**ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ**

* 1. **Ορισμός και έννοια των αποθεμάτων**

Αποθέματα είναι τα υλικά αγαθά που ανήκουν στην επιχείρηση, τα οποία προορίζονται:

1. Να πουληθούν αυτούσια από την επιχείρηση,
2. Να βρίσκονται στη διαδικασία παραγωγής, και να πωληθούν όταν μετασχηματιστούν σε έτοιμα προϊόντα,
3. Να αναλωθούν για την παραγωγή ετοίμων προϊόντων ή παροχή υπηρεσιών,
4. Να αναλωθούν για τη συντήρηση, καλή λειτουργία, ή την επισκευή παγίων στοιχείων,
5. Να χρησιμοποιηθούν για τη συσκευασία των παραγόμενων ετοίμων προϊόντων ή των εμπορευμάτων που προορίζονται για μεταπώληση.

Πιο συγκεκριμένα οι κατηγορίες αποθεμάτων είναι οι εξής :

1. Εμπορεύματα: Είναι υλικά που αγοράζονται για πουληθούν αυτούσια στην κατάσταση που αποκτήθηκαν.
2. Έτοιμα προϊόντα: Είναι αγαθά που παράγονται, κατασκευάζονται, συναρμολογούνται ή ανακατασκευάζονται από την επιχείρηση με σκοπό την πώληση.
3. Ημιτελή προϊόντα. Είναι τα υλικά αγαθά που έχουν υποστεί κατεργασία, αλλά δεν έχουν ακόμα μετασχηματιστεί σε τελικά προϊόντα.
4. Υποπροϊόντα. Είναι υλικά αγαθά; Που παράγονται μαζί με τα κύρια προιόντα αλλά δεν έχουν τον ίδιο βαθμό σημαντικότητας. Ανάλογα με το αντικείμενο της επιχείρησης ή μεταπουλούνται αυτούσια (π.χ. υπολείμματα σιδήρου από μηχανουργείου), ή επαναχρησιμοποιούνται σαν πρώτη ύλη από την επιχείρηση (υπολείμματα πλαστικού που επαναχρησιμοποιείται στην παραγωγική διαδικασία ως πρώτη ύλη) .
5. Υπολείμματα. Είναι υλικά κατάλοιπα από την παραγωγή, κατά κανόνα άχρηστα για μεταπώληση ή επαναχρησιμοποίηση στην παραγωγή.
6. Παραγωγή σε εξέλιξη. Είναι πρώτες και βοηθητικές ύλες, οι οποίες κατά την απογραφή βρίσκονται στο κύκλωμα της παραγωγής, χωρίς να έχουν υποστεί επεξεργασία.
7. Πρώτες και βοηθητικές ύλες: Είναι τα αγαθά που αγοράζονται για να χρησιμοποιηθούν από την επιχείρηση για βιομηχανική επεξεργασία, ή συναρμολόγηση, για την παραγωγή τελικών προϊόντων.
8. Αποθέματα υλικών και ειδών συσκευασίας: Είναι τα υλικά αγαθά που η επιχείρηση αποκτά για να συσκευάσει τα παραγόμενα προϊόντα, με σκοπό την ολοκλήρωση της παραγωγής, π.χ. συσκευασία γάλακτος, μπύρας, αναψυκτικών κ.λ.π.
9. Αναλώσιμα αγαθά: Είναι υλικά αγαθά που αποκτούνται για την εξασφάλιση των κυρίων και βοηθητικών υπηρεσιών της. Συνήθως είναι καύσιμη ύλη, ή μικρά εργαλεία.
10. Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων. Είναι τα υλικά αγαθά που η επιχείρηση αποκτά με προορισμό τη συντήρηση του πάγιου εξοπλισμού.
11. Είδη συσκευασίας .Αφορά υλικά αγαθά που χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση για τη συσκευασία προϊόντων ή εμπορευμάτων . Η παραγωγική ζωή των ειδών αυτών δεν υπερβαίνει το έτος. Η αξία των αποσυρόμενων και αχρηστεμένων ειδών συσκευασίας βαρύνει τα έξοδα πωλήσεων. Τα είδη συσκευασίας που έχουν διάρκεια ζωής μεγαλύτερη από ένα έτος παρακολουθούνται στους οικείους λογαριασμούς του παγίου ενεργητικού, και υπόκεινται σε αποσβέσεις.
    1. **Κύκλος αποθεμάτων**

Στο παραπάνω σχήμα απεικονίζεται ο κύκλος των αποθεμάτων. Η επιχείρηση έχοντας από την καταβολή του κεφαλαίου διαθέσιμα, προβαίνει στις αγορές αποθεμάτων τα οποία ανάλογα το αντικείμενο δραστηριότητάς τα μετασχηματίζει και πουλάει, ή τα πουλάει αυτούσια. Από τις πωλήσεις προκύπτουν απαιτήσεις, οι οποίες στο προσυμφωνημένο με τους πελάτες διάστημα, μετατρέπονται σε διαθέσιμα ολοκληρώνοντας έτσι τον κύκλο των αποθεμάτων, ο οποίος επαναλαμβάνεται σε ολόκληρο το διάστημα ζωής της επιχείρησης.

* 1. **Λογαριασμοί αποθεμάτων**

Στη συνέχεια παρατίθενται οι λογαριασμοί του λογιστικού σχεδίου που χρησιμοποιούνται για τη λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων.

20 Εμπορεύματα

20.00 Αποθέματα απογραφής

20.01 Αγορές χρήσεως

20.99 Προϋπολογισμένες αγορές (Λ.58.20)

21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή

22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα

23 Παραγωγή σε εξέλιξη

24 Πρώτες ύλες, βοηθητικές ύλες και υλικά συσκευασίας

25 Αναλώσιμα υλικά

25.00 Μικρά εργαλεία

25.01 Λιγνίτης

25.02 Πετρέλαιο

25.03 Μαζούτ

26 Ανταλλακτικά Παγίων Στοιχείων

28 Είδη Συσκευασίας

* 1. **Λειτουργία των λογαριασμών των αποθεμάτων.**

Οι λογαριασμοί αποθεμάτων 20(εμπορεύματα), 24(πρώτες και βοηθητικές ύλες), 25 (Αναλώσιμα υλικά ), 26(Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων), και 28 (Είδη συσκευασίας),λειτουργούν κατά τη διάρκεια της χρήσης ως εξής :

* Κατά την έναρξη της χρήσεως χρεώνονται οι χαμηλότερου βαθμού λογαριασμοί αποθεμάτων με την αξία των αποθεμάτων απογραφής που η επιχείρηση πραγματοποιεί της 31/12/ του προηγούμενου έτους.
* Κατά τη διάρκεια της χρήσεως χρεώνονται οι χαμηλότερου βαθμού λογαριασμοί αποθεμάτων με τις αγορές χρήσης με την αξία κτήσεως των αγοραζόμενων αγαθών.
* Κατά το τέλος της χρήσεως οι λογαριασμοί αποθεμάτων πιστώνονται, με χρέωση του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως, και χρεώνονται με πίστωση του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως με την αξία απογραφής αποθεμάτων τέλους χρήσης.

Το κόστος αγοράς των αποθεμάτων είναι το άθροισμα της τιμολογιακής αξίας των αποθεμάτων, προσαυξημένο με τα ειδικά έξοδα αγοράς.

Στα ειδικά έξοδα αγοράς περιλαμβάνονται τα άμεσα συνδεδεμένα με την αγορά έξοδα. Ενδεικτικά αναφέρουμε τα σημαντικότερα από αυτά :

* Τα φορτωτικά έξοδα από την αποθήκη του προμηθευτή στο μεταφορικό μέσο.
* Τα μεταφορικά από την αποθήκη του προμηθευτή στην αποθήκη του αγοραστή.
* Τα ασφάλιστρα.
* Τα εκφορτωτικά στην αποθήκη του αγοραστή.
* Οι προμήθειες και οι μεσιτείες αγοράς.
* Τα δικαιώματα Ο.Λ.Π.
  1. **Λογιστική παρακολούθηση των λογαριασμών των αποθεμάτων.**

Τα αποθέματα μιας επιχείρησης μπορούν να αποκτηθούν με τους παρακάτω τρόπους:

1. Με καταβολή του αντιτίμου σε μετρητά.
2. Με πίστωση (βραχυπρόθεσμη).
3. Με ανταλλαγή
4. Με ίδιο παραγωγή .
5. Με εισφορά σε είδος

Οι πιο συνηθισμένοι τρόποι απόκτησης αποθεμάτων είναι οι τρεις πρώτοι τρόποι που προαναφέρθηκαν. Η απόκτηση αποθεμάτων με ίδιο παραγωγή αφορά μεταποιητικές επιχειρήσεις, ενώ η εισφορά σε είδος συνήθως συναντάται στην ίδρυση επιχείρησης. Για όλους τους παραπάνω τρόπους απόκτησης αποθεμάτων παραθέτουμε τις λογιστικές εγγραφές απόκτησης τους στο γενικό ημερολόγιο της επιχείρησης, καθώς και αριθμητικά παραδείγματα.

* + 1. **Απόκτηση αποθεμάτων επί πιστώσει.**

*Λογιστικές εγγραφές*

20.01 Αγορές εμπορευμάτων

54.00 Φ.Π.Α.

50.00 Προμηθευτές εσωτερικού

Εφαρμογή.

Η επιχείρηση Χ αγοράζει εμπορεύματα αξίας 10.000 € με Φ.Π.Α 24%, επί πιστώσει. Να γίνουν οι εγγραφές.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Χ | Π |
| 20.00 Αγορές εμπορευμάτων |  | 10.000 |  |
| 54.00 Φ.Π.Α. |  | 2.400 |  |
|  | 50.00 Προμηθευτές εσωτερικού |  | 12.400 |

* + 1. **Απόκτηση αποθεμάτων με καταβολή μετρητών.**

*Λογιστικές εγγραφές*

20.00 Αγορές εμπορευμάτων

54.00 Φ.Π.Α.

50.00 προμηθευτές εσωτερικού

50.00 προμηθευτές εσωτερικού

38.00 Ταμείο

Εφαρμογή.

Η επιχείρηση Χ αγοράζει εμπορεύματα αξίας 10.000 € με Φ.Π.Α 24%, τοις μετρητοίς. Να γίνουν οι εγγραφές.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Χ | Π |
| 20.00 Αγορές εμπορευμάτων |  | 10.000 |  |
| 54.00 Φ.Π.Α. |  | 2.400 |  |
|  | 50.00 προμηθευτές εσωτερικού |  | 12.400 |
| 50.00προμηθευτές εσωτερικού |  | 12.400 |  |
|  | 38.00 Ταμείο |  | 12.400 |

Οι λόγοι λογιστικής εγγραφής της απόκτησης του αποθέματος με δύο εγγραφές είναι δύο. Ο πρώτος είναι φορολογικός, γιατί με τον τρόπο αυτό ενημερώνουμε την κατάσταση αγορών ανά προμηθευτή, που η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να καταθέσει στο ΚΕ.Π.Υ.Ο.(Κέντρο Πληροφορικής Υπουργείου Οικονομικών) στο τέλος κάθε χρήσης. Ο δεύτερος είναι διαχειριστικός γιατί έτσι ενημερώνεται η καρτέλα του προμηθευτή, και μας δίνει πληροφορίες για τις αγορές που η επιχείρηση πραγματοποίησε ανά προμηθευτή. Αν πραγματοποιούσαμε μια εγγραφή χωρίς να παρεμβάλουμε το λογαριασμό του προμηθευτή, μπορεί να ήταν λογιστικά σωστό, όμως δεν θα είχαμε την πληροφόρηση που αναφέραμε.

