



Πανελλήνια
Ομοσπονδία
Φοροτεχνικών
Ελευθέρων
Επαγγελματιών

ΕΝΑΣ ΠΡΑΚΤΙΚΟΣ ΟΔΗΓΟΣ ΑΠΟ ΤΗΝ Π.Ο.Φ.Ε.Ε.

Όλα όσα μας χρειάζονται για την απογραφή των αποθεμάτων

31-12-2016

του Γιώργου Χριστόπουλου



Όλα όσα μας χρειάζονται για την απογραφή των αποθεμάτων 31-12-2016

του Γιώργου Χριστόπουλου

Φοροτεχνικός - πρώην Καθηγητής ΤΕΙ

Γενικός Γραμματέας της ΕΦΕΕΑ και μέλος του Δ.Σ. της ΠΟΦΕΕ

Υπεύθυνος Τύπου και Δημοσίων Σχέσεων

g.christopoulos@mental.gr

Στα πλαίσια της επιστημονικής δραστηριότητας της, η Π.Ο.Φ.Ε.Ε. κυκλοφορεί τον χρήσιμο και επίκαιρο πρακτικό οδηγό που ακολουθεί, με σκοπό να βοηθήσει τους Συναδέλφους Λογιστές – Φοροτεχνικούς. Η εργασία αυτή του Γιώργου Χριστόπουλου αναλύει τα κρίσιμα θέματα της απογραφής και δίνει απαντήσεις:

- ✓ Για να προσδιοριστεί το κόστος πωληθέντων και το λογιστικό αποτέλεσμα.
- ✓ Ποιες οντότητες απαλλάσσονται και τι γίνεται όταν επιλέγουν να κάνουν απογραφή ή να σταματήσουν να κάνουν. **Παραδείγματα.**
- ✓ Απογραφή 31-12-2016 λόγω μετάβασης από απλογραφικά σε διπλογραφικά βιβλία, από το φορολογικό έτος 2017.
- ✓ Πότε είναι η καταληκτική προθεσμία απογραφής και αποτίμησης.
- ✓ Πως θα γίνει η αποτίμηση της απογραφής των αποθεμάτων

1.1 Αναφορά στον Κ.Φ.Ε. 4172/2013, (άρθρο 47 παρ. 4 και άρθρο 21 παρ. 2):

Άρθρο 47. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα:

4. Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 21 έως και 28 του Κεφαλαίου Γ' του Μέρους Δεύτερου.

Άρθρο 21 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα:

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.), όπως ισχύει. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.

1.2 Καθεστώς μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2013:

Μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2013 οι επιχειρήσεις που τηρούσαν απλογραφικά βιβλία και σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. επέλεξαν να μην διενεργήσουν απογραφή είτε διότι ο κύκλος εργασιών τους δεν ξεπερνούσε τα 150.000 ευρώ, είτε γιατί ανήκαν στις επιχειρήσεις που απαλλάσσονταν βάσει της ΠΟΛ.1134/14.12.2004, ως απογραφή λήξης της διαχειριστικής περιόδου υπολόγιζαν ποσοστό δέκα τοις

εκατό (10%) επί των αγορών της περιόδου αυτής και ως απογραφή έναρξης ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) επί των αγορών της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου.(περίπτωση γ άρθρου 31 ν.2238/1994)

1.3 Καθεστώς την 31η Δεκεμβρίου 2014:

Για την απογραφή κατά την 31η Δεκεμβρίου 2014 συνεχίζουν να ισχύουν οι διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. (οι οποίες καταργούνται από 1.1.2015) και δεν ισχύουν πλέον οι διατάξεις του νόμου 2238/1994. Συνεπώς το όριο των 150.000 ευρώ που προβλέπεται στην παρ.16 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ., αλλά και οι εξαιρέσεις της ΠΟΛ.1134/14.12.2004 έχουν εφαρμογή κατά την απογραφή της 31ης Δεκεμβρίου 2014.

1.4 Νομοθετική παρέμβαση με τη ρύθμιση του άρθρου 89, του ν. 4316/2014, με το οποίο προστέθηκε η παρ. 33 στο άρθρο 72 του ν. 4172/2013 (ίσχυσε αποκλειστικά και μόνο για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων του φορολογικού έτους 2014)

1.4.1 Αιτιολογική έκθεση:

Με την προτεινόμενη διάταξη θεσπίζεται μεταβατική ρύθμιση σύμφωνα με την οποία όλες οι επιχειρήσεις οι οποίες έως 31.12.2013 υπάγονταν στις διατάξεις της περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994 και είχαν απαλλαγή από την υποχρέωση σύνταξης απογραφής, είτε βάσει ακαθαρίστων εσόδων, είτε βάσει Υπουργικών Αποφάσεων, **μπορούν**, αποκλειστικά και μόνο για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων του φορολογικού έτους 2014, **ως απογραφή έναρξης να λάβουν ποσοστό 10%** επί των αγορών της χρήσης 2013 (την οποία χρησιμοποίησαν ως απογραφή λήξης για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της διαχειριστικής χρήσης 2013) και **ως απογραφή λήξης να λάβουν ποσοστό 10%** των αγορών του φορολογικού έτους 2014. Την 1.1.2015 όμως ως απογραφή έναρξης **θα χρησιμοποιηθούν τα δεδομένα πραγματικής απογραφής**. Η διάταξη αυτή κρίνεται απαραίτητη για την ομαλή μετάβαση των μικρών επιχειρήσεων και αγροτών από τις παλαιές στις νέες διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος, έτσι ώστε να μην προκύψουν εξωπραγματικά αποτελέσματα (κέρδη/ζημιές) στις υπόψη επιχειρήσεις.

1.4.2 Άρθρο 89 του ν. 4316/2014, με το οποίο προστέθηκε η παρ. 33 στο άρθρο 72 του ν. 4172/2013:

Στο άρθρο 72 του ν. 4172/2013 (Α' 167) προστίθεται παράγραφος 32 ως εξής:
«(33) 32. Ειδικά οι επιχειρήσεις που τηρούν απλογραφικά βιβλία και οι οποίες για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων τους του οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) εφάρμοσαν τις διατάξεις του δευτέρου εδαφίου της περίπτωσης γ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 (Α' 151), **δύνανται**, αποκλειστικά για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του φορολογικού έτους 2014, ως απογραφή έναρξης να λάβουν ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) των αγορών της διαχειριστικής χρήσης του 2013 και ως απογραφή λήξης το δέκα τοις εκατό (10%) των αγορών του φορολογικού έτους 2014, **ανεξαρτήτως υποχρέωσης σύνταξης απογραφής εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων**».

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται αναλόγως για τους αγρότες που πριν την 1.1.2014 τηρούσαν βιβλία και εξέδιδαν στοιχεία του Κ.Φ.Α.Σ..

Οι αγρότες και λοιποί επιτηδευματίες που δεν έχουν υποχρέωση τήρησης βιβλίων, **δύνανται να εξάγουν το λογιστικό αποτέλεσμα του φορολογικού έτους 2014**, είτε χωρίς απογραφές έναρξης και λήξης είτε να προβούν σε αποτίμηση των εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων τους της 1.1.2014 με οποιονδήποτε αξιόπιστο τρόπο και σε σύνταξη απογραφής λήξης της 31.12.2014 με τον ίδιο τρόπο, όπως και της απογραφής έναρξης σε καταστάσεις τις οποίες διαφυλάσσουν έως το χρόνο παραγραφής».

2. Καθεστώς μετά την 1.1.2015 για τις πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 (σημ. δηλ. η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση)

2.1 Γενικά

Στον νόμο 4308/2014 για την καθιέρωση των Ε.Λ.Π., από 1.1.2015 και μετά, προβλέπονται ορισμένες απλοποιήσεις και αλλαγές για τις πολύ μικρές οντότητες, στις ακόλουθες συγκεκριμένες παραγράφους του [άρθρου 30](#) :

Παράγραφος 3: δυνατότητα να μην διενεργούν απογραφή

30.3.1 Με την παράγραφο αυτή ορίζεται ότι οι πολύ μικρές οντότητες της [παραγράφου 2\(γ\)](#) του άρθρου 1 (ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ.) οποίων ο ετήσιος καθαρός κύκλος εργασιών από πωλήσεις αγαθών δεν υπερβαίνει το ποσό των 150.000 ευρώ έχουν τη δυνατότητα **να μην διενεργούν** απογραφή των αποθεμάτων τους στο τέλος της περιόδου.

Στην περίπτωση αυτή αντιμετωπίζουν τις αγορές της περιόδου που δεν διενεργούν απογραφή **ως έξοδο στην κατάσταση αποτελεσμάτων.**

30.3.2 Αν η περίοδος (φορολογικό έτος) είναι μικρότερη του 12μήνου (πχ. έναρξη κατά τη διάρκεια της περιόδου), ο κύκλος εργασιών για την υποχρέωση διενέργειας απογραφής αποθεμάτων υπολογίζεται με αναγωγή σε ετήσια βάση. Διευκρινίζεται ότι το χρονικό διάστημα ίσο ή μεγαλύτερο των (15) ημερών λογίζεται ως μήνας ενώ το χρονικό διάστημα που είναι μικρότερο των 15 ημερών δεν λαμβάνεται υπόψη. Στην περίπτωση που η οντότητα λειτούργησε στην πρώτη ετήσια περίοδο για χρονικό διάστημα μικρότερο των τεσσάρων μηνών, δεν γίνεται αναγωγή σε ετήσια βάση για το διάστημα αυτό.

Παράγραφος 4: διενέργεια απογραφής και για τις τρεις τουλάχιστον επόμενες ετήσιες περιόδους.

30.4.1 Με την παράγραφο αυτή ορίζεται ότι όταν μια οντότητα της [παραγράφου 2\(γ\)](#) του άρθρου 1 (ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ.) επιλέγει, σύμφωνα με το νόμο, να διενεργήσει απογραφή σε μία περίοδο, ενώ δεν έχει την υποχρέωση και δεν διενεργούσε, **αναλαμβάνει την υποχρέωση για διενέργεια απογραφής και για τις τρεις τουλάχιστον επόμενες ετήσιες περιόδους.**

Παράγραφος 5: επιλέγει να διενεργήσει (προαιρετικά) φυσική απογραφή

30.5.1 Με την παράγραφο αυτή ρυθμίζεται η περίπτωση κατά την οποία μια οντότητα της [παραγράφου 2\(γ\)](#) του άρθρου 1 (ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ.) επιλέγει να διενεργήσει (προαιρετικά) φυσική απογραφή σε μια περίοδο για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων (κόστος πωληθέντων), **ενώ δεν έχει την υποχρέωση και δεν διενεργούσε.**

Στην περίπτωση αυτή, κατά την πρώτη περίοδο που διενεργείται απογραφή, για τον υπολογισμό του κόστους πωληθέντων της περιόδου **το απόθεμα έναρξης θεωρείται μηδέν.** Δηλαδή, από τα ακαθάριστα έσοδα της ανωτέρω περιόδου θα εκπέσουν μόνο οι αγορές της περιόδου για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών (ζημιών).

