



ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΩΝ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ:

**«ΜΕΘΟΔΟΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ
ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΜΙΑΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ»**

ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ:

ΚΑΤΣΑΡΑ ΜΑΡΙΑΛΕΝΑ Α.Μ.: 8539

ΜΠΑΚΟΓΙΑΝΝΗ ΙΟΥΛΙΑ Α.Μ.: 8763

ΕΠΟΠΤΕΥΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΒΑΣΙΛΕΙΟΥ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ

ΠΑΤΡΑ, ΜΑΪΟΣ 2012

Θερμές Ευχαριστίες

Στον κ. Βασιλείου Κωνσταντίνο του Τμήματος Διοίκησης Επιχειρήσεων, Σχολή Διοίκησης και Οικονομίας του Α.Τ.Ε.Ι. Πάτρας, για την καθοδήγηση, την πολύτιμη εμπειρία και την εποικοδομητική συνεργασία στην εκπόνηση της παρούσας εργασίας.

Περίληψη

Η παρούσα μελέτη επιχειρεί να παρουσιάσει μία ολοκληρωμένη εικόνα των Αποθεμάτων καθώς και των μεθόδων αποτίμησής τους. Η προσπάθεια ξεκινάει με την ανάπτυξη της έννοιας, την ανάλυση και λειτουργία των λογαριασμών των Αποθεμάτων και φυσικά τη λογιστική παρακολούθησή τους, ενώ ιδιαίτερη βαρύτητα δίνεται και στην πρακτική της απογραφής. Στη συνέχεια της μελέτης το ενδιαφέρον επικεντρώνεται στις διαφορετικές και πολυάριθμες μεθόδους αποτίμησης αποθεμάτων και προσδιορισμού του κόστους. Μετά την περιγραφή τους γίνεται μία ανάλυση των οικονομικών πλεονεκτημάτων και μειονεκτημάτων κάθε μεθόδου αποτιμήσεως ξεχωριστά σε σχέση με την επιχειρηματική δραστηριότητα, το επίπεδο τιμών και την προσπάθεια ελαχιστοποίησης των φορολογικών υποχρεώσεων.

Παρουσιάζεται αναλυτικά η αποτίμηση αποθεμάτων όπως ορίζεται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, με συγκεκριμένες λογιστικές τεχνικές και πρακτικές μέτρησης κόστους. Επίσης, επιχειρείται να τονιστεί η σημασία της εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων κατά τη λογιστική καταχώρηση και την παρουσίαση των δεδομένων στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων. Σε αυτό το στόχο συμβάλλει και η σύγκριση της ελληνικής νομοθεσίας περί Αποθεμάτων όπως αναπτύσσεται στο Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και σε παρεμφερείς νόμους, με τους κανόνες που ορίζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Τέλος, η συγγραφική προσπάθεια ολοκληρώνεται με μία εκτίμηση της σημερινής πραγματικότητας στον ελλαδικό χώρο πρακτικά. Παρουσιάζονται περιπτώσεις ελληνικών επιχειρήσεων ως προς τις πρακτικές που χρησιμοποιούν κατά τη διαχείριση της αποθήκης και την αποτίμηση των αποθεμάτων τους και διευκρινίζεται αν συντελείται συμμόρφωση των μεθόδων τους με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, ώστε να διαγραφεί η εξέλιξη ή μη της λογιστικής μετάβασης.

Περίληψη	3
Εισαγωγή	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1:.....	9
Αποθέματα.....	9
1.1 Προσδιορισμός του προβλήματος.....	10
1.2 Ανάλυση των επιμέρους λογαριασμών.....	12
1.3 Τρόπος ανάπτυξης των λογαριασμών αποθεμάτων.....	23
1.4 Λειτουργία των λογαριασμών αποθεμάτων	25
1.5 Απογραφή ποσότητας αποθεμάτων.....	27
1.5.1. Ορισμός και είδη απογραφής.....	29
1.5.2. Υποχρέωση σύνταξης απογραφής.....	31
1.5.3. Απαλλαγές από την τήρηση βιβλίου απογραφών	34
1.5.4. Περιοδική και διαρκής απογραφή	38
1.5.5. Επιπτώσεις λαθών απογραφής στις οικονομικές καταστάσεις	40
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2:.....	43
Αποτίμηση Αποθεμάτων.....	43
2.1 Ο ρόλος της αποτίμησης.....	44
2.2 Αποτίμηση αποθεμάτων	46
2.3 Μέθοδοι αποτίμησης αποθεμάτων.....	51
2.3.1. Μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους.....	53
2.3.2. Μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου	54
2.3.3. Μέθοδος πρώτη εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (F.I.F.O.)	55
2.3.4. Μέθοδος τελευταία εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (L.I.F.O.)	56
2.3.5. Μέθοδος του βασικού αποθέματος.....	57
2.3.6. Μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους	58
2.3.7. Μέθοδος του πρότυπου κόστους (standard cost)	58

2.4	Αλλαγή μεθόδου αποτίμησης των αποθεμάτων	59
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3:.....		62
Αποτίμηση Αποθεμάτων με βάση τα Δ.Λ.Π.....		62
3.1	Πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ2.....	63
3.2	Αποτίμηση αποθεμάτων	65
3.2.1.	Κόστος αποθεμάτων και τεχνικές μέτρησής του	66
3.2.2.	Προσδιορισμός κόστους αποθεμάτων που δεν αντικαθίστανται με κανονική ροή.....	70
3.2.3.	Μέθοδοι προσδιορισμού κόστους αποθεμάτων που αντικαθίστανται με κανονική ροή.....	71
3.3	Λογιστική καταχώρηση και οικονομικές καταστάσεις	74
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4:.....		77
Αποκλίσεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων από τις Ρυθμίσεις του ΔΛΠ2		77
4.1	Κατευθυντήριες γραμμές του Δ.Λ.Π.2.	78
4.2	Διαφορές ΔΛΠ 2 και Ελληνικής Νομοθεσίας	80
4.3	Επίδραση της αποτίμησης αποθεμάτων στις οικονομικές καταστάσεις	82
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 :		85
Αποτελέσματα		85
5.1	Μεθοδολογία της έρευνας	86
5.2	Περιγραφική ανάλυση.....	87
5.3	Αποτελέσματα.....	96
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 :		99
Συμπεράσματα.....		99
6.1	Συμπεράσματα	100
6.2	Προτάσεις για μελλοντική έρευνα	104
Βιβλιογραφία.....		106

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ:	108
ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ	108

Εισαγωγή

Στην Ελλάδα το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο αποδέχεται παραπάνω από τρεις μεθόδους αποτίμησης της αξίας των αποθεμάτων στις οικονομικές καταστάσεις, ενώ το σύνολο των μεθόδων ξεπερνά τις δέκα. Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (Δ.Λ.Π.) 2 «ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ», προς εναρμόνιση των ευρωπαϊκών πρακτικών, ασχολείται με τον λογιστικό χειρισμό αυτών, σύμφωνα με την λογιστική του ιστορικού κόστους. Παρέχει δηλαδή τον οδηγό για τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους των αποθεμάτων, που καταχωρούνται ως περιουσιακά στοιχεία μέχρις ότου καταστούν έξοδα με την πώλησή τους και την τυχόν υποτίμησή τους έως τη ρευστοποιήσιμη αξία τους. Γενικός σκοπός της συγκεκριμένης εργασίας είναι να διερευνηθούν οι διαφορετικές μέθοδοι αποτίμησης των αποθεμάτων. Ειδικότερα, γίνεται μία προσπάθεια ώστε να μπορέσουμε να κατανοήσουμε τον όρο ‘‘αποθέματα’’, τα είδη τους καθώς και τις μεθόδους αποτιμήσεως αυτών.

Η παρούσα πτυχιακή εργασία έχει σαν στόχο λοιπόν να αναλύσει:

- ✓ Την έννοια των αποθεμάτων σε μία επιχείρηση.
- ✓ Τις διαφορετικές μεθόδους αποτίμησης των αποθεμάτων.
- ✓ Τα ισχύοντα περί αποτίμησης αποθεμάτων σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.
- ✓ Τις διαφορές μεταξύ της λογιστικής των αποθεμάτων στη χώρα μας και των όσων προβλέπει το Δ.Λ.Π. 2.

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι ο στόχος δεν είναι μόνο να παρουσιαστούν οι μέθοδοι αποτίμησης αποθεμάτων, αλλά επίσης να διερευνηθεί ο ρόλος που διαδραματίζουν στην χρηματοοικονομική πορεία και εικόνα της επιχείρησης. Η παρούσα εργασία επιχειρεί να σκιαγραφήσει τη σημασία των αποθεμάτων σε επιχειρηματικές μονάδες και να διερευνήσει τη συνδρομή των ευρωπαϊκών προτύπων στην προσπάθεια αυτή. Η δομή της παρούσας εργασίας θεματικά χωρίζεται σε πέντε κεφάλαια, σε αντιστοιχία με τους στόχους που αναλύθηκαν προηγουμένως. Το πρώτο κεφάλαιο δίνει τους ορισμούς και την ανάλυση των επιμέρους λογαριασμών αποθεμάτων ενώ το δεύτερο διερευνά τους τρόπους υπολογισμού του κόστους

τους. Στη συνέχεια, το τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζει το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2 που χρησιμοποιείται για μία καθολική αποτίμηση αποθεμάτων σε επιχειρήσεις σε όλη την Ευρώπη. Στο επόμενο κεφάλαιο αναλύονται οι διαφορές που συναντώνται στην αποτίμηση αποθεμάτων της ελληνικής αγοράς και παρουσιάζεται η επίδρασή τους στη χρηματοοικονομική εικόνα των επιχειρήσεων. Το εγχείρημα ολοκληρώνεται με το ερευνητικό τμήμα της εργασίας σε περιπτώσεις επιχειρήσεων, ως προς τις διαφορετικές μεθόδους αποτίμησης των αποθεμάτων. Το τελευταίο επιχειρεί είναι να διαφωτίσει περιπτώσεις διακριτών ελληνικών επιχειρήσεων ως προς τις πρακτικές που χρησιμοποιούν κατά τη διαχείριση της αποθήκης και την αποτίμηση των αποθεμάτων τους. Επίσης, φιλοδοξεί να διευκρινίσει αν συντελείται ουσιαστική συμμόρφωση των μεθόδων τους με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1:

Αποθέματα

1.1 Προσδιορισμός του προβλήματος

Τα αποθέματα αποτελούν σημαντικό στοιχείο της περιουσίας της επιχείρησης και διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στην χρηματοοικονομική εικόνα της στην αγορά. Ειδικά στις επιχειρήσεις παραγωγικού χαρακτήρα, τα αποθέματα αντιπροσωπεύουν ένα πολύ μεγάλο μέρος των περιουσιακών τους στοιχείων. Η ακριβής αποτίμηση αποθεμάτων είναι ιδιαίτερα σημαντική για να ικανοποιούνται οι ανάγκες των μετόχων μιας επιχείρησης και οι απαιτήσεις τους για χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Είναι σημαντικό λοιπόν όχι μόνο η μέθοδος αποτίμησης των αποθεμάτων αλλά και ο τρόπος που τα αποτελέσματά της καταγράφονται και παρουσιάζονται¹.

Η αποτύπωση όμως της αξίας των αποθεμάτων στις οικονομικές καταστάσεις αποτελεί πρόβλημα για τις επιχειρήσεις, αφού οι μέθοδοι αποτίμησης αλλά και οι διαδικασίες που ακολουθούν οι λογιστές ανά τον κόσμο είναι πολλές. Καθώς οι κεφαλαιαγορές διεθνοποιούνται όλο και περισσότερο, υπάρχει μία αυξανόμενη ανάγκη για χρηματοοικονομική πληροφορία, η οποία θα είναι κατανοητή στους επενδυτές διαφορετικών χωρών. Η Ευρωπαϊκή Ένωση προκειμένου να σβήσει τα προαναφερθέντα προβλήματα, να εναρμονίσει τις διαφορές στα λογιστικά πρότυπα και λογιστικές αρχές των διαφορετικών χωρών και να υπάρχει μια αξιόπιστη και συγκρίσιμη κατάσταση περί των οικονομικών στοιχείων μιας επιχείρησης, αποφάσισε να καταστήσει υποχρεωτική από όλες τις χώρες-μέλη, την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων μέσα σε ένα εύλογο χρονικό διάστημα που οριοθετήθηκε με την αρχή του 2005².

¹ Γκίνογλου Δ. κ.α.,2005.

² Ευρωπαϊκή Επιτροπή,2002.

Καταρχήν, είναι απαραίτητο για την πορεία της εν λόγω προσπάθειας να καθοριστεί η έννοια των αποθεμάτων, όπως ορίζεται από το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο³ αλλά και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα⁴.

Ορισμός και έννοια των αποθεμάτων

Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ ως αποθέματα ορίζονται τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην οικονομική μονάδα και τα οποία:

- προορίζονται να μεταπωληθούν στην κατάσταση που αγοράζονται – εμπορεύματα.
- βρίσκονται στην διαδικασία της παραγωγής και προορίζονται να πωληθούν όταν πάρουν την μορφή έτοιμων προϊόντων.
- προορίζονται να αναλωθούν για την παραγωγή έτοιμων αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών - πρώτες-βοηθητικές ύλες.
- προορίζονται να αναλωθούν για την καλή λειτουργία, την συντήρηση ή επισκευή παγίων στοιχείων.
- προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για την συσκευασία των παραγόμενων προϊόντων ή των εμπορευμάτων που προορίζονται για πώληση.

Στον ορισμό των αποθεμάτων δεν συμπεριλαμβάνονται τα πάγια που υπόκεινται σε λογιστική απόσβεση ή τα αγαθά που όταν τεθούν σε χρήση θα χρησιμοποιηθούν στα πάγια⁵.

Σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, τα αποθέματα είναι περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης ή του οργανισμού τα οποία :

- κατέχονται για πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης (εμπορεύματα και έτοιμα προϊόντα),
- είναι στη διαδικασία της παραγωγής για μια τέτοια πώληση (ημιτελή προϊόντα και ημικατεργασμένες πρώτες ύλες,

³ Στο εξής χάριν συντομίας θα αναφέρεται ως ΕΓΛΣ.

⁴ Στο εξής χάριν συντομίας θα αναφέρονται ως ΔΛΠ.

⁵ Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας κ.α., 1987.

- έχουν τη μορφή υλικών ή εφοδίων που θα χρησιμοποιηθούν στην παραγωγική διαδικασία ή στην παροχή υπηρεσιών (πρώτες και βοηθητικές ύλες).

Στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, αποθέματα συνιστούν τα κόστη των υπηρεσιών για τα οποία δεν έχει γίνει ακόμη καταχώρηση των σχετικών εσόδων, όπως εργασία και λοιπές δαπάνες του άμεσα απασχολούμενου προσωπικού. Αξίζει να αναφερθεί ότι στα αποθέματα περιλαμβάνονται και κτίρια, διαμερίσματα και γήπεδα, που προορίζονται για μεταπώληση και δεν υπόκεινται σε λογιστική απόσβεση.

Στην περίπτωση λοιπόν που η επιχείρηση έχει στην κατοχή της μηχανήματα με σκοπό την πώλησή τους ως αντικείμενο της εμπορικής της δραστηριότητας, τα μηχανήματα αυτά θα καταγραφούν στους λογαριασμούς των αποθεμάτων της επιχείρησης και θα αντιμετωπίζονται ως αποθέματα. Στην περίπτωση όμως που τα μηχανήματα αυτά έχουν παραληφθεί από την εταιρεία με σκοπό να χρησιμοποιηθούν για τις ανάγκες της παραγωγικής της δραστηριότητας, τότε πρόκειται για μηχανήματα παραγωγής τα οποία θα καταχωρηθούν στους λογαριασμούς των παγίων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης ⁶.

1.2 Ανάλυση των επιμέρους λογαριασμών

Στην ομάδα 2 του ΕΓΛΣ παρακολουθούνται τα αποθέματα της επιχείρησης τα οποία προέρχονται από απογραφή, αγορά, ιδιοπαραγωγή ή και εισφορά σε είδος, ανταλλαγή ή δωρεά. Η ομάδα 2 περιλαμβάνει τις παρακάτω κατηγορίες αποθεμάτων:

Εμπορεύματα (λογ/σμος 20)

Είναι τα υλικά αγαθά (αντικείμενα, ύλες, υλικά) που αποκτούνται από την επιχείρηση με σκοπό να μεταπωλούνται στην κατάσταση που αγοράζονται. Η

⁶ Σακέλλη Εμμ., 2002.

επιχείρηση δε μεταβάλλει λοιπόν τη φυσική μορφή των αγαθών αυτών αλλά τα διαθέτει με τη μορφή που τα απέκτησε. Στην κατηγορία των εμπορευμάτων εντάσσονται και οι πρώτες και βοηθητικές ύλες, τα υλικά συσκευασίας, τα αναλώσιμα υλικά, τα ανταλλακτικά παγίων στοιχείων και τα είδη συσκευασίας που αγοράζονται από την επιχείρηση με σκοπό να μεταπωλούνται με τη μορφή που η επιχείρηση τα αγόρασε. Επίσης εμπορεύματα θεωρούνται και οι αγοραζόμενες προς μεταπώληση φυσικές δυνάμεις ή ενέργειες όπως το ηλεκτρικό ρεύμα και το φωταέριο ⁷.