* + 1. **Απόκτηση αποθεμάτων με αποδοχή αξιόγραφου.**

Εφαρμογή.

Αγορά εμπορευμάτων αξίας 20.000 € με Φ.Π.Α 24%, με γραμμάτια πληρωτέα. Να γίνουν οι εγγραφές.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Χ | Π |
| 20.00 Αγορές εμπορευμάτων |  | 20.000 |  |
| 54.00 Φ.Π.Α. |  | 4.800 |  |
|  | 50.00 Προμηθευτές. εσωτερικού |  | 24.800 |
| 50.00 Προμηθευτές. εσωτερικού |  | 24.800 |  |
|  | 51.00 Γραμμάτια πληρωτέα |  | 24.800 |

Εφαρμογή.

Αγορά εμπορευμάτων αξίας 30.000 € με 24% Φ.Π.Α, με μεταβίβαση γραμματίωνεισπρακτέων αξίας 15.000€. Τα υπόλοιπα καταβάλλονται με έκδοση μεταχρονολογημένης επιταγής.

Όταν για την αγορά αποθεμάτων οπισθογραφείται αξιόγραφο, επιβάλλεται η επιχείρηση μέχρι την ημερομηνία λήξης να γνωρίζει το πως έχει προκύψει στο χαρτοφυλάκιό της, και σε ποιόν έχει εκχωρηθεί. Αν ο εκδότης του γραμματίου δεν το πληρώσει, οφείλει η επιχείρηση να καταβάλλει το αντίτιμο του γραμματίου στον προμηθευτή της, και μετά να ακολουθήσει τη νομική οδό για την είσπραξή του. Για το λόγο ότι επιβάλλεται να προκύπτει η πληροφορία από τα βιβλία της επιχείρησης ότι το αξιόγραφο οπισθογραφήθηκε, στη λογιστική εγγραφή μεταβίβασης του γραμματίου δεν πιστώνεται ο λογαριασμός 31.00 Γραμμάτια στο χαρτοφυλάκιο, αλλά ο λογαριασμός 31.04 (γραμμάτια μεταβιβασμένα σε τρίτους) ο οποίος λειτουργεί ως αντίθετος του λογαριασμού 31.00 γραμμάτια εισπρακτέα.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Χ | Π |
| 20.00 Αγορές εμπορευμάτων |  | 30.000 |  |
| 54.00 Φ.Π.Α. |  | 7.200 |  |
|  | 50.00 Προμηθευτές. εσωτερικού |  | 37.200 |
| 50.00 Προμηθευτές. εσωτερικού |  | 37.200 |  |
|  | 31.04 Γραμμάτια μεταβιβασμένα σε τρίτους |  | 15.000 |
|  | 53.90 Επιταγές πληρωτέες |  | 22.200 |

Κατά την ημερομηνία λήξης των γραμματίων αυτών, και αφού διαπιστωθεί η πληρωμή του, τότε η επιχείρηση κάνει την εγγραφή:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 31.04 Γραμμάτια μεταβιβασμένα σε τρίτους |  | 15.000 |  |
|  | 31.00 Γραμμάτια εισπρακτέα |  | 15.000 |

Έτσι κλείνει ο ενδιάμεσος λογαριασμός πληροφόρησης 31.04 γραμμάτια μεταβιβασμένα σε τρίτους, και εμφανίζεται η μείωση στο χαρτοφυλάκιο των γραμματίων εισπρακτέων..

Εφαρμογή.

Η εταιρεία αγόρασε εμπορεύματα με πίστωση ενός έτους την 1/4/20Χ0 έναντι του ποσού 10.000 €, όταν η τιμή μετρητοίς είναι 9.000 € και Φ.Π.Α 24%.Να γίνει εγγραφή με διαχωρισμό των τόκων.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Χ | Π |
| 20.00 Αγορές εμπορευμάτων |  | 9.000 |  |
| 65.06 Τόκοι βραχυπροθέσμων υποχρεώσεων |  | 750[[1]](#footnote-1) |  |
| 36.00 έξοδα επόμενων χρήσεων |  | 250[[2]](#footnote-2) |  |
| 54.00 Φ.Π.Α. |  | 2.160 |  |
|  | 50.00 Προμηθευτές. εσωτερικού |  | 12.160 |

Ο λογαριασμός 36.00 έξοδα επόμενων χρήσεων είναι λογαριασμός απαιτήσεων γιατί εμφανίζει την προπληρωμή εξόδου. Σύμφωνα με τη βασική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, το έξοδο που αφορά επόμενη χρήση θα πρέπει να μεταβάλει τα αποτελέσματα στη χρήση που θα καταστεί δεδουλευμένο. Γι αυτό σήμερα θα καταγραφεί στο λογαριασμό 36 Μεταβατικοί λογαριασμοί Ενεργητικού και την επόμενη χρήση ο μεταβατικός λογαριασμός θα κλείσει, με χρέωση του οικείου λογαριασμού εξόδου.

Την επόμενη χρήση ο λογιστής πρέπει να κάνει τις εγγραφές και κυρίως την 31/3 κάνει:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Χ | Π |
| 50.00 Προμηθευτές. εσωτερικού |  | 12.160 |  |
|  | 38.00 Ταμείο |  | 12.160 |
| 65.06 Τόκοι βραχυπροθέσμων υποχρεώσεων |  | 250 |  |
|  | 36.00 έξοδα επόμενων χρήσεων |  | 250 |

* + 1. **Απόκτηση αποθεμάτων με ίδιο παραγωγή.**

Αφορά διαδικασία μετασχηματισμού πρώτων και βοηθητικών υλών μεταποιητικών επιχειρήσεων. Όταν η παραγωγή προϊόντος ολοκληρώνεται, θα πρέπει να αποτυπωθεί η ολοκλήρωση της διαδικασίας με τις αντίστοιχες λογιστικές εγγραφές. Παρατίθεται παράδειγμα απόκτησης πρώτων υλών και βοηθητικών υλών και μετασχηματισμού σε προϊόντα.

Εφαρμογή.

Η επιχείρηση αγοράζει με πίστωση πρώτες ύλες αξίας 10.000 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 24%, βοηθητικές ύλες αξίας 2.000 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 24%, και υλικά συσκευασίας 1.000 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 24%. Η επιχείρηση μετασχηματίζει σε προϊόντα τα παραπάνω υλικά.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Χ | Π |
| 24.00 Αγορές πρώτων υλών |  | 10.000 |  |
| 54.00 Φ.Π.Α. |  | 2.400 |  |
|  | 50.00 προμηθευτές εσωτερικού |  | 12.400 |
| 24.02 Αγορές βοηθητικών υλών |  | 2.000 |  |
| 54.00 Φ.Π.Α. |  | 480 |  |
|  | 50.00 προμηθευτές εσωτερικού |  | 2.480 |
| 28.00 Αγορές υλικών συσκευασίας |  | 1.000 |  |
| 54.00 Φ.Π.Α. |  | 240 |  |
|  | 50.00 προμηθευτές εσωτερικού |  | 1.240 |
| 21.00 Έτοιμα προϊόντα |  | 13.000 |  |
|  | 24.00 Αγορές πρώτων υλών |  | 10.000 |
|  | 24.02 Αγορές βοηθητικών υλών |  | 2.000 |
|  | 28.00 Αγορές υλικών συσκευασίας |  | 1.000 |

* + 1. **Απόκτηση αποθεμάτων με εισφορά σε είδος**

Είναι απόκτηση αποθεμάτων που προέρχεται από εισφορές εταίρων, είτε κατά την ίδρυση της επιχείρησης, είτε όταν αυξάνεται το κεφάλαιο. Για τον υπολογισμό της αξίας, σε ατομικές επιχειρήσεις, και σε προσωπικές εταιρείες (ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες), η αξία των εισφερόμενων αγαθών αποτιμάται από τους εταίρους. Για κεφαλαιουχικές εταιρείες (Εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, Ανώνυμες εταιρείες), δεν λαμβάνεται υπόψη η αποτίμηση από τους εταίρους, αλλά τα εισφερόμενα αγαθά αποτιμούνται από ειδική επιτροπή του υπουργείου εμπορίου [[3]](#footnote-3)

Εφαρμογή.

Εισφορά σε είδος σε εμπορική ομόρρυθμη εταιρεία που αποτιμήθηκαν από κοινού από το σύνολο των εταίρων που συμμετέχουν στο ποσό των 10.000 ευρώ.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Χ | Π |
| 33.03 Εταίροι λογαριασμός κάλυψης  εταιρικού κεφαλαίου |  | 10.000 |  |
|  | 40.06 Εταιρικό κεφάλαιο |  | 10.000 |
| 20.05 Εισφορές εμπορευμάτων |  | 10.000 |  |
|  | 33.03 Εταίροι λογαριασμός κάλυψης εταιρικού κεφαλαίου |  | 10.000 |

Εφαρμογή.

Εισφορά σε είδος σε εμπορική ανώνυμη εταιρεία . Τα εισφερόμενα αγαθά αποτιμήθηκαν από την επιτροπή του άρθρου 9 Ν. 2190/1920 στο ποσό των 30.000 ευρώ.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Χ | Π |
| 33.03 Μέτοχοι λογαριασμός κάλυψης μετοχικού κεφαλαίου |  | 30.000 |  |
|  | 40.02 Οφειλόμενο. μετοχικό. κεφάλαιο. κοινών μετοχών |  | 30.000 |
| 20.05 Εισφορές εμπορευμάτων |  | 30.000 |  |
|  | 33.03 Μέτοχοι λογαριασμός κάλυψης μετοχικού κεφαλαίου |  | 30.000 |
| 40.02 Οφειλόμενο. μετοχικό. κεφάλαιο. κοινών μετοχών |  | 30.000 |  |
|  | 40.00 Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών |  | 30.000 |

* 1. **Επιστροφές και Εκπτώσεις Αγορών**

Στην καθημερινή ροή εργασιών της επιχείρησης, που σχετίζονται με την απόκτηση αγαθών προς εξυπηρέτηση των σκοπών της επιχείρησης, η απόκτηση των αγαθών καταχωρείται με αντίστοιχες, όπως περιγράφηκε παραπάνω, εγγραφές προκειμένου να προσδιοριστεί το αποτέλεσμα εκμετάλλευσης και χρήσης της επιχείρησης. Στη διαδικασία προμήθειας αγαθών λαμβάνουν χώρα, για διάφορους λόγους, επιστροφές αγορών αγαθών, και εκπτώσεις αγορών.

* + 1. **Επιστροφές αγορών**

Οι επιστροφές αγορών λαμβάνουν χώρα λόγω αποστολής μεγαλύτερης ποσότητας αγαθών, ή λόγω ακαταλληλότητας των αγαθών που στάλθηκαν από τον προμηθευτή στην επιχείρηση. Για την διακίνηση της ποσότητας η επιχείρηση υποχρεούται στην έκδοση του παραστατικού διακίνησης αγαθών (δελτίο αποστολής), ενώ ο προμηθευτής υποχρεούται στην έκδοση παραστατικού μείωσης της τιμολογιακής αξίας των αγαθών (πιστωτικό τιμολόγιο).

Εφαρμογή.

