αποθεμάτων λογαριασμούς.

Δηλαδή γίνεται η εγγραφή:

50	Προμηθευτές		
50.00	Προμηθευτές εσωτερικού		
50.00.01	Προμηθευτής Χ		
20	Εμπορεύματα		
20.00	Κατηγορία εμπορευμάτων Α΄		

20.00.02	Εκπτώσεις αγορών		
20.01	Κατηγορία εμπορευμάτων Β΄		
20.01.02	Εκπτώσεις αγορών		

β. Οι εκπτώσεις να καταχωρούνται σε ιδιαίτερους λογαριασμούς για όλες τις κατηγορίες αποθεμάτων:

50	Προμηθευτές		
50.00	Προμηθευτές εσωτερικού		
50.00.01	Προμηθευτής Χ		
20	Εμπορεύματα		
20.98	Εκπτώσεις επί αγορών		

Κι εδώ στο τέλος της χρήσης, τα πιστωτικά υπόλοιπα των λογαριασμών εκπτώσεων αγορών μεταφέρονται στους αντίστοιχους υπολογαριασμούς «αγορές χρήσης».

Στο βιβλίο αποθήκης οι επιστροφές αγορών και πωλήσεων θα εμφανίζονται ως εξής:

α) Είτε να εμφανίζονται αρνητικά στη στήλη των αγορών είτε σε χωριστές στήλες στην εισαγωγή.

Στις περιπτώσεις που είναι αδύνατος ο επιμερισμός των εκπτώσεων, τότε μπορεί να παρακολουθούνται συνολικά, σε χωριστή μερίδα.

β) Οι εκπτώσεις και οι επιστροφές αγορών ως πράξεις μειωτικές των πωλήσεων καταχωρούνται είτε αρνητικά στη στήλη των πωλήσεων, είτε σε χωριστές στήλες στην εξαγωγή.

## § 6.4 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΤΩΝ ΠΑΡΑΓΟΜΕΝΩΝ

### ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΤΗ ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

Οι προβλεπόμενοι λογαριασμοί παραγόμενων αποθεμάτων είναι:

- 21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή
- 22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα
- 23 Παραγωγή σε εξέλιξη

Οι προαναφερόμενοι λογαριασμοί είναι υποχρεωτικοί και αναπτύσσονται σε δευτεροβάθμιους, τριτοβάθμιους κ.λ.π. ανάλογα με τις πληροφοριακές ανάγκες της επιχείρησης. Ο μόνος περιορισμός που αντιμετωπίζει η οικονομική μονάδα είναι ότι πρέπει σε κάποιο υπολογαριασμό να αντιμετωπίζονται τα αποθέματα απογραφής έναρξης και λήξης.

Ένα παράδειγμα ανάπτυξης παραγόμενων αποθεμάτων είναι το ακόλουθο:

- 21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή
- 21.00 Κατηγορία Α' (λ.χ. ανδρικά ενδύματα)
- 21.00.00 Αποθέματα απογραφής
- 21.00.00.00 Αποθέματα απογραφής έναρξεως
- 21.00.00.01 Αποθέματα απογραφής λήξεως
- 21.01 Κατηγορία Β' (λ.χ. γυναικεία ενδύματα)
- 21.01.00 Αποθέματα απογραφής
- 21.01.00.00 Αποθέματα απογραφής έναρξεως
- 21.01.00.01 Αποθέματα απογραφής λήξεως κ.λ.π.

Το κόστος των παραγόμενων αποθεμάτων δεν καταχωρείται στη χρέωση των προαναφερόμενων λογαριασμών, αλλά βρίσκεται διάχυτο στις «αγορές

χρήσης» και στα «οργανικά έξοδα της ομάδας 6» και το οποίο δεν προσδιορίζεται στους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής.

Ανακεφαλαιώνοντας, λοιπόν, στους λογαριασμούς 21, 22, 23 παρακολουθείτε μόνο η αξία των αποθεμάτων απογραφής, έναρξης και λήξης της χρήσης. Δεν επηρεάζονται, ούτε με την αξία των παραγόμενων, ούτε με την αξία των πωλημένων προϊόντων στη διάρκεια της χρήσης.

Στο τέλος της χρήσης τα χρεωστικά υπόλοιπα των λογαριασμών μεταφέρονται στη χρέωση του «80.00 Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης» και χρεώνονται με την αξία των αποθεμάτων απογραφής λήξης της χρήσης, με πίστωση του 80.00.

Το παραστατικό διάγραμμα λειτουργίας των λογαριασμών των παραγόμενων αποθεμάτων έχει ως εξής:

#### Αποθέματα (Λογαριασμοί 21, 22 και 23)

Χρεώνεται:	Πιστώνεται:
- Αξία απογραφής αποθεμάτων έναρξης της χρήσης	- Αξία αποθεμάτων απογραφής έναρξεως της χρήσεως με χρέωση του λογαριασμού 80.00 «λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης»
- Αξία αποθεμάτων λήξης της χρήσεως 31/12, με πίστωση του λογαριασμού 80.00 «λογ/σμός γενικής εκμετάλλευσης»	

## § 6.5 ΤΑΚΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΗΣ ΟΜΑΔΑΣ 2 ΣΤΟ ΤΕΛΟΣ ΤΗΣ ΧΡΗΣΗΣ

Στο τέλος της χρήσης οι επιχειρήσεις που τηρούν τη γενική λογιστική του Ε.Γ.Λ.Σ. πρέπει για την τακτοποίηση των λογαριασμών της ομάδας 2 να προβαίνουν στις ακόλουθες ενέργειες:

- α. Στη λογιστικοποίηση των «αγορών υπό παραλαβή», για τις οποίες θα γίνει ιδιαίτερη νύξη στο κεφάλαιο της απογραφής.
- β. Στο λογαριασμό των εκπτώσεων και των επιστροφών αγορών, όταν παρακολουθούνται σε αντίθετους λογαριασμούς με τη χρέωσή τους, σε πίστωση των αντίστοιχων υπολογαριασμών «αγορές χρήσεως» των πρωτοβάθμιων λογαριασμών 20,24,25,26 και 28.
- γ. Στην ποσοτική απογραφή των αποθεμάτων και την καταχώρησή τους στο βιβλίο απογραφών, τον εντοπισμό τυχόν ποσοτικών διαφορών απογραφής και την καταχώρησή τους στις μερίδες αποθήκης. Σημειώνεται ότι στη γενική λογιστική δε γίνεται καμία εγγραφή για την τακτοποίηση των διαφορών απογραφής.
- δ. Τέλος, στη μεταφορά των χρεωστικών υπολοίπων των λογαριασμών 20-28 στη χρέωση του λογαριασμού 80.00 «Γενική Εκμετάλλευση». Στη συνέχεια με πίστωση του 80.00 χρεώνονται οι υπολογαριασμοί «αποθέματα απογραφής» των ίδιων πρωτοβάθμιων 20-28 με την αξία των αποθεμάτων απογραφής λήξης, ώστε τα υπόλοιπά τους να εμφανίζουν την αξία με την οποία τα αποθέματα θα εμφανιστούν στον ισολογισμό.



## § 6.6 ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΤΟΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ

Το Ε.Γ.Λ.Σ. και ο νόμος 2190/1920, επιβάλλουν την εμφάνιση των αποθεμάτων στο κυκλοφορούν ενεργητικό με βάση το βαθμό ρευστοποίησής τους. Έτσι η παρουσίαση των αποθεμάτων αρχίζει από αυτά που έχουν τον σχετικά υψηλότερο βαθμό ρευστοποίηση και καταλήγει στις προκαταβολές για αγορές αποθεμάτων που έχουν το χαμηλότερο βαθμό ρευστοποίησης.

### Λογαριασμοί των αποθεμάτων

- 20 Εμπορεύματα
- 21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή
- 22 Υποπροϊόντα και Υπολείμματα
- 23 Παραγωγή σε εξέλιξη
- 24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες-Υλικά συσκευασίας
- 25 Αναλώσιμα υλικά
- 26 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων
- 28 Είδη συσκευασίας

### Λογαριασμοί Ισολογισμού

- Εμπορεύματα
- } Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή –
- } Υποπροϊόντα και Υπολείμματα
- Παραγωγή σε εξέλιξη
- } Πρώτες και βοηθητικές ύλες –
- } Αναλώσιμα υλικά –
- } Ανταλλακτικά και είδη συσκευασίας

### Άλλοι λογαριασμοί που εμφανίζονται στην κατηγορία των αποθεμάτων

- 32.01 «Παραγγελίες στο εξωτερικό / παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων»
- 32.02 «Παραγγελίες στο εξωτερικό / προεμβάσματα μέσω Τραπεζών
- 32.03 «Παραγγελίες στο εξωτερικό / ανέκκλητες πιστώσεις μέσω Τραπεζών»
- 54.04 «Προμηθευτές -εγγυήσεις ειδών συσκευασίας»
- 50.07 «Προμηθευτές – αντίθετος λογαριασμός ειδών συσκευασίας»
- 50.05 «Προμηθευτές / προκαταβολές σε προμηθευτές»

### Λογαριασμοί Ισολογισμού

Προκαταβολές  
για αγορές  
αποθεμάτων

## § 6.7 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

### § 6.7.1 Εισαγωγικά περί πωλήσεων

Η πώληση των αποθεμάτων συνιστά μια αμφοτεροβαρή σύμβαση ανάμεσα στα δύο μέρη – τον αγοραστή και τον πωλητή – που μετέχουν σ' αυτήν. Τούτου σημαίνει ότι λαμβάνουν αμοιβαία κάποιες συγκεκριμένες υποχρεώσεις, που μετουσιώνονται στην αντιπαροχή του αγοραστή, στην παροχή του πωλητή. Το τιμολόγιο, δε που εκδίδεται από τον πωλητή, αποτελεί το αποδεικτικό στοιχείο της γενόμενης πώλησης.

### § 6.7.2 Τα βασικά παραστατικά στοιχεία διακινήσεως των αγαθών

- Επί χονδρικής πώλησεως, η διακίνηση των πωλούμενων αγαθών γίνεται με βάση το πρώτο αντίτυπο του δελτίου αποστολής, το οποίο εκδίδεται κατά τι στιγμή της αποστολής των αγαθών, δηλαδή κατά την έξοδο των αγαθών από το κατάστημα ή άλλο αποθηκευτικό χώρο. Το τιμολόγιο πώλησης εκδίδεται το αργότερο ένα μήνα από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο.

Επίσης διακίνηση των πωλούμενων αγαθών μπορεί να γίνει με το πρώτο αντίτυπο κάθε συνενωμένου με «δελτίο αποστολής» στοιχείου (όπως Δελτίο Αποστολής – Τιμολόγιο Πώλησης, Δελτίο Αποστολής – Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών κ.λ.π.), δηλαδή κάθε στοιχείο αξίας που

στον τίτλο του υπάρχει το «ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ» και το οποίο, σε κάθε περίπτωση είναι θεωρημένο από την αρμόδια ΔΥΟ.

- Επί λιανικής πώλησεως, η διακίνηση των αγαθών γίνεται με βάση τις «αποδείξεις λιανικής πώλησεως», που εκδίδονται κατά την παράδοση των αγαθών. Όταν όμως τα πωλούμενα αποστέλλονται στον ιδιώτη με ευθύνη του πωλητή και εύλογα η παράδοσή τους δε λαμβάνει χώρο εντός του καταστήματός του, τότε απαιτείται η έκδοση Δελτίου Αποστολής.

### § 6.7.3 Σύγχρονες αντιλήψεις για την πραγματοποίηση εσόδου από πωλήσεις

Στις πωλήσεις, όπως και γενικότερα στις συναλλαγές της επιχείρησης, σημειώνονται συνήθως τα εξής τρία στάδια:

1<sup>ο</sup> στάδιο: σύναψη σύμβαση (προφορικά ή εγγράφως)

2<sup>ο</sup> στάδιο: μεταβίβαση της κυριότητας του αγαθού, οπότε γεννάται η απαίτηση του μεταβιβάζοντος.

3<sup>ο</sup> στάδιο: είσπραξη της αξίας του αγαθού.

Γίνεται γενικά δεκτό ότι τα έσοδα πραγματοποιούνται κατά το 2<sup>ο</sup> στάδιο, οπότε, η κυριότητα των στοιχείων που πωλούνται μεταβιβάζεται από τον πωλητή στον αγοραστή. Η άποψη αυτή στηρίζεται στα πλαίσια της λογιστικής του ιστορικού κόστους, βάση της οποίας τα έσοδα λογίζονται κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους και όχι κατά το χρόνο της είσπραξής τους. Έτσι, τα έσοδα

από πωλήσεως αγαθών με πίστωση λογίζονται στη χρήση που έγιναν οι πωλήσεις και όχι στη χρήση που εισπράχθηκαν οι απαιτήσεις από τους πελάτες.

#### **§ 6.7.4 Λογιστική παρακολούθηση των πωλήσεων αποθεμάτων**

##### **§ 6.7.4.1 Πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί πωλήσεων αποθεμάτων**

Το Ε.Γ.Λ.Σ. Προβλέπει τους ακόλουθους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς:

- 70 «Πωλήσεις Εμπορευμάτων»
- 71 «Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών»
- 72 «Πωλήσεις λοιπόν αποθεμάτων και άχρηστου υλικού»

Οι λογαριασμοί 70,71 παρακολουθούν τις πωλήσεις των αντίστοιχων 20, 21 της ομάδας 2 του Ε.Γ.Λ.Σ. Στον λογαριασμό 72 παρακολουθούνται τα έσοδα της επιχείρησης από τις πωλήσεις:

- (1) των υποπροϊόντων και υπολειμμάτων
- (2) των πρώτων και βοηθητικών υλών – υλικών συσκευασίας
- (3) των αναλώσιμων υλικών
- (4) των ειδών συσκευασίας
- (5) του άχρηστου υλικού και
- (6) των ανταλλακτικών παγίων στοιχείων

Δηλαδή ο λογαριασμός 72 αντιστοιχεί στους λογαριασμούς αποθεμάτων 22, 24, 25, 26 και 28.

##### **§ 6.7.4.2 Ανάπτυξη των λογαριασμών πωλήσεων αποθεμάτων**

Η ανάπτυξη των σχολιαζόμενων λογαριασμών 70, 71 και 72 σε δευτεροβάθμιους, τριτοβάθμιους και αναλυτικούς υπολογαριασμούς γίνεται ελεύθερα από την επιχείρηση σύμφωνα με τις ανάγκες της. Εδώ δεν ισχύουν οι περιορισμοί που προβλέπονται από το Ε.Γ.Λ.Σ. για τους άλλους λογαριασμούς. Η μόνο υποχρέωση που έχει η επιχείρηση κατά την ανάπτυξη των σχολιαζόμενων λογαριασμών είναι η διάκριση των πωλήσεων σε πωλήσεις εσωτερικού και εξωτερικού.

Ειδικότερα, μετά την από 1.1.1993 νέα νομοθεσία περί Φ.Π.Α. είναι σκόπιμο να παρακολουθούνται σε ιδιαίτερο λογαριασμό και οι πωλήσεις προς χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ενδοκοινοτικές παραδόσεις). Έτσι, για παράδειγμα, ο λογαριασμός 70 μπορεί να αναπτυχθεί ως εξής:

70	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ
70.00	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ (ανάλυση κατά συντελεστή Φ.Π.Α.)
70.01	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΣΕ ΧΩΡΕΣ ΤΗΣ ΚΟΙΝΟΤΗΤΑΣ (ανάλυση κατά συντελεστή Φ.Π.Α.)
70.02	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΣΕ ΤΡΙΤΕΣ ΧΩΡΕΣ (ανάλυση κατά συντελεστή Φ.Π.Α.)
70.95	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ (ανάλυση κατά συντελεστή Φ.Π.Α.)
70.96	ΔΙΑΜΕΣΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ
70.97	ΜΗ ΔΟΥΛΕΥΜΕΝΟΙ ΤΟΚΟΙ ΓΡΑΜΜΑΤΙΩΝ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΩΝ
70.98	ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ (ανάλυση κατά συντελεστή Φ.Π.Α.)

#### **§ 6.7.4.3 Λειτουργία των λογαριασμών πωλήσεων**

Η λογιστική εγγραφή απεικονίσεως της πώλησης γίνεται με βάση τα τιμολόγια ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησεως, που εκδίδονται και με χρέωση των λογαριασμών των πελατών (λογαριασμός 30) ή των λογαριασμών χρηματικών διαθεσίμων (λογαριασμός 38), πιστώνονται οι οικείοι υπολογαριασμοί των λογαριασμών 70, 71 και 72.

Ο λογαριασμός του πελάτη ή των χρηματικών διαθεσίμων χρεώνεται με το συνολικό ποσό του παραστατικού δηλαδή με :

- την αξία των πωλημένων εμπορευμάτων, μειωμένη κατά την έκπτωση που αναγράφεται στο παραστατικό πώλησεως
- τα έξοδα αποστολής, όταν αυτά βαρύνουν τον πελάτη και αναγράφονται στο παραστατικό της πώλησεως και
- το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας ή άλλο φόρο καταναλώσεως (όταν επιβάλλεται τέτοιος φόρος).

Στην πίστωση των οικείων υπολογαριασμών πωλήσεων των πρωτοβάθμιων 70, 71 και 72 καταχωρείται η τιμολογιακή αξία των πωλημένων μειωμένη με την έκπτωση που αναγράφεται στο παραστατικό πώλησης και χωρίς :

- τον τυχόν Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α), ο οποίος καταχωρείται στην πίστωση του λογαριασμού 54.00 «Φόρος Προστιθέμενης Αξίας»
- οποιοδήποτε φόρο, τέλος, η εισφορά που εισπράττεται από την επιχείρηση για λογαριασμό του Δημοσίου ή τρίτου, που καταχωρείται στην πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 54 «υποχρεώσεις από φόρους – τέλη» και

- τα τυχόν τιμολογούμενα έξοδα αποστολής που βαρύνουν τον πελάτη και τα οποία καταχωρούνται στην πίστωση του λογαριασμού 75.10 «εισπραττόμενα έξοδα αποστολής αγαθών».

**Παράδειγμα:**

Η βιομηχανία «Χ» πώλησε στον έμπορο Τ. Βασιλάκη υποδήματα ανδρικά αξίας 500.000, γυναικεία αξίας 700.000 και παιδικά αξίας 300.000 δραχμών. Με το τιμολόγιο που εξέδωσε χρέωσε τον πελάτη της με έξοδα αποστολής 70.000 δραχμές και με Φ.Π.Α. 18%.

Θα γίνει η ακόλουθη εγγραφή:

0	Πελάτες		1.852.000	
0.00	Πελάτες εσωτερικού			
0.00.001	Τ. Βασιλάκης			
71	Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών			1.500.000
71.00	Πωλήσεις εσωτερικού			
71.00.18	Πωλήσεις με Φ.Π.Α. 18%			
71.00.18.00	Πωλήσεις ανδρικών υποδημάτων	500.000		
71.00.18.01	Πωλήσεις γυναικείων υποδημάτων	700.000		
71.00.18.02	Πωλήσεις παιδικών υποδημάτων	<u>300.000</u>		
75	Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών			70.000
75.10	Εισπραττόμενα έξοδα αποστολής αγαθών			
54	Υποχρεώσεις από φόρους – τέλη			282.000
54.00	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας			
54.000.71	Φ.Π.Α. επί πωλήσεων προϊόντων			
54.00.71.18	Φ.Π.Α. με συντελεστή 18%			
	(1.570.000 X 18%)			

**§ 6.7.4.4 Διάμεσοι λογαριασμοί πωλήσεων (Λογαριασμοί 70.96, 71.96 και 72.96)**

Όταν οι λογαριασμοί 70, 71 και 72 απαρτίζονται από πολλούς υπολογαριασμούς ανακύπτει η ανάγκη του διαχωρισμού των ημερήσιων πωλήσεων στις κατηγορίες των τηρούμενων υπολογαριασμών π.χ. σε πωλήσεις ανδρικών υποδημάτων, γυναικείων, παιδικών κ.λ.π.

Για να αντιμετωπιστεί τούτη η δυσχέρεια, προβλέπεται η τήρηση των διάμεσων λογαριασμών. Σ' αυτούς καταχωρούνται καθημερινά οι συνολικές πωλήσεις εμπορευμάτων, με αντίστοιχη χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 3. Στο τέλος ή ενδιάμεσα του μήνα, οι λογαριασμοί 70.96, 71.96 και 72.96 χρεώνονται με πίστωση των επιμέρους υπολογαριασμών, στους οποίους παρακολουθούνται οι κατά κατηγορία πωλήσεις εμπορευμάτων.

Με βάση τα δεδομένα του παραδείγματος της παραγράφου 6.7.4.3., αν χρησιμοποιούνται οι διάμεσοι λογαριασμοί πωλήσεων θα γίνουν οι εξής εγγραφές:

**α. Στη διάρκεια του μήνα:**

30	Πελάτες	1.852.000	
30.00	Πελάτες εσωτερικού		
30.00.001	Τ. Βασιλάκης		
71	Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών		1.500.000
71.96	Διάμεσος λογαριασμός πωλήσεων		
75	Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών		
75.10	Εισπραττόμενα έξοδα αποστολής αγαθών		70.000
54	Υποχρεώσεις από φόρους – τέλη		
54.00	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας		282.000
54.000.71	Φ.Π.Α. επί πωλήσεων προϊόντων		
54.00.71.18	Φ.Π.Α. με συντελεστή 18%		



(1.570.000 X 18%)		
-------------------	--	--

β. Στο τέλος του μήνα:

71	Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών		1.500.000	
71.96	Διάμεσος λογαριασμός πωλήσεων			
71	Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών			1.500.000
71.00	Πωλήσεις εσωτερικού			
71.00.18	Πωλήσεις με Φ.Π.Α. 18%			
71.00.18.00	Πωλήσεις ανδρικών υποδημάτων	500.000		
71.00.18.01	Πωλήσεις γυναικείων υποδημάτων	700.000		
71.00.18.02	Πωλήσεις παιδικών υποδημάτων	<u>300.000</u>		

#### § 6.7.4.5 Επιστροφές πωλήσεων (Λογαριασμοί 70.95, 71.95 και 72.95)

Σύμφωνα με όσα ορίζει ο Κ.Β.Σ. η αξία των επιστροφών πωλήσεων καταχωρείται απ' ευθείας στη χρέωση των οικείων λογαριασμών πωλήσεων. Αν ωστόσο, η επιχείρηση επιθυμεί να παρακολουθεί ιδιαίτερος την αξία των επιστρεφόμενων πωλήσεων, το σχέδιο προβλέπει την τήρηση και ενός αντίθετου δευτεροβάθμιου λογαριασμού «επιστροφές πωλήσεων». Ο λογαριασμός αυτός αναπτύσσεται σύμφωνα με τις ανάγκες της επιχείρησης.

Με βάση τα δεδομένα του παραδείγματος της παραγράφου 7.4.3., αν υποθεθεί ότι ο Τ. Βασιλάκης επιστρέφει στη βιομηχανία παιδικά υποδήματα αξίας 100.000 δραχμών, σύμφωνα με το πιστωτικό τιμολόγιο που θα εκδώσει η επιχείρηση «Χ», θα γίνει η εγγραφή:

71. Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών	100.000	
71.95 Επιστροφές Πωλήσεων		
71.95.02 Επιστροφές Πωλήσεων παιδικών υποδημάτων		
54. Υποχρεώσεις από φόρους – τέλη	18.000	
54.00 Φόρος Προστιθέμενης Αξίας		
54.00.71 Φ.Π.Α. πωλήσεων προϊόντων		
54.00.71.18 Φ.Π.Α. πωλήσεων 18%		
30 Πελάτες		118.000
30.00 Πελάτες εσωτερικού		
30.00.001 Τ. Βασιλάκης		

Στο τέλος της χρήσης το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού 71.95.02 μεταφέρεται στη χρέωση του υπολογαριασμού 71.00.18.02 «πωλήσεις παιδικών υποδημάτων». Όπως ορίζει ο Κ.Β.Σ. για τα επιστρεφόμενα ο πελάτης εκδίδει «δελτίο αποστολής» και η πωλήτρια επιχείρηση υποχρεούται στην έκδοση «πιστωτικού τιμολογίου» εντός ενός μηνός από την παραλαβή των επιστρεφόμενων.

#### § 6.7.4.6 Εκπτώσεις πωλήσεων

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. εκπτώσεις πωλήσεων καλούνται οι εκτός των τιμολογίων πώλησης μειώσεις της τιμής των αγαθών. Εκτενής αναφορά των αιτιών που χορηγούνται οι εκπτώσεις, γίνεται και στην παράγραφο «3.4 Εκπτώσεις Αγορών».

Ανεξάρτητα από την αιτία που τις προκάλεσε, το Ε.Γ.Λ.Σ. αντιμετωπίζει λογιστικά τις εκπτώσεις ως εξής:

- Οι εκπτώσεις πωλήσεων, ως στοιχείο μειωτικό των εσόδων από πωλήσεις, καταχωρούνται απευθείας στη χρέωση των οικείων λογαριασμών πωλήσεων.
- Αν η επιχείρηση επιθυμεί να παρακολουθήσει τις εκπτώσεις σε ιδιαίτερους λογαριασμούς, έχει το δικαίωμα να χρησιμοποιεί τους δευτεροβάθμιους που προβλέπει το Ε.Γ.Λ.Σ. Η περαιτέρω ανάπτυξη τους σε τριτοβάθμιους γίνεται κατά τρόπο που να προκύπτουν οι εκπτώσεις πωλήσεων για κάθε κατηγορία εμπορευμάτων.

Συνεπώς, οι εγγραφές που θα γίνουν σ' αυτή την περίπτωση θα είναι οι ακόλουθες:

71 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών		
71.98 Εκπτώσεις πωλήσεων		
71.98.00 Πωλήσεις ανδρικών υποδημάτων		
71.98.01 Πωλήσεις γυναικείων υποδημάτων		
71.98.02 Πωλήσεις παιδικών υποδημάτων		
54 Υποχρεώσεις από φόρους – τέλη		
54.00 Φόρος Προστιθέμενης Αξίας		
54.00.71 Φ.Π.Α. πωλήσεων προϊόντων		
54.00.71.18 Φ.Π.Α. 18%		
- 30 Πελάτες		
30.00 Πελάτες εσωτερικού		
30.00.001 Τ. Βασιλάκης		

και το αργότερο στο τέλος της χρήσης:

'1	Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών		
'1.00	Πωλήσεις εσωτερικού		
'1.00.18	Πωλήσεις με Φ.Π.Α. 18%		
'1.00.18.00	Πωλήσεις ανδρικών υποδημάτων		
'1.00.18.01	Πωλήσεις γυναικείων υποδημάτων		
'1.00.18.02	Πωλήσεις παιδικών υποδημάτων		
71.	Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών		
71.98	Εκπτώσεις πωλήσεων		
71.98.00	Πωλήσεις ανδρικών υποδημάτων		
71.98.01	Πωλήσεις γυναικείων υποδημάτων		
71.98.02	Πωλήσεις παιδικών υποδημάτων		

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 13 του Κ.Β.Σ., για τις εκτός τιμολογίου εκπτώσεις, ο πωλητής εκδίδει «πιστωτικό τιμολόγιο» με βάση το οποίο ο αγοραστής διενεργεί τη σχετική λογιστική εγγραφή. Το πιστωτικό τιμολόγιο είναι αθεώρητο.

Στο «πιστωτικό τιμολόγιο» πρέπει να αναγράφεται, εκτός των άλλων, ο αύξων αριθμός των στοιχείων της συναλλαγής (τιμολογίων κ.λ.π.) που αφορά η έκπτωση.

## Κεφάλαιο 7ο

### **ΠΟΣΟΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ – ΙΔΙΟΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΕΙΣ – ΑΠΩΛΕΙΕΣ – ΚΑΤΑΣΤΡΟΦΕΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ**

#### **§ 7.1 ΠΟΣΟΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΠΑΡΑΛΑΒΗ ΑΓΟΡΑΖΟΜΕΝΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ**

##### **§ 7.1.1 Έννοια – Διακρίσεις**

Συχνά, διαπιστώνονται διαφορές μεταξύ της αγοραζόμενης και αναγραφόμενης στα φορολογικά στοιχεία διακίνησης ποσότητας και της ποσότητας που παραλαμβάνει η αγοράζουσα επιχείρηση. Οι διαφορές αυτές ονομάζονται ποσοτικές διαφορές παραλαβής και διακρίνονται σε:

- (α) **Πλεονάσματα παραλαβής:** παρατηρούνται όταν παραλαμβάνεται ποσότητα μεγαλύτερη από εκείνη που αναγράφεται στα δικαιολογητικά αγοράς. Στην οικεία μερίδα αποθήκης, καταχωρείται η αναγραφόμενη στα δικαιολογητικά αγοράς ποσότητα και αξία, και με ιδιαίτερη εγγραφή η ποσότητα του πλεονάσματος.
- (β) **Ελλείμματα παραλαβής:** υπάρχουν όταν παραλαμβάνεται ποσότητα μικρότερη από την αναγραφόμενη στα δικαιολογητικά αγοράς. Τα ελλείμματα αυτά διακρίνονται σε φυσιολογικά και ασυνήθη.
  - Φυσιολογικά ελλείμματα είναι εκείνα που αιτιολογούνται λόγω της φύσεως των υλικών και του τρόπου μεταφοράς τους. Στην οικεία μερίδα αποθήκης καταχωρείται η αναγραφόμενη στα δικαιολογητικά αγοράς ποσότητα και με

ιδιαίτερη εγγραφή η ποσότητα του ελλείμματος και η τιμολογημένη αξία και συνεπώς το ποσοτικό έλλειμμα συνιστά κονδύλι προσαυξητικό της τιμής κτήσης της μονάδας των υλικών. Σε περίπτωση που η τιμολογημένη ποσότητα είχε ασφαλιστεί σε ασφαλιστική εταιρία, η αξία του ελλείμματος δεν προσαυξάνει το κόστος της υπόλοιπης ποσότητας που παραλήφθηκε, αλλά καταχωρείται σε χρέωση της ασφαλιστικής εταιρίας.

- Ασυνήθη ελλείμματα είναι εκείνα που υπερβαίνουν τα φυσιολογικά αίτια απώλειας ποσότητας αποθεμάτων. Στην οικεία μερίδα αποθήκης πρέπει και στην περίπτωση αυτή να καταχωρείται η αναγραφόμενη στα δικαιολογητικά αγοράς ποσότητα και με ιδιαίτερη εγγραφή να καταχωρείται η ποσότητα του ελλείμματος, καθώς και η τιμολογημένη αξία. Στην περίπτωση αυτή:
- Αν η μεταφορά της τιμολογημένης ποσότητας είχε ασφαλιστεί σε ασφαλιστική εταιρία, η ασφαλισμένη αξία του ελλείμματος καταχωρείται σε χρέωση της ασφαλισμένης εταιρίας και η τυχόν διαφορά μεταξύ αυτής και της τιμολογημένης αξίας συνιστά έκτακτο αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία).
- Αν το έλλειμμα βαρύνει τον προμηθευτή, η αγοράζουσα επιχείρηση θα ζητήσει από αυτόν πιστωτικό τιμολόγιο και
- Αν το ποσοτικό έλλειμμα βαρύνει την αγοράζουσα επιχείρηση η αξία του ελλείμματος συνιστά έκτακτη ζημία που αντιμετωπίζεται με τρόπο παρόμοιο με τα καταστρεφόμενα αποθέματα, όπως θα αναλυθούν παρακάτω.

Ο Κ.Β.Σ. ορίζει τα εξής: «Αν κατά την παραλαβή αγαθών από αγορές ή επιστροφές διαπιστώνονται ποσοτικά ελλείμματα ή πλεονάσματα, οι μερίδες της αποθήκης πρέπει να ενημερώνονται ποσοτικά με τα φορολογικά στοιχεία

διακίνησης και με διακεκριμένη καταχώρηση σ' αυτές εμφανίζονται οι διάφορες των ποσοτήτων που προέκυψαν με την ένδειξη «ελλείμματα» ή «πλεονάσματα», κατά περίπτωση. Τα πραγματικά αυτά περιστατικά αποδεικνύονται με κάθε πρόσφορο τρόπο».

