



ΤΕΙ ΠΑΤΡΑΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΑΠΟΓΡΑΦΗ – ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ – ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ,
άρθρα (27,28,29)

ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ ΣΠΟΥΔΑΣΤΩΝ

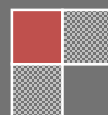
ΤΖΑΒΑΡΑΣ ΓΙΑΝΝΗΣ

ΜΕΡΚΟΥΡΗΣ ΑΝΤΩΝΗΣ

ΕΠΟΠΤΕΥΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ

Κ. ΚΑΡΑΘΑΝΑΣΗ ΑΝΑΣΤΑΣΙΑ

ΠΑΤΡΑ ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ 2009



ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ	Σελίδα 6
1. ΑΠΟΓΡΑΦΗ	Σελίδα 8
1.1. Έννοια – Χαρακτηριστικά	Σελίδα 8
1.1.1. Έννοια απογραφής	Σελίδα 8
1.1.2. Χαρακτηριστικά	Σελίδα 8
1.2. Είδη απογραφής	Σελίδα 9
1.3. Σκοποί της απογραφής	Σελίδα 11
1.4. Υπόχρεοι διενέργειας της απογραφής	Σελίδα 13
1.5. Υποχρέωση διενέργειας απογραφής	Σελίδα 15
1.6. Σημασία – λόγοι σύνταξης της απογραφής	Σελίδα 17
1.7. Τρόποι διενέργειας απογραφής	Σελίδα 20
1.8. Έκταση της απογραφής	Σελίδα 21
1.9. Σπουδαιότητα της απογραφής για το κύρος των βιβλίων	Σελίδα 22
1.10. Αγαθά που περιλαμβάνονται στα απογραφόμενα αποθέματα	Σελίδα 23
1.10.1. Τα υπό διαμετακόμιση αγαθά	Σελίδα 23
1.10.2. Αγαθά που πωλήθηκαν από την επιχείρηση και δεν παραδόθηκαν στον αγοραστή	Σελίδα 25
1.10.3. Αγαθά που βρίσκονται "εις χείρας" τρίτων	Σελίδα 26
1.11. Παράγοντες που επιδρούν στην διαμόρφωση της απογραφής	Σελίδα 27
1.12. Ποσοτική καταμέτρηση & καταχώρηση στο βιβλίο απογράφων	Σελίδα 30
1.12.1. Απογράφεται ολόκληρη η περιουσία της επιχείρησης	Σελίδα 30
1.12.2. Τα αποθέματα απογράφονται κατά αποθηκευτικό χώρο	Σελίδα 30
1.12.3. Τρόπος καταχώρησης των αποθεμάτων στο Βιβλίο Απογράφων	Σελίδα 31
1.12.4. Χρόνος καταχώρησης των αποθεμάτων στο βιβλίο Απογράφων	Σελίδα 32
1.12.5. Απογραφή αποθεμάτων υποκαταστήματος	Σελίδα 32

1.12.6.	Απογράφη περιουσιακών στοιχείων τρίτων	Σελίδα 34
1.13.	Δραστηριότητες που απαλλάσσονται από την σύνταξη απογραφής	Σελίδα 35
1.14.	Παραδείγματα απογραφής από εταιρείες	Σελίδα 38

2. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ	Σελίδα 40
2.1. Έννοια και σκοπός της αποτίμησης	Σελίδα 40
2.1.1. Έννοια	Σελίδα 40
2.1.2. Σκοπός	Σελίδα 40
2.2. Σημασία αποτίμησης αποθεμάτων	Σελίδα 43
2.3. Λογιστικές αρχές που διέπουν την αποτίμηση	Σελίδα 45
2.4. Κυριότεροι μέθοδοι αποτίμησης	Σελίδα 46
2.5. Αποτίμηση αποθεμάτων με βάση την κειμένη νομοθεσία	Σελίδα 47
2.6. Αποτίμηση των αγοραζόμενων αποθεμάτων	Σελίδα 50
2.6.1. Κανόνας αποτιμήσεως	Σελίδα 50
2.6.2. Έννοια της τιμής κτήσεως	Σελίδα 50
2.6.3. Προσδιορισμός του κόστους κτήσεως αποθεμάτων που αγοράστηκαν αντί συνολικού τιμήματος	Σελίδα 53
2.6.4. Έννοια της τρέχουσας τιμής αγοράς	Σελίδα 55
2.6.5. Έννοια της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας	Σελίδα 55
2.7. Επιλογή χαμηλότερης τιμής μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας	Σελίδα 56
2.8. Μέθοδοι αποτίμησης –ανάλυση μεθόδων	Σελίδα 57
2.8.1. Μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους (Weighted Average)	Σελίδα 58
2.8.2. Μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων (Moving Average Cost).	Σελίδα 59
2.8.3. Μέθοδος πρώτη εισαγωγή - πρώτη εξαγωγή (FIFO).	Σελίδα 60
2.8.4. Η μέθοδος τελευταία εισαγωγή - πρώτη εξαγωγή (LIFO)	Σελίδα 63
2.8.5. Μέθοδος τον βασικού αποθέματος	Σελίδα 65
2.8.6. Μέθοδος τον εξατομικευμένου κόστους (Specific identification)	Σελίδα 66
2.8.7. Μέθοδος του πρότυπου κόστους (Standard Cost)	Σελίδα 68
2.9. Αλλαγή μεθόδου προσδιορισμού (FIFO-LIFO)	Σελίδα 69

2.9.1. Η σημασία της "αρχής της συνέπειας" στην αποτίμηση των αποθεμάτων	Σελίδα 69
2.9.2. Αλλαγή μεθόδου προσδιορισμού του κόστους (ή τιμής) κτήσεως σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία	Σελίδα 70
2.9.3. Παράδειγμα αλλαγής μεθόδου προσδιορισμού του κόστους (ή τιμής) κτήσεως	Σελίδα 71
2.10. Διαφορές απογραφής αποθεμάτων	Σελίδα 72
2.10.1. Έννοια διαφορών	Σελίδα 72
2.10.2. Αίτια και διακρίσεις των διαφορών απογραφής των αποθεμάτων	Σελίδα 73
2.10.3. Αντιμετώπιση των διαφορών απογραφής των αποθεμάτων κατά τον Κ.Β.Σ	Σελίδα 74
2.10.4. Αντιμετώπιση των διαφορών απογραφής των αποθεμάτων με βάση τις σύγχρονες αρχές κοστολογήσεως	Σελίδα 74
2.10.5. Οι διαφορές απογραφής των αποθεμάτων από άποψη φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α	Σελίδα 75

3. ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ	Σελίδα 77
3.1. Έννοια-Χαρακτηριστικά του ισολογισμού	Σελίδα 77
3.2. Είδη ισολογισμού	Σελίδα 79
3.3. Γιατί καταρτίζεται ο ισολογισμός	Σελίδα 81
3.4. Υπόχρεοι σύνταξης ισολογισμού	Σελίδα 84
3.5. Τι πρέπει να περιλαμβάνει ο ισολογισμός	Σελίδα 85
3.6. Ιδιότητες του ισολογισμού	Σελίδα 89
3.7. Ισολογισμός ως μαθηματικός τύπος	Σελίδα 90
3.8. Χρόνος σύνταξης του ισολογισμού και ονομασία των ισολογισμών	Σελίδα 92
3.9. Η έννοια της επιχειρηματικής χρήσης	Σελίδα 93
3.10. Η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων	Σελίδα 94
3.11. Η διαδικασία κατάρτισης ισολογισμού	Σελίδα 96
3.12. Μη σύνταξη ισολογισμού	Σελίδα 107
3.13. Πρόστιμα	Σελίδα 108
3.14. Σχέσεις απογραφής και ισολογισμού	Σελίδα 109
3.15. Παραδείγματα ισολογισμών	Σελίδα 110
ΕΠΙΛΟΓΟΣ	Σελίδα 112
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	Σελίδα 114

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Σε αυτή την πτυχιακή εργασία καταβλήθηκε προσπάθεια ώστε να παρουσιαστούν όσο το δυνατόν καλύτερα οι έννοιες της απογραφής, της αποτίμησης και του ισολογισμού. Στο πρώτο κεφαλαίο αυτής της εργασίας αποτυπώνουμε τα χαρακτηριστικά, τα είδη απογραφής, τους σκοπούς που έχει η απογραφή καθώς και ποιοι έχουν την υποχρέωση διενέργειας απογραφής από τον Νόμο. Επίσης δείχνουμε τους τρόπους διενέργειας απογραφής και τα αγαθά που περιλαμβάνονται στα απογραφόμενα αποθέματα καθώς και τους παράγοντες που επιδρούν στην διαμόρφωση της απογραφής. Ιδιαίτερη σημασία όμως δίνουμε στις δραστηριότητες που απαλλάσσονται από την σύνταξη απογραφής, όπως και μέσα από τα παραδείγματα μας τις επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν σύστημα απογραφής αποθήκης (barcode).

Στην συνέχεια στο δεύτερο κεφαλαίο που είναι η αποτίμηση παρουσιάζουμε την έννοια της αποτίμησης, την σημασία της αποτίμησης των αποθεμάτων και τις λογιστικές αρχές που την διέπουν. Επίσης παρουσιάζουμε τις μεθόδους αποτίμησης και αναλύουμε τις πιο σημαντικές όπως (FIFO,LIFO,ΜΣΚ) Ιδιαίτερη σημασία όμως εδώ δίνουμε στις διαφορές που προκύπτουν από την απογραφή αποθεμάτων καθώς και στις αιτίες και προτείνουμε λύσεις για την αντιμετώπιση αυτών των διαφορών με βάση τον Κ.Β.Σ και με βάση τις σύγχρονες αρχές κοστολογήσεως.

Τέλος στο τρίτο κεφάλαιο που είναι ο ισολογισμός και είναι το τελευταίο στάδιο μετά την απογραφή και την αποτίμηση παρουσιάζουμε τα χαρακτηριστικά και τα είδη των ισολογισμών που υπάρχουν καθώς και γιατί καταρτίζεται, τι περιλαμβάνει και ποιοι είναι υπόχρεοι σύνταξης ισολογισμού. Στη συνέχεια μιλάμε για τον χρόνο σύνταξης του ισολογισμού και την ονομασία των ισολογισμών καθώς και για την έννοια της επιχειρηματικής χρήσης, την αρχή αυτοτέλειας των χρήσεων η οποία έχει μεγάλη σημασία για την κατάρτιση

του ισολογισμού. Επίσης αναφέρουμε την διαδικασία κατάρτισης ισολογισμού όπως και τα πρόστιμα από την μη σύνταξη ισολογισμού. Τελειώνοντας δίνουμε μεγάλη σημασία στις σχέσεις απογραφής με τον ισολογισμό.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ΑΠΟΓΡΑΦΗ

1.1 Έννοια- χαρακτηριστικά

1.1.1 Έννοια 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. (Σχετ. § 141 Εγκ. 117/1968 και § 187 Εγκ.40/1977) Αν δεν καταρτιστεί ειλικρινής απογραφή και πρόστιμο επισύρει και εξωλογιστικό προσδιορισμό των κερδών (ΣτΕ 2673/78).

1.1.2 Χαρακτηριστικά

Με την απογραφή:

- Προσδιορίζονται αναλυτικά όλα τα περιουσιακά στοιχεία της επιχειρήσεως κατ' είδος, ποιότητα και ποσότητα.
- Αποτιμούνται με την ίδια νομισματική μονάδα, με βάση τους κανόνες της αποτιμητικής.
- Καταχωρούνται, αναλυτικά εκφρασμένα, στο βιβλίο απογραφών και έτσι εμφανίζεται η περιουσία της επιχειρήσεως κατά είδος, ποιότητα, ποσότητα κ.λπ. και κατά αξία, σε μια ορισμένη χρονική στιγμή, δηλαδή στη στατική της μορφή.

1.2 Είδη απογραφής

Η απογραφή διακρίνεται σε διάφορα είδη, ανάλογα με το κριτήριο που χρησιμοποιείται κάθε φορά. Τρία βασικά κριτήρια μπορεί να χρησιμοποιηθούν: η έκταση της απογραφής, ο χρόνος της διενέργειας της και το αντικείμενο της. Με κριτήριο λοιπόν την έκταση της, η απογραφή διακρίνεται σε γενική και μερική.

Γενική είναι η απογραφή που περιλαμβάνει το σύνολο των επιδεκτικών απογραφής στοιχείων της περιουσίας. Επισημαίνουμε ότι από τα στοιχεία της περιουσίας, απογράφονται μόνο τα στοιχεία του ενεργητικού και του «καθαρού» παθητικού και συνεπώς παραλείπονται τα στοιχεία της καθαρής θέσης. Αυτό προκύπτει από την ίδια τη φύση των τελευταίων αυτών στοιχείων.

Τα στοιχεία της καθαρής θέσης δηλαδή, είναι εκείνα που θα αυξομειωθούν ανάλογα με τις διαφορές που θα προκύψουν από την απογραφή των στοιχείων της λοιπής περιουσίας. Συνεπώς τα στοιχεία της καθαρής θέσης, δεν συμμετέχουν στην απογραφή, αλλά δέχονται τις συνέπειες της.

Αντίθετα, μερική είναι η απογραφή που καταλαμβάνει μέρος μόνο από τα επιδεκτικά απογραφής στοιχεία της περιουσίας.

Για να αποφεύγεται ο φόρτος εργασίας και οι πρακτικές δυσκολίες που συνεπάγεται μια γενική κυρίως, αλλά και μια εκτεταμένη μερική απογραφή, γίνεται συνέχεια και φυσικά απρόοπτα για το καθένα στοιχείο, απογραφή σ' ένα πολύ μικρό αριθμό στοιχείων, με ρυθμό συνεχή και κάποτε, όταν αυτά που πρέπει να απογραφούν είναι πολλά, με ρυθμό καθημερινό.

Με κριτήριο την επανάληψη της ή όχι, η απογραφή διακρίνεται σε τακτική ή περιοδική και έκτακτη ή εφ' άπαξ.

Τακτική είναι η απογραφή που επαναλαμβάνεται σε τακτά χρονικά διαστήματα οποιασδήποτε διάρκειας, η απογραφή δηλ. που υπακούει σ' ένα ρυθμό. Κλασική περίπτωση τακτικής απογραφής είναι η ετήσια για τη σύνταξη

του ισολογισμού, που επαναλαμβάνεται τακτικά την 31/12 ή την 30/6 (ανάλογα με το χρόνο κατάρτισης ισολογισμού από την επιχείρηση) κάθε χρόνο. Πρόκειται δηλ. εδώ, για απογραφή τακτική ετήσια ή αλλιώς δωδεκάμηνη.

Επειδή η πιο συνηθισμένη περίπτωση τακτικής απογραφής είναι η ετήσια, δεν πρέπει να προκύψει σύγχυση. Εξίσου τακτική είναι και η απογραφή που τυχόν γίνεται μια φορά το μήνα ή μια φορά το τρίμηνο, π.χ. για τον υπολογισμό βραχύχρονων αποτελεσμάτων ή για την επαλήθευση κάποιων λογιστικών υπολοίπων, κ.λπ. Εξάλλου πρέπει να αποφύγουμε τη σύγχυση ότι η περιοδική απογραφή έχει πάντοτε το ίδιο αντικείμενο. Αντίθετα, πρέπει να ξεκαθαριστεί ότι η τακτική απογραφή μπορεί να αφορά το ίδιο αντικείμενο, αλλά εξίσου μπορεί επίσης να αφορά και διαφορετικό κάθε φορά. Τακτική συνεπώς είναι η απογραφή που τυχόν γίνεται κάθε μήνα, για την επαλήθευση των λογιστικών υπολοίπων, μιας διαφορετικής κάθε φορά ομάδας υλικών π.χ σε πλαστικά και σε σίδερα που χρησιμοποιούνται στην παραγωγική διαδικασία

Έκτακτη είναι η απογραφή που γίνεται απρόοπτα και εφάπαξ, χωρίς δηλ. επανάληψη. Η έκτακτη απογραφή έχει κυρίως ελεγκτική αποστολή. Για το λόγο αυτό, ο έκτακτος χαρακτήρας της αναφέρεται σ' αυτόν που υφίσταται τον απογραφικό έλεγχο. Έκτακτες απογραφές δηλαδή μπορεί να είναι προσχεδιασμένες από την αρμόδια υπηρεσία ελέγχου, χωρίς φυσικά αυτό να είναι γνωστό στους ελεγχόμενους.

Τέλος, με κριτήριο το αντικείμενο της, η απογραφή διακρίνεται κατά κατηγορία αξιών της επιχειρηματικής περιουσίας. Η διάκριση αυτή οφείλεται στα διαφορετικά χαρακτηριστικά που έχουν οι διάφορες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων. Χαρακτηριστικά που επιβάλλουν διαφορετικούς κανόνες, αρχές και τεχνική διεξαγωγής της απογραφής. Σαν διαφορετικές κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων, θεωρούμε βασικά τις ομάδες που ορίζει το Ε.Γ.Λ.Σ., μολονότι το Σχέδιο περιλαμβάνει στην κατηγορία των απαιτήσεων και τους εισπρακτέους τίτλους, που είναι εντελώς διαφορετικής νομικής και οικονομικής φυσιογνωμίας αξίες.

1.3 Σκοποί της απογραφής

Σκοπός της απογραφής είναι να προσδιοριστεί η πραγματική περιουσιακή κατάσταση της επιχείρησης (ενός οργανισμού γενικότερα):

- ποιοτικά που σημαίνει η σύνθεση της περιουσίας από τα διάφορα είδη αξιών από τα οποία η περιουσία αυτή αποτελείται κατά το χρόνο της απογραφής
- ποσοτικά κατ' είδος, σε μονάδες του είδους και σε μονάδες νομισματικές
- ποσοτικά στο σύνολο της, σε νομισματικές μονάδες

Βέβαια ο προσδιορισμός αυτός της περιουσίας, αποτελεί ένα ενδιάμεσο σκοπό της απογραφής, ένα σκοπό που αποτελεί προϋπόθεση για μια παραπέρα, τελική επιδίωξη.

Η πιο συνηθισμένη τελική επιδίωξη της απογραφής, που έχει άλλωστε και τακτικό χαρακτήρα, αφού γίνεται την ίδια χρονολογία κάθε χρόνο (31/12/XX ή 30/6/XX) είναι η σύνταξη του ετήσιου ισολογισμού της επιχείρησης. Αυτό σημαίνει ότι από την «σωστή» ποσοτικά και σε αξία απογραφή, εξαρτάται η σωστή εμφάνιση της περιουσίας της επιχείρησης και σύγχρονα η εμφάνιση του σωστού οικονομικού αποτελέσματος. Επειδή, όπως είναι γνωστό, το σωστό μέγεθος του οικονομικού αποτελέσματος, είναι άμεση συνέπεια του σωστού προσδιορισμού της αξίας της περιουσίας.

Αυτοί είναι οι σκοποί της απογραφής μιας περιουσίας που είναι (λογιστικά) καταγραμμένη.

Είπαμε όμως, ότι πραγματική απογραφή γίνεται και προκειμένου να προσδιοριστεί και να καταγραφεί, σε είδος, ποσότητα και αξία, μια περιουσία που δεν είναι (λογιστικά) καταγραμμένη. Απογραφή επίσης συντάσσεται σε έκτακτες επιχειρηματικές περιστάσεις, προκειμένου να αναληφθεί μια ειδική ευθύνη. Τέτοιες περιπτώσεις αποτελούν συνήθως η απογραφή της «πτωχευτικής περιουσίας», την ευθύνη για τη διαχείριση της οποίας αναλαμβάνει ο σύνδικος

και η απογραφή «έναρξης της εκκαθάρισης» για να προσδιοριστεί η περιουσία την ευθύνη της διαχείρισης της οποίας, αναλαμβάνει ο «εκκαθαριστής».

1.4 Υπόχρεοι διενεργείας της απογραφής

Κατά το άρθρο 9 του Εμπορικού Νόμου όλες οι εμπορικές επιχειρήσεις και κατά τα άρθρα 6 και 7 του Κ.Β.Σ. όλοι οι επιχειρηματίες, οι οποίοι ανήκουν στην τρίτη κατηγορία, υποχρεώνονται να συντάσσουν μία φορά τουλάχιστον το χρόνο γενική εξωλογιστική (πραγματική) απογραφή και να την καταχωρούν σε ιδιαίτερο βιβλίο, το οποίο ονομάζεται βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών.

Το ετήσιο χρονικό διάστημα από την 1η Ιανουαρίου μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου έτους καλείται οικονομική χρήση ή διαχειριστική περίοδος, η οποία μπορεί να αρχίζει και από την 1η Ιουλίου και να λήγει την 30η Ιουνίου του επόμενου έτους, ανάλογα με το είδος της επιχείρησης και τη νεκρά εποχή της όπως π.χ. είναι επιχειρήσεις πώλησης πετρελαίου θέρμανσης κ.λπ.

Σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ. οι ποσότητες των εμπορευμάτων, των προϊόντων, των πρώτων υλών κ.λπ., οι οποίες υπήρχαν την 31η Δεκεμβρίου του προηγούμενου έτους, πρέπει να καταχωριστούν στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών ή στις θεωρημένες από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. καταστάσεις το αργότερο μέχρι την 20η του επόμενου μήνα από τη λήξη της οικονομικής χρήσης, ή μέχρι την 20η Φεβρουαρίου, ή την 20η Αυγούστου, για τις επιχειρήσεις των οποίων η οικονομική χρήση αρχίζει την 1η Ιουλίου.

Η ολοκληρωμένη καταχώρηση της απογραφής, κατά ποσότητα δηλαδή και αξία, η σύνταξη του ισολογισμού και το κλείσιμο όλων των λογιστικών βιβλίων, πρέπει να αποπερατώνονται για τις ατομικές επιχειρήσεις και τις προσωπικές εταιρείες (Ε.Π.Ε., Ο.Ε. κ.λπ.) μέσα σε τρεις μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, για τις Α.Ε. και τους συνεταιρισμούς μέσα σε τέσσερις μήνες και για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις και τις ναυτιλιακές μέσα σε έξι μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

Το βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών, όπως και το άλλο υποχρεωτικό λογιστικό βιβλίο, το Ημερολόγιο, για να έχουν αποδεικτική δύναμη, πρέπει πριν

χρησιμοποιηθούν να είναι βιβλιοδετημένα, αριθμημένα, μονογραφημένα σε όλες τις σελίδες και θεωρημένα και χαρτοσημασμένα στην τελευταία σελίδα από τον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο.

Σκοπός της αρίθμησης και της μονογράφησης των βιβλίων είναι να καταστήσει αδύνατη την αφαίρεση ή την προσθήκη φύλλων.

Εκτός από τις εξωτερικές αυτές διατυπώσεις όλα τα υποχρεωτικά λογιστικά βιβλία πρέπει να συντάσσονται κατά χρονολογική σειρά, χωρίς άγραφα διαστήματα, παραπομπές στο περιθώριο, διαγραφές, σβησίματα κ.λπ. Στην περίπτωση σφάλματος δεν επιτρέπεται να γίνει η εξαφάνιση του με σβηστήρα ή ξέσματα, αλλά, εάν είναι δυνατόν, η διόρθωση του με λογιστικές εγγραφές, (ολικός ή μερικός αντιλογισμός) ή η διαγραφή του με κόκκινη μελάνη (στυλό διαρκείας) και στη συνέχεια η ορθή εγγραφή, στην οποία να αναγράφεται και η διόρθωση, που έγινε.