Στη γενική λογιστική τα εμπορεύματα παρακολουθούνται στο λ/σμό 20. Στο λογαριασμό αυτό παρακολουθείται μόνο η αξία των αρχικών αποθεμάτων και των αγορών της χρήσεως και η αξία των επιστροφών και των εκπτώσεων. Όμως στο λογαριασμό αυτό δεν παρακολουθούνται ποσοτικά τα εμπορεύματα. Στη διάρκεια της χρήσεως δεν επηρεάζεται με το κόστος των πωλημένων. Στο τέλος της χρήσεως το χρεωστικό υπόλοιπο (αρχικό απόθεμα + αγορές χρήσης) μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 80.00 Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως. Επίσης ο λογαριασμός 20 χρεώνεται με την αξία των αποθεμάτων απογραφής τέλους χρήσεως και πιστώνεται ο λ λογαριασμός 80.00. Το τελικό υπόλοιπο του λογαριασμού 20 εμφανίζεται στον Ισολογισμό. Στην αναλυτική λογιστική τα εμπορεύματα παρακολουθούνται στο λογαριασμό 94.20 κατά ποσότητα και αξία με το σύστημα της διαρκούς απογραφής ⁸.

Έτοιμα προϊόντα (λογ/σμός 21)

Είναι τα υλικά αγαθά που παράγονται, κατασκευάζονται ή συναρμολογούνται ή ανασυσκευάζονται από την επιχείρηση και είναι ολοκληρωμένα και έτοιμα για πώληση.

⁷ Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας κ.α., 1987.

⁸ Καραγιάννης Δ. κ.α. , 2005.

Ημιτελή προϊόντα (λογ/σμος 21)

Είναι τα υλικά αγαθά που έχουν υποστεί κατεργασία σε ορισμένο στάδιο (ή στάδια) και είναι έτοιμα για περαιτέρω βιομηχανοποίηση ή για πώληση στην ημιτελή τους κατάσταση. Δηλαδή ημιτελές χαρακτηρίζεται το προϊόν το οποίο προορίζεται να υποστεί παραπέρα κατεργασία, ώστε να καταστεί έτοιμο προϊόν, όμως είναι δυνατόν να πωληθεί στην κατάσταση που βρίσκεται, επειδή μπορεί ως αγαθό να χρησιμοποιηθεί για την κάλυψη κοινωνικών αναγκών.

Στη γενική λογιστική τα έτοιμα και ημιτελή προϊόντα παρακολουθούνται στο λογαριασμό 21 “προϊόντα έτοιμα και ημιτελή” και αναπτύσσεται σε δευτεροβάθμιους τριτοβάθμιους ή και αναλυτικότερους λογαριασμούς σύμφωνα πάντα με τις ανάγκες της επιχείρησης. Η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να μην παρακολουθεί τις επιμέρους κατηγορίες των προϊόντων αλλά να τηρεί μόνο ένα υπολογαριασμό “αποθέματα απογραφής” για όλα τα προϊόντα και υποπροϊόντα και μπορεί να αναπτύσσει σε δύο υπολογαριασμούς “αποθέματα απογραφής ενάρξεως” και “αποθέματα απογραφής λήξεως”. Κατά την έναρξη της χρήσης χρεώνονται οι υπολογαριασμοί “αποθέματα απογραφής ενάρξεως” με την αξία των αποθεμάτων της προηγούμενης απογραφής. Κατά την διάρκεια της χρήσης δεν επηρεάζεται ο 21 και οι υπολογαριασμοί του ούτε με την αξία των παραγόμενων, ούτε με την αξία των πωλούμενων προϊόντων. Στο τέλος της χρήσης το χρεωστικό υπόλοιπο του 21 (αξία αρχικού αποθέματος) μεταφέρεται στην χρέωση του λογαριασμού 80.00 Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως. Επίσης με πίστωση του 80.00 χρεώνεται ο λογαριασμός 21 και ο υπολογαριασμός “αποθέματα απογραφής λήξεως” με την αξία των αποθεμάτων απογραφής λήξεως το οποίο είναι και το τελικό υπόλοιπο του λογαριασμού που εμφανίζεται στον Ισολογισμό. Στην αναλυτική λογιστική τα έτοιμα και ημιτελή προϊόντα παρακολουθούνται στο λογαριασμό 94.21. Ο ΚΒΣ, εφόσον συντρέχουν ορισμένες προϋποθέσεις, επιβάλλει την τήρηση “βιβλίου αποθήκης” για τα έτοιμα και ημιτελή προϊόντα δηλαδή επιβάλλει την παρακολούθηση τους κατ’ είδος ποσότητα και αξία. Η

αποθήκη αυτή τηρείται και λειτουργεί ως αναλυτικό καθολικό στον λογαριασμό 94.21⁹.

Υποπροϊόντα (λογ/σμός 22)

Είναι τα προϊόντα που παράγονται μαζί με τα κύρια προϊόντα από τις ίδιες πρώτες και βοηθητικές ύλες σε διάφορα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας. Τα υποπροϊόντα έχουν μειωμένη αξία πωλήσεως σε σύγκριση με τα κύρια προϊόντα, ξαναχρησιμοποιούνται από την επιχείρηση σαν πρώτη ή βοηθητική ύλη ή πωλούνται στη μορφή που είναι.

Στη γενική λογιστική τα υποπροϊόντα παρακολουθούνται σε υπολογαριασμό του 22 μόνο κατά αξία. Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., όταν τα υποπροϊόντα προορίζονται να πωληθούν αποτιμώνται στην πιθανή τιμή πωλήσεως τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα πωλήσεως, όταν όμως προορίζονται να χρησιμοποιηθούν από την ίδια την επιχείρηση, αποτιμώνται στην τιμή χρησιμοποιήσεως του δηλ. στην τιμή που θα τα αγόραζε η επιχείρηση για να τα χρησιμοποιήσει. Στην αναλυτική λογιστική τα υποπροϊόντα παρακολουθούνται στο λογαριασμό 94.22. Όταν τα υποπροϊόντα έχουν εμπορευματική αξία ή χρησιμοποιούνται περαιτέρω στην παραγωγή, τηρείται «βιβλίο αποθήκης» κατ'είδος, ποσότητα και αξία.

Υπολείμματα (λογ/σμός 22)

Είναι τα υλικά κατάλοιπα που εμφανίζονται κατά τη διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας και είναι συνήθως άχρηστα. Σε περίπτωση που αυτά θεωρηθούν άχρηστα, αντιπροσωπεύουν μέρος της βιομηχανικής απώλειας (π.χ. φύρας) και δεν περιλαμβάνονται στην απογραφή. Υπολείμματα επίσης θεωρούνται και τα ακατάλληλα για βιομηχανοποίηση διάφορα υλικά ή έτοιμα ή ημιτελή προϊόντα. Τα υπολείμματα προέρχονται είτε απευθείας από την πρώτη ύλη, είτε προκύπτουν στα διάφορα στάδια της παραγωγής και έχουν χαρακτηριστικά της πρώτης ύλης ή του προϊόντος.

⁹ Καραγιάννης Δ. κ.α. , 2005.

Στη γενική λογιστική τα υπολείμματα παρακολουθούνται σε υπολογαριασμό του 22 μόνο κατ'αξία. Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ τα υπολείμματα όταν είναι άχρηστα απορρίπτονται και συνιστούν μέρος της βιομηχανικής απώλειας. Όταν έχουν εμπορευματική αξία αποτιμώνται στην πιθανή αξία πωλήσεώς τους, μειωμένη με τα εκτιμώμενα άμεσα έξοδα πωλήσεως, δηλ. στην καθαρή αξία πωλήσεώς τους. Όταν τα βιομηχανικά κατάλοιπα δεν έχουν εμπορευματική αξία ή δεν χρησιμοποιούνται στην παραγωγική διαδικασία, δεν τηρείται βιβλίο αποθήκης¹⁰ (Καραγιάννης Δ. κ.α. , 2005).

Ο λογαριασμός “υποπροϊόντα και υπολείμματα” κατά την έναρξη της χρήσεως χρεώνεται με την αξία των αποθεμάτων της προηγούμενης χρήσης. Κατά τη διάρκεια της χρήσεως , δεν χρεώνεται με το κόστος των παραγόμενων αποθεμάτων και δεν πιστώνεται με το κόστος των αναλισκόμενων για την παραγωγή αποθεμάτων υλικών , ούτε με το κόστος των πωλουμένων. Έτσι μένει χρεωμένος μόνο με την αξία των αποθεμάτων απογραφής τέλους της προηγούμενης χρήσης. Στο τέλος της χρήσεως πιστώνεται με την αξία των αποθεμάτων της προηγούμενης απογραφής με χρέωση του 80.00 Λ.Γ.Ε. Χρεώνεται με την αξία των αποθεμάτων απογραφής λήξεως της χρήσεως με πίστωση του 80.00 Λογαριασμού Γενικής Εκμεταλλεύσεως. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 2, τα υποπροϊόντα αποτιμώνται συχνά στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, η οποία αφαιρείται από το κόστος του κύριου προϊόντος, με αποτέλεσμα η λογιστική αξία του κύριου προϊόντος να μην είναι ουσιαστικά διαφορετική από το κόστος του. Τα όσα ορίζει το Ε.Γ.Λ.Σ. σχετικά με τα υποπροϊόντα δεν αφίστανται των όσων ορίζει το Πρότυπο.

Παραγωγή σε εξέλιξη (λογ/σμός 23)

Είναι οι πρώτες ύλες, οι βοηθητικές ύλες, τα ημιτελή προϊόντα και άλλα στοιχεία κόστους π.χ. η εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα , τα οποία κατά τη διάρκεια της χρήσης ή στο τέλος αυτής, κατά την απογραφή, βρίσκονται στο κύκλωμα της παραγωγικής διαδικασίας για κατεργασία. Η παραγωγή σε εξέλιξη συνίσταται λοιπόν από υλικά που έχουν υποστεί μερική κατεργασία ή παραμένουν

¹⁰ Καραγιάννης Δ. κ.α. , 2005.

πρόσκαιρα ακατέργαστα στους χώρους της παραγωγής και αναμένουν τη σειρά τους για κατεργασία, καθώς και τις δαπάνες που έγιναν για την μερική κατεργασία των υλικών αυτών. Τα υλικά που χαρακτηρίζονται ως παραγωγή σε εξέλιξη πρέπει να αποτιμούνται στο κόστος παραγωγής το οποίο περιλαμβάνει το κόστος των άμεσων υλικών, το κόστος της άμεσης εργασίας και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Τα υλικά που βρίσκονται υπό κατεργασία δεν μετρώνται, δεν παραλαμβάνονται ούτε αποθηκεύονται. Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ ¹¹ η παραγωγή σε εξέλιξη ή τα υλικά ή άλλα είδη που βρίσκονται στο στάδιο της κατεργασίας κατά τη διάρκεια της χρήσεως δεν παρακολουθούνται στους υπολογισμούς αποθεμάτων του 94 επειδή δεν αποτελούν αντικείμενο παραλαβής και παραδόσεως. Τα υλικά αυτά μεταφέρονται στους οικείους υπολογισμούς του 94 μόνο κατά το τέλος της χρήσεως ή της περιόδου υπολογισμού και έπειτα από διενέργεια απογραφής. Κατά τη διάρκεια του έτους, προκειμένου να προσδιορίζεται το περιοδικό κόστος και τα περιοδικά αποτελέσματα, το κόστος της παραγωγής σε εξέλιξη, στις περισσότερες επιχειρήσεις προσδιορίζεται καθ' υπολογισμό, δηλαδή κατά προσέγγιση, γιατί στις περισσότερες επιχειρήσεις είναι σχεδόν αδύνατη η διενέργεια φυσικής απογραφής των υλικών που βρίσκονται σε ημικατεργασμένη κατάσταση στα διάφορα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας. Όμως το αργότερο μέχρι το τέλος της χρήσεως θα πρέπει να γίνει φυσική απογραφή των ημικατεργασμένων υλικών και να προσδιορίζεται το κόστος τους. Έτσι στην γενική λογιστική χρεώνεται ο 23 “παραγωγή σε εξέλιξη” και πιστώνεται ο 80.00 Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως. Αντίστροφη της τελευταίας εγγραφής γίνεται για το κόστος παραγωγής σε εξέλιξη του τέλους της προηγούμενης χρήσεως ¹².

Στον λογαριασμό “παραγωγή σε εξέλιξη” δεν είναι δυνατόν να τηρηθεί βιβλίο αποθήκης “διότι τα υλικά που βρίσκονται στην παραγωγική διαδικασία έπαυσαν να έχουν ποιοτικά χαρακτηριστικά που προσδίδουν σε αυτά την ιδιότητα του “είδους”. Στο τέλος της χρήσεως, στις περιπτώσεις που στο χώρο παραγωγής

¹¹ ΦΕΚ 283 Α', 1980.

¹² Γκίνογλου Δ., 2005.

υπάρχουν υλικά που δεν έχουν ακόμα εισαχθεί στην παραγωγική διαδικασία, να επανεισάγονται στην λογιστική αποθήκη, εκδίδοντας “δελτίο εσωτερικής διακίνησης” καταχωρούνται αρνητικά στην χρέωση των μερίδων αποθήκης, ώστε στον λογαριασμό 23 να παραμένουν μόνο τα υλικά των οποίων η κατεργασία έχει ήδη αρχίσει.

Πρώτες και βοηθητικές ύλες (λογ/σμός 24)

Στο πρωτοβάθμιο λογαριασμό 24 παρακολουθούνται τρεις διαφορετικές κατηγορίες βιομηχανικών υλών, οι πρώτες ύλες, οι βοηθητικές ύλες και τα υλικά συσκευασίας, οι οποίες έχουν το κοινό χαρακτηριστικό ότι ενσωματώνονται στο παραγόμενο προϊόν και η αναλυσκόμενη ποσότητα τους τελεί σε αναλογική σχέση με την ποσότητα των παραγόμενων προϊόντων. Πρώτες ύλες είναι τα υλικά αγαθά που αποκτούνται από την επιχείρηση με σκοπό τη βιομηχανική επεξεργασία τους για την παραγωγή προϊόντων. Πρόκειται για ενσώματα αγαθά που αγοράζει ή αποκτά από φυσικές πηγές η επιχείρηση με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για την παραγωγή προϊόντων που προορίζονται για πώληση. Οι πρώτες ύλες χαρακτηρίζονται περαιτέρω σε κύριες και δευτερεύουσες ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους στο κόστος παραγωγής.

Βοηθητικές ύλες είναι τα υλικά αγαθά που είναι απαραίτητα για την επεξεργασία των πρώτων υλών, οι οποίες όμως δεν ενσωματώνονται από φυσική άποψη στο τελικό προϊόν. Τα βοηθητικά υλικά είναι μεγάλου αριθμού και μικρής αξίας και βαρύνουν ελάχιστα το κόστος των παραγόμενων. Συνήθως ο καταλογισμός του κόστους των βοηθητικών υλών γίνεται με βάση τεχνικές προδιαγραφές ή αντιμετωπίζονται ως γενικά βιομηχανικά έξοδα όταν δεν τηρούνται μερίδες αποθήκης γι' αυτές τις βοηθητικές ύλες.

Υλικά συσκευασίας (λογ/σμός 24)

Είναι τα υλικά που χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση για τη συσκευασία των παραγόμενων προϊόντων της έτσι ώστε να ολοκληρωθεί η παραγωγή. Μετά τη διαδικασία της συσκευασίας τα προϊόντα είναι έτοιμα και κατάλληλα προς πώληση

π.χ. οι χυμοί κ.τ.λ. δεν είναι λογικό ούτε και επιτρέπεται να προσφέρονται στους καταναλωτές χύμα γι' αυτό πρέπει να έχουν τη κατάλληλη συσκευασία¹³. Τα υλικά συσκευασίας ενσωματώνονται στο έτοιμο προϊόν και θεωρούνται απαραίτητα για την ολοκλήρωση της παραγωγής του προϊόντος. Είναι μιας μόνο χρήσης και δεν επιστρέφονται στην επιχείρηση από την οποία πωλήθηκε το προϊόν. Επίσης διαφέρουν από τα είδη συσκευασίας που χρησιμοποιούνται για την μεταφορά των πωλουμένων αποθεμάτων στους πελάτες. Υλικά συσκευασίας έχουν μόνο οι μεταποιητικές επιχειρήσεις. Τα υλικά που χρησιμοποιούν οι εμπορικές επιχειρήσεις για τη συσκευασία των προϊόντων παρακολουθούνται στο λογαριασμό 25 Αναλώσιμα υλικά, ο οποίος αναλύεται στη συνέχεια. Τα υλικά συσκευασίας κοστολογούνται κανονικά όπως και οι β' ύλες.

