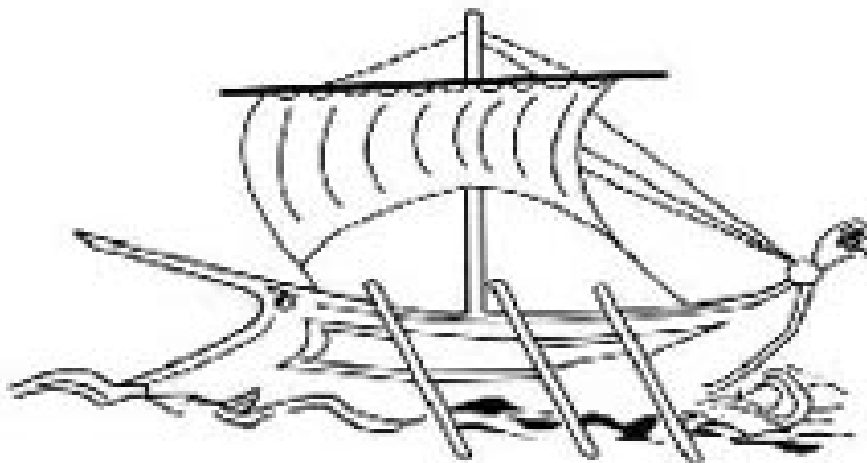


ΘΕΜΑ

Ο ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ
ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ
ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΚΑΙ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ
ΠΡΟΤΥΠΑ (Δ.Λ.Π. – I.A.S.2)



Τεχνολογικό Εκπαιδευτικό Ίδρυμα
Τ.Ε.Ι. ΠΕΙΡΑΙΑ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: ΠΑΠΑΔΕΑΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΗΣ: ΜΠΑΜΠΟΥΛΗΣ ΘΕΟΦΙΛΟΣ
ΑΜ: 11913

ΠΕΙΡΑΙΑΣ 2013

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Σελ.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	4
---------------	---

ΜΕΡΟΣ Α

Ο ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: Περιεχόμενο και εννοιολογικοί προσδιορισμοί των αποθεμάτων

1.1. Περιεχόμενο αποθεμάτων.....	6
1.2. Εννοιολογικοί προσδιορισμοί των αποθεμάτων.....	6

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: Τρόπος αναπτύξεως και λειτουργία των λογαριασμών αποθεμάτων

2.1. Τρόπος αναπτύξεως των λογαριασμών αποθεμάτων.....	8
2.2. Λειτουργία λογαριασμών αποθεμάτων.....	8

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: Αγορές και απογραφή αποθεμάτων

3.1. Αγορές.....	11
3.2. Εκπτώσεις αγορών.....	12
3.3. Προϋπολογισμένες αγορές.....	12
3.4. Αγορές από το εσωτερικό.....	13
3.5. Αγορές από το εξωτερικό.....	13
3.6. Απογραφή.....	14

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: Αποτίμηση αποθεμάτων απογραφής

4.1. Τιμές που πρέπει να εφαρμόζονται για την αποτίμηση των αποθεμάτων της απογραφής.....	16
4.2. Εννοιολογικός προσδιορισμός των τιμών που εφαρμόζονται για την αποτίμηση των αποθεμάτων.....	16
4.3. Η αποτίμηση των συμπαραγωγών προϊόντων.....	17
4.4. Η αποτίμηση των ελαττωματικών προϊόντων.....	17
4.5. Η αποτίμηση των αποθεμάτων που δεν παρακολουθούνται με το σύστημα της διαρκούς απογραφής.....	18

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: Μέθοδοι υπολογισμού της τιμής κτήσης και του ιστορικού κόστους παραγωγής

5.1. Μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους.....	19
5.2. Μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων.....	20
5.3. Μέθοδος πρώτης εισαγωγής – πρώτης εξαγωγής (F.I.F.O.).....	21
5.4. Μέθοδος τελευταίας εισαγωγής – πρώτης εξαγωγής (L.I.F.O.).....	22
5.5. Μέθοδος του βασικού αποθέματος.....	23
5.6. Μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους.....	24

5.7. Μέθοδος του πρότυπου κόστους.....	25
5.8. Αλλαγή της μεθόδου υπολογισμού της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής.....	26

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: Σχέδιο Λογαριασμών Γενικής Λογιστικής

Δεύτερη ομάδα – Αποθέματα.....	28
--------------------------------	----

ΜΕΡΟΣ Β

Ο ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: Σκοπός και ορισμοί

7.1. Σκοπός – Πεδίο εφαρμογής.....	33
7.2. Ορισμοί.....	33

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8: Συνθετικά στοιχεία του κόστους αποθεμάτων και αποτίμηση αποθεμάτων

8.1. Συνθετικά στοιχεία του κόστους αποθεμάτων.....	35
8.2. Τεχνικές μετρήσεως του κόστους.....	36
8.3. Κοστολογικές μέθοδοι.....	36
8.4. Αποτίμηση των αποθεμάτων.....	36
8.5. Καταχώρηση στα αποτελέσματα.....	37
8.6. Γνωστοποιήσεις.....	37

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9: Αναφορές για τα αποθέματα σε άλλα Δ.Λ.Π. και διερμηνείες

9.1. Αναφορές για τα αποθέματα σε άλλα Δ.Λ.Π.....	38
9.2. Αναφορές για τα αποθέματα σε διερμηνείες.....	38

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10: Παραδείγματα

10.1. Παράδειγμα που απεικονίζει την λογιστική της υποτίμησης των αποθεμάτων..	39
10.2. Παράδειγμα αποτίμησης αποθέματος.....	39
10.3. Παράδειγμα που εμφανίζει τον τρόπο λειτουργίας των μεθόδων αποτιμήσεως.	40

ΜΕΡΟΣ Γ

ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΧΕΙΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΚΑΙ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ

Ομοιότητες και διαφορές από τον λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων σύμφωνα με τα ελληνικά και τα διεθνή πρότυπα.....	42
---	----

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	44
-------------------	----

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Τα λογιστικά σχέδια νομοθετημένα ή μη, όχι μόνο αποτελούν ένα άλμα εις την ανάπτυξη της Λογιστικής, αλλά κυρίως αποφασιστικό σταθμό εις την αναγνώριση του πραγματικού ρόλου αυτής εντός της κοινωνικής οικονομίας.

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο καθιερώθηκε στην Ελλάδα με το Ν. 1041/1980 (άρθρα 47, 48 και 49) και με τα άρθρα αυτά καθορίστηκε η έννοια και ο σκοπός του. Το Ε.Γ.Λ.Σ. είναι εναρμονισμένο με την 4^η Οδηγία της Ε.Ο.Κ. (Ευρωπαϊκής Ένωσης), η οποία καθορίζει το περιεχόμενο και τη δομή των οικονομικών καταστάσεων.

Σύμφωνα με την Οδηγία αυτή προσαρμόστηκαν ο Ν. 2190/1920 “Περί Ανώνυμων Εταιριών” και ο Ν. 3190/1995 “Περί Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης”, όπου ο νομοθέτης παραπέμπει στο Ε.Γ.Λ.Σ. για να ρυθμίσει το περιεχόμενο του Ισολογισμού, του λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως και του Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων καθώς και για τους κανόνες αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων.

Με το Ν. 1882/1990 (άρθρο 7) το Ε.Γ.Λ.Σ. τέθηκε σε υποχρεωτική εφαρμογή από τις εταιρίες που ελέγχονται από τους Ορκωτούς Ελεγκτές και με το Π.Δ. 186/1992 η υποχρεωτική εφαρμογή επεκτάθηκε σε όλους τους επιτηδευματίες που τηρούσαν Γ’ κατηγορίας βιβλία υποχρεωτικά ή προαιρετικά.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (International Accounting Standards - IAS) είναι λογιστικές πρακτικές υπό τη μορφή νόμων με τους οποίους καλούνται να εναρμονιστούν υποχρεωτικά οι ελληνικές επιχειρήσεις, μετά από κοινοτική οδηγία. Μετά από μια μικρή καθυστέρηση στην επιτακτικότητα της εφαρμογής τους, καθίστανται υποχρεωτικά από το 2005 και έπειτα, αρχικώς για τις εισηγμένες αλλά και σε λοιπές εταιρίες.

Τα Δ.Λ.Π. εμπλουτίζονται με οδηγίες που αλλάζουν τον αρχικό αυστηρώς λογιστικό τους προσανατολισμό και είναι πλέον γνωστά ως Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRS). Τα πρότυπα εκδόθηκαν την περίοδο 1973 – 2001 από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB).

Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (όπως μετονομάστηκαν τον Απρίλιο του 2001 τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα) δημιουργήθηκαν για να απεικονίζουν τα οικονομικά στοιχεία κάθε επιχείρησης με επιστημονική ακρίβεια και ορθότητα, για να μπορούν οι οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων να καταστούν αξιόπιστες και συγκρίσιμες όχι μόνο στη χώρα μας, αλλά και σε διεθνές επίπεδο.

Η χρήση των Δ.Π.Χ.Π. θα επιφέρει σημαντικές αλλαγές στις ισχύουσες λογιστικές αρχές, ενώ από την άλλη η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων θα στηρίζεται με βασική φιλοσοφία την παρουσίαση της πραγματικής εικόνας της χρηματοοικονομικής κατάστασης, των αποτελεσμάτων και των ταμειακών ροών της επιχείρησης, ώστε να εκτιμάται η δυνατότητά της να συνεχίσει την επιχειρηματική της δραστηριότητα ως ενεργή οικονομική μονάδα (βιωσιμότητα) και να εξυπηρετούνται οι ανάγκες πληροφόρησης των χρηστών (επενδυτές και κάθε ενδιαφερόμενος τρίτος).

Οι φορολογικές και λοιπές διατάξεις δε συνυπολογίζονται όσον αφορά στην οικονομική αποτύπωση των δεδομένων μιας επιχείρησης όταν αυτή στηρίζεται στα ΔΛΠ. Με την εφαρμογή τους λοιπόν θα πρέπει να προστεθεί και να εφαρμοστεί επιπλέον η έννοια της φορολογικής αναμόρφωσης. Για το σκοπό αυτό απαιτείται η χρήση του αποτελέσματος των Οικονομικών Καταστάσεων βάσει των ΔΛΠ και η αναμόρφωση σε φορολογικά αποτελέσματα βάσει των φορολογικών διατάξεων.

Μέχρι σήμερα, η IASC έχει εκδώσει συνολικά 41 πρότυπα. Η επικέντρωσή της παραμένει στα ουσιώδη στοιχεία, (material items) κατά την έκδοση των ΔΛΠ. Προσπαθεί να γίνουν τα ΔΛΠ τόσο κατανοητά, ώστε να μπορούν να εφαρμοστούν αποτελεσματικά σε παγκόσμια βάση. Τα πρότυπα αναθεωρούνται συνεχώς, λαμβάνοντας υπόψη την τρέχουσα κατάσταση, γι' αυτό και ορισμένα από αυτά έχουν εκδοθεί στο παρελθόν και έχουν αντικατασταθεί με αναθεωρημένα ή καινούργια πρότυπα.

Η παρούσα εργασία ασχολείται με τον λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων σύμφωνα με τα Ελληνικά και τα Διεθνή Πρότυπα και απαρτίζεται από τρία μέρη.

Στο πρώτο μέρος αναλύεται ο λογιστικός χειρισμός των αποθεμάτων σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και αποτελείται από έξι κεφάλαια.

Το πρώτο κεφάλαιο αναφέρεται στο περιεχόμενο και τους εννοιολογικούς προσδιορισμούς των αποθεμάτων. Το δεύτερο κεφάλαιο ασχολείται με τους τρόπους αναπτύξεως και λειτουργίας των λογαριασμών αποθεμάτων. Το τρίτο κεφάλαιο αναφέρεται στις αγορές και στην απογραφή των αποθεμάτων. Το τέταρτο κεφάλαιο αναφέρεται στην αποτίμηση των αποθεμάτων απογραφής. Το πέμπτο κεφάλαιο ασχολείται με τις μεθόδους της τιμής κτήσης και του ιστορικού κόστους παραγωγής και στο έκτο κεφάλαιο παρουσιάζεται το Σχέδιο Λογαριασμών Γενικής Λογιστικής για την 2η Ομάδα – Αποθέματα.

Στο δεύτερο μέρος αναλύεται ο λογιστικός χειρισμός των αποθεμάτων σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και προστίθενται άλλα τέσσερα κεφάλαια.

Στο έβδομο κεφάλαιο περιγράφονται ο σκοπός και οι ορισμοί. Το όγδοο ασχολείται με τα συνθετικά στοιχεία του κόστους αποθεμάτων και την αποτίμηση των αποθεμάτων. Το ένατο κεφάλαιο αναφέρεται στις αναφορές για τα αποθέματα σε άλλα Δ.Λ.Π. και διερμηνείες και στο δέκατο και τελευταίο κεφάλαιο παρουσιάζονται κάποια παραδείγματα σχετικά με τον λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων.

Στο τρίτο μέρος παρουσιάζονται οι ομοιότητες και οι διαφορές από τον λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων σύμφωνα με τα Ελληνικά και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

ΜΕΡΟΣ Α

Ο ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: Περιεχόμενο και εννοιολογικοί προσδιορισμοί των αποθεμάτων

1.1. Περιεχόμενο αποθεμάτων

Αποθέματα είναι τα υλικά αγαθά που ανήκουν στην οικονομική μονάδα τα οποία:

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

1.2. Εννοιολογικοί προσδιορισμοί των αποθεμάτων

Στην ομάδα 2 παρακολουθούνται τα αποθέματα της οικονομικής μονάδας που προέρχονται, είτε από απογραφή, είτε από αγορά, είτε από ιδιοπαραγωγή και, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, είτε από ανταλλαγή, είτε από εισφορά σε είδος, είτε από δωρεά.

Στην ομάδα 2 περιλαμβάνονται οι εξής μερικότερες κατηγορίες αποθεμάτων:

α. Εμπορεύματα (λογαριασμός 20): Είναι τα υλικά αγαθά (αντικείμενα, ύλες, υλικά) που αποκτούνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό να μεταπωλούνται στην κατάσταση που αγοράζονται.

β. Έτοιμα προϊόντα (λογαριασμός 21): Είναι τα υλικά αγαθά που παράγονται, κατασκευάζονται ή συναρμολογούνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό την πώληση τους.

