

ΤΕΙ ΠΑΤΡΑΣ  
ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ & ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ



## ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

### *Η ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΤΩΝ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΜΙΚΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ*

ΣΤΑ ΠΛΑΙΣΙΑ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ, ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΚΑΙ ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: Ν. ΠΕΤΡΙΔΗΣ  
ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ: Α. ΚΕΡΑΜΥΔΑΣ  
Χ. ΜΠΟΣΓΑΝΑΣ  
Ζ. ΠΑΝΑΓΟΠΟΥΛΟΥ

ΑΡΙΘΜΟΣ  
ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ

2093

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

Πρόλογος	Σελ. 3
<b>ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ: Η ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ</b>	
1. Εισαγωγή	Σελ. 6
1.1 Αποθέματα εμπορευμάτων	Σελ. 7
1.2 Το Ε.Γ.Λ.Σ. και ο Κ.Β.Σ.	Σελ. 9
2. Τα αποθέματα	Σελ. 11
2.1 Γενικά	Σελ. 12
2.2 Τρόπος ανάπτυξης των λογαριασμών των αποθεμάτων	Σελ. 19
2.3 Λειτουργία των λογαριασμών των αγοραζόμενων αποθεμάτων	Σελ. 20
2.4 Παρακολούθηση των αποθεμάτων	Σελ. 21
2.5 Αποτίμηση των αποθεμάτων απογραφής	Σελ. 26
2.6 Μέθοδοι αποτίμησης	Σελ. 29
2.7 Επίδραση του πληθωρισμού στα αποθέματα	Σελ. 35
3. Η λογιστική των αποθεμάτων	Σελ. 38
3.1 Λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων	Σελ. 39
3.2 Εμφάνιση των αποθεμάτων στον ισολογισμό	Σελ. 48
<b>ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ: Η ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΩΝ ΠΩΛΗΣΕΩΝ</b>	
Εισαγωγή	Σελ. 51
1. Γενικά περί πωλήσεων	Σελ. 53
1.1 Χονδρική και λιανική πώληση	Σελ. 55
1.2 Ανάπτυξη των λογαριασμών βάση του Ε.Γ.Λ. Σχεδίου	Σελ. 56
2. Λογαριασμός 70. «Πωλήσεις Εμπορευμάτων»	Σελ. 59
2.1 70.00. «Πωλήσεις Εσωτερικού»	Σελ. 60
2.2 70.01. «Πωλήσεις Εξωτερικού»	Σελ. 62
2.3 70.95. «Επιστροφές Πωλήσεων»	Σελ. 64
2.4 70.98. «Εκπτώσεις Πωλήσεων»	Σελ. 65
2.5 70.96. «Διάμεσος λογαριασμός πωλήσεων»	Σελ. 67
2.6 70.97. «Μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων»	Σελ. 67
2.7 Αναλυτικό ημερολόγιο πωλήσεων (Α.Η.Π.)	Σελ. 70
2.8 Ενδεικτική εφαρμογή πωλήσεως εμπορευμάτων	Σελ. 74
3. Πωλήσεις για λογαριασμό τρίτων	Σελ. 83
3.1 Πωλήσεις για λογαριασμό τρίτων	Σελ. 84
3.2 Η λογιστική των πωλήσεων για λογαριασμό τρίτων	Σελ. 86
3.3 Ενδεικτική εφαρμογή πωλήσεων για λογαριασμό τρίτων	Σελ. 87
3.4 Ενδεικτική εφαρμογή αποστολής εμπορευμάτων σε τρίτους για πώληση	Σελ. 95

ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ: ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ - ΠΩΛΗΣΕΙΣ - ΜΙΚΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΣΤΗΝ  
ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

1.	Εισαγωγή	Σελ.102
1.1	Λογαριασμός 90.«Διάμεσοι-Αντικριζόμενοι λογαριασμοί»	Σελ.103
2.	Λογαριασμός 94. «Αποθέματα»	Σελ.105
2.1	Γενικά για τα αποθέματα στην Α.Λ.	Σελ.106
2.2	Ανάπτυξη του 94 σε δευτεροβάθμιους	Σελ.108
2.3	Λειτουργία του 94	Σελ.108
2.4	Διαδικασία ενημέρωσης των λογαριασμών αποθεμάτων	Σελ.111
3.	Λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων κατά το Κ.Β.Σ.	Σελ.113
3.1	Αποθήκη	Σελ.114
3.2	Βιβλίο αποθήκης	Σελ.115
4.	Διάκριση των διαφορών απογραφής των αποθεμάτων	Σελ.125
4.1	Διαφορές απογραφής - αποθεμάτων (πλεόνασμα - έλλειμμα)	Σελ.126
4.2	Κοστολόγηση των διαφορών απογραφής των αποθεμάτων από άποψη θεωρητική	Σελ.127
4.3	Λογιστική αντιμετώπιση των διαφορών απογραφής στην Αναλυτική λογιστική	Σελ.128
4.4	Λογιστική αντιμετώπιση των κατεστραμμένων - ακατάλληλων αποθεμάτων	Σελ.130
5.	Η αναλυτική λογιστική των εσόδων και μικτών αποτελεσμάτων	Σελ.132
5.1	Η αναλυτική λογιστική των πωλήσεων	Σελ.133
5.2	Τα μικτά αναλυτικά αποτελέσματα	Σελ.134

ΜΕΡΟΣ ΤΕΤΑΡΤΟ: ΓΕΝΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ Σελ.137

Βιβλιογραφία Σελ.159

## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Στην εργασία αυτή, γίνεται μία προσπάθεια ανάλυσης του αντικειμένου που λέγεται «Αποθέματα» και κατά προέκταση, των αγορών, των πωλήσεων και των μικτών αποτελεσμάτων που προκύπτουν.

Τα αποθέματα στις περισσότερες επιχειρήσεις αντιπροσωπεύουν ένα σημαντικό τμήμα του κυκλοφορούντος ή ακόμα και του συνολικού ενεργητικού και από την πώληση τους προέρχονται τα σημαντικότερα έσοδα των επιχειρήσεων αυτών, οπότε γίνεται αμέσως σαφές ότι τα αποθέματα αποτελούν το πιο σημαντικό κεφάλαιο των περισσότερων επιχειρήσεων.

Η εργασία χωρίζεται σε τέσσερα μέρη, όπου αναλύονται ξεχωριστά και κατά περίπτωση (πάντα σύμφωνα με τα όσα ορίζουν οι διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου) τα αποθέματα και οι αγορές αυτών στο πρώτο μέρος, οι πωλήσεις στο δεύτερο, τα μικτά αποτελέσματα που προκύπτουν στο τρίτο και τέλος στο τέταρτο μέρος μία γενική εφαρμογή όλων αυτών.

Στο σημείο αυτό θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε τον καθηγητή κύριο Νίκο Πετρίδη - εισηγητή της εργασίας - για την τελική ευκαιρία που μας έδωσε μέσω της εργασίας να μάθουμε λίγα περισσότερα πράγματα και βέβαια για ότι μας έχει δίδαξει, για την επιμονή που έδειξε και για τις πολλές ώρες του που μας αφιέρωσε προκειμένου να πραγματοποιηθεί η εργασία.

Τελειώνοντας, θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε και τους γονείς μας για τους κόπους, την αγωνία και την συμπαράσταση τους που επέδειξαν έμπρακτα όλα αυτά τα χρόνια των σπουδών μας.

# **ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ**

## **Η ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ**

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup>

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

## 1.1 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ - ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ

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

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

1.1.2 Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ., αποθέματα είναι τα υλικά αγαθά που ανήκουν στην επιχείρηση τα οποία:

- προορίζονται να πωληθούν κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της.
- βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής και προορίζονται να πωληθούν όταν πάρουν την μορφή των έτοιμων προϊόντων.
- προορίζονται να αναλωθούν για την καλή λειτουργία, τη συντήρηση, την επισκευή καθώς και την ιδιοπαραγωγή πάγιων στοιχείων.
- προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για τη συσκευασία, π.χ. των παραγόμενων έτοιμων προϊόντων ή των εμπορευμάτων που προορίζονται για πώληση.

Τα αποθέματα στις περισσότερες επιχειρήσεις (κυρίως βιομηχανικές και εμπορικές) αντιπροσωπεύουν ένα σημαντικό



τμήμα του κυκλοφορούντος ή ακόμη και του συνολικού ενεργητικού και από την πώληση τους προέρχονται τα σημαντικότερα έσοδα των επιχειρήσεων αυτών. Εξάλλου, εξαιτίας της συνεχούς ροής και ανακυκλώσεως τους, τα αποθέματα δημιουργούν στους διευθύνοντες της επιχείρησης πολλά και σοβαρά προβλήματα που αναφέρονται στην επάρκεια, στην αποφυγή υπέρ/υπό αποθεματοποιήσεων, στον έλεγχο, στη συντήρηση, στην έγκαιρη διάθεση αυτών κλπ. Έτσι, δεν είναι υπερβολή να πούμε ότι η αποτυχία της Διοικήσεως στη διαχείριση των αποθεμάτων είναι ενδεχόμενο να οδηγήσει σε αποτυχία την όλη επιχειρηματική προσπάθεια.

Από λογιστική άποψη τα αποθέματα δημιουργούν στους λογιστές σημαντικά προβλήματα που εστιάζονται στη λογιστική παρακολούθηση τους κατά τη διάρκεια της χρήσεως (λογιστική αποθήκη, καρτέλες αποθηκάριου, έντυπα εισαγωγών - εξαγωγών, επιστροφών, καταστροφών, κλπ.) καθώς και στη ποσοτική καταμέτρηση και αποτίμηση αυτών στο τέλος κάθε χρήσης.

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

**1.1.3 Στη λογιστική των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων** τα αποθέματα αναφέρονται ως «... τα υλικά αγαθά που αποκτούνται υπό την οικονομική μονάδα με σκοπό να μεταπωλούνται στην κατάσταση που αγοράζονται τέτοια εμπορεύματα για την ξενοδοχειακή μονάδα είναι: εφημερίδες, περιοδικά, τσιγάρα, εμπορεύματα του mini market, είδη δώρων, είδη λαϊκής τέχνης κ.α.».

---

Τον ίδιο λογαριασμό στις **Ναυτιλιακές επιχειρήσεις**, τον συναντούμε με τον τίτλο «Εφόδια» ο οποίος είναι «... τα υλικά περιουσιακά στοιχεία τα οποία προορίζονται α) να αναλωθούν για τη λειτουργία, τη συντήρηση και την επισκευή του πλοίου, β) να αναλωθούν από τα μέλη του πληρώματος (π.χ. τρόφιμα), γ) να χρησιμοποιηθούν από το πλήρωμα για τη συντήρηση και λειτουργία του πλοίου.

Το λογαριασμό «Αποθέματα» τον συναντάμε στη 2η Ομάδα του Ε.Γ.Λ.Σ. ενώ η λογιστική παρακολούθηση του παρουσιάζεται στο επόμενο κεφάλαιο.

## **1.2 Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο**

**1.2.1** Το Ε.Γ.Λ.Σ. είναι πλήρως εναρμονισμένο με την 4η Οδηγία της Ε.Ο.Κ., η οποία καθορίζει το περιεχόμενο και τη δομή των οικονομικών καταστάσεων. Προς την Οδηγία αυτή, καθώς και τις Οδηγίες 1η και 2η, προσαρμόστηκαν ο ν. 2190/1920 περί ανωνύμων εταιρειών και ο ν.3190/1955 περί εταιρειών περιορισμένης ευθύνης, ο μεν πρώτος με τα π.δ. 409/1986 και 498/1987, ο δε δεύτερος με το π.δ. 419/1986. Οι νέες διατάξεις των νόμων αυτών που αναφέρονται στις οικονομικές καταστάσεις αντιγράφουν τις έννοιες και τους ορισμούς που δίνει το Ε.Γ.Λ.Σ. ενώ με το άρθρο 43 ο ν. 2190/1920 καθιερώνει τους κανόνες αποτιμήσεως των περιουσιακών στοιχείων που προβλέπονται από το Ε.Γ.Λ.Σ.

**1.2.2** Με τη διάταξη του άρθρου 7 του ν. 1882/1990, το Ε.Γ.Λ.Σ. τέθηκε σε υποχρεωτική εφαρμογή από τις εταιρείες που ελέγχονται από το ΣΟΛ, για τις μεν εμπορικές από 01.01.1991 για τις δε βιομηχανικές και ξενοδοχειακές από 01.01.1992.

---

---

Τέλος, με τη διάταξη του άρθρου 7§2 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992), η υποχρεωτική εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ. επεκτάθηκε, εκτός από τις υποχρεωτικά ελεγχόμενες υπό το ΣΟΕ εταιρείες και στους λοιπούς επιτηδευματίες της τρίτης κατηγορίας βιβλίων, αλλά όμως ως προς τη δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων και δευτεροβάθμιων λογαριασμών με εξαίρεση τους λογαριασμούς της ομάδας 9, οι οποίοι δεν τηρούνται.

### 1.2.3 Το άρθρο 7 §2

Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας βιβλίων εφαρμόζει υποχρεωτικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (π.δ. 1123/1980, ΦΕΚ Α' 283), μόνο ως προς τη δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων και δευτεροβάθμιων λογαριασμών, με εξαίρεση τους λογαριασμούς της ομάδας 9, οι οποίοι δεν τηρούνται. Η ανάπτυξη των δευτεροβάθμιων λογαριασμών σε επίπεδο τριτοβάθμιων γίνεται σύμφωνα με τις ανάγκες του.

Ειδικές διατάξεις που αναφέρονται στην εφαρμογή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, με τις οποίες επιβάλλονται πρόσθετες υποχρεώσεις σε κατηγορίες επιτηδευματιών, κατισχύουν των διατάξεων της παραγράφου αυτής.

Η παράβαση των ειδικών αυτών διατάξεων συνιστά και παράβαση των διατάξεων του παρόντος και επισύρει τις συνέπειες και τις κυρώσεις που προβλέπονται από τον κώδικα αυτό.

---

# **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2°**

## **ΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ**

## 2.1 ΓΕΝΙΚΑ

Τα αποθέματα παρακολουθούνται στην 2η ομάδα του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου το οποίο προσδιορίζει με ακρίβεια τις διάφορες κατηγορίες αποθεμάτων, για καθεμία των οποίων αφιερώνει και ένα πρωτοβάθμιο λογαριασμό. Η λογιστική διάκριση των αποθεμάτων δεν στηρίζεται στην αντικειμενική φύση των στοιχείων, αλλά στον προορισμό αυτών στα πλαίσια της λειτουργικής δραστηριότητας της επιχείρησης.

**2.1.1 Αναλυτικά, το περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων λογαριασμών των αποθεμάτων**

### **Λογαριασμός 20: Εμπορεύματα**

Είναι τα υλικά αγαθά (αντικείμενα, ύλες, υλικά) που απαιτούνται από την επιχείρηση με σκοπό να μεταπωλούνται στην κατάσταση που αγοράζονται. Η επιχείρηση δεν μεταβάλλει τη φυσική μορφή των αγαθών αυτών αλλά τα διαθέτει με τη μορφή που τα απέκτησε. Στην κατηγορία των εμπορευμάτων εντάσσονται και οι πρώτες και βοηθητικές ύλες, τα υλικά συσκευασίας, τα αναλώσιμα υλικά που αγοράζονται από την επιχείρηση με σκοπό να μεταπωλούνται με τη μορφή που η επιχείρηση τα αγόρασε.

### **Λογαριασμός 21: Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή**

Έτοιμα προϊόντα είναι τα υλικά αγαθά που έχουν παραχθεί, κατασκευασθεί ή συναρμολογηθεί από την επιχείρηση και είναι ολοκληρωμένα και έτοιμα για πώληση. Στην κατηγορία των ετοιμών προϊόντων εντάσσονται και οι πρώτες και βοηθητικές ύλες, τα υλικά συσκευασίας που παράγονται από την επιχείρηση με σκοπό να πωλούνται.

---

*Ημιτελή (ή ημικατεργασμένα)* προϊόντα είναι τα υλικά αγαθά που μετά από κατεργασία σε ορισμένο στάδιο είναι έτοιμα για παραπέρα βιομηχανοποίηση (ή κατεργασία) ή για πώληση στην ημιτελή τους κατάσταση.

### **Λογαριασμός 22: Υποπροϊόντα και υπολείμματα**

*Υποπροϊόντα* είναι τα υλικά αγαθά που παράγονται μαζί με τα κύρια προϊόντα, σε διάφορα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας από τις ίδιες πρώτες και βοηθητικές ύλες. Τα υποπροϊόντα επομένως χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση σαν πρώτη ύλη ή πωλούνται αυτούσια.

*Υπολλείμματα* είναι τα υλικά κατάλοιπα της παραγωγικής διαδικασίας, που είναι κατά κανόνα άχρηστα. Τα υπολείμματα όταν απορρίπτονται σαν άχρηστα, αντιπροσωπεύουν μέρος της βιομηχανικής απώλειας φύρα. Στην κατηγορία των υπολειμμάτων εντάσσονται και τα ακατάλληλα για βιομηχανοποίηση ή κανονική αξιοποίηση διάφορα υλικά ή έτοιμα ή ημιτελή προϊόντα.

### **Λογαριασμός 23: Παραγωγή σε εξέλιξη**

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

### **Λογαριασμός 24: Πρώτες και βοηθητικές ύλες-Υλικά συσκευασίας**

*Πρώτες ύλες* είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά η επιχείρηση με σκοπό τη βιομηχανική επεξεργασία ή συναρμολόγηση τους για την παραγωγή ή κατασκευή προϊόντων. Οι πρώτες ύλες χαρακτηρίζονται περαιτέρω σε *κύριες* και *δευτερεύουσες* ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους στο κόστος παραγωγής.

*Υλικά συσκευασίας* είναι τα υλικά που αποκτά η επιχείρηση με σκοπό την χρησιμοποίησή τους για την συσκευασία των

---

---

προϊόντων της ώστε να φθάνουν στην κατάσταση εκείνη στην οποία είναι δυνατό να προσφέρονται στην πελατεία. Τα υλικά συσκευασίας είναι μόνο μίας χρήσεως και δεν επιστρέφονται στην επιχείρηση.

**Λογαριασμός 25: Αναλώσιμα υλικά**

Είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά η επιχείρηση με προορισμό την ανάλυση τους για συντήρηση του πάγιου εξοπλισμού τους και γενικά για την εξασφάλιση των αναγκαίων συνθηκών λειτουργίας των κυρίων και βοηθητικών υπηρεσιών της.

**Λογαριασμός 26: Ανταλλακτικό παγίων στοιχείων**

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

**Λογαριασμός 27: .....**

Ο λογαριασμός 27 είναι κενός και η συμπλήρωση του είναι δυνατή μόνο μετά από απόφαση του κατά το νόμο αρμοδίου οργάνου.

**Λογαριασμός 28: Είδη συσκευασίας**

Είναι τα υλικά μέσα που χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση για τη συσκευασία εμπορευμάτων ή προϊόντων της και παραδίδονται στους πελάτες μαζί με το περιεχόμενο τους. Τα είδη συσκευασίας είναι επιστρεπτέα ή μη επιστρεπτέα, ανάλογα με τη συμφωνία που γίνεται κατά την πώληση σχετικά με την επιστροφή τους ή μη.

---

**Λογαριασμός 29: Αποθέματα υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων (όμιλος λογαριασμών προαιρετικής χρήσεως)**

Σε περίπτωση που η επιχείρηση κάνει χρήση του ομίλου λογαριασμών 29, τα κονδύλια των λογαριασμών του ομίλου αυτού εμφανίζονται στον ισολογισμό τέλους χρήσης μαζί με τα κονδύλια του λογαριασμού 20 - 28.

**2.1.2 Ενδεικτική ανάπτυξη της 2ης ομάδας σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ.**

**20. ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ**

20.00 (ΕΙΔΟΣ Α')

20.00.00 Αποθέματα απογραφής

20.00.01 Αγορές χρήσεως

20.00.02 Εκπτώσεις αγορών

20.01 (ΕΙΔΟΣ Β')

20.01.00 Αποθέματα απογραφής

20.01.01 Αγορές χρήσεως

20.01.02 Εκπτώσεις αγορών

20.02 .....

.....

20.97

20.98 Εκπτώσεις αγορών

20.99 Προϋπολογισμός αγορές (Λογαριασμός 58.14)

**21. ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΗ**

21.00 (ΕΙΔΟΣ Γ')

21.00.00 Αποθέματα απογραφής

21.00 (ΕΙΔΟΣ Δ')

21.01.00 Αποθέματα απογραφής

.....

21.99



---

## 22. ΥΠΟΠΡΟΪΟΝΤΑ ΚΑΙ ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΑ

22.00 (ΕΙΔΟΣ Ε')

22.00.00 Αποθέματα απογραφής

22.01 .....

.....

22.99

## 23. ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ

23.00 (ΕΙΔΟΣ Ζ')

23.00.00 Αποθέματα απογραφής

23.01 (ΕΙΔΟΣ Η')

23.01.00 Αποθέματα απογραφής

.....

23.99

## 24. ΠΡΩΤΕΣ ΚΑΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΥΛΕΣ - ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ

24.00 (ΕΙΔΟΣ Θ')

24.00.00 Αποθέματα απογραφής

24.00.01 Αγορές χρήσεως

24.00.02 Εκπτώσεις αγορών

24.01 (ΕΙΔΟΣ Ι')

24.01.00 Αποθέματα απογραφής

24.01.01 Αγορές χρήσεως

24.01.02 Εκπτώσεις αγορών

.....

24.97

24.98 Εκπτώσεις αγορών

24.99 Προϋπολογισμένες αγορές (Λογαριασμός 58.15)

---

---

## 25. ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΥΛΙΚΑ

25.00 Μικρά εργαλεία

25.00.00 Αποθέματα απογραφής

25.00.01 Αγορές χρήσεως

25.00.02 Εκπτώσεις αγορών

25.01 Λιγνίτης

25.02 Πετρέλαιο

25.03 Μαζούτ

25.04 Λοιπά καύσιμα - Λιπαντικά

25.05 Διάφορα αναλώσιμα υλικά

25.06 Οικοδομικά υλικά

25.07

.....

25.98 Εκπτώσεις αγορών

25.99 Προϋπολογισμένες αγορές (Λογαριασμός 58.16)

*Σημείωση: Η ανάπτυξη των λογαριασμών 25.01 - 25.06 είναι  
ίδια με την ανάπτυξη του λογαριασμού 25.00*

## 26. ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΑ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

26.00 (ΕΙΔΟΣ Κ')

26.00.00 Αποθέματα απογραφής

26.00.01 Αγορές χρήσεως

26.00.02 Εκπτώσεις αγορών

26.01 (ΕΙΔΟΣ Λ')

26.01.00 Αποθέματα απογραφής

26.01.01 Αγορές χρήσεως

26.01.02 Εκπτώσεις αγορών

.....

26.97

26.98 Εκπτώσεις αγορών

26.99 Προϋπολογισμένες αγορές (Λογαριασμός 58.17)

---

---

27. ....

28. ΕΙΔΗ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ

28.00 Επιστρεφόμενα είδη συσκευασίας

28.00.00 Αποθέματα απογραφής

28.00.01 Αγορές χρήσεως

28.00.02 Εκπτώσεις αγορών

28.01 Μη επιστρεφόμενα είδη συσκευασίας

28.01.00 Αποθέματα απογραφής

28.01.01 Αγορές χρήσεως

28.01.02 Εκπτώσεις αγορών

28.02

.....

28.97

28.98 Εκπτώσεις αγορών

28.99 Προϋπολογισμένες αγορές (Λογαριασμός 58.18)

29. ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Ή ΑΠΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ

(Όμιλος Λογαριασμών Προαιρετική Χρήσης)

290 Εμπορεύματα

291 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή

292 Υποπροϊόντα και υπολείμματα

293 Παραγωγή σε εξέλιξη

294 Πρώτες και βοηθητικές ύλες - υλικά συσκευασίας

295 Αναλώσιμα υλικά

296 Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων

297 .....

298 Είδη συσκευασίας

---

---

Η ανάπτυξη των λογαριασμών είναι αντίστοιχη με των λογαριασμών 20 - 28.

Εάν κρίνεται ότι δεν είναι χρήσιμη η διάκριση κατά κατηγορία ειδών και για τον περιορισμό των βαθμίδων των λογαριασμών, η ανάλυση του λογαριασμού 20 και των άλλων πρωτοβάθμιων λογαριασμών μπορεί να πάρει την ακόλουθη μορφή<sup>1</sup>.

## 20. ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ

### 20.00 Αποθέματα απογραφής

#### 20.01 Αγορές χρήσεως

##### 20.01.00 Αγορές εσωτερικού

##### 20.01.01 Αγορές ενδοκοινοτικές χωρίς ειδικό φόρο κατανάλωσης

##### 20.01.02 Αγορές ενδοκοινοτικές με ειδικό φόρο κατανάλωσης

##### 20.01.03 Αγορές από Τρίτες χώρες.

## 2.2 ΤΡΟΠΟΣ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί αποθεμάτων 20 - 28 είναι υποχρεωτικοί και αναπτύσσονται σε δευτεροβάθμιους, τριτοβάθμιους ή αναλυτικότερους λογαριασμούς σύμφωνα με τις πληροφοριακές ανάγκες κάθε επιχείρησης. Οι αγορές που πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια της χρήσεως καθώς τα αρχικά και τα τελικά αποθέματα για κάθε κατηγορία αγαθών των λογαριασμών 20 - 28 παρακολουθούνται υποχρεωτικά σε χωριστούς δευτεροβάθμιους, τριτοβάθμιους ή αναλυτικότερους λογαριασμούς.

Το τελευταίο όριο ανάλυσης για καθένα από τους πρωτοβάθμιους 20 - 28 είναι οι μερίδες αποθήκης που αποτελούν το τελευταίο

---

όριο αναλύσεως του λογαριασμού 94 «αποθέματα» της αναλυτικής λογιστικής για τον οποίο λογαριασμό γίνεται λόγος σε επόμενο κεφάλαιο.

### 2.3 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΩΝ ΑΓΟΡΑΖΟΜΕΝΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

#### ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ (ΛΟΓ/ΣΜΟΙ 20, 24, 25, 26, 28)

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

<sup>1</sup> Η ανάπτυξη αυτή αναφέρεται στο λογιστικό πρόγραμμα «Η λογιστική πυξίδα».

## 2.4 ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

2.4.1 Αρχικά πρέπει να διευκρινιστεί ότι η παρακολούθηση των αποθεμάτων διαφέρει από επιχείρηση σε επιχείρηση ανάλογα με το μέγεθος τους και τις απαιτήσεις τους. Μία μικρή εμπορική επιχείρηση για παράδειγμα μπορεί να εφαρμόζει το Ε.Γ.Λ.Σ μερικώς, δηλαδή να κάνει χρήση μόνο της Γενικής Λογιστικής ενώ μία άλλη να χρησιμοποιεί τη Γενική Λογιστική και παράλληλα να τηρεί βιβλίο αποθήκης. Μία μεγάλη εμπορική - βιομηχανική επιχείρηση από την άλλη μεριά μπορεί να εφαρμόζει πλήρως το Ε.Γ.Λ.Σ., δηλαδή να χρησιμοποιεί τη γενική λογιστική (ομάδες 1 - 8), την αναλυτική λογιστική (ομάδα 9) και βιβλίο αποθήκης. Φυσικά, ο Κ.Β.Σ. προσδιορίζει με μεγάλη ακρίβεια πότε μια επιχείρηση είναι υπόχρεη σε πλήρη ή μερική εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ. και πότε είναι υπόχρεη στην τήρηση βιβλίου αποθήκης.

Στο σημείο αυτό ας αναφέρουμε ορισμένα χαρακτηριστικά της αποθήκης και του βιβλίου αποθήκης.

**Αποθήκη** είναι ο χώρος τον οποίο η επιχείρηση εναποθέτει και φυλάει όλα τα υλικά που χρησιμοποιούνται από αυτή ως πρώτες ύλες για την παραγωγή της ή είδη συσκευασίας ή για την λειτουργία των εγκαταστάσεων της. Ο χώρος αυτός μπορεί να είναι ενιαίος με την επιχείρηση ή όχι.

Βασική αποστολή της αποθήκης σε κάθε επιχείρηση είναι η εξασφάλιση ενός ικανοποιητικού αποθέματος ώστε να διεξάγεται χωρίς προβλήματα τόσο η παραγωγική όσο και η εμπορική διαδικασία.

**Βιβλίο αποθήκης** είναι ένα λογιστικό βιβλίο στο οποίο καταγράφεται κάθε διακίνηση των υλικών αγαθών της επιχείρησης που μπορεί να είναι κάποια παραλαβή αγαθού, κάποια παράδοση

αγαθού, κάποια μετακίνηση αγαθού μεταξύ αποθηκευτικών χώρων ή κάποια επιστροφή αγαθού από και προς κάθε κατεύθυνση. Σε ορισμένες περιπτώσεις, το βιβλίο αποθήκης είναι δυνατόν να χαρακτηριστεί ως αναλυτικό καθολικό των πρωτοβάθμιων λογαριασμών των αποθεμάτων ή απλώς σαν ένα βοηθητικό βιβλίο.

Στο βιβλίο αποθήκης παρακολουθείται η διακίνηση αγαθών κατ' είδος, ποσότητα και αξία. Η επιχείρηση που δεν υποχρεούται στην τήρηση αυτού του βιβλίου αλλά το τηρεί για διευκόλυνση της μπορεί να το τηρεί κατ' είδος, ποσότητα και αξία ή μόνο κατά ποσότητα κτλ..

Ο Κ.Β.Σ. προβλέπει με λεπτομέρειες ποίοι είναι υπόχρεοι στην τήρηση του βιβλίου αποθήκης (άρθρο 8), ποιος είναι ο χρόνος ενημέρωσης (άρθρο 17 §1γ), ποιος είναι ο τρόπος τηρήσεως του βιβλίου για τις εμπορικές επιχειρήσεις και τις βιομηχανικές καθώς και τις συνέπειες από την μη τήρηση ή πλημμελή τήρηση του βιβλίου αυτού.

Η γραμμογράφηση του βιβλίου αποθήκης είναι αποτέλεσμα των αναγκών κάθε επιχείρησης. Έτσι, μπορούμε να δούμε διάφορες γραμμογραφήσεις του βιβλίου από επιχείρηση σε επιχείρηση ανάλογα με το σκοπό και τις ανάγκες που εξυπηρετούν (σχ. 1, 2).

<b>ΜΑΛΛΙΝΕΣ ΖΑΚΕΤΕΣ</b>				
<b>ΗΜ/ΝΙΑ ΠΡΑΞΗΣ</b>	<b>ΤΕΜΑΧΙΑ</b>	<b>ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔΟΣ</b>	<b>ΑΓΟΡΕΣ</b>	<b>ΠΩΛΗΣΕΙΣ</b>

Σχ. 1

ΖΑΧΑΡΗ						
ΗΜΕΡ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔΟΣ	ΑΓΟΡΕΣ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ	
					ΑΓΟΡΩΝ	ΠΩΛΗΣΕΩΝ

Σχ. 2

Στην περίπτωση του σχ.1 μία επιστροφή αγοράς ή πώλησης του αγαθού θα αναγραφεί αφαιρετικά. Τεχνικά αυτό γίνεται είτε καταγράφοντας τα στοιχεία της πράξης μέσα σε παρένθεση, είτε καταγράφοντας τα στοιχεία με κόκκινη μελάνι, τόσο στο ημερολόγιο όσο και στο βιβλίο αποθήκης. Τα ποσά που θα καταχωρηθούν με κόκκινη μελάνι δεν θα προστεθούν στο άθροισμα αλλά θα αφαιρεθούν ώστε το άθροισμα της εισαγωγής να ισούται με τις πραγματικές αγορές και το άθροισμα της εξαγωγής με τις πραγματικές πωλήσεις<sup>1</sup>.