Ο λογαριασμός 24 κατά την έναρξη της χρήσεως χρεώνεται με την αξία των αποθεμάτων της προηγούμενης απογραφής. Κατά τη διάρκεια της χρήσεως χρεώνεται με την αξία κτήσεως των αγοραζόμενων αγαθών και πιστώνεται με τις τυχόν επιστροφές αγορών και τις εκτός τιμολογίου εκπτώσεις. Πιστώνεται μόνο για τις αποστολές αποθεμάτων σε άλλα υποκαταστήματα της επιχείρησης, όταν τα υποκαταστήματα δεν τηρούν αυτοτελή γενική λογιστική. Κατά το τέλος της χρήσεως πιστώνεται, με χρέωση του λ/σμού 80.00 Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως, με την αξία αποθεμάτων απογραφής έναρξεως της χρήσεως και την αξία των καθαρών αγορών της χρήσεως, μετά την αφαίρεση των επιστροφών και των εκτός τιμολογίου εκπτώσεων. Χρεώνεται, με πίστωση του 80.00 με την αξία των αποθεμάτων απογραφής λήξεως της χρήσεως. Στην αναλυτική λογιστική παρακολουθούνται στο λογαριασμό 94.24. Επίσης το ΕΓΛΣ επιβάλλει την τήρηση βιβλίου αποθήκης που λειτουργεί ως αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού 94.24.

Αναλώσιμα υλικά (λογ/σμός 25)

Είναι τα υλικά αγαθά που αναλώνονται από την επιχείρηση για τη συντήρηση του πάγιου εξοπλισμού της και για την εξασφάλιση των αναγκαίων συνθηκών λειτουργίας των κύριων και βοηθητικών υπηρεσιών της, σύμφωνα με το ΕΓΛΣ. Τα

¹³ Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας κ.α., 1987.

αναλώσιμα υλικά δεν ενσωματώνονται δια της κατεργασίας στα παραγόμενα προϊόντα και συνεπώς δεν ασκούν επίδραση στην ποσοτική απόδοση της παραγωγής άλλα αναλώνονται κυρίως για την συντήρηση του παγίου εξοπλισμού της επιχείρησης. Οι αναλώσεις των υλικών αυτών δεν τελούν σε αναλογική σχέση με την ποσότητα των παραγόμενων προϊόντων και δεν περιλαμβάνονται στις τεχνικές προδιαγραφές των προϊόντων. Επίσης ως αναλώσιμα πρέπει να αντιμετωπίζονται και τα αναλώσιμα υλικά συσκευασίας, τα οποία δεν ενσωματώνονται στα παραγόμενα προϊόντα αλλά χρησιμοποιούνται για την συσκευασία των αγαθών που πωλούνται και τα οποία είναι απαραίτητα για την πραγματοποίηση των πωλήσεων. Τέλος, ως εργαλεία που παρακολουθούνται στο λογ/σμό 25.00 «μικρά εργαλεία», εννοούνται εκείνα που ενισχύουν τις δυνάμεις του ανθρώπου και μεταβιβάζουν την ανθρώπινη ενέργεια, χωρίς να παράγουν τέτοια ενέργεια. Τα εργαλεία αυτά αποσβένονται μέσα στη χρήση που χρησιμοποιήθηκαν.

Στη γενική λογιστική στο λογαριασμό 25 παρακολουθούνται μόνο τα αρχικά αποθέματα και οι αγορές της χρήσεως, καθώς και οι επιστροφές και οι εκπτώσεις επί των αγορών. Δεν επηρεάζονται, στη διάρκεια της χρήσεως, οι υπολογισμοί του λογαριασμού με το κόστος των αναλωμένων υλικών. Στην αναλυτική λογιστική τα αναλώσιμα υλικά παρακολουθούνται στο λογαριασμό 94.25. Ο ΚΒΣ δεν επιβάλλει την παρακολούθηση των αναλώσιμων υλικών κατ' είδος, ποσότητα και αξία, δηλαδή δεν επιβάλλει την τήρηση γι' αυτά «βιβλίου αποθήκης». Σε μια καλά οργανωμένη επιχείρηση όμως, τα αναλώσιμα υλικά πρέπει να παρακολουθούνται κατ' είδος, ποσότητα και αξία, δηλαδή να τηρούνται και γι' αυτά μερίδες αποθήκης, τουλάχιστο για τα σημαντικότερα είδη.

Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων (λογ/σμός 26)

Είναι τα υλικά αγαθά που η επιχείρηση αποκτά με σκοπό τη χρήση τους για συντήρηση και επισκευή του πάγιου εξοπλισμού της. Τα ανταλλακτικά παγίων στοιχείων δεν ενσωματώνονται στο προϊόν αλλά αναλώνονται για την συντήρηση

του μηχανολογικού εξοπλισμού της επιχείρησης ¹⁴. Έχουν μεγάλη κατ'είδος αξία και βραδύτατη κυκλοφορία. Οι επιχειρήσεις συνήθως διατηρούν απόθεμα για τα είδη των ανταλλακτικών διότι η απόκτησή τους δεν γίνεται αμέσως και μπορεί να δημιουργήσει προβλήματα στην επιχείρηση.

Τα ανταλλακτικά παγίων στοιχείων αποσβένονται κυρίως με συντελεστή 100% μέσα στη χρήση που για πρώτη φορά άρχισαν να χρησιμοποιούνται, ενώ παρακολουθούνται και λειτουργούν όπως τα αγοραζόμενα αποθέματα των λογαριασμών 20, 24, 25. Στην αναλυτική λογιστική παρακολουθούνται στο λ/σμό 94.26. Ο Κ.Β.Σ. δεν απαιτεί την τήρηση βιβλίου αποθήκης για τα ανταλλακτικά. Όμως οι βιομηχανικές κυρίως επιχειρήσεις οφείλουν να παρακολουθούν κατ'είδος, ποσότητα και αξία αυτά που είναι σημαντικής αξίας και σπουδαιότητας από άποψη λειτουργικής ετοιμότητας των παγίων. Αν αυτά τα ανταλλακτικά παγίων χαρακτηριστούν αναλώσιμα υλικά, τότε δεν απαιτείται τήρηση «βιβλίου αποθήκης» ¹⁵.

«.....» (λογ/σμός 27)

Ο λογαριασμός 27 είναι κενός. Η συμπλήρωση του είναι δυνατή μόνο μετά από απόφαση του κατά νόμου αρμόδιου οργάνου.

Είδη συσκευασίας (λογ/σμός 28)

Είναι τα υλικά αγαθά που χρησιμοποιεί η επιχείρηση για τη συσκευασία των εμπορευμάτων ή προϊόντων της και παραδίδονται στους πελάτες μαζί με το περιεχόμενο τους. Τα είδη συσκευασίας είναι επιστρεπτέα ή μη επιστρεπτέα, ανάλογα με τη συμφωνία που γίνεται κατά την πώληση σχετικά με την επιστροφή τους ή μη π.χ. τα γυάλινα μπουκάλια αναψυκτικών κ.α. Τα είδη συσκευασίας δεν περιλαμβάνονται στις τεχνικές προδιαγραφές των προϊόντων, αντίθετα με τα υλικά συσκευασίας, που ενσωματώνονται στα παραγόμενα προϊόντα.

¹⁴ Γκίνογλου Δ., 2005.

¹⁵ Καραγιάννης Δ. κ.α. , 2005.

Στη γενική λογιστική τα είδη συσκευασίας παρακολουθούνται στο λογαριασμό 28 ο οποίος αναπτύσσεται και λειτουργεί όπως οι λογαριασμοί των αγοραζόμενων αποθεμάτων. Παρακολουθούνται τα αρχικά αποθέματα, οι αγορές της χρήσης, οι επιστροφές και οι εκπτώσεις επί των αγορών. Οι υπολογαριασμοί του 28 δεν επηρεάζονται με το κόστος των πωλουμένων, καταστρεφόμενων και δωρεάν διατιθέμενων ειδών συσκευασίας. Τα αποθέματα που εμφανίζονται στο κυκλοφορούν ενεργητικό του ισολογισμού στα οποία υπάγονται και τα είδη συσκευασίας που η χρονική διάρκεια τους είναι μικρότερη του έτους, δεν λαμβάνονται υπόψη στην ετήσια απόσβεση. Η αξία κτήσεως τους επιβαρύνει τα έξοδα διαθέσεως. Αντιθέτως, τα είδη συσκευασίας που έχουν χρονική διάρκεια μεγαλύτερη του ενός έτους αποσβένονται τμηματικά και παρακολουθούνται στο λογαριασμό του πάγιου ενεργητικού 14.04 «μέσα αποθηκείσεως και μεταφοράς». Πάντως, τα είδη συσκευασίας αν η επιχείρηση τηρεί αποθήκες, παρακολουθούνται στις αποθήκες αυτές, άσχετα αν λογιστικά παρακολουθούνται στο λογ. 14 αντί στο λογ. 28. Όταν διακινούνται είδη συσκευασίας που χρησιμοποιούνται ως πάγια στοιχεία, τότε επιτρέπεται να μην εκδίδονται δελτία αποστολής για την διακίνηση τους, ενώ αν είναι μη επιστρεφόμενα εκδίδεται οπωσδήποτε δελτίο αποστολής – τιμολόγιο πώλησης. Στην αναλυτική λογιστική παρακολουθούνται στον λ/σμό 94.28. Ο Κ.Β.Σ. δεν επιβάλλει την παρακολούθηση των ειδών συσκευασίας κατ' είδος, ποσότητα και αξία.

Βασικό κριτήριο διακρίσεως του λογαριασμού 24 «Υλικά συσκευασίας» από το λογαριασμό 28 «Είδη συσκευασίας» είναι ότι τα υλικά συσκευασίας είναι μιας χρήσης, ενώ τα είδη συσκευασίας επαναχρησιμοποιούνται. Διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση που τα είδη συσκευασίας δεν είναι επιστρεπτέα και άρα δεν επαναχρησιμοποιούνται από την επιχείρηση, επειδή παραδίδονται στον αγοραστή μαζί με τα πωλούμενα αγαθά, τότε θεωρούνται ως υλικά συσκευασίας και η αξία κτήσεως τους επιβαρύνει το κόστος παραγωγής.

Αποθέματα υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων (λογ/σμός 29)

Σε περίπτωση που η επιχείρηση κάνει χρήση του ομίλου λογαριασμών 29, τότε τα ποσά των λογαριασμών του ομίλου αυτού, στον ισολογισμό τέλους χρήσης

συναθροίζονται και εμφανίζονται μαζί με τα αντίστοιχα ποσά των λογαριασμών 20-28¹⁶.

1.3 Τρόπος ανάπτυξης των λογαριασμών αποθεμάτων

Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί αποθεμάτων (20-28), οι οποίοι είναι υποχρεωτικοί, αναπτύσσονται σε δευτεροβάθμιους, τριτοβάθμιους ή και σε ακόμη αναλυτικότερους λογαριασμούς σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε επιχείρησης. Διευκρινίζεται ότι ο περιορισμός στην ανάπτυξη των δευτεροβάθμιων λογαριασμών του εκατονταδικού συστήματος δεν εφαρμόζεται για τους δευτεροβάθμιους της ομάδας 2. Εδώ, και οι εκατό δευτεροβάθμιοι κάθε πρωτοβάθμιου χρησιμοποιούνται ελεύθερα σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε επιχείρησης. Στη τελευταία βαθμίδα των λογαριασμών είναι υποχρεωτικό να τηρούνται ειδικοί υπολογαριασμοί στους οποίους να παρακολουθούνται τα αποθέματα της απογραφής και οι αγορές χρήσης κάθε κατηγορίας ή είδους αγαθών. Δηλαδή θα πρέπει να περιλαμβάνονται δύο υπολογαριασμοί με τους τίτλους «αποθέματα απογραφής» και «αγορές χρήσης» ή τρεις εάν θέλουμε τα αποθέματα απογραφής να διαχωρίζονται σε «αποθέματα απογραφής ενάρξεως» και «αποθέματα απογραφής λήξεως»

Όσες επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες να εφαρμόζουν την Αναλυτική Λογιστική (ομάδα 9) τηρούν τους λογαριασμούς της ομάδας 2 μόνο με αξίες. Οι μερίδες αποθήκης κατ' είδος, ποσότητα και αξία τηρούνται στο λογαριασμό 94 της Αναλυτικής Λογιστικής και ταυτίζονται απόλυτα με το «βιβλίο αποθήκης» του άρθρου 8 του Κ.Β.Σ.¹⁷ Επομένως, η ανάπτυξη των λογαριασμών αξιών της ομάδας 2 γίνεται κατά ομάδες ή γενικές κατηγορίες ειδών και όχι αναγκαία κατ' είδος, όπως αναφέρθηκε και προηγουμένως. Στη συνέχεια παρατίθεται ένα

¹⁶ Καραγιάννης Δ. κ.α. , 2005.

¹⁷ Π.Δ. 186/1992.

παράδειγμα αναπτύξεως του λογαριασμού 20 για καλύτερη κατανόηση του κειμένου¹⁸.

Παράδειγμα αναπτύξεως του λογαριασμού 20

20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ

20.00 Αποθέματα εμπορευμάτων

20.00.00 Αποθέματα απογραφής

20.00.00.000 Αποθέματα στις αποθήκες της επιχείρησης

20.01 Αγορές χρήσης εμπορευμάτων

20.01.00 Αγορές χρήσης από το εσωτερικό

20.01.00.000 Αγορές απαλλασσόμενες από το Φ.Π.Α.

20.01.00.009 Αγορές χρήσης με 9% Φ.Π.Α.

20.01.00.019 Αγορές χρήσης με 19% Φ.Π.Α.

20.02 Εισαγωγές από το εξωτερικό

20.02.00 Εισαγωγές από τρίτες χώρες

20.02.00.000 Εισαγωγές απαλλασσόμενες από το Φ.Π.Α.

20.02.00.009 Εισαγωγές με 9% Φ.Π.Α.

20.02.00.019 Εισαγωγές με 19% Φ.Π.Α.

20.03 Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις

20.03.00 Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις (από Ε.Ε.)

20.03.00.000 Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις απαλλασσόμενες από το Φ.Π.Α.

20.03.00.009 Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις με καταβολή Φ.Π.Α. 9%

20.03.00.019 Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις με καταβολή Φ.Π.Α. 19%

20.03.00.088 Φορολογητέα αξία ενδοκοινοτικών αποκτήσεων με 9%

20.03.00.098 Φορολογητέα αξία ενδοκοινοτικών αποκτήσεων με 19%

¹⁸ Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας κ.α., 1987.

20.97 Ενισχύσεις ΥΔΑΓΕΠ (γνωμ.50/1245/89)

20.98 Εκπτώσεις εμπορευμάτων

20.98.00 Εκπτώσεις αγορών από το εσωτερικό

20.98.00.000 Εκπτώσεις αγορών απαλλασσόμενες από το Φ.Π.Α.

20.98.00.009 Εκπτώσεις αγορών με 9% Φ.Π.Α.

20.98.00.019 Εκπτώσεις αγορών με 19% Φ.Π.Α.

20.98.01 Εκπτώσεις εισαγωγών από τρίτες χώρες

20.98.01.000 Εκπτώσεις εισαγωγών απαλλασσόμενες από το Φ.Π.Α.

20.98.01.009 Εκπτώσεις εισαγωγών με 9% Φ.Π.Α.

20.98.01.019 Εκπτώσεις εισαγωγών με 19% Φ.Π.Α.

20.98.02 Εκπτώσεις ενδοκοινοτικών αποκτήσεων

20.98.02.000 Εκπτώσεις ενδοκ. αποκτήσεων απαλλασσόμενες από το ΦΠΑ

20.98.02.009 Εκπτώσεις ενδοκοινοτικών αποκτήσεων με 9% Φ.Π.Α.

20.98.02.019 Εκπτώσεις ενδοκοινοτικών αποκτήσεων με 19% Φ.Π.Α.

20.99 Προϋπολογισμένες αγορές (λογ/σμος 58.20)

Με τον ίδιο τρόπο αναλύονται και οι υπόλοιποι λογαριασμοί της ομάδας 2, σύμφωνα πάντα με το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.

1.4 Λειτουργία των λογαριασμών αποθεμάτων

Κατά την έναρξη της χρήσης και το «άνοιγμα των βιβλίων» χρεώνονται οι λογαριασμοί 20-28 και οι υπολογαριασμοί τους «αποθέματα απογραφής» με την αξία των αποθεμάτων της απογραφής του τέλους της προηγούμενης χρήσης. Κατά την διάρκεια της χρήσης χρεώνονται οι λογαριασμοί 20, 24, 25, 26 και 28 και οι υπολογαριασμοί τους «αγορές χρήσης» με την αξία κτήσεως των αγοραζόμενων αγαθών και πιστώνονται με τις τυχόν διορθωτικές εγγραφές, τις επιστροφές αγορών και τις εκτός τιμολογίου εκπτώσεις. Απαγορεύεται η πίστωση των

λογαριασμών αυτών για οποιαδήποτε άλλη αιτία. Κατά το τέλος της χρήσης πιστώνονται, με χρέωση του λογαριασμού 80.00 «Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως», με την αξία των αρχικών αποθεμάτων και την αξία των καθαρών, μετά την αφαίρεση των επιστροφών και των εκτός τιμολογίου εκπτώσεων, αγορών της χρήσης, και χρεώνονται, με πίστωση του 80.00, με την αξία των τελικών αποθεμάτων, όπως αυτή προκύπτει κατά την αποτίμησή τους.