Επίσης, ο Κ.Β.Σ. ορίζει ότι όταν παραλαμβάνονται σημαντικά περισσότερα αγαθά από αυτά που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία κρίνεται σκόπιμο να εκδίδεται θεωρημένο «δελτίο ποσοτικής παραλαβής», στο οποίο να αναγράφεται ότι πρόκειται για πλεόνασμα παραλαβής και τα οποία, είτε θα καταχωρηθούν στο βιβλίο αποθήκης με την ένδειξη «πλεονάσματα», είτε θα επιστραφούν στον προμηθευτή με «δελτίο αποστολής».

## § 7.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

### § 7.2.1 Έννοια των διαφορών απογραφής αποθεμάτων

Είναι σύνηθες η διακίνηση των αποθεμάτων να δημιουργεί ποσοτικές διαφορές μεταξύ των υπολοίπων των μερίδων της λογιστικής αποθήκης και των πραγματικών ποσοτήτων των αποθεμάτων. Οι διαφορές αυτές, επειδή προσδιορίζονται ύστερα από φυσική απογραφή, καθιερώθηκε να λέγονται διαφορές απογραφής 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.

### § 7.2.2 Αίτια και διακρίσεις των διαφορών απογραφής των αποθεμάτων

Οι διαφορές απογραφής προξενούνται κυρίως από τα ακόλουθα αίτια:

- Τη φυσική απομείωση, στην οποία υπόκεινται ορισμένων κατηγοριών αποθέματα, λ.χ. τα ελλείμματα λόγω εξαερώσεως των αποθηκευμένων καυσίμων κ.λ.π.
- Τις απώλειες κατά την παράδοση προϊόντων στους πελάτες
- Τις υπεξαιρέσεις και κλοπές
- Τις διαφορές λόγω μη ακρίβειας των οργάνων ζυγίσεως και μετρήσεως

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

- σε φυσιολογικές, που είναι οι διαφορές που προέρχονται από τη φυσική απομείωση των αποθεμάτων
- σε μη φυσιολογικές, που προέρχονται συνήθως από υπεξαιρέσεις και κλοπές και γενικότερα από μη φυσιολογικά αίτια
- σε λογιστικές διαφορές, δηλαδή σε λογιστικά λάθη που διαπράττονται κατά την τήρηση των μερίδων αποθήκης



### **§ 7.2.3 Αντιμετώπιση των διαφορών απογραφής των αποθεμάτων κατά τον Κ.Β.Σ.**

Οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλίο αποθήκης υποχρεούνται να καταχωρούν σ' αυτό τις διαφορές απογραφής. 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 με την ένδειξη «ελλείμματα» ή «πλεονάσματα», κατά περίπτωση. Ο Κ.Β.Σ. δεν προβλέπει την έκδοση ειδικού φορολογικού στοιχείου.

## **§ 7.3 ΑΠΩΛΕΙΕΣ ΚΑΙ ΚΛΟΠΕΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ**

### **§ 7.3.1 Απώλειες και κλοπές ασφαλισμένων αποθεμάτων**

Σύμφωνα με τη γνωμάτευση 114/1839/1992 του Ε.ΣΥ.Λ.:

Εφόσον τα εμπορεύματα που εκλάπησαν καλύπτονται από ασφάλιση, το ποσόν της αποζημίωσης που θα εισπραχθεί αντικαθιστά το τίμημα πώλησης των κλαπέντων και συνεπώς ο λογιστικός χειρισμός δεν διαφοροποιείται από εκείνον των πωλήσεων, εκτός από το ότι η εισπραττόμενη ασφαλιστική αποζημίωση ενδείκνυται να καταχωρηθεί στο λογαριασμό 72 «πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού» και σε ιδιαίτερο υπολογαριασμό 72.10 «ασφαλιστική αποζημίωση κλαπέντων εμπορευμάτων».

Το έσοδο της αποζημίωσης μεταφέρεται στην πίστωση του 80.00 «Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης», ενώ στη χρέωση του λογαριασμού αυτού

μεταφέρεται το κόστος των αγορασμένων – απολεσθέντων αποθεμάτων και η διαφορά επηρεάζει το οργανικό αποτέλεσμα.

Στην περίπτωση που η απώλεια αγαθών αποδειχτεί ή δικαιολογηθεί με επίσημα έγγραφα δημόσιας αρχής, δεν γίνεται διακανονισμός του ΦΠΑ, εφόσον δεν εισπράχθηκε αποζημίωση. Δηλαδή ο φόρος που επιβάρυνε την απόκτηση των απολεσθέντων αγαθών καλώς εξέπεσε ή συμψηφίστηκε. Αν όμως η ζημιά από την απώλεια, καταστροφή ή κλοπή των αγαθών αναπληρωθεί από οποιαδήποτε αιτία λ.χ. αποζημίωση από τον υπαίτιο φορέα ή την ασφαλιστική εταιρία, τότε ο φόρος που εξέπεσε διακανονίζεται και το ποσό του φόρου που αναλογεί στο ύψος της αποζημίωσης επιστρέφεται στο δημόσιο..

### **§ 7.3.2 Απώλειες και κλοπές ασφαλισμένων αποθεμάτων**

Αν η απώλεια είναι μεν βεβαιωμένη αλλά δεν υπάρχει ασφαλιστική κάλυψη, τότες με το κόστος κτήσεως των απολεσθέντων εμπορευμάτων θα χρεωθεί ο λογαριασμός 81.02.10 «ζημιές από απώλεια ή κλοπή ανασφάλιστων αποθεμάτων» με πίστωση του λογαριασμού 78.10.05 «τεκμαρτά έσοδα από απώλεια ή κλοπή ανασφάλιστων αποθεμάτων».

Στο τέλος της χρήσης, ο λογαριασμός 78.10 μεταφέρεται στην πίστωση του 80.00 στη χρέωση του οποίου μεταφέρεται και το κόστος των αποθεμάτων που απωλέστηκαν ή κλάπηκαν και έτσι αλληλοσυμψηφίζεται το λογιστικό έσοδο με το κόστος των αποθεμάτων.

## § 7.4 ΚΑΤΑΣΤΡΕΦΟΜΕΝΑ ΑΚΑΤΑΛΛΗΛΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

### § 7.4.1 Λογιστική αντιμετώπιση κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. και τον Κ.Β.Σ.

Σύμφωνα με τη γνωμάτευση 51/1282/1990 το κόστος των αποθεμάτων που καταστρέφονται ως ακατάλληλα, λόγω λήξεως της ημερομηνίας καταναλώσεώς τους ή από άλλη αιτία, χαρακτηρίζεται έκτακτη ζημία και αντιμετωπίζεται ως εξής:

Το κόστος αγοράς των αποθεμάτων που καταστρέφονται ως ακατάλληλα καταχωρείται σε χρέωση ιδιαίτερου τριτοβάθμιου λογαριασμού, π.χ. 81.02.10 «ζημιές από καταστροφή ακατάλληλων αποθεμάτων», ενταγμένου στο δευτεροβάθμια λογαριασμό 81.02 «έκτακτες ζημιές», με πίστωση αντίστοιχου τριτοβάθμιου λογαριασμού, που ανοίγεται από το λογαριασμό 78.11 «αξία καταστραφέντων ακατάλληλων αποθεμάτων», ο οποίος αναλύεται σε ανάλογους τριτοβάθμιους. Δηλαδή, γίνεται η εγγραφή:

31	Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα		
31.02	Έκτακτες ζημιές		
31.02.10	Ζημιές από καταστροφή ακατάλληλων αποθεμάτων		
78	Ιδιοπαραγωγή παγίων – Τεκμαρτά έσοδα		
78.11	Αξία καταστραφέντων ακατάλληλων αποθεμάτων		

Ο Κ.Β.Σ. δεν προβλέπει την έκδοση ειδικού δικαιολογητικού στοιχείου για τη θεώρηση των σχετικών λογιστικών εγγραφών και την απόδειξη της καταστροφής των αποθεμάτων. Συνεπώς έχει εφαρμογή η διάταξη του άρθρου 18 παράγραφος 2 περί άλλων πρόσφορων αποδεικτικών στοιχείων.

Τέτοιο είναι το «πρωτόκολλο καταστροφής» που συντάσσεται από επιτροπή υπαλλήλων της επιχείρησης που συγκροτείται με απόφαση των νόμιμων οργάνων της, η οποία προβαίνει σε συγκεκριμένη μέρα και ώρα στην καταστροφή των αγαθών και στη σύνταξη και υπογραφή του πιο πάνω πρωτοκόλλου. Κρίνεται σκόπιμο η επιχείρηση να ζητήσει με αίτησή της, την παρουσία αρμοδίου υπαλλήλου της ΔΟΥ, καθώς και του ορκωτού ελεγκτή της, εφόσον αυτή υπόκειται στον έλεγχο του ΣΟΕ. Γίνεται πάντως δεκτό ότι για την κατάρτιση του πρωτοκόλλου καταστροφής δεν απαιτείται η συμμετοχή δημοσίου οργάνου.

Ο Φ.Π.Α. που εξεπέστη κατά την αγορά των εμπορευμάτων δεν επιστρέφεται, στην προκειμένη περίπτωση (καταστροφή) στο Δημόσιο.

## **§ 7.5 ΙΔΙΟΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ**

### **§ 7.5.1 Ιδιοχρησιμοποίηση αποθεμάτων κατά τη νομοθεσία περί Φ.Π.Α.**

Ιδιοχρησιμοποίηση Αποθεμάτων έχουμε όταν η επιχείρηση χρησιμοποιεί η ίδια για τις ανάγκες της αποθέματα, για τα οποία, κατά την αγορά τους, είχε εκπέσει ο Φ.Π.Α. επί της αξίας κτήσεώς τους.

Η ιδιοχρησιμοποίηση αποθεμάτων από μια επιχείρηση για τις ανάγκες της, δεν αποτελεί φορολογητέα πράξη (αυτοπαράδοση) και συνεπώς σωστά εξέπεσε ο

Φ.Π.Α. κατά το χρόνο αγοράς των αγαθών. Κατά την ιδιοχρησιμοποίηση των αγαθών δεν αποδίδεται Φ.Π.Α. στο δημόσιο.

Κατ' εξαίρεση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 1 του ν. 1642/86 ορίζεται ότι η ιδιοχρησιμοποίηση ορισμένων αγαθών συνιστά αυτοπαράδοση και συνεπώς οφείλεται στο δημόσιο Φ.Π.Α. Τα αγαθά αυτά είναι τα ακόλουθα:

α) Καπνοβιομηχανικά προϊόντα

β) τρόφιμα και ποτά

γ) Επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης μέχρι και 9 θέσεων, μοτοσικλέτες κ.λ.π., που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό.

#### **§ 7.5.2 Λογιστική αντιμετώπιση της ιδιοχρησιμοποίησης αποθεμάτων**

Αν μια επιχείρηση σκοπεύει να χρησιμοποιήσει ως πάγιο ένα εμπόρευμα της (λ.χ. ηλεκτρονικός υπολογιστής), τότε θα χρεωθεί ο οικείος λογαριασμός του παγίου με αντίστοιχη πίστωση του λογαριασμού 78.10.08 «τεκμαρτά έσοδα από ιδιοχρησιμοποίηση αποθεμάτων ως παγίων».

### **§ 7.6 ΔΩΡΙΖΟΜΕΝΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ**

#### **§7.6.1 Αντιμετώπιση από τη νομοθεσία Φ.Π.Α.**

Με τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 2β του ν.1642/86, ορίζεται ότι μόνο οι δωρεές αγαθών που είναι εκτός των σκοπών επιχειρηματικής δραστηριότητας συνιστούν αυτοπαραδόσεις και συνεπώς γεννούν υποχρέωση

απόδοσης Φ.Π.Α. στο Δημόσιο. Ποιες όμως είναι οι δωρεές αυτές είναι συχνά θέμα υποκειμενικό.

Εφόσον πάντως η δωρεά συνιστά αυτοπαράδοση εκδίδεται «απόδειξη αυτοπαράδοσης». Τα δωριζόμενα αγαθά καταχωρούνται σε υπολογαριασμό του 64.02 «έξοδα προβολής και διαφήμισης».

## Κεφάλαιο 8<sup>ο</sup>

# ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

## § 8.1 ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΤΗΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ

### § 8.1.1 Έννοια και σκοποί της απογραφής

Απογραφή καλείτε το σύνολο των ενεργειών που αποσκοπούν στο λεπτομερή προσδιορισμό και καταγραφή κατά ποιότητα, ποσότητα και αξία, του πράγματι υφιστάμενου ενεργητικού και παθητικού (συνεπώς και της καθαρής περιουσίας) μίας οικονομικής μονάδας, σε ενιαίο νόμισμα και σε δεδομένη χρονική στιγμή.

Από τα πιο πάνω προκύπτει ότι για τη διενέργεια της απογραφής απαιτούνται οι εξής ενέργειες:

A. Ο λεπτομερής προσδιορισμός των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού που υπάρχουν στην ορισθείσα χρονική στιγμή διενέργειας της απογραφής, που συνίσταται στην περιγραφή των στοιχείων της περιουσίας κατά τέτοιο τρόπο ώστε να επέρχεται η πλήρης εξατομίκευση τους.

B. Ο ακριβής ποσοτικός προσδιορισμός, δηλαδή η μέτρηση, των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού που υπάρχουν στην ορισθείσα χρονική στιγμή διενέργειας της απογραφής.

Γ. Η αποτίμηση (ή απόδοση χρηματικής αξίας ή προσδιορισμός της αξίας) των στοιχείων που με λεπτομέρεια μετρήθηκαν με τις δύο πιο πάνω ενέργειες.

Από τον ορισμό της απογραφής προκύπτουν οι σκοποί που επιδιώκονται με τη σύνταξη της. Αυτοί είναι:

A. Ο λεπτομερής προσδιορισμός της περιουσίας της επιχείρησης που πραγματικά υπάρχει σε μία δεδομένη στιγμή.

B. Ο προσδιορισμός του συνολικού οικονομικού αποτελέσματος που προέκυψε από τη δραστηριότητα της επιχείρησης κατά τη διάρκεια της χρήσης.

Γ. Ο έλεγχος όλων των στελεχών της επιχείρησης που διαχειρίζονται τα κινητά ενσώματα περιουσιακά στοιχεία.

Ο ορισμός του Κ. Β. Σ. δίνει ιδιαίτερη βαρύτητα στο ότι η απογραφή είναι η λεπτομερής καταμέτρηση, καταγραφή και αποτίμηση όλων των στοιχείων της επαγγελματικής περιουσίας της επιχείρησης, τα οποία υπάρχουν σε δεδομένη χρονική στιγμή.

Η χρήση του όρου «επαγγελματική περιουσία» δηλώνει ότι δεν επιτρέπεται η ανάμειξη της περιουσίας της επιχείρησης με την ατομική περιουσία των φορέων της. Τούτο γιατί σύμφωνα με την αρχή της λογιστικής οντότητας, η επιχείρηση αποτελεί ξεχωριστή οντότητα, ανεξάρτητη από τους φορείς της.

### § 8. 1.2 Σημασία - Λόγοι σύνταξης απογραφής

Η διενέργεια απογραφής αποτελεί έργο μεγάλης σημασίας για την οικονομική μονάδα, γιατί μέσω αυτής μπορεί η διοίκηση –και άλλα ενδιαφερόμενα πρόσωπα- να έχει μία σαφή εικόνα της περιουσιακής συγκρότησης της. Η απογραφή αποτελεί τη βάση κάθε



λογιστικής οργάνωσης. Όταν διεξάγεται με την πρέπουσα επιμέλεια και αντανακλά την πραγματικότητα, τότε αποτελεί έναν κύριο οδηγό και σύμβουλο για τον επιχειρηματία ή την διοίκηση.

Οι λόγοι που επιβάλουν τη σύνταξη της απογραφής είναι οι εξής:

- Λογιστικοί: Έλεγχος ακρίβειας λογιστικών καταχωρήσεων, εξαγωγή του αποτελέσματος κλπ
- Οικονομικοί: Ο προσδιορισμός της χρηματικής αξίας της περιουσίας της επιχείρησης, η διανομή μερισμάτων-κερδών σε εταίρους ή μετόχους κλπ
- Φορολογικοί: Η εύρεση του οικονομικού αποτελέσματος και η υποβολή του σε φόρο.

### § 8.1.3 Είδη απογραφής

Η απογραφή με βάση διάφορα κριτήρια διακρίνεται σε:

#### 1. Εσωλογιστική και εξωλογιστική:

Εσωλογιστική είναι αυτή που βασίζεται στα λογιστικά βιβλία. Τέτοια απογραφή γίνεται κυρίως στα ασώματα περιουσιακά στοιχεία και στις υποχρεώσεις.

Εξωλογιστική απογραφή είναι αυτή που βασίζεται στην πραγματική καταμέτρηση ή ζύγιση, των διάφορων υλικών στοιχείων και όχι στα υπόλοιπα των λογαριασμών με βάση τα βιβλία. Τέτοια απογραφή γίνεται κυρίως για τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία.

#### 2. Τακτική ή απογραφή τέλους χρήσης και έκτακτη απογραφή:

Τακτική απογραφή είναι αυτή που συντάσσεται τακτικά στο τέλος κάθε χρήσης, περιλαμβάνει δε όλα τα περιουσιακά και τις υποχρεώσεις της επιχείρησης και βάση αυτής

συντάσσεται ο ισολογισμός τέλους χρήσης. Είναι πάντοτε γενική, ταυτόχρονα εξωτερική και εσωτερική. Η ίδια απογραφή για τη νέα χρήση χαρακτηρίζεται ως απογραφή έναρξης.

Έκτακτη απογραφή είναι αυτή που συντάσσεται σε έκτακτες περιπτώσεις, όπως για παράδειγμα σε περιπτώσεις συγχώνευσης, λύσης και εκκαθάρισης κλπ. Και αυτή είναι γενική και ταυτόχρονα εξωτερική και εσωτερική απογραφή.

### **3. Γενική και μερική απογραφή:**

Η γενική απογραφή πρόκειται για την απογραφή που περιλαμβάνει όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της επιχείρησης.

Μερική απογραφή είναι αυτή που αφορά μέρος μόνο των περιουσιακών στοιχείων, διενεργείται σε τακτά διαστήματα ή έκτακτα και έχει σκοπό την εξακρίβωση του τι πραγματικά υπάρχει, καθώς και τον έλεγχο των προσώπων που διαχειρίζονται τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης.

### **4. Διαρκής και περιοδική απογραφή:**

Η διαρκής απογραφή είναι μια παραλλαγή της απογραφής με την οποία στα λογιστικά εμφανίζονται συνέχεια μετά από κάθε οικονομική πράξη, κατά ποσότητα και αξία ή μόνο κατά ποσότητα, τα υπόλοιπα των εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων και βοηθητικών υλών κλπ.

Αντίθετα στην περιοδική απογραφή δεν γίνεται διαρκής καταγραφή των περιουσιακών στοιχείων, αλλά μόνο κατά την περίοδο τέλεσης της.

## § 8.2 ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ - Η ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ

Η διενέργεια απογραφής αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για την κατάρτιση του ισολογισμού τέλους χρήσης. Για το λόγο αυτό η εμπορική και φορολογική νομοθεσία με ρητές διατάξεις επιβάλλει την υποχρέωση σύνταξης απογραφής. Έτσι:

- Κατά το άρθρο 9 του εμπορικού νόμου κάθε έμπορος πρέπει να κάνει κάθε έτος απογραφή των ακινήτων και των κινητών πραγμάτων του και της περιουσίας και να την αντιγράψει σε ειδικό βιβλίο. Η παλαιότητα όμως του άρθρου το έχει θέσει σχεδόν σε αδράνεια.
- Κατά το νόμο 2190/1920, με τις διατάξεις του άρθρου 41&42 κατά την έναρξη λειτουργίας της, η ΑΕ οφείλει να ενεργήσει απογραφή. Την ίδια υποχρέωση έχει και στο τέλος κάθε εταιρικής χρήσης, όπως αυτή καθορίζεται στο καταστατικό. Η εταιρική χρήση δε δύναται να είναι μεγαλύτερη από δώδεκα μήνες. Εξαιρετικά η πρώτη χρήση δε δύναται να είναι μεγαλύτερη από είκοσι τέσσερις μήνες.
- Κατά το νόμο 3190/1955, που αναφέρεται στις ΕΠΕ, μια φορά το χρόνο, στο τέλος της εταιρικής χρήσης, οι διαχειριστές της εταιρείας υποχρεούνται στη σύνταξη απογραφής όλων των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού της, με λεπτομερή περιγραφή κάθε στοιχείου. Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας καταρτίζονται από τους διαχειριστές της με βάση την απογραφή αυτή.
- Ο ΚΒΣ ορίζει ότι η διαχειριστική περίοδος περιλαμβάνει δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα. Κατά την έναρξη ή λήξη ή διακοπή των εργασιών της επιχείρησης η

διαχειριστική περίοδος μπορεί να είναι μικρότερη του δωδεκαμήνου. Εξαιρετικά, για τον επιτηδευματία που τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας, υποχρεωτικά ή προαιρετικά, η διαχειριστική περίοδος έναρξης μπορεί να είναι μεγαλύτερη του δωδεκαμήνου, όχι όμως μεγαλύτερη των είκοσι τεσσάρων μηνών.

- Το ΕΓΛΣ σχετικά με την απογραφή των αποθεμάτων ορίζει τα ακόλουθα :

Οι οικονομικές μονάδες είναι υποχρεωμένες να πραγματοποιούν πραγματικές 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.

Οι οικονομικές μονάδες που τηρούν τους λογαριασμούς αποθεμάτων κατά την μέθοδο της διαρκούς απογραφής, έχουν τη δυνατότητα, 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 μια φορά μέσα στη χρήση.

— Η αποτίμηση των ειδών που αναγράφονται με τη μέθοδο της περιοδικής απογραφής γίνεται στο τέλος της χρήσης, με βάση τις ποσότητες που προκύπτουν από τα λογιστικά δεδομένα της τελευταίας εργάσιμης ημέρας.

Η σύνταξη της απογραφής περιλαμβάνει δυο στάδια:

A. τον ακριβή ποσοτικό και ποιοτικό προσδιορισμό των περιουσιακών στοιχείων,

δηλαδή την αναγνώριση, καταμέτρηση και καταγραφή των περιουσιακών στοιχείων και

B. την αποτίμηση των ποσοτήτων που απογράφηκαν, δηλαδή την εκτίμηση της αξίας τους.

## **§ 8.3 ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΤΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΚΑΙ ΠΡΟΚΑΤΑΡΚΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΕΛΕΣΗΣ ΤΗΣ**

### **§ 8.3.1. Οργάνωση της διαδικασίας απογραφής**

Για τη σωστή τέλεση της απογραφής η οικονομική μονάδα πρέπει να οργανωθεί κατάλληλα ώστε το αποτέλεσμα που θα πάρει, να ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα και να οδηγήσει την επιχείρηση σε σωστά συμπεράσματα. Η σωστή οργάνωση της διαδικασίας προϋποθέτει:

- Την ύπαρξη κατάλληλου προσωπικού, στο οποίο οι υπεύθυνοι της επιχείρησης έχουν εμπιστοσύνη.
- Τον διαχωρισμό των εξουσιών του προσωπικού, ώστε να περιορισθούν οι πιθανότητες ατασθαλιών. Έτσι άλλο πρόσωπο αναλαμβάνει τη φύλαξη και διατήρηση των αποθεμάτων, άλλο το φυσικό τους έλεγχο και άλλο τις λογιστικές καταγραφές των κινήσεων.
- Την κάλυψη από ειδική ασφάλεια για κινδύνους απαξίωσης των αποθεμάτων και περιοδική επανεξέταση των αξιών για τις οποίες έχουν ασφαλιστεί τα αποθέματα.

- Την απόδειξη με γραπτά στοιχεία υπογεγραμμένα από τον αποθηκάριο κάθε εισόδου ή εξόδου αποθεμάτων από την αποθήκη.
- Τον έλεγχο των αποθεμάτων που εξάγονται, είτε στις εξόδους του εργοστασίου, είτε στη φόρτωση στα μεταφορικά μέσα.
- Την διαδικασία προστασίας των αποθεμάτων κατά των απαξιώσεων τους. (λχ υγρασία, πυρκαγιά)
- Τον περιορισμό εισόδου στις αποθήκες σε άλλα πρόσωπα εκτός του αποθηκάριου.

### § 8.3.2 Προκαταρκτικές εργασίες τέλεσης της απογραφής

Η ύπαρξη προκαταρκτικών εργασιών πριν την απογραφή προδιαθέτει την αξιοπιστία και αποτελεσματικότητα της απογραφής. Τέτοιες εργασίες μπορεί να είναι οι ακόλουθες:

- Πρόβλεψη ειδικών διαδικασιών για αποθέματα που είναι δύσκολο να μετρηθούν
- Τακτοποίηση των αποθεμάτων (λχ διαχωρισμός των ειδών μεταξύ τους, εύχρηστη ταξινόμηση)
- Αναγνώριση και διαχωρισμός των ειδών που θα μετρηθούν χωριστά (όπως τα εμπορεύματα τρίτων)
- Διάθεση απαραίτητων μηχανημάτων ή εργαλείων για τα αποθέματα που δεν προσεγγίζονται εύκολα.
- Προαρίθμηση των δικαιολογητικών μέτρησης.

## § 8.4 ΚΥΡΙΟΤΕΡΟΙ ΠΙΘΑΝΟΙ ΚΙΝΔΥΝΟΙ ΠΟΥ ΕΝΕΧΕΙ Η ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ

Η λειτουργία των αποθεμάτων παρουσιάζει μεγάλους κινδύνους, οι οποίοι κυρίως απορρέουν από πιθανή κακή απογραφή τους και πιθανή κακή αποτίμηση τους. Τα σημεία που παρουσιάζουν κινδύνους, όπως ανακύπτουν από τα άνω κεφάλαια είναι τα ακόλουθα:

- Το προσωπικό που είναι επιφορτισμένο με την απογραφή.

Ειδικότερα πρέπει να υπάρχει μοναδικός υπεύθυνος για την απογραφή και να επιβλέπεται από το λογιστήριο. Το προσωπικό της απογραφής πρέπει να είναι πληροφορημένο για την εργασία που διενεργεί.

- **Η ημερομηνία και η διάρκεια της απογραφής.**

Η διάρκεια της απογραφής πρέπει να είναι η συντομότερη δυνατή. Η καλύτερη ημερομηνία διενέργειας είναι αυτή του κλεισίματος λογαριασμών ή αυτή που τα αποθέματα είναι πιο χαμηλά και η δραστηριότητα της επιχείρησης μειωμένη.

- **Προσδιορισμός των χώρων απογραφής.**

Ο απογραφικός χώρος θα πρέπει να χωρίζεται σε τομείς, στον καθένα από τους οποίους θα εργάζεται μια απογραφική ομάδα. Κατά αυτό τον τρόπο θα αποφεύγεται η μεταφορά αποθεμάτων από τον έναν τομέα στον άλλο και επιπλέον θα είναι πιο εύκολη η άσκηση ελέγχου.

- **Ο προσδιορισμός των αποθεμάτων για απογραφή.**

Είναι πολύ σημαντικό το ποία εμπορεύματα θα απογραφούν για τη σωστή εξαγωγή αποτελέσματος. Έτσι θα πρέπει να προσεχθεί να μην απογραφούν εμπορεύματα τρίτων, αλλά και να ληφθούν υπ' όψιν τα εμπορεύματα που ανήκουν στην κυριότητα της

επιχείρησης, αλλά δε βρίσκονται στους αποθηκευτικούς της χώρους. Τέτοιες περιπτώσεις είναι τα αποθέματα που βρίσκονται στους χώρους παράδοσης και παραλαβής και γενικά σε χώρους τρίτων, αποθέματα transit που βρίσκονται σε χώρους τελωνείων, αποθέματα σε ενέχυρο ή εγγύηση κλπ

- **Η διαδικασία διαχωρισμού των χρήσεων.**

Όπως θα επισημανθεί και στις επόμενες παραγράφους, η ημερομηνία που κλείνει η χρήση αποτελεί κομβικό σημείο στη σωστή εκτέλεση της απογραφής. Στο τέλος της χρήσης θα πρέπει να υπάρχει σταμάτημα της παραγωγής, σταμάτημα των παραλαβών και παραδόσεων, καθώς και των εσωτερικών μετακινήσεων.

- **Τους τρόπους-χειρισμούς μέτρησης.**

Τα φύλλα μέτρησης πρέπει να είναι προαριθμημένα και θεωρημένα, να συμπληρώνονται με ανεξίτηλο μελάνι, να μην υπάρχουν σβησίματα και διαγραφές, να είναι υπογεγραμμένα από τον συντάκτη τους και να διατηρούνται για πιθανό έλεγχο εκ των υστέρων.

## **§ 8.5 ΑΓΑΘΑ ΠΟΥ ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΣΤΑ ΑΠΟΓΡΑΦΟΜΕΝΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ**

Στην απογραφή τέλους χρήσης πρέπει να περιλαμβάνονται τα αποθέματα των οποίων η επιχείρηση έχει την κυριότητα κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, ανεξάρτητα από την τοποθεσία στην οποία βρίσκονται. Αυτό καταμαρτυρεί την κρισιμότητα της στιγμής κατά την οποία η κυριότητα των αγοραζόμενων ή πωλημένων



αποθεμάτων αλλάζει χέρια. Η μεταβίβαση κυριότητας δεν προϋποθέτει απαραίτητα την είσπραξη ή πληρωμή, την παράδοση ή παραλαβή.

Ορισμένες φορές είναι πολύ δύσκολο να αποσαφηνιστεί σε ποιο συμβαλλόμενο μέλος της αγοραπωλησίας ανήκει η κυριότητα. Σ' αυτές τις περιπτώσεις πρέπει να λαμβάνεται υπ' όψιν η πρακτική που ακολουθούν οι δύο πλευρές, η πρακτική που ακολουθούν οι αντίστοιχες επιχειρήσεις του κλάδου και οτιδήποτε άλλο θα μπορούσε να βοηθήσει στην εξακρίβωση της κυριότητας.

Συνεπώς, βάση των προαναφερθέντων, είναι πιθανό αγαθά που βρίσκονται στην αποθήκη της επιχείρησης κατά την ημέρα της απογραφής να μην ανήκουν σ' αυτήν και από την άλλη πλευρά αποθέματα που βρίσκονται υπό την κυριότητα της να μην υπάρχουν στην αποθήκη κατά την ημέρα αυτή. Χαρακτηριστικές είναι οι ακόλουθες περιπτώσεις:

#### **§ 8.5.1 Αγορές που η παραλαβή των αγαθών δεν έχει γίνει**

Για τα συγκεκριμένα αυτά αγαθά πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι όροι αγοράς τους, για να διευκρινιστεί αν θα περιληφθούν στην απογραφή ή όχι. Έτσι, για αγαθά που αγοράστηκαν και η κυριότητα τους δεν μετατίθεται στην επιχείρηση, αφού δεν μεταφέρονται με ευθύνη της, η οικονομική μονάδα δεν θα τα συμπεριλάβει στην απογραφή. Αντίθετα, αν τα αγαθά φορτώθηκαν και μεταφέρονται με ευθύνη της επιχείρησης, θεωρείται ότι αυτά έχουν αλλάξει κυριότητα και συνεπώς περιλαμβάνονται στην απογραφή. Το ΕΓΛΣ πάντως ορίζει ότι σε περίπτωση που κατά τη διάρκεια της χρήσης, περιέρχονται στην οικονομική μονάδα τιμολόγια πριν από την παραλαβή των αντίστοιχων αγαθών, δεν διενεργούνται εγγραφές.

Σε περιπτώσεις που κατά το τέλος της χρήσης, λαμβάνονται τιμολόγια για αγαθά που δεν έχουν παραληφθεί, αλλά έχουν φορτωθεί για λογαριασμό και με ευθύνη της οικονομικής μονάδας, χρεώνεται ο λογαριασμός «36.02 Αγορές υπό παραλαβή» σε πίστωση του προσωπικού λογαριασμού του προμηθευτή. Ο 36.02 τακτοποιείται στην επόμενη χρήση, κατά την παραλαβή των αγαθών, με χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 2. Η ορθή αυτή λογιστική αντιμετώπιση των υπό διαμετακόμιση αγαθών δεν ακολουθείται υποχρεωτικά για τα αγαθά που αγοράζονται από το εξωτερικό, αφού η οικονομική μονάδα μπορεί να μη διενεργεί σχετικές εγγραφές.