1.5 Υποχρέωση διενέργειας απογραφής

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

- Τα όρια τήρησης της απογραφής βάση του άρθρου 4 του Κ.Β.Σ είναι τα εξής:

Για Α κατηγορίας βιβλία μέχρι και 150000€ ακαθάριστα έσοδα

Για Β κατηγορίας βιβλία μέχρι και 1500000€ ακαθάριστα έσοδα

Για Γ κατηγορίας βιβλία άνω των 1500000€ ακαθάριστα έσοδα

- Κατά το άρθρο 9 του Ε.Ν. κάθε έμπορος "χρεωστεί να κάμνη κατ' έτος ιδιόγραφον απογραφήν των κινητών και ακινήτων πραγμάτων του, της περιουσίας και του χρέους του και να την αντιγραφή κατ' έτος εις ειδικόν επί τούτω βιβλίον".
- Στις ανώνυμες εταιρίες ο ν.2190/1920, με τις διατάξεις του άρθρου 41, ορίζει ότι "κατά την έναρξη της λειτουργίας αυτής, η εταιρία οφείλει να ενεργήσει την κατά το άρθρο 9 του Εμπορικού Νόμου απογράφη. Την αυτήν υποχρέωση υπέχει και εις το τέλος πάσης εταιρικής χρήσεως, ως καθορίζεται αύτη εν τω καταστατικά)".
- Την αυτήν υποχρέωση επιβάλλει ο ν.3190/1995 στις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, με τις διατάξεις του άρθρου 22 § 1.
- Ο Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992), με τις διατάξεις του άρθρου 27 §1, επιβάλλει στον επιτηδευματία που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας να διενεργεί στο τέλος κάθε διαχειριστικής περιόδου καταμέτρηση και καταγραφή όλων των στοιχείων της επαγγελματικής του περιουσίας και μέχρι την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού να καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών την κατά μονάδα αξία στην οποία αποτιμήθηκε κάθε είδος.

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

Η σύνταξη της απογραφής περιλαμβάνει δύο 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 απογραφής αν, δηλ. την εκτίμηση της αξίας τους.

1.6 Σημασία - Λόγοι σύνταξης της απογραφής

Μια πραγματική εξωλογιστική απογραφή μπορεί να συνταχθεί για πολλούς και διάφορους λόγους, που σχετίζονται με την αναζήτηση (αρχική απογραφή) ή την αποκατάσταση της πραγματικής αξίας της επιχειρηματικής περιουσίας. Κυρίως όμως και συνήθως, προκειμένου να συνταχθεί ένας ακριβής και ειλικρινής ισολογισμός, από τον οποίο θα προκύψει η «ακριβής» περιουσιακή συγκρότηση της επιχειρηματικής περιουσίας κατά το χρόνο σύνταξης του ισολογισμού και το «ακριβές» οικονομικό αποτέλεσμα, για το χρονικό διάστημα ανάμεσα σε δύο ισολογισμούς.

Εξάλλου, από καθαρά επιχειρηματική σκοπιά, η απογραφή συνεπάγεται τις παρακάτω θετικές συνέπειες:

- επαληθεύει την ακρίβεια των λογιστικών καταχωρήσεων ή αποκαλύπτει τυχόν ανακρίβειες και λάθη.
- αποκαλύπτει τα πραγματικά ελλείμματα ή/και πλεονάσματα και συνεπάγεται έτσι, την αποκάλυψη της καλής ή κακής διαχείρισης των αξιών της επιχειρηματικής περιουσίας.
- αποκατασταίνει την ακριβή αξία της περιουσίας, αποτιμώντας τα περιουσιακά στοιχεία με την ορθή κάθε φορά μέθοδο και τις ακριβείς τιμές, π.χ τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, κτίρια, μηχανήματα.

Ειδικότερα για τις παραπάνω επιδιώξεις της απογραφής, παρατηρούμε τα εξής.

Η επιχείρηση παρακολουθεί τη διαχείριση, τη διακίνηση και την ανάλωση των αξιών που περιλαμβάνονται στην επιχειρηματική περιουσία, καταγράφοντας με την λογιστική διαδικασία, κάθε κίνηση του καθενός περιουσιακού στοιχείου, κατά ποσότητα και αξία. Αυτό σημαίνει ότι με τη λογιστική, η επιχείρηση γνωρίζει την κάθε στιγμή, την κατάσταση του κάθε περιουσιακού της στοιχείου, κατά ποσότητα και αξία. Ακόμη όμως και στην περίπτωση που η λογιστική της οργάνωση δεν της παρέχει αυτή τη γνώση την

κάθε στιγμή, την παρέχει στα κρίσιμα χρονικά σημεία και κυρίως στο τέλος της χρήσης για τη σύνταξη του ισολογισμού.

Μ' άλλα λόγια η επιχείρηση θα μπορούσε να συντάξει ισολογισμό και χωρίς να προσφύγει σε πραγματική, εξωλογιστική απογραφή. Κάτω από τις συνθήκες αυτές όμως, δεν θα υπήρχε καμιά βεβαιότητα για την ακρίβεια των στοιχείων του ισολογισμού, επειδή δεν θα υπήρχε βεβαιότητα για την ακρίβεια των λογιστικών δεδομένων των περιουσιακών στοιχείων. Πράγματι κατά τη διεξαγωγή της λογιστικής εργασίας, είναι πιθανό και συνηθισμένο στην πράξη, να γίνονται λάθη είτε από αβλεψία, είτε και από σκοπιμότητα. Συνεπώς μπορεί τα δεδομένα της λογιστικής για τα στοιχεία της περιουσίας να μην είναι ακριβή από αυτούς τους λόγους. Μόνο συνεπώς, αν υπάρχει ένα δεδομένο πραγματικό, εξωλογιστικό για την ακρίβεια αυτών των στοιχείων, μπορεί να γίνει σύγκριση των λογιστικών δεδομένων προσαρμογή τους στο σωστό και να συνταχθεί τότε με βεβαιότητα ακριβής ισολογισμός. Πρώτη λοιπόν επιδίωξη της απογραφής, η αποκάλυψη της ακρίβειας ή των ανακρίβειών των δεδομένων της λογιστικής καταγραφής της επιχειρηματικής περιουσίας.

Από τη παραπάνω σύγκριση της λογιστικής καταγραφής της επιχειρηματικής περιουσίας με την πραγματική της κατάσταση, θα προκύψουν διαφορές σαν συνέπεια από τα λογιστικά λάθη που έγιναν και θα αποκαλυφθεί, αν τα λάθη ήσαν τυχαία ή σκόπιμα. Στην τελευταία αυτή περίπτωση, θα αποκαλυφθεί εξάλλου ο υπεύθυνος, καθώς και το μέγεθος της οικονομικής ζημίας που πρόκυψε, το μέγεθος δηλ. της ευθύνης. Αυτή είναι η δεύτερη επιδίωξη της απογραφής.

Με τις παραπάνω διαδικασίες, προέκυψαν και διορθώθηκαν οι ποσοτικές ανακρίβειες της επιχειρηματικής περιουσίας, η οποία τώρα είναι ποσοτικά ακριβής. Αυτό όμως δεν σημαίνει ότι η επιχειρηματική περιουσία είναι και σε αξία ακριβής. Γιατί, όπως είναι γνωστό και δεδομένο, η επιχειρηματική περιουσία στη λογιστική της καταγραφή, φέρεται με την ιστορική της αξία, με την αξία δηλ. που είχαν τα στοιχεία της κατά το χρόνο που αποκτήθηκαν.

Εντούτοις δεν είναι βέβαιο ότι η αξία αυτή είναι η ακριβής που πρέπει να έχει η επιχειρηματική περιουσία στο χρόνο που συντάσσεται ο ισολογισμός. Υπάρχουν τότε στοιχεία της περιουσίας που πιθανά δεν έχουν την κανονική τους αξία (π.χ. τα αποθέματα, τα γραμμάτια εισπρακτέα σαν «παρούσα αξία») και άλλα που είναι βέβαιο ότι δεν έχουν τη σωστή αξία τους (π.χ. οι απαιτήσεις και υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα). Σ' όλες αυτές τις περιπτώσεις, με τη διαδικασία της αποτίμησης, που αποτελεί την άλλη βασική διαδικασία της απογραφής εκτός από εκείνη προσδιορισμού της ποσότητας, θα αποκατασταθεί η πραγματική αξία της περιουσίας, κατά το χρόνο σύνταξης και προκειμένου να συνταχθεί ισολογισμός. Αυτή είναι η τρίτη βασική επιδίωξη της απογραφής.

1.7 Τρόποι διενέργειας της απογραφής

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

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

Όταν διενεργείται θεωρητική απογραφή, είναι σκόπιμο να γίνεται και πραγματικός έλεγχος συμφωνίας, έστω και δειγματοληπτικά, μερικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων της επιχειρήσεως ή έλεγχος των λογιστικών εγγραφών με τα παραστατικά έγγραφα. Για το λόγο αυτό πολλές επιχειρήσεις στέλνουν γράμματα με πληρωμένη απάντηση στους πελάτες και προμηθευτές τους, για να τους γνωρίσουν τα υπόλοιπα των λογαριασμών τους.

1.8 Έκταση της απογραφής

Η απογραφή ανάλογα με την έκταση της διακρίνεται σε:

- Μερική, όταν αναφέρεται μόνο σε μερικά περιουσιακά στοιχεία. Η μερική απογραφή πρέπει να είναι φυσική. Χρησιμεύει βασικά, για τον έλεγχο των αποθεμάτων και λοιπών υλικών αξιών. Με τη συχνή διενέργεια μερικών απογραφών, αποφεύγονται ή διορθώνονται λογιστικά λάθη, διαχειριστικές ανωμαλίες, προλαβαίνονται ατασθαλίες και ακόμη δημιουργείται έντονα το αίσθημα ευθύνης των διαχειριστών των διάφορων περιουσιακών στοιχείων της επιχειρήσεως.
- Γενική, όταν αναφέρεται σε όλα τα περιουσιακά στοιχεία. Η γενική απογραφή είναι κατά κανόνα φυσική για ορισμένα περιουσιακά στοιχεία και θεωρητική για τα υπόλοιπα. Η απογραφή ενάρξεως της λειτουργίας της επιχειρήσεως, οι απόγραφες των χρήσεων και η απογραφή διαλύσεως, μετατροπής, συγχωνεύσεως κ.λπ, είναι γενικές.

1.9 Σπουδαιότητα της απογραφής για το κύρος των βιβλίων

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

- Η παράλειψη συντάξεως απογραφής ενάρξεως συνιστά ανεπάρκεια των βιβλίων, λόγω του ότι καθίσταται ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός του αποτελέσματος διά συγκρίσεως των απογραφών ενάρξεως και λήξεως και, ως εκτούτου, 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 και 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 σε κάθε περίπτωση που οι εγγραφές στο βιβλίο απογραφών δεν απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση της επιχειρήσεως. Δε θίγεται το κύρος των βιβλίων οσάκις πρόκειται για παρατυπίες ή παραλείψεις που δεν οφείλονται σε πρόθεση αποκρύψεως 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)

1.10 Αγαθά που περιλαμβάνονται στα απογραφόμενα αποθέματα

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 κι 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.

Σημειώνεται πάντως ότι 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 περιπτώσεως.

Με βάση την προαναφερόμενη αρχή της κυριότητας των απογραφόμενων αγαθών είναι ενδεχόμενο να μην ανήκουν στην επιχείρηση όλα τα αποθέματα που βρίσκονται στις αποθήκες της την ημέρα της απογραφής και αντίθετα, να ανήκουν στην κυριότητα της αποθέματα που δεν βρίσκονται στις αποθήκες της την ημέρα αυτή. Χαρακτηριστικές περιπτώσεις είναι οι ακόλουθες :

1.10.1 Τα υπό διαμετακόμιση αγαθά

Πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι όροι πώλησεως προκειμένου να κριθεί αν θα περιληφθούν ή όχι τα αγορασμένα στην απογραφή. Έτσι, αν τα αγαθά που αγόρασε η επιχείρηση φορτώθηκαν f.o.b. destination, η κυριότητα δεν "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 f.o.b. shipping point, η κυριότητα "μεθίσταται" στην επιχείρηση κατά την παράδοση των αγαθών στον κοινό μεταφορέα και συνεπώς πρέπει να τα περιλάβει στην απογραφή.

Κατά το Ε.ΓΛΣ, 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 οικονομικής μονάδας, χρεώνεται ο λογαριασμός 36.02 "αγορές υπό παραλαβή" με πίστωση του προσωπικού λογαριασμού του προμηθευτή. Ο λογαριασμός 36.02 τακτοποιείται στην επόμενη χρήση κατά την παραλαβή των αγαθών, με χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 2. Η ορθή όμως αυτή λογιστική αντιμετώπιση των υπο διαμετακόμιση αγαθών δεν ακολουθείται υποχρεωτικά για τα αγοραζόμενα από το εξωτερικό αγαθά, αφού κατά το Ε.ΓΛΣ η επιχείρηση μπορεί να μη διενεργεί σχετικές εγγραφές.

Πρόκειται περί εσφαλμένης αντιμετώπισεως του θέματος. Αν τα αγαθά που έχουν αγοραστεί από το εξωτερικό έχουν φορτωθεί για λογαριασμό και με ευθύνη της επιχειρήσεως πρέπει υποχρεωτικά να γίνεται και για τα αγαθά αυτά η ίδια με αγοραζόμενα από το εσωτερικό παραπάνω εγγραφή. Αυτό γιατί:

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

Κατά τον Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1982, άρθρο 17 §3), η επιχείρηση οφείλει να καταχωρεί στους μεταβατικούς λογαριασμούς τα στοιχεία που λαμβάνει για

αγοραζόμενα αγαθά που ακόμη δεν έχει παραλάβει, οι οποίοι μεταβατικοί λογαριασμοί τακτοποιούνται με την παραλαβή των αγαθών. Δηλαδή, κατά τον Κ.Β.Σ η εγγραφή πρέπει να γίνεται ανεξάρτητα αν η επιχείρηση έχει ή όχι αποκτήσει την κυριότητα των υπό διαμετακόμιση αγαθών.

1.10.2 Αγαθά που πωλήθηκαν από την επιχείρηση και δεν παραδόθηκαν στον αγοραστή.

Αν η επιχείρηση πωλήσει εμπορεύματα, προϊόντα κ.λπ. (δηλ. εκτελέστηκε η σύμβαση πωλήσεως και εκδόθηκε τιμολόγιο), αλλά κατά την ημέρα της απογραφής τα πωλημένα δεν είχαν παραληφθεί ακόμη από τον πελάτη (λόγω υπαιτιότητας του ή λόγω συμφωνίας μ'αυτόν), τα αγαθά αυτά δεν πρέπει να περιληφθούν στην απογραφή ως ίδια, αλλά ως αγαθά τρίτων.

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ θεωρούνται πωλημένα τα αγαθά που παραμένουν στην αποθήκη του πωλητή για φύλαξη.

Κατά τον Κ.Β.Σ. τα αγαθά που τίθενται στη διάθεση του αγοραστή, χωρίς αυτά να απομακρύνονται από τις εγκαταστάσεις του πωλητή, στις οποίες παραμένουν για φύλαξη κ.λπ., θεωρούνται για τον πωλητή "εμπορεύματα τρίτων" και για τον αγοραστή "εμπορεύματα σε τρίτους" (Εγκύκλιος Κ.Β.Σ. § 12.2.2).

Εξάλλου, σύμφωνα με το άρθρο 27 § 7 του Κ.Β.Σ., τα αποθέματα και τα πάγια περιουσιακά στοιχεία κυριότητας τρίτων, που βρίσκονται κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου στην επιχείρηση, καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών χωριστά, τουλάχιστον κατ'είδος και ποσότητα.

1.10.3 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 επιχειρήσεως, αλλά καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών σε ιδιαίτερη ομάδα ως εμπορεύματα τρίτων.

Κατά το Ε.ΓΛΣ, "είδη που βρίσκονται σε τρίτους για πώληση, για ενέχυρο ή για άλλους λόγους, καταχωρούνται ιδιαίτερα στην απογραφή.

Κατά τον Κ.Β.Σ., τα αποθέματα καταγράφονται στο βιβλίο απογραφών ή σε κατάσταση διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο". Με την απόφαση του ΣΤΕ 2179/82 έγινε δεκτό ότι τα εμπορεύσιμα στοιχεία που βρίσκονται σε εγκαταστάσεις τρίτων πρέπει να απογράφονται διακεκριμένα κατά αποθηκευτικό χώρο του κάθε τρίτου.

1.11 Παράγοντες που επιδρούν στην διαμόρφωση της απογραφής

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 υπερεκτιμούνται, τα αποτελέσματα της χρήσεως υπερεκτιμούνται,
- όταν τα τελικά αποθέματα υποεκτιμούνται, 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 επίδραση 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 κι αυτά λανθασμένα κατά το ίδιο ποσό, προς την αντίθετη όμως κατεύθυνση.

Τα πιο συνηθισμένα λάθη στα αποθέματα είναι τα ακόλουθα :

- 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.

- Στην απογραφή των αποθεμάτων λήξεως περιλήφθηκαν αγαθά των οποίων η κυριότητα δεν είχε ακόμη αποκτηθεί και η επί πιστώσει αγορά αυτών είχε απεικονιστεί στα βιβλία.

- 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 υποεκτίμηση των αποθεμάτων λήξεως και των μικτών και καθαρών (προ φόρων) αποτελεσμάτων κατά το αυτό ποσό.

- 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 αποθεμάτων 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 θέσεως της επιχειρήσεως σε ευνοϊκότερη από την πραγματική κατάσταση, 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 δυνατό να συμβούν και στις πωλήσεις.

1.12 Ποσοτική καταμέτρηση & καταχώρηση στο βιβλίο απογράφων

1.12.1 Απογράφεται ολόκληρη η περιουσία της επιχειρήσεως

Το Ε.ΓΛΣ ομιλεί μόνο περί απογραφής των αποθεμάτων και δεν ασχολείται με την απογραφή των λοιπών περιουσιακών στοιχείων.

Κατά τον Κ.Β.Σ. ο επιτηδευματίας οφείλει να απογράψει όλα τα στοιχεία της επαγγελματικής του περιουσίας (άρθρο 27 §1). Ως επαγγελματική περιουσία θεωρείται (Εγκ. Κ.Β.Σ. § 27.1) :

- το σύνολο των στοιχείων του ενεργητικού που έχουν σχέση με την άσκηση του επαγγέλματος του, όπως είναι τα πάγια περιουσιακά στοιχεία (ακίνητα, μηχανήματα, μέσα μεταφοράς κ.λπ.), τα αποθέματα (πρώτες και βοηθητικές ύλες, είδη συσκευασίας, προϊόντα, εμπορεύματα κ.λπ.), τα χρεόγραφα, τα γραμμάτια εισπρακτέα, κάθε είδους επαγγελματική απαίτηση, τα διαθέσιμα κ.λπ.,
- το σύνολο των στοιχείων του παθητικού, όπως είναι τα βραχυπρόθεσμα ή μακροπρόθεσμα δάνεια, γραμμάτια πληρωτέα, οφειλόμενα ενοίκια και κάθε είδους επαγγελματική υποχρέωση του επιτηδευματία σε τρίτους που υπάρχει κατά την ημέρα της απογραφής και
- το σύνολο των στοιχείων της καθαρής περιουσίας, όπως είναι τα αποθεματικά κάθε μορφής, κεφάλαιο κ.λπ.

1.12.2 Τα αποθέματα απογράφονται κατά αποθηκευτικό χώρο

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

Η καταχώρηση των αποθεμάτων, κατά αποθηκευτικό χώρο, στο βιβλίο απογραφών γίνεται με οριζόντια ή με κάθετη ανάπτυξη των χώρων αυτών, με μνεία του τίτλου ή της διεύθυνσης του αποθηκευτικού χώρου, π.χ. κεντρικό κατάστημα οδού Αιόλου 10, αποθήκη οδού Σίνα 18, αποθέματα σε αποθήκη του επιτηδευματία Ξ.κ.λ.π (Άρθρο 27 παράγραφος 3 και Εγκύκλιος Κ.Β.Σ, 27.3.2)

Κατά τη νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων συνιστά ουσιώδη ανακρίβεια των βιβλίων με συνέπεια, τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του αποτελέσματος της χρήσεως, η σύνταξη ενιαίας απογραφής και για τους δύο αποθηκευτικούς χώρους (ΣτΕ 711/77).

1.12.3 Τρόπος καταχωρήσεως των αποθεμάτων στο Βιβλίο Απογραφών

Σύμφωνα με το Ε.ΓΛΣ, "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".

Σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ., η εγγραφή καταχώρησης των αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφών περιλαμβάνει:

- το είδος του αγαθού,
- την ποσότητα του αγαθού,
- τη μονάδα μέτρησης, που είναι η ίδια με την μονάδα μέτρησης με την οποία αγοράζεται η πωλείται το αγαθό,
- την κατά μονάδα αξία, με την οποία αποτιμάται το αγαθό, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Β.Σ. και
- τη συνολική αξία κάθε αγαθού.

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

1.12.4 Χρόνος καταχωρήσεως των αποθεμάτων στο Βιβλίο Απογραφών

Το είδος του αγαθού, η ποσότητα και η μονάδα μετρήσεως αυτού (Φυσική Απογραφή) καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών μέχρι την εικοστή ημέρα του μεθεπόμενου από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου μήνα (άρθρο 17 § 7 του Κ.Β.Σ.).

Η κατά μονάδα αξία και η κατά μονάδα συνολική αξία (Λογιστική Απογραφή) καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών μέσα στη χρονική περίοδο συντάξεως του ισολογισμού :

- για τις ατομικές επιχειρήσεις, προσωπικές εταιρίες, ΕΠΕ, κοινοπραξίες, κοινωνίες αστικού δικαίου και αστικές εταιρίες μέσα σε τρεις (3) μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου,
- για τις ανώνυμες εταιρίες και τους συνεταιρισμούς μέσα σε τέσσερις (4) μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου,
- για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις και τις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ποντοπόρα πλοία μέσα σε έξι (6) μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

1.12.05 Απογραφή αποθεμάτων υποκαταστήματος

Όταν στο υποκατάστημα τηρείται αυτοτελής λογιστική, τηρείται ίδιο βιβλίο απογραφών, στο οποίο καταχωρούνται τα αποθέματα, με τον τρόπο που αναπτύσσεται στις προηγούμενες παραγράφους.