Όσες επιχειρήσεις υποχρεώνονται να τηρούν πλήρως το Ε.Γ.Λ.Σ., δηλαδή και την ομάδα 9 της Αναλυτικής Λογιστικής, εκτός του ότι έχουν να μεταφέρουν τα ποσά των υπολογαριασμών «αγορές χρήσης» στο λογ/σμό Γενικής Εκμετάλλευσης (80.00), θα πρέπει να τα μεταφέρουν επίσης και στους αντίστοιχους λογαριασμούς του πρωτοβάθμιου 94 «Αποθέματα» με πίστωση του λογαριασμού 90.02 «αγορές λογισμένες»¹⁹.

Τα αποθέματα που διανέμονται στο προσωπικό της επιχείρησης ή δωρίζονται ή κλέβονται ή καταστρέφονται ή ιδιοχρησιμοποιούνται ως πάγια, παρακολουθούνται στο λογαριασμό 78 «Τεκμαρτά έσοδα». Διευκρινίζεται ότι με την αξία κτήσεως των αποθεμάτων αυτών πιστώνονται πάντοτε οι αρμόδιοι υπολογαριασμοί του 78 και όχι λογαριασμοί της ομάδας 2. Ειδικά για τα αποθέματα που καταστρέφονται από πυρκαγιά ή πλημμύρα κ.λπ. και καλύπτονται από ασφάλιση.

Τα αποθέματα που στέλνονται σε τρίτους για πώληση ή επεξεργασία κ.τ.λ., καταχωρούνται και παρακολουθούνται από τις επιχειρήσεις που τηρούν την Αναλυτική Λογιστική στους ειδικούς υποχρεωτικούς υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου 94 «αποθέματα», οι οποίοι ανοίγονται και λειτουργούν αναλυόμενοι σε μερίδες αποθήκης, κατ' είδος, ποσότητα και αξία. Όσες επιχειρήσεις δεν τηρούν την Αναλυτική Λογιστική για τις παραπάνω αποστολές σε τρίτους θα χρησιμοποιούν αναγκαστικά λογαριασμούς της ομάδας 2, με την ανάπτυξη αντίθετων δευτεροβάθμιων λογαριασμών. Επιπλέον, στο βιβλίο

¹⁹ Γκίνογλου Δ., 2005.

αποθήκης τα αποστελλόμενα σε τρίτους, είτε καταχωρούνται σε ιδιαίτερες στήλες των αντίστοιχων μερίδων αποθήκης, είτε μεταφέρονται σε ιδιαίτερες μερίδες.

Αποθέματα (λογαριασμοί 20, 24, 25, 26 και 28)

ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Αρχικό απόθεμα	Επιστροφές αγορών
Αξία κτήσεως των αγοραζόμενων στη χρήση αγαθών	Εκπτώσεις εκτός τιμολογίου
Αξία των αποθεμάτων λήξεως	Αξία αρχικών αποθεμάτων + Αξία αγορών χρήσης – (επιστροφές αγορών + εκτός τιμολογίου εκπτώσεις)

1.5 Απογραφή ποσότητας αποθεμάτων

Όπως αναλύθηκε, σε ένα παραγωγικό σύστημα τα αποθέματα διακρίνονται σε πρώτες ύλες, τελικά προϊόντα και ενδιάμεσα / ημιτελή προϊόντα. Ακριβώς επειδή τα αποθέματα αντιπροσωπεύουν ένα μεγάλο ποσοστό του κεφαλαίου των επιχειρήσεων, αναπόφευκτα θα πρέπει να εκτιμώνται με τρόπο αντικειμενικό και έγκυρο ώστε να ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα. Με άλλα λόγια, το πρόβλημα της διαχείρισης των αποθεμάτων είναι πολύ σημαντικό για όλες τις επιχειρήσεις καθώς τα αποθέματα τους δεσμεύουν συνήθως ένα μεγάλο ποσοστό του κεφαλαίου τους κι έχουν σημαντικό κόστος διατήρησης. Ένα αποτελεσματικό σύστημα διαχείρισης αποθεμάτων εξοικονομεί πόρους για την επιχείρηση ελαχιστοποιώντας το κόστος.

Ο σκοπός μίας εργασίας των Lina Friberg, Sofia Nilsson και Sofia Wärnbring το 2006 είναι να διερευνηθούν οι δυσκολίες κατά την αποτίμηση των αποθεμάτων. Συγκρίνοντας και αναλύοντας τα ευρήματά τους, οι συγγραφείς καταλήγουν στο γεγονός ότι τα προβλήματα που προκύπτουν στην αποτίμηση των αποθεμάτων έχουν να κάνουν κυρίως με την ποσότητα. Είναι σημαντικό για κάθε επιχείρηση να

γνωρίζει τι ακριβώς και σε ποια ποσότητα βρίσκεται στην αποθήκη της. Έχοντας μελετήσει την αξία των αποθεμάτων λαμβάνοντας υπόψη μόνο τις πρώτες ύλες, οι συγγραφείς ολοκληρώνουν τη διατριβή τους τονίζοντας την αναγκαιότητα της μελέτης της αξίας των αποθεμάτων των ενδιάμεσων / ημιτελών προϊόντων και των τελικών προϊόντων. Οι συγγραφείς της εργασίας συνδυάζοντας την έρευνα με τη θεωρία επιχειρούν να μελετήσουν την αξία των αποθεμάτων σε μία επιχείρηση. Πιο συγκεκριμένα, χρησιμοποιώντας την επαγωγική μέθοδο και στηριζόμενοι στο θεωρητικό υπόβαθρο σε συνδυασμό με εμπειρική προσέγγιση στοχεύουν στην εξήγηση και ανάλυση του προβλήματος της διαχείρισης των αποθεμάτων. Έτσι λοιπόν, οι πληροφορίες τους προέρχονται τόσο από τη μελέτη βιβλίων και ενημερωμένων επιστημονικών άρθρων καθώς επίσης και από συνεντεύξεις. Κύρια πηγή πληροφοριών αποτελεί η πρόσβαση που απέκτησαν σε δύο, διαφορετικές μεταξύ τους, επιχειρήσεις.

Η διαχείριση των αποθεμάτων αποτελεί μια από τις πιο σημαντικές λειτουργίες σε ένα παραγωγικό σύστημα για ποικίλους λόγους και γι' αυτό το λόγο, δύο παράγοντες πρέπει να λαμβάνονται υπόψη στην αποτίμηση των αποθεμάτων: Η ποσότητα και η τιμή²⁰. Το πρώτο σκέλος, της τιμής, καθορίζεται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και τη νομοθεσία κάθε χώρας, όπως αναλύεται σε επόμενο κεφάλαιο. Η ποσότητα είναι ο δεύτερος παράγοντας που παίζει βασικό ρόλο στην αποτίμηση των αποθεμάτων καθώς δε θα πρέπει να σημειώνονται ανακρίβειες μεταξύ των πραγματικών αποθεμάτων των επιχειρήσεων με αυτά που είναι καταγεγραμμένα στο ηλεκτρονικό τους σύστημα. Οι ανακρίβειες αυτές παρατηρούνται επειδή πρόκειται για αντικείμενα τα οποία μπορούν εύκολα να χαθούν, να απομακρυνθούν ή ακόμα και να κλαπούν. Βασική ανάγκη και υποχρέωση των επιχειρήσεων είναι να είναι σε θέση να διατηρούν ένα ακριβές και ενημερωμένο αρχείο των αποθεμάτων τους με αμελητέες διαφορές σε σχέση με την πραγματικότητα. Συνεπάγεται, λοιπόν, πως για την ορθή λειτουργία και διαχείριση μίας επιχείρησης απαιτείται η συχνή καταμέτρηση και ο συνεχής έλεγχος και παρακολούθηση των αποθεμάτων. Αναπόφευκτα κάθε παραγωγική

²⁰ Wells J.T., 2001.

μονάδα θα πρέπει να οδηγείται σε διαρκή αλλά και περιοδική απογραφή. Αυτό σημαίνει ότι θα πρέπει να τηρεί αναλυτικούς λογαριασμούς για κάθε είδος και θα πρέπει να γνωρίζει ανά πάσα στιγμή τόσο την ποσότητα όσο και την αξία των αποθεμάτων της. Τέλος, επισημαίνεται ότι κάθε επιχείρηση οφείλει να διενεργεί μία ετήσια φυσική απογραφή καθώς επίσης και μία κυκλική απογραφή (cycle count), η οποία συνίσταται να πραγματοποιείται μία φορά την εβδομάδα ώστε να έχει αποτελεσματικότητα.

1.5.1. Ορισμός και είδη απογραφής

Με τον όρο απογραφή ονομάζονται οι ενέργειες που γίνονται για να προσδιοριστεί με ακρίβεια κατ' είδος, ποσοτικά και ποιοτικά, κάποιο στοιχείο ή το σύνολό τους που συνθέτουν την περιουσιακή συγκρότηση ενός οργανισμού ²¹. Ο όρος αυτός αφορά:

- Την ποσοτική καταμέτρηση κατ' είδος και ποιότητα κάθε είδους που επιδέχεται μέτρησης στη μονάδα που αυτό μπορεί να μετρηθεί (αριθμητική, μονάδα όγκου, βάρους, επιφάνειας), καθώς και στοιχείων που δεν έχουν υλική υπόσταση, όπως ομολογίες, έντοκα γραμμάτια, επιταγές, εφόσον έχουν εγχαρτωθεί.
- Την αποτίμηση των ενεργητικών και παθητικών στοιχείων σε ενιαίο νόμισμα με βάση τις αρχές της Αποτιμητικής και τις επιταγές του νόμου.
- Την αποτύπωση σε χαρτί ή μαγνητικά μέσα των αποτελεσμάτων των παραπάνω διαδικασιών (καταμέτρησης και αποτίμησης).

Μπορούμε να διακρίνουμε την απογραφή αποθεμάτων στα ακόλουθα είδη:

Γενική και μερική

Ως προς την έκταση της διενέργειάς της σε γενική και μερική, ανάλογα με το αν περιλαμβάνει όλα τα στοιχεία της περιουσίας ή κάποιο μέρος τους (π.χ. απογραφή εμπορευμάτων).

²¹ Γκίνογλου Δ., 2005.

Τακτική και έκτακτη

Ανάλογα με το χρόνο διενέργειας σε τακτική και έκτακτη. Η τακτική γίνεται στο τέλος της οικονομικής χρήσης (ετήσια), ενώ η έκτακτη όποτε χρειαστεί (π.χ. σε περίπτωση διάλυσης, συγχώνευσης).

Εσωλογιστική και εξωλογιστική

Ανάλογα με τον τρόπο διενέργειας σε εσωλογιστική (intra-comtable, inventaire) και εξωλογιστική (physical inventory), ανάλογα με το αν συντάσσεται με βάση τα δεδομένα των λογιστικών βιβλίων ή με επιτόπια εξακρίβωση.

Υποχρεωτική και προαιρετική

Ανάλογα με την υποχρέωση ή όχι της οικονομικής μονάδας σε υποχρεωτική και προαιρετική. Η υποχρέωση σύνταξης απογραφής προκύπτει από τον Εμπορικό Νόμο (Νομοθεσία Α.Ε. και Ε.Π.Ε.) καθώς και από τη φορολογική νομοθεσία σύμφωνα με τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, Π.Δ. 186, άρθρο 27.

Διαρκή και περιοδική

Ανάλογα με την μέθοδο σε διαρκή και περιοδική. Κατά τη διαρκή στα λογιστικά βιβλία εμφανίζονται μετά από κάθε οικονομική πράξη κατά ποσότητα και αξία ή μόνο κατά ποσότητα τα υπόλοιπα των εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων και βοηθητικών υλών κτλ. Η διαρκής απογραφή εφαρμόζεται σε σχετικά μικρό αριθμό επιχειρήσεων και με κάθε δοσοληψία εξάγεται και το οικονομικό αποτέλεσμα ²².

Απογραφή είναι η λεπτομερής καταχώρηση, καταγραφή και αποτίμηση όλων των στοιχείων της επαγγελματικής περιουσίας της επιχείρησης, που υπάρχουν τη συγκεκριμένη χρονική στιγμή που διενεργείται η απογραφή. Η απογραφή βάσει των κανόνων της Λογιστικής, απαιτείται να είναι λεπτομερής και πραγματική, να απεικονίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησης, διότι με αυτήν επιτυγχάνεται η επαλήθευση των εγγραφών που έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία και

²² Υπουργείο Οικονομικών, 1977.

ο πραγματικός προσδιορισμός του εξαγομένου λογιστικού αποτελέσματος (κέρδους ή ζημίας) της χρήσης²³.

1.5.2. Υποχρέωση σύνταξης απογραφής

Σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου 6 του Κ.Β.Σ. η καταγραφή της απογραφής των εμπορεύσιμων παγίων στοιχείων γίνεται από τον επιτηδευματία της δεύτερης κατηγορίας στο βιβλίο απογραφών κατά ποσότητα και αξία μέχρι την 20ή Φεβρουαρίου εκάστου έτους και όχι αργότερα από την ημερομηνία υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. ή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Η ποσοτική καταγραφή των αποθεμάτων, ιδίων και τρίτων γίνεται στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις μέχρι την 20ή (εικοστή) ημέρα του μεθεπόμενου από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου μήνα, για τις επιχειρήσεις με βιβλία Γ' κατηγορίας, σύμφωνα με το άρθρο 17 του Κ.Β.Σ. Η αποτίμηση των αποθεμάτων πραγματοποιείται μέχρι την προθεσμία σύνταξης του ισολογισμού

Υπόχρεοι σύνταξης απογραφής είναι οι εξής:

✓ **Επιχειρήσεις με Β' κατηγορίας βιβλία**

Ο επιτηδευματίας με Β' κατηγορίας βιβλία, εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά του από πώληση αγαθών της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου υπερέβησαν το όριο τήρησης βιβλίων πρώτης κατηγορίας, που είναι 150.000 ευρώ, τηρεί και βιβλίο απογραφών εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων. Σημειώνεται ότι υποχρεώνεται σε τήρηση βιβλίου απογραφών μόνο ο επιτηδευματίας που εμπορεύεται αγαθά αυτούσια ή μετά από προηγούμενη επεξεργασία. Έτσι, δεν δημιουργείται υποχρέωση τήρησης βιβλίου απογραφών για τον επιτηδευματία της δεύτερης κατηγορίας, ο οποίος παρέχει υπηρεσίες και χρησιμοποιεί διάφορα υλικά για τη διεξαγωγή των εργασιών του²⁴.

²³ Υπουργείο Οικονομικών, 1968.

²⁴ Υπουργείο Οικονομικών, 1994.

✓ Επιχειρήσεις με Γ' κατηγορίας βιβλία

Η κατάρτιση της απογραφής, επιβάλλεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του Κ.Β.Σ. ως βασική υποχρέωση των επιχειρήσεων που τηρούν υποχρεωτικώς ή προαιρετικώς βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και εξάγουν λογιστικό αποτέλεσμα. Η επιχείρηση που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου και μέσα στις προθεσμίες που προβλέπονται, προβαίνει σε καταμέτρηση, καταγραφή και αποτίμηση στο βιβλίο απογραφών όλων των στοιχείων της επαγγελματικής της περιουσίας. Την ίδια υποχρέωση έχουν στο τέλος κάθε έτους και τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994 (Α.Ε., Ε.Π.Ε., συνεταιρισμοί κλπ.) που έχουν τεθεί σε εκκαθάριση που διαρκεί πέραν του έτους. Η επιχείρηση που πρόκειται να τηρήσει για πρώτη φορά υποχρεωτικά ή προαιρετικά βιβλία τρίτης κατηγορίας συντάσσει απογραφή έναρξης στις προθεσμίες που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ.

✓ Επιχειρήσεις σε αδράνεια

Την υποχρέωση τήρησης βιβλίου απογραφών έχουν και οι επιχειρήσεις που βρίσκονται σε αδράνεια²⁵.

✓ Επιχειρήσεις που βρίσκονται σε εκκαθάριση

Επί νομικών προσώπων που έχουν τεθεί σε εκκαθάριση, η καταγραφή των αποθεμάτων γίνεται μέχρι το χρόνο υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (παρ. 7, άρθρου 17 του Κ.Β.Σ.) που για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν κατά την περίοδο της εκκαθάρισης είναι σε ένα μήνα από τη λήξη της εκκαθάρισης. Σε περίπτωση παράτασης της εκκαθάρισης πέραν του έτους υποβάλλεται προσωρινή δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τα εισοδήματα κάθε έτους μέσα σε ένα μήνα από τη λήξη του, επιφυλασσομένης της υποβολής οριστικής δήλωσης συγχρόνως με τη λήξη της εκκαθάρισης.

²⁵ Υπουργείο Οικονομικών, 1995.

✓ Ελεύθεροι επαγγελματίες

Επιτηδευματίες που ασκούν ελευθέριο επάγγελμα, εφόσον κατασκευάζουν έργα πνευματικής εργασίας, από την διάθεση αποκτούν εισόδημα φορολογούμενο στη Ζ΄ πηγή (άρθρου 48, παρ. 1, Ν. 2238/94) - π.χ. λογιστές, δικηγόροι, γλύπτες, ζωγράφοι, κ.λ.π. δεν υποχρεούνται να συντάσσουν απογραφή αποθεμάτων. Σημειώνεται όμως ότι οι τρίτοι (π.χ. εκμεταλλευτές γκαλερί, κ.λ.π.) στους οποίους έχουν παραδοθεί έργα για έκθεση, πώληση για λογ/σμό των καλλιτεχνών, υποχρεούνται να απογράφουν κατ' είδος και ποσότητα (όχι κατ' αξία) τα ευρισκόμενα στις εγκαταστάσεις τους έργα ²⁶.