Η χρέωση των λογαριασμών των αποθεμάτων κατά την παραλαβή τους γίνεται με βάση τα τιμολόγια και λοιπά δικαιολογητικά αγοράς. Σε περίπτωση που έχουν παραληφθεί τα αγαθά, αλλά όχι τα τιμολόγια αγοράς, χρεώνονται οι λογαριασμοί αποθεμάτων με την συμφωνημένη αξία των αγαθών που παραλαμβάνονται, με πίστωση του μεταβατικού λογαριασμού «56.02 Αγορές υπό τακτοποίηση», ο οποίος τακτοποιείται αμέσως μετά τη λήψη του τιμολογίου.

#### **§ 8.5.2 Αγαθά που πωλήθηκαν από την επιχείρηση και δεν παραδόθηκαν στον αγοραστή**

Αν η επιχείρηση πωλήσει αγαθά, αλλά κατά την ημέρα της απογραφής τα πωλημένα δεν έχουν παραληφθεί ακόμα από τον πελάτη, τα αγαθά αυτά δεν πρέπει να περιληφθούν στην απογραφή ως ίδια, αλλά ως αγαθά τρίτων.

Το ΕΓΛΣ ορίζει ότι τα αγαθά που παραμένουν στην αποθήκη του πωλητή για φύλαξη, θεωρούνται πωλημένα. Ο ΚΒΣ θεωρεί ότι αυτά τα αγαθά είναι για τον πωλητή «εμπορεύματα τρίτων» και για τον αγοραστή «εμπορεύματα σε τρίτους». Μάλιστα το

άρθρο 27 του ΚΒΣ ορίζει ότι καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών χωριστά, τουλάχιστον κατ' είδος και ποσότητα.

Για πωλήσεις που η παράδοση των αγαθών δεν έχει γίνει στο τέλος της χρήσης σύμφωνα με το ΕΓΛΣ, ορίζονται τα εξής:

Αν εκδοθούν παραστατικά πώλησης πριν γίνει εξαγωγή των πωλημένων από την αποθήκη, η αξία των παραστατικών αυτών δεν καταχωρείται στο λογαριασμό «70 Πωλήσεις». Τα παραστατικά αυτά ακυρώνονται στο τέλος της χρήσης, αν δεν έχουν παραδοθεί στον αγοραστή ή δεν φορτωθούν για λογαριασμό του, αφού θα παρουσιάζουν μη δουλεμένα έσοδα.

Σε περίπτωση όμως που έχει πραγματοποιηθεί η εξαγωγή των αγαθών από τις αποθήκες της οικονομικής μονάδας και έχουν παραδοθεί στον αγοραστή ή ταξιδεύουν για λογαριασμό του, χωρίς να έχει εκδοθεί παραστατικό, χρεώνεται ο μεταβατικός λογαριασμός «36.01 Έσοδα χρήσης εισπρακτέα» και πιστώνεται ο λογαριασμός «70 Πωλήσεις». Στην επόμενη χρήση, οπότε και εκδίδεται το παραστατικό πώλησης, χρεώνεται ο λογαριασμός του πελάτη με πίστωση του 36.01.

**§ 8.5.3 Αγαθά που βρίσκονται σε τρίτους**

Τα αγαθά που κατά την ημέρα απογραφής βρίσκονται σε υποκαταστήματα, πράκτορες ή αντιπροσώπους της επιχείρησης για πώληση πρέπει να περιλαμβάνονται στην απογραφή. Αντίθετα τα αγαθά που η κυριότητα τους ανήκει σε τρίτους και η επιχείρηση τα κατέχει για να τα πωλήσει εκ μέρους αυτών, δεν περιλαμβάνονται στα αποθέματα της επιχείρησης, αλλά καταχωρούνται σε ιδιαίτερη ομάδα ως εμπορεύματα τρίτων.

## § 8.6 Η ΣΠΟΥΔΑΙΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ

### § 8.6.1 Οι επιπτώσεις των λαθών απογραφής στις οικονομικές καταστάσεις

Αρκετές φορές είναι πιθανόν κατά τη διενέργεια μιας απογραφής να γίνονται λάθη είτε στις ποσότητες των αποθεμάτων που απογράφηκαν, είτε στις αξίες αυτών. Ανεξάρτητα της μορφής που μπορεί να έχει το λάθος οδηγεί σε υπερεκτίμηση ή υποεκτίμηση των αποθεμάτων λήξης και κατ' επέκταση έμμεσα επηρεάζει και διαμορφώνει το αποτέλεσμα χρήσης.

Τα τελικά αποθέματα έχουν μια ανάλογη σχέση με τα αποτελέσματα της χρήσης και μια αντιστρόφως ανάλογη σχέση με το κόστος πωληθέντων. Αυτό μπορούν να το εξηγήσουν και οι ακόλουθοι τύποι:

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

$$\text{Αποτέλεσμα} = \text{Πωλήσεις} - \text{Κόστος Πωληθέντων}$$

Τα λάθη στην απογραφή των αποθεμάτων δεν επηρεάζουν μόνο τα αποτελέσματα, αλλά και τον ισολογισμό με τον εσφαλμένο προσδιορισμό της αξίας ορισμένων μεγεθών του (όπως το κυκλοφορούν ενεργητικό, η καθαρή θέση κλπ)

Δεν παραβλέπεται ότι το λανθασμένο απόθεμα λήξης της χρήσης αποτελεί απόθεμα έναρξης για την άλλη και συνεπώς και τα αποτελέσματα της επόμενης χρήσης θα είναι λανθασμένα.

Τα πιο συνηθισμένα λάθη δημιουργούνται από τις περιπτώσεις αγοραπωλησιών στο τέλος χρήσης που δεν έχει «ξεκαθαρίσει» η κυριότητα των αγαθών. Στο παράδειγμα που ακολουθεί αναλύονται όλες οι πιθανές περιπτώσεις τέτοιων λαθών και ερμηνεύεται η επιρροή που ασκούν στα αποτελέσματα.

	ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ ΠΟΥ ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΣΤΗΝ ΑΠΟΓΡΑΦΗ		ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΣΤΗΝ ΑΠΟΓΡΑΦΗ	
	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ ΠΡΙΝ ΤΗΝ ΑΠΟΓΡΑΦΗ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΠΟΓΡΑΦΗ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ ΠΡΙΝ ΤΗΝ ΑΠΟΓΡΑΦΗ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΠΟΓΡΑΦΗ
ΠΑΡΑΛΑΒΗ ΠΡΙΝ ΤΗΝ ΑΠΟΓΡΑΦΗ	ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ 1	ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ 2	ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ 3	ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ 4
	- Κανονικά	-Αύξηση αποτελέσματος	-Μείωση αποτελέσματος	-Διαφοροποίηση Ισολογισμού
ΠΑΡΑΛΑΒΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΠΟΓΡΑΦΗ	ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ 5	ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ 6	ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ 7	ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ 8
	-Διαφοροποίηση Ισολογισμού	-Αύξηση αποτελέσματος	-Μείωση αποτελέσματος	-Κανονικά
ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΠΡΙΝ ΤΗΝ ΑΠΟΓΡΑΦΗ	ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ 9	ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ 10	ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ 11	ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ 12
	-Αύξηση αποτελέσματος	-Διαφοροποίηση Ισολογισμού	-Κανονικά	-Μείωση αποτελέσματος
ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΠΟΓΡΑΦΗ	ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ 13	ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ 14	ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ 15	ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ 16
	-Αύξηση αποτελέσματος	-Κανονικά	-Διαφοροποίηση Ισολογισμού	-Μείωση αποτελέσματος

- Στην περίπτωση 1 υπάρχει σωστός προσδιορισμός του αποτελέσματος, καθώς τηρούνται οι ορθές διαδικασίες.
- Στην περίπτωση 2 ενώ το τελικό απόθεμα αποδίδεται σωστά(τα εμπορεύματα που αγοράστηκαν ανήκουν στην επιχείρηση εντός χρήσης), οι αγορές παρουσιάζονται μειωμένες. Αυτό συνεπάγεται μείωση του κόστους πωληθέντων και αύξηση του αποτελέσματος.
- Στην περίπτωση 3 ενώ η αγορά έχει πραγματοποιηθεί κανονικά τα εμπορεύματα δεν περιλαμβάνονται λανθασμένα στο τελικό απόθεμα, με συνέπεια αυτό να είναι υποτιμημένο. Έτσι αυξάνεται το κόστος πωληθέντων και μειώνεται το αποτέλεσμα.
- Στην περίπτωση 4 υπάρχει υποτίμηση των αγορών και ανάλογη υποτίμηση του τελικού αποθέματος. Έτσι το τελικό αποτέλεσμα δεν θα μεταβληθεί, αφού δε θα αλλάξει ούτε το κόστος πωληθέντων. Αυτή που θα παρουσιαστεί διαφοροποιημένη είναι η κατάσταση του ισολογισμού.
- Στην περίπτωση 5 σημειώνεται υπερτίμηση των αγορών όπως και του τελικού αποθέματος. Όπως και προηγουμένως το κόστος πωληθέντων και τα αποτελέσματα δε θα αλλάξουν. Ωστόσο η κατάσταση του ισολογισμού θα παρουσιάζει υπερτιμημένες τις αγορές.
- Στην περίπτωση 6 το τελικό απόθεμα είναι υπερτιμημένο, αφού η αγορά δεν θεωρείται ότι ανήκει στην χρήση(μόλα ταύτα τα αγαθά περιλαμβάνονται στην απογραφή). Άρα το κόστος πωληθέντων θα μειωθεί, γεγονός που θα προκαλέσει αύξηση στο αποτέλεσμα.

- Στην περίπτωση 7 είναι εμφανές ότι οι αγορές είναι υπερτιμημένες, με συνέπεια την αύξηση του κόστους πωληθέντων και την αντίστοιχη μείωση του τελικού αποτελέσματος.
- Στην περίπτωση 8 δεν υπάρχουν αλλαγές, αφού η αγορά ορθώς δε λογίζεται ότι ανήκει στη χρήση.
- Στην περίπτωση 9 παρατηρείται ότι κακώς υπολογίζονται τα αγαθά που πωλήθηκαν στο τελικό απόθεμα. Έτσι θα μειωθεί το κόστος πωληθέντων και θα αυξηθεί το αποτέλεσμα.
- Στην περίπτωση 10 φαίνονται εξίσου υποτιμημένες οι πωλήσεις με το κόστος πωληθέντων, οπότε αυτό που θα αλλάξει είναι η μορφή του ισολογισμού και συγκεκριμένα η ομάδα 2.
- Στην περίπτωση 11 οι πράξεις εκτελέστηκαν κανονικά.
- Στην περίπτωση 12 υποτιμούνται οι πωλήσεις και συμπαρασύρουν σε μείωση το αποτέλεσμα.
- Στην περίπτωση 13 υπάρχουν υπερτιμημένες πωλήσεις που αυξάνουν το τελικό αποτέλεσμα.
- Στην περίπτωση 14 δεν θα μεταβληθεί κάποιο στοιχείο, αφού η πώληση αφορά την επόμενη χρήση.
- Στην περίπτωση 15 παρατηρείται υποτίμηση των αποθεμάτων ισόποση με την υπερτίμηση των πωλήσεων, με συνέπεια να μην αλλάξει το τελικό αποτέλεσμα. Διαφοροποιείται ωστόσο ο ισολογισμός με υπερτίμηση του λογαριασμού «20 Εμπορεύματα».

- Τέλος στην περίπτωση 16 παρουσιάζεται το τελικό απόθεμα υποτιμημένο με έμμεση συνέπεια την μείωση του αποτελέσματος, μέσω της αύξησης του κόστους πωληθέντων.

#### § 8.6.2 Η σπουδαιότητα της απογραφής για το κύρος των βιβλίων

Η φορολογική νομοθεσία δίνει ιδιαίτερη βαρύτητα στην άψογη τήρηση του «Βιβλίου Απογραφής». Αυτό γίνεται αντιληπτό και από τις κυρώσεις για ορισμένες παραλείψεις. Αναφέρονται ενδεικτικά:

- Η μη πραγματοποίηση απογραφής συνεπάγεται ακύρωση των βιβλίων, λόγω του ότι θα είναι αδύνατη η εξαγωγή αποτελέσματος.
- Κάτι ανάλογο συμβαίνει αν το βιβλίο απογραφών δεν είναι θεωρημένο, οπότε και το αποτέλεσμα προσδιορίζεται εξωλογιστικά.
- Ακύρωση των βιβλίων συνιστούν και οι εσκεμμένες παραλείψεις ή παρατυπίες στο βιβλίο απογραφών. Αν ανακαλυφθεί ότι δεν θίγεται το κύρος των βιβλίων, καθώς δεν υπήρξε πρόθεση παράλειψης, δεν ισχύει η ακύρωση.
- Η καθυστέρηση καταχώρησης της απογραφής συνιστά νόμιμο λόγο απόρριψης των βιβλίων ως ανεπαρκών, καθόσον καθιστά επισφαλή τα αποτελέσματα χρήσης.



## **§ 8.7. ΠΟΣΟΤΙΚΗ ΚΑΤΑΜΕΤΡΗΣΗ ΚΑΙ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΤΟ ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΓΡΑΦΩΝ**

### **§ 8.7.1 Τα αποθέματα απογράφονται κατά αποθηκευτικό χώρο**

Τα αποθέματα που κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου βρίσκονται στα χέρια του επιτηδευματία ή σε τρίτους, καταμετρούνται και καταγράφονται στο βιβλίο απογραφών, χωριστά για κάθε αποθηκευτικό χώρο.

Η καταχώρηση των αποθεμάτων, κατά αποθηκευτικό χώρο, στο βιβλίο απογραφών γίνεται με οριζόντια ή κάθετη ανάπτυξη των χώρων αυτών, με μνεία του τίτλου ή της διεύθυνσης του αποθηκευτικού χώρου.

Κατά τη νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων συνιστά ουσιώδη ανακρίβεια των βιβλίων –με συνέπεια τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του αποτελέσματος της χρήσης- η σύνταξη ενιαίας απογραφής και για τους δύο αποθηκευτικούς χώρους.

### **§ 8.7.2 Τρόπος καταχώρησης των αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφών**

Σύμφωνα με τον κώδικα βιβλίων και στοιχείων, η εγγραφή καταχώρησης των αποθεμάτων περιλαμβάνει:

- 1) Το είδος του αγαθού,
- 2) Την ποσότητα του αγαθού,
- 3) Τη μονάδα μέτρησης, που είναι η ίδια με τη μονάδα μέτρησης με την οποία αγοράζεται ή πωλείται το αγαθό,
- 4) Την κατά μονάδα αξία με την οποία αποτιμάται το αγαθό, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ΚΒΣ και

5) Τη συνολική αξία κάθε αγαθού.

Η ποσότητα κάθε είδους αγαθού καταχωρείται με μία εγγραφή για κάθε αποθηκευτικό χώρο. Δεν επιτρέπεται, δηλαδή, για το ίδιο αγαθό να γίνονται δύο ή περισσότερες εγγραφές για κάθε αποθηκευτικό χώρο.

### **§ 8.7.3 Χρόνος καταχώρησης των αποθεμάτων στο Βιβλίο Απογραφών**

Το είδος του αγαθού, η ποσότητα και η μονάδα μετρήσεως αυτού καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών μέχρι την εικοστή ημέρα του μεθεπόμενου από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου μήνα.

Η κατά μονάδα αξία και η κατά μονάδα συνολική αξία καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών μέσα στη χρονική περίοδο σύνταξης του ισολογισμού, δηλαδή:

- Για τις ατομικές επιχειρήσεις, προσωπικές εταιρείες, ΕΠΕ, κοινοπραξίες, κοινωνίες αστικού δικαίου και αστικές εταιρείες μέσα σε τρεις μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.
- Για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις και τις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ποντοπόρα πλοία μέσα σε έξι μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

### **§ 8.7.4 Απογραφή περιουσιακών στοιχείων τρίτων**

Όπως ειπώθηκε και στις προηγούμενες παραγράφους, στο βιβλίο απογραφών καταχωρούνται ακόμα τα αποθέματα κυριότητας τρίτων, που βρίσκονται στην κατοχή της επιχείρησης κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου για οποιοδήποτε λόγο. Αυτά τα περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται στην απογραφή χωριστά από της επιχείρησης, τουλάχιστον κατά είδος και ποσότητα, με αναγραφή και του σκοπού για τον οποίο βρίσκονται στην επιχείρηση.

### § 8.7.5 Απογραφή αποθεμάτων υποκαταστήματος

Όταν ακολουθείται το σύστημα της αυτοτελής λογιστικής, το υποκατάστημα τηρεί δικό του βιβλίο απογραφών, στο οποίο καταχωρούνται τα αποθέματα, με τον τρόπο που αναπτύσσεται στις προηγούμενες παραγράφους.

Ωστόσο, όταν δεν τηρείται αυτοτελής λογιστική, τα αποθέματα του υποκαταστήματος καταχωρούνται κατ' είδος, ποσότητα και μονάδα μέτρησης, σε διπλότυπες θεωρημένες καταστάσεις. Το ένα έντυπο της κατάστασης αυτής αποστέλλεται στην έδρα, μέχρι την εικοστή μέρα του μεθεπόμενου από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου μήνα, προκειμένου μέσα στην ίδια προθεσμία να ενημερωθεί κατά ποσότητα το βιβλίο απογραφών με τα αποθέματα του υποκαταστήματος. Το άλλο αντίτυπο παραμένει στο υποκατάστημα, ως αποδεικτικό για τη διενέργεια της ποσοτικής απογραφής των αποθεμάτων του, αλλά και για τον ποσοτικό έλεγχο ή για επαληθεύσεις από τη φορολογική αρχή.

Επισημαίνεται ότι οι πιο πάνω καταστάσεις απογραφής διαφυλάσσονται για όσο χρόνο ορίζεται για τη διαφύλαξη των βιβλίων του επιτηδευματία (εξαετία), δεδομένου ότι αποτελούν συμπληρωματικό τμήμα του βιβλίου απογραφών.

Για το υποκατάστημα του επιτηδευματία, που λειτουργεί στον ίδιο νομό με την έδρα ή σε απόσταση μικρότερη των 50 χιλιομέτρων, μπορεί να μη συντάσσεται κατάσταση απογραφής υποκαταστήματος, αλλά τα αποθέματα του υποκαταστήματος να καταχωρούνται ξεχωριστά απευθείας στο βιβλίο απογραφών της έδρας.

## Κεφάλαιο 9<sup>ο</sup>

# ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

## §9.1 ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

### § 9.1.1 Σημασία της αποτίμησης

Αποτίμηση των αποθεμάτων είναι ο προσδιορισμός της αξίας τους σε χρηματικές μονάδες. Αυτή έχει ιδιαίτερη σημασία για την οικονομική παρουσίαση της επιχείρησης για δύο, εξαιρετικής βαρύτητας, σκοπούς:

(α) διότι προσδιορίζει με ποια αξία θα εμφανιστούν τα αποθέματα στον ισολογισμό, οπότε και κρίνεται η αλήθεια των στοιχείων του ισολογισμού.

(β) διότι προσδιορίζει το κόστος των πωλημένων, το οποίο αντιπαραβάλλεται με τις πωλήσεις, οπότε και προσδιορίζεται το αποτέλεσμα χρήσης.

Ισχύει ότι το κόστος πωληθέντων ισούται με την αξία των αποθεμάτων έναρξης προσαυξημένο με τις αγορές τους εντός χρήσεως μείον την αξία των αποθεμάτων λήξης. Υπάρχει λοιπόν μία αντίστροφη σχέση μεταξύ της αξίας του τελικού αποθέματος και του κόστους πωληθέντων. Όσο μεγαλύτερη λογιστική αξία δίνεται στα αποθέματα λήξεως, τόσο μικρότερο κόστος απομένει για τα πωλημένα και αντίστροφα. Οι λογιστικές μέθοδοι που υπερεκτιμούν την αξία των αποθεμάτων λήξεως, οδηγούν σε υποεκτίμηση του κόστους πωληθέντων και συνεπώς σε μεγαλύτερο αποτέλεσμα χρήσης. Επομένως, βλέπουμε πόσο μεγάλη είναι η σημασία της αποτίμησης στην εκτίμηση του τελικού αποτελέσματος.

Μπορεί να συνταχθεί ότι ο κύριος στόχος της αποτιμήσεως των αποθεμάτων λήξεως θα πρέπει να είναι ο ακριβής προσδιορισμός του αποτελέσματος. Επειδή όμως

το απόθεμα λήξης της χρήσης, είναι το αρχικό απόθεμα της επόμενης συμπεραίνουμε την σημασία της αποτίμησης στη διαχρονική ορθότητα των αποτελεσμάτων.

### **§9.1.2 Λογιστικές αρχές που διέπουν την αποτίμηση των αποθεμάτων**

Την αποτίμηση των αποθεμάτων διέπουν οι ακόλουθες βασικές λογιστικές αρχές:

(α) Η αρχή του ιστορικού κόστους, δηλ. η αρχή του κόστους κτήσεως. Κατά την ημερομηνία αποκτήσεώς τους, τα αποθέματα καταχωρούνται στο κόστος κτήσεώς τους, σύμφωνα με την αρχή του κόστους κτήσεως εκτός αν η αξία τους μειώθηκε λόγω ζημιάς, απαξιώσεως κ.τ.λ., οπότε αποτιμώνται, σύμφωνα με την αρχή της συντηρητικότητας, στη χαμηλότερη αξία.

(β) Η αρχή της συντηρητικότητας, που ικανοποιείται όταν ως τιμή αποτιμήσεως των αποθεμάτων τέλους χρήσεων, χρησιμοποιείται η κατώτερη δυνατή τιμή από τις περισσότερες τιμές που υπάρχει ευχέρεια να χρησιμοποιηθούν.

(γ) Η αρχή της συνέπειας, σύμφωνα με την οποία οι μέθοδοι αποτιμήσεως δεν πρέπει να μεταβάλλονται από τη μία χρήση στην άλλη για να είναι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συγκρίσιμες.

(δ) Η αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας της επιχειρήσεως, βάση της οποίας οι κανόνες αποτιμήσεως εφαρμόζονται υπό την προϋπόθεση ότι η επιχείρηση θα εξακολουθήσει τη δραστηριότητά της.

### **§9.1.3 Οι κυριότερες μέθοδοι αποτίμησης των αποθεμάτων**

Οι μέθοδοι αποτίμησης των αποθεμάτων κατατάσσονται στις εξής τρεις κατηγορίες:

- Μέθοδοι βασιζόμενοι στο κόστος κτήσεως

- α) Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους
- β) Η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υ-πολοίπων
- γ) Η μέθοδος πρώτη εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (FIFO)
- δ) Η μέθοδος τελευταία εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (LIFO)
- ε) Η μέθοδος επόμενη εισαγωγή πρώτη εξαγωγή
- στ) Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους
- ζ) Η μέθοδος του πρότυπου κόστους
- η) Η μέθοδος του μεταβλητού ή άμεσου κόστους
- θ) Η μέθοδος του βασικού αποθέματος
- Μέθοδοι απομακρυσμένες από το κόστος κτήσεως
  - ι) Η μέθοδος της χαμηλότερης τιμής μεταξύ κόστους κτήσεως και τρέχουσας τιμής
  - ια) Η μέθοδος της αποτιμήςσεως στην τιμή πωλήσεως
  - ιβ) Οι μέθοδοι αποτιμήςσεως των κατασκευαζόμενων έργων
- Μέθοδοι εκτιμήςσεως της αξίας των αποθεμάτων
  - ιγ) Η μέθοδος του ποσοστού του μικτού κέρδους
  - ιδ) Η μέθοδος αποτιμήςσεως στις τιμές λιανικών πωλήσεων

## § 9.2 Αποτίμηση των αποθεμάτων με βάση την κείμενη νομοθεσία στη χώρα μας

### § 9.2.1 Οι ισχύουσες διατάξεις και ο βασικός κανόνας αποτιμήσεως των αποθεμάτων που καθιερώνεται από την κείμενη νομοθεσία

Οι διατάξεις περί αποτιμήσεως των αποθεμάτων περιλαμβάνονται στο Ε.Γ.Λ.Σ.,

το ν. 2190/1920 και τον Κ.Β.Σ. Οι αστικές διατάξεις, σε αντιπαράθεση, έχουν ως εξής:

Ε.Γ.Λ.Σ. (§ 2.2.205)	Ν. 2190/1920 (άρθρο 43 § 7 <sup>α</sup> )	ΚΒΣ (άρθρο 28 § 1)
<p>1. Τα αποθέματα που προέρχονται από αγορές αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσεως και τρέχουσας τιμής αγοράς.</p> <p>2. Τα αποθέματα (εκτός από τα υπολείμματα και υποπροϊόντα) που προέρχονται από την παραγωγή της οικον. μονάδας και προορίζονται, είτε για πώληση ως έτοιμα προϊόντα, είτε για παραπέρα επεξεργασία προς παραγωγή έτοιμων προϊόντων, αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμών ιστορικού κόστους παραγωγής και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.</p> <p>3. Τα υπολείμματα αποτιμούνται στην πιθανή τιμή πωλήσεώς τους μειωμένη με τα άμεσα έξοδα και υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την πώλησή τους μειωμένη με τα άμεσα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την πώλησή τους.</p> <p>4. Τα υποπροϊόντα, εφόσον προορίζονται για πώληση αποτιμούνται στην τιμή πωλήσεώς τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα πωλήσεως, όπως και στην περίπτωση των υπολειμμάτων. Όταν όμως προορίζονται να χρησι-</p>	<p>«7.α. Τα αποθέματα, εκτός από τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα, αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσεως ή του κόστους παραγωγής τους και της τιμής στην οποία η επιχείρηση δύναται να τα αγοράσει (τρέχουσα τιμή αγοράς) ή να τα παράγει (τρέχουσα τιμή αναπαραγωγής) κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού.</p> <p>Εάν η τρέχουσα τιμής αγοράς ή αναπαραγωγής είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσεως ή το ιστορικό κόστος παραγωγής, αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή αξία, τότε η αποτίμηση γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα, τα ελαττωματικά προϊόντα και τα συμπαράγωγα προϊόντα αποτιμούνται σύμφωνα με όσα ορίζονται στις περιπτ. 3, 4, 11, 12, 13 και 14 της § 2.2.205 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980.</p> <p>Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας παραγράφου λαμβάνονται υπόψη οι εννοιολογικοί προσδιορισμοί της τιμής κτήσεως, της τρέχουσας τιμής αγοράς, του ιστορικού κόστους παραγωγής και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, που ορίζονται στις περιπτ. 6, 8, 9 και 10 της § 2.2.205 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980».</p>	<p>Τα αποθέματα, εκτός από τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα, αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής τους και της τιμής στην οποία η επιχείρηση μπορεί να τα αγοράσει ή να τα παράγει κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού.</p> <p>Εάν η τελευταία αυτή τιμή είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσης ή το ιστορικό κόστος παραγωγής, αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε η αποτίμηση γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.</p> <p>Τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα αποτιμούνται σύμφωνα με όσα ορίζονται από τις περιπτώσεις 3, 4 και 14 της § 2.2.205 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980, αντίστοιχα.</p> <p>Για την αποτίμηση των συμπαράγων προϊόντων λαμβάνονται υπόψη τα όσα ορίζονται από τις περιπτώσεις 11 και 12 της § 2.2.205 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980.</p> <p>Για την εφαρμογή των διατάξεων της προηγούμενης § 1 λαμβάνονται υπόψη οι εννοιολογικοί προσδιορισμοί της τιμής κτήσης, της τρέχουσας τιμής αγοράς, του ιστορικού κόστους παραγωγής και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας που ορίζονται από τις</p>

μοποιηθούν από την ίδια την οικον. μονάδα, αποτιμούνται στην τιμή χρησιμοποίησής τους, δηλαδή στην τιμή που θα αγοράζονταν, είτε τα συγκεκριμένα υποπροϊόντα, είτε άλλα ισοδύναμης αξίας, με σκοπό να χρησιμοποιηθούν από αυτή.

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

περιπτώσεις 6, 8, 9 (εκτός του τρίτου εδαφίου) και 10 της § 2.2.205 του άρθρου 1 του Π.δ. 1123/1980.

Από τις παραπάνω διατάξεις προκύπτει ότι και τα τρία νομοθετήματα καθιερώνουν βασικά τον κανόνα της κατ' είδος χαμηλότερης τιμής μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας, με ορισμένες αποκλίσεις για τα υποπροϊόντα, υπολείμματα κ.λπ., όπως εκτενώς αναπτύσσεται και αποσαφηνίζεται στα επόμενα.

## **§ 9.2.2 Κανόνες αποτιμήσεως**

### **§ 9.2.2.1 Αποτίμηση των αγοραζομένων αποθεμάτων**

Τα αποθέματα που προέρχονται από αγορές (εμπορεύματα, πρώτες και βοηθητικές ύλες, υλικά συσκευασίας, αναλώσιμα υλικά, ανταλλακτικά παγίων στοιχείων και είδη συσκευασίας), αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής αγοράς.



Αν η τρέχουσα τιμή αγοράς είναι μικρότερη από την τιμή κτήσεως, αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε η αποτίμηση γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

#### **§ 9.2.2.2 Αποτίμηση των έτοιμων και ημιτελών προϊόντων**

Τα παραγόμενα έτοιμα και ημιτελή προϊόντα αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ του κόστους παραγωγής τους και του κόστους παραγωγής στο οποίο η επιχείρηση μπορεί να παράγει κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού (τρέχουσα τιμή αναπαραγωγής).

Αν η τρέχουσα τιμή αναπαραγωγής είναι μικρότερη από το ιστορικό κόστος παραγωγής τους, αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, η αποτίμηση γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

#### **§ 9.2.2.3 Αποτίμηση των ελαττωματικών προϊόντων**

Ως γνωστόν, ελαττωματικά είναι τα προϊόντα τα οποία, εξαιτίας παραγωγής ή κατασκευής διαφέρουν από τα κανονικά προϊόντα που πωλούνται με το χαρακτηρισμό του ελαττωματικού σε τιμή κατώτερη της κανονικής.

Ανάλογα με τις περιπτώσεις που παρουσιάζονται, αποτιμούνται ως εξής:

α) Αν το συγκεκριμένο προϊόν πρόκειται να διατεθεί σε μικρότερη τιμή, η αποτίμηση του γίνεται στην πιθανή τιμή πώλησής τους.

β) Αν το ελαττωματικό προϊόν πρόκειται να διατεθεί με το ελάττωμα του με μικρή έκπτωση, αποτιμάται όπως και το κανονικό προϊόν.

γ) Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατόν ή δε συμφέρει το ελαττωματικό προϊόν να διατεθεί στην αγορά και γι' αυτό το λόγο επανεισάγεται στην παραγωγική διαδικασία με σκοπό την εξάλειψη του ελαττώματος, τα έξοδα της πρό-

σθετης κατεργασίας βαρύνουν το σύνολο της παραγωγής και όχι μόνο εκείνη που προέρχεται από την επεξεργασία των ελαττωματικών προϊόντων. Συνεπώς η αποτίμηση του ελαττωματικού προϊόντος γίνεται στο ιστορικό κόστος παραγωγής του.

δ) Σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν, επαναχρησιμοποιείται στην παραγωγική διαδικασία ως πρώτη ύλη, η αποτίμησή του γίνεται στην τιμή της πρώτης ύλης που υποκαθιστά.

#### **§ 9.2.2.4 Αποτίμηση υποπροϊόντων**

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

#### **§9.2.2.5 Αποτίμηση των υπολειμμάτων**

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

### **·§9.3 ΜΕΘΟΔΟΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΤΗΣΕΩΣ ΠΟΥ ΥΙΟΘΕΤΟΥΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ**

Το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει ότι η τιμή κτήσης υπολογίζεται με οποιαδήποτε από τις με-

θόδους που ακολουθούν, καθώς και με οποιαδήποτε άλλη παραδεκτή μέθοδο.

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

Σύμφωνα με το ν. 2190/1920 η μέθοδος υπολογισμού της τιμής κτήσης, επιλέγεται από την εταιρία και εφαρμόζεται πάγια από χρήση σε χρήση.

