

Τ.Ε.Ι. ΠΑΤΡΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΘΕΜΑ:
«Η ΟΜΑΔΑ 2 ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ.»

ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ:

- 1) ΔΗΜΗΤΡΑ ΑΓΓΕΛΟΠΟΥΛΟΥ**
- 2) ΑΓΓΕΛΙΚΗ ΣΤΕΦΟΠΟΥΛΟΥ**
- 3) ΧΡΙΣΤΙΝΑ ΜΑΥΡΟΓΙΑΝΝΗ**

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ:

ΖΑΡΟΥΛΙΑ ΜΕΤΑΞΙΑ

ΠΑΤΡΑ, 2008

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Σελίδα
1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ	5
1.1. Έννοια των αποθεμάτων	5
2. Λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων	8
2.1. Κριτήριο λογιστικής διακρίσεως των αποθεμάτων	8
2.2. Περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων λογαριασμών αποθεμάτων	9
2.3. Τρόπος ανάπτυξης των λογαριασμών αποθεμάτων	13
2.4 Λειτουργία των λογαριασμών των αγοραζόμενων αποθεμάτων (λ/σμοί 20,24,25,26 και 28)	15
2.5. Λογιστική παρακολούθηση των αγορών αποθεμάτων	16
2.5.1. Αγορές από το εσωτερικό	16
2.5.2. Αγορές από το εξωτερικό	18
2.5.3 Εκπτώσεις επί αγορών	21
2.5.4. Προϋπολογισμένες αγορές	25
2.6. Ενδοκοινοτική διακίνηση αγαθών	27
2.6.1. Ενδοκοινοτικές συναλλαγές	27
2.6.2. Ενδοκοινοτική παράδοση	31
2.6.3. Ενδοκοινοτική απόκτηση	33
2.6.4. Σύστημα VIES	34
2.6.5. Ανακεφαλαιωτικός Πίνακας Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων (Listing παράδοσης)	36
2.6.6. Ανακεφαλαιωτικός Πίνακας Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων (Listing απόκτησης)	37
2.6.7. Σύστημα INTRASTAT	39
2.6.8. ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΕΞΑΙΡΕΣΕΩΝ	39
2.7. Λογιστική παρακολούθηση των επιστρεπτέων από τους πελάτες ειδών συσκευασίας	41

2.8. Λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων κατ'είδος	45
2.8.1 Το σύστημα της περιοδικής απογραφής	45
2.8.2 Το σύστημα της διαρκούς (ή συνεχούς) απογραφής	46
2.8.3. Λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων κατά τον Κ.Β.Σ	47
3. Απογραφή τέλους χρήσεως	49
3.1. Υποχρέωση διενέργειας απογραφής	49
3.2. Αγαθά που περιλαμβάνονται στα απογραφόμενα αποθέματα	53
3.2.1. Σύμφωνα με τις ορθές επιστημονικές αντιλήψεις	53
3.2.2. Σύμφωνα με το Ε.Λ.Γ.Σ.	54
3.3. Ποσοτική καταμέτρηση και καταχώρηση στο Βιβλίο Απογραφών	56
3.4. Οι επιπτώσεις στις οικονομικές καταστάσεις των λαθών στην απογραφή των αποθεμάτων	58
4. Αποτίμηση των αποθεμάτων απογραφής	62
4.1. Σημασία της αποτιμήσεως των αποθεμάτων – Σχετικές βασικές λογιστικές αρχές	62
4.2. Οι κυριότερες μέθοδοι αποτιμήσεως των αποθεμάτων	63
4.3. Η μέθοδος αποτιμήσεως των αποθεμάτων ου καθιερώνεται από την κείμενη νομοθεσία	65
4.4. Μέθοδοι αποτιμήσεως των επιμέρους κατηγοριών αποθεμάτων που καθιερώνονται από το Ε.Γ.Λ.Σ. και το νόμο	66
4.4.1. Αποτίμηση των αγοραζόμενων αποθεμάτων	66
4.4.2. Αποτίμηση των έτοιμων και ημιτελών προϊόντων	66
4.4.3. Αποτίμηση των συμπαράγωγων προϊόντων	67
4.4.4. Αποτίμηση των ελαττωματικών προϊόντων	67

4.4.5. Αποτίμηση των υποπροϊόντων	68
4.4.6. Αποτίμηση των υπολειμμάτων	69
4.5. Εννοιολογικός προσδιορισμός των τιμών αποτιμήσεως των αποθεμάτων	69
4.5.1. Το κόστος (τιμή) αγοράς των αποθεμάτων	69
4.5.2. Το ιστορικό κόστος παραγωγής	72
4.5.3. Η τρέχουσα τιμή αγοράς	73
4.5.4 Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία	74
4.5.5. Προσδιορισμός του κόστους κτήσεως αποθεμάτων που αγοράστηκαν αντί συνολικού τιμήματος	74
4.6. Μέθοδοι προσδιορισμού του κόστους (ή τιμής) κτήσεως	75
4.6.1. Γενικά για τις μεθόδους ροής κόστους κτήσεως	75
4.6.2. Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους (Weighted Average)	76
4.6.3. Η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων (Moving Average Cost)	79
4.6.4. Η μέθοδος πρώτη εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (FIFO)	81
4.6.5. Η μέθοδος τελευταία εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (LIFO)	84
4.6.6. Η μέθοδος του βασικού αποθέματος	87
4.6.7. Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους	89
4.6.8. Η μέθοδος του πρότυπου κόστους (Standard Cost)	91
4.7. Αλλαγή μεθόδου προσδιορισμού του κόστους (ή τιμής) κτήσεως	92
4.7.1. Η σημασία της αρχής της συνέπειας στην αποτίμηση των αποθεμάτων	92
4.7.2. Αλλαγή μεθόδου προσδιορισμού του κόστους (ή τιμής) κτήσεως από άποψη κείμενης νομοθεσίας	93

4.7.3. Παράδειγμα αλλαγής μεθόδου προσδιορισμού της τιμής (κόστους) κτήσης	96
4.8. Ποια μέθοδος ροής κόστους ενδείκνυται για την αποτίμηση των αποθεμάτων (μενόντων και πωλημένων)	96
4.9. Ο κανόνας της χαμηλότερης τιμής μεταξύ κόστους κτήσεως και τρέχουσας τιμής (Cost or Market Rule)	99
4.9.1. Θεωρητική θεμελίωση του κανόνα της χαμηλότερης τιμής	99
4.9.2. Έννοια της τρέχουσας τιμής	100
4.9.3. Οριοθέτηση της τρέχουσας τιμής	101
4.9.4. Εφαρμογή της χαμηλότερης τιμής μεταξύ κόστους κτήσεως και τρέχουσας τιμής	103
4.9.5. Κριτική του κανόνα της χαμηλότερης τιμής μεταξύ κόστους κτήσεως και τρέχουσας τιμής	112
4.9.6. Κριτική του κανόνα της χαμηλότερης τιμής μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας, όπως εφαρμόζεται στη χώρα μας	113
4.10. Αποτίμηση αποθεμάτων που υπέστησαν μείωση της αξίας τους	115
4.11. Αναγραφή στο προσάρτημα τυχόν σημαντικής διαφοράς μεταξύ αξίας αποτιμήσεως και τρέχουσας αξίας των αποθεμάτων	116
5. Η Ταχύτητα κυκλοφορίας των αποθεμάτων	117
6. Εμφάνιση των αποθεμάτων στον ισολογισμό	121
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	123

1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Το μεγαλύτερο συνήθως μέρος του κυκλοφοριακού ενεργητικού είτε βιομηχανικής είτε εμπορικής επιχείρησης είναι τα αποθέματα. Στις περισσότερες επιχειρήσεις τα αποθέματα κατέχουν το 20 με 30% της συνολικής τους περιουσίας. Σε εμπορικές επιχειρήσεις λιανικού εμπορίου το ποσοστό αυτό μπορεί να φθάσει μέχρι και το 60% της συνολικής περιουσίας τους. Η πώληση αυτού του αποθέματος είναι η κύρια πηγή εσόδων για κάθε επιχείρηση. Αυτό που έχει επίσης μεγάλη σημασία είναι ότι τα αποθέματα είναι το μεγαλύτερο σε κόστος περιουσιακό στοιχείο που πολλές επιχειρήσεις διατηρούν. Αποτελεσματική διαχείριση των αποθεμάτων μπορεί να επιφέρει μείζονος σημασίας χρηματοοικονομικά κέρδη και γενικά βελτιώσεις στη λειτουργικότητα της επιχείρησης.

1.1. Έννοια των αποθεμάτων

Τα αποθέματα ως όρος, είναι απόλυτα συνυφασμένος με τον όρο εμπορεύματα. Τα εμπορεύματα ως λογαριασμός, τα συναντάμε στις εμπορικές επιχειρήσεις και είναι ο κυριότερος λογαριασμός αυτών. Με αυτόν, παρακολουθείται η κίνηση των οικονομικών αγαθών που η επιχείρηση απέκτησε με σκοπό την πώλησή τους. Ανήκει στους λογαριασμούς υλικών αξιών ή λογαριασμούς αποθεμάτων και μπορεί να λειτουργήσει σαν αμιγής ή – όπως συμβαίνει σχεδόν πάντοτε – σαν μικτός.

Η ερμηνεία του λογαριασμού «εμπορεύματα» ποικίλει ανάλογα με το που τον συναντούμε και τη χρήση του, όπως για παράδειγμα η παραπάνω ερμηνεία που δίνεται στις Γενικές Αρχές Λογιστικής.

Κατά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, αποθέματα είναι τα υλικά αγαθά που ανήκουν στην επιχείρηση, τα οποία:

- α. Προορίζονται να πωληθούν κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της,
- β. Βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής και προορίζονται να πωληθούν όταν πάρουν τη μορφή των έτοιμων προϊόντων,
- γ. Προορίζονται να αναλωθούν για την παραγωγή ετοιμών αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών,
- δ. Προορίζονται να αναλωθούν για την καλή λειτουργία, τη συντήρηση ή επισκευή, καθώς και την ιδιοπαραγωγή πάγιων στοιχείων,
- ε. Προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για τη συσκευασία π.χ. των παραγόμενων έτοιμων προϊόντων ή των εμπορευμάτων που προορίζονται για πώληση.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. έχει επηρεαστεί από τον ορισμό που δίνει το IAS 52 «Valuation and Presentation of Inventories in the Context of the Historical Cost System» Διεθνής Επιτροπή Λογιστικών Προτύπων, σύμφωνα με τον οποίο, αποθέματα είναι τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση, τα οποία α) προορίζονται για πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης, β) βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής για τέτοια πώληση ή γ) πρόκειται να αναλωθούν για την παραγωγή των αγαθών ή υπηρεσιών που προορίζονται για πώληση.

Τον ίδιο ορισμό δίνει και το APB Statement I «Inventory Prices». Στις διευκρινίσεις που δίνει για τον ορισμό αυτό, αναφέρεται ότι δεν είναι αποθέματα τα πάγια που υπόκεινται σε λογιστική απόσβεση ή τα αγαθά που όταν τεθούν σε χρήση θα ταξινομηθούν στα πάγια. Το γεγονός ότι ένα αποσβέσιμο στοιχείο αποσύρεται από την κανονική χρήση και κρατείται για πώληση, δεν δείχνει ότι το στοιχείο πρέπει να ταξινομηθεί στα αποθέματα. Πρώτες ύλες και υλικά που αγοράστηκαν για παραγωγή μπορεί να αναλωθούν τελικά για κατασκευή παγίων στοιχείων ή άλλων σκοπών που δεν σχετίζονται με την παραγωγή, αλλά επειδή τα αποθέματα αυτά αντιπροσωπεύουν μια μικρή

μερίδα του συνόλου των αποθεμάτων, δεν είναι αναγκαίο να εμφανιστούν στον ισολογισμό σε ιδιαίτερη κατηγορία από εκείνη των αποθεμάτων.

Τα αποθέματα στις περισσότερες επιχειρήσεις (κυρίως βιομηχανικές και εμπορικές) αντιπροσωπεύουν ένα σημαντικό τμήμα του κυκλοφορούντος ή ακόμη και του συνολικού ενεργητικού και από την πώλησή τους προέρχονται τα σημαντικότερα έσοδα των επιχειρήσεων αυτών. Εξάλλου, εξαιτίας της συνεχούς ροής και ανακυκλώσεώς τους, τα αποθέματα δημιουργούν στους διευθύνοντες τις επιχειρήσεις πολλά και σοβαρά προβλήματα, που αναφέρονται στην επάρκεια, στην αποφυγή υπερ-υποαποθεματοποιήσεων, στον έλεγχο, στη συντήρηση, στην έγκαιρη διάθεση αυτών κ.λ.π. Έτσι δεν είναι υπερβολή να πούμε ότι αποτυχία της διοικήσεως στη διαχείριση των αποθεμάτων είναι ενδεχόμενο να οδηγήσει σε αποτυχία την όλη επιχειρηματική προσπάθεια.

Από λογιστική άποψη τα αποθέματα δημιουργούν επίσης στους λογιστές σημαντικά προβλήματα που εστιάζονται στη λογιστική παρακολούθησή τους κατά τη διάρκεια της χρήσεως (λογιστική αποθήκη, καρτέλες αποθηκαρίων, έντυπα εισαγωγών – εξαγωγών, επιστροφών, καταστροφών κ.λ.π.) καθώς και στην ποσοτική καταμέτρηση και αποτίμηση αυτών στο τέλος κάθε χρήσεως.

Βασική αιτία πολλών λογιστικών προβλημάτων που αναφέρονται στα αποθέματα αποτελεί το γεγονός ότι τα αγαθά που πωλούνται ή αναλίσκονται στην παραγωγή σε μια χρήση, πολύ σπάνια ταυτίζονται ακριβώς μ'εκείνα που παρήχθησαν ή αγοράστηκαν μέσα στην ίδια χρήση. Η αυξομείωση των φυσικών ποσοτήτων των αποθεμάτων από χρήση σε χρήση καθιστά αναγκαία μια κατάλληλη κατανομή του συνολικού κόστους των αποθεμάτων σε **κόστος μενόντων** και **κόστος πωληθέντων**.

Οι κυριότερες διακρίσεις των αποθεμάτων σχετίζονται με τον κλάδο στον οποίο ανήκει η κατέχουσα τα αποθέματα επιχείρηση. Η εμπορική επιχείρηση κατέχει εμπορεύματα, η βιομηχανική πρώτες και βοηθητικές ύλες, καύσιμα, προϊόντα κ.λ.π. Έτσι, τα αποθέματα διακρίνονται βασικά σε **εμπορικά** και **βιομηχανικά**.

2. Λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων

2.1. Κριτήριο λογιστικής διακρίσεως των αποθεμάτων

Η λογιστική διάκριση των αποθεμάτων δεν στηρίζεται στην αντικειμενική φύση των στοιχείων, αλλά στον προορισμό αυτών στα πλαίσια της λειτουργικής δραστηριότητας της επιχείρησης. Όμοια κατά αντικειμενική φύση στοιχεία είναι δυνατό να διαχωρίζονται λειτουργικά, ανάλογα με το είδος της επιχείρησης στην οποία απαντούνται.

Π.χ.:

Αντικειμενική φύση στοιχείου	Είδος επιχειρήσεως στην οποία βρίσκεται το στοιχείο	Λειτουργική φύση και χαρακτηρισμός του στοιχείου
Βάμβακας εκκοκκισμένος	Εκκοκκιστήριο Βαμβακεμπορική επιχείρηση Κλωστήριο	Έτοιμο προϊόν Εμπόρευμα Πρώτη ύλη
Σιδηρόφυλλα	Βιομηχανία ελασμάτων Βιομηχ. Σιδηρ. κατασκευών	Έτοιμο προϊόν Πρώτη ύλη
Φιάλες υάλινες	Υαλουργική επιχείρηση Βιομηχανία αναψυκτικών	Έτοιμο προϊόν Είδος συσκευασίας
Πυρήνας	Ελαιουργία Πυρηνελαιουργία	Υποπροϊόν Πρώτη ύλη

2.2. Περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων λογαριασμών αποθεμάτων

Ά/σμός 20. Εμπορεύματα

Είναι τα υλικά αγαθά (αντικείμενα, ύλες, υλικά) που απαιτούνται 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.

Με βάση τον ορισμό αυτό και τα όσα αναπτύξαμε περί του λειτουργικού προορισμού των στοιχείων, στην κατηγορία των εμπορευμάτων εντάσσονται και οι πρώτες και βοηθητικές ύλες, τα υλικά συσκευασίας, τα αναλώσιμα υλικά, τα ανταλλακτικά των πάγιων στοιχείων και τα είδη συσκευασίας που αγοράζονται από την επιχείρηση με σκοπό να μεταπωλούνται με τη μορφή που η επιχείρηση τα αγόρασε.

Ά/σμός 21. Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή

Έτοιμα προϊόντα είναι τα υλικά αγαθά που έχουν παραχθεί, κατασκευαστεί ή συναρμολογηθεί από την επιχείρηση και είναι ολοκληρωμένα και έτοιμα για πώληση, λ.χ. στην τσιμεντοβιομηχανία οι σάκοι τσιμέντου, στην αλευροβιομηχανία τα συσκευασμένα άλευρα, στην καπνοβιομηχανία τα κιτία σιγαρέττων κ.λ.π.

Με βάση τον ορισμό αυτό και τα όσα αναπτύξαμε περί του λειτουργικού προορισμού των στοιχείων, στην κατηγορία των έτοιμων προϊόντων εντάσσονται και οι πρώτες και βοηθητικές ύλες, τα υλικά συσκευασίας, τα αναλώσιμα υλικά, τα ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων και τα είδη συσκευασίας που παράγονται από την επιχείρηση με σκοπό να πωλούνται, λ.χ. έτοιμα προϊόντα θεωρούνται από τη βαρελοποιΐα τα βαρέλια που παράγει για τη συσκευασία προϊόντων άλλων επιχειρήσεων ή για τη χημική βιομηχανία οι χημικές ύλες που παράγει για να τις πωλήσει στις φαρμακευτικές βιομηχανίες.

Ημιτελή (ή ημικατεργασμένα) προϊόντα είναι τα υλικά αγαθά που μετά από κατεργασία σε ορισμένο στάδιο (ή στάδια) είναι έτοιμα για παραπέρα βιομηχανοποίηση (ή κατεργασία) ή για πώληση στην ημιτελή τους κατάσταση, λ.χ. στην τσιμεντοβιομηχανία το κλίνκερ.

Λ/σμός 22. Υποπροϊόντα και υπολείμματα

Υποπροϊόντα είναι τα υλικά αγαθά (προϊόντα) που παράγονται μαζί με τα κύρια προϊόντα, σε διάφορα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας, από τις ίδιες πρώτες και βοηθητικές ύλες. Τα υποπροϊόντα ή υποπαράγωγα προκύπτουν από την παραγωγή του κύριου προϊόντος και διαφέρουν ως προς τις ιδιότητές τους τόσο από την πρώτη ύλη όσο και από το κύριο προϊόν. Τα υποπροϊόντα επαναχρησιμοποιούνται από την επιχείρηση σαν πρώτη ύλη ή πωλούνται αυτούσια, λ.χ. σε μια ελαιουργία ο πυρήνας, σε μια αλευροβιομηχανία τα πίτυρα.

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

Λ/σμός 23. Παραγωγή σε εξέλιξη

Είναι οι πρώτες ύλες, βοηθητικά υλικά, ημιτελή προϊόντα και άλλα στοιχεία κόστους (π.χ. εργασία, γενικά βιομηχανικά έξοδα), τα οποία κατά τη διάρκεια της χρήσεως ή κατά την απογραφή τέλους χρήσεως βρίσκονται στο κύκλωμα της παραγωγικής διαδικασίας για κατεργασία.

Τα υλικά που χαρακτηρίζονται ως «παραγωγή σε εξέλιξη» αποτιμούνται στο κόστος παραγωγής, που περιλαμβάνει: (α) το κόστος των άμεσων υλικών, (β) το κόστος της άμεσης εργασίας και (γ) αναλογία γενικών βιομηχανικών εξόδων.

Άρθρο 24. Πρώτες και βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας

Πρώτες ύλες είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά η οικονομική μονάδα με σκοπό τη βιομηχανική επεξεργασία ή συναρμολόγησή τους για την παραγωγή ή κατασκευή προϊόντων. Δηλαδή, πρόκειται περί ενσώματων αγαθών που αγοράζει ή λαμβάνει από φυσικές πηγές η οικονομική μονάδα με σκοπό να τα χρησιμοποιήσει για την παραγωγή προϊόντων για πώληση, λ.χ. στην ελαιουργία το ελαιόλαδο, στη σαπωνοποιία το πυρηνέλαιο, στην αλευροβιομηχανία το σιτάρι, στην καπνοβιομηχανία τα καπνά κ.λ.π. Οι πρώτες ύλες χαρακτηρίζονται περαιτέρω σε κύριες και δευτερεύουσες ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους στο κόστος παραγωγής.

Βοηθητικές ύλες είναι τα υλικά αγαθά που είναι αναγκαία για την επεξεργασία των πρώτων υλών, οι οποίες όμως δεν ενσωματώνονται από φυσική άποψη στο τελικό προϊόν της παραγωγής, λ.χ. τα αρώματα στη σαπωνοποιία.

Υλικά συσκευασίας είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά η οικονομική μονάδα με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για τη συσκευασία των προϊόντων της, ώστε τα τελευταία να φθάνουν στην κατάσταση εκείνη στην οποία είναι δυνατό ή σκόπιμο να προσφέρονται στην πελατεία.

Τα υλικά συσκευασίας είναι μιας μόνο χρήσεως και δεν επιστρέφονται στην πωλούσα τα προϊόντα επιχείρηση, λ.χ. χαρτί περιτυλίξεως, χαρτόσακοι, πλαστικά ή χάρτινα κιτία, πλαστικές φιάλες κ.λ.π., που χρησιμοποιούνται για τη συσκευασία των πωλούμενων προϊόντων.

Λ/σμός 25. Αναλώσιμα υλικά

Είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτά με προορισμό την ανάλωσή τους για συντήρηση του πάγιου εξοπλισμού της και γενικά για την εξασφάλιση των αναγκαίων συνθηκών λειτουργίας των κύριων και βοηθητικών υπηρεσιών της. λ.χ. υλικά καθαριότητας των τμημάτων παραγωγής, τα λάδια συντηρήσεως των μηχανών. Ορισμένα αναλώσιμα υλικά, όπως λ.χ. η γραφική ύλη, τα υλικά καθαριότητας γραφείων, αναλύσκονται σε πολύ σύντομο χρονικό διάστημα και γι' αυτό δεν περιλαμβάνονται στα αποθέματα αλλά χαρακτηρίζονται ως προπληρωμένα έξοδα.

Λ/σμός 26. Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων

Είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά η οικονομική μονάδα με σκοπό την ανάλωσή τους για συντήρηση και επισκευή του πάγιου εξοπλισμού της.

Λ/σμός 27. «.....»

Ο λ/σμος 27 είναι κενός. Η συμπλήρωσή του είναι δυνατή μόνο μετά από απόφαση του κατά νόμο αρμοδίου οργάνου.

Λ/σμός 28. Είδη συσκευασίας

Είναι τα υλικά που χρησιμοποιούνται από την οικονομική μονάδα για τη συσκευασία εμπορευμάτων ή προϊόντων της και παραδίδονται στους πελάτες μαζί με το περιεχόμενό τους. Τα είδη συσκευασίας είναι επιστρεπτέα ή μη επιστρεπτέα, ανάλογα με τη συμφωνία που γίνεται κατά την πώληση σχετικά με την επιστροφή τους ή μη, όπως λ.χ. οι φιάλες αναψυκτικών ή υγραερίων, πλαστικά ή ξύλινα βαρέλια.

Όμιλος λογ/σμών 29. «Αποθέματα υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων»
(όμιλος λογαριασμών προαιρετικής χρήσεως)

Σε περίπτωση που η οικονομική μονάδα κάνει χρήση του ομίλου λ/σμών 29, τα κονδύλια των λ/σμών του ομίλου αυτού, στον ισολογισμό τέλους χρήσεως, συναθροίζονται και εμφανίζονται μαζί με τα αντίστοιχα κονδύλια των λ/σμών 20-28.

2.3. Τρόπος ανάπτυξης των λογαριασμών αποθεμάτων

Οι πρωτοβάθμιοι λ/σμοί αποθεμάτων (20-28), οι οποίοι είναι υποχρεωτικοί, αναπτύσσονται σε δευτεροβάθμιους, τριτοβάθμιους ή αναλυτικότερους λογαριασμούς, σύμφωνα με τις πληροφοριακές ανάγκες κάθε οικονομικής μονάδας.

Οι αγορές που πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια της χρήσεως, καθώς και τα αρχικά και τελικά αποθέματα, για κάθε κατηγορία αγαθών των λογαριασμών 20-28, παρακολουθούνται υποχρεωτικά σε χωριστούς δευτεροβάθμιους, τριτοβάθμιους ή αναλυτικότερους λογαριασμούς.

Ακολουθεί, ενδεικτικά, η ανάπτυξη του λογαριασμού 20 μιας επιχειρήσεως πωλήσεως ειδών ενδύσεως.

20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ

20.00 ΕΙΔΟΣ Α΄

- 20.00.00 Αποθέματα
- 20.00.01 Αγορές χρήσεως
- 20.00.02 Εκπτώσεις αγορών (είδους Α)

20.01 ΕΙΔΟΣ Β΄

- 20.01.00 Αποθέματα
- 20.01.01 Αγορές χρήσεως
- 20.01.02 Εκπτώσεις αγορών (είδους Β)

20.02 ΕΙΔΟΣ Γ΄

Κ.Ο.Κ.

20.98 Εκπτώσεις αγορών (για περισσότερα από ένα είδη)

20.99 Προϋπολογισμός αγοράς (Λ/58.14)

Σημειώνεται ότι το τελευταίο όριο αναλύσεως για καθέναν από τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς 20-28 είναι οι μερίδες αποθήκης (διαρκής απογραφή), που αποτελούν το έσχατο όριο αναλύσεως του λογαριασμού 94 «Αποθέματα» της αναλυτικής λογιστικής. Στη γενική λογιστική τα αποθέματα παρακολουθούνται μόνον κατ' αξίαν.

Στη μερίδα αποθήκης παρακολουθείται η τελευταία υποδιαίρεση της συγκεκριμένης κατηγορίας αποθέματος, όπως π.χ. στα εμπορεύματα, μερίδα αποθήκης αντιπροσωπεύει το είδος, ενδεχόμενα δε και την ποιότητα. Ως είδος θεωρείται σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ. η ουσιώδης ποιοτική διάκριση των αγαθών, η οποία επηρεάζει σημαντικά τουλάχιστον την απόδοση ή το κόστος ή την τιμή πώλησεως διαζευκτικά ή αθροιστικά, λ.χ. το σιτάρι και το κριθάρι είναι δύο είδη δημητριακών που διακρίνονται τόσο από την υλική τους σύσταση όσο και από την εξωτερική τους εμφάνιση. Η ποιότητα αποτελεί περαιτέρω διάκριση του είδους· ποιότητα είναι η έσχατη υποδιάκριση του είδους με την οποία αυτό κυκλοφορεί στην αγορά. Κάθε είδος είναι δυνατό να έχει πολλές ποιότητες, οι οποίες διαφέρουν μεταξύ τους από την εμπεριεχόμενη ποσότητα υλικών, την ειδική μέθοδο κατασκευής, την εξωτερική εμφάνιση, τη συσκευασία ή την προέλευση κ.λ.π. των αγαθών – το σιτάρι διακρίνεται σε ποιότητες: σκληρό, μαλακό κ.λ.π.

- το κριθάρι διακρίνεται σε ποιότητες ανάλογα με τον προορισμό του σε: βυνοκριθή, οينوπνευματοποιΐας, κ.λ.π.

Η τελευταία υποδιαίρεση κάθε κατηγορίας αποθεμάτων παρακολουθείται σε περισσότερες από μια μερίδες αποθήκης, όταν το ίδιο απόθεμα βρίσκεται σε περισσότερους από έναν αποθηκευτικούς χώρους.

Οι λογαριασμοί της τελευταίας υποδιαίρεσεως των αποθεμάτων τηρούνται κατά ποσότητα και αξία. Εξαιρέση από τον κανόνα αυτό είναι δυνατό να γίνεται για ορισμένες κατηγορίες αναλώσιμων υλικών που θεωρούνται ότι αναλώνονται αμέσως με την παραλαβή τους. Τα αναλώσιμα αυτά υλικά είναι δυνατό να παρακολουθούνται είτε στο σύνολό τους είτε κατά ομάδες, μόνο κατ'αξία. Σύμφωνα με το άρθρο του Κ.Β.Σ. «βοηθητικές ύλες και είδη συσκευασίας, των οποίων η συνολική αξία δεν υπερβαίνει το 3% του συνολικού κόστους των προϊόντων, με βάση τα στοιχεία της προηγούμενης χρήσης, μπορεί να παρακολουθούνται στο βιβλίο αποθήκης συνολικά μόνο κατ'αξία σε αντίστοιχο λογαριασμό».