Όταν στο υποκατάστημα δεν τηρείται αυτοτελής λογιστική, τα αποθέματα του υποκαταστήματος καταχωρούνται κατ'είδος, ποσότητα και μονάδα μετρήσεως, σε διπλότυπες θεωρημένες καταστάσεις. Σημειώνεται ότι στις καταστάσεις αυτές καταχωρούνται και τα αποθέματα αποθηκευτικών χώρων που ανήκουν στο υποκατάστημα. Το ένα έντυπο της καταστάσεως αυτής στέλνεται στην έδρα, μέχρι την 20η ημέρα του μεθεπόμενου από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου μήνα, προκειμένου μέσα στην ίδια προθεσμία να ενημερωθεί κατά ποσότητα το βιβλίο απογραφών με τα αποθέματα του υποκαταστήματος. Το άλλο αντίτυπο παραμένει στο υποκατάστημα, ως αποδεικτικό για τη διενέργεια της ποσοτικής απογραφής των αποθεμάτων του, αλλά και για τον ποσοτικό έλεγχο ή για επαληθεύσεις από τη φορολογική αρχή.

Η ενημέρωση του βιβλίου απογραφών με τα αποθέματα του υποκαταστήματος γίνεται με αναλυτική καταχώρηση των αποθεμάτων που έχουν καταχωρηθεί στην κατάσταση απογραφής του υποκαταστήματος. Μπορεί όμως, όπως έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση (εγκύκλιος Σ.5327/231/ΠΟΛ.212/1.7.1969), η ενημέρωση του βιβλίου απογραφών να γίνει με μία εγγραφή που θα παραπέμπει στην αντίστοιχη κατάσταση (π.χ. ως καταστάσεις Νο 30-35). Στην περίπτωση αυτή, στην κατάσταση απογραφής του υποκαταστήματος που στέλνεται στο κεντρικό, καταχωρείται και η αξία αποτιμήσεως των αποθεμάτων αναλυτικά, στο δε βιβλίο απογραφών της έδρας καταχωρείται με ένα ποσό η συνολική αξία των αποθεμάτων αυτών.

Διευκρινίζεται ότι ο τρόπος αυτός ενημερώσεως του βιβλίου απογραφών με τα αποθέματα του υποκαταστήματος μπορεί, κατ' αναλογία, να εφαρμοστεί και για τα αποθέματα και άλλων αποθηκευτικών χώρων, τα οποία καταχωρούνται σε θεωρημένη κατάσταση απογραφής.

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

Για το υποκατάστημα του επιτηδευματία, που λειτουργεί στον ίδιο νομό με την έδρα ή σε απόσταση μικρότερη των 50 χιλιομέτρων, μπορεί να μη συντάσσεται κατάσταση απογραφής υποκαταστήματος, αλλά τα αποθέματα του υποκαταστήματος να καταχωρούνται ξεχωριστά απευθείας στο βιβλίο απογραφών της έδρας (άρθρο 27 § 3 και Εγκύκλιος Κ.Β.Σ. § 27.3).

1.12.6 Απογραφή περιουσιακών στοιχείων τρίτων

Στο βιβλίο απογραφών καταχωρούνται ακόμη τα αποθέματα (αλλά και τα πάγια περιουσιακά στοιχεία) κυριότητας τρίτων, που βρίσκονται στην κατοχή της επιχειρήσεως κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου για οποιοδήποτε λόγο (φύλαξη, πώληση κ.λπ.). Τα περιουσιακά αυτά στοιχεία καθενός τρίτου καταχωρούνται στην απογραφή χωριστά από τα περιουσιακά στοιχεία της επιχειρήσεως, τουλάχιστον κατά είδος και ποσότητα, με αναγραφή και του σκοπού για τον οποίο βρίσκονται στην επιχείρηση (π.χ. για φύλαξη, για πώληση κ.λπ.). Τα αποθέματα αυτά καταχωρούνται στην προθεσμία που ορίζεται από την § 7 του άρθρου 17 του Κ.Β.Σ. και τα πάγια στην προθεσμία κλεισίματος του ισολογισμού της § 8 του ίδιου άρθρου (άρθρο 27 § 7, Εγκύκλιος ΚΒΣ § 27.7).

1.13 Δραστηριότητες που απαλλάσσονται από την σύνταξη απογραφής

Οι δραστηριότητες που απαλλάσσονται από τη σύνταξη απογραφής, σύμφωνα με την απόφαση, ΠΟΛ. 1134/14.12.2004 είναι :

- 1) Εκμετάλλευση λατομείου (απλή εξόρυξη αργών λίθων - επεξεργασία λατομικών προϊόντων).
- 2) Κατασκευή ή εμπορία σφραγίδων, επιγραφών, σημάτων.
- 3) Εκμετάλλευση τυπογραφείου γενικά.
- 4) Φωτογραφείο και εργαστήριο εμφανίσεως Φιλμ - Εκτυπώσεις φωτογραφιών γενικό.
- 5) Επιχειρήσεις εκδόσεως εφημερίδων και περιοδικών.
- 6) Βιβλιοδετείο.
- 7) Εργαστήριο φωτοτυπιών και πολυγραφήσεων.
- 8) Αρτοποιείο, πρατήριο άρτου, ειδών αρτοποιίας και ζαχαροπλαστικής, εργαστήριο ζαχαροπλαστικής (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).
- 9) Γαλακτοζαχαροπλαστείο και γαλακτοπώλης γενικά (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).
- 10) Εμπορία Ειδών διατροφής (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).
- 11) Εμπορία νωπών και κατεψυγμένων ιχθύων (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).
- 12) Οπωρολαχανοπώλης (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).
- 13) Ελαιοτριβείο.
- 14) Αλευρόμυλος,
- 15) Εμπορία ρακών ή απορριμμάτων.
- 16) Εμπορία ψιλικών (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).
- 17) Πρακτορείο εφημερίδων και περιοδικών γενικά.
- 18) Ανθοπωλείο.

- 19) Ο Επιτηδευματίας που διατηρεί Εστιατόριο. Ζαχαροπλαστείο, Κέντρο Διασκέδασης, Μπάρ, Καφετέρια, κυλικείο, αναψυκτήριο και λοιπά συναφή.
- 20) Ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.
- 21) Εμπορία Ειδών βιβλιοπωλείου (πώληση χονδρική - λιανική),
- 22) Εμπορία ειδών Χαρτοπωλείου (φάκελοι, γραφική ύλη. κ.λ.π.) ειδών σχεδιάσεως και συναφών οργάνων (πώληση χονδρική - λιανική).
- 23) Επιχειρήσεις εκδόσεως βιβλίων γενικά.
- 24) Ο Επιτηδευματίας που ενεργεί επεξεργασία για λογαριασμό τρίτων (φασόν).
- 25) Ο Επιτηδευματίας που πωλεί αγαθά για λογαριασμό τρίτων.
- 26) Φαρμακείο.
- 27) Εργαστήρια τυροπιτών και συναφών ειδών (πώληση χονδρική - λιανική). Φαρμακείο.
- 28) Ο Επιτηδευματίας που πωλεί ηλεκτρονικά ανταλλακτικά και εξαρτήματα (χονδρική - λιανική).
- 29) Υλικά ραπτικής και υποδηματοποιίας (χονδρική - λιανική).
- 30) Έμπορος σιδηρικών εργαλείων χειρός και ειδών κιγκαλερίας (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).
- 31) Είδη υγιεινής διατροφής (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική)
- 32) Παλιοσίδερα, σίδηρος και παλαιά μέταλλα (σκράπ).
- 33) Μεταχειρισμένα ανταλλακτικά αυτοκινήτων και λοιπών αυτοκινούμενων μηχανημάτων (που αγοράζονται με το βάρος). Σε περίπτωση σύνταξης απογραφής των ειδών αυτών, αυτή μπορεί να διενεργείται με το βάρος και όχι κατ' είδος.
- 34) Εμπορία Ψιλικών και Ζαχαρωδών προϊόντων (πώληση χονδρική - λιανική).
- 35) Εμπορία παλαιών γραμματοσήμων και συναφών.
- 36) Έμπορος ψιλικών - κλωστικών ραφής και πλεξίματος, νημάτων, εργόχειρων, κεντημάτων και συναφών ειδών (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).
- 37) Αγρότες και αγροτικές εκμεταλλεύσεις.

- 38) Παλαιοπώλης (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).
- 39) Έμπορος μεταχειρισμένων ειδών ένδυσης και υφασμάτων λαϊκής κατανάλωσης (που αγοράζονται ή πωλούνται με το βάρος).
- 40) Έμπορος ψευδοκοσμημάτων γενικά (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).
- 41) Έμπορος αγαθών που προέρχονται από πλειστηριασμούς.
- 42) Πρατηριούχος καπνοβιομηχανικών προϊόντων.
- 43) Έμπορος ωδικών πτηνών, μικρών ζώων, τροφών και εξαρτημάτων αυτών, διακοσμητικών ψαριών, πτηνών, ζώων και συναφών (πώληση λιανική, ή κυρίως λιανική).
- 44) Έμπορος ψευδοκοσμημάτων γενικώς (πώληση χονδρική ή κυρίως χονδρική).
- 45) Έμπορος χρωμάτων βερνικιών απόκων και λοιπών συναφών (λιανικώς ή κυρίως λιανικώς).
- 46) Κτηνιατρικά φαρμακεία.
- 47) Πώληση Τηλεκαρτών.
- 48) Πώληση Καρτών κινητής τηλεφωνίας.
- 49) Κρεοπώλες (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).

1.14 Παραδείγματα απογραφής από εταιρείες

Η απογραφή αποθήκης, απευθύνεται σ' όλους όσους έχουν αποθήκη και τα προϊόντα τους έχουν barcode. Χαρακτηριστικά παραδείγματα εταιρειών που πραγματοποιούν απογραφή της αποθήκης τους, τουλάχιστον μια φορά τον χρόνο είναι:

Ο ΓΕΡΜΑΝΟΣ, η ΕΛΓΕΚΑ, το ΠΛΑΙΣΙΟ, ο ΒΕΡΟΠΟΥΛΟΣ κ.α οι οποίες είναι ραγδαία αναπτυσσόμενες επιχειρήσεις εντός αλλά και εκτός συνόρων της χώρας και χρησιμοποιούν αυτή την δυνατότητα του συστήματος barcode αλλά και:

- http://archimedes.webgr.net/apografi_el.phphttp://archimedes.webgr.net/pt_el.php Οι μικρές & μεγάλες εμπορικές επιχειρήσεις.

- Τα καταστήματα λιανικής,.
- Οι μικρές & μεγάλες βιομηχανικές και βιοτεχνικές μονάδες.
- Οι εταιρείες αποθηκείσεων κ.α.

Το φορητό τερματικό ενημερώνει τον κεντρικό υπολογιστή της επιχείρησης με τα πραγματικά αποθέματα της αποθήκης εξασφαλίζοντας:

- Ευκολία Χρήσης
- Φιλική και εύκολη χρήση για τους αποθηκάρους, που δεν έχουν γνώσεις Η/Υ.
- Εξοικονόμηση χρόνου
- Απαλλάσσει από χειρόγραφες συμπληρώσεις μακροσκελών δελτίων απογραφής.
- Απαλλάσσει από υπολογισμούς και επίπονες συγκρίσεις ανάμεσα στα αποτελέσματα της φυσικής απογραφής και των λογιστικών υπολοίπων.
- Καταργεί τη χρονοβόρα διαδικασία πληκτρολόγησης για ενημέρωση του κεντρικού υπολογιστή με τα αποτελέσματα της απογραφής.
- Ελαχιστοποίηση λαθών

- Με την ανάγνωση του γραμμωτού κώδικα εξασφαλίζετε την ορθή καταγραφή των κωδικών που απογράφονται.

- Εύκολη ανεύρεση και άμεση ειδοποίηση για την καταγραφή κωδικών που δεν έχουν εισαχθεί ποτέ στην αποθήκη σας.

- Επόπτευση ενεργειών

Σαφή γνώση ώρας και υπαλλήλου που πραγματοποίησε την απογραφή.

- Επιπλέον οφέλη

- Μείωση του χρόνου για την διεκπαιρέωση της απογραφής.

- Δυνατότητα κυκλικών απογραφών.

- Δυνατότητα απογραφών ανά αποθηκευτικό χώρο.

- Ενημέρωση του επιχειρηματία για τα προϊόντα με την μεγαλύτερη κίνηση.

- Δυνατότητα απόλυτης προσαρμογής στις ανάγκες της επιχείρησής σας.

Ο αποθηκάριος από τη πλευρά του κάθε φορά που εκτελεί την εντολή που βλέπει στην οθόνη του τερματικού του, σκανάρει τα σχετικά barcode (π.χ. barcode της θέσης αποθήκευσης, barcode προϊόντος κ.λ.π.) και το λογισμικό ενημερώνεται αυτόματα, ελέγχει την ορθότητα και την πληρότητα των κινήσεων του αποθηκάριου, έτσι ώστε σε περίπτωση προβλήματος να στείλει τα σχετικά μηνύματα.

Στο τέλος της διαδικασίας το φορητό τερματικό πρέπει να τοποθετηθεί στην βάση του, για να μεταφέρει στον σκληρό δίσκο του υπολογιστή τα αποτελέσματα της απογραφής.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

2.1 Έννοια και σκοπός της αποτίμησης

2.1.1. Έννοια Αποτίμησης

Σαν αποτίμηση εννοούμε τις ενέργειες και τη συνολική διαδικασία, μ' αυτές που προσδιορίζεται η πραγματική αξία της επιχειρηματικής περιουσίας σε νομισματικές μονάδες, καθώς επίσης και το αποτέλεσμα αυτής της διαδικασίας.

Το ζήτημα αυτό δεν είναι φυσικά τόσο απλό όσο φαίνεται από μια πρώτη προσέγγιση. Αντίθετα, πρόκειται για ζήτημα τόσο λεπτό και σπουδαίο, ώστε διαμορφώθηκε ιδιαίτερος επιστημονικός κλάδος μέσα στα όρια της Οικονομικής των Επιχειρήσεων, η Αποτιμητική, που εξετάζει:

- τις τιμές που πρέπει να ισχύσουν και το ακριβές περιεχόμενο της κάθε τιμής
- τις μεθόδους οι οποίες πρέπει να χρησιμοποιηθούν κατά την εφαρμογή της κάθε τιμής και
- τους κανόνες που πρέπει να εφαρμοστούν για την αποτίμηση της επιχειρηματικής περιουσίας, καθώς και τις προϋποθέσεις για την εφαρμογή τους και τις συνέπειες από αυτήν.

2.1.2. Σκοπός Αποτίμησης

Σκοπός της αποτίμησης είναι να προσδιοριστεί με κάθε δυνατή ακρίβεια η πραγματική αξία της επιχειρηματικής περιουσίας. Ωστόσο, σχετικά με τον προσδιορισμό της «πραγματικής» αξίας της επιχειρηματικής περιουσίας, δυσκολίες προκύπτουν από πολλούς όρους μερικοί από τους οποίους είναι οι παρακάτω:

- η ποικιλία των περιουσιακών στοιχείων που κατέχει μια επιχείρηση και οι ειδικές απαιτήσεις που προβάλλει η αποτίμηση ορισμένων από αυτά.

- οι μεταβολές των τιμών των αγαθών
- η τεχνολογική εξέλιξη με την παράλληλη απαξίωση των παλαιότερων παραγωγικών μέσων

- ο σκοπός που επιδιώκεται με τη συγκεκριμένη κάθε φορά αποτίμηση

Η ποικιλία των περιουσιακών στοιχείων σημαίνει ότι, σε πολλές περιπτώσεις συναντιούνται περιουσιακά στοιχεία με ειδικά χαρακτηριστικά που η αποτίμηση τους απαιτεί ειδικές γνώσεις. Πρώτο, για την ποιοτική κατάταξη τους, που είναι βασικός παράγοντας στην επιλογή της τιμής αποτίμησης τους (π.χ. εκτίμηση «ηρτημένων καρπών», εκτίμηση περιεκτικότητας κοιτασμάτων, εκτίμηση ποιότητας ξυλείας δάσους, κ.λπ.). Και δεύτερο για τον ποσοτικό υπολογισμό τους (στις ίδιες περιπτώσεις), που είναι στοιχείο καθοριστικό της συνολικής τους αξίας.

Οι μεταβολές των τιμών επιβάλλουν την αναζήτηση της «σωστής» τιμής, ανάμεσα σε διαφορετικές τιμές διαδοχικών αποκτήσεων.

Η τεχνολογική εξέλιξη έχει σαν αποτέλεσμα να κυκλοφορούν στην αγορά νεότερης τεχνολογίας παραγωγικά μέσα και συνεπώς να μην υπάρχουν διαθέσιμες «τιμές αγοράς» για όσα περιλαμβάνονται στην επιχειρηματική περιουσία.

Ο σκοπός που επιδιώκεται με την αποτίμηση που γίνεται κάθε φορά, αποτελεί βασικό και καθοριστικό παράγοντα της αποτίμησης της περιουσίας της επιχείρησης, επειδή διαφέρουν οι κανόνες που προκρίνονται για εφαρμογή ανάλογα με το σκοπό της αποτίμησης.

Ειδικότερα, οι σκοποί που μπορεί να επιδιώκονται με την αποτίμηση, μπορούν να καταταχθούν, όπως παρακάτω:

- μεταβίβαση ολόκληρης της επιχείρησης σαν λειτουργικού επιχειρηματικού συνόλου
- μεταβίβαση των περιουσιακών στοιχείων ξεχωριστά
- σύνταξη του ετήσιου ισολογισμού της επιχείρησης

Διαμορφώνονται συνεπώς βασικά, δύο είδη σκοπών για τους οποίους γίνεται η αποτίμηση: η μεταβίβαση της επιχείρησης και η σύνταξη του ετήσιου ισολογισμού.

2.2 Σημασία της αποτιμήςεως των αποθεμάτων

Η αποτίμηση των αποθεμάτων της απογραφής τέλους χρήσεως έχει σημαντική σπουδαιότητα για την οικονομική παρουσίαση της επιχειρήσεως, γιατί εξυπηρετεί τους εξής δύο, εξαιρετικής βαρύτητας, σκοπούς :

- να προσδιορίσει την αξία με την οποία τα αποθέματα θα εμφανιστούν στον ισολογισμό, δηλαδή στοχεύει στην αλήθεια του ισολογισμού και
- 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 και το αντίθετο. 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 λήξεως και κόστους πωλημένων.

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 διαχρονική ορθότητα των

αποτελεσμάτων, δηλαδή των αποτελεσμάτων όχι μόνο της συγκεκριμένης χρήσεων αλλά και των επόμενων χρήσεων.

2.3 Λογιστικές αρχές που διέπουν την αποτίμηση των αποθεμάτων

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

Η αρχή του ιστορικού κόστους, δηλαδή του κόστους κτήσεως. Κατά την ημερομηνία αποκτήσεως τους, τα αποθέματα καταχωρούνται στο κόστος κτήσεως 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, απαξίωσης κ.λπ., οπότε αποτιμούνται, σύμφωνα με την αρχή της συντηρητικότητας, στη χαμηλότερη αξία.

- Η αρχή της συντηρητικότητας, που ικανοποιείται όταν ως τιμή αποτιμώσεως των αποθεμάτων τέλους χρήσεως χρησιμοποιείται η κατώτερη δυνατή τιμή από τις περισσότερες τιμές που υπάρχει ευχέρεια να χρησιμοποιηθούν.
- Η αρχή της συνέπειας, σύμφωνα με την οποία οι μέθοδοι αποτιμώσεως δεν πρέπει να μεταβάλλονται από τη μια χρήση στην άλλη, για να είναι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συγκρίσιμες.
- Η αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας της επιχειρήσεως, σύμφωνα με την οποία οι καθιερωμένοι κανόνες αποτιμώσεως εφαρμόζονται υπό την προϋπόθεση ότι η επιχείρηση θα εξακολουθήσει τη δραστηριότητα της.

2.4 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 βασιζόμενες στο κόστος κτήσεως :

- Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους.
- Η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων,
- Η μέθοδος πρώτη εισαγωγή - πρώτη εξαγωγή,
- Η μέθοδος τελευταία εισαγωγή - πρώτη εξαγωγή,
- Η μέθοδος επόμενη εισαγωγή - πρώτη εξαγωγή,
- Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους,
- Η μέθοδος του πρότυπου κόστους,
- Η μέθοδος του μεταβλητού ή άμεσου κόστους,
- Η μέθοδος του βασικού αποθέματος.

Μέθοδοι απομακρυνόμενες από το κόστος κτήσεως :

- Η μέθοδος της χαμηλότερης τιμής μεταξύ κόστους κτήσεως και τρέχουσας τιμής.
- Η μέθοδος αποτιμήσεως στην τιμή πωλήσεως.
- Οι μέθοδοι αποτιμήσεως των κατασκευαζόμενων έργων.

Μέθοδοι εκτιμήσεως της αξίας των αποθεμάτων:

- Η μέθοδος του ποσοστού μικτού κέρδους.
- Η μέθοδος αποτιμήσεως στις τιμές λιανικών πωλήσεων.

2.5 Αποτίμηση των αποθεμάτων με βάση την κείμενη νομοθεσία στη χώρα μας

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

ΕΓΛΣ (§2,2,205)

1. Τα αποθέματα που προέρχονται από αγορές αποτιμούνται στην κατ'είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσεως και τρέχουσας τιμής αγοράς.
2. Τα αποθέματα (εκτός από τα υπολείμματα και υποπροϊόντα) που προέρχονται από την παραγωγή της οικονομικής μονάδας και προορίζονται, είτε για πώληση ως έτοιμα προϊόντα, είτε για παραπέρα επεξεργασία προς παραγωγή έτοιμων προϊόντων, αποτιμούνται στην κατ'είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμών ιστορικού κόστους παραγωγής και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.
3. Τα υπολείμματα (π.χ από μια παραγωγή μπαλέτων μένουν κάποια υλικά από αυτή την διαδικασία) αποτιμούνται στην πιθανή τιμή πώλησεως τους μειωμένη με τα άμεσα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την πώληση τους.
4. Τα υποπροϊόντα (π.χ από την παράγωγη σιδερένιων σωλήνων μένουν κάποια σίδερα τα οποία μπορούν με κάποια επεξεργασία να χρησιμοποιηθούν αλλά όχι σαν πρώτο προϊόν που παράγουμε) εφόσον προορίζονται για πώληση αποτιμούνται στην τιμή πώλησεως τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα πώλησεως, όπως και στην περίπτωση των υπολειμμάτων. Όταν όμως προορίζονται να χρησιμοποιηθούν από την ίδια την οικονομική μονάδα, αποτιμούνται στην τιμή χρησιμοποίησέως τους, δηλαδή στην τιμή που θα αγοράζονταν, είτε τα συγκεκριμένα υποπροϊόντα, είτε άλλα ισοδύναμης αξίας, με σκοπό να χρησιμοποιηθούν από αυτή.
5. Οι οικονομικές μονάδες που εφαρμόζουν σύστημα πρότυπης κοστολογήσεως έχουν τη δυνατότητα να αποτιμούν τα αποθέματα τους στις τιμές του πρότυπου

κόστους με την προϋπόθεση ότι οι αποκλίσεις, που ενδεχόμενα θα προκύψουν ανάμεσα στο ιστορικό και στο πρότυπο κόστος, θα κατανέμονται στα απώλητα (μένοντα) και στα πωλημένα αποθέματα τους. Το ποσό των αποκλίσεων που αναλογεί στα απώλητα αποθέματα της απογραφής εμφανίζονται ιδιαίτερα.

