

Τεχνολογικό Εκπαιδευτικό Ίδρυμα Πατρας
Σχολή Διοίκησης & Οικονομίας
Τμήμα Λογιστικής

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Τα αποθέματα των επιχειρήσεων
Γενικές, Οικονομικές, Λογιστικές
& Διοικητικές Απόψεις

Εισηγητής:
Σπυρόπουλος Βασίλειος



Σπουδάστριες:
Παπαγιαννακοπούλου Αναστασία
Φωτοπούλου Ασπασία

ΑΡΙΘΜΟΣ
ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ

6732

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ	3
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο	5
ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ	5
1. ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΕΓΛΣ	5
2. ΤΡΟΠΟΣ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ	9
3. ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ	10
4. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΤΩΝ ΑΓΟΡΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ	11
4.1. Αγορές από το εσωτερικό	12
4.2. Αγορές από το εξωτερικό	13
4.3. Εκπτώσεις αγορών	15
4.4. Προϋπολογισμένες αγορές	16
4.5. Λογιστική παρακολούθηση των επιστρεπτέων από τους πελάτες ειδών συσκευασίας	19
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο	22
ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ	22
1. ΑΠΟΓΡΑΦΗ	22
2. ΚΑΝΟΝΕΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ	22
3. ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΟΙ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΙ ΤΙΜΩΝ	24
4. ΜΕΘΟΔΟΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΗΣ ΤΙΜΗΣ ΚΤΗΣΗΣ	25
5. ΑΛΛΑΓΗ ΜΕΘΟΔΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΗΣ ΤΙΜΗΣ ΚΤΗΣΕΩΣ	28
6. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ	29
7. ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΜΕΘΟΔΩΝ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ	43
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο	45
ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΕΣ ΚΑΙ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	45
1. ΓΕΝΙΚΗ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑ	45
2. ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΗ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑ	47
3. ΤΑΧΥΤΗΤΑ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ	49
4. ΜΕΣΟΣ ΧΡΟΝΟΣ ΠΑΡΑΜΟΝΗΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΤΗΝ ΑΠΟΘΗΚΗ	50
5. ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟΣ ΚΥΚΛΟΣ	51
6. ΚΥΚΛΩΜΑ ΜΕΤΑΤΡΟΠΗΣ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	53
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο	54
Η ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ	54
1. ΟΙ ΛΟΓΟΙ ΔΙΑΤΗΡΗΣΗΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ	54
2. ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ	56
3. ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ	57
3.1. Κόστος διατήρησης αποθεμάτων (holding or carrying costs of inventory).	58
3.2. Κόστος αγοράς ή παραγωγής (purchase or production costs)	60
3.3. Κόστος από έλλειψη αποθεμάτων (stock out costs)	60
4. ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΑΡΙΣΤΟΥ ΜΕΓΕΘΟΥΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ	61
4.1. Μαθηματικό υπόδειγμα	64
5. ΑΝΕΝΕΡΓΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΚΑΙ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΞΕΥΡΕΣΗΣ ΑΥΤΩΝ	66
5.1. Η ABC Ανάλυση	67

5.2. Τα κινητά αθροίσματα	70
6.1. Το σύστημα του επιπέδου επαναπαραγωγής	72
6.2. Το σύστημα του περιοδικού ελέγχου	74
7. ΑΠΟΘΕΜΑ ΑΣΦΑΛΕΙΑΣ	76
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο	77
ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΚΑΙ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	77
1. ΕΝΝΟΙΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ – ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ	77
2. ΠΙΘΑΝΟΥΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ ΠΟΥ ΕΝΕΧΕΙ Η ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ	78
3. ΦΥΣΙΚΗ ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΚΑΙ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ	80
4. ΔΙΑΧΩΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ. ΠΙΘΑΝΑ ΛΑΘΗ ΚΑΙ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΣΤΟΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ ΚΑΙ ΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ	82
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	87

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Αντικείμενο της πτυχιακής εργασίας είναι τα αποθέματα των οικονομικών οργανισμών και ειδικότερα των επιχειρήσεων. Ως απόθεμα κατά μια ευρεία ερμηνεία ορίζουμε οποιονδήποτε αναπασχόλητο πόρο μιας οικονομικής αξίας. Έτσι μπορούμε να αναφερόμαστε είτε σε πρώτες ύλες, ημικατεργασμένα προϊόντα ή τελικά προϊόντα, είτε στον ανθρώπινο παράγοντα ή και ακόμη σε μηχανολογικό εξοπλισμό. Κατ'οικονομία όμως ο όρος αποθέματα χρησιμοποιείται με την στενή του έννοια η οποία συνδέεται με τις πρώτες ύλες τα ημικατεργασμένα και τα τελικά προϊόντα. Αυτή η έννοια θα αποτελέσει αντικείμενο της πτυχιακής εργασίας.

Τα αποθέματα αποτελούν ένα είδος επένδυσης. Την επένδυση αυτή θα την συναντήσουμε στο μεγάλο τμήμα του κυκλοφορούντος ενεργητικού. Από αυτή την επένδυση η επιχείρηση προσδοκά έσοδα οπότε επισταμένως θα ασχοληθούμε και με το κόστος των αποθεμάτων.

Επίσης τα αποθέματα αποτελούν αποθηκευμένη παραγωγική ικανότητα άρα είναι σημαντικό πρόβλημα για την διοίκηση μιας επιχείρησης. Έτσι θα αναφερθούμε και στους λόγους διατήρησης και τον προγραμματισμό, των αποθεμάτων και σε κάποια συστήματα ελέγχου τους.

Στο τέλος κάθε διαχειριστικής χρήσης οι επιχειρήσεις επιβάλλεται να κάνουν απογραφή και αποτίμηση των αποθεμάτων. Η απογραφή και η αποτίμηση των αποθεμάτων είναι μια εργασία που πρέπει να γίνει με μεγάλη προσοχή και είναι σημαντική.

Τα αποθέματα επηρεάζουν άμεσα και κάποιους αριθμοδείκτες, οπότε γίνεται και μία ανάλυση αυτών.

Τέλος στα αποθέματα δίνουν μεγάλη σημασία και οι ελεγκτές των επιχειρήσεων γιατί η λειτουργία τους ενέχει κάποιους πιθανούς κινδύνους καθώς και κάποια πιθανά λάθη και επιπτώσεις στον ισολογισμό και τα αποτελέσματα χρήσης. Με την αναφορά αυτή, στην ελεγκτική, κλείνει η πτυχιακή εργασία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

1. ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΕΓΛΣ

Αποθέματα είναι τα υλικά αγαθά τα οποία ανήκουν την οικονομική μονάδα και:

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

Η κυριότερη διάκριση των αποθεμάτων σχετίζεται με τον κλάδο στον οποίο ανήκει η κατέχουσα τα αποθέματα επιχείρηση. Η εμπορική επιχείρηση κατέχει εμπορεύματα, η βιομηχανικές πρώτες και βοηθητικές ύλες, καύσιμα, προϊόντα κτλ. Έτσι τα αποθέματα διακρίνονται βασικά σε εμπορικά και βιομηχανικά.

Τα αποθέματα αποτελούν την 2^η ομάδα του ΕΓΛΣ και σύμφωνα με αυτό διακρίνονται στους εξής πρωτοβάθμιους λογαριασμούς.

Λογαριασμός 20 Εμπορεύματα

Είναι τα υλικά αγαθά (αντικείμενα, ύλες, υλικά) που αποκτούνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό να μεταπωλούνται στην κατάσταση που αγοράστηκαν. Η επιχείρηση διαθέτει τα αγαθά αυτά με την μορφή που τα απέκτησε, χωρίς να μεταβάλλει την φυσική τους μορφή

Επίσης, στην κατηγορία των εμπορευμάτων εντάσσονται και οι πρώτες και βοηθητικές ύλες, τα υλικά συσκευασίας, τα αναλώσιμα υλικά, τα ανταλλακτικά των παγίων στοιχείων και τα είδη συσκευασίας που αγοράζονται από την επιχείρηση με σκοπό να μεταπωλούνται με την μορφή που αγοράστηκαν.

Λογαριασμός 21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή

Προϊόντα έτοιμα είναι τα υλικά αγαθά που παράγονται, κατασκευάζονται ή συναρμολογούνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό την πώλησή τους.

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

Λογαριασμός 22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα

Υποπροϊόντα είναι τα υλικά αγαθά (προϊόντα) που παράγονται μαζί με τα κύρια προϊόντα, σε διάφορα στάδια παραγωγικής διαδικασίας, από τις ίδιες πρώτες και βοηθητικές ύλες. Τα υποπροϊόντα επαναχρησιμοποιούνται από την οικονομική μονάδα σαν πρώτη ύλη ή πωλούνται αυτούσια.

Υπολείμματα είναι υλικά κατάλοιπα της παραγωγικής διαδικασίας, κατά κανόνα άχρηστα. Τα υπολείμματα, όταν σαν άχρηστα, απορρίπτονται, αντιπροσωπεύουν μέρος της βιομηχανικής απώλειας (π.χ. φύρας). Στην κατηγορία των υπολειμμάτων (22) εντάσσονται και τα ακατάλληλα για βιομηχανοποίηση ή κανονική αξιοποίηση διάφορα υλικά ή έτοιμα ή ημιτελή προϊόντα (21).

Λογαριασμός 23 Παραγωγή σε εξέλιξη

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

Τα υλικά που χαρακτηρίζονται ως «παραγωγή σε εξέλιξη» αποτιμούνται στο κόστος παραγωγής, το οποίο περιλαμβάνει:

- α) Το κόστος των άμεσων υλικών
- β) Το κόστος της άμεσης εργασίας και
- γ) Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα που αναλογούν στην παραγωγή.

Λογαριασμός 24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες - υλικά συσκευασίας

Είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτάει με σκοπό την βιομηχανική επεξεργασία ή συναρμολόγησή τους για την παραγωγή ή κατασκευή προϊόντων. Πρόκειται για ενσώματα αγαθά που αγοράζει ή λαμβάνει από φυσικές πηγές η οικονομική μονάδα με σκοπό να τα χρησιμοποιήσει για την παραγωγή προϊόντων για πώληση.

Υλικά συσκευασίας είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτά και χρησιμοποιεί για την συσκευασία των προϊόντων.

Λογαριασμός 25 Αναλώσιμα υλικά

αναλώσιμα χαρακτηρίζονται τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτάει με προορισμό την ανάλωση τους για την συντήρηση του πάγιου εξοπλισμού της και γενικά για την εξασφάλιση των αναγκαίων συνθηκών λειτουργίας των κύριων και βοηθητικών υπηρεσιών της.

Λογαριασμός 26 Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων

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

Λογαριασμός 28 Είδη συσκευασίας

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

Ομάδα Λογαριασμών 29 «Αποθέματα υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων» (Ομίλος λογαριασμών προαιρετικής χρήσης).

Η επιχείρηση για την παρακολούθηση της δραστηριότητας του υποκαταστήματος μπορεί να κάνει χρήση των ομίλων λογαριασμών 29.

2. ΤΡΟΠΟΣ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί της ομάδας 2 (20-28) είναι υποχρεωτικοί και σύμφωνα με τις ανάγκες της κάθε οικονομική μονάδας αναπτύσσονται σε δευτεροβάθμιους και σε τριτοβάθμιους ή και σε αναλυτικότερους λογαριασμούς.

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

Ενδεικτικά δίνετε η ανάπτυξη του λογαριασμού 20.

20 Εμπορεύματα

20.00 Είδος Α

20.00.00 Αποθέματα

20.00.01 Αγορές χρήσης

20.00.02 Εκπτώσεις αγορών (είδους Α)

20.01 Είδος Β

20.01.00 Αποθέματα

20.01.01 Αγορές χρήσης

20.01.02 Εκπτώσεις αγορών (είδους Α)

20.02 Είδος Γ

20.98 Εκπτώσεις αγορών (για περισσότερα από ένα είδος)

20.99 Προϋπολογισμένες αγορές (Λ/58.02)

Το τελευταίο όριο ανάλυσης για καθένα από τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς 20-28 είναι η μερίδα της αποθήκης. Στην μερίδα της αποθήκης παρακολουθείται η τελευταία υποδιαίρεση της κατηγορίας του αποθέματος δηλαδή το είδος του ακόμα και η ποιότητά του. Λέγοντας είδος εννοούμε την ουσιώδη ποιοτική διάκριση των αγαθών ενώ η ποιότητα αποτελεί περαιτέρω διάκριση του είδους.

Για παράδειγμα το σιτάρι και το κριθάρι είναι δύο είδη δημητριακών και μια περαιτέρω διάκριση είναι ότι το σιτάρι διακρίνεται σε μαλακό και σκληρό.

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

Αυτοί οι λογαριασμοί της τελευταίας υποδιαίρεσης των αποθεμάτων τηρούνται κατά ποσότητα και αξία εκτός από ορισμένες κατηγορίες αναλώσιμων υλικών που τηρούνται μόνο κατά αξία εάν θεωρείται ότι αναλώνονται αμέσως μετά την παραλαβή τους.

3. ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Οι λογαριασμοί των αποθεμάτων (20-28) λειτουργούν ως εξής γενικά:

- Στην έναρξη της χρήσης χρεώνονται με την αξία των αποθεμάτων της προηγούμενης απογραφής δηλαδή των τελικών της αποθεμάτων που αποτελούν τα αρχικά αποθέματα αυτής της χρήσης.
- Κατά τη διάρκεια της χρήσης χρεώνονται (οι υπολογαριασμοί αγορών) με την αξία κτήσης των αγαθών που αγοράζει η επιχείρηση και πιστώνονται με τις επιστροφές αγορών και τις εκπτώσεις εκτός

τιμολογίου ενώ οι εκπτώσεις που εμφανίζονται στο τιμολόγιο μειώνουν την αξία κτήσης των αγαθών .

Τα παραπάνω θα μπορούσαμε να τα παραστήσουμε στο εξής διάγραμμα:

Αποθέματα (λογ. 20-28)

<ul style="list-style-type: none"> • Αξία αποθεμάτων προηγούμενης χρήσης • Αξία κτήσης των αγοραζόμενων στην χρήση αγαθών (Πιστώνοντας τον 50 «Προμηθευτές» ή 38 «Χρηματικά διαθέσιμα») • Αξία των αποθεμάτων λήξης (Πιστώνοντας τον 80.00 «Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης») 	<ul style="list-style-type: none"> • Επιστροφές αγορών (χρεώνοντας τον 50 («Προμηθευτές») • Εκπτώσεις εκτός τιμολογίου (χρεώνοντας τον 50 «Προμηθευτές») • Αξία αρχικών αποθεμάτων + αξία αγορών χρήσης - (επιστροφές αγορών εκτός τιμολογίου εκπτώσεις) (Με χρέωση του 80.00 «Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης»)
--	---

4. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΤΩΝ ΑΓΟΡΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Θα εξετάσουμε κάποιες περιπτώσεις αγορών αποθεμάτων από λογιστική άποψη. Οι περιπτώσεις αυτές είναι οι εξής:

1. Αγορές από το εσωτερικό
2. Αγορές από το εξωτερικό
3. Εκπτώσεις αγορών
4. Προϋπολογισμένες αγορές

5. Λογιστική παρακολούθηση των επιστρεπτέων από τους πελάτες ειδών συσκευασίας

4.1. Αγορές από το εσωτερικό

Αγορές θεωρούμε την παραλαβή των αγοραζόμενων αγαθών με βάση τα τιμολόγια και τα λοιπά δικαιολογητικά αγοράς και βαρύνουν την χρέωση των λογαριασμών 20-28 και ειδικά του υπολογαριασμού «Αγορές χρήσης»:

Κατά την διάρκεια της χρήσης όμως μπορεί να περιέλθουν στην επιχείρηση τιμολόγια πριν από την παραλαβή των αγαθών και έτσι δεν διενεργούμε εγγραφές μέχρι να φτάσουν και τα αγαθά κατά το τέλος της χρήσης. Όμως αν έχουν φτάσει τιμολόγια χωρίς να παραληφθούν αγαθά, αλλά έχουν φορτωθεί για λογαριασμό της οικονομικής μονάδας και με ευθύνη της, τότε πιστώνουμε την αξία των αγαθών τον προσωπικό λογαριασμό του προμηθευτή (50) και χρεώνουμε τον υπολογαριασμό 36.02 «Αγορές υπό παραλαβή» του 36 «Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικοί». Όταν στην επόμενη χρήση παραλάβουμε τα αγαθά τακτοποιούμε τον λογαριασμό 36.02 με χρέωση των υπολογαριασμών της ομάδας 2.

Ο υπολογαριασμός «αγορές χρήσης» χρεώνεται με την τιμή κτήσης των αγαθών που αποτελείται από την τιμολογιακή αξία των αποθεμάτων και τα ειδικά έξοδα αγορών.

Τιμολογιακή αξία των αποθεμάτων είναι η αξία που σημειώνεται στα τιμολόγια αγοράς, μειωμένη κατά τις εκπτώσεις που χορηγούν οι προμηθευτές και απαλλαγμένη από τα ποσά των φόρων και των τελών τα οποία δεν βαρύνουν, τελικά την οικονομική μονάδα.

Ειδικά έξοδα αγορών είναι εκείνα που γίνονται κατά άμεσο τρόπο για την αγορά αγαθών μέχρι την παραλαβή και αποθήκευση τους π.χ. τα έξοδα μεταφοράς και παραλαβής των αγαθών.

Για την λογιστική απεικόνιση των αγορών εσωτερικού γίνεται η εγγραφή:

//

20 Εμπορεύματα

20.00 Είδος Α

20.00.01 Αγορές χρήσης

54 Υποχρεώσεις από φόρους τέλη

54.00 Φ.Π.Α.

54.00.20 Φ.Π.Α. Εισροών / εμπορευμάτων 1,20

38.00 Ταμείο

ή

50.00 Προμηθευτές εσωτερικού

4.2. Αγορές από το εξωτερικό

Στο λογαριασμό «αγορές χρήσης», εκτός από τις αγορές από το εσωτερικό καταχωρούμε και τις αγορές από το εξωτερικό.

Η χρέωση των λογαριασμών αποθεμάτων με την αξία των αγαθών που αγοράζονται γίνεται κατά την παραλαβή τους με βάση τα τιμολόγια και τα λοιπά δικαιολογητικά αγοράς.

Αν τα τιμολόγια δεν έχουν φτάσει στην οικονομική μονάδα ενώ έχουν φτάσει τα αγαθά χρεώνουμε τους λογαριασμούς αποθεμάτων (με την συμφωνημένη αξία) και πιστώνουμε τον 56.02 «αγορές υπό τακτοποίηση». Όταν φτάσει το τιμολόγιο τότε χρεώνουμε τον 56.02

«αγορές υπό τακτοποίηση» και πιστώνουμε τον 38 ή τον 50 ή και τον 32 «Παραγγελίες στο εξωτερικό». Αν υπάρχει διαφορά μεταξύ της αξίας που αναγράφεται στο τιμολόγιο και της συμφωνημένης τότε την καταχωρούμε στους λογαριασμούς των αποθεμάτων εκτός αν η τακτοποιητική εγγραφή γίνεται μετά το κλείσιμο του ισολογισμού οπότε την διαφορά την πάμε σε υπολογαριασμό του 82 «έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων» .

Αν κατά το τέλος της χρήσης δεν έχουν παραληφθεί τιμολόγια που αφορούν αγορές αγαθών από το εξωτερικό τότε η επιχείρηση μπορεί να μην διενεργήσει εγγραφές.

Η χρέωση των λογαριασμών αγορών εξωτερικού γίνεται στο κόστος κτήσης (τιμολογιακή αξία και ειδικά έξοδα αγοράς). Το κόστος κτήσης συγκεντρώνεται πρώτα στον λογαριασμό 32.01 «Παραγγελίες στο εξωτερικό κυκλοφορούντων στοιχείων και μετά το συνολικό κόστος μεταφέρεται στους λογαριασμούς των αγορών της χρήσης.

Η δραχμική αξία των αποθεμάτων που αγοράζονται από το εξωτερικό, υπολογίζεται με βάση την επίσημη τιμή του ξένου νομίσματος της ημέρας διακανονισμού της αξίας (την τιμή καθορίζει η τράπεζα που μεσολαβεί για την εισαγωγή).

Οι δασμοί, οι φόροι και τα τέλη που καταβάλλονται προσωρινά για την εισαγωγή από το εξωτερικό αγαθών, τα οποία προορίζονται για βιομηχανοποίηση και επανεξαγωγή, μπορούν να καταχωρηθούν στον 33.14.01 «Ελληνικό Δημόσιο - Λοιπές απαιτήσεις Δασμοί και λοιποί φόροι εισαγωγής προς επιστροφή».