Η τελευταία υποδιαίρεση κάθε κατηγορίας αποθεμάτων υπαγορεύεται είτε από διαχειριστικές και κοστολογικές ανάγκες είτε από υποχρεωτικής εφαρμογής κανόνες δικαίου, δηλαδή από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.

2.4 Λειτουργία των λογαριασμών των αγοραζόμενων αποθεμάτων (λ/σμοί 20,24,25,26 και 28)

Οι λογαριασμοί 20-28 λειτουργούν σύμφωνα με τα παρακάτω:

- Κατά την έναρξη της χρήσεως χρεώνονται (οι ειδικοί υπολογαριασμοί αποθεμάτων) με την αξία των αποθεμάτων της προηγούμενης απογραφής.
- Κατά τη διάρκεια της χρήσεως χρεώνονται (οι ειδικοί υπολογαριασμοί αγορών) με την αξία κτήσεως των αγοραζόμενων αγαθών και πιστώνονται με τις τυχόν επιστροφές αγορών και τις εκτός τιμολογίου εκπτώσεις.
- Κατά το τέλος της χρήσεως πιστώνονται, με χρέωση του λογαριασμού 80.00 «Λογαριασμός γενικής εκμεταλλεύσεως», με την αξία των αρχικών αποθεμάτων και την αξία των καθαρών, μετά την αφαίρεση των επιστροφών και των εκτός τιμολογίου εκπτώσεων, αγορών της χρήσεως, και χρεώνονται, με πίστωση του αυτού λογαριασμού 80.00, με την αξία των τελικών

αποθεμάτων, όπως η αξία αυτή προκύπτει κατά την αποτίμησή τους, που διενεργείται σύμφωνα με τους κανόνες που καθορίζονται παρακάτω.

Έτσι, το παραστατικό διάγραμμα λειτουργίας των λογαριασμών αποθεμάτων έχει ως εξής:

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

· Αξία αποθεμάτων προηγούμενης απογραφής	· Επιστροφές αγορών (με χρέωση του 50 «προμηθευτές»)
· Αξία κτήσεως των αγοραζόμενων στη χρήση αγαθών (με πίστωση του 50 «προμηθευτές» ή 38 «χρηματικά διαθέσιμο»)	· Εκπτώσεις εκτός τιμολογίου (με χρέωση του 50 «προμηθευτές»)
· Αξία των αποθεμάτων λήξεως (με πίστωση του 80.00 «λογαριασμός γενικής εκμεταλλεύσεως»)	· Αξία αρχικών αποθεμάτων + Αξία αγορών χρήσεως – (επιστροφές αγορών + εκτός τιμολογίου εκπτώσεις) με χρέωση του 80.00 «λογ/σμός γενικής εκμεταλ/σεως»

2.5. Λογιστική παρακολούθηση των αγορών αποθεμάτων

2.5.1. Αγορές από το εσωτερικό

Όπως αναφέρθηκε πιο πάνω, για κάθε κατηγορία αγαθών των λογαριασμών 20-28 τηρείται υποχρεωτικά δευτεροβάθμιος, τριτοβάθμιος ή αναλυτικότερος λογαριασμός «αγορές χρήσεως». Η χρέωση του υπολογαριασμού αυτού διενεργείται κατά την παραλαβή των αγοραζόμενων αγαθών με βάση τα τιμολόγια και λοιπά δικαιολογητικά αγοράς.

Σε περιπτώσεις που, κατά τη διάρκεια της χρήσεως, περιέρχονται στην οικονομική μονάδα τιμολόγια πριν από την παραλαβή των αντίστοιχων αγαθών, δεν διενεργούνται εγγραφές. Σε περιπτώσεις όμως που, κατά το τέλος της χρήσεως, λαμβάνονται τιμολόγια για αγορές αγαθών που δεν έχουν παραληφθεί, αλλά έχουν φορτωθεί για λογαριασμό και με ευθύνη της οικονομικής μονάδας, πιστώνεται με την αξία τους ο προσωπικός λογαριασμός του προμηθευτή, με χρέωση του υπολογαριασμού 36.02 «μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού» / «αγορές υπό παραλαβή». Ο λογαριασμός 36.02 τακτοποιείται στην επόμενη χρήση κατά την παραλαβή των αγαθών, με χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 2.

Η χρέωση του λογαριασμού «αγορές χρήσεως» γίνεται με την τιμή κτήσεως των αγοραζόμενων αγαθών, η οποία συντίθεται από:

την τιμολογιακή αξία των αγοραζόμενων αποθεμάτων	+	τα ειδικά έξοδα αγοράς
---	---	---------------------------

Τιμολογιακή αξία κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. είναι η «αξία που αναγράφεται στα τιμολόγια αγοράς, μειωμένη κατά τις ενδεχόμενες εκπτώσεις που χορηγούνται από τους προμηθευτές και απαλλαγμένη από τα ποσά των φόρων και τελών τα οποία δεν βαρύνουν, τελικά, την οικονομική μονάδα».

Σημειώνεται ότι τα ποσά του φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) που καταβάλλονται κατά τις αγορές των προς βιομηχανοποίηση υλών, τα οποία, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία, συμψηφίζονται με οφειλές της οικονομικής μονάδας από Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις πωλήσεις της, καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 54.00 «Φόρος προστιθέμενης αξίας».

Ειδικά έξοδα αγορών είναι εκείνα που πραγματοποιούνται κατά τρόπο άμεσο για κάθε συγκεκριμένη αγορά μέχρι την παραλαβή και αποθήκευση των αγαθών (π.χ. τα έξοδα μεταφοράς και παραλαβής των αγαθών), καταχωρούνται απευθείας σε χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 2. Τα έξοδα αυτά,

μετά τη λήψη του οικείου στοιχείου, π.χ. τιμολογίου, με πίστωση του λογαριασμού του προμηθευτή ή των λογαριασμών των χρηματικών διαθεσίμων ή των οικείων υπολογαριασμών του 32. Ενδεχόμενη διαφορά μεταξύ της αξίας του τιμολογίου και εκείνης που λαμβάνεται υπόψη κατά τη χρέωση των λογαριασμών των αποθεμάτων, καταχωρείται στους οικείους λογαριασμούς αυτών, εκτός αν η τακτοποιητική εγγραφή γίνεται έπειτα από το κλείσιμο του ισολογισμού, οπότε η διαφορά αυτή καταχωρείται στον οικείο υπολογαριασμό του 82 «έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων».

Σε περιπτώσεις που, κατά τη διάρκεια της χρήσεως, περιέρχονται στην οικονομική μονάδα τιμολόγια πριν από την παραλαβή των αντίστοιχων αγαθών, δεν διενεργούνται εγγραφές.

Σε περιπτώσεις που λαμβάνονται τιμολόγια, που αφορούν αγορές αγαθών από το εσωτερικό, τα οποία, κατά το τέλος της χρήσεως, δεν έχουν παραληφθεί, η οικονομική μονάδα μπορεί να μη διενεργεί σχετικές εγγραφές, όπως διενεργεί προκειμένου για αγορές από το εσωτερικό.

Η χρέωση των λογαριασμών αγορών εξωτερικού γίνεται επίσης στο κόστος κτήσεως, δηλαδή με την τιμολογιακή αξία προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς (δασμοί εισαγωγής, ασφάλιστρα, φορτοεκφορτωτικά, ναύλοι, έξοδα παραλαβής κ.λ.π.).

Το κόστος κτήσεως των αγοραζόμενων από το εξωτερικό αποθεμάτων συγκεντρώνεται στο λογαριασμό 32.01 «παραγγελίες στο εξωτερικό / παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων» και στη συνέχεια το συνολικό κόστος μεταφέρεται στους λογαριασμούς των αγορών της χρήσεως.

Σημειώνεται ότι η χρηματική αξία των αποθεμάτων, που αγοράζονται από το εξωτερικό, ανεξάρτητα από τον τρόπο διακανονισμού της συναλλαγματικής τους αξίας (π.χ. έναντι φορτωτικών εγγραφών, με άνοιγμα ανέκκλητης πιστώσεως ή με αποδοχή συναλλαγματικών) υπολογίζεται με βάση την επίσημη τιμή του ξένου νομίσματος (συναλλάγματος) της ημέρας διακανονισμού της αξίας. Η ημέρα αυτή συμπίπτει με την ημερομηνία της

σχετικής εκκαθαρίσεως της Τράπεζας που μεσολαβεί για την εισαγωγή και, σε περίπτωση προεμβάσματος για το όλο ή μέρος της αξίας, με την ημερομηνία του προεμβάσματος.

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

Παράδειγμα: Η εταιρία εισάγει από το γερμανικό οίκο Siemens ηλεκτρικά είδη αξίας DM 50.000,00€ (αξία εμπορεύματος DM 45.000 + προμήθεια αντιπροσώπου DM 5.000) μέσω του καταστήματος Εξαρχείων της Εθνικής Τράπεζας μετρητοίς έναντι φορτωτικών εγγράφων. Η εταιρία καταβάλλει στην Τράπεζα: παράβολο 20,00€, προμήθεια έγκρισης εισαγωγής 10,00€, τέλος ελέγχου συναλλάγματος εισαγωγών 25,00€ και περιθώρια και προκαταβολές δασμών 300.000,00€

Η εταιρεία θα διενεργήσει την εγγραφή:

32	Παραγγελίες στο εξωτερικό	300.055
	(32.01 Παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων)	55
	(32.01.00 Παραγγελία Νο....)	
	(32.04 Δεσμευμένα περιθώρια και δασμοί εισ/γής)	300.000
	(εις) 38.00 Ταμείο	300.055

Κατά το διακανονισμό και την έκδοση της εκκαθαρίσεως από την Τράπεζα, η εταιρία καταβάλλει σ'αυτή διάφορα έξοδα και αμοιβές (ασφάλιστρα, προμήθειες, ταχυδρομικά – τηλεγραφικά κ.λ.π.) 200€ καθώς και την αξία των εισαγομένων €3.150.000 (DM 45.000 X 70) και την προμήθεια αντιπροσώπου €340.000 (DM 5.000 X 68) και θα διενεργήσει τις εγγραφές:

32. Παραγγελίες στο εξωτερικό	3.490.200,00
(32.01. Παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων)	
(32.01.00 Παραγγελία Νο....)	
(εις) 38.00 Ταμείο	3.490.200,00
<hr/>	
20. Εμπορεύματα	3.490.255,00
(20.00 Κατηγορία...)	
(20.00.01 Αγορές χρήσεως)	
(εις) 32 Παραγγελίες στο εξωτερικό	3.490.255,00
(32.01 Παραγγελίες & διαφ. Στοιχείων)	
(32.01.00 Παραγγελία Νο.....)	
<hr/>	
38.00 Ταμείο	300.000,00
(εις) 32 Παραγγελίες στο εξωτερικό	300.000,00
(32.04 Δεσμευμένα περιθώρια και	
δασμοί εισαγ.)	
Είσπραξη περιθωρίων	
<hr/>	

2.5.3 Εκπτώσεις επί αγορών

Εκπτώσεις επί αγορών είναι οι εκπτώσεις που αναγράφονται στα τιμολόγια αγορών κι αυτές που χορηγούνται με πιστωτικά τιμολόγια που εκδίδουν οι προμηθευτές.

Οι εκπτώσεις χορηγούνται κυρίως: (α) λόγω εξοφλήσεως του τιμολογίου πριν από τη συμφωνημένη προθεσμία εξοφλήσεώς του (ταμιακές εκπτώσεις), (β) λόγω ύψους αγορών που χορηγούνται συνήθως στο τέλος της χρήσεως με βάση το ύψος των αγορών κάθε πελάτη (καλούμενες συνήθως και κλιμακωτές εκπτώσεις), (γ) λόγω ελαττωματικότητας των πωληθέντων και γενικά

μειωμένης ποιότητας σε σχέση με τη συμφωνημένη, (δ) λόγω διαφοράς στην ποσότητα των πωληθέντων κ.λπ.

Ειδικότερα για τις ταμιακές εκπτώσεις, σημειώνουμε τα εξής:

Θεωρητικά, οι εκπτώσεις αυτές είτε λήφθησαν είτε όχι, πρέπει να εκπίπτονται από το κόστος κτήσεως. Οι ταμιακές εκπτώσεις που δεν λήφθησαν πρέπει να θεωρούνται χρηματοοικονομικό έξοδο, όπως χρηματοοικονομικό έξοδο πρέπει να θεωρούνται και οι επιβαρύνσεις που τυχόν έχει η αγοράστρια επιχείρηση για την παράταση της προθεσμίας εξοφλήσεως του τιμολογίου.

Οι επί πιστώσει, λοιπόν, αγορές πρέπει να καταχωρούνται απαλλαγμένες από τις εκπτώσεις για να εμφανίζονται στο σωστό κόστος κτήσεώς τους και μάλιστα ανεξάρτητα αν οι εκπτώσεις αυτές λήφθησαν ή όχι. Μολονότι θεωρητικά η άποψη αυτή είναι η ορθή, στην πράξη μόνο οι λαμβανόμενες εκπτώσεις μειώνουν το κόστος των αγορών και μάλιστα κατά το χρόνο λήψεώς τους (οπότε πιθανόν να έχει ήδη πωληθεί ή αναλωθεί το αγορασθέν), ενώ σχεδόν ποτέ δεν μειώνουν το κόστος των αγορών οι μη λαμβανόμενες εκπτώσεις.

(Ορθή μέθοδος)

Του καθαρού ποσού

(α) Απεικόνιση της αγοράς

Αγορές εμπ/των 900.000

Προβλέψεις εκπτ.

Αγορών 100.000

Προμηθευτές 1.000.000

(Εσφαλμένη μέθοδος)

Του μικτού ποσού

Αγορές εμπ/των 1.000.000

Προμηθευτές 1.000.000

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., τον Κ.Β.Σ. και την Αγορανομική Νομοθεσία, όλες γενικά οι εκπτώσεις, ανεξάρτητα από το λόγο που επέβαλε τη χορήγησή τους, θεωρούνται μειωτικές της τιμής κτήσεως.

Στις περιπτώσεις που, για διάφορους λόγους, οι εκπτώσεις αγορών δεν είναι δυνατό να μειώνουν την τιμολογιακή αξία αγοράς, καταχωρούνται στους κατά κατηγορίες αποθεμάτων υπολογαριασμούς εκπτώσεων:

- είτε κατά κατηγορίες αποθεμάτων (λ.χ. εκπτώσεις αγορών πουλόβερ ανδρικών, μπουφάν ανδρικών, υποκαμίσων γυναικείων)
- είτε για περισσότερες κατηγορίες, όταν δεν είναι δυνατός ή όταν είναι δυσχερής ο διαχωρισμός τους στις επιμέρους κατηγορίες (λ.χ. εκπτώσεις αγορών μάλλινων ειδών, βαμβακερών ειδών).

Υποστηρίζεται ότι οι εκπτώσεις που λαμβάνει η επιχείρηση σαν ποινική ρήτρα, λόγω καθυστερήσεως στην παράδοση του αγαθού ή για άλλο λόγο που δεν συναντάται με την ποσότητα και την ποιότητα του αγαθού αυτού, αποτελούν αποτέλεσμα (κέρδος) για την αγοράστρια επιχείρηση.

Άλλο σημαντικό πρόβλημα προκύπτει στις περιπτώσεις που οι εκπτώσεις χορηγούνται πολύ μεταγενέστερα από το χρόνο πραγματοποίησης των αγορών, κυρίως στις εκπτώσεις λόγω κύκλου εργασιών (εκπτώσεις τζίρου), που χορηγούνται συνήθως στο τέλος της χρήσεως, οπότε είναι ενδεχόμενο τα αγορασθέντα να έχουν ήδη μερικά ή ολικά πωληθεί ή βιομηχανοποιηθεί. Όταν, στις περιπτώσεις αυτές, παραμένει στο τέλος της χρήσεως απόθεμα από τα αγαθά που αγοράστηκαν, πρέπει να γίνεται κατανομή των εκπτώσεων μεταξύ κόστους μενόντων και κόστους πωλημένων. Οι εκπτώσεις λόγω τζίρου μπορούν να αντιμετωπιστούν σωστά εφαρμόζοντας την παραπάνω μέθοδο του «καθαρού ποσού», με την επισήμανση ότι η διαφορά που τυχόν προκύπτει μεταξύ των εκπτώσεων που προβλέφθηκαν κι αυτών που πραγματοποιήθηκαν δεν αποτελεί έξοδο χρηματοδοτήσεως, αλλά ποσό μειωτικό του κόστους των αγορασθέντων.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. προβλέπει τους προαιρετικούς υπολογαριασμούς 20.98, 24.98, 25.98, 26.98 και 28.98. Οι λογαριασμοί αυτοί πιστώνονται με τις εκτός του τιμολογίου λαμβανόμενες εκπτώσεις επί αγορών, όταν η διάκρισή τους κατά κατηγορίες αποθεμάτων είναι αδύνατη ή παρουσιάζει δυσκολίες.

Στο τέλος της χρήσεως, τα υπόλοιπα των υπολογαριασμών εκπτώσεων αγορών μεταφέρονται στους αντίστοιχους υπολογαριασμούς «αγορές χρήσεως». Όταν οι εκπώσεις αγορών αναφέρονται σε περισσότερες από μια κατηγορίες αποθεμάτων και ο διαχωρισμός τους κατά κατηγορία είναι αδύνατος ή δυσχερής, η κατανομή τους στις κατηγορίες αυτές γίνεται ανάλογα με την πριν από τις εκπώσεις αξία κτήσεώς τους.

Δηλαδή γίνονται οι εγγραφές:

50.00 Προμηθευτές εσωτερικού

(εις) 20 Εμπορεύματα

20.00 Ανδρικά είδη

20.00.02 Εκπτώσεις αγορών ανδρικών ειδών

ή

20.98 Εκπτώσεις αγορών εμπορευμάτων

Στο τέλος της χρήσεως:

20. Εμπορεύματα

20.00 Ανδρικά είδη

20.00.02 Εκπτώσεις αγορών ανδρικών ειδών

ή

20.98 Εκπτώσεις αγορών εμπορευμάτων

(εις) 20. Εμπορεύματα

20.00 Ανδρικά είδη

20.00.01 Αγορές χρήσεως

20.01 Γυναικεία είδη

20.00.01 Αγορές χρήσεως

κ.λπ.

2.5.4. Προϋπολογισμένες αγορές

Προϋπολογισμένες αγορές είναι οι αγορές που πραγματοποιήθηκαν (δηλαδή παρέλαβε η οικονομική μονάδα τα αποθέματα που αγόρασε), αλλά χωρίς τιμολόγιο ή άλλο παραστατικό αξίας.

Στις περιπτώσεις αυτές, κατά την παραλαβή των αγαθών χρεώνονται οι λογαριασμοί αποθεμάτων με τη συμφωνημένη αξία των αγαθών που παραλαμβάνονται, με πίστωση του λογαριασμού 56.02 «αγορές υπό τακτοποίηση», ο οποίος χρεώνεται, αμέσως μετά τη λήψη του οικείου στοιχείου, π.χ. τιμολογίου, με πίστωση του λογαριασμού του προμηθευτή ή των λογαριασμών των χρηματικών διαθεσίμων ή των οικείων υπολογαριασμών του 32. Ενδεχόμενη διαφορά μεταξύ της αξίας του τιμολογίου και εκείνης που λαμβάνεται υπόψη κατά τη χρέωση των λογαριασμών των αποθεμάτων, καταχωρείται στους οικείους λογαριασμούς αυτών, εκτός αν η τακτοποιητική εγγραφή γίνεται έπειτα από το κλείσιμο του ισολογισμού, οπότε η διαφορά αυτή καταχωρείται στον οικείο υπολογαριασμό του 82 «έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων».

Αντί του παραπάνω χειρισμού, το Ε.Γ.Λ.Σ. προβλέπει την τήρηση προαιρετικών δευτεροβάθμιων λογαριασμών «προϋπολογισμένων αγορών», οι οποίοι χρεώνονται με την εκτιμώμενη (προϋπολογιζόμενη) αξία των αγαθών που παραλαμβάνονται χωρίς παραστατικό πώλησεως, με πίστωση των αντίστοιχων και οικείων υπολογαριασμών του 58 «λογαριασμοί περιοδικής κατανομής».

Δηλαδή, κατά την παραλαβή των αγοραζόμενων γίνεται, κατά περίπτωση, η ακόλουθη εγγραφή:

Χρεούμενοι	Πιστούμενοι (58 λογαριασμοί περιοδικής κατανομής)
20.99 Εμπορεύματα/ Προϋπολογι- γισμένες αγορές	58.20 Προϋπολογισμένες αγορές εμπορευμάτων
24.99 Πρώτες & βοηθητικές ύλες - Υλικά συσκευασίας / Προ- ϋπολογισμένες αγορές	58.24 Προϋπολογισμένες αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών-υλικών συσκευασίας
25.99 Αναλώσιμα υλικά / Προϋπο- λογισμένες αγορές	58.25 Προϋπολογισμένες αγορές αναλώσιμων στοιχείων
26.99 Αντ/κτικά πάγιων στοιχείων Προϋπολογισμένες αγορές	58.26 Προϋπολογισμένες αγορές αντ/κτικών πάγιων στοιχείων
28.99 Είδη συσκευασίας / Προϋπο- λογισμένες αγορές	58.28 Προϋπολογισμένες αγορές ειδών συσκευασίας

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

Οι κανόνες που διέπουν τη συλλειτουργία των παραπάνω λογαριασμών προϋπολογισμένων αγορών αναπτύσσονται πιο κάτω.

2.6. Ενδοκοινοτική διακίνηση αγαθών

Τα αγαθά από 1.1.1993 κυκλοφορούν ελεύθερα στην Εσωτερική Αγορά της Κοινότητας, χωρίς διατυπώσεις και ελέγχους στα σύνορα. Συνοδευτικά έγγραφα κυκλοφορίας των αγαθών στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές είναι τα φορολογικά και εμπορικά έγγραφα που χρησιμοποιούνται και για τις εθνικές συναλλαγές των κρατών μελών.

Δηλαδή τα Ελληνικά αγαθά θα ταξιδεύουν προς τις άλλες της Ευρωπαϊκής Ένωσης με το Δ.Α. ή τιμολόγιο - Δ.Α. το οποίο πλέον θα φθάνει και θα παραδίδεται στον αγοραστή και δεν θα σταματάει στα τελωνεία (σύνορα) όπως μέχρι 31-12-1992.

2.6.1. Ενδοκοινοτικές συναλλαγές

Ενδοκοινοτικές συναλλαγές είναι οι συναλλαγές που πραγματοποιούνται σε κοινοτικό επίπεδο και ανάλογα με τη μορφή της συναλλαγής μπορούν να ταξινομηθούν στις ακόλουθες κατηγορίες:

α) Συναλλαγές μεταξύ των επιχειρήσεων

Είναι οι συναλλαγές που γίνονται μεταξύ δύο υποκειμένων στο ΦΠΑ επιχειρήσεων, οι οποίες είναι εγκατεστημένες σε διαφορετικά Κράτη – Μέλη.

Παραδείγματος χάριν ελληνική επιχείρηση εμπορίας ηλεκτρικών συσκευών αγοράζει τέτοιες συσκευές από αντίστοιχη ιταλική.

Γερμανική επιχείρηση εμπορίας ειδών διατροφής αγοράζει από αντίστοιχη ελληνική κονσέρβες φρούτων.

Για να είναι ενδοκοινοτικές αυτές οι συναλλαγές θα πρέπει απαραίτητα οι συναλλασσόμενες επιχειρήσεις να είναι υποκείμενες στο φόρο και να υπάρχει αποδεδειγμένα φυσική μεταφορά των αγαθών από το ένα Κράτος – Μέλος στο άλλο.

Υποκείμενος στο φόρο θεωρείται:

- Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής.

- Κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί περιστασιακά παράδοση ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, το οποίο αποστέλλεται ή μεταφέρεται προς άλλο κράτος – μέλος.

Δεν θεωρείται ότι ασκούν οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο οι μισθωτοί και λοιπά φυσικά πρόσωπα, τα οποία συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας ή με οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης, όσον αφορά τους όρους εργασίας ή την αμοιβή και συνεπάγεται την ευθύνη του εργοδότη.

- Το Ελληνικό Δημόσιο, οι Δήμοι, οι Κοινότητες και τα άλλα ΝΠΔΔ δεν θεωρούνται υποκείμενοι στον φόρο για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν κατά την εκπλήρωση της αποστολής τους, ακόμη και αν εισπράττουν τέλη, δικαιώματα ή εισφορές. Εν τούτοις, τα πρόσωπα αυτά θεωρούνται ως υποκείμενοι στον φόρο κατά το μέτρο που η μη υπαγωγή στον φόρο των δραστηριοτήτων τους οδηγεί σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού. Δηλαδή, τα πρόσωπα που αναφέρονται στις διατάξεις της παραγράφου αυτής εξαιρούνται μόνο για τις πράξεις που ενεργούν ως δημόσια εξουσία.

(β) Συναλλαγές με απαλλασσόμενα πρόσωπα ή επιχειρήσεις μη υποκείμενες στο φόρο

Είναι οι συναλλαγές που γίνονται μεταξύ προσώπων ή επιχειρήσεων που είναι εγκατεστημένες σε διαφορετικά Κράτη – Μέλη και ο ένας από τους συναλλασσόμενους δεν είναι υποκείμενος στο ΦΠΑ.

Παραδείγματος χάριν βελγικό νοσοκομείο (απαλλασσόμενη επιχείρηση) αγοράζει αξονικό τομογράφο από αγγλικό εργοστάσιο κατασκευής ιατρικών μηχανημάτων. Ένας ελληνικός δήμος αγοράζει απορριμματοφόρα οχήματα από γαλλική επιχείρηση κατασκευής ειδικών οχημάτων.

Ελληνικό εκπαιδευτήριο αγοράζει οπτικοακουστικά μέσα από ιταλική επιχείρηση εμπορίας τέτοιων ειδών.

Οι συναλλαγές αυτές είναι ενδοκοινοτικές αλλά διέπονται από ορισμένους ειδικούς κανόνες προκειμένου να προσδιορισθεί ο τόπος φορολόγησης.

(γ) Πωλήσεις σε ιδιώτες

Μετά την κατάργηση των φορολογικών συνόρων (1-1-1993) οι ιδιώτες που ταξιδεύουν από το ένα Κράτος – Μέλος στο άλλο και αγοράζουν αγαθά, πληρώνουν το ΦΠΑ στο Κράτος – Μέλος που τα αγόρασαν και δεν είναι υπόχρεοι για καταβολή ΦΠΑ όταν θα επιστρέψουν στο δικό τους Κράτος-Μέλος.

Παραδείγματος χάριν Ιταλίδα τουρίστρια που αγοράζει κοσμήματα από κατάστημα της Αθήνας, θα επιβαρυνθεί με ελληνικό ΦΠΑ (19%) και δεν είναι υπόχρεη για καταβολή ΦΠΑ όταν επιστρέψει στην Ιταλία.

(δ) Πωλήσεις από απόσταση

Οι συναλλαγές αυτές πραγματοποιούνται με αποστολή των αγαθών και την ευθύνη της μεταφοράς την αναλαμβάνει ο πωλητής, ο οποίος είναι υποκείμενος στο ΦΠΑ εγκατεστημένος σε ένα Κράτος – Μέλος και ο αγοραστής σε άλλο. Ο αγοραστής είναι κατά κανόνα ιδιώτης ή άλλο πρόσωπο το οποίο ενεργεί σαν ιδιώτης, που δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και δεν υποχρεούται από άλλες διατάξεις να καταβάλει το φόρο σαν ενδοκοινοτική απόκτηση. Η επιλογή των αγοραζομένων προϊόντων μπορεί να γίνει μέσω ειδικών φυλλαδίων ή τιμοκαταλόγων που να έχουν έντυπη ή ηλεκτρονική

μορφή. Η παραγγελία μπορεί να γίνει γραπτά, τηλεφωνικά ή μέσω Internet. Και η παράδοση γίνεται συνήθως ταχυδρομικά ή ηλεκτρονικά.

Παραδείγματος χάριν Έλληνας δικηγόρος δίνει τηλεφωνικά παραγγελία για μερικά συλλεκτικά μουσικά cd's τα οποία του αποστέλλονται ταχυδρομικά από την Αγγλία. Έλληνας σπουδαστής από τη Θεσσαλονίκη δίνει παραγγελία μέσω Internet για δύο εξειδικευμένα βιβλία, τα οποία του αποστέλλονται ταχυδρομικά από τη Γαλλία.