Στα δύο σχήματα παρουσιάζονται δύο πολύ απλές μορφές που μπορεί να έχουν τα βιβλία αποθήκης. Μία εμπορική επιχείρηση όμως που υποχρεώνεται από τον Κ.Β.Σ. να το τηρεί υποχρεωτικά θα πρέπει να αναγράφει και άλλα συμπληρωματικά στοιχεία όπως ο αριθμός και το είδος παραστατικού της πράξης, το ονοματεπώνυμο του εκδότη του στοιχείου κτλ..

Στο σημείο αυτό πρέπει να αναφερθεί ότι η λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων, αρχίζει από την *ουσιαστική* ή *τυπική* παραλαβή της.

*Ουσιαστική παραλαβή* έχουμε όταν μαζί με τα συνοδευτικά έγγραφα (τιμολόγιο, κτλ.) γίνεται και η παραλαβή των αγαθών.

<sup>1</sup> Με τον ίδιο τρόπο θα καταχωρηθούν οι ποσότητες και αξίες των αγαθών που καταστράφηκαν ή χάθηκαν



*Τυπική*, είναι η παραλαβή μόνο των συνοδευτικών εγγράφων ενώ τα αγαθά παραμένουν στην αποθήκη του προμηθευτή ή τρίτου.

Τι γίνεται όμως όταν μία επιχείρηση έχει ήδη στην κατοχή της διάφορα αποθέματα και πώς τα παρακολουθεί; Ας δούμε τα πράγματα από την αρχή.

**2.4.2** Υποθέτουμε ότι μία εμπορική επιχείρηση εμπορεύεται έτοιμα ενδύματα και ότι από το βιβλίο αποθήκης της προκύπτουν τα εξής στοιχεία για ένα είδος (στο τέλος της χρήσεως).

ΥΦΑΣΜΑΤΙΝΑ ΠΑΝΤΕΛΟΝΙΑ				
ΗΜ/ΝΙΑ	ΤΕΜΑΧΙΑ	ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔΟΣ	ΑΓΟΡΕΣ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ
1/1 Α.Α	20	1.000	20.000	
15/05	20	1.500	30.000	
20/09	25	1.700		42.500

Σε αυτή τη χρονική στιγμή, δηλ. στο τέλος της χρήσεως, η επιχείρηση πρέπει να προβεί σε **απογραφή** για να προσδιορίσει την αξία των αποθεμάτων λήξεως και του κόστους των πωλήσεων.

Η απογραφή μπορεί να γίνει είτε εξωλογιστικά είτε εσωλογιστικά είτε και τα δύο.

**Εξωλογιστική απογραφή** έχουμε όταν οι άνθρωποι της επιχείρησης κάνουν πραγματική καταμέτρηση των αγαθών που υπάρχουν μέσα στην επιχείρηση.

**Εσωλογιστική απογραφή** έχουμε όταν η απογραφή των αγαθών γίνεται από τα δεδομένα των βιβλίων που τηρεί η επιχείρηση. Για την εσωλογιστική απογραφή, εφαρμόζονται στην πράξη δύο

συστήματα της περιοδικής απογραφής και της διαρκούς απογραφής.

Κατά το σύστημα της περιοδικής απογραφής, η αξία των αγοραζόμενων αποθεμάτων καταχωρείτε στη χρέωση των οικείων λογαριασμών αποθεμάτων και δεν τηρούνται αναλυτικοί λογαριασμοί κατ' είδος, ποσότητα και αξία. Κατά την πώληση, δεν γίνεται στους λογαριασμούς καμία εγγραφή για την απεικόνιση του κόστους των πωλημένων. Η εγγραφή αυτή γίνεται περιοδικά ύστερα από πραγματική καταμέτρηση και η αποτίμηση τους στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας.

Με τα δεδομένα του παραδείγματος θα έχουμε:

Αποθέματα ενάρξεως (από προηγ. χρήση)	20.000
Πλέον: Αγορές της χρήσης	30.000
Σύνολο αγαθών προς διάθεση	<u>50.000</u>
Μείον: Απόθεμα λήξεως	7.500
Κόστος πωλημένων	<u>42.500</u>

Το σύστημα της περιοδικής απογραφής χρησιμοποιείται συνήθως από τις επιχειρήσεις που πωλούν λιανικά μεγάλη ποικιλία εμπορευμάτων σε χαμηλές τιμές.

Κατά το σύστημα της διαρκούς απογραφής, εκτός από τους γενικούς λογαριασμούς αποθεμάτων, τηρείται και ιδιαίτερη μερίδα για κάθε είδος αποθέματος στην οποία καταχωρούνται οι εισαγωγές και εξαγωγές κατά ποσότητα συνήθως δε και κατ' αξία. Η καταμέτρηση των αποθεμάτων (φυσική απογραφή) δεν είναι αναγκαία παρά μόνο για έλεγχο.

## 2.5 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ

**2.5.1** Μετά την απογραφή των αποθεμάτων στο τέλος χρήσης, θα πρέπει να αποτιμηθούν με σκοπό να προσδιοριστεί η αξία με την οποία θα εμφανιστούν στον ισολογισμό και να προσδιοριστεί το κόστος των πωλήσεων που αυτό συνεπάγεται προσδιορισμό του αποτελέσματος της χρήσεως. Μεταξύ της αξίας των αποθεμάτων λήξης και του αποτελέσματος της χρήσης υπάρχει μία ανάλογη σχέση ενώ μεταξύ της αξίας των αποθεμάτων λήξης και του κόστους των πωληθέντων η σχέση είναι αντίστροφη.

Η αποτίμηση των αποθεμάτων διενεργείται πάντα σύμφωνα με κάποιες αρχές:

➤ Η αρχή του ιστορικού κόστους, δηλαδή του κόστους κτήσης των αποθεμάτων που βάση αυτού καταχωρούνται τα αποθέματα κατά την απόκτηση τους. Τα αποθέματα τέλους χρήσης αποτιμούνται με βάση αυτή την αρχή εκτός αν η αξία τους μειώθηκε για διάφορους λόγους οπότε αποτιμούνται με βάση την αρχή της συντηρητικότητας, δηλαδή στην χαμηλότερη δυνατή τιμή που υπάρχει ευχέρεια να χρησιμοποιηθεί.

➤ Η αρχή της συνέπειας, σύμφωνα με την οποία οι μέθοδοι αποτίμησης δεν μπορούν να μεταβάλλονται από χρονιά σε χρονιά για να μπορούν να είναι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συγκρίσιμες.

**2.5.2** Υπάρχει μεγάλη πληθώρα μεθόδων αποτίμησης οι οποίες μπορούν να ομαλοποιηθούν σε τρεις κατηγορίες: α) μέθοδοι που βασίζονται στο κόστος κτήσης, β) μέθοδοι που απομακρύνονται

---

από το κόστος κτήσης και γ) μέθοδοι εκτίμησης της αξίας των αποθεμάτων.

Για την αποτίμηση των αποθεμάτων ο Κ.Β. Σ. (Π.δ. 186/1992) με την διάταξη του άρθρου 28 §1 ορίζει τα εξής:

«Τα αποθέματα αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής τους και της τιμής στην οποία η επιχείρηση μπορεί να το αγοράσει ή να το παράγει κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού. Εάν η τελευταία αυτή τιμή είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσης αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε η αποτίμηση γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία».

Αυτό σημαίνει με απλά λόγια ότι η αποτίμηση των αποθεμάτων γίνεται πάντα στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ αξίας κτήσεως και τρέχουσας.

Πριν δούμε όμως μερικές από τις βασικές μεθόδους αποτίμησης των αποθεμάτων, ας δούμε τι αναφέρει το Ε.Γ.Λ.Σ. σχετικά με «όρους» που αναφέρθηκαν.

### **2.5.3 α) Το ιστορικό κόστος παραγωγής**

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

---

**β) Η τρέχουσα τιμή αγοράς**

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ., τρέχουσα τιμή αγοράς είναι η τιμή αντικατάστασης του συγκεκριμένου αποθέματος, δηλαδή η τιμή στην οποία η οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα να προμηθευτεί τα αγαθά, κατά την ημέρα συντάξεως της απογραφής, από την συνήθη αγορά, με συνήθεις όρους και κάτω από τις κανονικές συνθήκες, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη περιπτωσιακά και προσωρινά γεγονότα που προκαλούν αδικαιολόγητες διακυμάνσεις τιμών. Η τρέχουσα τιμή αγοράς διαμορφώνεται με τον συνυπολογισμό όλων των στοιχείων του κόστους κτήσεως.

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

**γ) Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία**

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ., καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η τιμή πώλησης του αποθέματος στην οποία συνυπολογίζεται ότι αυτό θα πωληθεί κάτω από συνθήκες ομαλής πορείας των εργασιών της οικονομικής μονάδος, μειωμένη με το κόστος ολοκλήρωσεως της επεξεργασίας και με τα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα χρησιμοποιηθούν για την επίτευξη της πώλησης.

## 2.6 ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ

2.6.1 Όπως προαναφέρθηκε θα επακολουθήσουν μερικές από τις βασικές αποτίμησης οι οποίες θα βασίζονται στα ακόλουθα δεδομένα:

ΗΜΕΡ.		ΜΟΝΑΔΕΣ		ΚΟΣΤΟΣ	ΑΞΙΑ	ΠΩΛΗΜΕΝΕΣ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ
				ΜΟΝΑΔΑΣ		ΜΟΝΑΔΕΣ	ΜΟΝΑΔΩΝ
Ιαν. 1	Αρχικό απόθεμα	100	x	10	= 1.000	-	100
Ιαν. 15	Αγορά	200	x	15	= 3.000	-	300
Φεβ. 3	Πώληση	-				200	100
Φεβ.10	Αγορά	300	x	16	= 4.800	-	400
Φεβ.20	Πώληση	-				350	50
Φεβ.25	Αγορά	200	x	17	= 3.400	-	250
Φεβ.27	Πώληση	-				100	150
		<u>800</u>			<u>12.200</u>	<u>650</u>	

### 2.6.2 Μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους

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

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

Η μέθοδος αυτή ενδείκνυται σε επιχειρήσεις που εφαρμόζουν το σύστημα της περιοδικής απογραφής, οπότε στο τέλος της περιόδου που προσδιορίζεται το μέσο σταθμικό κόστος απογράφονται τα μένοντα και προσδιορίζεται η αξία αυτών και το κόστος των πωλημένων.

Ας δούμε όμως τι συμβαίνει με τη μέθοδο αυτή βασιζόμενοι στα δεδομένα της παραγράφου 2.6.1.

Αποθέματα ενάρξεως:	100	x 10 =	1.000
Αγορές:			
		200	x 15 = 3.000
		300	x 16 = 4.800
	700	200	x 17 = 3.400
		700	11.200
	<u>800</u>		<u>12.200</u>

Σύμφωνα με τον τύπο:  $\frac{1000 + 11.200}{100 + 700} = \frac{12.200}{800} = 15,25$  Μέσο σταθμ. Κόστος.

Οπότε: α. Αξία αποθέματος:  $150 \times 15,25 = 2.287,5$

β. Αξία πωλημένων:  $650 \times 15,25 = 9.912,5$

### 2.6.3 Μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων

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

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

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

Με τη μέθοδο αυτή και βασιζόμενοι στα δεδομένα της παραγράφου 2.6.1 θα έχουμε την εξής εικόνα.

		ΧΡΕΩΣΗ			ΠΙΣΤΩΣΗ			ΥΠΟΛΟΙΠΟ		
ΗΜΕΡ	Αγορές Πωλήσεις	Μονάδες	Κόστος Μονάδας	Συνολικό Κόστος	Μονάδες	Κόστος Μονάδας	Συνολικό Κόστος	Μονάδες	Κόστος Μονάδας	Συνολικό Κόστος
Ιαν. 1	Απόθεμα έναρξης							100	10	1000
Ιαν. 15	Αγορά	200	15	3000				200	15	3000
								300	13,33 <sup>1</sup>	4000
Φεβ. 3	Πώληση				200	13,33	2666	100	13,33	1333
Φεβ. 10	Αγορά	300	16	4800				400	15,33 <sup>2</sup>	6133
Φεβ. 20	Πώληση				350	15,33	5366	50	15,33	767
Φεβ. 25	Αγορά	200	17	3400				250	16,66 <sup>3</sup>	4167
Φεβ. 27	Πώληση				100	16,66	1666	150	16,66	2499

<sup>1</sup> Η μέση τιμή υπολοίπου 13,33 προκύπτει σύμφωνα με τον τύπο της μεθόδου, έτσι:

$$\frac{1000+3000}{100+200} = \frac{4000}{300} = 13.33$$

<sup>2</sup> Ομοίως έχουμε:

$$\frac{1333+4800}{100+300} = \frac{6133}{400} = 15.33$$

<sup>3</sup> Ομοίως έχουμε και:

$$\frac{767+3400}{50+200} = \frac{4167}{250} = 16.66$$



#### 2.6.4 Μέθοδος πρώτη εισαγωγή - πρώτη εξαγωγή (FIFO)<sup>1</sup>

Η μέθοδος αυτή βασίζεται στην εκδοχή ότι η πρώτη εισαγωγή εξάγεται πρώτη και τα αποθέματα τέλους χρήσεως προέρχονται από τις τελευταίες αγορές. Έτσι, λοιπόν, τα αποθέματα τέλους χρήσεως αποτιμούνται σε τιμές που πλησιάζουν προς τις τρέχουσες τιμές αγοράς οπότε η αξία των αποθεμάτων που εμφανίζονται στον ισολογισμό είναι ορθότερη σε σύγκριση με εκείνη που δίνουν άλλες μέθοδοι και ειδικότερα η LIFO, η οποία θα παρουσιαστεί στην επόμενη παράγραφο.

Αναπτύσσουμε τη μέθοδο βασιζόμενοι στα δεδομένα της παραγράφου 2.6.1 με τα δύο συστήματα απογραφής:

##### α. Περιοδική απογραφή

Απόθεμα ενάρξεως μονάδες	100	x	10	=	1.000
Πλέον Αγορές μονάδες	200	x	15	=	3.000
	300	x	16	=	4.800
	<u>200</u>	x	<u>17</u>	=	<u>3.400</u>
					11.200
					12.200
Μείον Απόθεμα λήξεως μονάδες	150	x	17	=	<u>2.550</u>
Κόστος πωλήσεων					<u>9.650</u>

<sup>1</sup> First In First Out

## β. Διαρκής απογραφή

		ΧΡΕΩΣΗ			ΠΙΣΤΩΣΗ			ΥΠΟΛΟΙΠΟ		
ΗΜΕΡ.	Αγορές Πωλήσεις	Μονάδες	Κόστος Μονάδας	Συνολικό Κόστος	Μονάδες	Κόστος Μονάδας	Συνολικό Κόστος	Μονάδες	Κόστος Μονάδας	Συνολικό Κόστος
Ιαν. 1	Απόθεμα έναρξης							100	10	1.000
Ιαν. 15	Αγορά	200	15	3000				<u>200</u>	15	<u>3.000</u>
								300		4.000
Φεβ. 3	Πώληση				100	10	1000			
					100	15	1500	100	15	1.500
Φεβ. 10	Αγορά	300	16	4800				<u>300</u>	16	<u>4.800</u>
								400		6.300
Φεβ. 20	Πώληση				100	15	1500			
					250	16	4000	50	16	800
Φεβ. 25	Αγορά	200	17	3400				<u>200</u>	17	<u>3.400</u>
								250		4.200
Φεβ. 27	Πώληση				50	16	800			
					50	17	850	<u>150</u>	17	<u>2.550</u>
		700		11.200	650		9.650			

Η μέθοδος FIFO παρουσιάζει μία αδυναμία. Σε περιόδους πληθωρισμού υπερεκτιμά τα λογιστικά κέρδη με συνέπεια την πληρωμή αυξημένου φόρου εισοδήματος. Αντίθετα, σε περιόδους μειώσεως των τιμών το αποτέλεσμα υποεκτιμάται με αποτέλεσμα ο φόρος εισοδήματος να είναι μειωμένος.

2.6.5 Μέθοδος τελευταία εισαγωγή - πρώτη εξαγωγή (LIFO)<sup>1</sup>

Η μέθοδος αυτή βασίζεται στην εκδοχή ότι η πρώτη εξαγωγή προέρχεται από την τελευταία εισαγωγή. Τα αποθέματα τέλους χρήσεως προέρχονται από τις παλαιότερες εισαγωγές. Είναι

<sup>1</sup> Last In First Out

ακριβώς αντίθετη από την FIFO και ενδείκνυται σε περιόδους έντονου πληθωρισμού.

Ας δούμε, λοιπόν, τι συμβαίνει με αυτή τη μέθοδο με τα στοιχεία που έχουμε από την παράγραφο 2.6.1 και με τα δύο συστήματα απογραφής:

#### α. Περιοδική απογραφή

Απόθεμα ενάρξεως μονάδες	100	x	10	=	1.000	
Πλέον Αγορές μονάδες	200	x	15	=	3.000	
	300	x	16	=	4.800	
	200	x	17	=	3.400	11.200
						<u>12.200</u>

Μείον Απόθεμα λήξεως

150 {	50x10 (από απόθεμα ενάρξεως)	500	
	100x17 (από αγορά 25/2)	<u>1.700</u>	<u>2.200</u>
	Κόστος πωλήσεων		<u>10.000</u>

#### β. Διαρκής απογραφή

ΗΜΕΡ.	Αγορές Πωλήσεις	ΧΡΕΩΣΗ			ΠΙΣΤΩΣΗ			ΥΠΟΛΟΙΠΟ		
		Μονάδες	Κόστος Μονάδας	Συνολικό Κόστος	Μονάδες	Κόστος Μονάδας	Συνολικό Κόστος	Μονάδες	Κόστος Μονάδας	Συνολικό Κόστος
Ιαν. 1	Απόθεμα έναρξης							100	10	1.000
Ιαν. 15	Αγορά	200	15	3000				<u>200</u>	15	<u>3.000</u>
								300		4.000
Φεβ. 3	Πώληση				200	15	3000	100	10	1.000
Φεβ. 10	Αγορά	300	16	4800				<u>300</u>	16	<u>4.800</u>
								400		5.800
Φεβ. 20	Πώληση				300	16	4.800			
					50	10	500	50	10	500
Φεβ. 25	Αγορά	200	17	3400				<u>200</u>	17	<u>3.400</u>
								250		3.900
Φεβ. 27	Πώληση				100	17	1.700	50	10	500
								100	17	1.700
		<u>700</u>		<u>11.200</u>	<u>650</u>		<u>10.000</u>	<u>150</u>		<u>2.200</u>

## 2.7 Η επίδραση του πληθωρισμού στα αποθέματα

Τα αποθέματα σε περιόδους πληθωρισμού αποτελούν το επίκεντρο των διαχειριστικών φροντίδων, γιατί ο επιχειρηματίας πρέπει να τιμολογεί στη διαβλεπόμενη τιμή αντικατάστασης.

Συνήθης είναι η περίπτωση που το αντίτιμο πώλησης υπερκαλύπτει μεν το κόστος (κτήσης), δεν καλύπτει όμως την τιμή που απαιτείται (λόγω του πληθωρισμού) για την μεταγενέστερη αντικατάσταση του πωληθέντος. Στην περίπτωση αυτή η επιχείρηση πραγματοποιεί ένα χρηματικό πλεόνασμα που λογιστικά εμφανίζεται σαν κέρδος, κι όμως αυτό δεν είναι τίποτε άλλο παρά ένα τμήμα της απώλειας της αγοραστικής δύναμης των δραχμών, οι οποίες συγκροτούν το ιστορικό κόστος κτήσης του πράγματος που πωλήθηκε. Για αποσαφήνιση του θέματος δίνεται το εξής παράδειγμα.

Έστω ότι η επιχείρηση «Χ» έχει αρχικό απόθεμα 1000 μονάδες αξίας, 100δρχ/μονάδα. Τα γενικά έξοδα ανέρχονται στο 30% του αρχικού αποθέματος ή των μετέπειτα αγορών και το κέρδος σε ποσοστό 40%. Η επιχείρηση δεν χρησιμοποιεί ξένα κεφάλαια και εξαντλεί το αρχικό απόθεμα και τις μετέπειτα αγορές και αντικαθιστά τις μονάδες στον ίδιο αριθμό. Ακολουθώς φαίνεται πως επηρεάζονται τα αποθέματα σε πληθωρισμό 50% ως 200%.

ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ<sup>1</sup>

A.A. 1000μον x 100 =	100.000	Κόστος πωληθέντων	130.000
Γεν. έξοδα 30% <sup>2</sup>	<u>30.000</u>	Κέρδος 40% <sup>3</sup>	<u>52.000</u>
	130.000		182.000 <sup>4</sup>

Πουλώντας η επιχείρηση όλα τα αποθέματα θα εισπράξει 182.000 από τις οποίες πρέπει να αγοράσει νέο εμπόρευμα και να υπολογιστεί το 30% των γενικών εξόδων που περιλαμβάνονται μέσα στο ποσό που εισπράχθηκε. Άρα:

$$\frac{182.000 \times 30}{130} = 42.000 \text{ γεν. έξοδα (μέθοδος αποφορολόγησης)}$$

Οπότε η επιχείρηση θα διαθέτει για αγορά εμπορεύματος:

$$182.000 - 42.000 = 140.0000$$

Με δεδομένα τώρα το ποσό που διαθέτει η επιχείρηση για αγορά εμπορεύματος και την τιμή της μονάδος του εμπορεύματος βρίσκουμε τις μονάδες εμπορεύματος που θα αγοράσει η επιχείρηση. Η τιμή μονάδος του εμπορεύματος με πληθωρισμό 150 ή 50% θα ανέλθει στις 150 αντί των 100 που είχαμε με πληθωρισμό 100 ή 0%. Οπότε:

$$140.000 : 150 = 933 \text{ μονάδες (περίπου)}$$

<sup>1</sup> Τα αποθέματα παρουσιάζονται με πληθωρισμό 0% ή 100 (βάση).

<sup>2</sup> Τα γενικά έξοδα υπολογίζονται πάνω στην αξία του αποθέματος.

<sup>3</sup> Το κέρδος υπολογίζεται πάνω στο κόστος πωληθέντων.

<sup>4</sup> Είναι η τιμή που θα εισπράξει η επιχείρηση μετά την πώληση όλου του αποθέματος.

Με αυτά τα δεδομένα η κατάσταση διαμορφώνεται ως εξής:

#### ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

933 μον. x 150 =	140.000	Κόστος πωληθέντων	182.000
Γεν. έξοδα 30%	42.000	Κέρδος 40%	72.800
	<u>182.000</u>		<u>254.800</u>

Ακολουθώντας την ίδια διαδικασία υπολογισμού των γενικών εξόδων της τιμής (που με πληθωρισμό 200% ή 300%) και των μονάδων θα έχουμε την ακόλουθη εικόνα των αποθεμάτων:

#### ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

654 μον. x 300 =	196.000	Κόστος πωληθέντων	254.800
Γεν. έξοδα 30%	58.800	Κέρδος 40%	101.920
	<u>254.800</u>		<u>356.720</u>

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup>**

### **Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ**

### 3.1 Λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων

3.1.1 Η λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων αρχίζει ουσιαστικά με την απόκτηση αυτών από αγορές στο εσωτερικό ή το εξωτερικό. Ξεκινώντας τη λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων, θα ασχοληθούμε αρχικά με τις αγορές από το εσωτερικό σε επιχειρήσεις που τηρούν το Ε.Γ.Λ.Σ. μερικώς και στη συνέχεια θα αναπτύξουμε τις αγορές από το εξωτερικό και τις επιχειρήσεις εκείνες που τηρούν πλήρες Ε.Γ.Λ.Σ. και βιβλίο αποθήκης.

3.1.2 Σε μία αγορά από εσωτερικό χρεώνουμε τον υπολογαριασμό «αγορές χρήσεως» με την παραλαβή των αγαθών βάση του τιμολογίου και των λοιπών συνοδευτικών εγγράφων που επέρχονται την επιχείρηση. Αυτή η χρέωση γίνεται με την τιμή κτήσης των αγαθών η οποία συντίθεται από την τιμολογιακή αξία του εμπορεύματος αυξημένη με τυχόν ειδικά έξοδα αγοράς (μεταφορικά κτλ.) και μειωμένη με τις ενδεχόμενες εκπτώσεις.

Ας δούμε όμως μερικά παραδείγματα αγοράς εμπορευμάτων και τις εγγραφές που θα πρέπει να διενεργήσει η επιχείρηση.

Έστω ότι το εμπορικό κατάστημα ετοιμών ενδυμάτων «POSTO» έχει μία παραγγελία στην «LEVI'S A.E.» και παραλαμβάνει στις 08.01.1996 το εμπόρευμα μαζί με το Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής με τα στοιχεία: Τ-ΔΑ Νο 1356, παντελόνια 10 τεμάχια x 5.000 δρχ./τεμ., φούστες υφασμάτινες 15 τεμάχια x 3.000 δρχ./τεμ., Φ.Π.Α. 18%. Το τιμολόγιο είναι επί πιστώσει.



Η επιχείρηση θα πρέπει να διενεργήσει την ακόλουθη λογιστική εγγραφή:

20	Εμπορεύματα		112.100
20.00	Παντελόνια		
20.00.01	Αγορές χρήσεως	50.000	
20.01	Υφασμάτινες φούστες		
20.01.01	Αγορές χρήσεως	45.000	
54	Υποχρεώσεις από φόρους τέλη		
54.00	Φ.Π.Α.		
54.00.20	Φ.Π.Α. εισροών		
54.00.20.18	Φ.Π.Α. αγορών με συντ. 18%	17.100	
εις 50	Προμηθευτές		112.100
50.00	Προμηθευτής εσωτερικού		
50.00.00	LEVI'S A.E.	112.100	

Αγορά εμπορεύματος T-ΔΑ Νο 1356 από LEVI'S A.E.

Στην περίπτωση που περιερχόταν σε μία επιχείρηση τιμολόγια πριν από την παραλαβή των εμπορευμάτων **δεν διενεργούνται εγγραφές.**

Μία άλλη περίπτωση είναι αυτή που κατά το τέλος της χρήσεως λαμβάνεται τιμολόγιο για αγορά αγαθών που δεν έχουν παραληφθεί αλλά έχουν φορτωθεί για λογαριασμό και με ευθύνη της επιχείρησης. Τότε θα πρέπει να γίνει η εξής εγγραφή:

36	Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού	
36.02	Αγορές από παραλαβή	
εις 50	Προμηθευτές	
50.00	Προμηθευτές εσωτερικού	

Ο λογαριασμός 36.02 τακτοποιείται στην επόμενη χρήση κατά την παραλαβή των αγαθών με την εγγραφή:

20	Εμπορεύματα	
20.00	Είδος Α'	
20.00.01	Αγορές χρήσεως	
εις 36	Μεταβατικοί λογ/σμοί ενεργητικού	
36.02	Αγορές από παραλαβή	

Μία αρκετά συνηθισμένη εμπορική πράξη είναι και η χορήγηση έκπτωσης. Μία έκπτωση που χορηγείται είναι αυτή που αναγράφεται στο τιμολόγιο αλλά και αυτή που δίνεται με έκδοση πιστωτικού τιμολογίου.

Όλες οι χορηγούμενες εκπτώσεις, ανεξάρτητα από τον λόγο που χορηγούνται και σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ., το Ε.Γ.Λ.Σ. και την Αγορανομική Νομοθεσία, θεωρούνται μειωτικές της τιμής κτήσεως των αγαθών. Παίρνουμε ένα παράδειγμα έκπτωσης για να δούμε τη λογιστική αντιμετώπιση αυτής της πράξης.

Έστω ότι η εταιρεία «LEVI'S A.E.» εκδίδει ένα πιστωτικό τιμολόγιο με αριθμό 158 στην επιχείρηση «POSTO» για τις αγορές που έχει πραγματοποιήσει σε διάφορα είδη με καθαρή αξία 50.000 δραχ.

Σε μία τέτοια περίπτωση όπου ο διαχειρισμός των εκπτώσεων αγορών δεν είναι εύκολος ή εφικτός το Ε.Γ.Λ.Σ. προβλέπει τους προαιρετικούς υπολογαριασμούς 20.98, 24.98, 26.98 και 28.98.

Έτσι, η επιχείρηση «POSTO» θα πρέπει να κάνει την εξής εγγραφή:

50	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		59.000
50.00	Προμηθευτές εσωτερικού		
50.00.00	LEVI's A.E.	59.000	
εις 20	ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ		50.000
20.98	Έκπτώσεις αγορών εμπ/μάτων	50.000	
54	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΤΕΛΗ		9.000
54.00	Φ.Π.Α.		
54.00.20	Φ.Π.Α. εισροών		
54.00.20.18	Φ.Π.Α. αγορών με συντ. 18%	9.000	
<u>Χορήγηση έκπτωσης με το Π.Τ. Νο 158</u>			

Στην περίπτωση όπου η έκπτωση χορηγείται για ένα συγκεκριμένο είδος, τότε στην πίστωση αντί του λογαριασμού 20.98 θα είχαμε

τον 20.00 Είδος ... με τον τριτοβάθμιο 20.00.02 «Εκπτώσεις αγορών είδους...».

Στο τέλος της χρήσεως, τα υπόλοιπα των υπολογαριασμών των εκπτώσεων αγορών μεταφέρονται στους αντίστοιχους υπολογαριασμούς στις «Αγορές χρήσεως» ως εξής:

20	Εμπορεύματα
20.00	Είδος ...
20.00.02	Εκπτώσεις αγορών είδους ...
εις 20	Εμπορεύματα
20.00	Είδος
20.00.01	Αγορές χρήσεως

Υπάρχει επίσης, και μία άλλη ιδιαίτερη περίπτωση έκπτωσης. Είναι οι εκπτώσεις επί των αγορών βάση συμφωνίας που έχει κάνει η επιχείρηση με τους προμηθευτές της, χωρίς όμως να της έχει αναγγελθεί η έκπτωση μέχρι το τέλος της χρήσεως, δηλαδή δεν έχει έρθει το σχετικό πιστωτικό τιμολόγιο.

Έστω, ότι η επιχείρηση «POSTO» δικαιούται, λόγω ύψους των παραγγελιών της, έκπτωση από την εταιρεία «LEVI'S A.E.» ύψους 100.000 δρχ. αλλά δεν έχει περιέλθει στην κατοχή της το σχετικό πιστωτικό τιμολόγιο μέχρι το τέλος της χρήσεως. Η επιχείρηση «POSTO» μπορεί να κάνει στις 31/12 την εξής εγγραφή:

36	Μεταθετικοί λογαριασμοί ενεργητικού	100.000
36.03	Εκπτώσεις επί αγορών χρήσεως υπό διακ/σμό	100.000
εις 20	Εμπορεύματα	100.000
20.98	Εκπτώσεις αγορών	100.000

Όταν η επιχείρηση «POSTO» λάβει το πιστωτικό τιμολόγιο στη νέα χρήση, τότε θα πρέπει να κάνει την εγγραφή:

50	Προμηθευτές		100.000
50.00	Προμηθευτές εσωτερικού	100.000	
50.00.00	LEVI'S AE		100.000
εις 36	Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού		
36.03	Εκπτώσεις αγορών χρήσεως υπό διακ/σμό	100.000	

Έστω τώρα ότι η επιχείρηση παραλαμβάνει ένα εμπόρευμα από την LEVI'S, 10 μπλούζες x 5.000 δρχ. καθαρή αξία αλλά δεν τις έχει περιέλθει κανένα παραστατικό αξίας. Κατά την παραλαβή των αγαθών μπορεί να γίνει η εγγραφή :

20	Εμπορεύματα		
20.03	Μπλούζες		50.000
20.03.01	Αγορές χρήσεως	50.000	
54	Υποχρεώσεις από φόρους τέλη		
54.00	Φ.Π.Α.		
54.00.20	Φ.Π.Α. εισροών		
54.00.20.18	Φ.Π.Α. εισροών με συντελ. 18%	9.000	
εις 56	Μεταβατικοί λογαριασμοί Πάθητικού		59.000
56.02	Αγορές υπό τακτοποίηση	59.000	

Μετά τη λήψη του σχετικού τιμολογίου θα πρέπει να γίνει εγγραφή τακτοποίησης του 56.02.