6. Τα αποθέματα, εκτός από τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα, αποτιμούνται στην κατ'είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσεως ή του κόστους παραγωγής τους και της τιμής στην οποία η επιχείρηση δύναται να τα αγοράσει (τρέχουσα τιμή αγοράς) ή να τα παράγει (τρέχουσα τιμή αναπαραγωγής) κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού.

Εάν η τρέχουσα τιμή αγοράς ή αναπαραγωγής είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσεως ή το ιστορικό κόστος παραγωγής, αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή αξία, τότε η αποτίμηση γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα, τα ελαττωματικά προϊόντα και τα συμπαραγωγόμενα προϊόντα αποτιμούνται σύμφωνα με όσα ορίζονται στις περιπτώσεις 3,4,11, 12,13 και 14 της § 2.2.205 του άρθρου 1 του ΠΔ 1123/1980. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας παραγράφου λαμβάνονται υπόψη οι εννοιολογικοί προσδιορισμοί της τιμής κτήσεως, της τρέχουσας τιμής αγοράς, του ιστορικού κόστους παραγωγής και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, που ορίζονται στις περιπτ.6, 8, 9 και 10 της § 2.2.205 του άρθρου 1 του ΠΔ 1123/1980".

Τα αποθέματα, εκτός από τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα, αποτιμώνται στην κατ'είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής τους και της τιμής στην οποία η επιχείρηση μπορεί να τα αγοράσει ή να τα παράγει κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού. Εάν η τελευταία αυτή τιμή είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσης ή το ιστορικό κόστος παραγωγής, αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε η αποτίμηση γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά

προϊόντα αποτιμώνται σύμφωνα με όσα ορίζονται από τις περιπτώσεις 3, 4 και 14 της § 2.2.205 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980, αντίστοιχα.

Για την αποτίμηση των συμπαραγωγών προϊόντων λαμβάνονται υπόψη τα όσα ορίζονται από τις περιπτώσεις 11 και 12 της § 2.2.205 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980.

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

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

2.6 Αποτίμηση των αγοραζόμενων αποθεμάτων

2.6.1 Κανόνας αποτιμήςσεως

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

Σε περίπτωση που η τρέχουσα τιμή αγοράς είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσεως, αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε η αποτίμηση γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

2.6.2 Έννοια της τιμής κτήσεως

Κατά το Ε.ΓΛΣ "τιμή κτήσεως είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς των αποθεμάτων αυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς και μειωμένη με τις εκπτώσεις (άμεσο κόστος αγοράς)" την έννοια αυτήν της τιμής κτήσεως υιοθετούν ο ν.2190/1920 (άρθρο 43 § 7α) και ο Κ.Β.Σ. (άρθρο 28 § 2).

Κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (IAS 2) το κόστος αγοράς περιλαμβάνει την τιμή αγοράς προσαυξημένη με τους δασμούς και τους άλλους φορείς αγοράς, τα έξοδα μεταφοράς και φορτοεκφορτώσεως και οποιαδήποτε άλλα άμεσα έξοδα κτήσεως, μειωμένη με τις εκπτώσεις επί των τιμολογίων, του τζίρου και τις επιχορηγήσεις.

(α) Τιμολογιακή αξία

Κατά το Ε.ΓΛΣ, "τιμολογιακή αξία είναι η αξία που αναγράφεται στα τιμολόγια, μειωμένη κατά τις εκπτώσεις που κάθε φορά χορηγούνται από τους προμηθευτές και απαλλαγμένη από τους φόρους και τα τέλη που δεν βαρύνουν, τελικά την οικονομική μονάδα".

(β) Εκπτώσεις αγορών

(γ) Ειδικά έξοδα αγορών

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

Πρόκειται, για τα έξοδα που πραγματοποιεί η επιχείρηση από την παράδοση των εμπορευμάτων από τον πωλητή μέχρι την παραλαβή και αποθήκευση τους, όπως είναι τα έξοδα φορτώσεως, οι ναύλοι, τα ασφάλιστρα, οι δασμοί, τα δικαιώματα ΟΛΠ, τα δικαιώματα πραγματογνωμόνων για την ποσοτική και ποιοτική επαλήθευση των εμπορευμάτων, οι προμήθειες αγοράς που καταβάλλονται σε διαμεσολαβούντα πρόσωπα (αντιπροσώπους κ.λπ.) και γενικώς κάθε έξοδο που προκαλείται από τη συγκεκριμένη αγορά.

Επισημαίνονται οι ακόλουθες περιπτώσεις :

- Τα έξοδα που πραγματοποιούνται για την αγορά περισσότερων εμπορευμάτων και τα οποία δεν είναι δυνατό να εξατομικευθούν κατά εμπόρευμα κατανέμονται στο κόστος αυτών με βάση διάφορα κριτήρια (αξία, ποσότητα, βάρος, κ.λπ.) ανάλογα με τη φύση τους.
- Τα έξοδα αποθέσεως στις Γενικές Αποθήκες ή σε Ελεύθερη Ζώνη δεν συνιστούν ειδικά έξοδα αγορών, αλλά αν η απόθεση γίνεται με σκοπό μεταγενέστερης παραλαβής συνιστούν "γενικά έξοδα αγορών", αν προορίζονται για διάθεση κατ' ευθείαν από το χώρο που έχουν εναποτεθεί συνιστούν "έξοδα διαθέσεως".
- Τα έξοδα αποστολής εμπορευμάτων σε τρίτους ή σε υποκαταστήματα για πώληση, κατά την ορθότερη γνώμη, δεν συνιστούν ειδικά έξοδα αγορών, αλλά "γενικά έξοδα πωλήσεων".

Σαν ειδικά έξοδα αγορών θεωρούνται επίσης οι απομειώσεις (φύρα) και τα ελλείμματα που βαρύνουν την 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 απ' εκείνα που δικαιολογούνται από τη φύση του εμπορεύματος και τις συνθήκες της αγοράς συνιστούν ζημία και δε βαρύνουν το κόστος της αγοράς.

- 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 επιχειρήσεως από Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις πωλήσεις της. Ο μη εκπιπτόμενος όμως ΦΠΑ πρέπει να βαρύνει το κόστος του αγοραζόμενου αγαθού.

- 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.

- Τα γενικά έξοδα διαχειρίσεως, τα γενικά έξοδα διαθέσεως καθώς και τα έξοδα χρηματοδοτήσεως δε 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 (χρήσεις) παρά με τις μονάδες των αγοραζόμενων (ή παραγόμενων) μονάδων.

- Τα γενικά έξοδα αγορών (γενικό κόστος αγορών, κόστος προμηθειών ή κόστος εφοδιασμού) αντιμετωπίζονται από το Ε.ΓΛΣ (§5.213.4) 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.

2.6.3 Προσδιορισμός του κόστους κτήσεως αποθεμάτων που αγοράστηκαν αντί συνολικού τιμήματος

Σε περίπτωση που δύο ή περισσότερα είδη αποθεμάτων αγοράστηκαν αντί ενός συνολικού τιμήματος επιβάλλεται, για τη λογιστική παρακολούθηση των επιμέρους μονάδων των αποθεμάτων αυτών, το συνολικό 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 πώλησεως αποτελεί μια ένδειξη της χρησιμότητας των αγαθών και συνεπώς η τιμή πώλησεως είναι δυνατό να αποτελέσει τη βάση επιμερισμού του συνολικού κόστους κτήσεως.

Για παράδειγμα, ας υποθέσουμε ότι η επιχείρηση αγόρασε 100 τόνους πορτοκάλια αντί 2.000.000 ευρώ και ότι η επιχείρηση τα διαχώρισε σε τρεις κατηγορίες: ποιότητας Α τόνοι 20, ποιότητας Β τόνοι 50 και ποιότητας Γ τόνοι 30 και ότι για το διαχωρισμό αυτόν καταβλήθηκαν ημερομίσθια 6.000 ευρώ. Ας υποθέσουμε ακόμη ότι τα πορτοκάλια πωλήθηκαν με τιμή τόνου: της ποιότητας Α 25.000, της ποιότητας Β 24.000 και της ποιότητας Γ 22.000. Ο επιμερισμός του συνολικού κόστους κτήσεως θα γίνει ως εξής στην επόμενη σελίδα :

Ποσότητα (τόνοι) (α)	Τιμή Πωλήσεως (β)	Αντίτιμο Πωλήσεως (γ)	Πολλαπλ- ασιαστής (δ)	Συνολικό κόστος (ε)	Κόστος τόνου (ζ)
A 20	25000	500000	0,85	425000	21250
B 50	24000	1200000	0,85	1020000	20400
Γ 30	22000	660000	0,85	561000	18700
<u>100</u>		<u>2360000</u>		<u>2006000</u>	

$$\gamma = \alpha * \beta$$

$$\varepsilon = \gamma * \delta$$

$$\delta = \text{συνολικό κόστος } 2006000 : 2360000 = 0,85$$

$$\zeta = \varepsilon : \alpha$$

2.6.4 Έννοια της τρέχουσας τιμής αγοράς

Κατά το Ε.ΓΛΣ "τρέχουσα τιμή αγοράς είναι η τιμή αντικαταστάσεως του συγκεκριμένου αποθέματος, δηλαδή η τιμή στην οποία η οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα να προμηθευτεί το αγαθό, κατά την ημέρα συντάξεως της απογραφής, από τη συνήθη αγορά, με συνήθεις όρους και κάτω από κανονικές συνθήκες, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη περιπτωσιακά και προσωρινά γεγονότα που προκαλούν αδικαιολόγητες προσωρινές διακυμάνσεις τιμών. Η τρέχουσα τιμή αγοράς διαμορφώνεται με το συνυπολογισμό όλων των στοιχείων του κόστους κτήσεως. Σε περίπτωση αδυναμίας προσδιορισμού της τρέχουσας τιμής εφαρμόζεται η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

2.6.5 Έννοια της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας

Κατά το Ε.ΓΛΣ, 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.

Την έννοια αυτή της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας υιοθετούν ο Ν.2190/ 1920 (άρθρο 43 § 7α) και ο Κ.Β.Σ.(άρθρο 28 § 2).

2.7 Επιλογή χαμηλότερης τιμής μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας

Όπως προαναφέρθηκε, οι επιχειρήσεις στη χώρα μας αποτιμούν τα αποθέματα τους στην κατ'είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας, συμμορφούμενες προς τις επιταγές του Ε.ΓΛΣ, του ΚΒΣ και του ν.2190/1920.

Συγκρίνοντας τα εφαρμοζόμενα στη χώρα μας με τα εφαρμοζόμενα στην αλλοδαπή διαπιστώνουμε βασικές αποκλίσεις κυρίως σχετικά με την οριοθέτηση της τρέχουσας τιμής. Ειδικότερα :

α) Ως προς τον καθορισμό της τιμής κτήσεως

Το Ε.ΓΛΣ και ο ν.2190/1920 και ο Κ.Β.Σ 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.

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

Το Ε.ΓΛΣ, ο ν.2190/20 και ο Κ.Β.Σ δεν οριοθετούν την τρέχουσα τιμή μέσα σε ανώτατο και κατώτατο όριο, όπως η σύγχρονη θεωρία απαιτεί και η αλλοδαπή πράξη εφαρμόζει και για τα οποία όρια γίνεται εκτενής λόγος. Επίσης, κατά τα ισχύοντα στη χώρα μας, ως καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία ορίζεται η τιμή πώλησεως μειωμένη με το κόστος ολοκλήρωσεως της επεξεργασίας και τα υπολογιζόμενα έξοδα πώλησεως, δηλαδή καθιερώνεται το ανώτατο όριο της τρέχουσας τιμής, χωρίς να προβλέπεται κατώτατο όριο αυτής που, όπως προκύπτει αν από την τιμή αυτή αφαιρεθεί ένα κανονικό περιθώριο κέρδους.

2.8 Μέθοδοι αποτίμησης –ανάλυση μεθόδων

Το Ε.ΓΛΣ ορίζει ότι "η τιμή κτήσεως υπολογίζεται με οποιαδήποτε από τις παρακάτω μεθόδους, καθώς και με οποιαδήποτε άλλη παραδεγμένη μέθοδο" (§2.2205 περιπ.7).

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

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

Κατά τον Κ.Β.Σ. (άρθρο 28 § 2) "η τιμή κτήσεως και το ιστορικό κόστος παραγωγής υπολογίζονται με βάση οποιαδήποτε από τις παραδεκτές μεθόδους, με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο".

Στην Ερμηνευτική Εγκύκλιο του Κ.Β.Σ., ως βασικότερες μέθοδοι υπολογισμού της τιμής και του κόστους κτήσεως, αναφέρονται οι παραπάνω μέθοδοι που προβλέπονται από το Ε.ΓΛΣ.

Επισημαίνεται ότι η επιχείρηση δεν υποχρεούται να εφαρμόζει για όλες τις κατηγορίες αποθεμάτων την ίδια μέθοδο αποτιμήςσεως. 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.

2.8.1 Μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους (Weighted Average)

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

Αξία αποθέματος ενάρξεως της περιόδου	+	Αξία αγορών της περιόδου στην τιμή κτήσεως
--	---	---

Ποσότητα αποθέματος ενάρξεως της περιόδου	+	Ποσότητα που αγοράστηκε στην περίοδο
--	---	---

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

Η παρούσα μέθοδος χρησιμοποιείται ευρύτατα στη 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, ενώ σε μια αγορά που οι τιμές παρουσιάζουν πτωτική τάση το μέσο κόστος είναι υψηλότερο από το τρέχον κόστος. Γι' αυτό η μέθοδος αυτή κατακρίνεται, αφού στα τρέχοντα έσοδα πωλήσεων δεν αντιπαραθέτει το τρέχον κόστος κτήσεως των πωλημένων.

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.

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.

2.8.2 Μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων (Moving Average Cost).

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

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

Ποσότητα προηγούμενου υπολοίπου	+	Ποσότητα νέας αγοράς
------------------------------------	---	----------------------

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.

2.8.3 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 η "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 αυτήν 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 με 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, δηλ. της απομακρύνσεως του κόστους των 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: (α) σε τρέχουσα βάση καθόλη τη διάρκεια της χρήσεως (δηλ. όποτε υπάρχει εξαγωγή) ή (β) με το σύστημα της περιοδικής απογραφής, με τα ίδια αποτελέσματα.

Παράδειγμα:

Α) Με το σύστημα της περιοδικής απογραφής :

Απόθεμα ενάρξεως μονάδες :	100*10	=1000
Πλέον : Αγορές	400*12=4800	
	500*15=7500	
	200*17=3400	15700
		<hr/> 16700
Μείον: Αποθέματα λήξεως	200*17	3400
Κόστος αναλώσεων		<hr/> 13300

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 :

Ημερομ.	Αγορές – Πωλ.	Χρέωση			Πίστωση			Υπόλοιπο		
		Μοναδ	Κόστος μιοναδ.	Συνολικό κόστος	Μοναδ	Κόστος μιοναδ.	Συνολικό κόστος	Μοναδ	Κόστος μιοναδ.	Συνολικό κόστος
Ιαν. 1	Αποθέμα ενάρξεως							100	10	1000
Ιαν. 10	Αγορά	400	12	4800				400	12	4800
								500		5800
Ιαν. 11	Πώληση				100	10	1000			
					200	12	2400	200	12	2400
Ιαν 13	Αγορά	500	15	7500				500	15	7500
								700		9900
Ιαν. 20	Πώληση				200	12	2400			
					400	15	6000	100	15	1500
Ιαν. 25	Αγορά	200	17	3400				200	17	3400
								300		4900
Ιαν. 28	Πώληση				100	15	1500	200	17	3400
		1100		15700	1000		13300			

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

Πώληση 11/1 300 μονάδες	100*10 από το απόθεμα ενάρξεως	=	1000
	200*12 από την αγορά 10/1	=	2400
Πώληση 20/1 600 μονάδες	200*12 από την αγορά 10/1	=	2400
	400*15 από την αγορά 13/1	=	6000
Πώληση 28/1 100 μονάδες	<u>100</u> *15 από την αγορά 13/1	=	<u>1500</u>
Κόστος Πωληθέντων μονάδων	1000		13300
Μένοντα	<u>200</u> *17 από την αγορά 25/1	=	<u>3400</u>
Σύνολο μονάδων	<u>1200</u>		<u>16700</u>

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

2.8.4 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 την LIFO το κόστος των πωλημένων πλησιάζει το τρέχον κόστος αντικαταστάσεως τους, αφού τα πωλημένα αποτελούνται, κατά τη 3 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:

α) Με το σύστημα της περιοδικής απογραφής έχουμε :

Κόστος πωληθέντων = Αποθέματα ενάρξεως + Αγορές – Αποθέματα λήξεως

β) Με το σύστημα της διαρκούς απογραφής:

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

Ημερομ.	Αγορές – Πωλ.	Χρέωση			Πίστωση			Υπόλοιπο		
		Μοναδ	Κόστος μιοναδ.	Συνολικό κόστος	Μοναδ	Κόστος μιοναδ.	Συνολικό κόστος	Μοναδ	Κόστος μιοναδ.	Συνολικό κόστος
Ιαν. 1	Αποθέμα ενάρξεως							100	10	1000
Ιαν. 10	Αγορά	400	12	4800				<u>400</u>	12	<u>4800</u>
								500		5800
Ιαν. 11	Πώληση				300	12	3600	100	10	1000
								100	12	1200
Ιαν 13	Αγορά	500	15	7500				<u>500</u>	15	<u>7500</u>
								700		9700
Ιαν. 20	Πώληση				500	15	7500			
					100	12	1200	100	10	1000
Ιαν. 25	Αγορά	200	17	3400				<u>200</u>	17	<u>3400</u>
								300		4400
Ιαν. 28	Πώληση				100	17	1700	100	10	1000
								<u>100</u>	17	<u>1700</u>
								<u>200</u>		<u>2700</u>

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 :

Πώληση 11/1 300 μονάδες	200*17 από την αγορά 25/1	=	3400
	100*15 από την αγορά 25/1	=	1500
Πώληση 20/1 600 μονάδες	400*15 από την αγορά 13/1	=	6000
	200*12 από την αγορά 10/1	=	2400
Πώληση 28/1 100 μονάδες	<u>100*12 από την αγορά 10/1</u>	=	<u>1200</u>
Κόστος Πωληθέντων μονάδων	1000		14500
Μένοντα	100*12	=	1200
	<u>100*10</u>	=	<u>1000</u>
	<u>1200</u>		<u>16700</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 το χρόνο κάθε συναλλαγής αλλά στο τέλος της χρήσεως.

Αντίθετα, αν κατά το σύστημα της διαρκούς απογραφής εφαρμόζεται ο τρόπος της τρέχουσας κοστολογήσεως (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.

2.8.5 Μέθοδος τον 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 κτήσεως του. Με την αποτίμηση του βασικού αποθέματος στη σταθερή αξία κτήσεως 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 πέραν 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.ΓΛΣ υιοθετεί την προκείμενη μέθοδο και ορίζει ότι: κατά τη μέθοδο αυτήν τα αποθέματα τέλους χρήσεως διακρίνονται σε δύο μέρη. Το ένα

αντιστοιχεί στο βασικό απόθεμα που αντιπροσωπεύει την ελάχιστη ποσότητα (στοκ ασφαλείας), η οποία κρίνεται αναγκαία για την ομαλή διεξαγωγή της 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 κτήσεως του. Το υπόλοιπο μέρος (υπεραπόθεμα) αποτιμάται με μία 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 η ποσότητα αυτή σαν βασικό απόθεμα και ανάλογα να γίνεται η αποτίμηση της.

Η μέθοδος του βασικού αποθέματος στοχεύει στην αντιπαράθεση του τρέχοντος κόστους των πωλούμενων με τα τρέχοντα έσοδα των πωλήσεων και, συνεπώς, πλησιάζει με την LIFO. Δεν τυγχάνει όμως γενικής εφαρμογής, επειδή τα αποθέματα μεταβάλλονται κατά ποσότητα, ποιότητα και αξία.

2.8.6 Μέθοδος των εξατομικευμένου κόστους (Specific identification)

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 πωλούμενων 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 απόκτησε αντί ευρώ 500, 520, 540, 550 και ότι πωλεί ένα αντί ευρώ 600. Το κόστος του συγκροτήματος που πωλήθηκε και το μικτό κέρδος εξαρτάται από το συγκρότημα που επιλέγηκε προς πώληση.

Το Ε.ΓΛΣ, 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.

2.8.7 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 δια-φορές μεταξύ πραγματικού (ιστορικού) και προτύπου κόστους καταχωρούνται σε ιδιαίτερο λογαριασμό, ο οποίος αποτελεί όργανο ελέγχου της παραγωγικής διαδικασίας και της συναλλακτικής δραστηριότητας της επιχείσεως.

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 δημοσιευόμενων οικονομικών καταστάσεων.

Το Ε.ΓΛΣ ορίζει σχετικά τα ακόλουθα: κατά τη μέθοδο αυτήν τα αποθέματα αποτιμούνται στην τιμή του πρότυπου κόστους. Η μέθοδος του πρότυπου κόστους εφαρμόζεται με την προϋπόθεση ότι οι αποκλίσεις, που ενδεχόμενα θα προκύψουν ανάμεσα στο ιστορικό και στο πρότυπο κόστος, θα κατανέμονται στα απώλητα (μένοντα) και στα πωλημένα αποθέματα τους. Το ποσό των αποκλίσεων που αναλογεί στα απώλητα ή μη αναλωμένα αποθέματα της απογραφής εμφανίζεται ιδιαίτερα, με ένα ποσό για κάθε κατηγορία αποθέματος που αντιστοιχεί στους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς της ομάδας 2 του Ε.ΓΛΣ

2.9 Αλλαγή μεθόδου προσδιορισμού (FIFO-LIFO)

2.9.1 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 διαφόρων κατηγοριών αποθεμάτων της και να μην αλλάζει τις μεθόδους αυτές από χρήση σε χρήση. Αν η βασική αυτή αρχή αγνοείτο στο καίριο θέμα της αποτιμήσεως των αποθεμάτων, η επιχείρηση θα είχε τη δυνατότητα να αυξομειώνει τα αποτελέσματα της, αλλάζοντας απλώς τις μεθόδους αποτιμήσεως των αποθεμάτων της. Η αρχή της συνέπειας δεν υπαγορεύει στις επιχειρήσεις του ίδιου κλάδου να εφαρμόζουν όλες την ίδια μέθοδο αποτιμήσεως των αποθεμάτων, αλλά επιβάλλει στη συγκεκριμένη επιχείρηση να μην αλλάζει τις μεθόδους αποτιμήσεως των αποθεμάτων της στη διαδρομή των χρήσεων.

Χάρη στην αρχή αυτήν 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 δε 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 επίπτωση της αλλαγής 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 αποκαλύπτονται διά των οικονομικών καταστάσεων.

2.9.2 Αλλαγή μεθόδου προσδιορισμού του κόστους (ή τιμής) κτήσεως σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία

Ο ν.2190/1920 (άρθρο 43 §§ 7β και 1β), απόλυτα εναρμονισμένος με το Ε.ΓΛΣ, 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' εξαίρεση ο ν.2190/1920 (άρθρο 43 § 7β) 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".