Η επιχείρηση Α αγόρασε από την επιχείρηση Β αγαθά αξίας 30.000 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 24%. Στο τμήμα προμηθειών της επιχείρησης Α διαπιστώνεται ότι λόγω υποδεέστερης ποιότητας δεν είναι επιθυμητά αγαθά αξίας 3.000 ευρώ. Η επιχείρηση Α εκδίδοντας το σχετικό παραστατικό επιστρέφει τα αγαθά. Η επιχείρηση Β εκδίδει το παραστατικό μείωσης της αξίας των αγαθών. Οι λογιστικές εγγραφές απόκτησης και επιστροφής των αγαθών στο γενικό ημερολόγιο έχουν ως εξής:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Χ | Π |
| 20.01 Αγορές εμπορευμάτων |  | 30.000 |  |
| 54.00 Φ.Π.Α. |  | 7.200 |  |
|  | 50.00 Προμηθευτές εσωτερικού. |  | 37.200 |
| 50.00 Προμηθευτές εσωτερικού |  | 3.720 |  |
|  | 20.95 Επιστροφές αγορών |  | 3.000 |
|  | 54.00 Φ.Π.Α |  | 720 |

Ο λογαριασμός 20.95 λειτουργεί ως αντίθετος του λογαριασμού 20.01 αγορές εμπορευμάτων. Το άθροισμά τους (30.000-3.000=27.000) απεικονίζει το πραγματικό κόστος των αποκτηθέντων αγαθών.

Εφαρμογή.

Αγορά εμπορευμάτων με πίστωση εξαμήνου (800 €) και τιμή μετρητοίς 11.200 €. Στη συνέχεια διαπίστωσε ελαττωματικά εμπορεύματα και τα επέστρεψε στον προμηθευτή αξίας μετρητοίς 2.000 €. Να γίνουν οι σχετικές εγγραφές.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | |  | Χ | Π |
| 20.01 Αγορές εμπορευμάτων | |  | 11.200 |  |
| 65.06 Τόκοι & έξοδα. Βραχυπροθέσμων. υποχρεώσεων | |  | 800 |  |
| 54.00 Φ.Π.Α. | |  | 2.688 |  |
|  | | 50.00 Προμηθευτές. εσωτερικού |  | 14.688 |
| 50.00 Προμηθευτές. εσωτερικού | |  | 2.623 |  |
|  | | 20.95 Επιστροφές αγορών |  | 2.000 |
|  | | 65.06 Τόκοι & έξοδα. Βραχυπροθέσμων. υποχρεώσεων |  | 143[[4]](#footnote-4) |
|  | | 54.00 Φ.Π.Α. |  | 480 |
| 50.00 Προμηθευτές. εσωτερικού | |  | 11.927 |  |
|  | 38.00 Ταμείο | |  | 11927 |

* + 1. **Εκπτώσεις αγορών**

Έκπτωση αγορών είναι η μείωση της χρηματοοικονομικής αξίας της αγοράς του αγαθού. Αυτή πραγματοποιείται είτε λόγω συμφωνίας (λόγω υπέρβασης του προσυμφωνημένου ύψους ακαθαρίστων εσόδων), είτε λόγω λάθους (υψηλότερης αξίας ) τιμολόγησης. Συνεπώς για την πραγματοποίησή της δεν εκδίδεται δελτίο αποστολής, αφού δεν υπάρχει διακίνηση αγαθών . Η επιχείρηση που παρέχει την έκπτωση, εκδίδει πιστωτικό τιμολόγιο έκπτωσης.

Εφαρμογή.

Η επιχείρηση Α αγόρασε από την επιχείρηση Β αγαθά αξίας 160.000 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 24% στο διάστημα από 1/1/2011 έως 31/12/2011. Μεταξύ των δύο επιχειρήσεων υπάρχει συμφωνία χορήγησης έκπτωσης λόγω υπέρβασης ακαθαρίστων εσόδων από την επιχείρηση Β στην επιχείρηση Α ποσοστού 10% επί του συνόλου των αγορών. Η επιχείρηση Β προβαίνει στην έκδοση πιστωτικού τιμολογίου αξία 16.000 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 24%.

Οι λογιστική εγγραφή έκπτωσης της αξίας των αγαθών στο γενικό ημερολόγιο έχουν ως εξής :

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Χ | Π |
| 50.00 Προμηθευτές εσωτερικού |  | 19.840 |  |
| 20.98 Εκπτώσεις αγορών |  |  | 16.000 |
| 54.00 Φ.Π.Α. | . |  | 3.840 |

Εφαρμογή.

Σε αγορά εμπορευμάτων 80.000 € με 24% Φ.Π.Α παρέχεται έκπτωση 10% με έκδοση πιστωτικού τιμολογίου έκπτωσης .Στη συνέχεια εξοφλείται με μετρητά ο προμηθευτής.

Οι λογιστικές εγγραφές έχουν ως εξής :

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Χ | Π |
| 20.01 Αγορές εμπορευμάτων |  | 80.000 |  |
| 54.00 Φ.Π.Α. |  | 19.200 |  |
|  | 50.00Προμηθευτές εσωτερικού |  | 99.200 |
| 50.00 Προμηθευτές εσωτερικού |  | 9.920 |  |
|  | 20.98 Εκπτώσεις αγορών |  | 8.000 |
|  | 54.00 Φ.Π.Α. |  | 1.920 |
| 50.00 Προμηθευτές εσωτερικού |  | 89.280 |  |
|  | 38.00 Ταμείο |  | 89.280 |

* 1. **Αποτίμηση Αποθεμάτων**

Η επιχείρηση προκειμένου να προβεί στον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων εκμεταλλεύσεως και χρήσης, προβαίνει σε απογραφή και αποτίμηση αποθεμάτων κατά την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου. Οι εναλλακτικές απογραφής και αποτίμησης αποθεμάτων σχηματικά εμφανίζονται παρακάτω :

Στις υποχρεώσεις για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος είναι η σύνταξη περιοδικής απογραφής με τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου . Η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να αποτιμά διαρκώς τα αποθέματά της εφαρμόζοντας διαρκή απογραφή. Σε κάποιες περιπτώσεις είναι υποχρεωμένη από το φορολογικό νόμο[[5]](#footnote-5) στην τήρηση βιβλίου αποθήκης, όπου καθίσταται ευχερής η διαρκή αποτίμηση αγαθών. Τα αποθέματα (εκτός των υπολειμμάτων, των ελαττωματικών προϊόντων και υποπροϊόντων ) αποτιμούνται χωριστά για κάθε είδος, στην κατά είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης ή του κόστους παραγωγής τους, και της τιμής στην οποία η επιχείρηση δύναται να τα αγοράσει ( τρέχουσα τιμή αγοράς) ή να παράγει (τρέχουσα τιμή αναπαραγωγής), κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, τα αποθέματα του κάθε είδους στην κατάσταση που βρίσκονται την ημέρα αυτή.

Αν η τιμή στην οποία η επιχείρηση δύναται να αγοράσει ή να παράγει τα αποθέματα, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσεως ή το ιστορικό κόστος παραγωγής τους, αλλά μεγαλύτερη από την τιμή ρευστοποίησης τους, τότε η αποτίμηση πρέπει να γίνει στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Δηλαδή η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία αποτελεί την ασφαλιστική δικλείδα, γιατί έτσι μόνο αποτρέπεται ο κίνδυνος να αποτιμηθούν τα από ίδιο παραγωγή προερχόμενα αποθέματα σε μη πραγματική τιμή. Έτσι θα παραβιαζόταν η αρχή της συντηρητικότητας που απαιτεί η αποτίμηση να γίνεται στη χαμηλότερη τιμή.

Σε περίπτωση υποτίμησης αποθεμάτων, τα σχετικά ποσά υποτίμησης καταχωρούνται άμεσα στην απογραφή, μειώνοντας τους λογαριασμούς των υποτιμημένων περιουσιακών στοιχείων. Σύμφωνα όμως με τα Δ.Λ.Π. η μείωση αξίας αποθεμάτων απαιτεί το σχηματισμό πρόβλεψης.

Αξία κτήσης. Η αξία κτήσης των αποθεμάτων που προέρχονται από αγορά (εμπορεύματα, πρώτες και βοηθητικές ύλες, ανταλλακτικά και λοιπά αναλώσιμα υλικά) είναι η τιμολογιακή τους αξία, προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς (δασμοί εισαγωγής, ασφάλιστρα, έξοδα μεταφοράς και παραλαβής των αγαθών κ.τ.λ.). Αξία κτήσης των αποθεμάτων που προέρχονται από ίδιο παραγωγή (έτοιμων, και ημιτελών προϊόντων, υποπροϊόντων, υπολειμμάτων) είναι το κόστος της παραγωγής τους, με εξαίρεση τα υπολείμματα όπου κόστος παραγωγής θεωρείται η πιθανή τιμή διάθεσής τους, μειωμένη με τα ειδικά έξοδα πώλησης. Αν τα υποπροϊόντα προορίζονται για να χρησιμοποιηθούν από την επιχείρηση, τότε αποτιμούνται στην πιθανή τιμή πώλησης.

* + 1. **Μέθοδοι Αποτίμησης Αποθεμάτων**

Η τιμή κτήσης των αποθεμάτων προσδιορίζεται από την εφαρμογή μίας από τις παραδεγμένες μεθόδους (μέσο σταθμικό κόστος, κυκλοφορούν μέσος όρος, F.I.F.O., L.I.F.O. κ.λπ. που εφαρμόζεται πάγια σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Οι μέθοδοι αυτοί αναπτύσσονται ως ακολούθως:

* + - 1. **Μέθοδος FIFO.**

Η μέθοδος αυτή καλείται και μέθοδος της σειράς εξαντλήσεως των αποθεμάτων. Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή αυτό που εισέρχεται πρώτο στην αποθήκη εξέρχεται από αυτή πρώτο προς διάθεση ή μετασχηματισμό. Η μέθοδος FIFO με την διαδικασία της περιοδικής αποτίμησης μέσω φυσικής απογραφής των αποθεμάτων έχει αναλυθεί στο εισαγωγικό τμήμα της λογιστικής και στην παρούσα ενότητα θα ασχοληθούμε με την περίπτωση της διαρκούς απογραφής. Σύμφωνα με τη διαρκή απογραφή η επιχείρηση πρέπει να καταγράφει τόσο τις ποσότητες όσο και το κόστος κατ είδος αποθέματος. Ο λογαριασμός του κάθε ενός αποθέματος καλείται και καρτέλα αποθήκης και έχει τη μορφή στην περίπτωση της FIFO:

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΣΕΙΡΑΣ ΕΞΑΝΤΛΗΣΕΩΣ F.I.F.O** | | | | | | | | | |
|  | **ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ** | | | **ΕΞΑΓΩΓΕΣ** | | | **ΥΠΟΛΟΙΠΟ** | | |
| **ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ** | **ΠΟΣΟΤΗΤΑ** | **ΚΟΣΤ./ΜΟΝ** | **ΣΥΝ.ΚΟΣΤ** | **ΠΟΣΟΤΗΤΑ** | **ΚΟΣΤ./ΜΟΝ** | **ΣΥΝ.ΚΟΣΤ** | **ΠΟΣΟΤΗΤΑ** | **ΚΟΣΤ./ΜΟΝ** | **ΣΥΝ.ΚΟΣΤ** |
| **Απογραφή** | **1.500** | **100,00 €** | **150.000,00 €** |  |  |  |  |  |  |
| **αγορά** | **2.000** | **110,00 €** | **220.000,00 €** |  |  |  |  |  |  |
| ***πώληση*** |  |  |  | ***2.500*** |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  | **1.500** | **100,00 €** | **150.000,00 €** |  |  |  |
|  |  |  |  | **1.000** | **110,00 €** | **110.000,00 €** | **1.000,00** | **110,00 €** | **110.000,00 €** |
| **αγορά** | **3.000** | **115,00 €** | **345.000,00 €** |  |  |  | **3.000,00** | **115,00 €** | **345.000,00 €** |
| ***πώληση*** |  |  |  | ***3.700*** |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  | **1.000** | **110,00 €** | **110.000,00 €** | **- 1.000,00** | **110,00 €** | **- 110.000,00 €** |
|  |  |  |  | **2.700** | **115,00 €** | **310.500,00 €** | **- 2.700,00** | **115,00 €** | **- 310.500,00 €** |
|  |  |  |  |  |  |  | **300,00** | **115,00 €** | **34.500,00 €** |
| **αγορά** | **3.500** | **120,00 €** | **420.000,00 €** |  |  |  | **3.500,00** | **120,00 €** | **420.000,00 €** |
| ***πώληση*** |  |  |  | ***2.000*** |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  | **300** | **115,00 €** | **34.500,00 €** | **- 300,00** | **115,00 €** | **- 34.500,00 €** |
|  |  |  |  | **1.700** | **120,00 €** | **204.000,00 €** | **- 1.700,00** | **120,00 €** | **- 204.000,00 €** |
|  |  |  |  |  |  |  | **1.800,00** | **120,00 €** | **216.000,00 €** |
| **αγορά** | **1.200** | **125,00 €** | **150.000,00 €** |  |  |  | **1.200,00** | **125,00 €** | **150.000,00 €** |
| ***πώληση*** |  |  |  | ***2.000*** |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  | **1.800** | **120,00 €** | **216.000,00 €** | **- 1.800,00** | **120,00 €** | **- 216.000,00 €** |
|  |  |  |  | **200** | **125,00 €** | **25.000,00 €** | **- 200,00** | **125,00 €** | **- 25.000,00 €** |
|  |  |  |  |  |  |  | **1.000,00** | **125,00 €** | **125.000,00 €** |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| **αγορά** | **1.500** | **130,00 €** | **195.000,00 €** |  |  |  | **1.500,00** | **130,00 €** | **195.000,00 €** |
| **πώληση** |  |  |  | **1.800** |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  | **1.000** | **125,00 €** | **125.000,00 €** | **- 1.000,00** | **125,00 €** | **- 125.000,00 €** |
|  |  |  |  | **800** | **130,00 €** | **104.000,00 €** | **- 800,00** | **130,00 €** | **- 104.000,00 €** |
|  |  |  |  |  |  |  | **700,00** | **130,00 €** | **91.000,00 €** |
| **ΣΥΝΟΛΑ** | **12.700** |  | **1.480.000,00 €** | **12.000** |  | **1.389.000,00 €** |  |  |  |

Όπως παρατηρούμε κάθε φορά που πραγματοποιείται μια εκροή – εξαγωγή – πώληση μεταφέρεται πρώτο το κόστος των παλαιοτέρων αγορών μέχρι την εξάντλησή τους κ.ο.κ. Στις εισαγωγές το άθροισμα της στήλης των ποσοτήτων και του συνολικού κόστους μας δίδουν τα αποθέματα αρχής (πρώτη γραμμή του πίνακα) συν τις αγορές (υπόλοιπες γραμμές του πίνακα) της χρήσης σε ποσότητες και αξίες. Στις εξαγωγές το άθροισμα της στήλης των ποσοτήτων και του συνολικού κόστους μας δίδουν τα πωλούμενα αποθέματα και ***το κόστος πωληθέντων της χρήσης***. Τέλος η τελευταία γραμμή στις στήλες του υπόλοιπου μας δίδει την ποσότητα την τιμή ή τις τιμές αποτίμησης και την αξία- κόστος του αποθέματος τέλους της χρήσης.

* + - 1. **Μέθοδος LIFO.**

Η μέθοδος αυτή καλείται και μέθοδος του αντιστρόφου της σειράς εξαντλήσεως των αποθεμάτων. Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή αυτό που εισέρχεται τελευταίο στην αποθήκη εξέρχεται από αυτή πρώτο προς διάθεση ή μετασχηματισμό. Η μέθοδος LIFO με την διαδικασία της περιοδικής αποτίμησης μέσω φυσικής απογραφής των αποθεμάτων έχει αναλυθεί στο εισαγωγικό τμήμα της λογιστικής και στην παρούσα ενότητα θα ασχοληθούμε με την περίπτωση της διαρκούς απογραφής. Σύμφωνα με τη διαρκή απογραφή η επιχείρηση πρέπει να καταγράφει τόσο τις ποσότητες όσο και το κόστος κατ είδος αποθέματος. Ο λογαριασμός του κάθε ενός αποθέματος καλείται και καρτέλα αποθήκης και έχει τη μορφή στην περίπτωση της LIFO:

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΑΝΤΙΣΤΡΟΦΟΥ ΤΗΣ ΣΕΙΡΑΣ ΕΞΑΝΤΛΗΣΕΩΣ L.I.F.O** | | | | | | | | | |
|  | **ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ** | | | **ΕΞΑΓΩΓΕΣ** | | | **ΥΠΟΛΟΙΠΟ** | | |
| **ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ** | **ΠΟΣΟΤΗΤΑ** | **ΚΟΣΤ./ΜΟΝ** | **ΣΥΝ.ΚΟΣΤ** | **ΠΟΣΟΤΗΤΑ** | **ΚΟΣΤ./ΜΟΝ** | **ΣΥΝ.ΚΟΣΤ** | **ΠΟΣΟΤΗΤΑ** | **ΚΟΣΤ./ΜΟΝ** | **ΣΥΝ.ΚΟΣΤ** |
| **Απογραφή** | **1.500** | **100,00 €** | **150.000,00 €** |  |  |  |  |  |  |
| **αγορά** | **2.000** | **110,00 €** | **220.000,00 €** |  |  |  |  |  |  |
| **πώληση** |  |  |  | **2.500** |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  | **2.000** | **110,00 €** | **220.000,00 €** |  |  |  |
|  |  |  |  | **500** | **100,00 €** | **50.000,00 €** | **1.000,00** | **100,00 €** | **100.000,00 €** |
| **αγορά** | **3.000** | **115,00 €** | **345.000,00 €** |  |  |  | **3.000,00** | **115,00 €** | **345.000,00 €** |
| **πώληση** |  |  |  | **3.700** |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  | **3.000** | **115,00 €** | **345.000,00 €** | **- 3.000,00** | **115,00 €** | **- 345.000,00 €** |
|  |  |  |  | **700** | **100,00 €** | **70.000,00 €** | **- 700,00** | **100,00 €** | **- 70.000,00 €** |
|  |  |  |  |  |  |  | **300,00** | **100,00 €** | **30.000,00 €** |
| **αγορά** | **3.500** | **120,00 €** | **420.000,00 €** |  |  |  | **3.500,00** | **120,00 €** | **420.000,00 €** |
| **πώληση** |  |  |  | **2.000** |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  | **2.000** | **120,00 €** | **240.000,00 €** | **- 2.000,00** | **120,00 €** | **- 240.000,00 €** |
|  |  |  |  |  |  |  | **300,00** | **100,00 €** | **30.000,00 €** |
|  |  |  |  |  |  |  | **1.500,00** | **120,00 €** | **180.000,00 €** |
| **αγορά** | **1.200** | **125,00 €** | **150.000,00 €** |  |  |  | **1.200,00** | **125,00 €** | **150.000,00 €** |
| **πώληση** |  |  |  | **2.000** |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  | **1.200** | **125,00 €** | **150.000,00 €** | **- 1.200,00** | **125,00 €** | **- 150.000,00 €** |
|  |  |  |  | **800** | **120,00 €** | **96.000,00 €** | **- 800,00** | **120,00 €** | **- 96.000,00 €** |
|  |  |  |  |  |  |  | **300,00** | **100,00 €** | **30.000,00 €** |
|  |  |  |  |  |  |  | **700,00** | **120,00 €** | **84.000,00 €** |
| **αγορά** | **1.500** | **130,00 €** | **195.000,00 €** |  |  |  | **1.500,00** | **130,00 €** | **195.000,00 €** |
| **πώληση** |  |  |  | **1.800** |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  | **1.500** | **130,00 €** | **195.000,00 €** | **- 1.500,00** | **130,00 €** | **- 195.000,00 €** |
|  |  |  |  | **300** | **120,00 €** | **36.000,00 €** | **- 300,00** | **120,00 €** | **- 36.000,00 €** |
|  |  |  |  |  |  |  | **300,00** | **100,00 €** | **30.000,00 €** |
|  |  |  |  |  |  |  | **400,00** | **120,00 €** | **48.000,00 €** |
| **ΣΥΝΟΛΑ** | **12.700** |  | **1.480.000,00 €** | **12.000** |  | **1.402.000,00 €** | **700,00** |  | **78.000,00 €** |

Όπως παρατηρούμε κάθε φορά που πραγματοποιείται μια εκροή – εξαγωγή – πώληση μεταφέρεται πρώτο το κόστος των ποιο προσφάτων αγορών μέχρι την εξάντλησή τους κ.ο.κ. Στις εισαγωγές το άθροισμα της στήλης των ποσοτήτων και του συνολικού κόστους μας δίδουν τα αποθέματα αρχής (πρώτη γραμμή του πίνακα) συν τις αγορές (υπόλοιπες γραμμές του πίνακα) της χρήσης σε ποσότητες και αξίες. Στις εξαγωγές το άθροισμα της στήλης των ποσοτήτων και του συνολικού κόστους μας δίδουν τα πωλούμενα αποθέματα και το κόστος πωληθέντων της χρήσης. Τέλος η τελευταία γραμμή στις στήλες του υπόλοιπου μας δίδει την ποσότητα την τιμή ή τις τιμές αποτίμησης και την αξία- κόστος του αποθέματος τέλους της χρήσης.

* + - 1. **Μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους.**

Η μέθοδος του σταθμικού μέσου όρου με την διαδικασία της περιοδικής αποτίμησης μέσω φυσικής απογραφής των αποθεμάτων έχει αναλυθεί στο εισαγωγικό τμήμα της λογιστικής και στην παρούσα ενότητα θα ασχοληθούμε με την περίπτωση της διαρκούς απογραφής. Σύμφωνα με τη διαρκή απογραφή η επιχείρηση πρέπει να καταγράφει τόσο τις ποσότητες όσο και το κόστος κατ είδος αποθέματος. Ο λογαριασμός του κάθε ενός αποθέματος καλείται και καρτέλα αποθήκης και έχει τη μορφή στην περίπτωση της μεθόδου του σταθμικού μέσου κόστους:

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΣΤΑΘΜΙΚΟΥ ΜΕΣΟΥ ΟΡΟΥ** | | | | | | | | | |
|  | **ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ** | | | **ΕΞΑΓΩΓΕΣ** | | | **ΥΠΟΛΟΙΠΟ** | | |
| **ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ** | **ΠΟΣΟΤΗΤΑ** | **ΚΟΣΤ./ΜΟΝ** | **ΣΥΝ.ΚΟΣΤ** | **ΠΟΣΟΤΗΤΑ** | **ΚΟΣΤ./ΜΟΝ** | **ΣΥΝ.ΑΞΙΑ** | **ΠΟΣΟΤΗΤΑ** | **ΚΟΣΤ./ΜΟΝ** | **ΣΥΝ.ΚΟΣΤ** |
| **Απογραφή** | **1.500** | **100,00 €** | **150.000,00 €** |  |  |  | **1.500** | **100,00 €** | **150.000,00 €** |
| **αγορά** | **2.000** | **110,00 €** | **220.000,00 €** |  |  |  | **3.500** | **105,71 €** | **370.000,00 €** |
| **πώληση** |  |  |  | **2.500** | **105,71 €** | **264.285,71 €** | **1.000** | **105,71 €** | **105.714,29 €** |
| **αγορά** | **3.000** | **115,00 €** | **345.000,00 €** |  |  |  | **4.000** | **112,68 €** | **450.714,29 €** |
| **πώληση** |  |  |  | **3.700** | **112,68 €** | **416.910,71 €** | **300** | **112,68 €** | **33.803,57 €** |
| **αγορά** | **3.500** | **120,00 €** | **420.000,00 €** |  |  |  | **3.800** | **119,42 €** | **453.803,57 €** |
| **πώληση** |  |  |  | **2.000** | **119,42 €** | **238.843,98 €** | **1.800** | **119,42 €** | **214.959,59 €** |
| **αγορά** | **1.200** | **125,00 €** | **150.000,00 €** |  |  |  | **3.000** | **121,65 €** | **364.959,59 €** |
| **πώληση** |  |  |  | **2.000** | **121,65 €** | **243.306,39 €** | **1.000** | **121,65 €** | **121.653,20 €** |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| **αγορά** | **1.500** | **130,00 €** | **195.000,00 €** |  |  |  | **2.500** | **126,66 €** | **316.653,20 €** |
| **πώληση** |  |  |  | **1.800** | **126,66 €** | **227.990,30 €** | **700** | **126,66 €** | **88.662,89 €** |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| **ΣΥΝΟΛΑ** | **12.700** |  | **1.480.000,00 €** | **12.000** |  | **1.391.337,11 €** |  |  |  |