Κατά τον ΚΒΣ «η τιμή κτήσης και το ιστορικό κόστος παραγωγής υπολογίζονται με βάση οποιαδήποτε από τις παραδεκτές μεθόδους, με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο».

Στην ερμηνευτική εγκύκλιο του ΚΒΣ, ως βασικότερες μέθοδοι υπολογισμού της τιμής και του κόστους κτήσεως, αναφέρονται οι πιο πάνω μέθοδοι που προβλέπονται από το Ε.Γ.Λ.Σ.

Πρέπει να επισημανθεί ότι η επιχείρηση μπορεί να χρησιμοποιεί άλλη μέθοδο αποτίμησης για τις διαφορετικές κατηγορίες αποθεμάτων. Έτσι είναι δυνατόν, λ.χ. να αποτιμούνται με άλλη μέθοδο οι πρώτες ύλες και με άλλη τα έτοιμα προϊόντα.

## **§ 9.4 ΕΠΙΜΕΡΟΥΣ ΜΕΘΟΔΟΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΤΗΣΕΩΣ ΠΟΥ ΥΙΟΘΕΤΟΥΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΗΝ ΚΕΙΜΕΝΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ**

### **§ 9.4.1 Γενικά για τις μεθόδους ροής του κόστους κτήσεως**

Όταν μια επιχείρηση αγοράζει ή παράγει αγαθά έχουμε μια ποσοτική εισροή αγαθών. Όταν πωλεί ή αναλίσκει αγαθά μια εκροή αγαθών. Αυτή η ποσοτική εισροή και

εκροή των αγαθών ονομάζεται φυσική ροή των αποθεμάτων. Παράλληλα όμως με τη φυσική ροή των αποθεμάτων, έχουμε και τη ροή κόστους των αποθεμάτων, που εύλογα αναφέρεται στο κόστος κτήσης των αποθεμάτων που εισρέουν και εκρέουν. Η καθαρή διαφορά των δύο τελευταίων μας δίνει το κόστος των μενόντων αποθεμάτων.

Κατά τη διάρκεια μιας χρήσης, τα αποθέματα αγοράζονται ή παράγονται με διαφορετικό κόστος ανά μονάδα. Από την άλλη πλευρά οι πωλήσεις ή αναλώσεις των αγαθών αντιστοιχούν σε περισσότερες της μιας μονάδας και εύλογα προκύπτει θέμα επιλογής των μονάδων που θα επιλεγούν να πωληθούν, ώστε το κόστος των μενόντων αποθεμάτων να προσδιορίζεται με λογικό τρόπο.

**§ 9.4.2 Μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους**

Βάση αυτής της μεθόδου η μέση σταθμική τιμή κτήσης υπολογίζεται με τον εξής τύπο:

$$M. \text{ Σταθμ. } T. = \frac{\text{Αξία αποθέματος έναρξης περιόδου} + \text{Αξία αγορών της περιόδου στην τιμή κτήσης}}{\text{Ποσότητα} \gg \gg \gg \gg + \text{Ποσότητα} \gg \gg \gg \gg}$$

Η συγκεκριμένη μέθοδος χρησιμοποιείται ευρύτατα στην πράξη, γιατί είναι εύκολης εφαρμογής, είναι απαλλαγμένη από περιθώρια υποκειμενικών χειρισμών και μπορεί να ελαχιστοποιήσει τις επιδράσεις των ακραίων τιμών στην αγορά, αφού λαμβάνεται υπόψη το μέσο κόστος.

Η εφαρμογή της μεθόδου ενδείκνυται στις περιπτώσεις που η επιχείρηση εφαρμόζει το σύστημα της περιοδικής απογραφής των αποθεμάτων, οπότε στο τέλος της περιόδου που απογράφονται τα μένοντα, προσδιορίζεται η αξία αυτών και το κόστος πωληθέντων.

Αν η επιχείρηση εφαρμόζει το σύστημα της διαρκούς απογραφής, επειδή το μέσο σταθμικό κόστος δεν είναι δυνατό να υπολογιστεί πριν από την τελευταία αγορά της περιόδου, οι εξαγωγές και τα υπόλοιπα των αποθεμάτων παρακολουθούνται στη διάρκεια της περιόδου μόνο ποσοτικά.

Η περίοδος σταθμίσεως είναι δυνατό να είναι:

α) ετήσια, οπότε και μιλάμε για μέσο ετήσιο σταθμικό κόστος,

β) μικρότερη του έτους (συνήθως μηνιαία ή τριμηνιαία)

### Παράδειγμα 1

Η επιχείρηση «Χ» παρουσίασε την παρακάτω κίνηση για το είδος Α κατά το έτος 2000. Να υπολογιστεί το κόστος των πωληθέντων καθώς και το κόστος μενόντων.

<u>Είδος Α</u>	<u>ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ</u>	<u>ΕΞΑΓΩΓΕΣ</u>	<u>ΤΕΛ. ΑΠΟΘΕΜΑ</u>
Υπόλοιπο έναρξης τεμ.	1000X200 = 200.000		
1 <sup>η</sup> Εισαγωγή τεμ.	500X220 = 110.000		
1 <sup>η</sup> Εξαγωγή τεμ.		800	
2 <sup>η</sup> Εισαγωγή τεμ.	400X230 = 92.000		
2 <sup>η</sup> Εξαγωγή τεμ.		700	
3 <sup>η</sup> Εξαγωγή τεμ.		100	
τεμ.	1900	402.000	τεμ. 300

$$\frac{\text{Αξία Αρχικού Αποθέματος} + \text{Αξία Αγορών}}{\text{Ποσότη. Αρχ. Αποθέματος} + \text{Ποσότη. Αγορών}} = \frac{200.000 + 202.000}{1000 + 900} = \frac{402.000}{1900} = 211,578 \text{ δρχ.}$$

Άρα το μέσο σταθμικό κόστος τεμαχίου είναι 211, 578 δρχ.

Συνεπώς το κόστος πωληθέντων είναι:  $1.600 \times 211,578 = 338.525$

το κόστος μενόντων είναι:  $300 \times 211,578 = 63.475$

### § 9.4.3 Μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων

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

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

Η προηγούμενη μέθοδος αποδείχθηκε ότι παρουσιάζει πρόβλημα εφαρμογής με το σύστημα της διαρκούς απογραφής. Για να αντιμετωπιστεί αυτή η δυσχέρεια, ως μέσο κόστος της μονάδας μπορεί να χρησιμοποιηθεί εκείνο που προκύπτει μετά από κάθε αγορά αγαθών.

Αυτή η μέθοδος δίνει αντικειμενικό αποτέλεσμα, που ωστόσο πλησιάζει περισσότερο στο τρέχον παρά στο μέσο σταθμικό κόστος.

**Παράδειγμα:** Με βάση τα δεδομένα του παραδείγματος 1 υπό το σύστημα της διαρκούς απογραφής θα έχουμε:

Υπόλ. έναρξης	τεμ.	1.000x200	δρχ.	=	200.000
1 <sup>η</sup> Εισαγωγή	τεμ.	<u>500</u> x220	δρχ.	=	<u>110.000</u>
Σύνολο	τεμ.	1.500x206,66*	δρχ.	=	310.000
1 <sup>η</sup> Εξαγωγή	τεμ.	<u>800</u> x206,66	δρχ.	=	<u>165.328</u>
Υπόλοιπο	τεμ.	700x206,66	δρχ.	=	144.672
2 <sup>η</sup> Εισαγωγή	τεμ.	<u>400</u> x230	δρχ.	=	<u>92.000</u>
Σύνολο	τεμ.	1.100x215,156	δρχ.	=	236.672
2 <sup>η</sup> Εξαγωγή	τεμ.	<u>700</u> x215,156	δρχ.	=	<u>150.609</u>
Υπόλοιπο	τεμ.	400x215,156	δρχ.	=	86.063
3 <sup>η</sup> Εξαγωγή	τεμ.	<u>100</u> x215,157	δρχ.	=	<u>21.516</u>

Κόστος μενόντων    τεμ.    300x215,157    δρχ.    =    64.547

Άρα το κόστος μενόντων είναι: 300 x 215,157 = 64.547 δρχ.

\* Η μέση τιμή υπολοίπου προκύπτει  $\frac{200.000+110.000}{1000 + 500} = 206,66$  κ.τ.λ.

Το κόστος πωληθέντων είναι: 1 <sup>η</sup> Εξαγωγή	800 x 206,66 =	165.328
2 <sup>η</sup> Εξαγωγή	700 x 215,156 =	150.609
3 <sup>η</sup> Εξαγωγή	<u>100 x 215,157 =</u>	<u>21.516</u>
	1.600	337.453

#### § 9.4.4 Μέθοδος πρώτη εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (FIFO)

Η μέθοδος αυτή υιοθετεί την εκδοχή ότι η πρώτη εισαγωγή εξάγεται πρώτη (FIRST IN – FIRST OUT) και επομένως τα αποθέματα τέλους χρήσης προέρχονται από τις τελευταίες αγορές και αποτιμούνται στις τιμές που αγοράστηκαν αντίστοιχα.

Με τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα τέλους χρήσης αποτιμούνται σε τιμές που πλησιάζουν τις τρέχουσες τιμές αγοράς και επομένως η αξία των αποθεμάτων που εμφανίζονται στον ισολογισμό σε σύγκριση με τη μέθοδο LIFO, που θα αναλυθεί παρακάτω. Εντούτοις μια μεγάλη αδυναμία που παρουσιάζει αυτή η μέθοδος είναι στην ορθή αντιπαραβολή των εσόδων από πωλήσεις σε σχέση με το κόστος πωληθέντων, αφού το κόστος των πωλημένων δεν ανταποκρίνεται στο τρέχον, αλλά στο κόστος κτήσεως παλαιότερων αγορών. Αναπόφευκτα λοιπόν σε περιόδους πληθωρισμού το κόστος των πωλημένων φαίνεται υποτιμώμενο και έτσι τα λογιστικά κέρδη φαίνονται υπερεκτιμημένα, με αποτέλεσμα την πληρωμή αυξημένου φόρου εισοδήματος.

Στον αντίποδα σε περιόδους ύφεσης του πληθωρισμού το κόστος των πωλήσεων φαίνεται υπερεκτιμημένο σε σχέση με τα έσοδα από πωλήσεις, με άμεση συνέπεια την υποεκτίμηση του λογιστικού αποτελέσματος και τον χαμηλό φόρο εισοδήματος.

Παρά το άνω μειονέκτημα της FIFO, η μέθοδος εφαρμόζεται ευρέως γιατί είναι:

- (α) εύκολη στην εφαρμογή της, (β) γιατί δεν επηρεάζεται από τη μέθοδο απογραφής και
- (γ) η αξία των αποθεμάτων στον ισολογισμό είναι πιο ορθή.

Η μέθοδος αυτή μπορεί να εφαρμόζεται όποτε υπάρχει εξαγωγή, δηλαδή σε τρέχουσα βάση καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου ή με το σύστημα της περιοδικής απογραφής.

**Παράδειγμα:** Με βάση τα δεδομένα του παραδείγματος 1 έχουμε:

α) Με το σύστημα της περιοδικής απογραφής:

– Κόστος πωλημένων

Η 1<sup>η</sup> εξαγωγή παίρνεται από το υπόλοιπο έναρξης:  $800 \times 200 = 160.000$

Η 2<sup>η</sup> εξαγωγή παίρνεται: ▪ κατά 200 μονάδες από το υπόλοιπο έναρξης:

$$200 \times 200 = 40.000$$

▪ κατά 500 μονάδες από την 1<sup>η</sup> εισαγωγή:

$$500 \times 220 = 110.000$$

Η 3<sup>η</sup> εξαγωγή παίρνεται από τη 2<sup>η</sup> εισαγωγή:  $100 \times 230 = \underline{23.000}$

Κόστος πωληθέντων: 1600      333.000

– Κόστος Μενόντων

Τα 300 τεμάχια που απομένουν παίρνονται από τη δεύτερη εισαγωγή:

$$\text{Κόστος Μενόντων} = 300 \times 230 = 69.000$$



β) Με το σύστημα της διαρκούς απογραφής:

ΙΣ	ΑΓΟΡΕΣ			ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ			ΥΠΟΛΟΠΟ		
	ΤΕΜΑ- ΧΙΑ	ΚΟΣΤΟΣ ΜΟΝΑ- ΔΑΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ	ΤΕΜΑ- ΧΙΑ	ΚΟΣΤΟΣ ΜΟΝΑ- ΔΑΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ	ΤΕΜΑ- ΧΙΑ	ΚΟΣΤΟΣ ΜΟΝΑ- ΔΑΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ
ΙΑ Σ	1.000	200	200.000				1.000	200	200.000
γγή	500	220	110.000				1.000	200	200.000
							500	220	110.000
γή				800	200	160.000	200	200	40.000
							500	220	110.000
γγή	400	230	92.000				200	200	40.000
							500	220	110.000
							400	230	92.000
γή				200	200	40.000			
				500	220	110.000	400	230	92.000
γή				100	230	23.000	300	230	69.000
	<b>1.900</b>		<b>402.000</b>	<b>1.600</b>		<b>333.000</b>	<b>300</b>	<b>230</b>	<b>69.000</b>

Όπως φαίνεται λοιπόν το κόστος πωλήσεων είναι 333.000 και το κόστος μενό-  
ντων 69.000.

### § 9.4.5 Μέθοδος τελευταία εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (LIFO)

Η μέθοδος αυτή στηρίζεται στο ότι η πρώτη εξαγωγή γίνεται από τα αποθέματα της τελευταίας εισαγωγής (Last in – First out) και ότι τα αποθέματα τέλους χρήσης προέρχονται από τις παλαιότερες εισαγωγές. Η μέθοδος αυτή είναι ακριβώς αντίθετη της FIFO.

Η μέθοδος LIFO έχει το πλεονέκτημα ότι η μέτρηση του αποτελέσματος βασίζεται στις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς. Τα έσοδα από τις πωλήσεις συσχετίζονται με το τρέχον κόστος πωληθέντων μια και τα πωλημένα προέρχονται από τις πιο πρόσφατες αγορές. Συνεπώς, παρατηρείται ένας περιορισμός των λογιστικών κερδών και επομένως περιορισμός του φόρου εισοδήματος.

Από τα άνω συνάγεται ότι η εφαρμογή της μεθόδου LIFO ενδείκνυται σε περιόδους έντονου πληθωρισμού.

**Παράδειγμα:** Με βάση τα δεδομένα του παραδείγματος 1 έχουμε:

α) Με το σύστημα της περιοδικής απογραφής:

– Κόστος πωληθέντων

Η πρώτη εξαγωγή παίρνεται:

- 400 μονάδες από την τελευταία εισαγωγή:  $400 \times 230 = 92.000$
- 400 μονάδες από την 1<sup>η</sup> εισαγωγή :  $400 \times 220 = 88.000$

Η δεύτερη εξαγωγή παίρνεται:

- 100 μονάδες από την 1<sup>η</sup> εισαγωγή :  $100 \times 220 = 22.000$
- 600 μονάδες από το αρχικό απόθεμα :  $600 \times 200 = 120.000$

Η τρίτη εξαγωγή παίρνεται:

- 100 μονάδες από το αρχικό απόθεμα :  $\underline{100} \times 200 = \underline{20.000}$
- ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ : 1600 342.000

– Κόστος μενόντων

Τα 300 τεμάχια που απομένουν παίρνονται από το Αρχ. Απόθεμα:

- ΚΟΣΤΟΣ ΜΕΝΟΝΤΩΝ :  $300 \times 200 = 60.000$

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΑΓΟΡΕΣ			ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ			ΥΠΟΛΟΙΠΟ		
	ΤΕΜΑΧΙΑ	ΚΟΣΤΟΣ ΜΟΝΑΔΑΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ	ΤΕΜΑΧΙΑ	ΚΟΣΤΟΣ ΜΟΝΑΔΑΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ	ΤΕΜΑΧΙΑ	ΚΟΣΤΟΣ ΜΟΝΑΔΑΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ
1Α	1.000	200	200.000				1.000	200	200.000
γή	500	220	110.000				1.000	200	200.000
ή				500	220	110.000	500	220	110.000
ή				300	200	60.000	700	200	140.000
γή	400	230	92.000				700	200	140.000
ή				400	230	92.000	400	200	80.000
ή				300	200	60.000	400	230	92.000
ή				100	200	20.000	300	200	60.000
	<b>1.900</b>		<b>402.000</b>	<b>1.600</b>		<b>342.000</b>	<b>300</b>	<b>200</b>	<b>60.000</b>

Άρα το κόστος πωλήσεων είναι 342.000 και το κόστος μενόντων 60.000.

#### § 9.4.6 Μέθοδος του βασικού αποθέματος

Είναι γεγονός ότι αρκετές επιχειρήσεις διατηρούν μέσα στις αποθήκες τους ένα στοκ ασφαλείας. Το βασικό αυτό απόθεμα ομοιάζει με πάγιο στοιχείο για την επιχείρηση γιατί πρέπει να διατηρείται σε μόνιμη βάση για να λειτουργεί αυτή ομαλά. Εύλογα αυτό το απόθεμα θα πρέπει να αποτιμάται στην σταθερή αξία κτήσης του. Κατ' αυτόν τον τρόπο δεν επηρεάζονται τα αποτελέσματα της χρήσης με κέρδη ή ζημιές από την αποτίμηση των κατεχόμενων αποθεμάτων.

Ωστόσο πολλές επιχειρήσεις θεωρούν φρόνιμο να διατηρούν αποθέματα μεγαλύτερα του κανονικού για την εύρυθμη, λειτουργία τους. Το λεγόμενο αυτό υπεραπόθεμα θεωρείται ως προσωρινή αύξηση και ότι οι εξαγωγές πραγματοποιούνται απ' αυτό. Γι' αυτό το λόγο η αξία του υπολογίζεται βάση κάποιων μεθόδων υπολογισμού της τιμής κτήσης του.

Συγκεκριμένα το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει ότι κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα τέλους χρήσης διακρίνονται σε δυο μέρη. Το ένα αντιστοιχεί στο βασικό απόθεμα που αντιπροσωπεύει την ελάχιστη ποσότητα, η οποία κρίνεται αναγκαία για την ομαλή διεξαγωγή συνήθους δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας.

Το άλλο προορίζεται για εξυπηρέτηση μελλοντικών αναγκών πωλήσεων, όταν πρόκειται για εμπορεύματα ή έτοιμα προϊόντα, ή αναγκών βιομηχανοποιήσεων, όταν πρόκειται για υλικά που αναλώνονται στην παραγωγική διαδικασία. Το βασικό απόθεμα αποτιμάται στην αξία της αρχικής κτήσεώς του. Το υπεραπόθεμα αποτιμάται με μια από τις εξής μεθόδους υπολογισμού της τιμής κτήσεως του μέσου σταθμικού κόστους, του κυκλοφοριακού μέσου όρου και της FIFO.

Ωστόσο στην πράξη βλέπουμε να εφαρμόζεται περισσότερο η μέθοδος LIFO παρά τα όσα ορίζει το Ε.Γ.Λ.Σ.

Σε περίπτωση δε που η ποσότητα των κατ' είδος αποθεμάτων δε μεταβληθεί σημαντικά από χρήση σε χρήση, είναι δυνατό να χαρακτηριστεί όλη η ποσότητα αυτή σαν βασικό απόθεμα.

### **Παράδειγμα:**

Με βάση τα δεδομένα του παραδείγματος 1 και την υπόθεση ότι το βασικό απόθεμα είναι 1.000 τεμάχια με τιμή κτήσης τεμαχίου 200 δρχ. έχουμε:

Απόθεμα έναρξης:	Βασικό απόθεμα	$1.000 \times 200 = 200.000$
	Υπεραπόθεμα:	
	1 <sup>η</sup> Εισαγωγή	$500 \times 220 = 110.000$
	2 <sup>η</sup> Εισαγωγή	$400 \times 230 = \underline{92.000}$
		202.000

Έστω ότι χρησιμοποιείται η μέθοδος FIFO:

$$1^{\text{η}} \text{ Εξαγωγή: } 500 \times 220 = 110.000$$

$$300 \times 230 = \underline{69.000}$$

$$179.000$$

$$2^{\text{η}} \text{ Εξαγωγή: } 100 \times 230 = 23.000$$

$$600 \times 230 = \underline{138.000}$$

$$161.000$$

$$3^{\text{η}} \text{ Εξαγωγή: } 100 \times 230 = 23.000$$

Άρα το τελικό απόθεμα θα γίνει:

$$\text{Βασικό απόθεμα: } 1.000 \times 200 = 200.000$$

$$\text{Έλλειμμα: } 700 \times 230 = \underline{161.000}$$

$$\text{Τελικό απόθεμα: } 39.000$$

#### § 9.4.7 Μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους

Όταν τα αποθέματα αποτελούνται από ογκώδη αγαθά (π.χ. αυτοκίνητα) ή από μικρές ποσότητες που έχουν μεγάλη αξία (π.χ. κοσμήματα) και είναι αριθμήσιμα κατά τεμάχιο, είναι δυνατόν τα αποθέματα να παρακολουθούνται με το πραγματικό κόστος κάθε στοιχείου. Έτσι αν μπορούν αν προσδιοριστούν από ποιες αγορές προέρχονται οι ποσότητες που συγκροτούν τα αποθέματα τέλους χρήσης, τότε αυτά μπορούν να αποτιμηθούν στις ειδικές τιμές κτήσεως αυτών.

Η συγκεκριμένη μέθοδος μπορεί να εφαρμοστεί τόσο σε περιοδική, όσο και σε διαρκή απογραφή και δίνει ικανοποιητικά αποτελέσματα αντιπαραβάλλοντας τα έσοδα με το κόστος.

Η εξατομικευμένη παρακολούθηση που απαιτεί η μέθοδος την κάνει δύσκολη στην εφαρμογή. Ένα άλλο μειονέκτημα που έχει αυτή η μέθοδος είναι ότι ορισμένες φορές επιδέχεται παρεμβάσεις που μπορεί να διαμορφώσει τα αποτελέσματα.

Για παράδειγμα επιχείρηση πωλεί μια τηλεόραση από τέσσερις εξατομικευμένες τηλεοράσεις που αγόρασε αντί δρχ. 300, 360, 320, 340 χιλιάδες με 400 χιλιάδες. Το μικτό κέρδος θα εξαρτηθεί από το ποια τηλεόραση επιλέχθηκε προς πώληση.

### § 9.4.8 Μέθοδος του πρότυπου κόστους

Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται από τις σύγχρονες βιομηχανικές επιχειρήσεις. Το πρότυπο κόστος είναι ένα προϋπολογισμένο κόστος απαλλαγμένο από τις απώλειες και τα έξοδα που οφείλονται σε αναποτελεσματικότητα ή σε μη φυσιολογικές συνθήκες. Οι τυχόν αποκλίσεις με το πραγματικό κόστος καταχωρούνται σε ειδικό λογαριασμό, ο οποίος αποτελεί όργανο ελέγχου της παραγωγικής διαδικασίας και της συναλλακτικής δραστηριότητας της επιχείρησης.

Η γνωμάτευση του Ε.Σ.Υ.Λ. 245/1995 ορίζει τα εξής:

«... Επί των ερωτημάτων σας αυτών η γνώμη μας είναι η ακόλουθη:

▪ Στο ΕΡΩΤΗΜΑ Α΄

1) Τα εμπορεύματα (Λ/20), οι πρώτες και βοηθητικές ύλες – υλικά συσκευασίας (Λ/24) και γενικά τα αγοραζόμενα αποθέματά σας μπορεί να τα παρακολουθείτε κατά τη διάρκεια της χρήσης κατ' αξίαν σε τιμές πρότυπου κόστους. Στην περίπτωση αυτή είναι φανερό ότι οι αποκλίσεις τιμών αγοράς (διαφορές μεταξύ πρότυπης και πραγματικής αξίας) θα προσδιορίζονται και θα λογιστικοποιούνται κατά την αγορά των αποθεμάτων και την καταχώρηση της αξίας τους στους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής. Σημειώνουμε ότι στους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής καταχωρούνται μόνο πραγματικές αξίες αποθεμάτων.

Στο τέλος της χρήσης τα μένοντα αποθέματα (η τελική απογραφή τους) μπορεί να αποτιμώνται στις πρότυπες τιμές τους. Η ολική όμως απόκλιση τιμής αγοράς κατανεμόμενη ανά-

λογα μεταξύ μενόντων και διατεθέντων (πωληθέντων ή αναλωθέντων) θα συνυπολογίζεται (θετικά ή αρνητικά) στο πρότυπο κόστος της απογραφής σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην παράγραφο 2.2.205 περιπτώσεις 5 και 7ζ του Π.Δ. 1123/80. το ολικό ποσό της απόκλισης, που αφορά τα μένοντα κατά το τέλος της χρήσεως, αναγράφονται χωριστά κάτω από το ολικό πρότυπο κόστος της απογραφής κατά πρωτοβάθμιο λογαριασμό (20, 24, 25, 26, 28) και με την προσθαφαίρεση του μεταβάλλει το ολικό πρότυπο κόστος των αποθεμάτων της απογραφής σε πραγματικό κόστος.

### Παράδειγμα

Πρότυπο κόστος αγορών αποθεμάτων

λογ/σμού 24 χρήσεως 1994 Δρχ. 100.000.000

Αποκλίσεις (αρνητικές) τιμής αγοράς

Αποθεμάτων Λογαρ. 24 χρήσ. 1994 » - 10.000.000

Πρότυπο κόστος απογραφής αποθεμάτων

λογ/σμού 24 την 31.12.94 » 20.000.000

Πρότυπο κόστος διατεθέντων αποθεμάτων

λογ/σμού 24 το 1994:

- Αναλωθέντων στην παραγωγή Δρχ. 70.000.000

- Αναλωθέντων στην συσκευασία των

πωληθέντων » 80.000.000

- Αναλωθέντων στη Διοικητική Λειτουργία » 500.000

- Πωληθέντων » 1.500.000 Δρχ. 80.000.000

Η εμφάνιση της απογραφής των αποθεμάτων του λογ/σμού 24 την 31/12/94 και η κα-

τανομή των αρνητικών αποκλίσεων δρχ. 10.000.000 θα γίνει ως εξής:

(Α) 24. Πρώτες και Βοηθητικές Υλκες – Υλικά Συσκευασίας (απογραφή 31.12.1994):

..... Δρχ. x x x

..... » x x x

.....	»	x x x
Ολικό πρότυπο κόστος απογραφής λογ. 24	»	<u>20.000.000</u>
Πλέον: αναλογία αρνητικών αποκλίσεων τιμής αγοράς αποθεματ. του λ/σμού 24	»	<u>2.000.000</u>
Πραγματικό κόστος αποθεμάτων απογραφής λ/σμού 24	Δρχ.	22.000.000

(B) Κατανομή ολικής απόκλισης τιμής Αγοράς Αποθεμάτων λογ. 24:

Οι αποκλίσεις τιμής αγοράς των αποθεμάτων παρακολουθούνται στο λογ/σμό 95 «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» και τους αναλυτικούς του κατ' είδος αποθέματος, όπως τα είδη αυτά προσδιορίζονται και παρακολουθούνται στην αποθήκη.

Η κατανομή των αποκλίσεων τιμής αγοράς μεταξύ μενόντων / διατεθέντων γίνεται για κάθε είδος αποθέματος χωριστά, το ποσό δε της απόκλισης που αφορά τα μένοντα και καταχωρείται με ένα κονδύλι στην απογραφή, κατά πρωτοβάθμιο λογ/σμό, προκύπτει ως αλγεβρικό άθροισμα θετικών ή αρνητικών αποκλίσεων τιμής αγοράς των επί μέρους ειδών αποθεμάτων της απογραφής. Υποθέτοντας ότι η αρνητική απόκλιση τιμής αγοράς του παραδείγματός μας αφορά ένα είδος πρώτης ύλης, η κατανομή της θα γίνει ως εξής:

Bα:	Στο κόστος απογραφής του λογ/ 24		
	(10.000.000 x 20.000.000 : 100.000.000)	=	2.000.000
Bβ:	Στο κόστος παραγωγής ή στις αποκλίσεις κόστους παραγωγής (10.000.000 x 70.000.000 : 100.000.000)	=	7.000.000
Bγ:	Στα Αποτελέσματα Χρήσεως ή στο κόστος της διοικητικής λειτουργικής (10.000.00 x 500.000 : 100.000.000)	=	50.000
Bδ:	Στα Αποτελέσματα Χρήσεως ή στο κόστος της λειτουργίας διαθέσεως		
	(10.000.000 x 9.500.000 : 100.000.000)	=	<u>950.000</u>
	Σ Υ Ν Ο Λ Ο	Δρχ.	<u>10.000.000</u>



Ο ανωτέρω λογιστικός και κοστολογικός χειρισμός ισχύει για όλα τα αγοραζόμενα αποθέματα, δηλαδή τα αποθέματα που παρακολουθούνται από τους λογ/σμούς 20, 24, 25, 26 & 28, εφόσον αυτά παρακολουθούνται σε πρότυπες τιμές.

2) Τα έτοιμα και ημιτελή προϊόντα (του λογ/σμού 21) μπορεί να παρακολουθούνται επίσης στο πρότυπο κόστος και να αποτιμούνται κατά την απογραφή τους σε πρότυπες τιμές. Οι αποκλίσεις κόστους παραγωγής (διαφορές μεταξύ προτύπου και πραγματικού κόστους), που προσδιορίζονται κατ' είδος προϊόντος και λογιστικοποιούνται κατά τη διάρκεια της χρήσεως καταχωρούμενες στο λογαριασμό 95 και τους αναλυτικούς του, κατανέμονται στο τέλος της χρήσεως μεταξύ μενόντων και πωληθέντων. Το ποσό των αποκλίσεων που αναλογεί στα μένοντα προϊόντα και ημιτελή προϊόντα, προσδιοριζόμενο ως αλγεβρικό άθροισμα των αποκλίσεων των κατ' είδος προϊόντων, αναγράφεται στην απογραφή με ένα κονδύλι κάτω από το άθροισμα του ολικού προτύπου κόστους απογραφής των αποθεμάτων του λογ/σμού 21 και προσθαφαιρείται σ' αυτό. Το υπόλοιπο ποσό αποκλίσεων που βαρύνει τα πωληθέντα μεταφέρεται ή στο κόστος των πωληθέντων ή στα αποτελέσματα χρήσεως.

3) Οι εγγραφές λογιστικοποίησης των αποκλίσεων μεταξύ προτύπου και πραγματικού κόστους, καθώς και οι εγγραφές που αφορούν την κατανομή τους στα μένοντα – πωληθέντα διενεργούνται αποκλειστικά στην Αναλυτική Λογιστική, τόσο αυτές που αφορούν το κόστος αγοράς (αποκλίσεις τιμής), όσο και αυτές που αφορούν το κόστος παραγωγής (αποκλίσεις αποδόσεως πρώτων υλών, αποκλίσεις τιμής και αποδόσεις άμεσου εργασίας και αποκλίσεις επί των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων, όγκου, αποτελεσματικότητας, προϋπολογισμού) και καταχωρούνται στον πρωτοβάθμιο λογαριασμό 95 και τους αναλυτικούς του.

- Στο ΕΡΩΤΗΜΑ Β'

4) Η γνωμάτευσή μας υπ' αριθ. 2042/161/5.7.93 βρίσκεται σε απόλυτη αρμονία με όσα αναφέρουμε προηγούμενα και συνεπώς έχει πλήρη εφαρμογή και όταν οι λογαριασμοί των αποθεμάτων στο επίπεδο του αναλυτικού καθολικού αποθήκης τηρούνται στο πρότυπο κόστος.

5) Σημειώνουμε ότι όταν εφαρμόζεται το σύστημα της πρότυπης κοστολόγησης και οι προσδιοριζόμενες αποκλίσεις μεταξύ προτύπου και πραγματικού κόστους μεταφέρονται στα αποτελέσματα ή στο κόστος του λειτουργιών Διοικήσεως – Διαθέσεως, το μικτό αποτέλεσμα που προσδιορίζεται στην Αναλυτική Λογιστική διαφέρει από το μικτό αποτέλεσμα που προσδιορίζεται στη γενική λογιστική. Αντίθετα, το καθαρό αποτέλεσμα είναι πάντοτε το ίδιο».