Π.χ. Για αγορά πρώτων υλών από το εξωτερικό (π.χ. Αμερική) γίνεται η εξής εγγραφή:

//

24. Πρώτες και βοηθητικές	XXX
Υλεις - Υλικά συσκευασίας	
24.02 Αγορές πρώτων υλών	
Από το εξωτερικό	
24.02.18. Αγορές πρώτων υλών	
Από το εξωτερικό	

50. Προμηθευτές	XXX
50.01 Προμηθευτές εξωτερικού	
ή	
33.00 Ταμείο	

//

4.3. Εκπτώσεις αγορών

Εκπτώσεις αγορών είναι οι εκπτώσεις που αναγράφονται στα τιμολόγια αγορών και αυτές που χορηγούνται με πιστωτικά σημειώματα που εκδίδονται από τους προμηθευτές.

Οι εκπτώσεις χορηγούνται:

- Λόγω εξόφλησης τιμολογίου πριν από την συμφωνημένη προθεσμία εξόφλησης του (ταμιακές εκπτώσεις)
- Λόγω ύψους αγορών που χορηγούνται κυρίως στο τέλος της χρήσης με βάση το ύψος των αγορών κάθε πελάτη (Τζίρος)
- Λόγω ελαττωματικότητας των πουλημένων και μειωμένης ποιότητας των αγαθών σε σχέση με την συμφωνημένη

- Λόγω διαφοράς στην ποσότητα των πωληθέντων

Όλες οι εκπτώσεις σύμφωνα με το ΕΓΛΣ και του ΚΒΣ θεωρούνται μειωτικές της τιμής κτήσης. Σε περίπτωση που, για διάφορους λόγους, οι εκπτώσεις αγορών δεν είναι δυνατό να μειώνουν την τιμολογιακή αξία αγοράς, καταχωρούνται σε ειδικούς υπολογαριασμούς εκπτώσεων:

- Είτε κατά είδος αποθεμάτων (αντρικά πουκάμισα, γυναικεία πουκάμισα)
- Είτε για περισσότερα είδη όταν δεν μπορούμε να τα διαχωρίσουμε (μάλλινα είδη, βαμβακερά κτλ).

Παράδειγμα: Προμηθευτής χορηγεί έκπτωση λόγω τζίρου (Πιστωτικό τιμολόγιο).

//	
50. Προμηθευτές	XXX
50.00 Προμηθευτές εσωτερικού	
20 Εμπορεύματα	XXX
20.98 Εκπτώσεις αγορών	
54 Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη	XXX
54.00 Φ.Π.Α.	
54.00.00 ΦΠΑ Αγορών 18%	
χορήγηση έκπτωσης λόγω τζίρου.	
//	

4.4. Προϋπολογισμένες αγορές

Προϋπολογισμένες αγορές είναι οι αγορές που πραγματοποιήθηκαν, αλλά χωρίς τιμολόγιο ή άλλο παραστατικό αξίας.

Έτσι, κατά την παραλαβή των αγαθών, χρεώνονται οι λογαριασμοί αποθεμάτων με τη συμφωνημένη αξία που παραλαμβάνονται και πιστώνεται ο λογαριασμός 56.02. Αγορές υπό τακτοποίηση. Κατά τη λήψη του τιμολογίου ή άλλου παραστατικού αξίας, χρεώνεται ο λογαριασμός 56.02. Αγορές υπό τακτοποίηση και πιστώνεται ο λογαριασμός του προμηθευτή ή λογαριασμοί χρηματικών διαθέσιμων ή οικείοι υπολογαριασμοί του 32. Παραγγελίες στο εξωτερικό. Σε περίπτωση που υπάρξει διαφορά μεταξύ της αξίας του τιμολογίου και της συμφωνημένης αξίας που λαμβάνεται υπόψη κατά την χρέωση των λογαριασμών των αποθεμάτων, καταχωρείται στους οικείους λογαριασμούς αυτών. Αν όμως η τακτοποιητική εγγραφή γίνεται μετά το κλείσιμο του ισολογισμού, η διαφορά αυτή καταχωρείται στον υπολογαριασμό του 82 Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων.

Αντί του παραπάνω χειρισμού, το ΕΓΛΣ επιτρέπει να πιστώνονται οι υπολογαριασμοί του 58 Λογαριασμοί περιοδικής κατανομής αντί του λογαριασμού 56.02 Αγορές υπό τακτοποίηση. Δηλαδή, κατά την παραλαβή των αγοραζόμενων γίνεται, κατά περίπτωση, η ακόλουθη εγγραφή:

α) Παραλαβή εμπορευμάτων χωρίς τιμολόγιο

//	
20.99 Εμπορεύματα / Προϋπολογισμένες αγορές	XXX
58.14 Προϋπολογισμένες αγορές εμπορευμάτων	XXX

β) Παραλαβή πρώτων και βοηθητικών υλών - υλικών χωρίς τιμολόγιο

//	
24.99 Πρώτες και βοηθητικές ύλες - υλικά	XXX

συσκευασίας / Προϋπολογισμένες αγορές
58.15 Προϋπολογισμένες αγορές πρώτων και
βοηθητικών υλών - υλικών συσκευασίας XXX

//

γ) Παραλαβή αναλώσιμων υλικών χωρίς τιμολόγιο

//

25.99 Αναλώσιμα υλικά / Προϋπολογισμένες αγορές XXX
58.16 Προϋπολογισμένες αγορές αναλώσιμων
υλικών XXX

//

δ) Παραλαβή ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων χωρίς τιμολόγιο

//

26.99 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων / Πρ. Αγορές XXX
58.17 Προϋπολογισμένες αγορές ανταλλακτικών
Πάγιων στοιχείων XXX

//

ε) Παραλαβή ειδών συσκευασίας χωρίς τιμολόγιο

//

28.99 Είδη συσκευασίας / Προϋπολογισμένες αγορές XXX
58.18 Προϋπολογισμένες αγορές «ειδών συσκευασίας» XXX

//

Στο τέλος της χρήσης οι προϋπολογισμένες αγορές που είχαν γίνει για τη χρήση αυτή, ακυρώνονται και διενεργούνται νέες με βάση τα στοιχεία της καινούργιας περιόδου.

4.5. Λογιστική παρακολούθηση των επιστρεπτέων από τους πελάτες ειδών συσκευασίας

α) Κατά την αγορά ειδών συσκευασίας π.χ. μετρητοίς γίνεται η εξής εγγραφή

//	
28 ΕΙΔΗ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ	XXX
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	XXX
38.00 Ταμείο	
//	

Ταυτόχρονα γίνεται και καταχώρηση στις μερίδες αποθήκης κατά ποσότητα και αξία. (Στο συγκεκριμένο θέμα, θεωρούμε ότι η οικονομική μονάδα εφαρμόζει εξωλογιστική κοστολόγηση, και όχι το σύστημα της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευση όπως προβλέπει το Ε.Γ.Λ.Σ.).

β) Κατά την πώληση των προϊόντων της επιχείρησης και την επιστροφή σ' αυτήν των υλικών συσκευασίας

β1) Όταν η αξία των υλικών συσκευασίας τιμολογείται, χρεώνεται ο λογαριασμός 30. Πελάτες με την αξία των υλικών συσκευασίας που αναγράφεται στα τιμολόγια και πιστώνεται ο λογαριασμός 30.07 πελάτες αντίθετος λογαριασμός αξίας ειδών συσκευασίας. Όταν επιστρέφονται στην επιχείρηση τα είδη συσκευασίας έχουμε χρέωση του λογαριασμού 30.07 Πελάτες αντίθετος λογαριασμός αξίας ειδών συσκευασίας και πίστωση του λογαριασμού 30 Πελάτες.

Αν τα τιμολογημένα είδη συσκευασίας δεν επιστραφούν μέσα στο καθορισμένο χρονικό διάστημα τότε έχουμε χρέωση του λογαριασμού 30.07 πελάτες αντίθετος λογαριασμός αξίας ειδών συσκευασίας με την αξία που έχει πριν πιστωθεί, και πίστωση του.

72. Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού. Οι εγγραφές δηλαδή έχουν ως εξής:

- Παράδοση ειδών συσκευασίας με τιμολόγιο πώλησης:

30.00 Πελάτες εσωτερικού	XXX	
30.07 Πελάτες αντίθετος λογαριασμός αξίας ειδών συσκευασίας		XXX

(Ταυτόχρονα γίνεται και καταχώρηση στις μερίδες αποθήκες κατά ποσότητα και αξία)

- Επιστροφή ειδών συσκευασίας εμπρόθεσμα:

30.07 Πελάτες αντίθετος λογαριασμός αξίας ειδών συσκευασίας	XXX	
30.00 Πελάτες εσωτερικού	XXX	

- Ο πελάτης δεν επιστρέφει τα είδη συσκευασίας εμπρόθεσμα, οπότε η πώλησή τους θεωρείται οριστική

30.07 Πελάτες αντίθετος λογαριασμός αξίας ειδών συσκευασίας	XXX	
72 Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού	XXX	

β2) Όταν η αξία των ειδών συσκευασίας δεν τιμολογείται, αλλά αναγράφεται στο τιμολόγιο πώλησης μόνο η ποσότητά τους ή σε άλλο ιδιαίτερο στοιχείο, η λογιστική παρακολούθηση γίνεται σύμφωνα με τις ιδιαίτερες συνθήκες κάθε οικονομικής μονάδας. Θα πρέπει πάντα όμως

από τους λογαριασμούς που τηρούνται να προκύπτουν τα μη τιμολογημένα είδη συσκευασίας που βρίσκονται στα χέρια κάθε πελάτη.

Στην περίπτωση αυτή, των μη τιμολογημένων ειδών συσκευασίας δεν τηρείται ο λογαριασμός 30.07 Πελάτες αντίθετος λογαριασμός ειδών συσκευασίας.

Αν ο πελάτης επιστρέψει τα είδη συσκευασίας στην επιχείρηση, αλλά λόγω φθοράς του της καταβάλλει αποζημίωση τα εισπραττόμενα ποσά καταχωρούνται στην πίστωση του λογαριασμού 74.98.01 Έσοδα από μερική χρησιμοποίηση ειδών συσκευασίας.

Δηλαδή θα γίνει η εγγραφή:

//	
38.00 Ταμείο	XXX
74 Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων	XXX
74.98 Διάφορα πρόσθετα έσοδα πωλήσεων	
74.98.01 Έσοδα από μερική χρησιμοποίηση ειδών συσκευασίας	
//	

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

1. ΑΠΟΓΡΑΦΗ

Η απογραφή διενεργείται κατά το τέλος της διαχειριστικής χρήσης και είναι η λεπτομερής καταμέτρηση, καταγραφή και αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, σε ενιαίο νόμισμα και σε ορισμένη χρονική στιγμή.

Με την απογραφή, προσδιορίζονται τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης αναλυτικά κατ' είδος, ποιότητα και ποσότητα. Επίσης αποτιμούνται στην ίδια νομισματική μονάδα και καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών στο οποίο εμφανίζεται αναλυτικά η περιουσία της επιχείρησης. Η απογραφή διακρίνεται σε εσωλογιστική ή θεωρητική και εξωλογιστική ή πραγματική.

Η εσωλογιστική απογραφή βασίζεται στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης και δεν είναι πάντα αξιόπιστη.

Η εξωλογιστική απογραφή βασίζεται στην πραγματική καταμέτρηση των υλικών στοιχείων και στον έλεγχο των άυλων στοιχείων από δικαιολογητικά.

2. ΚΑΝΟΝΕΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ

Τα αποθέματα (εμπορεύματα, προϊόντα, πρώτες ύλες κλπ), εκτός από τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα αποτιμούνται κατ' είδος ως εξής:

α) Στην τιμή κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής, αν αυτή είναι χαμηλότερη από την τιμή στην οποία η επιχείρηση μπορεί να αγοράσει ή να παράγει τα αποθέματα κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού.

β) Στην τρέχουσα τιμή αγοράς ή αναπαραγωγής, αν αυτή είναι μικρότερη από την τιμή κτήσης ή το ιστορικό κόστος παραγωγής και την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία

γ) Στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, αν η τρέχουσα τιμή αγοράς ή αναπαραγωγής είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσης ή το ιστορικό κόστος παραγωγής αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

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

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

Τα ελαττωματικά προϊόντα αποτιμούνται ως εξής:

α) Σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν πρόκειται να διατεθεί με το ελάττωμά του σε μικρότερη τιμή, η αποτίμησή του γίνεται στην πιθανή τιμή πώλησής του. Το κόστος που προκύπτει με τον τρόπο αυτό

μειώνει το συνολικό κόστος παραγωγής. Η διαφορά δε αποτελεί το κόστος της παραγωγής του κανονικού ή των κανονικών προϊόντων.

β) Σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν πρόκειται να διατεθεί με το ελάττωμά του με μικρή έκπτωση, αποτιμάται όπως και το κανονικό προϊόν. Δηλαδή, στην περίπτωση αυτή, το συνολικό κόστος παραγωγής διαιρείται με την συνολική σε μονάδες παραγωγή, κανονικών και ελαττωματικών προϊόντων. Από τη διαίρεση αυτή προκύπτει έναίο κατά μονάδα κόστος παραγωγής.

γ) Σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν δεν είναι δυνατό ή δεν συμφέρει να διατεθεί στην αγορά με το ελάττωμά του και γι' αυτό επανεισάγεται στην παραγωγική διαδικασία με σκοπό την εξάλειψη του ελαττώματος, τα έξοδα της πρόσθετης κατεργασίας βαρύνουν το σύνολο της παραγωγής και όχι μόνο των ελαττωματικών προϊόντων. Επομένως η αποτίμηση του ελαττωματικού προϊόντος γίνεται στο ιστορικό κόστος παραγωγής του.

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

3. ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΟΙ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΙ ΤΙΜΩΝ

α) **ΤΙΜΗ ΚΤΗΣΗΣ:** Είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς των αποθεμάτων, αυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς και μειωμένη με τις εκπτώσεις (άμεσο κόστος αγοράς). Τιμολογιακή αξία είναι η αξία αγοράς που αναγράφεται στα τιμολόγια, μειωμένη κατά τις εκπτώσεις που κάθε φορά χορηγούνται από τους προμηθευτές και απαλλαγμένη από τους φόρους και τα τέλη που δεν βαρύνουν την οικονομική μονάδα.

β) ΤΡΕΧΟΥΣΑ ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ: Είναι η τιμή αντικατάστασης του συγκεκριμένου αποθέματος. Τιμή αντικατάστασης είναι η τιμή στην οποία η οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα να προμηθευτεί το αγαθό, κατά την ημέρα σύνταξης της απογραφής, από τη συνήθη αγορά, με συνήθεις όρους και κάτω από κανονικές συνθήκες. Δεν λαμβάνονται υπόψη περιπτώσεις και προσωρινά γεγονότα που προκαλούν αδικαιολόγητες διακυμάνσεις τιμών. Η τρέχουσα τιμή αγοράς διαμορφώνεται με το συνυπολογισμό όλων των στοιχείων του κόστους κτήσης.

γ) ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ: Είναι το άμεσο κόστος αγοράς, δηλαδή η τιμή κτήσης των πρώτων υλών και των διάφορων υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή των αγαθών, προσαυξημένο με τα γενικά δηλαδή τα έμμεσα έξοδα αγορών, καθώς και με τα άμεσα και έμμεσα έξοδα παραγωγής (κόστος κατεργασίας) που δαπανήθηκαν για να φτάσουν τα παραγόμενα αγαθά στη θέση και κατάσταση που βρίσκονται κατά την απογραφή.

δ) ΚΑΘΑΡΗ ΡΕΥΣΤΟΠΟΙΗΣΙΜΗ ΑΞΙΑ: Είναι η τιμή πώλησης του αποθέματος, το οποίο θα πωληθεί κάτω από συνθήκες ομαλής πορείας των εργασιών της οικονομικής μονάδας, μειωμένη με το κόστος ολοκλήρωσης της επεξεργασίας όταν πρόκειται για ημιτελή αποθέματα ή αποθέματα που βρίσκονται στο στάδιο της κατεργασίας. Επίσης μειωμένη και με τα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την επίτευξη της πώλησης.

4. ΜΕΘΟΔΟΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΙ ΤΗΣ ΤΙΜΗΣ ΚΤΗΣΗΣ

Σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του ΚΒΣ η τιμή κτήσης και το ιστορικό κόστος παραγωγής που χρησιμοποιούνται κατά την αποτίμηση

των αποθεμάτων την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, υπολογίζονται με βάση οποιαδήποτε από τις παραδεκτές μεθόδους. Η μέθοδος που θα επιλεγεί πρέπει να εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο.

Οι κυριότεροι μέθοδοι υπολογισμού της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής είναι οι εξής:

α) Μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους: Με τη μέθοδο αυτή η μέση σταθμική τιμή κτήσης είναι ίση με το πηλίκο του αθροίσματος της αξίας του αποθέματος κατά την έναρξη της περιόδου και της αξίας των αγορών της περιόδου σε τιμές κτήσης προς το άθροισμα της ποσότητας του αποθέματος κατά την έναρξη της περιόδου και της ποσότητας που αγοράζεται στην περίοδο. Δηλαδή υπολογίζεται με τον εξής τύπο:

$$\frac{\text{ΑΞΙΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΟΣ ΕΝΑΡΞΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ} + \text{ΑΞΙΑ ΑΓΟΡΩΝ ΠΕΡΙΟΔΟΥ ΣΕ Τ.Κ.}}{\text{ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΟΣ ΕΝΑΡΞΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ} + \text{ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΠΟΥ ΑΓΟΡΑΖΕΤΑΙ ΣΤΗΝ ΠΕΡΙΟΔΟ}}$$

β) Μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων: Με τη μέθοδο αυτή η μέση τιμή του υπολοίπου μετά από κάθε εισαγωγή υπολογίζεται με το πηλίκο του αθροίσματος της αξίας του προηγούμενου υπολοίπου και της αξίας της νέας αγοράς στην τιμή κτήσης προς το άθροισμα της ποσότητας του προηγούμενου υπολοίπου και της ποσότητας της νέας αγοράς. Δηλαδή υπολογίζεται με τον εξής τρόπο:

$$\frac{\text{ΑΞΙΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ} + \text{ΑΞΙΑ ΝΕΑΣ ΑΓΟΡΑΣ ΣΤΗΝ Τ.Κ.}}{\text{ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ} + \text{ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΝΕΑΣ ΑΓΟΡΑΣ}}$$

γ) Μέθοδος πρώτη εισαγωγή - πρώτη εξαγωγή (FIFO): Κατά τη μέθοδο αυτή (First in - First Out) θεωρείται ότι η πρώτη εισαγωγή δηλαδή η πρώτη αγορά, εξάγεται πρώτη. Επίσης ότι και τα αποθέματα της απογραφής προέρχονται από τις τελευταίες αγορές της χρήσης και αποτιμούνται στις τιμές που αντίστοιχα αγοράστηκαν. Η αρχή του σχετικού υπολογισμού γίνεται από την τελευταία αγορά της χρήσης.

δ) Μέθοδος τελευταία εισαγωγή - πρώτη εξαγωγή (L.I.F.O.): Κατά τη μέθοδο αυτή (Last in - First out), θεωρείται ότι η πρώτη εξαγωγή προέρχεται από την τελευταία εισαγωγή. Επίσης ότι και τα αποθέματα τέλους χρήσης προέρχονται από τις παλαιότερες εισαγωγές. Η αρχές του σχετικού υπολογισμού γίνεται από την αρχική απογραφή και στη συνέχεια την πρώτη αγορά της χρήσης.

ε) Μέθοδος του βασικού αποθέματος: Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα τέλους χρήσης διακρίνονται σε δύο μέρη. Το ένα είναι το βασικό απόθεμα. Βασικό απόθεμα είναι η ελάχιστη ποσότητα, στοκ ασφαλείας, που θα πρέπει να διατηρεί η οικονομική μονάδα για να εξασφαλίσει την ομαλή διεξαγωγή της συνήθους δραστηριότητάς της. Το άλλο είναι αυτό που προορίζεται για την εξυπηρέτηση των μελλοντικών αναγκών πωλήσεων, όταν πρόκειται για προϊόντα έτοιμα ή για εμπορεύματα ή αναγκών βιομηχανοποιήσεων, όταν πρόκειται για υλικά που αναλώνονται στην παραγωγική διαδικασία. Το βασικό απόθεμα αποτιμάται στην αξία της αρχικής κτήσης του. Το υπόλοιπο μέρος, το υπεραπόθεμα, αποτιμάτε με μια από τις παραπάνω τέσσερις μεθόδους υπολογισμού της τιμής κτήσης. Δηλαδή ή με τη μέθοδο του μέσου σταθμικού κόστους ή με τη μέθοδο του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων ή με τη μέθοδο πρώτη εισαγωγή - πρώτη εξαγωγή (FIFO) ή με τη μέθοδο τελευταία εισαγωγή - πρώτη εξαγωγή (LIFO). Εάν από χρήση σε χρήση η ποσότητα των κατ' είδος αποθεμάτων δεν παρουσιάζει σημαντικές διακυμάνσεις, τότε είναι δυνατόν ολόκληρη αυτή η ποσότητα να χαρακτηρίζεται σαν βασικό απόθεμα και ανάλογα να γίνεται η αποτίμησή της.