Σημειώνεται ότι το σύνολο των αγορών των προηγούμενων χρήσεων έχει εκπέσει φορολογικά και συνεπώς δεν μπορεί να εκπέσει εκ νέου προσμετρούμενο στο απόθεμα έναρξης της νέας περιόδου.

Παράγραφος 6: επιλέγει να παύσει να διενεργεί φυσική απογραφή σε μια περίοδο, ενώ διενεργούσε προαιρετικά

30.6.1 Με την παράγραφο αυτή ρυθμίζεται η περίπτωση κατά την οποία μια οντότητα της [παραγράφου 2\(γ\)](#)

του άρθρου 1 (ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ.) **επιλέγει να παύσει να διενεργεί φυσική απογραφή σε μια περίοδο, ενώ διενεργούσε προαιρετικά.**

Στην περίπτωση αυτή, **το απόθεμα τέλους** της τελευταίας περιόδου στην οποία διενεργήθηκε απογραφή **δεν λαμβάνεται υπόψη** στον υπολογισμό των αποτελεσμάτων της πρώτης περιόδου στην οποία δεν διενεργείται απογραφή.

Δηλαδή, στην πρώτη αυτή περίοδο στην οποία δεν διενεργείται απογραφή η οντότητα (και εφεξής) θα εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα μόνο τις αγορές της περιόδου για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών (ζημιών).

Παράγραφος 11 (Πρατήρια υγρών καυσίμων)

30.11.1 Η διάταξη ορίζει ότι η οντότητα της **παραγράφου 2(γ)** του άρθρου 1 (ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ) που έχει ως αντικείμενο δραστηριότητας **την εμπορία υγρών καυσίμων του νόμου 3054/2002** εντάσσεται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων με μόνη προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών της δεν υπερβαίνει το όριο του κύκλου εργασιών των «μικρών» οντοτήτων της παραγράφου 4 του άρθρου 2, δηλαδή το ποσό των 8.000.000 ευρώ (για δύο συνεχόμενες ετήσιες περιόδους). Συνεπώς, η οντότητα που εμπίπτει στην περίπτωση αυτής της παραγράφου δύναται να επιλέξει

- α) να χρησιμοποιεί απλογραφικό λογιστικό σύστημα της παραγράφου 12 του άρθρου 3,
- β) να συντάσσει μόνο (συνοπτική) Κατάσταση Αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.6, και
- γ) να μην συντάσσει ισολογισμό.

Σημειώνεται ωστόσο ότι οι οντότητες αυτές υπόκεινται στις ρυθμίσεις του άρθρου 4 για τήρηση ορισμένων αρχείων, από τα αναφερόμενα σε εκείνο το άρθρο.

Λοιπές επεξηγήσεις (άρθρο 30):

30.1. Στις περιπτώσεις που οντότητες είχαν διενεργήσει προαιρετικά απογραφή εμπορεύσιμων αγαθών έως και 31 Δεκεμβρίου 2013, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2238/1994, και είχαν ως εκ τούτου την υποχρέωση να πραγματοποιήσουν απογραφή και για τις τρεις επόμενες χρήσεις εκείνης που διενέργησαν προαιρετικά, **πραγματοποιούν υποχρεωτικά απογραφή και για τις υπολειπόμενες χρήσεις.**

30.2. Ειδικά, όταν κατά την 31η Δεκεμβρίου 2014 η οντότητα διενεργεί προαιρετικά και για πρώτη φορά απογραφή αποθεμάτων, η οντότητα αυτή δεν υποχρεούται, εξ' αυτού του λόγου, να διενεργήσει απογραφή στις επόμενες τρεις περιόδους.

Διευκρινίζεται ότι μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014 ισχύουν εν προκειμένω οι διατάξεις του παρόντος νόμου για προαιρετική διενέργεια απογραφής (παράγραφος 4 του άρθρου 30).

30.3. Όσον αφορά την απογραφή της χρήσης 2014 διευκρινίζεται ότι η υποχρεωτική απογραφή κατά την 31.12.2014 καταλαμβάνει μόνο αυτούς που κατά τη χρήση αυτή πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα (χωρίς αναγωγή σε ετήσια βάση) από τη πώληση αγαθών πάνω από 150.000 ευρώ.

Οι σχετικές αποφάσεις (Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1134/14.12.2004, όπως ισχύει), με τις οποίες απαλλάσσονται ορισμένοι υπόχρεοι της κατηγορίας αυτής από την τήρηση βιβλίου απογραφών και κατάρτισης απογραφής, ισχύουν και για την απογραφή της χρήσης αυτής (2014) και από 1.1.2015 παύουν να ισχύουν.

Ωστόσο, σημειώνεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 14 του άρθρου του άρθρου 30 του Ν. 4308/2014 δύναται, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, να καθορίζονται για κατηγορίες οντοτήτων βάσει κριτηρίων, ειδικές απλουστεύσεις και απαλλαγές, σε ότι αφορά την τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλίων) και στην έκδοση λογιστικών στοιχείων.

Σημείωση: Σε εφαρμογή της παραπάνω εξουσιοδοτικής διάταξης εξεδόθη η απόφαση (πολ.1019/16-1-2015) της Γενικής Γραμματείας κας Αικατερίνης Σαβαΐδου, την οποία παραθέτουμε στο τέλος

2.2 Προθεσμία καταχώρησης της απογραφής (εντός των χρονικών ορίων σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της περιόδου):

Σε ότι αφορά την απογραφή των αποθεμάτων, στο άρθρο 6, ορίζεται ότι ο εν λόγω προσδιορισμός διενεργείται σε κατάλληλο χρόνο που διασφαλίζει την αξιοπιστία των δεδομένων **σε σχέση με την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας.**

Δηλαδή, ο χρόνος προσδιορισμού των αποθεμάτων (φυσική απογραφή) καθορίζεται από τα **πραγματικά δεδομένα** μιας οντότητας, λαμβάνοντας υπόψη και τα αναφερόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 4 και την ανάγκη διασφάλισης της αξιοπιστίας του ποσοτικού προσδιορισμού των αποθεμάτων στο τέλος της ημερομηνίας αναφοράς (**ημερομηνία τέλους χρήσης ή ημερομηνία ισολογισμού**).

Ο χρόνος αυτός μπορεί να απέχει από το τέλος της ημερομηνίας αναφοράς, ιδίως όταν η οντότητα τηρεί αναλυτικό αρχείο ποσοτικής διακίνησης αποθεμάτων (βιβλίο αποθήκης) ή όταν ο αριθμός ή και η ποσότητα των διακινήσεων δεν είναι σημαντική.

Σε άλλες περιπτώσεις που η οντότητα εφαρμόζει έμμεσες τεχνικές στον προσδιορισμό της ποσότητας των αποθεμάτων της απογραφής, η σχετική διαδικασία δύναται να γίνεται με αξιοπιστία και σε χρόνο απομακρυσμένο από το τέλος της περιόδου (π.χ. προσδιορισμός ιχθυόμαζας ιχθυοτροφείων).

Τέλος, σημειώνεται ότι όταν εφαρμόζεται η μέθοδος της λιανικής (retail method) δεν γίνεται ποσοτικός προσδιορισμός των αποθεμάτων και η εκτίμηση της αξίας του τελικού αποθέματος δύναται επίσης να γίνεται με ασφάλεια σε χρόνο απομακρυσμένο από το τέλος της περιόδου.

Σε κάθε περίπτωση, και ανεξάρτητα από το χρόνο που διενεργείται ο ποσοτικός προσδιορισμός των αποθεμάτων, η οντότητα είναι υποχρεωμένη να έχει τεκμηριώσει με αξιόπιστο τρόπο τις ποσότητες της απογραφής **εντός των χρονικών ορίων σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της περιόδου.**

2.3 Πως θα γίνει η αποτίμηση της απογραφής των αποθεμάτων (Βλ. πιο κάτω στην παρ. 5)

2.4 Απογραφή αποθεμάτων κατά την 31η Δεκεμβρίου 2016:

Με βάση όλα τα ανωτέρω παρατίθεται ενδεικτικός πίνακας με τις περιπτώσεις απογραφής και τις δυνατότητες που έχουν στην διάθεσή τους οι οντότητες, καθώς και οι ενέργειες ανά περίπτωση για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων τους.

| ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015 | | | | ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016 | | | |
|----------------------|------------|-----------------------------------|---------------------|----------------------|-----------------------------------|---------------------|---|
| | | ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ | ΑΠΟΓΡΑΦΗ 31-12-2015 | | ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ | ΑΠΟΓΡΑΦΗ 31-12-2016 | ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΕΝΑΡΞΗΣ ΚΑΙ ΛΗΞΗΣ (για τον προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων την 31/12/2016) |
| 1 | 31/12/2015 | >150.000 | υποχρεωτική | 31/12/2016 | >150.000 | υποχρεωτική | ως απογραφή έναρξης βάζουμε την |