56	Μεταβατικοί λογ/σμοί παθητικού		59.000
56.02	Αγορές υπό τακτοποίηση	59.000	
εις 50	Προμηθευτές		
50.00	Προμηθευτές εσωτερικού		59.000
50.00.00	LEVI'S	59.000	

### 3.1.3 Αγορές από το εξωτερικό

Ο λογιστικός χειρισμός των αγορών από το εξωτερικό δεν διαφέρει ιδιαίτερα από αυτών των αγορών από το εσωτερικό.

Οι αγορές καταχωρούνται στον λογαριασμό «Αγορές χρήσεως», και η χρέωση γίνεται βάση των τιμολογίων και των λοιπών δικαιολογητικών κατά την παραλαβή τους. Σε περίπτωση που δεν περιέρχονται στην επιχείρηση τα δικαιολογητικά έγγραφα κατά την παραλαβή των αγαθών, χρεώνονται οι λογαριασμοί αποθεμάτων με πίστωση του λογαριασμού 56.02 «Αγορές υπό τακτοποίηση», ο οποίος χρεώνεται αμέσως μετά την λήψη των παραστατικών με πίστωση του λογαριασμού των προμηθευτών ή του λογαριασμού 32 «Παραγγελίες στο Εξωτερικό» ή των χρηματικών διαθέσιμων.

Η χρέωση των λογαριασμών αγορών εξωτερικού γίνεται στο κόστος κτήσης αυτών, δηλαδή την τιμολογιακή αξία προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς όπως δασμοί εισαγωγής, ασφάλιση, φορτωεκφορτωτικά, ναύλα κτλ.. Αυτό το κόστος κτήσης, συγκεντρώνεται στον λογαριασμό 32.01 «Παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων» και στη συνέχεια το συνολικό κόστος μεταφέρεται στους λογαριασμούς των αγορών χρήσεως.

Η δραχμική αξία των αποθεμάτων που αγοράζονται από το εξωτερικό ανεξάρτητα από τον τρόπο διακανονισμού της συναλλαγματικής τους αξίας, υπολογίζεται με βάση την επίσημη τιμή του ξένου νομίσματος της ημέρας διακανονισμού της αξίας. Η ημέρα αυτή συμπίπτει με την ημερομηνία της σχετικής εκκαθάρισης της τράπεζας που μεσολαβεί για την εισαγωγή και σε

---

περίπτωση προεμβάσματος για όλο ή μέρος της αξίας, με την ημερομηνία του προεμβάσματος.

Η μεσολάβηση των εμπορικών τραπεζών στη διεξαγωγή των εισαγωγών (και εξαγωγών) είναι εντελώς απαραίτητα για τους συναλλασσόμενους, γιατί με την παρεμβολή μεταξύ αυτών της τραπεζικής πίστης, διαλύουν το κλίμα δυσπιστίας που πιθανόν να υπάρχει σε αυτούς. Επίσης, με την δικτύωση τους με άλλες τράπεζες στο εξωτερικό είναι σε θέση να εξασφαλίζουν πλήρη εξυπηρέτηση των συναλλασσόμενων σε παγκόσμιο επίπεδο.

Η τράπεζα αναλαμβάνει, εκτελώντας τις οδηγίες του πελάτη, όλη την εργασία εισαγωγής, δηλαδή, τη διενέργεια της πληρωμής του πωλητή, την παραλαβή των φορτωτικών εγγράφων και τον εφοδιασμό του πελάτη της με την απαιτούμενη άδεια εισαγωγής για την παραλαβή των εμπορευμάτων.

Επισημαίνεται ότι κατά την άσκηση του εξωτερικού εμπορίου, ανακύπτουν πολλές δυσχέρειες που οφείλονται κυρίως στον πολύπλοκο μηχανισμό διαδικασιών και διατυπώσεων που υπαγορεύονται είτε από τη νομοθεσία (κρατική, κοινοτική κτλ.) ή από κρατικά όργανα ελέγχου των εισαγωγών - εξαγωγών (Τράπεζα Ελλάδος, Υπουργείο Εμπορίου κ.α.) είτε από διεθνείς κανόνες.

Ακολουθεί ενδεικτικό παράδειγμα αγοράς από το εξωτερικό.

Η εταιρεία «POSTO» εισάγει κατ' ευθείαν από την Αμερικάνικη εταιρεία LEVI'S είδη αξίας \$5.000 (αξία εμπορεύματος \$4.600 και προμήθεια \$400) μέσω του καταστήματος της Εμπορικής Τράπεζας Καλλιθέας, μετρητοίς έναντι φορτωτικών εγγράφων. Η επιχείρηση «POSTO» καταβάλλει στην Εμπορική Τράπεζα παράβολο δρχ. 1.000, προμήθεια έγκρισης της εισαγωγής δρχ.

---

1.500, τέλος ελέγχου συναλλάγματος εισαγωγών 5.000 δρχ. και περιθώρια και προκαταβολές δασμών δρχ. 1.000.000.

Αρχικά η επιχείρηση «POSTO» θα διενεργήσει την εξής εγγραφή:

32	Παραγγελίες στο εξωτερικό	1.007.500	
32.01	Παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων	7.500	
32.04	Δεσμευμένα περιθώρια και δασμοί εισαγωγής	1.000.000	
εις 38	Χρηματικά διαθέσιμα Ταμείο	1.007.500	1.007.500
38.00			

Κατά το διακανονισμό και την έκδοση της εκκαθάρισης από την τράπεζα, η επιχείρηση καταβάλλει σε αυτή διάφορα έξοδα και αμοιβές δρχ. 40.000 καθώς και την αξία των εισαγόμενων δρχ. 662.400 (\$ 4.600 x 144) και την προμήθεια αντιπροσώπου δρχ. 56.800 (\$ 400 x 142).

Η επιχείρηση θα διενεργήσει τις ακόλουθες εγγραφές:

32	Παραγγελίες στο εξωτερικό	759.200	
32.01	Παραγγελίες κυκλόντων στοιχείων	759.200	
εις 38	Χρηματικά διαθέσιμα		759.200
38.00	Ταμείο	759.200	
20	Εμπορεύματα	766.700	
20.00	Παντελόνια		
20.00.01	Αγορές χρήσεως	766.700	
εις 32	Παραγγελίες στο εξωτερικό		766.700
32.01	Παραγγελίες κυκλόντων στοιχείων	766.700	
38	Χρηματικά διαθέσιμα	1.000.000	
38.00	Ταμείο	1.000.000	
εις 32	Παραγγελίες στο εξωτερικό		1.000.000
32.04	Δεσμευμένα περιθώρια και δασμοί εισαγωγής	1.000.000	

### 3.1.4 Εμπορεύματα τρίτων

Είναι δυνατό σε μία επιχείρηση να περιέλθουν εμπορεύματα τρίτων με σκοπό την φύλαξη τους ή την πώληση τους. Η επιχείρηση θα πρέπει να ανοίξει ειδικούς λογαριασμούς (λογαριασμοί τήξεως) με τους οποίους θα παρακολουθεί τη θέση και τις μεταβολές του ξένου περιουσιακού στοιχείου. Το Ε.Γ.Λ.Σ. προβλέπει την τήρηση του ακόλουθου ζεύγους λογαριασμού τήξεως:

01 Αλλότρια περιουσιακά στοιχεία (λογ/σμός Ενεργητικού)

05 Δικαιούχοι αλλότριων περιουσιακών στοιχείων (λογ/σμός Παθητικού)

Η επιχείρηση, για τα εμπορεύματα των τρίτων που έλαβε θα ανοίξει το λογαριασμό 01 με χρέωση όπου θα εμφανίζεται η κατοχή του ξένου πράγματος και τον λογαριασμό 05 με πίστωση, ο οποίος θα εμφανίζει το χρέος της επιχείρησης προς τον ιδιοκτήτη του ξένου πράγματος.

Οι συνηθέστερες συμβάσεις, βάση των οποίων μία επιχείρηση κατέχει αλλότρια περιουσιακά στοιχεία είναι η παρακαταθήκη, το ενέχυρο, το χρησιδάνειο και η δόση κατά παράκληση.

Στο υπόδειγμα του ισολογισμού του Ε.Γ.Λ.Σ. οι λογαριασμοί τάξεως δεν συναθροίζονται με τα αθροίσματα του λογαριασμού ουσίας του ενεργητικού και παθητικού, αλλά αθροίζονται ως ιδιαίτερη κατηγορία λογαριασμών και το άθροισμα τους αναγράφεται στον ισολογισμό.

Σε επόμενο κεφάλαιο ακολουθεί πλήρες παράδειγμα για την λογιστική παρακολούθηση των εμπορευμάτων για τρίτους, καθώς



---

επίσης, ο τρόπος τήρησης του βιβλίου αποθήκης αναλύεται στο κεφάλαιο της αναλυτικής λογιστικής.

### **3.1.5 Εμπορεύματα σε τρίτους**

Υπάρχουν περιπτώσεις όπου η επιχείρηση αποστέλλει εμπορεύματα σε τρίτους με σκοπό την πώληση τους, την επεξεργασία τους ή για ενέχυρο. Λογιστικά αυτό μπορεί να αποτυπωθεί με τον εξής χειρισμό:

Χρεώνουμε τους δευτεροβάθμιους 20.97, 21.97, 22.97 κτλ. με τίτλο «εμπορεύματα σε τρίτους», «προϊόντα έτοιμα σε τρίτους» αντίστοιχα με πίστωση των δευτεροβάθμιων 20.90, 21.90, 22.90 κτλ. οι οποίοι θα είναι αντίθετοι του υπολογαριασμού «αποθέματα απογραφής» και «αγορές χρήσης».

Ενδεικτικό παράδειγμα αποστολής εμπορευμάτων για πώληση από τρίτους παρουσιάζεται στο τρίτο κεφάλαιο των πωλήσεων στην §3.4 ενώ ο τρόπος τήρησης του βιβλίου αποθήκης, περιγράφεται στο κεφάλαιο της αναλυτικής λογιστικής.

## **3.2 Εμφάνιση των αποθεμάτων στον ισολογισμό**

Το Ε.Γ.Λ.Σ. και κατ' επέκταση ο νόμος, επιβάλλουν την εμφάνιση των αποθεμάτων στο κυκλοφορούν ενεργητικό με βάση το βαθμό ρευστοποιήσεως τους. Έτσι, η παρουσίαση των αποθεμάτων αρχίζει από το εμπόρευμα που έχουν σχετικά υψηλότερο βαθμό ρευστοποιήσεως και καταλήγει στις προκαταβολές για αγορές αποθεμάτων που θα έχουν χαμηλότερο βαθμό ρευστοποιήσεως. Η κατάταξη αυτή έρχεται σε αντίθεση προς τη γενική αρχή που διέπει το υπόδειγμα ισολογισμού του Ε.Γ.Λ.Σ. δηλαδή την αρχή κατατάξεως των περιουσιακών στοιχείων με σειρά αντίθετη του βαθμού ρευστοποιήσεως τους.

---

<b>Λογαριασμοί των αποθεμάτων</b>		<b>Λογαριασμοί ισολογισμού</b>	
20	Εμπορεύματα	⇒	Με ομώνυμο τίτλο
21	Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή	}	«Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή -
22	Υποπροϊόντα και υπολείμματα		Υποπροϊόντα και υπολείμματα»
23	Παραγωγή σε εξέλιξη	⇒	Με ομώνυμο τίτλο
24	Πρώτες και βοηθητικές ύλες - Υλικά συσκευασίας	}	«Πρώτες και βοηθητικές ύλες -
25	Αναλώσιμα υλικά		Αναλώσιμα υλικά - Ανταλλακτικά και
26	Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων		είδη συσκευασίας»
28	Είδη συσκευασίας		

Άλλοι λογαριασμοί που εμφανίζονται στην κατηγορία αποθεμάτων:

- 32.01 «Παραγγελίες στο εξωτερικό/ παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων»
  - 32.02 «Παραγγελίες στο εξωτερικό/ προεμβάσματα μέσω τραπεζών»
  - 32.03 «Παραγγελίες στο εξωτερικό/ ανέκκλητες πιστώσεις μέσω τραπεζών»
  - 50.04 «Προμήθειες - εγγυήσεις ειδών συσκευασίας»
  - 50.07 «Προμηθευτές - αντίθετος λογαριασμός ειδών συσκευασίας»
  - 50.05 «Προμηθευτές/ προκαταβολές σε προμηθευτές»
- τα χρεωστικά υπόλοιπα των προμηθευτών -

# **ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ**

## **Η ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΩΝ ΠΩΛΗΣΕΩΝ**

## Εισαγωγή

Στο δεύτερο μέρος θα ασχοληθούμε με την οργάνωση της λογιστικής των πωλήσεων που ανήκουν στην 7η ομάδα και στα κατ' είδος οργανικά έσοδα.

Αυτή η κατηγορία των εσόδων πηγάζει από την ομαλή και κανονική δραστηριότητα της επιχείρησης και αναφέρεται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως. Αυτά είναι τα *οργανικά έσοδα*.

*Ανόργανα έσοδα* είναι τα έσοδα τα οποία πηγάζουν από τυχαίες και συμπτωματικές πράξεις, που μαζί με τα έσοδα προηγούμενων χρήσεων, αφού περάσουν αντίστοιχα από τους λογαριασμούς 81 «έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα» και 82 «έσοδα προηγούμενων χρήσεων», θα καταλήξουν στο λογαριασμό 86 «αποτελέσματα χρήσεως».

Εκτενέστερα, στα οργανικά έσοδα κατ' είδος και στην ομάδα 7 του Ε.Γ.Λ.Σ. θα μπορούμε να καταχωρούμε έσοδα από πώληση αγαθών, από επιχορηγήσεις και επιδοτήσεις, από άλλες τακτικές ασχολίες, από το κόστος των παραγόμενων παγίων στοιχείων της ίδιας της επιχείρησης, από καταθέσεις, χρεόγραφα και τόκους.

Στα κατ' είδος οργανικά έσοδα δεν θα βρούμε έκτακτα και ανόργανα έσοδα, αλλά ούτε και ποσά που εισπράττει η επιχείρηση από τρίτους που έχει δανείσει ή δανείζεται. Αυτά ανήκουν στα έκτακτα και ανόργανα έσοδα και στον δευτεροβάθμιο υπολογαριασμό 81.01 «έκτακτα και ανόργανα έσοδα».

Πολλές φορές μέσα στα έσοδα στο τέλος της χρήσεως, υπάρχουν είτε «έσοδα» που δεν ανήκουν στη χρήση αυτή, όπως είναι τα προεισπραγμένα έσοδα, είτε έσοδα που ανήκουν στη χρήση αυτή αλλά θα εισπραχθούν σε επόμενες χρήσεις.

Στο τέλος της χρήσεως, πριν πιστωθούν τα υπόλοιπα τους στον λογαριασμό 80 «λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης», θα γίνουν εγγραφές τακτοποιήσεως των δουλευμένων και μη δουλευμένων εσόδων της χρήσεως αυτής, με την χρησιμοποίηση των μεταβατικών λογαριασμών Ενεργητικού (λογαριασμός 36), και Παθητικού (λογαριασμός 56).

Επίσης, πριν μπω στο κύριο κομμάτι των εσόδων και των πωλήσεων, υπάρχει άλλη μία διάκριση των εσόδων, που ανάλογα με την ομαλότητα των δραστηριοτήτων της επιχειρήσεως χωρίζονται σε ομαλά και ανώμαλα έσοδα.

*Ομαλά έσοδα* είναι τα έσοδα που πηγάζουν από την ομαλή και κανονική ροή των δραστηριοτήτων της επιχειρήσεως, ενώ *ανώμαλα έσοδα* είναι τα έσοδα που προέρχονται από έκτακτα ή απρόβλεπτα γεγονότα, έσοδα τα οποία δεν περιμένει κανείς όπως π.χ. αύξηση ή μείωση τιμών λόγω κάποιου απρόβλεπτου διεθνούς ή εθνικού γεγονότος.

Τέλος, βάση του Νόμου 2190/1920 το πιο σημαντικό στα έσοδα, είτε αυτά είναι από πώληση αγαθών, είτε από παροχή υπηρεσιών ή άλλο, είναι ο χρόνος πραγματοποίησης της πώλησης και όχι ο χρόνος εισπράξεως. Απαγορεύεται ρητά να σχηματίζονται προβλέψεις για έσοδα διότι αυτά μπορεί μέσα στην χρήση να μην ανταποκρίνονται στα πραγματικά έσοδα και να θέτουν σε κίνδυνο την ίδια την βιωσιμότητα της επιχείρησης. Επίσης, βάση του άρθρου 43 του Ν. 2190/1920 ορισμένα έσοδα τα οποία διαχωρίζονται κάθε έτος (που προέρχονται από ενοίκια, τόκους κ.α.) καταχωρούνται στα έσοδα της χρήσεως που ανήκουν ενώ εάν υπάρχουν έσοδα προηγούμενων χρήσεων, καταχωρούνται στον λογαριασμό 82 «έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων» στην πίστωση.

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup>**  
**ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΠΩΛΗΣΕΩΝ**

## 1 Γενικά περί πωλήσεων

Οι πωλήσεις ανήκουν στην ομάδα 7 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και αντιστοιχούν στην ομάδα 2 των αποθεμάτων.

Μία πώληση θεωρείται έσοδο όταν θα έχει πραγματοποιηθεί. Μία πώληση θεωρείται ότι έχει πραγματοποιηθεί:

- 1) όταν το εμπόρευμα εξάγεται από την αποθήκη και παραδίνεται στον αγοραστή,
- 2) όταν το εμπόρευμα εξάγεται από την αποθήκη και ταξιδεύει για λογαριασμό του αγοραστή,
- 3) όταν παραμείνει το εμπόρευμα στην αποθήκη του πωλητή, ύστερα από συνεννόηση αγοραστή και πωλητή.

Ειδικότερα, βάση του άρθρου 513 του αστικού κώδικα πώληση είναι η σύμβαση μεταξύ δύο προσώπων φυσικών ή νομικών κατά την οποία ο πωλητής υποχρεούται να μεταβιβάσει την κυριότητα του πωληθέντος πράγματος, ο δε αγοραστής υποχρεούται να πληρώσει το συμφωνηθέν τίμημα.

Από την παραπάνω σχέση του πωλητή με τον αγοραστή κατά την πράξη μίας αγοραπωλησίας διακρίνουμε δύο στάδια. Το πρώτο στάδιο είναι ενοχική (ή υποσχετική) σύμβαση, κατά την οποία ο πωλητής αναλαμβάνει την υποχρέωση να μεταβιβάσει την κυριότητα του πωληθέντος πράγματος στον αγοραστή και ο αγοραστής από την δική του πλευρά υποχρεούται να παραδώσει το τίμημα. Το δεύτερο στάδιο περιέχει την εμπράγματο (ή εκποιητική) σύμβαση, κατά την οποία παραδίδεται το εμπόρευμα στη συγκεκριμένη δική μας περίπτωση και μεταβιβάζεται η

---

κυριότητα του, οπότε ολοκληρώνεται ο σκοπός της αγοραπωλησίας (άρθρο 532 Α.Κ.).

Επίσης, από τον νόμο οι επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες να χωρίζουν τις πωλήσεις, σε πωλήσεις εσωτερικού και σε πωλήσεις εξωτερικού.

Οι πωλήσεις υπό δοκιμή δεν θεωρούνται πραγματοποιημένες διότι ο πελάτης δεν έχει δεχτεί να αγοράσει το εν λόγω εμπόρευμα. Κατά την διάρκεια της δοκιμής κύριος του εμπορεύματος είναι ο πωλητής και μόνο όταν τελειώσει το δοκιμαστικό στάδιο και αφού το αγαθό ικανοποιεί τον αγοραστή τίθεται στη διάθεση του αγοραστή. Αφού πληρώσει κάποιο ποσό για την δοκιμή η πώληση ολοκληρώνεται πλέον φορολογικώς και λογιστικώς τίθεται περίπτωση για έκδοση τιμολογίου και κρατείται ο Φ.Π.Α.. Όταν σταλεί το αγαθό για δοκιμή, θα έχει σταλεί με Δελτίο Αποστολής, ενώ όταν και αφού ολοκληρωθεί η πώληση θα εκδοθεί<sup>1</sup> «Τιμολόγιο Πώλησης».

Η πώληση με δόσεις θεωρείται πραγματοποιημένη, διότι το εμπόρευμα έχει ήδη παραδοθεί στον αγοραστή.

### 1.1 Χονδρική και Λιανική Πώληση

Βάση το Κ.Β.Σ. αλλά και όλων των λογιστικών βιβλίων που έχουμε υπόψη μας, υπάρχει μία βασική διάκριση της πώλησης. Η πώληση διακρίνεται σε Χονδρική και σε Λιανική.

*Χονδρική πώληση*, είναι όταν έχουμε πώληση αγαθών από επιτηδευματία προς άλλα πρόσωπα για την άσκηση του επαγγέλματος τους και για να εξυπηρετήσουν τα επαγγελματικά τους συμφέροντα και ανάγκες. Το μέγεθος και η αξία των

---



πωλούμενων αγαθών δεν παίζουν ρόλο και επίσης στην χονδρική πώληση ανήκει και η εξαγωγή των αγαθών.

*Χονδροπωλητής*, κατά κύριο λόγο, ονομάζεται ο επιτηδευματίας που από τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα που έχει το 60% προέρχεται από έσοδα χονδρικών πωλήσεων.

*Λιανική πώληση*, είναι όταν έχουμε πώληση αγαθών από επιτηδευματία και φυσικά πρόσωπα με σκοπό να εξυπηρετήσουν τα προσωπικά και οικογενειακά συμφέροντα και ανάγκες ανεξαρτήτως ποσού και μεγέθους των πωληθέντων.

Αν για παράδειγμα, ιδιοκτήτης καμινιού, πωλήσει τούβλα στον Χ για το κτίσιμο του σπιτιού του, αξίας 3.000.000 δρχ., τότε σε αυτήν την περίπτωση πράγματι έχουμε λιανική πώληση διότι γίνεται σε φυσικό πρόσωπο για την ανέγερση του σπιτιού του.

*Λιανοπωλητής*, είναι ο επιτηδευματίας που το 40% και πάνω από τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα είναι από λιανικές πωλήσεις. Πρέπει να τονίσουμε πως τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα είναι από όλες στις δραστηριότητες του επιτηδευματία (Κ.Β.Σ. άρθρο 3 § 8,9,10,11,12).

## 1.2 Ανάπτυξη των λογαριασμών βάση του Ε.Γ.Λ.Σ.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. δίνει τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις να δημιουργούν το δικό τους λογιστικό σχέδιο ανάλογα με το τί τους εξυπηρετεί, έτσι ώστε να τους δίνει πληροφορίες όπως αυτές τις θέλουν και τις χρειάζονται, αρκεί πάντα να ακολουθούν τις βασικές αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ. όσον αφορά τους λογαριασμούς.

---

<sup>1</sup> Σχετικές διατάξεις 563, 564 ΑΚ §16α ερμηνευτικής εγκυκλίου Φ.Π.Α. και η §12.2.1 της Εγκ. του Κ.Β.Σ..

Αφού έχουμε υπόψη μας την παραπάνω παράγραφο θα μπορούμε για κάθε δευτεροβάθμιο να δημιουργούμε 100 ή 1000 ή 10.000 τριτοβάθμιους ή τεταρτοβάθμιους λογαριασμούς κ.ο.κ..

Είναι σημαντικό να τονίσουμε ότι αφού γίνει κατά την ανάπτυξη των λογαριασμών η υποχρεωτική διάκριση των πωλήσεων σε πωλήσεις εσωτερικού και εξωτερικού, στους τριτοβάθμιους λογαριασμούς θα γίνει διάκριση κατ' είδος πωλήσεως ή εμπορευμάτων οι οποίοι στα τελευταία ψηφία τους θα είναι ίδιοι με τα αντίστοιχα ψηφία των λογαριασμών που τηρούνται κάτω από το λογαριασμό 94 μερίδων αποθήκης, με σκοπό να διευκολύνεται η μηχανογραφική οργάνωση των λογαριασμών 70 (πωλήσεις) και 94 (αποθέματα).

☒ Παρακάτω παρουσιάζουμε μία ενδεικτική ανάπτυξη του λογαριασμού 70 (πωλήσεις εμπορευμάτων).

#### Ενδεικτικό παράδειγμα ανάπτυξης λογαριασμού πωλήσεων (70)

##### 70 Πωλήσεις εμπορευμάτων

70.00	Πωλήσεις ανά είδη εμπορευμάτων
70.00.00	Πωλήσεις εμπορεύματος Α
70.00.00.00	Πωλήσεις εσωτερικού
70.00.00.00.00	Λιανικές πωλήσεις εσωτερικού
70.00.00.00.01	Χονδρικές πωλήσεις εσωτερικού
70.00.00.01	Πωλήσεις εξωτερικού
70.00.00.01.00	Λιανικές πωλήσεις εξωτερικού
70.00.00.01.01	Χονδρικές πωλήσεις εξωτερικού
70.00.00.02	Επιστροφές πωλήσεων
70.00.00.02.00	Επιστροφές πωλήσεων εσωτερικού
70.00.00.02.01	Επιστροφές πωλήσεων εξωτερικού
70.00.00.03	Εκπτώσεις πωλήσεων
70.00.00.03.00	Εκπτώσεις πωλήσεων εσωτερικού
70.00.00.03.01	Εκπτώσεις πωλήσεων εξωτερικού
70.00.01	Πωλήσεις εμπορεύματος Β
70.00.02	Πωλήσεις εμπορεύματος Γ
70.00.03	Πωλήσεις εμπορεύματος Δ

- Οι παραπάνω τριτοβάθμιοι λογαριασμοί των εμπορευμάτων Α, Β, Γ, Δ αντιστοιχούν στις μερίδες αποθήκης που τηρούνται στον λογαριασμό 94 και τα δύο τελευταία ψηφία είναι ίδια με τα αντίστοιχα των μερίδων αποθήκης.
- Οι παραπάνω τριτοβάθμιοι των εμπορευμάτων Β, Γ, Δ θα αναπτυχθούν όπως και ο τριτοβάθμιος του εμπορεύματος Α (70.00.00).
- Τέλος, υπάρχουν και οι παρακάτω δευτεροβάθμιοι<sup>1</sup> που λειτουργούν όπως ο δευτεροβάθμιος 70.00 « Πωλήσεις ανά είδος»

70.95	Επιστροφές πωλήσεων
70.96	Διάμεσος λογαριασμός πωλήσεων
70.97	Μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων
70.98	Εκπτώσεις πωλήσεων

---

<sup>1</sup> Παρακάτω σε άλλες παραγράφους θα αναφερθούμε στην λειτουργία αυτών των δευτεροβάθμιων

---

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup>**

**ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 70 «Πωλήσεις Εμπορευμάτων»**

## 2.1 70.00 «Πωλήσεις εσωτερικού»

Ο λογαριασμός των πωλήσεων «70» περιέχει υποχρεωτικά για τις οικονομικές μονάδες και όλους τους χρήστες του Ε.Γ.Λ.Σ. το διαχωρισμό τους σε πωλήσεις εσωτερικού (70.00) και σε πωλήσεις εξωτερικού<sup>1</sup> (70.01).

Κατά τη διαδικασία μίας πώλησης έχουμε πρώτα την εξαγωγή του εμπορεύματος από την αποθήκη της επιχειρήσεως. Στην περίπτωση αυτή εκδίδεται δελτίο αποστολής μαζί με κάποιο φορολογικό στοιχείο αξίας για τις πωλήσεις είτε αυτό είναι τιμολόγιο ή απόδειξη λιανικής πώλησης. Εάν, όμως, εκδοθεί δελτίο αποστολής χωρίς φορολογικό στοιχείο αξίας, κατά την εξαγωγή των εμπορευμάτων από την αποθήκη, τα εμπορεύματα θα παραδοθούν κανονικά στον πελάτη και στην πορεία αυτή απαγορεύεται ρητά από τον νόμο (Κ.Β.Σ. αρ. 11 §1) για την ίδια συναλλαγή να εκδοθεί μαζί δελτίο αποστολής και φορολογικό στοιχείο αξίας. Η επιχείρηση που πουλά το εμπόρευμα είναι υποχρεωμένη να εκδώσει κάποια στιγμή το Τιμολόγιο για την πώληση που έχει προηγηθεί. Η στιγμή αυτή θα πρέπει να είναι το αργότερο μέχρι ένα μήνα από την παράδοση ή την αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και υποχρεωτικά μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο που έγινε η πώληση. Να σημειώσουμε πως υπάρχει η δυνατότητα να εκδοθεί το Τιμολόγιο μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία έγινε η αποστολή των αγαθών εάν ο αγοραστής είναι το δημόσιο ή νομικό πρόσωπο μη επιτηδευματίας.

Εάν έχουμε καθημερινές πωλήσεις ή και κατά αραιότερα διαστήματα (2 - 3 ημερών) προς τα ίδια πρόσωπα μπορούμε να

---

<sup>1</sup> Για τις πωλήσεις εξωτερικού θα αναφερθούμε σε παρακάτω παράγραφο.

καταχωρούμε, αντί να εκδίδουμε τιμολόγια για κάθε πώληση, τις πωλήσεις σε μία κατάσταση κατά αγοραστή, όπου θα αναγράφεται το είδος, η ποσότητα και η αξία των πωλημένων αγαθών. Τιμολόγιο για όλες τις πωλήσεις αυτές θα μπορεί να εκδοθεί μέχρι την δεκάτη ημέρα του μήνα που έγιναν οι πωλήσεις. Στο τιμολόγιο που θα εκδοθεί μεταγενέστερα των πωλήσεων δεν χρειάζεται αναλυτική περιγραφή διότι η παραπάνω κατάσταση συμπληρώνεται σε δύο αντίτυπα το ένα εκ των οποίων το επισυνάπτουμε στο τιμολόγιο.

Μετά την εξαγωγή των εμπορευμάτων από την αποθήκη και την αποστολή τους στον πελάτη, και αφού εκδοθούν και σταλούν μαζί με τα παραστατικά τους (Δελτίο Αποστολής, Τιμολόγιο), η πώληση θεωρείται πραγματοποιημένη<sup>1</sup>. Αφού πλέον η πώληση των εμπορευμάτων θεωρείται πραγματοποιημένη, μπορεί τώρα να γίνει ο λογιστικός χειρισμός της πώλησης βάση των τιμολογίων ή αποδείξεων λιανικής πώλησης που εκδίδονται.

Κατά τη διάρκεια μίας πώλησης έχουμε την χρέωση του λογαριασμού του πελάτη (30) ή του λογαριασμού των χρηματικών διαθεσίμων (38) με την συνολική αξία του παραστατικού (Τιμ. Α.Λ.Π.). Η συνολική αξία του παραστατικού θα πρέπει να περιέχει:

- την αξία των πωλημένων εμπορευμάτων, μειωμένη με τυχόν έκπτωση που αναγράφεται επάνω στο παραστατικό,
- το φόρο προστιθέμενης αξίας των πωλημένων εμπορευμάτων ή και κάποιο άλλο φόρο καταναλώσεως και
- τα έξοδα αποστολής, όταν αυτά τα πληρώνει ο πελάτης και αναγράφονται επάνω στο παραστατικό.

Κατά τη διάρκεια της ίδιας πώλησης έχουμε την πίστωση του λογαριασμού 70 και των υπολογαριασμών του με:

---

<sup>1</sup> Βλέπε §1, Γενικά Περί Πωλήσεων.

➤ την τιμολογιακή αξία των πωλημένων εμπορευμάτων μειωμένη με την τυχόν έκπτωση που αναγράφεται επάνω στο παραστατικό.

Επίσης, πιστώνεται ο λογαριασμός 54 «Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη» με:

➤ το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) και ο οποίος καταχωρείται στον υπολογαριασμό του 54, 54.00 «Φόρος προστιθέμενης αξίας».

➤ Με οποιονδήποτε άλλο φόρο που εισπράττει η επιχείρηση για λογαριασμό του Δημοσίου ή τρίτου και καταχωρούνται στους υπολογαριασμούς του 54 «υποχρεώσεις από φόρους και τέλη».