στ) Μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους: Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα παρακολουθούνται κατ' είδος και κατά συγκεκριμένες

παρτίδες αγοράς ή παραγωγής οι οποίες έτσι αποκτούν αυτοτέλεια κόστους. Κατά τη διάρκεια της αποτίμησης των αποθεμάτων απογραφής, τα αποθέματα αναλύονται σε ποσότητες κατά παρτίδα από την οποία προέρχονται και αποτιμούνται στο κόστος της συγκεκριμένης παρτίδας ανεξάρτητα από τον χρόνο παραγωγής ή αγοράς τους.

ζ) Μέθοδος του πρότυπου κόστους: Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα αποτιμούνται στην τιμή του πρότυπου κόστους. Η μέθοδος του πρότυπου κόστους εφαρμόζεται, εάν οι οικονομικές μονάδες που εφαρμόζουν το σύστημα πρότυπης κοστολόγησης έχουν τη δυνατότητα να αποτιμούν τα αποθέματά τους στις τιμές του πρότυπου κόστους, και με την προϋπόθεση ότι οι αποκλίσεις, που προφανώς θα προκύψουν ανάμεσα στο ιστορικό και στο πρότυπο κόστος, θα κατανέμονται στα μένοντα και στα πωλημένα ή αναλωμένα αποθέματα τους. Το ποσό αυτό των αποκλίσεων που πηγαίνει στα μένοντα ή μη αναλωμένα αποθέματα της απογραφής εμφανίζεται ιδιαίτερα με ένα ποσό για κάθε κατηγορία αποθέματος που αντιστοιχεί στους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς της ομάδας 2 του ενιαίου λογιστικού σχεδίου.

5. ΑΛΛΑΓΗ ΜΕΘΟΔΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΗΣ ΤΙΜΗΣ ΚΤΗΣΕΩΣ

Η οικονομική μονάδα έχει το δικαίωμα να εφαρμόζει οποιαδήποτε από τις παραδεγμένες μεθόδους προσδιορισμού της τιμής κτήσης. Πρέπει όμως τη μέθοδο που θα επιλέξει να την εφαρμόζει κατά πάγιο τρόπο. Διαφορετικά σε περιπτώσεις που επικρατεί η αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσης, όπως σε περιπτώσεις αλλαγής των υπάρχουσών συνθηκών ή ύπαρξης σοβαρών λόγων, θα πρέπει να δηλώνονται στις δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις οι

λόγοι που οδήγησαν στην αλλαγή της μεθόδου, καθώς και η επίδραση που είχε η αλλαγή αυτή στην διαμόρφωση των αποτελεσμάτων.

Σωστό είναι να μπορεί η οικονομική μονάδα να αλλάζει τη μέθοδο προσδιορισμού της τιμής κτήσεως, στις περιπτώσεις που η νέα μέθοδος που χρησιμοποιεί, θα προσδιορίζει ορθότερα το αποτέλεσμα της χρήσης. Εάν δεν δικαιολογείται η αλλαγή της μεθόδου από την φορολογούσα αρχή, τότε θα πρέπει να προσδιορίζεται η επίδραση στα αποτελέσματα της χρήσης. Δηλαδή εάν η αλλαγή της μεθόδου οδηγεί σε μειωμένα κέρδη, τότε θα πρέπει να προσαυξάνονται ανάλογα τα φορολογητέα κέρδη της χρήσεως. Αντίθετα αν οδηγεί σε αυξημένα κέρδη με συνέπεια και ο φόρος εισοδήματος να ανέρχεται σε μεγαλύτερο ποσό, η φορολογούσα αρχή δεν θα πρέπει να έχει αντίρρηση για αλλαγή της μεθόδου. Εκτός και αν τα αυξημένα αυτά κέρδη της χρήσεως χρησιμοποιηθούν για την κάλυψη ζημιών παρελθουσών χρήσεων ή για τη δημιουργία αφορολόγητων αποθεματικών και το σχετικό δικαίωμα της επιχείρησης για την κάλυψη ζημιών ή για τη δημιουργία αφορολόγητων αποθεματικών έχει περιορισμένο χρόνο ή έχει ήδη εκπνεύσει.

6. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Την 31/12/98 στην αποθήκη της επιχείρησης «ΜΕΛΒΙΝ» υπήρχε απόθεμα του είδους «Α» μονάδες 1000 προς 30 δρχ.

Στις 14/4/99 αγοράστηκαν 400 μονάδες προς 31 δρχ. (τιμή Νο 14)

Στις 4/9/99 αγοράστηκαν 900 μονάδες προς 33 δρχ.

Στις 18/8/99 πωλήθηκαν 400 μονάδες προς 32 δρχ.

Στις 22/8/99 πωλήθηκαν 500 μονάδες προς 33 δρχ, και στις 20/11/99 πωλήθηκαν 800 μονάδες προς 34 δρχ.

Το είδος «Α» υπόκειται σε συντελεστή Φ.Π.Α. 18%.

Ζητούνται να προσδιοριστεί το κόστος πωληθέντων και το κόστος των μενόντων αποθεμάτων

Με τη μέθοδο:

- 1.Του κυκλοφοριακού ή κινητού μέσου όρου
- 2.FIFO
- 3.LIFO

Να αποτιμηθούν τα τελικά αποθέματα (μένοντα) σύμφωνα με τον ΚΒΣ (κανόνα χαμηλότερης τιμής) για κάθε μια από τις πιο πάνω περιπτώσεις (τρέχουσα τιμή 32 δρχ.).

Τέλος να γίνουν οι απαιτούμενες εγγραφές στην Γενική και στην Αναλυτική Λογιστική.

1. Προσδιορισμός κόστους πωληθέντων και κόστος μενόντων με την μέθοδο του κυκλοφοριακού ή κινητού μέσου όρου

ΕΙΔΟΣ Α									
Ημ/νια	Αγορές			Κόστος πωληθέντων			Υπόλοιπο		
	Μονάδες	Κόστος μονάδας	Συνολικό κόστος	Μον	Κ.Μ	Σ.Κ.	ΜΟΝ.	Κ.Μ	Σ.Κ
01/01/99	1000	30	30000				1000	30	30000
14/04/99	400	31	12400				1400	30,29	42400
18/08/99				400	30,29	12.116	1000	30,29	30284
22/08/99				500	30,29	15.145	500	30,29	15139
09/09/99	900	33	2970				1400	32,02	44839
20/11/99				800	32,02	25.616	600	32,02	19223
31/12/99	2300		72100	1700		52877	600	32,02	19223

2. Προσδιορισμός κόστους με την μέθοδο FIFO

ΕΙΔΟΣ Α									
Ημ/νια	Αγορές			Κόστος πωληθέντων			Υπόλοιπο		
	Μονάδες	Κόστος μονάδας	Συνολικό κόστος	Μον	Κ.Μ	Σ.Κ.	ΜΟΝ.	Κ.Μ	Σ.Κ
01/01/99	1000	30	30000				1000	30	30000
14/04/99	400	31	12400				1000	30	30000
							400	31	12400
18/08/99				400	30	12000	600	30	18000
							400	31	12400
22/08/99				500	30	15000	100	30	3000
							400	31	12400
04/09/99	900	33	29700				100	30	3000
							400	31	12400
							900	33	29700
20/11/99				100	30	3000	600	33	19800
				400	31	12400			
				300	33	9900			
31/12/99	2300		72100	1700		52877	600	33	19800

3. Προσδιορισμός κόστους με την μέθοδο LIFO

ΕΙΔΟΣ Α									
Ημ/νια	Αγορές			Κόστος πωληθέντων			Υπόλοιπο		
	Μονάδες	Κόστος μονάδας	Συνολικό κόστος	Μον	Κ.Μ	Σ.Κ.	ΜΟΝ.	Κ.Μ	Σ.Κ
01/01/99	1000	30	30000				1000	30	30000
14/04/99	400	31	12400				1000	30	30000
							400	31	12400
18/08/99				400	30	12000	1000	30	30000
22/08/99				500	30	15000	500	30	15000
04/09/99	900	33	29700				500	30	15000
							900	32	29700
20/11/99				800	32	25600	500	30	15000
							100	32	3200
31/12/99	2300		72100	1700		53000	500	30	15000
							100	32	3200

Τελικά αποθέματα με τον κανόνα της Χαμ. Τιμής

ΕΙΔΟΣ Α			
Μέθοδος	Απόθεμα σε Τ.Κ.	Απόθεμα σε Τρ. Τιμή	Απόθεμα σε χαμ. Τιμή
Κυκλοφοριακού κινήτου μέσου	$32,02 \times 600 = 19212$	$32 \times 600 = 19200$	19200
FIFO	$600 \times 33 = 19800$	$600 \times 32 = 19200$	19200
LIFO	$500 \times 30 = 15.000$ $100 \times 32 = \underline{3.200}$ 600 18.200	$600 \times 32 = 19200$	18200

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΣΤΗΝ ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

		<u>1/1/99</u>
20 Εμπορεύματα		30.000
20.00 Αποθέματα		30.000
20.00.18 Αποθέματα με 18%		30.000
89 Ισολογισμός		30.000
89.00 Ισολογισμός ανοίγματος χρήσης		30.000
Άνοιγμα βιβλίων		
		<u>14/4/99</u>
20 Εμπορεύματα		12400
20.01 Αγορές χρήσης	12.400	
20.01 Αγορές χρήσης με 18%	12.400	
54 Υποχρεώσεις από φόρους – τελη		2232
54.00 ΦΠΑ	2232	
54.00.20.18 Αγορών εμπ/των με 18%	2232	
38 Χρηματικά διαθέσιμα		14632
38.00 Ταμείο	14632	
Τιμ. Νο. 14 είδος 4 400μχ31		
		<u>18/8/99</u>
38 Χρηματικά διαθέσιμα		15104
38.00 Ταμείο	15104	
70. Πωλήσεις Εμπορευμάτων		12800
70.00 Πωλήσεις εσωτερικού	12800	
70.00.18 Πωλήσεις με 18%	12800	
54 Υποχρ. από φόρους – τέλη		2304
54.00 ΦΠΑ	2304	
54.00.7018 Πωλήσεις με 18%	2304	
Τιμ. Νο 20 είδος Α 400 μ χ 32		

22/08/99

38 Χρηματικά διαθέσιμα		19470
38.00 Ταμείο	19470	
70. Πωλήσεις Εμπορευμάτων		12800
70.00 Πωλήσεις εσωτερικού	12800	
70.00.18 Πωλήσεις με 18%	12800	
54 Υποχρ. από φόρους – τέλη		2304
54.00 ΦΠΑ	2304	
54.00.7018 Πωλήσεις με 18%	2304	

Τιμ. Νο 21 είδος Α 400μ χ 32

04/09/99

20 Εμπορεύματα		29700
20.01 Αγορές χρήσης	29700	
20.01 Αγορές χρήσης με 18%		29700
54 Υποχρεώσεις από φόρους – τελη		5346
54.00 ΦΠΑ		5346
54.00.20.18 Αγορών εμπ/των με 18%	5346	
38 Χρηματικά διαθέσιμα		35046
38.00 Ταμείο		35046

Τιμ. Νο. 15 είδος Α 900μχ33

20/11/99

38 Χρηματικά διαθέσιμα		32096
38.00 Ταμείο	32096	
70. Πωλήσεις Εμπορευμάτων		27200
70.00 Πωλήσεις εσωτερικού	27200	
70.00.18 Πωλήσεις με 18%	27200	
54 Υποχρ. από φόρους – τέλη		4896
54.00 ΦΠΑ	4896	
54.00.7018 Πωλήσεις με 18%	4896	

Τιμ. Νο 22 είδος Α 800 χ 32

31/10/99

80 Γενική Εκμετάλλευση	30000
80.00 Λογ/σμός Γενικής εκμετάλευσης	30000
20 Εμπορεύματα	30000
20.00 Αποθέματα	30000
20.00.18 Αποθέματα με 18%	30000

Μεταφορά στην εκμετάλλευση των αρχικών αποθεμάτων

31/12/99

80 Γενική Εκμετάλλευση	42100
80.00 Λογ/σμός Γενικής εκμετάλευσης	42100
20 Εμπορεύματα	42100
20.00 Αγορές χρήσης	42100
20.00.18 Αγορές χρήσης με 18%	42100

Μεταφορά στην εκμετάλλευση των καθαρών αγορών χρήσης

31/12/99

70 Πωλήσεις εμπορευμάτων	56500
70.00 Πωλήσεις εσωτερικού	56500
70.00.18 Πωλήσεις με 18%	56500
80 Γενική εκμετάλλευση	56500
80.00 Λογ/σμός γενικής εκμετάλ	56500

Μεταφορά στην εκμ/ση των καθαρών πωλήσεων χρήσης

31/12/99

20 Εμπορεύματα	19200
20.00 Αποθέματα	19200
20.00.18 Αποθέματα με 18%	19200
80 Γενική εκμετάλευση	19200
80.00 Λογ/σμός Γενικής εκμετάλευσης	19200

Μεταφορά στην εκμετάλλευση των τελικών αποθεμάτων

**ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΣΤΗΝ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ**

1/1/99

94 Αποθέματα		30000
94.20 Εμπορεύματα	<u>30000</u>	
94.20.00 Είδος Α	<u>30000</u>	
90 Διάμεσοι-Αντικριζόμενοι Λογ/σμοι		30000
90.01 Αρχικά αποθέματα λογισμένα	<u>30000</u>	
90.01.20 Εμπορεύματα λογισμένα	<u>30000</u>	

Μεταφορά Αρχικών Αποθεμάτων στην Αναλυτική Λογιστική

14/04/99

94. Αποθέματα		12400
94.20 Εμπορεύματα	<u>12400</u>	
94.20.00 Είδος Α	<u>12400</u>	
90 Διάμεσοι – Αντ/νοι Λογ/σμοί		12400
90.02 Αγορές λογισμένες	<u>12400</u>	
90.02.00 Εμπορεύματα λογισμένα	<u>12400</u>	

Μεταφορά των αγορών της χρήσης στην αναλυτική λογιστική

18/8/99

90 Διάμεσοι – Αντικρ/νοι Λογ/σμοί		12800
90.07 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα	<u>12800</u>	
90.07.70 Πωλήσεις εμπ.των λογισμένες	<u>12800</u>	
96 Έσοδα – Μικτά αναλ. Αποτ/τα		12800
96.00 Πωλήσεις εμπ/των	<u>12800</u>	
96.00.00 Είδος Α	<u>12800</u>	

Μεταφορά πωλήσεων στην Αναλυτική λογιστική

18/8/99

96 Έσοδα – Μικτά αναλυτικά αποτ/τα	12000
96.20 Κόστος Παραγ. Ή Αγοράς πωλημένων	<u>12000</u>
96.20.00 Κόστος πωληθέντων εμπ/των	<u>12000</u>
96.20.00.00 Είδος Α	<u>12000</u>
94 Αποθέματα	12000
94.20 Εμπορεύματα	<u>12000</u>
94.20.00 Είδος Α	<u>12000</u>
Μεταφορά του κόστους πώλησης στην Αναλυτική Λογιστική	

18/8/99

96 Έσοδα – Μικτά αναλυτικά αποτ/τα	12400
96.00 Πωλήσεις εμπορευμάτων	<u>12400</u>
96.00.00 Είδος Α	<u>12400</u>
96 Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα	12400
96.22 Μικτά αναλ. Αποτ. Εκμ/σης	<u>12400</u>
96.22.00 Εμπορευμάτων	<u>12400</u>
96.22.00.00 Είδος Α	<u>12400</u>
Μεταφορά από τον α΄ στον β΄ λογ/σμό	

18/8/99

96 Έσοδα – Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα	12000
96.22 Μικτά Αναλ. Αποτ. Εκμ/σης	<u>12000</u>
96.22.00 Εμπ/των	<u>12000</u>
96.22.00.00 Είδος Α	<u>12000</u>
96 Έσοδα – Μικτά Ανα/κά Αποτ/τα	17000
96.20 Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημ.	<u>12000</u>
96.20.00 Κόστος πωλημένων εμπ/των	<u>12000</u>
Μεταφορά από τον β΄ στον α΄ λογαριασμό	

22/8/99

90 Διάμεσοι – Αντικρ/νοι Λογ/σμοί		16500
90.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα	<u>16500</u>	
90.07.70 Πωλήσεις εμπ/των λογισμένες	<u>16500</u>	
96 Έσοδα – Μικτά αναλ. Αποτ/τα		16500
96.00 Πωλήσεις εμπ/των	<u>16500</u>	
96.00.00 Είδος Α	<u>16500</u>	
Μεταφορά των πωλήσεων στην Αναλυτική Λογιστική		

22/8/99

96 Έσοδα Μικτά αναλυτικά αποτ/τα		15000
96.20 Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων	<u>15000</u>	
96.20.00 Κόστος Πωλημένων εμπ/των	<u>15000</u>	
96.20.00.00 Είδος Α	<u>15000</u>	
94 Αποθέματα		15000
94.20 Εμπορεύματα	<u>15000</u>	
94.20.00 Είδος Α	<u>15000</u>	
Μεταφορά του κόστους πώλησης στην Αναλυτική Λογιστική		

22/8/99

96 Έσοδα – Μικτά αναλ. Αποτ/τα		16500
96.00 Πωλήσεις Εμπ/των	<u>16500</u>	
96.00.00 Είδος Α	<u>16500</u>	
96 Έσοδα – Μικτά αναλ. Αποτ/τα		16500
96.22 Μικτά Αναλυτικά Αποτ/τα εκμ.	<u>16500</u>	
96.22.00 Εμπορευμάτων	<u>16500</u>	
96.22.00.00 Είδος Α	<u>16500</u>	
Μεταφορά από τον α' στον β' λογ/σμό		

22/8/99

96 Έσοδα – Μικτά αναλυτικά αποτ/τα	15000	
96.22. Μικτά αναλυτικά αποτ/τα εκμε/σης	<u>15000</u>	
96.22.00 Εμπορευμάτων	<u>15000</u>	
96.22.00.00 Είδος Α	<u>15000</u>	
96 Έσοδα – Μικτά ανα/κά Αποτ/τα		15000
96.20 Κόστος παραγ. Ή αγορ. Πωληθέντων	<u>15000</u>	
96.20.00 Κόστος πωληθέντων εμπρ/των	<u>15000</u>	
Μεταφορά από τον β' λογαριασμό στον α'		

4/9/99

94 Αποθέματα	29700	
94.20 Εμπορεύματα	<u>29700</u>	
94.20.00 Είδος Α	<u>29700</u>	
90 Διάμεσοι – Αντικρ/νοι Λογ/σμοί		29700
90.02. Αγορές λογισμένες	<u>29700</u>	
90.02.20 Εμπορεύματα λογισμένα	<u>29700</u>	
Μεταφορά των αγορών της χρήσης στην αναλυτική λογιστική		

20/11/99

90 Διάμεσοι – Αντικρ/νοι Λογ/σμοί		27200
90.07 Οργ. Έσοδα κατ' είδος λογισμένα	<u>27200</u>	
90.07.70 Πωλήσεις εμπ/των λογισμένες	<u>27200</u>	
96. Έσοδα – Μικτά αναλ. Αποτελέσματα		27200
96.00 Πωλήσεις εμπ/των	<u>27200</u>	
96.00.00 Είδος Α	<u>27200</u>	
Μεταφορά των πωλήσεων στην αναλυτική λογιστική		

20/11/99

96. Έσοδα – Μικτά αναλυτικά αποτ/τα	25300
96.20. Κόστος Παροχής αγοράς πωλημένων	<u>25300</u>
96.20.00 Κόστος πωλημένων εμπ/των	<u>25300</u>
96.20.00.00 Είδος Α	<u>25300</u>
94 Αποθέματα	25300
94.20 Εμπορεύματα	<u>25300</u>
94.20.00 Είδος Α	<u>25300</u>
Μεταφορά του κόστους πώλησης στην αναλυτική λογιστική	

20/11/99

96. Έσοδα Μικτά Αναλυτικά αποτ/τα	27200
96.00 Πωλήσεις Εμπορευμάτων	<u>27200</u>
96.00.00 Είδος Α	<u>27200</u>
96 Έσοδα Μικτά – αναλυτικά αποτ/τα	27200
96.22 Μικτά αναλυτικά αποτ/τα εκμ/σης	<u>27200</u>
96.22.00 Εμπορευμάτων	<u>27200</u>
96.22.00.00 Είδος Α	<u>27200</u>
Μεταφορά από τον α΄ στον β΄ λογαριασμό	

20/11/99

96 Έσοδα Μικτά αναλυτικά αποτ/τα	25300
96.22. Μικτά αναλυτικά αποτ/τα εκμ/σης	<u>25300</u>
96.22.00 Εμπορευμάτων	<u>25300</u>
96.22.00.00 Είδος Α	<u>25300</u>
96 Έσοδα Μικτά Αναλυτικά Αποτ/τα	25300
96.00 Κόστος Παραγ ή Αγορά Πωλημένων	<u>25300</u>
96.20.00 Κόστος Πωλημένων Εμπ/των	<u>25300</u>
Μεταφορά από τον β΄ στον α΄ λογ/σμό	

31/12/99

96 Έσοδα – Μικτά αναλυτικά Αποτ/τα	600
96.20 Κόστος Παραγ. Ή Αγορ. Πωλημένων	<u>600</u>
96.20.00 Κόστος Πωλημένων Εμπ/των	<u>600</u>
96.20.02.00 Είδος Α	<u>600</u>
94 Αποθέματα	600
94.20 Εμπορεύματα	<u>600</u>
94.20.00 Είδος Α	<u>600</u>

Προσαρμογή του κόστους πωλημένων και του τελικού αποθέματος στην τρέχουσα τιμή η οποία είναι η τιμή αποτίμησης.