| | | | | | | | |
|---|------------|----------|---|------------|----------|--|--|
| | | | | | | | απογραφή λήξης του 2015 και ως απογραφή λήξης την πραγματική απογραφή της 31/12/2016 |
| 2 | 31/12/2015 | >150.000 | υποχρεωτική | 31/12/2016 | <150.000 | απαλλάσσεται. δεν έχει υποχρέωση για σύνταξη απογραφής | ως απογραφή έναρξης βάζουμε την απογραφή λήξης του 2015 και ως απογραφή λήξης μηδέν (0,00) |
| 3 | 31/12/2015 | >150.000 | υποχρεωτική | 31/12/2016 | <150.000 | μπορεί να επιλέξει να κάνει προαιρετική απογραφή (πρέπει να την κάνει όμως για άλλα 3 έτη, ήτοι έως το 2019) | ως απογραφή έναρξης βάζουμε την απογραφή λήξης του 2015 και ως απογραφή λήξης την προαιρετική |
| 4 | 31/12/2015 | <150.000 | είχε επιλέξει προαιρετικά να κάνει απογραφή για πρώτη φορά | 31/12/2016 | <150.000 | απαλλάσσεται. δεν έχει υποχρέωση για σύνταξη απογραφής και δεν κάνει | ως απογραφή έναρξης και ως απογραφή λήξης μηδέν (0,00). οι αγορές της περιόδου αντιμετωπίζονται ως έξοδα |
| 5 | 31/12/2015 | <150.000 | είχε επιλέξει προαιρετικά να κάνει απογραφή 31-12-2015 για πρώτη φορά | 31/12/2016 | >150.000 | υποχρεωτική | πρέπει όμως να βάλει ως απογραφή έναρξης την απογραφή λήξης της προαιρετικής και λήξης την πραγματική. |
| 6 | 31/12/2015 | <150.000 | έκανε προαιρετικά απογραφή | 31/12/2016 | <150.000 | απαλλάσσεται. δεν έχει υποχρέωση για σύνταξη απογραφής | ως απογραφή έναρξης και ως απογραφή λήξης μηδέν (0,00). οι αγορές της περιόδου αντιμετωπίζονται ως έξοδα |
| 7 | 31/12/2015 | <150.000 | είχε επιλέξει προαιρετικά να κάνει απογραφή για πρώτη φορά το 2013 και συνέχισε υποχρεωτικά και το 2014 και το 2015 | 31/12/2016 | <150.000 | υποχρεούται να συνεχίσει την προαιρετική απογραφή μέχρι και το 2016 | ως απογραφή έναρξης βάζουμε την απογραφή λήξης της προαιρετικής απογραφής του 2015 και ως απογραφή λήξης την απογραφή της 31/12/2016 |
| 8 | 31/12/2015 | <150.000 | δεν έκανε απογραφή λόγω απαλλαγής | 31/12/2016 | <150.000 | απαλλάσσεται. δεν έχει υποχρέωση για σύνταξη απογραφής | δεν υπολογίζεται απογραφή έναρξης και λήξης και οι αγορές της περιόδου αντιμετωπίζονται ως έξοδα |
| 9 | 31/12/2015 | <150.000 | δεν έκανε απογραφή λόγω απαλλαγής | 31/12/2016 | <150.000 | απαλλάσσεται. δεν έχει υποχρέωση για σύνταξη απογραφής. Έκανε όμως προαιρετική απογραφή. | Επειδή επέλεξε να κάνει προαιρετικά απογραφή 31-12-2016, θα βάλει ως απογραφή έναρξης μηδέν (0,00) και ως |

| | | | | | | | |
|-----------|------------|----------|-----------------------------------|------------|----------|-------------|---|
| | | | | | | | απογραφή λήξης την προαιρετική απογραφή |
| 10 | 31/12/2015 | <150.000 | δεν έκανε απογραφή λόγω απαλλαγής | 31/12/2016 | >150.000 | υποχρεωτική | υποχρεωτική, πρέπει όμως να βάλει ως απογραφή έναρξης μηδέν (0,00) και λήξης την πραγματική |

2.4 Απογραφή 31-12-2016 λόγω μετάβασης από απλογραφικά σε διπλογραφικά βιβλία, από το φορολογικό έτος 2017.

Επιχείρηση που από 1-1-2017, θα τηρήσει υποχρεωτικά διπλογραφικά βιβλία, ενώ τηρούσε μέχρι 31-12-2016 απλογραφικά.

Εδώ συντρέχει περίπτωση που θα προβεί υποχρεωτικά και όχι προαιρετικά, σε πραγματική απογραφή, στις 31.12.2016 λόγω μετάβασης από απλογραφικά σε διπλογραφικά βιβλία. Πως θα προσδιορίσει το κόστος πωληθέντων για το φορολογικό έτος 2016;

Παράδειγμα: Μία επιχείρηση, π.χ. φαρμακείο, απαλλάσσεται από σύνταξη απογραφής στα προηγούμενα φορολογικά έτη (μέχρι και 31-12-2016) διότι εμπίπτει στην παράγραφο 2γ του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014, και κατατάσσεται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων του άρθρου 2 του ίδιου νόμου. Εκ του λόγου αυτού συντάσσει μόνο Κατάσταση Αποτελεσμάτων (απλογραφικό λογιστικό σύστημα), και έχει το δικαίωμα να μη διενεργεί φυσική απογραφή των αποθεμάτων του στο τέλος της ετήσιας περιόδου (φορολογικό έτος) καθώς και να μην τηρεί το αρχείο της παραγράφου 4 του άρθρου 4 του Ν. 4308/2014. (Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων).

Υπενθυμίζω ότι σύμφωνα με την πολ. **1019/16.1.2015, με την οποία από το φορολογικό έτος (περίοδο) 2015 και εφεξής προβλέπεται απαλλαγή** ορισμένων κατηγοριών οντοτήτων που εφαρμόζουν απλογραφικό λογιστικό σύστημα στην τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλίων) **από την τήρηση αρχείου αποθεμάτων και τη διενέργεια φυσικής απογραφής**, η δυνατότητα παρέχεται όταν η οντότητα έχει ως κύριο αντικείμενο των εργασιών της (άνω του 50% του συνόλου του καθαρού κύκλου εργασιών από πώληση αγαθών) μία από τις παρακάτω δραστηριότητες:

.....
.....
.....
.....

2.22. Φαρμακείο.

Κατόπιν των ανωτέρω, η υπόψη επιχείρηση προβαίνει υποχρεωτικά και όχι προαιρετικά, σε πραγματική απογραφή, στις 31.12.2016 λόγω μετάβασης από απλογραφικά σε διπλογραφικά βιβλία, στο φορολογικό έτος 2017, που διαδέχεται το 2016. Έτσι προκειμένου να υπολογίσει το μικτό αποτέλεσμα (μικτό κέρδος) του φορολογικού έτους 2016, (1/1-31/12/2016) για τον προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων (στις 31-12-2016), ως απογραφή έναρξης θα χρησιμοποιήσει τα δεδομένα πραγματικής απογραφής **εφόσον είχε επιλέξει να κάνει προαιρετικά απογραφή στις 31-12-2015** και ως απογραφή λήξης την πραγματική, την οποία όπως προαναφέραμε διενεργεί υποχρεωτικά. Σε διαφορετική περίπτωση (αν δεν είχε κάνει προαιρετικά απογραφή στις 31-12-2015), το απόθεμα έναρξης (1.1.2016) θεωρείται μηδενικό. Βλ. πιο πάνω την περίπτωση 5.

Με βάση το παραπάνω παράδειγμα για τις περιπτώσεις αυτές που στις 31-12-2016 θα γίνει απογραφή λόγω μετάβασης από απλογραφικά σε διπλογραφικά βιβλία, μπορούμε να έχουμε τον ακόλουθο πίνακα:

| ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015 | | | ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016 | | | |
|----------------------|--|---|----------------------|--|---------------------|--|
| | ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ | ΑΠΟΓΡΑΦΗ 31-12-2015 | | ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ | ΑΠΟΓΡΑΦΗ 31-12-2016 | ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΠΟΓΡΑΦΗ (για τον προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων) |
| 31-12-2015 | Επιχείρηση απαλλασσόμενη σύνταξης απογραφής (π.χ. φαρμακείο) | είχε επιλέξει προαιρετικά να κάνει απογραφή 31-12-2015. | 31-12-2016 | Από 1.1.2017 και μετά θα τηρεί διπλογραφικά βιβλία και είναι υπόχρεη σε διενέργεια πραγματικής απογραφής | Υποχρεωτική | Ως απογραφή έναρξης 1-1-2016 θα χρησιμοποιήσει την πραγματική απογραφή της 31-12-2015 εφόσον αυτή έχει διενεργηθεί. Σε διαφορετική περίπτωση το απόθεμα έναρξης (1.1.2016) θεωρείται μηδενικό. Ως απογραφή λήξης 31-12-2016 θα χρησιμοποιήσει την πραγματική, την οποία όπως προαναφέραμε διενεργεί υποχρεωτικά. |

3. Άλλες απαλλαγές από τη διενέργεια απογραφής αποθεμάτων (επιχειρήσεις με ορισμένες δραστηριότητες και πρατήρια υγρών καυσίμων):

3.1 Επιπλέον των παραπάνω απαλλαγών που ορίζει το [άρθρο 30](#), παρ.3. (ότι οι πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 (ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ.) οποίων ο ετήσιος καθαρός κύκλος εργασιών από πωλήσεις αγαθών δεν υπερβαίνει το ποσό των 150.000 ευρώ έχουν τη δυνατότητα να μην διενεργούν απογραφή των αποθεμάτων τους στο τέλος της περιόδου, με την απόφαση [ΠΟΛ.1019/16.1.2015](#), ορίζονται ορισμένες οντότητες (που τηρούν απλογραφικό σύστημα), οι οποίες απαλλάσσονται από την τήρηση αρχείου αποθεμάτων και τη διενέργεια φυσικής απογραφής. Παραθέτουμε τη πολ. 1019/16-1-2015:

ΠΟΛ 1019/16.1.2015 (ΦΕΚ Β' 221/17-02-2015)

Απαλλαγή ορισμένων κατηγοριών οντοτήτων που εφαρμόζουν απλογραφικό λογιστικό σύστημα στην τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλίων) από την τήρηση αρχείου αποθεμάτων και τη διενέργεια φυσικής απογραφής (Η παρούσα ισχύει για το φορολογικό έτος (περίοδο) 2015 και εφεξής).

ΑΠΟΦΑΣΗ

Η ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις της παραγράφου 14 του άρθρου 30 του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ 251 Α΄).
2. Το Π.Δ. 111/2014 (ΦΕΚ 178 Α΄) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών»

3. Τις διατάξεις της υποπαραγράφου Ε2 της παραγράφου Ε του πρώτου άρθρου του Ν. 4093/2012 (ΦΕΚ 222 Α'), όπως ισχύει, περί σύστασης θέσης Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.
4. Την Πράξη 20/25-6-2014 του Υπουργικού Συμβουλίου (ΦΕΚ 360 ΥΟΔΔ), περί επιλογής και διορισμού Γενικού Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
5. Ότι, από 1.1.2015, με την καθιέρωση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, επέρχονται ορισμένες διαφοροποιήσεις ως προς την τήρηση βιβλίων από συγκεκριμένες κατηγορίες οντοτήτων και ως εκ τούτου κρίνεται απαραίτητο να παρασχεθούν σε αυτές τις κατηγορίες, οι αναγκαίες διευκολύνσεις για την άσκηση της επαγγελματικής τους δραστηριότητας.
6. Ότι υπάρχουν κατηγορίες επιτηδευματιών οι οποίοι:

α) είτε **αντιμετωπίζουν σοβαρά προβλήματα** για τη σύνταξη απογραφής λόγω, διαζευκτικά ή αθροιστικά, του μικρού μεγέθους του αντικειμένου των εργασιών τους, ή του μεγάλου αριθμού ειδών ή/και παρεμφερούς φύσης ή/και μικρής αξίας ανά τεμάχιο αποθεμάτων, είτε

β) **δεν διαθέτουν αξιόλογα αποθέματα** αγαθών στο τέλος της χρήσης ή/και τα αποθέματά τους δεν παρουσιάζουν διακύμανση από έτος σε έτος, και ως εκ τούτου η απογραφή τους δεν παρουσιάζει ουσιαστικό φορολογικό ενδιαφέρον.