Επίσης, εάν υπάρξουν έξοδα αποστολής πιστώνονται στον υπολογαριασμό του λογαριασμού 75 «Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών», 75.10 «Εισπραττόμενα έξοδα αποστολής αγαθών».

## 2.2 70.01 «Πωλήσεις εξωτερικού»

Πολλές οικονομικές μονάδες δημιουργούν πωλήσεις με χώρες του εξωτερικού είτε αυτές είναι χώρες της Ευρωπαϊκής Κοινότητας είτε όχι. Κατά την πώληση εμπορευμάτων έχουμε την *χρέωση του λογαριασμού του πελάτη ή των χρηματικών διαθέσιμων (38)* και πίστωση των λογαριασμών των πωλήσεων εμπορευμάτων εξωτερικού.

Όπως είπαμε και σε παραπάνω παράγραφο, ο λογαριασμός των πωλήσεων χωρίζεται υποχρεωτικά σε πωλήσεις εσωτερικού και σε πωλήσεις εξωτερικού, όπως και ο λογαριασμός του πελάτη (30) χωρίζεται σε υπολογαριασμούς δευτεροβάθμιους. Πελάτες εσωτερικού (30.00) και σε πελάτες εξωτερικού (30.04). Η εγγραφή της πωλήσεως σε πελάτη εξωτερικού γίνεται τη στιγμή κατά την οποία εξάγονται τα εμπορεύματα από την αποθήκη και εκδίδονται τα παραστατικά πωλήσεως.

Η αξία των πωλημένων υπολογίζεται σε δραχμές βάση της επίσημης τιμής συναλλάγματος (τιμή αγοράς της Τράπεζας της Ελλάδος) την ημέρα εκδόσεως των παραστατικών της πώλησης και της εξαγωγής των εμπορευμάτων από την αποθήκη. Εάν προηγηθεί η εξαγωγή των εμπορευμάτων από την έκδοση του παραστατικού τότε η αξία των πωλημένων υπολογίζεται με βάση την επίσημη τιμή συναλλάγματος της ημερομηνίας εκδόσεως του παραστατικού.

Θα πρέπει να τονίσουμε ότι σε περίπτωση που υπάρξει διαφορά ανάμεσα στην αξία των πωλημένων εμπορευμάτων και στην αξία αυτών μετά των διακανονισμό της αξίας βάση την τιμή συναλλάγματος της ημέρας που εκδίδεται η εκκαθάριση της Τράπεζας που μεσολαβεί στην Ελλάδα, αυτή η διαφορά θα αποτελεί ανόργανο λογαριασμό του 84 «Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα», 81.00.04 «Συναλλαγματικές διαφορές» εάν είναι έξοδο και εάν η διαφορά είναι έσοδο θα πιστώνεται στον τριτοβάθμιο υπολογαριασμό του 81 «Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα», 81.01.04 «Συναλλαγματικές διαφορές».

Βάση του Κ.Β.Σ. θα πρέπει να αναφέρουμε πως κατά την πώληση εμπορευμάτων αυτής της χώρας μπορεί να γίνει έκδοση του τιμολογίου πριν από την έναρξη αποστολής των εμπορευμάτων. Και αυτό θα συμβαίνει σε συναλλαγές με Τρίτες Χώρες (εκτός Ε.Ο.Κ.) διότι σε αυτές υπάρχει και επικρατεί ο εκτελωνισμός των αγαθών.

Τέλος, να σημειώσουμε ότι βάση της §2δ του άρθρου 13 του νόμου 1642/86 (προστέθηκε με τον ν. 2093/92 άρθρο 1 §16) το τιμολόγιο για πωλήσεις και παραδόσεις αγαθών σε άλλο κράτος μέλος της Κοινότητας που απαλλάσσονται από τον φόρο, εκδίδεται μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα από αυτόν που παραδόθηκαν τα αγαθά.



### 2.3 70.95 «Επιστροφές πωλήσεων»

Πολλές φορές μία επιχείρηση που πουλά εμπορεύματα, δέχεται την επιστροφή εμπορευμάτων από πελάτες της για διάφορους λόγους. Εμάς σε αυτό το σημείο δεν μας ενδιαφέρουν οι λόγοι για τους οποίους μπορεί να επιστραφούν τα εμπορεύματα αλλά ο λογιστικός χειρισμός κατά την επιστροφή των εμπορευμάτων από τον πελάτη. Η αξία των *επιστροφών πωλήσεων* καταχωρείται στη χρέωση των λογαριασμών του 70 «Πωλήσεις εμπορευμάτων».

Εάν όμως η επιχείρηση επιθυμεί να παρακολουθεί ξεχωριστά τις επιστροφές των πωλήσεων και να μην βρίσκονται μαζί με τις εκπτώσεις αφαιρετικά στη χρέωση του λογαριασμού 70, μπορεί να δημιουργήσει δευτεροβάθμιο υπολογαριασμό του 70 με την ονομασία «Επιστροφές πωλήσεων», όπου θα χρεώνεται με την αξία που θα αναγράφεται επάνω στο πιστωτικό τιμολόγιο που εκδίδεται από τον εκδότη του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου αξίας που μπορεί να έχει εκδοθεί στη θέση του τιμολογίου.

Κάτω από τον δευτεροβάθμιο υπολογαριασμό 70.95 «επιστροφές πωλήσεων» κάθε επιχείρηση μπορεί να δημιουργήσει τόσους τριτοβάθμιους όσους έχει και ο δευτεροβάθμιος των πωλήσεων των εμπορευμάτων και παρακολουθούνται οι πωλήσεις κάθε κατηγορίας εμπορευμάτων που πουλά η επιχείρηση. Έτσι, εάν δημιουργηθούν αυτοί οι τριτοβάθμιοι και στις επιστροφές πωλήσεων, θα μπορούμε να παρακολουθούμε τις επιστροφές πωλήσεων ανά κατηγορία εμπορευμάτων.

Στο πιστωτικό τιμολόγιο αναγράφονται, εκτός των στοιχείων των συμβαλλομένων, το είδος, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή

και η αξία κατά συντελεστή Φ.Π.Α. των επιστρεφόμενων αγαθών. Επίσης, θα αναγραφούν ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των στοιχείων της συναλλαγής που αφορά η επιστροφή καθώς και ο Φ.Π.Α.. Να σημειώσουμε και να το τονίσουμε ότι πιστωτικό τιμολόγιο για το Φ.Π.Α. εκδίδεται μόνο στις περιπτώσεις που προβλέπεται αυτό ρητά από σχετικές διατάξεις (άρθρο 12 §13 Κ.Β.Σ.).

Το πιστωτικό τιμολόγιο για τις επιστροφές των πωλήσεων εκδίδεται το αργότερο σε ένα μήνα από το χρόνο παραλαβής τους και υποχρεωτικά μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο που παραλήφθηκαν τα εμπορεύματα (άρθρο 12 §14 εδ. 13 Κ.Β.Σ.)

#### **2.4 70.98 «Εκπτώσεις πωλήσεων»**

Πολλές φορές μία επιχείρηση κατά την συνεργασία της και την πώληση εμπορευμάτων προς τους πελάτες χορηγεί εκπτώσεις. *Εκπτώσεις πωλήσεων* που μειώνουν την τιμή πώλησης και είναι εκπτώσεις εκτός τιμολογίου. Οι εκπτώσεις αυτές χορηγούνται για διάφορους λόγους και ανάλογα με την αιτία που χορηγούνται διακρίνονται στις ακόλουθες κατηγορίες:

- όταν κατά την πώληση των εμπορευμάτων η ποιότητα τους δεν είναι αυτή που είχε συμφωνηθεί από την αρχή,
- όταν η επιχείρηση φθάσει σε επίπεδο που οι πωλήσεις των εμπορευμάτων έχουν φθάσει τα όρια των πωλήσεων που καθορίζονται ως στόχοι τότε χορηγούνται εκπτώσεις τζίρου,
- όταν κατά την συμφωνία της πώλησης δεν τηρούνται όροι αυτής ή παρατηρούνται καθυστερήσεις παραδόσεων τότε για την αποφυγή των ποινικών ρητρών και την αντικατάστασή τους έχουμε εκπτώσεις, και
- όταν έχουμε πώληση εμπορευμάτων και η εξόφληση του τιμολογίου γίνεται τοις μετρητοίς, τότε έχουμε ταμιακές εκπτώσεις ή εκπτώσεις προεξοφλητικού διακανονισμού.

Κατά τις εκπτώσεις πωλήσεων εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο όπου αναγράφεται το ποσό των εκπτώσεων και των τυχόν διαφορών, ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των στοιχείων της συναλλαγής που αφορά η παρεχόμενη έκπτωση, καθώς και ο Φ.Π.Α.. Επίσης, πολλές φορές χορηγούνται εκπτώσεις σε είδος, εκπτώσεις που θα πρέπει να μετατραπούν σε δραχμές. Δηλαδή, όταν πελάτης αγοράζει κάποια ποσότητα από κάποιο εμπόρευμα του χορηγείται και μία ποσότητα δωρεάν. Για παράδειγμα εάν κάποιος αγοράσει 20 κιβώτια Coca-cola 1/2 λίτρου από την 3Ε τότε παίρνει και 2 κιβώτια δωρεάν. Η τιμολόγηση γίνεται στη συνολική ποσότητα των 22 κιβωτίων και μετά αυτού χορηγείται τιμολογούμενη έκπτωση για τα 2 κιβώτια. Αυτός ο χειρισμός έχει υιοθετηθεί από το Υπουργείο Οικονομικών (βλ. Εγκ. Ε. 4890/2060/ΠΟΛ.304/1987).

Τώρα όσον αφορά το λογιστικό χειρισμό των εκπτώσεων πώλησης, η αξία των εκπτώσεων είναι μειωτικό στοιχείο των πωλήσεων (Λογ/σμός 70) και καταχωρείται στη χρέωση του λογαριασμού των πωλήσεων. Εάν όμως η επιχείρηση επιθυμεί μπορεί να χρησιμοποιήσει το δευτεροβάθμιο υπολογαριασμό του 70 τον 70.98 «Εκπτώσεις Πωλήσεων» και τους τριτοβάθμιους υπολογαριασμούς που είναι αναπτυγμένοι κατά την κατηγορία των εμπορευμάτων που έχει και στους τριτοβάθμιους του λογαριασμού 70 «Πωλήσεις Εμπορευμάτων».

Η ανάπτυξη αυτή των εκπτώσεων ανά κατηγορία εμπορευμάτων βοηθάει στο ότι οι εκπτώσεις αυτές να επιβαρύνουν τα μικτά αποτελέσματα της αντίστοιχης κατηγορίας των εμπορευμάτων. Αν όμως τελικά δεν μπορεί να γίνει διάκριση των εκπτώσεων κατά κατηγορία εμπορευμάτων, τότε αυτές επιβαρύνουν τα συνολικά μικτά αποτελέσματα των εμπορευμάτων.

## **2.5 70.96 «Διάμεσος Λογαριασμός Πωλήσεων»**

Σε επιχειρήσεις όπου έχουμε πωλήσεις πολλών εμπορευμάτων διαφόρων ειδών, χρησιμοποιείται ο δευτεροβάθμιος υπολογαριασμός τους 70 «Διάμεσος Λογαριασμός Πωλήσεων» 70.96. Σε αυτόν τον δευτεροβάθμιο λογαριασμό καταχωρούνται καθημερινά οι πωλήσεις των εμπορευμάτων με αντίστοιχη χρέωση των λογαριασμών 30 ή 38 της ομάδος 3. Κατά το τέλος κάθε μήνα ή και ενδιάμεσα ο λογαριασμός 70.96 διάμεσος λογαριασμός πωλήσεων, χρεώνεται με την συνολική αξία των πωλημένων εμπορευμάτων με πίστωση των υπολογαριασμών του 70, στους οποίους παρακολουθούνται οι πωλήσεις κατά κατηγορίες ή κατ' είδος εμπορευμάτων. Η κάθε επιχείρηση χρησιμοποιεί τον διάμεσο λογαριασμό για να αποφύγει την καθημερινή ενημέρωση των λογαριασμών των πωλήσεων κάτι το οποίο είναι χρονοβόρο και άσκοπο όταν υπάρχουν πολλές κατηγορίες εμπορευμάτων που πωλούνται και αφού υπάρχει ο διάμεσος λογαριασμός των πωλήσεων, που κάνει την εργασία αυτή πιο εύκολα με την καταχώρηση άμεσα της συνολικής αξίας κάθε πώλησης ανεξάρτητα αν τα είδη που πωλήθηκαν ήταν από διαφορετικές κατηγορίες εμπορευμάτων.

## **2.6 70.97 «Μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων»**

Τώρα όταν μία επιχείρηση κάνει πωλήσεις με πίστωση συνήθως συνομολογούνται τόκοι, οι οποίοι ενσωματώνονται συνήθως επάνω στην ονομαστική αξία των γραμματίων ή συναλλαγματικών.

Μέσα σε αυτούς τους τόκους υπάρχουν για την περίοδο που διανύει η κάθε επιχείρηση, τόκοι δουλευμένοι και αφορούν την συγκεκριμένη χρήση και υπάρχουν τόκοι μη δουλευμένοι που

αφορούν χρονικό διάστημα της επόμενης ή και μεθεπόμενης διαχειριστικής περιόδου. Οι επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα να επιλέξουν εάν θα διαχωρίζουν τους τόκους σε δουλευμένους και μη δουλευμένους μία απόφαση που είναι αυστηρά υποχρεωμένη να ακολουθεί η επιχείρηση για το μέλλον.

Εάν η επιχείρηση επιλέξει να διαχωρίζει τους τόκους των γραμματίων εισπρακτέων σε δουλευμένους και μη δουλευμένους για κάθε διαχειριστική χρήση, θα ακολουθεί και θα διενεργεί την ακόλουθη λογιστική εγγραφή:

⊕ *χρεώνεται* ο δευτεροβάθμιος υπολογαριασμός 70.97 «Μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων», δευτερο-βάθμιος λογαριασμός που είναι αντίθετος με τον λογαριασμό 70 και

⊖ *πιστώνεται* ο λογαριασμός 31 «Γραμμάτια εισπρακτέα» και ο δευτεροβάθμιος 31.06 «Μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων». Η παραπάνω εγγραφή γίνεται για τον διαχωρισμό των τόκων της χρήσεως που διάνυσε ή διανύει η επιχείρηση, όπου οι τόκοι της επόμενης χρήσεως θα πάνε στην πίστωση του δευτεροβάθμιου 31.06 «Μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων» και εάν υπάρχουν τόκοι μεθεπόμενης χρήσεως θα πάνε στην πίστωση του δευτεροβάθμιου 18.09 «Μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων μακροπρόθεσμων σε δραχμές».

Σε περίπτωση που θέλει η επιχείρηση να κρατά ξεχωριστά επάνω στα παραστατικά τα έσοδα από τις πωλήσεις των εμπορευμάτων από τους τόκους των γραμματίων εισπρακτέων, τότε οι εγγραφές βάση των παραστατικών θα έχουν ως εξής:

⊖ *πιστώνεται*, στον δευτεροβάθμιο υπολογαριασμό του 70 των πωλήσεων η καθαρή αξία των πωλήσεων χωρίς να περιέχει τους τόκους όπου,

✎ πιστώνονται στον δευτεροβάθμιο υπολογαριασμό του 76 «Έσοδα κεφαλαίων», 76.02 «Δουλευμένοι τόκοι γραμματίων ειπρακτέων», με το ποσό των τόκων που είναι δουλευμένοι για την χρήση αυτή ενώ αυτοί που δεν είναι δουλευμένοι για την χρήση αυτή,

✎ πιστώνονται στον δευτεροβάθμιο υπολογαριασμό το 31 του 31.06 «Μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων» και όπως είπαμε και πιο πάνω εάν υπάρχουν τόκοι και για μεθεπόμενη χρήση θα πιστωθούν στον δευτεροβάθμιο του 18 «Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις», 18.09 «Μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων ειπρακτέων μακροπρόθεσμων σε Δρχ.»

Κάτι που είναι φυσικό για τους τόκους και που θα πρέπει να γίνει αντιληπτό, είναι ότι όλοι γνωρίζουμε πως οι τόκοι προσαυξάνουν την τιμή των πωλημένων εμπορευμάτων και θα πρέπει να περιέχονται και αυτοί στα τιμολόγια έτσι ώστε η τιμή που αναγράφεται σε κάθε τιμολόγιο να ανταποκρίνεται στη πραγματικότητα.

Βάση του άρθρου 26 του Ν.Δ. 3323/1955, οι τόκοι που προέρχονται από συναλλαγματικές και γραμμάτια από εμπορικές συναλλαγές καθώς και τόκοι από αποδεδειγμένες πωλήσεις εμπορευμάτων μεταξύ εμπόρων με πίστωση, δεν παίρνονται σαν εισόδημα Γ' πηγής (κινητών αξιών), αλλά σαν κέρδος από εμπορική επιχείρηση βάση του άρθρου 34 του ίδιου Ν. Δ/τος, κάθε ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις θεωρείται και αποτελείται σαν ακαθάριστο έσοδο. Έτσι, οι παραπάνω τόκοι συναλλαγματικών θα πρέπει να υπολογίζονται κατά του προσδιορισμού των ετησίων ακαθάριστων εσόδων γιατί αποτελούν ακαθάριστα έσοδα.

Επίσης, τέλος, να σημειώσουμε πως υπάρχουν και τόκοι που δημιουργούνται όταν δεν υπάρχει έγκαιρη εξόφληση του τιμήματος. Οι τόκοι αυτοί λέγονται τόκοι υπερημερίας και

επαυξάνουν την αξία των πωλημένων εμπορευμάτων και πάντοτε εισπράττονται σε μεταγενέστερο χρόνο από την πώληση των εμπορευμάτων και για αυτούς τους τόκους εκδίδεται ιδιαίτερο τιμολόγιο κατά το χρόνο της είσπραξης ή πίστωσης αυτών, στο οποίο να αναγράφεται ο αριθμός του τιμολογίου πώλησης των εμπορευμάτων, η τιμή πώλησης των οποίων επαυξάνεται με τους τόκους αυτούς. Οι τόκοι αυτοί υπόκεινται σε φορολογία του Φ.Π.Α. γιατί αυξάνουν την φορολογητέα αξία. Ο Φ.Π.Α. υπολογίζεται με το συντελεστή των εμπορευμάτων.

Τέλος, θα πρέπει να γνωρίζουμε, γιατί είναι πολύ σημαντικό ότι οτιδήποτε επαυξάνει την αξία των πωλημένων εμπορευμάτων είτε αυτοί είναι τόκοι από πωλήσεις εμπορευμάτων είτε αυτοί είναι τόκοι υπερήμερίας, πάντα για αυτούς τους τόκους εκδίδεται τιμολόγιο.

## **2.7 Αναλυτικό Ημερολόγιο Πωλήσεων**

Πολλές οικονομικές μονάδες καθημερινά πωλούν τα εμπορεύματα τους χονδρικά κι λιανικά. Αυτό είναι ίσο με ένα αριθμό από ομοιόμορφες πράξεις. Μέσα σε αυτές τις ομοιόμορφες πράξεις είναι και οι πωλήσεις των εμπορευμάτων για τις οποίες χρησιμοποιείται ιδιαίτερο ημερολόγιο, το Αναλυτικό Ημερολόγιο Πωλήσεων.

Στο αναλυτικό ημερολόγιο πωλήσεων καταχωρούνται όλες οι χονδρικές και λιανικές πωλήσεις της ημέρας οι οποίες είναι με πίστωση, ενώ αυτές που πωλούνται με μετρητά καταγράφονται στο αναλυτικό ημερολόγιο εισπράξεων. Όταν τελειώνει ο κάθε μήνας γίνεται μία συμπηφιστική εγγραφή για να μεταφερθούν στο συγκεντρωτικό ημερολόγιο οι πωλήσεις του μήνα. Η γραμμογράφηση του αναλυτικού ημερολογίου πωλήσεων (Α.Η.Π.) γίνεται ανάλογα με τις ανάγκες κάθε οικονομικής μονάδας. Οι

---

επιχειρήσεις χρησιμοποιούν το χειρόγραφο και μηχανογραφικό τρόπο τηρήσεως του ημερολογίου, απλώς με την εξέλιξη και την εμφάνιση των ηλεκτρονικών υπολογιστών και των πακέτων της λογιστικής πιο πιθανό είναι να χρησιμοποιούν το μηχανογραφικό τρόπο τηρήσεως του αναλυτικού ημερολογίου πωλήσεων.

Όταν καταχωρούμε μία πώληση στο Α.Η.Πωλήσεων θα πρέπει να υπάρχει και μία χρέωση του λογαριασμού 30 των πελατών έτσι ώστε με την καθημερινή καταχώρηση και ενημέρωση του λογαριασμού των πελατών θα μπορεί ο καθένας που χρειάζεται στοιχεία από τον λογαριασμό αυτό να τα συλλέξει και αυτά να ανταποκρίνονται στο πραγματικό υπόλοιπο του λογαριασμού. Αυτό είναι πολύ σημαντικό διότι καθημερινά ο λογαριασμός των πελατών θα πρέπει να είναι διαθέσιμος στα στελέχη της διοίκησης όταν παίρνουν αποφάσεις σχετικά με τους όρους πίστωσης συγκεκριμένων πελατών. Έτσι, ο έλεγχος και ο καταχωρισμός των πωλήσεων στο Α.Η.Πωλήσεων και των ποσών με πίστωση στο λογαριασμό των πελατών, γίνεται καθημερινά, ενώ η ενημέρωση του λογαριασμού των πωλήσεων και του Φ.Π.Α. στο γενικό καθολικό μπορεί να γίνεται κάθε τέλος του μήνα για το σύνολο των πωλήσεων και του Φ.Π.Α. του μήνα.

Στις παρακάτω δύο σελίδες ακολουθεί ένα υπόδειγμα του Α.Η.Πωλήσεων.

---







## 2.8 Ενδεικτική εφαρμογή πωλήσεως εμπορευμάτων

Μέσα στο παρακάτω παράδειγμα πωλήσεως θα μπορέσουμε να δούμε την εφαρμογή και την λειτουργία του λογαριασμού 70 «Πωλήσεις εμπορευμάτων» και των δευτεροβάθμιων 70.95 «Επιστροφές πωλήσεων», 70.97 «Μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων» και του υπολογαριασμού 70.98 «Εκπτώσεις πωλήσεων».

### *Παράδειγμα*

Η βιοτεχνία υποδημάτων «ΤΣΕΛΑΛΗΣ Α.Ε.» κατά τον μήνα Μάιο του έτους 1995 έκανε χονδρικές και λιανικές πωλήσεις που μαζί με άλλα λογιστικά γεγονότα θα παρουσιαστούν ημερολογιακά παρακάτω.

(02.05.95): Πώλησε χονδρικά στον πελάτη Γ. Γιδόπουλο 30 ζευγάρια ανδρικά υποδήματα μαύρου χρώματος αξίας 5.000 δρχ. για κάθε ζευγάρι. Η πώληση έγινε επί πιστώσει και ο Φ.Π.Α. όλων των ειδών των υποδημάτων είναι 18% Τιμολόγιο - Δ. Αποστολής Νο 1).

(04.05.95): Έγινε λιανική πώληση 10 ζευγαριών γυναικείου λευκού χρώματος, αξίας κάθε ζευγαριού 8.000 δρχ. προς τον πελάτη Α. Νικολάου μετρητοίς (Τιμολόγιο - Δ. Αποστολής Νο 2).

(11.05.95): Πώλησε στον έμπορο Ν. Αποστολόπουλο α) 100 ζευγάρια υποδήματα γυναικείων ειδών, χρώματος μαύρου, αξίας κάθε ζευγαριού ίση με 10.000 δρχ., β) 120 ζευγάρια υποδήματα, ανδρικά, χρώματος μαύρο, αξίας κάθε ζευγαριού ίση με 8.000 δρχ. και γ) 200 ζευγάρια αθλητικά παιδικά, αξίας κάθε ζευγαριού 5.000 δρχ..

Την ημέρα διακανονισμού της οφειλής, ο πελάτης Ν. Αποστολόπουλος δεν μπορεί να ανταποκριθεί στην υποχρέωση του και γίνεται νέος διακανονισμός του χρέους (31.08.95). Για το

οφειλόμενο ποσό των 2.960.000 δρχ. συμφωνείται να εκδοθούν δύο συναλλαγματικές του πελάτη Αποστολόπουλου, η πρώτη για ποσό 1.460.000 δρχ. λήξεως 31.12.95 και η δεύτερη για ποσό 1.500.000 δρχ. λήξεως 28.02.96. Ο πελάτης Ν. Αποστολόπουλος θα επιβαρυνθεί και με τόκους που θα φθάνουν το ύψος του 25% και θα προσαυξήσουν την ονομαστική αξία των συναλλαγματικών. Η αξία του Φ.Π.Α. επί των τόκων θα περιληφθεί στη δεύτερη συναλλαγματική. Η πώληση έγινε με το εξής παραστατικό (Τιμολόγιο - Δ. Αποστολής Νο 3).

(17.05.95): Ο πελάτης Γ. Γιδόπουλος επιστρέφει στην βιοτεχνία 12 ζευγάρια ανδρικά υποδήματα, μαύρου χρώματος, αξίας πωλήσεως 60.000 δρχ. (Πιστωτικό Τιμολόγιο Νο 1).

(20.05.96): Έγινε λιανική πώληση 50 ζευγαριών, αθλητικά παιδικά, αξίας κάθε ζευγαριού 5.000 δρχ. στον πελάτη Α. Νικολάου επί πιστώσει (Τιμολόγιο - Δ.Αποστολής Νο 4).

(22.05.95): Έγινε χονδρική πώληση 100 ζευγαριών, γυναικείων ειδών, μαύρου χρώματος, αξίας κάθε ζευγαριού 8.000 δρχ. στον πελάτη Α. Νικολάου τοις μετρητοίς. Λόγω του ότι ο πελάτης Α. Νικολάου πάντα εξοφλεί τοις μετρητοίς ή κατά πλειοψηφία τοις μετρητοίς, του χορηγείται έκπτωση ποσού 20.000 δρχ. Εκτός τιμολογίου (Τιμολόγιο - Δ. Αποστολής Νο 5) - (Πιστωτικό Τιμολόγιο Νο 2).

(25.05.95): Έγινε χονδρική πώληση 500 ζευγαριών, ανδρικού είδους, μαύρου χρώματος, αξίας κάθε ζευγαριού 30\$ στον Άγγλο πελάτη Peter Newman. Αρχικά, στις 25/05 δόθηκε από τον P. Newman προκαταβολή ίση με 5.000\$. Ο Άγγλος πελάτης εξόφλησε την υποχρέωση του την 28.05.95 (ημερομηνία εκκαθαρίσεως της μεσολαβούσας τράπεζας). Η τιμή αγοράς του \$ στις 25/5 και 28/5 ήταν 150 και 155 αντίστοιχα (Τιμολόγιο - Δ. Αποστολής Νο 6).

■ Να γίνουν οι εγγραφές των παραπάνω πωλήσεων του μήνα Μαΐου και όσες άλλες λογιστικές ενέργειες χρειάζονται για να ανταποκρίνονται τα βιβλία της βιοτεχνία υποδημάτων «ΤΣΕΛΑΛΗΣ Α.Ε.» στην πραγματικότητα.

## ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΟΣ

### Ημερολογιακές εγγραφές

02/05/1995

30	ΠΕΛΑΤΕΣ	177.000
30.00	Πελάτες εσωτερικού	
30.00.00	Γ. Γιδοπούλος	177.000
70	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	
70.00	Πωλήσεις εσωτερικού	150.000
70.00.00	Χονδρικές πωλήσεις	
70.00.00.00	Χονδρικές πωλ. ανδρ. Υποδημάτων	150.000
54	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΤΕΛΗ	
54.00	Φόρος προστιθέμενης αξίας	27.000
54.00.00	Φ.Π.Α. εκροών/πωλήσεων εμπορευμάτων	
54.00.00.00	Φ.Π.Α πωλήσεων με συντ. 18%	27.000

Τιμολόγιο - Δ. Αποστολής Νο 1

04/05/1995

38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	94.400
38.00	Ταμείο	
70	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	
70.00	Πωλήσεις εσωτερικού	80.000
70.00.01	Λιανικές πωλήσεις	
70.00.01.01	Λιανικές πωλήσεις γυν. Υποδ.	80.000
54	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΤΕΛΗ	
54.00	Φόρος προστιθέμενης αξίας	14.400
54.00.00	Φ.Π.Α. εκροών/πωλήσεων εμπορευμάτων	
54.00.00.00	Φ.Π.Α πωλήσεων με συντ. 18%	14.400

Τιμολόγιο - Δ. Αποστολής Νο 2

11/05/1995

30	ΠΕΛΑΤΕΣ	3.492.800
30.00	Πελάτες εσωτερικού	
30.00.00	N. Αποστολόπουλος	3.492.800
70	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	
70.00	Πωλήσεις εσωτερικού	2.960.000
70.00.00	Χονδρικές πωλήσεις	
70.00.00.00	Χονδρικές πωλ. ανδρ. Υποδημάτων	860.000
70.00.00.01	Χονδρικές πωλ. γυν. Υποδημάτων	1.000.000
70.00.00.02	Χονδρικές πωλ. παιδ. Υποδημάτων	1.000.000
54	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΤΕΛΗ	
54.00	Φόρος προστιθέμενης αξίας	532.800
54.00.00	Φ.Π.Α. εκροών/πωλήσεων εμπορευμάτων	
54.00.00.00	Φ.Π.Α πωλήσεων με συντ. 18%	532.800

Τιμολόγιο - Δ. Αποστολής Νο 3



22/05/1995

70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ		20.000	
70.98 Εκπτώσεις πωλήσεων			
70.98.00 Εκπτώσεις πωλήσεων εσωτερικού			
70.98.00.00 Εκπτώσεις χονδρικών πωλ. εσωτερικού			
70.98.00.00.00 Εκπτώσεις Γυν. Υποδ.)	20.000		
30 ΠΕΛΑΤΕΣ			
30.00 Πελάτες εσωτερικού			20.000
30.00.00 Α. Νικολάου	20.000		

Πιστωτικό Τιμολόγιο Νο 2

25/05/1995

38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		750.000	
38.00 Ταμείο			
30 ΠΕΛΑΤΕΣ			750.000
30.05 Προκαταβολή πελατών			
30.05.01 Προκαταβολή πελατών εξωτερικού	750.000		
30.05.01.00 Πελάτης P. Newman (5.000x150)			

Καταβολή προκαταβολής από πελάτη P. Newman

25/05/1995

30 ΠΕΛΑΤΕΣ		2.250.000	
30.01 Πελάτες εξωτερικού			
30.01.00 P. Newman			
70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ			
70.01 Πωλήσεις εξωτερικού			2.250.000
70.01.00 Χονδρικές πωλήσεις εξωτερικού			
70.01.00.00 Χονδρ. πωλ. Ανδρ. Υποδ. (15.000x150)			

Τιμολόγιο - Δ. Αποστολής Νο 6

28/05/1995

30 ΠΕΛΑΤΕΣ		750.000	
30.05 Προκαταβολές πελατών			
30.05.01 Προκαταβολές πελατών εξωτερικού			
30.05.01.00 Πελάτης P. Newman (5.000x155)	750.000		
81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤ/ΤΑ		25.000	
81.00 Έκτακτα και ανόργανα έξοδα			
81.00.04 Συναλλαγματικές διαφορές	25.000		
30 ΠΕΛΑΤΕΣ			775.000
30.01 Πελάτες εξωτερικού			
30.01.00 P. Newman	775.000		

Συμψηφισμός προκαταβολής \$ 5.000 x 155

		28/05/1995	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ			1.550.000
38.00 Ταμείο			
30 ΠΕΛΑΤΕΣ			1.475.000
30.01 Πελάτες εξωτερικού			
30.01.00 P. Newman (\$15.000 x 155)			
81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤ/ΤΑ			
81.01 Έκτακτα και ανόργανα έσοδα			75.000
81.00.04 Συναλλαγματικές διάφορες			
<u>Εξώφληση πελάτη P. Newman</u>		<u>31/08/1995</u>	
30 ΠΕΛΑΤΕΣ			
30.00 Πελάτες εσωτερικού			
30.00.01 N. Αποστολόπουλος	364.816		
76 ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ			
76.02 Δουλεuμένοι τόκοι γραμ. εισπρακτέων			246.666
(121.666 + 125.000 = 246.666)			
30 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ			
31.06 Μη δουλεuμένοι τόκοι γραμ. Εισπρακτέων			62.500
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΤΕΛΗ			55.650
54.00 Φ.Π.Α.			
54.00.79 Φ.Π.Α. εκροών/λοιπών εσόδων			
(λογ.74-78)			
<u>Τακτοποίηση δουλεuμένων και μη τόκων</u>		<u>31/08/1995</u>	
31 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΣ			3.269.166
31.00 Γραμμάτια στο χαρτοφυλάκιο	3.269.166		
Γραμμάτιο λήξεως 31.12.95	1.581.666		
Γραμμάτιο λήξεως 28.02.96	1.687.500		
30 ΠΕΛΑΤΕΣ			
30.00 Πελάτες εσωτερικού			3.269.166
30.00.01 N. Αποστολόπουλος	3.269.166		
Αρχική οφειλή: 2.960.000			
Τόκοι συν/κών: 309.166			
<u>Μεταφορά οφειλής πελάτη σε γραμμάτια εισπρακτέα</u>			



**ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ**

1η συναλλαγματική λήξεως: 31. 12.1995

2η συναλλαγματική λήξεως: 28.02.1996

**Υπολογισμός τόκων**

Συναλλαγματικής λήξεως 31.12.1995:  $1.460.000 \times 25\% \times 4/12 =$   
 $1.460.000 + 121.666 = 1.581.666$

Συναλλαγματικής λήξεως 28.02.1996:  $1.500.00 \times 25\% \times 6/12 =$   
 $1.500.000 + 187.500 = 1.687.500$

**Εύρεση Φ.Π.Α. τόκων:**

Τόκοι :  $121.666 + 187.500 = 309.166$

Φ.Π.Α. τόκων  $309.166 \times 18\% = 55.560$

*Ο Φ.Π.Α. των τόκων θα προστεθεί στη δεύτερη συναλλαγματική  
 οπότε οι αξίες των συναλλαγματικών έχουν ως εξής:*

1η συναλλαγματική: 1.581.666

2η συναλλαγματική:  $1.687.500 + 55.650 = 1.743.150$

**Διάκριση δουλευμένων και μη δουλευμένων τόκων:**

Από το σύνολο των τόκων, οι τόκοι της πρώτης συναλλαγματικής:  
121.666 είναι τόκοι δουλευμένοι.