31/12/99

96 Έσοδα – ΜΙΚτά αναλυτικά αποτελέσματα	600
96.22 Μικτά Αναλυτικά ποτ/τα εκμ/σης	<u>600</u>
96.22.00 Εμπορευμάτων	<u>600</u>
96.22.00.00. Είδος Α	<u>600</u>
96. Έσοδα Μικτά Αναλ. Αποτ/τα	600
96.20 Κόστος παραγ. Ή αγορα. Πωλημένων	<u>600</u>
96.20.00 Κόστος Πωλημένων Εμπο/των	<u>600</u>

Μεταφορά από τον β' στον α' λογ/σμό

31/12/99

96 Έσοδα – Μικτά αναλυτικά αποτ/τα	3600
96.22 Μικτά αναλυτικά αποτ/τα εκμ/σης	<u>3600</u>
96.22.00 Εμπορευμάτων	<u>3600</u>
96.22.00.00 Είδος Α	<u>3600</u>
98 Αναλυτικά αποτελέσματα	3600
98.99 Αποτελέσματα χρήσης	<u>3600</u>
98.99.00 Μικτά αποτελέσματα εκμ/σης	<u>3600</u>

Μεταφορά από τον α' στον β' λογ/σό του μικτού κέρδους

ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΘΗΚΗΣ (καρτέλες είδους «Α»)

94.20.00 ΕΙΔΟΣ «Α» (Καρτέλα απθήκης) FIFO (δ.β).

		ΑΓΟΡΕΣ			ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ			ΥΠΟΛΟΙΠΟ		
	Αιτιολογία	ΜΟΝ	ΚΜ	ΣΚ	ΜΟΝ	ΚΜ	ΣΚ	ΜΟΝ	ΚΜ	ΣΚ
01/01/99	Αιτιολογία							1000	30	30000
01/01/99	Αρχ. Αποθ.	100	30	30000						
14/4/99	Τιμ.Αγ.Ν14	400	31	12400				1000 400	30 31	30000 12400
18/8/99	Τιμ.Π.Ν20				400	30	12000	600 400	30 31	18000 12400
22/8/99	Τιμ. Π.Ν21				500	30	15000	100 400	30 31	3000 12400
4/9/99	Τιμ.Αγ.Ν15	900	33	29700				100 400 900	30 31 33	3000 12400 29700
20/11/99	Τιμ.Π.Ν22				100 400 300	30 31 33	3000 12400 9900	600	33	19800
31/12/99	Προσαρμογή ΚΠ και ΤΑ				-	-	600	600	32	19200
31/12/99		2300		72100	1700		52900		32	19200

96.22.00.00 Είδος «Α» (καρτέλα Μικτού αποτελέσματος)

		ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ		ΥΠΟΛΟΙΠΟ
Ημ/νια	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ	ΚΕΡΔΟΣ (ΖΗΜΙΑ)
18/8/99	Από 96.00.00		12800	
18/8/99	Από 96.20.00.00	12000		800
22/8/99	Από 96.00.00		16500	
22/8/99	Από 96.20.00.00	15000		2300
20/11/99	Από 96.00.00		27200	
20/11/99	Από 96.20.00.00	25300		4200
31/12/99	Από 96.20.00.00			
31/12/99	Από 96.20.00.00 Προσαρμογή λόγω αποτίμησης στην τρέχουσα τιμή	600 3600		3600
31/12/99	Από 98.99.00	56500	56500	-

Σημείωση: Όμοιες εγγραφές με διαφορετικά ποσά θα γίνουν στην αναλυτική λογιστική της εκμετάλλευσης και στην περίπτωση της LIFO και του κινητού μέσου όρου.

Επίσης το υπόλοιπο του λογαριασμού «Είδος Α» είναι 600 μονάδες αξίας 19200 δρχ. δηλαδή όσο και η απογραφή. Στη νέα χρήση η τιμή κτήσης σύμφωνα με τον ΚΒΣ θα είναι η τιμή αποτίμησης 32 δρχ.

Τέλος τη μερίδα «είδος Α» του βιβλίου αποθήκης του ΚΒΣ αποτελούν οι καρτέλες 94.20.00 «Είδος Α» και 96.22.00.00 «Είδος Α».

7. ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΜΕΘΟΔΩΝ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Ως καλύτερη μέθοδος αποτίμησης αποθεμάτων από αυτές που αναπτύχθηκαν παραπάνω δεν μπορεί να θεωρηθεί καμία. Τίθεται λοιπόν το ερώτημα ποια μέθοδος πρέπει να επιλεγεί από την επιχείρηση κατά περίπτωση. Βασικό κριτήριο για την επιλογή μιας από τις μεθόδους πρέπει να είναι η επίδραση στον ισολογισμό (αξία αποθεμάτων λήξης), στο λογαριασμό αποτελέσματα και στο φορολογητέο εισόδημα (κόστος πωλήσεων) καθώς και στον καθορισμό των τιμών πώλησης. Στο λογαριασμό αποτελέσματα ο ρόλος της αξίας των αποθεμάτων είναι η αντιπαράθεση των εσόδων με το κόστος πωλήσεων. Στον ισολογισμό τα αποθέματα μαζί με τα άλλα κυκλοφορούντα στοιχεία, θεωρούνται σαν ένα μέτρο της ικανότητας της επιχείρησης να αντιμετωπίζει τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της. Αν και η ορθή μέτρηση του αποτελέσματος πρέπει να είναι ο πρωταρχικός στόχος είναι δύσκολο να αγνοηθεί η επίπτωση του φόρου εισοδήματος στην οικονομική θέση και στη ρευστότητα της επιχείρησης. Επίσης δεν είναι σωστό να αγνοούνται τα κέρδη επί των αποθεμάτων με την επίτευξη ορθής μέτρησης του αποτελέσματος.

Από το παραπάνω παράδειγμα φαίνεται ότι σε περιόδους αύξησης των τιμών (υψηλού πληθωρισμού), η μέθοδος που εμφανίζει

χαμηλότερα κέρδη επί των αποθεμάτων είναι η LIFO. Επομένως αφού από τη μέθοδο LIFO έχουμε μικρότερα κέρδη θα έχουμε και μειωμένο φόρο εισοδήματος. Αντίθετα οι άλλες μέθοδοι παρουσιάζουν μεγάλα κέρδη επί των αποθεμάτων με αποτέλεσμα και υψηλή φορολογία. Όπως η LIFO σε περιόδους αύξησης των τιμών οδηγεί σε υποεκτίμηση των μενόντων αποθεμάτων με συνέπεια οι σχετικοί αριθμοδείκτες (ρευστότητα, ταχύτητα κυκλοφορία αποθεμάτων κτλ) να είναι εσφαλμένο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΕΣ ΚΑΙ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

Με τους αριθμοδείκτες μπορούμε να εκτιμήσουμε και να αξιολογήσουμε την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης. Ορισμένοι αριθμοδείκτες επηρεάζονται άμεσα από το ύψος των αποθεμάτων που διατηρεί η επιχείρηση.

Οι δείκτες αυτοί τους οποίους και θα αναλύσουμε είναι:

1. Δείκτης γενικής ρευστότητας
2. Δείκτης πραγματικής ρευστότητα
3. Δείκτης ταχύτητας κυκλοφορίας αποθεμάτων
4. Δείκτης μέσου χρόνου παραμονής αποθεμάτων στην αποθήκη
5. Λειτουργικός κύκλος
6. Κύκλωμα μετατροπής μετρητών

1. ΓΕΝΙΚΗ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑ

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

Ο δείκτης αυτός ισούται με το πηλίκο του κυκλοφορούντος ενεργητικού προς τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις. Το κυκλοφορούν ενεργητικό περιλαμβάνει τα χρηματικά διαθέσιμα και τα στοιχεία που μπορούν να μετατραπούν σε ρευστά μέσα σε ένα έτος όπως εμπορεύσιμα χρεόγραφα, πελάτες, γραμμάτια εισπρακτέα, αποθέματα, και οι μεταβατικοί λογαριασμοί του ενεργητικού. Οι μεταβατικοί λογαριασμοί του ενεργητικού περιλαμβάνονται γιατί μερικοί από

αυτούς θα γίνουν απαιτήσεις (έσοδα χρήσης εισπρακτέα) ή αποθέματα (αγορές υπό παραλαβή).

Στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις περιλαμβάνονται όλες οι υποχρεώσεις που λήγουν μέσα στην νέα χρήση, όπως προμηθευτές, γραμμάτια πληρωτέα, τράπεζες κτλ, και οι μεταβατικοί λογαριασμοί του παθητικού.

Ο δείκτης γενικής ρευστότητας αποτελεί ένα γενικό μέτρο, της ικανότητας της επιχείρησης να ανταποκρίνεται στις Τρέχουσες υποχρεώσεις τους και της βραχυπρόθεσμης φερεγγυότητας της προς τους δανειστές ή πιστωτές της. Τέλος ο δείκτης γενικής ρευστότητας σε συνδυασμό με το καθαρό κεφάλαιο κίνησης (ΚΕ-ΒΥ) δίνει ένα μέτρο της βραχυπρόθεσμης πιστοληπτικής ή δανειοληπτικής ικανότητας της επιχείρησης.

Μια υψηλή τιμή του δείκτη δείχνει ότι η επιχείρηση έχει επαρκή ρευστότητα ενώ αντίθετα μια χαμηλή τιμή του δείχνει ότι δεν μπορεί να εξοφλήσει τις τρέχουσες υποχρεώσεις της. Όμως το κατά πόσο ένας δείκτης γενικής ρευστότητας είναι καλός ή κακός εξαρτάται από την φύση της δραστηριότητας της επιχείρησης. Όπως για παράδειγμα εάν ο δείκτης αναφέρεται σε μια επιχείρηση κοινής ωφέλειας η οποία δεν έχει πολλά αποθέματα και που δεν χορηγεί πολλές πιστώσεις τότε μπορεί ο δείκτης να είναι χαμηλός και να λειτουργεί άνετα η επιχείρηση.

Επίσης μια επιχείρηση με υψηλό ποσοστό αποθεμάτων, τα οποία είναι αρκετά δύσκολα ρευστοποιήσιμα, σε σχέση με τα μετρητά βρίσκεται σε δυσχερέστερη θέση να ανταποκριθεί γρήγορα στις τρέχουσες υποχρεώσεις της από ότι μια άλλη επιχείρηση με πολλά μετρητά και μικρά αποθέματα.

Εκτός από την σύνθεση του κυκλοφορούντος ενεργητικού σημαντικό ρόλο παίζει και η ταχύτητα κυκλοφορίας των αποθεμάτων και απαιτήσεων, δηλαδή πόσες φορές κατά μέσον όρο, μέσα σε μια χρήση, ένα στοιχείο μετατρέπεται σε άλλο πιο ρευστό.

Χαμηλές ταχύτητες κυκλοφορίας αποθεμάτων και απαιτήσεων δημιουργούν κινδύνους για οικονομική απαξίωση κάποιων αποθεμάτων και επισφάλεια κάποιων απαιτήσεων και εξασθενίζουν την ικανότητα της επιχείρησης να ανταποκρίνεται στις τρέχουσες υποχρεώσεις της.

2. ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΗ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑ

$$\begin{aligned} \text{ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΗ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑ} &= \frac{\text{ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ-ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ}}{\text{ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ}} \\ &= \frac{\text{ΚΕ - ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ}}{\text{ΒΥ}} \end{aligned}$$

Ο δείκτης αυτός ισούται με το πηλίκο του κυκλοφορούντος ενεργητικού μείον τα μη εύκολα ρευστοποιήσιμα στοιχεία (αποθέματα, μετ. λογ/σμού κτλ) προ τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις.

Αποτελεί ένα πιο αυστηρό μέτρο της βραχυπρόθεσμης ρευστότητας της επιχείρησης και δείχνει πόσες φορές τα εύκολα ρευστοποιούμενα στοιχεία καλύπτουν τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της επιχείρησης.

Συγκεκριμένα πόσες δραχμές εύκολων ρευστοποιούμενων στοιχείων διαθέτει η επιχείρηση για την κάλυψη μιας δραχμής βραχυπρόθεσμης υποχρέωσης.

Όταν η τιμή της πραγματικής ρευστότητας είναι μεγαλύτερη από τη μονάδα, (>1) τότε η επιχείρηση έχει περισσότερα εύκολα ρευστοποιούμενα στοιχεία ($=1$) τότε τα εύκολα ρευστοποιούμενα στοιχεία είναι ίσα με τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της. Και τέλος όταν είναι μικρότερη από τη μονάδα (<1) τότε τα εύκολα

ρευστοποιούμενα στοιχεία είναι λιγότερα από τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις.

Σύμφωνα με ένα εμπειρικό κανόνα μία τιμή ίση με τη μονάδα (=1) στο δείκτη της πραγματικής ρευστότητας δείχνει ότι η επιχείρηση έχει καλή τρέχουσα οικονομική κατάσταση. Όμως θα πρέπει να έχουμε υπόψη μας κατά την αξιολόγηση του δείκτη ότι όλες οι απαιτήσεις δεν είναι απαραίτητα εύκολα ρευστοποιήσιμες και μπορεί τα ρευστά να πρέπει να χρησιμοποιηθούν για την πληρωμή τρεχουσών αναγκών και όχι για την εξόφληση τρεχουσών υποχρεώσεων. Επίσης πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι και τα αποθέματα τα οποία θεωρούνται τα πιο δύσκολα ρευστοποιήσιμα στοιχεία του κυκλοφορούντος ενεργητικού, μπορούν να διατεθούν έμμεσα, μέσω της μετατροπής τους σε απαιτήσεις και μετρητά για την εξόφληση των τρεχουσών υποχρεώσεων.

Επομένως, όταν μια επιχείρηση έχει υψηλή τιμή στον δείκτη μπορεί να αντιμετωπίζει δυσκολίες στην εξόφληση τρεχουσών υποχρεώσεων αν έχει κακής ποιότητας απαιτήσεις όπως μεγάλο μέσο χρόνο είσπραξης, καθυστερήσεις στις εισπράξεις. Αν αντίθετα μια επιχείρηση έχει χαμηλή τιμή στο δείκτη της πραγματικής ρευστότητας μπορεί να πληρώνει έγκαιρα τις τρέχουσες υποχρεώσεις της αν διαχειρίζεται αποτελεσματικά τα αποθέματά της με μία συνεχή ροή πωλήσεων, απαιτήσεων και εισπράξεων αυτών.

Συμπερασματικά ο εμπειρικό κανόνας του 1:1 δεν αποτελεί το καλύτερο κριτήριο για την εξοφλητική ικανότητα της επιχείρησης.

3. ΤΑΧΥΤΗΤΑ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

$$\begin{aligned} \text{ΤΑΧΥΤΗΤΑ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ} &= \frac{\text{ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ}}{\text{ΜΕΣΟ ΑΠΟΘΕΜΑ}} = \\ &= \frac{\text{Κ.Π.}}{\text{ΜΑ}} \end{aligned}$$

Ο δείκτης αυτός ισούται με το ηλικίο του κόστους πωληθέντων προς το μέσο απόθεμα. Ως μέσο απόθεμα θεωρείται ο μέσος όρος του αρχικού και του τελικού αποθέματος. Αν κατά τη διάρκεια της χρήσης έχουμε σημαντικές διακυμάνσεις στα αποθέματα τότε ως μέσο απόθεμα παίρνουμε το μέσο μηνιαίο απόθεμα (άθροισμα μηνιαίων απογραφών αποθεμάτων / 12). Ο λόγος που χρησιμοποιείται το μέσο απόθεμα είναι γιατί το ύψος των αποθεμάτων που εμφανίζεται στο τέλος της χρήσης. Επίσης αντί των πωλήσεων χρησιμοποιείται το κόστος πωληθέντων, επειδή εκφράζεται σε τιμές κτήσης, όπως και τα αποθέματα ενώ αντίθετα οι πωλήσεις σε τιμές πώλησης.

Η ταχύτητα κυκλοφορίας των αποθεμάτων δείχνει πόσες φορές αγοράστηκαν ή κατασκευάστηκαν και πωλήθηκαν κατά μέσο όρο τα αποθέματα της επιχείρησης μέσω των πωλήσεων σε τιμές κτήσης μέσα στη χρήση. Γενικά κρίνει το κατά πόσο η επιχείρηση διαχειρίζεται αποτελεσματικά ή όχι τα αποθέματά της καθώς και το βαθμό ρευστότητας της. Έτσι αν η επιχείρηση διατηρεί υπερεπαρκή αποθέματα αυτό σημαίνει ότι, κεφάλαια που θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν κάπου αλλού δεσμεύονται σε αποθέματα, επίσης υπάρχει υψηλό κόστος διαχείρισης και κίνδυνοι οικονομικής απαξίωσής τους. Αντίθετα αν η επιχείρηση διατηρεί ανεπαρκή αποθέματα τότε υπάρχει κίνδυνος να χάνει πελάτες λόγω έλλειψης αποθεμάτων και αδυναμία εκτέλεσης των παραγγελιών. Επομένως θα πρέπει τα αποθέματα να διατηρούνται σε τέτοιο επίπεδο ώστε να εξασφαλίζει το συγχρονισμό μεταξύ αγορών και

πωλήσεων ή εκτέλεσης παραγγελιών. Έτσι εξασφαλίζονται ταυτόχρονα η ικανοποιητική ρευστότητα και αποδοτικότητα για την επιχείρηση.

Ο αριθμοδείκτης αυτός δείχνει πόσο γρήγορα τα αποθέματα μετατρέπονται σε απαιτήσεις μέσω των πωλήσεων. Έτσι, γενικά μια υψηλή τιμή του δείκτη συνεπάγεται γρήγορη μετατροπή των αποθεμάτων σε απαιτήσεις πράγμα που δείχνει καλή διαχείριση, καλή ποιότητα και υψηλό βαθμό ρευστότητας των αποθεμάτων. Αντίθετα μια χαμηλή τιμή του δείκτη συνεπάγεται αργή μετατροπή των αποθεμάτων σε απαιτήσεις πράγμα που δείχνει όχι καλή διαχείριση, κακή ποιότητα και χαμηλό βαθμό ρευστότητας των αποθεμάτων. Έτσι είναι λογικό να προτιμούνται οι υψηλές τιμές του δείκτη.

Τέλος θα πρέπει να λάβουμε υπόψη μας ότι ο δείκτης αυτός είναι ένας συνολικός δείκτης που αντίθετα και επομένως επηρεάζεται από τους δείκτες της ταχύτητας κυκλοφορίας των επιμέρους κατηγοριών των αποθεμάτων π.χ. πρώτε ύλες, προϊόντα σε κατεργασία, έτοιμα προϊόντα, εμπορεύματα. Επίσης θα πρέπει να λάβουμε υπόψη μας ότι ο δείκτης ΤΚΑ επηρεάζεται και από τη μέθοδο προσδιορισμού του αποθέματος και του κόστους πωληθέντων δηλ. LIFO, FIFO, Μέση σταθμική τιμή κτήσης κλπ.

4. ΜΕΣΟΣ ΧΡΟΝΟΣ ΠΑΡΑΜΟΝΗΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΤΗΝ ΑΠΟΘΗΚΗ

ΜΕΣΟΣ ΧΡΟΝΟΣ ΠΑΡΑΜΟΝΗΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΤΗΝ ΑΠΟΘΗΚΗ =

$$= \frac{\text{ΜΕΣΟ ΑΠΟΘΕΜΑ} \times 360}{\text{ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ}} = \frac{\text{Μ.Α.} \times 360}{\text{Κ.Π.}}$$

Ο δείκτης αυτός ισούται με το ηπλίκο του μέσου αποθέματος πολλαπλασιαζόμενο με 360 προς το κόστος πωληθέντων και δείχνει τον

αριθμό των ημερών που παραμένουν τα αποθέματα στην αποθήκη της επιχείρησης, από την εισαγωγή τους μέχρι την ημέρα της πώλησής τους. Με λίγα λόγια είναι ένας άλλος τρόπος μέτρησης της ΤΚΑ. Έτσι ο ΜΧΠΑΑ μπορεί να υπολογιστεί και ως εξής:

$$\text{Μ.Χ.Π.Α.Α.} = \frac{\text{Μ.Α} \times 360 \text{ ημ}}{\text{Κ.Π.}} = \frac{360 \text{ ημ}}{\text{ΚΠ/ΜΑ}} = \frac{360 \text{ ημ}}{\text{ΤΚΑ}}$$

Έτσι όσο μεγαλύτερη είναι η ΤΚΑ τόσο μικρότερος είναι ο ΜΧΠΑΑ. Επομένως παρέχει τις ίδιες πληροφορίες και αξιολογείται και ερμηνεύεται όπως ο δείκτης ΤΚΑ, μόνο που για το ΜΧΠΑΑ προτιμότερες είναι οι μικρότερες τιμές.

5. ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟΣ ΚΥΚΛΟΣ

ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟΣ ΚΥΚΛΟΣ= ΜΧΠΑ ΑΠΟΘΗΚΗ+ΜΧΕ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ

Ο λειτουργικός κύκλος μιας επιχείρησης είναι ο αριθμός κατά μέσο όρο, των ημερών που απαιτούνται για την μετατροπή των αποθεμάτων σε απαιτήσεις και των απαιτήσεων σε μετρητά. Υπολογίζεται ως άθροισμα των τιμών των δεικτών του Μέσου χρόνου παραμονής αποθεμάτων στην αποθήκη και μέσου χρόνου είσπραξης των απαιτήσεων (μέσες απαιτήσεις \times 360/ πωλήσεις περιόδου) και φαίνεται ότι μια μικρή τιμή αυτού του δείκτη είναι επιθυμητή. Η λέξη κύκλος αναφέρεται στο κεφάλαιο: μετρητά \rightarrow αποθέματα \rightarrow απαιτήσεις \rightarrow μετρητά.

Γενικά ένας μικρός λειτουργικός κύκλος σημαίνει γρήγορη μετατροπή των αποθεμάτων σε μετρητά, και αυτό δείχνει καλή διαχείριση και καλής ποιότητας και υψηλού βαθμού ρευστότητα, αποθεμάτων και απαιτήσεων. Ενώ ένας μεγάλος λειτουργικός κύκλος υποδεικνύει τα ακριβώς αντίθετα για την επιχείρηση. Άρα για τον λειτουργικό κύκλο οι

χαμηλές τιμές είναι καλύτερες από τις υψηλές. Για μια ορθή αξιολόγηση και ερμηνεία του Λ.Κ. θα πρέπει να συγκρίνεται με τον Λ.Κ. προηγούμενων χρήσεων καθώς επίσης και με τον Λ.Κ. του κλάδου στον οποίο ανήκει η επιχείρηση.

Στην περίπτωση της διαεπιχειρησιακής σύγκρισης ένας λειτουργικός κύκλος πολύ κοντά σε εκείνον του κλάδου θεωρείται καλός και σημαίνει ότι η επιχείρηση διαχειρίζεται σωστά τα αποθέματά της και τις απαιτήσεις της και αποφεύγει την πέρα του κανονικού δέσμευση κεφαλαίου. Ακόμα εξοικονομεί δαπάνες διαχείρισης αποθεμάτων και απαιτήσεων, μετατρέπει κανονικά τα αποθέματα σε απαιτήσεις και αυτές σε ρευστά διαθέσιμα. Τέλος μειώνει τον κίνδυνο οικονομικής απαξίωσης των αποθεμάτων και της απώλειας ορισμένων απαιτήσεων λόγω αφερεγγυότητας των πελατών της. Αν ο δείκτης είναι πολύ μεγαλύτερος από εκείνον του κλάδου, που σημαίνει υπερβολικά αποθέματα ή απαιτήσεις ή και τα δύο σε σχέση με τις πωλήσεις, έχουμε δέσμευση κεφαλαίων, αυξημένο κόστος διαχείρισης και εξασθένηση των κερδών.

Αν τώρα είναι πολύ μικρότερος από εκείνον του κλάδου σημαίνει:

- Ανεπάρκεια αποθεμάτων και πιστώσεων προς τους πελάτες, λόγω έλλειψης κεφαλαίων κίνησης και συνεπώς απώλεια πωλήσεων και κάποιας αποδοτικότητας
- Ποιοτικά καλύτερη ρευστότητα, γιατί τα αποθέματα μετατρέπονται γρήγορα σε ρευστά διαθέσιμα

Σε περίπτωση διαχρονικής σύγκρισης μια πτωτική πορεία του δείκτη είναι ευνοϊκή εξέλιξη αφού αποτελεί ένδειξη ότι η επιχείρηση διαχειρίζεται τα αποθέματα και τις απαιτήσεις της ολοένα και καλύτερα

και μετατρέπει τα αποθέματα ολοένα και γρηγορότερα σε μετρητά, και συνεπώς βελτιώνει την ρευστότητά της.

Αντίθετα μια αυξητική πορεία του δείκτη δείχνει το αντίθετο ακριβώς. Δηλαδή δεν χρησιμοποιεί αποτελεσματικά τα αποθέματα και τις απαιτήσεις της και έτσι χειροτερεύει ποιοτικά την ρευστότητα της.

6. ΚΥΚΛΩΜΑ ΜΕΤΑΤΡΟΠΗΣ ΜΕΤΡΗΤΩΝ

ΚΥΚΛΩΜΑ ΜΕΤΑΤΡΟΠΗΣ ΜΕΤΡΗΤΩΝ=(Μ.Χ.Π.Α.Α.+Μ.Χ.Ε.Α.)-Μ.Χ.Ε.Β.Υ.

Το κύκλωμα μετατροπής μετρητών είναι η διαφορά του λειτουργικού κύκλου πλην του μέσου χρόνου εξόφλησης βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων προς τους προμηθευτές.

Μπορούμε να πούμε ότι το Κ.Μ.Μ. απεικονίζει το μέσο χρόνο, σε ημέρες, που απαιτείται για την μετατροπή μιας δραχμής ταμειακής εκκροής (πληρωμές), για την εξόφληση των επί πιστώσει αγορών αποθεμάτων και υπηρεσιών, σε μια δραχμή ταμειακής εισροής (είσπραξης) κατά την πώληση των αποθεμάτων. Συνεπώς είναι το χρονικό διάστημα για το οποίο η επιχείρηση θα πρέπει να δανειστεί για να μην αντιμετωπίσει δυσκολίες στην εξόφληση των τρεχουσών της υποχρεώσεων. Στον δείκτη Κ.Μ.Μ. γενικά οι μικρές τιμές είναι προτιμότερες από τις μεγάλες διότι δείχνει μειωμένες ανάγκες χρηματοδότησης. Ποιοτικά καλύτερη ρευστότητα και αποτελεσματική διαχείριση του καθαρού κεφαλαίου κίνησης.

Για καλύτερη αξιολόγηση του δείκτη θα πρέπει να γίνεται και διεπιχειρησιακή και διαχρονική ανάλυση.

Η αξιολόγηση είναι ίδια με αυτή του λειτουργικού κύκλου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

Η ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

1. ΟΙ ΛΟΓΟΙ ΔΙΑΤΗΡΗΣΗΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Ο κυριότερος λόγος διατήρησης αποθεμάτων είναι η γεφύρωση της χρονικής διαφοράς μεταξύ της παραγωγής και της ζήτησης, και η εξασφάλιση της ομαλής ροής των προϊόντων από τον τόπο παραγωγής στον τόπο κατανάλωσης.

Υπάρχουν όμως κι άλλοι λόγοι που υποχρεώνουν την επιχείρηση να διατηρεί μέρος της περιουσίας της σε αποθέματα. Οι κυριότεροι είναι οι εξής:

- Η ανάγκη μαζικής παραγωγής πολλών μονάδων για να μειωθεί το κόστος παραγωγής ανά μονάδα προϊόντος.
- Πρέπει να επιτευχθεί η ανεξαρτητοποίηση των διαφόρων σταδίων της παραγωγικής διαδικασίας με τη δημιουργία μεταξύ τους αντίστοιχων αποθεμάτων π.χ. αν υποθέσουμε ότι σε κάποια φάση της παραγωγής πάθει βλάβη κάποιο μηχάνημα και σταματήσει η λειτουργία του, σε σύστημα συνεχούς παραγωγής, τότε η μηχανή της επόμενης φάσης θα πρέπει να σταματήσει να λειτουργεί. Έτσι με τη διατήρηση των αντίστοιχων αποθεμάτων ανά φάση παραγωγής μειώνεται ο λειτουργικός κίνδυνος, δηλαδή η επιχείρηση μειώνει τις πιθανότητες μηδενισμού των αποθεμάτων και την πιθανότητα διακοπής της παραγωγής.
- Η ζήτηση παρουσιάζει μεγάλες εποχικές διακυμάνσεις σε ορισμένα είδη, αλλά η επιχείρηση αποφασίζει να κρατήσει σταθερό το ρυθμό

παραγωγής και απασχόλησης όλο το χρόνο, με τη δημιουργία των σχετικών αποθεμάτων π.χ. χριστουγεννιάτικα στολίδια.

- Η προσφορά πρώτης ύλης παρουσιάζει εποχικές διακυμάνσεις π.χ. η παραγωγή όλων των τροφίμων που δεν συντηρούνται γίνεται την περίοδο συγκομιδής, κονσέρβες φρούτων, κονσέρβες τοματοειδών.
- Κερδοσκοπικοί λόγοι δηλαδή όταν η επιχείρηση πιστεύει ότι οι τιμές των πρώτων υλών θα αυξηθούν αυξάνει τα αποθέματα των πρώτων υλών ή των εμπορευμάτων της για να εκμεταλλευτεί την ευκαιρία.
- Για να εκμεταλλευτεί εκπτώσεις που προσφέρει ο προμηθευτής αγοράζει μεγάλες ποσότητες προϊόντων σε χαμηλότερες τιμές.
- Για λόγους ασφαλείας όταν η επιχείρηση πιστεύει ότι μπορεί να σημειωθεί κάποια έλλειψη στην αγορά, για οποιοδήποτε λόγο και για να καλύψει πιθανές καθυστερήσεις των προμηθευτών.
- Επειδή η προσφορά πρώτων υλών μπορεί να είναι συγκεντρωμένη γεωγραφικά σε κάποιο σημείο η επιχείρηση παραγγέλνει μεγάλες ποσότητες για να πετύχει χαμηλότερο κόστος μεταφοράς.
- Για να καλύψει αυξημένη ζήτηση που πιστεύει ότι θα προέλθει από μια προγραμματισμένη διαφημιστική καμπάνια.
- Τέλος τα αποθέματα μιας επιχείρησης μπορεί να είναι απρογραμμάτιστα, να έχουν προκύψει γιατί έγιναν κακές προβλέψεις, ή και γιατί έπεσε απότομα η κατανάλωση (στράφηκαν στον ανταγωνισμό), είτε γιατί επέδρασαν απρόβλεπτες καιρικές συνθήκες είτε γιατί τα σχέδια ήταν αρκετά φιλόδοξα και δεν πραγματοποιήθηκαν.

2. ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Τα αποθέματα αποτελούν σημαντική επένδυση για μια επιχείρηση αφού καταλαμβάνουν το μεγαλύτερο τμήμα του κυκλοφορούντος ενεργητικού. Συνεπώς σκοπός της επιχείρησης πρέπει να είναι η επένδυση για να έχει τη μεγαλύτερη δυνατή αποδοτικότητα. Οπότε το πρόβλημα που τίθεται είναι τι ποσότητα αποθεμάτων θα πρέπει να έχει μια επιχείρηση.

Με τα αποθέματα κάθε επιχείρηση προσπαθεί να αντιμετωπίσει τρία είδη αναγκών:

α) Βασικές ανάγκες για την κανονική λειτουργία της. Δηλαδή μπορεί να ικανοποιήσει ανά πάσα στιγμή τη ζήτηση.

β) Απρόβλεπτες ανάγκες που μπορούν να προκύψουν λόγω καθυστέρησης παραγγελίας πρώτων υλών, παύσης παραγωγής λόγω απεργίας ή ζημιάς των μηχανημάτων.

γ) Μελλοντικές ανάγκες που μπορούν να προκύψουν από τη διαφορά ανάμεσα στην προβλεπόμενη και στην πραγματοποιήσιμη ζήτηση.

Τα αποθέματα συνδέουν την παραγωγή με τη διανομή του προϊόντος. Η πολιτική των αγορών, των πωλήσεων και της παραγωγής εξαρτάται από την των αποθεμάτων. Η επιτυχία ενός συστήματος παραγωγής ξεκινάει από την πρόβλεψη της μακροχρόνιας ζήτησης του προϊόντος και έχει σαν αποτέλεσμα την άριστη παραγωγικής ικανότητα. Όμως η προβλεπόμενη ζήτηση σπάνια συμπίπτει με την πραγματοποιημένη. Καθώς επίσης και ο πραγματοποιημένος όγκος παραγωγής σπάνια συμπίπτει με τον προβλεπόμενο. Επομένως καλούμαστε να ανακαλύψουμε ανάλογους μηχανισμούς για την εξάλειψη των αποκλίσεων από τα προβλεπόμενα. Αυτό το ρόλο αναλαμβάνουν τα

αποθέματα. Παράδειγμα: αν προβλέψουμε λάθος τη ζήτηση του προϊόντος για μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο, το πρόγραμμα παραγωγής αποδεικνύεται μη αποτελεσματικό και κατά συνέπεια έχουμε μεγάλες ή μικρές επενδύσεις σε αποθέματα.

Ανεπιθύμητα αποθέματα μπορεί να δημιουργηθούν και αν το σύστημα παραγωγής δεν λειτουργήσει σύμφωνα με το πρόγραμμα.

Επομένως για να περιορίσουμε σωστά το επίπεδο των αποθεμάτων θα πρέπει να έχει εκτιμηθεί το επίπεδο της αναμενόμενης ζήτησης.

3. ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Η διατήρηση και η δημιουργία αποθεμάτων σε πρώτες ύλες, ημικατεργασμένα ή τελικά προϊόντα από κάθε επιχείρηση συνεπάγεται και κάποια έξοδα. Τα έξοδα αυτά επηρεάζουν τον προσδιορισμό του όγκου των επενδύσεων σε αποθέματα.

Τα έξοδα αυτά διακρίνονται σε τέσσερις κατηγορίες:

- 1) Κόστος εφοδιασμού ή έναρξης
- 2) Κόστος διατήρησης αποθεμάτων
- 3) Κόστος αγοράς ή παραγωγής
- 4) Κόστος από έλλειψη αποθεμάτων
- 5) Κόστος εφοδιασμού ή έναρξης (ordering or set-ups cost)

Η κατηγορία αυτή αναφέρεται στα έξοδα για τον εφοδιασμό πρώτων υλών και /ή προϊόντων καθώς και στην έναρξη λειτουργία του συστήματος παραγωγής.

Συγκεκριμένα το κόστος εφοδιασμού περιλαμβάνει όλα τα έξοδα που γίνονται από την έκδοση της εντολής προμήθειας των πρώτων υλών ή

προϊόντων μέχρι και την πληρωμή του τιμολογίου. Τα έξοδα αυτά είναι σταθερά οπότε αν αγοράσουμε μεγαλύτερη ποσότητα έχουμε και μικρότερο κατά μονάδα κόστος. Επίσης με την αγορά μεγάλων ποσοτήτων μπορούμε να πετύχουμε και έκπτωση και γι αυτό μας συμφέρει και μειώνει ακόμα περισσότερο το κόστος. Το ίδιο συμβαίνει και με τους προμηθευτές από την άποψη ότι για μεγαλύτερες ποσότητες παραγωγής έχουν χαμηλότερο κόστος παραγωγής διοίκησης ή αποστολής, των πωλούμενων πρώτων υλών και /ή προϊόντων.

Το κόστος έναρξης λειτουργία του συστήματος παραγωγής περιλαμβάνει:

- τα έξοδα για την τεχνική προετοιμασία για την έναρξη του συστήματος παραγωγής.
- Τα έξοδα ελέγχου της παραγωγής και αποστολής της παραγγελίας.

Και αυτά τα έξοδα είναι σταθερά και όσο αυξάνεται ο όγκος παραγωγής τόσο μειώνεται το κατά μονάδα κόστος.

3.1. Κόστος διατήρησης αποθεμάτων (holding or carrying costs of inventory).

Η κατηγορία αυτή περιλαμβάνει τις εξής υποκατηγορίες εξόδων:

- α) κόστος ευκαιρίας
- β) κόστος αποθήκευσης
- γ) έξοδα ασφαλίσεων
- δ) κόστος λόγω του κινδύνου που διατρέχει η επιχείρηση να μειωθεί η αξία τους
- ε) έξοδα από την διοίκηση των αποθεμάτων.

Αναλυτικότερα :

α) Το κόστος ευκαιρίας είναι τα οφέλη που θα είχε η επιχείρηση αν επένδυε τα κεφάλαια των αποθεμάτων σε άλλα περιουσιακά στοιχεία. Για παράδειγμα αν η επιχείρηση τοποθετούσε τα χρήματα αυτά κάπου ώστε να απέδιδε 15% ως τόκο τότε το κόστος κεφαλαίου σε αποθέματα επίσης 15%.

β) Το κόστος αποθήκευσης περιλαμβάνει ενοίκια, φωτισμό, θέρμανση, απόσβεση αποθηκών, φύλακες κτλ. Τα έξοδα αυτά είναι σταθερά δηλαδή δεν μεταβάλλονται ανάλογα με τον όγκο αποθεμάτων αλλά αρχίζουν να αυξάνονται πέρα από το άριστο επίπεδα αποθεμάτων.

γ) Έξοδα ασφάλιστρων είναι τα έξοδα που καταβάλλει η επιχείρηση για την ασφάλιση των αποθεμάτων, δεδομένου ότι τα αποθέματα αποτελούν επένδυση και επιβαρύνουν αυτά. Τα ασφάλιστρα είναι μεταβλητά έξοδα και μεταβάλλονται σύμφωνα με τον όγκο και την αξία των αποθεμάτων.

δ) Το κόστος λόγω κίνδυνου που διατρέχει η επιχείρηση να μειωθεί η αξία των αποθεμάτων είτε λόγω οικονομικής απαξίωσης δηλαδή η απώλεια χρησιμότητάς τους, είτε από κινδύνους μορφολογικής τους αλλοίωσης ή κλοπής ή πυρκαϊάς. Για παράδειγμα τα τρόφιμα μπορεί να αλλοιωθούν, τα είδη ένδυσης μπορεί να μην έχουν ζήτηση λόγω μόδας με αποτέλεσμα η επιχείρηση να αναγκαστεί να μειώσει τις τιμές τους και να χάσουν μέρος της αξίας τους.

ε) Τα έξοδα από την διακίνηση των αποθεμάτων είναι συνήθως σταθερά με εξαίρεση ορισμένες περιπτώσεις που αυξάνονται και έτσι το κατά μονάδα κόστος διακίνησης των αποθεμάτων μεταβάλλεται με τον όγκο τους.

3.2. Κόστος αγοράς ή παραγωγής (*purchase or production costs*)

Το κόστος παραγωγής περιλαμβάνει τα έξοδα πρώτων υλών, έξοδα υπερωριών, έξοδα πρόσληψης εκπαίδευσης και απόλυσης του προσωπικού κ.ά. Στην συγκεκριμένη περίπτωση το σκότος κατά μονάδα προϊόντος πρώτων υλών δεν είναι ανεξάρτητο του όγκου παραγωγής οπότε δεν είναι σταθερό.

Όσον αφορά το κόστος αγοράς είναι η αξία της ποσότητας των αποθεμάτων που αγοράζεται από την επιχείρηση και είναι το γινόμενο της τιμής μονάδας επί την ποσότητα που αγοράζεται.

3.3. Κόστος από έλλειψη αποθεμάτων (*stock out costs*)

Πολλές φορές η επιχείρηση αδυνατεί να καλύψει την ζήτηση ενός προϊόντος λόγω έλλειψης αποθεμάτων.

Εδώ διακρίνουμε δύο περιπτώσεις:

- i) Η επιχείρηση έχει έλλειψη του προϊόντος σε μία δεδομένη χρονική στιγμή αλλά μέσω μιας διαδικασίας «επείγυσης ανάγκης» μπορεί να το εξασφαλίσει. Έτσι ικανοποιείται ο καταναλωτής, το σύστημα παραγωγής δεν διακόπτεται αλλά η επιχείρηση επιβαρύνεται με πρόσθετα έξοδα που πληρώνει στον προμηθευτή.
- ii) Η επιχείρηση έχει έλλειψη του προϊόντος αλλά δεν μπορεί να καλύψει με την διαδικασία «επείγυσης ανάγκης» επομένως η επιχείρηση θα χάσει το κέρδος, που θα είχε αν γινόταν η πώληση. Η ζημιά όμως δεν περιορίζεται στο χαμένο κέρδος γιατί πιθανόν ο

πελάτη να χάσει την εμπιστοσύνη του προς την επιχείρηση και να προσπαθήσει να ικανοποιήσει τις ανάγκες μ του από ανταγωνιστικές επιχειρήσεις που μπορούν να τις καλύψουν έγκαιρα.

Η επιχείρηση βέβαια μπορεί να το αποτρέψει αυτό αγοράζοντας το προϊόν από ανταγωνιστική επιχείρηση ικανοποιώντας έτσι τον πελάτη με δική της ζημιά πάλι, η οποία όμως είναι μικρότερη από αυτή της απώλειας του πελάτη. Μπορεί επίσης και να προσφέρει ένα προϊόν υψηλότερης ποιότητας στην ίδια τιμή και να πετύχει πάλι το ίδιο αποτέλεσμα.

4. ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΑΡΙΣΤΟΥ ΜΕΓΕΘΟΥΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Με τα αποθέματα γίνεται εφικτή η ομαλή λειτουργία του συστήματος παραγωγής – διανομής. Οπότε αν τα αποθέματα βρίσκονται σε ένα άριστο επίπεδο έχουμε ομαλή ροή του προϊόντος σε όλα τα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας, χρησιμοποιείται πλήρως το ανθρώπινο δυναμικό και ο μηχανολογικός εξοπλισμός, οι πρώτες ύλες και εξυπηρετούνται άριστα οι καταναλωτές.

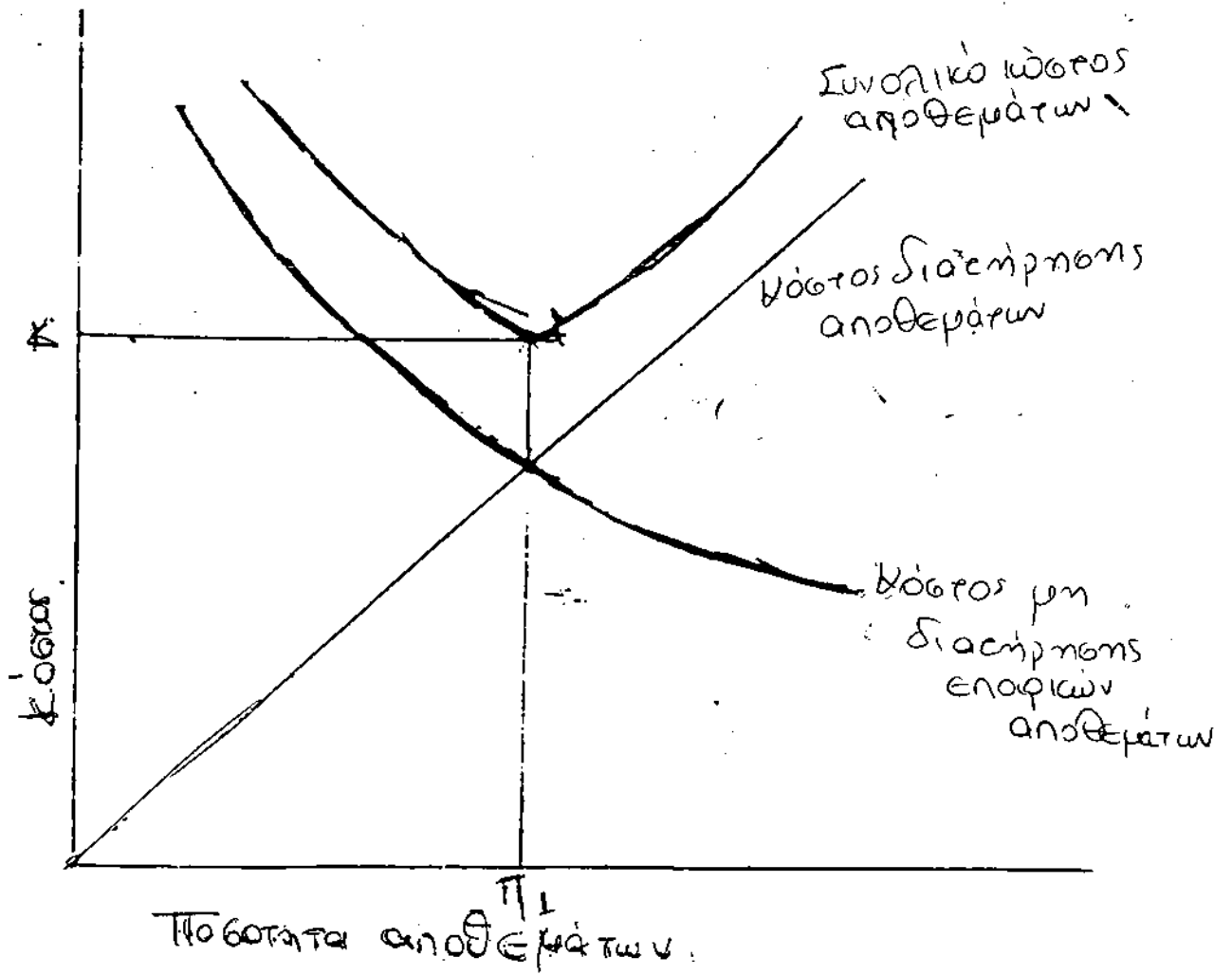
Επομένως θα πρέπει να βρούμε το σημείο εκείνο στο οποίο τα παραπάνω οφέλη που προκύπτουν από τη ποσότητα αποθεμάτων που έχει η επιχείρηση είναι μεγαλύτερο από το κόστος διατήρησής τους από αυτή. Άρα θα πρέπει η επιχείρηση να σταθμίσει μεταξύ του κόστους διατήρησης αρκετών αποθεμάτων και του κόστους μη διατήρησης αρκετών αποθεμάτων. Θα πρέπει δηλαδή να έχει ποσότητες αποθεμάτων που το συνολικό τους κόστος (διατήρησης και μη διατήρησης) να

βρίσκεται στο χαμηλότερο δυνατό σημείο. Το σχήμα που ακολουθεί εμφανίζει όλες αυτές τις σχέσεις κόστους και ποσότητας αποθεμάτων.

Η γραμμή κόστους διατήρησης αποθεμάτων ξεκινάει από το μηδέν, η επιχείρηση δεν κατέχει καθόλου αποθέματα, κι έπειτα αυξάνει αναλογικά με την αύξηση της ποσότητας των αποθεμάτων.

Η καμπύλη του κόστους μη διατήρησης επαρκών αποθεμάτων ξεκινάει από πολύ υψηλό κόστος όταν οι ποσότητες των αποθεμάτων τείνουν προς το μηδέν, κι έπειτα πέφτει καθώς οι ποσότητες των αποθεμάτων αυξάνουν μέχρι που σβήνει προς τα δεξιά.

Η γραμμή του συνολικού κόστους των αποθεμάτων αντιπροσωπεύει το σύνολο και των δύο παραπάνω. Τα σημεία που ορίζονται από τις συντεταγμένες ΚΑ και ΠΑ δείχνουν το χαμηλότερο κόστος στην αντίστοιχη ποσότητα αποθεμάτων, η οποία είναι και η άριστη.



Διάγραμμα 1

Το σχεδιάγραμμα αυτό δείχνει τις βασικές αρχές που πρέπει να γνωρίζει και να σταθμίζει τα δύο είδη κόστους, για να φτάσει στο επιθυμητό σημείο δηλαδή στο άριστο μέγεθος αποθεμάτων. Πρακτικά όμως με το σχεδιάγραμμα αυτό δεν μπορεί κανείς να καθορίσει την ποσότητα αυτή. Επομένως για να καθορίσουμε ακριβώς τη ζητούμενη ποσότητα θα χρησιμοποιήσουμε μαθηματικό υπόδειγμα.

4.1. Μαθηματικό υπόδειγμα

Συμβολίζουμε με Δ το κόστος διατήρησης μιας μονάδας αποθεμάτων για ένα συγκεκριμένο χρονικό διάστημα. Επειδή το κόστος διατήρησης του αποθέματος είναι ανάλογο της ποσότητας το συνολικό κόστος διατήρησης για το συγκεκριμένο χρόνο θα είναι ίσο με το κόστος διατήρησης μιας μονάδας αποθέματος για ένα συγκεκριμένο χρονικό διάστημα (Δ) επί την ποσότητα μονάδων. Δηλαδή ;

$$\text{ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΔΙΑΤΗΡΗΣΗΣ} = \Delta \times \text{ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΟΣ}$$

Παριστάνουμε με Π την ποσότητα αποθεμάτων που κάθε τόσο αγοράζουμε ή παράγουμε κι αυτό το ονομάζουμε παραγγελία. Αν υποθέσουμε ότι αγοράζουμε μια φορά το χρόνο τότε ο μέσος όρος αποθεμάτων θα είναι $\Pi/2$. Δηλαδή :

$$\text{ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ} = \frac{\Pi}{2}$$

Άρα το συνολικό κόστος διατήρησης Μέσου Αποθέματος για ένα χρόνο θα είναι το γινόμενο του κόστους διατήρησης μια μονάδα αποθέματος για ένα συγκεκριμένο χρονικό διάστημα επί του μέσου όρου του αποθέματος. Δηλαδή :

$$\text{ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΔΙΑΤΗΡΗΣΗΣ ΜΕΣΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΟΣ} = \Delta \frac{\Pi}{2} \quad (1)$$

Αν γνωρίσουμε πόσο μας στοιχίζει αυτή η ποσότητα (παραγγελίας) για να την αγοράσουμε ή να παράγουμε και την προσθέσουμε με το Συνολικό Κόστος Διατήρησης Μέσου Αποθέματος (1) θα έχουμε το Συνολικό Κόστος Αποθεμάτων. Παριστάνουμε K το Συνολικό Κόστος μιας παραγγελίας και με X το σύνολο των μονάδων που αγοράζουμε ή παράγουμε μέσα στο χρόνο. Θυμίζουμε ότι Π είναι το μέγεθος της παραγγελίας.

$$\text{ΑΡΑ ΤΟ ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΩΝ} = \frac{KX}{\Pi} \quad (2)$$

$$\frac{X}{\Pi} = \text{ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΩΝ.}$$

Αν προσθέσουμε τη σχέση (1) με τη σχέση (2) θα έχουμε : το

$$\text{ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ} = \Delta \frac{\Pi}{2} + K \frac{X}{\Pi}$$

Αυτό το Συνολικό Κόστος η επιχείρηση το θέλει να είναι το ελάχιστο δυνατό, δηλαδή θεωρητικά να τείνει προς το μηδέν. Έτσι αν

$$\frac{\Pi}{2} + K \frac{X}{\Pi} = 0 \text{ και λύσουμε ως προς } \Pi \text{ θα έχουμε } \Pi = \sqrt{\frac{2KX}{\Delta}} \text{ όπου και}$$

είναι το άριστο.

Αριθμητικό Παράδειγμα

Έστω ότι μια επιχείρηση κατά τη διάρκεια έξι μηνών χρησιμοποιεί 20.000 μονάδες (είτε αγοράζοντας είτε παράγοντας) από το απόθεμα του είδους Α. εάν το κόστος παραγγελίας είναι 500 δρχ. και το κόστος διατήρησης μιας μονάδος για έξι μήνες είναι 15 δρχ. , ζητείται να βρεθεί πόσα πρέπει να παράγει ή να παραγγείλει για να έχει το ελάχιστο κόστος αποθεμάτων.

Λύση

$$\Delta = 20$$

$$K = 500$$

$$X = 20.000$$

$$\Pi = \sqrt{\frac{2KX}{\Delta}} = \sqrt{\frac{2 \times 500 \times 20.000}{20}} = \sqrt{\frac{20.000.000}{20}} = \sqrt{1.000.000} = 1000 \text{ τεμάχια}$$

άρα το άριστο μέγεθος της παραγγελία είναι 1000 τεμάχια. Δηλαδή στο διάστημα των έξι μηνών θα πραγματοποιήσει $X/\Pi = 20.000/1000 = 20$ παραγγελίες περίπου.

Για να βρούμε κάθε πόσες μέρες θα πρέπει να δίνει μια παραγγελία των 1000 τεμαχίων έχουμε 6 μήνες $\times 30$ ημέρες / 20 = 180/20 = 9 ημέρες

Οπότε θα δίνει παραγγελία κάθε 9 ημέρες των 1000 τεμαχίων.

5. ΑΝΕΝΕΡΓΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΚΑΙ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΞΕΥΡΕΣΗΣ ΑΥΤΩΝ

Η σύνθεση των αποθεμάτων που διατηρεί ή που πρέπει να διατηρεί η επιχείρηση επηρεάζεται κάθε φορά από διάφορους παράγοντες. Μερικοί από αυτούς είναι η μεταβολή της παραγωγής της, η αλλαγή των προϊόντων της, η αλλαγή της συσκευασίας των μηχανημάτων και γενικά ότι δεν μένει ίδιο.

Για παράδειγμα όταν αλλάζει μια συσκευασία ενός προϊόντος θα πρέπει να αποσύρουμε τις παλιές συσκευασίες και να τις αντικαταστήσουμε με νέες. Δυστυχώς όμως δεν αποσύρονται ή δεν πωλούνται ή δεν καταστρέφονται οι παλιές παρόλο που έχουν φτάσει οι καινούργιες. Έτσι δημιουργούνται ανενεργά ή άχρηστα αποθέματα.

Ένας βασικός λόγος που δεν αποσύρονται τα ανενεργά αποθέματα είναι γιατί παρουσιάζονται ως αξίες του ενεργητικού στον ισολογισμό

της επιχείρησης. Έτσι αν μειωθούν τα αποθέματα λόγω καταστροφής ή απόσυρσης ή πώλησης σε τιμές κάτω του κόστους αγοράς τότε θα μειωθούν τα κέρδη της επιχείρησης ή θα αυξηθούν οι ζημιές της. Αυτό έχει σαν αποτέλεσμα να εμφανίζει η επιχείρηση καλύτερη εικόνα προς τους τρίτους π.χ. μετόχους, χρηματιστήριο, τράπεζες κ.ά. όμως η εικόνα αυτή δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησης.

Ο υπεύθυνος του ελέγχου των αποθεμάτων πρέπει να βρει τα είδη τα οποία χρησιμοποιούνται στην αλυσίδα ροής των προϊόντων. Αν για κάποιο λόγο σταματήσει η ροή κάποιου είδους τότε θα πρέπει να διακοπεί η αποθεματοποίησή τους.

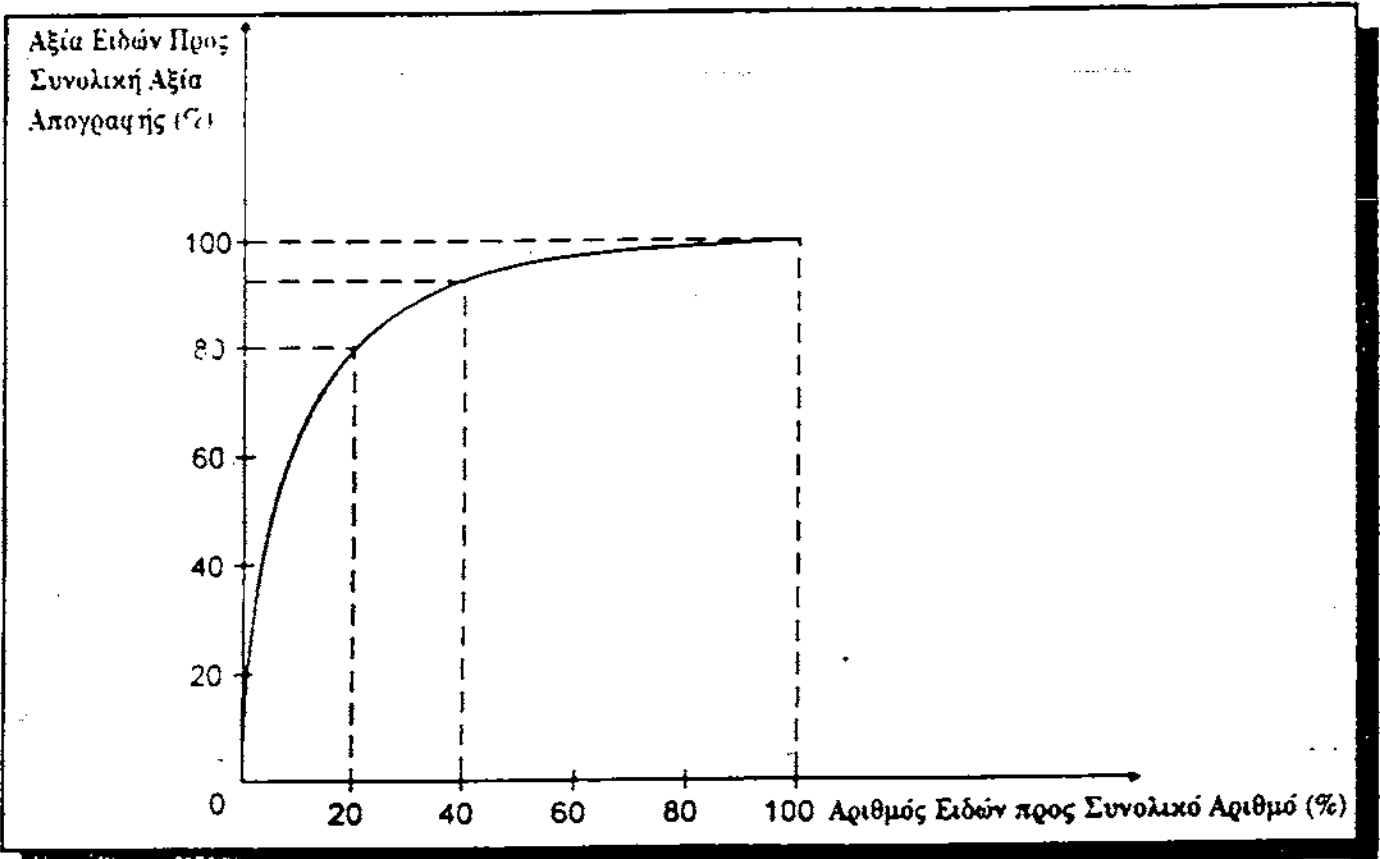
Δύο είναι οι τεχνικές εξεύρεσης των ανενεργών αποθεμάτων : 1) η ABC και 2) τα κινητά αθροίσματα.

5.1. Η ABC Ανάλυση

Η ABC ανάλυση είναι μια πολύ γνωστή τεχνική ανάλυσης των αποθεμάτων, των πωλήσεων, των αγορών και πολλών άλλων θεμάτων. Βασίζεται στον κανόνα του PARETO ο οποίος αναφέρει ότι το 80% των πωλήσεων πραγματοποιείται από το 20% των ειδών. Ο κανόνας αυτός εφαρμόζεται και στον έλεγχο των αποθεμάτων όπου το 20% των ειδών αντιπροσωπεύεται από το 80% της αξίας των αποθεμάτων ή το 20% των ειδών καταλαμβάνει το 80% της αποθήκης.

Η ανάλυση ξεκινάει με την κατάταξη όλων των προϊόντων με βάση της αξία των πωλήσεων που έκαναν το τελευταίο έτος. Το προϊόν με τις μεγαλύτερες πωλήσεις τοποθετείται πρώτο, μετά τοποθετείται το προϊόν με τις δεύτερες μεγαλύτερες πωλήσεις και ακολουθούν με σειρά ένα, ένα όλα τα υπόλοιπα προϊόντα. Τα αρχικά προϊόντα του καταλόγου είναι τα

προϊόντα με την μεγαλύτερη ταχύτητα κυκλοφορίας, δηλαδή τα πιο σημαντικά.



Η ABC Ανάλυση των Στοιχείων της Απογραφής

Διάγραμμα 2

Τα προϊόντα αυτά χαρακτηρίζονται ως προϊόντα της «Α» κατηγορίας είναι τα πρώτα 10% των ειδών που αντιπροσωπεύουν περίπου το 70% των πωλήσεων. Τα προϊόντα που εντάσσονται στην «Β» κατηγορία χαρακτηρίζονται ως κανονικής ταχύτητας κυκλοφορίας και είναι τα επόμενα 20% των ειδών τα οποία αντιπροσωπεύουν το 20% των πωλήσεων. Τέλος τα προϊόντα που ανήκουν στην «C» κατηγορία χαρακτηρίζονται ως προϊόντα χαμηλής ταχύτητας κυκλοφορίας και είναι τα υπόλοιπα 70% των ειδών που πραγματοποιούν το 10 % των πωλήσεων.

Ο υπεύθυνος ελέγχου των αποθεμάτων πρέπει να ψάξει στην «C» κατηγορία όπου βρίσκονται όλα τα άχρηστα και ανενεργά προϊόντα που δεσμεύουν μεγάλα κεφάλαια χωρίς να προσφέρουν τα αντίστοιχα οφέλη.

Η ABC ανάλυση των αποθεμάτων που γίνεται σε μια απογραφή, σε μια δεδομένη χρονική στιγμή, είναι καλύτερα να μην γίνεται σε 3 μόνο κατηγορίες αλλά στις περισσότερες A,B,C,D,E,F,...ανάλογα με την φύση της επιχείρησης. Σε κάθε κατηγορία τοποθετούνται τα προϊόντα με βάση τον αριθμό τεμαχίων που αναλώθηκαν το τελευταίο έτος π.χ. στην κατηγορία «Α» τοποθετούνται τα προϊόντα που παρουσιάζουν αναλώσεις 10 ή περισσότερων τεμαχίων την ημέρα, στην «Β» τα προϊόντα που έχουν αναλώσεις 10 ή περισσότερων τεμαχίων την εβδομάδα, στην «C» κατηγορία τα προϊόντα που έχουν αναλώσεις 10 ή περισσότερα τεμάχια το μήνα. Στη «D» όσα έχουν αναλώσεις 10 ή περισσότερα το τρίμηνο, στην E όσα έχουν αναλώσεις 10 ή περισσότερα τεμάχια το έτος και στην F όσα έχουν λιγότερο από 10 τεμάχια το έτος. Τα παραπάνω παρουσιάζονται στο ακόλουθο διάγραμμα. (Διάγραμμα 2).