γ. Ημιτελή προϊόντα (λογαριασμός 21): Είναι τα υλικά αγαθά που μετά από κατεργασία σε ορισμένο στάδιο (ή στάδια), είναι έτοιμα για παραπέρα βιομηχανοποίηση (ή κατεργασία) ή για πώληση στην ημιτελή τους κατάσταση.

δ. **Υποπροϊόντα (λογαριασμός 22):** Είναι τα υλικά αγαθά (προϊόντα) που παράγονται μαζί με τα κύρια προϊόντα, σε διάφορα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας, από τις ίδιες πρώτες ύλες και βοηθητικές ύλες. Τα υποπροϊόντα επαναχρησιμοποιούνται από την οικονομική μονάδα σαν πρώτη ύλη ή πωλούνται αυτούσια.

ε. **Υπολείμματα (λογαριασμός 22):** Είναι τα 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 (λογαριασμός 22) εντάσσονται και τα ακατάλληλα για βιομηχανοποίηση ή κανονική αξιοποίηση διάφορα υλικά ή έτοιμα ή ημιτελή προϊόντα.

στ. **Παραγωγή σε εξέλιξη (λογαριασμός 23):** Είναι πρώτες ύλες, βοηθητικά υλικά, ημιτελή προϊόντα και άλλα στοιχεία κόστους (π.χ. εργασία, γενικά βιομηχανικά έξοδα) τα οποία κατά τη διάρκεια της χρήσεως ή στο τέλος αυτής, κατά την απογραφή, βρίσκονται στο κύκλωμα της παραγωγικής διαδικασίας για κατεργασία.

ζ. **Πρώτες και βοηθητικές ύλες (λογαριασμός 24):** Είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτάει με σκοπό τη βιομηχανική επεξεργασία ή συναρμολόγησή τους για την παραγωγή ή κατασκευή προϊόντων.

η. **Υλικά συσκευασίας (λογαριασμός 24):** Είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική ομάδα αποκτάει με σκοπό την χρησιμοποίησή τους για την συσκευασία των προϊόντων της, ώστε τα τελευταία να φτάνουν στην κατάσταση εκείνη στην οποία είναι δυνατό ή σκόπιμο να προσφέρονται στην πελατεία.

θ. **Αναλώσιμα υλικά (λογαριασμός 25):** Είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτάει με προορισμό την ανάλωση τους για συντήρηση του πάγιου εξοπλισμού της και γενικά για την εξασφάλιση των αναγκαίων συνθηκών λειτουργίας των κύριων και βοηθητικών υπηρεσιών της.

ι. **Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων (λογαριασμός 26):** Είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτάει με σκοπό την ανάλωση τους για συντήρηση και επισκευή του πάγιου εξοπλισμού της.

κ. **Είδη συσκευασίας (λογαριασμός 28):** Είναι τα υλικά μέσα που χρησιμοποιούνται από την οικονομική μονάδα για τη συσκευασία εμπορευμάτων ή προϊόντων της και παραδίδονται στους πελάτες μαζί με το περιεχόμενό τους. Τα είδη συσκευασίας είναι επιστρεπτέα, ανάλογα με τη συμφωνία που γίνεται κατά την πώληση σχετικά με την επιστροφή τους ή μη.

Πρώτες και βοηθητικές ύλες, υλικά συσκευασίας, αναλώσιμα υλικά, ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων και είδη συσκευασίας που αγοράζονται από την οικονομική μονάδα με σκοπό να μεταπωλούνται, θεωρούνται σαν εμπορεύματα ή έτοιμα προϊόντα και παρακολουθούνται, αντίστοιχα, στους λογαριασμούς 20 ή 21.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: Τρόπος αναπτύξεως και λειτουργία των λογαριασμών αποθεμάτων

2.1. Τρόπος αναπτύξεως των λογαριασμών αποθεμάτων

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

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

Ακολουθεί, ενδεικτικά, η ανάπτυξη του λογαριασμού 20:

20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ

20.00 Είδος Α΄

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

20.01 Είδος Β΄

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

20.02 Είδος Γ΄

κ.ο.κ.

20.98 Εκπτώσεις αγορών (για περισσότερα από ένα είδη)

20.99 Προϋπολογισμένες αγορές (Λ/58.14)

Το τελευταίο όριο ανάλυσεως για καθένα από τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς 20 – 28 είναι η μερίδα αποθήκης, εκτός αν οι μερίδες αποθήκης (διαρκής απογραφή) εξυπηρετούνται στην ομάδα 9 της αναλυτικής λογιστικής (οικείοι υπολογαριασμοί του λογαριασμού 94 “αποθέματα”).

2.2. Λειτουργία λογαριασμών αποθεμάτων

Οι λογαριασμοί 20 – 28 λειτουργούν σύμφωνα με τα παρακάτω:

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

επιστροφών και των εκτός τιμολογίου εκπτώσεων, αγορών της χρήσεως και χρεώνονται, με πίστωση του αυτού λογαριασμού 80.00, με την αξία των τελικών αποθεμάτων, όπως η αξία αυτή προκύπτει κατά την αποτίμησή τους.

Ειδικά για τα επιστρεπτέα από τους πελάτες είδη συσκευασίας ορίζονται τα εξής:

α. Όταν η αξία τους περιλαμβάνεται στο τιμολόγιο πώλησεως (η στο δελτίο λιανικής πώλησεως), χρεώνεται με αυτήν ο λογαριασμός 30.00 “πελάτες εσωτερικού” (ή 30.01 ή 30.02 ή 30.03 ή 38.00), με πίστωση του λογαριασμού 30.07 “πελάτες αντίθετος λογαριασμός αξίας ειδών συσκευασίας”. Κατά την επιστροφή στην οικονομική μονάδα των ειδών συσκευασίας ενεργείται αντίστροφη εγγραφή. Σε περίπτωση που τα τιμολογημένα είδη συσκευασίας δεν επιστρέφονται μέσα στην καθορισμένη προθεσμία, χρεώνεται ο λογαριασμός 30.07, με την αξία με την οποία προηγούμενα είχε πιστωθεί, και πιστώνεται ο οικείος υπολογαριασμός “πωλήσεις ειδών συσκευασίας” του 72.

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

γ. Τα ποσά που η οικονομική μονάδα εισπράττει από τους πελάτες της για εγγύηση της επιστροφής των ειδών συσκευασίας, τα οποία παραδίδονται σ’ αυτούς χωρίς να τιμολογούνται, καταχωρούνται σε πίστωση του λογαριασμού 30.04 “πελάτες εγγυήσεις ειδών συσκευασίας”. Αν τα μη τιμολογημένα είδη συσκευασίας δεν επιστρέφονται από τους πελάτες μέσα στην καθορισμένη προθεσμία, για το ποσό της αποζημιώσεως, που η οικονομική μονάδα εξασφαλίζει για αποκατάσταση της ζημιάς από την μη επιστροφή των ειδών αυτών, εκδίδεται τιμολόγιο πώλησεως (ή δελτίο λιανικής πώλησεως) και χρεώνεται ο προσωπικός λογαριασμός του πελάτη, με πίστωση του λογαριασμού.

δ. Τα ποσά που η οικονομική μονάδα, ενδεχόμενα, εισπράττει από τους πελάτες της για την χρησιμοποίηση απ’ αυτούς των επιστρεπτέων ειδών συσκευασίας, καταχωρούνται σε πίστωση του λογαριασμού 74.98.01 “έσοδα από μερική χρησιμοποίηση ειδών συσκευασίας”.

Για τους λογαριασμούς “εκπτώσεις αγορών και “προϋπολογισμένες αγορές” ισχύουν τα ακόλουθα:

Εκπτώσεις αγορών: Οι προαιρετικοί υπολογαριασμοί 20.98, 24.98, 25.98, 26.98 και 28.98 πιστώνονται με τις εκτός τιμολογίου χορηγούμενες εκπτώσεις επί αγορών, όταν η διάκρισή τους κατ’ είδος αγορών είναι αδύνατη ή παρουσιάζει δυσκολίες.

Προϋπολογισμένες αγορές: Οι προαιρετικοί υπολογαριασμοί 20.99, 24.99, 25.99, 26.99 και 28.99, κατά το τέλος της περιόδου λογισμού (π.χ. στο τέλος του μήνα), χρεώνονται με τις προϋπολογισμένες αγορές (αξία αγορασμένων αγαθών που παραλαμβάνονται χωρίς τιμολόγιο ή άλλο παραστατικό αξίας κατά τη διάρκεια της χρήσεως), με πίστωση των αντίστοιχων και οικείων υπολογαριασμών του 58 “λογαριασμοί περιοδικής κατανομής”.

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

Σε όλες τις περιπτώσεις που παρουσιάζεται ανάγκη προϋπολογισμού της αξίας αγορασμένων αγαθών, αντί της εφαρμογής της παραπάνω διαδικασίας, παρέχεται η δυνατότητα πιστώσεως του λογαριασμού 56.02 “αγορές υπό τακτοποίηση”.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: Αγορές και απογραφή αποθεμάτων

3.1. Αγορές

Οι αγορές αποθεμάτων που πραγματοποιούνται κατά την διάρκεια της χρήσεως καταχωρούνται στη χρέωση των λογαριασμών της ομάδας 2 (των ειδικών υπολογαριασμών αγορών) με την τιμή κτήσεως τους, δηλαδή με την τιμολογιακή αξία προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς.

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

Τα ποσά Φ.Κ.Ε. (ή φόρου προστιθέμενης αξίας, σε περίπτωση αντικαταστάσεως του φόρου κύκλου εργασιών με τον φόρο προστιθέμενης αξίας) που καταβάλλονται κατά τις αγορές των προς βιομηχανοποίηση υλών, τα οποία, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία, συμψηφίζονται με οφειλές της οικονομικής μονάδας από Φ.Κ.Ε. που αντιστοιχεί στις πωλήσεις της, καταχωρούνται σε χρέωση του λογαριασμού 54.00 “φόρος κύκλου εργασιών”. Οι δασμοί, φόροι και τέλη που καταβάλλονται προσωρινά κατά την εισαγωγή από το εξωτερικό αγαθών, τα οποία προορίζονται για βιομηχανοποίηση και επανεξαγωγή, είναι δυνατό να καταχωρούνται σε χρέωση του λογαριασμού 33.14.01 “δασμοί και λοιποί φόροι εισαγωγής προς επιστροφή”.

Τα ειδικά έξοδα αγορών, δηλαδή εκείνα που πραγματοποιούνται κατά τρόπο άμεσο για κάθε συγκεκριμένη αγορά μέχρι την παραλαβή και αποθήκευση των αγαθών (π.χ. οι δασμοί εισαγωγής ή τα έξοδα μεταφοράς και παραλαβής των αγαθών), καταχωρούνται απευθείας σε χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 2. Τα έξοδα αυτά, αν για οποιοδήποτε λόγο καταχωρηθούν σε λογαριασμούς της ομάδας 6, μεταφέρονται με αντιλογισμό στους συγκεκριμένους λογαριασμούς της ομάδας 2, τους οποίους αφορούν. Στους λογαριασμούς της ομάδας 2 μεταφέρονται επίσης τα ειδικά έξοδα αγορών, τα οποία προηγούμενα έχουν συγκεντρωθεί σε υπολογαριασμούς του 32.01 “παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων”.

Σε περιπτώσεις που, για διάφορους λόγους, οι εκπτώσεις αγορών δεν είναι δυνατό να μειώσουν την τιμολογιακή αξία αγοράς, καταχωρούνται στους ιδιαίτερους, κατά κατηγορία αποθεμάτων, υπολογαριασμούς, είτε κατ’ είδος αποθεμάτων, είτε για περισσότερα είδη όταν δεν είναι δυνατός ή όταν είναι δυσχερής ο διαχωρισμός τους στα επιμέρους είδη. Στο τέλος της χρήσεως, τα υπόλοιπα των υπολογαριασμών εκπτώσεων αγορών μεταφέρονται στους αντίστοιχους υπολογαριασμούς “αγορές χρήσεως”. Όταν οι εκπτώσεις αγορών αναφέρονται σε περισσότερα από ένα είδη αποθεμάτων και ο διαχωρισμός τους κατ’ είδος είναι αδύνατος ή δυσχερής, η κατανομή τους στα είδη αυτά γίνεται ανάλογα με την πριν από τις εκπτώσεις αξία κτήσεώς τους.

Η χρέωση των λογαριασμών αποθεμάτων με την αξία των αγαθών που αγοράζονται διενεργείται κατά την παραλαβή τους με βάση τα τιμολόγια και λοιπά δικαιολογητικά αγοράς. Σε περίπτωση που τα τιμολόγια ή τα λοιπά δικαιολογητικά αγοράς δεν περιέχονται στην οικονομική μονάδα κατά την παραλαβή των αγαθών, χρεώνονται οι λογαριασμοί αποθεμάτων με την συμφωνημένη αξία των αγαθών που παραλαμβάνονται, με πίστωση του λογαριασμού 56.02 “αγορές υπό τακτοποίηση”, ο οποίος χρεώνεται αμέσως μετά την λήψη του οικείου στοιχείου, π.χ. τιμολογίου, με πίστωση του λογαριασμού του προμηθευτή ή των λογαριασμών των χρηματικών διαθέσιμων ή των οικείων υπολογαριασμών του 32. Ενδεχόμενη διαφορά μεταξύ της

αξίας του τιμολογίου και εκείνης που λαμβάνεται υπόψη κατά την χρέωση των λογαριασμών των αποθεμάτων, καταχωρείται στους οικείους λογαριασμούς αυτών, εκτός αν η τακτοποιητική εγγραφή γίνεται έπειτα από το κλείσιμο του ισολογισμού, οπότε η διαφορά αυτή καταχωρείται στον οικείο υπολογαριασμό του 82 “έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων”.

Σε περιπτώσεις που, κατά τη διάρκεια της χρήσεως, περιέχονται στην οικονομική μονάδα τιμολόγια πριν από την παραλαβή των αντίστοιχων αγαθών, δε διενεργούνται εγγραφές. Σε περιπτώσεις που, κατά το τέλος της χρήσεως, λαμβάνονται τιμολόγια για αγορές αγαθών που δε έχουν παραληφθεί, αλλά έχουν φορτωθεί για λογαριασμό και με ευθύνη της οικονομικής μονάδας, πιστώνεται με την αξία τους ο προσωπικός λογαριασμός του προμηθευτή, με χρέωση του υπολογαριασμού 36.02 “αγορές υπό παραλαβή”. Ο λογαριασμός 36.02 τακτοποιείται στην επόμενη χρήση, κατά την παραλαβή των αγαθών, με χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 2. Αν τα τιμολόγια αφορούν αγορές αγαθών από το εξωτερικό που, κατά το τέλος της χρήσεως, δεν έχουν παραληφθεί, η οικονομική μονάδα μπορεί να μη διενεργεί σχετικές εγγραφές.