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 § 2 του Κ.ΒΣ:

- Η επιχείρηση έχει την ευχέρεια να υπολογίζει την τιμή κτήσεως και το ιστορικό κόστος παραγωγής με οποιαδήποτε από τις παραδεκτές μεθόδους", με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο".
- Επιτρέπεται στην επιχείρηση η αλλαγή μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσεως ή του ιστορικού κόστους παραγωγής, μετά από έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων (Ε.Λ.Β.), η οποία παρέχεται:
 - για τη βελτίωση της λειτουργικότητας της επιχειρήσεως

Η έγκριση της επιτροπής παρέχεται ύστερα από αίτηση που υποβάλλεται στον προϊστάμενο της ΔΟΥ πέντε (5) τουλάχιστον μήνες πριν από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

Η οριζόμενη προθεσμία υποβολής της αιτήσεως από την επιχείρηση είναι ανατρεπτική.

Τέλος, με το άρθρο 19α § 2 του ν.2.459/1997 αντικαταστάθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 39 § 3 του ΚΒΣ (π.δ. 186/1992) και ορίστηκε ότι: "κατ' εξαίρεση επιτρέπεται, χωρίς έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων, η αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής, κατά την πρώτη διαχειριστική περίοδο πλήρους εφαρμογής αναλυτικής Λογιστικής (ομάδα 9) του π.δ/τος 1123/1980".

2.9.3 Παράδειγμα αλλαγής μεθόδου προσδιορισμού του κόστους (ή τιμής) κτήσεως

Αν η επιχείρηση εφάρμοζε στις προηγούμενες χρήσεις τη μέθοδο FIFO και στην κλειόμενη χρήση την εγκαταλείψει και εφαρμόσει τη μέθοδο LIFO, στη χρήση αυτή θα προκόψει η ακόλουθη μεταβολή στο αποτέλεσμα και στην αξία των αποθεμάτων.

Π.χ. 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. Αν η επιχείρηση εφάρμοζε τη LIFO και την αντικαταστούσε με τη FIFO τα κέρδη της χρήσεως και τα αποθέματα θα εμφανίζονταν αυξημένα κατά το ποσό αυτό.

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

2.10 Διαφορές απογραφής αποθεμάτων

2.10.1 Έννοια διαφορών

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

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

Όπως αναπτύχθηκε, στο σύστημα περιοδικής απογραφής δεν τηρούνται αναλυτικοί κατ' είδος αποθέματος λογαριασμοί και συνεπώς δεν είναι δυνατό να εντοπίζονται τα ελλείμματα και τα πλεονάσματα που προκύπτουν από τη διακίνηση των αποθεμάτων. Υπό το σύστημα αυτό τα ελλείμματα και πλεονάσματα επηρεάζουν τις ποσότητες της απογραφής και συνεπώς και την αξία των αποθεμάτων τέλους χρήσεως και κατ' επέκταση το "κόστος πωλήσεων" και το "μικτό κέρδος".

Αντίθετα, υπό το σύστημα της διαρκούς απογραφής, τηρείται ιδιαίτερη μερίδα για κάθε είδος αποθέματος, στην οποία καταχωρούνται οι εισαγωγές και εξαγωγές κατά ποσότητα και αξία. Συνεπώς, υπό το σύστημα αυτό, είναι δυνατό να εντοπίζονται τα ελλείμματα και πλεονάσματα που δημιουργούνται από τη διακίνηση των αποθεμάτων, για τα οποία πρέπει να γίνονται στις μερίδες αποθήκης οι δέουσες εγγραφές.

2.10.2 Αίτια και διακρίσεις των διαφορών απογραφής των αποθεμάτων

Οι διαφορές απογραφής προξενούνται κυρίως από τα ακόλουθα αίτια :

- Τη φυσική απομείωση, στην οποία υπόκεινται ορισμένων κατηγοριών αποθέματα, λ.χ. τα ελλείμματα λόγω εξαερώσεως των αποθηκευμένων καυσίμων, ελλείμματα ή πλεονάσματα λόγω υγρασίας των αποθηκευμένων σιτηρών.
- Τη ζύγιση ή μέτρηση κατά την παραλαβή ή την παράδοση, λόγω μη ακριβείας των οργάνων ζυγίσεως και μετρήσεως.
- Τις απώλειες κατά την παράδοση προϊόντων στους πελάτες λ.χ. απώλειες κατά το γέμισμα των βυτιοφόρων αυτοκινήτων με καύσιμα.
- Τις υπεξαιρέσεις και κλοπές.

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

- σε φυσιολογικές (ή κανονικές) διαφορές, που είναι οι διαφορές που προέρχονται από τη φυσική μείωση των αποθεμάτων, τις διαφορές στη ζύγιση ή μέτρηση και τις απώλειες που δεν εξέρχονται από τα φυσιολογικά όρια.
- σε μη φυσιολογικές διαφορές, που είναι οι διαφορές καθ' υπέρβαση των φυσιολογικών ορίων και προέρχονται από υπεξαιρέσεις και κλοπές, καθώς και από απώλειες που υπερβαίνουν τα φυσιολογικά όρια, δηλαδή από σπατάλες.
- σε λογιστικές διαφορές, δηλαδή σε λογιστικά λάθη που διαπράττονται κατά την τήρηση των μερίδων αποθήκης, το συνηθέστερο από τα οποία είναι η χρέωση ή πίστωση μιας μερίδας αποθήκης αντί άλλης (καλούμενα "λάθη στη διεύθυνση"). Τέτοια λάθη οδηγούν σε ισόποσα ελλείμματα και πλεονάσματα σε διάφορα είδη αποθεμάτων. Όπως είναι προφανές, οι διαφορές αυτές δε συνιστούν πραγματικά ελλείμματα και πλεονάσματα και πρέπει να αλληλοσυμψηφίζονται.

2.10.3 Αντιμετώπιση των διαφορών απογραφής των αποθεμάτων κατά τον Κ.Β.Σ

Οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλίο αποθήκης υποχρεούνται να καταχωρούν σε αυτό τις διαφορές απογραφής. Η Ερμηνευτική Εγκύκλιος του Κ.Β.Σ. (§ 8.6.4) αναφέρει σχετικώς ότι "τα ποσοτικά ελλείμματα ή πλεονάσματα που διαπιστώνονται κατά την απογραφή είναι σκόπιμο να τακτοποιούνται λογιστικά στις μερίδες του βιβλίου αποθήκης με διακεκριμένη καταχώρηση σε κάθε μερίδα με την ένδειξη "ελλείμματα" ή "πλεονάσματα", κατά περίπτωση." Εντούτοις, κατά τη νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων, η παράλειψη καταχωρήσεων των διαφορών απογραφής στις μερίδες αποθήκης, εφόσον οι μερίδες αποθήκης της νέας χρήσεως άνοιξαν με τις ορθές ποσότητες της απογραφής τέλους της προηγούμενης χρήσεως, δεν έχει φορολογικές συνέπειες.

Ο Κ.Β.Σ. δεν προβλέπει την έκδοση ειδικού φορολογικού στοιχείου. Κατά τη γνώμη μας, πρέπει να συνταχθεί σχετικό πρακτικό απογραφής, το οποίο να υπογραφεί από τους αρμόδιους υπαλλήλους της επιχειρήσεως, βάση του οποίου να γίνουν οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές και οι καταχωρήσεις στην αποθήκη.

2.10.4 Αντιμετώπιση των διαφορών απογραφής των αποθεμάτων με βάση τις σύγχρονες αρχές κοστολόγησης

Τα φυσιολογικά ελλείμματα είναι συμφυή με την παραγωγική διαδικασία και, ως εκ τούτου, χαρακτηρίζονται οργανικά έξοδα. Αντίθετα, τα καθ' υπέρβαση του ομαλού ελλείμματα πρέπει να χαρακτηρίζονται έκτακτες ζημίες. Ειδικότερα, από θεωρητική άποψη, οι φυσιολογικές διαφορές απογραφής πρέπει να αντιμετωπίζονται ως εξής:

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

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

(γ) Τα φυσιολογικά ελλείμματα των προϊόντων συνιστούν γενικά έξοδα διαθέσεως, γιατί συνήθως προκύπτουν από σφάλματα κατά την παράδοση στους πελάτες των πωλούμενων προϊόντων. Με την αυτή λογική τα πλεονάσματα πρέπει να θεωρούνται στοιχείο μειωτικό των γενικών εξόδων διαθέσεως. Της ίδιας αντιμετώπισεως πρέπει να τύχουν και τα φυσιολογικά ελλείμματα και πλεόνασμα των εμπορευμάτων.

2.10.5 Οι διαφορές απογραφής των αποθεμάτων από άποψη φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Από άποψη φορολογίας εισοδήματος τα πλεονάσματα απογραφής προσαυξάνουν το φορολογητέο εισόδημα της χρήσεως, ενώ σχετικά με τα ελλείμματα γίνονται δεκτά τα ακόλουθα

- Τα φυσιολογικά ελλείμματα, για τα οποία δεν υπάρχει αμφισβήτηση, εκπίπτουν από τα φορολογητέα έσοδα.
- Τα ελλείμματα που κρίνονται μη δικαιολογημένα και για τα οποία δεν

υπάρχουν στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι προέρχονται από "αποκρυβείσες πωλήσεις", θεωρούνται απλώς ως αποθέματα πωλημένα και η αξία τους προστίθεται στα φορολογητέα έσοδα, χωρίς τα βιβλία της επιχειρήσεως να θεωρούνται ανακριβή.

- Εάν υπάρχουν στοιχεία που αποδεικνύουν ότι τα ελλείμματα προέρχονται από "αποκρυβείσες πωλήσεις", τα βιβλία της επιχειρήσεως κρίνονται ανακριβή και χωρεί εξωλογιστικός προσδιορισμός των φορολογητέων κερδών.

Από άποψη νομοθεσίας Φ.Π.Α. τα μη φυσιολογικά ελλείμματα, εφόσον δεν είναι δυνατό να αιτιολογηθούν είναι δυνατό να χαρακτηριστούν "ως ανάληψη από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησης του για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησης του και γενικά για δωρεάν διάθεση για σκοπούς ξένους προς την άσκηση της επιχείρησης" και συνεπώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 § 2β του ν. 1642/86, να θεωρηθούν ως αυτοπαράδοση αγαθών, οπότε, επί του υπολογιζόμενου κόστους κτήσεως των ποσοτήτων των ελλειμμάτων αυτών πρέπει να υπολογιστεί και αποδοθεί στο Δημόσιο ο ανάλογος Φ.Π.Α. Ο Φ.Π.Α. αυτός προσανξάνει την αξία των ελλειμμάτων (με πίστωση του 54.00) και συνεπώς, ως έκτακτη ζημία, βαρύνει τα αποτελέσματα χρήσεως.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

3.1. Έννοια - Χαρακτηριστικά του Ισολογισμού

Ο Ισολογισμός είναι η λογιστική κατάσταση με την οποία εμφανίζονται συνοπτικά κατά είδος και αξία, τα περιουσιακά στοιχεία της επιχειρήσεως, σε ορισμένη χρονική στιγμή, αποτιμημένα με το ίδιο νόμισμα.

Ο ισολογισμός προκύπτει από την απογραφή, της οποίας αποτελεί περίληψη και εμφανίζει την χρηματοοικονομική κατάσταση της επιχειρήσεως συνοπτικά, μόνο κατά είδος και αξία, ενώ η απογραφή την εμφανίζει αναλυτικά κατά είδος, ποιότητα, ποσότητα και αξία.

Στον ισολογισμό εικονίζεται η περιουσιακή συγκρότηση της επιχειρήσεως με την ισότητα: $E = \Pi$ ή πιο αναλυτικά $E = \Pi + K\Theta$

Σύμφωνα με τη νομοθεσία που ισχύει και τη λογιστική επιστήμη, στον ισολογισμό πρέπει να. εμφανίζεται, με σαφήνεια, ειλικρίνεια και ακρίβεια, η χρηματοοικονομική συγκρότηση της επιχειρήσεως, ταξινομημένη αρμονικά τόσο από τη λογιστική, όσο και από την οικονομική και νομική άποψη του κάθε περιουσιακού στοιχείου. Έτσι ο μελετητής του ισολογισμού μπορεί να τον συγκρίνει με ισολογισμούς προηγούμενων χρήσεων και ισολογισμούς άλλων ομοειδών επιχειρήσεων.

Ο ισολογισμός αποτελεί την επίσημη εικόνα της περιουσιακής συγκροτήσεως της επιχειρήσεως για τους τρίτους, που ενδιαφέρονται για τη θέση και την εξέλιξη της επιχειρήσεως, επειδή δημοσιεύεται. Πρέπει να έχει τα ακόλουθα βασικά γνωρίσματα:

- Να προκύπτει από ειλικρινή απογραφή και αποτίμηση.
- Η ονοματολογία των περιουσιακών στοιχείων να είναι σαφής.
- Η κατάταξη των περιουσιακών στοιχείων να γίνεται κατά ομοειδείς κατηγορίες
- Να μην συμψηφίζονται ανόμοια περιουσιακά στοιχεία, όπως π.χ. πελάτες, που έχουν δώσει προκαταβολές και τους οφείλει η επιχείρηση, με προμηθευτές.
- Να δημοσιεύεται μαζί με την ανάλυση του λογαριασμού αποτελεσμάτων

χρήσεως και τον πίνακα διαθέσεως των κερδών, καθώς και με απαραίτητες επεξηγηματικές σημειώσεις.

3.2 Είδη Ισολογισμού

1. Ισολογισμός εκμετάλλευσης. Ο Ισολογισμός αυτός συντάσσεται στο τέλος της χρήσεως και έχει σαν σκοπό να προσδιορίσει το αποτέλεσμα της επιχείρησης.
2. Ισολογισμός φορολογικός. Ο Φορολογικός Ισολογισμός συντάσσεται παράλληλα με τον ισολογισμό εκμετάλλευσης και πάντα πάνω στους κανόνες που ισχύουν από φορολογικής άποψης. Στα δικά μας δεδομένα δεν υπάρχει διάκριση μεταξύ φορολογικού και περιουσιακού ισολογισμού, ταυτίζονται απόλυτα. Ο ισολογισμός εκμετάλλευσης καταρτίζεται πάνω ακριβώς στην βάση των αρχών και των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας και νομολογίας.
3. Ισολογισμός διάλυσης. Όταν η επιχείρηση παύσει να αποτελεί ένα ενιαίο λειτουργικό σύνολο, τότε συντάσσεται ο ισολογισμός διάλυσης, ο οποίος και αποβλέπει στην όσο το δυνατόν ακριβέστερη πιθανολόγηση της αξίας της περιουσίας.
4. Ισολογισμός συγχώνευσης. Εάν πρόκειται δύο επιχειρήσεις να συγχωνευτούν ή μία επιχείρηση να απορροφήσει την άλλη, τότε συντάσσεται ισολογισμός ο οποίος καλείται ισολογισμός συγχώνευσης. Κάθε μία από τις επιχειρήσεις, με τον ισολογισμό που συντάσσεται προσδιορίζουν το ίδιο κεφάλαιο. Πρέπει να σημειωθεί ότι σε τέτοιες περιπτώσεις καταβάλλεται προσπάθεια υπερτίμησης ή αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων και για το λόγο αυτό, είναι πολύ δύσκολο να προσδιοριστεί με ακρίβεια το κεφάλαιο της νέας επιχείρησης.
5. Ισολογισμός εσωτερικής χρήσης. Σαν τέτοιοι χαρακτηρίζονται οι ισολογισμοί, που συντάσσονται κατά μικρά χρονικά διαστήματα, συνήθως κατά μήνα από τα λογιστικά βιβλία. Οι ενδιάμεσοι αυτοί ισολογισμοί στηρίζονται κυρίως σε εσωτερικές απογραφές, ή χρησιμεύουν για τον έλεγχο της ορθής πορείας των εργασιών μιας επιχείρησης.
6. Ισολογισμοί ενοποιημένοι. Ενοποιημένους ισολογισμούς συντάσσουν οι

κυρίαρχες επιχειρήσεις «επιχειρήσεις μητέρες» οι οποίες κρατούν στα χέρια τους την πλειοψηφία του μετοχικού κεφαλαίου πολλών άλλων εξαρτημένων επιχειρήσεων τις οποίες ελέγχουν και καθοδηγούν.

3.3 Γιατί καταρτίζεται Ισολογισμός

Η επιχειρηματική δράση, αναπτύσσεται συνέχεια, από τη στιγμή που θα ιδρυθεί και θα μπει σε λειτουργία η επιχείρηση, μέχρι την οριστική της διάλυση. Είναι μια λειτουργία συνεχής, χωρίς διακοπή. Επειδή όμως είναι μια λειτουργία που εξυπηρετεί ορισμένους σκοπούς, οι παράγοντες που επιδιώκουν αυτούς τους σκοπούς ή εξυπηρετούνται από τη λειτουργία της, ζητούν να μάθουν που οδήγησε κάθε φορά αυτή η δράση, τι οικονομικό αποτέλεσμα είχε και ποια επίδραση πάνω στην περιουσία της επιχείρησης. Ειδικότερα, αν η επιχείρηση κέρδισε ή ζημίωσε, πόσο και γιατί και ποια είναι η εικόνα της περιουσίας της. Οι παράγοντες που αναζητούν αυτές τις πληροφορίες είναι βασικά τρεις: η Διοίκηση της επιχείρησης, ο ιδιοκτήτης της, ο Επιχειρηματίας δηλ., και το Κράτος.

Η Διοίκηση της επιχείρησης, για να διερευνηθεί αν και σε ποιο βαθμό πέτυχε τις πολιτικές που εφάρμοσε και το οικονομικό αποτέλεσμα που επιδίωκε.

Ο Επιχειρηματίας για να ελέγξει αν η Διοίκηση της επιχείρησης λειτούργησε αποτελεσματικά, καθώς και για να αξιοποιήσει τα κέρδη του.

Τέλος, το Κράτος, για να φανεί η οικονομική πορεία της καθεμιάς επιχείρησης χωριστά, των διαφόρων επιχειρηματικών κλάδων, αλλά και του συνόλου της επιχειρηματικής δραστηριότητας, προκειμένου να εκτιμηθούν τα μακροοικονομικά μεγέθη της οικονομίας, να εφαρμοστούν ειδικές πολιτικές, αλλά βασικά και κύρια για να προκύψει η φοροδοτική ικανότητα των επιχειρήσεων και να επιβληθούν οι σχετικοί άμεσοι φόροι (εισοδήματος, περιουσίας, κ.λπ.).

Το Κράτος λοιπόν, προκειμένου να εξυπηρετηθούν οι πολύ σοβαροί σκοποί που εξαρτώνται από τους ισολογισμούς των επιχειρήσεων, επιβάλλει με υποχρεωτικές διατάξεις να συντάσσονται ισολογισμοί από τις διάφορες επιχειρήσεις. Έτσι, η κατάρτιση ισολογισμού, είναι τώρα υποχρεωτική.

Διατάξεις για την υποχρέωση να καταρτίζεται ισολογισμός περιέχονται στο

δίκαιο των εταιρειών ειδικότερα (για τις Ανώνυμες Εταιρείες στο άρθρο 42 του Ν. 2190/1920 και για τις Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης στα άρθρα 22-24 του Ν. 3190/55). Όμως, ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων, περιέλαβε γενική διάταξη, για όλες χωρίς εξαίρεση τις επιχειρήσεις, στο άρθρο 29 §1, όπου ορίζει ότι:

«Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας συντάσσει για κάθε χρήση ισολογισμό της επιχείρησής του»

Συνεπώς, κάθε επιχείρηση που για να παρακολουθεί την οικονομική της δράση τηρεί λογιστική (βιβλία τρίτης κατηγορίας, σύμφωνα με τον Κώδικα), είναι υποχρεωμένη ανεξάρτητα από τη νομική μορφή του φορέα της, να συντάσσει ισολογισμό.

Όπως όμως είπαμε παραπάνω, δεν είναι μόνο το Κράτος που επιδιώκει να συντάσσεται ισολογισμός. Ισχυρότερο ίσως ενδιαφέρον έχουν και οι άλλοι δύο κύριοι επιχειρηματικοί παράγοντες, δηλ. η Διοίκηση της επιχείρησης και ο Επιχειρηματίας.

Η Διοίκηση της επιχείρησης είναι υπεύθυνη απέναντι στον επιχειρηματία, να εφαρμόσει ορισμένες πολιτικές με τις οποίες επιδιώκονται συγκεκριμένοι επιχειρηματικοί στόχοι, αλλά επίσης να επιτύχει, είτε ένα συγκεκριμένο και προγραμματισμένο, είτε το καλύτερο δυνατό αποτέλεσμα. Προκειμένου λοιπόν να διερευνηθεί αν και σε ποιο βαθμό πέτυχαν αυτοί οι στόχοι και τα αποτελέσματα, πρέπει να συνταχθεί ισολογισμός. Ακόμη περισσότερο, με την σύνταξη του ισολογισμού θα διερευνηθεί το αποτέλεσμα που πραγματοποιήθηκε, αν υπήρξε θετικό ή αρνητικό, από ποιες πηγές προήλθε και από ποιες αιτίες σε κάθε πηγή.

Ο Επιχειρηματίας, με τον ισολογισμό επιδιώκει να ελέγξει τη Διοίκηση της επιχείρησης για τον τρόπο μ' αυτόν που ενήργησε επιχειρηματικά, αλλά επίσης και να προσδιοριστεί το αποτέλεσμα που πραγματοποιήθηκε, προκειμένου να εξοφληθούν οι φορολογικές υποχρεώσεις της επιχείρησης, με

τα αποθεματικά να αυξηθούν τα κεφάλαια της και τέλος να πάρει και αυτός το κέρδος που του ανήκει.

Αυτοί είναι οι πολύ σοβαροί και ουσιαστικοί λόγοι για να συντάσσεται ισολογισμός. Υπάρχει όμως και ένας τυπικός, αλλά όχι ασήμαντος λόγος για να συντάσσεται ισολογισμός. Είναι ανάγκη δηλ., να διακόπτεται η συνεχής μεταφορά των ποσών των χρεώσεων και των πιστώσεων των λογαριασμών, να κρίνεται μ' άλλα λόγια η κίνηση των μεγεθών της περιουσίας που εμφανίζεται στη χρέωση και την πίστωση των λογαριασμών σε ετήσια βάση και οι λογαριασμοί να «κλείνονται» και να μεταφέρεται στη νέα χρήση μόνο το υπόλοιπο τους. Αλλιώς, θα είχαμε μια συνεχή διόγκωση των ποσών των λογαριασμών, που θα εμπόδιζε την ομαλή διεξαγωγή της λογιστικής εργασίας και κάποτε θα οδηγούσε σε αδιέξοδο. Είναι φανερό, ότι όλες αυτές οι δυσχέρειες, αποφεύγονται με τη διακοπή της λειτουργίας των λογαριασμών που επιφέρει ο ισολογισμός και τη συνέχιση της λειτουργίας τους στη νέα χρήση, με αφετηρία το υπόλοιπο τους.

3.4 Υπόχρεοι σύνταξης ισολογισμού

Υποχρέωση σύνταξης ισολογισμού έχουν οι επιτηδευματίες που τηρούν υποχρεωτικά ή προαιρετικά βιβλία τρίτης κατηγορίας, για κάθε διαχειριστική περίοδο, καθώς και λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης και πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων, σύμφωνα με τα υποδείγματα του Ε.Γ.Λ.Σ..