Ο τόπος φορολογίας αυτών των συναλλαγών είναι το Κράτος – Μέλος εγκατάστασης του πωλητή, εκτός εάν οι συνολικές πωλήσεις του κατά την τρέχουσα ή προηγούμενη διαχειριστική περίοδο προς το συγκεκριμένο Κράτος – Μέλος του αγοραστή έχουν υπερβεί ορισμένα όρια (35.000,00 ή 100.000,00€), τα οποία έχουν καθοριστεί από το Κράτος – Μέλος του αγοραστή.

Στο παραπάνω αναφερόμενο παράδειγμα οι πωλήσεις της γαλλικής επιχείρησης προς Έλληνες αγοραστές μέχρι του ορίου των 35.000,00€ επιβαρύνονται με γαλλικό ΦΠΑ. Εάν οι πωλήσεις αυτές υπερβούν τα 35.000,00€ τότε τόπος φορολογίας των περαιτέρω πωλήσεων είναι η Ελλάδα και αυτό σημαίνει ότι η γαλλική επιχείρηση πρέπει να ορίσει φορολογικό εκπρόσωπο στην Ελλάδα μέσω του οποίου θα πωλεί με ελληνικό ΦΠΑ τον οποία θα αποδίδει στο Ελληνικό Δημόσιο. (Αναλυτικές οδηγίες και διευκρινήσεις για τις πωλήσεις από απόσταση περιλαμβάνονται στη σχετική ΠΟΛ. 1004/1993).

Για τα όρια που ισχύουν στα Κράτη – Μέλη παρατίθεται ο παρακάτω πίνακας:

Κράτος - Μέλος	Κοινοτικό πρόθεμα	Όριο σε ευρώ
Αυστρία	AT	100.000,00
Βέλγιο	BE	35.000,00
Γαλλία	FR	100.000,00
Γερμανία	DE	100.000,00
Δανία	DK	35.000,00
Ελλάδα	EL	35.000,00
Ιταλία	IT	35.000,00
Ιρλανδία	IE	35.000,00
Ισπανία	ES	35.000,00
Λουξεμβούργο	LU	100.000,00
Μεγ. Βρετανία	GB	100.000,00
Ολλανδία	NL	100.000,00
Πορτογαλία	PT	35.000,00
Σουηδία	SE	35.000,00
Φινλανδία	FI	35.000,00

2.6.2. Ενδοκοινοτική παράδοση

Ενδοκοινοτική παράδοση είναι η παράδοση αγαθών, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο Κράτος – Μέλος από τον πωλητή ή τον παραλήπτη ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους, προς άλλον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, το οποίο υπό προϋποθέσεις καθίσταται υποκείμενο στο ΦΠΑ.

Η παράδοση αυτή, που πριν την κατάργηση των φορολογικών συνόρων εθεωρείτο εξαγωγή, στα πλαίσια του μεταβατικού καθεστώτος (μετά την 1-1-1993) θεωρείται ενδοκοινοτική παράδοση.

Σύμφωνα με τις διατάξεις αφενός του κοινοτικού (άρθρο 28 γ της 6^{ης} Οδηγίας) και αφετέρου του εθνικού δικαίου (άρθρο 28 του Ν. 2859/2000) η ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών απαλλάσσεται από ΦΠΑ.

Απαραίτητες προϋποθέσεις για την απαλλαγή είναι η φυσική μεταφορά του αγαθού από την Ελλάδα σε άλλο Κράτος – Μέλος και η τιμολόγηση να γίνεται μεταξύ δύο υποκειμένων και εγγεγραμμένων στο σύστημα VIES.

Παραδείγματος χάριν η παράδοση τυποποιημένων ξηρών καρπών από ελληνική σε γερμανική επιχείρηση αποτελεί ενδοκοινοτική παράδοση και απαλλάσσεται από ΦΠΑ. εφόσον βεβαίως συντρέχουν οι πιο πάνω αναφερόμενες προϋποθέσεις. Επίσης η πώληση κονσερβών από ελληνικό συνεταιρισμό σε Super-Market του Βελγίου, εφόσον συντρέχουν οι αναφερθείσες προϋποθέσεις, αποτελεί ενδοκοινοτική παράδοση και απαλλάσσεται από ΦΠΑ.

Οι εν λόγω ενδοκοινοτικές παραδόσεις είναι απαλλασσόμενες για την Ελλάδα γιατί θα αντιμετωπισθούν σαν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις στη Γερμανία και στο Βέλγιο αντίστοιχα και θα φορολογηθούν εκεί.

Μπορούμε να διακρίνουμε τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις σε:

- απλές παραδόσεις (π.χ. παράδοση από την Ελλάδα στην Ιταλία),
- τριγωνικές παραδόσεις (π.χ. παράδοση αγαθών στη Γερμανία, τα οποία όμως ο Έλληνας πωλητής αγόρασε από την Ιταλία),
- παράδοση αγαθών που υπόκειται σε Ειδικό Φόρο Κατανάλωσης (π.χ. παράδοση λικέρ από την Ελλάδα στην Ολλανδία),
- μεταφορά αγαθών επιχείρησης σε άλλο Κράτος – Μέλος (π.χ. μεταφορά εμπορεύσιμων αγαθών μιας ελληνικής επιχείρησης στο Βέλγιο για προσωρινή αποθήκευση και μεταγενέστερη πώληση) κ.λπ.

2.6.3. Ενδοκοινοτική απόκτηση

Ενδοκοινοτική απόκτηση είναι η πράξη με την οποία ένα πρόσωπο αποκτά το δικαίωμα να κατέχει ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από άλλο Κράτος – Μέλος στην Ελλάδα από τον πωλητή ή τον αγοραστή ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους.

Η πράξη αυτή που πριν από την κατάργηση των φορολογικών συνόρων εθεωρείτο εισαγωγή, στα πλαίσια του μεταβατικού καθεστώτος (μετά την 1.1.1993) θεωρείται ενδοκοινοτική απόκτηση.

Σύμφωνα με τις διατάξεις τόσο του κοινοτικού (άρθρα 22,26, 28^α και 33 της 6^{ης} Οδηγίας) όσο και του εθνικού δικαίου (άρθρα 11 και 15 του Ν. 2859/2000), η ενδοκοινοτική απόκτηση θεωρείται ότι πραγματοποιείται στην Ελλάδα, όταν κατά το χρόνο άφιξης των αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από άλλο Κράτος – Μέλος προς αυτόν που τα αποκτά, βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας.

Παραδείγματος χάριν η αγορά ηλεκτρικών συσκευών που πραγματοποιεί ελληνική εμπορική επιχείρηση από γερμανικό εργοστάσιο θεωρείται ενδοκοινοτική απόκτηση εάν βεβαίως τα αγαθά μεταφέρονται στην Ελλάδα και η τιμολόγηση γίνεται μεταξύ δύο υποκειμένων και εγγεγραμμένων στο σύστημα VIES.

Μπορούμε να διακρίνουμε τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις σε:

- απλές αποκτήσεις (π.χ. αγορά αγαθών από την Ιταλία),
- τριγωνικές αποκτήσεις (π.χ. αγορά αγαθών από τη Γερμανία, τα οποία όμως παραδόθηκαν από την Ιταλία),
- απόκτηση αγαθών με Ειδικό Φόρο Κατανάλωσης (π.χ. αγοράς μπίρας από την Ολλανδία),
- απόκτηση μεταφορικών μέσων (π.χ. αγορά φορτηγού αυτοκινήτου από τη Γερμανία),

- μεταφορά παγίων κοινοτικής επιχείρησης στην Ελλάδα (π.χ. ιταλική κατασκευαστική εταιρία μεταφέρει τον εξοπλισμό της στην Ελλάδα, προκειμένου να εκτελέσει ένα τεχνικό έργο).

Επισημαίνεται ότι τυπικά τις ανωτέρω ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ο τόπος φορολόγησης είναι η Ελλάδα. Στην πράξη όμως δεν εκταμιεύεται φόρος επειδή ο αναλογών ΦΠΑ χρεωπιστώνεται στη δήλωση ΦΠΑ. Ο εν λόγω ΦΠΑ θα εισπραχθεί στην περαιτέρω πώληση στο εσωτερικό της χώρας.

Το γεγονός αυτό δημιουργεί ένα ταμειακό μειονέκτημα για τις συναλλαγές στο εσωτερικό της χώρας.

2.6.4. Σύστημα VIES

Μέσω το συστήματος αυτού διενεργείται ο έλεγχος στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές. Τα γράμματα του VIES είναι αρχικά των λέξεων «VAT INFORMATION EXCHANGE SYSTEM» (VAT = Value Added Tax), δηλαδή ανταλλαγή πληροφοριών για το ΦΠΑ.

Πριν από την εφαρμογή του μεταβατικού καθεστώτος ο έλεγχος στη διακίνηση των αγαθών από το ένα κράτος στο άλλο γινόταν στα σύνορα και έτσι διασφαλιζόνταν τα έσοδα από ΦΠΑ. Όμως μετά την κατάργηση των φορολογικών συνόρων και των τελωνειακών διατυπώσεων δεν υφίσταται τέτοιος έλεγχος και για το λόγο αυτό δημιουργήθηκε το σύστημα VIES.

Πρόκειται για ένα ηλεκτρονικό σύστημα που λειτουργεί από το 1993 και με το οποίο είναι συνδεδεμένα όλα τα Κράτη – Μέλη. Βασίζεται στην αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών που μπορεί να έχει στη διάθεσή της κάθε φορολογική διοίκηση, αφού έχει πρόσβαση στις βάσεις δεδομένων των άλλων Κρατών – Μελών.

Σε κάθε Κράτος – Μέλος υπάρχει ένα κεντρικό μητρώο υποκειμένων στο ΦΠΑ, το οποίο περιλαμβάνει όλα τα πρόσωπα (νομικά ή φυσικά) που διενεργούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές. Το μητρώο αυτό είναι δυναμικό και

εμπλουτίζεται με τους νέους υποκείμενους που αρχίζουν ενδοκοινοτικές συναλλαγές. Με την εγγραφή του στο σύστημα, ο υποκείμενος «εξατομικεύεται», λαμβάνει δηλαδή τον «ευρωπαϊκό αριθμό ΦΠΑ», τον οποίο πρέπει να χρησιμοποιεί σε κάθε ενδοκοινοτική συναλλαγή. Ο αριθμός αυτός για την Ελλάδα είναι ο ΑΦΜ με τον ειδικό κωδικό (πρόθεμα) EL. Κάθε Κράτος – Μέλος έχει ειδικό κωδικό.

Εκτός από το πιο πάνω αναφερόμενο μητρώο υποκειμένων, οι φορολογικές διοικήσεις έχουν στη διάθεσή τους ορισμένα στοιχεία των συναλλαγών που γίνονται σε ενδοκοινοτικό επίπεδο. Τα στοιχεία αυτά προκύπτουν από την επεξεργασία των περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ και των ειδικών τριμηνιαίων ανακεφαλαιωτικών πινάκων (Listing). Από την εκμετάλλευση όλων των πιο πάνω στοιχείων οι φορολογικές διοικήσεις είναι σε θέση να διασταυρώνουν τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές, ώστε να διασφαλίζουν τα έσοδά τους.

Κάθε πρόσωπο που διενεργεί ενδοκοινοτικές συναλλαγές είναι υποχρεωμένο να αναγράφει στα στοιχεία που εκδίδει τον εξατομικευμένο αριθμό VIES (πρόθεμα EL και ΑΦΜ για την Ελλάδα), καθώς επίσης και τον ΑΦΜ/ΦΠΑ του αντισυμβαλλόμενου με τον ανάλογο κωδικό (πρόθεμα) που ισχύει σε κάθε Κράτος – Μέλος. Στην περίπτωση που ενεργεί για πρώτη φορά ενδοκοινοτική συναλλαγή, έχει υποχρέωση εγγραφής στο σύστημα VIES. Η εγγραφή γίνεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με την υποβολή δήλωσης μεταβολών εγγραφής στο VIES. Η εγγραφή αυτή για τα απαλλασσόμενα πρόσωπα που κάνουν ενδοκοινοτικές συναλλαγές ευκαιριακά, ισχύει και για την επόμενη διαχειριστική περίοδο.

Με το σύστημα VIES ο πωλητής έχει τη δυνατότητα αλλά και την υποχρέωση να ελέγχει την εγκυρότητα του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αγοραστή, τον τόπο εγκατάστασής του και κατά συνέπεια διασφαλίζεται ότι ο αγοραστής θα δηλώσει τη συναλλαγή σαν ενδοκοινοτική απόκτηση στο Κράτος – Μέλος εγκατάστασής του.

Επισημαίνεται ότι είναι απαραίτητο να επαληθεύεται ο ΑΦΜ/ΦΠΑ του αγοραστή που είναι εγκατεστημένος σε άλλο Κράτος – Μέλος, γιατί αν δεν επιβεβαιώνεται ο ΑΦΜ/ΦΠΑ, θα πρέπει στο τιμολόγιο να χρεώνεται ΦΠΑ.

2.6.5. Ανακεφαλαιωτικός Πίνακας Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων (Listing παράδοσης)

Ο υποκείμενος στο φόρο όταν πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές παραδόσεις έχει την υποχρέωση, εκτός από τη σχετική καταχώρηση στην περιοδική δήλωση ΦΠΑ, να υποβάλει Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Παραδόσεων (Listing) τόσο για τις απλές παραδόσεις όσο και για τις τριγωνικές παραδόσεις στα άλλα Κράτη – Μέλη (άρθρο 36 του Ν. 2859/2000).

Επιπλέον η υποχρέωση υποβολής υπάρχει και στις περιπτώσεις μετακίνησης αγαθών από υποκείμενο εγκατεστημένο στην Ελλάδα προς άλλο Κράτος – Μέλος για τις ανάγκες της επιχείρησής του, καθώς και στις παραδόσεις καινούργιων μεταφορικών μέσων ή προϊόντων που υπάγονται σε Ειδικό Φόρο Κατανάλωσης.

Δεν υπάρχει υποχρέωση υποβολής πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων, στην περίπτωση αποστολής δειγμάτων, χωρίς τιμολογούμενη αξία.

Οι αξίες των ενδοκοινοτικών παραδόσεων καταχωρούνται στον πίνακα μειωμένες κατά το ποσό των εκπτώσεων ή επιστροφών. Σε περίπτωση λάθους, π.χ. μικρότερη αξία ή λανθασμένος ΑΦΜ/ΦΠΑ, θα πρέπει να υποβληθεί διορθωτικός πίνακας.

Αναφορικά με τη συμπλήρωση και την υποβολή του Ανακεφαλαιωτικού Πίνακα Παραδόσεων επισημαίνονται τα ακόλουθα:

- Υποχρέωση υποβολής υφίσταται ανεξάρτητα από το ύψος των ενδοκοινοτικών παραδόσεων. Δεν υπάρχει δηλαδή κατώφλι όπως συμβαίνει με το INTRASTAT.

- Δεν υπάρχει υποχρέωση υποβολής εάν σε κάποιο τρίμηνο δεν πραγματοποιήθηκαν ενδοκοινοτικές παραδόσεις.

- Ο πίνακας συμπληρώνεται μόνο για τις παραδόσεις αγαθών και όχι για την παροχή υπηρεσιών.

- Σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής του εν λόγω πίνακα, επιβάλλεται πρόστιμο σύμφωνα με το άρθρο 4 του Ν. 2523/1997 (117,00 έως 1.170,00€μετά την 1-1-2002).

- Ο πίνακας από 1-7-2003 υποβάλλεται ηλεκτρονικά μέσω TAXIS-NET στην προθεσμία που προβλέπεται από την ΠΟΛ. 1091/2003, δηλαδή μέχρι την 26^η ημέρα του επόμενου μήνα που ακολουθεί τη λήξη του σχετικού τριμήνου μέσα στο οποίο έγινε η συναλλαγή.

2.6.6. Ανακεφαλαιωτικός Πίνακας Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων (Listing απόκτησης)

Ο υποκείμενος στο φόρο όταν πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις έχει την υποχρέωση, εκτός από τις σχετικές καταχωρήσεις στην περιοδική δήλωση ΦΠΑ, να υποβάλει Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Αποκτήσεων (Listing), τόσο για τις απλές αποκτήσεις όσο και για τις τριγωνικές αποκτήσεις από τα άλλα Κράτη – Μέλη (άρθρο 36 του Ν. 2859/2000). Η προθεσμία υποβολής καθορίζεται με την ΠΟΛ. 1091/2003. Επιπλέον η υποχρέωση υποβολής υπάρχει και στην περίπτωση μετακίνησης αγαθών από υποκείμενο εγκατεστημένο σε άλλο Κράτος – Μέλος προς την Ελλάδα για τις ανάγκες της επιχείρησής του καθώς και σε άλλες περιπτώσεις όπως απόκτηση καινούργιου μεταφορικού μέσου, απόκτηση προϊόντων με Ειδικό Φόρο Κατανάλωσης, ευκαιριακή απόκτηση αγαθών από απαλλασσόμενο πρόσωπο κ.λπ.

Δεν υπάρχει υποχρέωση υποβολής πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, στην περίπτωση απόκτησης δειγμάτων χωρίς τιμολογούμενη αξία.

Οι αξίες των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων καταχωρούνται στον πίνακα μειωμένες κατά το ποσό των εκπτώσεων ή επιστροφών. Σε περίπτωση λάθους, π.χ. μικρότερη από την πραγματική αξία ή λανθασμένος ΑΦΜ/ΦΠΑ, θα πρέπει να υποβληθεί διορθωτικός πίνακας.

Αναφορικά με τη συμπλήρωση και την υποβολή του Ανακεφαλαιωτικού Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων επισημαίνονται τα ακόλουθα:

- Υποχρέωση υποβολής υφίσταται ανεξάρτητα από το ύψος των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων. Δεν υπάρχει δηλαδή κατώφλι όπως συμβαίνει με το INTRASTAT.

- Δεν υπάρχει υποχρέωση υποβολής εάν σε κάποιο τρίμηνο δεν πραγματοποιήθηκαν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

- Ο πίνακας συμπληρώνεται μόνο για τις αποκτήσεις αγαθών και όχι για την παροχή υπηρεσιών.

- Σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής του εν λόγω πίνακα, επιβάλλεται πρόστιμο σύμφωνα με το άρθρο 4 του Ν. 2523/1997 (117,00 έως 1.170,00€μετά την 1-1-2002).

- Ο πίνακας από 1-7-2003 υποβάλλεται ηλεκτρονικά μέσω TAXIS – NET στην προθεσμία που προβλέπεται από την ΠΟΛ. 1091/2003, δηλαδή μέχρι την 26^η ημέρα του επόμενου μήνα που ακολουθεί τη λήξη του σχετικού τριμήνου, μέσα στο οποίο έγινε η συναλλαγή. Στις περιπτώσεις αποκτήσεων από απαλλασσόμενα πρόσωπα, π.χ. γιατρός, ή από μη υποκείμενους, π.χ. αγρότης ειδικού καθεστώτος, οι οποίοι καταβάλλουν το φόρο με έκτακτη δήλωση ΦΠΑ, η υποβολή του Listing απόκτησης μπορεί να γίνεται ηλεκτρονικά μέχρι τις 26 ή εντύπως στη Δ.Ο.Υ. μέχρι τις 20 (21,22,23 ανάλογα τον ΑΦΜ) του επόμενου μήνα που ακολουθεί το σχετικό τρίμηνο.

2.6.7. Σύστημα INTRASTAT

Εξαιτίας της κατάργησης των φορολογικών συνόρων (1-1-1993) και των τελωνειακών διατυπώσεων δημιουργήθηκε πρόβλημα συλλογής στοιχείων του ενδοκοινοτικού εμπορίου. Τα στοιχεία αυτά εκτός από τη στατιστική εκμετάλλευση είναι απαραίτητα στην Ευρωπαϊκή Στατιστική Υπηρεσία (EUROSTAT), για τον υπολογισμό των εθνικών ΑΕΠ, ποσοστό των οποίων συνεισφέρεται από τα Κράτη – Μέλη στον Κοινοτικό προϋπολογισμό.

Για να καλυφθεί λοιπόν αυτή η ανάγκη δημιουργήθηκε το σύστημα INTRASTAT, μέσω του οποίου συλλέγονται τα στατιστικά στοιχεία των ενδοκοινοτικών συναλλαγών (Κανονισμοί 3390/91 ΕΟΚ, 3046/92 ΕΟΚ). Τα στατιστικά στοιχεία συλλέγονται από τις δηλώσεις INTRASTAT Άφιξης ή Αποστολής, τις οποίες υποβάλλουν τα πρόσωπα που διενεργούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές.

Οι προθεσμίες υποβολής καθορίζονται από την ΠΟΛ. 1277/2002. Σημειώνεται ότι το σύστημα INTRASTAT παρακολουθεί τις παραδόσεις αγαθών και όχι την παροχή ή λήψη των υπηρεσιών.

2.6.8. ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΕΞΑΙΡΕΣΕΩΝ

Εξαιρούνται τα στοιχεία τα σχετικά με τα ακόλουθα εμπορεύματα:

- α) τα μέσα πληρωμής που έχουν νόμιμη κυκλοφορία και οι αξίες,
- β) η έκτακτη ενίσχυση σε πληγείσες περιοχές,
- γ) ως εκ της διπλωματικής ή παρόμοιας φύσης του προορισμού τους:
 1. τα εμπορεύματα που απολαμβάνουν διπλωματικής και προξενικής ή παρόμοιας ασυλίας,
 2. τα δώρα που προσφέρονται σε αρχηγό κράτους, μέλη κυβερνήσεως ή κοινοβουλίου,

3. τα αντικείμενα που κυκλοφορούν στο πλαίσιο της αμοιβαίας διοικητικής βοήθειας.

δ) εφόσον η συναλλαγή είναι παροδικής φύσεως, μεταξύ άλλων:

1. τα εμπορεύματα που προορίζονται για πανηγύρεις και εκθέσεις,
2. τα σκηνικά των θεάτρων,
3. τα παιγνίδια λούνα – παρκ και άλλες διασκεδάσεις πανηγύρεων,
4. ο επαγγελματικός εξοπλισμός υπό την έννοια της διεθνούς τελωνειακής συμφωνίας της 8^{ης} Ιουνίου 1968,
5. οι κινηματογραφικές ταινίες,
6. οι συσκευές και το υλικό για πειράματα,
7. τα ζώα αγώνων, εκτροφείων, ιπποδρόμου κ.λπ.,
8. τα εμπορικά δείγματα,
9. τα μέσα μεταφοράς, τα εμπορευματοκιβώτια και το βοηθητικό υλικό μεταφοράς,
10. οι συσκευασίες,
11. τα υπό ενοικίαση εμπορεύματα,
12. τα εξαρτήματα και το υλικό που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν σε εργασίες πολιτικού μηχανικού,
13. τα εμπορεύματα που προορίζονται να υποστούν εξετάσεις, αναλύσεις ή δοκιμές.

ε) εφόσον δεν αποτελούν αντικείμενο εμπορικής συναλλαγής:

1. τα παράσημα, τιμητικές διακρίσεις, βραβεία τιμητικά, μετάλλια και αναμνηστικά παράσημα,
2. το υλικό, οι προμήθειες και τα αντικείμενα ταξιδιού, συμπεριλαμβανομένων των αθλητικών ειδών, που προορίζονται για προσωπική κατανάλωση ή χρήση και τα οποία συνοδεύουν, προηγούνται ή έπονται του ταξιδιού,
3. τα είδη προικός, τα αντικείμενα μετακομίσεως ή κληρονομιάς,
4. τα φέρετρα, οι τεφροδόχοι, τα αντικείμενα νεκρώσιμης διακόσμησης και τα αντικείμενα που προορίζονται για τη συντήρηση τάφων και νεκρικών μνημείων,

5. τα έντυπα διαφημίσεων, οι οδηγίες χρήσεως, οι τρέχουσες τιμές και άλλα διαφημιστικά είδη,
6. τα εμπορεύματα που κατέστησαν άχρηστα ή μη χρήσιμα βιομηχανικώς,
7. το έρμα,
8. οι φωτογραφίες, τα εκτυπωθέντα και εμφανισθέντα φιλμ, τα σχέδια, σκίτσα, αντίγραφα σχεδίων, χειρόγραφα, φάκελα, τα διοικητικά έγγραφα, τα αρχεία, τα τυπογραφικά δοκίμια, καθώς και κάθε μέσο των πληροφοριών που χρησιμοποιείται στο πλαίσιο μιας ενδοκοινοτικής ανταλλαγής πληροφοριών,
9. τα γραμματόσημα,
10. τα φαρμακευτικά προϊόντα που χρησιμοποιούνται σε διεθνείς αθλητικές εκδηλώσεις.

2.7. Λογιστική παρακολούθηση των επιστρεπτέων από τους πελάτες ειδών συσκευασίας

(α) Κατά την αγορά των ειδών συσκευασίας

Κατά την αγορά των ειδών συσκευασίας γίνεται η συνηθισμένη εγγραφή απεικονίσεως της αγοράς, π.χ. αγοράζονται 1.000 φιάλες υγραερίου προς 10€η μία (1.000 X 10 = 100.000€).

28	Είδη συσκευασίας (28.00 Φιάλες υγραερίου) (28.00.01 Αγορές χρήσεως)	100.000
	(εις) 338.00 Ταμείο	100.000

Σχετική καταχώρηση γίνεται και στις μερίδες αποθήκης που τηρούνται κατά ποσότητα και αξία.

(β) Κατά την πώληση των προϊόντων της επιχειρήσεως και την επιστροφή σ' αυτήν των ειδών συσκευασίας.

(β1) Όταν η αξία των ειδών συσκευασίας τιμολογείται.

Με την αξία των υλικών συσκευασίας που αναγράφεται στο τιμολόγιο πωλήσεως (ή στο δελτίο λιανικής πωλήσεως), χρεώνεται ο λογαριασμός 30.00 «πελάτες εσωτερικού» (ή 30.01 ή 30.02 ή 30.03 ή ο 38.00), με πίστωση του λογαριασμού 30.07 «πελάτες αντίθετος λογαριασμός αξίας ειδών συσκευασίας». Κατά την επιστροφή στην επιχείρηση των ειδών συσκευασίας ενεργείται αντίστροφη εγγραφή. Σε περίπτωση που τα τιμολογημένα είδη συσκευασίας δεν επιστρέφονται μέσα στην καθορισμένη προθεσμία, χρεώνεται ο λογαριασμός 30.07, με την αξία με την οποία προηγούμενα είχε πιστωθεί, και πιστώνεται ο οικείος υπολογαριασμός «πωλήσεις ειδών συσκευασίας» του 72. Π.χ.

Στον πελάτη παραδίδονται 50 φιάλες υγραερίου και στο σχετικό τιμολόγιο πωλήσεως περιλαμβάνεται τίμημα πωλήσεως των φιαλών προς 10€ τη φιάλη, δηλαδή (50X10)=500€ Θα γίνει η εγγραφή:

30.00 Πελάτες εσωτερικού	500
(30.00.00 Πελάτης Γ. Γεωργίου)	
(εις) 30.07 Πελάτες αντίθετος λ/σμός	
αξίας ειδών συσκευασίας	500
(30.07.000 Πελάτης Γ.Γεωργίου)	

Σχετική καταχώρηση (εξαγωγή) θα γίνει και στην οικεία μερίδα της αποθήκης.

Όταν ο πελάτης επιστρέψει εμπρόθεσμα τις φιάλες, διενεργείται αντίστροφη της προηγούμενης εγγραφή και καταχώρηση (εισαγωγή) στην οικεία μερίδα αποθήκης.

Αν ο πελάτης δεν επιστρέψει τις φιάλες μέσα στην καθορισμένη προθεσμία, τότε θεωρείται οριστική η πώλησή τους και θα γίνει η εγγραφή:

30.07 Πελάτες αντίθετος λογ/σμός αξίας

ειδών συσκευασίας 500

(30.07.000 Πελάτης Γ.Γεωργίου)

(εις) 72 Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων

και άχρηστου υλικού 500

(72.04 Πωλήσεις ειδών συσκευασίας)

(72.04.00 Φιάλες υγραερίου)

(β2) Όταν η αξία των ειδών συσκευασίας δεν τιμολογείται.

Όταν η αξία των ειδών συσκευασίας δεν τιμολογείται, αλλά μόνο η ποσότητά τους αναγράφεται στο τιμολόγιο πωλήσεως του περιεχομένου τους ή σε άλλο ιδιαίτερο στοιχείο (π.χ. δελτίο παραδόσεως ειδών συσκευασίας), η λογιστική τους παρακολούθηση γίνεται σύμφωνα με τις ιδιαίτερες συνθήκες κάθε οικονομικής μονάδας, με την προϋπόθεση ότι από τους λογαριασμούς που τηρούνται (λογιστικά ή εξωλογιστικά) προκύπτουν πάντοτε τα μη τιμολογημένα είδη συσκευασίας που βρίσκονται στα χέρια κάθε πελάτη.