Στην κατηγορία F θα βρεθούν πολλά τεμάχια που δεν είχαν καθόλου ανάλυση το τελευταίο έτος. Ο κανόνας είναι ότι για όσα προϊόντα δεν προβλέπεται ότι θα ζητηθούν, θα πρέπει να αποσύρονται από τα αποθέματα και να αποθέτονται διαδικασίες άμεσης διάθεσής τους.

Η παραπάνω ABC ανάλυση πρέπει να γίνει για κάθε κατηγορία προϊόντων ξεχωριστά, επομένως πρέπει να γίνει ξεχωριστή ανάλυση για τα τελικά προϊόντα, για τις πρώτες ύλες, τα υλικά συσκευασίας, τα ανταλλακτικά και για κάθε κατηγορία που είναι σημαντική για την εκάστοτε επιχείρηση.

5.2. Τα κινητά αθροίσματα

Στην τεχνική ανάλυση των αποθεμάτων με βάση τα κινητά αθροίσματα η επιχείρηση επιλέγει μια χρονική περίοδο που έχει κάποια σημασία για την φύση των εργασιών της, η οποία μπορεί να είναι η εβδομάδα, ο μήνας, το τρίμηνο ή και το έτος.

Με βάση την περίοδο που έχει επιλέξει υπολογίζει καθημερινά το άθροισμα των πωλήσεων των τελευταίων x ημερών που περιέχονται στο διάστημα που έχει επιλέξει. Για παράδειγμα αν έχει επιλέξει το μήνα για να κάνει την ανάλυσή της, τότε το υπολογίζει καθημερινά το άθροισμα των τελευταίων 25 εργάσιμων ημερών. Στην συνέχεια το άθροισμα αυτό το διαιρεί με τον αριθμό των ημερών δηλαδή το 25 και υπολογίζει έτσι τον αριθμητικό μέσω των ημερήσιων πωλήσεων της επιχείρησης. Την επόμενη ημέρα θα προσθέσει στο άθροισμα των πωλήσεων, τις πωλήσεις της επόμενης και θα αφαιρέσει από το άθροισμα τις πωλήσεις που έγιναν πριν από 26 ημέρες, κατόπιν διαιρεί το νέο άθροισμα με τον αριθμό 25. Στην συνέχεια βρίσκουμε πόσων ημερών απόθεμα διατηρεί η επιχείρηση για το είδος διαιρώντας την αξία των αποθεμάτων προς τον

αριθμητικό μέσο της αξίας των ημερήσιων πωλήσεων. Όταν ο λόγος αποθέματα προς μέσες ημερήσιες πωλήσεις είναι υψηλός τότε η επιχείρηση διατηρεί υψηλά αποθέματα του είδους. Για παράδειγμα αν ο λόγος είναι ίσος με 100 τότε η επιχείρηση διατηρεί αποθέματα που θα τα διαθέσει σε 100 εργάσιμες ημέρες από σήμερα. Αν ο λόγος είναι χαμηλός τότε και τα αποθέματα που διατηρεί η επιχείρηση είναι χαμηλά. Για παράδειγμα αν ο λόγος είναι ίσος με 4 τότε η επιχείρηση θα εξαντλήσει τα αποθέματά της σε τέσσερις ημέρες.

Η επιχείρηση μπορεί να προγραμματίσει τον Η/Υ της να κάνει καθημερινά τις παραπάνω πράξεις και να τυπώνει μια κατάσταση με τα αποτελέσματα την οποία θα συμβουλευεται ο υπεύθυνος των αποθεμάτων. Επίσης ο Η/Υ με βάση το μέγεθος του λόγου αποθέματα/ημερήσιες πωλήσεις μπορεί να κατατάξει τα προϊόντα από τον μεγαλύτερο λόγο στον μικρότερο. Τα προϊόντα με τον μεγαλύτερο λόγο είναι υποψήφια για διαγραφή γιατί δείχνουν ότι η επιχείρηση έχει δεσμεύσει κεφάλαια σε προϊόντα με ελάχιστη κίνηση. Αντίθετα αυτά που έχουν μικρό λόγο παρουσιάζουν τον κίνδυνο εξάντλησης των αποθεμάτων τους και πρέπει να ελεγχθεί αν υπάρχει παραγγελία.

Το πλεονέκτημα της τεχνικής ανάλυσης των αποθεμάτων με βάση τα κινητά αθροίσματα είναι ότι εκμεταλλεύεται μόνο τα πρόσφατα στοιχεία που έχουν μεγαλύτερη βαρύτητα. Οι πωλήσεις του είδους πριν από 6 μήνες ίσως δεν έχουν πια σημασία γιατί από τότε μπορεί να έχουν αλλάξει πολλά στοιχεία στην αγορά.

6. ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Υπάρχουν διάφορα συστήματα ελέγχου των αποθεμάτων τα οποία όμως αποτελούν παραλλαγές δύο βασικών συστημάτων.

Αυτά είναι:

1. Το σύστημα του επιπέδου επαναπαραγωγής
2. Το σύστημα του περιοδικού ελέγχου

6.1. Το σύστημα του επιπέδου επαναπαραγωγής

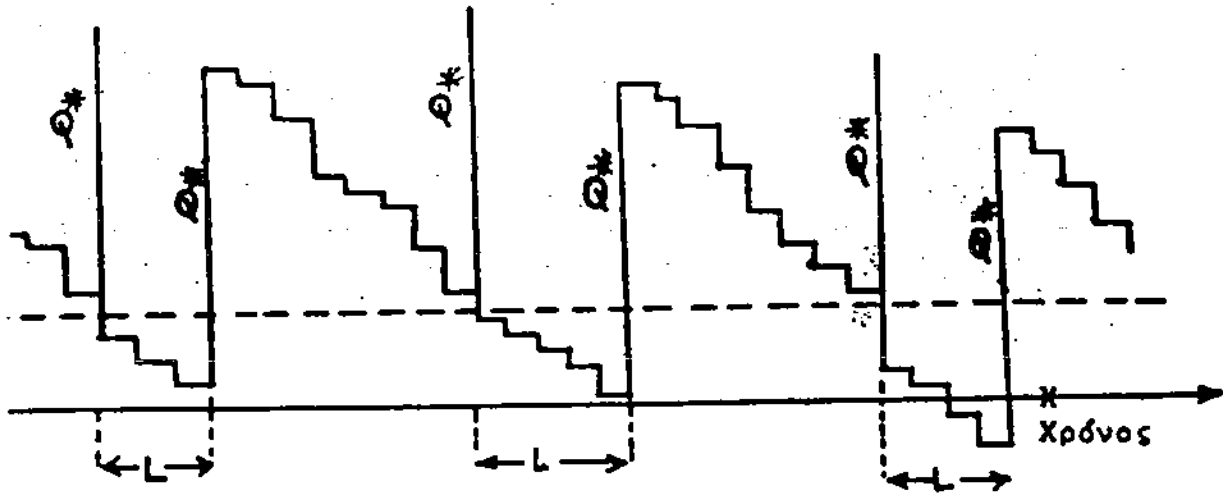
Κατά το πρώτο σύστημα υπάρχει συνεχής έλεγχος του αποθέματος και όταν η ποσότητά του πέσει κάτω από ένα ορισμένο επίπεδο κάνουμε παραγγελία.

Η παραγγελλόμενη ποσότητα μπορεί να είναι:

- (α) ίση προς την «οικονομική ποσότητα παραγωγής»
- (β) Τόση ώστε το συνολικό απόθεμα, στην αποθήκη και η παραγγελλόμενη ποσότητα, να μην υπερβαίνει μία ορισμένη ποσότητα.

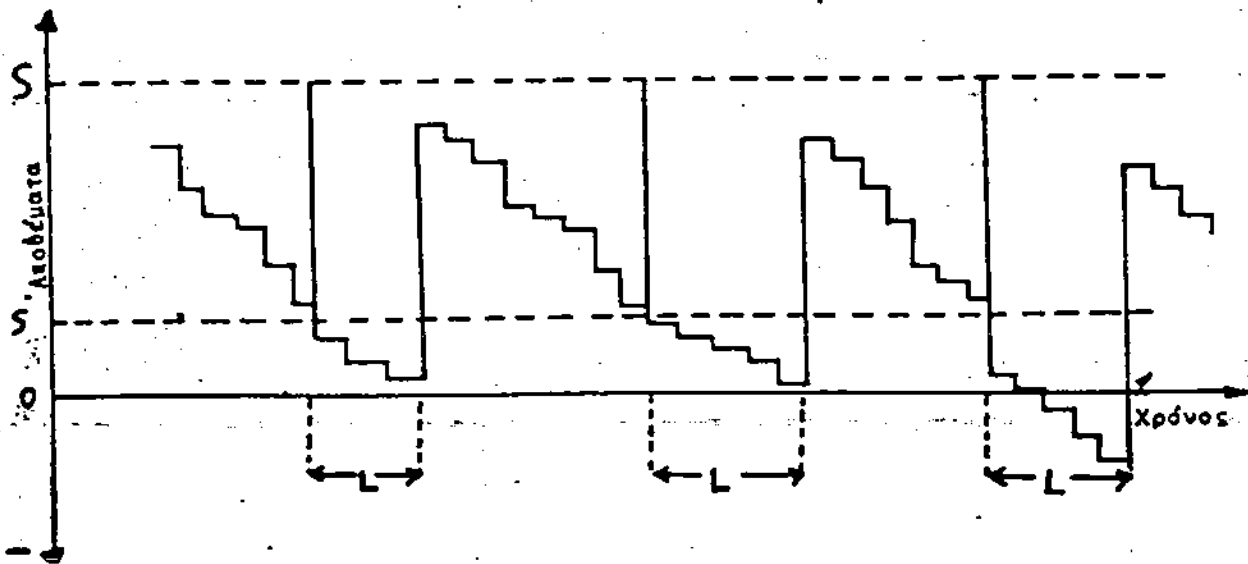
Τα δύο παραπάνω συστήματα (α) και (β) μπορούν να δοθούν διαγραμματικά ως εξής:

(α) Οικονομική ποσότητα παραγγελίας (Q^*)



Διάγραμμα 3

(β) Μέγιστο επίπεδο αποθεμάτων (S)



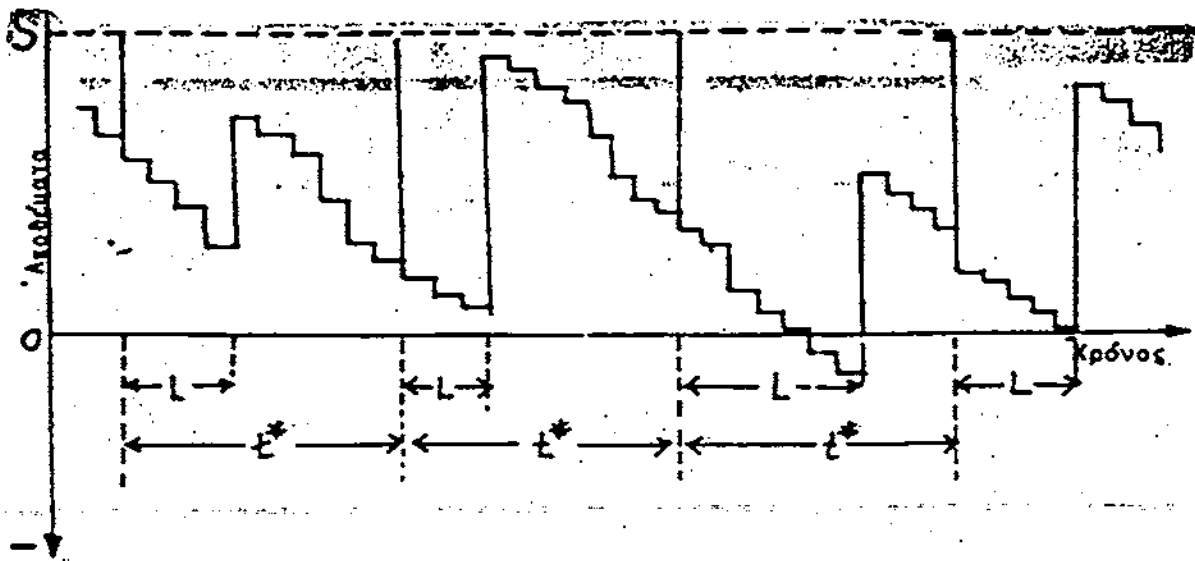
Διάγραμμα 4

Στο παραπάνω διάγραμμα απαιτείται να βρεθεί το άριστο P μέγεθος των τιμών των S, s .

6.2. Το σύστημα του περιοδικού ελέγχου

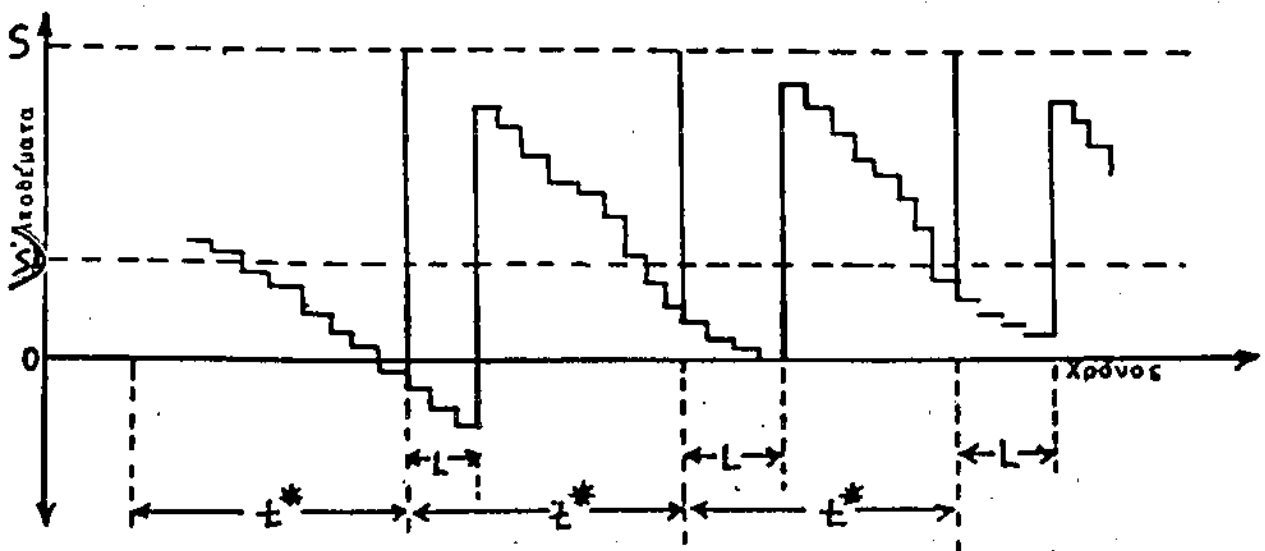
Στο δεύτερο αυτό σύστημα το απόθεμα ελέγχεται σε τακτά χρονικά διαστήματα, όπου κάθε φορά αποφασίζεται αν θα γίνει παραγγελία ή όχι. Σε κάποιες περιπτώσεις όμως συνδυάζεται και με το σύστημα επιπέδου επαναπαραγγελίας (1) όπου έχουμε τις ακόλουθες παραλλαγές.

(α) Όταν ελεγχθούν τα αποθέματα δίνεται μια παραγγελία έτσι ώστε η παραγγελόμενη ποσότητα και το απόθεμα στην αποθήκη να μην υπερβαίνει ένα ορισμένο όριο. Το πρόβλημα που δημιουργείται είναι ο καθορισμός του άριστον χρονικού διαστήματος μεταξύ των διαδοχικών τακτών ελεγκτών του αποθέματος (t) και του άριστου μέγιστου ορίου του αποθέματος (S).



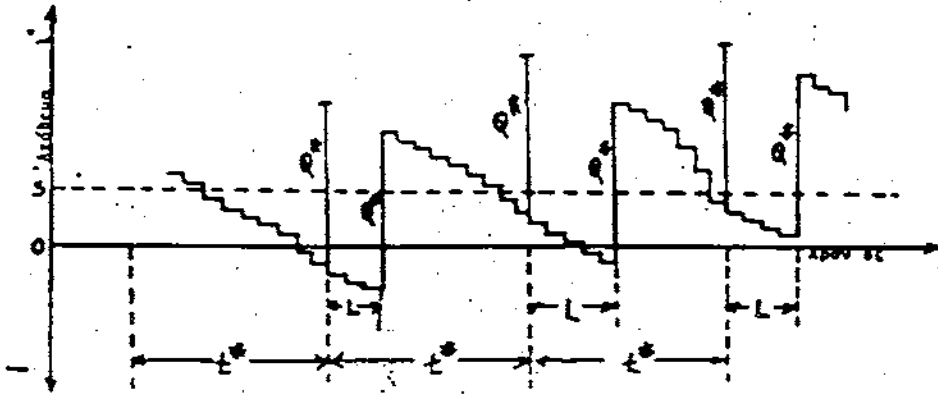
Διάγραμμα 5

(β) Δίνεται μια παραγγελία ώστε το σύνολο του αποθέματος να μην υπερβαίνει το μέγιστο όριο (S) μόνο όταν κατά τον έλεγχο το απόθεμα έχει κατέλθει κάτω ενός ορισμένου ελαχίστου ορίου (s). Στην περίπτωση αυτή απαιτείται ο καθορισμός των άριστων ορίων (S) και (s) και του άριστου χρονικού διαστήματος μεταξύ των διαδοχικών ελέγχων του αποθέματος.



Διάγραμμα 6

(γ) Δίνεται μια παραγγελία ίση με την «οικονομική ποσότητα παραγγελίας» μόνο στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο το απόθεμα έχει κατέλθει κάτω του ελαχίστου ορίου (s). Σ' αυτή την περίπτωση πρέπει να βρεθούν η οικονομική ποσότητα παραγγελίας, το άριστο ελάχιστο όριο (s) και το άριστο χρονικό διάστημα μεταξύ των διαδοχικών ελέγχων του αποθέματος.



Διάγραμμα 7

7. ΑΠΟΘΕΜΑ ΑΣΦΑΛΕΙΑΣ

Απόθεμα ασφαλείας είναι η ποσότητα του ελαχίστου αποθέματος προσαυξημένη όμως κατά ένα ποσοστό για να καλυφθούν απρόβλεπτες καθυστερήσεις στην άφιξη της παραγγελίας ή για να αντιμετωπιστεί απρόβλεπτη αύξηση της ζήτησης του είδους. Το ποσοστό αυτό διαφοροποιείται ανάλογα με το αν το προϊόν προέρχεται από την εσωτερική αγορά ή είναι εισαγωγής με την συνέχεια του προμηθευτή και ανάλογα με την σημασία που έχει στην ροή της διαδικασίας παραγωγής αν υπάρχουν υποκατάστατα).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΚΑΙ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

1. ΕΝΝΟΙΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ – ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

Ελεγκτική είναι μια κριτική εξέταση που επιτυγχάνει να επαληθευτούν οι πληροφορίες που δίνονται από την επιχείρηση προς τους τρίτους. Η επιχείρηση παράγει πληροφορίες, ανάλογα με την δραστηριότητα της, οι οποίες όμως αν δεν ελεγχθούν δεν μπορούν να είναι πάντα αξιόπιστες. Γι' αυτό ο ρόλος της ελεγκτικής είναι πολύ σημαντικός, γενικά για το σύνολο της επιχείρησης αλλά και ειδικά για τα αποθέματα.

Όπως είναι γνωστό στα αποθέματα τηρείται φυσική απογραφή, η οποία παρουσιάζει αρκετά προβλήματα ειδικά σε μεγάλες επιχειρήσεις γι' αυτό το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να επικεντρωθεί σε αυτή. Για να είναι όμως ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου αξιόπιστο θα πρέπει να κάνει βασικούς ελέγχους στις οικονομικές πράξεις, στο προσωπικό, στην οργάνωση κτλ.

Βασικός σκοπός της διαδικασίας του εσωτερικού ελέγχου είναι τα εξής:

- Τα αποθέματα να προστατεύονται από απώλεια κλοπής, σπατάλης, μη εγκριμένης εξόδου και διάφορους άλλους κινδύνους
- Οι κινήσεις των αποθεμάτων να εγκρίνονται από αρμόδια πρόσωπα
- Τα αποθέματα να αποτιμώνται ορθά καθώς και να απογράφονται σωστά.