3.2. Εκπτώσεις Αγορών

Οι προαιρετικοί υπολογαριασμοί 20.98, 24.98, 25.98, 26.98 και 28.98 πιστώνονται με τις εκτός τιμολογίου χορηγούμενες εκπτώσεις επί των αγορών, όταν η διάκριση κατ’ είδος είναι αδύνατη ή παρουσιάζει δυσκολίες.

Δηλαδή, αν η έκπτωση αφορά συγκεκριμένο εμπόρευμα Α, με χρέωση του λογαριασμού του προμηθευτή θα πιστωθεί ο λογαριασμός 20.00.02 “εκπτώσεις αγορών είδους Α”, ενώ στην περίπτωση που η έκπτωση αφορά πολλά είδη και είναι δυσχερής ο διαχωρισμός, θα πιστωθεί ο λογαριασμός 20.98 “εκπτώσεις αγορών”. Στο τέλος της χρήσης τα υπόλοιπα των λογαριασμών εκπτώσεων αγορών μεταφέρονται στους αντίστοιχους λογαριασμούς των αγορών της χρήσης.

3.3. Προϋπολογισμένες αγορές

Οι προαιρετικοί υπολογαριασμοί 20.99, 24.99, 25.99, 26.99, και 28.99 χρεώνονται κατά το τέλος της περιόδου λογισμού (π.χ. στο τέλος του μήνα) με τις προϋπολογισμένες αγορές (αξία αγορασμένων αγαθών που παραλαμβάνονται χωρίς τιμολόγιο ή άλλο παραστατικό αξίας), με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 58 “λογαριασμοί περιοδικής κατανομής”.

Στο τέλος της επόμενης περιόδου λογισμού ακυρώνονται οι εγγραφές των προϋπολογισμένων αγορών που έγιναν και διενεργούνται νέες εγγραφές προϋπολογισμένων αγορών με τα στοιχεία της νέα περιόδου. Ο παραπάνω χειρισμός των αγορών με τη χρήση του λογαριασμού 58 αποβλέπει στη διευκόλυνση προσδιορισμού βραχυχρόνιων αποτελεσμάτων (προαιρετικά) από την οικονομική μονάδα.

Δηλαδή επί αγορών εμπορευμάτων χρεώνεται ο 22.99 “εμπορεύματα – προϋπολογισμένες αγορές” και πιστώνεται ο 58.14 “προϋπολογισμένες αγορές εμπορευμάτων”.

Σε περίπτωση που δεν είναι επιθυμητός ο προσδιορισμός βραχυχρόνιων αποτελεσμάτων, παρέχεται η δυνατότητα πίστωσης του λογαριασμού 56.02 “αγορές υπό τακτοποίηση” με χρέωση των λογαριασμών των αποθεμάτων. Μετά τη λήψη του σχετικού παραστατικού, ο λογαριασμός 56.02 χρεώνεται με πίστωση του λογαριασμού του προμηθευτή ή των χρηματικών διαθεσίμων.

3.4. Αγορές από το εσωτερικό

Οι αγορές αποθεμάτων, που πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια της χρήσης, καταχωρίζονται στη χρέωση των λογαριασμών της ομάδας 2 (των ειδικών υπολογαριασμών αγορών) με την τιμή κτήσης τους, δηλαδή με την τιμολογιακή τους αξία προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς.

Τιμολογιακή αξία είναι η αξία που αναγράφεται στο τιμολόγιο αγοράς, μειωμένη κατά τις ενδεχόμενες εκπτώσεις που χορηγούνται από τους προμηθευτές και απαλλαγμένη από τα ποσά των φόρων και τελών, τα οποία δε βαρύνουν τελικά την οικονομική μονάδα.

Τα ποσά του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, που καταβάλλονται (ή οφείλονται) στον προμηθευτή κατά τις αγορές, καταχωρίζονται στη χρέωση του λογαριασμού 54.00 “Φ.Π.Α.”.

Τα ειδικά έξοδα αγορών (π.χ. έξοδα μεταφοράς και παραλαβής) καταχωρίζονται απευθείας σε χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 2. Τα έξοδα αυτά, αν για κάποιο λόγο καταχωριστούν σε λογαριασμούς εξόδων της ομάδας 6, μεταφέρονται με αντιστοιχισμούς στους συγκεκριμένους λογαριασμούς της ομάδας 2, τους οποίους αφορούν.

Σε περιπτώσεις που κατά τη διάρκεια της χρήσης περιέχονται στην οικονομική μονάδα τιμολόγια πριν την παραλαβή των αγαθών, δεν διενεργούνται εγγραφές. Αν αυτό συμβεί στο τέλος της χρήσης, τότε πιστώνεται ο λογαριασμός του προμηθευτή με χρέωση του μεταβατικού υπολογαριασμού 36.02 “αγορές υπό παραλαβή”. Ο λογαριασμός 36.02 θα τακτοποιηθεί στην επόμενη χρήση με την παραλαβή των αγαθών.

Όταν παραλαμβάνονται αγαθά μέσα στη χρήση και τα σχετικά δικαιολογητικά (τιμολόγια κτλ.) δεν έχουν εκδοθεί από τους προμηθευτές, με χρέωση των λογαριασμών των αποθεμάτων πιστώνεται ο λογαριασμός 56.02 “αγορές υπό τακτοποίηση”.

3.5. Αγορές από το εξωτερικό

Η οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα να τηρήσει ιδιαίτερους λογαριασμούς για τις αγορές από το εξωτερικό. Το κόστος κτήσης των αγοραζόμενων από το εξωτερικό αποθεμάτων συγκεντρώνεται στο λογαριασμό 32 “παραγγελίες στο εξωτερικό” και με την ολοκλήρωση της εισαγωγής το κόστος μεταφέρεται στους λογαριασμούς αγορών χρήσης. Εκτός της τιμολογιακής αξίας, τις εισαγωγές βαρύνουν τα ειδικά έξοδα αγοράς (δασμοί, ασφάλιστρα, ναύλοι κτλ.).

Η αξία των αγοραζόμενων αγαθών από χώρες εκτός της Ε.Ε., παραλαμβανομένων χωρίς προηγούμενο τραπεζικό διακανονισμό της αξίας τους, υπολογίζεται με βάση την επίσημη τρέχουσα τιμή πώλησης του νομίσματος της χώρας προέλευσης των αγαθών. Ενδεχόμενη διαφορά της αξίας που θα προκύψει κατά τη μεταγενέστερη διεκπεραίωση των τραπεζικών συναλλαγματικών διατυπώσεων, θεωρείται συναλλαγματική διαφορά και καταχωρίζεται στους οικείους υπολογαριασμούς του 81 “έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα”. Σε περίπτωση που ο συναλλαγματικός τραπεζικός διακανονισμός μέρους ή του συνόλου της αξίας έχει προηγηθεί της παραλαβής των αγαθών, το ποσό που προκύπτει από τον διακανονισμό αυτό αντιπροσωπεύει την αξία του μέρους ή του συνόλου των αγοραζόμενων αγαθών. Δηλαδή, στις περιπτώσεις αυτές ο υπολογισμός της αξίας των αγοραζόμενων αγαθών γίνεται με βάση την επίσημη τρέχουσα τιμή πώλησης του ξένου νομίσματος της ημέρας που έγινε ο διακανονισμός μέρους ή του συνόλου της αξίας τους.

3.6. Απογραφή

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

Οι οικονομικές μονάδες που τηρούν τους λογαριασμούς αποθεμάτων κατά την μέθοδο της διαρκούς απογραφής έχουν την δυνατότητα, αντί να διενεργούν πραγματική απογραφή για όλα τα είδη κατά την λήξη της χρήσεως, να εφαρμόζουν τη μέθοδο της περιοδικής απογραφής. Σύμφωνα με την μέθοδο αυτή η απογραφή, για κάθε κατηγορία ειδών, γίνεται μέσα στην χρήση, αλλά σε καθορισμένους χρόνους που κρίνονται κατάλληλοι από την οικονομική μονάδα, με την προϋπόθεση ότι όλα τα είδη θα απογράφονται τουλάχιστον μια φορά μέσα στη χρήση.

Η αποτίμηση των ειδών που απογράφονται με την μέθοδο της περιοδικής απογραφής γίνεται στο τέλος της χρήσεως, με βάση τις ποσότητες που προκύπτουν από τα λογιστικά δεδομένα της τελευταίας εργάσιμης ημέρας.

Το σύστημα της περιοδικής απογραφής

Κατά το σύστημα της περιοδικής απογραφής η αξία των αγοραζόμενων αποθεμάτων καταχωρίζεται στη χρέωση των οικείων λογαριασμών αποθεμάτων, χωρίς να τηρούνται αναλυτικοί λογαριασμοί κατ' είδος, ποσότητα και αξία. Όταν πωλούνται αποθέματα στους λογαριασμούς της 2^{ης} ομάδας, δε γίνεται καμία. Ο προσδιορισμός του κόστους των πωληθέντων γίνεται περιοδικά στο τέλος της χρήσης, ύστερα από φυσική απογραφή.

Προσδιορισμός κόστους πωληθέντων με την περιοδική απογραφή

Αποθέματα έναρξης

πλέον Αγορές χρήσης (πλέον ειδικά έξοδα αγορών μείον εκπτώσεις – επιστροφές

Σύνολο αγαθών προς διάθεση

μείον Αποθέματα λήξης (προσδιορισμός με φυσική απογραφή)

Κόστος πωληθέντων

Το σύστημα διαρκούς (συνεχούς) απογραφής

Με το σύστημα αυτό τηρούνται ιδιαίτερες μερίδες (το βιβλίο αποθήκης σύμφωνα με τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων) για κάθε είδος αποθεμάτων, στις οποίες καταχωρίζονται οι εισαγωγές, οι εξαγωγές κατά ποσότητα και αξία. Η μερίδα αυτή αποτελεί το λογαριασμό της διαρκούς απογραφής του στοιχείου και η οικονομική μονάδα μπορεί να γνωρίζει κατά τη διάρκεια της χρήσης το υπάρχον απόθεμα κατά ποσότητα και αξία. Οι μονάδες, που παρακολουθούν τα αποθέματα με τη μέθοδο της διαρκούς απογραφής, έχουν τη δυνατότητα αντί να διενεργούν πραγματική απογραφή στο τέλος της χρήσης να εφαρμόζουν τη μέθοδο της περιοδικής απογραφής(ή περιστρεφόμενης απογραφής). Σύμφωνα με την περιοδική απογραφή μπορεί να γίνει πραγματική απογραφή των αποθεμάτων σε επιλεγόμενα

από την οικονομική μονάδα χρονικά διαστήματα, με την προϋπόθεση ότι όλα τα αποθέματα θα απογραφούν τουλάχιστον μια φορά μέσα στη χρήση.

Παλιότερα οι οικονομικές μονάδες μικρού μεγέθους, που είχαν μεγάλο όγκο λιανικών πωλήσεων πολλών ειδών και δε μπορούσαν να υποστούν το κόστος χρήσης της διαρκούς απογραφής χρησιμοποιούσαν το σύστημα της περιοδικής απογραφής. Με το σύστημα της διαρκούς απογραφής οι μεγάλες οικονομικές μονάδες μπορούσαν να πετύχουν ορθολογική διαχείριση των αποθεμάτων και τον ευκολότερο έλεγχο αυτών. Σήμερα, που η μηχανογράφηση των λογιστηρίων έχει φτάσει και σε αυτές ακόμη τις μικρές μονάδες, όλα αυτά τα στοιχεία παρέχονται από το κύκλωμα παρακολούθησης της αποθήκης με ελάχιστο κόστος και μεγαλύτερη πληρότητα. Η χρήση του συστήματος της διαρκούς απογραφής, τόσο σε μεγάλες όσο και σε μικρές οικονομικές μονάδες, σήμερα κρίνεται ασύμφορη, με την προϋπόθεση ότι οι πληροφορίες λαμβάνονται από την μηχανογραφική παρακολούθηση των αποθεμάτων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: Αποτίμηση αποθεμάτων απογραφής

4.1. Τιμές που πρέπει να εφαρμόζονται για την αποτίμηση των αποθεμάτων της απογραφής

Τα αποθέματα που προέρχονται από αγορές αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσεως και τρέχουσας τιμής αγοράς.

Τα αποθέματα (εκτός από τα υπολείμματα και υποπροϊόντα) που προέρχονται από την παραγωγή της οικονομικής μονάδας και προορίζονται, είτε για πώληση ως έτοιμα προϊόντα, είτε για παραπέρα επεξεργασία προς παραγωγή έτοιμων προϊόντων, αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμών ιστορικού κόστους παραγωγής και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

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

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

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

4.2. Εννοιολογικός προσδιορισμός των τιμών που εφαρμόζονται για την αποτίμηση των αποθεμάτων

Τιμή κτήσεως: 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 δε βαρύνουν, τελικά, την οικονομική μονάδα.

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

Τρέχουσα τιμή αγοράς: Είναι η τιμή αντικαταστάσεως του συγκεκριμένου αποθέματος, δηλαδή η τιμή στην οποία η οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα να προμηθευτεί το αγαθό, κατά την ημέρα συντάξεως της απογραφής, από την συνήθη αγορά με συνήθεις όρους και κάτω από κανονικές συνθήκες, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη περιπτωσιακά και προσωρινά γεγονότα που προκαλούν αδικαιολόγητες προσωρινές διακυμάνσεις τιμών. Η τρέχουσα τιμή αγοράς διαμορφώνεται με το συνυπολογισμό όλων των στοιχείων του κόστους κτήσεως.

Ιστορικό κόστος παραγωγής: Είναι το άμεσο κόστος αγοράς (η τιμή κτήσεως) των πρώτων υλών και των διαφόρων υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή

των αγαθών, προσαυξημένο με τα γενικά (έμμεσα) έξοδα αγορών, καθώς και με τα άμεσα και έμμεσα έξοδα παραγωγής (κόστος κατεργασίας) που δαπανήθηκαν για να φτάσουν τα παραγμένα αγαθά στη θέση και κατάσταση που βρίσκονται κατά την απογραφή.