Η ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων και η καταγραφή τους στο βιβλίο απογραφών περιλαμβάνει το είδος, την μονάδα μέτρησης και την ποσότητα, με μία εγγραφή για ολόκληρη την ποσότητα κάθε είδους αγαθού, για κάθε αποθηκευτικό χώρο. Τα αγαθά απαιτείται να αναγράφονται κατά την ουσιώδη ποιοτική διάκρισή τους, δηλαδή ούτε κατά τη γενική τους κατηγορία, ούτε κατά την τελευταία ποιοτική διάκρισή τους. Σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ. κριτήρια που λαμβάνονται υπόψη για την ουσιώδη ποιοτική διάκριση των αγαθών είναι τα οικονομικά και τεχνικά στοιχεία του είδους που κρατούν συνήθως στις συναλλαγές, ειδικότερα δε εκείνα που επηρεάζουν κατά ποσοστό μεγαλύτερο του 5% τουλάχιστον την ποσοτική απόδοση ή τη διαμόρφωση του κόστους ή την τιμή πώλησης, μεμονωμένα ή αθροιστικά.

Έχοντας υπόψη τα ανωτέρω, για τη διευκόλυνση των επιτηδευματιών της δεύτερης κατηγορίας βιβλίων στην αποτίμηση της απογραφής και κυρίως αυτών που έχουν μεγάλο αριθμό ομοίων ειδών, την αποφυγή αμφισβητήσεων με τις φορολογικές αρχές, σε ό,τι αφορά την έννοια του είδους, γίνεται δεκτή η καταγραφή τους στο βιβλίο απογραφών κατά ομάδες όμοιων ειδών. Στην κάθε ομάδα μπορεί να περιλαμβάνονται όμοια είδη, των οποίων η διαφορά μεταξύ της μεγαλύτερης και της χαμηλότερης τιμής κτήσης των ειδών της κάθε ομάδας δεν θα υπερβαίνει το 10%, της χαμηλότερης τιμής κτήσης του είδους της κάθε ομάδας. Τα ανωτέρω

²⁶ Υπουργείο Οικονομικών, 1995.

ισχύουν μόνο για τις επιχειρήσεις με βιβλία Β' κατηγορίας και μόνο για την καταχώρηση των αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφών²⁷. Τα είδη της κάθε ομάδας για την αποτίμηση θα θεωρούνται ως ένα είδος.

1.5.3. Απαλλαγές από την τήρηση βιβλίου απογραφών

Με την ΠΟΛ. 1134/2004 ορίστηκαν 50 δραστηριότητες επιτηδευματιών που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης βιβλίου απογραφών και την κατάρτιση απογραφής εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων (αποθεμάτων) κατά την 31η Δεκεμβρίου 2004 και στο εξής, εφόσον έχουν ως κύριο αντικείμενο των εργασιών τους (άνω του 50% του συνόλου των ακαθαρίστων εσόδων) μία από τις δραστηριότητες, που περιγράφονται στην απόφαση αυτή. Οι δραστηριότητες που απαλλάσσονται όπως ανωτέρω, είναι:

1. Εκμετάλλευση λατομείου (απλή εξόρυξη αργών λίθων - επεξεργασία λατομικών προϊόντων)
2. Κατασκευή ή εμπορία σφραγίδων, επιγραφών, σημάτων
3. Εκμετάλλευση τυπογραφείου γενικά
4. Φωτογραφείο και εργαστήριο εμφανίσεως Φιλμς - Εκτυπώσεις φωτογραφιών γενικά
5. Επιχειρήσεις εκδόσεως εφημερίδων και περιοδικών
6. Βιβλιοδετείο
7. Εργαστήριο φωτοτυπιών και πολυγραφήσεων
8. Αρτοποιείο, πρατήριο άρτου, ειδών αρτοποιίας και ζαχαροπλαστικής, εργαστήριο ζαχαροπλαστικής (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική)
9. Γαλακτοζαχαροπλαστείο και γαλακτοπώλης γενικά (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική)
10. Εμπορία Ειδών διατροφής (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική)
11. Εμπορία νωπών και κατεψυγμένων ιχθύων (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική)

²⁷ Υπουργείο Οικονομικών, 2002.

12. Οπωρολαχανοπώλης (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική)
13. Ελαιοτριβείο
14. Αλευρόμυλος
15. Εμπορία ρακών ή απορριμμάτων
16. Εμπορία ψιλικών (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική)
17. Πρακτορείο εφημερίδων και περιοδικών γενικά
18. Ανθοπωλείο
19. Ο Επιτηδευματίας που διατηρεί Εστιατόριο, Ζαχαροπλαστείο, Κέντρο Διασκέδασης, Μπάρ, Καφετέρια, κυλικείο, αναψυκτήριο και λοιπά συναφή
20. Ξενοδοχειακές επιχειρήσεις
21. Ο Επιτηδευματίας που ασχολείται με την κατασκευή ιδιωτικών ή δημόσιων τεχνικών έργων (τεχνικές επιχειρήσεις). Αναφέρονται παρακάτω οι περιπτώσεις κατάργησης της συγκεκριμένης απαλλαγής.
22. Εμπορία Ειδών βιβλιοπωλείου (πώληση χονδρική - λιανική)
23. Εμπορία ειδών Χαρτοπωλείου (φάκελοι, γραφική ύλη, κ.λ.π.) ειδών σχεδιάσεως και συναφών οργάνων (πώληση χονδρική - λιανική)
24. Επιχειρήσεις εκδόσεως βιβλίων γενικά
25. Ο Επιτηδευματίας που ενεργεί επεξεργασία για λογαριασμό τρίτων (φασόν)
26. Ο Επιτηδευματίας που πωλεί αγαθά για λογαριασμό τρίτων
27. Φαρμακείο
28. Εργαστήρια τυροπιτών και συναφών ειδών (πώληση χονδρική - λιανική)
29. Ο Επιτηδευματίας που πωλεί ηλεκτρονικά ανταλλακτικά και εξαρτήματα (χονδρική - λιανική)
30. Υλικά ραπτικής και υποδηματοποιίας (χονδρική - λιανική)
31. Έμπορος σιδηρικών εργαλείων χειρός και ειδών κιγκαλερίας (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική)
32. Είδη υγιεινής διατροφής (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική)
33. Παλιοσίδερα, σίδηρος και παλαιά μέταλλα (σκραπ)
34. Μεταχειρισμένα ανταλλακτικά αυτοκινήτων και λοιπών αυτοκινούμενων μηχανημάτων (που αγοράζονται με το βάρος). Σε περίπτωση σύνταξης απογραφής των Ειδών αυτών, αυτή μπορεί να διενεργείται με το βάρος και όχι κατ' είδος.
35. Εμπορία Ψιλικών και Ζαχαρωδών προϊόντων (πώληση χονδρική - λιανική)
36. Εμπορία παλαιών γραμματοσήμων και συναφών

37. Έμπορος ψιλικών - κλωστικών ραφής και πλεξίματος, νημάτων, εργοχείρων, κεντημάτων και συναφών ειδών (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική)
38. Αγρότες και αγροτικές εκμεταλλεύσεις
39. Παλαιοπώλης (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική)
40. Έμπορος μεταχειρισμένων ειδών ένδυσης και υφασμάτων λαϊκής κατανάλωσης (που αγοράζονται ή πωλούνται με το βάρος)
41. Έμπορος ψευδοκοσμημάτων γενικά (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική)
42. Έμπορος αγαθών που προέρχονται από πλειστηριασμούς
43. Πρατηριούχος καπνοβιομηχανικών προϊόντων
44. Έμπορος ωδικών πτηνών, μικρών ζώων, τροφών και εξαρτημάτων αυτών, διακοσμητικών ψαριών, πτηνών, ζώων και συναφών (πώληση λιανική, ή κυρίως λιανική)
45. Έμπορος ψευδοκοσμημάτων γενικώς (πώληση χονδρική ή κυρίως χονδρική)
46. Έμπορος χρωμάτων βερνικιών στόκων και λοιπών συναφών (λιανικώς ή κυρίως λιανικώς)
47. Κτηνιατρικά φαρμακεία
48. Πώληση Τηλεκαρτών
49. Πώληση Καρτών κινητής τηλεφωνίας
50. Κρεοπώλες (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική)

Κατάργηση της απαλλαγής υποχρέωσης

Οι διατάξεις της ΠΟΛ 1035/2008 αναφέρονται στην κατάργηση της απαλλαγής υποχρέωσης σύνταξης απογραφής από τεχνικές επιχειρήσεις στις εξής περιπτώσεις²⁸. Ο επιτηδευματίας ο οποίος ασχολείται με την κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, του οποίου τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα από τα δημόσια και ιδιωτικά τεχνικά έργα συμπεριλαμβανομένων και εκείνων που αναλήφθηκαν πριν την 1/1/2007 (ορίζονται ως παλαιά έργα) υπερβαίνουν το όριο τήρησης βιβλίων Α' κατηγορίας, ανεξάρτητα από το ποσοστό συμμετοχής των

²⁸ Υπουργείο Οικονομικών, 2008.

ακαθάριστων εσόδων από τα παλαιά έργα στο σύνολο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων, υποχρεούται από 31/12/2007 να συντάσσει απογραφή για όλα τα αποθέματά του συμπεριλαμβανομένων και των αποθεμάτων που αφορούν τα παλαιά έργα όταν αυτά βρίσκονται σε εξέλιξη στο τέλος της χρήσης. Ο επιτηδευματίας αυτός όταν διατηρεί και άλλη δραστηριότητα, πλην της ανέγερσης και πώλησης οικοδομών, για την υποχρέωση σύνταξης απογραφής κρίνεται με βάση τις γενικές διατάξεις (σύνολο εσόδων από όλες τις δραστηριότητες) σε συνδυασμό και με την ΠΟΛ. 1134/2004²⁹.

Εξαιρετικά η κοινοπραξία που τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, με αντικείμενο εργασιών την εκτέλεση δημόσιου ή ιδιωτικού τεχνικού έργου, το οποίο αναλήφθηκε πριν την 1η Ιανουαρίου 2007, λόγω του τρόπου φορολογίας της (τεκμαρτά), μπορεί να μη συντάξει απογραφή εμπορεύσιμων περιουσιακών από 31 Δεκεμβρίου 2007 και εφεξής, ανεξάρτητα από το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων της. Ο επιτηδευματίας ο οποίος ασχολείται αποκλειστικά με την ανέγερση και πώληση οικοδομών συνεχίζει να απαλλάσσεται από την υποχρέωση σύνταξης απογραφής για την οικοδομική του δραστηριότητα ανεξάρτητα από το ύψος των εσόδων του από τη δραστηριότητα αυτή. Εάν ο επιτηδευματίας αυτός διατηρεί και άλλη δραστηριότητα πώλησης αγαθών συμπεριλαμβανομένης και της εκτέλεσης δημοσίου ή ιδιωτικού τεχνικού έργου για την υποχρέωση σύνταξης απογραφής για την δραστηριότητα αυτή κρίνεται αυτοτελώς και συντάσσει για τα αγαθά αυτά απογραφή όταν τα έσοδα από αυτή υπερβαίνουν το όριο τήρησης βιβλίων Α' κατηγορίας, εκτός εάν αυτή απαλλάσσεται από την σύνταξη απογραφής σύμφωνα με την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ. 1134/2004.

²⁹ Υπουργείο Οικονομικών, 2004.

Τεκμαρτή απογραφή σε επιχειρήσεις με Β' κατηγορίας βιβλία

Το άρθρο 31 παρ. 1γ του Ν.2238/1994, αναφέρεται στον λογιστικό προσδιορισμό καθαρού εισοδήματος σε επιχειρήσεις βάσει της αξίας των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν καθώς και των άλλων εμπορεύσιμων αγαθών. Σύμφωνα με τις διατάξεις του, ειδικά για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία και στοιχεία δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, όταν δεν διενεργούν απογραφή, ως απογραφή λήξης της διαχειριστικής περιόδου λαμβάνεται 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. Αν προαιρετικά έχει διενεργηθεί απογραφή έναρξης και λήξης, για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος λαμβάνονται υπόψη τα δεδομένα αυτών, με την προϋπόθεση ότι θα συνεχισθεί η σύνταξη των απογραφών για μια τριετία από τη σύνταξη της πρώτης προαιρετικής απογραφή λήξης. Αν δεν τηρηθεί η υποχρέωση αυτή, επιβάλλονται οι προβλεπόμενες από τις διατάξεις του Ν. 2523/1997 κυρώσεις για τη μη σύνταξη απογραφής.

1.5.4. Περιοδική και διαρκής απογραφή

Για τον προσδιορισμό της αξίας των αποθεμάτων λήξης και του κόστους των πωληθέντων εφαρμόζονται όπως προαναφέρθηκε τα συστήματα της περιοδικής απογραφής και της διαρκούς (συνεχούς) απογραφής. Κατά το σύστημα της περιοδικής απογραφής η αξία των αγοραζόμενων αποθεμάτων καταχωρείται στην χρέωση των αντίστοιχων λογαριασμών αποθεμάτων. Δεν τηρούνται αναλυτικοί λογαριασμοί κατ' είδος, κατά ποσότητα και αξία. Κατά την πώληση ή ανάλωση των αποθεμάτων δε γίνεται στους αντίστοιχους λογαριασμούς καμία εγγραφή για την απεικόνιση του κόστους των πωληθέντων ή αναλωθέντων. Η εγγραφή αυτή γίνεται περιοδικά στο τέλος της χρήσης (ή και σε συντομότερα χρονικά διαστήματα) μετά από πραγματική καταμέτρηση και η αποτίμηση τους γίνεται

στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσεως και της τρέχουσας τιμής³⁰.

Το σύστημα της περιοδικής απογραφής χρησιμοποιείται από τις επιχειρήσεις που πουλάνε λιανικώς μεγάλη ποικιλία εμπορευμάτων σε χαμηλές τιμές. Για τις επιχειρήσεις αυτές το σύστημα της διαρκούς απογραφής έχει μεγάλο κόστος. Κατά το σύστημα αυτό εκτός από τους γενικούς λογαριασμούς των αποθεμάτων (εμπορεύματα, πρώτες ύλες, υλικά συσκευασίας κτλ) τηρείται και ιδιαίτερη μερίδα για κάθε είδος αποθέματος, στην οποία καταχωρούνται οι εισαγωγές και εξαγωγές κατά ποσότητα και συνήθως και κατά αξία. Η μερίδα αυτή συνιστά το λογαριασμό της διαρκούς απογραφής του στοιχείου, αφού βάση αυτού η επιχείρηση γνωρίζει κατά τη διάρκεια της χρήσης το υπάρχον απόθεμα κατά ποσότητα και αξία. Η διαρκής απογραφή πραγματοποιείται τόσο στα αποθέματα που βρίσκονται στις αποθήκες όσο και σ' αυτά που βρίσκονται στο στάδιο της βιομηχανοποίησης.

Η καταμέτρηση (φυσική απογραφή) είναι αναγκαία για τον έλεγχο των υπεύθυνων για τη διαχείριση των αποθεμάτων και τον έλεγχο των λογιστικών καταχωρήσεων. Η καταμέτρηση των αποθεμάτων γίνεται στο τέλος της χρήσης. Σύμφωνα με το Ε.Γ.Α.Σ., οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν το σύστημα της διαρκούς απογραφής έχουν το δικαίωμα να εφαρμόσουν το σύστημα της περιοδικής απογραφής με την προϋπόθεση ότι όλα τα είδη θα απογράφονται τουλάχιστον μία φορά μέσα στη χρήση. Οι μερίδες αποθήκης προσαρμόζονται με τα δεδομένα της φυσικής απογραφής. Χρεώνονται με τα πλεονάσματα με πίστωση του λογ/σμού «πλεονάσματα απογραφής» και πιστώνονται με τα ελλείμματα με χρέωση του λογ/σμού «ελλείμματα απογραφής».

Το σύστημα της διαρκούς απογραφής είναι απαραίτητο για τη σωστή διαχείριση των αποθεμάτων λόγω του ότι αποφεύγονται οι υπέρ/υποαποθεματοποιήσεις και διευκολύνεται ο εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος αυτών. Επισημαίνεται ότι στις μεγάλες, κυρίως βιομηχανικές, επιχειρήσεις όπου υπάρχουν χωριστοί

³⁰ Καραγιάννης Δ. κ.α., 2005.

αποθηκευτικοί χώροι με υπευθύνους διάφορα πρόσωπα, η μη τήρηση διαρκούς απογραφής είναι αδιανόητη, για τον ίδιο λόγο που είναι αδιανόητη η μη τήρηση βιβλίου Ταμείου για το ταμείο της επιχείρησης.