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

Αν λ.χ. στο προηγούμενο παράδειγμα η αξία των φιαλών δεν τιμολογείται αλλά εισπράττεται εγγύηση ισόποση της τιμής πώλησης αυτών θα γίνει η εγγραφή:

38.00 Ταμείο (ή 30.00)	500
(εις) 30.04 Πελάτες – εγγυήσεις ειδών συσκευασίας	500
(30.04.000 Πελάτης Γ.Γεωργίου)	

Αν τα μη τιμολογημένα είδη συσκευασίας δεν επιστρέφονται από τους πελάτες μέσα στην καθορισμένη προθεσμία, για το ποσό της αποζημίωσης, που η οικονομική μονάδα εξασφαλίζει για αποκατάσταση ζημίας από την μη επιστροφή των ειδών αυτών, εκδίδεται τιμολόγιο πωλήσεως (ή δελτίο λιανικής πωλήσεως) και χρεώνεται ο προσωπικός λογαριασμός του πελάτη, με πίστωση του οικείου υπολογαριασμού «πωλήσεις ειδών συσκευασίας» του 72, το δε ποσό της σχετικής εγγυήσεως του πελάτη μεταφέρεται από την πίστωση του λογαριασμού 30.04 στην πίστωση του προσωπικού του λογαριασμού. Έτσι, στην περίπτωση του παραδείγματός μας θα γίνει η εγγραφή:

30.00 Πελάτες εσωτερικού	500
(30.00.00 Πελάτης Γ. Γεωργίου)	
(εις) 72.04 Πωλήσεις ειδών συσκευασίας	500
(72.04.00 Φιάλες υγραερίου)	

30.04 Πελάτες – εγγυήσεις ειδών συσκευασίας	500
(30.04.00 Πελάτης Γ. Γεωργίου)	
(εις) 30.00 Πελάτες εσωτερικού	500
(30.00.00 Πελάτης Γ. Γεωργίου)	

Σε περίπτωση που ο πελάτης επιστρέφει μεν τα είδη συσκευασίας, καταβάλλει όμως στην επιχείρηση αποζημίωση λόγω ασυνήθους φθοράς των ειδών συσκευασίας, τα εισπραττόμενα ποσά καταχωρούνται στην πίστωση του λογαριασμού 74.98.01 «έσοδα από μερική χρησιμοποίηση ειδών συσκευασίας».

2.8. Λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων κατ'είδος

Για τον προσδιορισμό της αξίας των αποθεμάτων λήξεως και του κόστους των πωλημένων εφαρμόζονται στην πράξη τα εξής δύο συστήματα: της περιοδικής απογραφής και της διαρκούς (συνεχούς) απογραφής.

2.8.1 Το σύστημα της περιοδικής απογραφής

Κατά το σύστημα αυτό η αξία των αγοραζόμενων αποθεμάτων καταχωρείται στη χρέωση των οικείων λογαριασμών αποθεμάτων (λ.χ. εμπορεύματα, πρώτες ύλες, υλικά συσκευασίας ή αγορές εμπορευμάτων κ.λπ.). Δεν τηρούνται αναλυτικοί λογαριασμοί κατ'είδος, κατά ποσότητα και αξία. Κατά την πώληση ή ανάλωση των αποθεμάτων δεν γίνεται στους οικείους λογαριασμούς καμία εγγραφή για την απεικόνιση του κόστους των πωλημένων ή αναλωμένων. Η εγγραφή αυτή γίνεται περιοδική στο τέλος της χρήσεως (ή και σε συντομότερα χρονικά διαστήματα) ύστερα από πραγματική (φυσική) καταμέτρηση (μέτρηση, ζύγιση κ.λπ.) και η αποτίμησή τους στην κατ'είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας.

Κατά το σύστημα της περιοδικής απογραφής το κόστος των πωλημένων προσδιορίζεται ως εξής:

Αποθέματα ενάρξεως (από προηγ. χρήση) λ.χ.	€	5.000
Πλέον: Αγορές της χρήσεως (προκύπτουν από τους οικείους λογ/σμούς) λ.χ.	//	10.000
Σύνολο αγαθών προς διάθεση	//	15.000
Μείον: Αποθέματα λήξεως (προσδιορίζονται με Φυσική απογραφή και αποτιμούνται) λ.χ.	//	2.000
Κόστος πωλημένων (ή αναλωμένων)	//	13.000

Το σύστημα της περιοδικής απογραφής χρησιμοποιείται από τις επιχειρήσεις που πωλούν συνήθως λιανικά μεγάλη ποικιλία εμπορευμάτων σε χαμηλές τιμές, για τις οποίες επιχειρήσεις η χρησιμοποίηση του συστήματος της διαρκούς απογραφής είναι δυσανάλογα δαπανηρή.

2.8.2 Το σύστημα της διαρκούς (ή συνεχούς) απογραφής

Κατά το σύστημα αυτό, εκτός από τους γενικούς λογαριασμούς των αποθεμάτων (εμπορεύματα, πρώτες ύλες, υλικά συσκευασίας κ.λπ.) τηρείται και ιδιαίτερη μερίδα για κάθε είδος αποθέματος, στην οποία καταχωρούνται οι εισαγωγές και εξαγωγές κατά ποσότητα, συνήθως δε και κατ'αξία. Η μερίδα αυτή συνιστά το λογαριασμό της διαρκούς απογραφής του στοιχείου, αφού βάσει αυτού η επιχείρηση γνωρίζει κατά τη διάρκεια της χρήσεως σε μια συνεχή και διαρκή βάση το υπάρχον απόθεμα κατά ποσότητα και αξία.

Η διαρκής αυτή απογραφή εκτείνεται τόσο στα αποθέματα που βρίσκονται στις αποθήκες όσο σ'αυτά που βρίσκονται στο στάδιο της βιομηχανοποίησης. Τους λογαριασμούς της διαρκούς απογραφής αποκαλεί ο Κ.Β.Σ. «Βιβλίο Αποθήκης». Το βιβλίο αυτό τηρείται κατ'είδος, ποσότητα και αξία, κατά εισαγωγή και εξαγωγή ή μόνο κατά εισαγωγή, ενώ η εξαγωγή προσδιορίζεται με απογραφή κ.λπ., σύμφωνα με τους ορισμούς του άρθρου 8 του ισχύοντος Κ.Β.Σ.

Η καταμέτρηση των αποθεμάτων (φυσική απογραφή) δεν είναι αναγκαία παρά μόνο για έλεγχο αυτών που είναι υπεύθυνοι για τη διαχείρισή τους και τον έλεγχο των λογιστικών καταχωρήσεων. Οι καταμετρήσεις γίνονται στο τέλος της χρήσεως.

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ., οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν το σύστημα της διαρκούς απογραφής έχουν τη δυνατότητα να εφαρμόζουν τη μέθοδο της περιοδικής απογραφής, με την προϋπόθεση ότι όλα τα είδη θα απογράφονται τουλάχιστον μια φορά μέσα στη χρήση. Οι μερίδες αποθήκης προσαρμόζονται

προς τα δεδομένα της φυσικής απογραφής, χρεούμενες με τα πλεονάσματα με πίστωση του λογαριασμού «πλεονάσματα απογραφής» και πιστούμενες με τα ελλείμματα με χρέωση του λογαριασμού «ελλείμματα απογραφής».

Το σύστημα της διαρκούς απογραφής θεωρείται απαραίτητο για την ορθολογική διαχείριση των αποθεμάτων, γιατί αποφεύγονται οι υπερ/υποαποθεματοποιήσεις και διευκολύνεται ο εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος αυτών.

Σημειώνεται ότι στις μεγάλες, κυρίως βιομηχανικές, επιχειρήσεις, όπου υπάρχουν χωριστοί αποθηκευτικοί χώροι με υπεύθυνους διάφορα πρόσωπα, η μη τήρηση διαρκούς απογραφής είναι αδιανόητη, για τον ίδιο λόγο που είναι αδιανόητη η μη τήρηση βιβλίου Ταμείου για το ταμείο της επιχείρησης.

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

Ο νομοθέτης του Κ.Β.Σ. επέδειξε ιδιαίτερο ενδιαφέρον στη λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων δια της τήρησης, από τις μεγάλες τουλάχιστον επιχειρήσεις, του καλούμενου «βιβλίου αποθήκης». Πρόκειται για λογιστικό όρο που σημαίνει ότι ορισμένες επιχειρήσεις, εφόσον συντρέχουν ορισμένες προϋποθέσεις, υποχρεούνται να τηρούν ιδιαίτερη μερίδα κατ'είδος, ποσότητα και αξία.

Ως είδος νοείται η ουσιώδης ποιοτική διάκριση των αγαθών που επηρεάζει σημαντικά τουλάχιστον την απόδοση, το κόστος ή την τιμή πώλησης των αγαθών (διαζευκτικά ή αθροιστικά).

Ο Κ.Β.Σ. με λεπτομερειακές διατάξεις καθορίζει πότε ο επιτηδευματίας υποχρεούται να τηρεί βιβλίο αποθήκης και πως πρέπει να το τηρεί, πότε να το ενημερώνει κ.λπ.

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

(α) να διενεργεί ποσοτική επαλήθευση των αποθεμάτων που βρίσκονται στην αποθήκη για την εξακρίβωση της τυχόν αγοράς ή πωλήσεως αποθεμάτων χωρίς τιμολόγια, (β) να εξακριβώνει το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από κάθε είδος και να το συγκρίνει με το μικτό κέρδος που πραγματοποιούν άλλες επιχειρήσεις και (γ) να ελέγχει την κοστολόγηση και την απόδοση της βιομηχανοποίησης. Γι'αυτό η μη τήρηση του βιβλίου αποθήκης, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., συνιστά ουσιώδη λόγο ανεπάρκειας των βιβλίων της επιχείρησης.

Κατά την επικρατέστερη άποψη, το βιβλίο αποθήκης, εξεταζόμενο υπό το πρίσμα των λογιστικών αρχών, μπορεί σε ορισμένες περιπτώσεις να χαρακτηριστεί Αναλυτικό Καθολικό, ενώ σε άλλες περιπτώσεις αποτελεί απλώς ένα βοηθητικό βιβλίο που δεν βρίσκεται σε άμεση συνάρτηση με τους λογαριασμούς του γενικού καθολικού.

Στις περιπτώσεις που στο τέλος τουλάχιστον της χρήσεως υφίσταται συμφωνία αξιών μεταξύ των οικείων λογαριασμών του γενικού καθολικού και των αξιών του βιβλίου αποθήκης, το βιβλίο αυτό αποτελεί τότε αναλυτικό καθολικό.

Δεν αποτελεί όμως διαρκή απογραφή, γιατί διαρκής απογραφή υπάρχει μόνον όταν κατά τη διάρκεια της χρήσεως υπάρχει η δυνατότητα γνώσεως των κατά ποσότητα και αξία αποθεμάτων, πράγμα ανέφικτο λόγω καθυστερήσεων στην έκδοση των δικαιολογητικών (τιμολογίων κ.λπ.), ενώ η αποθήκη ενημερώνεται ποσοτικά με βάση άλλα δικαιολογητικά (δελτία παραλαβής, αποστολής, εξαγωγής κ.λπ.). Ας σημειωθεί ακόμη ότι στις περιπτώσεις που το βιβλίο αποθήκης τηρείται μόνο κατά ποσότητα και όχι κατ'αξία ή κατά ειδικό τρόπο που δημιουργεί εκτροπή από τις λογιστικές αρχές, δεν είναι αναλυτικό καθολικό των αποθεμάτων αλλά ένα απλό βοηθητικό βιβλίο.

3. Απογραφή τέλους χρήσεως

3.1. Υπογρέωση διενέργειας απογραφής

Κατά την έννοια των διατάξεων του ΚΒΣ και των κανόνων της λογιστικής **απογραφή είναι:** η λεπτομερής καταμέτρηση, καταγραφή και αποτίμηση όλων των στοιχείων της επαγγελματικής περιουσίας της επιχείρησης, τα οποία υπάρχουν σε μια δεδομένη χρονική στιγμή (τελευταία ημέρα της διαχειριστικής περιόδου). Με την απογραφή επιτυγχάνεται η επαλήθευση των εγγραφών που έχουν γίνει στα βιβλία και ο πραγματικός προσδιορισμός των εξαγομένων από τα λογιστικά βιβλία αποτελεσμάτων, για το λόγο αυτό πρέπει να είναι αναλυτική και πραγματική. Αν δεν καταρτιστεί ειλικρινής απογραφή και πρόστιμο επισύρει και εξωλογιστικό προσδιορισμό των κερδών.

Διακρίσεις απογραφής:

(α) Η τακτική απογραφή ή απογραφή τέλους χρήσεως. Πρόκειται για την απογραφή που συντάσσεται στο τέλος κάθε χρήσεως, περιλαμβάνει όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της επιχείρησης και βάσει της οποίας συντάσσεται ο ισολογισμός τέλους χρήσεως.

(β) Η έκτακτη απογραφή. Συντάσσεται σε έκτακτες περιστάσεις.

(γ) Η γενική απογραφή. Πρόκειται για την απογραφή που περιλαμβάνει όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της επιχείρησης.

(δ) Η μερική απογραφή, που είναι εκείνη που περιλαμβάνει μέρος μόνο των περιουσιακών στοιχείων.

(ε) Η εξωλογιστική απογραφή, που καλείται και πραγματική και η οποία αφορά κυρίως τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία που υποβάλλονται σε πραγματική καταμέτρηση (ζύγιση, ογκομέτρηση κ.λπ.).

(στ) Η εσωλογιστική απογραφή, που στηρίζεται μόνο στα υπόλοιπα των λογιστικών βιβλίων. Τέτοια απογραφή γίνεται κυρίως στα ασώματα περιουσιακά στοιχεία (απαιτήσεις κ.λπ.) και στις υποχρεώσεις.

Η απογραφή τέλους χρήσεως είναι εξωλογιστική μεν για τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία, εσωλογιστική δε για τα ασώματα.

Η διενέργεια απογραφής αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για την κατάρτιση του ισολογισμού τέλους χρήσεως. Γι'αυτό η εμπορική και φορολογική νομοθεσία, με ρητές διατάξεις επιβάλλει την υποχρέωση συντάξεως απογραφής σε κάθε έμπορο. Έτσι:

Στις ανώνυμες εταιρίες ο ν. 2190/1920, με τη διάταξη του άρθρου 41, ορίζει ότι «κατά την έναρξη της λειτουργίας αυτής, η εταιρία οφείλει να ενεργήσει τη κατά το άρθρο 9 του Εμπορικού Νόμου απογραφή. Την αυτή υποχρέωση υπέχει και εις το τέλος πάσης εταιρικής χρήσεως, ως καθορίζεται αυτή εν τω καταστατικώ». Κατά το άρθρο 9 του Ε.Ν., κάθε έμπορος «χρεωστεί να κάμνει κατ'έτος ιδιόγραφον απογραφήν των κινητών και ακινήτων πραγμάτων του, της περιουσίας και του χρέους του και να την αντιγράφη κατ'είδος εις ειδικόν επί τούτω βιβλίον».

Ο Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992), με την διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1, επιβάλλει στον επιτηδευματία που τηρεί βιβλία τρίτης Κατηγορίας να διενεργεί στο τέλος κάθε διαχειριστικής περιόδου και μέσα στις προθεσμίες που τάσσει «καταμέτρηση, καταγραφή και αποτίμηση στο βιβλίο απογραφών όλων των στοιχείων της επαγγελματικής του περιουσίας».

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

Οι οικονομικές μονάδες είναι υποχρεωμένες να πραγματοποιούν πραγματικές (φυσικές) απογραφές των αποθεμάτων τους τουλάχιστον 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 τη 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.

Οι οικονομικές μονάδες που τηρούν τους λογαριασμούς αποθεμάτων κατά τη 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 χρήσεως, με βάση τις ποσότητες που προκύπτουν από τα λογιστικά δεδομένα της τελευταίας εργάσιμης ημέρας.

Η σύνταξη της απογραφής περιλαμβάνει δυο στάδια: (α) τον ακριβή ποσοτικό και ποιοτικό προσδιορισμό των περιουσιακών στοιχείων, δηλαδή την αναγνώριση, καταμέτρηση και καταγραφή των περιουσιακών στοιχείων και (β) την αποτίμηση των ποσοτήτων που απογράφηκαν, δηλαδή την εκτίμηση της αξίας τους.

Η φορολογική νομοθεσία δίνει μεγάλη βαρύτητα στη διενέργεια πραγματικής απογραφής και στην άψογη τήρηση του «Βιβλίου Απογραφών». Ιδού πώς αντιμετωπίζονται ορισμένες σχετικές παραλείψεις:

- Η παράλειψη συντάξεως απογραφής ενάρξεως συνιστά ανεπάρκεια των βιβλίων, λόγω του ότι καθίσταται ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός

του κέρδους δια συγκρίσεως των απογραφών ενάρξεως και λήξεως και ως εκ τούτου συνεπάγεται την απόρριψη των βιβλίων.

- Η μη τήρηση βιβλίου απογραφών, οσάκις επιβάλλεται τούτο υποχρεωτικά από τον Κ.Β.Σ., συνεπάγεται την απόρριψη των βιβλίων, καθόσον καθίσταται ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των κερδών.
- Η μη τήρηση θεωρημένου βιβλίου απογραφών, αλλά η καταχώρηση της απογραφής σε ανεπίσημο βιβλίο, συνιστά ανεπάρκεια που επισύρει την απόρριψη των βιβλίων και την εξεύρεση των κερδών εξωλογιστικά.
- Η ανακριβής τήρηση του βιβλίου απογραφών συνιστά λόγο απορρίψεως των βιβλίων. Ανακρίβεια υπάρχει σε κάθε περίπτωση που οι εγγραφές στο βιβλίο απογραφών δεν απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση της επιχείρησης. Δε θίγεται το κύρος των βιβλίων οσάκις πρόκειται για παρατυπίες ή παραλείψεις που δεν οφείλονται σε πρόθεση απόκρυψης κερδών.
- Η σοβαρή καθυστέρηση καταχωρήσεως της απογραφής συνιστά νόμιμο λόγο απορρίψεως των βιβλίων ως ανεπαρκών, καθόσον καθιστά επισφαλή τα αποτελέσματα της επιχειρήσεως. Μικρή καθυστέρηση, όταν μάλιστα είναι δικαιολογημένη, δεν πρέπει να οδηγεί σε απόρριψη των βιβλίων.

Η μη αναλυτική καταχώρηση της απογραφής δεν καθιστά ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, εφόσον τα αναλυτικά στοιχεία των εμπορευμάτων προκύπτουν από άλλα αναλυτικά ή βοηθητικά βιβλία (π.χ. αποθήκη).

3.2. Αγαθά που περιλαμβάνονται στα απογραφόμενα αποθέματα

3.2.1. Σύμφωνα με τις ορθές επιστημονικές αντιλήψεις

Στην απογραφή τέλους χρήσεως πρέπει να περιλαμβάνονται τα αποθέματα των οποίων η επιχείρηση έχει την κυριότητα κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, ανεξάρτητα από την τοποθεσία στην οποία αυτά βρίσκονται. Κρίσιμο, λοιπόν, σημείο για τη λογιστική καταχώρηση των αποθεμάτων στην απογραφή είναι η στιγμή κατά την οποία η κυριότητα (και συνεπώς και ο κίνδυνος από τα τυχερά) μεταβιβάζεται στην επιχείρηση προκειμένου περί αγορών ή η στιγμή κατά την οποία η κυριότητα μεταβιβάζεται από την επιχείρηση στον πελάτη της προκειμένου περί πωλήσεων. Πολλές φορές στην πράξη είναι δύσκολο να εξακριβωθεί πότε η κυριότητα μεταβιβάζεται στην (ή από την) επιχείρηση, γιατί το νομικό καθεστώς των αγοραζόμενων ή πωλούμενων αγαθών είναι δυνατό να μην είναι εντελώς αποσαφηνισμένο. Στις περιπτώσεις αυτές πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η πρακτική που ακολουθούν τα συμβαλλόμενα μέρη, η πρακτική του κλάδου και άλλες ενδείξεις που συμβάλλουν στην αποσαφήνιση της συγκεκριμένης περίπτωσης. Με βάση την αρχή αυτή, είναι ενδεχόμενο να μην ανήκουν στην επιχείρηση όλα τα αποθέματα που βρίσκονται στις αποθήκες της την ημέρα της απογραφής και αντίθετα, να ανήκουν στην κυριότητά της αποθέματα που δεν βρίσκονται στις αποθήκες της την ημέρα αυτή. Χαρακτηριστικές περιπτώσεις είναι οι ακόλουθες:

Τα υπό διαμετακόμιση αγαθά: Πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι όροι πωλήσεως, προκειμένου να κριθεί αν θα περιληφθούν ή όχι τα αγορασμένα στην απογραφή. Έτσι, αν τα αγαθά που αγόρασε η επιχείρηση φορτώθηκαν Fob destination, η κυριότητα δεν «μεθίσταται» στην αγοράστρια επιχείρηση μέχρις ότου παραλάβει τα αγαθά από τον κοινό μεταφορέα και συνεπώς δεν πρέπει να τα περιλάβει στην απογραφή. Αντίθετα, αν τα αγαθά φορτώθηκαν Fob shipping

point, η κυριότητα «μεθίσταται» στην επιχείρηση κατά την παράδοση των αγαθών στον κοινό μεταφορέα και συνεπώς πρέπει να τα περιλάβει στην απογραφή.

Αγαθά που πωλήθηκαν και δεν παραδόθηκαν στον αγοραστή: Αν η επιχείρηση πωλήσει εμπορεύματα, προϊόντα κ.λπ. (δηλαδή εκτελέστηκε η σύμβαση πώλησεως και εκδόθηκε τιμολόγιο), αλλά κατά την ημέρα της απογραφής τα πωλημένα δεν είχαν παραληφθεί ακόμη από τον πελάτη (λόγω υπαιτιότητάς του ή λόγω συμφωνίας μ'αυτόν), τα αγαθά αυτά δεν πρέπει να περιληφθούν στην απογραφή.

Αγαθά που βρίσκονται «εις χείρας» τρίτων: Τα αγαθά που κατά την ημέρα της απογραφής βρίσκονται σε υποκαταστήματα, πράκτορες ή αντιπροσώπους της επιχειρήσεως για πώληση, πρέπει να περιλαμβάνονται στην απογραφή. Αντίθετα, αγαθά που ανήκουν κατά κυριότητα σε τρίτους και τα οποία κατά την ημέρα της απογραφής κατέχει η επιχείρηση για πώληση, ως αντιπρόσωπος του κυρίου αυτών, δεν περιλαμβάνονται στα αποθέματα της εταιρίας, αλλά καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών σε ιδιαίτερη ομάδα, ως εμπορεύματα τρίτων.

3.2.2. Σύμφωνα με το Ε.Λ.Γ.Σ.

Το θέμα δεν διευκρινίζεται στην οικεία παράγραφο περί απογραφής. Εντούτοις, από την προηγούμενη παράγραφο περί αγορών συνάγονται τα εξής:

(α) Τα αγοραζόμενα αγαθά περιλαμβάνονται στα αποθέματα από της παραλαβής αυτών. Σε περίπτωση που, κατά το τέλος της χρήσεως, λαμβάνονται τιμολόγια για αγορές αγαθών που δεν έχουν παραληφθεί, αλλά έχουν φορτωθεί για λογαριασμό και με ευθύνη της εταιρίας, χρεώνεται ο λογαριασμός «αγορές υπό παραλαβή» με πίστωση του προσωπικού λογαριασμού του προμηθευτή. Η ορθή όμως αυτή λογιστική αντιμετώπιση των υπό διαμετακόμιση αγαθών δεν ακολουθείται υποχρεωτικά για τα αγοραζόμενα από το εξωτερικό αγαθά, αφού

κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. η εταιρία «μπορεί να μη διενεργεί σχετικές εγγραφές». Πρόκειται περί εσφαλμένης αντιμετώπισης του θέματος. Αν τα αγαθά που έχουν αγοραστεί από το εξωτερικό έχουν φορτωθεί για λογαριασμό και με ευθύνη της επιχείρησης πρέπει υποχρεωτικά να γίνεται και για τα αγαθά αυτά η ίδια με τα αγοραζόμενα από το εσωτερικό παραπάνω εγγραφή. Αυτό γιατί:

- Τα υπό διαμετακόμιση αγαθά κυριότητας της εταιρίας πρέπει να αποτιμούνται και αν η τρέχουσα αξία αυτών είναι μικρότερη της κτήσεως να αποτιμούνται στη μικρότερη.
- Η καταχώρηση των υπό διαμετακόμιση αγαθών στα αποθέματα με πίστωση των προμηθευτών είναι αναγκαία και για τη σωστή απεικόνιση της χρηματοοικονομικής κατάστασης της επιχείρησης. Γιατί τα αποθέματα είναι συνήθως βραδύτερης κυκλοφορίας σε σχέση με το χρόνο εξόφλησης του προμηθευτή.

(β) Τα πωλημένα αγαθά δεν περιλαμβάνονται στα αποθέματα μόνο αν αυτά εξήχθησαν από την αποθήκη και παραδόθηκαν στον αγοραστή ή ταξιδεύουν για λογαριασμό και με ευθύνη αυτού. Επιβάλλεται, όπως είπαμε, να εξετάζεται αν η κυριότητα έχει περιέλθει στον αγοραστή και συνεπώς αν αυτός φέρει και τη σχετική ευθύνη των τυχερών. Αν λοιπόν η πωλήτρια επιχείρηση προέβη σε αποχωρισμό των πωλημένων και, λόγω ειδικής συμφωνίας με τον πελάτη, εξακολουθεί να φυλάσσει για λογαριασμό του τα πωλημένα, τα αγαθά αυτά δεν πρέπει να καταχωρηθούν στην απογραφή ως ίδια αποθέματα, αλλά ως αποθέματα τρίτων. Ευνόητο είναι ότι το τιμολόγιο πώλησης πρέπει να εκδοθεί με ημερομηνία της κλειόμενης χρήσης, γιατί η πώληση έχει ολοκληρωθεί.

3.3. Ποσοτική καταμέτρηση και καταχώρηση στο Βιβλίο Απογραφών

Το άρθρο 27 του Κ.Β.Σ. ορίζει σχετικά τα ακόλουθα:

1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου και μέσα στις προθεσμίες που προβλέπονται από το άρθρο 17 του κώδικα τούτου (δηλαδή μέχρι την εικοστή -20^η- ημέρα του μεθεπόμενου από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου μήνα), προβαίνει σε καταμέτρηση, καταγραφή και αποτίμηση στο βιβλίο απογραφών όλων των στοιχείων της επαγγελματικής του περιουσίας.

2. Ο επιτηδευματίας που πρόκειται να τηρήσει για πρώτη φορά υποχρεωτικά ή προαιρετικά βιβλία τρίτης κατηγορίας συντάσσει απογραφή έναρξης στις προθεσμίες που ορίζονται από τις παραγράφους 7 και 8 του άρθρου 17 του Κώδικα αυτού. Δηλαδή, η μεν ποσοτική καταμέτρηση και καταγραφή στο βιβλίο απογραφών μέχρι την εικοστή (20^η) ημέρα του μεθεπόμενου από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου μήνα, η δε αποτίμηση μέσα στο χρόνο περατώσεως της συντάξεως του ισολογισμού.

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

Προκειμένου περί υποκαταστήματος, που δεν εξάγει αυτοτελές αποτέλεσμα ή αποθηκευτικού χώρου, η ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων καταγράφεται σε διπλότυπες καταστάσεις. Το ένα αντίτυπο της κατάστασης αποστέλλεται στην έδρα μέσα στην προθεσμία που ορίζεται από

την παράγραφο 7 του άρθρου 17 του Κώδικα αυτού, για την ενημέρωση του βιβλίου απογραφών.

Για το υποκατάστημα που λειτουργεί στον ίδιο νομό με την έδρα ή σε απόσταση μικρότερη των 50 χιλιομέτρων από αυτή και δεν εξάγει αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα η καταγραφή των αποθεμάτων μπορεί να γίνεται απευθείας στο βιβλίο απογραφών της έδρας, διακεκριμένα.

4. Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αναγράφονται στο βιβλίο απογραφών κατά ομοειδείς κατηγορίες, με τα εξής στοιχεία: α) η αξία κτήσης ή το κόστος κατασκευής, προσαυξημένο με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων, β) αποσβέσεις και γ) αναπόσβεστη αξία.

Σε περίπτωση ολοσχερούς απόσβεσης πάγιου περιουσιακού στοιχείου διατηρείται στο μητρώο πάγιων περιουσιακών στοιχείων αναπόσβεστη αξία ενός λεπτού του ευρώ, όταν το περιουσιακό αυτό στοιχείο εξακολουθεί να παραμένει στην κυριότητα του επιτηδευματία.

5. Κατ'εξίρεση των οριζόμενων στην προηγούμενη παράγραφο, για τα έπιπλα και σκεύη μπορεί να αναγράφεται στο βιβλίο απογραφών, κατά συντελεστή αποσβέσεων, το συνολικό ποσό της αξίας κτήσης τους, οι αποσβέσεις και η αναπόσβεστη αξία τους.