7. Το γεγονός ότι από τις διατάξεις της απόφασης αυτής δεν δημιουργείται δαπάνη σε βάρος του κρατικού προϋπολογισμού,

αποφασίζουμε:

Άρθρο 1

1. Οι αναφερόμενες στην παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου οντότητες που εμπίπτουν στην παράγραφο 2γ του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014, όταν κατατάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων του άρθρου 2 του ιδίου νόμου και εκ του λόγου αυτού συντάσσουν μόνο Κατάσταση Αποτελεσμάτων (απλογραφικό λογιστικό σύστημα), δύνανται να μη διενεργούν φυσική απογραφή των αποθεμάτων τους στο τέλος της ετήσιας περιόδου (φορολογικό έτος) καθώς και να μην τηρούν το αρχείο της παραγράφου 4 του άρθρου 4 του Ν. 4308/2014.

2. Η δυνατότητα της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου παρέχεται όταν η οντότητα έχει ως κύριο αντικείμενο των εργασιών της (άνω του 50% του συνόλου του καθαρού κύκλου εργασιών από πώληση αγαθών) μία από τις παρακάτω δραστηριότητες:

| |
|--|
| 2.1. Εκμετάλλευση λατομείου (απλή εξόρυξη αργών λίθων επεξεργασία λατομικών προϊόντων). |
| 2.2. Κατασκευή ή εμπορία σφραγίδων, επιγραφών, σημάτων. |
| 2.3. Εκμετάλλευση τυπογραφείου γενικά. |
| 2.4. Φωτογραφείο και εργαστήριο εμφανίσεως φιλμς – εκτυπώσεις φωτογραφιών γενικώς. |
| 2.5. Εκδόσεις εφημερίδων και περιοδικών. |
| 2.6. Βιβλιοδετείο. |
| 2.7. Εργαστήριο φωτοτυπιών και πολυγραφώσεων. |
| 2.8. Αρτοποιείο, πρατήριο άρτου, ειδών αρτοποιίας και ζαχαροπλαστικής, εργαστήριο ζαχαροπλαστικής (πώληση σε ιδιώτες καταναλωτές, λιανική ή κυρίως λιανική). |
| 2.9. Γαλακτοζαχαροπλαστείο και γαλακτοπώλης γενικά (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική). |
| 2.10. Εμπορία ειδών διατροφής (παντοπωλείο, μίνι μάρκετ, σούπερ μάρκετ, κ.λπ., πώληση λιανική ή κυρίως λιανική). |
| 2.11. Εμπορία νωπών και κατεψυγμένων ιχθύων (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική). |
| 2.12. Οπωρολαχανοπώλης (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική). |
| 2.13. Εμπορία ρακών ή απορριμμάτων. |
| 2.14. Εμπορία ψιλικών (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική). |
| 2.15. Πρακτορείο εφημερίδων και περιοδικών γενικά. |
| 2.16. Ανθοπωλείο. |

| |
|---|
| 2.17. Εστιατόρια, ζαχαροπλαστεία, κέντρα διασκέδασης, μπαρ, καφετέριες, κυλικεία, αναψυκτήρια ή συναφείς δραστηριότητες, καθώς και οι αυτόματοι πωλητές συναφών ειδών. |
| 2.18. Εμπορία ειδών βιβλιοπωλείου (πώληση χονδρική – λιανική). |
| 2.19. Εμπορία ειδών χαρτοπωλείου (φάκελοι, γραφική ύλη, κ.λπ.), ειδών σχεδιάσεως και συναφών οργάνων (πώληση χονδρική – λιανική). |
| 2.20. Εκδόσεις βιβλίων γενικά. |
| 2.21. Παραγωγή ή εμπορία τυροπιτών, σάντουιτς και συναφών ειδών (πώληση χονδρική – λιανική). |
| 2.22. Φαρμακείο. |
| 2.23. Πωλήσεις ηλεκτρονικών ανταλλακτικών και εξαρτημάτων (χονδρική ή λιανική). |
| 2.24. Υλικά ραπτικής και υποδηματοποιίας (χονδρική – λιανική). |
| 2.25. Πωλήσεις σιδηρικών εργαλείων χειρός και ειδών κιγκαλερίας (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική). |
| 2.26. Είδη υγιεινής διατροφής (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική). |
| 2.27. Παλαιοσίδηρα, σίδηρος και παλαιά μέταλλα (σκραπ). |
| 2.28. Μεταχειρισμένα ανταλλακτικά αυτοκινήτων και λοιπών αυτοκινούμενων μηχανημάτων (που αγοράζονται με το βάρος). Σε περίπτωση σύνταξης απογραφής των ειδών αυτών, αυτή δύναται α διενεργείται με το βάρος και όχι κατ' είδος. |
| 2.29. Εμπορία ψιλικών και ζαχαρωδών προϊόντων (πώληση χονδρική – λιανική). |
| 2.30. Εμπορία παλαιών γραμματοσήμων και συναφών. |
| 2.31. Εμπορία ψιλικών – κλωστικών ραφής και πλεξίματος, νημάτων, εργόχειρων, κεντημάτων και συναφών ειδών (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική). |
| 2.32. Αγρότες (ειδικού και κανονικού καθεστώτος Φ.Π.Α.) και αγροτικές εκμεταλλεύσεις. |
| 2.33. Παλαιοπώλης (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική). |
| 2.34. Εμπορία μεταχειρισμένων ειδών ένδυσης και υφασμάτων λαϊκής κατανάλωσης (που αγοράζονται ή πωλούνται με το βάρος). |
| 2.35. Εμπορία ψευδοκοσμημάτων γενικά (πώληση λιανική ή χονδρική). |
| 2.36. Εμπορία αγαθών που προέρχονται από πλειστηριασμούς. |
| 2.37. Πρατήρια καπνοβιομηχανικών προϊόντων (πώληση χονδρική). |
| 2.38. Εμπορία ωδικών πτηνών, μικρών ζώων, τροφών και εξαρτημάτων αυτών, διακοσμητικών ψαριών, πτηνών, ζώων και συναφών (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική). |
| 2.39. Εμπορία χρωμάτων βερνικιών στόκων και λοιπών συναφών (λιανικός ή κυρίως λιανικός). |
| 2.40. Κτηνιατρικά φαρμακεία. |
| 2.41. Κρεοπώλες (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική). |
| 2.42. Εκμεταλλευτής περιπτέρου. |
| 2.43. Πωλήσεις οπωρολαχανικών, νωπών αλιευμάτων και λοιπών αγροτικών προϊόντων αποκλειστικά στις κινητές λαϊκές αγορές ή πλανοδίως, καθώς και ο αγρότης που πωλεί τα προϊόντα παραγωγής του από λαϊκές αγορές. |

3. Μια οντότητα θεωρείται ότι πωλεί κυρίως λιανικά (κυρίως λιανική πώληση) όταν οι πωλήσεις σε ιδιώτες καταναλωτές υπερβαίνουν το 50% του συνόλου του καθαρού κύκλου εργασιών από πώληση αγαθών.

Άρθρο 2

1. Η πολύ μικρή οντότητα, βάσει της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014 και της παραγράφου 11 του άρθρου 30 του ίδιου νόμου, που συντάσσει μόνο Κατάσταση Αποτελεσμάτων (απλογραφικό λογιστικό σύστημα) και έχει ως αντικείμενο δραστηριότητας την εμπορία (πρατήριο) υγρών καυσίμων ή/και πετρελαίου θέρμανσης, προσδιορίζει τα αποθέματά της βάσει του συστήματος εισροών-εκροών.

2. Η οντότητα της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου που πωλεί, πέραν των υγρών καυσίμων και του

πετρελαίου θέρμανσης, λιπαντικά ή και τσιγάρα, δύναται να μη διενεργεί απογραφή αυτών των ειδών όταν ο ετήσιος καθαρός κύκλος εργασιών εξ' αυτών των αγαθών (λιπαντικά και τσιγάρα) δεν υπερβαίνει το ποσό της παραγράφου 3 του άρθρου 30 του νόμου 4308/2014 (150.000 ευρώ).

3. Όταν η οντότητα της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου διατηρεί και άλλη δραστηριότητα πώλησης αγαθών, πέραν των αναφερόμενων αγαθών στις παραγράφους 1 και 2 του παρόντος άρθρου, η άλλη δραστηριότητα κρίνεται αυτοτελώς σε ό,τι αφορά τη διενέργεια απογραφής αποθεμάτων.

Συγκεκριμένα, η οντότητα αυτή δύναται να μη διενεργεί φυσική απογραφή για τα αγαθά της εν λόγω δραστηριότητας, όταν ο ετήσιος καθαρός κύκλος εργασιών της δραστηριότητας αυτής δεν υπερβαίνει το ποσό της παραγράφου 3 του άρθρου 30 του νόμου 4308/2014 (150.000 ευρώ).

4. Η οντότητα του παρόντος άρθρου δεν εμπίπτει στις ρυθμίσεις του άρθρου 1 της παρούσας απόφασης.

Άρθρο 3

Η παρούσα ισχύει για το φορολογικό έτος (περίοδο) 2015 και εφεξής.

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Ακριβές Αντίγραφο

Ο Προϊστάμενος του Αυτοτελούς Τμήματος Διοίκησης

3.2 Πως θα κάνουν απογραφή 31-12-2016 τα πρατήρια υγρών καυσίμων.

Απογραφή 31-12-2016. Ποια είδη θα απογραφούν και ποια όχι:

Όπως είδαμε παραπάνω, με την απόφαση ΠΟΛ.1019/16.1.2015:

Άρθρο 2

1. Η πολύ μικρή οντότητα, βάσει της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014 και της παραγράφου 11 του άρθρου 30 του ίδιου νόμου, που συντάσσει μόνο Κατάσταση Αποτελεσμάτων (απλογραφικό λογιστικό σύστημα) και έχει ως αντικείμενο δραστηριότητας την εμπορία (πρατήριο) υγρών καυσίμων ή/και πετρελαίου θέρμανσης, προσδιορίζει τα αποθέματά της βάσει του συστήματος εισροών-εκροών.

2. Η οντότητα της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου που πωλεί, πέραν των υγρών καυσίμων και του πετρελαίου θέρμανσης, λιπαντικά ή και τσιγάρα, δύναται να μη διενεργεί απογραφή αυτών των ειδών όταν ο ετήσιος καθαρός κύκλος εργασιών εξ' αυτών των αγαθών (λιπαντικά και τσιγάρα) δεν υπερβαίνει το ποσό της παραγράφου 3 του άρθρου 30 του νόμου 4308/2014 (150.000 ευρώ).