## **§ 9.5 Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΤΗΣ ΣΥΝΕΠΕΙΑΣ ΣΤΗΝ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ**

Η αρχή της συνέπειας είναι μια από τις βασικές αρχές που εγγυώνται αξιόπιστες χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Αυτό σημαίνει ότι αφού μια επιχείρηση έχει υιοθετήσει μια συγκεκριμένη λογιστική μέθοδο αποτίμησης, αυτή η μέθοδος πρέπει να μην αλλάζει από τη μια χρήση στην άλλη. Αυτό γιατί διαφορετικά θα μπορεί να μεταβάλλει τα αποτελέσματά της, αυξομειώνοντάς τα, ανάλογα με τη μέθοδο αποτίμησης που εκάστοτε χρησιμοποιεί.

Κοιτάζοντας πως διαμορφώνεται στο παράδειγμα 1 το κόστος πωληθέντων στις διάφορες μεθόδους αποτίμησης που χρησιμοποιούνται (π.χ. FIFO – 330.000, LIFO – 342.000) διαπιστώνεται ότι αν ίσχυαν τα ίδια δεδομένα για δυο χρήσεις και η επιχείρηση άλλαζε μέθοδο αποτίμησης, τότε θα διαφοροποιούνταν το αποτέλεσμα. Κατ' αυτόν τον τρόπο όλες οι επιχειρήσεις θα χρησιμοποιούσαν τη μέθοδο εκείνη που θα παρουσίαζαν το αποτέλεσμα που τις συνέφερε.

Με την εφαρμογή όμως της αρχής της συνέπειας οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις γίνονται πιο αξιόπιστες, γιατί δίνεται η δυνατότητα στον χρήστη να συγκρίνει με μεγαλύτερη ακρίβεια τα αποτελέσματα που επιτεύχθηκαν χρόνο με το χρόνο.

Η αρχή της συνέπειας δεν απαγορεύει σε μια επιχείρηση να αλλάξει τη μέθοδο αποτίμησης που χρησιμοποιεί. Η επιχείρηση δικαιούται να επιλέξει την μέθοδο που ανταποκρίνεται περισσότερο στις παρούσες συνθήκες, αλλά υποχρεούται να αποκαλύψει τις αλλαγές που προκαλεί αυτή στο εμφανιζόμενο καθαρό αποτέλεσμα χρήσης.

Βάση του άρθρου 28 παρ. 2 του ΚΒΣ: «επιτρέπεται στην επιχείρηση η αλλαγή μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσεως ή του ιστορικού κόστους παραγωγής, μετά από έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων (Ε.Λ.Β.) η οποία παρέχεται:

- για βελτίωση της λειτουργικότητας της επιχείρησης ή
- για άλλους σπουδαίους λόγους

Η έγκριση της επιτροπής παρέχεται ύστερα από αίτηση που υποβάλλεται στον προϊστάμενο της ΔΟΥ πέντε τουλάχιστον μήνες πριν από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Η οριζόμενη προθεσμία υποβολής της αιτήσεως από την επιχείρηση είναι ανατρεπτική.

Τέλος με το άρθρο 19α § 2 του ν. 2459/1997 αντικαταστάθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 39 § 3 του ΚΒΣ και ορίστηκε ότι: «κατ' εξαίρεση επιτρέπεται, χωρίς έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων, η αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής, κατά την πρώτη διαχειριστική περίοδο πλήρους εφαρμογής αναλυτικής λογιστικής (ομάδα 9) του Π. δ/τος 1123/1980».

## § 9.6 ΠΟΙΑ ΜΕΘΟΔΟΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΟΣ ΕΙΝΑΙ

### ΚΑΛΥΤΕΡΗ

Και οι τέσσερις μέθοδοι αποτίμησης που περιγράφηκαν θεωρούνται ως αποδεκτές λογιστικές πρακτικές. Καμιά όμως από αυτές δεν μπορεί να θεωρηθεί ως «η καλύτερη». Η επιλογή μιας μεθόδου επηρεάζει αντίστοιχα τον ισολογισμό, το λογαριασμό αποτελεσμάτων, το φορολογητέο εισόδημα και τις επιχειρηματικές αποφάσεις, όπως ο καθορισμός των τιμών πώλησης των προϊόντων.

Η επιρροή της αξίας των αποθεμάτων στο λογαριασμό αποτελεσμάτων γίνεται μέσω της αντιπαράβολής των εσόδων με το κόστος πωληθέντων. Στον ισολογισμό τα αποθέματα μαζί με τα άλλα στοιχεία του κυκλοφορούν ενεργητικού θεωρούνται ως ένα μέτρο ρευστότητας της επιχείρησης, δηλαδή ικανότητάς της να ανταποκριθεί στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της.

$$\text{Γεν. Ρευστότητα} = \frac{\text{Κυκλοφορούν Ενεργητικό}}{\text{Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις}}$$

Το ποια μέθοδος θα επιλεγεί είναι λοιπόν ένα σύνθετο πρόβλημα. Ο υψηλός πληθωρισμός είναι ένας σταθμικός παράγοντας επιλογής της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσης. Σε περιόδους υψηλού πληθωρισμού η μέθοδος LIFO τείνει να παρουσιάζει τα κέρδη επί των αποθεμάτων πιο χαμηλά, ενώ η FIFO τείνει να τα μεγιστοποιεί. Κατά συνέπεια στην περίοδο αυτή οι επιχειρήσεις συνήθως επιλέγουν τη μέθοδο LIFO που τους παρέχει και μικρότερο φόρο εισοδήματος. Ωστόσο η επιλογή της LIFO μπορεί να οδηγήσει σε υποεκτίμηση των μενόντων αποθεμάτων με συνέπεια οι σχετικοί αριθμοδείκτες που εξάγονται από την ανάλυση του ισολογισμού να είναι μειωμένοι (π.χ. μικρότερη ρευστότητα και ταχύτητα κυκλοφορίας των αποθεμάτων).

Τέλος η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους έχει το πλεονέκτημα ότι οι επιμέρους μονάδες των αποθεμάτων έχουν το ίδιο κόστος, αλλά μειονεκτεί στο ότι και αυτή όπως και η FIFO σε περιόδους έντονου πληθωρισμού δεν ανταποκρίνεται στις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς. Το φαινόμενο αυτό το εξηγεί το γεγονός ότι αυξάνει η αξία των αγορών με αποτέλεσμα να αυξάνει και η μέση σταθμική τιμή.

$$\left[ \text{Μέση σταθμ. τιμή} = \frac{\text{αξία αρχ. αποθ.} + \text{αξία αγορών}}{\text{ποσότητα αρχ. αποθ.} + \text{ποσότητα αγορών}} \right]$$

Η λογική αύξηση της αξίας του τελικού αποθέματος οδηγεί σε μείωση του κόστους πωληθέντων και διόγκωση του φορολογητέου αποτελέσματος

## **§ 9.7 Ο ΚΑΝΟΝΑΣ ΤΗΣ ΧΑΜΗΛΟΤΕΡΗΣ ΤΙΜΗΣ ΜΕΤΑΞΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΤΗΣΗΣ ΚΑΙ ΤΡΕΧΟΥΣΑΣ ΤΙΜΗΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΙΣ ΣΥΓΧΡΟΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΝΤΙΛΗΨΕΙΣ**

### **§ 9.7.1 Θεμελίωση του κανόνα της χαμηλότερης τιμής**

Όπως διαπιστώθηκε από την αρχή του κεφαλαίου η αρχή του κόστους επιτάσσει τα αποθέματα να αποτιμώνται στο ιστορικό κόστος κτήσεώς τους. Η αρχή αυτή όμως υποχωρεί μπροστά στην άλλη βασική αρχή της συντηρητικότητας βάση της οποίας η τιμή αποτιμήσεως των αποθεμάτων πρέπει να είναι η χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής (δηλαδή του κόστους αντικαταστάσεως και όχι της τιμής πώλησης) στο τέλος της χρήσης. Για παράδειγμα αγοράστηκε αγαθό μέσα στη χρήση αντί 10.000 δρχ. και μένει απούλητο ως το τέλος της χρήσης, οπότε και μπορούσε να αγοραστεί 8.000. Στην απογραφή θα αποτιμηθεί 8.000 και η ζημιά των 2.000 δρχ. θα περιληφθεί στα αποτελέσματα χρήσης. Το αρχικό απόθεμα της επόμενης χρήσης θα έχει αξία 8.000 δρχ.

Ο λόγος που αυτές οι 2.000 δρχ. μεταφέρθηκαν ως ζημιά στα αποτελέσματα χρήσης το εξηγεί η αρχή της αντιπαραθέσεως εσόδων εξόδων, σύμφωνα με την οποία η μείωση της αξίας ενός κατεχόμενου αγαθού πρέπει να θεωρηθεί ζημιά περιόδου στην οποία αυτή συνέβη.

Η τρέχουσα τιμή στην ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού δεν μπορεί να πάρει ανώτερη τιμή από την τιμή πώλησης των αγαθών κατά τη συνηθισμένη πορεία της επιχείρησης, μειωμένη με το προβλεπόμενο κόστος διάθεσης και δεν μπορεί να πάρει τιμή κατώτερη από την ίδια αυτή αξία με μια έκπτωση που θα αφήνει ένα περιθώριο κέρδους στην επιχείρηση.

### Παράδειγμα:

Κατά την αποτίμηση πέντε αγαθών είχαμε τα εξής δεδομένα:

	<u>Εμπορεύσιμα στοιχεία</u>				
	1	2	3	4	5
α) Κόστος κτήσης	1.000	930	<b>900</b>	900	<b>800</b>
β) Τρέχουσα τιμή	<b>900</b>	940	910	840	750
γ) Τιμή πώλησης μείον εκτιμώμενο κόστος διάθεσης	920	<b>920</b>	920	920	920
δ) Τιμή πώλησης μείον εκτιμώμενο κόστος διάθεση μείον περιθ. κέρδους	860	860	860	<b>860</b>	860

**Ερώτηση:** Ποια τιμή θα επιλέξουμε για την αποτίμηση των αποθεμάτων;

Για το αγαθό 1 χρησιμοποιείται η τρέχουσα τιμή γιατί είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσης και δεν είναι μεγαλύτερη από το (γ) ούτε μικρότερη από το (δ).

Για το αγαθό 2 χρησιμοποιείται το (γ) γιατί η τρέχουσα τιμή δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από αυτό. Ωστόσο το (γ) είναι χαμηλότερο από την τιμή κτήσης.

Για το αγαθό 3 χρησιμοποιείται το κόστος κτήσης γιατί είναι μικρότερο από την τρέχουσα τιμή.

Για το αγαθό 4 η τρέχουσα τιμή είναι χαμηλότερη μεν από το κόστος κτήσης αλλά όχι μεγαλύτερη από το (δ). Οπότε και επιλέγεται η τιμή του (δ).

Για το αγαθό 5 η τρέχουσα τιμή δεν λαμβάνεται υπόψη γιατί είναι χαμηλότερη από το (δ) και επιλέγεται η τιμή κτήσης γιατί είναι επίσης μικρότερη από αυτό.

### **§ 9.7.2 Εφαρμογή του κανόνα της χαμηλότερης τιμής**

Ο κανόνας της χαμηλότερης τιμής μπορεί να εφαρμοστεί με τρεις τρόπους:

α) Σύγκριση κόστους κτήσεως και τρέχουσας τιμής για κάθε στοιχείο ξεχωριστά:

**Παράδειγμα:**

<u>Πρώτες ύλες</u>	<u>ποσότητα</u>	<u>τιμή κτήσης</u>	<u>τρέχουσα τιμή</u>	<u>χαμηλότερη τιμή</u>
A	500	10	20	5.000
B	700	30	10	7.000
Γ	900	20	30	18.000
Δ	400	40	20	8.000
<b>έτοιμα προϊόντα</b>				
E	1100	50	60	55.000
Z	1300	80	70	91.000
H	1000	100	90	90.000
Θ	500	200	150	75.000
				349.000

**β) Μέθοδος της κατά κατηγορία αποθεμάτων χαμηλότερης τιμής**

<u>Πρώτες ύλες</u>	<u>ποσότητα</u>	<u>τιμή κτήσης</u>	<u>τρέχουσα τιμή</u>	<u>αξία κτήσ.</u>	<u>τρέχ. αξία</u>	<u>χαμηλότερη τιμή</u>
A	500	10	20	5.000	10.000	
B	700	30	10	21.000	7.000	
Γ	900	20	30	18.000	27.000	
Δ	400	40	20	16.000	8.000	
				60.000	52.000	52.000
<b>έτοιμα προϊόντα</b>						
E	1100	50	60	55.000	66.000	
Z	1300	80	70	104.000	91.000	
H	1000	100	90	100.000	90.000	
Θ	500	200	150	100.000	75.000	
				359.000	322.000	322.000
				Αξία αποθεμάτων δρχ.:		374.000

**γ) Μέθοδος της συνολικά χαμηλότερης τιμής**

<u>Πρώτες ύλες</u>	<u>ποσότητα</u>	<u>τιμή κτήσης</u>	<u>τρέχουσα τιμή</u>	<u>αξία κτήσ.</u>	<u>τρέχ. αξία</u>	<u>χαμηλότερη τιμή</u>
A	500	10	20	5.000	100.000	
B	700	30	10	21.000	7.000	
Γ	900	20	30	18.000	27.000	
Δ	400	40	20	16.000	8.000	
<b>έτοιμα προϊόντα</b>						
E	1100	50	60	55.000	66.000	
Z	1300	80	70	104.000	91.000	
H	1000	100	90	100.000	90.000	
Θ	500	200	150	100.000	75.000	
				419.000	374.000	374.000

Το ΕΓΛΣ, ο ΚΒΣ και ο ν. 2190/1920 υιοθετούν τη μέθοδο της κατ' είδος χαμηλότερης τιμής. Ορισμένες όμως φορές μπορεί να έχει καλύτερη εφαρμογή μια από τις



άλλες μεθόδους. Σημειώνεται ότι όποια μέθοδος γίνει αποδεκτή από την επιχείρηση πρέπει να εφαρμόζεται πάγια και στις επόμενες χρήσεις.

### § 9.7.3 Κριτική του κανόνα της χαμηλότερης τιμής

Ο κανόνας της χαμηλότερης τιμής θεσπίζεται στη χώρα μας με διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας (εμπορικής, φορολογικής και ΕΓΛΣ).

Τα πρώτα χρόνια της λογιστικής όταν οι κύριοι χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ήταν οι πιστωτές και η προσοχή του επικεντρωνόταν στον ισολογισμό, η συντηρητικότητα ήταν μια κυρίαρχη αρχή κατά την αποτίμηση των στοιχείων. Ο κανόνας συνεχίστηκε να εφαρμόζεται αψηφώντας ότι όταν πέφτει η τρέχουσα τιμή μπορεί να μην πέφτουν αντίστοιχα οι τιμές πώλησης. Καθώς η σπουδαιότητα των αποτελεσμάτων χρήσης αυξήθηκε, άρχισε να αναπτύσσεται μια δυσαρέσκεια. Αν μειωθεί η αξία αποτίμησης του τελικού αποθέματος από την τιμή κτίσης σε μια χαμηλότερη αγοραία τιμή αλλά το εμπόρευμα πωληθεί κατά τη διάρκεια της επόμενης χρήσης στις συνήθεις τιμές πώλησης, το αποτέλεσμα της μείωσης της τιμής θα εμφανίζεται με μια πλασματική ζημιά στην πρώτη περίοδο και ένα διογκωμένο κέρδος στη δεύτερη περίοδο. Οι μειώσεις στις τρέχουσες τιμές δεν συνεπάγονται αναγκαία και μειώσεις στις τιμές πώλησης ή τουλάχιστον σε ανάλογο ποσοστό.

Λόγω αυτών των μειονεκτημάτων υποστηρίζεται ότι δεν είναι απαραίτητο να μειώνεται η αξία των αποθεμάτων στην τρέχουσα τιμή στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Όταν δεν υπάρχει καμία πιθανότητα να μειωθούν οι τιμές πώλησης

β) Ακόμα και αν μειωθούν οι τιμές πώλησης των αποθεμάτων ή αναμένεται πτώση τους, τα αποθέματα είναι δυνατόν να διατεθούν χωρίς ζημιά.

## **§ 9.8 ΑΛΛΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΜΑΚΡΥΣΜΕΝΕΣ ΑΠΟ ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΤΗΣΗΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΗΝ ΚΕΙΜΕΝΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ ΣΤΗ ΧΩΡΑ ΜΑΣ**

### **§ 9.8.1 Μέθοδος αποτιμής στην τιμή πώλησεως**

Είναι δυνατόν ένα απογραφόμενο είδος να αποτιμηθεί στην τιμή πώλησης μειωμένο με τα έξοδα διαθέσεως αν ισχύουν κάποιες προϋποθέσεις:

Το έσοδο από την πώληση πραγματοποιείται κατά το χρόνο πώλησης και δεν μπορεί να υπολογιστεί κατώτατη τρέχουσα τιμή γιατί δεν μπορεί να υπολογιστεί εκ των προτέρων το κέρδος. Υπάρχουν όμως εξαιρέσεις που αφορούν τα αποθέματα εμπορευμάτων για τα οποία υπάρχει διατίμηση και παρουσιάζονται στις τιμές πωλήσεώς τους.

Στις περιπτώσεις που χρησιμοποιείται αυτή η μέθοδος πρέπει να αποκαλύπτεται με σαφήνεια η βάση της αποτιμήςσεως.

### **§ 9.8.2 Η μέθοδος αποτιμήςσεως των κατασκευαζόμενων έργων**

Οι κατασκευαστικές επιχειρήσεις που αναλαμβάνουν έργα των οποίων η ολοκλήρωση απαιτεί πολλά έτη, όπως γέφυρες, πλοία, οικοδομήματα κτλ. αντιμετωπίζουν δύο βασικά προβλήματα;

α) πώς αποτιμώνται τα έργα που βρίσκονται υπό εκτέλεση στο τέλος της χρήσης

β) πότε πραγματοποιείται το αποτέλεσμα από την κατασκευή του έργου.

Εφαρμόζονται δύο μέθοδοι: α) Η μέθοδος της ολοκλήρωσης του έργου, β) η μέθοδος της ποσοστιαίας συμπληρώσεως του έργου.

#### **Παράδειγμα:**

Η κατασκευαστική «Χ» Α.Ε. αναλαμβάνει κατασκευή γυμναστηρίου αντί 600 εκατ. δρχ. Βάση συμβολαίου το έργο θα διαρκέσει τρία χρόνια με έτος έναρξης αυτού

το έτος 1990. Η Α.Ε. θα συντάσσει κάθε μήνα προσωρινούς λογαριασμούς και θα εκδίδει τιμολόγια με βάση το ποσοστό του έργου που εκτελείται, το οποίο θα βεβαιώνει ανεξάρτητος αρχιτέκτονας. Οι προσωρινοί αυτοί λογαριασμοί θα πληρώνονται στην Α.Ε. εντός 15 ημερών από την έκδοσή τους. Τα γεγονότα έχουν ως εξής:

	Έτος 1990	1991	1992	Σύνολο
Συμφωνηθέν συνολικό ποσό				600 εκ.
πραγματοποιημένο κόστος/έτος	150 εκ.	220 εκ.	180 εκ.	550 εκ.
υπολοιπόμενο κόστος ολοκλήρωσης (κατ' εκτίμηση)	400 εκ.	195 εκ.	- 0 -	<u>- 0 -</u>
κέρδος κατασκευής				50 εκ.
προσωρινές πιστοποιήσεις	140 εκ.	230 εκ.	230 εκ.	600 εκ.
εισπράξεις στο τέλος κάθε χρόνου	130 εκ.	250 εκ.	220 εκ.	600 εκ.

#### § 9.8.2.1 Η μέθοδος της ολοκλήρωσης του έργου

Βάση της πλειοψηφίας των συμβολαίων ο εργοδότης καταβάλλει τμηματικά το ποσό που συμφωνήθηκε με βάση τους προσωρινούς λογαριασμούς που εκδίδει ο εργολάβος. Τα εισπραττόμενα αυτά ποσά δε θεωρούνται έσοδο κατά την χρήση που εισπράττονται, αλλά προκαταβολές έναντι του συνολικού τιμήματος της σύμβασης.

Οι λογαριασμοί που χρησιμοποιούνται βάση της μεθόδου αυτής είναι για το μεν κόστος κατασκευής «έργα υπό εκτέλεση» (λογαρ. του ενεργητικού), για τις δε εισπράξεις του εργολάβου ο λογαριασμός παθητικού «ληφθείσες προκαταβολές για έργα υπό εκτέλεση». Ο δεύτερος λογαριασμός λειτουργεί ως αντίθετος του πρώτου. Ανάλογα με το ποιος έχει το μεγαλύτερο υπόλοιπο θα εμφανίζεται το ποσό της διαφοράς, είτε στο κυκλοφορούν ενεργητικό είτε στο βρα-

χυπρόθεσμο παθητικό του ισολογισμού. Το αποτέλεσμα της εκτέλεσης της σύμβασης του έργου εμφανίζεται εξ ολοκλήρου στα αποτελέσματα της χρήσης στην οποία ολοκληρώνεται η κατασκευή του έργου.

Έτσι το παράδειγμά μας θα γίνει:

	31/12/1990	31/12/1991	31/12/1992
Έργα υπό εκτέλεση	150 εκ.	220 εκ.	--
μείον: ληφθείσες προκαταβολές	130 εκ.	250 εκ.	--
	<hr/> 20 εκ.	<hr/> (30 εκ.)	

Το 1990 ο ισολογισμός της «Χ» Α.Ε. θα έχει χρεωμένο το λογαριασμό του ισολογισμού «έργα υπό εκτέλεση» με 20 εκατ. Το 1991 ο ισολογισμός της «Χ» θα έχει πιστωμένο το λογαριασμό του ισολογισμού «ληφθείσες προκαταβολές για έργα υπό εκτέλεση». Το 1992 το αποτέλεσμα θα φανεί στα αποτελέσματα χρήσης και όχι στον ισολογισμό.

#### § 9.8.2.2 Η μέθοδος της ποσοστιαίας συμπλήρωσης του έργου

Η μέθοδος θεωρεί ότι τα αποτελέσματα πραγματοποιούνται σε κάθε χρήση και όχι στο τέλος της κατασκευαστικής περιόδου. Επειδή όμως το πραγματικό αποτέλεσμα εκτιμάται μετά την ολοκλήρωση του έργου πρέπει να γίνεται κατανομή του εσόδου στις επιμέρους χρήσεις της κατασκευαστικής περιόδου.

Το έσοδο κάθε χρήσης πρέπει να είναι ανάλογο προς το ποσοστό εκτέλεσης της σύμβασης. Αυτό συνήθως προσδιορίζεται: βάση εκτιμήσεων μηχανικών, για το έργο που έγινε μέχρι την ημερομηνία ισολογισμού σε σχέση με το συνολικό έργο ή βάση του ποσοστού κόστους που πραγματοποιήθηκε μέχρι την

ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού σε σχέση με το συνολικά εκτιμώμενο κόστος κατασκευής του έργου.

Τα κέρδη που εκτιμήθηκαν ότι αναλογούν στη χρήση καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού «έργα υπό εκτέλεση» με πίστωση του λογαριασμού «κέρδη από κατασκευές». Ο τελευταίος αυτός λογαριασμός μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης.

Αν έχουμε ζημιές χρεώνεται ο λογαριασμός «ζημιές από κατασκευές» και πιστώνεται ο λογαριασμός «έργα υπό εκτέλεση».

Επομένως για το παράδειγμά μας έχουμε:

	1990	1991	1992
Συμφωνηθέν συνολικό ποσό	600 εκ.	600 εκ.	600 εκ.
πραγματοποιηθέν κόστος μέχρι σήμερα	150 εκ.	370 εκ.	550 εκ.
υπολοιπόμενο κόστος ολοκλήρωσης (κατ' εκτίμηση)	400 εκ.	195 εκ.	- 0 -
υπολογιζόμενο συνολικό κόστος	550 εκ.	565 εκ.	550 εκ.
αναλογία συνολικών κερδών/έτος (βάση συσχετισμού πραγματοποιηθέντος και υπολογιζόμενου συνολικού κόστους	50 εκ.	35 εκ.	50 εκ.

Για το 1990 το κέρδος υπολογίζεται ως εξής:

$$(150\text{εκ.} : 550\text{εκ.}) \times 50\text{εκ.} = 13.636.363 \text{ δρχ.}$$

Για το 1991 το κέρδος υπολογίζεται ως εξής:

$$(370\text{εκ.} : 565\text{εκ.}) \times 35\text{εκ.} = 22.920.353 \text{ δρχ.}$$

μείον τα κέρδη προηγούμενων χρήσεων - 13.636.363 δρχ.

9.283.990 δρχ.

Για το 1992 το κέρδος συνεπώς γίνεται:

Συνολικό κέρδος μείον κέρδη προηγούμενων χρήσεων:

$50.000.000 - 13.636.363 - 9.283.990 = 27.079.647$  δρχ.

### **§ 9.8.2.3 Αξιολόγηση των μεθόδων αποτιμήσεως των κατασκευαζόμενων έργων**

Από την ανάλυση των επιμέρους μεθόδων των κατασκευαζόμενων έργων συνάγεται ότι αυτή του ολοκληρωμένου έργου θεωρείται πιο αντικειμενική γιατί σ' αυτήν έχουν οριστικοποιηθεί τα έσοδα και τα έξοδα για την κατασκευή του έργου. Η μέθοδος αυτή, ωστόσο, παρουσιάζει την αδυναμία ότι δεν υπολογίζει σωστά τα αποτελέσματα στη διάρκεια της περιόδου, αφού το σύνολο των αποτελεσμάτων αποδίδεται στην τελευταία χρήση κατασκευής του έργου, ενώ το μεγαλύτερο τμήμα αυτό ενδεχομένως πραγματοποιήθηκε σε προηγούμενες χρήσεις.

Απ' την άλλη πλευρά, η μέθοδος της ποσοστιαίας συμπλήρωσης του έργου στηρίζεται στη σωστή βάση της κατανομής των αποτελεσμάτων μέσα στις χρήσεις. Αδυναμία της είναι ότι δεν μπορεί να προσδιορίσει με βεβαιότητα τις εργασίες που κατανέμονται μέσα στη χρήση.

Η νομοθεσία στη χώρα μας επιβάλλει της τμηματικής συμπλήρωσης των κατασκευαζόμενων έργων.

## **§ 9.9 ΜΕΘΟΔΟΙ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΣ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ**

### **§ 9.9.1 Μέθοδος του ποσοστού μικτού κέρδους**

Η διοίκηση των επιχειρήσεων προκειμένου να συντάξει τις απαραίτητες μηνιαίες οικονομικές καταστάσεις, οφείλει να προσδιορίσει την αξία των αποθεμάτων στο τέλος κάθε μήνα. Για τον προσδιορισμό της αξίας τους, χρησιμοποιείται η μέθοδος του μικτού περιθωρίου κέρδους.

Η μέθοδος μικτού κέρδους είναι μια γρήγορη και απλή τεχνική για τον υπολογισμό των αποθεμάτων. Μπορεί να χρησιμοποιηθεί σχεδόν από όλες τις επιχειρήσεις. Χρησιμοποιώντας τη μέθοδο αυτή, υποθέτουμε ότι ο συντελεστής μικτού κέρδους που κερδίστηκε κατά τα προηγούμενα έτη, παραμένει σχεδόν σταθερός από τη μια λογιστική περίοδο στην επόμενη.

Το απόθεμα τέλους χρήσεως εκτιμάται με τις ακόλουθες διαδικασίες:

- Καθορίζεται το κόστος των διαθέσιμων προς πώληση αγαθών από το γενικό καθολικό και το οποίο αποτελείται από το αρχικό απόθεμα πλέον τις καθαρές αγορές.
- Προσδιορίζεται το ποσοστό μικτού κέρδους επί των πωλήσεων (μικτά κέρδη/πωλήσεις).
- Εκτιμάται το κόστος πωληθέντων εκπίπτοντας από τις καθαρές πωλήσεις το μικτό κέρδος.
- Αφαιρείται το κόστος πωληθέντων από το κόστος των διαθέσιμων προς πώληση αγαθών και προσδιορίζεται έτσι κατ' εκτίμηση η αξία του τελικού αποθέματος.

**Παράδειγμα:**

αρχικό απόθεμα	50.000	
πλέον καθαρές αγορές	<u>20.000</u>	
Κόστος διαθέσιμων προς πώληση προϊόντων		70.000
μείον κόστος πωληθέντων:		
καθαρές πωλήσεις	30.000	

μείον μικτό κέρδος 30%	<u>9.000</u>	<u>21.000</u>
Εκτιμώμενο τελικό απόθεμα		49.000

Για τον ακριβέστερο υπολογισμό του κόστους μενόντων αποθεμάτων, σε περίπτωση που μία επιχείρηση εμπορεύεται μεγάλη ποικιλία ειδών και το ποσοστό μικτού κέρδους διαφέρει σημαντικά από ποικιλία σε ποικιλία, το ποσοστό μικτού κέρδους προσδιορίζεται ξεχωριστά κατά ποικιλία ή ακόμα και κατά είδος.

Σε περίπτωση που η επιχείρηση γνωρίζει το ποσοστό μικτού κέρδους επί του κόστους των πωληθέντων πρέπει να προσδιορίζεται το αντίστοιχο ποσοστό επί των πωλήσεων. Αν η επιχείρηση πωλεί με ποσοστό μικτού κέρδους επί τους κόστους έστω 25%, το ποσοστό μικτού κέρδους επί των πωλήσεων ανέρχεται σε 20%. Αυτό υπολογίζεται ως εξής:

$$\text{Κόστος} + 0,25 \times \text{Κόστος} = \text{Τιμή πώλησης (ΤΠ)}$$

$$1,25 \times \text{Κόστος} = \text{Τ.Π.}$$

$$\text{Κόστος} = \frac{1}{1,25} \times \text{Τιμή Πωλήσεως}$$

$$\text{Κόστος} = 0,8 \text{ Τιμή Πώλησης}$$

$$\text{Όμως Περιθώριο κέρδους (Π.Κ.)} = \text{Τ.Π.} - \text{Κόστος}$$

$$\text{Π.Κ.} = \text{Τ.Π.} - 0,8 \text{ Τ.Π.}$$

$$\text{Π.Κ.} = 0,2 \text{ Τ.Π.} \quad \text{Άρα το ποσοστό μικτού κέρδους επί των πωλήσεων ανέρχεται σε 20\%.}$$

Η μέθοδος μικτού κέρδους αποτίμησης αποθεμάτων έχει αρκετές εφαρμογές, εκτός της προετοιμασίας των μηνιαίων χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται από τους ελεγκτές για την εκτίμηση της αλήθειας των αποτιμήσεων των αποθεμάτων των οικονομικών καταστάσεων, χρησιμοποιείται επίσης για την



κατάρτιση προγραμμάτων δράσεων που χρειάζεται η εκτίμηση του κόστους των πωληθέντων και των μενόντων αποθεμάτων. Τέλος αν ένα απόθεμα καταστραφεί λ.χ. από πυρκαγιά ή άλλη αιτία, η εκτίμηση της αξίας του, με τη μέθοδο του μικτού κέρδους, είναι πιο εύκολη.

### § 9.9.2 Μέθοδος αποτιμήσεως στις τιμές λιανικών πωλήσεων

Η μέθοδος αυτή προσδιορίζει το κόστος πωληθέντων και αποθεμάτων στις λιανικές τιμές πώλησης. Για να εφαρμοστεί θα πρέπει να είναι γνωστά τα διαθέσιμα προς πώληση αποθέματα τόσο στο κόστος όσο σε τιμές λιανικής πώλησης, το τελικό απόθεμα σε τιμές λιανικής πώλησης και το κόστος κτήσεως με βάση το υπολογιζόμενο ποσοστό κόστους, π.χ.:

	Στο κόστος	Σε λιανικές τιμές πωλήσεως
Αποθέματα έναρξης (1/3)	40.000	70.000
Αγορές Μαρτίου	500.000	830.000
ποσοστό κόστους	<u>540.000</u>	<u>900.000</u>
Πωλήσεις Μαρτίου σε τιμές λιανικής		
Αποθέματα 31/3 σε τιμές λιανικής		700.000
Αποθέματα 31/3 σε τιμές κόστους		<u>200.000</u>
(200.000 x 60%) =	<u>120.000</u>	

Η μέθοδος αυτή διαφέρει από τη μέθοδο του ποσοστού μικτού κέρδους, γιατί ενώ εκείνη βασίζεται στο ποσοστό μικτού κέρδους της προηγούμενης χρήσεως, αυτή η μέθοδος βασίζεται στο ποσοστό του κόστους επί της τιμής πώλησεως της τρέχουσας περιόδου.