Όπως παρατηρούμε κάθε φορά που πραγματοποιείται μια εκροή – εξαγωγή – πώληση μεταφέρεται με το μέσο κόστος ανά μονάδα της που έχει διαμορφωθεί στη στήλη του υπολοίπου μέχρι την χρονική στιγμή πριν την εκροή – εξαγωγή – πώληση. Στις εισαγωγές το άθροισμα της στήλης των ποσοτήτων και του συνολικού κόστους μας δίδουν τα αποθέματα αρχής (πρώτη γραμμή του πίνακα) συν τις αγορές (υπόλοιπες γραμμές του πίνακα) της χρήσης σε ποσότητες και αξίες. Στις εξαγωγές το άθροισμα της στήλης των ποσοτήτων και του συνολικού κόστους μας δίδουν τα πωλούμενα αποθέματα και το κόστος πωληθέντων της χρήσης. Τέλος η τελευταία γραμμή στις στήλες του υπόλοιπου μας δίδει την ποσότητα, την τιμή αποτίμησης και την αξία - κόστος του αποθέματος τέλους της χρήσης.

* + - 1. **Η μέθοδος του βασικού (σιδηρούν) αποθέματος.**

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα χωρίζονται σε δύο κατηγορίες :

1. Το βασικό απόθεμα, ή στοκ ασφαλείας, το οποίο είναι απαραίτητο για την εύρυθμη λειτουργία της επιχείρησης.
2. Το υπόλοιπο απόθεμα, που προορίζεται για την εξυπηρέτηση μελλοντικών αναγκών της επιχείρησης.

Το βασικό απόθεμα αποτιμάται στην αρχική τιμή κτήσης του, ενώ το υπόλοιπο απόθεμα αποτιμάται με μία από τις τρεις παραπάνω μεθόδους που προαναφέρθηκαν.

* + - 1. **Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους.**

Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα παρακολουθούνται, όχι μόνο κατ είδος, αλλά και κατά συγκεκριμένες παρτίδες, οι οποίες έχουν αυτοτέλεια στο κόστος. Κατά τη διαδικασία της αποτίμησης αποτιμώνται στο κόστος της συγκεκριμένης παρτίδας, ανεξάρτητα με το χρόνο απόκτησής του.

* + - 1. **Η μέθοδος του πρότυπου κόστους.**

Αφορά μόνο της επιχειρήσεις που εφαρμόζουν το σύστημα πρότυπης κοστολόγησης. Οι επιχειρήσεις αυτές έχουν τη δυνατότητα να αποτιμούν τα αποθέματά τους στις τιμές του πρότυπου κόστους. Οι αποκλίσεις που προκύπτουν ανάμεσα στο ιστορικό, και το πρότυπο κόστος πρέπει να κατανέμονται και στα πωληθέντα, και στα μένοντα αποθέματά τους.

* + - 1. **Αποτίμηση των κοινά παραγόμενων προϊόντων.**

Συμπαράγωγα είναι τα προϊόντα που παράγονται από την επεξεργασία της ίδιας πρώτης ύλης κατά τη διάρκεια τη παραγωγικής διαδικασίας. Τα κοινά παραγόμενα προϊόντα έχουν ενιαίο κόστος παραγωγής, το οποίο μετά τη μείωση των υποπροϊόντων και υπολειμμάτων κατανέμεται μεταξύ των παραγομένων προϊόντων με κριτήριο την αξία τους σε καθαρές τιμές πώλησης.

* + - 1. **Η αποτίμηση των ελαττωματικών προϊόντων.**

Ελαττωματικά είναι τα προϊόντα τα οποία, εξαιτίας ελαττωματικής παραγωγής ή κατασκευής, υπολείπονται ποιοτικά από τα κανονικά προϊόντα, και λόγω χαρακτηρισμού τους σε ελαττωματικά, διατίθενται σε τιμή μικρότερη της κανονικής που η επιχείρηση ορίζει. Υπάρχουν διάφοροι τρόποι αποτίμησης ελαττωματικών προϊόντων ανάλογα με την έκταση του ελαττώματος . Ενδεικτικά αναφέρονται οι παρακάτω τρόποι :

* Στην πιθανή τιμή πώλησης τους, η οποία είναι σημαντικά μικρότερη από την κανονική, μειωμένη κατά τα άμεσα έξοδα πωλήσεως.
* Όπως τα κανονικά προϊόντα, όταν πρόκειται να διατεθούν με ελάττωμα με μικρή έκπτωση.
* Στο ιστορικό κόστος παραγωγής τους, όταν εισάγεται πάλι στην παραγωγική διαδικασία προκειμένου για την εξάλειψη του ελαττώματός τους. Τα πρόσθετα έξοδα της κατεργασίας βαρύνουν το σύνολο της παραγωγής.
* Στην τιμή της πρώτης ύλης που υποκαθιστά, όταν επανέρχεται στη διαδικασία παραγωγής ως πρώτη ύλη.
  1. **Κόστος Πωληθέντων ή αναλωμένων αποθεμάτων**

Με την αποτίμηση της απογραφής είναι δυνατός ο υπολογισμός του κόστους πωληθέντων με βάση τον παρακάτω τύπο :

Κόστος Πωληθέντων =Απόθεμα αρχής + Αγορές – Εκπτώσεις αγορών – Επιστροφές αγορών –Απόθεμα τέλους.

Έτσι μετά την αποτίμηση των αποθεμάτων, και τον προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων, έχουμε τη δυνατότητα προσδιορισμού των αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης, και των αποτελεσμάτων χρήσης.

1. **Λογαριασμοί Εσόδων και έσοδα από Πωλήσεις**
   1. **Ορισμοί και Διακρίσεις επί των Εσόδων**

Διάκριση Εσόδων με βάση το βαθμό ομαλότητας

Τα έσοδα με κριτήριο το βαθμό ομαλότητας διακρίνονται σε ομαλά και ανώμαλα.

* Ομαλά έσοδα είναι αυτά που προέρχονται από την κανονική, ομαλή και προγραμματισμένη δραστηριότητα της επιχείρησης.
* Ανώμαλα έσοδα είναι τα έσοδα που οφείλονται σε έκτακτα γεγονότα, ή μεταβολές της οικονομικής συγκυρίας, και τα οποία επιφέρουν έσοδα απρόβλεπτα, εκτός προϋπολογισμού, και συνήθως μικρής διάρκειας.

Διάκριση Εσόδων με βάση τη πηγή προέλευσής τους

Τα έσοδα με κριτήριο την πηγή προέλευσης διακρίνονται σε οργανικά και ανόργανα.

* 1. **Οργανικά έσοδα**

Τα οργανικά έσοδα είναι εκείνα που αναφέρονται στην ομαλή εκμετάλλευση και η προέλευσή τους είναι τα έσοδα από τις προκαθορισμένες λειτουργίες της επιχείρησης, ενώ τα ανόργανα έσοδα είναι εκείνα που προέρχονται αφενός από μη συνδεδεμένες από τη γενική εκμετάλλευση δραστηριότητες, και αφετέρου από τυχαίες και συμπτωματικές πράξεις . Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται και τα έκτακτα έσοδα που αν και έχουν σχέση με τις κύριες δραστηριότητες της επιχείρησης, η πραγματοποίησή τους οφείλεται σε έκτακτα και περιστασιακά γεγονότα. Αξιοσημείωτα για ανάλυση λόγω σημαντικότητας, αλλά και καθημερινής λογιστικής αντιμετώπισης και απεικόνισης είναι η κατηγορία των οργανικών εσόδων η οποία αναλύεται παρακάτω:

Οργανικά έσοδα χρήσεως, είναι τα έσοδα που αναφέρονται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως, και προέρχονται τόσο από την κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης, όσο και από τις παρεπόμενες. Με τον όρο παρεπόμενη δραστηριότητα εννοούμε τη δραστηριότητα που σε μόνιμη βάση (όχι σε έκτακτη) συμπληρώνει την κύρια δραστηριότητα.

Στα οργανικά έσοδα παρακολουθούνται οι εξής κατηγορίες εσόδων :

* Τα έσοδα από πώληση εμπορευμάτων ή προϊόντων ή υπηρεσιών που αποτελούν το κύριο αντικείμενο δραστηριότητας (λογαριασμοί 70, 71, 72, και 73 ) .
* Τα έσοδα από επιχορηγήσεις και από άλλες αιτίες που έχουν σχέση με την δραστηριότητα των πωλήσεων (λογαριασμός 74).
* Τα έσοδα από παρεπόμενες ασχολίες (λογαριασμός 75).
* Τα έσοδα από ίδιο χρησιμοποίηση αποθεμάτων και αναλώσεις εξόδων για την ίδιο παραγωγή παγίων στοιχείων (λογαριασμός 78).

Για την καταχώρηση των οργανικών εσόδων, οι υπογραμμισμένοι υποχρεωτικοί λογαριασμοί που χρησιμοποιούνται από το λογιστικό σχέδιο είναι :

70 Πωλήσεις εμπορευμάτων

70.00 Πωλήσεις εμπορευμάτων των εσωτερικού

70.98 Εκπτώσεις πωλήσεων

70.99 Προυπολογισμένες πωλήσεις εμπορευμάτων (Λ.58.70)

71 Πωλήσεις ετοίμων και ημιτελών προιόντων

71.99 Προυπολογισμένες πωλήσεις ετοίμων και ημιτελών προιόντων (Λ.58.71

72 Πωλήσει λοιπών αποθεμάτων και αχρήστου υλικού

72.00 Πωλήσεις αχρήστου υλικού

72.22 Πωλήσεις υποπροϊοντων και υπολειμάτων

72.24 Πωλήσεις πρώτων και βοηθητικών υλών -υλικών συσκευασίας

72.25 Πωλήσεις αναλωσιμων υλικών

72.26 Πωλήσεις ανταλλακτικών παγίων στοιχείων

72.28 Πωλήσεις ειδών συσκευασίας

72.99 Προυπολογισμένες πωλήσεις λοιπων αποθεμάτων και άχρηστου υλικού (Λ.58.72)

73 Πωλήσεις υπηρεσιών

73.99 Προυπολογισμένες πωλήσεις υπηρεσιών (Λ58.73)

Η επιχείρηση επιλέγει σύμφωνα με τις ανάγκες της την ονοματολογία των υπολοίπων μη υπογραμμισμένων λογαριασμών. Ο συνήθης διαχωρισμός για φορολογικούς λόγους είναι σε πωλήσεις χονδρικές, πωλήσεις λιανικές, πωλήσεις ( εξαγωγές) σε χώρες εκτός Ευρωπαϊκής ένωσης, πωλήσεις σε χώρες της Ε.Ε, κ.τ.λ.