1.5.5. Επιπτώσεις λαθών απογραφής στις οικονομικές καταστάσεις

Οι λόγοι για τους οποίους συντάσσεται η απογραφή είναι οι ανάγκες ελέγχου που προκύπτουν καθώς και οι ανάγκες προσαρμογής των λογιστικών με τα πραγματικά δεδομένα. Ο έλεγχος μπορεί να αφορά τη διοίκηση της οικονομικής μονάδας, οπότε ονομάζεται εσωτερικός έλεγχος (internal control), ή τρίτους π.χ. τη φορολογούσα αρχή, οπότε ονομάζεται εξωτερικός έλεγχος (external control). Είναι απαραίτητο στη διοίκηση κάθε οικονομικής μονάδας να απογράφει σε τακτά χρονικά διαστήματα την περιουσία της και να διαπιστώνει πιθανές απώλειες, καταστροφές στοιχείων της. Γνωρίζοντας με τον τρόπο αυτό την πραγματική οικονομική της θέση, δίνεται η δυνατότητα στη διοίκησή της να οδηγηθεί σε ορθότερες επιλογές. Εκτός από την αναγκαιότητα για εσωτερικό έλεγχο προκύπτει πολλές φορές η ανάγκη και από απαίτηση τρίτων, ώστε να διαπιστωθεί αν η λογιστική εικόνα της επιχείρησης συμφωνεί με την πραγματική. Τέλος, με σκοπό την ικανοποίηση της Λογιστικής αρχής της αποκάλυψης ή ανακοίνωσης πρέπει οι παρεχόμενες πληροφορίες να παρουσιάζουν τα πραγματικά δεδομένα που αφορούν την περιουσιακή συγκρότηση της οικονομικής μονάδας.

Δυστυχώς, λόγω του μεγάλου αριθμού των ειδών, του μεγάλου όγκου και της μεγάλης ποικιλίας των φυσικών χαρακτηριστικών, των χώρων αποθήκευσης κ.τ.λ. των αποθεμάτων, προκύπτουν συχνά λάθη στον προσδιορισμό της συνολικής αξίας των αποθεμάτων. Τα λάθη συνήθως έχουν να κάνουν με τις ποσότητες των ειδών που απογράφηκαν (καταμετρήθηκαν) ή τις αξίες αυτών (αποτίμηση). Τα παραπάνω λάθη οδηγούν είτε σε υπερεκτίμηση είτε σε υποεκτίμηση της αξίας των αποθεμάτων λήξης και εν συνεχεία των αποτελεσμάτων χρήσης. Τα λάθη που γίνονται στην απογραφή αποθεμάτων έχουν τις εξής επιπτώσεις στα αποτελέσματα χρήσης:

- ❖ Όταν τα τελικά αποθέματα υπερεκτιμούνται, τα αποτελέσματα χρήσης υπερεκτιμούνται.
- ❖ Όταν τα τελικά αποθέματα υποεκτιμούνται, τα αποτελέσματα χρήσης υποεκτιμούνται.
- ❖ Όταν τα αρχικά αποθέματα υπερεκτιμούνται, τα αποτελέσματα χρήσης υποεκτιμούνται.
- ❖ Όταν τα αρχικά αποθέματα υποεκτιμούνται, τα αποτελέσματα χρήσης υπερεκτιμούνται.

Εκτός του ότι επηρεάζουν τα αποτελέσματα, τα λάθη στα αποθέματα οδηγούν σε λανθασμένο προσδιορισμό της αξίας ορισμένων μεγεθών του ισολογισμού όπως για παράδειγμα του κυκλοφορούντος ενεργητικού, των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων, της καθαρής θέσης κ.τ.λ. Τα αποθέματα λήξης της μίας χρήσης αποτελούν αποθέματα έναρξης της επόμενης χρήσης και επομένως τα αποτελέσματα της επόμενης χρήσης θα είναι και αυτά λανθασμένα κατά το ίδιο ποσό, προς την αντίθετη όμως κατεύθυνση ³¹. Τα πιο συνηθισμένα λάθη στα αποθέματα είναι τα ακόλουθα:

- Στην απογραφή των αποθεμάτων λήξης περιλήφθησαν αγαθά των οποίων η κυριότητα δεν είχε ακόμη αποκτηθεί και η αγορά τους δεν είχε απεικονιστεί στα βιβλία. Το λάθος αυτό οδηγεί σε υπερεκτίμηση του αποθέματος λήξης του μικτού κέρδους και του καθαρού αποτελέσματος (προ φόρων) κατά την αξία των αγαθών αυτών.
- Στην απογραφή των αποθεμάτων λήξης περιλήφθησαν αγαθά των οποίων η κυριότητα δεν είχε ακόμη αποκτηθεί και η επί πιστώσει αγορά αυτών είχε απεικονιστεί στα βιβλία. Οι δύο λανθασμένες αυτές ενέργειες οδηγούν σε υπερεκτίμηση των αποθεμάτων λήξης, των αγορών και των πληρωτέων λογαριασμών. Το μικτό και το καθαρό αποτέλεσμα της χρήσης δεν επηρεάζεται, αφού το λάθος στα αποθέματα εκμηδενίζεται με τη λανθασμένη χρέωση των αγορών. Η μόνη συνέπεια των λανθασμένων αυτών ενεργειών είναι ότι τα

³¹ Γκίνογλου Δ. κ.α., 2005.

αποθέματα και οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις εμφανίζονται στον ισολογισμό αυξημένα κατά το ποσό αυτό.

- Στην απογραφή των αποθεμάτων λήξης δεν περιλήφθησαν αγαθά των οποίων η κυριότητα είχε αποκτηθεί, ενώ η επί πιστώσει αγορά είχε απεικονιστεί στα βιβλία. Το λάθος αυτό οδηγεί σε υποεκτίμηση των αποθεμάτων λήξης και των μικτών και καθαρών αποτελεσμάτων (προ φόρων) κατά το ποσό αυτό.
- Στην απογραφή των αποθεμάτων λήξης δεν περιλήφθησαν αγαθά των οποίων η κυριότητα είχε αποκτηθεί και των οποίων η επί πιστώσει αγορά δεν είχε απεικονιστεί στα βιβλία. Τα δύο παραπάνω λάθη οδηγούν σε υποεκτίμηση των αποθεμάτων λήξης, των αγορών και των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων. Το αποτέλεσμα πριν από τους φόρους απεικονίζεται σωστά, γιατί το λάθος στα αποθέματα εκμηδενίζεται με το λάθος στις αγορές. Μοναδική συνέπεια από τις παραλήψεις αυτές είναι ότι τα αποθέματα και οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις εμφανίζονται στον ισολογισμό υποεκτιμημένες κατά το ποσό αυτό.

Τα προαναφερθέντα λάθη πρέπει να διορθώνονται γιατί έχουν ως αποτέλεσμα να εμφανίζουν την χρηματοοικονομική θέση της επιχείρησης σε ευνοϊκότερη από την πραγματική κατάσταση, λόγω του ότι ο δείκτης της πραγματικής ρευστότητας υπερεκτιμάται, αφού η βραχυπρόθεσμη υποχρέωση από την επί πιστώσει αγορά θα εξοφληθεί πριν από την πώληση των εμπορευμάτων και τη μετατροπή αυτών σε μετρητά. Αντίστοιχα με τα λάθη που αναπτύχθηκαν παραπάνω σχετικά με τις αγορές μπορούν να συμβούν και στις πωλήσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2:
Αποτίμηση Αποθεμάτων

2.1 Ο ρόλος της αποτίμησης

Αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων είναι ο προσδιορισμός της αξίας τους σε χρηματικές μονάδες. Υπάρχουν διάφοροι κανόνες αποτίμησης οι οποίοι εφαρμόζονται ανάλογα με το σκοπό της αποτίμησης και τις συνθήκες που επικρατούν στην επιχείρηση και στην αγορά. Κάθε κανόνας παράγει διαφορετικά αποτελέσματα. Οι κυριότεροι κανόνες αποτίμησης είναι:

- Της τιμής κτήσεως ή παραγωγής ή κατασκευής.
- Της τιμής ημέρας ή τρέχουσας ή επανακτήσεως ή αναπαραγωγής ή ανακατασκευής.
- Της τιμής του πρότυπου κόστους.
- Της τιμής κεφαλαιοποίησης αξίας κ.τ.λ.

Η αποτίμηση της περιουσίας της επιχείρησης στο τέλος της χρήσης επηρεάζει το αποτέλεσμα. Η πραγματική τρέχουσα αξία της περιουσίας είναι απαραίτητο να προσδιορίζεται ορθά, αφού απ' αυτήν εξαρτάται το αποτέλεσμα της επιχείρησης που θα διανεμηθεί: στον επιχειρηματία σαν εισόδημα του, στο Κράτος σαν φόρος και στην επιχείρηση σαν αποθεματικά. Οπότε, αν η αξία της περιουσίας δεν είναι ακριβής, θα διανεμηθεί μεγαλύτερο ποσό κέρδους από το πραγματικό με συνέπεια να μειωθούν τα κεφάλαια της επιχείρησης ή στην αντίθετη περίπτωση δεν θα μείνουν ικανοποιημένοι ο επιχειρηματίας και το κράτος, αφού θα πάρουν λιγότερους φόρους. Με την αποτίμηση καθορίζονται λοιπόν σπουδαίοι παράγοντες οι οποίοι παίζουν σημαντικό ρόλο ακόμα και για την ύπαρξη της ίδιας της επιχείρησης, αλλά και για τη σωστή λειτουργία της. Προκειμένου να διασφαλιστεί η εγκυρότητα στον προσδιορισμό τόσο σπουδαίων δεδομένων, οι κανόνες αποτίμησης της επιχειρηματικής περιουσίας για την κατάρτιση του ετήσιου ισολογισμού, θεσπίζονται από το κράτος και αποτελούν διατάξεις της φορολογικής ή της νομοθεσίας των εταιριών³².

³² Srikanth M.L., 1996.

Το πρόβλημα της αποτίμησης, από την πλευρά του αντικειμένου της, εντοπίζεται στις αξίες που έχουν ποσοτική υπόσταση και η παραμονή τους στο χώρο της επιχείρησης έχει κάποια χρονική διάρκεια. Επομένως το ζήτημα δεν αφορά τις υπηρεσίες γιατί καταναλώνονται αμέσως με την απόκτηση τους, ούτε τους χρηματικούς λογαριασμούς. Έτσι το ζήτημα περιορίζεται:

- στα πάγια
- στα αποθέματα
- στις συμμετοχές και τα χρεόγραφα και τέλος,
- στις απαιτήσεις, τις υποχρεώσεις και τα διαθέσιμα, σε ξένο νόμισμα.

Κάθε μια από τις παραπάνω κατηγορίες παρουσιάζει ειδικά προβλήματα και διέπεται από ειδικές διατάξεις. Στην παρούσα εργασία μας απασχολεί αποκλειστικά η αποτίμηση των αποθεμάτων, τη σημασία της οποίας θα επιχειρήσουμε να αποτυπώσουμε στη συνέχεια³³.

Το κέρδος της επιχείρησης επηρεάζεται από την αποτίμηση αφού προκύπτει από την παρακάτω εξίσωση:

$$\underline{\text{Έσοδα} - \text{Κόστος Πωληθέντων} = \text{Κέρδος}}$$

Άρα το μέγεθος του κέρδους εξαρτάται άμεσα από το κόστος των πωληθέντων. Το κόστος αυτό προκύπτει από την εξίσωση:

$$\underline{\text{Αρχικό Απόθεμα} + \text{Αγορές Χρήσης} - \text{Τελικό Απόθεμα} = \text{Κόστος Πωληθέντων}}$$

Επομένως το τελικό απόθεμα που καθορίζει άμεσα το κόστος των πωληθέντων, καθορίζει έμμεσα το οικονομικό αποτέλεσμα της επιχείρησης. Αν το τελικό απόθεμα αποτιμηθεί σε αξία μεγαλύτερη από την πραγματική, τότε μειώνεται το κόστος των πωληθέντων και προκύπτει μεγαλύτερο κέρδος το οποίο όμως δεν είναι πραγματικό και η διανομή του μειώνει τα κεφάλαια της επιχείρησης που στην ουσία διανέμονται στη θέση του κέρδους. Εκτός αυτού και η περιουσία είναι ανακριβής κατά το ποσό που εικονικά αυξάνει το τελικό απόθεμα. Αντίθετα, αν το τελικό απόθεμα αποτιμηθεί σε αξία μικρότερη από την πραγματική, τότε προκύπτει και διανέμεται κέρδος μικρότερο από το πραγματικό και συνεπώς

³³ Γκίνογλου Δ. κ.α., 2005.

ισχυροποιείται η οικονομική θέση της επιχείρησης, αλλά και η περιουσία εμφανίζεται κατ' αναλογία μειωμένη. Έτσι, μεταξύ της αξίας του τελικού αποθέματος και του αποτελέσματος της χρήσης υπάρχει αναλογική σχέση, ενώ μεταξύ της αξίας του τελικού αποθέματος και του κόστους των πωληθέντων υπάρχει αντίστροφη σχέση. Τις περιπτώσεις αυτές τις συναντάμε όταν οι τιμές των πραγμάτων δεν είναι σταθερές αλλά μεταβάλλονται. Μεταβολή των τιμών μπορεί να σημαίνει, είτε ότι αλλάζει η τιμή ενός ή περισσότερων πραγμάτων π.χ. ανατίμηση, είτε ότι μέσα σ' ένα χρονικό διάστημα αλλάζει η γενική αγοραστική αξία του χρήματος³⁴.

2.2 Αποτίμηση αποθεμάτων

Σύμφωνα με τα ανωτέρω η αποτίμηση των αποθεμάτων τέλους χρήσεως είναι σημαντική για την οικονομική παρουσίαση της επιχειρήσεως καθώς εξυπηρετεί τους παρακάτω βασικούς σκοπούς³⁵:

- ❖ Να προσδιορίσει την αξία με την οποία τα αποθέματα θα εμφανιστούν στον ισολογισμό.
- ❖ Να προσδιορίσει το κόστος των πωληθέντων, το οποίο αντιπαραβάλλεται με τα έσοδα από τις πωλήσεις, δηλαδή τον ακριβή προσδιορισμό του αποτελέσματος χρήσεως.
- ❖ Να διευκολύνει την επιχείρηση για να εφαρμόζει σωστή εμπορική πολιτική.
- ❖ Να έχει τη δυνατότητα σωστής τιμολόγησης.

Μεγαλύτερη έμφαση όπως είναι φυσικό δίνεται στην ακριβέστερη μέτρηση του αποτελέσματος χρήσης, μέσω του κόστους των πωληθέντων. Θα πρέπει βέβαια να είναι ακριβής και η αξία του τελικού αποθέματος που αναγράφεται στους ισολογισμούς και η οποία αξία θα αποτελέσει το κόστος των πωληθέντων στις

³⁴ Γκίνογλου Δ. κ.α., 2005.

³⁵ Γκίνογλου Δ. κ.α., 2005.

επόμενες χρήσης. Μόνο όταν το κόστος αυτό είναι ακριβές θα είναι ακριβή και τα αποτελέσματα των επόμενων χρήσεων. Η αποτίμηση συνεπώς του τελικού αποθέματος πρέπει να γίνεται με στόχο την ορθότητα των αποτελεσμάτων, όχι μόνο της συγκεκριμένης χρήσης, αλλά και των επόμενων χρήσεων.

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. και τον Κ.Β.Σ.³⁶, « τα αποθέματα, εκτός από τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα, αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσεως και της τρέχουσας τιμής αγοράς. Αν η τρέχουσα τιμή αγοράς είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσεως, αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε η αποτίμηση γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία ». Η μέθοδος της χαμηλότερης τιμής μεταξύ της τιμής κτήσεως και της τρέχουσας τιμής μπορεί να εφαρμοστεί με τρεις τρόπους:

- σύγκριση του κόστους κτήσεως και της τρέχουσας τιμής χωριστά για κάθε στοιχείο της απογραφής (στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή),
- σύγκριση του κόστους κτήσεως και της τρέχουσας τιμής ξεχωριστά για κάθε κατηγορία στοιχείων της απογραφής και
- σύγκριση του συνολικού κόστους κτήσεως και της συνολικής τρέχουσας αξίας των αποθεμάτων της απογραφής.

Ο κανόνας της χαμηλότερης τιμής μεταξύ κόστους κτήσεως και τρέχουσας τιμής είναι διεθνώς πολύ δημοφιλής. Στις ανεπτυγμένες λογιστικά χώρες ο συγκεκριμένος κανόνας είχε γενική εφαρμογή στη μακροχρόνια περίοδο που ο ισολογισμός θεωρούταν από τις τράπεζες, τους πιστωτές κ.τ.λ. ως η σημαντικότερη χρηματοοικονομική κατάσταση, λόγω της συντηρητικής αποτίμησης των αποθεμάτων που επιτυγχάνεται με την εφαρμογή του κανόνα αυτού. Με τη διαδοχική όμως μετακίνηση του ενδιαφέροντος στα αποτελέσματα που επιτυγχάνει η επιχείρηση, επειδή αυτά αποτελούν ένα αναμφισβήτητο μέτρο της ικανότητας της για εξόφληση των χρεών της και για αυτοχρηματοδότηση της, ο λογαριασμός των αποτελεσμάτων χρήσης και η κερδοφόρα τάση της επιχείρησης απόκτησε σπουδαιότερη σημασία έναντι του ισολογισμού και επομένως και η αξία του

³⁶ Υπουργείο Οικονομικών κ.α., 1987.