3. Όταν η οντότητα της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου διατηρεί και άλλη δραστηριότητα πώλησης αγαθών, πέραν των αναφερόμενων αγαθών στις παραγράφους 1 και 2 του παρόντος άρθρου, η άλλη δραστηριότητα κρίνεται αυτοτελώς σε ό,τι αφορά τη διενέργεια απογραφής αποθεμάτων.

Συγκεκριμένα, η οντότητα αυτή δύναται να μη διενεργεί φυσική απογραφή για τα αγαθά της εν λόγω δραστηριότητας, όταν ο ετήσιος καθαρός κύκλος εργασιών της δραστηριότητας αυτής δεν υπερβαίνει το ποσό της παραγράφου 3 του άρθρου 30 του νόμου 4308/2014 (150.000 ευρώ).

4. Η οντότητα του παρόντος άρθρου δεν εμπίπτει στις ρυθμίσεις του άρθρου 1 της παρούσας απόφασης.

Προκειμένου να γίνουν κατανοητές αυτές οι διατάξεις για την απογραφή στα πρατήρια υγρών καυσίμων θα παραθέσουμε τον ακόλουθο πίνακα:

ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΣΤΑ ΠΡΑΤΗΡΙΑ ΥΓΡΩΝ ΚΑΥΣΙΜΩΝ (Πολ.1019/16.1.2015)

| | | Προϋποθέσεις |
|---|-------------------------------------|---|
| α) Για τη δραστηριότητα των καυσίμων. | | <p>Απογράφουν τα αποθέματά των καυσίμων, όπως αυτά προκύπτουν με βάση το σύστημα εισροών – εκροών.</p> <p>(Σημ. Εννοείται ότι αν ο κύκλος εργασιών είναι < = 150.000 μπορεί να μην κάνει απογραφή)</p> |
| <p>Τα πρατήρια υγρών καυσίμων (αντικείμενο δραστηριότητας την εμπορία υγρών καυσίμων του νόμου 3054/2002), που λειτουργούν ως ατομική επιχείρηση ή ως ομόρρυθμη εταιρεία ή ως ετερόρρυθμη εταιρεία ή ως κοινωνία αστικού δικαίου αποτελούν την οντότητα της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 και εντάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων με μόνη προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών της δεν υπερβαίνει το όριο του κύκλου εργασιών των «μικρών» οντοτήτων της παραγράφου 4 του άρθρου 2, δηλαδή το ποσό των 8.000.000 ευρώ (για δύο συνεχόμενες ετήσιες περιόδους)</p> | | |
| β) Για τη δραστηριότητα λιπαντικά ή τσιγάρα | Δύνανται να μην διενεργούν απογραφή | κύκλος εργασιών από πωλήσεις των αγαθών αυτών < = 150.000 |
| γ) Για λοιπές δραστηριότητες (π.χ. αξεσουάρ, μικροανταλλακτικά, λοιπά είδη) | Δύνανται να μην διενεργούν απογραφή | όταν ο κύκλος εργασιών από πωλήσεις των αγαθών αυτών < = 150.000 |
| <p>Για τα αγαθά πέραν των υγρών καυσίμων και του πετρελαίου θέρμανσης που εμπορεύονται (λιπαντικά ή και τσιγάρα)</p> <p>Για αγαθά άλλων δραστηριοτήτων που εμπορεύονται π.χ. αξεσουάρ, μικροανταλλακτικά, λοιπά είδη (κρίνεται αυτοτελώς η κάθε δραστηριότητα)</p> | | |

| <u>1^ο Παράδειγμα:</u> | <u>2^ο Παράδειγμα:</u> |
|--|--|
| Ένα πρατήριο στο 2016 είχε τζίρο: | Ένα πρατήριο στο 2016 είχε τζίρο: |
| <p>α) - από καύσιμα 1.580.000 €</p> <p>- από λιπαντικά 52.000 €</p> <p>- από τσιγάρα 36.000 €</p> <p> Σύνολο <u>1.668.000 €</u></p> | <p>α) - από καύσιμα 1.280.000 €</p> <p>- από λιπαντικά 92.000 €</p> <p>- από τσιγάρα 68.000 €</p> <p> Σύνολο <u>1.440.000 €</u></p> |
| <p>β) - από αξεσουάρ 60.000 €</p> <p>- από μικρο/κτικά 25.000 €</p> <p>- από τυποπ. Τρόφιμα 13.000 €</p> <p>- από άλλα είδη 8.000 €</p> <p> Σύνολο <u>106.000 €</u></p> | <p>β) - από αξεσουάρ 105.000 €</p> <p>- από μικρο/κτικά 38.000 €</p> <p>- από άλλα είδη 15.000 €</p> <p> Σύνολο <u>158.000 €</u></p> |
| <p>Συνεπώς το πρατήριο αυτό 31-12-2016:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Θα κάνει κανονικά απογραφή για τα καύσιμα. • Δεν υποχρεούται να κάνει για τα (λιπαντικά και τσιγάρα) • Δεν υποχρεούται να κάνει για τα λοιπά (αξεσουάρ, μικροανταλλακτικά, τυποποιημένα τρόφιμα, άλλα διάφορα). | <p>Συνεπώς το πρατήριο αυτό 31-12-2016:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Θα κάνει κανονικά απογραφή για τα καύσιμα. • Υποχρεούται να κάνει για τα (λιπαντικά και τσιγάρα) • Δεν υποχρεούται να κάνει για τα λοιπά (αξεσουάρ, μικροανταλλακτικά, άλλα διάφορα). |

4. Πότε και με ποια μέθοδο μπορούμε να παρακάμψουμε τον προσδιορισμό της ποσοτικής καταμέτρησης των αποθεμάτων και να προσδιορίζουμε κατ' ευθείαν την αξία του τελικού αποθέματος και το κόστος πωληθέντων.

4.1 Σύμφωνα με την περ. γ' της παρ. 4 του άρθρου 3 «γ) Ο προσδιορισμός της ποσότητας των αποθεμάτων δύνανται να γίνεται με έμμεσες τεχνικές που είναι αξιόπιστες και κατάλληλα τεκμηριωμένες».

Η ερμηνευτική ΠΟΛ.1003/31.12.2013 (Ερμηνευτική ΕΛΠ) θα μας δώσει απάντηση στο ερώτημα και θα γίνει αντιληπτός ο τρόπος με τα σχετικά παραδείγματα.

Έτσι ορισμένες έμμεσες τεχνικές **παρακάμπτουν τον προσδιορισμό της ποσότητας των αποθεμάτων** και προσδιορίζουν **κατ' ευθείαν την αξία του τελικού αποθέματος και του κόστους πωληθέντων**, περίπτωση στην οποία δεν απαιτείται ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων.

Άλλες τεχνικές χρησιμοποιούνται για την εκτίμηση της ποσότητας του τελικού αποθέματος, και ακολουθεί η επιμέτρηση ως ξεχωριστή διαδικασία.

4.2 Ενδεικτικά παραδείγματα έμμεσων τεχνικών

Παράδειγμα 4.4.1–Η μέθοδος της λιανικής τιμής (retail method)

Η μέθοδος αυτή προσδιορίζει **κατ' ευθείαν την αξία του τελικού αποθέματος και του κόστους πωληθέντων, χωρίς να προσδιορίζει την ποσότητα του τελικού αποθέματος**.

| | Κόστος | Αξία Λιανικής |
|--|---------------|--------------------------|
| Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται, με διάφορες παραλλαγές, από επιχειρήσεις που εμπορεύονται μεγάλες ποσότητες ειδών που πωλούνται λιανικά με σχετικά σταθερά ποσοστά κέρδους επί της τιμής κτήσεως. Η μέθοδος αυτή λειτουργεί σύμφωνα με το κατωτέρω γενικό παράδειγμα: | | |
| Αρχικό απόθεμα | 100,00 | 130,00 |
| Αγορές περιόδου | 1.230,00 | 1.586,70 |
| Σύνολο προς πώληση | 1.330,00 | 1.716,70 |
| Πωλήσεις περιόδου (σε τιμές λιανικής) | | -1.200,00 |
| Απόθεμα τέλους σε τιμές λιανικής | | 516,70 |
| | | |
| Ποσοστό κέρδους λιανικής τιμής $= [1 - (1.330 / 1.716,70)]$ | | 0,2253 |
| Απόθεμα τέλους σε κόστος κτήσης $= [516,70 * (1 - 0,2253)]$ | | 400,29 |

4.3 Σημειώσεις:

1. Στο ανωτέρω παράδειγμα, το αρχικό απόθεμα διαφέρει από τις αγορές ως προς τη σύνθεση – ποσοστό μικτού κέρδους.

2. Το ποσό του αρχικού αποθέματος και των αγορών της περιόδου σε αξίες λιανικής έχει προκύψει πολλαπλασιάζοντας το κόστος κτήσης με το ποσοστό μικτού κέρδους.

4.4 Παράδειγμα 4.4.2–Χρήση στατιστικών μεθόδων προσδιορισμού της ποσότητας αποθεμάτων:

Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται για την μέτρηση της ποσότητας των αποθεμάτων στο τέλος της περιόδου σε περιπτώσεις που η μέθοδος της φυσικής καταμέτρησης είναι πρακτικά αδύνατη, όπως για παράδειγμα η μέτρηση της ποσότητας της ιχθυομάζας των ιχθυοτροφείων. Με βάση την μέθοδο αυτή, η αρχική ποσότητα ιχθύων που τοποθετείται σε έναν κλωβό εκτροφής, μετατρέπεται σε κάθε ημερομηνία που επιδιώκεται απογραφή, σε ποσότητα και ιχθυομάζα, λαμβάνοντας υπόψη διάφορους παράγοντες, όπως τις επικρατούσες περιβαλλοντικές συνθήκες που επηρεάζουν την ανάπτυξη των ιχθύων, τις αναλωθείσες ιχθυοτροφές και τα ποσοστά θνησιμότητας. Τα αποτελέσματα της μεθόδου επαληθεύονται εκ των υστέρων κατά την συλλογή των ιχθύων (εξαλίευση).