Υποχρέωση ακόμη υπάρχει από 1/1/2003 και για τα πρόσωπα του άρθρου 101 του ν. 2238/94 που βρίσκονται σε εκκαθάριση.

3.5 Τι πρέπει να περιλαμβάνει ο ισολογισμός

Καθοδηγούμενοι από πολλά κριτήρια, όπως είναι ο βαθμός ρευστότητας, διάρθρωση του οργανισμού, πιθανοί κίνδυνοι κ.ά. το περιεχόμενο του ισολογισμού πρέπει να διαρθρούται ως κατωτέρω:

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

A. ΕΞΟΔΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΣ

1. Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως.
2. Λοιπά έξοδα εγκαταστάσεως.

B. ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

I. Ασώματες ακινητοποιήσεις.

1. Έξοδα ερευνών και αναπτύξεως.
2. Υπεραξία επιχειρήσεως. II. Ενσώματες ακινητοποιήσεις.

1. Γήπεδα - οικόπεδα.

Μείον προβλέψεις απαξιώσεως και υποτιμήσεως.

2. Κτίρια και τεχνικά έργα.
3. Μηχανήματα - Τεχνικές εγκαταστάσεις.
4. Μεταφορικά μέσα.
5. Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός.

III. Συμμετοχές και άλλες μακροπρόθεσμες χρηματοοικονομικές απαιτήσεις.

1. Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις.
2. Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις. Μείον: Οφειλόμενες δόσεις.

Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις.

Γ. ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

I. Αποθέματα.

1. Εμπορεύματα.
2. Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή.
3. Παραγωγή σε εξέλιξη. Πρώτες και βοηθητικές ύλες.

II. Απαιτήσεις.

1. Πελάτες.
2. Γραμμάτια εισπρακτέα. Μείον: Μη δουλευμένοι τόκοι.
3. Γραμμάτια σε καθυστέρηση.
4. Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συνδεδεμένων επιχειρήσεων.
5. Επισφαλείς - Επίδικοι πελάτες και χρεώστες.

III. Χρεόγραφα.

1. Μετοχές.
2. Ομολογίες.
3. Λοιπά χρεόγραφα.

IV. Διαθέσιμα. 38.00 1. Ταμείο.

38.2 2. Ληγμένα τοκομερίδια εισπρακτέα.

38.3 3. Καταθέσεις Τραπεζών.

Δ. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

36.0 1. Έξοδα επόμενων χρήσεων.

36.1 2. Έσοδα χρήσεως εισπρακτέα.

ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ

1. Αλλότρια περιουσιακά στοιχεία.
2. Χρεωστικοί λογαριασμοί εγγυήσεων και εμπραγμάτων ασφαλειών.

ΠΑΘΗΤΙΚΟ

A. ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ

- I. Κεφάλαιο (μετοχικό).
- II. Διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο.
- III. Διαφορές αναπροσαρμογής.
- IV. Αποθεματικά κεφάλαια. V. Αποτελέσματα εις νέο.

B. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ

44.00 1. Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία. 2.

Λοιπές προβλέψεις.

Γ. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

I. Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις.

- 1. Ομολογιακά δάνεια.
- 2. Δάνεια Τραπεζών.
- 3. Δάνεια Ταμιευτηρίου.
- 4. Τράπεζες λογαριασμός μακροπρόθεσμων χρηματοδοτήσεων με εγγύηση γραμμάτια εισπρακτέα.
- 5. Γραμμάτια πληρωτέα μακροπρόθεσμης λήξεως. Μείον: Μη δουλευμένοι τόκοι.
- 6. Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις.

II. Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις.

- 50 1. Προμηθευτές.
- 51.00 2. Γραμμάτια πληρωτέα.
- 52 3. Τράπεζες λογαριασμός βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων
- 30.05 4. Προκαταβολές πελατών.
- 54 5. Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη.
- 55 6. Ασφαλιστικοί Οργανισμοί.
- 53.10 7. Υποχρεώσεις προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις.
- 53.01 8. Μερίσματα πληρωτέα.

53 9. Πιστωτές διάφοροι.

ΣΥΝΟΛΟ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ

Δ. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ

56.0 1. Έσοδα επόμενων χρήσεων.

56.1 2. Έξοδα χρήσεως δουλευμένα.

ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ

5 1. Δικαιούχοι αλλότριων περιουσιακών στοιχείων.

6 2. Πιστωτικοί λογαριασμοί εγγυήσεων και εμπραγμάτων ασφαλειών.

3.6 Ιδιότητες του Ισολογισμού

Ο Ισολογισμός για να ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις της κειμένης νομοθεσίας και για να πληρεί τους κανόνες του φορολογικού δικαίου πρέπει να διακρίνεται από σαφήνεια και ειλικρίνεια.

Σαφής είναι ο ισολογισμός όταν:

- α) Η κατάταξη των στοιχείων του είναι συστηματική και παρέχει τη δυνατότητα της μελέτης αυτού,
- β) Όταν οι τίτλοι των στοιχείων είναι διατυπωμένοι κατά τρόπο νοητό και ακριβή,
- γ) Όταν η ομαδοποίηση των στοιχείων είναι ομοιογενής κατά τρόπο ώστε οι κατηγορίες των στοιχείων να μην συγχέονται μεταξύ τους και
- δ) Όταν δεν περιλαμβάνει έντεχνους συμψηφισμούς. Ειλικρινής. Ειλικρινής καθίσταται ο ισολογισμός όταν κατά τη σύνταξη των απογραφών, κατά την αποτίμηση και ποιοτική εκτίμηση, κατεβλήθη ειλικρινής προσπάθεια προσεγγίσεως προς την πραγματικότητα.

3.7 Ο Ισολογισμός ως μαθηματικός τύπος

Ο Ισολογισμός ως μαθηματικός τύπος παρουσιάζεται με την αλγεβρική ταυτότητα:

$$E = \Pi \quad \text{ή} \quad E = \Pi + K\Theta$$

Η ισότητα αυτή εμφανίζεται επειδή η περιουσία της επιχείρησης προέρχεται από τους τρίτους και από το φορέα της.

Το ενεργητικό είναι το άθροισμα των μέσων δράσεως της επιχείρησης:

$$E = \varepsilon_1 + \varepsilon_2 + \varepsilon_3 + \varepsilon_4 + \dots + \varepsilon_n$$

Το παθητικό είναι το σύνολο των υποχρεώσεων της επιχείρησης προς τρίτους:

$$\Pi = \Pi_1 + \Pi_2 + \Pi_3 + \Pi_4 + \dots + \Pi_l$$

Η καθαρή θέση ή καθαρή περιουσία είναι το σύνολο των υποχρεώσεων της επιχείρησης στο φορέα της:

$$K\Theta = K\Theta_1 + K\Theta_2 + K\Theta_3 + K\Theta_4 + \dots + K\Theta_m$$

Μερικά από τα στοιχεία της $K\Theta$ μπορεί να είναι και αρνητικά, όταν εκτός από τα κεφάλαια εμφανίζονται στο ενεργητικό του ισολογισμού και ακάλυπτες ζημιές, ως υποχρεώσεις του φορέα στην επιχείρηση. Αλλά ακόμα και όλη η $K\Theta$ μπορεί να είναι αρνητική, όταν υπάρχει έλλειμμα ΚΠ.

Ο ισολογισμός ονομάζεται:

α) Θετικός ή Ενεργητικός, όταν το $E > \Pi$ ή το Π είναι μηδέν, τότε η $K\Theta$ είναι θετική και λέγεται ΚΠ. Στην περίπτωση αυτή έχουμε την αριθμητική σχέση: $E = \Pi + ΚΠ$.

Εμπορεύματα	60.000	Κεφάλαιο	80.000
Πελάτες	30.000	Προμηθευτές	20.000
Ταμείο	10.000		
	<hr/> 100.000		<hr/> 100.000

β) Ουδέτερος, όταν το $E = \Pi$ και δεν υπάρχει ΚΘ

Εμπορεύματα	40.000	Γραμ Πληρωτ	20.000
Πελάτες	20.000	Προμηθευτές	50.000
Ταμείο	10.000		
	<hr/> 70.000		<hr/> 70.000

Γ) Αρνητικός ή Παθητικός, όταν $E < \Pi$ ή το E είναι μηδέν, τότε η ΚΘ είναι αρνητική και λέγεται αρνητική ΚΘ ή αρνητική ΚΠ ή έλλειμμα ή ζημιά και έχουμε την αριθμητική σχέση $E + ΚΘ = \Pi$.

Ακραίες περιπτώσεις είναι όταν το $E = 0$, από την οποία ισότητα προκύπτει ότι έχουμε Έλλειμμα $ΚΠ = \Pi$ και όταν το $\Pi = 0$, έχουμε $E = ΚΠ$.

3.8 Χρόνος συντάξεως του ισολογισμού και ονομασία των Ισολογισμών

Ο ισολογισμός, σύμφωνα με τη νομοθεσία που ισχύει, συντάσσεται μέσα σε τρεις μήνες ή αν πρόκειται για Α. Ε ή συνεταιρισμό σε τέσσερις μήνες και αν γιο αλλοδαπές επιχειρήσεις ή επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ποντοπόρα πλοία μέσα σε έξι μήνες από την λήξη της διαχειριστικής χρήσεως και λέγεται τελικός ισολογισμός της χρήσεως που κλείνει και αρχικός της χρήσεως που ανοίγει.

Κρίνεται σκόπιμο όμως κατά την διάρκεια της χρήσεως, να συντάσσονται ισολογισμοί σε σύντομα χρονικά διαστήματα, δηλαδή κάθε μήνα, δίμηνο ή τρίμηνο, έστω και εσωλογιστικά, για να πληροφορείται η διοίκηση για την πορεία της επιχειρήσεως. Οι ισολογισμοί αυτοί δεν καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών.

Επίσης κρίνεται σκόπιμο να συντάσσονται προϋπολογισμοί δράσεως της επιχειρήσεως, για τα ίδια χρονικά διαστήματα και να γίνονται απολογιστικές μελέτες και έλεγχοι.

Οι ισολογισμοί που συντάσσονται στις επιχειρήσεις είναι ο:

- α) Ισολογισμός ιδρύσεως, που συντάσσεται με την έναρξη της λειτουργίας της επιχειρήσεως.
- β) Ισολογισμός Διαχειριστικής Χρήσεως, που συντάσσεται κάθε 12 μήνες εκτός από τον ισολογισμό της πρώτης διαχειριστικής χρήσεως, που μπορεί να συνταχθεί σύμφωνα με το νόμο, μέσα σε 24 μήνες.
- γ) Ισολογισμός Συγχωνεύσεως ή Μετατροπής.
- δ) Ισολογισμός Διαλύσεως και Εκκαθαρίσεως.
- ε) Ισολογισμός που συντάσσεται για πληροφοριακούς λόγους, κατά τη διάρκεια της χρήσεως (Ενδιάμεσος Ισολογισμός).

3.9 Η έννοια της επιχειρηματικής χρήσης

Την επιχειρηματική χρήση ή αλλιώς διαχειριστική περίοδο, ορίζει σε διάστημα και προσδιορίζει ημερολογιακά, ο Κ.Β.Σ στις §§ 1 και 2 του άρθρου 26, όπου ορίζονται τα παρακάτω:

«1. Η διαχειριστική περίοδος περιλαμβάνει δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα.

Κατά την έναρξη, τη λήξη ή τη διακοπή των εργασιών της επιχείρησης η διαχειριστική περίοδος μπορεί να είναι μικρότερη του δωδεκαμήνου. Κατ' εξαίρεση, για τον επιτηδευματία που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας, η διαχειριστική περίοδος έναρξης μπορεί να περιλαμβάνει και μεγαλύτερο του δωδεκαμήνου χρονικό διάστημα, όχι όμως και πλέον των είκοσι τεσσάρων μηνών.....».

«2. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας κλείνει διαχειριστική περίοδο την 30η Ιουνίου ή την 31η Δεκεμβρίου κάθε έτους.»

Με τις παραπάνω διατάξεις συνεπώς:

-προσδιορίζεται η επιχειρηματική χρήση σαν «δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα»

-το διάστημα που περιλαμβάνει η χρήση τοποθετείται ημερολογιακά στις χρονικές περιόδους 1/7 έως 30/6 ή 1/1 έως 31/12 του κάθε έτους

-ορίζεται ότι στο τέλος της κάθε χρήσης (30/6 ή 31/12 του κάθε έτους) ο επιτηδευματίας «κλείνει διαχειριστική περίοδο», συντάσσει δηλ., ισολογισμό.

Σαν επιχειρηματική χρήση λοιπόν, θεωρούμε:

-το δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα που περικλείεται ανάμεσα στην 1/7 και την 30/6 ή την 1/1 και την 31/12 (ανάλογα).

-την επιχειρηματική δράση που περικλείεται μέσα σ' αυτό το χρονικό διάστημα, αλλά και

-τη λογιστική διαδικασία που αποτύπωσε αυτή τη δράση και προσδιόρισε το οικονομικό της αποτέλεσμα και τις περιουσιακές μεταβολές που επέφερε.

3.10 Η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων

Προκειμένου λοιπόν να προσδιοριστεί το οικονομικό αποτέλεσμα από την επιχειρηματική δράση της κάθε χρήσης, στο τέλος της συντάσσεται ισολογισμός. Είναι φανερό συνεπώς, ότι ο ισολογισμός αυτός για να είναι ακριβής σε σχέση με τα χρονικά όρια της χρήσης, πρέπει να περιλάβει κάθε φορά, αποκλειστικά και μόνο, οικονομικά μεγέθη από τη δράση της επιχείρησης που εντάσσονται και αφορούν αυτή ακριβώς την επιχειρηματική περίοδο και δράση.

Είναι φανερό, ότι αν η χρήση που ορίστηκε μέσα στα παραπάνω χρονικά όρια, περιλάβει και ποσά που έχουν λογιστεί μέσα σ' αυτά τα χρονικά όρια, άλλα όμως δεν αντιστοιχούν στην επιχειρηματική δράση αυτής της περιόδου, τότε το οικονομικό αποτέλεσμα που θα προκύψει από ένα τέτοιο ισολογισμό δεν είναι ουσιαστικά ακριβές.

Σ' αυτές τις περιπτώσεις:

- τα συμπεράσματα που θα προκύπτανε από διεπιχειρηματικές συγκρίσεις, θα ήσαν εσφαλμένα.
- θα αλλοιωνόταν η φοροδοτική ικανότητα των επιχειρήσεων, με γενική συνέπεια την άδικη μετάθεση του φορολογικού βάρους.
- θα εξασθενούσε η οικονομική θέση της επιχείρησης, με την πιθανή διανομή εικονικών κερδών, κ.λπ., κ.λπ.

Γι' αυτούς τους πολύ σοβαρούς λόγους, η «καθαρότητα» του αποτελέσματος της χρήσης η απαλλαγή του από στοιχεία που δεν ανήκουν σ' αυτό, αναγορεύτηκε σε «αρχή» (principle), τη γνωστή σαν «αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων».

Η αυτοτέλεια αυτή των χρήσεων, καθιερώθηκε σαν αρχή από επιστημονική δεοντολογία. Επειδή όμως η παράβαση της επηρεάζει το φορολογητέο εισόδημα από μια χρήση σε άλλη, τελικά η αρχή αυτή έγινε και υποχρεωτικός κανόνας του φορολογικού δικαίου.

Με βάση λοιπόν αυτή την αρχή, το αποτέλεσμα της κάθε χρήσης, προκύπτει από ποσά εξόδων και εσόδων που είναι χρονικά «εκκαθαρισμένα» από όσα αφορούν σε περιόδους έξω από τα χρονικά όρια της κάθε χρήσης. Με διαφορετική διατύπωση, αυτό σημαίνει ότι απαγορεύεται να συμπεριληφθούν στα ποσά που προσδιορίζουν το αποτέλεσμα της κάθε χρήσης, ποσά που ανήκουν σε άλλη. Αυτό επιδιώκεται με τη διαδικασία και μέσα από τους «Μεταβατικούς Λογαριασμούς».

Τέλος, με βάση την ίδια αρχή, οι επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες να διατηρούν σταθερούς και αμετάβλητους τους κανόνες μ' αυτούς που διενεργείται η απογραφή και η αποτίμηση της περιουσίας στη διαδρομή των χρήσεων. Και είναι τόσο βασικός αυτός ο όρος, ώστε να επιβάλλεται να υπάρχει γι' αυτό ειδική αναφορά, τόσο στο πιστοποιητικό των Ελεγκτών της επιχείρησης, όσο και στο Προσάρτημα, όπου αυτό προβλέπεται.

3.11 Η διαδικασία κατάρτισης του Ισολογισμού

Η κατάρτιση του ετήσιου ισολογισμού είναι μια διαδικασία κατά στάδια, με σκοπό, να προσδιοριστούν:

-η πραγματική αξία της επιχειρηματικής περιουσίας στο τέλος της χρήσης (31.12.XX) και

-το πραγματικό οικονομικό αποτέλεσμα, που πρόκυψε από την επιχειρηματική δράση που αναπτύχθηκε σ' όλη τη διάρκεια της χρήσης (1.1 -31.12.XX).

Προκειμένου λοιπόν να επιτύχουμε τους παραπάνω σκοπούς, χρειάζεται να επιβεβαιωθεί ότι όλοι χωρίς εξαίρεση οι λογαριασμοί, δηλ. τόσο οι λογαριασμοί της περιουσίας (λογαριασμοί ισολογισμού), όσο και οι λογαριασμοί της κυκλοφορίας (εσόδων - εξόδων - αποτελεσμάτων), εμφανίζουν την πραγματική αξία των στοιχείων της περιουσίας, ώστε με τους πρώτους να συγκροτηθεί ένας «ειλικρινής» ισολογισμός και από τους δεύτερους να προσδιοριστεί το πραγματικό αποτέλεσμα.

Η παραπάνω διαδικασία πραγματοποιείται και ολοκληρώνεται σε τρεις φάσεις, καθεμιά από τις οποίες περιλαμβάνει μία διαπίστωση, αυτών που έγιναν μέχρι τότε και τις αναγκαίες λογιστικές ενέργειες που προωθούν τη διαδικασία στην αμέσως επόμενη φάση.

Οι τρεις αυτές φάσεις, είναι συνοπτικά οι ακόλουθες, με το παρακάτω περιεχόμενο η καθεμιά:

- η πρώτη φάση περιλαμβάνει τις ενέργειες που αποκαλύπτουν από τη μια τη λογιστική αξία των στοιχείων της περιουσίας, με τη σύνταξη του «1ου Προσωρινού Ισοζυγίου» και από την άλλη την πραγματική αξία των ίδιων στοιχείων, με την κατάρτιση γενικής εξωλογιστικής πραγματικής Απογραφής και Αποτίμησης. Με τον τρόπο αυτό και με τη σύγκριση της λογιστικής αξίας με την πραγματική, θα προκύψουν οι συμφωνίες ή οι τυχόν διαφορές μεταξύ τους. Διαφορές που πρέπει να εκλείψουν. Για το σκοπό αυτό, περιλαμβάνει επίσης η φάση αυτή και τις λογιστικές ενέργειες που χρειάζονται για να

προσαρμοστούν τα λογιστικά δεδομένα, στα πραγματικά («εγγραφές τακτοποίησης» ή «εγγραφές τέλους χρήσης»).

- η δεύτερη φάση περιλαμβάνει τις ενέργειες-που αποκαλύπτουν τη συμφωνία ανάμεσα στα λογιστικά και τα πραγματικά δεδομένα της περιουσίας, με τη σύνταξη του «2ου Προσωρινού Ισοζυγίου», καθώς και τις λογιστικές ενέργειες για να προσδιοριστεί το οικονομικό αποτέλεσμα της χρήσης («κλείσιμο» των λογαριασμών: εσόδων-εξόδων αποτελεσμάτων) και τέλος,
- η τρίτη φάση περιλαμβάνει τις ενέργειες που αποκαλύπτουν ότι έκλεισαν-συγχωνεύτηκαν οι λογαριασμοί κυκλοφορίας: εσόδων-εξόδων
- αποτελεσμάτων και ότι προσδιορίστηκε το τελικό αποτέλεσμα της χρήσης, με την κατάρτιση του «Οριστικού Ισοζυγίου», καθώς και τις λογιστικές ενέργειες για να «κλείσουν» οι λογαριασμοί της περιουσίας και να καταρτιστεί ο ισολογισμός.

1 Φάση: Συμφωνία λογιστικών - πραγματικών υπολοίπων

Όπως είπαμε λοιπόν, η όλη διαδικασία ξεκινάει με την πρώτη φάση, που μ' αυτήν επιδιώκεται, τα λογιστικά υπόλοιπα όλων των λογαριασμών του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων, να συμπέσουν - «συμφωνήσουν» με τα αντίστοιχα τους πραγματικά μεγέθη.

Η φάση αυτή ξεκινάει τυπικά με την κατάρτιση του 1ου Προσωρινού Ισοζυγίου, τα στοιχεία του οποίου αποτελούν την αφετηρία της όλης λογιστικής διαδικασίας, και τα οποία χρησιμοποιούνται ουσιαστικά, στη λογιστική διαδικασία που επακολουθεί. Η πρώτη αυτή φάση, περιλαμβάνει τρεις ενέργειες που κατατείνουν και καταλήγουν στη συμφωνία των λογιστικών με τα πραγματικά μεγέθη όλων των στοιχείων της επιχειρηματικής περιουσίας.

α) Πρώτη ενέργεια είναι λοιπόν, να εξακριβωθεί με ένα τρόπο αξιόπιστο, η λογιστική αξία όλων των στοιχείων της επιχειρηματικής περιουσίας, όπως η αξία αυτή εμφανίζεται στη λογιστική καταγραφή των στοιχείων αυτών, την τελευταία ημέρα της χρήσης, αμέσως μετά την ολοκλήρωση της συναλλακτικής δραστηριότητας της επιχείρησης, σ' αυτή την ημερομηνία.

Για το σκοπό αυτό συντάσσεται ένα πλήρες ισοζύγιο όλων των λογαριασμών της επιχείρησης κάθε είδους και βαθμού, από το οποίο προκύπτει για κάθε στοιχείο της περιουσίας στην πλήρη ανάλυση των στοιχείων αυτών, η συνολική κίνηση κατά χρέωση και πίστωση από την πρώτη μέχρι την τελευταία ημέρα της χρήσης, καθώς και το (λογιστικό) υπόλοιπο τους την ημέρα αυτή. Πρόκειται για το ισοζύγιο που στην λογιστική πρακτική προσδιορίζεται σαν «1^ο Προσωρινό Ισοζύγιο της 31-12-XX».

β) Δεύτερη ενέργεια, είναι να εξακριβωθεί η πραγματική αξία όλων των στοιχείων της επιχειρηματικής περιουσίας, με βάση μια πραγματική διαδικασία εξακρίβωσης και με όρους που θα εξασφάλιζαν τη βεβαιότητα για την αξία αυτή.

Για το σκοπό αυτό, καταρτίζεται η ετήσια τακτική και γενική πραγματική (εξωλογιστική) απογραφή όλων των στοιχείων της περιουσίας.