* 1. **Πωλήσεις**
     1. **Λειτουργία των λογαριασμών πωλήσεων**

Αξία με την οποία πιστώνονται οι λογαριασμοί των πωλήσεων. Ο λογαριασμός του πελάτη χρεώνεται με το συνολικό ποσό του παραστατικού που εκδίδεται δηλαδή με :

* Την αξία των πωλούμενων αγαθών που αναγράφεται στο παραστατικό πώλησης.
* Τα έξοδα αποστολής που βαρύνουν τον πελάτη και αναγράφονται σε ξεχωριστή στήλη του παραστατικού.
* Το Φ.Π.Α. ή οποιονδήποτε άλλο φόρο κατανάλωσης βαρύνεται σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία ο πελάτης.
* Ο λογαριασμόςπωλήσεων (70,71,72) πιστώνεται με την τιμολογιακή αξία των πωλούμενων αγαθών, μειωμένη κατά την έκπτωση που αναγράφεται στο τιμολόγιο. Δεν πιστώνονται στους παραπάνω λογαριασμούς εσόδων :
* Η αξία του Φ.Π.Α. ο οποίος καταχωρείται σε πίστωση του λογαριασμού 54.00 «Φόρος προστιθέμενης αξίας».
* Οποιοσδήποτε φόρος, τέλος, εισφορά η επιβάρυνση του πελάτη υπέρ του ελληνικού δημοσίου. Αυτά καταχωρούνται ανάλογα με τη φύση της επιβάρυνσης σε πίστωση του οικείου αναλυτικού λογαριασμού του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 54 «Υποχρεώσεις από φόρους τέλη».
* Τα έξοδα αποστολής, τα οποία βαρύνουν τον πελάτη και καταχωρούνται σε πίστωση του λογαριασμού 75.10 «εισπραττόμενα έξοδα αποστολής αγαθών».

Για τη λογιστική καταγραφή του εσόδου απαιτείται λοιπόν μόνο η τιμολόγηση του αγαθού ή της υπηρεσίας. Η ενημέρωση των λογαριασμών εσόδων της ομάδας 7 του λογιστικού σχεδίου, δεν προϋποθέτει την εξόφληση των αγαθών, αλλά την παράδοση και την τιμολόγησή τους. Με την τιμολόγηση των αγαθών, και με στοιχείο εγγραφής το τιμολόγιο πώλησης, η επιχείρηση προχωράει στην καταγραφή του εσόδου. Για την κατανόηση των παραπάνω παρατίθενται τα παρακάτω παραδείγματα:

1. Πώληση με πίστωση και με μετρητά

Εφαρμογή.

Η εταιρία Χ πουλά εμπορεύματα μετρητοίς αξίας 10.000 € με 24% Φ.Π.Α. Οι λογιστικές εγγραφές έχουν ως εξής :

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Χ | Π |
| 30.00 Πελάτες εσωτερικού |  | 12.400 |  |
|  | 70.00 Πωλήσεις εμπορευμάτων |  | 10.000 |
|  | 54.00 Φ.Π.Α. |  | 2.400 |
| 38.00 Ταμείο |  | 12.400 |  |
|  | 30.00 Πελάτες εσωτερικού |  | 12.400 |

1. Πώληση με αποδοχή αξιογράφων

Εφαρμογή.

Η εταιρία Χ πουλά εμπόρευμα με πίστωση (ενός έτους), με 4 τρίμηνα γραμμάτια. Το πρώτο γραμμάτιο είναι την 1/7. Κάθε γραμμάτιο έχει ποσό 6.000 € και η τιμή μετρητοίς είναι 18.000 € συν Φ.Π.Α 24%. Να γίνουν οι εγγραφές.

Αφού η τιμή μετρητοίς είναι 18.000 πλέον 24% Φ.Π.Α. δηλαδή συνολική αξία 22.320 ευρώ, τότε η διαφορά των τόκων είναι 1.680 ευρώ. Στο ποσό αυτό εμπεριέχεται Φ.Π.Α. 24% .Η καθαρή αξία των τόκων είναι 1.680\*(100/124)= 1.354,84. Το Φ.Π.Α. των τόκων είναι 1.354,84\*24%=325,16. Από το ποσό των τόκων το ¼ αφορά έσοδο επόμενης χρήσης γιατί γίνεται δεδουλευμένο στην επόμενη χρήση. Άρα ποσό 1.354,84/4=338,71 αφορά έσοδο της επόμενης χρήσης. Μετά την ανάλυση και την ταξινόμηση του εσόδου από τόκους η λογιστική εγγραφή έχει ως εξής :

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Χ | Π |
| 30.00 Πελάτες εσωτερικού |  | 24.000 |  |
|  | 70.00 πωλήσεις εμπορευμάτων |  | 18.000,00 |
|  | 76.02 Δεδουλευμένοι Τόκοι γραμματίων εισπρακτέων. |  | 1.016,13 |
|  | 56.00 Έσοδα επόμενων χρήσεων |  | 338,71 |
|  | 54.00Φ.Π.Α. |  | 4.645,16 |

Η εγγραφή εκχώρησης από τον πελάτη των γραμματίων εισπρακτέων στην επιχείρηση είναι :

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  | | Χ | Π |
| 31.00 Γραμμάτια εισπρακτέα | |  | 24.000 |  |
|  | 30.00 Πελάτες εσωτερικού | |  | 24.000 |

Στο επόμενο έτος με την είσπραξη του γραμματίου εκτός από την ταμειακή εγγραφή είσπραξης πρέπει να εγγραφεί το έσοδο των τόκων γραμματίων εισπρακτέων, και να λογιστεί από έσοδο που έχει προεισπραχθεί, σε έσοδο χρήσης δεδουλευμένο.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Χ | Π |
| 38.00 Ταμείο |  | 6.000 |  |
|  | 31.00 Γραμμάτια εισπρακτέα |  | 6.000 |
| 56.00 Έσοδα επόμενων χρήσεων |  | 338,71 |  |
|  | 76.02 Δεδουλευμένοι Τόκοι γραμματίων εισπρακτέων. |  | 338,71 |

1. Πώληση με τιμολόγηση συναφούς εξόδου.

Εφαρμογή.

Η εμπορική επιχείρηση Χ πουλάει εμπορεύματα αξίας 20.000 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 24%. Με την έκδοση του τιμολογίου η επιχείρηση χρέωσε έξοδα αποστολής 600 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 24%.

Οι εγγραφές που η επιχείρηση Χ πρέπει να πραγματοποιήσει στο γενικό ημερολόγιο είναι :

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Χ | Π |
| 30.00 Πελάτες εσωτερικού |  | 25.544 |  |
|  | 70.00 πωλήσεις εμπορευμάτων |  | 20.000 |
|  | 75.10[[6]](#footnote-6)Εισπραττόμενα έξοδα αποστολής αγαθών |  | 600 |
|  | 54.00[[7]](#footnote-7) Φ.Π.Α |  | 4.944 |

1. Πωλήσεις στο εξωτερικού

Εφαρμογή.

Ο Αμερικανός πελάτης Α την 1/4/2019 προκειμένου να προβεί στην αγορά συσκευασμένου ελαιολάδου δίνει στην επιχείρηση Χ ποσό 10.000 $. Στις 1/5 η επιχείρηση στέλνει εμπορεύματα αξίας 50.000 $ και καταβάλλει ναύλο 2.000 $ , ασφάλιστρα 1.000 ευρώ, και φορτοεκφορτωτικά 1.000 $. Το κόστος παράδοσης είναι συμφωνημένο στην έδρα του πελάτη. Ο πελάτης στις 1/7/ εξοφλεί την υποχρέωσή του.

Η τιμή αγοράς $ στις 1/4 ήταν 0,83, στις 1/5 0,84 και στις 1/7 0,85. Οι λογιστικές εγγραφές έχουν ως εξής :

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| *Εγγραφές την 1/4/2019* |  | Χ | Π |
| 38.00 Ταμείο |  | 8.300[[8]](#footnote-8) |  |
|  | 30.05 Προκαταβολές πελατών |  | 8.300 |
| *Εγγραφές την 1/5/2019*  30.01 Πελάτες εξωτερικού |  | 42.000[[9]](#footnote-9) |  |
|  | 71.00 Πωλήσεις προϊόντων |  | 42.000 |
| 64.00 Έξοδα μεταφορών |  | 1.680[[10]](#footnote-10) |  |
| 62.05 Ασφάλιστρα |  | 1.000 |  |
| 64.98 Έξοδα φορτοεκφόρτωσης |  | 840 [[11]](#footnote-11) |  |
|  | 38.00 Ταμείο |  | 3.520 |
| *Εγγραφές την 1/7/2019*  38.00 Ταμείο |  | 34.000[[12]](#footnote-12) |  |
| 30.05 Προκαταβολές πελατών |  | 8.300 |  |
|  | 30.01 Πελάτες εξωτερικού |  | 42.000 |
|  | 81.01.04 Συναλλαγματικές διαφορές |  | 300[[13]](#footnote-13) |

Για τις πωλήσεις που απευθύνονται σε πελάτες που η επιχείρησή τους βρίσκεται σε κράτος μέλος της Ε.Ε. τα αγαθά από 1/1/1993 κυκλοφορούν ελεύθερα, χωρίς τελωνειακές παρεμβάσεις παραδίνονται αυτόματα στον αγοραστή του άλλου κράτους μέλους εντός της Ε.Ε. Συνεπώς δεν υπάρχουν σε πωλήσεις εντός Ε.Ε. έξοδα πωλήσεων, εκτός μεταφορικών και ασφαλίστρων. Στις πωλήσεις που πραγματοποιούνται εντός Ε.Ε. δεν υπάρχει χρέωση Φ.Π.Α. στην αξία των εμπορευμάτων, γιατί το Φ.Π.Α. καταβάλλεται στην χώρα τελικής κατανάλωσης του αγαθού.[[14]](#footnote-14) Για την κατανόηση αυτών παρατίθεται το παρακάτω παράδειγμα :

Εφαρμογή.