Από το σύνολο των τόκων, οι τόκοι της δεύτερης συναλλαγματικής  
 που είναι δουλευμένοι είναι οι παρακάτω:

$187.500 \times 4/6 =$  125.000 δουλευμένοι τόκοι 2ης συναλλαγματικής

$187.500 - 125.000 =$  62.500 μη δουλευμένοι τόκοι 2ης συναλλαγματικής

# ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΕΩΝ

## ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ		30 ΠΕΝΑΤΕΣ			70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ		Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΟ
		ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΠΕΝΑΤΗ	ΑΞΙΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΑΞΙΑ Α.Α.Π.	ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ		
2/5	1	Γ. Γιδοπούλος	177.000					177.000
11/5	3	N.	3.492.800					3.492.800
		Αποστολόπουλος						
17/5	Π.Τ. 1					60.000	10.800	70.800
20/5	4	A. Νικολάου		295.000				295.00
22/5	Π.Τ. 2					20.000		20.000
25/5	6	P. Newman	1.500.000					1.500.000
			5.169.800	295.000	80.00		10.800	5.555.600

# ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΕΩΝ

## ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

ΠΟΣΟΤ.	70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ		71 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ		ΣΥΝΟΛΟ ΑΞΙΑΣ		Φ.Π.Α.	30 ΠΕΝΑΤΕΣ	76 ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ	ΣΥΝΟΛΟ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ
	ΧΟΝΔΡΙΚΗ	ΛΙΑΝΙΚΗ	ΠΟΣΟΤ.	ΑΞΙΑ	ΠΩΛΗΣΕΩΝ	ΑΞΙΑΣ				
30 ζευγ.	150.000				150.000		27.000			177.000
420 ζευγ.	2.960.000				2.960.000		532.800	70.800		3.492.800
50 ζευγ.		250.000			250.000		45.000			295.000
500 ζευγ.	1.500.000				1.500.000			20.000		1.500.000
	4.610.000	250.000			4.860.000		604.800	90.800		5.555.600

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup>**

### **ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΤΡΙΤΩΝ**

### 3.1 Πωλήσεις για λογαριασμό τρίτων

Στη σημερινή εποχή μπορούμε να συναντήσουμε επιχειρήσεις που θα προβαίνουν σε καθημερινές εμπορικές πράξεις για λογαριασμό άλλων επιχειρήσεων. Βλέπουμε, δηλαδή, μία επιχείρηση να δέχεται εμπορεύματα τρίτων με απώτερο σκοπό να τα πωλήσει για λογαριασμό μιας άλλης επιχείρησης. Έτσι, όταν έχουμε μία επιχείρηση η οποία πουλάει για λογαριασμό κάποιας άλλης εμπορεύματα, τότε έχουμε από την πλευρά της πρώτης επιχείρησης, πωλήσεις για λογαριασμό τρίτων.

Η διαδικασία αυτή ξεκινάει όταν η επιχείρηση Α στέλνει σε αντιπρόσωπο εμπορεύματα με σκοπό ο αντιπρόσωπος να τα πωλήσει για λογαριασμό αυτής. Η επιχείρηση (αποστολέας) αποστέλλει με θεωρημένο Δελτίο Αποστολής τα εμπορεύματα και ζητά από τον αντιπρόσωπο να πωλήσει, λαμβάνοντας πάντα, προμήθεια από την κάθε πώληση.

Στο θεωρημένο Δελτίο Αποστολής θα πρέπει να αναγράφετε ο σκοπός, το είδος, η μονάδα μέτρησης, η ποσότητα του κάθε είδους, το άθροισμα των ποσοτήτων των ειδών αριθμητικά και ολογράφως, τους όρους πώλησης και φυσικά την ώρα έναρξης της αποστολής.

Όταν τώρα ο αντιπρόσωπος δέχεται τα εμπορεύματα, δημιουργεί μία αθεώρητη κατάσταση στην οποία καταχωρεί συνολικά κατ' είδος και ποσότητα τα εμπορεύματα αυτά. Επίσης, σε αυτήν την διπλότυπη κατάσταση ο αντιπρόσωπος θα καταχωρήσει τις δαπάνες που πραγματοποιεί για λογαριασμό των τρίτων, το Φ.Π.Α. και κάθε άλλο στοιχείο που θα χρειαστεί για την εκκαθάριση.

Ο αντιπρόσωπος στο τέλος κάθε μήνα έχει την υποχρέωση να εκδίδει μία αθεώρητη εκκαθάριση κατά τον εντολέα (αποστολέα) πάνω στην οποία θα αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία του εντολέα, η συνολική αξία των

πωλήσεων ή της αμοιβής κατά συντελεστή Φ.Π.Α., το ποσό του Φ.Π.Α., η προμήθεια που του αναλογεί, το Φ.Π.Α. της προμήθειας καθώς και τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό του εντολέα. Η εκκαθάριση θα μπορεί να εκδοθεί μέχρι την 10η ημέρα του επομένου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του προηγούμενου μήνα.

Η εκκαθάριση μαζί με ένα αντίτυπο της αθεώρητης κατάστασης και τα δικαιολογητικά των δαπανών, που εκδόθηκαν στο όνομα του εντολέα και αναγράφονται αναλυτικά στην κατάσταση, αποστέλλονται στον εντολέα μέχρι την 10η ημέρα του \*μήνα της εκκαθάρισης και αν είναι ο τελευταίος μήνας της διαχειριστικής περιόδου, μέχρι την 20η ημέρα του επομένου μήνα (20 Ιανουαρίου αν η διαχειριστική περίοδος τελειώνει στις 31 Δεκεμβρίου).

Σε περίπτωση που στην εκκαθάριση αναγράφονται το είδος, η ποσότητα από το κάθε είδος των αγαθών που του έχει στείλει ο εντολέας (αποστολέας) μέσα στο μήνα αυτό και η ποσότητα των εμπορευμάτων που έχει πωλήσει για λογαριασμό του εντολέα μέσα στον ίδιο μήνα και αν δίπλα στις ποσότητες των αγαθών που έχουν πωληθεί γράφεται η αντίστοιχη αξία της πώλησης τους, η προμήθεια που δικαιούται ο αντιπρόσωπος για τις πωλήσεις αυτές, ο Φ.Π.Α. καθώς και οι δαπάνες που πραγματοποίησε ο αντιπρόσωπος για λογαριασμό του εντολέα (αποστολέα), δηλαδή, τα στοιχεία να έχουν εκδοθεί στο όνομα του εντολέα, τότε δεν χρειάζεται να συμπληρώνεται η πιο πάνω αθεώρητη κατάσταση. Επίσης, να σημειώσουμε πως ο αντιπρόσωπος δεν είναι υποχρεωμένος να αναγράφει στα τιμολόγια που εκδίδει το στοιχείο του εντολέα (αποστολέα), εκτός και αν έχει γίνει τέτοια εμπορική συμφωνία (Κ.Β.Σ. § 7 άρθρου 12).

\* επόμενο

### 3.2 Η λογιστική των πωλήσεων για λογαριασμό τρίτων

Όταν έχουμε εισαγάγει στις αποθήκες μας εμπορεύματα τρίτων για πώληση τότε θα πρέπει να ξεκινήσει η παρακολούθηση των εμπορευμάτων αυτών από την στιγμή που θα εισαχθούν στις αποθήκες μέχρι τη στιγμή που θα πωληθούν και θα εξαχθούν από αυτή.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. μας δίνει τη δυνατότητα, όταν έχουμε εμπορεύματα τρίτων στην κυριότητα μας με σκοπό να τα πωλήσουμε, να χρησιμοποιήσουμε ένα ζεύγος λογαριασμών τάξεως, όπου θα παρακολουθούμε τα εμπορεύματα τρίτων για πώληση, τα οποία βρίσκονται στην κυριότητα της οικονομικής μονάδος.

Το ζεύγος των λογαριασμών είναι:

01 «Αλλότρια περιουσιακά στοιχεία»

05 «Δικαιούχοι αλλότριων περιουσιακών στοιχείων»

Το ζεύγος των παραπάνω λογαριασμών συλλειτουργεί χρεωπιστούμενο με την αξία των εμπορευμάτων τρίτων (πραγματική ή προϋπολογιστική) ή με λογιστικό ισότιμο κατά την παραλαβή των εμπορευμάτων αυτών. Δηλαδή, θα χρεωθεί με την εισαγωγή των εμπορευμάτων ο λογαριασμός 01 «Αλλότρια περιουσιακά στοιχεία» και θα πιστωθεί ο λογαριασμός 05 «Δικαιούχοι αλλότριων περιουσιακών στοιχείων».

Αν τα εμπορεύματα αυτά πάψουν να υφίστανται για την επιχείρηση, είτε πωληθούν, είτε επιστραφούν στο δικαιούχο, οι λογαριασμού τάξεως αντιλογίζονται. Ο αντιλογισμός γίνεται με την αξία που έχουν ή με το αυτό λογιστικό ισότιμο (συνήθης λογιστική μονάδα) με το οποίο έχει γίνει η αρχική χρεωπίστωση τους. Δηλαδή, στον αντιλογισμό, θα έχουμε την χρέωση του λογαριασμού 05 «Δικαιούχοι αλλότριων περιουσιακών

στοιχείων» και την πίστωση του λογαριασμού 01 «Αλλότρια περιουσιακά στοιχεία».

Παρακάτω θα παρουσιάσουμε μία εφαρμογή που θα περιέχει τον λογιστικό χειρισμό των πωλήσεων για λογαριασμό τρίτων.

### 3.3 Ενδεικτική εφαρμογή πωλήσεων για λογαριασμό τρίτων

Ο Α. Αποστολόπουλος παραλαμβάνει εμπορεύματα της «ΤΣΕΛΑΛΗΣ Α.Ε.» (που για αυτό θεωρούνται εμπορεύματα τρίτου προς πώληση) χωρίς να τα αγοράζει, αλλά τα παίρνει με σκοπό να τα πωλήσει για λογαριασμό της «ΤΣΕΛΑΛΗΣ Α.Ε.». Το κέρδος του Α. Αποστολόπουλου θα είναι η προμήθεια, π.χ. 10%, πάνω στην αξία των πωλήσεων που θα πραγματοποιήσει στον κάθε συγκεκριμένο μήνα για λογαριασμό της «ΤΣΕΛΑΛΗΣ Α.Ε.».

Αμέσως παρακάτω αναπτύσσονται τα διάφορα γεγονότα που συναντά ο αντιπρόσωπος Α. Αποστολόπουλος όταν πωλεί εμπορεύματα για λογαριασμό της «ΤΣΕΛΑΛΗΣ Α.Ε.».

#### ΓΕΓΟΝΟΣ (18.01.1995)

Ο Α. Αποστολόπουλος παραλαμβάνει από την «ΤΣΕΛΑΛΗΣ Α.Ε.» τα υποδήματα που έστειλε με ημερομηνία 16.01.1995 προς πώληση για λογαριασμό της με Δελτίο Αποστολής Νο 12. Τα είδη στο Δ. Αποστολής έχουν ως εξής:

α/α	Είδος	Ποσότητα	Παρατηρήσεις	Κατώτατη τιμή πώλησης
1.	Ανδρικά υποδήματα	500 ζεύγη	Πώληση για την «ΤΣΕΛΑΛΗΣ Α.Ε.»	8.000 δρχ.
2.	Γυναικεία υποδήματα	400 ζεύγη	Πώληση για την «ΤΣΕΛΑΛΗΣ Α.Ε.»	6.000 δρχ.



ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ

α) Ο αποθηκάριος του Α. Αποστολόπουλου ελέγχει την ποσότητα που παραλαμβάνει και υπογράφει πάνω στο Δ. Αποστολής, ότι παραλήφθηκε η αναγραφόμενη ποσότητα με ημερομηνία 18.01.95.

β) Με βάση το Δ. Αποστολής και με λογιστικό ισότιμο την μονάδα, ο λογιστής κάνει την παρακάτω εγγραφή λογαριασμών τάξης:

---

18/01/1996

---

01. ΑΛΛΟΤΡΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ		900
01.02 Εμπορεύματα τρίτων για πώληση		
01.02.00 Ανδρικά υποδήματα της «Τσελάλης Α.Ε.»	500	
01.02.01 Γυναικεία υποδήματα της «Τσελάλης Α.Ε.»	400	
05 ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ ΑΛΛΟΤΡΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ		900
05.02 Δικαιούχοι εμπορευμάτων σε παρακαταθήκη		
05.02.00 «Τσελάλης Α.Ε.» - Ανδρικά υποδήματα	500	
05.02.01 «Τσελάλης Α.Ε.» - Γυναικεία υποδήματα	400	

Δ. Αποστολής Νο 12 18.01.95 της «Τσελάλης Α.Ε.»

---

Παρατηρήσεις:

1. Μπορούσε να χρησιμοποιηθεί ως λογιστικό ισότιμο αντί της μονάδος η κατώτατη τιμή της πώλησης. Αυτό προτιμάται κυρίως στις περιπτώσεις εκείνες που για ένα μεγάλο χρονικό διάστημα (π.χ. για ένα εξάμηνο) δεν αλλάζουν οι κατώτατες τιμές πώλησης. Διαφορετικά προτιμάται ως λογιστικό ισότιμο η μονάδα, γιατί έτσι σε κάθε στιγμή γνωρίζει η επιχείρηση τις ποσότητες εμπορευμάτων τρίτων που έχει στις αποθήκες της για πώληση.

2. Αντί να γίνονται εγγραφές με λογαριασμούς τάξεως, μπορεί να καταχωρούνται τα εμπορεύματα που παραλαμβάνονται από την «ΤΣΕΛΑΛΗΣ Α.Ε.» σε αθεώρητες καταστάσεις, διπλότυπες κατ' είδος και ποσότητα (άρθρο 12 §7 του Κ.Β.Σ.).

ΓΕΓΟΝΟΣ (21.01.1995)

Ο Α. Αποστολόπουλος επιστρέφει στην «ΤΣΕΛΑΛΗΣ Α.Ε.» 100 ζευγάρια ανδρικά υποδήματα με σκοπό την αντικατάστασή τους με αντίστοιχη ποσότητα παιδικών υποδημάτων.

---

ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ

α) Ο αποθηκάριος (ή ο λογιστής) του Α. Αποστολόπουλου εκδίδει ένα Δ. Αποστολής που να περιέχει τα στοιχεία του γεγονότος της 21.01.1995.

α/α	Είδος	Ποσότητα	Παρατηρήσεις
1.	Ανδρικά υποδήματα	100 ζεύγη	Για αντικατάσταση με ίδια ποσότητα ζευγαριών παιδικών υποδημάτων.

β) Τα πρωτότυπο Δ. Απόστολής συνοδεύει το εμπόρευμα έως ότου φθάσει στις εγκαταστάσεις της «ΤΣΕΛΑΛΗΣ Α.Ε.».

γ) Με το δευτερότυπο του Δ. Αποστολής, στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων ο λογιστής του αντιπροσώπου Αποστολόπουλου κάνει την παρακάτω εγγραφή αντιλογισμού των λογαριασμών τάξεως:

21/01/1996

05 ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ ΑΛΛΟΤΡΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	100
05.02 Δικαιούχοι εμπορευμάτων σε παρακαταθήκη	100
05.02.00 «Τσελάλης Α.Ε.» - Ανδρικά υποδήματα	
01. ΑΛΛΟΤΡΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	100
01.02 Εμπορεύματα τρίτων για πώληση	
01.02.00 Ανδρικά υποδήματα της «Τσελάλης Α.Ε.»	100

Δ. Αποστολής Νο 15 18.01.95 της «Τσελάλης Α.Ε.»

ΓΕΓΟΝΟΣ (24.01.1995)

Ο Α. Αποστολόπουλος πουλάει για λογαριασμό της «ΤΣΕΛΑΛΗΣ Α.Ε.» στο πελάτη Αργήτη Νικολάου με πίστωση. Το Δ. Αποστολής - Τιμολόγιο πώλησης περιέχει τα παρακάτω στοιχεία της πώλησης:

α/α	Είδος	Ποσότητα	Τιμή	Συνολική Αξία
1.	Ανδρικά υποδήματα	50 ζεύγη	10.000 δρχ.	500.000 δρχ.
2.	Γυναικεία υποδήματα	40 ζεύγη	8.000 δρχ.	320.000 δρχ.
			18% x	820.000 δρχ.
				147.000 (Φ.Π.Α.)

ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ

α) Το πρωτότυπο του Τιμολογίου - Δ. Αποστολής συνοδεύει τα εμπορεύματα.

β) Με το δευτερότυπο Τιμολόγιο - Δ. Αποστολής στο ημερολόγιο πωλήσεων και με ημερομηνία 24.01.95 γίνεται η παρακάτω εγγραφή:

---

24/01/1996

---

30 ΠΕΛΑΤΕΣ	967.600
30.00 Πελάτες εσωτερικού	
30.00.04 Αργήτης Νικόλαος	967.600
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ	
50.90 Τρίτοι - Λογ/σμοί πωλήσεων για λογ/σμό τους	967.600
50.90.00 «ΤΣΕΛΑΛΗΣ Α.Ε.»	
50.90.00.00 Πωλήσεις της "Τσελάλης Α.Ε" με 18%	820.000
50.90.00.01 Φ.Π.Α. για λογ/σμό της "Τσελάλης Α.Ε."	147.600

Τιμολόγιο-Δ. Αποστολής Νο 18, 24/01/95 για λογ/σμό τρίτων

---

γ) Με βάση το ίδιο Τιμολόγιο - Δ. Αποστολής στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων γίνεται η εξής εγγραφή αντιλογισμού των λογαριασμών τάξεως ως εξής:

---

24/01/1996

---

05 ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ ΑΛΛΟΤΡΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	90
05.02 Δικαιούχοι εμπορευμάτων σε παρακαταθήκη	
05.02.00 «Τσελάλης Α.Ε.» - Ανδρικά υποδήματα	50
05.02.01 «Τσελάλης Α.Ε.» - Γυναικεία υποδήματα	40
01. ΑΛΛΟΤΡΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	90
01.02 Εμπορεύματα τρίτων για πώληση	
01.02.00 Ανδρικά υποδήματα της «Τσελάλης Α.Ε.»	50
01.02.01 Γυναικεία υποδήματα της «Τσελάλης Α.Ε.»	40

Τιμολόγιο - Δ. Αποστολής Νο 18 24/01/95 για λογ/σμό τρίτων

---

ΓΕΓΟΝΟΣ (28.01.1995)

Ο πελάτης Αργήτης Νικόλαος επέστρεψε με Δ. Αποστολής στον αντιπρόσωπο Α. Αποστολόπουλο 20 ζευγάρια ανδρικά υποδήματα και 20 ζευγάρια γυναικεία υποδήματα που είχε αγοράσει με το Τιμολόγιο -Δ. Αποστολής Νο 18 στις 24.01.95.

---

ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ

α) Ο αποθηκάριος του Α. Αποστολόπουλου ελέγχει την ποσότητα που παραλαμβάνει και υπογράφει πάνω στο Δ. Αποστολής του Αργήτη Νικολάου.

β) Με βάση το Δ. Αποστολής του Αργήτη, ο λογιστής του Α. Αποστολόπουλου εκδίδει ένα Πιστωτικό Τιμολόγιο για λογαριασμό τρίτων με τα εξής στοιχεία:

α/α	Είδος	Ποσότητα	Τιμή	Συνολική Αξία
1.	Ανδρικά υποδήματα	20 ζεύγη	10.000 δρχ.	200.000 δρχ.
2.	Γυναικεία υποδήματα	20 ζεύγη	8.000 δρχ.	160.000 δρχ.
			18% x	360.000 δρχ.
				<u>64.800 (Φ.Π.Α.)</u>

γ) Με βάση το Πιστωτικό τιμολόγιο που έχει κοπεί ο λογιστής του Α. Αποστολόπουλου κάνει την παρακάτω εγγραφή τακτοποίησης των λογαριασμών τάξεως:

28/01/1996

01. ΑΛΛΟΤΡΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	20
01.02 Εμπορεύματα τρίτων για πώληση	
01.02.00 Ανδρικά υποδήματα της «Τσελάλης Α.Ε.»	20
01.02.01 Γυναικεία υποδήματα της «Τσελάλης Α.Ε.»	20
05 ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ ΑΛΛΟΤΡΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	20
05.02 Δικαιούχοι εμπορευμάτων σε παρακαταθήκη	
05.02.00 «Τσελάλης Α.Ε.» - Ανδρικά υποδήματα	20
05.02.01 «Τσελάλης Α.Ε.» - Γυναικεία υποδήματα	20

Πιστωτικό Τιμολόγιο Νο 5, 28/01/95

δ) Με βάση και πάλι το Πιστωτικό Τιμολόγιο ο λογιστής του αντιπροσώπου Αποστολόπουλου, στο ημερολόγιο πωλήσεων θα κάνει την εξής εγγραφή:

28/01/1996

50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		424.800	
50.90 Τρίτοι - Λογ/σμοί πωλήσεων για λογ/σμό τους			
50.90.00 «ΤΣΕΛΑΛΗΣ Α.Ε.»			
50.90.00.00 Πωλήσεις της «Τσελάλης Α.Ε.» με 18%	360.000		
50.90.00.01 Φ.Π.Α. για λογ/σμό της «Τσελάλης Α.Ε.»	64.800		
30 ΠΕΛΑΤΕΣ			424.800
30.00 Πελάτες εσωτερικού	424.800		
30.00.04 Αργήτης Νικόλαος			

Πιστωτικό Τιμολόγιο Νο 5, 28/01/95

ΓΕΓΟΝΟΣ (31.01.1995)

Ο λογιστής του αντιπροσώπου Α. Αποστολόπουλου εκδίδει συμπληρωμένη την εκκαθάριση πωλήσεων για λογαριασμό της «ΤΣΕΛΑΛΗΣ Α.Ε.» που αναφέρεται στο μήνα Ιανουάριο του έτους 1995, με ημερομηνία 31.01.1995:

ΑΝΤΙΠΡΟΣΩΠΕΙΕΣ		ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΠΩΛΗΜΕΝΩΝ Νο 12				ΒΙΟΤΕΧΝΙΑ ΥΠΟΔΗΜΑΤΩΝ					
Α. ΑΠΟΣΤΟΛΟΠΟΥΛΟΣ		ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ ΓΙΑ ΛΟΓ/ΣΜΟ				«ΤΣΕΛΑΛΗΣ Α.Ε.»					
ΛΕΥΚΑΣ 20		ΤΡΙΤΩΝ ΜΗΝΟΣ: Ιανουαρίου 1995				ΠΑΤΗΣΙΩΝ 12, ΑΘΗΝΑ					
Α.Φ.Μ. 53282100						Α.Φ.Μ. 94003569					
ΠΑΡΑΛΗΦΘΕΝΤΑ Ή ΕΠΙΣΤΡΑΦΕΝΤΑ ΕΜΠ/ΤΑ ΒΑΣΗ Δ. ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ					ΠΩΛΗΣΕΙΣ						
	ΙΡΙΘΜΟΣ ΛΕΛΤΙΟΥ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ Γ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ	ΠΟΣΟΤΗΤΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ			ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΟΝΟΜ/ΜΟ ΠΕΛΑΤΩΝ	ΑΡ. ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ Ή Π. ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ Ή Δ.Δ.Π.	ΠΟΣΟΤΗΤΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ			ΑΞΙΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ
		ΥΠΟΔΗΜΑΤΑ						ΥΠΟΔΗΜΑΤΑ			
		Ανδρ.	Γυν.	Παιδ.				Ανδρ.	Γυν.	Παιδ.	
Υπόλοιπα από προηγ. Εκκαθάριση											
16/01	Νο 10	100	80	50	24/1	Αργήτης Νικ.	Τ.Δ.Α. Νο 18	50	40	-	820.000
21/01	Δ.Α. 12	500	400	-	28/1	Αργήτης Νικ.	Π.Τ. Νο 5	-20	-20	-	-360.000
	Δ.Α. 15 (επιστροφή)	-100	-	-							
Σύνολο Πωλήσεις και επισ. Πωλήσεων		500	480	50		Φ.Π.Α. 18%		30	20		460.000
		-30	-20								82.800
Υπόλοιπο		470	460	50		Γενικό Σύνολο					542.800

### ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΣΗ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΣΤΟ ΜΗΝΑ ΙΑΝΟΥΑΡΙΟ 1995

	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΑΞΙΑ	ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ:	
Ανδρικά υποδήματα	30	300.000	Πωλήσεις:	542.800
Γυναικεία υποδήματα :	20	160.000	- Προμήθεια:	- 54.280
Σύνολο αξίας :		460.000	Υπόλοιπο προς απόδοση:	488.520
Φ.Π.Α. :		82.800		488.520
Συνολικό ποσό :		542.800		

Εκκαθάριση προμήθειας: Συνολική αξία πωλήσεων 460.000 x 10% = 46.000

Φ.Π.Α. 18% : 8.280

**ΣΥΝΟΛΟ : 54.280**

*Παρατήρηση: Όταν εκδίδεται θεωρημένη εκκαθάριση, δεν απαιτείται και η έκδοση τιμολογίου παροχής υπηρεσιών για την προμήθεια. Τώρα όμως που η εκκαθάριση είναι αθεώρητη, θα πρέπει για την προμήθεια να εκδίδεται από τον αντιπρόσωπο συγχρόνως και θεωρημένο τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών.*

*Το πρωτότυπο της εκκαθάρισεως στέλνεται στην «ΤΣΕΛΑΛΗΣ Α.Ε.».*

#### ΕΝΕΡΓΕΙΑ

Με βάση την εκκαθάριση Νο 12 στις 31.01.95, η εγγραφή για την προμήθεια του αντιπροσώπου Α. Αποστολόπουλου είναι η εξής:

31/01/1996

50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		54.280
50.90 Τρίτοι - Λογ/σμοί πωλήσεων για λογ/σμό τους		
50.90.00 «ΤΣΕΛΑΛΗΣ Α.Ε.»	54.280	
73 ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ		
73.00 Πωλήσεις υπηρεσιών στο εσωτερικό		46.000
73.00.00 Προμήθειες από πωλήσεις για λογ/σμό τρίτων.	46.000	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ		
54.00 Φόρος Προστιθέμενης Αξίας		8.280
54.00.73 Φ.Π.Α. εκροών - Πωλήσεων υπηρεσιών	8.280	

Εκκαθάριση Νο 12 για προμήθεια μας

### 3.4 Ενδεικτική εφαρμογή αποστολής εμπορευμάτων σε τρίτους για πώληση

Η «ΤΣΕΛΑΛΗΣ Α.Ε.» αποστέλλει στον αντιπρόσωπο της Α. Αποστολόπουλο εμπορεύματα με σκοπό την πώληση τους από αυτόν για λογαριασμό της. Το κέρδος του Α. Αποστολόπουλου θα είναι η προμήθεια, έστω 10%, πάνω στην αξία των πωλήσεων του που θα πραγματοποιήσει στον κάθε συγκεκριμένο μήνα για λογαριασμό της «ΤΣΕΛΑΛΗΣ Α.Ε.» και που θα σταλεί με την εκκαθάριση που θα εκδώσει στο τέλος του μήνα ο Α. Αποστολόπουλος.

Αμέσως παρακάτω αναπτύσσονται τα διάφορα γεγονότα που συναντά η βιοτεχνία υποδημάτων «ΤΣΕΛΑΛΗΣ Α.Ε.» όταν αποστέλλει στον αντιπρόσωπο Α. Αποστολόπουλο εμπορεύματα προς πώληση για λογαριασμό της.

#### ΓΕΓΟΝΟΣ (18.01.1995)

Ο αποθηκάριος της «ΤΣΕΛΑΛΗΣ Α.Ε.» στέλνει στον Α. Αποστολόπουλο, που είναι αντιπρόσωπος στην Πάτρα, υποδήματα με Δ. Αποστολής Νο 12. Η ανάλυση των εμπορευμάτων στο Δ. Αποστολής έχει ως εξής:

α/α	Είδος	Ποσότητα	Παρατηρήσεις	Κατώτατη τιμή πώλησης
1.	Ανδρικά υποδήματα	500 ζεύγη	Πώληση για την «ΤΣΕΛΑΛΗΣ Α.Ε.»	8.000 δρχ.
2.	Γυναικεία υποδήματα	400 ζεύγη	Πώληση για την «ΤΣΕΛΑΛΗΣ Α.Ε.»	6.000 δρχ.

#### ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ

α) Το πρωτότυπο Δ. Αποστολής το στέλνει η «ΤΣΕΛΑΛΗΣ Α.Ε.» μαζί με τα εμπορεύματα στην Πάτρα.

β) Στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων, με ημερομηνία 18.01.95 και με βάση το Δ. Αποστολής γίνεται συνήθως με λογιστικό ισότιμο την μονάδα



(1 δρχ.) η παρακάτω εγγραφή, που δεν είναι υποχρεωτική, αλλά χρησιμοποιείται πολλές φορές και έχει σκοπό να παρακολουθεί συγχρόνως και με λογιστικές εγγραφές τις ποσότητες εκείνες που βρίσκονται σε τρίτους προς πώληση για λογαριασμό της βιομηχανίας ή βιοτεχνίας τους. Εφόσον η επιχείρηση τηρεί βιβλίο αποθήκης πρέπει να ενημερωθούν οι αντίστοιχες μερίδες της (π.χ. ανδρικά υποδήματα σε τρίτους - ανδρικά υποδήματα στο κατάστημα).