κανόνα της χαμηλότερης τιμής άρχισε να αμφισβητείται. Κι αυτό γιατί η αποτίμηση στη χαμηλότερη τρέχουσα τιμή οδηγεί σε ένα συντηρητικό ισολογισμό και σε μία συντηρητική εκτίμηση των αποτελεσμάτων της συγκεκριμένης χρήσης προς όφελος των αποτελεσμάτων της επόμενης χρήσης, επειδή οι μειώσεις στις τρέχουσες τιμές των αποθεμάτων δεν συνεπάγονται απαραίτητα και μειώσεις στις τιμές πώλησης αυτών ή τουλάχιστον σε ανάλογες μειωμένες τιμές πώλησης. Τα αποτελέσματα, συνεπώς, που προσδιορίζονται με αυτόν τον κανόνα αποτίμησης είναι διαχρονικά λανθασμένα³⁷.

Τα υποπροϊόντα όπως και τα υπολείμματα εφόσον προορίζονται για πώληση, αποτιμούνται στην πιθανή τιμή πώλησης τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα πώλησης. Όταν όμως προορίζονται να χρησιμοποιηθούν από την ίδια την επιχείρηση, αποτιμούνται στην τιμή χρησιμοποίησής τους, δηλαδή στην τιμή που θα αγοράζονταν, είτε τα συγκεκριμένα υποπροϊόντα, είτε άλλα ισοδύναμης αξίας, με σκοπό να χρησιμοποιηθούν από αυτή. Αν τα υπολείμματα αντιπροσωπεύουν μέρος της βιομηχανικής φύρας, τότε δεν αποτιμούνται, ούτε και περιλαμβάνονται στην απογραφή. Τα προϊόντα και τα άλλα στοιχεία κόστους που βρίσκονται, κατά την απογραφή, στο στάδιο της “παραγωγής σε εξέλιξη”, αποτιμούνται στην κατ’ είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής ιστορικού κόστους παραγωγής, της τιμής που παράγονται αυτά κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Η αποτίμηση των α’ και β’ υλών, των υλικών συσκευασίας, των αναλώσιμων υλικών, των ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων και των ειδών συσκευασίας γίνεται όπως και με τα εμπορεύματα.

2.2.1. Ορισμός σχετικών εννοιών

Για την εφαρμογή των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου λαμβάνονται υπόψη οι εννοιολογικοί προσδιορισμοί της τιμής κτήσης, της τρέχουσας τιμής αγοράς, του ιστορικού κόστους παραγωγής και της καθαρής ρευστοποιήσιμης

³⁷ Ballard R.L., 1996.

αξίας που ορίζονται από το Π.Δ. 1123/1980³⁸. Ειδικότερα, η τιμή κτήσης και το ιστορικό κόστος παραγωγής υπολογίζονται με βάση οποιαδήποτε από τις παραδεκτές μεθόδους με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί θα εφαρμόζεται πάγια για τα αποθέματα όλων των εγκαταστάσεων. Επιπλέον η αποτίμηση των αποθεμάτων των υποκαταστημάτων με εξαρτημένη λογιστική και των αποθηκευτικών χώρων γίνεται με ενιαία τιμή με τα αποθέματα της έδρας. Για τη βελτίωση της λειτουργικότητας της επιχείρησης ή για άλλους σπουδαίους λόγους επιτρέπεται, μετά από έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων, η αλλαγή μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής, καθώς και η αποτίμηση των αποθεμάτων χωριστά ανά εγκατάσταση. Κατ' εξαίρεση επιτρέπεται χωρίς έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων η αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής, κατά την πρώτη διαχειριστική περίοδο πλήρους εφαρμογής της αναλυτικής λογιστικής. Ομοίως δεν απαιτείται έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων και κατά την πρώτη αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής, με την προϋπόθεση υποβολής σχετικής γνωστοποίησης στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. μέχρι τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που θα εφαρμοστεί η νέα μέθοδος.

Τρέχουσα τιμή αγοράς είναι η τιμή αντικατάστασης του συγκεκριμένου αποθέματος, κατά την ημέρα σύνταξης της απογραφής κάτω από συνήθη αγορά, με συνήθεις όρους και κάτω από κανονικές συνθήκες. Η τρέχουσα τιμή αγοράς διαμορφώνεται με τον συνυπολογισμό όλων των στοιχείων του κόστους κτήσεως. Στην έννοια της τρέχουσας τιμής αγοράς περιλαμβάνεται και η τρέχουσα τιμή αναπαραγωγής των ιδιοπαραγόμενων αποθεμάτων, η οποία αποτελείται από το άθροισμα των εξόδων παραγωγής τους, λαμβανόμενων στις τρέχουσες τιμές τους. Στην πράξη, ως τρέχουσα τιμή αναπαραγωγής λαμβάνεται το κόστος παραγωγής του τελευταίου μήνα της χρήσης ή του πρώτου της επόμενης³⁹.

³⁸ Υπουργείο Οικονομικών, 1980.

³⁹ Γκίνογλου Δ. κ.α., 2005.

Η τρέχουσα τιμή, για τους σκοπούς της αποτίμησης των αποθεμάτων, μπορεί να προσδιοριστεί χρησιμοποιώντας τις ακόλουθες βάσεις:

- Τη βάση της αγοράς ή αντικαταστάσεως: Η βάση αυτή εφαρμόζεται για τα εμπορεύματα ή υλικά που αγοράζονται από την επιχείρηση. Η λέξη αντικατάσταση έχει ευρύτερη έννοια από τη λέξη αγορά και επιπλέον περιλαμβάνει και τα ειδικά έξοδα αγοράς όπως δασμούς.
- Τη βάση της αναπαραγωγής: Η βάση αυτή χρησιμοποιείται για τα παραγόμενα προϊόντα και το προϊόντα υπό κατεργασία. Η τρέχουσα τιμή αποτελείται από το τρέχον κόστος των υλικών, της άμεσης εργασίας και των γενικών βιομηχανικών εξόδων.
- Τη βάση της πραγματοποιήσεως (ρευστοποίησεως): Για ορισμένα αγαθά, όπως τα παλιά – απαξιωμένα ή τα επανακτώμενα από κατασχέσεις, είναι πιθανό να μη μπορεί να προσδιοριστεί η τρέχουσα αξία αγοράς ή παραγωγής. Στις περιπτώσεις αυτές ως τρέχουσα τιμή νοείται η προσδοκώμενη τιμή πώλησης μειωμένη με τα σχετικά έξοδα πώλησης και με ένα λογικό κέρδος. Η τιμή αυτή ονομάζεται «πραγματοποιήσιμη αξία»⁴⁰.

Ιστορικό κόστος παραγωγής είναι το κόστος αγοράς (η τιμή κτήσης) των υλών που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή των αγαθών, και τα άμεσα και έμμεσα έξοδα παραγωγής (κόστος κατεργασίας) που δαπανήθηκαν για να φτάσουν τα παραγμένα αγαθά στη θέση και κατάσταση που βρίσκονται κατά την απογραφή. Το ιστορικό κόστος παραγωγής υπολογίζεται με μία από τις μεθόδους που υπολογίζεται και η τιμή κτήσεως.

Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η κατ' εκτίμηση τιμή πώλησης του αποθέματος κατά τη συνήθη πορεία της επιχείρησης αφού αφαιρεθούν από αυτήν το κατ' εκτίμηση κόστος ολοκλήρωσης της παραγωγής και το κατ' εκτίμηση κόστος που κρίνεται αναγκαίο για την πραγματοποίηση της πώλησης.

⁴⁰ Γκίνογλου Δ. κ.α., 2005.

2.3 Μέθοδοι αποτίμησης αποθεμάτων

Για την αποτίμηση των αποθεμάτων ισχύουν οι ακόλουθες βασικές λογιστικές αρχές σύμφωνα με το Ν.2190/1920:

Η αρχή του ιστορικού κόστους δηλαδή του κόστους κτήσεως. Κατά την ημερομηνία αποκτήσεως τους, τα αποθέματα καταχωρούνται στο κόστος κτήσεως τους ενώ όταν πωλούνται το κόστος αυτό αντιπαραβάλλεται με τα έσοδα, σύμφωνα με την αρχή της αντιπαραθέσεως εσόδων-εξόδων. Στο τέλος της χρήσεως τα αποθέματα αποτιμώνται με βάση την αρχή του κόστους κτήσεως εκτός αν η αξία τους μειώθηκε λόγω ζημιάς απαξιώσεως κτλ οπότε αποτιμώνται σύμφωνα με την αρχή της συντηρητικότητας.

Η αρχή της συντηρητικότητας κατά την οποία παίρνουμε ως τιμή αποτιμήσεως των αποθεμάτων τέλους χρήσεως την κατώτερη τιμή από τις τιμές που μπορούν να χρησιμοποιηθούν.

Η αρχή της συνέπειας, σύμφωνα με την οποία οι μέθοδοι αποτίμησης δεν πρέπει να μεταβάλλονται από τη μία χρήση στην άλλη, για να είναι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συγκρίσιμες.

Η αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας της επιχείρησης, σύμφωνα με την οποία οι καθιερωμένοι κανόνες αποτίμησης εφαρμόζονται υπό την προϋπόθεση ότι η επιχείρηση θα συνεχίσει τη δραστηριότητα της.

Η αρχή της πραγματοποιήσεως των εσόδων-εξόδων, σύμφωνα με την οποία τα έσοδα και τα έξοδα που αφορούν τη χρήση λογίζονται σε αυτή, ανεξάρτητα από το χρόνο της είσπραξης ή της πληρωμής τους.

Η αρχή της χωριστής αποτιμήσεως των στοιχείων ενεργητικού- παθητικού, κατά την οποία τα περιουσιακά στοιχεία των λ/σμών του ενεργητικού και του παθητικού αποτιμώνται χωριστά. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή απαγορεύεται π.χ. ο συμψηφισμός απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα και αποτίμηση μόνο της διαφοράς. Η διάταξη επιβάλλει την ξεχωριστή αποτίμηση των απαιτήσεων και υποχρεώσεων.

Η αρχή της συνέχειας του ισολογισμού, κατά την οποία ο ισολογισμός μιας χρήσεως είναι συνέχεια του ισολογισμού της προηγούμενης χρήσεως. Ο νόμος ορίζει ότι « τα ποσά ανοίγματος των λ/σμών της χρήσης συμφωνούν απόλυτα με τον ισολογισμό κλεισίματος της προηγούμενης χρήσεως ».

Η αρχή της κατ'εξαίρεση παρεκκλίσεως. Οι αρχές που αναπτύχθηκαν παραπάνω εφαρμόζονται υποχρεωτικά από τις εταιρείες κατά την αποτίμηση των στοιχείων που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις. Ο νόμος επιτρέπει κατ' εξαίρεση την παρέκκλιση από τις αρχές αυτές στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- να συντρέχουν εξαιρετικές περιπτώσεις που επιβάλλουν την παρέκκλιση
- κάθε παρέκκλιση να αναγράφεται στο προσάρτημα, όπου να αιτιολογείται κατάλληλα και να αναφέρονται οι επιδράσεις της στην περιουσιακή διάρθρωση, στη χρηματοοικονομική θέση και στα αποτελέσματα της χρήσεως.

Στη διάρκεια μιας λογιστικής περιόδου, τα αποθέματα αγοράζονται ή παράγονται με διαφορετικό κόστος μονάδας. Επιπλέον, στις περισσότερες περιπτώσεις οι αναλώσεις ή πωλήσεις αποθεμάτων αντιστοιχούν σε περισσότερες της μίας μονάδες κόστους και κατά συνέπεια παρουσιάζεται θέμα επιλογής των κατάλληλων μονάδων κόστους, ώστε τόσο το κόστος των μενόντων αποθεμάτων όσο και των πωλημένων να προσδιορίζεται κατά λογικό τρόπο ⁴¹. Οι παραδεκτές μέθοδοι υπολογισμού της τιμής κτήσης και του ιστορικού κόστους παραγωγής κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. είναι οι εξής :

- ✓ Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους
- ✓ Η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων
- ✓ Η μέθοδος πρώτη εισαγωγή- πρώτη εξαγωγή (FIFO)
- ✓ Η μέθοδος τελευταία εισαγωγή- πρώτη εξαγωγή (LIFO)
- ✓ Η μέθοδος του βασικού αποθέματος
- ✓ Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους
- ✓ Η μέθοδος του πρότυπου κόστους

Συνδυασμός δύο διαφορετικών μεθόδων υπολογισμού της τιμής κτήσης για διακεκριμένες κατηγορίες επιτρέπεται αρκεί να εφαρμόζεται παγίως. Δεν γίνεται δεκτή η μέθοδος της εκπτώσεως ποσοστού μικτού κέρδους για την αποτίμηση της τιμής κτήσης εμπορευμάτων, όπως και η μέθοδος της τελευταίας τιμής αγοράς. Όλες οι μέθοδοι που αναφέρθηκαν προηγουμένως εφαρμόζονται στη πράξη. Κατά

⁴¹ Γκίνογλου Δ. κ.α., 2005.

την επιλογή μιας από τις μεθόδους αυτές από μία επιχείρηση πρέπει να δίνεται ιδιαίτερη προσοχή στην επίδραση της στον ισολογισμό μέσω της αξίας αποθεμάτων λήξης, στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως και στο φορολογητέο εισόδημα μέσω του κόστους πωλήσεων καθώς επίσης στον καθορισμό των τιμών πώλησης.

2.3.1. Μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους

Κατά τη μέθοδο αυτή η μέση σταθμική τιμή κτήσης υπολογίζεται με τον εξής τύπο:

Αξία αποθέματος έναρξης της περιόδου + Αξία αγορών της περιόδου στην τιμή κτήσης

Ποσότητα αποθέματος έναρξης της περιόδου + Ποσότητα που αγοράζεται στην περίοδο

Η προσδιορισμένη μέση σταθμική τιμή μονάδας με αυτόν τον τρόπο χρησιμοποιείται για την αποτίμηση των αποθεμάτων λήξης και του κόστους των πωληθέντων. Η συγκεκριμένη μέθοδος χρησιμοποιείται ευρύτατα στην πράξη, γιατί έχει εύκολη εφαρμογή, προσδιορίζει το κόστος μονάδας με μια αντικειμενική βάση, είναι απαλλαγμένη από περιθώρια υποκειμενικών χειρισμών και ελαχιστοποιεί τις επιδράσεις των υπερβολικών τιμών στην αγορά. Όταν οι τιμές στην αγορά είναι υψηλές, το μέσο κόστος είναι χαμηλότερο από το τρέχον κόστος, ενώ όταν οι τιμές είναι χαμηλές τότε το μέσο κόστος είναι υψηλότερο από το τρέχον κόστος. Η μέθοδος αυτή λοιπόν αδυνατεί να αντιπαραθέσει το τρέχον κόστος κτήσης των πωληθέντων στα τρέχοντα έσοδα πωλήσεων⁴².

Η εφαρμογή της μεθόδου προτείνεται στις περιπτώσεις που η επιχείρηση εφαρμόζει το σύστημα της περιοδικής απογραφής των αποθεμάτων, οπότε στο

⁴² Καραγιάννης Δ. κ.α., 2005.

τέλος της περιόδου που προσδιορίζεται το μέσο σταθμικό κόστος απογράφονται τα μένοντα και προσδιορίζεται η αξία αυτών και το κόστος των πωλημένων. Οι επιχειρήσεις αυτές συνήθως πωλούν λιανικά μεγάλη ποικιλία εμπορευμάτων σε χαμηλές τιμές. Αν η επιχείρηση εφαρμόζει το σύστημα της διαρκούς απογραφής, επειδή το μέσο σταθμικό κόστος δεν είναι εφικτό να υπολογιστεί πριν από τη τελευταία αγορά της περιόδου, οι εξαγωγές (αναλώσεις – πωλήσεις) και τα υπόλοιπα των αποθεμάτων παρακολουθούνται στη διάρκεια της περιόδου μόνο κατά ποσότητα. Η περίοδος σταθμίσεως μπορεί να είναι: α) ετήσια (ολόκληρη η χρήση), οπότε μιλάμε για μέσο ετήσιο σταθμικό κόστος, ή β) μικρότερη του έτους, συνήθως μηνιαία αλλά και τριμηνιαία, οπότε μιλάμε για μέσο μηνιαίο ή τριμηνιαίο σταθμικό κόστος.

2.3.2. Μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου

Κατά τη μέθοδο του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων, μετά από κάθε εισαγωγή καθορίζεται η μέση τιμή κτήσης με τον εξής τύπο:

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

Μία επιχείρηση που εφαρμόζει το σύστημα της διαρκούς απογραφής προκειμένου να προσδιορίζει το κόστος των αναλώσεων ή των πωλήσεων στη διάρκεια της χρήσης μπορεί να χρησιμοποιεί σαν μέσο κόστος της μονάδας εκείνο που προκύπτει μετά από κάθε αγορά αγαθών. Η μέθοδος αυτή είναι αντικειμενική, γιατί δεν αφήνει περιθώρια προσωπικών χειρισμών και δίνει ένα αντιπροσωπευτικό μέσο κόστος, το οποίο πλησιάζει περισσότερο στο τρέχον παρά στο μέσο σταθμικό ⁴³.