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

Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία: Είναι η τιμή πώλησεως του αποθέματος, στην οποία υπολογίζεται ότι αυτό θα πωληθεί κάτω από συνθήκες ομαλής πορείας των εργασιών της οικονομικής μονάδας, μειωμένη με το κόστος ολοκλήρωσεως της επεξεργασίας (όταν πρόκειται για ημιτελή αποθέματα ή αποθέματα που βρίσκονται στο στάδιο της κατεργασίας) και με έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την επίτευξη της πώλησεως.

4.3. Η αποτίμηση των συμπαράγωγων προϊόντων

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

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

Παράδειγμα:

Από τη βιομηχανοποίηση της πρώτης ύλης Y1 συμπαράγονται τα προϊόντα Π1 και Π2. Κατά τη διάρκεια μιας κοστολογικής περιόδου (π.χ. στο μήνα Μάρτη) τα σχετικά απολογιστικά δεδομένα έχουν ως εξής:

Βιομηχανοποίηση πρώτης ύλης Y1 μον. 110.000 * 10	1.100.000
<u>Πλέον</u>	
Κόστος κατεργασίας	500.000
<u>Συνολικό κόστος</u>	<u>1.600.000</u>
<u>Μείον</u>	
Αξία αποτιμήσεως υποπροϊόντων και υπολειμμάτων	100.000
<u>Κόστος συμπαράγωγων προϊόντων</u>	<u>1.500.000</u>

Παραγωγή προϊόντος Π1 μον. 40.000 τιμής πώλησεως 25 κατά μονάδα
Παραγωγή προϊόντος Π2 μον. 50.000 τιμής πώλησεως 20 κατά μονάδα

Η κατανομή του ενωμένου κόστους γίνεται ως εξής:

$$\text{Προϊόν Π1 μον. } 40.000 * 25 = 1.000.000 * (1.500.000 / 2.000.000) = 750.000$$

$$\text{Προϊόν Π2 μον. } 50.000 * 20 = 1.000.000 * (1.500.000 / 2.000.000) = 750.000$$

$$\text{Κόστος μονάδας προϊόντος Π1 } 750.000 / 40.000 = 18,75$$

$$\text{Κόστος μονάδας προϊόντος Π2 } 750.000 / 50.000 = 15,00$$

4.4. Η αποτίμηση των ελαττωματικών προϊόντων

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

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

α. Σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν πρόκειται να διατεθεί με το ελάττωμα του σε μικρότερη τιμή, η αποτίμησή του γίνεται στην πιθανή τιμή πωλήσεώς του. Το κόστος που προκύπτει με τον τρόπο αυτό μειώνει το κόστος παραγωγής, η διαφορά δεν 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 (κοστολογείται) όπως και το κανονικό προϊόν. Στην περίπτωση δηλαδή αυτή το συνολικό κόστος παραγωγής διαιρείται με την συνολική σε μονάδες παραγωγή, κανονικών και ελαττωματικών προϊόντων και από την διαίρεση αυτή προκύπτει ενιαίο 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 για το λόγο αυτό επανεισάγεται στην παραγωγική διαδικασία με σκοπό την εξάλειψη του ελαττώματος, τα έξοδα της πρόσθετης κατεργασίας βαρύνουν το σύνολο της παραγωγής και όχι μόνο εκείνη που προέρχεται από την επεξεργασία των ελαττωματικών προϊόντων. Στην περίπτωση συνεπώς αυτή η αποτίμηση του ελαττωματικού προϊόντος γίνεται στο ιστορικό κόστος παραγωγής του.

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.

4.5. Η αποτίμηση των αποθεμάτων που δεν παρακολουθούνται με το σύστημα της διαρκούς απογραφής

Οι οικονομικές μονάδες που τηρούν τους λογαριασμούς των αποθεμάτων τους με το σύστημα της διαρκούς απογραφής για την αποτίμηση των αποθεμάτων απογραφής παίρνουν ως βάση τα δεδομένα των λογαριασμών αυτών.

Οι λοιπές οικονομικές μονάδες έχουν υποχρέωση να διαμορφώνουν τα βιβλία τους με κατάλληλο τρόπο, ώστε να προκύπτει από αυτά το κόστος αγοράς. Οι οικονομικές αυτές μονάδες θα υπολογίζουν το κόστος παραγωγής με την βοήθεια εξωλογιστικών στοιχείων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: Μέθοδοι υπολογισμού της τιμής κτήσης και του ιστορικού κόστους παραγωγής

Η τιμή κτήσης και το ιστορικό κόστος παραγωγής υπολογίζονται με βάση οποιαδήποτε από τις παρακάτω μεθόδους, καθώς και με οποιαδήποτε άλλη παραδεκτή μέθοδο, με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο. Για την καλύτερη κατανόηση των μεθόδων δίνεται το παρακάτω παράδειγμα.

Παράδειγμα:

Σε μία εμπορική επιχείρηση η κίνηση του εμπορεύματος “X” στη διάρκεια της χρήσης 2002 ήταν η εξής:

Αρχικό απόθεμα	1/1/02	3000	μονάδες	χ	τιμή μονάδας	100 = 300.000	ευρώ
Αγορά	30/1/02	4000	»	χ	»	110 = 440.000	»
Πώληση	20/3/02	5000	»	χ	»	125 = 625.000	»
Αγορά	30/6/02	2000	»	χ	»	120 = 240.000	»
Πώληση	10/9/02	1000	»	χ	»	140 = 140.000	»
Αγορά	3/11/02	3000	»	χ	»	130 = 390.000	»
Πώληση	20/12/02	4000	»	χ	»	160 = 640.000	»

Όπως φαίνεται έμειναν στο τέλος της χρήσης 2.000 μονάδες. Η τρέχουσα τιμή αγοράς της μονάδας στις 31/12/02 ήταν 135 ευρώ.

5.1. Μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους

Σύμφωνα με αυτή η μέση σταθμική τιμή κτήσης υπολογίζεται από τον τύπο:

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

Για το εμπόρευμα “X” το μέσο σταθμικό κόστος ή μέση σταθμική τιμή είναι:

$$\frac{300.000 + 1.070.000}{3.000 * 9.000} = \frac{1.370.000}{12.000} = 114,17 \text{ ευρώ}$$

Άρα στην απογραφή θα πάρουμε την μικρότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης και τρέχουσας και η αξία του τελικού αποθέματος του εμπορεύματος “X” θα είναι η μέση τιμή κτήσης του, δηλαδή:

$$2.000 \text{ μονάδες} * 114,17 = 228.340 \text{ ευρώ}$$

Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται στην πράξη, γιατί είναι εύκολη στους υπολογισμούς, προσδιορίζει την τιμή κτήσης ή το ιστορικό κόστος σε μία αντικειμενική βάση και επειδή περιλαμβάνει όλες τις τιμές κτήσης ελαχιστοποιεί την επίδραση ακραίων τιμών στην αγορά.

Σε μία αγορά που οι τιμές παρουσιάζουν ανυψωτική τάση, όπως στο παράδειγμα, η μέση τιμή είναι χαμηλότερη από την τρέχουσα τιμή. Αντίθετα σε μία αγορά που οι τιμές παρουσιάζουν πτωτική τάση, η μέση τιμή είναι υψηλότερη από την τρέχουσα. Οι κατακριτές της μεθόδου λένε πως οι τρέχουσες τιμές είναι αυτές

που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη για την αποτίμηση των αποθεμάτων και τη λήψη αποφάσεων και όχι ο μέσος όρος των πωληθέντων.

Όταν η επιχείρηση εφαρμόζει το σύστημα της περιοδικής απογραφής, μπορεί στο τέλος της χρήσης, όταν κάνει απογραφή, να υπολογίσει το μέσο σταθμικό κόστος και να προσδιορίσει το κόστος των πωληθέντων.

Για το εμπόρευμα “X” του παραδείγματος το κόστος των πωληθέντων είναι:

$$10.000 * 114,17 = 1.141.700 \text{ ευρώ}$$

Αν η επιχείρηση εφαρμόζει το σύστημα της διαρκούς απογραφής, επειδή το μέσο σταθμικό κόστος δεν μπορεί να υπολογιστεί παρά μόνο μετά την τελευταία αγορά της περιόδου θα πρέπει να παρακολουθεί τα αποθέματα μόνο κατά ποσότητα.

5.2. Μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων

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

$$\frac{\text{Αξία προηγούμενου υπολοίπου} + \text{Αξία νέας αγοράς στην τιμή κτήσης}}{\text{Ποσότητα προηγούμενου υπολοίπου} + \text{Ποσότητα νέας αγοράς}}$$

Για καλύτερη κατανόηση της μεθόδου θα παρουσιάσουμε την καρτέλα αποθήκης “X” με τη μέθοδο των διαδοχικών υπολοίπων.

Εφόσον η τιμή κτήσης είναι 121,43 ευρώ κατά μονάδα και είναι μικρότερη από την τρέχουσα τιμή αγοράς (135 ευρώ), η αποτίμηση του τελικού αποθέματος είναι:

$$2.000 * 121,43 = 242.860 \text{ ευρώ}$$

Το συνολικό κόστος πωληθέντος σύμφωνα με τη μέθοδο θα είναι:

$$528.550 + 112.860 + 485.720 = 1.127.130 \text{ ευρώ}$$

ΗΜΕΡΟ - ΜΗΝΙΑ	ΑΙΤΙΟ-ΛΟΓΙΑ	ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ			ΕΞΑΓΩΓΕΣ			ΥΠΟΛΟΙΠΟ		
		ΜΟΝ.	Τ.Μ.	ΑΞΙΑ	ΜΟΝ.	Τ.Μ.	ΑΞΙΑ	ΜΟΝ.	Τ.Μ.	ΑΞΙΑ
1/1/02	Απογραφή	3.000	100	300.000				3.000	100	300.000
30/1	Αγορά	4.000	110	440.000				7.000	105,71	740.000
20/3	Πώληση				5.000	105,71	528.550	2.000	105,71	211.420
30/6	Αγορά	2.000	120	240.000				4.000	112,86	451.420
10/9	Πώληση				1.000	112,86	112.860	3.000	112,86	338.580
3/11	Αγορά	3.000	130	390.000				6.000	121,43	728.580
20/12	Πώληση				4.000	121,43	485.720	2.000	121,43	242.860

Η μέθοδος αυτή είναι αντικειμενική και δίνει μια μέση τιμή που πλησιάζει περισσότερο στην πραγματικότητα απ’ ότι η μέση σταθμική τιμή. Επί πλέον εξυπηρετεί τις επιχειρήσεις που τηρούν το σύστημα της διαρκούς απογραφής για τα εμπορεύματα τους, διότι με κάθε αγορά μπορεί να υπολογίζει την τιμή κτήσης πωληθέντων και του αποθέματος στην αποθήκη.

5.3. Μέθοδος πρώτης εισαγωγής – πρώτης εξαγωγής (F.I.F.O.)

Κατά τη μέθοδο αυτή θεωρείται ότι η πρώτη εισαγωγή (αγορά) εξάγεται πρώτη (first in – first out) και ότι 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. Επειδή η αποτίμηση των πωληθέντων γίνεται σύμφωνα με τη σειρά εισαγωγής τους, η μέθοδος λέγεται και **μέθοδος της σειράς εξαντλήσεως των αποθεμάτων**.

Στο παράδειγμα, για το εμπόρευμα “X”, η τελευταία αγορά στις 3/11/02 έγινε με τιμή κτήσης 130 ευρώ. Άρα οι 2.000 μονάδες του τελικού αποθέματος προέρχονται από αυτή την αγορά, δηλαδή η τιμή κτήσης του εμπορεύματος “X” είναι 130 ευρώ και επειδή είναι χαμηλότερη από την τρέχουσα τιμή αγοράς, η αποτίμηση του τελικού αποθέματος θα είναι:

$$2.000 * 130 = 260.000 \text{ ευρώ}$$

Για να υπολογίσουμε την τιμή κτήσης των πωληθέντων:

Με το σύστημα της περιοδικής απογραφής:

Αξία αρχικού αποθέματος	300.000
+ Αξία αγορών	<u>+ 1.070.000</u>
Σύνολο	1.370.000
- Αξία τελικού αποθέματος	<u>- 260.000</u>
Τιμή κτήσης πωληθέντων	1.110.000

Με το σύστημα της διαρκούς απογραφής:

ΗΜΕΡΟ – ΜΗΝΙΑ	ΑΙΤΙΟ-ΛΟΓΙΑ	ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ			ΕΞΑΓΩΓΕΣ			ΥΠΟΛΟΙΠΟ			
		ΜΟΝ.	Τ.Μ.	ΑΞΙΑ	ΜΟΝ.	Τ.Μ.	ΑΞΙΑ	ΜΟΝ.	Τ.Μ.	ΑΞΙΑ	
1/1/02	Απογραφή	3.000	100	300.000				3.000	100	300.000	
30/1	Αγορά	4.000	110	440.000				3.000 4.000	100 110	300.000 440.000	
20/3	Πώληση				5.000	3.000 2.000	100 110	300.000 220.000	2.000	110	220.000
30/6	Αγορά	2.000	120	240.000				2.000 2.000	110 120	220.000 240.000	
10/9	Πώληση				1.000		110	110.000	1.000 2.000	110 120	110.000 240.000
3/11	Αγορά	3.000	130	390.000				1.000 2.000 3.000	110 120 130	110.000 240.000 390.000	
20/12	Πώληση				4.000	1.000 2.000 1.000	110 120 130	110.000 240.000 130.000	2.000	130	260.000

Αν προσθέσουμε την στήλη των αξιών στις εξαγωγές έχουμε τη συνολική τιμή κτήσης των πωληθέντων εμπορευμάτων:

$$300.000 + 220.000 + 110.000 + 240.000 + 130.000 = 1.110.000 \text{ ευρώ}$$

Βλέπουμε ότι η τιμή κτήσης των μενόντων εμπορευμάτων και η τιμή κτήσης πωληθέντων υπολογίζονται με τη μέθοδο FIFO οι ίδιες ακριβώς, όποιο σύστημα απογραφής κι αν ακολουθεί η επιχείρηση.