Βασική προϋπόθεση για την εφαρμογή της μεθόδου είναι, τα πωληθέντα σε σύγκριση με τα μένοντα αποθέματα να έχουν σχετική ομοιομορφία, μέσα στην χρήση.

Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται κυρίως από μεγάλα εμπορικά καταστήματα και τις αλυσίδες καταστημάτων που πωλούν μεγάλη ποικιλία ειδών, των οποίων η φυσική απογραφή και η λογιστική παρακολούθηση είναι δύσκολη αλλά και χρονοβόρα. Η εφαρμογή της μεθόδου ενδείκνυται κυρίως για την κατάρτιση ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων. Βοηθάει επίσης για ένα χονδρικό έλεγχο των αποθεμάτων, χωρίς να γίνει φυσική καταμέτρηση.

Παρουσιάζονται δυσκολίες κατά την εφαρμογή της μεθόδου στις περιπτώσεις που οι τιμές πωλήσεως μεταβάλλονται συχνά οπότε γίνεται δύσκολος ο υπολογισμός της σχέσεως κόστους- τιμών πωλήσεως, που είναι αναγκαία για τον υπολογισμό του κόστους των αποθεμάτων λήξεως.

Η προκείμενη μέθοδος δεν ασχολείται με την ποσοτική παρακολούθηση των αποθεμάτων, αλλά μόνο με τη χρηματική αξία αυτών.

## Κεφάλαιο 10<sup>ο</sup>

### Η ΑΠΟΘΗΚΕΥΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

#### §10.1. ΣΗΜΑΣΙΑ ΚΑΙ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ

Η αποθήκευση συνιστά λειτουργία που αποσκοπεί στη φυσική προστασία και την εύχερη διακίνησή των αγαθών με το μικρότερο δυνατό κόστος. Τα προβλήματα που ανακύπτουν από την αποθήκευση μπορούν να διακριθούν στα ακόλουθα:

- Προβλήματα βασικής οργάνωσης, τα οποία έχουν να κάνουν με την εκλογή της θέσης, τον υπολογισμό της επιφάνειας και του όγκου των αποθηκών, την διευθέτηση των υλικών μέσα σε αυτές καθώς και την εξασφάλιση των μέσων που θα χρησιμοποιηθούν για την διακίνηση των αποθεμάτων.
- Προβλήματα λειτουργικής οργάνωσης τα οποία περιλαμβάνουν την ορθότερη οργάνωση της παραλαβής, της τοποθέτησης των αποθεμάτων στις καθορισμένες θέσεις της εξαγωγής και τον απογραφικό έλεγχο των υλικών.

Οι αποθήκες συνήθως υπάγονται διοικητικά στην τεχνική διεύθυνση ή την διεύθυνση των αποθεμάτων ανάλογα με την κατά περίπτωση που υπάρχει και βρίσκονται σε σχέση με όλες τις παραγωγικές λειτουργίες και βέβαια σε σχέση με τις συναλλαγματικές με το τμήμα των προμηθειών για τον συντονισμό του εφοδιασμού και του λογιστηρίου για τον έλεγχο της όλης μεταφοράς.

Η ευθύνη του αποθηκάρου εκτείνεται σε όλα τα ζητήματα της εύρυθμης και οικονομικής λειτουργίας των αποθηκών και ιδιαίτερα εντοπίζεται στην εξασφάλιση στοιχείων και των λογιστικών στοιχείων για την διενέργεια του ελέγχου απογραφής.

Ο αποθηκάριος πλαισιώνεται, ανάλογα με την έκταση της εργασίας του από βοηθό υπάλληλο ή από ολόκληρη υπηρεσία υπαλλήλων για την τήρηση των λογαριασμών και γενικά των γραπτών στοιχείων της αποθήκης και από εργάτες για τη διεκπεραίωση της διακίνησης των υλικών.

### **§10.1.1 Προβλήματα βασικής οργάνωσης**

Τα προβλήματα της βασικής οργάνωσης γεννιούνται αρχικά κατά τη δημιουργία της βιομηχανικής επιχείρησης και εξακολουθούν να υπάρχουν σε όλη της την ενεργό δραστηριότητα ανάλογα με τις μεταβολές που γίνονται στο πέρασμα του χρόνου στις εγκαταστάσεις στο μέγεθος και τη διάρθρωση της παραγωγικής δραστηριότητάς της.

#### **§10.1.1.1 Το είδος, η θέση και ο χώρος των αποθηκών**

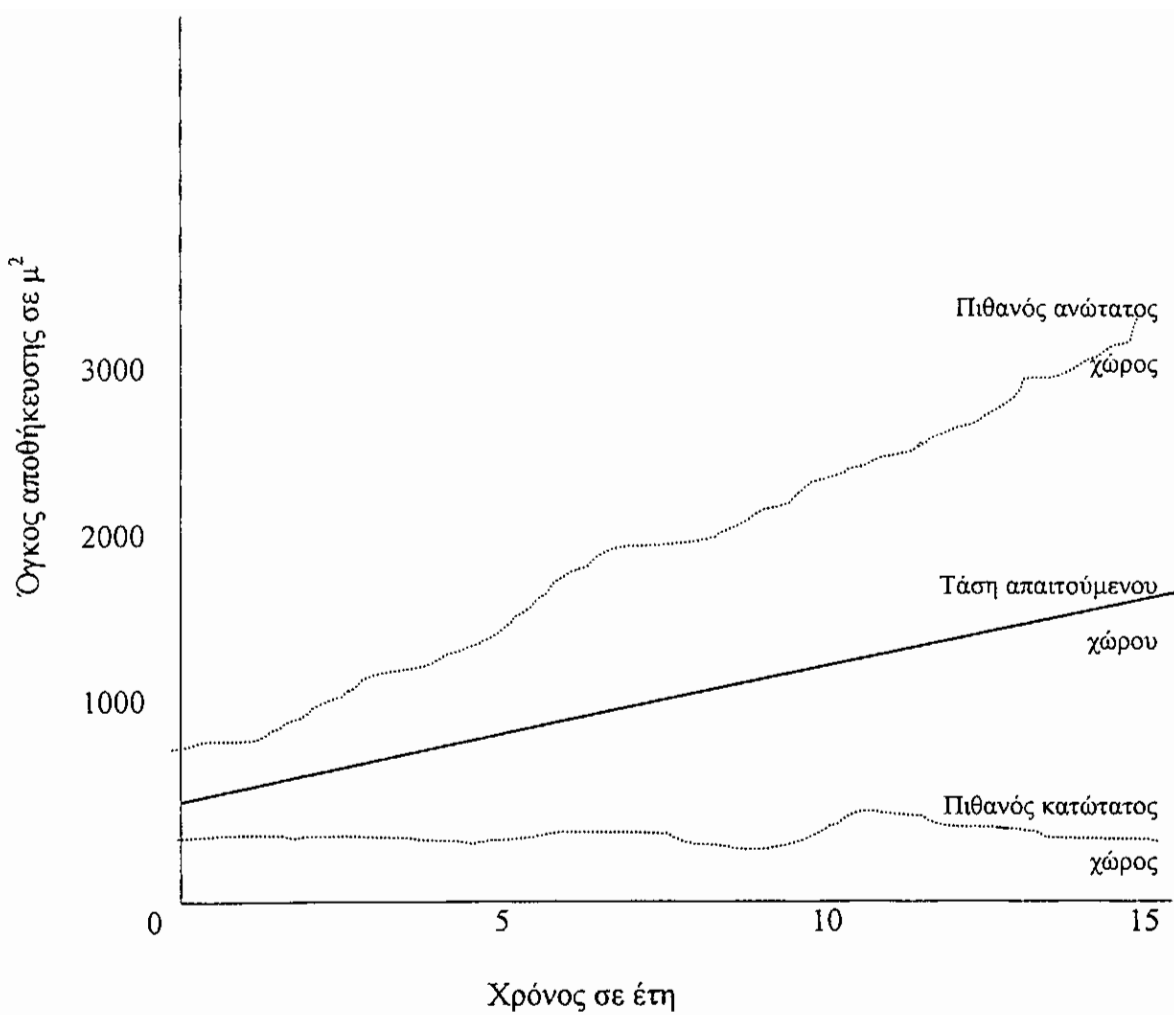
Το είδος των αποθηκών καθορίζεται από τη φύση των αποθεμάτων που προορίζονται για αποθήκευση. Η φύση μπορεί συνήθως να κριθεί, αν ληφθούν υπόψη τα εξής στοιχεία:

- Η μορφή του υλικού και ο προτεινόμενος τρόπος οικονομικής διακίνησης του δηλαδή αν το υλικό είναι στερεό εύκολο στη μετακίνηση και διακίνηση αν είναι υγρό ή αν δεν μπορεί να αντληθεί κ.τ.λ.
- Αν η σύσταση του υλικού είναι επικίνδυνη, δηλαδή αν πρόκειται για εύφλεκτο ή όχι υλικό κ.τ.λ.
- Η επίδραση των καιρικών συνθηκών, αν λ.χ. η υγρασία μπορεί να προκαλέσει ανεπιθύμητη ζημιά ή αδύνατη τη χρησιμοποίηση του υλικού.
- Η επίδραση του χρόνου η οποία είναι πιθανό να επιφέρει βλάβη στην ποιότητα όπως π.χ. στους καρπούς και στα τρόφιμα.

Αυτή λοιπόν η ποικιλία στα αποθέματα προκαλεί την αναγκαστική δημιουργία περισσότερων ειδών αποθηκευτικών χώρων.

Η θέση τους καθορίζεται με κριτήριο το ελάχιστο δυνατό κόστος μεταφοράς των αποθεμάτων στα παραγωγικά τμήματα όπου αυτά αναλώνονται. Η απαίτηση αυτή μπορεί να αποτελέσει έναν παράγοντα εξάπλωσης των αποθηκών.

Ο καθορισμός του απαιτούμενου χώρου πηγάζει από τα στοιχεία της αποτελεσματικότητας του κόστους αποθήκευσης. Αν δηλαδή ο χώρος των αποθηκών είναι μεγαλύτερος του απαιτούμενου, αυτό σημαίνει απ' τη μια άσκοπη δέσμευση κεφαλαίου στην αξία του οικοπέδου και της οικοδομής και απ' την άλλη αυξημένο κόστος λόγω του τόκου και των ασφαλίσεων που αυτό συνεπάγεται, όπως και του τυχόν υψηλότερου κόστους διακίνησης, λόγω του διασκορπισμού των αποθεμάτων στην αποθήκη. Για τον καθορισμό του χώρου γίνεται συνήθως πρόβλεψη των ποσοτήτων που θα αποθηκευτούν με μια προοπτική που κυμαίνεται ανάλογα από 5 – 20 χρόνια. Οι ποσότητες στη συνέχεια διαχωρίζονται σε ομάδες ομοειδών κατά την έννοια της αποθήκευσης ειδών, καθορίζονται για την κάθε ομάδα συνθήκες αποθήκευσης, προσδιορίζονται οι απαραίτητοι ελεύθεροι χώροι για άνετη διακίνηση και τελικά εκτιμώνται οι διαστάσεις και το σχήμα των αποθηκών, αφού εξαχθεί ο τελικός κυβισμός τους. Η εργασία αυτή, δηλαδή ο καθορισμός των απαιτούμενων χώρων των αποθηκών παριστάνεται στο παράδειγμα της ακόλουθης γραφικής παράστασης.



Γραφική παράσταση  
 Προσδιορισμού αναγκών χώρου αποθήκευσης

Η αξιοποίηση του χώρου αποθηκών πραγματοποιείται για την αποτελεσματική τοποθέτηση των υλικών σε αυτές, εξασφαλίζοντας άνετη και οικονομική διακίνηση των υλικών.

#### **§10. 1.1.2 Ο Εξοπλισμός των αποθηκών**

Η αποθήκευση συνδέεται άμεσα κατά μεγάλο μέρος με τη σωστή επιλογή του εξοπλισμού ο οποίος διακρίνεται σε εξοπλισμό αποθήκευσης και εξοπλισμό διακίνησης.

Για τα ογκώδη υλικά προβλέπονται εξαρχής τα κατάλληλα μέσα αποθήκευσης και ο αντίστοιχος εξοπλισμός (λ.χ. δεξαμενές με συστήματα αντλιών). Για τα μικρού όγκου και μεγάλης ποικιλίας υλικά, όπως είναι τα αναλώσιμα, χρησιμοποιούνται διαφόρων τύπων ράφια, που συνήθως είναι: τα ερμάρια που ο σκελετός τους στηρίζεται με στηρίγματα και είναι κατάλληλα για την αποθήκευση σωλήνων, ξυλεία και γενικότερα επιμηκών εξαρτημάτων. Τα ράφια είναι μεταλλικά ή ξύλινα ανάλογα με τη φύση των υλικών. Τα μεταλλικά καταλαμβάνουν λιγότερο χώρο και κατά κανόνα προτιμώνται.

Ο εξοπλισμός διακίνησης περιλαμβάνει: μεταφορείς, δηλαδή μηχανικά συστήματα συνεχούς μεταφοράς. Συνήθεις τύποι μεταφορέων είναι οι μεταφορικές ταινίες, οι κυλιόμενοι προωθητές, οι κοχλίες, οι γερανοί και οι ανυψωτές. Επίσης περιλαμβάνονται ποικίλα βιομηχανικά σχήματα, χειροκίνητα, κινούμενα σε σιδηροτροχιές, ρυμουλκούμενα κ.λ.π.

Οι μεταφορείς χρησιμοποιούνται όταν τα τεμάχια των υλικών είναι ομοιοβαρή, όταν τα αποθέματα μπορούν να κινούνται συνεχώς και όταν ο ρυθμός κίνησής τους και η διαδρομή δεν μεταβάλλονται.

Οι γερανοί είναι ανυψωτές επιλέγονται από τη μία βέβαια για κινήσεις διακοπτόμενες και για υλικά διαφόρων διαστάσεων και βάρους και απ' την άλλη όπου δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν άλλα μέσα.

Τα βιομηχανικά οχήματα βρίσκονται σε μεγάλη χρήση και ενδείκνυται όταν τα αποθέματα ακολουθούν διάφορες οδούς, οι μεταφορές διακόπτονται και οι αποστάσεις είναι μικρές. Λόγω της προσαρμογής της κατασκευής των οχημάτων στις συγκεκριμένες συνθήκες η χρήση των οχημάτων έχει πλέον γενικευτεί, ακόμα και σε μη εκσυγχρονισμένα εργοστάσια.

Η αποτελεσματική διακίνηση των αποθεμάτων είναι απόρροια της σωστής χρησιμοποίησης χώρου και χρόνου, προσθέτει χρησιμότητα σ' αυτά, και συνιστά ουσιώδες στοιχείο της διαμόρφωσης του κόστους παραγωγής.

### **§10.1.2 Προβλήματα λειτουργικής οργάνωσης**

Τα προβλήματα της λειτουργικής οργάνωσης των αποθηκών αναφέρονται:

α) Στην τήρηση της απαραίτητης οργάνωσης του ελέγχου των εξαγωγών και

κοστολόγησης των αντίστοιχα εκπληρωθέντων έργων

β) Στην τήρηση των στοιχείων απογραφικού ελέγχου

γ) Στην τήρηση της οργάνωσης προγραμματισμού της αγοράς των υλικών που

επιβλήθηκε.

#### **§10.1.2.1 Η εξαγωγή των αναλώσιμων αγαθών**

Για την εξαγωγή των υλικών από την αποθήκη πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι ακόλουθες προϋποθέσεις, η τήρηση των οποίων αποτελεί ευθύνη της υπηρεσίας των αποθηκών:



α) Να υπάρχει αίτηση εξαγωγής με υπογραφή από πρόσωπο που να 'χει αυτή τη δικαιοδοσία. Η δικαιοδοσία των αρμόδιων προσώπων προκύπτει από τον κανονισμό που υπάρχει και συνήθως την έχουν οι προϊστάμενοι των παραγωγικών τμημάτων και των βοηθητικών υπηρεσιών του εργοστασίου.

β) Η αίτηση πρέπει να αναφέρει το τμήμα για το οποίο προορίζεται το απόθεμα και την εργασία για την οποία προορίζεται. Αν για παράδειγμα σε κάποιο παραγωγικό τμήμα εκτελούνται τρεις παραγγελίες ταυτόχρονα, η αίτηση πρέπει να αναφέρει για ποια παραγγελία προορίζεται το απόθεμα.

γ) Η ποσότητα και το είδος του υλικού πρέπει να καθορίζονται με ακρίβεια στην αίτηση και η παραλαβή του αποθέματος πρέπει να επιβεβαιώνεται με την υπογραφή του αρμόδιου, ώστε να θεμελιώνεται η σχετική ευθύνη της χρήσης του αποθέματος με αποδεδειγμένα αριθμητικά στοιχεία.

Η αίτηση του υλικού, αφού τηρηθούν οι παραπάνω προϋποθέσεις και συμπληρωθεί στην αίτηση η τιμή, μπορεί να αποτελέσει ταυτόχρονα και το δικαιολογητικό της εξαγωγής, γιατί όλα τα στοιχεία σχετικά με την εξαγωγή αναφέρονται στην αίτηση.

Η αίτηση υλικού δεν μπορεί να αποτελέσει ταυτόχρονα και δικαιολογητικό εξαγωγής όταν: α) η εκπλήρωση της αίτησης δεν είναι σίγουρη λόγω πλημμελούς προγραμματισμού των αποθεμάτων, β) όταν για το σκοπό του προγραμματισμού εκδίδεται αίτηση για το σύνολο των αποθεμάτων που απαιτούνται για την εκτέλεση ορισμένου έργου και οι εξαγωγές γίνονται τμηματικά κατά την εκτέλεση του έργου. Στις περιπτώσεις αυτές εκδίδεται δελτίο εξαγωγής που αναφέρει όλα όσα έχουν προηγουμένως σημειωθεί, δηλαδή: τμήμα και έρ-

γο για το οποίο προορίζεται το υλικό, ποσότητα και είδος και υπογραφή αυτού που το παραλαμβάνει και συμπληρωματικά αναφορά για την αίτηση του υλικού.

Παράδειγμα αιτήσεως αποθέματος που συγχρόνως αποτελεί και δελτίο εξαγωγής και που πληρεί τις παραπάνω προϋποθέσεις που έχουν αναφερθεί είναι το εξής:

ΑΙΤΗΣΗ ΥΛΙΚΟΥ						No .....	
ΧΡΟΝΟΛ. .... ΑΠΟΘΗΚΗ .....			ΤΜΗΜΑ: ΑΙΘΟΥΣΑ ΜΗΧΑΝΩΝ				
ΑΙΤΩΝ ΕΞΟΥΣΙΟΔ. ΠΡΟΣΩΠΟ: Ν. ΚΑΡΑΜΑΡΙΑΣ			ΧΡΗΣΙΜ.: ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑ Νο 11				
			ΠΑΡΑΛΗΠΤΗΣ: Γ. Χ. ΧΡΗΣΤΟΥ				
ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΥΛΙΚΟ Νο ....	ΕΙΔΟΣ ΥΛΙΚΟΥ	ΠΡΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ				
			ΤΙΜΗ		ΑΞΙΑ		
15 μέτρα	14.272	XXX	102	50	1537	50	
ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ		ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΕΙΣ			ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ		
X X		ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΘΗ- ΚΗΣ	ΛΟΓ/ΣΜΟ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	ΕΚΚΡΕΜΟΥ- ΣΕΣ ΠΑΡΑΓ- ΓΕΛΙΕΣ			
ΑΠΟΣΤΕΛΛΩΝ X X X		X X					

Παράδειγμα αίτησης υλικού που χρησιμεύει ως δικαιολογητικό εξαγωγής

Αντίγραφα εκτελεσθέντων αιτήσεων εξαγωγής αποθέματος ή κατά περίπτωση δελτίων εξαγωγής αποστέλλονται:

1. Στο τμήμα το οποίο θα χρησιμοποιήσει το υλικό για να παρακολουθήσει τη χρησιμοποίησή του.

2. Στο τμήμα που εκδίδει την αίτηση, εάν είναι άλλο από το τμήμα που θα χρησιμοποιήσει το υλικό.

3. Στο λογιστήριο. Αρχικά στην υπηρεσία τήρησης των αποθηκών, όπου θα συμπληρωθούν οι στήλες της τιμής και της αξίας και θα γίνει στη συνέχεια η πίστωσή του ή των αναλυτικών λογαριασμών, του κάθε εξαγόμενου υλικού για την ενημέρωση των υπολοίπων. Μετά την καταχώρηση στους λογαριασμούς των αποθεμάτων θα διαβιβαστεί η αίτηση δελτίου εξαγωγής ή το δελτίο εξαγωγής ανάλογα, στην υπηρεσία κοστολόγησης, όπου στην περίπτωση της παραγωγής κατά παραγγελία θα ενημερωθεί η αναλυτική κατάσταση του κόστους της παραγγελίας όπως στο παράδειγμα (1) και ιδιαίτερα η στήλη που είναι σημειωμένη με σταυρό, στην περίπτωση της μαζικής παραγωγής θα ενημερωθεί βέβαια η αναλυτική κατάσταση του κόστους των κατεργασιών. Το παράδειγμα (2) μπορεί να χρησιμοποιηθεί και στην παραγωγή κατά παραγγελία σημειώνοντας τους αριθμούς των παραγγελιών αντί του αριθμού των κατεργασιών.

4. Αντίγραφο παραμένει στην αποθήκη και αποτελεί το δικαιολογητικός της εξαγωγής και χρησιμεύει ταυτόχρονα για την ποσοτική ενημέρωση μόνο των ποσοτικών λογ/σμών των αποθεμάτων.



Σκοπός του απογραφικού ελέγχου των αποθεμάτων είναι η μέσω της αντίστοιχης οργάνωσης εξασφάλιση των συνθηκών που αποκλείουν ζημιές που μπορεί να προκύψουν από την ποσοτική διαχείριση των αποθεμάτων. Τέτοιες ζημιές προκαλούνται από δόλο ή από μεγάλη αμέλεια. Όταν ο δόλος είναι το κίνητρο, η κατάχρηση γίνεται: α) με πλασματική εισαγωγή αποθεμάτων που δικαιολογείται για την κατάρτιση παραστατικών ανάλωσής τους. β) με την αφαίρεση αποθεμάτων που καλύπτεται με πλασματική ανάλωσή τους. γ) με αφαίρεση αποθεμάτων που καλύπτεται με την παραποίηση παραστατικών εξαγωγής. δ) με αφαίρεση αποθεμάτων που δεν καλύπτεται αφήνοντας αντίστοιχα έλλειμμα. Για την κάθε μία από τις παραπάνω περιπτώσεις παρατηρούνται τα εξής:

**Πλασματική εισαγωγή:** Απαιτείται συνεννόηση από αυτόν που έχει το δικαίωμα της έκδοσης εντολής για την αγορά αυτού που βρίσκεται στην υπηρεσία παραλαβής, του αποθηκάρου, αυτού που έχει το δικαίωμα έκδοσης αίτησης υλικού, του προϊσταμένου του τμήματος στο οποίο δικαιολογείται η εξαγωγή και του προμηθευτή.

Απαιτείται δηλαδή συνεννόηση έξι προσώπων και μάλιστα υψηλού επιπέδου ιεραρχίας πράγμα πολύ σπάνιο και λόγω του πλήθους των προσώπων και λόγω του βαθμού ιεραρχίας κάποιων απ' αυτών και μάλιστα αυτού που εκδίδει την εντολή αγοράς και την αίτηση εξαγωγής. Συμβαίνει όμως πολλές φορές τα πρόσωπα να περιορίζονται σε τρία όταν ο αποθηκάριος εκτελεί εντολές αγοράς και παραλαβές και ο τμηματάρχης καταρτίζει αιτήσεις υλικών, πράγμα σύνηθες για την μέση βιομηχανική επιχείρηση. Συχνά τα τρία αυτά πρόσωπα μπορεί ουσιαστικά να είναι δύο όταν το απόθεμα δεν περνάει από την αποθήκη, παρά μόνο παραδίδεται λογιστικά κατ' ευθείαν στο τμήμα λόγω του επείγοντος της πα-

ραγωγής, κατασκευής και επισκευής. Η τελευταία περίπτωση λόγω περιορισμένου αριθμού προσώπων είναι η συνηθέστερη απ' αυτές τις καταχρήσεις.

Για να αποφευχθεί ο παραπάνω κίνδυνος λαμβάνονται τα εξής μέτρα: 1) Επιλογή προμηθευτών εμπιστοσύνης της επιχειρήσεως, 2) Καθιέρωση της αρχής της παραλαβής από την αντίστοιχη υπηρεσία και την αποθήκη ως απαραβίαστη. 3) Σύγκριση των παραλαβών με το βιβλίο του θυρωρείου στο οποίο καταγράφονται περιληπτικά όλες οι εισαγωγές υπό τη μορφή ημερολογίου. 4) Θεώρηση των αιτήσεων εξαγωγής από την αποθήκη από λειτουργό που έχει την γενική ευθύνη των αποθεμάτων.

**Πλασματική ανάλυση:** Περίπτωση που σε σύγκριση με την πρώτη λόγω του περιορισμού των προσώπων, απαιτείται σύμπραξη μόνο του αποθηκάρου και του τμηματάρχη που εκδίδει την αίτηση εξαγωγής του αποθέματος από την αποθήκη. Δεν μπορεί όμως να γίνει εξαγωγή του αποθέματος από το εργοστάσιο που δικαιολογήθηκε ως αναλώσιμο, χωρίς παραστατικά.

Για την εξασφάλιση των παραπάνω κινδύνων συνιστούνται: α) ο προληπτικός και απολογιστικός έλεγχος των αναλώσεων, β) ο αυστηρός έλεγχος του θυρωρείου κατά την εξαγωγή σύμφωνα με τον οποίο πρέπει να γίνεται επαλήθευση των ποσοτήτων που αναγράφονται στα δικαιολογητικά.

**Παραποίηση παραστατικών εξαγωγής:** Πρόκειται για την περίπτωση κατά την οποία μετά την υπογραφή του παραλήπτη παραποιείται η ποσότητα που αναγράφεται στην αίτηση ή στο δελτίο εξαγωγής, δικαιολογώντας έτσι λογιστικά την αντίστοιχη αφαίρεση. Εδώ ο δράστης είναι μόνο ο αποθηκάριος. Στην ίδια περίπτωση είναι ανάγκη να γίνει παραποίηση των αριθμών (ποσότητα

εισαγωγής ή εξαγωγής) της υπάρχουσας καρτέλας του υλικού της αποθήκης όταν δεν τηρείται αντίστοιχη καρτέλα στο λογιστήριο.

Εξασφαλιστικό μέτρο σ' αυτή την περίπτωση αποτελεί η σύγκριση του αντίγραφου της αιτήσεως ή του δελτίου εξαγωγής του τμήματος παραλαβής με τα αντίγραφα που αποστέλλονται στις λουπές υπηρεσίες και κυρίως στο λογιστήριο για την ενημέρωση των αποθηκών και ταυτόχρονα προστασία παρέχει και ο έλεγχος του θυρωρείου. Για την περίπτωση της παραποίησης των αριθμητικών δεδομένων της καρτέλας της αποθήκης, όταν δεν τηρείται αντίστοιχη από το λογιστήριο, η επαλήθευση των εξαγωγών πρέπει να γίνεται με τα υπάρχοντα αντίγραφα αιτήσεων και δελτίων εξαγωγής που βρίσκονται στα διάφορα τμήματα.

**Μη καλυπτόμενη αφαίρεση:** Αυτή καλύπτεται με τη σύγκριση των λογιστικών υπολοίπων των αποθεμάτων με τα πραγματικά, η οποία γίνεται από τη μια με την αιτήσια απογραφή και απ' την άλλη με περιοδικές απογραφές εντός της χρήσεως για την αποκάλυψη τυχόν ελλειμμάτων. Περίπτωση απωλειών λόγω μεγάλης αμέλειας αποτελεί συνήθως στην πράξη η απώλεια ή διαρροή εξαιτίας της κακής οργάνωσης της αποθήκευσης ή της κακής λειτουργίας συστήματος του ελέγχου των αναλώσεων.

Οι τρεις πρώτες περιπτώσεις που αποτελούν οργανωμένη κατάχρηση και συναντώνται στις περιπτώσεις στις οποίες δεν υπάρχει καμία οργάνωση ελέγχου των αποθεμάτων και πρακτικά πρέπει να αποκλειστούν εφόσον τηρούνται πλήρη παραστατικά και διεξάγεται έλεγχος στις αναλώσεις.

Η τέταρτη και η πέμπτη περίπτωση είναι οι πιο συνηθισμένες αλλά ο καταλογισμός της ευθύνης για τα ελλείμματα που διαπιστώνονται προϋποθέτει συ-

γκέντρωση όλης της δικαιοδοσίας και αρμοδιότητας διακινήσεως των αποθεμάτων στον αποθηκάριο, πράγμα που σημαίνει ότι απουσία αυτού κανείς δεν έχει το δικαίωμα να διακινήσει αποθέματα από την αποθήκη, παρά μόνο το εξουσιοδοτημένο πρόσωπο από τη διεύθυνση ή από τον αποθηκάριο.

Η περίπτωση των απωλειών και διαρροών εμφανίζεται πολλές φορές όταν λόγο πληθώρας αιτήσεων των αποθεμάτων, παρατηρείται συνωστισμός στην αποθήκη και ανεπάρκεια των υπηρεσιών της για την αποτελεσματική εξυπηρέτηση των αιτήσεων, γι' αυτό και η προσπάθεια της οργανώσεως πρέπει να στρέφεται προς την κατεύθυνση του περιορισμού των αιτήσεων των αποθεμάτων μεγάλου πλήθους και μικρής αξίας πράγμα που μπορεί να επιτευχθεί με τη δημιουργία ενός λογικού αποθέματος τέτοιων αποθεμάτων στα τμήματα που χρησιμοποιούν. Η ύπαρξη τέτοιων αποθεμάτων καλύπτει επίσης και τις νυκτερινές ανάγκες λειτουργίας των τμημάτων ώστε να μην διακόπτεται η παραγωγή από τη μη λειτουργία της αποθήκης. Εκτός αυτών ο περιορισμός των εξαγωγών διευκολύνει την λογιστική για τα αποθέματα.

Για την παρακολούθηση της επαληθεύσεως των λογιστικών υπολοίπων με τα πραγματικά του αποθηκάριου, τηρούνται απ' αυτόν σε καρτέλες ή αναρτημένους πίνακες οι ποσοτικοί λογαριασμοί των αποθεμάτων και ταυτόχρονα οι ίδιοι λογαριασμοί τηρούνται στο λογιστήριο κατά ποσότητα και αξία και έτσι γίνεται δυνατή η σύγκριση των αριθμητικών στοιχείων κάθε καταχώρησης για την αποκάλυψη τυχόν σφαλμάτων.

Οι καρτέλες που τηρούνται στην αποθήκη αναγράφουν το σημείο παραγγελίας αντίστοιχο με το ελάχιστο απόθεμα εξυπηρετώντας έτσι και σκοπούς προγραμματισμού.



Στοιχεία χρέωσης των καρτελών αποθήκης είναι: α) τα δελτία παραλαβής και β) τα δελτία επιστροφής υλικών από τα τμήματα.

Στοιχεία πίστωσης είναι: α) οι εκτελεσθείσες αιτήσεις αποθεμάτων ή τα διπλότυπα εξαγωγής, β) τα δελτία επιστροφής υλικών στους προμηθευτές.