---

18/01/1995

---

20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ	900
20.97 Εμπορεύματα σε τρίτους για πώληση	
20.97.00 Υποδήματα ανδρικά στον Α. Αποστολόπουλο	500
20.97.01 Υποδήματα γυναικεία στον Α. Αποστολόπουλο	400
20. ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ	900
20.90 Αξία εμπορευμάτων σε τρίτους/Λογ/σμός αντίθετος	
20.90.00 Υποδήματα ανδρικά στον Α. Αποστολόπουλο	500
20.90.01 Υποδήματα γυναικεία στον Α. Αποστολόπουλο	400

---

Δ. Αποστολής Νο 12, 18/01/1995

---

### ΓΕΓΟΝΟΣ (21.01.1995)

Ο Α. Αποστολόπουλος επιστρέφει στην βιοτεχνία «ΤΣΕΛΑΛΗΣ Α.Ε.» 100 ζευγάρια ανδρικά υποδήματα με σκοπό την αντικατάστασή τους με αντίστοιχη ποσότητα παιδικών υποδημάτων.

### ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ

α) Ο αποθηκάριος ελέγχει την ποσότητα που παραλήφθηκε και υπογράφει πάνω στο Δ. Αποστολής ότι η αναγραφόμενη ποσότητα παραλήφθηκε με ημερομηνία 21.01.1995.

β) Στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων, με ημερομηνία 21.01.1995 και με βάση το Δ. Αποστολής του Α. Αποστολόπουλου γίνεται η παρακάτω εγγραφή αντιλογισμού, με λογιστικό ισότιμο τη μονάδα (εφόσον φυσικά είχε γίνει αντίστοιχη εγγραφή κατά την αποστολή της ποσότητας αυτής στον Α. Αποστολόπουλο).

---

21/01/1995

20. ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ		100
20.90 Αξία εμπορευμάτων σε τρίτους/Λογ/σμός αντίθετος		
20.90.00 Υποδήματα ανδρικά στον Α. Αποστολόπουλο	100	
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ		
20.97 Εμπορεύματα σε τρίτους για πώληση		100
20.97.00 Υποδήματα ανδρικά στον Α. Αποστολόπουλο	100	

Δ. Αποστολής Νο 15, 21/01/1995 - Α. Αποστολόπουλος

ΓΕΓΟΝΟΣ (10.02.1995)

Η βιοτεχνία «ΤΣΕΛΑΛΗΣ Α.Ε.» παρέλαβε ταχυδρομικώς την εκκαθάριση πωλήσεων από τον Α. Αποστολόπουλο, για τα εμπορεύματα που πώλησε μέσα στον μήνα Ιανουάριο 1995. Δηλαδή, ο αντιπρόσωπος Α. Αποστολόπουλος συμπλήρωσε μία εκκαθάριση για τα πωλημένα από αυτόν εμπορεύματα της βιοτεχνίας για τον μήνα Ιανουάριο μέσα σε 10 μέρες και έστειλε το πρωτότυπο της εκκαθάρισης μέσα στις ίδιες 10 μέρες από την λήξη του μήνα Ιανουαρίου.

Η εκκαθάριση είναι συμπληρωμένη από το λογιστήριο της «ΤΣΕΛΑΛΗΣ Α.Ε.» η επιχείρηση αυτή θα προβεί στις παρακάτω ενέργειες

ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ

α) Με βάση τη συνολική αξία της εκκαθάρισης και με ημερομηνία 10.02.1995 (ημέρα που μας ήρθε η εκκαθάριση) στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων γίνεται η εξής εγγραφή:

10/02/1995

30. ΠΕΛΑΤΕΣ		542.800
30.00 Πελάτες εσωτερικού		
30.00.00 Α. Αποστολόπουλος (αντιπρόσωπος)	542.800	
70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ		460.000
70.00 Πωλήσεις εσωτερικού		
70.00.00 Πωλήσεις εμπορευμάτων μας από τρίτους με 18%	460.000	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΤΕΛΗ		
54.00 Φόρος Προστιθέμενης Αξίας		82.800
54.00.70.18 Φ.Π.Α. 18%	82.800	

Ως εκκαθάριση Νο 12, 31.01.1995 Α. Αποστολόπουλου

10/02/1995

61	ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ	46.000	
61.02	Λοιπές προμήθειες τρίτων		
61.02.01	Προμήθειες για πωλήσεις		
54	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΚΑΙ ΤΕΛΗ	8.280	
54.00	Φόρος προστιθέμενης αξίας		
54.00.70.18	Φ.Π.Α. 18%		
30	ΠΕΛΑΤΕΣ		54.280
30.00	Πελάτες εσωτερικού		
30.00.00	Α. Αποστολόπουλος (αντ/πος)		

Ως εκκαθάριση Νο 12, 31/01/1995 Α. Αποστολόπουλου

β) Γίνεται εγγραφή για την τακτοποίηση με αντιλογισμό και με λογιστικό ισότιμο τη μονάδα, εφόσον φυσικά είχε γίνει χωρίς να είναι υποχρεωτικό, αντίστοιχη εγγραφή κατά την αποστολή της ποσότητας αυτής στον Α. Αποστολόπουλο (βλ. Αντίστοιχη εγγραφή στη σελίδα 37) ως εξής:

31/01/1995

20	ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ		50
20.90	Αξία εμπορευμάτων σε τρίτους/Λογ/σμός αντίθετος		
20.90.00	Υποδήματα ανδρικά στον Α. Αποστολόπουλο	30	
20.90.01	Υποδήματα γυναικεία στον Α. Αποστολόπουλο	20	
20	ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ		50
20.97	Εμπορεύματα σε τρίτους για πώληση		
20.97.00	Υποδήματα ανδρικά στον Α. Αποστολόπουλο	30	
20.97.01	Υποδήματα γυναικεία στον Α. Αποστολόπουλο	20	

Πωλημένες ποσότητες από Α. Αποστολόπουλο ως εκκαθάριση Νο 12, 31/01/95

### ΓΕΓΟΝΟΣ (20/02/1995)

Ο Α. Αποστολόπουλος στέλνει στην βιοτεχνία «ΤΣΕΛΑΛΗΣ Α.Ε.» από την Πάτρα το ποσό της οφειλής από την εκκαθάριση Νο 12 με έμβασμα της Ε.Τ.Ε. (τα εμβαστικά βαρύνουν τον αντιπρόσωπο). Το ποσό της εκκαθάρισης είναι  $542.800 - 54.280 = 488.520$ .

### ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ

Ο ταμίας της βιοτεχνίας «ΤΣΕΛΑΛΗΣ Α.Ε.» εισπράττει με ημερομηνία 20.02.1995 το έμβασμα της Ε.Τ.Ε. και το παραστατικό του εμβάσματος το

δίνει στο λογιστήριο. Το λογιστήριο με το παραστατικό αυτό, κάνει την εξής εγγραφή:

---

20/02/1995

---

38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		488.520
38.00 Ταμείο		
30 ΠΕΛΑΤΕΣ		
30.00 Πελάτες εσωτερικού		488.520
30.00.00 Α. Αποστολόπουλος (αντ/πος)	488.520	

---

Έμβασμα Ε.Τ.Ε. έναντι λογ/σμού Α. Αποστολόπουλου

---

# **ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ**

**ΤΑ ΜΙΚΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΣΤΗΝ ΓΕΝΙΚΗ  
ΚΑΙ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ**

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup>**

**ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 90**

**«Διάμεσοι - Αντικριζόμενοι λογαριασμοί»**

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η αναλυτική λογιστική είναι συμπλήρωμα της γενικής λογιστικής. Οι λογαριασμοί της ομάδας 9 συνδέονται και συνλειτουργούν μόνο μεταξύ τους και απαγορεύεται η χρέωση ή πίστωση αυτών με λογαριασμούς άλλων ομάδων.

Το αντικείμενο της αναλυτικής λογιστικής που αποκαλείται και **βιομηχανική λογιστική και λογιστική κόστους**, είναι ο προσδιορισμός του πραγματικού κόστους για κάθε λειτουργία και προϊόν καθώς και των αναλυτικών αποτελεσμάτων της εκμετάλλευσης για την κατάρτιση του ισολογισμού και την τήρηση της διαρκούς απογραφής.

Οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν την αναλυτική λογιστική υποχρεωτικά από τον νόμο ή προαιρετικά τηρούν και τους λογαριασμούς της ομάδας 2 μόνο κατά αξίες.

Πρέπει, επίσης, να τονίσουμε ότι υποχρεούνται να αναπτύξουν τους λογαριασμούς, που κατά την κρίση τους εξυπηρετούν τις ανάγκες τους, κάτω από τους ακόλουθους υποχρεωτικούς πρωτοβάθμιους λογαριασμούς.

Λογαριασμός 90 : Διάμεσοι - Αντικριζόμενοι λογαριασμοί

Λογαριασμός 91 : Ανακατάταξη εξόδων - αγορών και εσόδων

Λογαριασμός 92 : Κέντρα (θέσεις) κόστους

Λογαριασμός 93 : Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)

Λογαριασμός 94 : Αποθέματα

Λογαριασμός 95 : Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος

Λογαριασμός 96 : Έσοδα - Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα

Λογαριασμός 97 : Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

Λογαριασμός 98 : Αναλυτικά αποτελέσματα

Λογαριασμός 99 : Εσωτερικές διασυνδέσεις

Στην συνέχεια θα εκθέσουμε περιληπτικά για τον λογαριασμό 90 ορισμένα στοιχεία και θα αναλύσουμε δύο από τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς της ομάδας 9. Τον λογαριασμό 94 «Αποθέματα» και τον λογαριασμό 96 «Έσοδα μικτά αναλυτικά αποτελέσματα».

Θα περιοριστούμε στην περίπτωση των υπολογισμών των λογαριασμών αυτών που αναφέρονται στην περίπτωση των εμπορευμάτων και των ετοιμών προϊόντων διότι η πλήρης εξέταση όλων των υπολογισμών τους ξεφεύγει από τα πλαίσια αυτής της πτυχιακής εργασίας.

### **1. Λογαριασμός 90 - Διάμεσοι - Αντικριζόμενοι Λογαριασμοί**

Ο λογαριασμός 90 αποτελεί την γέφυρα δια της οποίας μεταφέρονται στην αναλυτική λογιστική τα δεδομένα της Γενικής Λογιστικής, χωρίς αυτά να θίγονται ή να τροποποιούνται κατά την μεταφορά τους.

Ο λογαριασμός 90 και οι υπολογισμοί του καλούνται **διάμεσοι** και **αντικριζόμενοι** λογαριασμοί. Η σημασία τους για την αναλυτική λογιστική είναι πολύ μεγάλη και βασική. Μέσα από αυτούς καθρεφτίζονται τα στοιχεία της γενικής λογιστικής χωρίς να χρειάζεται να κινούνται οι λογαριασμοί της γενικής λογιστικής.

Οι υπολογισμοί του 90 χρησιμοποιούνται μόνο για την εγγραφή στην αναλυτική λογιστική των αποθεμάτων ενάρξεως των αγορών, των εξόδων, των εσόδων και των αποτελεσμάτων τα οποία έχουν καταγραφεί προηγουμένως στην γενική λογιστική.

Στο τέλος κάθε χρήσεως το υπόλοιπο κάθε υπολογισμού του 90 πρέπει να είναι ίσο αλλά αντίθετο με το υπόλοιπο του



αντίστοιχου λογαριασμού της γενικής Λογιστικής τον οποίο αντικρίζει.

Την μεταφορά των λογαριασμών της γενικής λογιστικής στην Αναλυτική το βλέπουμε πιο κάτω :

Λογαριασμοί Γεν. Λογιστικής                      Λογαριασμοί Αναλ. Λογιστικής

Λογαριασμοί Ομάδας 2		90.01 Αρχικά Αποθέματα λογισμένα
		90.02 Αγορές λογισμένες
Λογαριασμοί Ομάδας 6	⇒	90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα
Λογαριασμοί Ομάδας 7	{	90.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα
Λογαριασμοί Ομάδας 8	⇒	90.08 Αποτελέσματα λογισμένα (81 - 85)

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup>**

### **ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 94 «Αποθέματα»**

## 2.1. Γενικά για τα αποθέματα στην αναλυτική λογιστική

Οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν την αναλυτική λογιστική υποχρεωτικά από το νόμο ή προαιρετικά παρακολουθούν τα αποθέματα μέσα από τον λογαριασμό το Ε.Λ.Σ «94 αποθέματα». Μέσα από τους υπολογισμούς του 94 παρακολουθούνται τα κάθε είδους μορφής και κατηγορίας αποθέματα που είτε αυτά αγοράζονται από την επιχείρηση (εμπορεύματα, πρώτες ύλες) είτε παράγονται από την ίδια (έτοιμα και ημιτελή προϊόντα, υποπροϊόντα). Μέσα από τους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς στους οποίους αναπτύσσεται ο 94 υποχρεωτικά παρακολουθούνται όλες οι κατηγορίες των αποθεμάτων της ομάδας 2 της γενικής λογιστικής.

Στην γενική λογιστική οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί αναπτύσσονται κατά τρόπο που εξυπηρετεί τις ανάγκες της επιχείρησης. Στην αναλυτική λογιστική οι γενικές κατηγορίες αποθεμάτων αναλύονται κατά τρόπο που να εξυπηρετούνται οι ανάγκες α) της κοστολόγησεως β) του προσδιορισμού των βραχύχρονων αποτελεσμάτων γ) της αναλύσεως των αποτελεσμάτων κατά κλάδους ή κέντρα δραστηριότητας ή φορείς ευθύνης δ) του ελέγχου των αποθεμάτων.

Σύμφωνα με Γνώμ. ΕΣΥΛ προκύπτει ότι οι επιχειρήσεις που υποχρεούνται να τηρούν την Αναλυτική Λογιστική του ΓΛΣ εντάσσουν στους τριτοβάθμιους ή τεταρτοβάθμιους υπολογαριασμούς του 94 «Αποθέματα» τις μερίδες του βιβλίου αποθήκης τις οποίες υποχρεούνται να τηρούν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 του Κ.Β.Σ. Δηλαδή οι μερίδες αποθήκης

του άρθρου 8 του Κ.Β.Σ. και οι κατ' είδος ποσότητα και αξία τριτοβάθμιων ή τεταρτοβάθμιων κ.τ.λ. υπολογαριασμών του 94 ταυτίζονται απόλυτα.

Εδώ πρέπει να διευκρινίσουμε τί ορίζουμε μερίδα αποθήκης. Είναι, λοιπόν, η λογιστική μερίδα με την οποία παρακολουθείται η τελευταία υποδιαίρεση της συγκεκριμένης κατηγορίας αποθέματος όπως π.χ. στα εμπορεύματα η μερίδα αποθήκης αντιπροσωπεύει το είδος ενδεχόμενα και την ποιότητα. Σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. η επιχείρηση οφείλει να προσδιορίσει την τελευταία υποδιαίρεση κάθε κατηγορίας αποθεμάτων.

Πολλές φορές όμως οι διαχειριστικές ή κοστολογικές ανάγκες μιας επιχείρησης την υποχρεώνουν πέρα από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. να τηρούν μερίδες αποθήκης ακόμα αναλυτικότερες. Σε μία επιχείρηση π.χ. που παράγει τρόφιμα το λάδι μαγειρέματος μπορεί να παρακολουθείται σε μία μερίδα αποθήκης όμως μπορεί να υπάρχουν λόγοι διαχειριστικοί που να την υποχρεώνουν να τηρεί άλλη μερίδα αποθήκης για το ηλιέλαιο και άλλη για το ελαιόλαδο.

Σε περίπτωση όμως που το ίδιο απόθεμα βρίσκεται σε περισσότερους από έναν αποθηκευτικούς χώρους, τότε η τελευταία υποδιαίρεση κάθε κατηγορίας αποθεμάτων παρακολουθείται σε περισσότερες από μία μερίδες αποθήκης.

Οι μερίδες αποθήκης τηρούνται κατά ποσότητα και αξία τόσο ως προς την εισαγωγή όσο και ως προς την εξαγωγή. Οι λογαριασμοί των αποθεμάτων κινούνται μόνον όταν αυτά εισάγονται σε κάποιο αποθηκευτικό χώρο και έτσι γίνονται αντικείμενο ποσοτικού ελέγχου.

Με την λογιστική παρακολούθηση της ποσοτικής διακινήσεως κάθε αποθέματος εξασφαλίζεται η διαρκής ποσοτική απογραφή των

μερίδα αποθήκης, κατά ποσότητα και αξία (βλ. εφαρμογή στο βιβλίο αποθήκης)

## 2.2. ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΤΟΥ 94 ΣΕ ΔΕΥΤΕΡΟΒΑΘΜΙΟΥΣ

Ο λογαριασμός 94 αναπτύσσεται σε δευτεροβάθμιους (υποχρεωτικά) στους οποίους παρακολουθούνται οι κατηγορίες των αποθεμάτων της ομάδας 2 της γενικής λογιστικής ως εξής :

	ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ
Εμπορεύματα	20	94.20
Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή	21	94.21
Υποπροϊόντα και υπολλείμματα	22	94.22
Παραγωγή σε εξέλιξη	23	94.23
Πρώτες και βοηθητικές ύλες	24	94.24
Αναλώσιμα υλικά	25	94.25
Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων	26	94.26
.....		
Είδη συσκευασίας	28	94.28

## 2.3 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ 94

Η λειτουργία του 94 σε ότι αφορά τις περιπτώσεις των εμπορευμάτων και ετοιμών προϊόντων έχει ως εξής :

Κατ' αρχήν τα αρχικά αποθέματα που υπάρχουν στην επιχείρηση θα πρέπει να λογιστούν με την εξής εγγραφή :

94	Αποθέματα
94.20	Εμπορεύματα
ΕΙΣ 90	Διάμεσοι - Αντικριζόμενοι Λογαριασμοί
90.01	Αρχικά Αποθέματα Λογισμένα
90.01.20	Εμπορεύματα Λογισμένα

Για μια αγορά αποθέματος η οποία έχει καταχωρηθεί στην ομάδα 2 στους υπολογαριασμούς «Αγορές Χρήσεως» μεταφέρονται τα ποσά με την εγγραφή :

---

94	Αποθέματα
94.20	Εμπορεύματα
94.20.00	Είδους Α'
ΕΙΣ 90	Διάμεσοι - Αντικριζόμενοι Λογαριασμοί
90.02	Αγορές Λογισμένες
90.02.20	Εμπορεύματα Λογισμένα

---

Σε μια παραλαβή αγοράς χωρίς το τιμολόγιο ο λογαριασμός 94 χρεώνεται με υπολογιστικές τιμές με πίστωση του λογαριασμού 91.09 «Αγορές Υποθεμάτων Ενσωματωμένες (προϋπολογιστικά)»

Για μια αποστολή εμπορεύματος σε τρίτους προς πώληση επεξεργασία ή ενέχυρο θα πρέπει το απόθεμα αυτό να παρακολουθείται στον λογαριασμό 94.20.97 «Εμπορεύματα σε τρίτους».

Για τα προϊόντα και υποπροϊόντα που παράγονται στην διάρκεια της χρήσεως και εισάγονται στην αποθήκη είτε για να διατεθούν στην αγορά είτε για να υποστούν παραπέρα επεξεργασία γίνεται η εγγραφή :

---

94	Αποθέματα
94.21	Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή
94.21.00	Είδος Α'
ΕΙΣ 93	Κόστος παραγωγής
93 .00.00	Κόστος παραγωγής προϊόντος Χ

---

Για τα αποθέματα που διακινούνται μεταξύ αποθηκών υποκαταστημάτων ή εργοστασίου όταν αυτά δεν τηρούν αυτοτελή λογιστική, γίνεται η εγγραφή :

---

94	Αποθέματα
94.21	Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή
94.21.00	Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή εργοστ. Αθήνας
94.21.00.00	Εδος Α'
εις 94	Αποθέματα
94.21	Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή
94.21.00	Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή εργοστ. Πάτρας
94.21.01.00	Είδος Α'

---

Για τις μειώσεις του κόστους αγοράς των αποθεμάτων λόγω εκπτώσεων ή επιστροφών, γίνεται η εξής εγγραφή:

---

90	Διάμεσοι - Αντικριζόμενοι λογαριασμοί
90.02	Αγορές λογισμένες
90.02.20	Εμπορεύματα λογισμένα
εις 94	Αποθέματα
94.20	Εμπορεύματα
94.20.98	Εκπτώσεις αγορών

---

Για την αξία των αποθεμάτων τέλους χρήσεως κατά την διενέργεια των εγγραφών κλεισίματος των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής, γίνεται η εγγραφή:

---

90	Διάμεσοι - αντικριζόμενοι λογαριασμοί
98	Αναλυτικά αποτελέσματα
99	Εσωτερικές διασυνδέσεις
εις 94	Αποθέματα
94.20	Εμπορεύματα

---

---

## **2.4. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΝΗΜΕΡΩΣΕΩΣ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ**

Υπάρχουν τρεις περιπτώσεις (τρόποι) που γίνεται η ενημέρωση των λογαριασμών αποθεμάτων και είναι οι εξής :

### **2.4.1. ΠΡΩΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ**

Οι αναλυτικοί λογαριασμοί των αποθηκών να τηρούνται στην ομάδα 2 της γενικής λογιστικής και να ενημερώνονται κατά ποσότητα και αξία με την αρχική απογραφή και τις αγορές και μόνο κατά ποσότητα με τις αναλώσεις, τις πωλήσεις και τις εσωτερικές διακινήσεις.

Στο τέλος κάθε ημέρας ή κάθε εβδομάδας ή κάθε μήνα, το αργότερο τα δεδομένα κινήσεως των αποθηκών της γενικής λογιστικής μεταφέρονται στην αναλυτική λογιστική συγκεντρωτικά, κατά ποσότητα και αξία, δηλαδή μεταφέρεται η απογραφή στην αρχή της χρήσεως και περιοδικά μεταφέρονται οι αγορές, οι βιομηχανοποιήσεις, οι πωλήσεις οι εσωτερικές διακινήσεις καθώς και οι αντιλογισμοί και οι μειώσεις των σχετικών λογαριασμών.

### **2.4.2. ΔΕΥΤΕΡΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ**

Στην περίπτωση αυτή οι αναλυτικοί λογαριασμοί των αποθηκών τηρούνται κατά ποσότητα και αξία στην αναλυτική λογιστική όπου λογιστικοποιούνται τα πρωτογενή παραστατικά κινήσεως των αποθηκών.

Κατά την λογιστικοποίηση των παραστατικών απογραφής και αγορών χρεώνονται αναλυτικά οι λογαριασμοί των αποθεμάτων με πίστωση του 90.

---



---

Τυχόν κονδύλια που δεν ενσωματώνονται στο κόστος αποθεμάτων όπως π.χ. ο Φ.Π.Α., τα οποία περιλαμβάνονται στα παραστατικά αγορών δεν καταχωρούνται στην αναλυτική λογιστική.

Σύμφωνα με την νομοθεσία, ημερήσια ή τουλάχιστον μέσα στην χρονική περίοδο που ισχύει κάθε φορά, ενημερώνονται οι λογαριασμοί της γενικής λογιστικής μόνο κατ' αξία με την αρχική απογραφή και τις αγορές καθώς και με τους αντιλογισμούς και τις μειώσεις τους.

### **2.4.3. ΤΡΙΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ**

Κατά την περίπτωση αυτή η ενημέρωση των λογαριασμών αποθεμάτων με την αρχική απογραφή και τις αγορές γίνεται ταυτόχρονα στους δύο τομείς της λογιστικής. Απαραίτητη προϋπόθεση για την εφαρμογή αυτής της διαδικασίας είναι να χρησιμοποιούνται ηλεκτρονικοί υπολογιστές.

Οι τρόποι απεικόνισης των αγορών στους λογαριασμούς της γενικής και της αναλυτικής λογιστικής οι οποίοι περιγράφονται πιο πάνω αποτελούν εναλλακτικές λύσεις του προβλήματος του αυξημένου κόστους που δημιουργούν οι διπλές καταχωρήσεις στο σύστημα της αυτόνομης αναλυτικής λογιστικής. Οι τρόποι αυτοί οι οποίοι αποβλέπουν στην μείωση του λογιστικού κόστους της αυτονομίας, επιλέγονται από κάθε επιχείρηση με κριτήριο τις ιδιαίτερες συνθήκες λειτουργίας της.

---

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup>**

**Λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων**

**κατά το Κ.Β.Σ.**

### 3.1. ΑΠΟΘΗΚΗ

Με τον όρο «ΑΠΟΘΗΚΗ» ο Κ.Β.Σ. ονομάζει τους λογαριασμούς της διαρκούς απογραφής, δηλαδή τους αναλυτικούς λογαριασμούς των περιληπτικών λογαριασμών των αποθεμάτων, οι οποίοι τηρούνται σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού. Έχει συνεπώς ο όρος «ΑΠΟΘΗΚΗ» λογιστική έννοια.

Οι μερίδες αποθήκης σε ότι αφορά την αξία των αποθεμάτων χρεώνονται με το κόστος αγοράς και πιστώνονται με την αξία πωλήσεως των εμπορευμάτων, προϊόντων κτλ έτσι ώστε να προκύπτει από αυτές το κατ' είδος μικτό κέρδος.

Η αποθήκη τηρείται κατά αυτοτελή αποθηκευτικό χώρο. Ως αποθηκευτικός χώρος να είναι όχι μόνο ο χώρος όπου φυλάσσονται τα υλικά αγαθά αλλά και το κατάστημα χονδρικής ή λιανικής πωλήσεως π.χ. το εργοστάσιο και γενικά κάθε χώρος στον οποίο εναποθέτονται και διατηρούνται εμπορεύματα, προϊόντα πρώτες ύλες και υλικά.

Αν ένα υλικό αγαθό εναποθηκεύεται σε διάφορους χώρους, για κάθε χώρο πρέπει να τηρείται και ιδιαίτερη μερίδα αποθήκης του αγαθού αυτού.

Για κάθε αυτοτελή αποθηκευτικό χώρο πρέπει να τηρείται ξεχωριστή αποθήκη. Αν αυτοί οι χώροι επικοινωνούν μεταξύ τους τότε ο χώρος θεωρείται ενιαίος και τηρείται μια μόνο αποθήκη.

## 3.2 ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΘΗΚΗΣ

### 3.2.1 ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΟΡΙΣΜΟΣ ΒΙΒΛΙΟΥ ΑΠΟΘΗΚΗΣ

Το βιβλίο αποθήκης είναι ένα λογιστικό βιβλίο στο οποίο παρακολουθείται η διακίνηση των υλικών αγαθών της επιχειρήσεως.

Σαν διακίνηση των υλικών αγαθών εννοούμε κάθε εισαγωγή, εξαγωγή και γενικά κάθε μετακίνηση αγαθών 1) από τις αποθήκες στην παραγωγή 2) από την παραγωγή στους αποθηκευτικούς χώρους.

Επίσης μετά από όσα αναφέρθηκαν προκύπτει ότι το βιβλίο αποθήκης είναι το σύνολο των λογαριασμών με τους οποίους παρακολουθείται η διακίνηση των αποθεμάτων της επιχειρήσεως κατ' είδος, ποσότητα και αξία και κατά αποθηκευτικό χώρο.

Σε ορισμένες περιπτώσεις και υπό ορισμένες προϋποθέσεις το βιβλίο αποθήκης είναι δυνατό να χαρακτηριστεί ως αναλυτικό καθολικό των οικείων πρωτοβάθμιων λογαριασμών αποθεμάτων ενώ σε άλλες περιπτώσεις μπορεί να χαρακτηριστεί απλώς σαν ένα βοηθητικό βιβλίο.

Έτσι στις περιπτώσεις που το βιβλίο αποθήκης τηρείται κατ' είδος, ποσότητα και αξία και κάθε χρεοπίστωση του οικείου περιληπτικού λογαριασμού καταχωρείται χωρίς ετεροχρονισμό στις μερίδες αποθήκης είναι προφανές ότι οι μερίδες αυτές λειτουργούν ως αναλυτικό καθολικό του περιληπτικού λογαριασμού των αποθεμάτων, με βάση τις όποιες είναι δυνατό να καταρτίζονται και

---

αναλυτικά ισοζύγια. Το βιβλίο αποθήκης αποτελεί απλώς ένα βοηθητικό βιβλίο όταν οι μερίδες αποθήκης τηρούνται μόνο κατά ποσότητα.

### 3.2.2 ΠΟΙΟΙ ΕΙΝΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΜΕΝΟΙ ΝΑ ΤΗΡΟΥΝ ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΘΗΚΗΣ

Υποχρεωμένοι για την τήρηση βιβλίου αποθήκης είναι οι επιτηδευματίες που έχουν πραγματοποιήσει κατά την προηγούμενη χρήση τα παρακάτω ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις (τα ποσά που χρησιμοποιούνται ως κριτήριο για την τήρηση βιβλίου αποθήκης ανακοινώνονται συνήθως τις τελευταίες μέρες κάθε έτους).

Πωλήσεις αγαθών - Υπόχρεοι	Ακαθάριστα έσοδα	Οι μερίδες του βιβλίου αποθήκης ή οι καρτέλες αποθήκης ενημερώνονται ως εξής
α) Πωλήσεις εμπορευμάτων για λογ/σμό της ίδιας της επιχείρησης ή για λογαριασμό τρίτων χονδρικά ή κυρίως χονδρικά	Πάνω από 350.000.000 δρχ. από χονδρικές πωλήσεις	Τα εμπορεύματα αυτά καταχωρούνται καθημερινά το κάθε είδος σε χωριστή καρτέλα, με την ποσότητα και την αξία που έχουν όσον αφορά τις εισαγωγές και τις εξαγωγές τους. Τα αγαθά τρίτων παρακολουθούνται χωριστά μόνο κατά είδος και ποσότητα.
β) Πωλήσεις εμπορευμάτων για λογαριασμό της ίδιας της επιχείρησης ή και για λογαριασμό τρίτων λιανικά ή κυρίως λιανικά	Πάνω από 500.000.000 δρχ. και μέχρι 600.000.000 από χονδρικές και λιανικές πωλήσεις.	Τα εμπορεύματα αυτά καταχωρούνται καθημερινά το κάθε είδος σε χωριστή καρτέλα με την ποσότητα και την αξία που έχουν όσον αφορά την εισαγωγή, ενώ η εξαγωγή προσδιορίζεται με την απογραφή στο τέλος της χρήσης. Τα αγαθά τρίτων παρακολουθούνται χωριστά μόνο κατ' είδος και ποσότητα
γ) Πωλήσεις εμπορευμάτων για λογαριασμό της ίδιας της επιχείρησης ή για λογαριασμό τρίτων λιανικά ή κυρίως λιανικά	Πάνω από 600.000.000 δρχ. από χονδρικές και λιανικές πωλήσεις	Τα εμπορεύματα αυτά καταχωρούνται καθημερινά το κάθε είδος σε χωριστή καρτέλα με την ποσότητα και την αξία που έχουν όσον αφορά την εισαγωγή και την εξαγωγή. Τα αγαθά τρίτων παρακολουθούνται χωριστά μόνο κατ' είδος και ποσότητα

<p>δ) Πωλήσεις παραγόμενων ιδίων προϊόντων δηλαδή αγαθών μετά από προηγούμενη επεξεργασία</p>	<p>Πάνω από 350.000.000 δρχ. από χονδρικές και λιανικές πωλήσεις</p>	<p>οι α' και β' ύλες, τα είδη συσκευασίας, τα έτοιμα προϊόντα καταχωρούνται καθημερινά το κάθε είδος σε χωριστή καρτέλα με την ποσότητα και την αξία τους όσον αφορά τις αγορές και τις πωλήσεις. Ποσοτικά η καρτέλα αποθήκης ενημερώνεται εντός 8 ημερών από την παραλαβή ή την παράδοση ή άλλου είδους διακίνηση του αγαθού και κατ' αξία εντός 10 ημερών από την λήψη ή την έκδοση του στοιχείου αξίας. Οι υπόλοιπες εισαγωγές και εξαγωγές ενημερώνονται μέσα σε 8 ημέρες μόνο κατά είδος και ποσότητα ενώ η αξία τους καταχωρείται μέχρι το τέλος της χρήσης. Δηλαδή, η αξία κτήσης των α' και β' υλών και των ειδών συσκευασίας που διατέθηκαν για την επεξεργασία καθώς και το κόστος των ετοιμών προϊόντων που παρακρατήθηκαν, αναγράφονται στις αντίστοιχες καρτέλες του βιβλίου απογραφής τουλάχιστον μία φορά στο τέλος της χρήσης κατά την σύνταξη του ισολογισμού</p>
<p>ε) Επεξεργασία για λογαριασμό της ίδιας της επιχείρησης και για λογαριασμό τρίτων ή μόνο για λογαριασμό τρίτων</p>	<p>Πάνω από 350.000.000 δρχ. από σύνολο ακαθαρίστων εσόδων.</p>	<p>Οι α' ύλες και τα έτοιμα προϊόντα των τρίτων παρακολουθούνται σε χωριστές καρτέλες μόνο κατ' είδος και ποσότητα κατά την εισαγωγή και εξαγωγή</p>

### 3.2.3. ΜΗ ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΣΕ ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΥ ΑΠΟΘΗΚΗΣ

Δεν υποχρεώνονται σε τήρηση βιβλίου αποθήκης οι επιτηδευματίες που έχουν αντικείμενο εργασιών :

- α) την κατασκευή δημοσίων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, των οποίων τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται κατά ειδικό τρόπο,
- β) την εκμετάλλευση ελαιοτριβείου,
- γ) την εκμετάλλευση πρατηρίου χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων,
- δ) την πώληση πετρελαιοειδών ως αντιπρόσωπος εταιρείας διανομής των ειδών,
- ε) την εκμετάλλευση πρατηρίου υγραερίου αυτοκινήτων,
- στ) την εκμετάλλευση πρατηρίου υγρών καυσίμων

και λιπαντικών αυτοκινήτων, ζ) την εκμετάλλευση εστιατορίου ή ζαχαροπλαστείου εφόσον διαθέτει τα αγαθά του λιανικώς ή κυρίως λιανικώς, η) την εκμετάλλευση ξενοδοχείου ή ξενώνα ή κάμπινγκ, θ) την πώληση οπωρολαχανικών, ι) την πώληση νωπών αγροτικών προϊόντων εκτός της χώρας κατά ποσοστό τουλάχιστον 80% των συνολικών ακαθαρίστων εσόδων του, και κ) την παραγωγή κινηματογραφικών και τηλεοπτικών ταινιών.