Με την ετήσια τακτική και γενική πραγματική απογραφή, επιδιώκονται:

- η πιστοποίηση της ύπαρξης των στοιχείων της περιουσίας
- ο προσδιορισμός της ποσότητας του κάθε στοιχείου, όπου χρειάζεται και
- ο προσδιορισμός της αξίας κάθε στοιχείου, σύμφωνα με τους προβλεπόμενους κανόνες αποτίμησης, προκειμένου να προσδιοριστεί η πραγματική και συνολική αξία της επιχειρηματικής περιουσίας με σκοπό να καταρτιστεί ο ετήσιος ισολογισμός και να προσδιοριστεί το οικονομικό αποτέλεσμα που πραγματοποιήθηκε στη χρήση που «κλείνεται» με τον ισολογισμό.

Στην πρακτική διαδικασία της απογραφής, οι επιδιώξεις αυτές παίρνουν διαφορετικό χαρακτήρα, ανάλογα με τη μορφή της κάθε κατηγορίας οικονομικών στοιχείων. Και όπως είναι γνωστό οι βασικές κατηγορίες οικονομικών στοιχείων είναι δύο: από τη μια μεριά τα στοιχεία που είναι πράγματα με ποσοτική υπόσταση (πάγια και υλικά) και από την άλλη, τα στοιχεία που είναι σχέσεις (δικαιώματα και υποχρεώσεις).

Στην κατηγορία των στοιχείων που είναι πράγματα, εκτός από την εξακρίβωση τους, απαιτούνται ακόμη, ο ποσοτικός τους προσδιορισμός

σύμφωνα με τις μονάδες που χρησιμοποιούνται κατά τις φυσικές τους ιδιότητες και η αποτίμηση τους σύμφωνα με τους σχετικούς κανόνες κατά περίπτωση. Η ποσοτική τους καταμέτρηση σκοπό έχει να διαπιστωθεί ότι δεν έχουν παράνομα μειωθεί. Η αποτίμηση τους, να προσδιοριστεί η αξία τους, σύμφωνα με τους κανόνες αποτίμησης που γίνονται δεκτοί για την αποτίμηση με σκοπό την κατάρτιση του ισολογισμού, επειδή υπάρχει το φαινόμενο της διακύμανσης των τιμών των πραγμάτων.

Αντίθετα, για τα στοιχεία που είναι (νομικές) σχέσεις, εκτός από την εξακρίβωση τους, απαιτείται να πιστοποιηθεί μόνο η νομισματική αξία τους. Λείπουν δηλαδή από την κατηγορία αυτή:

-ο ποσοτικός προσδιορισμός σε φυσικές μονάδες, επειδή οι σχετικές αξίες δεν έχουν πραγματική, φυσική υπόσταση, δεν είναι πράγματα, και

-η αποτίμηση τους, επειδή γίνεται πάντοτε δεκτή η (πραγματική) νομισματική τους αξία με βάση την αρχή ότι δεν παίρνεται υπόψη η τυχόν μεταβολή της εσωτερικής αξίας του νομίσματος. Άρα η νομισματική αξία τους είναι διαχρονικά, σταθερή και αμετάβλητη. Παραπέρα εντούτοις, οι πρακτικές ενέργειες της απογραφής εξειδικεύονται και ανάλογα με το είδος των στοιχείων μέσα στην καθεμιά από τις παραπάνω κατηγορίες, ένα ζήτημα όμως που θα μας απασχολήσει στην αμέσως επόμενη ενέργεια.

γ) Τρίτη ενέργεια αποτελεί η λογιστική διαδικασία, που θα προσαρμόσει τη λογιστική απεικόνιση των στοιχείων της περιουσίας, στα πραγματικά ποσά που προκύψανε από την απογραφή και την αποτίμηση των καθέκαστα στοιχείων αυτών. Είναι φυσικά αυτονόητο ότι με τη λογιστική αυτή διαδικασία θα επιδιωχθεί και θα προκύψει συμφωνία των λογιστικών με τα πραγματικά ποσά. Οι λογιστικές εγγραφές αυτές είναι γνωστές σαν «εγγραφές τακτοποίησης» ή «εγγραφές τέλους χρήσης».

Η ενέργεια αυτή παίρνει διαφορετικό χαρακτήρα ανάλογα με το είδος του στοιχείου κάθε φορά, μέσα στις δύο γενικές κατηγορίες που αναφέραμε, δηλ. των πραγμάτων και των σχέσεων. Για το λόγο αυτό οι ειδικές ενέργειες που

χρειάζονται σε κάθε είδος από περιουσιακά στοιχεία, θα εξεταστούν χωριστά.

Πάγια.

Βασική και τακτική ενέργεια που αφορά στα πάγια στο τέλος της κάθε χρήσης, είναι να υπολογιστούν και να λογιστούν στα έξοδα της χρήσης με ανάλογη μείωση της αξίας (κτήσης) των παγίων, οι ετήσιες αποσβέσεις, σύμφωνα με το νόμο και τις επιλογές της επιχείρησης, όπου αυτό επιτρέπεται.

Οι ετήσιες αποσβέσεις υπολογίζονται πάντοτε πάνω στην αξία κτήσης που προβλέπει ο νόμος, με τους συντελεστές αποσβέσεων που επίσης προβλέπει ο νόμος και λογίζονται, κατά χρέωση στα έξοδα της χρήσης και κατά πίστωση, στους ανάλογους αντίθετους λογαριασμούς όπου συσσωρεύονται διαχρονικά οι κατ' έτος αποσβέσεις. Έτσι ο μεν λογαριασμός του εξόδου, εμφανίζει την ετήσια απόσβεση, που στη συνέχεια θα εκπεστεί από τα έσοδα για να προκύψει το αποτέλεσμα της χρήσης, ενώ ο αντίθετος λογαριασμός εμφανίζει το συνολικό ποσό των αποσβέσεων, κατ' αυτό που θεωρείται μειωμένη η αξία του ανάλογου κάθε φορά παγίου, στο τέλος της κάθε χρήσης. Ποσό που όταν αφαιρεθεί από την αξία κτήσης του παγίου θα προκύψει η «αναπόσβεστη» αξία του.

Αποθέματα.

Εδώ θα χρειαστεί να συγκριθούν σε κάθε λογαριασμό τα δύο υπόλοιπα (πραγματικό-λογιστικό) και να προκύψουν οι διαφορές τους, που είναι τα γνωστά μας ελλείμματα (πραγματικό υπόλοιπο μικρότερο από το λογιστικό) και πλεονάσματα (πραγματικό υπόλοιπο μεγαλύτερο από το λογιστικό). Οπότε θα επακολουθήσουν οι «εγγραφές τακτοποίησης», που σημαίνει προσαρμογής των λογιστικών υπολοίπων στα πραγματικά της απογραφής. Σε κάθε περίπτωση, είτε ελλείμματος, είτε πλεονάσματος, ο λογαριασμός που κινείται αντίστοιχα με το λογαριασμό αποθέματος που το υπόλοιπο του προσαρμόζεται, είναι πάντοτε ένας λογαριασμός αποτελέσματος, επειδή, δεν υπάρχει, ανάλογο με το έλλειμμα ή το πλεόνασμα, οικονομικό αντιστάθμισμα. Η επιχείρηση δεν παίρνει καμιά ισόποση με το έλλειμμα αξία, ούτε αντίστροφα καταβάλλει για το πλεόνασμα. Έτσι στην περίπτωση ελλείμματος χρεώνεται ένας λογαριασμός αποτελέσματος

(ζημία), ενώ στην περίπτωση του πλεονάσματος πιστώνεται (κέρδος).

Επισημαίνεται ότι, έλλειμμα ή πλεόνασμα δεν αποκλείεται να παρουσιαστεί και σε άλλες περιπτώσεις λογαριασμών αξιών, όπως π. χ. των τίτλων ή των διαθέσιμων Σ' αυτές τις περιπτώσεις, επειδή οι οικονομικές συνέπειες είναι για την επιχείρηση, ίδιες με την περίπτωση των αποθεμάτων, ισχύουν όσα εδώ αναφέρονται σε σχέση με τα αποθέματα.

Τίτλοι (Συναλλαγματικές - Χρεόγραφα).

Τα συνηθισμένα ζητήματα που εμφανίζουν οι τίτλοι, ζητήματα που απαιτούν λογιστική τακτοποίηση στο τέλος της χρήσης για τη σύνταξη του ισολογισμού, είναι δύο: ο εκτοκισμός και η αποτίμηση.

Ο εκτοκισμός εδώ αφορά φυσικά τους τοκοφόρους τίτλους (συναλλαγματικές, ομολογίες, κ.λπ.) και σημαίνει την αφαίρεση από την ονομαστική (τελική κατά τη λήξη) αξία του κάθε τίτλου, των τόκων για το χρονικό διάστημα από την ημερομηνία του ισολογισμού μέχρι την ημερομηνία λήξης του τίτλου, προκειμένου οι τίτλοι να εμφανιστούν στην «παρούσα αξία» τους, όπως απαιτεί ο νόμος. Όπως είναι αυτονόητο, η διαδικασία αφορά τόσο τους τίτλους εισπρακτέους, όσο φυσικά, και τους πληρωτέους.

Η αποτίμηση εξάλλου αφορά τους μη τοκοφόρους τίτλους, συμμετοχών κυρίως (μετοχές, εταιρικά μερίδια, κ.λπ.). Οι τίτλοι της κατηγορίας αυτής αποτιμούνται στην πραγματική τους αξία, με τους κανόνες που προβλέπονται από το νόμο. Και επιβάλλεται, μ' αυτή την αξία να εμφανιστούν στην περιουσία της επιχείρησης και συνεπώς, στην αξία αυτή πρέπει να προσαρμοστεί με τις κατάλληλες λογιστικές εγγραφές, η λογιστική τους αξία μ' αυτήν που εμφανίζονται στην περιουσία της επιχείρησης, πριν από την αποτίμηση.

Ανάγκη αποτίμησης υπάρχει επίσης, για όλους χωρίς εξαίρεση τους τίτλους (τοκοφόρους και μη), εκείνους που η ονομαστική τους αξία εκφράζεται σε ξένο νόμισμα. Σύμφωνα με το νόμο και αυτοί οι τίτλοι πρέπει να εμφανιστούν στην επιχειρηματική περιουσία με την αξία τους προσδιορισμένη σύμφωνα με τους ανάλογους κανόνες αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων σε ξένο νόμισμα.

Από τη διαδικασία αυτή συνεπώς θα προκύψουν (συναλλαγματικές) διαφορές αξίας ανάμεσα στη λογιστική και την αξία της αποτίμησης.

Προσωπικοί λογαριασμοί (Απαιτήσεις-Υποχρεώσεις).

Σκοπός είναι και εδώ, με ανάλογες λογιστικές εγγραφές, να αποκατασταθεί η συμφωνία του λογαριασμού της κάθε σχέσης (απαίτησης ή υποχρέωσης), με τα δεδομένα που προέκυψαν με την πραγματική απογραφή της. Εξάλλου, εφόσον πρόκειται για τοκοφόρα σχέση, να γίνει ο προσδιορισμός των τόκων που πρέπει να λογιστούν. Οι πρακτικές αυτές ενέργειες γίνονται με ανταλλαγή αντιγράφων των λογαριασμών, ανάμεσα στην επιχείρηση και τον τρίτο (οφειλέτη ή δανειστή), με σκοπό την επαλήθευση του υπολοίπου του λογαριασμού και σε περίπτωση διαφωνίας, τον εντοπισμό της διαφοράς και της αιτίας της.

Στις περισσότερες περιπτώσεις είναι φυσικό να συμφωνούν τα υπόλοιπα των λογαριασμών. Συνήθως εκκρεμεί ο λογισμός των τόκων και συνηθέστερα στους λογαριασμούς ανάμεσα στην επιχείρηση και τις Τράπεζες, όπου την πρωτοβουλία του εκτοκισμού διατηρεί η Τράπεζα. Αλλά φυσικά και στις σχέσεις με τους λοιπούς τρίτους εκκρεμεί ο εκτοκισμός των σχετικών λογαριασμών, επειδή η σχέση ανάμεσα σ' αυτούς και την επιχείρηση που αποτελεί τη βάση υπολογισμού των τόκων (π.χ. πωλήσεις, αγορές, κ.λπ.), παρουσιάζει τα συνολικά και οριστικά μεγέθη, μετά την τελευταία ημέρα της χρήσης. Παίρνοντας λοιπόν σαν δεδομένη τη συμφωνία των υπολοίπων των λογαριασμών, περιορίζουμε τις εγγραφές τέλους χρήσης των προσωπικών λογαριασμών, στις εγγραφές λογισμού των τόκων.

Έσοδα - Έξοδα.

Στο σημείο αυτό, που τα (λογιστικά) υπόλοιπα των λογαριασμών είναι ακριβή, θα πρέπει να προσδιοριστούν με χρονικά κριτήρια, τα ποσά που αφορούν τη χρήση («δουλεμένα»), είτε λογίστηκαν είτε όχι και εκείνα που δεν την αφορούν, γιατί μολονότι λογίστηκαν, όμως είτε ολόκληρα είτε, συνήθως, κατά ένα μέρος, αφορούν την επόμενη ή επόμενες («μη δουλεμένα»). Και τα

«μη δουλεμένα» πρέπει να μεταφερθούν στους γνωστούς μας «Μεταβατικούς Λογαριασμούς» (Ενεργητικού και Παθητικού), ενώ τα «δουλεμένα» πρέπει να μεταφερθούν στους λογαριασμούς κυκλοφορίας (Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης), είτε στους λογαριασμούς του αποτελέσματος.

Με την τρίτη αυτή ενέργεια ολοκληρώθηκε η πρώτη φάση της διαδικασίας για την κατάρτιση του ισολογισμού, που απόβλεπε στη συμφωνία της λογιστικής αποτύπωσης των στοιχείων της περιουσίας με την «πραγματική» τους αξία κατά το χρόνο σύνταξης του ισολογισμού.

2η Φάση: Προσδιορισμός - διανομή αποτελέσματος

Στο σημείο αυτό, ξεκινάει η δεύτερη φάση της διαδικασίας για τη σύνταξη του Ισολογισμού, μια φάση που μ' αυτήν επιδιώκεται να εφαρμοστούν οι κανόνες και να λογιστούν οι πράξεις συνδυασμού των περιουσιακών στοιχείων της επιχειρηματικής κυκλοφορίας (εσόδων - εξόδων) που οδηγούν στον προσδιορισμό του οικονομικού αποτελέσματος. Η δεύτερη αυτή φάση, ξεκινάει με τα δεδομένα του 2ου Προσωρινού Ισοζυγίου και ολοκληρώνεται τυπικά με τη σύνταξη του Οριστικού Ισοζυγίου της χρήσης. Περιλαμβάνει τρεις ενέργειες που κατατείνουν και καταλήγουν στον προσδιορισμό και τη διανομή του τελικού αποτελέσματος της χρήσης, όπως αναλυτικά περιγράφονται παρακάτω.

δ) Τέταρτη ενέργεια συνεπώς είναι, να διαπιστωθεί αξιόπιστα, ότι οι λογιστικές ενέργειες που κατατείνανε στη συμφωνία των λογιστικών δεδομένων της περιουσίας με τα πραγματικά της απογραφής, κατάληξαν πράγματι σ' αυτό το στόχο και ότι συνεπώς όλοι οι λογαριασμοί, παρουσιάζουν ο καθένας τα οριστικά και πραγματικά μεγέθη για τη χρήση που «κλείνεται».

Για το σκοπό αυτό συντάσσεται ένα πλήρες ισοζύγιο, όλων των λογαριασμών της επιχείρησης κάθε είδους και βαθμού, στην πλήρη ανάλυση των στοιχείων αυτών, από το οποίο προκύπτει για κάθε στοιχείο της περιουσίας, η συνολική κίνηση κατά χρέωση και πίστωση, εκείνη που ανήκει στη χρήση που «κλείνεται», ενώ παράλληλα έχει αποκλειστεί κάθε κίνηση που τυχόν ανήκε σε

άλλη χρήση. Κατά συνέπεια και το υπόλοιπο του καθενός από αυτούς τους λογαριασμούς, δείχνει την πραγματική θέση του ανάλογου περιουσιακού στοιχείου. Πρόκειται για το ισοζύγιο που στη λογιστική πρακτική προσδιορίζεται σαν «2^ο Προσωρινό Ισοζύγιο της 31/12/XX», του οποίου άλλωστε τα στοιχεία θα χρησιμοποιηθούν ουσιαστικά, στη λογιστική διαδικασία που επακολουθεί.

ε) Πέμπτη ενέργεια, είναι να υπολογιστεί το οργανικό αποτέλεσμα, από την εκμετάλλευση. Για το σκοπό αυτό, τα υπόλοιπα των λογαριασμών εξόδων, έτσι όπως έχουν ξεκαθαριστεί ποσοτικά και χρονικά, καθώς επίσης και οι συνολικές χρεώσεις (υπόλοιπο «έναρξης» + χρεώσεις της χρήσης) όλων των λογαριασμών αποθεμάτων, μεταφέρονται στη χρέωση του Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης, ενώ στην πίστωση του μεταφέρονται, τα εκκαθαρισμένα υπόλοιπα των εσόδων, καθώς επίσης και τα υπόλοιπα λήξης όλων των λογαριασμών αποθεμάτων. Προκύπτει έτσι το συνολικό τελικό («καθαρό») αποτέλεσμα της χρήσης από την Εκμετάλλευση.

στ) Έκτη ενέργεια, είναι να προσδιοριστεί το Μικτό Οργανικό Αποτέλεσμα της Εκμετάλλευσης. Για το σκοπό αυτό, στο συνολικό τελικό («καθαρό») αποτέλεσμα, που πρόκυψε όπως παραπάνω, θα προστεθούν τα έξοδα που δεν είναι προσδιοριστικά του μικτού αποτελέσματος (και «κακώς» αφαιρέθηκαν) και θα αφαιρεθούν τα αντίστοιχα έσοδα (που «κακώς» προστέθηκαν), οπότε το αποτέλεσμα που θα προκύψει είναι το ζητούμενο «μικτό» της εκμετάλλευσης.

ζ) Έβδομη ενέργεια είναι να καταρτιστεί ο Λογαριασμός Αποτελεσμάτων Χρήσης, όπου εκτός από το Μικτό Κέρδος Εκμετάλλευσης που μεταφέρεται στην πίστωση του, ο λογαριασμός θα δεχτεί όλες τις πιστώσεις με τα έσοδα που για διάφορους λόγους κατατάσσονται «εκτός εκμετάλλευσης» και όλες τις χρεώσεις, με τα έξοδα της ίδιας κατηγορίας.

η) Όγδοη ενέργεια, είναι να καταρτιστεί ο λογαριασμός Αποτελέσματα προς Διάθεση και να γίνει η διανομή του τελικού (καθαρού) αποτελέσματος της επιχείρησης στους δικαιούχους του. Από ουσιαστική άποψη αυτό απαιτεί και

προϋποθέτει απόφαση του επιχειρηματία που είναι ο μόνος κατ' αρχήν δικαιούχος του συνόλου αυτού του κέρδους, που βέβαια από επιχειρηματικές αναγκαιότητες και νομοθετικές επιταγές πρέπει να το μοιράσει και στους λοιπούς, τους «δευτερογενείς δικαιούχους», δηλ. την επιχείρηση, για την ενίσχυση της σε κεφάλαια και στο Κράτος για την πληρωμή των φόρων.

Εξάλλου, από τυπική-λογιστική άποψη, η διανομή σημαίνει τη μετατροπή του τελευταίου (δυναμικού) στοιχείου της επιχειρηματικής κυκλοφορίας, του αποτελέσματος δηλ., σε (στατικά) στοιχεία της περιουσίας (καθαρή θέση - υποχρεώσεις) σαν αναγκαίας συνθήκης για την κατάρτιση του ισολογισμού, που όπως είναι γνωστό, αποτελεί μια στατική εικόνα της περιουσίας της επιχείρησης.

Η διαδικασία της διανομής, όπως περιγράφηκε παραπάνω, αφορά από τις επιχειρήσεις που έχουν φορέα ένα νομικό πρόσωπο, τις λεγόμενες «κεφαλαιουχικές» εταιρείες (Α.Ε. και Ε.Π.Ε.).

Τόσο στις ατομικές επιχειρήσεις, όσο και στις προσωπικές εταιρείες, η διανομή είναι δεδομένη, επειδή περιλαμβάνει δύο από τα πριν γνωστές και καθορισμένες ενέργειες. Είναι πρώτο, η πίστωση του Δημοσίου με το φόρο εισοδήματος που επιβάλλεται στα κέρδη των επιχειρήσεων αυτών (Ν. 2065/92 Άρθρο 7) και δεύτερο, η πίστωση των προσωπικών λογαριασμών (του προσωπικού επιχειρηματία ή) των εταίρων, που θα πιστωθούν ο καθένας με το (καθαρό) ποσό του κέρδους που αναλογεί στον αντίστοιχο εταίρο.

Εάν μετά την παραπάνω διανομή ο λογαριασμός του τελικού αποτελέσματος παρουσιάζει υπόλοιπο, το υπόλοιπο αυτό αποτελεί στοιχείο συμπληρωματικό της Καθαρής Θέσης φυσικά (σαν υποχρέωσης της επιχείρησης στον επιχειρηματία).

Με την όγδοη αυτή ενέργεια ολοκληρώθηκε η δεύτερη φάση της διαδικασίας για την κατάρτιση του ισολογισμού, που απόβλεπε στον προσδιορισμό του αποτελέσματος στα διάφορα επίπεδα του και τη διανομή του, ώστε να λήξει ολοκληρωτικά η σχετική λογιστική διαδικασία και να «κλείσουν»

όλοι οι λογαριασμοί κυκλοφορίας και αποτελεσμάτων.

3η Φάση: Κατάρτιση ισολογισμού

Στο σημείο αυτό, ξεκινάει η τρίτη φάση της διαδικασίας για τη σύνταξη του Ισολογισμού, μια φάση που μ' αυτήν επιδιώκεται να εφαρμοστούν οι κανόνες για την κατάρτιση του ισολογισμού της χρήσης. Η τρίτη αυτή φάση, ξεκινάει με τα δεδομένα του Οριστικού Ισοζυγίου και ολοκληρώνεται τυπικά με τη σύνταξη του Ισολογισμού τέλους της χρήσης. Περιλαμβάνει δυο ενέργειες που κατατείνουν και καταλήγουν στη σύνταξη του Ισολογισμού.

θ) Ένατη ενέργεια είναι λοιπόν, να εξακριβωθεί αξιόπιστα ότι η δεύτερη φάση ολοκληρώθηκε και οδήγησε στο στόχο της που ήταν ο προσδιορισμός και η διανομή του οικονομικού αποτελέσματος της χρήσης.

Η διαπίστωση αυτής της ολοκλήρωσης θα γίνει στο χρονικό αυτό σημείο, με την κατάρτιση ενός ισοζυγίου, όπου όλοι οι λογαριασμοί κυκλοφορίας (έσοδα - έξοδα), και αποτελεσμάτων, έχουν «κλείσει» και συνεπώς παρουσιάζουν υπόλοιπο 0. Εμφανίζονται με υπόλοιπο μόνο οι λογαριασμοί της περιουσίας τα υπόλοιπα των οποίων άλλωστε, αποτελούν και τον Ισολογισμό, της χρήσης. Το ισοζύγιο αυτό είναι γνωστό στη λογιστική πρακτική σαν «Οριστικό Ισοζύγιο της 31/12/XX».