Η επιχείρηση Α με αντικείμενο δραστηριότητας την παραγωγή ειδών υπόδησης πουλάει σε πελάτη της στην Γερμανία, προϊόντα αξίας 30.000 ευρώ. Για τα μεταφορικά πληρώνει 500 ευρώ, και τα ασφάλιστρα κινδύνου 700 ευρώ τα οποία σύμφωνα με τη συμφωνία η χρέωσή τους ανήκει στον γερμανό πελάτη της. Ο πελάτης με την παραλαβή εξοφλεί με έμβασμα στο λογαριασμό όψεως της εταιρείας το αντίτιμο της αξίας των προϊόντων, καθώς και τα έξοδα μεταφοράς και ασφάλισης. Οι λογιστικές εγγραφές έχουν ως εξής :

Για την πληρωμή μεταφορικών και ασφαλίστρων οι εγγραφές έχουν ως εξής:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Χ | Π |
| 64.00 Έξοδα μεταφορών |  | 500 |  |
|  | 38.00 Ταμείο |  | 500 |
| 62.05 Ασφάλιστρα |  | 700 |  |
|  | 38.00 Ταμείο |  | 700 |
| Για την πώληση των προϊόντων, καθώς και την τιμολόγηση των εξόδων μεταφοράς, και ασφάλισης η επιχείρηση πραγματοποιεί τις παρακάτω εγγραφές : | | | |
| 30.01 Πελάτες εξωτερικού |  | 31.200 |  |
|  | 71.01 Πωλήσεις προϊόντων εξωτερικού |  | 30.000 |
|  | 75.10 Εισπραττόμενα έξοδα αποστολής |  | 1.200[[15]](#footnote-15) |
| Για τη λογιστική εγγραφή του εμβάσματος είναι : | | | |
| 38.03 Καταθέσεις όψεως |  | 31.200 |  |
|  | 30.01 Πελάτες εξωτερικού |  | 31.200 |

* + 1. **Εκπτώσεις Πωλήσεων**

Στην καθημερινή λειτουργία της επιχείρησης, εμφανίζεται η ανάγκη μείωσης της αξίας των πωλούμενων αγαθών, λόγω χορήγησης έκπτωσης. Η επιχείρηση πραγματοποιεί εκπτώσεις για τους εξής λόγους:

1. Πραγματοποίηση εκπτώσεων λόγω λάθους τιμολόγησης. Προβλέπεται αν η αξία του τιμολογίου πώλησης είναι μεγαλύτερη από τη συμφωνημένη, να εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο πώλησης με τη διαφορά της τιμολογιακής αξίας με την συμφωνηθείσα αξία.
2. Πραγματοποίηση ταμειακών εκπτώσεων. Οι εκπτώσεις συνδέονται με τον τρόπο καταβολής του αντιτίμου της πώλησης που είναι οπωσδήποτε πιο άμεσος από τον προβλεπόμενο.
3. Εκπτώσεις λόγω υπέρβασης στόχου ακαθαρίστων εσόδων. Είναι σύνηθες η επιχείρηση να συμφωνεί με τους πελάτες της τη χορήγηση έκπτωσης λόγω επίτευξης του στόχου των πωλήσεων προς το συγκεκριμένο πελάτη. Π.χ. κίνητρο έκπτωσης ποσοστού 2% αν ο τζίρος από τη συγκεκριμένη επιχείρηση υπερβεί ένα ποσό π.χ. 30.000 ευρώ.
4. Για λόγους ανταγωνισμού. Ο ανταγωνισμός ακολουθεί την τακτική χορήγησης έκπτωσης και η επιχείρηση υποχρεώνεται και αυτή στη χορήγηση έκπτωσης.
5. Πιθανός λόγος χορήγησης έκπτωσης είναι και η αποφυγή επιστροφής ελαττωματικών εμπορευμάτων. Είναι βολικότερο και για τους δύο συναλλασσόμενους η πώληση των εμπορευμάτων σε χαμηλότερη τιμή, από τη διαδικασία επιστροφής ελαττωματικών προϊόντων.
6. Σε συμφωνητικά πωλήσεων μεταξύ επιχειρήσεων συνήθως περιλαμβάνεται η πρόβλεψη ρήτρας καταβολής χρηματικού προστίμου από πλευράς της πωλήτριας εταιρείας . Συναντάται σε πωλήσεις εποχιακών ειδών που ο χρόνος παραλαβής είναι εξαιρετικά σημαντικός για τη διάθεση προϊόντων. Αν η επιχείρηση καθυστερήσει την προμήθεια των αγαθών προκειμένου να αποφευχθεί η καταβολή ρήτρας, είναι προτιμότερη λύση η χορήγηση έκπτωσης από την προσφυγή του πελάτη στα νόμιμα για την κατάπτωση της ρήτρας.
   * 1. **Εκπτώσεις Πωλήσεων**

Οι λογιστικοί τρόποι αντιμετώπισης της έκπτωσης που χορηγείται είναι δύο : α) Οι εκπτώσεις πωλήσεων καταχωρούνται στη χρέωση των οικείων λογαριασμών των πωλήσεων. β) Αν η επιχείρηση επιθυμεί να εμφανίσει τις πωλήσεις σε ξεχωριστό λογαριασμό εκπτώσεων, έχει τη δυνατότητα να χρησιμοποιήσει τους αντίθετους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς που προβλέπονται από το λογιστικό σχέδιο (70.98, 71.98, 72.98, 73.98).

Για την κατανόηση όσων προαναφέρθηκαν παρατίθεται το παρακάτω παράδειγμα.

Εφαρμογή.

Παρέχεται έκπτωση 2% στις πωλήσεις προς την επιχείρηση Α η οποία έχει υπερβεί τον προκαθορισμένο στόχο αγορών . Το ποσό της συναλλαγής μεταξύ των δύο επιχειρήσεων ανήλθε στα 100.000 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 24%. . Οι λογιστικές εγγραφές έχουν ως εξής :

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Χ | Π |
| 70.98 Εκπτώσεις πωλήσεων |  | 2.000 |  |
| 54.00 Φ.Π.Α |  | 480 |  |
|  | Πελάτες εσωτερικού |  | 2.480 |

Παρατήρηση : Οι εκπτώσεις πωλήσεων λόγω κύκλου εργασιών, για να λαμβάνονται φορολογικά υπόψη, θα πρέπει να γνωστοποιούνται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του πωλητή τουλάχιστον τέσσερις μήνες πριν την πραγματοποίησή τους .[[16]](#footnote-16)

* + 1. **Επιστροφές Πωλήσεων**

Αποτελεί μετακίνηση των αγαθών από τις εγκαταστάσεις του πελάτη προς τη επιχείρηση. Για τη διακίνηση των αγαθών από τις εγκαταστάσεις της προς τις εγκαταστάσεις του προμηθευτή η αγοράστρια επιχείρηση υποχρεούται στην έκδοση παραστατικού συνοδευτικού διακίνησης (δελτίο αποστολής). Η επιχείρηση για να μειώσει την αξία των πωλήσεων λόγω της επιστροφής εκδίδει πιστωτικό τιμολόγιο. Η αξία των επιστροφών πωλήσεων καταχωρείται στη χρέωση των οικείων λογαριασμών πωλήσεων. Αν η επιχείρηση επιθυμεί να παρακολουθεί ιδιαίτερα την αξία των επιστροφών, έχει τη δυνατότητα να χρησιμοποιήσει τους δευτεροβάθμιους αντίθετους του λογαριασμού πωλήσεων 70.95, 71.95, 72.95, 73.95 Για την κατανόηση όσων αναφέρθηκαν παραθέτουμε το ακόλουθο παράδειγμα :

Εφαρμογή.

Ο πελάτης Χ δίνει προκαταβολή έναντι αγοράς εμπορευμάτων 10.000€. Στη συνέχεια η εταιρεία πουλάει εμπορεύματα αξίας 50.000€ πλέον Φ.Π.Α. 24%, με συμψηφισμό της προκαταβολής, και το υπόλοιπο του τιμήματος με πίστωση. Ο πελάτης μετά την παραλαβή των εμπορευμάτων διαπιστώνει ελαττωματικά εμπορεύματα αξίας 10.000€, πλέον Φ.Π.Α. 23%, τα οποία και επιστρέφονται στην επιχείρηση. Κατόπιν των παραπάνω ο πελάτης εξοφλεί την επιχείρηση.

Οι προκαταβολές των πελατών τηρούνται στον λογαριασμό 30.05, ο οποίος είναι αντίθετος λογαριασμός ενεργητικού.

Έτσι για την προκαταβολή η επιχείρηση προβαίνει στην παρακάτω εγγραφή :

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Χ | Π |
| 38.00 Ταμείο |  | 10.000 |  |
|  | 30.05 Προκαταβολές πελατών |  | 10.000 |
| 30.00 Πελάτες εσωτερικού |  | 52.000 |  |
| 30.05 Προκαταβολές πελατών |  | 10.000 |  |
|  | 70.00 Πωλήσεις εμπορευμάτων |  | 50.000 |
|  | 54.00 Φ.Π.Α. |  | 12.000 |
| 70.95 Επιστροφές πωλήσεων |  | 10.000 |  |
| 54.00 Φ.Π.Α. |  | 2.400 |  |
|  | 30.00 Πελάτες εσωτερικού |  | 12.400 |
| 38.00 Ταμείο |  | 39.600 |  |
|  | 30.00 Πελάτες εσωτερικού |  | 39.600 |
|  |  |  |  |

* 1. **Αποτίμηση των εμπορευμάτων και προσδιορισμός του Μεικτού Κέρδους**

Όπως είδαμε και ποιο πάνω η απογραφή και η αποτίμηση των εμπορευμάτων μπορεί να γίνει με κάποιο από τους συνδυασμούς του παρακάτω πίνακα.

Η επιχείρηση την ημερομηνία λήξης κάθε διαχειριστικού έτους είναι υποχρεωμένη να προβεί σε απογραφή εμπορευμάτων. Η περιοδική απογραφή, είναι η φυσική απογραφή-καταγραφή των εμπορευμάτων.

Η φυσική βάση της περιοδικής γίνεται, τουλάχιστον μια φορά τον χρόνο και αν δεν πραγματοποιηθεί από τα λογιστικά βιβλία, δεν μπορούμε να εξάγουμε το κόστος πωληθέντων (Κ.Π), το μεικτό κέρδος (Μ.Κ) και το καθαρό κέρδος. Ο προσδιορισμός αυτός είναι αδύνατος χωρίς την πραγματοποίηση της απογραφής. Η επιχείρηση προαιρετικά είναι δυνατόν να ακολουθεί τη μέθοδο της διαρκούς απογραφής για λόγους ενημέρωσής της . Έτσι οποιαδήποτε στιγμή, η επιχείρηση γνωρίζει το ύψος των αποθεμάτων, το κόστος πωληθέντων και το μεικτό κέρδος . Ο προσδιορισμός του κόστους πωληθέντων γίνεται με τον παρακάτω τύπο :

Κόστος πωληθέντων = Απόθεμα αρχής +Αγορές χρήσης -Εκπτώσεις αγορών - Επιστροφές αγορών – Απόθεμα τέλους.

Μετά τον προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων η επιχείρηση προσδιορίζει τι μικτό κέρδος με τον τύπο :

Μεικτό κέρδος = Πωλήσεις-Επιστροφές πωλήσεων –Εκπτώσεις πωλήσεων -Κόστος πωληθέντων.

Εφαρμογή.

Για την κατανόηση των παραπάνω παραθέτουμε παράδειγμα σύμφωνα με το οποίο η επιχείρηση εμπορεύεται ένα μόνο είδος εμπορεύματος, και εφαρμόζει την περιοδική απογραφή. Η καρτέλα αγορών του μοναδικού εμπορεύματος κατά τη διάρκεια της χρήσης εμφανίζεται παρακάτω :

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Move | Date | Q | P | V |
| Buy | 12/20XX | 1.000 | 10 € | 10.000 € |
| Buy | 11/20XX | 1.500 | 10 € | 15.000 € |
| Buy | 10/20XX | 2.000 | 11 € | 22.000 € |
| Buy | 09/20XX | 1.000 | 12 € | 12.000 € |
| Buy | 08/20XX | 1.000 | 13 € | 13.000 € |
| Buy | 07/20XX | 1.000 | 14 € | 14.000 € |
| Buy | 06/20XX | 1.000 | 15 € | 15.000 € |
| Buy | 05/20XX | 1.000 | 13 € | 13.000 € |
| Buy | 04/20XX | 1.000 | 11 € | 11.000 € |
|  |  | 10.500 |  | 125.000 € |

Μετά τη διεξαγωγή της απογραφής την περιοδική απογραφή και την φυσική καταμέτρηση, έχουν μετρηθεί 4.500 εμπορευμάτων την 31/12.Oι πωλήσεις της εταιρίας ανέρχονται σε 120.000€. Θα προσδιορίσουμε το κόστος πωληθέντων, το μεικτό κέρδος και η αξία του τελικού αποθέματος εμπορευμάτων, με τη χρήση των μεθόδων L.I.F.O, F.I.F.O, και M.T και να πραγματοποιηθούν οι εγγραφές προσδιορισμού του μεικτού κέρδους για την επιχείρηση.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  | F.I.F.O | L.I.F.O | M.T |  |  |
| *1* | ΠΩΛΗΣΕΙΣ | 120.000 | 120.000 | 120.000 |  |  |
| *2* | Κ.Π | 65.500 | 71.000 | 78.000 |  | *(2= 4 - 5)* |
| *3* | Μ.Κ | 54.500 | 49.000 | 42.000 |  | *(3= 1 - 2)* |
| *4* | ΑΠΟΘΕΜΑ ΑΡΧΗΣ + ΑΓΟΡΕΣ | 125.000 | 125.000 | 125.000 |  |  |
| *5* | ΑΠΟΘΕΜΑ ΤΕΛΟΥΣ | 59.500 | 54.000 | 47.000 |  |  |

Η αποτίμηση των εμπορευμάτων με την κάθε μέθοδο είναι :

* F.I.F.O 500\*13+1.000\*14+1.000\*15+1.000 \*13+1.000 \*11=59.500.
* L.I.F.O 2.500\*10+2.000\*11=47.000.
* Μ.Τ 125.000/10.500=12, 12\*4.500=54.000.