Με τη μέθοδο FIFO τα αποθέματα αποτιμούνται σε τιμές που πλησιάζουν τις τρέχουσες τιμές αγοράς και είναι σωστότερες από την αποτίμηση που προκύπτει από άλλη μέθοδο π.χ. την LIFO. Στην τιμή κτήσης ή το κόστος των πωληθέντων, με τη μέθοδο FIFO, εμφανίζεται η τιμή κτήσης ή το κόστος παλαιότερων αγορών και έτσι δεν υπάρχει σωστή σύγκριση με τα έσοδα πωλήσεων. Η μέθοδος υπερεκτιμά τα κέρδη της επιχείρησης, σχετικά με άλλες μεθόδους, όταν υπάρχει άνοδος των τιμών και βέβαια αυξάνει το φόρο εισοδήματος.

Σε περίπτωση που οι τιμές μειώνονται, το αποτέλεσμα υποεκτιμάται με συνέπεια και ο φόρος εισοδήματος να μειώνεται.

Κατά τα άλλα η μέθοδος χρησιμοποιείται ευρύτατα για την αποτίμηση των αποθεμάτων, γιατί είναι εύκολη στην εφαρμογή της, δίνει τις ίδιες εκτιμήσεις, είτε με το σύστημα της περιοδικής απογραφής, είτε με της διαρκούς απογραφής, είναι αντικειμενική και η αξία των αποθεμάτων πλησιάζει προς την τιμή ή το κόστος αντικατάστασης.

5.4. Μέθοδος τελευταίας εισαγωγής – πρώτης εξαγωγής (L.I.F.O)

Κατά τη μέθοδο αυτή θεωρείται ότι η πρώτη εξαγωγή προέρχεται από την τελευταία εισαγωγή (last in – first out) και ότι τα αποθέματα τέλους χρήσης προέρχονται από τις παλαιότερες εισαγωγές. Η αρχή του υπολογισμού γίνεται από την πρώτη αγορά της χρήσης.

Στο παράδειγμα, για το εμπόρευμα “X”, το απόθεμα των 2.000 μονάδων προέρχεται από το αρχικό απόθεμα των 3.000 μονάδων, με τιμή μονάδας 100 ευρώ.

Τιμή κτήσης τελικού αποθέματος:

$$2.000 * 100 = 200.000 \text{ ευρώ}$$

Και επειδή είναι χαμηλότερη από την τρέχουσα τιμή αγοράς σε αυτή θα γίνει και η αποτίμηση στην απογραφή.

Η τιμή κτήσης των πωληθέντων:

Με το σύστημα της περιοδικής απογραφής:

Αξία αρχικού αποθέματος	300.000
+ Αξία αγορών	<u>+ 1.070.000</u>
Σύνολο	1.370.000
- Αξία τελικού αποθέματος	<u>- 200.000</u>
Τιμή κτήσης πωληθέντων	1.170.000

Με το σύστημα της διαρκούς απογραφής:

ΗΜΕΡΟ – ΜΗΝΙΑ	ΑΙΤΙΟ- ΛΟΓΙΑ	ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ			ΕΞΑΓΩΓΕΣ			ΥΠΟΛΟΙΠΟ			
		ΜΟΝ.	Τ.Μ.	ΑΞΙΑ	ΜΟΝ.	Τ.Μ.	ΑΞΙΑ	ΜΟΝ.	Τ.Μ.	ΑΞΙΑ	
1/1/02	Απογραφή	3.000	100	300.000				3.000	100	300.000	
30/1	Αγορά	4.000	110	440.000				3.000 4.000	100 110	300.000 440.000	
20/3	Πώληση				5.000	4.000 1.000	110 100	440.000 100.000	2.000	110	200.000
30/6	Αγορά	2.000	120	240.000				2.000 2.000	110 120	200.000 240.000	
10/9	Πώληση				1.000		120	120.000	1.000 2.000	110 120	200.000 120.000
3/11	Αγορά	3.000	130	390.000				1.000 2.000 3.000	110 120 130	200.000 120.000 390.000	
20/12	Πώληση				4.000	3.000 1.000	130 120	390.000 120.000	2.000	130	200.000

Τιμή κτήσης πωληθέντων:

$$440.000 + 100.000 + 120.000 + 390.000 + 120.000 = 1.170.000 \text{ ευρώ}$$

Η μέθοδος LIFO είναι αντίθετη από την FIFO και επειδή οι εξαγωγές γίνονται αντίθετα από τη σειρά εισαγωγής λέγεται και **μέθοδος της αντιστροφής σειράς εξάντλησης των αποθεμάτων**. Το πλεονέκτημά της είναι ότι η τιμή κτήσης καθώς και το κόστος πωληθέντων βασίζεται στις τρέχουσες τιμές της αγοράς και έτσι συγκρίνεται σωστότερα με τα έσοδα από πωλήσεις. Η μέθοδος αυτή δείχνει λιγότερα κέρδη και συνεπώς μειώνει τον φόρο εισοδήματος και ενδείκνυται σε περιόδους που υπάρχει μεγάλη άνοδος τιμών (πληθωρισμός).

5.5. Μέθοδος του βασικού αποθέματος

Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα τέλους χρήσης διακρίνονται σε δύο μέρη. Το ένα αντιστοιχεί στο βασικό απόθεμα που αντιπροσωπεύει την ελάχιστη ποσότητα (στοκ ασφαλείας), η οποία κρίνεται αναγκαία για την ομαλή διεξαγωγή της συνήθους δραστηριότητας της επιχείρησης. Το άλλο προορίζεται για εξυπηρέτηση μελλοντικών αναγκών πωλήσεων, όταν πρόκειται για εμπορεύματα ή έτοιμα προϊόντα, ή όταν πρόκειται για υλικά που αναλώνονται στην παραγωγική διαδικασία, για την εξυπηρέτηση μελλοντικών αναγκών βιομηχανοποιήσεων.

Το βασικό απόθεμα αποτιμάται στην αξία της αρχικής κτήσης του. Το υπόλοιπο μέρος (υπεραπόθεμα) αποτιμάται με μια από τις εξής μεθόδους υπολογισμού της τιμής κτήσης: του μέσου σταθμικού κόστους, του κυκλοφοριακού μέσου όρου και της FIFO. Δηλαδή το Ε.Γ.Λ.Σ. δεν συμπεριλαμβάνει τη μέθοδο LIFO.

Σε περίπτωση που η ποσότητα του τελικού αποθέματος δεν διακυμαίνεται σημαντικά από χρήση σε χρήση, είναι δυνατό να χαρακτηρίζεται ολόκληρη η ποσότητα αυτή σαν βασικό απόθεμα και ανάλογα να γίνεται η αποτίμησή της.

Για το εμπόρευμα “X” του παραδείγματος, αν υποθέσουμε ότι το βασικό απόθεμα της επιχείρησης είναι 3.000 μονάδες με τιμή κτήσης 100 ευρώ ανά μονάδα:

Βασικό απόθεμα (αρχικό)	$3.000 * 100 = 300.000$
Τελικό βασικό απόθεμα	$3.000 * 100 = 300.000$
- Έλλειμμα (μέθοδος FIFO)	$1.000 * 130 = \underline{-130.000}$
Αξία τελικού αποθέματος μον.	2.000 170.000

Η τρέχουσα αξία της αγοράς για το τελικό απόθεμα είναι:

$$2.000 * 135 = 270.000 \text{ ευρώ}$$

Η αποτίμηση θα γίνει στη χαμηλότερη τιμή που δίνει η μέθοδος του βασικού αποθέματος.

Με το σύστημα της περιοδικής απογραφής:

Αξία αρχικού αποθέματος που είναι και βασικό	300.000
+ Αγορές χρήσης	+1.070.000
Σύνολο	1.370.000
- Αξία τελικού αποθέματος	<u>-170.000</u>
Τιμή κτήσης πωληθέντων:	1.200.000

Αν το βασικό απόθεμα ήταν:

$$1.000 * 100 = 100.000 \text{ ευρώ}$$

Τότε το τελικό απόθεμα των 2.000 μονάδων θα αποτελείτο από:

Τελικό βασικό απόθεμα	$1.000 * 100 = 100.000$
Τελικό υπεραπόθεμα (FIFO)	$1.000 * 130 = \underline{130.000}$
	230.000

Η μέθοδος του βασικού αποθέματος μοιάζει με την LIFO, γιατί αποτιμά το απόθεμα βάσει παλαιότερων εισαγωγών και το κόστος ή την τιμή κτήσης των πωληθέντων με τις πρόσφατες τιμές, γι' αυτό είναι παράξενο που αποκλείεται από το Ε.Γ.Λ.Σ., για την αποτίμηση της τιμής κτήσης του υπεραποθέματος, η μέθοδος LIFO. Στην πράξη δεν χρησιμοποιείται συχνά, γιατί τα βασικά αποθέματα δεν παραμένουν σταθερά, αλλά αλλάζουν και σε ποσότητα και σε αξία.

5.6. Μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα παρακολουθούνται όχι μόνο κατ' είδος και κατά συγκεκριμένες παρτίδες αγοράς ή παραγωγής, οι οποίες έτσι αποκτούν αυτοτέλεια κόστους (π.χ. παρτίδα μαλλιών, ακατέργαστων δερμάτων, πλαστικών πρώτων υλών, μερών μηχανημάτων).

Κατά την αποτίμηση της απογραφής αυτά αναλύονται σε ποσότητες κατά παρτίδα από την οποία προέρχονται και αποτιμούνται στο κόστος της συγκεκριμένης παρτίδας, ανεξάρτητα από το χρόνο παραγωγής ή αγοράς τους.

Αυτή η μέθοδος εφαρμόζεται σε ακριβά αγαθά, όπως είναι τα αυτοκίνητα, τα πλοία, τα μηχανήματα, τα κοσμήματα, τα έργα τέχνης.

Σε αυτές τις περιπτώσεις τα αγαθά παραγράφονται κατά τεμάχιο ή κατά παρτίδα, όταν αγοράζονται ή παράγονται. Έτσι υπολογίζεται το πραγματικό κόστος ή τιμή κτήσης των μενόντων και των πωληθέντων.

Παράδειγμα:

Μια εμπορία αυτοκινήτων στην απογραφή της 31/12/2002 κατέγραψε 10 αυτοκίνητα μάρκας “Α”. Αυτά προέρχονταν, σύμφωνα με τα βιβλία της, από την αγορά της 31/3, 3 τεμάχια προς 8.000 ευρώ το τεμάχιο, από την αγορά της 20/5, 2 τεμάχια αγορασμένα προς 10.000 ευρώ το ένα και από την αγορά της 11/6, 5 τεμάχια αγορασμένα προς 9.000 ευρώ το ένα.

Η τιμή κτήσης του αποθέματος των αυτοκινήτων θα είναι σύμφωνα με τη μέθοδο του εξατομικευμένου κόστους:

$$\begin{aligned} 3 * 8.000 &= 24.000 \\ 2 * 10.000 &= 20.000 \\ 5 * 9.000 &= \underline{45.000} \\ 10 \text{ τεμ. αξίας} &89.000 \end{aligned}$$

Αν οι συνολικές αγορές για τα αυτοκίνητα της μάρκας “Α” ήταν όλο το χρόνο 250.000 ευρώ και στην αρχή της χρήσης δεν υπήρχε καθόλου απόθεμα. Τότε η τιμή κτήσης των πωληθέντων είναι:

Αγορές	250.000
- Αξία τελικού αποθέματος	<u>-89.000</u>
	161.000

Αν και η μέθοδος αυτή μοιάζει να είναι λογική, δεν χρησιμοποιείται από πολλές επιχειρήσεις, γιατί έχει δύο βασικά ελαττώματα. Πρώτο, είναι δύσκολη και προκαλεί προβλήματα σε πολλές περιπτώσεις η παρακολούθηση των αγορών και πωλήσεων ή των αναλώσεων για κάθε είδος χωριστά. Δεύτερο, όταν η επιχείρηση έχει να κάνει με παρόμοια είδη, το να αποφασίσει ποιο θα καταναλώσει ή θα πουλήσει πρώτα, μπορεί να οδηγήσει σε αυθαιρεσίες. Μπορεί η επιχείρηση να αυξήσει ή να μειώσει τα κέρδη της διαλέγοντας να πουλήσει τα χαμηλού ή υψηλού κόστους αντίστοιχα αγαθά.

5.7. Μέθοδος του πρότυπου κόστους

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

Πρότυπο κόστος είναι εκείνο που καταρτίζεται και προσδιορίζεται πριν πραγματοποιηθεί, με βάση τους ακόλουθους υπολογισμούς και μετρήσεις που πρέπει να είναι ακριβείς:

α) Μετρήσεις:

- Των ποσοτήτων των υλικών που αναλώνονται άμεσα για την παραγωγή του προϊόντος.
- Του χρόνου άμεσης εργασίας που απαιτείται για την παραγωγή της μονάδας του προϊόντος.
- Των ποσοτήτων των λοιπών στοιχείων κόστους, όπως π.χ. ηλεκτρικού ρεύματος, ατμού, νερού, έμμεσων υλικών παραγωγής, συντηρήσεων και επισκευών που απαιτούνται κατά μονάδα δραστηριότητας.

β) Υπολογισμοί:

- Του ύψους των λοιπών εξόδων κατά μονάδα δραστηριότητας ή για μια ολόκληρη κοστολογική περίοδο.
- Των τιμών μονάδας των άμεσων υλικών.
- Των τιμών μονάδας της άμεσης εργασίας.
- Των τιμών μονάδας των λοιπών συστατικών του στοιχείων.
- Προσδιορισμός του πρότυπου βαθμού απασχόλησης, για την περίοδο που ισχύει το πρότυπο κόστος που καταρτίζεται, ο οποίος χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό του κατά μονάδα προϊόντος ή δραστηριότητας πρότυπου συντελεστή επιβάρυνσης με σταθερό κόστος. Το πρότυπο κόστος είναι κόστος προκαθορισμένο, επειδή προσδιορίζεται πριν πραγματοποιηθεί, διαφέρει όμως από το προϋπολογιστικό κόστος, επειδή ο προσδιορισμός βασίζεται σε ειδικευμένους υπολογισμούς που γίνονται έπειτα από πραγματικές μετρήσεις. Ενώ κατά τον προσδιορισμό του πρότυπου κόστους επιχειρείται ο καθορισμός του ακριβούς ύψους του κόστους, κατά τον προσδιορισμό του προϋπολογιστικού επιχειρείται η πρόβλεψη του μελλοντικού ιστορικού κόστους.

Ιστορικό κόστος είναι το πραγματικό κόστος.

5.8. Αλλαγή της μεθόδου υπολογισμού της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής

Σύμφωνα με την αρχή της συνέπειας, η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να εφαρμόζει κατά πάγιο τρόπο τη μέθοδο που διαλέγει για τον υπολογισμό της τιμής ή του κόστους κτήσης των αποθεμάτων της και να μην την μεταβάλει από τη μια χρήση στην άλλη.