4.5 Παράδειγμα 4.4.3–Προσεγγιστικές τεχνικές σε παρεμφερή αποθέματα:

Σε περίπτωση αποθεμάτων παρεμφερούς είδους, μεγάλου αριθμού και μικρής διαφοράς αξίας ανά τεμάχιο μεταξύ τους, είναι δυνατόν η καταμέτρηση να γίνεται σε γενικές κατηγορίες και με τη χρήση μέσης τιμής, εφόσον δεν υπάρχει σημαντική επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

5. Πως θα γίνει η αποτίμηση της απογραφής των αποθεμάτων

(Επιμέτρηση αποθεμάτων και υπηρεσιών - **Κείμενο του άρθρου 20 του νόμου**):

1. Τα αποθέματα αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης.
2. Το κόστος κτήσης των αποθεμάτων περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσουν αυτά στην παρούσα θέση και κατάστασή τους.
3. Το κόστος παραγωγής προϊόντος ή υπηρεσίας προσδιορίζεται με μία από τις γενικά αποδεκτές μεθόδους κοστολόγησης και περιλαμβάνει:
 - α) Το κόστος πρώτων υλών, αναλώσιμων υλικών, εργασίας και άλλο κόστος που σχετίζεται άμεσα με το εν λόγω στοιχείο και
 - β) μία εύλογη αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων που σχετίζονται έμμεσα με το εν λόγω στοιχείο, στο βαθμό που τα έξοδα αυτά αναφέρονται στην περίοδο παραγωγής.
4. Τα κόστη διανομής και διοίκησης δεν επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής.
5. Όταν απαιτείται σημαντική περίοδος χρόνου για να καταστούν τα αποθέματα έτοιμα για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή τους, το κόστος των αποθεμάτων μπορεί να επιβαρύνεται με τόκους εντόκων υποχρεώσεων, κατά το μέρος που οι τόκοι αυτοί αναλογούν στα εν λόγω αποθέματα και για την προαναφερθείσα περίοδο.

6. Μετά την αρχική αναγνώριση, τα αποθέματα επιμετρώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

7. Το κόστος κτήσης του τελικού αποθέματος:

α) Προσδιορίζεται, σύμφωνα με τη μέθοδο «Πρώτο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν» (FIFO) ή τη μέθοδο του μέσου σταθμικού όρου ή άλλη τεκμηριωμένα γενικά αποδεκτή μέθοδο. Η χρήση της μεθόδου «Τελευταίο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν» (LIFO) δεν επιτρέπεται.

β) Η ίδια μέθοδος χρησιμοποιείται για όλα τα αποθέματα που έχουν παρόμοια φύση και χρήση από την οντότητα. Για αποθέματα με διαφορετική φύση ή χρήση διαφορετικές μέθοδοι μπορεί να δικαιολογούνται.

γ) Το κόστος αποθεμάτων που δεν είναι συνήθως αντικαταστατά, καθώς και των αγαθών ή υπηρεσιών που παράγονται και προορίζονται για ειδικά έργα, προσδιορίζεται με τη μέθοδο του εξατομικευμένου κόστους.

8. Οι αγορές αναλώσιμων υλικών που δεν είναι σημαντικές για το μέγεθος της οντότητας μπορούν να αντιμετωπίζονται ως έξοδα της περιόδου.

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ 4308/2014

Άρθρο 20: Επιμέτρηση αποθεμάτων

20.1.1 Τα αποθέματα περιλαμβάνουν τα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται για πώληση στη συνήθη εμπορική δραστηριότητα της οντότητας (εμπορεύματα ή προϊόντα) ή βρίσκονται υπό επεξεργασία για τη μετατροπή τους σε προϊόντα. Περιλαμβάνουν επίσης τα πάσης φύσεως υλικά που προορίζονται να αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία, για την παραγωγή προϊόντων ή την παροχή υπηρεσιών.

20.1.2 Συνήθεις τύποι αποθεμάτων είναι τα εμπορεύματα, τα υλικά παραγωγής, οι πρώτες ύλες, η παραγωγή σε εξέλιξη και τα έτοιμα προϊόντα.

20.2.1 Το κόστος κτήσης των αποθεμάτων περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσουν αυτά στην παρούσα θέση και κατάστασή τους. Ο όρος «παρούσα θέση» αναφέρεται στη γεωγραφική θέση στην οποία βρίσκονται (π.χ. σε αποθήκη στην Αθήνα ή στη Θεσσαλονίκη). Ο όρος «κατάσταση» αναφέρεται στο στάδιο επεξεργασίας για παραγόμενα προϊόντα.

20.2.2 Το κόστος αγοράς για εμπορεύματα και υλικά περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, τους εισαγωγικούς δασμούς και άλλους φόρους (εκτός εκείνων που η οντότητα μπορεί στη συνέχεια να ανακτήσει από την φορολογική αρχή, όπως ο ΦΠΑ), μεταφορικά, κόστη παράδοσης και άλλα κόστη άμεσα επιρριπτά στην απόκτηση των ετοιμών αγαθών, υλικών και υπηρεσιών. Εμπορικές εκπτώσεις, μειώσεις τιμών και άλλα παρόμοια στοιχεία αφαιρούνται κατά τον προσδιορισμό του κόστους κτήσης των αποθεμάτων.

20.3.1 Όταν υπάρχει παραγωγική ή μεταποιητική διαδικασία για προϊόντα ή υπηρεσίες, το κόστος κτήσης αυτών προσδιορίζεται με μία από τις γενικά αποδεκτές μεθόδους κοστολόγησης.

20.3.2 Το έμμεσο κόστος παραγωγής (σταθερό ή μεταβλητό) της περιόδου κατανέμεται με μια εύλογη αναλογία στο κόστος παραγωγής των επιμέρους προϊόντων ή υπηρεσιών.

20.3.3 Ιδιαίτερα, το σταθερό κόστος παραγωγής (αποσβέσεις, συντήρηση, κλπ.) επιμερίζεται με μια εύλογη αναλογία στα επιμέρους παραγόμενα προϊόντα, λαμβάνοντας υπόψη την κανονική παραγωγική δυναμικότητα των παγίων σε πραγματικές συνθήκες λειτουργίας. Το μέγεθος αυτό μπορεί να προκύπτει και απολογιστικά, ως μέσος όρος ενός αριθμού περιόδων.

20.3.4 Η απαίτηση για εύλογη κατανομή συνεπάγεται ότι το σταθερό κόστος που αναλογεί σε μειωμένη παραγωγή (κόστος αδράνειας ή κόστος υποαπασχόλησης) αναγνωρίζεται κατευθείαν στην κατάσταση αποτελεσμάτων προσαυξάνοντας το κόστος πωληθέντων, χωρίς να επιβαρύνει το κόστος παραγωγής των αποθεμάτων. Ωστόσο, όταν το κόστος αδράνειας είναι σημαντικό, για την εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, το ποσό αυτό μπορεί να μην επιβαρύνει το κόστος πωλήσεων αλλά να ενσωματώνεται στο κονδύλι «Λοιπά έξοδα και ζημιές», με κατάλληλη γνωστοποίηση στο προσάρτημα.

20.5.1 Όταν απαιτείται σημαντική περίοδος χρόνου για να καταστούν τα αποθέματα έτοιμα για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή τους, το κόστος των αποθεμάτων μπορεί να επιβαρύνεται με τόκους εντόκων υποχρεώσεων, κατά το μέρος που οι τόκοι αυτοί αναλογούν στα εν λόγω αποθέματα και για την προαναφερθείσα περίοδο. Η ρητή αναφορά του νόμου σε «σημαντική περίοδο χρόνου για να καταστούν τα αποθέματα έτοιμα για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή τους» θέτει ένα όριο σημαντικότητας κατά την κρίση της οντότητας.

20.5.2 Συνήθεις περιπτώσεις αποθεμάτων, το κόστος των οποίων μπορεί να επιβαρύνεται με τόκους, είναι η κατασκευή ακινήτων, η παραγωγή βιολογικών προϊόντων (π.χ. ιχθυοκαλλιέργεια), τα προϊόντα που απαιτούν σημαντικό χρόνο ωρίμανσης (π.χ. τυρί ή κρασί), καθώς και τα επί παραγγελία παραγόμενα αποθέματα που απαιτούν σημαντική κατασκευαστική περίοδο.

20.5.3 Διευκρινίζεται ότι η απαίτηση του άρθρου 17 για συνέπεια στην εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών σημαίνει ότι η δυνατότητα επίρριψης τόκων στην παραγωγή παρέχεται για το σύνολο των παραγόμενων ειδών, παγίων ή αποθεμάτων. Δηλαδή, δεν γίνεται αποδεκτή η επίρριψη τόκων μόνο στα αποθέματα και όχι στα ιδιοπαραγόμενα πάγια εφόσον υπάρχουν.

Πολλώ δε μάλλον, δεν είναι αποδεκτή η επίρριψη αναλογίας τόκων σε επιλεγμένα μόνο στοιχεία των αποθεμάτων ή των ιδιοπαραγόμενων παγίων.

20.5.4 Η δυνατότητα επίρριψης τόκων παρέχεται και για συμβόλαια παροχής υπηρεσιών που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο του ποσοστού ολοκλήρωσης.

20.6.1 Μετά την αρχική αναγνώριση, τα αποθέματα επιμετρούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, ώστε να διασφαλίζεται ότι τα αποθέματα παρουσιάζονται πάντοτε σε ποσό που είναι ανακτήσιμο.

20.6.2 Όταν η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι μικρότερη του κόστους κτήσης των αποθεμάτων, η διαφορά (ζημιά) επιβαρύνει το κόστος πωληθέντων στην κατάσταση αποτελεσμάτων. Ωστόσο, όταν η ζημιά απομείωσης είναι σημαντική, για την εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, η ζημιά αυτή μπορεί να μην επιβαρύνει το κόστος πωλήσεων αλλά να ενσωματώνεται στο κονδύλι «Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων», με κατάλληλη γνωστοποίηση στο προσάρτημα.

Παράδειγμα

Την 31η Δεκεμβρίου του 20X1 η επιχείρηση είχε στην κατοχή της αποθέματα για τα οποία δίνονται οι παρακάτω πληροφορίες.

| | Σενάριο Α | Σενάριο Β |
|--------------------------------------|-----------|-----------|
| Αξία κτήσης αρχικού αποθέματος | 100 | 100 |
| Αγορές περιόδου | 1200 | 1200 |
| Αξία κτήσης τελικού αποθέματος (ΤΑ) | 150 | 150 |
| Απαιτούμενο κόστος για την πώληση ΤΑ | 20 | 20 |
| Εκτιμώμενη αξία πώλησης ΤΑ | 190 | 160 |

Ζητείται να προσδιοριστεί η αξία επιμέτρησης για τα σενάρια Α και Β και το ποσό της σχετικής ζημιάς, εάν υπάρχει.