Παράδειγμα τέτοιας καρτέλας αποθήκης είναι το παρακάτω:

Υλικό ..... Νο .....					
Θέση στην αποθήκη			Αριθμός Λ/σμού		
Σημείο Παραγγελίας					
ΧΡΟΝΟΛΟΓΙΑ	ΣΤΟΙΧΕΙΟ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ	ΕΙΣΠΡΑΧΘ. ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΞΑΓΩΓΗΣ	ΕΞΑΧΘ. ΠΟ- ΣΟΤΗΤΑ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ

Τα ποσοτικά δεδομένα της καρτέλας που δηλώνουν την ποσοτική παρακολούθηση του υλικού της αποθήκης ή του πίνακα επαληθεύονται με τα δεδομένα της τηρούμενης από το λογιστήριο καρτέλας, η οποία περιλαμβάνει την αξία αγορών και αναλώσεων.

## Κεφάλαιο 11<sup>ο</sup>

### LOGISTICS ΜΕΤΑΦΟΡΑ – ΔΙΑΝΟΜΗ

#### §11.1 ΔΟΜΗ ΤΗΣ ΕΦΟΔΙΑΣΤΙΚΗΣ ΑΛΥΣΙΔΑΣ

Στις συνθήκες του έντονου ανταγωνισμού της δεκαετίας που διανύουμε, η αποτελεσματική Οργάνωση της Εφοδιαστικής Αλυσίδας αποτελεί ανταγωνιστικό πλεονέκτημα ανάλογο σε αποτελεσματικότητα με την ποιότητα των προϊόντων, τη διαφήμιση και την τιμολογιακή πολιτική. Κάθε εφοδιαστική αλυσίδα είναι δομημένη με τέτοιο τρόπο ώστε να επιτυγχάνει μέγιστο επίπεδο εξυπηρέτησης στον πελάτη να διασφαλίζει υψηλή ποιότητα στα διατεθέμενα προϊόντα, να επιτυγχάνει το μικρότερο δυνατό κόστος διαχείρισης και να εμφανίζεται ευέλικτη στις αλλαγές που προστάζει κάθε φορά η αγορά.

Η δομή της εφοδιαστικής αλυσίδας τα τελευταία χρόνια στη χώρα μας παρουσιάζει τάσεις αλλαγών, όπως:

- Προσπάθεια εξάλειψης του σταθερού κόστους – ανάθεση των ιδιοκτητών αποθηκών σε τρίτους.
- Αλλαγή του τρόπου παραγγελιοληψίας σε ηλεκτρονική παραγγελιοληψία.
- Εισαγωγές ειδών στην αποθήκη, οι οποίες πρόκειται να φύγουν σχεδόν αμέσως.
- Χρήση ειδικών συνεργατών για συγκεκριμένες λειτουργίες του κυκλώματος σε δύσκολες περιοχές.

- Αποπελατοποίηση – Μείωση δηλαδή των πελατών που έρχονται σε άμεση επαφή με την επιχείρηση.

## §11.2 ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΦΥΣΙΚΗΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

Η φυσική διανομή αποτελεί μέρος της όλης εφοδιαστικής αλυσίδας και έχει σα σκοπό την παράδοση στους καταναλωτές, προϊόντων στο σωστό τόπο και χρόνο, στη σωστή ποιότητα και με το ελάχιστο δυνατό κόστος. Φαίνεται λοιπόν ότι η σημασία της φυσικής διανομής στο σύνολο των λειτουργιών μιας εφοδιαστικής αλυσίδας είναι μεγάλη. Η επιλογή του καλύτερου συστήματος φυσικής διανομής γίνεται όταν εντοπιστούν και αξιολογηθούν:

- Οι πελάτες και η φύση της αγοράς που απευθύνεται – λειτουργεί η επιχείρηση.
- Τα είδη των προϊόντων που θα διακινηθούν.
- Οι στόχοι της επιχείρησης.
- Κόστος δεδομένου δικτύου διανομής.
- Η κτιριακή υποδομή σε αποθήκες.

## §11.3 MARKETING & ΔΙΑΝΟΜΗ

Το τελευταίο αλλά εξίσου σημαντικό τμήμα του Marketing είναι το τμήμα διανομής, το οποίο σχετίζεται με την παραγγελιοληψία, την επεξεργασία των παραγγελιών, την προετοιμασία της παραγγελίας και τη φυσική διανομή των προϊόντων από την επιχείρηση προς τον πελάτη. Η διανομή των προϊόντων είναι ίσως ο δυσκολότερος παράγοντας του marketing γιατί περιλαμβάνει μια σειρά διαδικασιών στις οποίες πρέπει να λαμβάνονται υπ' όψιν τόσο εσωτερικοί παράγοντες που αφορούν την επιχείρηση όπως η παραγωγή, οι μεταφορείς, οι αποθηκευτικοί χώροι όσο και εξωτερικοί παράγοντες, όπως κανάλια διανομής, οι ενδιάμεσοι του καναλιού διανομής και όλα αυτά με κύριο στόχο πάντα την καλύτερη εξυπηρέτηση των πελατών.

Η υλοποίηση του Marketing ξεκινά απ' το σωστό σχεδιασμό και την εφαρμογή ενός καλού σχεδίου διανομής το οποίο αναλύεται ανά προϊόν, ανά κατηγορία, ανά γεωγραφική περιοχή και ανά κανάλι διανομής.

Το Marketing το οποίο δεν προσέχει και δε δίνει σημασία στα Logistics (να υπάρχει δηλαδή ικανός αριθμός προϊόντων έγκαιρα σε όλα τα σημεία πώλησης) μπορεί να οδηγήσει σε δραματική κατασπατάληση πόρων όπως μπορεί να συμβεί και το αντίθετο. Γι' αυτό πρέπει η σχέση Logistics και Marketing να είναι σχέση ανταγωνισμού, ούτε σχέση υποκατάστασης αλλά σχέση αμοιβαίας αναγνώρισης και συνεργασίας. Οι δυσκολίες είναι πολλές και αυτό γιατί δεν αποδέχονται οι μεν τις τεχνικές των δε και το αντίστροφο, γιατί υπάρχουν προκαθορισμένες και εκ των προτέρων διαμορφωμένες αντιλήψεις και στερεότυπα για το πώς λειτουργούν οι δύο χώροι. Μια παράβλεψη του ενός στις παραμέτρους του άλλου οδηγεί πάντα σε προβλήματα. Τέτοιο παράδειγμα μπορεί να είναι μια επιχείρηση που το Marketing

δεν υπολογίζει τα Logistics και ξεκινά μια πολυδάπανη διαφημιστική καμπάνια με σκοπό την προσέλευση των πελατών στα σημεία πώλησης. Μη έχοντας όμως υπολογίσει τα Logistics υπάρχει το ενδεχόμενο να αυξηθεί η πώληση των ανταγωνιστικών της προϊόντων.

## **§11.4 ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΕΣ ΚΑΙ ΤΑΚΤΙΚΕΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ**

Οι αποφάσεις που σχετίζονται με τη στρατηγική που θα εφαρμοστεί στη διανομή είναι ιδιαίτερης σημασίας, γιατί αφορούν μακροχρόνιες επενδύσεις και δεσμεύσεις της εταιρίας, οι οποίες μεταβάλλονται / τροποποιούνται πολύ δύσκολα. Ο σχεδιασμός και η εκτέλεση ενός σχεδίου διανομής είναι ένα δύσκολο έργο, το οποίο αποσκοπεί στην εξισορρόπηση του κόστους και της απόδοσης και γι' αυτό το λόγο υπάρχουν και αρκετές στρατηγικές.

### **I. Καθέτου Ροής Υλικών Σύστημα**

Στο σύστημα αυτό η ροή των προϊόντων ακολουθεί διαδοχικές και προκαθορισμένες τοποθεσίες υλικών (δηλαδή αποθήκες, κέντρα διανομής) μέχρι την τελική τους αποστολή στον πελάτη. Το σύστημα αυτό έχει ως σκοπό τη συγκέντρωση σε μεγάλες ποσότητες σε ένα κέντρο διανομής και στη συνέχεια την ομαδοποίηση των παραγγελιών ανά λιανέμπορο / καταναλωτή.

### **II. Απευθείας Σύστημα**

Οι διανομές εδώ υποστηρίζονται από την κεντρική αποθήκη. Το σύστημα αυτό έτσι κάνει πολλές αποστολές, χρησιμοποιώντας πολλά σύγχρονα συστήματα μετάδοσης των παραγγελιών, καθώς και γρήγορα μεταφορικά μέσα με συνέπεια το κόστος να είναι υψηλό. Ανταυτού υπάρχει μικρότερη επένδυση στα

αποθέματα εφόσον δεν υπάρχει ανάγκη διατήρησης αποθέματος και αποκέντρωσης στα κέντρα διανομής και τις περιφερειακές αποθήκες. Συγχρόνως αποφεύγονται οι πολλές φορτοεκφορτώσεις και οι τυχόν ζημιές και απώλειες.

### **III. Μικτά Συστήματα**

Υπάρχουν όμως και οι περιπτώσεις που απαιτούνται ορισμένες ποσότητες να συγκεντρώνονται για ενοποίηση σε κέντρα διανομής και κάποιες άλλες να αποστέλλονται απευθείας από τα κεντρικά αποθέματα στους πελάτες, οπότε έχουμε τα μικτά συστήματα .

Υπάρχουν επίσης οι περιπτώσεις κατά τις οποίες ο σχεδιασμός του συστήματος μπορεί να περιλαμβάνει τη χρησιμοποίηση των αποστολών που θα γίνονται απ' ευθείας απ' τα κεντρικά αποθέματα στον πελάτη στην περίπτωση που το κέντρο διανομής ή κάποια περιφερειακή αποθήκη αδυνατεί να καλύψει κάποιες παραγγελίες λόγω έλλειψης στα αποθέματα. Έτσι επιλέγεται η απ' ευθείας αποστολή των υλικών με μεγαλύτερο κόστος.

### **IV. Συστήματα Αναβολής της Τελικής Μορφοποίησης**

Σύμφωνα με αυτό το σύστημα τα προϊόντα διατηρούνται σε κατάσταση ημιέτοιμου προϊόντος, όχι πλήρους διαμορφωμένου. Στη συνέχεια, και σύμφωνα με τις επιταγές των πελατών, μορφοποιούνται και αποστέλλονται. Σαν παράδειγμα θα μπορούσαμε να αναφερθούμε στους Η/Υ. Τα προϊόντα αυτά κυκλοφορούν σε πάρα πολλές διαμορφώσεις ανάλογα με τις απαιτήσεις των αγοραστών. Επειδή το κόστος γύρω από τα ήδη διαμορφωμένα προϊόντα είναι υψηλό και υπάρχει ο κίνδυνος π.χ. της οικονομικής απαξίωσης, οι Η/Υ διατηρούνται σε

μια πολύ βασική μορφή και προσαρμόζονται ανάλογα με τις απαιτήσεις του πελάτη.

#### **V. Γεωγραφική Αναβολή**

Κατά την εφαρμογή του συστήματος αυτού, διατηρείται απόθεμα διαμορφούμενου προϊόντος στο τέλος της γραμμής παραγωγής και όταν λαμβάνεται η παραγγελία του πελάτη, ξεκινά η διαδικασία αποστολής απ' ευθείας προς τον πελάτη μέσω του συστήματος διανομής (π.χ. αυτοκίνητα, ψυγεία).

#### **VI. Γεωγραφική Ομαδοποίηση Αποστολών**

Σύμφωνα μ' αυτή τη στρατηγική διάφορες μικρότερες παραγγελίες ομαδοποιούνται κατά συγκεκριμένη γεωγραφική περιοχή, έτσι ώστε να επιτυγχάνεται χαμηλότερο μεταφορικό κόστος λόγω του μεγαλύτερου όγκου. Η ομαδοποίηση μπορεί να γίνει είτε στις κεντρικές αποθήκες της εταιρίας είτε σε κάποια περιφερειακή αποθήκη ή κέντρο διανομής. Πολλές φορές όμως για να είναι δυνατή η γεωγραφική ομαδοποίηση μπορεί να απαιτείται η αποστολή με κάποια χρονική καθυστέρηση ώστε να συγκεντρωθεί ο επαθυμητός αριθμός παραγγελιών. Ο προγραμματισμός όμως τέτοιων αποστολών θα πρέπει να παρουσιαστεί και στους πελάτες τονίζοντάς τους τα πλεονεκτήματα που προσφέρουν οι προγραμματισμένες παραδόσεις. Μπορεί να υπάρξει και η περίπτωση της ενοποίησης αποστολών διαφορετικών εταιριών που δραστηριοποιούνται στην ίδια γεωγραφική περιοχή. Τη μεταφορά αναλαμβάνει συνήθως κάποιος τρίτος, ο λεγόμενος διαμεταφορέας.

Στην επιλογή μιας εκ των παραπάνω στρατηγικών θα πρέπει η επιχείρηση να καθορίσει αρχικά το επίπεδο εξυπηρέτησης που επιθυμεί να προσφέρει στους πελάτες της, σε συνάρτησης με το κόστος (άμεσο και έμμεσο).

### **§11.5 ΚΑΝΑΛΙΑ ΔΙΑΝΟΜΗΣ**

Η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να κάνει μια σειρά από επιλογές καναλιών διανομής βασισόμενη στα εξής κριτήρια:

- Αριθμός επιθυμητών σημείων διανομής
- Γεωγραφική κατανομή και δυνατότητα προσέγγισης των διαφόρων γεωγραφικών περιοχών.
- Όροι και συμφωνίες που ισχύουν με τους διανομείς και τους ενδιάμεσους.
- Πολιτικές αποθεματοποίησης και συνθήκες αποθήκευσης.
- Τιμολογιακή πολιτική.
- Επίπεδο δύναμης πωλήσεων.
- Κερδοφορία
- Επίπεδο εξυπηρέτησης πελατών.

Αναφορικά με τα παραπάνω, η επιχείρηση πρέπει να αποφασίσει αν θα τοποθετήσει τα προϊόντα της σε ένα επιλεγμένο αριθμό καταστημάτων, αν θα τα διαθέτει απ' όλα τα καταστήματα της περιοχής ή αν θα έχει περιορισμένη δύναμη διαθέτοντας τα προϊόντα της από ένα κατάστημα σε κάθε γεωγραφική περιοχή. Αυτές οι λύσεις είναι γνωστές σαν:



**Εντατική διανομή:** Προϊόντα που διατίθενται σε μεγάλη ποσότητα και έχουν χαμηλή αξία καθώς και υψηλή ζήτηση, ενώ ο αγοραστής επιθυμεί να τα βρίσκει εύκολα (π.χ. τσιγάρα).

**Επιλεκτική διανομή:** Αφορά κατά το πλείστον, πάγια καταναλωτικά αγαθά, για τα οποία ο καταναλωτής μπορεί να καταβάλλει κάποια προσπάθεια για να τα προσεγγίσει, δηλαδή να πάει στο σημείο πώλησης να συγκρίνει το προϊόν με άλλα παρόμοια κ.λ.π.

## §11.6 ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΔΙΚΤΥΟΥ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

### Εισαγωγή

Ένα καλά οργανωμένο δίκτυο διανομής αποτελεί μεγάλο ανταγωνιστικό πλεονέκτημα για την επιχείρηση. Κύριο έργο ενός τέτοιου δικτύου είναι η μεταφορά και διάθεση των προϊόντων στις αγορές, οι οποίες βρίσκονται σε μεγάλη απόσταση από την επιχείρηση και μεταξύ τους. Τελικά μέσω αυτού ο καταναλωτής έχει πρόσβαση στα προϊόντα της επιχείρησης, στη ζητούμενη ποσότητα και στην απαιτούμενη ποιότητα. Ο στόχος «Υψηλό επίπεδο εξυπηρέτησης του πελάτη», απαιτεί πολύπλοκο και σωστό σχεδιασμό του κυκλώματος διανομής, που θα εξασφαλίζει αύξηση του τζίρου της επιχείρησης μέσω του χαμηλότερου δυνατού κόστους διανομής.

Υπάρχουν αρκετά παραδείγματα ελληνικών επιχειρήσεων που διέθεταν καλό ποιοτικά προϊόν σε ανταγωνιστική τιμή και με αρκετά καλή διαφήμιση, όμως τελικά τα αποτελέσματά τους ήταν πενιχρά σε σχέση με τον ανταγωνισμό ο

οποίος διαθέτετε ευρύ και καλύτερα δομημένο δίκτυο διανομής (π.χ. μπύρες, γαλακτοκομικά, σνακς).

Οι στόχοι ενός καλά δομημένου δικτύου διανομής είναι:

- Μικρότερο δυνατό κόστος διαχείρισης του κυκλώματος.
- Διασφάλιση της υψηλής ποιότητας των προϊόντων.
- Υψηλό επίπεδο εξυπηρέτησης του πελάτη.
- Ευελιξία του δικτύου διανομής.

Τα τμήματα Logistics έχουν τον πρώτο λόγο αφού αποτελούν το συνδεδετικό κρίκο μεταξύ επιχείρησης και πελατών, εξασφαλίζοντας έτσι την υλοποίηση των υποσχέσεών τους.

## §11.7 ΤΑ ΜΕΛΗ ΤΗΣ ΕΦΟΔΙΑΣΤΙΚΗΣ ΑΛΥΣΙΔΑΣ ΕΝΟΣ ΔΙΚΤΥΟΥ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

Η εφοδιαστική αλυσίδα ενός προϊόντος χαρακτηρίζεται από ζεύγη του τύπου «παραγωγός – καταναλωτής».

Οι δύο αυτοί κρίκοι ορίζονται ως εξής:

**Παραγωγός:** Είναι αυτός που μετασχηματίζει το προϊόν, προσθέτοντάς του αξία. Η παραγωγή μπορεί να είναι πρωτογενής, δευτερογενής, τριτογενής.

**Καταναλωτής :** Είναι αυτός που καταναλώνει το παραχθέν από τον παραγωγό προϊόν, είτε σαν τελευταίος κρίκος της εφοδιαστικής αλυσίδας είτε σαν ενδιάμεσος μετασχηματίζοντάς το σε άλλο προϊόν π.χ. αρτοποιείο που μετασχηματίζει το αλεύρι σε ψωμί.

**Αντιπρόσωπος :** Πρόκειται για αποκλειστική συνεργασία με τον παραγωγό καλύπτοντας τις ανάγκες μιας συγκεκριμένης περιοχής και στην ουσία α-

ποτελεί πελάτη του παραγωγού. Προμηθεύεται προϊόντα απ' αυτόν και δεν έχει το δικαίωμα να προωθεί ανταγωνιστικά προϊόντα. Προμηθεύει λιανέμπορους και χονδρέμπορους.

**Ειδικός συνεργάτης :** Διαφοροποιείται απ' τους αντιπροσώπους στο ότι μπορεί να απευθύνεται σε συγκεκριμένους καταναλωτές και μάλιστα σε «μικρά» σημεία πώλησης ή να διακινεί συγκεκριμένη κατηγορία προϊόντων. Πρόκειται για ειδική λοιπόν συνεργασία και δεν έχει ούτε αυτός το δικαίωμα να πουλά ανταγωνιστικά προϊόντα.

**Χονδρέμπορος :** Είναι αυτός που προμηθεύεται το προϊόν κατευθείαν από τον παραγωγό, τον αντιπρόσωπο ή τον ειδικό συνεργάτη, το αποθηκεύει σε δικές του αποθήκες και στη συνέχεια το προωθεί στο λιανεμπόριο.

**Λιανέμπορος :** Είναι αυτός, ο οποίος προμηθεύεται το προϊόν είτε κατευθείαν απ' τον παραγωγό, είτε από χονδρέμπορους, αντιπροσώπους, ειδικούς συνεργάτες και το προωθεί στον καταναλωτή.

## §11.8 ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

Οι καταναλωτές τελικά είναι αυτοί που καθορίζουν τη δομή του κυκλώματος διανομής, αφού είναι εκείνοι οι οποίοι δίνουν το «στίγμα» τους στους υπεύθυνους αναλυτές εμπορίου.

Δύο από τις σημαντικότερες αποφάσεις που πρέπει να ληφθούν για το σχεδιασμό ενός δικτύου διανομής είναι η θέση και το πλήθος των κέντρων διανομής. Ανώτερος σκοπός των επιχειρήσεων είναι να είναι τα προϊόντα τους δια-

θέσιμα ανά πάσα στιγμή για τους πελάτες τους, χωρίς όμως αυτό να αποβεί ζημιογόνο για την επιχείρηση.

Οι κυριότεροι παράγοντες που πρέπει να καθοριστούν πριν αρχίσει ο σχεδιασμός του δικτύου διανομής είναι οι κάτωθι:

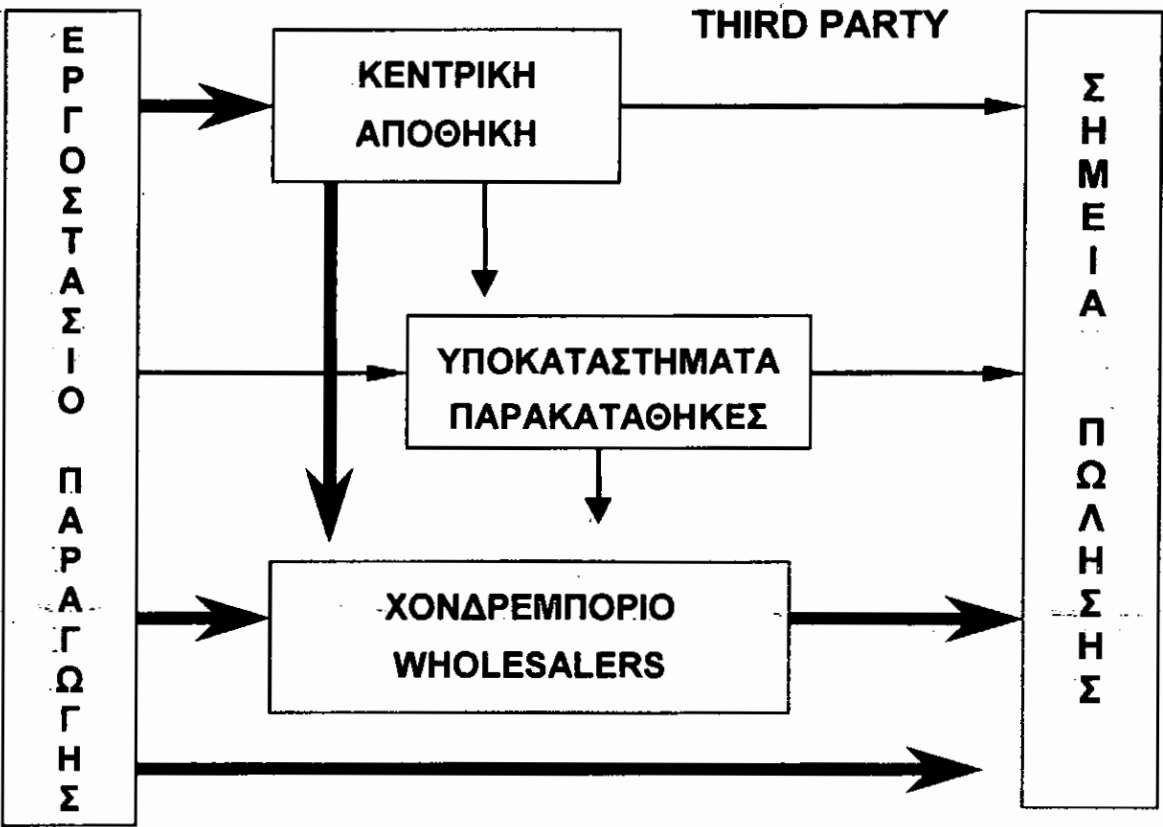
1. Χρόνος παράδοσης ανά περιοχή.
2. Σημεία εξυπηρέτησης ανά περιοχή.
3. Ύψος αποθέματος ανά ομάδα προϊόντων, που θα είναι αποθηκευμένα στο κέντρο διανομής

#### **§11.8.1 Εναλλακτικά σενάρια διανομής**

Υπάρχουν διάφοροι τρόποι μέσω των οποίων μια επιχείρηση μπορεί να τροφοδοτεί τα προϊόντα της στους τελικούς καταναλωτές. Ως γνώμονας για της επιλογή του καταλληλότερου τρόπου διανομής είναι το κόστος του δικτύου διανομής.

Οι τρόποι διανομής των προϊόντων θα μπορούσαν να αναλυθούν σε τέσσερις μεγάλες κατηγορίες:

1. Απευθείας διανομή (τα προϊόντα διανέμονται στους καταναλωτές απευθείας από το εργοστάσιο).
2. Διανομή μέσω ιδιόκτητων υποκαταστημάτων ή άλλων μικρότερων αποθηκών που ελέγχονται πλήρως από την επιχείρηση.
3. Διανομή μέσω παρακαταθηκών, συνεργατών δηλαδή αποκλειστικών αντιπροσώπων περιοχών με ιδιόκτητους χώρους που αναλαμβάνουν την πλήρη διανομή με δικά τους μέσα και προσωπικό ή κλασικών χονδρεμπόρων.
4. Διανομή μέσω τρίτων.



Πολλές φορές είναι δυνατόν μια επιχείρηση να χρησιμοποιεί περισσότερους από έναν τρόπους διανομής των προϊόντων της θεωρείται σκόπιμο όπως αξιολογηθούν οι πελάτες της επιχείρησης ως προς το μέγεθός τους και τη συχνότητα εξυπηρέτησης (σε σχέση με το τζίρο). Έτσι αφού γίνει αυτός ο διαχωρισμός πολλές φορές είναι πιο συμφέρον προς την επιχείρηση οι μεγάλοι ή σημαντικοί πελάτες της να εξυπηρετούνται με άλλο τρόπο διανομών απ' ότι οι μικροί και λιγότερο σημαντικοί πελάτες.

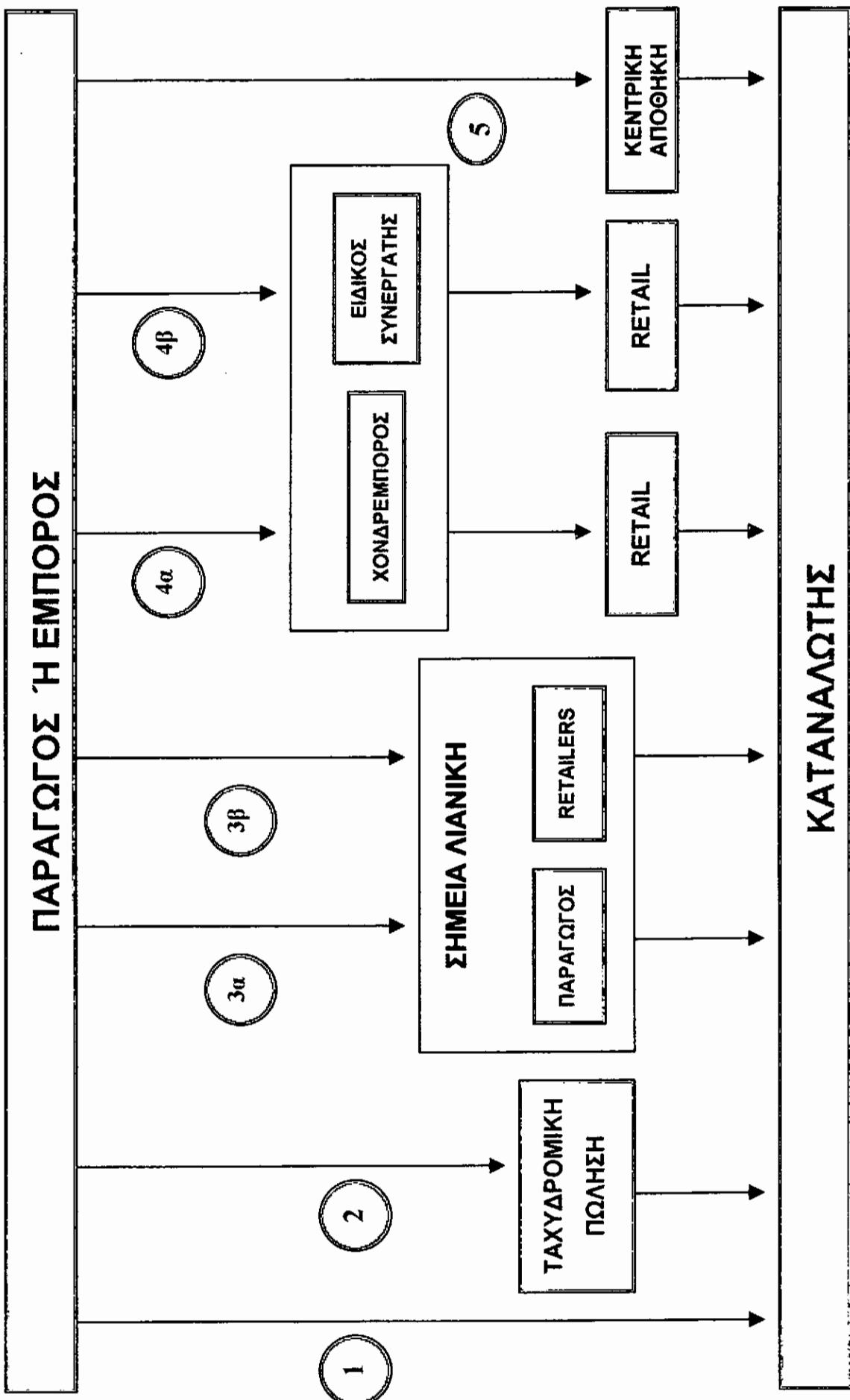
Τα διάφορα κανάλια διανομής αναπτύσσονται για τους εξής λόγους:

- Οι μεσάζοντες ενέχονται στη διαδικασία διανομής εμμέσως και κατ' αυτό τον τρόπο μπορούν να δημιουργούν ικανοποιητικές προϋποθέσεις για την εφαρμογή των σύγχρονων αρχών του Marketing.
- Οι μεσάζοντες δημιουργούν επίσης τις προϋποθέσεις για την ακρίβεια στην ταξινόμηση των εισροών και εκροών.
- Τα κανάλια διανομής διευκολύνουν τη διαδικασία έρευνας και επιλογής για τον πελάτη
- Διευκολύνονται οι συναλλαγές μέσω συμφωνιών που κλείνονται από εμπορικούς πράκτορες.

Η πρώτη περίπτωση αποτελεί την πιο απλή μορφή αλλά και την πιο σπάνια μορφή καναλιού φυσικής διανομής. Χρησιμεύει σε περιπτώσεις που τα παραγόμενα προϊόντα είναι φτιαγμένα π.χ. λόγω παραγγελίας, δεν μπορούν να αποθηκευτούν σε αποθήκη και παρέχεται υψηλό επίπεδο εξυπηρέτησης στους πελάτες. Αναφέρεται κυρίως για μη έντονα καταναλωτικά προϊόντα – κεφαλαιουχικά. Π.χ. η περίπτωση παραγωγού ραφιών αποθήκευσης που η επικοινωνία είναι άμεση καθώς παραγγέλνονται κατευθείαν στον παραγωγό για τη διαμόρφωση μιας συγκεκριμένης αποθήκης.

Η πρώτη περίπτωση αναφέρεται στην ταχυδρομική πώληση. Πρόκειται για ένα νέο τύπο πώλησης και διανομής. Εδώ ο πωλητής σιγά – σιγά αντικαθίσταται από άλλα μέσα όπως : τηλεόραση, εφημερίδες, Internet, περιοδικά. Ραγδαία επίσης είναι και η εμφάνιση εταιριών ταχυμεταφορών για μικρά συνήθως δέματα.

Η τρίτη περίπτωση αναφέρεται στην πώληση μέσω καταστημάτων λιανικής. Εδώ ο παραγωγός επιλέγει αν θα διοχετεύσει τα προϊόντα του μέσω ιδιόκτητων καταστημάτων λιανικής, εάν θα τα διοχετεύσει κάνοντας χρήση της μεθόδου του Franchise



ή αν θα τα διοχετεύσει μέσω απλών καταστημάτων λιανικής που ενδεχομένως θα διακινούν και ανταγωνιστικά προϊόντα.

Στην περίπτωση 3α ο παραγωγός μπορεί να επιλέξει να διοχετεύσει στην αγορά τα προϊόντα του μέσω δικών του υποκαταστημάτων λιανικής ή να παρέχει το προνόμιο του Franchise σε τρίτους. Σ' αυτή την περίπτωση παρέχει το όνομα της φίρμας σε κατάστημα τρίτου, ο οποίος υποχρεούται να εμπορεύεται και να διακινεί αποκλειστικά τα προϊόντα της φίρμας. Τυπικό παράδειγμα είναι η Benetton με τα ρούχα, τα Hambo που αποτελούν μορφή φαστ – φουντ κ.λ.π.