Επίσης δεν υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίου αποθήκης οι επιτηδευματίες που παρέχουν υπηρεσίες και οι μη κερδοσκοπικοί συνεταιρισμοί, ασχέτως αν τηρούν προαιρετικά βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και τα έσοδα τους ξεπερνούν το όριο πέραν του οποίου επιβάλλεται η τήρηση βιβλίου αποθήκης.

### **3.2.4 ΤΟΠΟΣ ΤΗΡΗΣΕΩΣ ΤΟΥ ΒΙΒΛΙΟΥ ΑΠΟΘΗΚΗΣ**

Ο Κ.Β.Σ. επιβάλλει τα βιβλία και τα δικαιολογητικά να τηρούνται στην έδρα της επιχειρήσεως ή κατά περίπτωση του υποκαταστήματος. Στον κανόνα αυτόν περιλαμβάνεται και το βιβλίο αποθήκης που πρέπει, συνεπώς, να τηρείται στην έδρα της επιχειρήσεως, το δε βιβλίο αποθήκης του υποκαταστήματος στην έδρα του υποκαταστήματος. Ο οικονομικός έφορος έχει το δικαίωμα να εγκρίνει την τήρηση του βιβλίου αυτού σε τόπο διάφορο της έδρας της επιχειρήσεως.

### **3.2.5 ΤΡΟΠΟΣ ΤΗΡΗΣΕΩΣ ΤΟΥ ΒΙΒΛΙΟΥ ΑΠΟΘΗΚΗΣ**

Το βιβλίο αποθήκης της εμπορικής ή βιομηχανικής επιχειρήσεως είναι δυνατό να τηρείται σε δεμένο λογιστικό βιβλίο ή σε κινητά φύλλα (καρτέλες ή καταστάσεις) ή με ηλεκτρονικό υπολογιστή.

Το βιβλίο, οι καρτέλες και οι μηχανογραφικές καταστάσεις πρέπει να θεωρούνται από τον αρμόδιο οικονομικό έφορο πριν από την

χρησιμοποίηση τους και να έχουν ενιαία αρίθμηση τουλάχιστον κατά έτος.

Οι εμπορικές όσο και οι βιομηχανικές επιχειρήσεις μπορούν να χρησιμοποιούν κωδικούς αριθμούς για τα αγαθά τους και για τους τίτλους των λογαριασμών μόνο στην τήρηση των βιβλίων και στην έκδοση στοιχείων εσωτερικής διακινήσεως, εφόσον τηρούν θεωρημένο μητρώο κωδικής αριθμώσεως στο οποίο απέναντι από κάθε κωδικό αριθμό αναγράφεται ο τίτλος κάθε λογαριασμού ή το είδος κάθε αγαθού ώστε να είναι δυνατός ο έλεγχος των διακινούμενων αγαθών.

Δεν επιτρέπεται η χρήση κωδικών αριθμών κατά την έκδοση των στοιχείων εξωτερικής διακινήσεως (Τιμολόγια πωλήσεων - Δελτία αποστολής) εκτός αν επ' αυτών αναγράφεται η επεξήγηση των κωδικών αριθμών

Όταν η επιχείρηση πραγματοποιεί καθημερινώς πολλές εισαγωγές ή εξαγωγές οπότε δυσχεραίνονται οι καταχωρήσεις στο βιβλίο αποθήκης, παρέχεται ευχέρεια από το Κ.Β.Σ. (άρθρο 8) η καταχώρηση της εισαγωγής ή της εξαγωγής των αγαθών, αντί να ενεργείται απευθείας στο βιβλίο αποθήκης, να ενεργείται σε θεωρημένη κατάσταση ημερησίας κινήσεως αποθήκης, τα συγκεντρωτικά δεδομένα της οποίας μεταφέρονται την μεθεπόμενη ημέρα είτε απευθείας στο βιβλίο αποθήκης, είτε σε θεωρημένη κατάσταση μηνιαίας κινήσεως αποθήκης και από εκείνη συγκεντρωτικά στο βιβλίο αποθήκης μέσα στο πρώτο δεκαήμερο του επομένου μήνα. (ΥΠ. ΟΙΚΟΝ. ΕΓΚ. 40/1977 § 28)

### **3.2.5.1 ΤΡΟΠΟΣ ΤΗΡΗΣΕΩΣ ΤΟΥ ΒΙΒΛΙΟΥ ΑΠΟΘΗΚΗΣ ΤΩΝ ΕΜΠΟΡΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**



Για κάθε προϊόν τηρείται ιδιαίτερος λογαριασμός, ο οποίος χρεώνεται κατά ποσότητα και αξία ως προς την εισαγωγή και ως προς την εξαγωγή. Με τον τρόπο αυτόν από κάθε λογαριασμό εξάγεται το μικτό κέρδος.

Σε κάθε μερίδα του βιβλίου αποθήκης πρέπει να καταχωρούνται τουλάχιστον τα ακόλουθα στοιχεία.

#### Α) ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΑΓΑΘΩΝ ΣΤΗΝ ΑΠΟΘΗΚΗ

1. Η χρονολογία παραλαβής στην αποθήκη,
2. Ο αριθμός και το είδος του παραστατικού παραλαβής,
3. Το ονοματεπώνυμο του εκδότη του φορολογικού στοιχείου,
4. Η ποσότητα του αγαθού που παραλήφθηκε,
5. Η αξία του αγαθού που παραλήφθηκε.

#### Β) ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΞΑΓΩΓΗ ΑΓΑΘΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΠΟΘΗΚΗ

1. Η χρονολογία παραδόσεως,
2. Ο αριθμός και το είδος του παραστατικού εξαγωγής,
3. Η ποσότητα αγαθού που παραδόθηκε,
4. Η αξία του αγαθού που παραδόθηκε.

#### Γ) ΓΙΑ ΤΙΣ ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΚΑΙ ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ

Σε περίπτωση επιστροφής αγορασμένων ή πωλημένων αγαθών οι εγγραφές πρέπει να καταχωρούνται αφαιρετικά με κόκκινο μελάνι, τόσο στο οικείο ημερολόγιο όσο και στην αντίστοιχη μερίδα του βιβλίου αποθήκης. Τα ποσά αυτά λειτουργούν αφαιρετικά. Με τον ίδιο τρόπο καταχωρούνται οι ποσότητες και αξίες των αγαθών που καταστρέφονται ή χάνονται.

### 3.2.5.2 ΤΡΟΠΟΣ ΤΗΡΗΣΕΩΣ ΤΟΥ ΒΙΒΛΙΟΥ ΑΠΟΘΗΚΗΣ ΤΩΝ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Οι βιομηχανικές επιχειρήσεις υποχρεούνται να τηρούν βιβλίο αποθήκης, α) πρώτων υλών, β) βοηθητικών υλών, γ) καύσιμων υλών, δ) ειδών συσκευασίας, ε) ετοιμών προϊόντων, στ) υποπροϊόντων.

Το κάθε βιβλίο που τηρείται πρέπει να έχει ξεχωριστή αρίθμηση και όχι ενιαία, διότι αποτρέπει την οποιαδήποτε σύγχυση που μπορεί να προκληθεί.

Σε καθένα από τα βιβλία αυτά πρέπει να τηρείται ιδιαίτερη μερίδα για κάθε είδος αγαθού κάθε κατηγορίας. Οι αγορές και οι πωλήσεις καταχωρούνται κατά ποσότητα και αξία. Η ποσοτική διακίνηση εντός και εκτός της επιχείρησης μόνο κατά ποσότητα.

Η αξία κτήσεως των πρώτων υλών, των βοηθητικών υλών των καύσιμων υλών και των ειδών συσκευασίας που δόθηκαν για επεξεργασία και το κόστος των προϊόντων που παράχθηκαν αναγράφεται υποχρεωτικά τουλάχιστον μια φορά το χρόνο κατά το κλείσιμο του ισολογισμού.

Για την εισαγωγή, εξαγωγή, επιστροφή, έκπτωση και για την καταστροφή, απώλεια ή κλεμμένα αγαθά ισχύει η καταγραφή στοιχείων που αναφέραμε πιο πάνω για τις εμπορικές επιχειρήσεις.

Οι βοηθητικές ύλες, οι καύσιμες ύλες και τα είδη συσκευασίας εφόσον δεν ασκούν ουσιώδη επίδραση επί του κόστους ή επί της ποσοτικής αποδόσεως των παραγόμενων προϊόντων είναι δυνατό να παρακολουθούνται μόνο κατά αξία σε αντίστοιχους λογαριασμούς. Το αν ένα αγαθό ασκεί ουσιώδη επίδραση επί του

---

κόστους ή επί της ποσοτικής αποδόσεως των παραγόμενων προϊόντων είναι θέμα πραγματικό το οποίο οφείλει να αποδείξει η επιχείρηση.

### **3.2.5.3 ΤΡΟΠΟΣ ΤΗΡΗΣΕΩΣ ΒΙΒΛΙΟΥ ΑΠΟΘΗΚΗΣ ΕΠΙ ΠΩΛΗΣΕΩΣ ΑΓΑΘΩΝ ΓΙΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΤΡΙΤΩΝ.**

Οι επιχειρήσεις που πωλούν προϊόντα για λογαριασμό τρίτων ή για λογαριασμό δικό τους και λογαριασμό τρίτων υποχρεούνται να τηρούν βιβλίο αποθήκης. Τα προϊόντα τρίτων παρακολουθούνται χωριστά κατά είδος και ποσότητα.

Στην περίπτωση αυτή δεν παρακολουθούνται τα αγαθά κατά αξία ούτε στην εισαγωγή τους ούτε στην εξαγωγή τους από την επιχείρηση.

### **3.2.6 ΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΤΗΡΗΣΗ ΤΟΥ ΒΙΒΛΙΟΥ ΑΠΟΘΗΚΗΣ**

**A.** Οι τόκοι από συν/κες αποτελούν ακαθάριστο έσοδο που συνυπολογίζεται κατά τον προσδιορισμό του ύψους των ετήσιων ακαθαρίστων εσόδων για την τήρηση βιβλίου αποθήκης, ενώ δεν συνυπολογίζονται τα έσοδα από τα πριμ και τις επιστροφές διαφοράς τόκων και τελών χαρτόσημου (ΥΠ. ΟΙΚ. Ε. 14176/83).

**B.** Όταν χρησιμοποιείται χώρος για αποθήκευση των εμπορευμάτων της επιχείρησης και δεν χαρακτηρίζεται ως υποκατάστημα δεν υποχρεούται η επιχείρηση να παρακολουθεί διακεκριμένα το χώρο από αυτό στο βιβλίο αποθήκης και οι διακινήσεις των αγαθών αυτών παρακολουθούνται στο βιβλίο αποθήκης του καταστήματος στο οποίο ανήκει ο χώρος αυτός. (ΥΠ. ΟΙΚ. Ε. 14562/87)

---

---

Γ. Για τα υποπροϊόντα τηρείται βιβλίο αποθήκης μόνο όταν αυτά έχουν εμπορευματική αξία ή χρησιμοποιούνται για την παραπέρα παραγωγική διαδικασία. Τα βιομηχανικά κατάλοιπα που δεν έχουν εμπορευματική αξία δεν καταχωρούνται στο βιβλίο αποθήκης. Επίσης τα ημιτελή προϊόντα όταν μπορούν να πωληθούν στην μορφή που είναι, τότε παρακολουθούνται στο βιβλίο αποθήκης.

Δ. Στο υποκατάστημα από τα βιβλία του οποίου εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα, τηρείται βιβλίο αποθήκης κανονικά όπως τηρείται και σε όλες τις άλλες επιχειρήσεις εφόσον φυσικά η επιχείρηση έχει υποχρέωση να τηρεί βιβλίο αποθήκης. Στο υποκατάστημα όμως που από τα βιβλία του δεν εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα, τηρείται βιβλίο αποθήκης τουλάχιστον κατά είδος και ποσότητα.

Στην περίπτωση αυτή στο βιβλίο αποθήκης της έδρας παρακολουθείται η κίνηση του υποκαταστήματος κατά είδος, ποσότητα και αξία. Σε περίπτωση τήρησης του βιβλίου αποθήκης του υποκαταστήματος και κατά αξία στο βιβλίο αποθήκης της έδρας μεταφέρεται η κατά μερίδα συνολική μηνιαία κίνηση του υποκαταστήματος κατά ποσότητα και αξία, με βάση αθεώρητη κατάσταση που αποστέλλεται από το υποκατάστημα μέσα στον επόμενο μήνα (άρθρο 8. § 11)

Ε) Η ενημέρωση του βιβλίου αποθήκης γίνεται το αργότερο, για αγορές - πωλήσεις και ποσοτική διακίνηση ποσότητας, μέσα σε 8 ημερολογιακές ημέρες από την ημέρα της παραλαβής ή παράδοσης του προϊόντος. Η αντίστοιχη αξία του αναγράφεται όταν πάρει ή εκδώσει η επιχείρηση το οικείο στοιχείο και μέσα σε 10 ημερολογιακές μέρες από την έκδοση ή λήψη του στοιχείου. (άρθρο 17 § 2 το Κ.Β.Σ.)

---

**ΣΤ)** Για τα παραγόμενα προϊόντα προς δοκιμή που δεν έχουν εμπορευματική αξία δεν υπάρχει υποχρέωση παρακολούθησης αυτών στο βιβλίο αποθήκης. (Εγκ. Ε 9333/87). Για τα υπολείμματα όμως και τα αποκόμματα, όταν έχουν εμπορευματική αξία ή επαναχρησιμοποιούνται ως ύλες στην παραγωγική διαδικασία, τηρούνται καρτέλες αποθήκης (Εγκ. 1118148/92)

**Ζ)** Διότι η τήρηση του βιβλίου αποθήκης είναι πολύ σημαντική για το έλεγχο της επιχείρησης η μη τήρηση του είναι ενδεχόμενο να οδηγήσει σε απόρριψη των βιβλίων της επιχείρησης και στον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος.

---

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4<sup>ο</sup>**

**Διάκριση των διαφορών απογραφής των  
αποθεμάτων**

#### **4. Διάκριση των διαφορών απογραφής των αποθεμάτων**

Ανάλογα με τις αιτίες που δημιουργούνται οι διαφορές και την έκταση τους, αυτές διακρίνονται σε:

**Φυσιολογικές διαφορές**, οι οποίες προέρχονται από φυσική μείωση των αποθεμάτων. Στην μέτρηση κατά την παραλαβή ή την παράδοση, στην απώλεια κατά την παράδοση προϊόντων στους πελάτες.

**Μη φυσιολογικές διαφορές**, οι διαφορές δηλαδή πάνω από τα φυσιολογικά όρια. Προέρχονται συνήθως από διάφορες σπατάλες από την απώλεια κατά την παράδοση πάνω από τα φυσιολογικά όρια και τέλος στις κλοπές.

Πολλές φορές όμως οι διαφορές μεταξύ της φυσιολογικής απογραφής και των υπολοίπων στις αποθήκες οφείλονται σε λογιστικά λάθη, π.χ. η χρέωση ή πίστωση μίας μερίδας αποθήκης αντί άλλης. Τέτοια λάθη οδηγούν σε ισόποσα ελλείμματα και πλεονάσματα σε διάφορα είδη αποθεμάτων. Οι διαφορές αυτές δεν συνιστούν πραγματικά ελλείμματα και πλεονάσματα και πρέπει να αλληλοσυμψηφίζονται.

##### **4.1. ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ - ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ (ΠΛΕΟΝΑΣΜΑΤΑ - ΕΛΛΕΙΜΜΑΤΑ)**

Είναι φυσικό με την διακίνηση των αποθεμάτων να δημιουργούνται διαφορές μεταξύ των υπολοίπων στα βιβλία αποθήκης και στις πραγματικές ποσότητες των προϊόντων.

---

Οι διαφορές αυτές διακρίνονται σε:

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

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

Κατά την αγορά των αποθεμάτων μέχρι την μεταφορά τους στις αποθήκες της επιχείρησης μπορεί να δημιουργηθούν διαφορές μεταξύ αγορασμένης και της παραλαμβανόμενης ποσότητας. Αυτές οι διαφορές ονομάζονται διαφορές παραλαβής και μπορεί να είναι έλλειμμα ή πλεόνασμα.

*Πλεόνασμα* έχουμε όταν η ποσότητα παραλαβής είναι μεγαλύτερη από την ποσότητα αγοράς.

*Έλλειμμα* έχουμε όταν η ποσότητα που αναγράφεται στο τιμολόγιο αγοράς είναι μεγαλύτερη από την ποσότητα από την ποσότητα που παραλαμβάνουμε.

Υπάρχει περίπτωση το έλλειμμα να είναι φυσιολογικό, να δικαιολογείται λόγω της μεταφοράς και της φύσης των υλικών. Στην περίπτωση όμως που το έλλειμμα δεν δικαιολογείται τότε η αξία του συνιστά έκτακτη ζημιά στην επιχείρηση.

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

Τα ελλείμματα που είναι μέσα στα φυσιολογικά όρια χαρακτηρίζονται και σαν οργανικά έξοδα. Αναλυτικότερα τα φυσιολογικά ελλείμματα που προκύπτουν από την αποθήκευση των προϊόντων 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.

Τα πλεόνασμα που προκύπτουν από σφάλματα μετρήσεων από φυσικές μεταβολές των προϊόντων πρέπει να αντιμετωπίζονται ως στοιχεία μειωτικά του κόστους της λειτουργίας παραγωγής, δηλαδή των γενικών βιομηχανικών εξόδων και αυτό διότι τα πλεονάσματα δημιουργήθηκαν επειδή η ποσότητα με την οποία χρεώθηκε η παραγωγή ήταν λόγω σφαλμάτων μεγαλύτερη από την αντίστοιχη ποσότητα με την οποία πιστώθηκε η αποθήκη.

Όταν το πλεόνασμα προκύπτει από σφάλματα κατά την παράδοση στους πελάτες των προϊόντων τότε τα πλεονάσματα πρέπει να θεωρούνται μειωτικό στοιχείο των γενικών εξόδων διάθεσης.

#### 4.3. Λογιστική αντιμετώπιση των διαφορών απογραφής

Στην Αναλυτική λογιστική:

Η αντιμετώπιση των διαφορών της απογραφής στην αναλυτική λογιστική γίνεται με τις παρακάτω εγγραφές:

Για τα ελλείμματα:

---

97	Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού
97.10	Διαφορές καταλογισμού
97.10.00	Ελλείμματα
97.10.00.20	Εμπορευμάτων
εις 94	Αποθέματα
94.20	Εμπορεύματα
94.20.00	Ελλείμματα εμπορευμάτων

---

---

98	Αναλυτικά αποτελέσματα
98.99	Αποτελέσματα χρήσεως
98.99.03	Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού
εις 97	Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού
97.10	Διαφορές καταλογισμού
97.10.00	Διαφορές απογραφών
97.10.00.00	Ελλείμματα
97.10.00.00.20	Εμπορεύματα

---

Για τα πλεονάσματα:

---

94	Αποθέματα
94.20	Εμπορεύματα
εις 97	Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού
97.10	Διαφορές καταλογισμού
97.10.00	Διαφορές απογραφών
97.10.00.01	Πλεονάσματα
97.10.00.01.20	Εμπορευμάτων

---

97	Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού
97.10	Διαφορές καταλογισμού
97.10.00	Διαφορές απογραφών
97.10.00.01	Πλεονάσματα
97.10.00.01.20	Εμπορευμάτων
εις 98	Αναλυτικά αποτελέσματα
98.99	Αποτελέσματα χρήσεως
98.99.03	Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

---

Συμπερασματικά, πρέπει να αναφέρουμε ότι οι επιχειρήσεις που τηρούν και αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. πρέπει για τα ελλείμματα και πλεονάσματα που προκύπτουν κατά την απογραφή να διενεργούν λογιστικές εγγραφές δια των οποίων το κόστος αυτών επηρεάζει το τελικό αποτέλεσμα της χρήσεως και όχι όπως συμβαίνει στην Γενική Λογιστική το μικτό κέρδος. Έτσι, το μικτό κέρδος από την

---

Γενική στην Αναλυτική Λογιστική διαφέρει κατά το κόστος των ελλειμμάτων - πλεονασμάτων που προκύπτει κατά την απογραφή των αποθεμάτων, αλλά το τελικό αποτέλεσμα της χρήσεως στους δύο τομείς της λογιστικής είναι το ίδιο.

#### 4.4 Λογιστική αντιμετώπιση των καταστρεφόμενων - ακατάλληλων

Το κόστος των αποθεμάτων που καταστρέφονται ως ακατάλληλα χαρακτηρίζονται ως έκτακτη ζημιά και αντιμετωπίζονται ως εξής:

Στην Γενική Λογιστική:

81	Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα
81.02	Έκτακτες ζημιές
81.02.10	Ζημιές από καταστροφή ακατ. Αποθεμάτων
78	.....
78.11	Αξία μη φυσιολογικών ελλειμμάτων απογραφής αποθεμάτων

Πρέπει εδώ να σημειώσουμε ότι ο λόγος που πιστώνεται ο 78.11 είναι ότι δεν μπορούμε να πιστώσουμε κατ' ευθείαν τον λογαριασμό 20 ή 21 διότι κάτι τέτοιο δεν επιτρέπεται από τις αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ..

Στην Αναλυτική Λογιστική γίνονται οι εξής εγγραφές:

	1
98	Αναλυτικά αποτελέσματα
98.99	Αποτελέσματα χρήσεως
98.99.04	Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα
98.99.04.02	Έκτακτες ζημιές
εις 90	Διάμεσοι - Αντικριζόμενοι λογαριασμοί
90.08	Αποτελέσματα λογισμένα
90.08.01	Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα

---

**2**

---

90	Διάμεσοι - αντικριζόμενοι λογαριασμοί
90.07	Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα
90.07.08.11	Αξία καταστρεφόμενων ακατ. Αποθεμάτων
96	Έσοδα - μικτά αναλυτικά αποτελέσματα
96.22	Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως
96.22.16.11	Αξία καταστρεφόμενων ακατ. Αποθεμάτων

---

**3**

---

96	Έσοδα - Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα
96.20	Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων
96.20.16.11	Αξία καταστρεφόμενων ακατ. Αποθεμάτων
94	Αποθέματα
94.01	Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή

---

**4**

---

96	Έσοδα - μικτά αναλυτικά αποτελέσματα
96.22	Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως
96.22.16.11	Αξία καταστραφέντων ακατ. Αποθεμάτων
εις 96	Έσοδα - μικτά αναλυτικά αποτελέσματα
96.20	Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων
96.20.16.11	Αξία καταστραφέντων ακατ. αποθεμάτων

---

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5<sup>ο</sup>**

**Η αναλυτική λογιστική των εσόδων και μικτών  
αποτελέσματος**

## 5.1 Αναλυτική λογιστική των πωλήσεων

Οι πωλήσεις στην αναλυτική λογιστική παρακολουθούνται στον λογαριασμό 96 με γενικό τίτλο «Έσοδα - Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα»

Σε αυτόν τον λογαριασμό συγκεντρώνονται τα οργανικά έσοδα, το κόστος των πωλημένων και τα άμεσα έξοδα πωλήσεων, όποτε σε κάθε στιγμή το υπόλοιπο του λογαριασμού απεικονίζει το ολικό μικτό αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως που είναι και ο βασικός σκοπός αυτού του λογαριασμού. Ας δούμε όμως αναλυτικά τί γίνεται με τις πωλήσεις και ποιες εγγραφές θα πρέπει να διενεργηθούν.

Όταν έχουμε μία πώληση στην Γενική Λογιστική χρεώνονται ανάλογα οι λογαριασμοί 38 ή 30 κτλ. με πίστωση του λογαριασμού 70. Η επιχείρηση τώρα που έχει την υποχρέωση τήρησης της αναλυτικής λογιστικής θα πρέπει να διενεργήσει και την εγγραφή (μεταφορά των αξιών):

90	Διάμεσοι - αντικριζόμενοι λογαριασμοί
90.07	Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα
90.07.70	Πωλήσεις εμπορευμάτων λογισμένες
εις 96	Έσοδα - μικτά αναλυτικά αποτελέσματα
96.00	Πωλήσεις εμπορευμάτων
96.00.00	Πωλήσεις είδους Α'

Στη συνέχεια είναι αναγκαίο να αναφερθούμε στη χρησιμότητα του λογαριασμού 96.20 «κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων». Στον λογαριασμό αυτό συγκεντρώνεται το κόστος των πωλημένων αποθεμάτων που προέρχονται από την

παραγωγή ή από αγορές. Έτσι, ο λογαριασμός αυτός χρεώνεται με πίστωση του λογαριασμού 94 «αποθέματα».

Για τον προσδιορισμό του μικτού αποτελέσματος ο λογαριασμός 96.20 θα πιστωθεί με χρέωση του λογαριασμού 96.22 «μικτά αναλυτικά αποτελέσματα». Όλα αυτά θα γίνουν πολύ κατανοητά με μία πλήρη εφαρμογή που θα δοθεί στο τελευταίο κεφάλαιο.

## 5.2 Τα μικτά αναλυτικά αποτελέσματα

Τα μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως παρακολουθούνται στον λογαριασμό 96.22 με τίτλο «μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως». Στον λογαριασμό αυτό συγκεντρώνονται τα έσοδα που εμφανίζονται στους υπολογαριασμούς 96.00 έως 96.19, το κόστος των πωλημένων και τα άμεσα έσοδα πωλήσεων.

Οι χρεοπιστώσεις του λογαριασμού είναι ως εξής:

- Όταν πιστώνεται:

96	Έσοδα - μικτά αναλυτικά αποτελέσματα
96.00	Πωλήσεις εμπορευμάτων
96.00.00	Πωλήσεις είδους Α'
εις 96	Έσοδα - μικτά αναλυτικά αποτελέσματα
96.22	Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως
96.22.00	Εμπορεύματά

- Όταν χρεώνεται

---

96	Έσοδα - μικτά αναλυτικά αποτελέσματα
96.22	Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως
96.22.00	Εμπορεύματα
εις 96	Έσοδα - μικτά αναλυτικά αποτελέσματα
96.20	Κόστος παραγωγής ή αγορά πωλημένων
96.20.00	Κόστος πωλημένων εμπορευμάτων

---

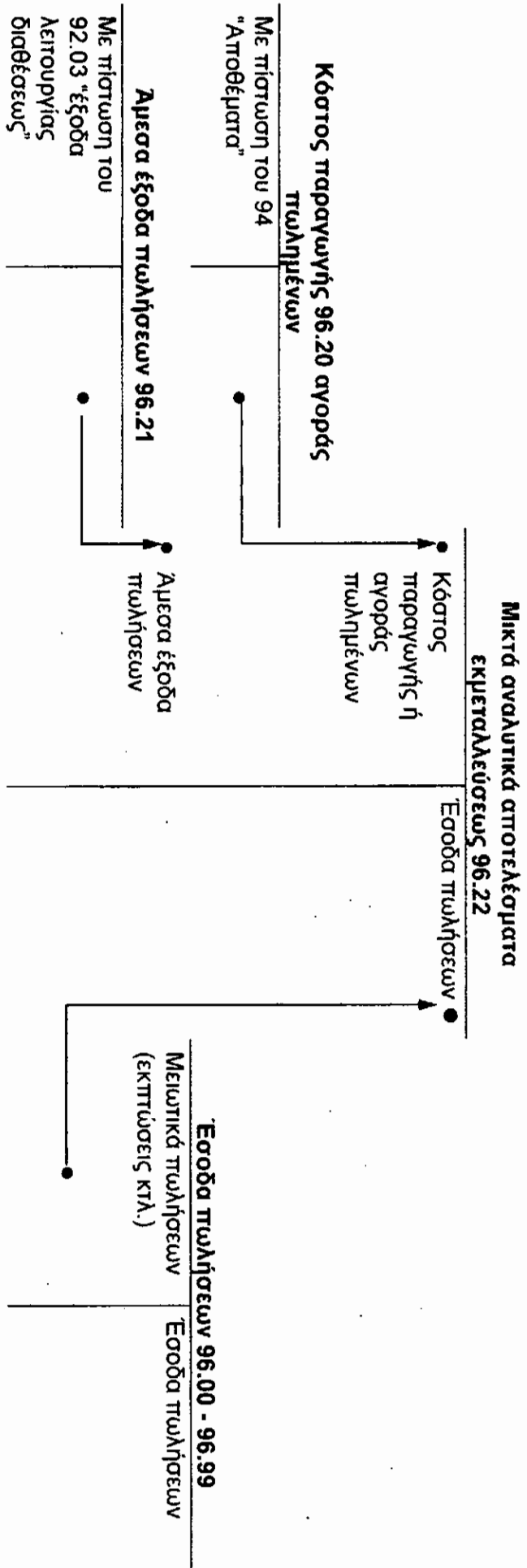
Συμπερασματικά τα μικτά αποτελέσματα προκύπτουν ως εξής:

Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα = [ Έσοδα από πωλήσεις] -  
[Κόστος πωλημένων] - [Άμεσα έξοδα πωλήσεων]

Για την καλύτερη κατανόηση των παραπάνω εκτός από την εφαρμογή του τελευταίου κεφαλαίου ακολουθεί και ένα διάγραμμα λειτουργίας του υπολογαριασμού του 96.

*Σημ.: Η ίδια διαδικασία γίνεται όταν πρόκειται για τους υπόλοιπους υπολογαριασμούς των αποθεμάτων.*





**ΜΕΡΟΣ ΤΕΤΑΡΤΟ**

**ΓΕΝΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ**

Η επιχείρηση «ΜΠΟΥΡΝΑΖΟΣ Α.Ε.» η οποία εμπορεύεται υποδήματα (ανδρικά - γυναικεία), αρχίζει τις εργασίες της, την 01/12 με αρχικό απόθεμα (Α.Α.) που είναι: ανδρικά υποδήματα 20 ζεύγη, αξίας 180.000 (τιμή ζεύγους 9.000) και 25 ζεύγη γυναικεία υποδήματα, αξίας 250.000 (τιμή ζεύγους 10.000).