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

7. Στο βιβλίο απογραφών καταχωρούνται χωριστά, τουλάχιστον κατ'είδος και ποσότητα, τα αποθέματα και τα πάγια περιουσιακά στοιχεία κυριότητας τρίτων, που βρίσκονται κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου στον επιτηδευματία.

3.4. Οι επιπτώσεις στις οικονομικές καταστάσεις των λαθών στην απογραφή των αποθεμάτων

Λόγω του μεγάλου αριθμού των ειδών, του μεγάλου όγκου και της μεγάλης ποικιλίας των φυσικών χαρακτηριστικών, των χώρων αποθηκείσεως κ.λπ. των αποθεμάτων, προκύπτουν συχνά λάθη στον προσδιορισμό της συνολικής αξίας των αποθεμάτων. Τα λάθη δυνατό να αναφέρονται στις ποσότητες των ειδών που απογράφτηκαν (καταμέτρηση) ή στις αξίες αυτών (αποτίμηση). Τα λάθη της μιας ή της άλλης μορφής οδηγούν είτε σε υπερεκτίμηση είτε σε υποεκτίμηση της αξίας των αποθεμάτων λήξεως και κατ'επέκταση των αποτελεσμάτων χρήσεως.

Οι επιπτώσεις που έχουν τα λάθη στα αποθέματα επί των αποτελεσμάτων της χρήσεως μπορούν να συνοψιστούν ως εξής:

- όταν τα τελικά αποθέματα υποεκτιμούνται, τα αποτελέσματα της χρήσεως υπερεκτιμούνται,
- όταν τα τελικά αποθέματα υπερεκτιμούνται, τα αποτελέσματα της χρήσεως υποεκτιμούνται,
- όταν τα αρχικά αποθέματα υπερεκτιμούνται, τα αποτελέσματα της χρήσεως υποεκτιμούνται,
- όταν τα αρχικά αποθέματα υποεκτιμούνται, τα αποτελέσματα της χρήσεως υπερεκτιμούνται.

Εκτός από την επίδρασή τους στα αποτελέσματα, τα λάθη επί των αποθεμάτων οδηγούν σε εσφαλμένο προσδιορισμό της αξίας ορισμένων μεγεθών του ισολογισμού (όπως του κυκλοφορούντος ενεργητικού, των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων, της καθαρής θέσεως κ.λπ.).

Δεν πρέπει να παραβλέπεται όμως ότι τα αποθέματα λήξεως της μιας χρήσεως αποτελούν αποθέματα ενάρξεως της επόμενης χρήσεως και συνεπώς τα αποτελέσματα της επόμενης χρήσεως θα είναι και αυτά λανθασμένα κατά το

ίδιο ποσό, προς την αντίθετη όμως κατεύθυνση. Στη διάρκεια δύο συνεχών χρήσεων, και με την προϋπόθεση ότι τα αποθέματα θα πωληθούν, η επίδραση στο αποτέλεσμα της χρήσεως που συντελέστηκε το λάθος συμψηφίζεται με ισόποση επίδραση στο αποτέλεσμα της επόμενης χρήσεως, ώστε το συνολικό αποτέλεσμα των δύο χρήσεων να είναι το κανονικό σαν να μην είχε συμβεί το λάθος. Είναι, λοιπόν, δυνατό να υποστηριχθεί ότι τα λάθη στα αποθέματα δεν έχουν συνεχείς συνέπειες.

Ο ισχυρισμός αυτός δεν ευσταθεί, αφού ο προσδιορισμός λανθασμένου αποτελέσματος της χρήσεως οδηγεί σε εσφαλμένη διανομή κερδών και επιπλέον γιατί παραβιάζει την αυτοτέλεια των χρήσεων. Ακόμη πρέπει να σημειωθεί ότι πολλές αποφάσεις των managers, των πιστωτών και των ιδιοκτητών της επιχειρήσεως βασίζονται στις τάσεις που προκύπτουν από τις οικονομικές καταστάσεις δύο ή περισσότερων χρήσεων.

Τα πιο συνηθισμένα λάθη στα αποθέματα είναι τα ακόλουθα:

(α) Στην απογραφή των αποθεμάτων λήξεως περιλήφθηκαν αγαθά των οποίων η κυριότητα δεν είχε ακόμη αποκτηθεί και η αγορά τους δεν είχε απεικονιστεί στα βιβλία.

Το λάθος οδηγεί σε υπερεκτίμηση του αποθέματος λήξεως του μικτού κέρδους και του καθαρού αποτελέσματος (προ φόρων) κατά την αξία των αγαθών αυτών.

(β) Στην απογραφή των αποθεμάτων λήξεως περιλήφθηκαν αγαθά των οποίων η κυριότητα δεν είχε ακόμα αποκτηθεί και η επί πιστώσει αγορά αυτών είχε απεικονιστεί στα βιβλία.

Οι δυο εσφαλμένες αυτές ενέργειες οδηγούν σε υπερεκτίμηση των αποθεμάτων λήξεως, των αγορών και των πληρωτέων λογαριασμών. Το μικρό και το καθαρό αποτέλεσμα της χρήσεως είναι ακριβή, αφού το λάθος στα αποθέματα εξουδετερώνεται με τη λανθασμένη χρέωση των αγορών. Η

μοναδική συνέπεια από τις εσφαλμένες αυτές ενέργειες είναι ότι τα αποθέματα και οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις εμφανίζονται στον ισολογισμό διογκωμένα κατά το αυτό ποσό.

(γ) Στην απογραφή των αποθεμάτων λήξεως δεν περιλήφθηκαν αγαθά των οποίων η κυριότητα είχε αποκτηθεί, ενώ η επί πιστώσει αγορά είχε απεικονιστεί στα βιβλία.

Το λάθος αυτό οδηγεί σε υπερεκτίμηση των αποθεμάτων λήξης και των μικτών και καθαρών (προ φόρων) αποτελεσμάτων κατά το αυτό ποσό.

(δ) Στην απογραφή των αποθεμάτων λήξεως δεν περιλήφθηκαν αγαθά των οποίων η κυριότητα είχε αποκτηθεί και των οποίων η επί πιστώσει αγορά δεν είχε απεικονιστεί στα βιβλία.

Τα δύο αυτά λάθη οδηγούν σε υποεκτίμηση των αποτελεσμάτων λήξεως, των αγορών και των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων. Το αποτέλεσμα πριν από τους φόρους απεικονίζεται σωστά, γιατί το λάθος στα αποθέματα εξουδετερώνεται με το λάθος στις αγορές. Η μοναδική συνέπεια από τις παραλείψεις αυτές είναι ότι τα αποθέματα και οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις εμφανίζονται στον ισολογισμό υποεκτιμημένες κατά το αυτό ποσό.

Τα σχολιαζόμενα λάθη πρέπει να διορθώνονται γιατί οδηγούν σε εμφάνιση της χρηματοοικονομικής, γιατί ο δείκτης της πραγματικής ρευστότητας υπερεκτιμάται, αφού η βραχυπρόθεσμη υποχρέωση από την επί πιστώσει αγορά θα εξοφληθεί πριν από την πώληση των εμπορευμάτων και τη μετατροπή αυτών σε μετρητά. Επισημαίνεται ότι όμοια με τα λάθη που αναπτύχθηκαν παραπάνω σχετικά με τις αγορές είναι δυνατό να συμβούν και στις πωλήσεις.

Για την αποσαφήνιση των περιπτώσεων που έχουν στις οικονομικές καταστάσεις τα διάφορα λάθη που ενδεχομένως να συμβούν στις απογραφές των αποθεμάτων παρέχουμε το ακόλουθο παράδειγμα:

Λογαριασμός Αποτελέσματα χρήσεως	Ορθά ποσά	Λόγω λάθους στα αποθέματα λήξεως περιλήφθησαν αποθέματα 100.000€		Λόγω λάθους στα αποθέματα λήξεως δεν περιλήφθησαν αποθέματα 100.000€	
		(1) Αγορές εσφαλμένες (καταχωρήθηκαν)	(2) Αγορές ορθές (Δεν καταχωρήθηκαν)	(3) Αγορές ορθές (καταχωρήθηκαν)	(4) Αγορές εσφαλμένες (Δεν καταχωρήθηκαν)
Πωλήσεις	<u>1.000.000</u>	<u>1.000.000</u>	1.000.000	<u>1.000.000</u>	<u>1.000.000</u>
Αποθέματα ενάρξεως	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000
Αγορές	<u>700.000</u>	<u>800.000+</u>	700.000	<u>700.000</u>	<u>600.000*</u>
Σύνολο	800.000	900.000	800.000	800.000	700.000
Αποθέματα λήξεως	200.000	<u>300.000+</u>	300.000+	<u>100.000*</u>	<u>100.000*</u>
Κόστος πωληθέντων	<u>600.000</u>	<u>600.000</u>	<u>500.000</u>	<u>700.000</u>	<u>600.000</u>
Μικτά κέρδη	400.000	400.000	500.000	300.000	400.000
Λοιπά έξοδα	<u>300.000</u>	<u>300.000</u>	<u>300.000</u>	<u>300.000</u>	<u>300.000</u>
Καθαρά κέρδη	<u>100.000</u>	<u>100.000</u>	<u>200.000</u>	<u>∅*</u>	<u>100.000</u>
Ισολογισμός					
Αποθέματα	200.000	300.000+	300.000+	100.000*	100.000*
Υποχρεώσεις	700.000	800.000+	700.000	700.000	600.000
Αδιανέμητα κέρδη	2.000.00	2.000.000	2.100.000*	1.200.000*	2.000.000

4. Αποτίμηση των αποθεμάτων απογραφής

4.1. Σημασία της αποτιμήσεως των αποθεμάτων – Σχετικές βασικές λογιστικές αρχές

Η αποτίμηση των αποθεμάτων στο τέλος της χρήσεως έχει σημαντική σπουδαιότητα για την οικονομική παρουσίαση της επιχείρησης, γιατί εξυπηρετεί τους εξής δύο, εξαιρετικής βαρύτητας, σκοπούς:

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

(β) στοχεύει στο να προσδιορίσει το κόστος των πωλημένων, το οποίο αντιπαραβάλλεται με τα έσοδα από τις πωλήσεις, δηλαδή στοχεύει στον ακριβή προσδιορισμό του αποτελέσματος της χρήσεως.

Όπως είναι γνωστό, μεταξύ της αξίας των αποθεμάτων λήξεως και του κόστους των πωλημένων υπάρχει αντίστροφη σχέση. Όσο μεγαλύτερη λογιστική αξία (κόστος) δίνεται στα αποθέματα λήξεως, τόσο μικρότερο κόστος απομένει για τα πωλημένα. Οι λογιστικές, λοιπόν, μέθοδοι που υπερεκτιμούν την αξία των αποθεμάτων λήξεως οδηγούν σε υποεκτίμηση του κόστους των πωλημένων και, συνεπώς, σε μεγαλύτερο αποτέλεσμα της χρήσεως. Αντίθετα, οι μέθοδοι που υποεκτιμούν την αξία των αποθεμάτων λήξεως οδηγούν σε υπερεκτίμηση του κόστους των πωλημένων και, συνεπώς, σε μικρότερο αποτέλεσμα της χρήσεως. Έτσι, μεταξύ της αξίας των αποθεμάτων λήξεως και του αποτελέσματος της χρήσεως υπάρχει αναλογική σχέση, ενώ υπάρχει αντίστροφη σχέση μεταξύ αξίας αποθεμάτων και κόστους πωλημένων.

Στα τελευταία χρόνια επικράτησε να δίνεται μεγαλύτερη έμφαση στην ακριβέστερη μέτρηση του αποτελέσματος της χρήσεως, δηλαδή του κόστους των πωλημένων, παρά στην αλήθεια του ισολογισμού, δηλαδή στην ακρίβεια της αξίας των αποθεμάτων λήξεως.

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

4.2. Οι κυριότερες μέθοδοι αποτιμήσεως των αποθεμάτων

Η λογιστική θεωρία διδάσκει πλειάδα μεθόδων αποτιμήσεως των αποθεμάτων, οι οποίες κατατάσσονται συνήθως στις εξής τρεις κατηγορίες: στις μεθόδους που βασίζονται στο κόστος κτήσεως, στις μεθόδους που απομακρύνονται από το κόστος κτήσεως και στις μεθόδους εκτιμήσεως της αξίας των αποθεμάτων.

Μέθοδοι που βασίζονται στο κόστος κτήσεως:

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

Μέθοδοι απομακρυνόμενες από το κόστος κτήσεως:

- (θ) Η μέθοδος της χαμηλότερης τιμής μεταξύ κόστους κτήσεως και τρέχουσας τιμής
- (ι) Η μέθοδος αποτιμήσεως στην τιμή πωλήσεως
- (ια) Μέθοδοι αποτιμήσεως στις τιμές λιανικών πωλήσεων.
Μέθοδοι εκτιμήσεως της αξίας των αποθεμάτων:
- (ιβ) Η μέθοδος του ποσοστού μικτού κέρδους
- (ιγ) Η μέθοδος αποτιμήσεως στις τιμές λιανικών πωλήσεων.

Την αποτίμηση των αποθεμάτων, στα πλαίσια της λογιστικής του ιστορικού κόστους, διέπουν οι ακόλουθες βασικές λογιστικές αρχές:

(α) Η αρχή του ιστορικού κόστους, δηλαδή του κόστους κτήσεως. Κατά την ημερομηνία αποκτήσεώς τους, τα αποθέματα καταχωρούνται στο κόστος κτήσεώς τους, σύμφωνα με την αρχή του κόστους. Όταν πωλούνται, το κόστος αυτό αντιπαραβάλλεται με τα έσοδα, σύμφωνα με την αρχή της αντιπαραθέσεως εσόδων – εξόδων. Τα αποθέματα τέλους χρήσεως αποτιμούνται επίσης με βάση την αρχή του κόστους κτήσεως, εκτός αν η αξία τους μειώθηκε λόγω ζημίας, απαξιώσεως κ.λπ., οπότε αποτιμούνται σύμφωνα με την αρχή της συντηρητικότητας, στη χαμηλότερη αξία.

(β) Η αρχή της συντηρητικότητας, που ικανοποιείται όταν ως τιμή αποτιμήσεως των αποθεμάτων τέλους χρήσεως 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 μια χρήση στην άλλη, για να είναι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συγκρίσιμες.

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

4.3. Η μέθοδος αποτιμήσεως των αποθεμάτων που καθιερώνεται από την κείμενη νομοθεσία

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 43 παρ. 7 α του ν. 2190/1920, «τα αποθέματα αποτιμούνται, χωριστά για κάθε είδος, στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης ή του κόστους παραγωγής τους και της τιμής στην οποία η εταιρία μπορεί να αγοράσει ή να παράγει, κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, τα αποθέματα του κάθε είδους στην κατάσταση που βρίσκονται την ημέρα εκείνη, όπως ορίζεται από τις διατάξεις της παρ. 2.2.205 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980».

Εξάλλου, ο Κ.Β.Σ. ορίζει ότι «τα αποθέματα ... αποτιμώνται στην κατ'είδος χαμηλότερη μεταξύ της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής τους και της τιμής στην οποία η επιχείρηση μπορεί να τα αγοράσει ή να τα παράγει κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού. Εάν η τελευταία αυτή τιμή είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσης ή το ιστορικό κόστος παραγωγής, αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε η αποτίμηση γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία».

Αμφότερα, λοιπόν, τα παραπάνω νομοθετήματα καθιερώνουν τον κανόνα της κατ'είδος χαμηλότερης τιμής μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας, για την αποτίμηση των αποθεμάτων.

4.4. Μέθοδοι αποτιμήσεως των επιμέρους κατηγοριών αποθεμάτων που καθιερώνονται από το Ε.Γ.Λ.Σ. και το νόμο

Όπως είπαμε, καθιερώνεται η κατ'είδος χαμηλότερη μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας τιμής για την αποτίμηση των αποθεμάτων.

Επίσης, για την αποτίμηση των αποθεμάτων ισχύουν ειδικότερα τα παρακάτω:

4.4.1. Αποτίμηση των αγοραζόμενων αποθεμάτων

Τα αποθέματα που προέρχονται από αγορές (εμπορεύματα, πρώτης και βοηθητικές ύλες, υλικά συσκευασίας, αναλώσιμα υλικά, ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων) αποτιμούνται στη κατ'είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσεως ως και της τρέχουσας τιμής αγοράς.

4.4.2. Αποτίμηση των έτοιμων και ημιτελών προϊόντων

Τα αποθέματα (εκτός από τα υπολείμματα και υποπροϊόντα) που προέρχονται από την παραγωγή της επιχειρήσεως και προορίζονται είτε για πώληση ως έτοιμα προϊόντα, είτε για παραπέρα επεξεργασία προς παραγωγή έτοιμων προϊόντων, αποτιμούνται στην κατ'είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ των τιμών ιστορικού κόστους παραγωγής και του κόστους στο οποίο η επιχείρηση μπορεί να παράγει τα αποθέματα κάθε είδους κατά το τέλος της χρήσεως. Στην περίπτωση που η επιχείρηση αδυνατεί να προσδιορίσει το τελευταίο αυτό κόστος, αντί αυτού λαμβάνεται υπόψη η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

4.4.3. Αποτίμηση των συμπαράγωγων προϊόντων

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

Τα συμπαράγωγα προϊόντα αποτιμούνται, όπως εκτέθηκε στην προηγούμενη περίπτωση, στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ των τιμών ιστορικού κόστους παραγωγής και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Ειδικότερα ως προς τον τρόπο προσδιορισμού του ιστορικού κόστους κτήσεως αυτών ισχύουν τα εξής:

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

4.4.4. Αποτίμηση των ελαττωματικών προϊόντων

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

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

- Σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν πρόκειται να διατεθεί με το ελάττωμά του σε μικρότερη τιμή, η αποτίμησή του γίνεται στην πιθανή τιμή πώλησής του. Το κόστος που προκύπτει με τον τρόπο αυτό μειώνει το συνολικό κόστος παραγωγής, η διαφορά δε αποτελεί το κόστος της παραγωγής του κανονικού ή των κανονικών προϊόντων.
- Σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν πρόκειται να διατεθεί με το ελάττωμά του με μικρή έκπτωση, αποτιμάται (κοστολογείται) όπως και

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

- Σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν δεν είναι δυνατόν ή δεν συμφέρει να διατεθεί στην αγορά με το ελάττωμά του και για το λόγο αυτό επανεισάγεται στην παραγωγική διαδικασία με σκοπό την εξάλειψη του ελαττώματος, τα έξοδα της πρόσθετης κατεργασίας βαρύνουν το σύνολο της παραγωγής και όχι μόνο εκείνη που προέρχεται από την επεξεργασία των ελαττωματικών προϊόντων. Στην περίπτωση συνεπώς αυτή η αποτίμηση του ελαττωματικού προϊόντος γίνεται στο ιστορικό κόστος παραγωγής του.
- Σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν, για διάφορους λόγους, επαναχρησιμοποιείται στην παραγωγική διαδικασία σαν πρώτη ύλη, η αποτίμησή του γίνεται στην τιμή της πρώτης ύλης που υποκαθιστά.

4.4.5. Αποτίμηση των υποπροϊόντων

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

4.4.6. Αποτίμηση των υπολειμμάτων

Υπολείμματα είναι υλικά κατάλοιπα της παραγωγικής διαδικασίας (λ.χ. αποβάμβακα, αποκόμματα χάρτου).

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

4.5. Εννοιολογικός προσδιορισμός των τιμών αποτιμήσεως των αποθεμάτων

4.5.1. Το κόστος (τιμή) αγοράς των αποθεμάτων

Γενικά μπορούμε να πούμε ότι στο κόστος κτήσεως των αποθεμάτων περιλαμβάνονται όλα τα έξοδα και επιβαρύνσεις που πραγματοποιήθηκαν άμεσα ή έμμεσα, για να φέρουν το συγκεκριμένο είδος στη σημερινή του κατάσταση και θέση. Διακρίνουμε δυο περιπτώσεις κόστους κτήσεως: Το κόστος (ή τιμή) κτήσεως αγοράς, που αναφέρεται στα εμπορεύματα και τις προς βιομηχανοποίηση και γενικότερα προς ανάλωση ύλες, και το κόστος παραγωγής που αναφέρεται στο κόστος (ή αξία) κτήσεως των παραγόμενων από την επιχείρηση αγαθών (προϊόντων, υποπροϊόντων).

Κόστος αγοράς ή τιμή κτήσεως της μονάδας του αγοραζόμενου αγαθού είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς, μειωμένη με τις εκπτώσεις και αυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς (άμεσο κόστος αγοράς). Για τα επιμέρους αυτά συστατικά στοιχεία του κόστους αγοράς σημειώνουμε τα ακόλουθα:

(α) Τιμολογιακή αξία

Είναι η αξία αγοράς που αναγράφεται στα τιμολόγια αγορών που εκδίδουν οι προμηθευτές, μειωμένη κατά τις εκπτώσεις που κάθε φορά χορηγούνται από τους προμηθευτές και απαλλαγμένη από τους φόρους και τα τέλη που δεν βαρύνουν τελικά την οικονομική μονάδα. Αν από σφάλμα του προμηθευτή γράφτηκε τιμή διαφορετική από εκείνη που συμφωνήθηκε, ακυρώνεται το τιμολόγιο και εκδίδεται νέο ή εκδίδεται από τον προμηθευτή πιστωτικό σημείωμα για τη διαφορά. Αν ο προμηθευτής ισχυρίζεται ότι η τιμή που έγραψε στο τιμολόγιο είναι αυτή που συμφωνήθηκε, η αγοράστρια επιχείρηση, μέχρι άρσεως της αμφισβητήσεως, μπορεί να κάνει πρόβλεψη για τη διαφορά.

(β) Ειδικά έξοδα αγορών

Ειδικά έξοδα αγορών είναι τα έμμεσα έξοδα που γίνονται μέχρι την παραλαβή και αποθήκευση των αγαθών. Πρόκειται, δηλαδή, για τα έξοδα που πραγματοποιεί η επιχείρηση από την παράδοση των εμπορευμάτων από τον πωλητή μέχρι την παραλαβή και αποθήκευσή τους, όπως είναι τα έξοδα φορτώσεως, οι ναύλοι, τα ασφάλιστρα, οι δασμοί, τα δικαιώματα Ο.Λ.Π., τα δικαιώματα πραγματογνωμόνων για την ποσοτική και ποιοτική επαλήθευση των εμπορευμάτων, οι προμήθειες αγοράς που καταβάλλονται σε διαμεσολαβητικά πρόσωπα (αντιπροσώπους κ.λπ.) και γενικά κάθε έξοδο που προκαλείται από τη συγκεκριμένη αγορά.

Τα έξοδα που πραγματοποιούνται για την αγορά περισσότερων εμπορευμάτων και τα οποία δεν είναι δυνατό να εξατομικευτούν κατά εμπόρευμα κατανέμονται στο κόστος αυτών με βάση διάφορα κριτήρια (αξία, ποσότητα, βάρος, κ.λπ.), ανάλογα με τη φύση τους.

Σαν ειδικά έξοδα αγορών θεωρούνται επίσης οι απομειώσεις (φόροι) και τα ελλείμματα που βαρύνουν τον αγοραστή. Αν εισπράττεται αποζημίωση για τις απώλειες αυτές, ειδικό έξοδο θεωρείται το ποσό που δεν καλύπτεται από την

αποζημίωση. Οι απομειώσεις και τα ελλείμματα κατά την αναλογία που είναι μεγαλύτερα από εκείνα που δικαιολογούνται από τη φύση του εμπορεύματος και τις συνθήκες της αγοράς συνιστούν ζημία και δεν βαρύνουν το κόστος της αγοράς.

Αν κατά τη μεταφορά επήλθε ποιοτική αλλοίωση του εμπορεύματος που βαρύνει τον αγοραστή και βρίσκεται μέσα στα παραδεκτά όρια, η ποιότητα που παραλήφθηκε θεωρείται σαν αυτή που αγοράστηκε. Αν βρίσκεται πέρα από τα συνηθισμένα και παραδεκτά όρια, συνιστά ζημία.

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

Τα έξοδα επιστροφής αγορών, οσάκις βαρύνουν τον αγοραστή συνιστούν γενικά έξοδα αγορών, εφόσον πρόκειται για μικρής εκτάσεως συνήθη έξοδα. Έξοδα επιστροφών μεγάλων φορτίων που βαρύνουν τον αγοραστή δεν συνιστούν έξοδα αγορών, ειδικά ή γενικά, αλλά ζημία.

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

Τα γενικά έξοδα διαχείρισεως, τα γενικά έξοδα διαθέσεως καθώς και τα έξοδα χρηματοδοτήσεως δεν λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του κόστους κτήσεως των αποθεμάτων, γιατί δεν σχετίζονται άμεσα με την αγορά

των αγαθών που προορίζονται για πώληση ή βιομηχανοποίηση. Θεωρητικά, μέρος των εξόδων αυτών έπρεπε να βαρύνει τα αποθέματα. Εντούτοις, ο μερισμός των εξόδων αυτών στα επιμέρους είδη περιλαμβάνει κατ'ανάγκη μεγάλη δόση αυθαιρεσίας και συνεπώς οδηγεί σε λανθασμένο προσδιορισμό του κόστους κτήσεως. Τα υπό συζήτηση γενικά έξοδα μεταφέρονται σε βάρος του λογαριασμού «αποτελέσματα χρήσεως» της περιόδου την οποία αφορούν, γιατί σχετίζονται άμεσα περισσότερο με τις λογιστικές περιόδους (χρήσης) παρά με τις μονάδες των αγοραζόμενων (παραγόμενων) μονάδων.

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

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

4.5.2. Το ιστορικό κόστος παραγωγής

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ., ιστορικό κόστος παραγωγής είναι το άμεσο κόστος αγοράς (ή τιμή κτήσεως) των πρώτων υλών και των διάφορων υλών που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή των αγαθών, προσαυξημένο με τα γενικά (έμμεσα) έξοδα αγορών, καθώς και με τα άμεσα και έμμεσα έξοδα παραγωγής (κόστος κατεργασίας) που δαπανήθηκαν για να φτάσουν τα παραγμένα αγαθά στη θέση και κατάσταση που βρίσκονται κατά την απογραφή.

Σχετικά με την εξακρίβωση του ιστορικού κόστους το πρότυπο αυτό ορίζει τα εξής: Το ιστορικό κόστος των βιομηχανοποιημένων αποθεμάτων πρέπει να περιλαμβάνει μια συστηματική κατανομή εκείνων των έμμεσων εξόδων παραγωγής που συντέιναν στο να φτάσουν τα αποθέματα στην

παρούσα κατάσταση και θέση που βρίσκονται. Η κατανομή των σταθερών έμμεσων εξόδων παραγωγής στο κόστος κατεργασίας πρέπει να βασίζεται στη δυναμικότητα των εγκαταστάσεων παραγωγής. Αν τα σταθερά έμμεσα έξοδα παραγωγής δεν έχουν επιβαρύνει εξ ολοκλήρου ή κατά σημαντικό μέρος την αποτίμηση των αποθεμάτων, με την αιτιολογία ότι δεν συμβάλλουν άμεσα για να φτάσουν τα αποθέματα στην παρούσα κατάσταση και θέση που βρίσκονται, το γεγονός αυτό πρέπει να αποκαλύπτεται. Αλλά έμμεσα έξοδα παραγωγής πρέπει να επιβαρύνουν το κόστος των αποθεμάτων μόνο στην έκταση που σαφώς συνέτειναν στο να φτάσουν τα αποθέματα στην παρούσα κατάσταση και θέση που βρίσκονται. Ασυνήθη ποσά υλικών, εργατικών ή άλλων εξόδων που αναλώθηκαν δεν πρέπει να περιλαμβάνονται στο κόστος των αποθεμάτων.

Το ιστορικό κόστος παραγωγής υπολογίζεται με μια από τις μεθόδους που υπολογίζεται και η τιμή κτήσεως.

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

4.5.3. Η τρέχουσα τιμή αγοράς

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ., τρέχουσα τιμή αγοράς είναι η τιμή αντικατάστασης 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 υπόψη περιπτώσιακά και προσωρινά γεγονότα που προκαλούν αδικαιολόγητες 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.

Κατά τον Κ.Β.Σ. «ως τρέχουσα τιμή νοείται εκείνη εις την οποίαν ο επιτηδευματίας δύναται να αγοράσει ή να παραγάγει το εμπορεύσιμον στοιχείον, κατά την ημέραν της απογραφής, εις οίαν κατάστασιν τούτο ευρίσκεται».

4.5.4 Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ., καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η τιμή πωλήσεως του αποθέματος, στην οποία υπολογίζεται ότι αυτό θα πωληθεί κάτω από συνθήκες ομαλής πορείας των εργασιών της οικονομικής μονάδας, μειωμένη με το κόστος ολοκλήρωσεως 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 πωλήσεως.