Με αντίστοιχο τόπο γίνεται και ο προσδιορισμός του μικτού κέρδους όταν ακολουθείται η διαρκής απογραφή μόνο που τότε δεν απαιτείται η διενέργεια φυσικής απογραφής για λογιστικούς λόγους παρά μόνο για λόγους συμφωνίας και με φυσικό τρόπο της ποσότητας των μενόντων αποθεμάτων ή αποθεμάτων τέλους.

* 1. **Εγγραφές τέλους χρήσης**

Οι εγγραφές υπολογισμού του κόστους πωληθέντων, του λογισμού των αποσβέσεων, και του προσδιορισμού μικτών, και καθαρών κερδών διενεργούνται στη λήξη της διαχειριστικής χρήσης, εντός της από του νόμου προβλεπόμενης προθεσμίας σύνταξης του ισολογισμού.

Αναλυτικά οι ενέργειες που προβαίνει η επιχείρηση για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων έχουν ως εξής :

1. Αποτίμηση εμπορευμάτων: Με τη χρήση της μεθόδου που η επιχείρηση έχει επιλέξει προσδιορίζεται το τελικό απόθεμα.
2. Μεταφέρουμε με κατάλληλες λογιστικές εγγραφές το αρχικό απόθεμα, τις αγορές, εκπτώσεις και επιστροφές στη χρέωση του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως.
3. Καταχωρούμε την εγγραφή της αποτίμησης των τελικών αποθεμάτων με χρέωση του λογαριασμού τελικά αποθέματα σε πίστωση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης . Μετά την εγγραφή αυτή το υπόλοιπο του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης απεικονίζει το κόστος πωληθέντων.
4. Μεταφέρουμε το υπόλοιπο των λογαριασμών πωλήσεων στο λογαριασμό γενικής εκμετάλλευσης με κατάλληλες λογιστικές εγγραφές. Το υπόλοιπο του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης είναι το μικτό κέρδος.
5. Μεταφέρω τα έξοδα χρήσης σε αντίστοιχους αναλυτικούς λογαριασμούς του λογαριασμού 80 Γενική εκμετάλλευση αφού πρώτα τους κάνω μερισμό κατά λειτουργία. Το υπόλοιπο του λογαριασμού 80 τώρα δείχνει το αποτέλεσμα εκμετάλλευσης.
6. Μεταφέρουμε τους αναλυτικούς λογαριασμούς του λογαριασμού 80 Γενική εκμετάλλευση στο λογαριασμό 86 Αποτελέσματα χρήσης. Μετά τη μεταφορά τώρα ο λογαριασμός 86 απεικονίζει τα αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως.
7. Μεταφέρουμε επίσης με κατάλληλες λογιστικές εγγραφές τα ανόργανα έσοδα και έξοδα των λογαριασμών 81, 82, 83, 84,και 85 στους αντίστοιχους αναλυτικούς λογαριασμούς του λογαριασμού 86 Αποτελέσματα χρήσης . Με την ολοκλήρωση της μεταφοράς το υπόλοιπο του λογαριασμού 86 Αποτελέσματα χρήσης εμφανίζει το καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) χρήσης.
8. Το υπόλοιπο του λογαριασμού 86, μεταφέρεται στο λογαριασμό 88 Αποτελέσματα προς διανομή, και πραγματοποιούνται οι λογιστικές εγγραφές διανομής του αποτελέσματος χρήσης, μαζί με τυχόν αδιανέμητα κέρδη, που η επιχείρηση αποφάσισε να διανείμει, αφού πρώτα αφαιρεθεί ο φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών.

Εφαρμογή.

Η επιχείρηση Χ εμφανίζει υπόλοιπα λογαριασμών τα κάτωθι ποσά:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **20.00.00** | | |
| 190.000 | (1) 190.000 | |
| (5)222.000 |  | |
|  |  | |
| **20.00.01** | | | |
| 935.000 | | (2) 935.000 | |
|  | |  | |
|  | |  | |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **20.00.02** | | |
| (3) 35.000 | | 35.000 |
|  | |  |
|  | |  |
| **20.00.03** | | | |
| 22.000 | (4) 22.000 | | |
|  |  | | |
|  |  | | |

|  |  |
| --- | --- |
| **70.00.00** | |
| (6) 1.100.000 | 1.100.000 |
|  |  |
|  |  |

|  |  |
| --- | --- |
| **70.00.01** | |
| 105.000 | (7) 105.000 |
|  |  |
|  |  |

|  |  |
| --- | --- |
| **70.00.02** | |
| 52.000 | (8) 52.000 |
|  |  |
|  |  |

*Το απόθεμα τέλους αποτιμήθηκε στα 220.000 €.*

**1ο Στάδιο:**

Μέσω της διαδικασίας αποτίμησης, προσδιορίζεται το απόθεμα τέλους είτε το κόστος των μενόντων, όπου είναι το απόθεμα αρχής της επόμενης χρήσης.

**2ο Στάδιο:**

Μηδενίζουμε τους λογαριασμούς των αποθεμάτων:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  | **Χ** | **Π** |  |
| 80.00 |  | 190.000 |  |  |
|  | 20.00.00 |  | 190.000 | (1) |
| 80.00 |  | 935.000 |  |  |
|  | 20.00.01 |  | 935.000 | (2) |
| 80.00 |  | 35.000 |  |  |
|  | 20.00.02 |  | 35.000 | (3) |
| 80.00 |  | 22.000 |  |  |
|  | 20.00.03 |  | 22.000 | (4) |

**3ο Στάδιο:**

Με αντισυμβαλλόμενο λογαριασμό το κόστος πωληθέντων, δημιουργώ υπόλοιπο στον λογαριασμό ίσο με την αξία της αποτίμησης των μενόντων εμπορευμάτων.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  | Χ | Π |  |
| 20.00.00 |  | 220.000 |  |  |
|  | 80.00 |  | 220.000 | (5) |

Το υπόλοιπο του λογαριασμού 88.00 μετά τις παραπάνω εγγραφές ταυτίζεται με το κόστος πωληθέντων. Ο έλεγχος ότι υφίσταται και αριθμητική συμφωνία πρέπει να γίνεται.

**4ο Στάδιο:**

Μηδενίζω τους λογαριασμούς των πωλήσεων μεταφέροντας τα υπόλοιπα τους στον 80.00.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  | Χ | Π |  |
| 70.00.00 |  | 110.000 |  |  |
|  | 80.00 |  | 110.000 | (6) |
| 80.00 |  | 105.000 |  |  |
|  | 70.00.01 |  | 105.000 | (7) |
| 80.00 |  | 52.000 |  |  |
|  | 70.00.02 |  | 52.000 | (8) |

**5ο Στάδιο:**

Εάν έχω υπόλοιπο στον 80.00 αυτό είναι Μ.Κ (το πιστωτικό υπόλοιπο φανερώνει Μ.Κ ενώ το χρεωστικό υπόλοιπο Μ.Ζημιά) . Ο έλεγχος ότι υφίσταται και αριθμητική συμφωνία πρέπει να γίνεται.

|  |  |
| --- | --- |
| **88.00.00** | |
| (1) 190.000 | (3) 35.000 |
| (2) 935.000 | (4) 22.000 |
|  | (5)220.000 |
| (=)848.000 |  |
| (7) 105.000 | 1.100.000 |
| (8) 52.000 |  |
|  | (=)95.000 |

Όλοι οι λογαριασμοί εσόδων και εξόδων (ομάδας 6 και 7 δηλαδή) με κατάλληλες εγγραφές, μηδενίζονται μεταφέροντας τα υπόλοιπά τους στον 80.00.

**6ο Στάδιο:**

Το υπόλοιπο 80.00 δίνει τα αποτελέσματα εκμετάλλευσης.

**7ο Στάδιο:**

Το υπόλοιπο του 80.00 και τα έκτακτα ανόργανα έσοδα και έξοδα και αποτελέσματα (81και 82 δηλαδή)μεταφέρονται στον 86.00(αποτελέσματα χρήσης). Ο 86.00 μεταφέρεται στον 88.00 αποτελέσματα προς διάθεση και ο λογαριασμός 88 μεταφέρεται στη συνέχεια στον 42.00(κέρδη εις νέον) είτε στον 42.01(ζημίες εις νέον).

Μετά το πέρας των εργασιών αυτών δεν υπάρχει υπόλοιπο στους λογαριασμούς των ομάδων 6 (οργανικά έξοδα), 7 (οργανικά έσοδα ), και 8 (λογαριασμοί αποτελεσμάτων ). Με τα υπόλοιπα των ομάδων 1, 2, 3, 4, και 5 συντάσσεται ο ισολογισμός της επιχείρησης.

1. 1000\*9/12=750 [↑](#footnote-ref-1)
2. 1000-750=250 [↑](#footnote-ref-2)
3. Επιτροπή του άρθρου 9 Ν. 2190/20 για ανώνυμες εταιρείες , άρθρο 5 Ν. 3190/1955. [↑](#footnote-ref-3)
4. 2.000\*800/11.200 [↑](#footnote-ref-4)
5. Όταν τα ακαθάριστα έσοδα υπερβαίνουν ένα ποσό που σήμερα είναι 5.000.000 ευρώ. [↑](#footnote-ref-5)
6. Πρωτοβάθμιος λογαριασμός 75 Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών. [↑](#footnote-ref-6)
7. Είναι δυνατή η περεταίρω ανάπτυξη σε τριτοβάθμιους 54.00.70 ΦΠΑ πωλήσεων εμπ/των, και 54.00.75 ΦΠΑ εσόδων παρεπόμενων ασχολιών. [↑](#footnote-ref-7)
8. 10.000\*0,83=8.300. [↑](#footnote-ref-8)
9. 50.000 \* 0,84=42.000 [↑](#footnote-ref-9)
10. 2.000 \* 0,84 = 1.680 [↑](#footnote-ref-10)
11. 1.000\* 0,84=840. [↑](#footnote-ref-11)
12. 40.000\*0,85 [↑](#footnote-ref-12)
13. (10.000\*0,83)-(10.000\*0,84)+(40.000\*0,85)-(40.000\*0,84). [↑](#footnote-ref-13)
14. Ν. 2859/2000. [↑](#footnote-ref-14)
15. Έξοδα μεταφορών + ασφάλιστρα (700+500=1.200). [↑](#footnote-ref-15)
16. Άρθρο 19 Ν. 2859/2000. [↑](#footnote-ref-16)