Η επιχείρηση υποχρεούται στην πλήρη εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ., δηλαδή, τήρηση Γενικής Λογιστικής, Αναλυτικής Λογιστικής και βιβλίου αποθήκης και το μήνα Δεκέμβριο πραγματοποιείσαι τις εξής πράξεις:

- ⇒ 02/12 Αγόρασε από τον προμηθευτή Βασιλείου 50 ζεύγη ανδρικών υποδημάτων, αξίας 500.000 δρχ. (10.000/ ζεύγος), TIM-ΔΑ 105, με πίστωση.
- ⇒ 05/12 Αγόρασε από τον προμηθευτή Δρακάκη 30 ζεύγη γυναικείων υποδημάτων, αξίας 360.000 δρχ. (12.000/ ζεύγος), TIM-ΔΑ 107, τοις μετρητοίς.
- ⇒ 07/12 Πώλησε στον πελάτη Ανδρέου 30 ζεύγη ανδρικών υποδημάτων, αξίας 360.000 δρχ. (12.000/ ζεύγος) και 20 ζεύγη γυναικείων υποδημάτων, αξίας 300.000 δρχ. (15.000/ ζεύγος), TIM-ΔΑ 17, τοις μετρητοίς.
- ⇒ 15/12 Αγόρασε από τον προμηθευτή Βασιλείου 20 ζεύγη ανδρικών υποδημάτων, αξίας 220.000 δρχ. (11.000/ ζεύγος) TIM-ΔΑ 306, τοις μετρητοίς.
- ⇒ 22/12 Πώλησε στον πελάτη Μπαλούμη 25 ζεύγη γυναικείων υποδημάτων, αξίας 325.000 δρχ. (13.000/ ζεύγος). TIM-ΔΑ 18, με πίστωση.

---

Η αποτίμηση των αποθεμάτων γίνεται με τη μέθοδο FIFO και ζητούνται ξεχωριστά για κάθε περίπτωση της Γενικής και Αναλυτικής Λογιστικής:

A) Για τη Γενική Λογιστική με υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης:

1. Οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές,
2. Η ενημέρωση του βιβλίου αποθήκης,
3. Ο προσδιορισμός του μικτού αποτελέσματος,
4. Η τήρηση των καθολικών.

B) Για την Αναλυτική Λογιστική και Γενική Λογιστική με υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης:

1. Οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές,
2. Η ενημέρωση του βιβλίου αποθήκης,
3. Ο προσδιορισμός του μικτού αποτελέσματος,
4. Η τήρηση των καθολικών.

*Σημείωση: 1. Για λόγους ευκολίας παραλείπονται οι εγγραφές απεικόνισης του Φ.Π.Α..  
2. Οι τρέχουσες τιμές αγοράς στις 31/12 είναι για τα ανδρικά υποδήματα 12/ ζεύγος και για τα γυναικεία 11.000/ ζεύγος.*

---

## ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

1			--- 02/12 ---		
20			Εμπορεύματα	500.000	
	00		Ανδρικά υποδήματα		
		01	Αγορές χρήσεως - 50 x 10.000 = 500.000		
			εις		
50			Προμηθευτές		500.000
	00		Προμηθευτες εσωτερικού		
		00	Προμηθευτής Βασιλείου 500.000		
			TIM-ΔΑ 105		
2			--- 05/12 ---		
20			Εμπορεύματα	360.000	
	01		Γυναικεία υποδήματα		
		01	Αγορές χρήσεως - 30 x 12.000 = 360.000		
			εις		
38			Χρηματικά διαθέσιμα		360.000
	00		Ταμείο		
		00	Μετρητά 360.000		
			TIM-ΔΑ 107		
3			--- 07/12 ---		
38			Χρηματικά διαθέσιμα	660.000	
	00		Ταμείο		
		00	Μετρητά 660.000		
			Ποσό σε μεταφορά	-----	-----

		Ποσό από μεταφορά	-----	-----
		εις		
70		Πωλήσεις εμπορευμάτων		660.000
	00	Πωλήσεις στο εσωτερικό		
	00	Πωλήσεις Ανδρικών Υποδημάτων 30 x 12.000 = 360.000		
	01	Πωλήσεις γυναικείων Υποδημάτων 20 x 15.000 = 300.000		
		TIM-ΔΑ 17		
4		--- 15/12 ---		
20		Εμπορεύματα	220.000	
	00	Ανδρικά Υποδήματα		
	01	Αγορές χρήσεως - 20 x 11.000 = 220.000		
		εις		
38		Χρηματικά διαθέσιμα		220.000
	00	Ταμείο		
	00	Μετρητά 220.000		
		TIM-ΔΑ 306		
5		--- 22/12 ---		
30		Πελάτες	325.000	
	00	Πελάτες εσωτερικού		
	00	Μπαλούμης 325.000		
		εις		
70		Πωλήσεις		325.000
	00	Πωλήσεις εσωτερικού		
	01	Πωλήσεις γυναικείων υποδημάτων 25 x 13.000 = 325.000		
		TIM-ΔΑ 18		
		Ποσό σε μεταφορά	-----	-----

		Ποσό από μεταφορά		
<b>6</b>		---- 31/12 ----		
80		Γενική εκμετάλλευση	430.000	
	00	Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης		
		εις		
20		Εμπορεύματα		430.000
	00	Ανδρικά υποδήματα		
		00 Αρχικό απόθεμα ανδρ. υποδ. 180.000		
	01	Γυναικεία υποδήματα		
		00 Αρχικό απόθεμα γυν. υποδημ. 250.000		
		Μεταφορά αρχικού αποθέματος στη γενική εκμετάλλευση		
<b>7</b>		--- 31/12 ---		
80		Γενική εκμετάλλευση	1.080.000	
	00	Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης		
		εις		
20		Εμπορεύματα		1.080.000
	00	Ανδρικά υποδήματα		
		00 Αγορές χρήσεως 720.000		
	01	Γυναικεία Υποδήματα		
		01 Αγορές χρήσεως 360.000		
		Μεταφορά των αγορών στη γενική εκμετάλλευση		
<b>8</b>		--- 31/12 ---		
70		Πωλήσεις	985.000	
	00	Πωλήσεις εσωτερικού		
		00 Ανδρικά υποδήματα 360.000		
		01 Γυναικεία υποδήματα 625.000		
		εις		
		Ποσό σε μεταφορά		

		Ποσό από μεταφορά	-----	-----
80		Γενική εκμετάλλευση		985.000
	00	Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης		
		Μεταφορά των πωλήσεων στη γενική εκμετάλλευση		
9		--- 31/12 ---		
20		Εμπορεύματα	730.000	
	00	Ανδρικά υποδήματα		
	00	Απόθεμα	620.000	
	01	Γυναικεία υποδήματα		
	00	Απόθεμα	110.000	
		εις		
80		Γενική εκμετάλλευση		730.000
	00	Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης		
		Μεταφορά του τελικού αποθέματος στην γενική εκμετάλλευση		

**Παρατήρηση 1:** Εξωλογιστικά από τις καρτέλες του βιβλίου αποθήκης, βρίσκουμε το μικτό αποτέλεσμα που προκύπτει ως εξής:

Ανδρικά υποδήματα:

(Πωλήσεις + Τελ. Απόθεμα) - (Αρχ. Απόθεμα + Αγορές) =  
 (360.000 + 620.000) + (180.000 + 720.000) = 980.000 - 900.000 =  
 80.000 κέρδος.

Γυναικεία υποδήματα:

(625.000 + 110.000) - (250.000 + 360.000) = 735.000 - 610.000 =  
 125.000 κέρδος.

Συνολικά από τα δύο είδη είχαμε μικτό κέρδος 80.000 + 125.000 = 205.000. Το ίδιο μικτό αποτέλεσμα προκύπτει και από το μέχρι στιγμής υπόλοιπο του 80.00 «Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης» που είναι (985.000 + 730.000) - (930.000 + 1.080.000) = 1.715.000 - 1.510.000 = 205.000.

**Παρατήρηση 2:** Στην περίπτωση τήρησης μόνο της γενικής λογιστικής σε συνδιασμό με το βιβλίο αποθήκης τόσο το συνολικό μικτό αποτέλεσμα όσο και τα αναλυτικά μικτά αποτελέσματα προκύπτουν εξωλογιστικά.

**Παρατήρηση 3:** Για την αποτίμηση βλ. Παρακάτω στην αναλυτική λογιστική με τη διαφορά ότι θα γίνει με περιοδική βάση (δεν υπάρχει διαφορά).



**ΚΑΘΟΛΙΚΑ**

<b>20 Εμπορεύματα</b>		<b>70 Πωλήσεις</b>			
AA	430.000	(6)	430.000	(3)	660.000
(1)	500.000	(7)	1.080.000	(5)	325.000
(2)	360.000				
(3)	220.000				
(4)	720.000				

<b>20.00 Ανδρικά</b>		<b>20.01 Γυναικεία</b>					
AA	180.000	(6)	180.000	AA	250.000	(6)	250.000
(1)	500.000	(7)	720.000	(2)	360.000	(7)	360.000
(4)	220.000			(9)	110.000		
(9)	620.000						

<b>20.00.00 Απόθεμα ανδρ. υποδ.</b>		<b>20.01.00 Απόθεμα γυν. υποδ.</b>					
AA	180.000	(6)	180.000	AA	250.000	(6)	250.000
(9)	620.000						

<b>20.00.01 Αγορές ανδρ. υποδ.</b>		<b>20.01.01 Αγορές γυν. υποδ.</b>					
(1)	500.000	(7)	720.000	(2)	360.000	(7)	360.000
(4)	220.000			(9)	110.000		

<b>70.00 Πωλήσεις εσωτερικού</b>		
	(3)	660.000
	(5)	325.000

**70.00.00 Πωλήσεις ανδρ. υποδ.**

(8) 360.000 | (3) 360.000

**70.00.01 Πωλήσεις γυν. υποδ.**

(8) 625.000 | (3) 300.000

(5) 325.000

**80 Γενική εκμετάλλευση**

(6) 430.000 | (8) 985.000

(7) 1.080.000 | (9) 730.000

**80.00 Λογισμός γενικής εκμετάλλευσης**

(6) 430.000 | (8) 985.000

(7) 1.080.000 | (9) 730.000

**ΑΝΔΡΙΚΑ ΥΠΟΔΗΜΑΤΑ**

ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤ.	ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ			ΕΞΑΓΩΓΕΣ	
		ΤΕΜ.	Τιμή Μονάδος	Συν. Αξία	ΤΕΜ.	Συν. Αξία
A.A		20	9.000	180.000		
2/12	Τ.ΔΑ 105	50	10.000	500.000		
7/12	Τ.ΔΑ 17				30	360.000
15/12	Τ.ΔΑ 306	20	11.000	220.000		
31/12 Τ.Λ.					60	620.000
31/12 Μ.Κ.				80.000		

**ΓΥΝΑΙΚΕΙΑ ΥΠΟΔΗΜΑΤΑ**

ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤ.	ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ			ΕΞΑΓΩΓΕΣ	
		ΤΕΜ.	Τιμή Μονάδος	Συν. Αξία	ΤΕΜ.	Συν. Αξία
A.A.		25	10.000	250.000		
5/12	Τ.ΔΑ 107	30	12.000	360.000		
7/12	Τ.ΔΑ 17				20	300.000
22/12	Τ.ΔΑ 18				25	325.000
31/12 ΤΑ					10	110.000
31/12 Μ.Κ.				125.000		

## ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

1			---	1/12	---		
94			Αποθέματα			430.000	
20			Εμπορεύματα				
	00		Ανδρικά υποδήματα	180.000			
	01		Γυναικεία υποδήματα	250.000			
			εις				
90			Ενδιάμεσοι-αντικριζόμενοι λογ/σμοί				430.000
01			Αρχικά αποθέματα λογισμ.				
	20		Εμπορεύματα λογισμ.				
		00	Αρχικά αποθέματα ανδρικών υποδημάτων	180.000			
		01	Αρχικά αποθέματα γυναικείων υποδημάτων	250.000			
			Μεταφορά αρχ. αποθεμάτων στην αναλυτική λογιστική				
2			---	2/12	---		
94			Αποθέματα			500.000	
20			Εμπορεύματα				
	00		Ανδρικά υποδήματα	500.000			
			εις				
90			ενδιάμ. - αντικρ. λογ/σμοί				500.000
02			Αγορές λογισμένες				
	20		Εμπορεύματα λογισμένα				
		00	Ανδρικά υποδήματα	500.000			
			Μεταφορά αγορών στην αναλυτική λογιστική				
3			---	5/12	---		
94			Αποθέματα			360.000	
20			Εμπορεύματα				
	01		Γυναικεία υποδήματα	360.000			
			εις				
90			Ενδιαμ. - αντικ. λογ/σμοί				360.000
02			Αγορές λογισμένες				
	20		Εμπορεύματα λογισμένα				
		01	Γυναικεία υποδήματα	360.000			
			Μεταφορά αγορών στην αναλυτική λογιστική				
			Σε μεταφορά			-----	-----

		Από μεταφορά		
4		--- 7/12 ---		
90		Ενδιαμ. - αντικ. λογ/σμοί	660.000	
07		Οργανικά έσοδα κατ'είδος λογισμένα		
	70	Πωλήσεις εμπορ. Λογισμένες 660.000		
		εις		
96		Έσοδα μικτά αναλ. Αποτε.		660.000
00		Πωλήσεις εμπρευμάτων		
	00	Ανδρικά υποδήματα 360.000		
	01	Γυναικεία υποδήματα 300.000		
		Μεταφορά πωλήσεων στην αναλυτική λογιστική		
5		--- do ---		
96		Έσοδα μικτά αναλ. αποτελ.	480.000	
20		Κόστος παραγ. ή αγοράς πωλημένων		
	00	Κόστος πωλημένων εμπορευμάτων		
	00	Ανδρικά υποδήματα 280.000		
	01	Γυναικεία υποδήματα 200.000		
		εις		
94		Αποθέματα		480.000
20		Εμπορεύματα		
	00	Ανδρικά υποδήματα 280.000		
	01	Γυναικεία υποδήματα 200.000		
		Μεταφορά κόστους πώλησεων στην αναλυτική λογιστική		
6		--- do ---		
96		Έσοδα - μικτά αναλ. αποτελ.	660.000	
00		Πωλήσεις		
	00	Ανδρικά υποδήματα 360.000		
	01	Γυναικεία υποδήματα 300.000		
		εις		
96		Έσοδα-μικτά αναλ. αποτελ.		660.000
22		Μικτά αναλ. Αποτελ εκμ.		
	00	Εμπορευμάτων		
	00	Ανδρικά υποδήματα 360.000		
	01	Γυναικεία υποδήματα 300.000		
		Μεταφορά λογαριασμού στην αναλυτική λογιστική		
7		--- do ---		
96		Έσοδα - μικτά αναλ. αποτελ.	480.000	
22		Μικτά αναλ. Αποτελ. εκμ.		
	00	Εμπορεύματα		
	00	Ανδρικά υποδήματα 280.000		
	01	Γυναικεία υποδήματα 200.000		
		Σε μεταφορά		

		Από μεταφορά		
96		Έσοδα - μικρά αναλ. αποτ.		480.000
20		Κόστος παραγ. ή αγορ. πωλημ.		
	00	Κόστος πωλημ. εμπορευμάτων		
		00 Ανδρικά υποδήματα 280.000		
		01 Γυναικεία υποδήματα 200.000		
		Μεταφορά λογαριασμού		
8		--- 15/12 ---		
94		Αποθέματα	220.000	
20		Εμπορεύματα		
	00	Ανδρικά υποδήματα 220.000		
		ΕΙΣ		
90		Ενδιαμ. - αντ. λογ/σμοί		220.000
02		Αγορές λογισμένες		
	20	Εμπορεύματα λογισμένα		
		00 Αδρικά υποδήματα 220.000		
		Μεταφορά αγορών στην αναλυτική λογιστική		
9		--- 22/12 ---		
90		Διαμ. - αντι. λογ/σμοί	325.000	
07		Οργανικά έσοδα κατ'είδος λογισμένα		
	70	Πωλήσεις εμπορευμάτων λογισμένες 325.000		
		ΕΙΣ		
96		Έσοδα - μικτά αναλ. Αποτ.		325.000
00		Πωλήσεις εμπορευμάτων		
	01	Γυναικεία υποδήματα 325.000		
		Μεταφορά πωλήσεων στην αναλυτική λογιστική		
10		--- do ---		
96		Έσοδα - μικτά αναλ. αποτελ.	290.000	
20		Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων		
	00	Κόστος πωλ. εμπορευμάτων		
		01 Γυναικεία υποδήματα 290.000		
		ΕΙΣ		
94		Αποθέματα		290.000
20		Εμπορεύματα		
	01	Γυναικεία υποδήματα 290.000		
		Μεταφορά κόστους πωλήσεων στην αναλυτική λογιστική		
11		--- do ---		
96		Έσοδα - μικτά αναλ. αποτ.	325.000	
00		Πωλήσεις		
	01	Γυναικεία υποδήματα 325.000		
		ΕΙΣ		
		Σε μεταφορά		

			Από μεταφορά	-----	-----
96			Έσοδα - μικτά αναλ. αποτ.		325.000
22			Μικτά αναλ. αποτ.		
	00		Εμπορευμάτων		
		01	Γυναικεία υποδήματα 325.000		
			Μεταφορά λογ.		
12			--- do ---		
96			Έσοδα - μικτά αναλ. αποτ.	290.000	
22			Μικτά αναλ. αποτ. εκμετ.		
	00		Εμπορεύματα		
		01	Γυναικεία υποδήματα 290.000		
96			Έσοδα - μικτά αναλ. αποτ.		290.000
20			Κόστος παραγ. αγορ. πωλημ.		
	00		Κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων		
		01	Γυναικεία υποδήματα 290.000		
			Μεταφορά λογ.		
13 <sup>1</sup>			-- do --		
96			Έσοδα - μικτά αναλ. αποτ.	10.000	
20			Κόστος παραγ. ή αγορ. πωλημ.		
	00		Κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων		
		01	Γυναικεία υποδήματα 10.000		
			εις		
94			Αποθέματα		10.000
20			Εμπορεύματα		
	01		Γυναικεία υποδήματα 10.000		
			Προσαρμογή κόστους πωληθέντων, υπολογισμένα με τη μέθοδο FIFO προς τον Κ.Β.Σ.		
14			--- do ----		
96			Έσοδα - μικτά αναλ. αποτ.	10.000	
22			Μικτά αναλ. αποτ.		
	00		Εμπορευμάτων		
		01	Γυναικεία υποδήματα 10.000		
			εις		
96			Έσοδα - μικτά αναλ. αποτ.		10.000
20			Κόστος παραγ. ή αγορ. πωλημ.		
	00		Κόστος πωλημ. εκμετ.		
		01	Γυναικεία υποδήματα 10.000		
			Μεταφορά του β' στον α'		
15			--- do ---		
96			Έσοδα - μικτά αναλ. αποτ.	205.000	
22			Μικτά αναλ. αποτ.		
	00		Εμπορεύματα		
		00	Ανδρικά υποδήματα 80.000		
		01	Γυναικεία υποδήματα 125.000		
			εις		
			Σε μεταφορά	-----	-----

		Από μεταφορά	-----	-----
98		Αναλυτικά αποτελέσματα		205.000
	99	Αποτελέσματα		
	00	Μικτά αποτελέσματα εκμετ.		
		Μεταφορά των α' στους β'		

<sup>1</sup> Η εγγραφή (13) γίνεται για την προσαρμογή των τελικών αποθεμάτων του κόστους πωληθέντων και του μικτού αποτελέσματος λόγω της διαφοράς που προκύπτει από την αποτίμηση της FIFO (δ.β.) και του κανόνα της χαμηλότερης τιμής του Κ.Β.Σ..

Σημείωση: Στη γενική λογιστική θα γίνουν οι ίδιες εγγραφές, μόνο που δεν θα υπάρχει το είδος εφ' όσον αυτό αναλύεται πλήρως στην αναλυτική λογιστική.

Παρατήρηση: Η καρτέλλα 94.20.00 και 94.20.01 σε συνδιασμό με τις 96.22.00.00 και 96.22.00.01 αντίστοιχα συνιστούν τις μερίδες του βιβλίου αποθήκης σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ..

<b>94 Αποθέματα</b>		<b>94.20 Εμπορεύματα</b>	
(1)	430.000	(5)	480.000
(2)	500.000	(10)	290.000
(3)	360.000	(13)	10.000
(8)	220.000		
<b>94.20.00 Ανδρικά υποδήματα</b>		<b>94.20.01 Γυναικεία υποδήματα</b>	
(1)	180.000	(5)	280.000
(2)	500.000		
(8)	220.000		
<b>90 Διάμεσοι-αντικριζόμενοι λογ/σμοί</b>		<b>90.01 Αρχικά αποθέματα λογισμένα</b>	
(4)	660.00	(1)	430.000
(9)	325.000	(2)	500.000
		(3)	360.000
		(8)	220.000
<b>90.01.20 Εμπορεύματα λογισμένα</b>		<b>90.01.20.00 Ανδρικά υποδήματα (AA)</b>	
		(1)	430.000
<b>90.01.20.01 Γυναικεία υποδήματα (AA)</b>		<b>90.02 Αγορές λογισμένες</b>	
		(2)	500.000
		(3)	360.000
		(8)	220.000
<b>90.02.20 Εμπορεύματα λογισμένα</b>		<b>90.02.20.00 Ανδρικά υποδήματα</b>	
		(2)	500.000
		(8)	220.000
<b>90.02.20.01 Γυναικεία υποδήματα</b>		<b>90.07 Οργανικά έσοδα κατ'είδος</b>	
		(4)	660.000
		(9)	325.000



**90.07.70 Πωλήσεις εμπ/των λογισμένες**

(4)	660.000
(9)	325.000

**96 Έσοδα - μικτά αναλυτικά αποτ/τα**

(5)	480.000	(4)	660.000
(6)	660.000	(6)	660.000
(7)	480.000	(7)	480.000
(10)	290.000	(9)	325.000
(11)	325.000	(11)	325.000
(12)	290.000	(12)	290.000
(13)	10.000	(14)	10.000
(14)	10.000		
(15)	205.000		

**96.00 Πωλήσεις εμπορ/των**

(6)	660.000	(4)	660.000
(11)	325.000	(9)	325.000

**96.00.00 Ανδρικά υποδήματα**

(6)	360.000	(4)	360.000
-----	---------	-----	---------

**96.00.01 Γυναικεία υποδήματα**

(6)	300.000	(4)	300.000
(11)	325.000	(9)	325.000

**96.20 Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων**

(5)	480.000	(7)	480.000
(10)	290.000	(12)	290.000
(13)	10.000	(14)	10.000

**96.20.00 Κόστος πωλημένων εμπορ/των**

(5)	480.000	(7)	480.000
(10)	290.000	(12)	290.000
(13)	10.000	(14)	10.000

**96.20.00.00 Ανδρικά υποδήματα**

(5)	280.000	(7)	280.000
-----	---------	-----	---------

**96.20.00.01 Γυναικεία υποδήματα**

(5)	200.000	(7)	200.000
(10)	290.000	(12)	290.000
(13)	10.000	(14)	10.000

**96.22 Μικτά αναλυτικά αποτ/τα εκμ/σης**

(7)	480.000	(6)	660.000
(12)	290.000	(11)	325.000
(14)	10.000		
(15)	205.000		

**96.22.00 Εμπορεύματα**

(7)	480.000	(6)	660.000
(12)	290.000	(11)	325.000
(14)	10.000		
(15)	205.000		

**96.22.00.00 Ανδρικά υποδήματα**

(7)	280.000	(6)	360.000
(15)	80.000		

<b>96.22.00.01 Γυναικεία υποδήματα</b>		<b>98 Αναλυτικά αποτελέσματα</b>	
(7)	200.000	(6)	300.000
(12)	290.000	(11)	325.000
(14)	10.000		
(15)	125.000		
<b>98.99 Αποτελέσματα χρήσης</b>			
		(15)	205.000

**Σημείωση:** Οι καρτέλες των λογαριασμών 94.20.00 και ο 96.22.00.00 καθώς επίσης οι λογαριασμοί 94.20.01 και 96.22.00.01 αποτελούν αντίστοιχα το βιβλίο αποθήκης για τα ανδρικά και γυναικεία υποδήματα.

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΝΔΡΙΚΩΝ ΥΠΟΔΗΜΑΤΩΝ (ΜΕΘΟΔΟΣ FIFO)

ΗΜ/ΝΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ			ΠΙΣΤΩΣΗ			ΥΠΟΛΟΙΠΟ			
	ΑΓΟΡΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ	ΜΟΝΑΔΕΣ	ΚΟΣΤΟΣ ΜΟΝΑΔΑΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ	ΜΟΝΑΔΕΣ	ΚΟΣΤΟΣ ΜΟΝΑΔΑΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ	ΜΟΝΑΔΕΣ	ΚΟΣΤΟΣ ΜΟΝΑΔΑΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ
Δεκ. 1	Αρχ. Αποθ.							20	9.000	180.000
Δεκ. 2	Αγορά	50	10.000	500.000				50	10.000	500.000
								70		680.000
Δεκ. 7	Πώληση				20	9.000	180.000			
					10	10.000	100.000	40	10.000	400.000
Δεκ. 15	Αγορά	20	11.000	220.000				20	11.000	220.000
								60		620.000

ΟΠΟΤΕ:

Η τιμή κτήσης υπολογίζεται:  $620.000 : 60 = 10.333,33$

Η τρέχουσα τιμή αγοράς είναι από τα δεδομένα 12.000. Οπότε το τελικό απόθεμα θα το υπολογίσουμε με την χαμηλότερη τιμή που είναι η τιμή κτήσης.

Συνεπώς το Τ.Α. θα είναι:  $60 \times 10.333,33 = 620.000$  (περίπου)

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΓΥΝΑΙΚΕΙΩΝ ΥΠΟΔΗΜΑΤΩΝ (ΜΕΘΟΔΟΣ FIFO)

ΗΜ/ΝΙΑ	ΑΓΟΡΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ	ΧΡΕΩΣΗ			ΠΙΣΤΩΣΗ			ΥΠΟΛΟΙΠΟ		
		ΜΟΝΑΔΕΣ	ΚΟΣΤΟΣ ΜΟΝΑΔΑΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ	ΜΟΝΑΔΕΣ	ΚΟΣΤΟΣ ΜΟΝΑΔΑΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ	ΜΟΝΑΔΕΣ	ΚΟΣΤΟΣ ΜΟΝΑΔΑΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ
Δεκ. 1	Αρχ. Αποθ.							25	10.000	250.000
Δεκ. 5	Αγορά	30	12.000	360.000				30	12.000	360.000
								55		610.000
Δεκ. 7	Πώληση				20	10.000	200.000	5	10.000	50.000
								30	12.000	360.000
								35		410.000
Δεκ. 22	Πώληση				5	10.000	50.000			
					20	12.000	240.000	10	12.000	120.000

Οπότε:

Η τιμή κτήσης υπολογίζεται:  $120.000 : 10 = 12.000$

Η τρέχουσα τιμή αγοράς είναι από τα δεδομένα 11.000. Οπότε το τελικό απόθεμα θα το υπολογίσουμε με την χαμηλότερη τιμή που είναι η τρέχουσα.

Συνεπώς το Τ.Α. θα είναι:  $10 \times 11.000 = 110.000$

ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΘΗΚΗΣ ΓΥΝΑΙΚΕΙΩΝ ΥΠΟΔΗΜΑΤΩΝ 94.20.01

ΗΜ/ΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛ.	ΑΓΟΡΕΣ			ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ			ΥΠΟΛΟΙΠΟ		
		ΜΟΝΑΔΕΣ	ΚΟΣΤΟΣ ΜΟΝΑΔΑΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ	ΜΟΝΑΔΕΣ	ΚΟΣΤΟΣ ΜΟΝΑΔΑΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ	ΜΟΝΑΔΕΣ	ΚΟΣΤΟΣ ΜΟΝΑΔΑΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ
1/9	Αρχ. Αποθ.	25	10.000	250.000				25	10.000	250.000
5/9	Αγορά	30	12.000	360.000				25	10.000	250.000
								30	12.000	360.000
7/9	Πώληση				20	10.000	200.000	5	10.000	50.000
15/9	Πώληση				5	10.000	50.000	30	12.000	360.000
					20	12.000	240.000	10	12.000	120.000
31/12	Προσαρμογή κόστους πωληθ. Και Τ.Α.				---	---	10.000			

ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΘΗΚΗΣ ΑΝΔΡΙΚΩΝ ΥΠΟΔΗΜΑΤΩΝ 94.20.00

ΗΜ/ΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛ.	ΑΓΟΡΕΣ			ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ			ΥΠΟΛΟΙΠΟ		
		ΜΟΝΑΔΕΣ	ΚΟΣΤΟΣ ΜΟΝΑΔΑΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ	ΜΟΝΑΔΕΣ	ΚΟΣΤΟΣ ΜΟΝΑΔΑΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ	ΜΟΝΑΔΕΣ	ΚΟΣΤΟΣ ΜΟΝΑΔΑΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ
1/9	Αρχ. Αποθ.	20	9.000	180.000				20	9.000	180.000
2/9	Αγορά	50	10.000	500.000				20	9.000	180.000
7/9	Πώληση				20	9.000	180.000			
15/9	Αγορά	20	11.000	220.000	10	10.000	100.000	40	10.000	400.000
								40	10.000	400.000
								20	11.000	220.000

96.22.00.01 ΓΥΝΑΙΚΕΙΑ ΥΠΟΔΗΜΑΤΑ				
ΗΜ/ΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ		ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΕΡΔΟΣ ΖΗΜΙΑ
		ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ	
7/12	Από 96.00.00		300.000	
7/12	Από 96.20.00	200.000		
22/12	από 96.00.01		325.000	
22/12	Από 96.20.00	290.000		
22/12	Από 96.20.00	10.000		
31/12	Στον 98.99.00	125.000		
		625.000	625.000	

96.22.00.00 ΑΝΔΡΙΚΑ ΥΠΟΔΗΜΑΤΑ				
ΗΜ/ΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ		ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΕΡΔΟΣ ΖΗΜΙΑ
		ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ	
7/12	Από 96.00.00		360.000	
7/12	Από 96.20.00	280.000		
31/12	Στον 98.99.00	80.000		
		360.000	360.000	



---

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

1. Κώδικας φορολογικών βιβλίων και στοιχείων (Κ.Β.Σ.), Δημήτρη Παρ. Σταματόπουλου
  2. Ανάλυση - ερμηνεία του Ε.Γ.Λ.Σ., Γ' έκδοση 1991 "η νεότερη" Θ. Γρηγοράτου
  3. Ε.Γ.Λ.Σ., ΕΛ.ΚΕ.ΠΑ.
  4. Ξενοδοχειακή λογιστική, Κατερίνα Λεκαράκου - Νιζάμη
  5. Ναυτιλιακή λογιστική, Κατερίνα Λεκαράκου - Νιζάμη, Άγγελος Παπασπύρου
  6. Ε.Γ.Λ.Σ., Γ' έκδοση, Εμμανουήλ Ι. Σακέλλη
  7. Σημειώσεις και άρθρα Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992), Ανδρέας Μαρούδας
  8. Γενικές αρχές λογιστικής, Γρηγόρης Κ. Σφακιανός
  9. Γενικές αρχές λογιστικής, Μ. Κότσιπας
  10. Κ.Β.Σ., Ηλίας Κ. Αργυρός
  11. Εργατικά - Φορολογικά - Λογιστικά, Δημ. Ι. Καραγιάννης
  12. Κ.Β.Σ., Ν. Τότση
  13. Κοστολόγηση, Εμμανουήλ Ι. Σακέλλη
  14. Λογιστική του πληθωρισμού, Εμμανουήλ Ι. Σακέλλη
  15. Γενικές αρχές λογιστικής, Κ. Καρδικάρης
  16. Περιοδικό "Λογιστής", τεύχος 495, Απρίλιος 1996, άρθρο για την αποτίμηση των εμπορευμάτων της Ελένης Ρογδάκη, Ορκωτής Ελέγκτριας
  17. Αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης, Κ. Καρδικάτη
-