Η διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου όμως πρέπει να οργανωθεί σωστά και να έχει ορθό αποτέλεσμα. Μερικές προϋποθέσεις για την οργάνωση της διαδικασίας είναι:

- Να χρησιμοποιηθεί έμπιστο και κατάλληλα εκπαιδευμένο προσωπικό
- Οι εργασίες της διακίνησης, της φύλαξης, της λογιστικής καταγραφής και η φυσική απογραφή των αποθεμάτων να γίνονται από διαφορετικά άτομα
- Ύπαρξη ασφάλειας για τον κίνδυνο απαξίωσης
- Σωστός σχεδιασμός και οργάνωση της παραγωγής
- Έλεγχος της ποσότητας των αποθεμάτων κατά την είσοδο και έξοδο από την αποθήκη

2. ΠΙΘΑΝΟΥΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ ΠΟΥ ΕΝΕΧΕΙ Η ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Η λειτουργία των αποθεμάτων μέσα στην επιχείρηση ενέχει έναν πολύ μεγάλο αριθμό κινδύνων. Ο ελεγκτής καλείται να αντιμετωπίσει δύο κινδύνους, την κακή απογραφή των ποσοτήτων των αποθεμάτων και την κακή αποτίμηση τους. Λεπτομερειακά οι πιθανοί κίνδυνοι μπορούν να εμφανιστούν στον παρακάτω πίνακα αξιολόγησης κατά λειτουργία.

Πίνακας I

ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ	ΑΔΥΝΑΜΙΕΣ ΤΟΥ ΥΠΑΡΧΟΝΤΟΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ	ΕΠΙΠΤΩΞΕΙΣ ΑΜΕΣΕΣ ΣΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΚΑΙ ΤΗΝ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΟΥΣ	ΔΕΥΤΕΡΕΥΟΝΤΕΣ ΚΙΝΔΥΝΟΙ ΠΟΥ ΕΧΟΥΝ ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΤΗΝ ΠΟΡΒΑΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ
ΑΓΟΡΕΣ	<ul style="list-style-type: none"> Αγορές όχι με τους άριστους όρους τιμών κλπ. Κακός καταμερισμός των προμηθευτών (εξάρτηση από προμηθευτές) 	<ul style="list-style-type: none"> Υπερεκτίμηση του κόστους αγοράς Επιπτώσεις στις αγορές 	<ul style="list-style-type: none"> Μείωση του ποσοστού κέρδους Κίνδυνος διακοπής της προμήθειας αποθεμάτων
	<ul style="list-style-type: none"> Αγορές επιπλέον των τρέχουσων αναγκών 	<ul style="list-style-type: none"> Κόστος αποθήκευσης υπερβολικό Υποτίμηση και γήρανση πώγωμα των αποθεμάτων 	<ul style="list-style-type: none"> Ανισορροπία της οικονομικής δομής του Ισολογισμού
	<ul style="list-style-type: none"> Ελαττώματα στη διαδικασία παρακολούθησης των παραγγελιών 		<ul style="list-style-type: none"> Έλλειψη αποθεμάτων Κίνδυνος πληρωμής ρητρών ή αποζημιώσεων για καθυστερήσεις παραδόσεων
ΠΑΡΑΛΑΒΗ	<ul style="list-style-type: none"> Μη ορθή μέτρηση κατά την παραλαβή 	<ul style="list-style-type: none"> Ανεπάρκεια ή υπερεπάρκεια των πραγμάτων υπαρχόντων με τα εμφανιζόμενα στα λογιστικά βιβλία 	<ul style="list-style-type: none"> Πθανές απώλειες ή διαφυγόντα κέρδη
	<ul style="list-style-type: none"> Απόδοση αγαθών που δεν είχαν παραγγελθεί 	<ul style="list-style-type: none"> Υπαρξη ακινήτων αποθεμάτων Αποξίωση αποθεμάτων 	<ul style="list-style-type: none"> Πρόσθετο κόστος επιστροφής των επιπλέον αποθεμάτων στους προμηθευτές
	<ul style="list-style-type: none"> Μεσολητήματα στη διαδικασία ελέγχου ποιότητας 	<ul style="list-style-type: none"> Αγαθά ακατάλληλα για την παραγωγή Επιστροφές από πελάτες Αγαθά που δεν πρόκειται να πωληθούν 	<ul style="list-style-type: none"> Σύνταξη πιστωτικών σημειωμάτων Δημιουργία επισφαλών απαιτήσεων και απώλειες πελατών
ΑΠΟΘΗΚΕΥΣΗ	<ul style="list-style-type: none"> Αμελής συντήρηση Ανεπαρκής προστασία των αποθεμάτων 	<ul style="list-style-type: none"> Αποξίωση αποθεμάτων Υπερβολικό ποσοστό φουρών Απώλειες και κλοπές 	<ul style="list-style-type: none"> Αύξηση του κόστους πωληθέντων Συνέπαιες στο δείκτη κυκλοφοριακής ταχύτητας αποθεμάτων
	<ul style="list-style-type: none"> Μεσολητήματα στη διαδικασία καταγραφής στο βιβλίο αποθήκης 	<ul style="list-style-type: none"> Ανεπάρκεια ή υπερεπάρκεια των πραγμάτων υπαρχόντων σε σχέση με τα υπόλοιπα των λογαριασμών 	<ul style="list-style-type: none"> Υπαρξη απωλειών και διαφυγόντων κερδών Κίνδυνος υπεραποθεμάτων ή ελλείψεων
ΠΑΡΑΓΩΓΗ	<ul style="list-style-type: none"> Μεσολητήματα στη διαδικασία προσδιορισμού των αναγκών Ανεπαρκής σχεδιασμός αποθήκευσης παραγωγής ελαττωματική 	<ul style="list-style-type: none"> Αποτίμηση των αποθεμάτων σε κόστος που δεν είναι πραγματικό Υπό ή υπερεκτίμηση του αποτελέσματος 	<ul style="list-style-type: none"> Αργαπορία παραγωγής πρόσθετο κόστος
ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΑΡΑΔΟΣΗ	<ul style="list-style-type: none"> Ποσότητες όχι σύμφωνες με τις παραγγελίες Αργαπορία παράδοσης 	<ul style="list-style-type: none"> Ανεπάρκεια ή υπερεπάρκεια υπαρχόντων σε σχέση με τα υπόλοιπα των λογαριασμών 	<ul style="list-style-type: none"> Εμπορικά κίνδυνοι

3. ΦΥΣΙΚΗ ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΚΑΙ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

Η φυσική απογραφή είναι μια διαδικασία που διενεργείται μόνο μία φορά το χρόνο και γι' αυτό ο ελεγκτής θα πρέπει να είναι κατάλληλα προετοιμασμένος ώστε να παρέμβει αποτελεσματικά. Ο ελεγκτής θα πρέπει:

1. Να έχει κάνει τέλεια προετοιμασία και να έχει καταστρώσει το πρόγραμμα εργασίας πολύ νωρίτερα από την ημερομηνία απογραφής. Να έχει στην κατοχή του τη διαδικασία απογραφής που έχει θεσπίσει η επιχείρηση και την έχει αξιολογήσει. Σχηματικά έχει ως εξής:
 2. Να επαληθεύει το σύνολο των επαληθευομένων με σωστές δειγματοληψίες. Να επιβλέπει τα μετά την απογραφή γεγονότα και να ελέγχει τα παράλληλα στοιχεία, με την φυσική απογραφή, που είναι ο διαχωρισμός των χρήσεων, οι πιθανές υποτιμήσεις των αποθεμάτων και ο έλεγχος της ποιότητας και της ποσότητάς τους.
 3. Πιθανοί κίνδυνοι κατά την φυσική απογραφή. Στο προσωπικό που είναι επιφορτισμένο με την απογραφή θα πρέπει να γίνεται διαχωρισμός των εξουσιών. Η ημερομηνία και η διάρκεια της απογραφής είναι πολύ σημαντική για τα αποτελέσματα της. Η διάρκεια της πρέπει να είναι όσο το δυνατόν πιο σύντομη και η καλύτερη ημερομηνία είναι αυτή του κλεισίματος των λογαριασμών.
- Πρέπει να υπάρχει διαχωρισμός των χώρων της απογραφής σε τομείς έτσι ώστε ο ελεγκτής να μπορεί να ελέγχει πιο εύκολα. Ο ελεγκτής

θα πρέπει να περνάει πολλές φορές από κάθε τομέα έτσι ώστε να μην μεταφέρονται από τον ένα τομέα στον άλλο.

- Προσδιορισμός σε ποια αποθέματα θα γίνει απογραφή.
 - α. Να προσδιορίζει αν έχει εμπορεύματα σε αποθήκες τρίτων
 - β. Αν τα αποθέματα βρίσκονται σε χώρους παράδοσης ή παραλαβής
 - γ. Αν έχει αποθέματα σε κατάσταση TRANSIT που βρίσκονται σε χώρους τελωνίων
 - δ. Αποθέματα παλιά ή ελαττωματικά
 - ε. Αποθέματα σε ενέχυρο ή εγγύηση

Όλα τα παραπάνω εμπορεύματα συμπεριλαμβάνονται στην απογραφή όχι όμως και τα εμπορεύματα τρίτων σε αποθήκες της επιχείρησης.

- Η διαδικασία διαχωρισμού των χρήσεων που επιτυγχάνεται με το κλείσιμο της επιχείρησης. Συγκεκριμένα, κατά τη διάρκεια της απογραφής σταματάει η παραγωγή, οι παραλαβές, οι παραδόσεις και οι εσωτερικές μετακινήσεις των αποθεμάτων
- Τα δικαιολογητικά μέτρησης (Φύλλα και δελτία) που χρησιμοποιούνται κατά την απογραφή πρέπει να είναι:
 - α. Προσαρμοσμένα στη μορφή της επιχείρησης
 - β. Προαριθμημένα και θεωρημένα
 - γ. Συμπληρωμένα με ανεξίτηλο μελάνι
 - δ. Θεωρημένα και υπογεγραμμένα από τον συντάκτη τους
 - ε. Να διατηρούνται για πιθανό επανέλεγχο

- Να ελέγχει αν η διαρκής απογραφή και η φυσική απογραφή συμφωνούν ή όχι και να εξακριβώσει τους λόγους σε περίπτωση που δεν συμφωνούν

4. ΔΙΑΧΩΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ. ΠΙΘΑΝΑ ΛΑΘΗ ΚΑΙ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΣΤΟΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ ΚΑΙ ΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ

ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΤΗΣ ΜΕΤΑΚΙΝΗΣΗΣ ΤΩΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΩΝ ΣΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ

		ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ ΠΟΥ ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΣΤΗΝ ΑΠΟΓΡΑΦΗ		ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΣΤΗΝ ΑΠΟΓΡΑΦΗ	
		Λογιστική εγγραφή πριν την απογραφή	Λογιστική εγγραφή μετά την απογραφή	Λογιστική εγγραφή πριν την απογραφή	Λογιστική εγγραφή μετά την απογραφή
ΑΓΟΡΕΣ	Παραλαβή πριν την απογραφή	Κανονική	Αυξημένα αποτελέσματα	Μειωμένα αποτελέσματα	Υποτιμημένος ισολογισμός
	Παραλαβή μετά την απογραφή	Υπερτιμημένος ισολογισμός Αυξημένες αγορές	Αυξημένα αποτελέσματα	Μειωμένα αποτελέσματα	Κανονικά
ΠΩΛΗΣΕΙΣ	Παράδοση πριν την απογραφή	Αυξημένα αποτελέσματα	Ισολογισμός	Κανονικά	Μειωμένα αποτελέσματα
	Παράδοση μετά την απογραφή	Αυξημένα αποτελέσματα	Κανονικά	Ισολογισμός	Μειωμένα αποτελέσματα

Η σημασία του διαχωρισμού των χρήσεων και οι επιπτώσεις στον ισολογισμό και στα αποτελέσματα χρήσης

Έστω ότι έχουμε:

Αγορές	800		
Πωλήσεις		1100	
T.A.	200		M.A. 500

Και στις 31/12 γίνεται αγορά 200.

Θα δούμε τις επιπτώσεις που θα έχει στα αποτελέσματα και στον ισολογισμό ανάλογα με τον τρόπο που θα το χειριστεί η επιχείρηση.

1. Από τη στιγμή που έγινε λογιστική εγγραφή αγοράς πριν την απογραφή, εμφανίζονται αυξημένες οι αγορές κατά 200. Επειδή τα εμπορεύματα περιλαμβάνονται στην απογραφή θα έχουμε αυξημένο τελικό απόθεμα κατά 200 και όλα αυτά επειδή η παραλαβή έγινε πριν την απογραφή. Επομένως:

Αγορές	1000	Πωλήσεις	1100
Τ.Α.	<u>400</u>	Κ.Π.	<u>600</u>
Κ.Π.	600	Μ.Α.	500

Δηλαδή όλα έγιναν κανονικά.

2. Όλα έγιναν όπως στην προηγούμενη περίπτωση μόνο που η λογιστική εγγραφή έγινε μετά την απογραφή. Οπότε οι αγορές εμφανίζονται μειωμένες επομένως

Αγορές	800	Πωλήσεις	1100
Π.Α.	<u>400</u>	Κ.Π.	<u>400</u>
Κ.Π.	400		700

Δηλαδή εμφανίζουμε αυξημένο αποτέλεσμα.

3. Η λογιστική έγινε πριν την απογραφή οπότε οι αγορές είναι αυξημένες κατά 200. Όμως τα εμπορεύματα δεν περιλαμβάνονται στην απογραφή, ενώ έχουν παραληφθεί τότε

Αγορές	1000	Πωλήσεις	1100
Τ.Α.	<u>200</u>	Κ.Π.	<u>800</u>
Κ.Π.	800		300

Δηλαδή εμφανίζουμε μειωμένο αποτέλεσμα.

4. Στην περίπτωση αυτή η παραλαβή των εμπορευμάτων γίνεται πριν την απογραφή, όμως δεν περιλαμβάνονται στην απογραφή, με συνέπεια μειωμένο τελικό απόθεμα αλλά και μειωμένες αγορές γιατί η λογιστική

εγγραφή γίνεται μετά την απογραφή. Επομένως δεν υπάρχει καμία περίπτωση στο αποτέλεσμα, αλλά στον ισολογισμό όπου τα εμπορεύματα και οι προμηθευτές εμφανίζονται υποτιμημένα. Οπότε εμφανίζεται υποτιμημένος και ο ισολογισμός.

5. Χωρίς να έχουμε στην κυριότητα μας τα εμπορεύματα τα έχουμε συμπεριλάβει στην απογραφή και έχουμε κάνει και λογιστική εγγραφή. Επομένως δεν έχουμε καμία επίπτωση στο αποτέλεσμα, αλλά στον ισολογισμό όταν τα εμπορεύματα και οι προμηθευτές εμφανίζονται υπερτιμημένοι. Οπότε εμφανίζεται υπερτιμημένος και ο ισολογισμός.

6. Τα εμπορεύματα τα περιλαμβάνουμε στην απογραφή και κάνουμε λογιστική εγγραφή για αυτά ενώ δεν τα έχουμε παραλάβει και τα παραλαμβάνουμε μετά την απογραφή. Επομένως εμφανίζουμε αυξημένες αγορές και αυξημένο τελικό απόθεμα.

Άρα	Αγορές	800	Πωλήσεις	1100
	Τ.Α.	<u>400</u>	Κ.Π.	<u>400</u>
	Κ.Π.	400	Μ.Α.	700

Δηλαδή εμφανίζουμε αυξημένο αποτέλεσμα

7. Ενώ δεν έχουμε στην κυριότητά μας τα εμπορεύματα και σωστά δεν τα περιλαμβάνουμε στην απογραφή, κάνουμε λογιστική εγγραφή πριν την απογραφή. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα να εμφανίζονται αυξημένες οι αγορές. Άρα:

Αγορές	1000	Πωλήσεις	1100
Τ.Α.	<u>200</u>	Κ.Π.	<u>800</u>
Κ.Π.	800	Μ.Α.	300

Δηλαδή εμφανίζουμε μειωμένο αποτέλεσμα.

8. Σε αυτό την περίπτωση όλα γίνονται κανονικά

ΠΩΛΗΣΕΙΣ

Έτσι ότι έχουμε	Αγορές	800
	Τ.Α.	400
	Πωλήσεις	1000

Και γίνεται πώληση 200

9. Από τη στιγμή που έχουμε παραδόσει τα εμπορεύματα πριν την απογραφή σωστά έχουμε κάνει και τη λογιστική εγγραφή πριν την απογραφή. Όμως αν περιλαμβάνονται τα εμπορεύματα στην απογραφή έχουμε αυξημένα τελικό απόθεμα και αλλοιώνουν τα αποτελέσματα.

Άρα	Αγορές	800	Πωλήσεις	1200
	Τ.Α.	<u>400</u>	Κ.Π.	<u>400</u>
	Κ.Π.	400	Μ.Α.	800

Δηλαδή εμφανίζουμε αυξημένο αποτέλεσμα.

10. Ενώ η παράδοση των εμπορευμάτων έχει γίνει μετά την απογραφή, τα εμπορεύματα τα παραλαμβάνουμε στην απογραφή οπότε εμφανίζονται αυξημένα κατά 200. Η λογιστική εγγραφή γίνεται μετά την απογραφή οπότε στον ισολογισμό οι πωλήσεις εμφανίζονται μειωμένες. Άρα μειωμένοι και οι πελάτες οπότε εμφανίζουμε λάθος εικόνα του ισολογισμού.

Όλα έγιναν κανονικά: Δηλαδή:

Αγορές	300	Πωλήσεις	1200
Τ.Α.	<u>200</u>	Κ.Π.	<u>600</u>
Κ.Π.	600	Μ.Α.	600

12. Η παράδοση έγινε πριν την απογραφή και δεν περιλαμβάνουμε τα εμπορεύματα στην απογραφή επομένως το τελικό απόθεμα μειώνεται

κατά 200. Η λογιστική εγγραφή γίνεται μετά την απογραφή, άρα οι πωλήσεις εμφανίζονται μειωμένες κατά 200.

Δηλαδή:	Αγορές	800	Πωλήσεις	1000
	ΤΑ	<u>200</u>	Κ.Π.	<u>600</u>
	Κ.Π.	600	Ν.Α.	400

Άρα εμφανίζουμε μειωμένο αποτέλεσμα.

13. Η παράδοση έγινε μετά την απογραφή οπότε σωστά περιλάμβανε τα εμπορεύματα στην απογραφή. Η λογιστική εγγραφή όμως έγινε πριν, οπότε εμφανίζουμε αυξημένες πωλήσεις κατά 200. Άρα

Αγορές	800	Πωλήσεις	1200
Τ.Α.	<u>400</u>	Κ.Π.	<u>400</u>
Κ.Π.	400	Μ.Α	800

Δηλαδή εμφανίζουμε αυξημένο αποτέλεσμα.

14. Όλα έγιναν κανονικά

15. Από τι στιγμή που η παράδοση γίνεται μετά την απογραφή κανονικά τα εμπορεύματα θα έπρεπε να περιλαμβάνονται στην απογραφή. Όμως δεν περιλαμβάνονται και έτσι εμφανίζουμε μειωμένο τελικό απόθεμα. Η λογιστική εγγραφή έγινε λάθος πριν την απογραφή οπότε εμφανίζονται αυξημένες οι πωλήσεις. Άρα εμφανίζουμε και λανθασμένη εικόνα του ισολογισμού.

16. Παραδίδουμε τα εμπορεύματα μετά την απογραφή αλλά δεν τα περιλαμβάνουμε στην απογραφή οπότε έχουμε μειωμένο τελικό απόθεμα. Η λογιστική εγγραφή ορθά γίνεται μετά την απογραφή.

Άρα:	Αγορές	800	Πωλήσεις	1000
	ΤΑ	<u>200</u>	Κ.Π.	<u>600</u>
	Κ.Π.	600	Μ.Α.	400

Δηλαδή εμφανίζουμε μειωμένο αποτέλεσμα.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Αρτίκης Γεώργιος Π. (Σταμούλης)
«Χρηματοοικονομική διοίκηση: αποφάσεις επενδύσεων»
- Δερβιτσιώτης Κώστας (Αφοί Κυριακίδη)
«Συστήματα Αποθεμάτων»
- Ζαφειρόπουλος Γεώργιος
«Χρηματοδότηση επιχειρήσεων»
- Κοντάκος Γ. Αριστοτέλης (ΕΛΛΗΝ)
«Γενική Λογιστική»
- Μηλιώνης Α. - Παπαδάτου Θ. (ΤΕΙ ΠΑΤΡΑΣ)
«Ελεγκτική: Βασικές έννοιες και εφαρμογές»
- Παπαδημητρίου Δημήτριος Α. (Παπαζήσης)
«Η διοίκηση των αποθεμάτων»
- Πετρίδης Νικόλαος
«Γενική Λογιστική II»
- Σακέλλης Εμμ. Γ. (Πάμισος).
«Το ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο»
- Σιφνιώτης Κωνσταντίνος Χ. (Παπαζήση)
«Logistics Managements: Θεωρία και πράξη»
- Τζωρτζάκης Κώστας Μ. (Rosili)
«Μαρκετινγκ λιανικού εμπορίου»