4.5.5. Προσδιορισμός του κόστους κτήσεως αποθεμάτων που αγοράστηκαν αντί συνολικού τιμήματος

Σε περίπτωση που δύο ή περισσότερα είδη αποθεμάτων αγοράστηκαν αντί ενός συνολικού τιμήματος και για τη λογιστική παρακολούθηση των επιμέρους μονάδων των αποθεμάτων αυτών, είναι ανάγκη το συνολικό αυτό τίμημα να κατανεμηθεί στις επιμέρους μονάδες των αποθεμάτων που αγοράστηκαν.

Ο επιμερισμός του συνολικού κόστους πρέπει λογικά να βασίζεται στην οικονομική χρησιμότητα των επιμέρους μονάδων. Όπως είναι ευνόητο, η τιμή πωλήσεως αποτελεί μια ένδειξη της χρησιμότητας των αγαθών και συνεπώς η τιμή πωλήσεως είναι δυνατό ν' αποτελέσει τη βάση επιμερισμού του συνολικού κόστους κτήσεως

4.6. Μέθοδοι προσδιορισμού του κόστους (ή τιμής) κτήσεως

4.6.1. Γενικά για τις μεθόδους ροής κόστους κτήσεως

Όταν η επιχείρηση αγοράζει ή παράγει αγαθά, έχουμε μια ποσοτική εισροή αγαθών και όταν πωλεί ή αναλίσκει αγαθά έχουμε μια εκροή αγαθών. Την ποσοτική αυτή εισροή και εκροή αγαθών ονομάζουμε φυσική ροή αποθεμάτων. Τα αποθέματα όμως εισρέουν και εκρέουν με κάποιο κόστος κτήσεως και συνεπώς, παράλληλα με τη φυσική ροή, έχουμε και τη ροή κόστους αποθεμάτων. Η καθαρή διαφορά μεταξύ εισροών και εκροών κόστους συνιστά το κόστος των μενόντων αποθεμάτων.

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

Για την εμπέδωση των μεθόδων που αναπτύσσουμε στα επόμενα, παρέχουμε σχετικά παραδείγματα που στηρίζονται στα ακόλουθα δεδομένα.

Αγορές

Συναλλαγές		Κόστος		Αναλωμένες (ή πωλημένες μονάδες)	Υπόλοιπο μονάδες	
		Μονάδες	μονάδας αξία			
Ιανουαρ.	1. Απόθεμα έναρξης	100	X 10 =	1.000	--	100
//	10. Αγορά	400	X 12 =	4.800	--	
//	11. Πώληση		--		300	
//	13. Αγορά	500	X 15 =	7.500	--	
//	20. Πώληση		--		600	
//	25. Αγορά	200	X 17 =	3.400	--	
//	28. Πώληση		--		100	
		<u>1.200</u>		<u>16.700</u>		<u>1.000</u>

4.6.2. Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους (Weighted Average)

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

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

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

Η παρούσα μέθοδος χρησιμοποιείται ευρύτατα στην πράξη, γιατί είναι εύκολης εφαρμογής, προσδιορίζει το κόστος μονάδας με μια αντικειμενική βάση, είναι απαλλαγμένη από περιθώρια υποκειμενικών χειρισμών και ελαχιστοποιεί τις επιδράσεις των ακραίων τιμών στην αγορά. Σε μια αγορά που

οι τιμές παρουσιάζουν ανυψωτική τάση, το μέσο κόστος είναι χαμηλότερο από το τρέχον κόστος. Γι' αυτό η μέθοδος αυτή κατακρίνεται, αφού στα τρέχοντα έσοδα πωλήσεων δεν αντιπαραθέτει το τρέχον κόστος κτήσεως των πωληθέντων.

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

Οι μέθοδοι του μέσου κόστους στηρίζονται στην εκδοχή ότι η πιο ενδεδειγμένη τιμή για την αποτίμηση των αποθεμάτων τέλους χρήσεως και την εξεύρεση του κόστους των πωλημένων είναι το αντιπροσωπευτικό μέσο κόστος κτήσεως της μονάδας του αποθέματος στην περίοδο.

Η μέθοδος του μέσου κόστους εφαρμόζεται κατά δύο τρόπους, ανάλογα με το σύστημα που χρησιμοποιεί η επιχείρηση για την παρακολούθηση των αποθεμάτων: (α) του μέσου σταθμικού κόστους, αν η επιχείρηση ακολουθεί το σύστημα της περιοδικής απογραφής και (β) του κυκλοφοριακού μέσου όρου, αν η επιχείρηση ακολουθεί το σύστημα της διαρκούς απογραφής.

Οι μέθοδοι του μέσου κόστους δεν αντιπαραβάλλουν τα έσοδα από τις πωλήσεις με το τρέχον κόστος (ή κόστος υπολογιζόμενο με βάση το κόστος κτήσεως της τελευταίας πωληθείσας μονάδας), αλλά με το μέσο κόστος της περιόδου και προσδιορίζουν την αξία των αποθεμάτων και το κόστος των πωλήσεων μεταξύ των ορίων της LIFO και FIFO. Πολλοί λογιστές προτιμούν τις μεθόδους του μέσου κόστους (αντί της FIFO και LIFO), γιατί με την

εφαρμογή αυτών αποφεύγονται ακραίες διαφοροποιήσεις κόστους αποθεμάτων και κόστους πωλημένων.

Οι σχολιαζόμενες μέθοδοι παρουσιάζουν την τεχνική δυσχέρεια που προκύπτει από το ότι το κόστος μονάδας μπορεί να μην είναι άρτιος αριθμός. Η δυσχέρεια αυτή μπορεί να αντιμετωπίζεται με την κοστολόγηση των εξαγωγών κατά τρόπο ώστε για τα μένοντα αποθέματα να προσδιορίζεται ποσό κόστους μονάδας.

Η περίοδος σταθμίσεως είναι δυνατό να είναι: (α) ετήσια (ολόκληρη η χρήση), οπότε ομιλούμε περί μέσου ετήσιου σταθμικού κόστους ή (β) μικρότερη του έτους, συνήθως μηνιαία αλλά και τριμηνιαία, κ.λπ., οπότε ομιλούμε περί μέσου μηνιαίου ή τριμηνιαίου κ.λπ. σταθμικού κόστους.

Παράδειγμα:

Με βάση τα δεδομένα της παρ. 4.6.1. η αξία των αναλωμένων (ή πωλημένων) και των μενόντων αποθεμάτων προσδιορίζεται ως εξής:

Αποθέματα ενάρξεως:	100	X 10	= 1.000
Αγορές: 10/1		400 X 12 =	4.800
13/1		500 X 15 =	7.500
25/1	<u>1.100</u>	<u>200 X 17 =</u>	<u>3.400</u>
	1.200		16.700

$$\frac{1.00 + 15.700}{100 + 1.100} = \frac{16.700}{1.200} = 13,917 \text{ Μέσο σταθμικό κόστος μονάδας}$$

Άρα,

(α) Η αξία των αποθεμάτων είναι μονάδες: $200 \times 13.917 = 2.783$

(β) Η αξία των αναλωμένων είναι μονάδες: $\frac{1.000}{1.200} \times 13.917 = \frac{13.917}{16.700}$

4.6.3. Η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων (Moving Average Cost)

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

$$\begin{array}{rcl} \text{Αξία προηγούμενου} & & \text{Αξία νέας αγοράς} \\ \text{υπολοίπου} & + & \text{στην τιμή κτήσεως} \\ \hline \text{Ποσότητα προηγού-} & & \text{Ποσότητα νέας} \\ \text{μενου υπολοίπου} & + & \text{αγοράς} \end{array}$$

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

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

Παράδειγμα:

Με βάση τα δεδομένα της παρ. 4.61 και με το σύστημα της διαρκούς απογραφής θα έχουμε:

Ημερ.	Αγορές- Πωλήσεις	Χρέωση			Πίστωση			Υπόλοιπο		
		Κόστος συνολικό			Κόστος συνολικό			Κόστος συνολικός		
		Μοναδ.	Μοναδ.	Κόστος	Μοναδ.	Μοναδ.	Κόστος	Μοναδ.	Μοναδ.	Κόστος
Ιαν. 1	Απόθεμα Ενάρξεως							100	10	1.000
Ιαν. 10	Αγορά Μέση τιμή	400	12	4.800				400	12	4.800
								500	11,60	5.800
Ιαν. 11	Πώληση				300	11,60	3.480	200	11,60	2.320
Ιαν. 13	Αγορά	500	15	7.500				700	14,03	9.820
Ιαν. 20	Πώληση				600	14,03	8.417	100	14,03	1.403
Ιαν. 25	Αγορά	200	17	3.400				300	16,01	4.803
Ιαν. 28	Πώληση				100	16,01	1.601	200	16,01	3.202

$$\frac{1.000 + 4.800}{100 + 400} = \frac{5.800}{500} = 11,60 \text{ Μέση τιμή υπολοίπου}$$

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

4.6.4. Η μέθοδος πρώτη εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (FIFO)

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

Η παραπάνω εκδοχή της σειράς εξαντλήσεως στις περισσότερες επιχειρήσεις εναρμονίζεται με τη φυσική ροή των αποθεμάτων. Με τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα τέλους χρήσεως αποτιμούνται σε τιμές που πλησιάζουν προς τις τρέχουσες τιμές αγοράς και συνεπώς η αξία των αποθεμάτων που εμφανίζεται στον ισολογισμό είναι ορθότερη σε σύγκριση μ' εκείνη που προκύπτει με την εφαρμογή άλλων μεθόδων και ειδικότερα με τη LIFO. Εντούτοις, η μέθοδος παρουσιάζει βασική αδυναμία στην ορθή αντιπαράθεση των εσόδων με το κόστος των πωλήσεων, αφού στα τρέχοντα έσοδα από τις πωλήσεις δεν αντιπαραθέτει το τρέχον κόστος των πωλημένων, αλλά το κόστος κτήσεως των παλιότερων αγορών. Αυτό σημαίνει ότι σε περιόδους πληθωρισμού η μέθοδος υπερεκτιμά τα λογιστικά κέρδη σε σχέση με άλλες μεθόδους και ειδικότερα τη LIFO, με περαιτέρω συνέπεια την πληρωμή αυξημένου φόρου εισοδήματος. Αντίθετα, σε περιόδους μείωσης των τιμών το αποτέλεσμα υποεκτιμάται, με συνέπεια και ο φόρος εισοδήματος να είναι μειωμένος.

Παρά το παραπάνω βασικό μειονέκτημα της μεθόδου, δηλαδή της απομάκρυνσης του κόστους πωλήσεων από τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς, η FIFO χρησιμοποιείται ευρύτατα στην κοστολόγηση των αποθεμάτων, γιατί: (α) είναι εύκολης εφαρμογής, (β) είναι εφαρμόσιμη, είτε με το σύστημα της περιοδικής απογραφής, είτε με το σύστημα της διαρκούς απογραφής, (γ) η ροή

του κόστους συμβαδίζει με τη φυσική ροή των αποθεμάτων, (δ) είναι συστηματική και αντικειμενική, αφού δεν επηρεάζεται από υποκειμενικούς υπολογισμούς και (ε) η αξία των αποθεμάτων στον ισολογισμό προσεγγίζει το τρέχον κόστος αντικαταστάσεως.

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

Παράδειγμα: Με βάσει τα δεδομένα της παρ. 4.6.1. έχουμε:

α) Με το σύστημα της περιοδικής απογραφής

Απόθεμα ενάρξεως μονάδες:	100 X 10 =	1.000 €
Πλέον: Αγορές //	400 X 12 = 4.800	
	500 X 15 = 7.500	
	<u>200 X 17 = 3.400</u>	<u>15.700 €</u>
		16.700 €
Μείον: Αποθέματα λήξεως μονάδες	200 X 17	<u>3.400 €</u>
Κόστος αναλώσεων (ή πωλήσεων)		<u>13.300 €</u>

β) Με το σύστημα της διαρκούς απογραφής:

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

		Χρέωση			Πίστωση			Υπόλοιπο		
Ημερ.	Αγορές- Πωλήσεις	Κόστος συνολικό			Κόστος συνολικό			Κόστος συνολικός		
		Μοναδ.	Μοναδ.	Κόστος	Μοναδ.	Μοναδ.	Κόστος	Μοναδ.	Μοναδ.	Κόστος
Ιαν. 1	Απόθεμα Ενάρξεως							100	10	1.000
Ιαν. 10	Αγορά Μέση τιμή	400	12	4.800				<u>400</u>	12	<u>4.800</u>
								500		5.800
Ιαν. 11	Πώληση				100	10	1.000			
					200	12	2.400	200	12	2.400
Ιαν. 13	Αγορά	500	15	7.500				<u>500</u>	15	<u>7.500</u>
								700		9.900
Ιαν. 20	Πώληση				200	12	2.400			
					400	15	6.000	100	15	1.500
Ιαν. 25	Αγορά	200	17	3.400				<u>200</u>	17	<u>3.400</u>
Ιαν. 28	Πώληση	_____		_____	<u>100</u>	15	<u>1.500</u>	300		4.900
		1.100		15.700	1.000		13.300	<u>200</u>	17	3.400

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

Αναλωμένες (ή πωλημένες) μονάδες:	€
Πώληση 11/1 μονάδες 300	100 X 10 από το απόθεμα ενάρξεως = 1.000
	200 X 12 από την αγορά 10/1 = 2.400
Πώληση 20/1 // 600	200 X 12 // 10/1 = 2.400
	400 X 15 // 13/1 = 6.000
Πώληση 28/2 //	100 X 15 // 13/1 = <u>1.500</u>
Κόστος πωλ/ντων μονάδες: 1.000	= 13.500
Μένοντα //	<u>200 X 17 από την αγορά 15/1 = 3.400</u>
Σύνολο μονάδες: 1.200	= <u>16.700</u>

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

4.6.5. Η μέθοδος τελευταία εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (LIFO)

Η μέθοδος αυτή βασίζεται στην εκδοχή ότι η πρώτη εξαγωγή (πώληση ή ανάλωση) προέρχεται από την τελευταία εισαγωγή (Last In- First Out) και ότι τα αποθέματα τέλους χρήσεως προέρχονται από τις παλιότερες εισαγωγές. Η αρχή των υπολογισμών της αποτιμήσεως των αποθεμάτων τέλους χρήσεως γίνεται από την πρώτη αγορά της χρήσεως. Η αποτίμηση των πωλημένων – αναλωμένων γίνεται αντίθετα με τη σειρά της εισαγωγής τους. Η μέθοδος αυτή είναι ακριβώς αντίθετη με τη μέθοδο FIFO.

Μολονότι για τις περισσότερες επιχειρήσεις η παραπάνω εκδοχή δεν είναι σύμφωνη με τη φυσική ροή των αποθεμάτων, εντούτοις η μέθοδος έχει υπέρ αυτής το ισχυρό επιχείρημα ότι για τη μέτρηση του αποτελέσματος η ροή του κόστους είναι πιο σημαντική από τη φυσική ροή των αποθεμάτων. Οι υποστηρικτές της LIFO ισχυρίζονται ότι η μέτρηση του αποτελέσματος πρέπει να βασίζεται στις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς.

Τα έσοδα από τις πωλήσεις, λοιπόν, πρέπει να συσχετίζονται με το τρέχον κόστος των πωλημένων. Με τη LIFO το κόστος των πωλημένων πλησιάζει το τρέχον κόστος αντικαταστάσεώς τους, αφού τα πωλημένα αποτελούνται, κατά τη μέθοδο, από τις πιο πρόσφατες αγορές. Η μέθοδος αυτή, συνεπώς, οδηγεί στον περιορισμό των κερδών που προσδιορίζονται λογιστικά και στον περιορισμό του επ'αυτών φόρου εισοδήματος.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι η εφαρμογή της παραπάνω μεθόδου ενδείκνυται σε περιόδους έντονου πληθωρισμού.

Παράδειγμα: Με βάση τα δεδομένα της 4.6.1. έχουμε:

α) Με το σύστημα της περιοδικής απογραφής:		€
Απόθεμα ενάρξεως μονάδες:	100 X 10	= 1.000
	400 X 12 = 4.800	
	200 X 17 = 7.500	
	200 X 17 = 3.400	<u>15.700</u>
Μείον: Αποθέματα λήξεως		
	100 X 10 (από το απόθεμα ενάρξεως)	1.000
200	100 X 12 (από την αγορά 10/1)	1.200
		<u>2.200</u>
	Κόστος Πωλήσεων	<u>14.500</u>

(β) Με το σύστημα διαρκούς απογραφής.

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

		Χρέωση			Πίστωση			Υπόλοιπο		
Ημερ.	Αγορές- Πωλήσεις	Κόστος συνολικό			Κόστος συνολικό			Κόστος συνολικός		
		Μοναδ.	Μοναδ.	Κόστος	Μοναδ.	Μοναδ.	Κόστος	Μοναδ.	Μοναδ.	Κόστος
Ιαν. 1	Απόθεμα Ενάρξεως							100	10	1.000
Ιαν. 10	Αγορά Μέση τιμή	400	12	4.800				<u>400</u>	12	<u>4.800</u>
								500		5.800
Ιαν. 11	Πώληση				300	12	3.600	100	10	1.000
								100	12	1.200
Ιαν. 13	Αγορά	500	15	7.500				<u>500</u>	15	<u>7.500</u>
								700		9.700
Ιαν. 20	Πώληση				500	15	7.500			
					100	12	1.200	100	10	1.000
Ιαν. 25	Αγορά	200	17	3.400				<u>200</u>	17	<u>3.400</u>
Ιαν. 28	Πώληση				<hr/>			300		4.400
								100	10	1.000
					17		1.700	<u>100</u>	17	<u>1.700</u>
								<u>200</u>	17	2.700

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

Αναλωμένες (ή πωλημένες) μονάδες:

Πώληση 11/1	300	200 X 17 από την αγορά 25/1 =	3.400
		100 X 15 από την αγορά 25/1 =	1.500
Πώληση 20/1	600	400 X 15 από την αγορά 13/1 =	6.000
		200 X 12 από την αγορά 10/1 =	2.400
Πώληση 28/1		100 X 12 από την αγορά 10/4 =	1.200
		1.000	14.500
Μένοντα		100 X 12 =	1.200
		<u>100 X 10 =</u>	<u>1.000</u>
		<u>1.200</u>	<u>16.700</u>

Όπως προκύπτει από την προηγηθείσα ανάλυση, το κόστος των πωλήσεων και μενόντων προσδιορίζεται στα αυτά ύψη και στα δύο συστήματα διαρκούς και περιοδικής απογραφής, μόνο στην περίπτωση που η διαρκής απογραφή δεν γίνεται κατά το χρόνο κάθε συναλλαγής αλλά στο τέλος της χρήσεως.

Αντίθετα, αν κατά το σύστημα της διαρκούς απογραφής εφαρμόζεται ο τρόπος της τρέχουσας κοστολόγησης (δηλαδή προσδιορίζεται το κόστος των πωλημένων μετά από κάθε πώληση), τότε το κόστος των πωλημένων και το κόστος των μενόντων αποθεμάτων διαφέρουν από τα αντίστοιχα μεγέθη που προσδιορίζονται με την ίδια μέθοδο με βάση το σύστημα της περιοδικής απογραφής.

4.6.6. Η μέθοδος του βασικού αποθέματος

Το βασικό (ή φυσιολογικό) απόθεμα πρέπει να διατηρείται σε μια μόνιμη βάση για την εξασφάλιση της ομαλής λειτουργίας της επιχειρήσεως. Γι' αυτό το βασικό απόθεμα ομοιάζει με πάγιο στοιχείο και ως προς την ποσότητα και ως προς την αξία και το οποίο πάγιο στοιχείο πρέπει να αποτιμάται, όπως είναι γνωστό, στην αξία κτήσεώς του. Με την αποτίμηση του βασικού αποθέματος

στη σταθερή αξία κτήσεώς του αποφεύγεται ο επηρεασμός των αποτελεσμάτων της χρήσεως με κέρδη ή ζημίες από την αποτίμηση των κατεχόμενων αποθεμάτων.

Αλλά, για την εύρυθμη λειτουργία της, η επιχείρηση διατηρεί συνήθως αποθέματα μεγαλύτερα από τα κανονικά. Τα πέρα των κανονικών αποθέματα (υπεραποθέματα) θεωρούνται σαν προσωρινή αύξηση και καταχωρούνται στο κόστος κτήσεως· οι εξαγωγές θεωρούνται ότι γίνονται από τα υπεραποθέματα και αποτιμούνται με βάση τη μέθοδο LIFO, μολονότι, για πρακτικούς λόγους, χρησιμοποιούνται συχνά η FIFO και το μέσο κόστος.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. υιοθετεί τη μέθοδο αυτή και ορίζει ότι: Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα τέλους χρήσεως διακρίνονται σε δυο μέρη. Το ένα αντιστοιχεί στο βασικό απόθεμα που αντιπροσωπεύει την ελάχιστη ποσότητα (στοκ ασφαλείας) η οποία κρίνεται αναγκαία για την ομαλή διεξαγωγή της συνήθους δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας. Το άλλο προορίζεται για 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 υπόλοιπο μέρος (υπεραπόθεμα) αποτιμάται με μια από τις εξής μεθόδους υπολογισμού της τιμής κτήσεως: του μέσου σταθμικού κόστους, του κυκλοφοριακού μέσου όρου και της FIFO.

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

Η μέθοδος του βασικού αποθέματος, όπως και η LIFO, στοχεύει στην αντιπαράθεση του τρέχοντος κόστους των πωλούμενων με τα τρέχοντα έσοδα των πωλήσεων και, συνεπώς, η μέθοδος πλησιάζει με τη LIFO. Δεν τυγχάνει

όμως γενικής εφαρμογής, επειδή τα αποθέματα μεταβάλλονται κατά ποσότητα, ποιότητα και αξία.

Παράδειγμα:

Με βάση τα δεδομένα της παρ. 4.6.1. και με την υπόθεση ότι το βασικό απόθεμα της επιχειρήσεως είναι 100 μονάδες, με τιμή κτήσεως μονάδας 10, με το σύστημα της περιοδικής απογραφής θα έχουμε:

Αποθέματα ενάρξεως: Βασικό απόθεμα	100 X 10 =	1.000
Αγορές:	400 X 12 =	4.800
	500 X 15 =	7.500
	200 X 17 = 1.100	3.400
		15.700
Μένοντα: Βασικό απόθεμα	100 X 10	1.000
Extra απόθεμα	100 X 17*	1.700
Κόστος πωληθέντων: μον.	1.000	14.000

* Με βάση τη μέθοδο FIFO

Αν το απόθεμα λήξεως είναι μικρότερο του φυσιολογικού, λ.χ. είναι 80 μονάδες, το απόθεμα λήξεως θα αποτιμηθεί ως εξής:

Βασικό απόθεμα	100 X 10 =	1.000
Έλλειμμα	(20) X 17 =	<u>(340)</u>
Αξία αποθέματος λήξεως		<u>660</u>

4.6.7. Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους

Όταν τα αποθέματα αποτελούνται από ογκώδη αγαθά (π.χ. αυτοκίνητα, πλοία) ή από μικρές ποσότητες που έχουν μεγάλη αξία (π.χ. κοσμήματα, σπάνιοι πολύτιμοι λίθοι) και είναι κατορθωτό να αριθμούνται κατά τεμάχιο ή κατά παρτίδα κατά το χρόνο αγοράς ή παραγωγής αυτών, όταν δηλαδή τα επιμέρους στοιχεία έχουν εξατομικευμένα χαρακτηριστικά, είναι δυνατό τα

αποθέματα να παρακολουθούνται με το πραγματικό κόστος κάθε στοιχείου. Έτσι, είναι δυνατό να προσδιορίζεται το πραγματικό ειδικό – εξατομικευμένο κόστος των πωλουμένων και των μενόντων αποθεμάτων. Με άλλα λόγια, αν είναι δυνατό να προσδιορίζεται από ποιες ειδικές αγορές προέρχονται οι ποσότητες που συγκροτούν τα αποθέματα τέλους χρήσεως, τα αποθέματα αυτά μπορεί ν' αποτιμούνται στις ειδικές τιμές κτήσεως αυτών.

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

Η μέθοδος απαιτεί εξατομικευμένη παρακολούθηση κάθε στοιχείου και γι' αυτό εφαρμόζεται σπάνια στην πράξη. Ακόμη, η μέθοδος στερείται συχνά αντικειμενικότητας, αφού παρέχει τη δυνατότητα επηρεασμού των αποτελεσμάτων. Π.χ.: Ας υποθέσουμε ότι η επιχείρηση έχει προς πώληση 4 εξατομικευμένα στερεοφωνικά συγκροτήματα που απέκτησε αντί € 600,00, 550,00, 530,00, 560,00. Και ότι πωλεί ένα αντί 650,00€. Το κόστος του συγκροτήματος που πωλήθηκε και το μικτό κέρδος εξαρτάται από το συγκρότημα που επιλέχθηκε προς πώληση.

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

4.6.8. Η μέθοδος του πρότυπου κόστους (Standard Cost)

Οι σύγχρονες βιομηχανικές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν το πρότυπο κόστος (standard cost) για τη λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων και την, για εσωτερική χρήση, αποτίμηση αυτών. Το πρότυπο κόστος αποτελεί ένα ιδεώδες ή προϋπολογιζόμενο κόστος απαλλαγμένο από τις απώλειες και τα έξοδα που οφείλονται σε αναποτελεσματικότητα ή σε μη φυσιολογικές συνθήκες. Οι διαφορές μεταξύ πραγματικού (ιστορικού) και προτύπου κόστους καταχωρούνται σε ιδιαίτερο λογαριασμό, ο οποίος αποτελεί όργανο ελέγχου της παραγωγικής διαδικασίας και της συναλλακτικής δραστηριότητας της επιχείρησης. Στο ιστορικό κόστος περιλαμβάνονται αναλώσεις (υλικών, καυσίμων, εργασίας κ.λπ.) που υπολογίζονται κατά ποσότητα και αξία. Στο ιστορικό, λοιπόν, κόστος είναι δυνατό να γίνονται, με αφανή τρόπο, συμψηφισμοί, όπως λ.χ. μια αύξηση ποσότητας αναλωθείσας πρώτης ύλης (σπατάλη υλικών) δυνατό να συμψηφίζεται με μια μείωση της τιμής της πρώτης ύλης ή αντίστροφα μια εξοικονόμηση ποσότητας (π.χ. εργασίας) ενδέχεται να εξουδετερώνεται από μια αντίστοιχη αύξηση της αμοιβής εργασίας. Έτσι, δεν είναι δυνατό να απομονωθεί και να κριθεί η αποτελεσματικότητα της παραγωγικής διαδικασίας. Ο έλεγχος αυτής μπορεί να γίνει με την τεχνική του προτύπου κόστους.

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

Γίνεται δεκτό ότι το πρότυπο κόστος έχει εσωτερική αξία για την επιχείρηση και δεν είναι δυνατό να χρησιμοποιείται για την αποτίμηση των αποθεμάτων που γίνεται για τη σύνταξη των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει σχετικώς τα ακόλουθα: Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα αποτιμούνται στην τιμή του πρότυπου κόστους. Η μέθοδος του πρότυπου κόστους εφαρμόζεται με την προϋπόθεση ότι οι αποκλίσεις, που ενδεχόμενα θα προκύψουν ανάμεσα στο ιστορικό και στο πρότυπο κόστος, θα κατανέμονται στα απώλητα (μένοντα) και τα πωλημένα αποθέματά τους. Το ποσό των αποκλίσεων που αναλογεί στα απώλητα αποθέματα της απογραφής εμφανίζεται ιδιαίτερα.

4.7. Αλλαγή μεθόδου προσδιορισμού του κόστους (ή τιμής) κτήσεως

4.7.1. Η σημασία της αρχής της συνέπειας στην αποτίμηση των αποθεμάτων

Η βασική λογιστική αρχή της συνέπειας υπαγορεύει στην επιχείρηση την υποχρέωση να εφαρμόζει κατά τρόπο πάγιο τις μεθόδους που επέλεξε για την αποτίμηση των διάφορων κατηγοριών αποθεμάτων της και να μην αλλάζει τις μεθόδους αυτές από χρήση σε χρήση. Αν η βασική αυτή αρχή αγνοείτο στο καίριο θέμα της αποτίμησης των αποθεμάτων, η επιχείρηση θα είχε τη δυνατότητα να αυξομειώνει τα αποτελέσματά της, αλλάζοντας απλώς τις μεθόδους αποτιμήσεως των αποθεμάτων της. Η επιχείρηση δεν υποχρεούται να εφαρμόζει για όλες τις κατηγορίες αποθεμάτων την ίδια μέθοδο αποτιμήσεως. Είναι δυνατό, κι αυτό είναι σύνηθες, άλλη μέθοδος να εφαρμόζεται για τις πρώτες ύλες (λ.χ. του μέσου σταθμικού όρου), άλλη για τα έτοιμα προϊόντα (λ.χ. FIFO) κ.λπ. Η αρχή της συνέπειας δεν υπαγορεύει στις επιχειρήσεις του ίδιου κλάδου να εφαρμόζουν όλες την ίδια μέθοδο αποτίμησης των αποθεμάτων, αλλά επιβάλλει στη συγκεκριμένη επιχείρηση να μην αλλάζει τις μεθόδους αποτιμήσεως των αποθεμάτων στη διαδρομή των χρήσεων.