Ανάλυση - απάντηση

| | Σενάριο A | Σενάριο B |
|--|-----------|----------------|
| Εκτιμώμενη αξία πώλησης | 190 | 160 |
| Απαιτούμενο κόστος για την πώληση | 20 | 20 |
| Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία | 170 | 140 |
| Αξία επιμέτρησης (κόστος κτήσης / ΚΡΑ) | 150 | 140 |
| Ζημιά επιμέτρησης (0 / 140-150) | - | 10 |
| Κόστος πωληθέντων | 1150 | 1160 |
| | | Χρέωση Πίστωση |
| Εγγραφή απομείωσης αποθεμάτων 31/12/20X1 - Σενάριο B | | |
| Απομείωση εμπορευμάτων (ζημιά) | | 10 |
| Σωρευμένη απομείωση εμπορευμάτων (αντίθετος) | | 10 |

20.6.3 Η επιβάρυνση του κόστους πωληθέντων μπορεί να γίνεται συγκεντρωτικά. Δηλαδή, με το ποσό της συνολικής ζημιάς επιμέτρησης (για όσα είδη αποθεμάτων συντρέχει περίπτωση) γίνεται συγκεντρωτική εγγραφή (με κίνηση αντίθετου λογαριασμού των αποθεμάτων), χωρίς να απαιτείται ενημέρωση του αναλυτικού αρχείου που μπορεί να τηρεί η επιχείρηση κατ' είδος αποθέματος.

20.6.4 Ο αντίθετος λογαριασμός παρακολούθησης της σωρευμένης απομείωσης-υποτίμησης των αποθεμάτων του τέλους της περιόδου συνεκτιμάται κατά την επιμέτρηση στο τέλος της επόμενης περιόδου.

20.6.5 Η «καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία» ορίζεται ως η εκτιμώμενη τιμή διάθεσης του αποθέματος στην κανονική πορεία της επιχειρηματικής δραστηριότητας, μειωμένη κατά το τυχόν κόστος που απαιτείται για την ολοκλήρωσή του και για την πραγματοποίηση της διάθεσης. Το κόστος που απαιτείται για την πώληση είναι συνήθως οι προμήθειες πώλησης, τα έξοδα συσκευασίας και τα μεταφορικά.

20.6.6 Για τις περιπτώσεις των υλικών που προορίζονται για μεταποίηση, το θέμα του προσδιορισμού της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους είναι πιο σύνθετο. Στην περίπτωση αυτή πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το συνολικό κόστος παραγωγής και το καθαρό τίμημα πώλησης του έτοιμου προϊόντος.

20.7.1 Το κόστος κτήσης προσδιορίζεται με μία γενικά αποδεκτή μέθοδο, όπως η FIFO, η μέθοδος του σταθμικού μέσου όρου σε όλες τις αποδεκτές εκδοχές της, ή και η μέθοδος της λιανικής (βλέπε παρ. 4.4.4 της εγκυκλίου [ΠΟΛ.1003/31.12.2014](#)). Η LIFO δεν είναι αποδεκτή μέθοδος.

20.7.2 Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους εφαρμόζεται για τον προσδιορισμό του κόστους κτήσης αποθεμάτων που δεν είναι συνήθως αντικαταστατά, όπως τα επί παραγγελία (π.χ. ειδικών προδιαγραφών) αποθέματα.

20.7.3 Ο προσδιορισμός του κόστους κτήσης για αποθέματα που έχουν την ίδια φύση ή χρήση γίνεται με την ίδια μέθοδο. Ο προσδιορισμός του κόστους κτήσης για αποθέματα που δεν έχουν την ίδια φύση ή χρήση μπορεί να γίνει με διαφορετικές μεθόδους. Για παράδειγμα μπορεί από την ίδια οντότητα, να χρησιμοποιείται η μέθοδος FIFO για τα υλικά προς βιομηχανοποίηση και η μέθοδος του μέσου σταθμικού όρου για τα εμπορεύματα.

Παράρτημα άρθρου 20: Ειδικά θέματα παρακολούθησης βιολογικών αποθεμάτων

Π20.1 Η παραγωγή βιολογικών αγαθών (αποθεμάτων ή παγίων) είναι μια πολύπλοκη διαδικασία που μόνο με σχετική ακρίβεια μπορεί να ακολουθήσει συγκεκριμένα πρότυπα, σε αντίθεση με ότι κατά κανόνα συμβαίνει στην παραγωγή μη βιολογικών αγαθών. Η εξέλιξη ενός βιολογικού αγαθού επηρεάζεται, συχνά μάλιστα σε σημαντικό βαθμό, τόσο από τα γενετικά χαρακτηριστικά του ίδιου του αγαθού (της μονάδας) όσο και από απρόβλεπτες και ευμετάβλητες ή και άγνωστες επιστημονικά παραμέτρους του περιβάλλοντος, και γενικότερα από τις επικρατούσες συνθήκες.

Π20.2 Για παράδειγμα, σε ένα φυτώριο καλλωπιστικών ή παραγωγικών φυτών που καλλιεργούνται είτε σε γλάστρες είτε στο χώμα, ενώ όλες οι μονάδες ενός είδους υπόκεινται σε κοινή καλλιέργεια, αρκετές από αυτές μπορεί να αναπτύσσονται με διαφορετικούς ρυθμούς (ταχύτητα ανάπτυξης), να αποκτούν ιδιαίτερα χαρακτηριστικά από πλευράς αισθητικής, να γίνονται καχεκτικές ή να νεκρώνονται, ενώ υπάρχει πάντοτε η απειλή ασθενειών που μπορεί να έχουν ιδιαίτερα σημαντικές αρνητικές συνέπειες.

Π20.3 Για κάθε παρτίδα φυτών που αγοράζει μια επιχείρηση για περαιτέρω καλλιέργεια και ανάπτυξη, συνήθως καθορίζεται ένα επίπεδο ανάπτυξης στο οποίο επιδιώκεται η πώληση.

Ωστόσο, ανάλογα με τις επικρατούσες συνθήκες, τις ευκαιρίες και δυνατότητες στην αγορά, η πώληση μπορεί να γίνει είτε νωρίτερα είτε αργότερα. Το γεγονός αυτό σημαίνει ότι τα φυτά που έχουν φθάσει στην επιθυμητή ηλικία πώλησης συνεχίζουν να απορροφούν κόστος ανάπτυξης-συντήρησης, σε αντίθεση με τα μη βιολογικά αποθέματα, τα οποία όταν καταστούν έτοιμα για τη χρήση που προορίζονται παύουν να επιβαρύνονται με περαιτέρω κόστος.

Π20.4 Τα είδη του φυτικού βασιλείου που μπορεί να καλλιεργεί μια επιχείρηση-φυτώριο, σε γλάστρες ή στο χώμα, από γεωπονικής απόψεως ταξινομούνται σε γενικές, βάσει γενετικών χαρακτηριστικών, κατηγορίες (οικογένειες). Παραδείγματα τέτοιων οικογενειών είναι τα ελαιόδεντρα, τα αμπελοειδή, τα οπωροφόρα, τα φοινικοειδή, τα κωνοφόρα, οι θάμνοι, τα καλλωπιστικά, κλπ. Εντός κάθε οικογένειας φυτών υπάρχουν κατά κανόνα περισσότερα είδη, τα οποία μπορεί να διαφοροποιούνται γενετικά, όχι όμως απαραίτητα από οικονομικής – λογιστικής άποψης. Για παράδειγμα, μπορεί να μην υφίστανται σημαντικές διαφοροποιήσεις στις τιμές αγοράς, στις δαπάνες που απορροφούν για καλλιέργεια και συντήρηση ή και στην τιμή πώλησης. Επιπλέον, μπορεί να είναι εξαιρετικά δυσχερής και πολυδάπανος ο ακριβής επιμερισμός των σχετικών δαπανών στα μέλη της οικογένειας, ιδίως εάν υπάρχουν σε εξέλιξη μέλη διαφορετικής ηλικίας και ημερομηνίας αγοράς, τα οποία όπως αναφέρθηκε μπορεί να αναπτύσσονται με διαφορετικούς ρυθμούς.

Π20.5 Είναι σύνηθες να κατατάσσονται στην ίδια οικογένεια, βάσει εξωτερικών χαρακτηριστικών και ανεξάρτητα από γενετικές ομοιότητες, είδη φυτών όπως θάμνοι, αναρριχώμενα, πόες ή φυτά εδαφοκάλυψης.

Π20.6 Οι τιμές πώλησης των φυτών προσδιορίζονται από μια σειρά παραγόντων, όπως η ηλικία, το ύψος, ο όγκος της ρίζας, η αισθητική εικόνα του φυτού και η προτίμηση του πελάτη. Άλλοι παράγοντες σχετίζονται με την προσφορά και τη ζήτηση, το διαθέσιμο εισόδημα, τη φυτο-υγεία (υγιές υλικό, απαλλαγμένο από νόσους), την εξάπλωση επιδημιών, κλπ. Γενικότερα πάντως, οι τιμές ενός είδους συχνά μπορεί να παρουσιάζουν σημαντική μεταβλητότητα διαχρονικά. Για παράδειγμα, εντός λίγων μηνών, είναι δυνατόν να πωλούνται σε χαμηλότερη τιμή φυτά που στο μεταξύ έχουν μεγαλώσει, λόγω μεταβολής των οικονομικών συνθηκών ή λόγω μείωσης της εμπορευσιμότητας του φυτού που σχετίζεται με την ηλικία του.

Π20.7 Συχνά, όταν η ζήτηση και οι τιμές μειώνονται σημαντικά, ο παραγωγός μπορεί (ανάλογα με το είδος, π.χ. δενδρύλλια ελιάς) να θέτει παρτίδες φυτών σε «αναστολή ανάπτυξης», μέχρι οι συνθήκες της αγοράς να ανακάμψουν. Στην περίοδο της «αναστολής» τα φυτά απορροφούν ελάχιστο κόστος (π.χ. μόνο πότισμα).

Π20.8 Στα πλαίσια της παρακολούθησης των ειδών αυτών στο κόστος κτήσης, τα φυτά μπορούν να παρακολουθούνται διακεκριμένα ανά «οικογένεια» ή βασικές υποκατηγορίες κατά την κρίση της

επιχείρησης και την πρακτική του κλάδου, αφού η αναλυτική παρακολούθηση αυτών με διάκριση σε διαφορετικές ηλικίες και μέγεθος (που δυναμικά μεταβάλλονται) δεν είναι πρακτικά εφικτή λόγω των τεχνικών δυσχερειών που προαναφέρθηκαν αλλά και του σημαντικού κόστους.