Αυτό πρέπει να γίνεται, γιατί όπως είδαμε η μέθοδος αποτίμησης επηρεάζει και τα αποτελέσματα χρήσης και έτσι αλλάζοντας τη μέθοδο αποτίμησης, δίνεται η δυνατότητα στην επιχείρηση να αυξομειώνει κατά βούληση και τα αποτελέσματά της.

Η αρχή της συνέπειας δίνει τη δυνατότητα στο μελετητή των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης να συγκρίνει τα αποθέματα και τα αποτελέσματα χρήσης με αυτά των άλλων χρήσεων.

Η επιχείρηση δεν υποχρεούται να εφαρμόζει την ίδια μέθοδο αποτίμησης για όλα τα είδη των αποθεμάτων της, π.χ. μπορεί να εφαρμόζει τη μέθοδο του κυκλοφοριακού μέσου για τις πρώτες ύλες και τη μέθοδο FIFO για τα προϊόντα της.

Η αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους επιτρέπεται για τη βελτίωση της λειτουργικότητας της επιχείρησης, ή για άλλους σπουδαίους λόγους, μετά από έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων. Η έγκριση παρέχεται ύστερα από αίτηση που υποβάλλεται στον προϊστάμενο της ΔΟΥ, πέντε τουλάχιστον μήνες πριν από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

Η επιχείρηση πρέπει να δημοσιεύει την αλλαγή της μεθόδου και την επίδραση από την αλλαγή αυτή στα καθαρά αποτελέσματα της χρήσης. Αλλά ακόμη κι αν η επιχείρηση δεν αλλάζει τις μεθόδους αποτίμησης, θα πρέπει οι μέθοδοι αυτές να φαίνονται στις οικονομικές καταστάσεις της.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: Σχέδιο Λογαριασμών Γενικής Λογιστικής (Δεύτερη Ομάδα – Αποθέματα)

ΟΜΑΔΑ 2^η – ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ

Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας. Τα αποθέματα, υποχρεωτικά, πρέπει ν' αναπτύσσονται σε υπολογαριασμούς απογραφής αρχής και τέλους χρήσεως και σε αγορές χρήσεως ξεχωριστά, για κάθε κατηγορία και είδος αγαθού.

20.00	.....
20.01	.....(π.χ. είδος Α)
20.01.00	Αποθέματα απογραφής αρχής χρήσεως είδους Α
20.01.01	Αποθέματα απογραφής τέλους χρήσεως είδους Α
20.01.50	Αγορές χρήσεως είδους Α
20.01.51	Εκπτώσεις αγορών χρήσεως είδους Α
20.02	.....(π.χ. είδος Β)
20.02.00	Αποθέματα απογραφής αρχής χρήσεως είδους Β
20.02.01	Αποθέματα απογραφής τέλους χρήσεως είδους Β
20.02.50	Αγορές χρήσεως είδους Β
20.02.51	Εκπτώσεις αγορών χρήσεως είδους Β
	κ.ο.κ.
.....	
20.97	.....
20.98	Εκπτώσεις αγορών
20.99	Προϋπολογισμένες αγορές εμπορευμάτων

21 ΠΡΟΙΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΗ

Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας, π.χ.

21.00	.....
21.01	.....(έτοιμο προϊόν Χ)
21.01.00	Αποθέματα απογραφής αρχής χρήσεως ετ. προϊόντος Χ
21.01.01	Αποθέματα απογραφής τέλους χρήσεως ετ. προϊόντος Χ
21.02	.....(έτοιμο προϊόν Ψ)
21.02.00	Αποθέματα απογραφής αρχής χρήσεως ετ. προϊόντος Ψ
21.02.01	Αποθέματα απογραφής τέλους χρήσεως ετ. προϊόντος Ψ
	κ.ο.κ.
.....	
21.99	.....

21 ΥΠΟΠΡΟΙΟΝΤΑ ΚΑΙ ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΑ

Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας, π.χ.

22.00	.....(υποπροϊόν Τ1)
22.00.00	Αποθέματα απογραφής αρχής χρήσεως υποπροϊόντος Τ1
22.00.01	Αποθέματα απογραφής τέλους χρήσεως υποπροϊόντος Τ1
	κ.ο.κ.
22.01	.....(υπολείμματος Λ1)
22.01.00	Αποθέματα απογραφής αρχής χρήσεως υπολείμματος Λ1
22.01.01	Αποθέματα απογραφής τέλους χρήσεως υπολείμματος Λ1
	κ.ο.κ.

.....
22.99

23 ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ

Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας, π.χ.

- 23.0(προϊόν X)
 - 23.00.00 Αποθέματα απογραφής αρχής χρήσεως προϊόντος X
 - 23.00.01 Αποθέματα απογραφής τέλους χρήσεως προϊόντος X
- 23.01(προϊόν Ψ)
 - 23.01.00 Αποθέματα απογραφής αρχής χρήσεως προϊόντος Ψ
 - 23.01.01 Αποθέματα απογραφής τέλους χρήσεως προϊόντος Ψ
- 23.30(ημιτελές προϊόν X)
 - 23.30.00 Αποθέματα απογραφής αρχής χρήσεως ημιτ. προϊόντος X
 - 23.30.01 Αποθέματα απογραφής τέλους χρήσεως ημιτ. προϊόντος X
- 23.31(ημιτελές προϊόν Ψ)
 - 23.31.00 Αποθέματα απογραφής αρχής χρήσεως ημιτ. προϊόντος Ψ
 - 23.31.01 Αποθέματα απογραφής τέλους χρήσεως ημιτ. προϊόντος Ψ

κ.ο.κ.
- 23.40(ημικ/νο υποπροϊόν T1)
 - 23.40.00 Αποθέματα απογραφής αρχής χρήσεως ημικ. προϊόντος T1
 - 23.40.01 Αποθέματα απογραφής τέλους χρήσεως ημικ. προϊόντος T1

κ.ο.κ.
- 23.50(ημικ/νο υπόλειμμα Λ1)
 - 23.40.00 Αποθέματα απογραφής αρχής χρήσεως ημ. υπολείμματος Λ1
 - 23.40.01 Αποθέματα απογραφής τέλους χρήσεως ημ. υπολείμματος Λ1

κ.ο.κ.
- 23.99

24 ΠΡΩΤΕΣ ΚΑΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΥΛΕΣ – ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ

Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας, π.χ.

- 24.00(π.υ. Π1)
 - 24.00.00 Αποθέματα απογραφής αρχής χρήσεως π.υ. Π1
 - 24.00.01 Αποθέματα απογραφής τέλους χρήσεως π.υ. Π1
 - 24.00.50 Αγορές χρήσεως π.υ. Π1
 - 24.00.51 Εκπτώσεις αγορών π.υ. Π1
- 24.01(π.υ. Π2)
 - 24.01.00 Αποθέματα απογραφής αρχής χρήσεως π.υ. Π2
 - 24.01.01 Αποθέματα απογραφής τέλους χρήσεως π.υ. Π2
 - 24.01.50 Αγορές χρήσεως π.υ. Π2
 - 24.01.51 Εκπτώσεις αγορών π.υ. Π2

κ.ο.κ.
- 24.10(β.υ B1)
 - 24.10.00 Αποθέματα απογραφής αρχής χρήσεως β.υ. B1
 - 24.10.01 Αποθέματα απογραφής τέλους χρήσεως β.υ. B1
 - 24.10.50 Αγορές χρήσεως β.υ. B1
 - 24.10.51 Εκπτώσεις αγορών β.υ. B1
- 24.11(β.υ. B2)
 - 24.11.00 Αποθέματα απογραφής αρχής χρήσεως β.υ. B2
 - 24.11.01 Αποθέματα απογραφής τέλους χρήσεως β.υ. B2
 - 24.11.50 Αγορές χρήσεως β.υ. B2
 - 24.11.51 Εκπτώσεις αγορών β.υ. B2

κ.ο.κ.

- 24.30(υλικών συσκευασίας)
 24.30.00 Απόθεμα απογραφής αρχής χρήσεως υλ. συσκευασίας
 24.30.01 Απόθεμα απογραφής τέλους χρήσεως υλ. συσκευασίας
 24.30.50 Αγορές χρήσεως υλικών συσκευασίας
 24.30.51 Εκπτώσεις χρήσεως υλικών συσκευασίας
 κ.ο.κ.
-
 24.97
 24.98 Εκπτώσεις αγορών
 24.99 Προϋπολογισμένες αγορές

25 ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΥΛΙΚΑ

- 25.00 Μικρά εργαλεία
 25.00.00 Απόθεμα απογραφής αρχής χρήσεως
 25.00.01 Απόθεμα απογραφής τέλους χρήσεως
 25.00.50 Αγορές χρήσεως
 25.00.51 Εκπτώσεις αγορών χρήσεως
- 25.01 Διγνίτης
 25.01.00 Απόθεμα απογραφής αρχής χρήσεως
 25.01.01 Απόθεμα απογραφής τέλους χρήσεως
 25.01.50 Αγορές χρήσεως
 25.01.51 Εκπτώσεις αγορών χρήσεως
- 25.02 Πετρέλαιο
 25.02.00 Απόθεμα απογραφής αρχής χρήσεως
 25.02.01 Απόθεμα απογραφής τέλους χρήσεως
 25.02.50 Αγορές χρήσεως
 25.02.51 Εκπτώσεις αγορών χρήσεως
- 25.03 Μαζούτ
 25.03.00 Απόθεμα απογραφής αρχής χρήσεως
 25.03.01 Απόθεμα απογραφής τέλους χρήσεως
 25.03.50 Αγορές χρήσεως
 25.03.51 Εκπτώσεις αγορών χρήσεως
- 25.04 Λοιπά καύσιμα – λιπαντικά
 25.04.00 Απόθεμα απογραφής αρχής χρήσεως
 25.04.01 Απόθεμα απογραφής τέλους χρήσεως
 25.04.50 Αγορές χρήσεως
 25.04.51 Εκπτώσεις αγορών χρήσεως
- 25.05 Διάφορα αναλώσιμα υλικά
 25.05.00 Απόθεμα απογραφής αρχής χρήσεως
 25.05.01 Απόθεμα απογραφής τέλους χρήσεως
 25.05.50 Αγορές χρήσεως
 25.05.51 Εκπτώσεις αγορών χρήσεως
- 25.06 Οικοδομικά υλικά
 25.06.00 Απόθεμα απογραφής αρχής χρήσεως
 25.06.01 Απόθεμα απογραφής τέλους χρήσεως
 25.06.50 Αγορές χρήσεως
 25.06.51 Εκπτώσεις αγορών χρήσεως
- 25.07

 25.98 Εκπτώσεις αγορών
 25.99 Προϋπολογισμένες αγορές

26 ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΑ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας, π.χ.

- 26.00(ανταλ/κα κατηγορίας Π)
 - 26.00.00 Απόθεμα απογραφής αρχής χρήσεως
 - 26.00.01 Απόθεμα απογραφής τέλους χρήσεως
 - 26.00.50 Αγορές χρήσεως
 - 26.00.51 Εκπτώσεις αγορών χρήσεως
 - 26.01(ανταλ/κα κατηγορίας Ρ)
 - 26.01.00 Απόθεμα απογραφής αρχής χρήσεως
 - 26.01.01 Απόθεμα απογραφής τέλους χρήσεως
 - 26.01.50 Αγορές χρήσεως
 - 26.01.51 Εκπτώσεις αγορών χρήσεως
- κ.ο.κ.
-
- 26.97
 - 26.98 Εκπτώσεις αγορών
 - 26.99 Προϋπολογισμένες αγορές

27

28 ΕΙΔΗ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ

Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας, π.χ.

- 28.00(επιστρεφόμενα είδη συσκευασίας)
 - 28.00.00 Απόθεμα απογραφής αρχής χρήσεως
 - 28.00.01 Απόθεμα απογραφής τέλους χρήσεως
 - 28.00.50 Αγορές χρήσεως
 - 28.00.51 Εκπτώσεις αγορών χρήσεως
 - 28.01(μη επιστρεφόμενα είδη συσκευασίας)
 - 28.01.00 Απόθεμα απογραφής αρχής χρήσεως
 - 28.01.01 Απόθεμα απογραφής τέλους χρήσεως
 - 28.01.50 Αγορές χρήσεως
 - 28.01.51 Εκπτώσεις αγορών χρήσεως
-
- 28.97
 - 28.98 Εκπτώσεις αγορών
 - 28.99 Προϋπολογισμένες αγορές

29 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ

- 290 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 20
- 291 ΠΡΟΙΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΗ
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 21
- 292 ΥΠΟΠΡΟΙΟΝΤΑ ΚΑΙ ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΑ
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 22
- 293 ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 23
- 294 ΠΡΩΤΕΣ ΚΑΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΥΛΕΣ – ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 24
- 295 ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΥΛΙΚΑ
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 25
- 296 ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΑ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 26
- 297

298 ΕΙΔΗ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 28

ΜΕΡΟΣ Β

Ο ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: Σκοπός και ορισμοί

7.1. Σκοπός – Πεδίο εφαρμογής

Σκοπός του Πρότυπου αυτού είναι να περιγράψει τον λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων στη βάση του ιστορικού κόστους, παρέχοντας οδηγίες για τον προσδιορισμό του κόστους των αποθεμάτων που καταχωρούνται ως περιουσιακά στοιχεία μέχρις ότου καταστούν έξοδα με την πώληση τους. Αναφέρεται επίσης, στις τυχόν υποτιμήσεις αυτών και στις κοστολογικές μεθόδους που χρησιμοποιούνται για την αποτίμησή τους.

Το Πρότυπο αυτό δεν έχει εφαρμογή στις παρακάτω περιπτώσεις:

- Εργασίες σε εξέλιξη που προκύπτουν από συμβάσεις κατασκευής έργων, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι άμεσα σχετιζόμενες υπηρεσίες και με τις οποίες ασχολείται το Δ.Λ.Π. 11.
- Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.
- Γεωργικά και δασικά προϊόντα και μεταλλεύματα υπό εξόρυξη και αγροτική παραγωγή, τα οποία αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους σύμφωνα με καθιερωμένες πρακτικές από τις επιχειρήσεις των κλάδων αυτών.
- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτικές δραστηριότητες με τα οποία ασχολείται το Δ.Λ.Π. 41.