ι) Δέκατη ενέργεια, η κατάρτιση του Ισολογισμού. Για το σκοπό αυτό πρέπει όλα τα υπόλοιπα των λογαριασμών περιουσίας να μεταφερθούν στον Ισολογισμό.

Ολοκληρώθηκε έτσι η διαδικασία για τον προσδιορισμό του οικονομικού αποτελέσματος της χρήσης και την κατάρτιση του ισολογισμού στο τέλος της.

3.12 Μη σύνταξη Ισολογισμού

Σε περίπτωση που διαπιστωθεί παράβαση μη σύνταξης Ισολογισμού, τότε το αποτέλεσμα υπολογίζεται εξωλογιστικά, σύμφωνα με τη ρητή διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 29 του Ν. 2238/94, στην οποία ορίζεται ότι «όταν διαρρεύσει πλήρες δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα χωρίς να κλειστεί διαχείριση, το εισόδημα καθορίζεται εξωλογιστικά», αν και τούτο ρητά δεν προβλέπεται από το άρθρο 30 του ΚΒΣ.

Εννοείται ότι στην περίπτωση που νομίμως γίνεται χρήση υπερδωδεκάμηνης διαχειριστικής περιόδου δεν ισχύουν τα προαναφερόμενα.

3.13 Πρόστιμο για μη σύνταξη ή μη εμπρόθεσμη σύνταξη και καταχώρηση Ισολογισμού

Για τη μη σύνταξη ή τη μη εμπρόθεσμη σύνταξη και καταχώρηση του Ισολογισμού επιβάλλεται πρόστιμο (γενική παράβαση) με συντελεστή βαρύτητας δύο (2) δηλαδή $880 \times 2 = 1760$. Συμβιβασμός στο ένα τρίτο (Ν. 2523/97 :600 5 § 6 περίπτ. α).

Όταν όμως αποδεδειγμένα ο ισολογισμός έχει συνταχθεί και απλώς δεν έχει καταχωρηθεί στο βιβλίο απογραφών (υποβολή στη ΔΟΥ με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, διενέργεια εγγραφών κλεισίματος στα βιβλία και εξαγωγή αποτελέσματος κ.λπ.) δεν εφαρμόζεται η παραπάνω διάταξη και επιβάλλεται ένα γενικό πρόστιμο για τη μη καταχώρηση του ισολογισμού και .. λοιπών οικονομικών καταστάσεων με συντελεστή βαρύτητας ένα, δηλαδή 880 ευρώ (Σχετ. Εγγρ. 1057289/512/22-7-2004).

3.14 Σχέσεις απογραφής και ισολογισμού

Ο Ισολογισμός συντάσσεται από την απογραφή και αποτελεί περίληψη της. Μόνο όταν είναι γνωστή η απογραφή τότε συντάσσουμε τον ισολογισμό, το αντίθετο δεν είναι δυνατόν να συμβεί. Η απογραφή προηγείται του ισολογισμού, ο ισολογισμός έπεται και υποχρεωτικά καταχωρείται στο βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών στο τέλος κάθε απογραφής.

Ο Ισολογισμός σύμφωνα με το Ν.Δ. 2190/1920 υποχρεωτικά δημοσιεύεται ενώ η απογραφή όχι.

Η απογραφή περιλαμβάνει ποσότητες και αξίες, ενώ ο ισολογισμός μόνο αξίες.

Η απογραφή περιλαμβάνει λεπτομερή απαρίθμηση των στοιχείων και επομένως συνιστά αναλυτική λογιστική κατάσταση, ενώ ο ισολογισμός περιλαμβάνει συγκέντρωση και ομαδοποίηση των στοιχείων και συνεπώς συνιστά συνθετική λογιστική κατάσταση.

Η απογραφή λαμβάνει την μορφή της καθέτου κλιμακώσεως ενώ ο ισολογισμός τόσο της καθέτου όσο και της οριζόντιας αντιπαραθέσεως.



ΠΛΙΑΣΙΟ COMPUTERS Α.Ε.Β.Ε.

ΑΡΙΘΜΟΣ Μ.Α.Ε. 16601/06/Β/88/13

Έδρα: Φοβάρια 5, 14452 Μεταμόρφωση Αττικής

Συνολικά οικονομικά στοιχεία και πληροφορίες ενοποιημένα & εταιρείες της χρήσης 1η Ιανουαρίου 2006 μέχρι 31η Δεκεμβρίου 2006

(Προετοιμασμένα βάσει του ν. 2190, άρθρο 136 για επιχειρήσεις που συντάσσουν ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, ενοποιημένες και μη, κατά το ΔΑΠ)
(Τα κατώτερα ποσά αναφέρονται σε χιλ. ευρώ)

Το παρόντα στοιχεία και πληροφορίες προετοιμάστηκαν με μία γενική επιμέριση για την οικονομική κατάσταση και τα αποτελέσματα της ΠΛΙΑΣΙΟ COMPUTERS Α.Ε.Β.Ε. Ο σκοπός τους και ειδικά τα σχετικά δικαιολογημένα κείμενα της οικονομικής θέσης και των αποδόσεων της, εφόσον να εξασφαλιστεί πρόβλεψη στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που προβλέπουν το Δελτίο Αγοράς Πρώτου κύκλου και την έκδοση του οριστικού ετήσιου λογαριασμού. Ενδεχτικά μπορεί να υπάρξει στην έκδοσή των δικτύων πληροφορίας, όπου αναφέρονται ή να κλυθεί στοιχεία.

ΣΤΟΙΧΙΑ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Πλάσιος Όμιλος ΠΛΙΑΣΙΟ COMPUTERS ΑΝΩΝΥΜΟΣ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΚΑΙ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΩΝ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΩΝ ΚΑΙ ΕΙΔΩΝ ΒΗΜΑΤΟΓΡΑΦΙΣΜΟΥ
Ημερομηνία σύστασης: 2 Φεβρουαρίου 1988
Επιτοκισμός Αρχ. Υπουργείο Ανάπτυξης, Διεύθυνση Ανάπτυξης Εταιρειών & Πίστεως
Αριθμός Φορολογικού Μητρώου: 09422221
Σύμβουλος Διοικητικός Συμβούλιος: Γεώργιος Κωκ. Γεωργίου (Πατέρας και Διευθύνων Σύμβουλος), Γεώργιος Γεωρ. Άνω - (Πατέρα-Γιος), Γεώργιος Γεωρ. Κωνσταντίνος (Μέλος), Σπυρίδων Ελάιν (Μέλος), Αλέκος Καρ Γεωργίου (Μέλος), Τόλης Κωκ. Νικόλαος (Μέλος)

Ημερομηνία έκδοσης των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων (ανά τις οποίες περιλαμβάνεται το οικονομικό σελίδι): 29 Ιανουαρίου 2007
Οριστική ελεγκτική λογαριαστική Αρχή: Αρχή Ελεγκτικής (Γεν. Γραφείο ΑΜ ΣΕΑΕ 14851)
Ελεγκτική εταιρεία: ΒDO Πάρισιος Ελλάς/Ελεγκτική ΑΕ (ΑΜ ΣΕΑΕ 111)
Έτος έκδοσης ετήσιου ελεγκτικού: Με σύμφωνη γνώμη
Μέλος: Επιτηρητικός Κατάστασης Ταμ. Ρευστ. Έμμεση Μέθοδος
Διεύθυνση Διοικητικού Έταρτος: www.pliasio.gr

ΣΤΟΙΧΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	Ο ΟΜΙΛΟΣ		Η ΕΤΑΙΡΕΙΑ	
1η/31/12/2006	31/12/2006	31/12/2006	31/12/2006	
Ετήσιο εισοδήματα και μη εισοδήματα	31.82.2006	31.12.2005	31.12.2006	31.12.2005
ΕΜΕΡΓΗΤΙΚΟ				
Πόσο ενοποιημένο	22.111	19.588	22.837	20.434
Αποδόματα	42.863	39.887	41.410	38.637
Αποδόματα από πωλές	31.589	30.142	33.958	31.818
Από ενοίκια	2.729	2.847	2.994	2.287
Τοκοδόμητο και εισόδημα	7.825	4.371	7.488	4.072
ΣΥΝΟΛΟ ΕΜΕΡΓΗΤΙΚΩΝ	106.837	96.615	108.067	97.248
ΠΑΘΗΤΙΚΟ				
Μεταφορές/αποδομ. υποχρεώσεων	850	1.671	916	1.764
Επενδύσεις/αποδομ. υποχρεώσεων	9.217	12.070	9.217	12.070
Απόδομ. υποχρεώσεων/αποδομ. υποχρεώσεων	48.796	35.824	48.496	35.454
Ενοίκια υποχρεώσεων (B)	58.773	49.365	58.829	49.288
Μεταφορ. κεφάλαια	7.066	8.845	7.065	8.845
Απόδομ. υποχρεώσεων/αποδομ. υποχρεώσεων	40.998	40.405	42.372	41.115
Ενοίκια Καθαρά/αποδομ. υποχρεώσεων (B)	44.084	47.250	45.438	47.960
Αποδομ. υποχρεώσεων (Y)	0	0	0	0
Ενοίκια Καθαρά/αποδομ. (B) - (B)-(Y)	44.084	47.250	45.438	47.960
ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΩΝ (C) = (B) + (D)	106.837	96.615	108.067	97.248
ΣΤΟΙΧΙΑ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ ΧΡΗΣΗΣ	Ο ΟΜΙΛΟΣ		Η ΕΤΑΙΡΕΙΑ	
1η/31/12/2006	01/01-31/12/06	01/01-31/12/05	01/01-31/12/06	01/01-31/12/05
Ετήσιο εισοδήματα και μη εισοδήματα	31.82.2006	31.12.2005	31.12.2006	31.12.2005
Λειτουργικές δραστηριότητες				
Κέρδη προ φόρων	10.951	8.442	10.688	9.321
Μείων / μελών προσαρμογών για:				
Αποδομ. υποχρεώσεων	4.067	3.844	3.990	3.805
Αποδομ. υποχρεώσεων	59	0	200	-341
Προβόλες	-319	219	-319	219
Εναπομ. υποχρεώσεων	53	0	53	0
Αποδομ. υποχρεώσεων (από, κέρδη και ζημιές)				
Επενδύσεις/αποδομ. υποχρεώσεων	-88	-85	0	0
Χαρ. υποχρεώσεων και ονομαρ. έσοδα	1.802	288	1.887	281
Μείων / μελών προσαρμογών για μεταβολές λογαριασμών κεφαλαίων κίνησης ή μη εισοδήματα με λειτουργικές δραστηριότητες:				
Μείων / (μείων) αποδομ. υποχρεώσεων	-2.918	-2.914	-2.773	-1.745
Μείων / (μείων) αποδομ. υποχρεώσεων	-2.226	-8.265	-2.981	-9.888
(Μείων) / αύξηση υποχρεώσεων (ή/και προσαρ.)	9.577	2.319	9.935	-2.429
Μείων				
Χαρ. υποχρεώσεων και ονομαρ. έσοδα καταβλητέα	-2.048	-908	-2.040	-863
Καταβλητέα/έσοδα	-254	-749	-254	-749
Ετήσιο εισόδημα / (ζημιώματα) από λειτουργικές δραστηριότητες (α)	11.677	-9.677	17.806	-9.486
Επενδυτικές δραστηριότητες				
Αύξηση/μείωση, αύξηση/μείωση και λοιπών επενδύσεων	-137	-244	-137	-584
Απόδομ. υποχρεώσεων και άλλα παρ. λειτουργικών δραστηριότητας	-4.389	-3.862	-4.382	-3.370
Επενδύσεις από πωλές/επενδύσεις και άλλων παρ. λειτουργικών δραστηριότητας	9	19	9	17
Τόκοι εισπραχθέντες	447	700	443	700
Μεταφορ. κεφάλαια	0	0	10	2
Ετήσιο εισόδημα / (ζημιώματα) από επενδυτικές δραστηριότητες (β)	-6.060	-3.197	-6.037	-3.645
Χρηματοδοτικές δραστηριότητες				
Επενδύσεις από άλλων μετοχικών κεφαλαίων	0	0	0	0
Επενδύσεις από πωλές/επενδύσεις/αποδομ. υποχρεώσεων	23.176	31.180	23.176	31.180
Επενδύσεις/αποδομ. υποχρεώσεων	-20.029	-19.110	-20.029	-19.110
Επενδύσεις/αποδομ. υποχρεώσεων από χρηματοδοτικές δραστηριότητες (αποδομ. υποχρεώσεων)	0	-272	0	-272
Μεταφορ. κεφάλαια	-5.520	-5.962	-5.520	-5.962
Ετήσιο εισόδημα / (ζημιώματα) από χρηματοδοτικές δραστηριότητες (γ)	-4.373	5.836	-4.373	5.836
Καθαρά εισόδημα / (μειώσεις) στα ταμειακά διαθέσιμα και καθύστερα κεφάλαια (α) + (β) + (γ)	3.234	-7.038	3.396	-7.219
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα έναρξης περιόδου	4.371	11.399	4.072	11.287
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα λήξης περιόδου	7.625	4.371	7.468	4.072

Πρόσθετα στοιχεία και πληροφορίες:

1. Δεν υπάρχουν μεταβολές (ή/και) άλλων τίτλων δικαιούχων επί των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων της Εταιρείας και των εταιρειών του Ομίλου.
2. Δεν υπάρχουν υπόλοιπα ή υπό βεβαιωμένη διαφοράς, καθώς και υποχρεώσεις, δικαιώματα ή βεβαιωμένες αξίες που υπόκεινται να δοθούν σημαντικές πληροφορίες στην επόμενη κατάσταση της Εταιρείας, και των εταιρειών του Ομίλου.
3. Είς τους ετήσιους οικονομικούς καταστάσεις έχουν περιληφθεί οι βελτιωμένες λογιστικές πληροφορίες του εξαμηνιαίου της 31/12/2005.
4. Οι πληροφορίες που αναφέρονται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν στον κωδικό τίτλο με το αντίστοιχο ποσό σε χιλ. ευρώ:

5. Ο αριθμός των προσωπικών της Εταιρείας, την 31/12/2006 ήταν 117 άτομα ενώ τον Οκτώβριο 118 άτομα, από την 31/12/2005 ήταν 994 και 1.005 άτομα αντίστοιχα.
6. Περιλαμβανόμενα τα προσαρμοσμένα στοιχεία είναι αναφερόμενα προσαρμοσμένα με στοιχεία περιόδου. Οι αναπροσαρμοσμένες αναλύσεις στη σελίδα 27 του ετήσιου οικονομικού καταστάσεων.
7. Το ποσοστό των % ενοποιημένων των εταιρειών Πλάσιος Computers, JSC είναι 100% και κατά συνέπεια στις ενοποιημένες καταστάσεις της οικονομίας της εταιρείας.
8. Οι πληροφορίες που αναφέρονται στις 31/12/2006 και τις 31/12/2005 και τις 31/12/2006 και τον Οκτώβριο της Εταιρείας με τη συνεπόμενη μέθοδο είναι από ετήσια από το ΔΑΠ 24, είναι σε χιλ. ευρώ.

Εταιρεία	Ποσοστό % Συμμετοχής	Μέθοδος Ενοποίησης	Έδρα Εταιρείας	Αξιολογία Παραλογική Χρήσης	Έτος με Αίτηση
Πλάσιος Computers ΑΕΒΕ	Μητρική	Μητρική	Φοβάρια 5, 144 52 Μεταμόρφωση Αττικής	2006	Μητρική
Πλάσιος Computers JSC	100%	Ολική Ενοποίηση	Έδρα Βουλγαρίας, Αρσκι Καντοφ 5	2004-06	Άμεση
Πλάσιος Εστέτο JSC	20%	Καθαρή Μέθοδος	Έδρα Βουλγαρίας, Αρσκι Καντοφ 5	2004-06	Άμεση
Πλάσιος Ανώνυμη ΑΕ	20%	Καθαρή Μέθοδος	Βοσ. Όμιλος 88, 14 561 Κηφισιά Αττικής	2003-06	Άμεση
Είκοσις ΑΕ	24%	Καθαρή Μέθοδος	Καποδιστριαύ 102, 14 235 Ν. Ιωνία Αττικής	2006	Άμεση

Προσαρμοσμένες συνδεδεμένων μερών	31/12/2006
ποσό σε χιλ. €	ΟΜΙΛΟΣ
Πωλές/αποδομ. υποχρεώσεων και υπηρεσιών	13
Απόδομ. υποχρεώσεων και υπηρεσιών	1.306
Αποδομ. υποχρεώσεων	39
Υποχρεώσεις	7
Επενδύσεις και αποδομ. υποχρεώσεων/αποδομ. υποχρεώσεων και μελών της διοίκησης	659
Αποδομ. υποχρεώσεων/αποδομ. υποχρεώσεων και μελών της διοίκησης	48
Υποχρεώσεις προς διευθυντικό στέλεχος και μέλη της διοίκησης	0

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΟΥ Δ.Σ. & ΔΙΕΥΘΥΝΩΝ ΣΥΜΒΟΥΛΟΣ: ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΥ Α.Δ.Τ. Ν 318959

Αθήνα, 26/01/2007
Η ΑΝΤΙΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΟΥ Δ.Σ.: ΑΝΝΑ ΓΕΩΡΓΙΟΥ Α.Δ.Τ. Ρ 539039

Ο ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΣ ΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ: ΦΩΤΙΟΣ ΚΑΡΑΚΟΥΜΗΣ Α.Δ.Τ. Ρ 709801

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Το θέμα της πτυχιακής μας άσκησης ήταν ΑΠΟΓΡΑΦΗ-ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ-ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ (άρθρα 27,28,29).

Το πρώτο κεφαλαίο που αναλύσαμε ήταν η Απογραφή η οποία είναι πολύ σημαντική γιατί επαληθεύει την ακρίβεια των λογιστικών καταχωρήσεων και αποκαλύπτει τυχόν ανακρίβειες και λάθη. Επίσης αποκαλύπτει τα πραγματικά ελλείμματα ή πλεονάσματα και αποκατασταίνει την ακριβή αξία της περιουσίας, αποτιμώντας τα περιουσιακά στοιχεία με την ορθή κάθε φορά μέθοδο και τις ακριβείς τιμές. Ακόμα είναι πολύ σημαντική για να συνταχθεί ένας ακριβής και ειλικρινής ισολογισμός έτσι ώστε να προκύψει πιο ακριβές το οικονομικό αποτέλεσμα του ισολογισμού.

Το δεύτερο κεφαλαίο ήταν η Αποτίμηση η οποία έχει σημαντική σπουδαιότητα για την οικονομική παρουσίαση της επιχειρήσεως γιατί πρέπει να προσδιορίσει την αξία με την οποία τα αποθέματα θα εμφανιστούν στον ισολογισμό και να προσδιορίσει το κόστος των πωλημένων. Ακόμα έχουμε τις τρεις πιο γνωστές μεθόδους αποτίμησης (FIFO, LIFO, Μ.Σ.Κ) με το Μέσο Σταθμικό Κόστος να είναι πιο εφαρμόσιμο από τις επιχειρήσεις. Έτσι βλέπουμε ότι η απογραφή μαζί με την αποτίμηση συμβάλουν έτσι ώστε να δημιουργηθεί ένας σωστός και ακριβής ισολογισμός.

Το τελευταίο κεφαλαίο ήταν ο Ισολογισμός μη ενοποιημένος και εταιρίας μη εισηγμένης στο ΧΑ κατά το ΕΓΛΣ. Αποτελεί την επίσημη εικόνα της περιουσιακής συγκροτήσεως της επιχειρήσεως για τους τρίτους και όχι μόνο, που ενδιαφέρονται για τη θέση και την εξέλιξη της επιχειρήσεως, επειδή δημοσιεύεται. Έτσι επειδή η επιχειρηματική δράση, αναπτύσσεται συνέχεια, από τη στιγμή που θα ιδρυθεί και θα μπει σε λειτουργία η επιχείρηση, μέχρι την οριστική της διάλυση διάφοροι παράγοντες όπως η Διοίκηση της επιχείρησης, οι Πιστωτές, οι πελάτες, οι μέτοχοι , το Κράτος, κ.α. ζητούν να μάθουν που οδήγησε κάθε φορά αυτή η δράση, τι οικονομικό αποτέλεσμα είχε και ποια

επίδραση πάνω στην περιουσία της επιχείρησης. Ειδικότερα, αν η επιχείρηση κέρδισε ή ζημίωσε, πόσο και γιατί και ποια είναι η εικόνα της περιουσίας της.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- 1.Γενική λογιστική /Μανώλης Σαμιός - Αθήνα : Α. Σταμούλης ,1994
- 2.Γενικές αρχές λογιστικής /Γρηγορίου Κ. Σφακιανού - 9η έκδοση Αθήνα :Interbooks,1996
- 3.Ανάλυση – ερμηνεία κώδικα φορολογικών βιβλίων και στοιχείων.τ4:Άρθρα 20-τέλος ,Διατάξεις – Ανάλυση - Ερμηνεία/Δημήτρη Παρ. Σταματόπουλου, - 11η έκδοση Αθήνα :Εκδόσεις Elforin φορολογικό ινστιτούτο,2008
- 4.Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων/Νικόλαος. Σ. Πομόνης 2η έκδοση Αθήνα :ΑΘ.ΣΤΑΜΟΥΛΗΣ 2002
- 5.Γενική λογιστική II/ Νικόλαος Σ. Πομόνης 2η έκδοση Αθήνα :ΑΘ.ΣΤΑΜΟΥΛΗΣ 2003
6. Γενική λογιστική σε Ξρώ /Αριστοτέλης Γ. Κοντάκος – Αθήνα : Εκδόσεις "ΕΛΛΗΝ"- Γ.ΠΑΡΙΚΟΣ &ΣΙΑ Ε.Ε 2004
- 7.Η ΟΜΑΔΑ 9 ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ ΣΕ ΜΗΝΙΑΙΑ ΚΑΙ ΕΤΗΣΙΑ ΒΑΣΗ-ΜΗΝΙΑΙΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΗΝΙΑΙΟΙ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΙ/ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ.Ι.ΣΑΚΕΛΛΗ - Πειραιάς: Εκδόσεις «ΒΡΥΚΟΥΣ»Ο.Ε
- 8.Η Λογιστική των Εμπορικών Εταιρειών/Θεοδώρα Δ. Παπαδάτου, Νικόλαος. Σ. Πομόνης - Αθήνα: Εκδόσεις , ΑΘ.ΣΤΑΜΟΥΛΗΣ 2004
9. Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων/Τόμος τρίτος - ΔΗΜΗΤΡΗ ΠΑΡ.ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΥ / Εκδόσεις ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΙΝΣΤΙΤΟΥΤΟ / ΑΘΗΝΑ 2002
10. Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων/Πρακτικό Βοήθημα-Βασικές έννοιες/ Εκδόσεις : elforin - ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΙΝΣΤΙΤΟΥΤΟ/ΑΘΗΝΑ 2007