Χάρη στην αρχή αυτή, ο χρήστης των οικονομικών καταστάσεων είναι βέβαιος ότι η επιχείρηση ακολούθησε τις ίδιες λογιστικές μεθόδους που

χρησιμοποίησε την προηγούμενη χρήση και συνεπώς ότι έχει τη δυνατότητα να κάνει διαχρονικές συγκρίσεις στα αποτελέσματα και τους ισολογισμούς της επιχειρήσεως.

Η αρχή της συνέπειας δεν σημαίνει ότι η επιχείρηση δεν μπορεί ποτέ να αλλάξει τις μεθόδους αποτιμήσεως των αποθεμάτων που εφαρμόζει. Η επιχείρηση δικαιούται να επιλέξει άλλη μέθοδο στις περιπτώσεις που η μέθοδος αυτή ανταποκρίνεται περισσότερο στις παρούσες συνθήκες, αλλά υποχρεούται να αποκαλύψει την αλλαγή της μεθόδου και την επίδραση από την αλλαγή αυτή στα καθαρά αποτελέσματα της χρήσεως.

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

4.7.2. Αλλαγή μεθόδου προσδιορισμού του κόστους (ή τιμής) κτήσεως από άποψη κείμενης νομοθεσίας

Ο νόμος, απόλυτα εναρμονισμένος με το Ε.Γ.Λ.Σ., παρέχει στην εταιρία το δικαίωμα επιλογής μιας από τις μεθόδους που αναφέρονται πιο πάνω προκειμένου να προσδιορίζει την τιμή κτήσεως ή, κατά περίπτωση, το κόστος παραγωγής των αποθεμάτων. Εξάλλου, πιστός στη βασική λογιστική αρχή της συνέπειας, υποχρεώνει την εταιρία να εφαρμόζει «πάγια, χωρίς μεταβολές από χρήση σε χρήση» τις μεθόδους αποτιμήσεως και ορίζει κατηγορηματικά ότι «αλλαγή της εφαρμοζόμενης μεθόδου δεν επιτρέπεται».

Κατ'εξάιρεση ο νόμος επιτρέπει στην εταιρία την αλλαγή της εφαρμοζόμενης μεθόδου, μόνο αν «υπάρχει μεταβολή συνθηκών ή άλλος σοβαρός λόγος, οπότε η αλλαγή της μεθόδου αναφέρεται και αιτιολογείται στο προσάρτημα μαζί με την επίδραση της αλλαγής αυτής στη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων χρήσης».

Η φορολογική νομοθεσία επιτρέπει στην επιχείρηση επίσης τον προσδιορισμό της τιμής κτήσεως και του ιστορικού κόστους παραγωγής «με βάση οποιαδήποτε από τις παραδεκτές μεθόδους, με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο» και τούτο για να μην επέρχεται διαφοροποίηση των αποτελεσμάτων των χρήσεων.

Σημειώνεται ότι με τη νέα διάταξη του άρθρου 28 παρ. 2 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992), ο φορολογικός νομοθέτης δέχτηκε επιτέλους, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, το δικαίωμα της επιχειρήσεως να αλλάξει τη μέθοδο προσδιορισμού της τιμής κτήσεως ή του ιστορικού κόστους παραγωγής. Η διάταξη αυτή ορίζει ειδικότερα ότι «για τη βελτίωση της λειτουργικότητας της επιχείρησης ή για άλλους σπουδαίους λόγους επιτρέπεται, μετά από έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων (Ε.Λ.Β.), η αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής. Η έγκριση παρέχεται ύστερα από αίτηση που υποβάλλεται στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. πέντε (5) τουλάχιστον μήνες πριν από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

Σύμφωνα λοιπόν, με την παραπάνω διάταξη, επιτρέπεται στην επιχείρηση η αλλαγή μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής (λ.χ. από FIFO σε LIFO) υπό τις εξής προϋποθέσεις:

(α) Η αλλαγή της μεθόδου να συμβάλλει στη βελτίωση της λειτουργικότητας της επιχείρησης ή να υπαγορεύεται από άλλους σπουδαίους λόγους. Τέτοιοι λόγοι μπορεί να είναι λ.χ. η μεταβολή στο αντικείμενο των εργασιών της επιχείρησης, η έναρξη νέου κλάδου εργασιών, η αναδιοργάνωση στις λειτουργίες της επιχείρησης, η μηχανοργάνωση της επιχείρησης.

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

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

Δεν είναι σωστή, κατά τη γνώμη μας, η άποψη ορισμένων φορολογικών ελεγκτών ότι, στην περίπτωση που η επιχείρηση άλλαξε σε μια χρήση τη μέθοδο προσδιορισμού του κόστους κτήσεως με το οποίο αποτίμησε τα αποθέματα, σε όλες τις επόμενες χρήσεις η επιχείρηση βρίσκεται σε παράβαση της σχετικής διατάξεως του Κ.Β.Σ. και συνεπώς πρέπει στο διηνεκές να προσδιορίζονται λογιστικές διαφορές και να επιβάλλονται πρόστιμα του Κ.Β.Σ. Μόνο στη χρήση που έγινε η αλλαγή της μεθόδου πρέπει να προσδιορίζεται η επίδραση αυτής στο αποτέλεσμα της χρήσεως και να λαμβάνεται υπόψη στη φορολογική αναμόρφωση αυτών. Γιατί, με την πρώτη (και μοναδική) αυτή αναμόρφωση των αποτελεσμάτων, η επιχείρηση να θεωρείται ότι αποτίμησε τα αποθέματά της και στην προηγούμενη χρήση και στη χρήση που έγινε η αλλαγή της μεθόδου με την ίδια μέθοδο.

Σε περίπτωση επίσης που η αποτίμηση των αποθεμάτων έγινε στην τρέχουσα τιμή, η οποία είναι χαμηλότερη από το κόστος κτήσεως, προσδιοριζόμενο τόσο με τη μέθοδο που εφαρμόστηκε στην προηγούμενη χρήση όσο και με την άλλη μέθοδο που εφαρμόστηκε στη παρούσα χρήση, η επιχείρηση δεν πρέπει να υποστεί φορολογικές συνέπειες. Γιατί η μέθοδος αποτιμήσεως είναι η κατ'είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας, η οποία δεν άλλαξε την παρούσα χρήση.

4.7.3. Παράδειγμα αλλαγής μεθόδου προσδιορισμού της τιμής (κόστους) κτήσης

Αν στην περίπτωση του παραδείγματος της παρ. 4.6.1. η επιχείρηση εφάρμοζε στις προηγούμενες χρήσεις τη μέθοδο FIFO και στην κλειόμενη χρήση την εγκατέλειψε και εφαρμόσει τη μέθοδο LIFO, στη χρήση αυτή θα προκύψει η ακόλουθη μεταβολή στο αποτέλεσμα και στην αξία των αποθεμάτων:

Αποθέματα με την παλιά μέθοδο:

$$\text{Μονάδες } 20 \times 17 = \text{€ } 3.400$$

Αποθέματα με τη νέα μέθοδο:

$$\text{Μονάδες } 100 \times 10 = 1.000$$

$$100 \times 12 = \underline{1.200} \quad \underline{\text{€ } 2.200}$$

$$\text{διαφορά λόγω αλλαγής μεθόδου} \quad \underline{\text{€ } 1.200}$$

Δηλαδή, λόγω αλλαγής μεθόδου, τα κέρδη της χρήσεως (πριν από το φόρο εισοδήματος) προσδιορίζονται μειωμένα κατά 1.200€ ισόποσα δε εμφανίζονται μειωμένα και τα αποθέματα. Όπως είναι ευνόητο, αν η επιχείρηση εφάρμοζε τη LIFO και την αντικαθιστούσε με τη FIFO, τα κέρδη της χρήσεως και τα αποθέματα θα εμφανίζονταν αυξημένα κατά το ποσό αυτό.

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

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

Όλες οι μέθοδοι ροής κόστους που αναπτύχθηκαν παραπάνω εφαρμόζονται στην πράξη. Καμία απ'αυτές δεν μπορεί να διεκδικήσει τα πρωτεία και να θεωρείται ως η «ορθότερη» ή η «καλύτερη» μέθοδος. Γεννάται,

λοιπόν, το σημαντικό ερώτημα ποια από τις μεθόδους αυτές πρέπει να επιλέγεται από την επιχείρηση στη συγκεκριμένη εκάστοτε περίπτωση. Κατά την επιλογή μιας από τις μεθόδους αυτές πρέπει να δίνεται ιδιαίτερη προσοχή στην επίδρασή της στον ισολογισμό (αξία αποθεμάτων λήξεως), στο λογαριασμό αποτελεσμάτων και στο φορολογητέο εισόδημα (κόστος πωλήσεων), καθώς επίσης στον καθορισμό των τιμών πωλήσεως.

Η έρευνα για την «καλύτερη» μέθοδο αποτιμήσεως των αποθεμάτων είναι δύσκολο έργο, γιατί η αποτίμηση των αποθεμάτων (μενόντων και πωλημένων) έχει επίπτωση τόσο στον ισολογισμό όσο και στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως, οι δυο δε αυτές οικονομικές καταστάσεις προορίζονται για διαφορετικούς σκοπούς. Στο λογαριασμό αποτελεσμάτων ο ρόλος της αξίας των αποθεμάτων είναι η αντιπαράθεση των εσόδων με το κόστος πωλήσεων. Όλες οι μέθοδοι οδηγούν στα ίδια αποτελέσματα σε περιόδους που οι τιμές και τα κόστη παραγωγής παραμένουν σταθερά. Αλλά τέτοιες περιόδους είναι σχεδόν μόνιμο φαινόμενο στη σύγχρονη οικονομία. Στον ισολογισμό τα αποθέματα, μαζί με τα άλλα κυκλοφορούντα στοιχεία, θεωρούνται σαν ένα μέτρο της ικανότητας της επιχείρησης να αντιμετωπίζει τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της.

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

Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους έχει το πλεονέκτημα της απεικονίσεως του κόστους σύμφωνα με τη φυσική ροή των αποθεμάτων. Μειονεκτεί όμως γιατί αφήνει περιθώρια προσωπικών χειρισμών (επιλογή των πωλουμένων) και γιατί είναι δυνατό να οδηγήσει σε εσφαλμένες αποφάσεις

τιμολογήσεως των πωλουμένων, θεωρώντας ότι τα ίδια εμπορεύματα έχουν διαφορετική αξία.

Οι επιμέρους μονάδες έχουν το ίδιο κόστος μόνο εφαρμόζοντας τη μέθοδο του μέσου σταθμικού κόστους. Η μέθοδος στηρίζεται στην υπόθεση ότι δεν πρέπει να γίνεται λογιστική παρακολούθηση των πωλούμενων αποθεμάτων, όπως λ.χ. όταν ο πελάτης αγοράζει ένα κιλό καρφιά ο λογιστής δεν είναι αναγκαίο να γνωρίζει από ποιο κιβώτιο ο πελάτης έτυχε να επιλέξει τα καρφιά, για να προσδιορίσει το μικτό κέρδος πώλησεως. Αλλά μειονεκτεί η μέθοδος αυτή σε περιόδους πληθωρισμού, γιατί προσδιοριζόμενο αποτέλεσμα πωλήσεων δεν ανταποκρίνεται στις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς.

Ο πληθωρισμός των τελευταίων ετών είναι ένα ισχυρό επιχείρημα για τη χρήση της LIFO. Σε περιόδους υψώσεως των τιμών η LIFO τείνει να ελαχιστοποιεί τα κέρδη επί των αποθεμάτων, ενώ η FIFO τείνει να τα μεγιστοποιεί. Η βαρύτητα που δίνεται στο λογαριασμό αποτελέσματα χρήσεως σε σύγκριση με τον ισολογισμό, οι υψηλοί ρυθμοί του πληθωρισμού και οι επιπτώσεις του φόρου εισοδήματος στην επιχείρηση (υψηλή φορολογία και αποστέρηση μετρητών) έχουν ωθήσει τις επιχειρήσεις στα τελευταία χρόνια να στραφούν προς τη LIFO, που οδηγεί πλησιέστερα από κάθε άλλη μέθοδο στη σωστή μέτρηση του αποτελέσματος. Δεν πρέπει όμως να παραβλέπεται ότι η LIFO σε περιόδους υψώσεως των τιμών οδηγεί στην υποεκτίμηση των μενόντων αποθεμάτων, με συνέπεια οι σχετικοί αριθμοδείκτες που εξάγονται από την ανάλυση του ισολογισμού (ρευστότητας, κυκλοφοριακής ταχύτητας αποθεμάτων κ.α.) να είναι εσφαλμένοι.

Τέλος, πρέπει να σημειωθεί ότι η σύγχρονη αντίληψη στρέφεται στην άποψη ότι κατά την επιλογή της προσφορότερης μεθόδου αποτιμήσεως των αποθεμάτων πρωταρχικός παράγοντας πρέπει να είναι η ρεαλιστική μέτρηση των αποτελεσμάτων.

4.9. Ο κανόνας της χαμηλότερης τιμής μεταξύ κόστους κτήσεως και τρέχουσας τιμής (Cost or Market Rule)

4.9.1. Θεωρητική θεμελίωση του κανόνα της χαμηλότερης τιμής

Σύμφωνα με την αρχή του κόστους, τα αποθέματα πρέπει να αποτιμούνται στο ιστορικό κόστος κτήσεώς τους. Εντούτοις, η αρχή αυτή υποχωρεί έναντι της άλλης βασικής αρχής της συντηρητικότητας, σύμφωνα με την οποία οι γνωστές ζημιές, και όταν ακόμη δεν βεβαιώνονται με ολοκληρωμένες συναλλαγές, πρέπει να αναγνωρίζονται σαν ζημιές της χρήσεως μέσα στην οποία συνέβησαν, ενώ αντίθετα, τα γνωστά κέρδη που δεν αποδεικνύονται από ολοκληρωμένες συναλλαγές δεν αναγνωρίζονται πριν από την ολοκλήρωση των συναλλαγών.

Με βάση τα παραπάνω, η τιμή αποτιμήσεως των αποθεμάτων πρέπει να είναι η χαμηλότερη τιμή μεταξύ: (α) του κόστους κτήσεως και (β) της τρέχουσας τιμής (δηλαδή του κόστος αντικατάστασης και όχι της τιμής πώλησεως) στο τέλος της χρήσεως. Όπου υπάρχει απόδειξη ότι η διάθεση των αγαθών κατά τη συνήθη πορεία της επιχείρησης θα αποφέρει ποσό μικρότερο του κόστους κτήσεως, είτε λόγω φυσικής αλλοιώσεως, απαξιώσεως, μεταβολών στα επίπεδα τιμών ή άλλων αιτιών, η διαφορά πρέπει να αναγνωρίζεται σαν μια ζημιά της τρέχουσας περιόδου. Αυτό επιτυγχάνεται γενικά εμφανίζοντας τα αγαθά αυτά στο χαμηλότερο ποσό. Αν λ.χ. ένα αγαθό αγοράστηκε το Νοέμβριο του 2005 αντί 3€ και παραμένει στην επιχείρηση στο τέλος του ίδιου έτους, οπότε μπορούσε ν'αγοραστεί αντί 2,50€, στην απογραφή της 31-12-2005 πρέπει να αποτιμηθεί με 2,50€ και η ζημιά των 0,50€ να περιληφθεί στα αποτελέσματα της χρήσεως 2005.

Η τιμή αποτιμήσεως των 2,50€ θα αποτελέσει το κόστος για την επόμενη χρήση που το αγαθό θα πωληθεί και το αποτέλεσμα θα προσδιοριστεί σαν διαφορά της τιμής πώλησεως και του ποσού αυτού.

Η αποτίμηση των αποθεμάτων στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ κόστους και τρέχουσας θεμελιώνεται στις εξής λογιστικές αρχές: (α) στην αρχή της αντιπαράθεσης εσόδων – εξόδων, σύμφωνα με την οποία η μείωση της αξίας του κατερχόμενου αγαθού, ανεξάρτητα από την αιτία που την προκάλεσε (απαξίωση, παλαιώση, βλάβη), πρέπει να θεωρείται ζημία της περιόδου στην οποία η μείωση αυτή συνέβη, (β) στην αρχή της συντηρητικότητας, για την οποία ήδη μιλήσαμε, και ακόμη (γ) στην σιωπηρή παραδοχή ότι οι τιμές πωλήσεως των αποθεμάτων μειώνονται αναλογικά περίπου με το κόστος αντικατάστασής τους.

4.9.2. Έννοια της τρέχουσας τιμής

Η τρέχουσα τιμή, για τους σκοπούς της αποτιμήσεως των αποθεμάτων, μπορεί να προσδιοριστεί, ανάλογα με τις περιστάσεις, χρησιμοποιώντας τις ακόλουθες βάσεις:

(α) Τη βάση της αγοράς ή αντικαταστάσεως

Η βάση αυτή εφαρμόζεται για τα εμπορεύματα ή υλικά που αγοράζονται από την επιχείρηση. Ως τρέχουσα τιμή, υπό κανονικές συνθήκες, νοείται η τρέχουσα τιμή αγοράς της μονάδας του αγαθού, η οποία επικρατεί στις πηγές εφοδιασμού της επιχείρησης κατά την ημέρα της απογραφής για κάθε είδος χωριστά. Επισημαίνεται ιδιαίτερα η αναφορά στην ποσότητα, η οποία, αν αγνοηθεί, δυνατό να οδηγήσει σε χρησιμοποίηση τρεχουσών τιμών που δεν ανταποκρίνονται στην πραγματική κατάσταση της αγοράς.

Η λέξη αντικατάσταση είναι συνήθως πιο δόκιμη από τη λέξη αγορά, γιατί έχει ευρύτερη έννοια και περιλαμβάνει και τα ειδικά έξοδα αγοράς (ναύλα, δασμούς κ.λπ.).

(β) Τη βάση της αναπαραγωγής

Η βάση αυτή χρησιμοποιείται για τα παραγόμενα προϊόντα και τα προϊόντα υπό καταργασία. Η τρέχουσα τιμή (ή ορθότερα τρέχον κόστος αντικαταστάσεως) απαρτίζεται από το τρέχον κόστος: (I) των υλικών, (II) της άμεσης εργασίας και (III) των γενικών βιομηχανικών εξόδων.

(γ) Τη βάση της πραγματοποιήσεως (ρευστοποιήσεως)

Για μερικά αγαθά, όπως τα παλιά – απαξιωμένα ή τα επανακτώμενα από κατασχέσεις (επειδή οι αγοραστές δεν κατέβαλαν το αντίτιμο πωλήσεως) είναι ενδεχόμενο να μην μπορεί να προσδιοριστεί η τρέχουσα αξία αγοράς ή παραγωγής. Στις περιπτώσεις αυτές, ως τρέχουσα τιμή νοείται η προσδοκώμενη τιμή πωλήσεως, μειωμένη με τα σχετικά έξοδα πωλήσεως και με ένα λογικό κέρδος. Την τιμή αυτή ονομάζουμε «πραγματοποιήσιμη αξία».

4.9.3. Οριοθέτηση της τρέχουσας τιμής

Η τρέχουσα τιμή, που όπως είπαμε είναι το τρέχον κόστος αντικατάστασης (αγοράς ή αναπαραγωγής, κατά περίπτωση) στην ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, οριοθετείται ως εξής:

(α) Η τρέχουσα τιμή δεν πρέπει να υπερβαίνει την καθαρή πραγματοποιήσιμη αξία (δηλαδή την υπολογιζόμενη τιμή πωλήσεως κατά τη συνηθισμένη πορεία της επιχείρησης, μειωμένη με το λογικό προβλεπόμενο κόστος συμπλήρωσης και διάθεσης). Η τιμή αυτή, δηλαδή, είναι το ανώτατο όριο στο οποίο μπορεί να προσδιοριστεί η τρέχουσα τιμή (ανώτατο όριο – οροφή).

(β) Η τρέχουσα τιμή δεν πρέπει να είναι χαμηλότερη από την καθαρή πραγματοποιήσιμη αξία με μια έκπτωση για ένα κατά προσέγγιση κανονικό περιθώριο κέρδους. Η τιμή αυτή, δηλαδή, είναι το κατώτατο όριο στο οποίο μπορεί να προσδιοριστεί η τρέχουσα τιμή (κατώτατο όριο – δάπεδο).

Για την αποσαφήνιση των παραπάνω ορίων της τρέχουσας τιμής, έστω το εξής παράδειγμα:

Εκτιμώμενη τιμή πώλησεως ενός εμπορεύσιμου αγαθού	6,00€
Μείον: εκτιμώμενο κόστος	<u>1,00€</u>
Καθαρή πραγματοποιήσιμη αξία	5,00€
Μείον: κανονικό κέρδος (2,00X20%)	<u>1,20€</u>
Καθαρή πραγματοποιήσιμη αξία μείον περιθώριο κέρδους	<u>3,80€</u>

Η έκπτωση των εξόδων διαθέσεως (και κάθε άλλου σχετικού εξόδου που είναι απαραίτητο για να καταστεί το στοιχείο έτοιμο για πώληση) είναι αναγκαία για να αποφευχθεί η καταχώρηση του στοιχείου στην απογραφή με αξία μεγαλύτερη από την αξία που θα πραγματοποιηθεί (θα εισρεύσει στην επιχείρηση) από τη διάθεση του εμπορεύσιμου στοιχείου.

Το ακόλουθο παράδειγμα δείχνει τα παραπάνω όρια κατά την αποτίμηση πέντε εμπορεύσιμων αγαθών. Τα υπογραμμισμένα ποσά δείχνουν τις τιμές αποτιμήσεως των αγαθών.

	Εμπορεύσιμα στοιχεία				
	1	2	3	4	5
(α) Κόστος κτήσεως	10	20	20	5	22
(β) Τρέχον κόστος αντικαταστάσεως	16	15	10	1	20
(γ) Καθαρή πραγματοποιήσιμη αξία (τιμή πώλησεως μείον εκτιμώμενο κόστος συμπληρώσεως και διαθέσεως) – Οροφή	18	18	18	18	18
(δ) Καθαρή πραγματοποιήσιμη αξία μείον κανονικό κέρδος - δάπεδο	12	12	12	12	12

Αποσαφηνίσεις:

Στοιχείο 1: Χρησιμοποιείται το κόστος κτήσεως, γιατί είναι χαμηλότερο από το τρέχον κόστος αντικαταστάσεως.

Στοιχείο 2: Χρησιμοποιείται το τρέχον κόστος αντικαταστάσεως, γιατί είναι χαμηλότερο από το κόστος κτήσεως και δεν είναι μεγαλύτερο από το (γ) ούτε μικρότερο από το (δ).

Στοιχείο 3: Το τρέχον κόστος αντικαταστάσεως είναι χαμηλότερο από το κόστος κτήσεως, αλλά δεν χρησιμοποιείται επειδή είναι χαμηλότερο από το (δ).

Στοιχείο 4: Το τρέχον κόστος αντικαταστάσεως είναι χαμηλότερο από το κόστος κτήσεως. Εντούτοις, δεν χρησιμοποιείται γιατί είναι χαμηλότερο από το (δ). επειδή δε το κόστος κτήσεως είναι χαμηλότερο από το (δ), χρησιμοποιείται το κόστος κτήσεως.

Στοιχείο 5: Το τρέχον κόστος αντικαταστάσεως είναι χαμηλότερο από το κόστος κτήσεως, αλλά είναι υψηλότερο από το (γ), το οποίο, συνεπώς, χρησιμοποιείται.

4.9.4. Εφαρμογή της χαμηλότερης τιμής μεταξύ κόστους κτήσεως και τρέχουσας τιμής

Η μέθοδος της χαμηλότερης τιμής μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας μπορεί να εφαρμοστεί κατά τρεις τρόπους:

(α) σύγκριση του κόστους κτήσεως και της τρέχουσας τιμής χωριστά για κάθε στοιχείο της απογραφής (στην κατ'είδος χαμηλότερη τιμή, όπως καθιερώθηκε να λέγεται στη χώρα μας),

(β) σύγκριση του κόστους κτήσεως και της τρέχουσας τιμής ξεχωριστά για κάθε κατηγορία στοιχείων της απογραφής και

(γ) σύγκριση του συνολικού κόστους κτήσεως και της συνολικής τρέχουσας αξίας των αποθεμάτων της απογραφής.

Για την αποσαφήνιση των τριών παραλλαγών της προκείμενης μεθόδου αποτιμήσεως δίνουμε το ακόλουθο παράδειγμα:

(α) Μέθοδος της κατ'είδος χαμηλότερης τιμής

	Ποσότητα	Τιμή μονάδας		Χαμηλότερη τιμή
		Κόστος	Τρέχουσα	
Πρώτες ύλες				
A	1.000	10	12	10.000
B	2.000	30	25	50.000
Γ	4.000	20	22	80.000
Δ	500	40	30	15.000
Έτοιμα προϊόντα				
E	3.000	50	60	150.000
Z	1.500	80	70	105.000
H	400	105	120	42.000
Θ	600	200	190	114.000
Αξία αποθεμάτων στην κατ'είδος χαμηλότερη τιμή €				<u>566.000</u>

Σημειώνεται ότι, όταν ένα στοιχείο αποτιμάται στην απογραφή μιας χρήσεως στη χαμηλότερη τρέχουσα τιμή, η τιμή αυτή θεωρείται ως κόστος κτήσεως για τις επόμενες χρήσεις.

(β) Μέθοδος της κατά κατηγορία αποθεμάτων χαμηλότερης τιμής

	Τιμή μονάδας				Συνολικό	
	Ποσό- τητα	Κόστος	Τρέ- χουσα	Κόστος	Τρέ- χουσα	Χαμη- λότερη τιμή
Πρώτες ύλες						
A	1.000	10	12	10.000	12.000	
B	2.000	30	25	60.000	50.000	
Γ	4.000	20	22	80.000	88.000	
Δ	500	40	30	<u>20.000</u>	<u>15.000</u>	
				170.000	165.000	165.000
Έτοιμα προϊόντα						
E	3.000	50	60	150.000	180.000	
Z	1.500	80	70	120.000	105.000	
H	400	105	120	42.000	48.000	
Θ	600	200	190	<u>120.000</u>	<u>114.000</u>	
				<u>432.000</u>	<u>447.000</u>	<u>432.000</u>
Αξία αποθεμάτων στην κατά κατηγορία χαμηλότερη τιμή EURO						597.000

Στην πράξη εφαρμόζεται συνήθως η παραλλαγή της κατ'είδος χαμηλότερης τιμής. Την παραλλαγή αυτή υιοθετούν, όπως θα δούμε, ο Κ.Β.Σ. και το Ε.Γ.Λ.Σ. Σε ορισμένες όμως περιπτώσεις είναι ενδεχόμενο να ενδείκνυται η εφαρμογή μιας άλλης παραλλαγής της μεθόδου, δηλαδή της συνολικά χαμηλότερης ή της κατά κατηγορία αποθεμάτων χαμηλότερης τιμής. Σε μια βιομηχανία λ.χ. που παράγει ένα μόνο προϊόν και χρησιμοποιεί διάφορες πρώτες ύλες με τα αυτά χαρακτηριστικά, ενδείκνυται η εφαρμογή της συνολικά χαμηλότερης τιμής και όχι της κατ'είδος χαμηλότερης τιμής. Τονίζεται, πάντως ότι οποιαδήποτε παραλλαγή της μεθόδου γίνει αποδεκτή από την επιχείρηση, η παραλλαγή αυτή πρέπει να εφαρμόζεται και στις επόμενες χρήσεις.

Στις περιπτώσεις που η τρέχουσα τιμή είναι η χαμηλότερη έναντι του κόστους κτήσεως που φέρεται καταχωρημένο στα βιβλία, προκύπτει μια χρεωστική διαφορά που καλείται «ζημία από τα κατεχόμενα αποθέματα», για τη λογιστική αντιμετώπιση της οποίας ακολουθούνται δυο λογιστικοί χειρισμοί:

(α) Χειρισμός της άμεσης μείωσης της αξίας των αποθεμάτων

Η ζημία από τα κατεχόμενα αποθέματα ούτε απεικονίζεται με ιδιαίτερη εγγραφή ούτε εμφανίζεται ξεχωριστά στο λογαριασμό αποτελεσμάτων. Η ζημία ενσωματώνεται στην αξία του αποθέματος τέλους χρήσεως και το κόστος πωλήσεων. Π.Χ.