7.2. Ορισμοί

Τα αποθέματα είναι περιουσιακά στοιχεία τα οποία:

- Κατέχονται προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης.
- Βρίσκονται στη διαδικασία παραγωγής για μια τέτοια πώληση.
- Είναι με την μορφή υλικών ή εφοδίων για να αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία ή στην παροχή υπηρεσιών.

Στην έννοια των αποθεμάτων περιλαμβάνονται ακόμη και γήπεδα, διαμερίσματα ή κτίρια κ.λ.π που κατέχονται για μεταπώληση.

Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η υπολογιζόμενη τιμή πώλησης των αποθεμάτων κατά τη συνήθη πορεία της επιχείρησης, μειωμένη με το υπολογιζόμενο κόστος παραγωγικής ολοκλήρωσης και το υπολογιζόμενο κόστος που είναι αναγκαίο για να πραγματοποιηθεί η πώληση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8: Συνθετικά στοιχεία του κόστους αποθεμάτων και αποτίμηση αποθεμάτων

8.1. Συνθετικά στοιχεία του κόστους αποθεμάτων

Το κόστος των αποθεμάτων συντίθεται από τα εξής:

- ✚ Κόστος αγοράς
- ✚ Κόστος μετατροπής
- ✚ Λοιπές δαπάνες

Το κόστος αγοράς των αποθεμάτων περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, τους εισαγωγικούς δασμούς και άλλους φόρους (εκτός εκείνων που η επιχείρηση μπορεί στη συνέχεια να ανακτήσει ή συμψηφίσει), μεταφορικά, έξοδα παράδοσης και άλλα έξοδα, άμεσα επιρριπτέα στην αγορά των έτοιμων αγαθών, υλικών και υπηρεσιών. Οι εκπτώσεις μειώνουν το κόστος αγοράς. Στο κόστος αγοράς μπορεί να συμπεριλαμβάνονται και συναλλαγματικές διαφορές με την προϋπόθεση ότι η αγορά έγινε πρόσφατα σε ξένο νόμισμα και ακολούθησε σοβαρή υποτίμηση ή διολίσθηση του ξένου νομίσματος έναντι της οποίας δεν υπάρχει πρακτικό μέσο αντισταθμίσεως, η δε υποχρέωση που προέκυψε από την αγορά δεν μπορεί να τακτοποιηθεί.

Το κόστος μετατροπής περιλαμβάνει όλες τις άμεσα σχετιζόμενες δαπάνες προς την παραγωγή καθώς και μια συστηματική κατανομή των σταθερών και μεταβλητών εξόδων παραγωγής που απαιτούνται για την μετατροπή των υλών σε έτοιμα αγαθά. Σταθερά έξοδα παραγωγής είναι αυτά που δεν μεταβάλλονται με τον όγκο παραγωγής. Η κατανομή των σταθερών γενικών εξόδων στο κόστος παραγωγής, βασίζεται στην κανονική δυναμικότητα των εγκαταστάσεων. Έτσι το ποσό των σταθερών γενικών εξόδων που δεν επιμερίζεται στο κόστος παραγωγής σε περιόδους χαμηλής παραγωγικότητας, βαρύνει αμέσως τα αποτελέσματα χρήσεως. Σε περιπτώσεις ταυτόχρονης παραγωγής προϊόντων για τα οποία οι δαπάνες παραγωγής δεν μπορούν να εξατομικευτούν κατά προϊόν, η κατανομή αυτών γίνεται με ορθολογικό και ομοιόμορφο τρόπο, βασιζόμενη για παράδειγμα, στις αξίες πώλησης των προϊόντων αυτών. Επίσης, σε περιπτώσεις παραγωγής υποπροϊόντων με ασήμαντη αξία, το προϊόν της πώλησης (καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία) αυτών αφαιρείται από το κόστος του κύριου προϊόντος.

Οι λοιπές δαπάνες μπορεί να συμπεριλαμβάνονται στο κόστος μόνο κατά την έκταση που απαιτούνται να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα κατάστασή τους, όπως για παράδειγμα, οι δαπάνες σχεδιασμού προϊόντων για ειδικούς πελάτες. Δαπάνες που δεν περιλαμβάνονται στο κόστος είναι τα υπερβολικά ποσά άχρηστων υλικών και εργασίας και γενικά έξοδα διοίκησης και διάθεσης. Το κόστος αποθήκευσης έτοιμων προϊόντων πριν από την πώληση δεν βαρύνει το κόστος των αποθεμάτων αλλά τα αποτελέσματα χρήσεως όταν πραγματοποιείται. Όταν όμως το κόστος αποθήκευσης είναι αναγκαίο στην παραγωγική διαδικασία, όπως το κόστος πώλησης του κρασιού ή της ωρίμανσης του τυριού αυτό θεωρείται κόστος του αποθέματος.

Το κόστος των αποθεμάτων του παρέχοντος υπηρεσίες, αποτελείται από την εργασία και τις λοιπές δαπάνες του άμεσα απασχολούμενου προσωπικού, που περιλαμβάνουν το επιβλέπον προσωπικό και τα επιρριπτέα γενικά έξοδα. Εργασία και

λοιπές δαπάνες που σχετίζονται με τις πωλήσεις και το διοικητικό προσωπικό καταχωρούνται ως δαπάνες στην περίοδο που πραγματοποιούνται.

Το Δανειακό κόστος περιλαμβάνεται στο κόστος αποθεμάτων με τις προϋποθέσεις που ορίζει το Δ.Λ.Π. 23.

8.2. Τεχνικές μετρήσεως του κόστους

Για λόγους ευκολίας προσδιορισμού του κόστους των αποθεμάτων μπορεί να χρησιμοποιούνται τεχνικές, όπως του πρότυπου κόστους (standard cost) και των τιμών λιανικής πώλησης (retail method). Το πρότυπο κόστος λαμβάνει υπόψη του τα κανονικά επίπεδα δυναμικότητας και αναθεωρείται όταν υπάρχουν μεταβολές. Η μέθοδος των τιμών λιανικής, χρησιμοποιείται από επιχειρήσεις ειδών λιανικής πώλησης με μεγάλο αριθμό ειδών τα οποία όμως έχουν περίπου όμοιο μικτό κέρδος. Το κόστος των αποθεμάτων με την μέθοδο αυτή, προσδιορίζεται με μείωση της τιμής πώλησης με το ποσοστό του μικτού κέρδους.

8.3. Κοστολογικές μέθοδοι

Το κόστος των αποθεμάτων πρέπει να προσδιορίζεται με μία από τις παρακάτω μεθόδους:

- Του εξατομικευμένου κόστους για είδη που δεν αντικαθίστανται σε μίας κανονικής ροής παραγωγική διαδικασία καθώς και αγαθών και υπηρεσιών που παράγονται και διαχωρίζονται για ειδικούς σκοπούς.
- Είτε της μεθόδου FIFO, είτε του Μέσου Σταθμικού Κόστους για όλα τα είδη εκτός αυτών που αναφέρθηκαν ανωτέρω.
- Της μεθόδου LIFO, η οποία όμως δεν προτείνεται ως βασική αλλά εναλλακτική μέθοδος.

Οι κοστολογικές μέθοδοι πρέπει να είναι ίδιες για όλα τα αποθέματα που έχουν την ίδια φύση και χρήση σε μία επιχείρηση. Για αποθέματα με διαφορετική φύση και χρήση μπορεί να δικαιολογούνται διαφορετικές κοστολογικοί μέθοδοι.

8.4. Αποτίμηση των αποθεμάτων

Τα αποθέματα αποτιμώνται στην χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους. Η αποτίμηση αυτή γίνεται κατ' είδος αποθέματος. Μπορεί όμως να ομαδοποιούνται κάποια όμοια ή συγγενή είδη, σε περιπτώσεις αγαθών με την ίδια τελική χρήση, που παράγονται από την ίδια παραγωγική γραμμή, διατίθενται στην ίδια αγορά και δεν μπορούν πρακτικά να διαχωριστούν.

Οι εκτιμήσεις της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας λαμβάνουν υπόψη τους γεγονότα τα οποία συμβαίνουν μετά το τέλος της χρήσης, τα οποία επιβεβαιώνουν τις υπάρχουσες την ημερομηνία του Ισολογισμού συνθήκες. Λαμβάνουν επίσης, υπόψη τους τον σκοπό για τον οποίο διατηρούνται τα αποθέματα, όπως για παράδειγμα αποθέματα που διατηρούνται για να καλύψουν προσυμφωνημένες πωλήσεις.

Οι πρώτες ύλες και τα υλικά που διατηρούνται για χρήση στην παραγωγή αποθεμάτων δεν υποτιμώνται κάτω του κόστους, αν τα προϊόντα στα οποία θα

ενσωματωθούν, αναμένεται να πωληθούν στο κόστος ή πάνω από αυτό. Αν οι συνθήκες που οδήγησαν στην υποτίμηση δεν υφίστανται πλέον, τότε η υποτίμηση αναστρέφεται, ούτως ώστε η νέα λογιστική αξία, να είναι η χαμηλότερη μεταξύ κόστους και αναθεωρημένης καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

8.5. Καταχώρηση στα αποτελέσματα

Η λογιστική αξία των αποθεμάτων καταχωρείται στα έξοδα της χρήσεως στην οποία καταχωρήθηκε το έσοδο από την πώληση αυτών. Τα ποσά της υποτίμησης των αποθεμάτων καταχωρούνται στα έξοδα της χρήσεως που προέκυψε η υποτίμηση. Μια αναστροφή της υποτίμησης καταχωρείται στα αποτελέσματα κατά την χρήση στην οποία συνέβη.

8.6. Γνωστοποιήσεις

Με τις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούνται:

- Οι λογιστικές μέθοδοι που υιοθετούνται για την αποτίμηση των αποθεμάτων.
- Η συνολική αξία των αποθεμάτων που αποτιμήθηκαν στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.
- Η λογιστική αξία των αποθεμάτων που αποτιμήθηκαν στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.
- Το ποσό κάθε αναστροφής υποτίμησης που θεωρείται ως έσοδο της χρήσεως στην οποία πραγματοποιήθηκε η αναστροφή.
- Οι συνθήκες ή τα γεγονότα που οδήγησαν στην αναστροφή της υποτίμησης.
- Η λογιστική αξία των αποθεμάτων που έχουν ενεχυριασθεί για εξασφάλιση υποχρεώσεων.

Όταν το κόστος των αποθεμάτων προσδιορίζεται με τη χρήση της εναλλακτικής μεθόδου LIFO, οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να αποκαλύπτουν τη διαφορά μεταξύ του ποσού των αποθεμάτων του Ισολογισμού και ενός από τα δύο ποσά:

- Του μικρότερου ποσού μεταξύ αυτού που προκύπτει από την εφαρμογή της μεθόδου FIFO ή WAC (μέσης σταθμικής) και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.
- Του μικρότερου ποσού μεταξύ του τρέχοντος κόστους κατά την ημερομηνία Ισολογισμού και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9: Αναφορές για τα αποθέματα σε άλλα Δ.Λ.Π. και διερμηνείες

9.1. Αναφορές για τα αποθέματα σε άλλα Δ.Λ.Π

Δ.Λ.Π. 21 “Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος”

Το κόστος αγοράς των αποθεμάτων μπορεί να περιλαμβάνει συναλλαγματικές διαφορές σε περιπτώσεις σοβαρής υποτίμησης του νομίσματος, έναντι της οποίας δεν υπάρχει πρακτικό μέσο αντισταθμίσεως της ζημιάς.

Δ.Λ.Π. 23 “Κόστος δανεισμού”

Τα αποθέματα που χρειάζονται σημαντική χρονική περίοδο για να καταστούν κατάλληλα προς πώληση, μπορεί να επιβαρύνονται με κόστος δανεισμού (τόκους δανείων).

Σημειώνεται ότι και οι δύο ανωτέρω τρόποι χειρισμού των Δ.Λ.Π. 21 και 23 προτείνονται ως εναλλακτικοί και όχι βασικοί.

9.2. Αναφορές για τα αποθέματα σε διερμηνείες

Διερμηνεία 2 – Αρχή της συνέπειας – Κεφαλαιοποίηση δανειακού κόστους

Όταν μία επιχείρηση υιοθετεί την επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδο, αυτή η μέθοδος πρέπει να εφαρμόζεται με συνέπεια σε όλες τις δανειακές δαπάνες που έμμεσα είναι επιρριπτέες στην αγορά, κατασκευή ή παραγωγή όλων των μη άμεσα εκμεταλλεύσιμων περιουσιακών στοιχείων. Εφόσον οι όροι του Δ.Λ.Π. 23 πληρούνται, μία επιχείρηση συνεχίζει να κεφαλαιοποιεί τέτοιο κόστος δανεισμού ακόμη και αν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό, ανεξάρτητα από την παραγρ. 19 του Δ.Λ.Π. 23 που απαιτεί υποτίμηση για τις ζημιές απομειώσεως.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10: Παραδείγματα

10.1. Παράδειγμα που απεικονίζει την λογιστική της υποτίμησης των αποθεμάτων

Την 31/12/2001 η Α κατέχει απόθεμα του προϊόντος Π τεμ. 1.000 με κόστος παραγωγής ανά τεμάχιο, μέχρι εκείνη τη στιγμή, 50. Το προϊόν Π βρίσκεται στο τελικό στάδιο επεξεργασίας και απαιτείται ακόμα ποσό 3 ανά τεμάχιο για την παραγωγική ολοκλήρωσή του.

Η εκτιμώμενη τιμή πώλησης ανέρχεται σε 54 ανά τεμάχιο και οι απαιτούμενες για αυτήν (πώληση) προμήθειες, σε 2 ανά τεμάχιο. Σύμφωνα με τα παραπάνω το προϊόν Π πρέπει να αποτιμηθεί στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ κόστους (50) και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας $54 - 3 - 2 = 49$. Συνεπώς, το απόθεμα εγγράφεται με αξία 50 ανά τεμάχιο και μια ζημιά από υποτίμηση αυτού αξίας 1 ανά τεμάχιο καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσεως με την εγγραφή:

Αποτελέσματα χρήσεως	$1.000 * 1 = 1.000$	
Αποθέματα	(Αντίθετος λογαριασμός)	1.000

.....
Στην επόμενη χρήση με την πώληση του αποθέματος η ζημιά αναστρέφεται με την εγγραφή:

Αποθέματα (Αντίθετος λογαριασμός)	1.000	
Αποτελέσματα χρήσεως		1.000

.....
Η ζημιά και το όφελος από την αναστροφή καταχωρούνται στην ίδια θέση των αποτελεσμάτων χρήσεως π.χ. κόστος πωληθέντων. Αν στην επόμενη χρήση το ίδιο προϊόν Π δεν επωλήθη ή συνεχίζει να παράγεται και υπάρχει απόθεμα, γίνεται νέα εκτίμηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας του και η πρόβλεψη υποτίμησης προσαρμόζεται ανάλογα.