Στην περίπτωση 3β, τυπικό παράδειγμα αποτελεί η περίπτωση των καταστημάτων Γερμανός, που τα προϊόντα του παραγωγού προωθούνται μέσω πωλητών ή μέσω παραγγελιολήπτη και γίνεται έλεγχος του stock μελετώντας τα αποθέματα του εκάστοτε καταστήματος.

Στην τέταρτη περίπτωση ο παραγωγός διακινεί τα προϊόντα του μέσω χονδρεμπόρων, αντιπροσώπων ή ειδικών συνεργατών. Οι χονδρέμποροι (για την περίπτωση 4α) μπορούν να αγοράσουν επιλεκτικά ότι θέλουν από τον παραγωγό, ενώ παράλληλα μπορούν να διακινούν και ανταγωνιστικά προϊόντα. Όσον αφορά τους αντιπροσώπους αυτοί έχουν αποκλειστικά συνεργασία με τον παραγωγό και διακινούν μέσω των δικών τους αποθηκών αποκλειστικά τα προϊόντα του. Στην ουσία πρόκειται για «μεσίτες» αφού δρουν κατά τρόπο μεσάζοντα μεταξύ παραγωγού – πελάτη.

Η περίπτωση 4β, αναφέρεται στους ειδικούς συνεργάτες. Ο ειδικός συνεργάτης έχει δικές του αποθήκες στις οποίες αποθηκεύει και διανέμει τα προϊόντα του παραγωγού, για λογαριασμό όμως του παραγωγού. Δηλαδή τα προϊόντα του παραγωγού βρίσκονται σε μορφή παρακαταθήκης στην αποθήκη του αντιπροσώπου. Η διανομή μέσω τρίτων έχει γνωρίσει αλματώδη ανάπτυξη τα τελευταία χρόνια. Ο κυριότερος λόγος για



τον οποίο παρατηρείται η ραγδαία ανάπτυξη του φαινομένου είναι η ελάττωση του κόστους διανομής για τους παραγωγούς. Έτσι σήμερα υπάρχει πληθώρα τέτοιων εταιριών στη χώρα μας οι οποίες ειδικεύονται στην αποθήκευση αγαθών και τη διανομή τους.

Στην 5<sup>η</sup> περίπτωση ο παραγωγός στέλνει τα προϊόντα του στη δική του κεντρική αποθήκη ή σε άλλες αποθήκες εκτός του παραγωγικού χώρου και η διακίνηση των προϊόντων προς το λιανεμπόριο γίνεται κατευθείαν από εκεί.

## **§11.9 ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΠΟΥ ΕΠΗΡΕΑΖΟΥΝ ΤΗΝ ΕΠΙΛΟΓΗ ΚΑΝΑΛΙΟΥ ΔΙΑΝΟΜΗΣ**

### **A. Το προϊόν**

Προϊόντα μεγάλης αξίας είναι καλύτερα να διακινηθούν μέσω μικρού μήκους καναλιού διανομής, διότι θα ακαθάριστα περιθώρια κέρδους μπορούν να καλύψουν τις πωλήσεις και τα έξοδα που προκύπτουν. Επίσης, προϊόντα πολύπλοκης και εξειδικευμένης κατασκευής και τεχνογνωσίας προτιμάται να πωληθούν απ' ευθείας και για την αποφυγή ζημιών (από ενδιάμεσους) και για την καλύτερη εξήγηση της λειτουργίας τους. Προϊόντα με μικρή ζωή θα πρέπει να διοχετευθούν μέσω ενός ευέλικτου καναλιού διανομής, για να φτάσουν εγκαίρως στους καταναλωτές. Επίσης, προϊόντα ευπαθή στη θερμοκρασία, όπως κάποια είδη διατροφής, πρέπει να διακινηθούν μέσω ενός βραχέου καναλιού διανομής.

## **B. Η αγορά**

Εξίσου σημαντικό ρόλο παίζουν τόσο το μέγεθος όσο και η εξάπλωση της αγοράς. Γιατί όσο πιο μεγάλη γεωγραφικά είναι μια αγορά, τόσο περισσότερα είδη μετακίνησης χρειάζονται όσο και αποθηκευτικοί χώροι.

## **Γ. Ο ανταγωνισμός**

Όταν υπάρχει στην αγορά έντονος ανταγωνισμός τίθεται το δίλημμα συνέχισης της δραστηριότητας στις αγορές που απευθύνεται ο ανταγωνισμός ή στροφή σε άλλες που τα προϊόντα θα μπορούν να απορροφηθούν εύκολα και γρηγορότερα.

## **Δ. Διαθέσιμοι πόροι**

Η οικονομική δύναμη της επιχείρησης επηρεάζει σημαντικά την επιλογή του καναλιού διανομής.

Οι μεγάλες και οικονομικά δυνατές επιχειρήσεις έχοντας δικά τους μεταφορικά μέσα και αποθηκευτικούς χώρους, παρέχουν το καλύτερο επίπεδο εξυπηρέτησης, ενώ έχουν και τον πλήρη έλεγχο της λειτουργίας του δικτύου. Σε αντίθεση με τις μικρότερες που μη έχοντας τα μέσα, επιλέγουν αναγκαστικά τη λύση των ενδιάμεσων (third party) οργανισμών. Οι οργανισμοί αυτοί αναλαμβάνουν την αποθήκευση, τη μεταφορά και διανομή για λογαριασμό τους, όμως τίποτα δεν εξασφαλίζει στις επιχειρήσεις το υψηλό επίπεδο εξυπηρέτησης στους καταναλωτές, όσο και τον έλεγχο των λειτουργιών της διανομής.

Εκτός όμως από τις πολιτικές τιμών, προϊόντων υπηρεσιών και επικοινωνίας της εταιρίας, υπάρχουν εξωγενείς παράγοντες που επηρεάζουν τη διανομή όπως:

- Η ανάπτυξη της αγοράς
- Η τεχνολογική ανάπτυξη
- Η οικονομική ανάπτυξη
- Η κοινωνική ανάπτυξη
- Ο καταναλωτισμός
- Οι ενέργειες των δημοσίων οργανισμών και υπηρεσιών διανομής με αρνητικές είτε θετικές επιπτώσεις.

### **§11.10 ΕΠΙΛΟΓΗ ΒΕΛΤΙΣΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ**

Η διαδικασία του βέλτιστου συστήματος διανομής δεν είναι ίδια για κάθε επιχείρηση και εξαρτάται από πολλούς παράγοντες, όπως το πλήθος των σημείων πώλησης και η γεωγραφική τους διασπορά το είδος των προϊόντων που διακινούνται κ.λ.π.

Στην προσπάθειά τους οι επιχειρήσεις να προσφέρουν στον πελάτη τους το καλύτερο επίπεδο εξυπηρέτησης με το μικρότερο δυνατό κόστος η επιλογή του βέλτιστου συστήματος διανομής ή ο ανασχεδιασμός μιας ήδη υπάρχουσας αλυσίδας αποτελεί μονόδρομο και ταυτόχρονα ευκαιρία για μεγάλες τομές που θα επιφέρουν στη συνέχεια μεγάλα χρηματικά οφέλη και θα διασφαλίσουν την επιβίωση των επιχειρήσεων.

Για τη λήψη ορθών αποφάσεων απαιτείται τόσο η αναλυτική αποτύπωση των διαδικασιών όσο και η αξιολόγησή τους σε σύγκριση με στοιχεία κόστους. Αυτά τα στοιχεία κόστους δεν μπορούν να εξαχθούν από τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης λόγω της πολυπλοκότητας των διαδικασιών και της μεγάλης συσχέτισής τους με μακροπρόθεσμα έμμεσα μεταβλητά κόστη.

Η απαραίτητη πληροφόρηση παρέχεται με τη χρήση και εφαρμογή τεχνικών Activity Based Management και προϋπολογίζονται οι επιπτώσεις από μια δεδομένη παρέμβαση. Οι τεχνικές αυτές αποτελούν τις πλέον σύγχρονες οι οποίες χρησιμοποιούνται σήμερα.

Στα παραδοσιακά συστήματα ο επιμερισμός του κόστους π.χ. αποθήκευσης, παραλαβής, διανομής, τιμολόγησης στα προϊόντα και στους πελάτες γίνεται βάσει κάποιου μεγέθους (π.χ. τζίρος), θεωρώντας ότι η κατανάλωση των πόρων (εργατών, μηχανημάτων, εγκαταστάσεων) είναι ανάλογη αυτών των μεγεθών. Συνήθως όμως η πραγματική αιτία απορρόφησης επηρεάζεται από π.χ. την παραλαβή παλετοποιημένου ή απαλετοποιήτου φορτίου, την αποθήκευση και συλλογή σε πελάτες ή κιβώτια, τα μεγέθη των παραγγελιών, τη διανομή και το φόρτωμα των φορτηγών.

Οι σημερινές συνθήκες απαιτούν ολοένα και περισσότερο τη χρήση της μεθοδολογίας ABC costing η οποία διαφοροποιείται από τις παραδοσιακές μεθόδους στα εξής:

- Κοστολόγηση δραστηριοτήτων με ταυτόχρονο υπολογισμό δεικτών απόδοσης αυτών και σύγκριση με τους αντίστοιχους βέλτιστους του χώρου.
- Ορθολογικότερη απόδοση κόστους σε προϊόντα και πελάτες και όχι αυθαίρετα ή με μικρή προσέγγιση.

Οι δύο βασικές αρχές της μεθοδολογίας ABC costing είναι οι εξής:

- 1) Ένα σύστημα ABC προσπαθεί να αποτυπώσει ακριβώς τις δραστηριότητες που δημιουργούν κόστη π.χ. ο έλεγχος των παραγγελιών πριν τη φόρτωσή τους είναι δραστηριότητες που δημιουργούν κόστη.

2) Η δεύτερη αρχή αφορά στο ότι τα προϊόντα ή οι πελάτες δημιουργούν ζήτηση.

Ένα σύστημα ABC προσπαθεί να βρει το τμήμα του κόστους που δημιουργείται απ' τις δραστηριότητες και το κόστος το οποίο καταναλώνει κάθε τμήμα π.χ. γραμμές παραγγελιών σε παλέτες απαιτούν λιγότερο χρόνο για φόρτωμα και έλεγχο και απορροφούν μικρότερο κόστος από γραμμές παραγγελιών σε τεμάχια ή κιβώτια.

Η μεθοδολογία ABC αποτελείται από δύο φάσεις:

- **Φάση 1<sup>η</sup>:** γίνεται επιμερισμός του κόστους για κάθε δραστηριότητα (π.χ. έλεγχος παραγγελιών, οδηγοί περονοφόρων, λειτουργικές δαπάνες, εργατικά) με βάση ποσοστά συμμετοχής που προκύπτουν είτε από ακριβείς μετρήσεις μέσω καταγραφής των ενεργειών σε ένα σύγχρονο μηχανογραφικό περιβάλλον, είτε από πρότυπους χρόνους μέσω χρονομετρήσεων.
- **Φάση 2<sup>η</sup>:** Τα κόστη κάθε δραστηριότητας επιμερίζονται στα προϊόντα ή στους πελάτες με βάση τους οδηγούς κόστους (π.χ. αριθμός παραγγελιών που συλλέχθηκαν για κάθε πελάτη).

## §11.11 ΔΙΑΝΟΜΗ ΜΕ ΙΔΙΑ ΜΕΣΑ Ή ΜΕΣΑ ΤΡΙΤΩΝ

Οι σύγχρονες εταιρίες προκειμένου να αντιμετωπίσουν τον ανταγωνισμό την αυξημένη καταναλωτική διάθεση, τις συνήθειες του καταναλωτή υποχρεώνονται να μειώσουν το κόστος τους και παράλληλα να διαθέτουν ένα σύνολο

πληροφοριών που θα συμβάλλουν στη σωστή λειτουργία και οργάνωση του δικτύου διανομής τους.

Στη χώρα μας η συντριπτική πλειοψηφία των επιχειρήσεων αποθηκεύσει και διακινεί τα προϊόντα της αυτόνομα. Η δημιουργία σύγχρονων αποθηκευτικών κέντρων και ανταγωνιστικών καναλιών διανομής είναι εξαιρετικά δύσκολη λόγω του υψηλού Logistic που απορρέει. Παράλληλα η λειτουργία ενός αυτόνομου Logistics έχει σαν συνέπεια την αύξηση του σταθερού κόστους της επιχείρησης.

Οι επιχειρήσεις της Ευρωπαϊκής αγοράς σε αντίθεση με την ελληνική πραγματικότητα, αναθέτουν μέρος ή το σύνολο των δραστηριοτήτων του κυκλώματος Logistics σε εξειδικευμένες εταιρίες, Third Party, έτσι ώστε να εξαιρουν από τη μία τα σταθερά τους έξοδα και από την άλλη να αυξήσουν την ανταγωνιστικότητά τους. Αυτές οι εταιρίες με την εξειδίκευση και την εμπειρία που διαθέτουν μπορούν να προσφέρουν οικονομία ποιότητα και ανταγωνιστικές υπηρεσίες Logistics.

Υπολογίζεται ότι σε Ευρωπαϊκό επίπεδο η χρήση των Third Party Logistics ανέρχεται στο 51% - 70% των εταιριών. Στο ποσοστό αυτό προστίθεται ένα ποσοστό της τάξης του 20- 27%, το οποίο αναφέρεται σε εταιρίες που χρησιμοποιούν ένα μικτό σύστημα, δηλαδή ιδιόκτητα μέσα και Third Party συνεργάτες. Στη χώρα μας το ποσοστό των επιχειρήσεων που χρησιμοποιούν Third Party είναι μόλις 5% και αφορά κυρίως πολυεθνικές που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα.

Οι απαιτήσεις των σύγχρονων επιχειρήσεων μπορούν να καλυφθούν από υπηρεσίες όπως:

- Δυνατότητα αποθήκευσης εμπορευμάτων.
- Εγγύηση σωστής φύλαξης και προστασία προϊόντων.
- Γειτνίαση με βασικούς οδικούς κόμβους.
- Γρήγορη διακίνηση των εμπορευμάτων.
- Ευελιξία στην παραλαβή και αποθήκευση κάθε τύπου εμπορεύματος και κάθε τύπου συσκευασίας.

Ο σημαντικότερος τομέας των Logistics είναι η πλήρης μηχανογραφική υποστήριξη όλων των λειτουργιών. Πιο συγκεκριμένα:

- Σήμανση των προϊόντων με ετικέτες Bar-code
- Ηλεκτρονική επικοινωνία με τους πελάτες για λήψη και ενημέρωση αναμενόμενων παραλαβών, παραγγελιών κ.λ.π.
- Υποστήριξη συστημάτων FIFO, LIFO ανάλογα με το είδος.
- Δυνατότητα δέσμευσης – αποδέσμευσης θέσεων βάση κωδικού.

Με όλα τα παραπάνω η επιχείρηση μπορεί να παρέχει στον καταναλωτή το προϊόν στο σωστό χρόνο στο σωστό τόπο στη σωστή ποσότητα και βέβαια στο σωστό κόστος με το σωστό Service.

## **§11.12 ΕΠΙΛΟΓΗ ΜΕΣΩΝ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ - ΜΟΝΑΔΟΠΟΙΗΣΗ ΦΟΡΤΙΩΝ**

Σε όλα το κύκλωμα διακίνησης, αποθήκευσης και αποστολής υλικών – εμπορευμάτων μια καθοριστική απόφαση που πρέπει να ληφθεί είναι η επιλογή της κατάλληλης μεταφορικής μονάδας, που θα χρησιμοποιηθεί. Για τη λήψη αυτής της απόφασης πρέπει να συνεργαστούν τα τμήματα παραγωγής, η αποθή-

κη πρώτων υλών και ετοιμών, το τμήμα πωλήσεων και κάθε τμήμα του οποίου οι λειτουργίες επηρεάζονται από αυτή την απόφαση.

Η επιλογή της μεταφορικής μονάδας εξαρτάται από τους εξής παράγοντες:

- 1) Σχήμα, μέγεθος και βάρος του μεταφερόμενου προϊόντος.
- 2) Δυνατότητα αυτοστήριξης των φορτίων, πόσο εύκολα ή δύσκολα δηλαδή μπορεί μια μονάδα συσκευασίας να στηριχθεί πάνω σε μια άλλη.
- 3) Ευαισθησία του προϊόντος.

Ο βασικός στόχος της μοναδοποίησης των φορτίων είναι η δημιουργία και υιοθέτηση μιας μονάδας, η οποία να επιτρέπει τη μαζική διακίνηση φορτίων με την επίτευξη ελάχιστων χρόνων διακίνησης και συνεπώς οικονομίας.

Οι τρόποι μοναδοποίησης φορτίου είναι:

- Βαρέλια : για προϊόντα σε υγρή μορφή.
- Κιβώτια : που είναι η απλούστερη και πλέον διαδεδομένη μορφή τοποποίησης – μοναδοποίησης προϊόντων
- Μικρά μεταλλικά δοχεία : που είναι κατασκευασμένα από φύλλα αλουμινίου, συνήθως και χρησιμεύουν για την συσκευασία τροφίμων (π.χ. κονσέρβες).
- Παλέτες : που είναι τα βασικότερα εργαλεία στη διαχείριση υλικών και δεν πρέπει να θεωρούνται απλά σαν βάσεις τοποθέτησης φορτίων.



- ROLL PALLETS : Το βασικό γνώρισμά τους είναι ότι διαθέτουν ροδάκια προσαρμοσμένα στη βάση τους και συνεπώς μπορούν εύκολα να μετακινούνται χωρίς να απαιτείται ειδικό μηχάνημα.
- ΒΑΡΕΛΙΑ : χρησιμοποιούνται για ευρείας γκάμας προϊόντα σε υγρή ή παχύρρευστη μορφή.
- ΧΑΡΤΙ : που χρησιμοποιείται στη συσκευασία ζάχαρης, αλευριού κ.λ.π.. Επειδή όμως είναι ευαίσθητο στην υγρασία τα τελευταία χρόνια έχουν αναπτυχθεί συσκευασίες ενισχυμένες με φύλλα αλουμινίου ή πλαστικού οι οποίες χρησιμοποιούνται για τη συσκευασία υγρών όπως γάλα, χυμοί κ.λ.π.
- Βάση λοιπόν του βασικού στόχου της μοναδοποίησης της ευαισθησίας και της συσκευασίας του προϊόντος επιλέγεται ο τρόπος της μεταφοράς. Δηλαδή μεταφορά μέσω:
  - Θαλάσσης
  - Εναέρια μεταφορά
  - Σιδηροδρομική μεταφορά
  - Χερσαία μεταφορά

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι χάρη στους νέους οδικούς άξονες, που πριν από μερικά χρόνια υπήρχαν μόνο στη φαντασία μας η χερσαία μεταφορά έχει αναπτυχθεί κατά πολύ μεγάλο βαθμό και απόδειξη αυτού είναι η τεράστια γκάμα φορτηγών που υπάρχουν σήμερα με τις πλέον σύγχρονες δυνατότητες.

## §11.13 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΑ ΔΙΑΠΡΑΓΜΑΤΕΥΣΕΩΝ ΜΕ ΤΟΥΣ ΜΕΤΑΦΟΡΕΙΣ

Για κάθε μεταφορά, κρίνεται σκόπιμο να διαπραγματεύεται και να υπογράφεται μια συμφωνία με τους μεταφορείς, η οποία θα καθορίζει σαφώς τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των εμπλεκόμενων μερών. Ορισμένα από τα θέματα που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης φαίνονται παρακάτω:

- 1) Ποια θα είναι η διάρκεια της σύμβασης, εάν θα υπάρχει δικαίωμα παράτασης και υπό ποιες προϋποθέσεις θα μπορούν τα μέρη να προκαλέσουν τη λύση της σύμβασης.
- 2) Ποιο θα είναι το επίπεδο εξυπηρέτησης και ποιος ο χρησιμοποιούμενος εξοπλισμός.
- 3) Χρόνοι φορτοεκφόρτωσης και μεταφοράς.
- 4) Ποιες θα είναι οι τιμές χρέωσης, θα υπόκεινται σε αναπροσαρμογή; Με ποια κριτήρια;
- 5) Με ποιο δίκαιο θα επιλύονται οι προκύπτουσες διαφορές, τις οποίες ενδεχομένως να μην μπορεί να συμβιβάσει μια κοινώς αποδεκτή διαιτησία.

Έτσι λοιπόν για την επικύρωση συμφωνιών μεταξύ των δύο μερών υπάρχουν κάποια είδη συμβολαίων:

- **Το συμβόλαιο μεταφοράς:** Που υπογράφεται από τον εισαγωγέα ή εξαγωγέα κατευθείαν με τον μεταφορέα ή μέσω πράκτορα και τεκμηριώνεται με το έντυπο μεταφοράς που αντιστοιχεί σε κάθε μέσο / τύπο μεταφοράς και υπόκειται στους διεθνείς κανόνες που διέπουν κάθε είδους / τύπο μεταφοράς.

- **Ασφαλιστικό συμβόλαιο:** Υπογράφεται από τον εξαγωγέα ή εισαγωγέα κατευθείαν με την ασφαλιστική εταιρεία ή μέσω πρακτόρων μεταφοράς. Το ασφαλιστήριο τεκμηριώνει το συμβόλαιο αυτό και υπόκειται στο Βρετανικό, Γαλλικό και Αμερικανικό σύστημα.

## §11.14 Η ΑΣΦΑΛΙΣΗ ΤΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΚΑΤΑ ΤΗ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΤΟΥΣ

Σύμφωνα με διαπιστώσεις από την ομολογία της αγοράς και πολλών ασφαλιστών φαίνεται ότι η ασφάλεια των προϊόντων είναι σίγουρη όταν ο κίνδυνος υπολογίζεται με ένα καθαρό ασφάλιστρο και όταν η υποσχεθείσα αποζημίωση έχει συνδεθεί με μια συμπτωματική ζημία. Η απλή παραδοχή αυτών των γεγονότων έχει βοηθήσει τις ασφάλειες μεταφορών να διεκπεραιώνονται για 10ετίες επωφελώς και χωρίς ριζικές αλλαγές.

Τον τελευταίο καιρό όμως τα αποτελέσματα της υποδοχής του κινδύνου έχουν χειροτερέψει κυρίως από δύο παράγοντες.

1. Τον έντονο και αυξανόμενο, διεθνή συναγωνισμό μεταξύ των ασφαλιστών, ο οποίος έχει σαν αποτέλεσμα να μικραίνει το εισπρακτέο ασφάλιστρο και σε πολλές περιπτώσεις να μην αφήνει περιθώριο κέρδους στο τελικό αποτέλεσμα.
2. Τα διεθνή συστήματα μεταφορών, τα οποία διαμορφώνονται συνεχώς μέσα από αλλαγές, δημιουργώντας έτσι στους ασφαλιστές νέα απρόβλεπτα προβλήματα σχετικά με τις αποζημιώσεις.

Οι ασφαλιστικές εταιρίες προκειμένου να παρακάμψουν τα παραπάνω προβλήματα στρέφουν την προσοχή τους στη σπουδαιότητα των μεθόδων, οι

οποίες αποσκοπούν στο να μειωθεί ή να αποφευχθεί η απώλεια κατά τη μεταφορά εμπορευμάτων.

Παρόλο που δεν υπάρχουν σοβαρές διεθνείς στατιστικές έχει παρατηρηθεί ότι οι περισσότερες ζημιές γίνονται στις θαλάσσιες μεταφορές. Αξίζει να σημειωθεί ότι βάση ερευνών από μεγάλες ασφαλιστικές εταιρίες με διεθνή δραστηριότητα έδειξαν ότι πάνω από το 80% από όλες τις ζημιές του κλάδου μεταφορών θα μπορούσαν να αποφευχθούν ή να μειωθούν αρκετά. Το 30% απ' όλες τις ζημιές σε εμπορεύματα οφείλονται σε κλοπή. Με άλλα λόγια η ευθύνη αποδίδεται σε υπαλλήλους του λιμανιού και της αποθήκης, στους τελωνειακούς, στους πράκτορες. Το 40% οφείλεται σε κακή στοίβαξη. Το 10% των ζημιών οφείλεται σε υγρασία και οξείδωση, ενώ μόνο το 20% μπορούν πραγματικά να χαρακτηριστούν αναπόφευκτες, καθώς η αιτία τους αποδίδεται σε φουρτούνα, φωτιά, φυσικούς κινδύνους.

Οι ασφαλιστικές εταιρίες ανακάλυψαν ότι είναι σχεδόν αδύνατον να εφαρμόσουν διορθωτικά μέτρα και η μόνη λύση που βρήκαν είναι απλώς να θεωρούν υπεύθυνους τους πλοιοκτήτες.

Σε ένα άλλο σπουδαίο τομέα πρόληψης ατυχήματος που λέγεται συσκευασία, οι ασφαλιστές και οι πελάτες τους αναζητούν συνεργασία και βοήθεια σ' αυτό το θέμα.

Μερικές βιομηχανικά αναπτυγμένες χώρες έχουν ιδρύσει οργανισμούς, οι οποίοι παρέχουν εξειδικευμένη υπηρεσία στον τομέα της συσκευασίας.

Όλα τα παραπάνω έχουν σαν αποτέλεσμα τη μείωση των ζημιών σε φορτία και οδηγούν σε πλεονέκτημα που ωφελεί τους ασφαλιστές.

Δεν είναι όμως οι συσκευασίες των προϊόντων που ευθύνονται για τις ζημιές των φορτίων, αφού και οι υπηρεσίες που παρέχονται από τους πλοιοκτήτες ποικίλουν. Λίγοι είναι οι πλοιοκτήτες που ενδιαφέρονται πραγματικά για τα φορτία που μεταφέρουν κάνοντας περιοδικές επιβλέψεις στη φόρτωση – εκφόρτωση, που έχουν φύλακα στο λιμάνι, αποθηκεύουν υψηλής αξίας προϊόντα, που έχουν σύγχρονα συστήματα εξαερισμού για την υγρασία και που σε περίπτωση ζημιάς αποζημιώνουν τις περιπτώσεις που μπορούν να θεωρηθούν υπεύθυνοι.

Για τη διαπίστωση και απόδοση ευθυνών τυχόν ζημιάς ένας πραγματογνώμονας είναι διορισμένος από το πλοίο και άλλος ένας από τους ασφαλιστές. Αντικείμενα και γενικά εμπορεύματα που έχουν υποστεί ζημιά μεταφέρονται στο «DEAD HOUSE», το οποίο είναι ένα ασφαλές μέρος μέχρι τη σύνταξη της πραγματογνωμοσύνης.

Τα χρονικά όρια που έχουν καθοριστεί για την αναφορά της ζημιάς είναι σημαντικά για τον ασφαλιστή και σε περίπτωση καθυστέρησης του διακανονισμού είναι πολύ σημαντικό να σιγουρευτεί για τη δωδεκάμηνη περίοδο που επιτρέπεται πριν από την έκδοση δικαστικής απόφασης.

Στην περίπτωση που οι διαπραγματεύσεις με τις εταιρίες τραβούν σε μακρός ο ασφαλιστής πληρώνει στον ασφαλιζόμενο πλήρη αποζημίωση με μια επιστολή – απόδειξη βάση της οποίας αποκτά την εξουσιοδότηση και τα δικαιώματα του θέματος.

## **§11.15 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ**

### **ΑΜΕΣΑ ΚΑΙ ΕΜΜΕΣΑ ΚΟΣΤΗ**

Τα άμεσα κόστη αποτελούνται από:

Τη συσκευασία, το μαρκάρισμα, τα διάφορα έντυπα, τη μοναδοποίηση, την αποθήκευση, τη μεταχείριση, τη μεταφορά, την ασφάλεια, το τελωνείο, τις τράπεζες και τους πράκτορες. Επίσης από τους διάφορους χαρακτηρισμούς του εμπορεύματος ως εύθραυστο, ευπαθές, μεγάλης αξίας κ.λ.π.

Τα έμμεσα κόστη αποτελούνται από διαχειριστικά και διοικητικά έξοδα:

#### **ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑ**

Θα πρέπει να ληφθεί υπόψη το πλέον κατάλληλο είδος συσκευασίας σε σχέση με: τα χαρακτηριστικά, την αξία, το μέγεθος, το κόστος.

#### **ΜΑΡΚΑΡΙΣΜΑ**

Απαραίτητη προϋπόθεση για τη μεταφορά των προϊόντων είναι το μαρκάρισμά τους. Κάθε μονάδα συσκευασίας πρέπει να αναγράφει: τον φορτωτή, τον παραλήπτη, το περιεχόμενο, τους κωδικούς αριθμούς.

#### **ΜΟΝΑΔΟΠΟΙΗΣΗ – ΠΑΛΕΤΑΡΙΣΜΑ**

Η μοναδοποίηση ή το παλετάρισμα των προϊόντων εξαρτάται από τους εξής παράγοντες: ποσότητα, μεγέθη μέσω μεταφοράς, χαρακτηριστικά του προϊόντος. Το πλεονέκτημα του (παλεταρίσματος) όμως είναι η ασφαλέστερη μεταφορά, ανταγωνιστικές τιμές, φθηνή συσκευασία. Έχει όμως ως μειονέκτημα το κόστος της παλέτας, λιγότερη αξιοποίηση χώρου.

## ΑΣΦΑΛΕΙΑ

Οι διάφοροι παράγοντες κατά την ασφάλιση των προϊόντων είναι: τα χαρακτηριστικά του προϊόντος, το είδος κάλυψης, η διαδρομή, το μέσο μεταφοράς, η ενδιάμεση ίσως αποθήκευση.

### §11. 16 ΜΕΣΑ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΚΑΙ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΟΥΣ

Η θαλάσσια μεταφορά παρέχει πολύ ανταγωνιστικές τιμές και με τα θαλάσσια μέσα μπορούν να μεταφερθούν τα πάντα. Το μειονέκτημά τους όμως είναι ο χρόνος διέλευσης, είναι αργός, υπάρχει μικρότερη συχνότητα σε σχέση με τα οδικά και εναέρια μέσα.

Σε αντίθεση με τη θαλάσσια μεταφορά, η μεταφορά μέσω αέρα επιτρέπει ταχύτερο χρόνο διέλευσης, χαμηλό ρίσκο ζημιάς / κλοπής, μεταφορά προϊόντων από οποιοδήποτε σημείο του κόσμου. Έχει όμως και το μειονέκτημα ότι οι ναύλοι είναι υψηλοί, υπάρχουν περιορισμοί μεγεθών και βάρους, ο χώρος είναι περιορισμένος αλλά δεν είναι δυνατή η μεταφορά όλων των προϊόντων.

Ταχύτερο απ' το θαλάσσιο και οικονομικότερο από το αεροπορικό, απ' ευθείας παραδόσεις, με μεγάλη ποικιλία οχημάτων, είναι τα θετικά χαρακτηριστικά της οδικής μεταφοράς.

Όπως όλα τα μέσα έχει και αυτή τα αρνητικά στοιχεία τα οποία είναι ο περιορισμένος χώρος, οι έλεγχοι στα σύνορα, περιορισμοί ωραρίων, αργιών καθώς και αδυναμία μεταφοράς όλων των ειδών εμπορευμάτων.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Ελεγκτική, Α. Μηλιώνη – Θ. Παπαδάτου (1998)
- Γενική Λογιστική, Αν. Κοντάκου (2000)
- Εγχειρίδιο Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, Ε. Σακέλλη (1993)
- Διοίκηση των αποθεμάτων, Β. παπαδημητρίου (1984)
- Ο πανδέκτης του λογιστή, Ε. Σακέλλη (2000)
- Γενική λογιστική ΙΙ, Ν. πετρίδη (1994)
- Ανάλυση Οικονομικών Καταστάσεων, Ν.Πετρίδη (1999)
- Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων, Σ. Γιαννακοπούλου (1999)
- Logistics, Γ. Γιαννάτος, Σ. Ανδριανόπουλος (2000)
- Οικονομική Επιχειρήσεων, Ι. Ντομάλη
- Λογιστική. Η βάση των επιχειρηματικών αποφάσεων, Walter B. Meigs – Robert F. Meigs
- Ανάλυση υλικών συστημάτων αποθεμάτων, Richard J. TERSINE