Έστω ότι τα αποθέματα της εταιρίας στο τέλος των χρήσεων 2001, 2002 και 2003 είχαν ως εξής:

	Αποθέματα λήξεως (σε χιλιάδες €)		
	2001	2002	2003
(α) Κόστος	20	30	40
(β) Τρέχουσα αξία	22	25	36
(γ) Χαμηλότερη τιμή (μεταξύ α,β)	20	25	36
(δ) Ζημία από τα κατεχόμενα αποθέματα (α-γ)	0	5	4

Ανάλογα αν η επιχείρηση ακολουθεί το σύστημα της διαρκούς ή της περιοδικής απογραφής, θα γίνουν οι ακόλουθες εγγραφές:

Έτος 2001

Δεν γίνεται καμμία εγγραφή επειδή δεν υπάρχει ζημία. Οι λογαριασμοί των αποθεμάτων και του κόστους των πωλήσεων παραμένουν ως έχουν.

Έτος 2002

Διαρκής απογραφή Περιοδική απογραφή

(α) Για την προσαρμογή της αξίας
των αποθεμάτων λήξεως:

Κόστος πωλήσεων (ή ζημία αποτ.αποθ.) 5

Αποθέματα (λήξεως) 5

(β) Για το κλείσιμο των αποθεμάτων
ενάρξεως:

Γενική εκμετάλλευση 30

Αποθέματα (ενάρξεως) 30

(γ) Για τα αποθέματα λήξεως:

Αποθέματα (λήξεως) 25

Γενική εκμετάλλευση 25

Έτος 2003

(α) Για την προσαρμογή της αξίας
των αποθεμάτων λήξεως:

Κόστος πωλήσεων (ή ζημία αποτ.αποθ.) 4

Αποθέματα (λήξεως) 4

(β) Για το κλείσιμο των αποθεμάτων
ενάρξεως:

Γενική εκμετάλλευση 40

Αποθέματα (ενάρξεως) 40

(γ) Για τα αποθέματα λήξεως:

Αποθέματα (λήξεως) 36

Γενική εκμετάλλευση 36

Εμφάνιση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις

	Έτος 2001		Έτος 2002		Έτος 2003	
Ισολογισμός:						
Αποθέματα		<u>20*</u>		<u>25*</u>		<u>36*</u>
Λογαριασμός αποθεμάτων						
Πωλήσεις (έστω)	50		85		92	
Κόστος πωλήσεων						
Αποθέματα ενάρξεως	0		20		25	
Αγορές	50		60		65	
	50		80		90	
Αποθέματα λήξεως	20		25		36	
Κόστος πωλήσεων	<u>30</u>		<u>55*</u>		<u>54*</u>	
Μικτό κέρδος	20		30		38	
Γενικά έξοδα (έστω)	<u>10</u>		<u>15</u>		<u>18</u>	
Κέρδος (πριν από φόρους)	<u>10</u>		<u>15</u>		<u>20</u>	

* Η ζημία από τα κατεχόμενα αποθέματα ενσωματώνεται στα ποσά: 2002 5,00€ και 2003 4,00€

(β) Χειρισμός της έμμεσης μείωσης της αξίας των αποθεμάτων

Η ζημία από τα κατεχόμενα αποθέματα απεικονίζεται με ιδιαίτερη λογιστική εγγραφή και εμφανίζεται ξεχωριστά. Αυτό επιτυγχάνεται με τη χρησιμοποίηση ενός πιστωτικού λογαριασμού «προβλέψεις για την υποτίμηση αποθεμάτων», που είναι λογαριασμός αντίθετος του λογαριασμού των αποθεμάτων. Με το χειρισμό αυτό, το κόστος των αποθεμάτων και το κόστος

των πωλήσεων παραμένουν αναλλοίωτα και η ζημία από τα κατεχόμενα αποθέματα εμφανίζεται σε ξεχωριστό κονδύλι στο λογαριασμό αποτελεσμάτων.

Έτσι, για το παράδειγμα που δώσαμε στην προηγούμενη περίπτωση και ανάλογα αν η επιχείρηση ακολουθεί το σύστημα της διαρκούς ή της περιοδικής απογραφής, θα γίνουν οι ακόλουθες εγγραφές:

Έτος 2001

Δεν γίνεται καμία εγγραφή επειδή δεν υπάρχει ζημία. Οι λογαριασμοί των αποθεμάτων και του κόστους των πωλήσεων παραμένουν ως έχουν.

Έτος 2002

Διαρκής απογραφή Περιοδική απογραφή

(α) Για την προσαρμογή της αξίας

των αποθεμάτων λήξεως:

Ζημιά από την αποτίμηση των

αποθεμάτων λήξεως 5

Πρόβλεψη από την αποτίμηση απ/των 5

(β) Για το κλείσιμο των αποθεμάτων

ενάρξεως:

Γενική εκμετάλλευση 30

Αποθέματα (ενάρξεως) 30

(γ) Για τα αποθέματα λήξεως:

Αποθέματα (λήξεως) 25

Γενική εκμετάλλευση 25

Έτος 2003

(α) Προσαρμογή της προβλέψεως για την αποτίμηση αποθεμάτων λήξεως (5-4=1):

Πρόβλεψη από την αποτίμηση αποθεμάτων	1	1
Γενική εκμετάλλευση ή (αποτ. χρήσεως)	1	1

(β) Για το κλείσιμο των αποθεμάτων ενάρξεως:

Γενική εκμετάλλευση	40
Αποθέματα (ενάρξεως)	40

(γ) Για τα αποθέματα λήξεως:

Αποθέματα (λήξεως)	36
Γενική εκμετάλλευση	36

Εμφάνιση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις

	Έτος 2001	Έτος 2002	Έτος 2003			
Ισολογισμός:						
Αποθέματα	20	30	40			
Μείον: Πρόβλεψη από την αποτίμηση	<u>0</u>	<u>20</u>	<u>5</u>	<u>25</u>	<u>4</u>	<u>36</u>
Λογαριασμός αποθεμάτων						
Πωλήσεις (έστω)	50	85	92			
Κόστος πωληθέντων						
Αποθέματα ενάρξεως	0	20	30			
Αγορές	<u>50</u>	<u>60</u>	<u>65</u>			
	50	80	95			
Αποθέματα λήξεως	<u>20</u>	<u>30</u>	<u>40</u>			
Κόστος πωληθέντων	<u>30</u>	<u>50</u>	<u>55</u>			
Μικτό κέρδος	20	35	37			
Γενικά έξοδα (έστω)	10	5	18			
Πλέον: Προσαρμογή προβλέψεως ζημιών αποτιμήσεως αποτελεσμάτων			1			
Μείον: Ζημίες από την αποτίμηση των αποθεμάτων λήξεως		5				
	<u>10</u>	<u>25</u>	<u>20</u>			

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

Και οι δύο λογιστικοί χειρισμοί που αναπτύχθηκαν παραπάνω δίνουν το ίδιο αποτέλεσμα και το ίδιο ενεργητικό στον ισολογισμό. Το ζήτημα, λοιπόν, εστιάζεται στο αν οι ζημίες από την αποτίμηση των κατεχόμενων αποθεμάτων πρέπει ή δεν πρέπει να αναγράφονται διακεκριμένα στο λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσεως», θέμα αμφιλεγόμενο. Υπέρ της καταφατικής λύσης συνηγορούν τα εξής επιχειρήματα:

(α) Η ζημία από την πτώση των τιμών των κατεχόμενων αποθεμάτων διαφέρει από το κόστος των πωλημένων. Δεν πρέπει, λοιπόν, στο κόστος των πωλημένων να περιλαμβάνεται και η ζημία από την αποτίμηση των αποθεμάτων, για τον ίδιο λόγο που μια ζημία στα αποθέματα από πυρκαγιά δεν πρέπει να συγχωνεύεται με το κόστος των πωλημένων.

(β) Το κόστος των πωλημένων και το μικτό κέρδος προσδιορίζονται πάντοτε με βάση την τιμή κτήσεως τόσο στις περιόδους πτώσεως των τιμών όσο και στις περιόδους υψώσεως των τιμών.

(γ) Το αποτέλεσμα από τη μεταβολή των τιμών σημειώνεται ως ιδιαίτερο κονδύλι στο λογαριασμό αποτελεσμάτων, πληροφορία που ενδεχόμενα να είναι σημαντική στους επενδυτές ή πιστωτές.

(δ) Η επιχείρηση που τηρεί διαρκή απογραφή δεν είναι υποχρεωμένη να επιφέρει κάθε έτος λεπτομερειακές προσαρμογές στους λογαριασμούς των αποθεμάτων.

Σαν μειονέκτημα της πρακτικής της προβλέψεως προβάλλεται το ότι το κόστος των πωλήσεων στην επόμενη από τη διενέργεια της προβλέψεως χρήση προσδιορίζεται με βάση το κόστος κτήσεως, που έρχεται σε αντίθεση με τον κανόνα της χαμηλότερης τιμής, σύμφωνα με τον οποίο το κόστος των αποθεμάτων ενάρξεως είναι εκείνο που διαμορφώθηκε στην προηγούμενη χρήση με βάση τη χαμηλότερη τιμή.

4.9.5. Κριτική του κανόνα της χαμηλότερης τιμής μεταξύ κόστους κτήσεως και τρέχουσας τιμής

Ο κανόνας της χαμηλότερης τιμής μεταξύ κόστους κτήσεως και τρέχουσας τιμής είναι πολύ δημοφιλής στη διεθνή πράξη. Ο ίδιος αυτός κανόνας εφαρμόζεται υποχρεωτικά και στη χώρα μας, με ρητές διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας (εμπορικής, φορολογικής και Ε.Γ.Λ.Σ.).

Στις προηγμένες λογιστικά χώρες ο προκείμενος κανόνας είχε σχεδόν γενική εφαρμογή στη μακρόχρονη περίοδο που ο ισολογισμός θεωρείτο από τις τράπεζες, τους πιστωτές κ.λπ. ως η σπουδαιότερη χρηματοοικονομική κατάσταση, λόγω της συντηρητικής αποτίμησης των αποθεμάτων που επιτυγχάνεται με την εφαρμογή του κανόνα αυτού. Με την προοδευτική όμως μετατόπιση του ενδιαφέροντος (των managers, των φορέων της επιχείρησης, των τραπεζών, πιστωτών κ.λπ.) στα αποτελέσματα που επιτυγχάνει η επιχείρηση, επειδή αυτά αποτελούν ένα αναμφισβήτητο μέτρο της ικανότητάς της για εξόφληση των χρεών της και για αυτοχρηματοδότησή της, ο λογαριασμός των αποθεμάτων χρήσεως και η κερδοφόρα τάση της επιχειρήσεως απέκτησε σπουδαιότερη βαρύτητα έναντι του ισολογισμού και συνεπώς και η αξία του σχολιαζόμενου κανόνα της χαμηλότερης τιμής άρχισε να αμφισβητείται. Αυτό γιατί η αποτίμηση στη χαμηλότερη τρέχουσα τιμή οδηγεί σε ένα συντηρητικό ισολογισμό και σε μια συντηρητική εκτίμηση των αποτελεσμάτων της επόμενης χρήσεως, επειδή οι μειώσεις στις τρέχουσες τιμές των αποθεμάτων δεν συνεπάγονται αναγκαίως και μειώσεις στις τιμές πωλήσεως. Τα αποτελέσματα, συνεπώς, που προσδιορίζονται με τον προκείμενο κανόνα αποτιμήσεως είναι διαχρονικά εσφαλμένα.

Εξαιτίας των παραπάνω μειονεκτημάτων του σχολιαζόμενου κανόνα αποτιμήσεως, υποστηρίζεται ότι δεν είναι αναγκαίο ή επιθυμητό να μειώνεται η αξία των αποθεμάτων στο κόστος αντικαταστάσεώς τους στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- (α) όταν δεν υπάρχει καμιά πιθανότητα μειώσεως των τιμών πωλήσεως,
- (β) όταν, ακόμη κι αν μειώθηκαν οι τιμές πωλήσεως των αποθεμάτων ή αναμένεται ότι θα επέλθουν τέτοιες μειώσεις, τα αποθέματα είναι δυνατό να διατεθούν σε τιμές που καλύπτουν το κόστος και κάποιο κέρδος ή απλώς να διατεθούν χωρίς ζημία.

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

Όπως ήδη αναπτύχθηκε, οι επιχειρήσεις στη χώρα μας αποτιμούν τα αποθέματά τους στην κατ'είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας, συμμορφούμενες προς τις επιταγές του Κ.Β.Σ. και του ν. 2190/1920.

Παρατηρούμε όμως ότι στη χώρα μας η λογιστική θεωρία και η κείμενη νομοθεσία δεν προσδιορίζουν τα στοιχεία του κόστους κτήσεως και δεν οριοθετούν την τρέχουσα τιμή σύμφωνα με όσα η σύγχρονη λογιστική θεωρία διδάσκει και η αλλοδαπή πράξη εφαρμόζει.

Ειδικότερα:

(α) Ως προς τον καθορισμό της τιμής κτήσεως

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

Εξάλλου, ο Κ.Β.Σ. δεν προσδιορίζει την έννοια και το περιεχόμενο της τιμής κτήσεως, αλλά απλώς ορίζει ότι η επιχείρηση πρέπει να εφαρμόζει μια

από τις παραδεδειγμένες μεθόδους (μέσου κόστους, FIFO, LIFO κ.λπ.) για τον καθορισμό της τιμής κτήσεως, δηλαδή μια από τις μεθόδους ροής των αποθεμάτων, αλλά δεν καθορίζει τις δαπάνες που πρέπει να περιλαμβάνονται στο κόστος κτήσεως.

Γι' αυτό στην πράξη βλέπουμε περιπτώσεις που στο κόστος κτήσεως περιλαμβάνονται τόκοι γραμματίων ή πιστώσεων, συναλλαγματικές διαφορές και άλλα κονδύλια που δεν έχουν θέση σ' αυτό.

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

Ο ν. 2190/1920 καθορίζει ως τρέχουσα τιμή την τιμή στην οποία η εταιρεία μπορεί να αγοράσει ή να παράγει το αγαθό κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού (άρθρο 43 παρ. 7α). Τον αυτό περίπου ορισμό επαναλαμβάνει και ο Κ.Β.Σ.

Ο παραπάνω ορισμός της τρέχουσας τιμής δεν είναι πλήρης, συγκρινόμενος με τον ορισμό που δίνει η σύγχρονη λογιστική θεωρία, τον οποίο δώσαμε παραπάνω.

Συγκεκριμένα, δεν καθορίζεται ότι η τρέχουσα τιμή πρέπει να αναφέρεται στις πηγές εφοδιασμού της επιχειρήσεως, στις ποσότητες που η επιχείρηση συνήθως προμηθεύεται το αγαθό και υπό κανονικές συνθήκες στην αγορά. Πέρα όμως αυτών, ο Κ.Β.Σ. δεν οριοθετεί την τρέχουσα τιμή μέσα σε ανώτατο και κατώτατο όριο, όπως η σύγχρονη θεωρία απαιτεί και η αλλοδαπή πράξη εφαρμόζει και τα οποία όρια αναπτύξαμε παραπάνω. Έτσι, δεν είναι σπάνιες οι περιπτώσεις που επιχειρήσεις στη χώρα μας αποτιμούν τα προϊόντα που παράγουν στο κόστος παραγωγής αυτών, ενώ οι τιμές πωλήσεώς τους είναι χαμηλότερες από το κόστος παραγωγής, με το αιτιολογικό ότι κατά τον Κ.Φ.Σ., ως τρέχουσα τιμή νοείται η τιμή στην οποία η επιχείρηση μπορεί να παραγάγει τα προϊόντα κατά την ημερομηνία της απογραφής, άσχετα αν το κόστος αυτό είναι μεγαλύτερο από την τιμή πωλήσεώς τους.

Αλλά και η αντιμετώπιση του θέματος από το νόμο και το Ε.Γ.Λ.Σ. δεν είναι άμοιρη ατελειών. Συγκεκριμένα:

- Σε ό,τι αφορά την αποτίμηση των αποθεμάτων που προέρχονται από αγορές (εμπορεύματα, πρώτες ύλες, ανταλλακτικά) η τρέχουσα τιμή δεν οριοθετείται, δηλαδή δεν καθορίζονται τα όρια, ανώτερο και κατώτερο.
- Σε ό,τι αφορά τα προϊόντα, προβλέπεται αποτίμηση αυτών στην κατ'είδος χαμηλότερη τιμή «μεταξύ τιμών ιστορικού κόστους παραγωγής και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας». Ως καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία όμως, ορίζεται η τιμή πώλησεως μειωμένη με το κόστος ολοκλήρωσεως της επεξεργασίας και τα υπολογιζόμενα έξοδα πώλησεως, δηλαδή πρόκειται για το ανώτατο όριο της τρέχουσας τιμής, χωρίς να προβλέπεται κατώτατο όριο αυτής, προκύπτει αν από αυτή την τιμή αφαιρεθεί ένα κανονικό περιθώριο κέρδους. Εξάλλου, κατά το νόμο (άρθρο 43 παρ. 7 α του ν. 2190/1920), η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία λαμβάνεται υπόψη μόνο στην περίπτωση που η εταιρία αδυνατεί να προσδιορίσει την τιμή στην οποία μπορεί να παράγει τα αποθέματα του κάθε είδους.

4.10. Αποτίμηση αποθεμάτων που υπέστησαν μείωση της αξίας τους

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

Τα υπό συζήτηση αποθέματα πρέπει να αποτιμούνται στο τρέχον κόστος αντικατάστασής τους ή στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους, όποια από τις δυο αυτές αξίες είναι ακριβέστερα προσδιορίσιμη. Το τρέχον κόστος αντικατάστασης των αποθεμάτων αυτών μπορεί να προσδιοριστεί με βάση τις

τιμές που διαμορφώνονται γι'αυτά στην «αγορά μεταχειρισμένων ειδών», βάσει αντικειμενικών προσφορών ή εκτιμήσεων.

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

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

Τέλος, σημειώνουμε ότι οι ζημιές που προξενούνται στα αποθέματα από έκτακτα γεγονότα (θύελλες, πλημμύρες, πυρκαγιές κ.λπ.) αποτελούν έκτακτες ζημιές και πρέπει να εμφανίζονται στο λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσεως».

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

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 43 παρ. 7γ του ν. 2190/1920, σε περίπτωση που η αξία των αποθεμάτων που εμφανίζεται στον ισολογισμό, και η οποία έχει προσδιοριστεί με βάση τις μεθόδους που αναφέραμε αμέσως παραπάνω, διαφέρει σημαντικά από την αξία που προκύπτει με βάση την τελευταία, σε σχέση με την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, γνωστή τιμή αγοράς, η διαφορά αυτή σημειώνεται στο προσάρτημα, συνολικά για κάθε κατηγορία αποθεμάτων, όπως εμπορευμάτων, προϊόντων κ.λπ.

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

5. Η Ταχύτητα κυκλοφορίας των αποθεμάτων

Με την κυκλοφορία των στοιχείων μιας επιχείρησης προκαλούνται διαρκείς μεταβολές στο μέγεθος και στη διάρθρωση της περιουσίας και των κεφαλαίων της. Η κυκλοφορία που λαμβάνει χώρα στο σύνολο συνιστά, όπως είναι φυσικό, συνάρτηση της κυκλοφορίας των επιμέρους στοιχείων. Ως κυκλοφορία ενός από τα στοιχεία εννοούμε τη μετατροπή του στοιχείου αυτού σε στοιχείο άλλης μορφής ίσης ή διαφορετικής αξίας. Για να γίνει αυτή η μετατροπή χρειάζεται να περάσει ορισμένος χρόνος, ο οποίος είναι διαφορετικός για κάθε στοιχείο, ανάλογα και με άλλες σχετικότητες, οι οποίες απορρέουν από την πολιτική της επιχείρησης και των γενικών συνθηκών που επικρατούν στην αγορά ή των ιδιαίτερων παραγόντων που αφορούν αυτό το στοιχείο. Από αυτό το χρόνο μετατροπής προσδιορίζεται η ταχύτητα κυκλοφορίας καθενός από τα στοιχεία, η οποία φαίνεται με έναν δείκτη που εκφράζει το πλήθος των μετατροπών της αξίας αυτού στη μονάδα του χρόνου που περιλαμβάνει 12μηνιαία χρήση.

Η ταχύτητα κυκλοφορίας μετράται κατά στοιχείο και κατά κατηγορία λειτουργικώς όμοιων στοιχείων, σχηματιζόμενη με τους περιληπτικούς λογαριασμούς.

Η ομαδοποίηση των πρωτοβάθμιων λογαριασμών στον ισολογισμό ως προς την ταχύτητα κυκλοφορίας γίνεται στις εξής βασικές διακρίσεις:

ΛΟΓ/ΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

Πάγιο ενεργητικό: Περιλαμβάνει τους λογαριασμούς των στοιχείων των οποίων η κυκλοφορία είναι μεγαλύτερη του έτους (12 μήνες).

Κυκλοφορούν ενεργητικό: Περιλαμβάνει τους λογαριασμούς των οποίων η κυκλοφορία πραγματοποιείται σε χρόνο μικρότερο του έτους.

ΛΟΓ/ΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ

Μακροπρόθεσμο παθητικό: Περιλαμβάνει τους λογαριασμούς που περιέχουν υποχρεώσεις με λήξη μεγαλύτερη του έτους.

Βραχυπρόθεσμο παθητικό: Περιλαμβάνει τους λογαριασμούς που περιέχουν υποχρεώσεις με λήξη μικρότερη του έτους.

Με αυτή την ομαδοποίηση επιδιώκεται ο κατά προσέγγιση προσδιορισμός της ρευστότητας της επιχείρησης και ο συγκριτικός έλεγχος της απόδοσης των στοιχείων της.

Θα εξετάσουμε τους δείκτες που σχετίζονται με τα αποθέματα, οι οποίοι είναι:

1) Ο δείκτης μετατροπής του μέσου αποθέματος σε κόστος πωληθέντων, υποδηλώνει πόσες φορές μέσα στη χρήση και κατά μέσο όρο το συγκεκριμένο είδος ή η κατηγορία ειδών κυκλοφόρησε, δηλαδή πωλήθηκε και αγοράστηκε και ο τύπος είναι:

ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ

ΜΕΣΗ ΑΞΙΑ ΤΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΟΣ

Παράδειγμα:

<u>ΑΓΟΡΕΣ</u>		<u>ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ</u>	
1/1	€ 100.000	1/2	€ 60.000
1/5	50.000	1/3	20.000
1/8	80.000	1/4	10.000
1/9	<u>90.000</u>	1/6	40.000
	320.000	1/8	40.000
		1/10	50.000
		1/11	30.000
		1/12	<u>20.000</u>
	Συνολικό κόστος πωληθέντων:		270.000

Η μέση αξία του αποθέματος έχει ως εξής:

ΜΕΣΗ ΑΞΙΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΟΣ		ΧΡΟΝΟΣ ΣΕ ΜΗΝΕΣ	ΤΟΚΑΡΙΘΜΟΣ
1/1-1/2	€	€ 100.000	1 100.000
1/2-1/3	100.000-60.000	40.000	1 40.000
1/3-1/4	40.000-20.000	20.000	1 20.000
1/4-1/5	20.000-10.000	10.000	1 10.000
1/5-1/6	10.000+50.000	60.000	1 60.000
1/6-1/8	60.000-40.000	20.000	2 40.000
1/8-1/9	20.000+80.000+40.000	60.000	1 60.000
1/9-1/10	60.000+90.000	150.000	1 150.000
1/10-1/11	150.000-50.000	100.000	1 100.000
1/11-1/12	100.000-30.000	70.000	1 70.000
1/12-1/1	70.000-20.000	50.000	1 <u>50.000</u>
		ΑΘΡ. ΤΟΚΑΡΙΘΜΩΝ	700.000

Μέση αξία αποθέματος: $700.000 : 12 = 58.333,33$

Ο δείκτης κυκλοφορίας του αποθέματος θα είναι:

ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ
ΜΕΣΗ ΑΞΙΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΟΣ

$$\text{Δηλαδή: } \frac{270.000}{58.333,33} = 4,63$$

Ο δείκτης αυτός σημαίνει ότι το εμπόρευμα ή τα εμπορεύματα αποθεματοποιούνται κατά μέσο όρο επί 79 ημέρες ή αλλιώς ότι το απόθεμα διατίθεται και ανασυνιστάται σε 79 ημέρες. Ο αριθμός των ημερών προκύπτει από το πηλίκο $365 : 4,63 = 79$.

2) Δείκτης μετατροπής του αποθέματος των πρώτων υλών σε κόστος προϊόντων, ο οποίος υποδηλώνει πόσες φορές το απόθεμα των πρώτων υλών αναλώθηκε και συνεστήθηκε από την αρχή. Προσδιορίζεται:

Κόστος κατανάλωσης πρώτων υλών

Μέση αξία αποθέματος

Ο δείκτης αυτός είναι ιδιαίτερα χρήσιμος στις βιομηχανικές επιχειρήσεις.

3) Δείκτης κυκλοφορίας των αποθεμάτων. Είναι ο δείκτης μετατροπής των αποθεμάτων σε έσοδα από πωλήσεις, ο οποίος προσδιορίζεται ως εξής:

Αξία πωλήσεων

Μέση αξία αποθέματος

6. Εμφάνιση των αποθεμάτων στον ισολογισμό

Το Ε.Γ.Λ.Σ., και κατ'επέκταση ο νόμος, επιβάλλουν την εμφάνιση των αποθεμάτων στο κυκλοφορούν ενεργητικό με βάση το βαθμό ρευστοποιήσεώς τους. Κατά το IASC, τα αποθέματα εμφανίζονται, συνήθως στο σύνολό τους, στο κυκλοφορούν ενεργητικό, μολονότι είναι ενδεχόμενο να περιέχουν και στοιχεία που δεν αναμένεται να ρευστοποιηθούν μέσα σε ένα έτος ή μέσα στον ομαλό λειτουργικό κύκλο της επιχείρησης. Τα αποθέματα πρέπει να υποδιακρίνονται στους ισολογισμούς ή σε υποσημειώσεις στις οικονομικές καταστάσεις κατά τρόπο ώστε να εμφανίζονται τα ποσά καθεμιάς κύριας κατηγορίας αποθεμάτων. Αν υπό τον τίτλο «αποθέματα» περιλαμβάνονται και στοιχεία άλλα από εκείνα που καλύπτονται από τον ορισμό των αποθεμάτων, πρέπει να αποκαλύπτεται η φύση, το ποσό και οι βάσεις αποτιμήσεώς τους.

Έτσι, η παρουσίαση των αποθεμάτων αρχίζει από τα εμπορεύματα που έχουν τον σχετικά υψηλότερο βαθμό ρευστοποίησης και καταλήγει στις προκαταβολές για αγορές αποθεμάτων που έχουν το χαμηλότερο βαθμό ρευστοποίησης. Η κατάταξη αυτή έρχεται σε αντίθεση προς τη γενική αρχή που διέπει το υπόδειγμα ισολογισμού του Ε.Γ.Λ.Σ., δηλαδή την αρχή της κατατάξεως των περιουσιακών στοιχείων με σειρά αντίθετη του βαθμού ρευστοποίησης τους.

Λογαριασμοί των αποθεμάτων	Λογαριασμοί (ενεργητικό)	ισολογισμού
20 Εμπορεύματα		με ομώνυμο τίτλο
21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή		«Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή –
22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα		Υποπροϊόντα και υπολείμματα»
23 Παραγωγή σε εξέλιξη		με ομώνυμο τίτλο
24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας		«Πρώτες και βοηθητικές ύλες – Αναλώσιμα υλικά – Ανταλλακτικά
25 Αναλώσιμα υλικά		και είδη συσκευασίας»
26 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων		
28 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»	«Προκαταβολές για αγορές
32.03 «Παραγγελίες στο εξωτερικό / ανέκκλητες πιστώσεις μέσω Τραπεζών»	αποθεμάτων»
50.04 «Προμηθευτές – εγγυήσεις ειδών συσκευασίας»	
50.07 «Προμηθευτές – αντίθετος λογαριασμός ειδών συσκευασίας»	
50.05 «Προμηθευτές / προκαταβολές σε προμηθευτές»	

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Εμμανουήλ Ι. Σακέλλη, «Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο».
2. Κ.Β.Σ. των Ιωαν. Μανίνη και Ιωαν. Τζίμα.
3. Δ.Δ. Παπαδημητρίου, «Σύγχρονος Γενική Λογιστική».
4. Ε. Παπαδόπουλου, «Το Βιβλίο Αποθήκης».
5. Δ.Ι. Καραγιάννη, «Λογιστικά, Κοστολόγηση, Φοροτεχνικά – Γενικό Λογιστικό Σχέδιο στην πράξη».
6. Νικολ. Χρ. Τότση, «Πάμισος» Εγκυκλοπαίδεια Οικονομικών Επιστημών.
7. Δημητρ. Σταματόπουλου, «Κ.Β.Σ.».
8. Γλεζάκος Δημήτριος, «Ενδοκοινοτικές Συναλλαγές & Φ.Π.Α.».