10.2. Παράδειγμα αποτίμησης αποθέματος

Η επιχείρηση ΑΛΦΑ εισήγαγε κατά την 01/03/2002 από το εξωτερικό 4.000 τεμάχια ειδικών διακοπών ηλεκτρικού ρεύματος. Η αξία κατά τεμάχιο ανέρχεται σε 2. Η εισαγωγή έγινε από χώρα της Ασίας και αναγκάστηκε να πληρώσει εισαγωγικό δασμό συνολικά 1.500. Τα έξοδα μεταφοράς από τον Πειραιά μέχρι τις αποθήκες της εταιρείας ΑΛΦΑ ανήλθαν σε 150, ενώ αναγκάστηκε να πληρώσει και 50 σε ειδικούς για την κατάλληλη στοίβαξη των διακοπών στις αποθήκες της.

Στο τέλος της χρήσεως 2002 το απόθεμα των διακοπών ανερχόταν σε 1.500 τεμάχια και όπως έγινε γνωστό, κατά την 31/12/2002, η τιμή πώλησεως κάθε διακόπτη ανερχόταν σε 3. Αποτίμηση κατά την 31/12/2002 σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 2, έχει ως εξής:

Κόστος αποθέματος			
01/03/2002	$4.000 * 2 =$	8.000	
	+ Δασμοί	1.500	
	+ Έξοδα μεταφοράς	150	
	+ Έξοδα ειδικών	<u>50</u>	
		9.700	: 4.000 = 2.425

Αποτίμηση 31/12/2002 κόστος 2,425 < καθαρή ρευστοποιήσιμη τιμή 3

$$\text{Άρα } 1.500 * 2,425 = 3.637,5$$

Αν η τιμή πώλησης ανερχόταν σε 2 τότε έπρεπε να αποτιμηθούν:

$$\text{Τεμάχια } 1.500 * 2 = 3.000$$

Ποσό 637.5 (3.637,5 – 3.000) έπρεπε να καταχωρηθεί στα έξοδα της χρήσεως, ως υποτίμηση των αποθεμάτων. Αν υποθέσουμε ότι την επόμενη χρήση 2003 έχει απομείνει απόθεμα 500 τεμαχίων και η τιμή πώλησης την 31/12/2003 ανέρχεται σε 2,20 τότε:

Αποτίμηση	500 * 2,00 =	1.000
Ρευστοποιήσιμη αξία	500 * 2,00 =	<u>-1.100</u>

Σε όφελος των		
Αποτελεσμάτων χρήσεως		100

10.3. Παράδειγμα που εμφανίζει τον τρόπο λειτουργίας των μεθόδων αποτιμήσεως

FIFO ΜΕΘΟΔΟΣ

	Υπόλοιπα + Αγορές	Πωληθέντα	Κόστος μονάδος	Συνολικό κόστος
Υπόλοιπο έναρξης	140	0	2,0	280
Πώληση	0	106		0
Αγορά	180	0	2,5	450
Πώληση	0	120		0
Αγορά	70	0	3,0	210
Σύνολο	390	226		940

Κόστος πωληθέντων

106 μονάδες	* 2,0	212
120 μονάδες	<u>[(140 – 106) * 2] + (86 * 2,5)</u>	<u>235</u>
164		445

Αποθέματα λήξεως

70 μονάδες	* 3,0	210
94 μονάδες	* 2,5	<u>235</u>
164		445

ΜΕΘΟΔΟΣ ΜΕΣΟΥ ΣΤΑΘΜΙΚΟΥ ΕΤΗΣΙΟΥ ΟΡΟΥ

	Υπόλοιπα + Αγορές	Πωληθέντα	Κόστος μονάδος	Συνολικό κόστος
Υπόλοιπο έναρξης	140	0	2,0	280
Πώληση	0	106		0
Αγορά	180	0	2,5	450
Πώληση	0	120		0
Αγορά	70	0	3,0	210
Σύνολο	390	226		940

Μέσο κόστος μονάδος	$940/390,00 = 2,41$
Αποθέματα λήξης	$164 * 2,41 = 395,00$
Κόστος πωληθέντων	$226 * 2,41 = 545,00$

LIFO ΜΕΘΟΔΟΣ

Έτος 2011	Τεμάχια	Κόστος τεμαχίου	Συνολικό κόστος
Αγορά	100	3,0	300
Πώληση	80	0,0	0
Αγορά	60	3,5	210
<u>Πώληση</u>	<u>70</u>	<u>0,0</u>	<u>0</u>
Υπόλοιπο τέλους	10		510
Αποθέματα	10 *	3,0 =	30
Κόστος πωληθέντων	60 *	3,5 =	210
	<u>90</u> *	<u>3,0 =</u>	<u>270</u>
	160		510

ΜΕΡΟΣ Γ

ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΧΕΙΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΚΑΙ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ

Ομοιότητες και διαφορές από τον λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων σύμφωνα με τα ελληνικά και τα διεθνή πρότυπα

Η μετάβαση προς τα διεθνή λογιστικά πρότυπα οδήγησε σε κάποιο βαθμό στον αντικειμενικότερο προσδιορισμό των οικονομικών μεγεθών, την ορθότερη απεικόνιση τους στις οικονομικές καταστάσεις και γενικότερα την πληρέστερη πληροφόρηση του επενδυτικού κοινού. Γενικά, παρόλο που η εφαρμογή τους θεωρείται αρκετά πολύπλοκη και σύνθετη, μας παρέχει ταυτόχρονα ομοιομορφία και διευκόλυνση στην σύγκριση των οικονομικών καταστάσεων, που βοηθούν στην εξαγωγή αξιόπιστων συμπερασμάτων από τους χρήστες τους. Με την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων εξασφαλίζεται η συγκρισιμότητα μεταξύ των λογιστικών καταστάσεων που συντάσσονται από διάφορες επιχειρήσεις. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εξασφαλίζουν να είναι περιορισμένο το εύρος και η ποικιλία των διαφορών που εντοπίζονται σε εναλλακτικές λογιστικές πρακτικές, σχετικά με το θέμα της ποσοτικοποίησης.

Συγκρίνοντας τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα με τα διεθνή στο θέμα των αποθεμάτων διαπιστώνουμε αρκετές ομοιότητες, αλλά και διαφορές στον τρόπο κοστολόγησης και αποτίμησης.

Σε γενικές γραμμές οι ομοιότητες είναι πολλές, όπως για παράδειγμα ότι έχουν όμοια έννοια. Επίσης στα Δ.Λ.Π. επιτρέπεται η αλλαγή μεθόδου αποτίμησης εφόσον η αλλαγή θα οδηγήσει σε ορθότερη παρουσίαση των γεγονότων ή των συναλλαγών ωστόσο θα πρέπει να αναφερθεί η επίπτωση στα αποτελέσματα αλλαγής της μεθόδου. Κατά παρόμοιο τρόπο στα Ε.Λ.Π. επιτρέπεται η αλλαγή μεθόδου αποτίμησης μόνο που, εκτός ελάχιστων εξαιρέσεων, προϋποθέτει έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων. Οι διαφορές συνοψίζονται στα εξής:

Στα Δ.Λ.Π. βασικές μέθοδοι αποτίμησης θεωρούνται η FIFO, η μέσου σταθμικού κόστους, η εξατομικευμένου κόστους και ως εναλλακτική μέθοδος η LIFO με πρόσθετες γνωστοποιήσεις. Προσδιορίζει, όμως, επιπλέον ως αποθέματα και το κόστος παροχής υπηρεσιών για το οποίο δεν έχει καταχωρηθεί ακόμα το σχετικό έσοδο, πράγμα για το οποίο δεν υπάρχει καμία νύξη στα Ε.Λ.Π. Στα Δ.Λ.Π. το κόστος των αποθεμάτων του παρέχοντος υπηρεσίες, αποτελείται από την εργασία και τις λοιπές δαπάνες του άμεσα απασχολούμενου προσωπικού, που περιλαμβάνουν το επιβλέπον προσωπικό και τα επιρριπτά γενικά έξοδα. Εργασία και λοιπές δαπάνες που σχετίζονται με τις πωλήσεις και το διοικητικό προσωπικό καταχωρούνται ως δαπάνες στην περίοδο που πραγματοποιούνται. Στα Ε.Λ.Π., εκτός των τεσσάρων προαναφερομένων παραδεκτών μεθόδων, περιλαμβάνονται και οι μέθοδοι του βασικού αποθέματος, του κυκλοφοριακού μέσου όρου και του πρότυπου κόστους.

Στα Δ.Λ.Π. είναι δυνατό, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που καθορίζει το Δ.Λ.Π. 23, το κόστος κτήσης των αποθεμάτων να επιβαρυνθεί με τόκους δανείων ενώ, στα Ε.Λ.Π. οι τόκοι δανείων δεν κοστολογούνται ακόμη και στην περίπτωση που τα αποθέματα χρειάζονται χρόνο ωρίμανσης.

Στα Δ.Λ.Π. το κόστος των αποθεμάτων που αντικαθίστανται με μια κανονική ροή (μαζική επαναλαμβανόμενη παραγωγή, αγοραζόμενα εν σειρά) προσδιορίζεται μόνο με τις μεθόδους FIFO ή μέσου σταθμικού κόστους. Αντίθετα, στα Ε.Λ.Π. η τιμή

κτήσης υπολογίζεται με οποιαδήποτε παραδεγμένη μέθοδο, δηλαδή τις μεθόδους LIFO, του κυκλοφοριακού (ή κινητού) μέσου όρου ή διαδοχικών υπολοίπων, του βασικού αποθέματος και του πρότυπου κόστους.

Τα αποθέματα στα Δ.Λ.Π. αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής αξίας ρευστοποίησης. Δεν χρησιμοποιείται ως μέγεθος σύγκρισης των τιμών και η κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, τρέχουσα τιμή. Στα Ε.Λ.Π. ωστόσο, η αποτίμηση των αποθεμάτων γίνεται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσης και τρέχουσας και μόνο αν η τρέχουσα είναι χαμηλότερη από την καθαρή αξία ρευστοποίησης, η αποτίμηση γίνεται στη χαμηλότερη αυτή αξία (ρευστοποίησης).

Στα Δ.Λ.Π. τα μεγάλα αριθμού και μεγάλης ταχύτητας κυκλοφορίας αποθέματα είναι δυνατό να αποτιμώνται με τη μέθοδο των Λιανικών Τιμών Πώλησης ενώ, στα Ε.Λ.Π. δεν επιτρέπεται η αποτίμηση αποθεμάτων με την μέθοδο αυτή.

Στα Δ.Λ.Π. σε μερικές περιπτώσεις το Πρότυπο επιτρέπει τη συνολική αποτίμηση ομαδοποιημένων όμοιων ή συγγενών ειδών π.χ. όταν είδη αποθεμάτων αφορούν την ίδια παραγωγική γραμμή, έχουν όμοιους σκοπούς ή τελικές χρήσεις, παράγονται και διατίθενται στην αγορά της ίδιας γεωγραφικής παραγωγής και πρακτικά δεν μπορούν να αποτιμηθούν από άλλα είδη της παραγωγικής γραμμής. Στα Ε.Λ.Π. όμως, σε κάθε περίπτωση εφαρμόζεται ο κανόνας της κατ' είδος χαμηλότερης τιμής και δεν επιτρέπεται η ομαδοποίηση όμοιων ή συγγενών ειδών, τα οποία να αποτιμώνται στην συνολικά χαμηλότερη αξία τους.

Τέλος, στα Δ.Λ.Π. επί υποτίμησης αποθεμάτων κάτω του κόστους κτήσης αυτών, η διαφορά υποτίμησης βαρύνει το κόστος των πωληθέντων, Σε περίπτωση μεταγενέστερης αύξησης της αξίας ρευστοποίησης του προγενέστερα υποτιμηθέντος αποθέματος, η διαφορά υποτίμησης αντिलογίζεται και το αποτέλεσμα από την πώληση του προσδιορίζεται από την διαφορά ανάμεσα στην τιμή πώλησης – αρχικού κόστους κτήσης. Αντιθέτως, στα Ε.Λ.Π. επί της υποτίμησης αποθέματος, η αξία αποτίμησης συνιστά εφεξής το κόστος κτήσης. Δεν αντिलογίζεται η μείωση της αξίας του αποθέματος σε περίπτωση μεταγενέστερης υπερτίμησης του υποτιμηθέντος αποθέματος.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Καούνης Δ., *Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Έκδοση Ιδίου του Συγγραφέα, Αθήνα, 2005.*

Βούλγαρη Ε., *Γενική Λογιστική Δ' Έκδοση, Εκδόσεις Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα, 2004.*

Πρωτοψάλτης Ν. και Βρουστούρης Π., *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Και Διερμηνείες, Εκδόσεις Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Αθήνα, 2002.*

Φίλος Γ. και Αποστόλου Α., *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - Θεωρητική προσέγγιση και εφαρμογές μετατροπής, Εκδόσεις Κλειδάριθμος, Αθήνα, 2011.*

Παπαδέας Π., *Κώδικας Βιβλίων Και Στοιχείων Με ΦΠΑ & ΕΓΛΣ, Έκδοση Ιδίου Του Συγγραφέα, Αθήνα, 2012.*

Ρεβανόγλου Α. και Γεωργοπούλου Ι., *Γενική Λογιστική με ΕΓΛΣ, Εκδόσεις Interbooks, Αθήνα, 2003.*

Παπαδέας Π., *Τραπεζική Λογιστική, Έκδοση Ιδίου Του Συγγραφέα, Αθήνα, 2011.*

Βοηθητικοί Σύνδεσμοι

<http://research.altec.gr/iris/html/dlp.htm>

<http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7786>

http://el.wikipedia.org/wiki/%CE%94%CE%B9%CE%B5%CE%B8%CE%BD%CE%AE_%CE%9B%CE%BF%CE%B3%CE%B9%CF%83%CF%84%CE%B9%CE%BA_%CE%AC_%CE%A0%CF%81%CF%8C%CF%84%CF%85%CF%80%CE%B1