Π20.9 Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες έμμεσες τεχνικές και δικλίδες αποτελεσματικής παρακολούθησης των αποθεμάτων φυτών σε καλλιέργεια, λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιαίτερες συνθήκες καλλιέργειας σύμφωνα με τις βέλτιστες πρακτικές. Σε κάθε περίπτωση, η οντότητα εφαρμόζει τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 5 του νόμου, και ιδιαίτερα τις παραγράφους 8 και 9 εκείνου του άρθρου. Επιπλέον διενεργεί φυσική απογραφή και προσδιορίζει τον αριθμό των μονάδων (φυτά) στο τέλος κάθε περιόδου, είτε με πραγματική καταμέτρηση είτε με τη χρήση αξιόπιστων έμμεσων τεχνικών και σε συνάρτηση με τα ποσοστά θνησιμότητας. Η φυσική απογραφή διενεργείται τουλάχιστον ανά οικογένεια ή υποκατηγορία, χωρίς να απαιτείται, λόγω των προβλημάτων που έχουν αναφερθεί, λεπτομερής προσδιορισμός άλλων παραμέτρων όπως ο ακριβής γενετικός τύπος, το μέγεθος ή αισθητικά χαρακτηριστικά που προσδιορίζουν την τιμή του φυτού.

Π20.10 Το κόστος κτήσης των φυτών ανά οικογένεια κατά τα ανωτέρω (ιστορικό κόστος κτήσης), περιλαμβάνει το κόστος αγοράς (κόστος βολβών, μοσχευμάτων ή έτοιμων νέων φυτών) και το κόστος καλλιέργειας – ανάπτυξης (εργατικά, λιπάσματα, φυτοφάρμακα, άρδευση και λοιπές γενικές δαπάνες). Μπορεί επίσης να επιβαρύνεται με τόκους εντόκων υποχρεώσεων μέχρι την πώληση των φυτών, όταν η περίοδος καλλιέργειας-ανάπτυξης είναι σημαντική.

Π20.11 Η επιβάρυνση του κόστους κτήσης με το γενικό κόστος καλλιέργειας - ανάπτυξης, γίνεται με αξιόπιστες μεθόδους. Μια μέθοδος που συχνά χρησιμοποιείται είναι η κατανομή του γενικού κόστους καλλιέργειας στις κατά περίπτωση κατηγορίες, βάσει των μέσων εκτιμώμενων τιμών πώλησης των φυτών των εν λόγω κατηγοριών. Σημειώνεται ότι η μέθοδος αυτή προϋποθέτει ότι τα διάφορα είδη καλλιεργούμενων φυτών παρουσιάζουν σχετική ομοιομορφία σε ότι αφορά την απορρόφηση κόστους, το πλήθος των μονάδων ή την τιμή πώλησης, ώστε η κατανομή τελικά να επιβαρύνει εκείνα τα φυτά που πραγματικά δημιουργούν κόστος. Εάν για παράδειγμα μια κατηγορία απορροφά σημαντικά περισσότερο/λιγότερο κόστος, τα ποσά πωλήσεων της κατηγορίας που λαμβάνονται για την κατανομή προσαρμόζονται με κατάλληλους συντελεστές επιβάρυνσης/ελάφρυνσης, ώστε το υπολογιζόμενο κόστος να είναι αξιόπιστο.

Π20.12 Ανάλογα θέματα με τη φυτική παραγωγή, μπορεί να παρουσιάζονται και στη ζωική παραγωγή. Προφανώς, και στη ζωική παραγωγή η αντιμετώπιση παρομοίων θεμάτων είναι ανάλογη.

Π20.13 Λόγω των ανωτέρω δυσκολιών και ιδιαιτεροτήτων των φυτικών βιολογικών στοιχείων, παρέχεται (εναλλακτικά) η δυνατότητα επιμέτρησης των εν λόγω ειδών στην εύλογη αξία τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του [άρθρου 24](#) του ν. [4308/2014](#), για λόγους διευκόλυνσης και απλοποίησης των λογιστικών θεμάτων που προκύπτουν όταν παρακολουθούνται στο κόστος.

Παράδειγμα

Η επιχείρηση ΑΛΦΑ καλλιεργεί και εμπορεύεται φυτά τεσσάρων οικογενειών, κωνοφόρα, ελαιόδεντρα, αρωματικά και φοινικοειδή. Η ποσοτική διακίνηση των εν λόγω φυτών (αρχικό απόθεμα περιόδου, αγορές, απώλειες, πωλήσεις και τελικό απόθεμα) και οι αξίες του αρχικού αποθέματος και των αγορών παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα. Στον ίδιο πίνακα παρουσιάζεται η μέση τιμή πώλησης ανά κατηγορία φυτών και η εκτιμώμενη αξία πώλησης των διαθέσιμων για πώληση τεμαχίων (πωληθέντων και σε καλλιέργεια).

| | | | | | | |
|--|----------------|-----------------|--|-----------------|--|--|
| | Αρχικό απόθεμα | Αγορές περιόδου | | Κίνηση τεμαχίων | | |
|--|----------------|-----------------|--|-----------------|--|--|

| Είδος | Τεμάχια | Αξία ανά τεμάχιο | Συνολική αξία | Τεμάχια | Τιμή | Συνολική αξία | σύνολο αρχικού και αγορών | Απώλειες | Σύνολο διαθέσιμων τεμαχίων | Πωληθέντα τεμάχια | Τελικό απόθεμα | Μέση τιμή πώλησης ανά τεμάχιο | Εκτιμώμενη αξία πώλησης διαθέσιμων |
|-------------|---------|------------------|---------------|---------|------|---------------|---------------------------|----------|----------------------------|-------------------|----------------|-------------------------------|------------------------------------|
| Κωνοφόρα | 500 | 2,50 | 1,250 | 200 | 1,00 | 200 | 700 | 70 | 630 | 100 | 530 | 3,00 | 1.890,00 |
| Ελαιόδεντρα | 10,000 | 2,35 | 23,500 | 5,000 | 0,50 | 2,500 | 15,000 | 2,250 | 12,750 | 7,500 | 5,250 | 3,10 | 39.525,00 |
| Αρωματικά | 2,000 | 1,00 | 2,000 | 200 | 0,35 | 70 | 2,200 | 440 | 1,760 | 1,000 | 760 | 1,50 | 2.640,00 |
| Φοινικοειδή | 50 | 15,00 | 750 | 0 | | 0 | 50 | 0 | 50 | 2 | 48 | 40,00 | 2.000,00 |
| | 12,550 | | 27,500 | 5,400 | | 2,770 | 17,950 | 2,760 | 15,190 | 8,602 | 6,588 | | 46.055,00 |

Περαιτέρω, τα ποσά των ειδικών δαπανών καλλιέργειας της περιόδου ανά είδος φυτών παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα.

| Είδος | Ειδικές δαπάνες καλλιέργειας |
|-------------|------------------------------|
| Κωνοφόρα | 350,00 |
| Ελαιόδεντρα | 13.450,00 |
| Αρωματικά | 590,00 |
| Φοινικοειδή | 50,00 |
| Σύνολο | 14.440,00 |

Επιπλέον, στη διάρκεια της περιόδου η επιχείρηση είχε σύνολο γενικών (έμμεσων) δαπανών καλλιέργειας ποσού 19.500 ευρώ.

Ζητείται

Με βάση τα παραπάνω και λαμβάνοντας υπόψη ότι η επιχείρηση κατά πάγια τακτική επιρρίπτει τις γενικές (έμμεσες) δαπάνες ανάλογα με την εκτιμώμενη τιμή πώλησης των καλλιεργούμενων φυτών, ζητείται:

α) Να προσδιοριστεί το μέσο κόστος κτήσης (καλλιέργειας) των διαθέσιμων για πώληση αποθεμάτων, ανά κατηγορία φυτών για την περίοδο.

β) Να προσδιοριστεί το κόστος παραγωγής (καλλιέργειας-ανάπτυξης) των φυτών, πωληθέντων και αποθεμάτων τέλους, ανά κατηγορία φυτών για την περίοδο.

Λύση – Ανάλυση

α) Το κόστος των φυτών που νεκρώνονται (απώλειες) επιβαρύνει το κόστος των λοιπών καλλιεργούμενων τεμαχίων.

β) Το κόστος καλλιέργειας της περιόδου γενικές (έμμεσες) δαπάνες κατανέμεται στο σύνολο των καλλιεργούμενων τεμαχίων, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη, λόγω των εγγενών δυσχερειών και του συνεπακόλουθου κόστους, ενδεχόμενες διαφορές ηλικίας κάθε είδους ή ο χρόνος αγοράς παρτίδων.

γ) Οι γενικές δαπάνες καλλιέργειας (19.500 ευρώ) έχουν κατανεμηθεί στα είδη με βάση την εκτιμώμενη αξία πώλησης των διαθέσιμων τεμαχίων. Για παράδειγμα, το ποσό των γενικών δαπανών των κωνοφόρων

ποσού 800,24 ευρώ προκύπτει ως αναλογία της αξίας πώλησης των κωνοφόρων (1.890 ευρώ) προς τη συνολική αξία (46.055 ευρώ). Δηλαδή: $800,24 = 19.500 * 1.890 / 46.055$.

Κοστολόγηση φυτών σε καλλιέργεια, σύνολο γενικών δαπανών καλλιέργειας περιόδου: 19.500

| Είδος | Σύνολο διαθέσιμων τεμαχίων | Κόστος κτήσης αρχικού αποθέματος | Αξία αγορών περιόδου | Ειδικές δαπάνες καλλιέργειας περιόδου | Γενικές δαπάνες καλλιέργειας περιόδου | Σύνολο δαπανών καλλιέργειας περιόδου | Σύνολο κόστους διαθέσιμων τεμαχίων | Κόστος κτήσης (καλλιέργειας) ανά τεμάχιο | Κόστος τελικού αποθέματος | Κόστος πωληθέντων |
|-------------|----------------------------|----------------------------------|----------------------|---------------------------------------|---------------------------------------|--------------------------------------|------------------------------------|--|---------------------------|-------------------|
| Κωνοφόρα | 630 | 1.250,00 | 200,00 | 350,00 | 800,24 | 1.150,24 | 2.600,24 | 4,13 | 2.187,50 | 412,74 |
| Ελαιόδεντρα | 12750 | 23.500,00 | 2.500,00 | 13.450,00 | 16.735,15 | 30.185,15 | 56.185,15 | 4,41 | 23.135,06 | 33.050,09 |
| Αρωματικά | 1760 | 2.000,00 | 70,00 | 590,00 | 1.117,79 | 1.707,79 | 3.777,79 | 2,15 | 1.631,32 | 2.146,47 |
| Φοινικοειδή | 50 | 750,00 | 0,00 | 50,00 | 846,81 | 896,81 | 1.646,81 | 32,94 | 1.580,94 | 65,87 |
| Σύνολο | 15190 | 27.500,00 | 2.770,00 | 14.440,00 | 19.500,00 | 33.940,00 | 64.210,00 | 43,62 | 28.534,83 | 35.675,17 |

Για επικοινωνία e-mail: g.christopoulos@mental.gr