⁴³ Καραγιάννης Δ. κ.α., 2005.

2.3.3. Μέθοδος πρώτη εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (F.I.F.O.)

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή θεωρείται ότι η πρώτη εισαγωγή είναι και πρώτη εξαγωγή. Τα αποθέματα της απογραφής προέρχονται από τις τελευταίες αγορές της χρήσης και τιμή κτήσης είναι η μέση τιμή με την οποία αγοράστηκαν. Η αρχή των υπολογισμών της αποτίμησης των αποθεμάτων γίνεται από την τελευταία αγορά. Η αποτίμηση των πωλημένων γίνεται σύμφωνα με τη σειρά εισαγωγής τους, γι' αυτό και η μέθοδος αυτή λέγεται και «μέθοδος της σειράς εξαντλήσεως των αποθεμάτων». Η εκδοχή αυτή της σειράς εξαντλήσεως στις περισσότερες επιχειρήσεις προσαρμόζεται με τη φυσική ροή των αποθεμάτων. Η μέθοδος αυτή μπορεί να εφαρμόζεται είτε σε τρέχουσα βάση, σε όλη τη διάρκεια της χρήσης ή με το σύστημα της περιοδικής απογραφής, με τα ίδια αποτελέσματα ⁴⁴.

Με τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα τέλους χρήσης αποτιμούνται σε τιμές που είναι κοντά στις τρέχουσες τιμές αγοράς και συνεπώς η αξία των αποθεμάτων που εμφανίζεται στον ισολογισμό είναι σωστότερη σε σύγκριση με εκείνη που προκύπτει με την εφαρμογή άλλων μεθόδων και ειδικότερα με τη L.I.F.O., όπως αναλύεται στη συνέχεια. Παρ' όλα αυτά, η μέθοδος παρουσιάζει αδυναμία στην ορθή σύγκριση των εσόδων με το κόστος των πωλήσεων, αφού στα τρέχοντα έσοδα από τις πωλήσεις δε συγκρίνει το τρέχον κόστος των πωλημένων, αλλά το κόστος κτήσης των παλαιότερων αγορών. Αυτό σημαίνει ότι σε περιόδους πληθωρισμού η μέθοδος υπερεκτιμά τα λογιστικά κέρδη σε σχέση με άλλες μεθόδους και ειδικότερα τη L.I.F.O., με επακόλουθο την πληρωμή αυξημένου φόρου εισοδήματος. Αντίθετα, σε περιόδους μείωσης των τιμών το αποτέλεσμα υποεκτιμάται με συνέπεια και ο φόρος εισοδήματος να είναι μειωμένος.

Παρά το παραπάνω βασικό μειονέκτημα της μεθόδου, δηλαδή της απομάκρυνσης του κόστους των πωλήσεων από τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς, η F.I.F.O. χρησιμοποιείται ευρύτατα στην κοστολόγηση των αποθεμάτων για τους εξής λόγους:

⁴⁴ Γκίνογλου Δ. κ.α., 2005.

- είναι εύκολης εφαρμογής,
- η ροή του κόστους συμβαδίζει με τη φυσική ροή των αποθεμάτων,
- είναι συστηματική και αντικειμενική, και
- η αξία των αποθεμάτων στον ισολογισμό προσεγγίζει το τρέχον κόστος αντικαταστάσεως.

2.3.4. Μέθοδος τελευταία εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (L.I.F.O.)

Το Ε.Γ.Λ.Σ αναφέρει ότι η μέθοδος αυτή βασίζεται στην εκδοχή ότι η πρώτη εξαγωγή (πώληση ή ανάλωση) προέρχεται από την τελευταία εισαγωγή και ότι τα αποθέματα τέλους χρήσεως προέρχονται από τις παλιότερες εισαγωγές. Η αρχή του σχετικού υπολογισμού γίνεται από την πρώτη αγορά της χρήσεως. Η αποτίμηση των πωλημένων – αναλωμένων γίνεται αντίθετα με τη σειρά της εισαγωγής τους. Η μέθοδος αυτή είναι ακριβώς αντίθετη με τη μέθοδο F.I.F.O.

Αν και για τις περισσότερες επιχειρήσεις η παραπάνω εκδοχή δεν είναι σύμφωνη με τη φυσική ροή των αποθεμάτων, παρ' όλα αυτά η μέθοδος αυτή έχει το ισχυρό επιχείρημα ότι για τη μέτρηση του αποτελέσματος η ροή του κόστους είναι πιο σημαντική από τη φυσική ροή των αποθεμάτων. Η μέτρηση του αποτελέσματος πρέπει να βασίζεται στις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς. Τα έσοδα από τις πωλήσεις, λοιπόν, πρέπει να συσχετίζονται με το τρέχον κόστος των πωλημένων. Με τη L.I.F.O. το κόστος των πωλημένων προσεγγίζει το τρέχον κόστος αντικαταστάσεως τους, αφού τα πωλημένα αποτελούνται, κατά τη μέθοδο, από τις πιο πρόσφατες αγορές. Η μέθοδος αυτή, επομένως, οδηγεί στον περιορισμό των κερδών που προσδιορίζονται λογιστικά και στον περιορισμό του φόρου εισοδήματος αυτών. Η εφαρμογή της παραπάνω μεθόδου ενδείκνυται σε περιόδους έντονου πληθωρισμού.

2.3.5. Μέθοδος του βασικού αποθέματος

Το Ε.Γ.Λ.Σ. σύμφωνα με τη μέθοδο αυτήν ορίζει ότι τα αποθέματα τέλους χρήσης διακρίνονται σε δύο μέρη. Το ένα αντιστοιχεί στο βασικό απόθεμα που αντιπροσωπεύει την ελάχιστη ποσότητα (στοκ ασφαλείας) η οποία κρίνεται αναγκαία για την ομαλή διεξαγωγή της δραστηριότητας της επιχείρησης. Το άλλο προορίζεται για εξυπηρέτηση μελλοντικών αναγκών πωλήσεων, όταν πρόκειται για εμπορεύματα ή έτοιμα προϊόντα, ή αναγκών βιομηχανοποιήσεων, όταν πρόκειται για υλικά που αναλώνονται στην παραγωγική διαδικασία. Το βασικό απόθεμα αποτιμάται στην αξία της αρχικής κτήσης του. Το υπόλοιπο μέρος (υπεραπόθεμα) αποτιμάται με μια από τις εξής μεθόδους υπολογισμού της τιμής κτήσης: του μέσου σταθμικού κόστους, του κυκλοφοριακού μέσου όρου και της F.I.F.O.

Για να εφαρμόσουν οι επιχειρήσεις τη μέθοδο του βασικού αποθέματος κατά την αποτίμηση των αποθεμάτων τους πρέπει σύμφωνα με όσα προβλέπονται στο ΕΓΛΣ, με δική τους ευθύνη να διαχωρίσουν τα αποθέματα τέλους χρήσης σε βασικό απόθεμα και σε υπεραπόθεμα, λαμβάνοντας ως κριτήριο για τον προσδιορισμό του βασικού αποθέματος (στοκ ασφαλείας) την ελάχιστη ποσότητα του αποθέματος που κρίνεται αναγκαία για την ομαλή διεξαγωγή της συνήθους δραστηριότητας της επιχείρησης κάτω από συνήθεις και ομαλές συνθήκες. Σε περίπτωση που η ποσότητα των κατ' είδος αποθεμάτων δε μεταβάλλεται σημαντικά από χρήση σε χρήση, μπορεί να χαρακτηρίζεται ολόκληρη η ποσότητα αυτή σαν βασικό απόθεμα και ανάλογα να γίνεται η αποτίμηση της. Η μέθοδος του βασικού αποθέματος, όπως και η L.I.F.O., στοχεύει στη σύγκριση του τρέχοντος κόστους των πωλούμενων με τα τρέχοντα έσοδα των πωλήσεων και, συνεπώς, δεν απέχει πολύ από τη L.I.F.O. Η εφαρμογή όμως της μεθόδου αυτής δεν μπορεί να είναι γενική, επειδή τα αποθέματα μεταβάλλονται κατά ποσότητα, ποιότητα και αξία⁴⁵.

⁴⁵ Γκίνογλου Δ. κ.α., 2005.

2.3.6. Μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους

Όταν τα αποθέματα αποτελούνται από ογκώδη αγαθά ή από μικρές ποσότητες που έχουν μεγάλη αξία και είναι εφικτό να αριθμούνται κατά τεμάχιο ή κατά παρτίδα κατά το χρόνο αγοράς ή παραγωγής τους, όταν δηλαδή τα επιμέρους στοιχεία έχουν εξατομικευμένα χαρακτηριστικά, είναι δυνατό τα αποθέματα να παρακολουθούνται με το πραγματικό κόστος κάθε στοιχείου. Αν μπορεί να προσδιορίζεται από ποιες ειδικές αγορές προέρχονται οι ποσότητες που αποτελούν τα αποθέματα τέλους χρήσης, τότε τα αποθέματα αυτά μπορεί να αποτιμώνται στις ειδικές τιμές κτήσης αυτών. Το Ε.Γ.Λ.Σ, ορίζει ότι: « τα αποθέματα παρακολουθούνται όχι μόνο κατ' είδος αλλά και κατά συγκεκριμένες παρτίδες αγοράς ή παραγωγής, οι οποίες έτσι αποκτούν αυτοτέλεια κόστους. Κατά την αποτίμηση των αποθεμάτων της απογραφής, αυτά αναλύονται σε ποσότητες κατά παρτίδα από την οποία προέρχονται και αποτιμώνται στο κόστος της συγκεκριμένης παρτίδας, ανεξάρτητα από το χρόνο παραγωγής ή αγοράς τους».

Κατά τη μέθοδο αυτή γίνεται συσχέτιση της ροής του κόστους με την ειδική ροή των φυσικών αγαθών και οδηγεί σε ικανοποιητική αντιπαράθεση εσόδων και κόστους και μπορεί να εφαρμόζεται με περιοδική ή διαρκή απογραφή των αποθεμάτων. Η μέθοδος αυτή απαιτεί εξατομικευμένη παρακολούθηση κάθε στοιχείου και για το λόγο αυτό εφαρμόζεται σπάνια στην πράξη. Χρησιμοποιείται κυρίως από τις επιχειρήσεις που τα αποθέματά τους παράγονται κατά παραγγελία των πελατών τους.

2.3.7. Μέθοδος του πρότυπου κόστους (standard cost)

Οι βιομηχανικές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν το πρότυπο κόστος (standard cost) για την λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων και για την αποτίμησή τους. Το πρότυπο κόστος αποτελεί ένα ιδεώδες ή προϋπολογιζόμενο κόστος απαλλαγμένο από τις απώλειες και τα έξοδα που οφείλονται σε

αναποτελεσματικότητα ή σε μη φυσιολογικές συνθήκες. Οι διαφορές μεταξύ πραγματικού και πρότυπου κόστους καταχωρούνται σε ιδιαίτερο λογαριασμό, ο οποίος αποτελεί όργανο ελέγχου της παραγωγικής διαδικασίας και της συναλλακτικής δραστηριότητας της επιχείρησης.

Το πρότυπο κόστος μπορεί να εφαρμόζεται για την παρακολούθηση των πρώτων υλών, των ημικατεργασμένων και των έτοιμων προϊόντων, τόσο ως προς την εισαγωγή όσο και ως προς την εξαγωγή αυτών από τις οικείες λογιστικές αποθήκες, οι οποίες μπορούν να τηρηθούν μόνο κατά ποσότητα αφού όλες οι εισαγωγές και εξαγωγές καταχωρούνται με την ίδια τιμή. Το πρότυπο κόστος έχει εσωτερική αξία για την επιχείρηση και δεν είναι δυνατόν να χρησιμοποιείται για την αποτίμηση των αποθεμάτων που γίνεται για την σύνταξη των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει ότι η μέθοδος αυτή εφαρμόζεται με την προϋπόθεση ότι οι αποκλίσεις που ενδεχόμενα θα προκύψουν ανάμεσα στο ιστορικό και πρότυπο κόστος θα κατανέμονται στα απώλητα (μένοντα) και στα πωλημένα αποθέματά τους. Το ποσό των αποκλίσεων που αναλογεί στα απώλητα ή μη αναλωμένα αποθέματα της απογραφής εμφανίζεται ιδιαίτερα, με ένα ποσό για κάθε κατηγορία αποθέματος που αντιστοιχεί στους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς της ομάδας 2 του Ε.Γ.Λ.Σ.⁴⁶.

2.4 Αλλαγή μεθόδου αποτίμησης των αποθεμάτων

Ο νόμος απόλυτα προσαρμοσμένος στο Ε.Γ.Λ.Σ., παρέχει στην επιχείρηση το δικαίωμα επιλογής μιας από τις μεθόδους αποτίμησης του κόστους παραγωγής των αποθεμάτων. Σύμφωνα με τη βασική λογιστική αρχή της συνέπειας, κάθε επιχείρηση υποχρεώνεται να εφαρμόζει πάγια, χωρίς μεταβολές από χρήση σε χρήση τις μεθόδους αποτίμησης ενώ αλλαγή της εφαρμοζόμενης μεθόδου δεν

⁴⁶ ΦΕΚ 283'Α,1980.

επιτρέπεται ⁴⁷. Κατ' εξαίρεση ο νόμος επιτρέπει στην επιχείρηση την αλλαγή της εφαρμοζόμενης μεθόδου, μόνο αν υπάρχει μεταβολή συνθηκών, ή άλλος σοβαρός λόγος, οπότε η αλλαγή της μεθόδου αναφέρεται και αιτιολογείται στο προσάρτημα μαζί με την επίδραση της αλλαγής αυτής στη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων χρήσης. Η φορολογική νομοθεσία επιτρέπει στην επιχείρηση επίσης τον προσδιορισμό της τιμής κτήσης και του ιστορικού κόστους παραγωγής με βάση οποιαδήποτε από τις αναγνωριζόμενες μεθόδους, με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο και αυτό για να μη γίνεται διαφοροποίηση των αποτελεσμάτων των χρήσεων.

Η βασική λογιστική αρχή της συνέπειας επιβάλλει στην επιχείρηση την υποχρέωση να εφαρμόζει με τρόπο σταθερό και αμετάβλητο τις μεθόδους που επέλεξε για την αποτίμηση των διάφορων κατηγοριών αποθεμάτων της και να μην αλλάζει τις μεθόδους αυτές από χρήση σε χρήση. Αν η βασική αυτή αρχή παραβλεπόταν στο κρίσιμο θέμα της αποτίμησης των αποθεμάτων, τότε η επιχείρηση θα είχε τη δυνατότητα να αυξομειώνει τα αποτελέσματα της, αλλάζοντας απλώς τις μεθόδους αποτίμησης των αποθεμάτων της. Η αρχή της συνέπειας δεν επιβάλλει στις επιχειρήσεις του ίδιου κλάδου να εφαρμόζουν όλες την ίδια μέθοδο αποτίμησης των αποθεμάτων, αλλά υποχρεώνει τη συγκεκριμένη επιχείρηση να μην αλλάζει τις μεθόδους αποτίμησης των αποθεμάτων στη διαδρομή των χρήσεων. Χάρη στην αρχή αυτήν ο χρήστης των οικονομικών καταστάσεων είναι σίγουρος ότι η επιχείρηση ακολούθησε τις ίδιες λογιστικές μεθόδους που χρησιμοποίησε την προηγούμενη χρήση και επομένως έχει τη δυνατότητα να κάνει διαχρονικές συγκρίσεις στα αποτελέσματα και στους ισολογισμούς της επιχείρησης. Βέβαια για τη βελτίωση της λειτουργικότητας της επιχείρησης ή για άλλους σπουδαίους λόγους επιτρέπεται, μετά από έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων (Ε.Λ.Β.), η αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής. Τέτοιοι λόγοι μπορεί να είναι η μεταβολή στο αντικείμενο των εργασιών της επιχείρησης, η έναρξη νέου κλάδου εργασιών, η αναδιοργάνωση στις λειτουργίες της επιχείρησης, η μηχανοργάνωση της επιχείρησης κ.α. Η

⁴⁷ Ν. 2190/1920.

έγκριση παρέχεται ύστερα από αίτηση που υποβάλλεται στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. πέντε (5) τουλάχιστον μήνες πριν από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3:

Αποτίμηση Αποθεμάτων με βάση τα Δ.Λ.Π.

3.1 Πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ2

Η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC) μέσω της International Accounting Standards Committee εκδίδει χάριν της λογιστικής τυποποίησης τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, τη διάδοση και εφαρμογή των οποίων έχουν αναλάβει οι επαγγελματικές οργανώσεις που συμμετέχουν στην IFAC. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ή Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης ((INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS —IFRS) είναι ένα σύνολο κανόνων και λογιστικών αρχών που διέπουν και καθορίζουν την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων και την αποτίμηση των λογιστικών μεγεθών των επιχειρήσεων με ενιαίο και ομοιόμορφο τρόπο.

Το αναθεωρημένο από το 1993 Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2⁴⁸ ασχολείται με τα αποθέματα και πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005, ενώ ενθαρρυνόταν η εφαρμογή του και νωρίτερα. Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων. Καθιερώνει τον βασικό κανόνα αποτιμώσεως των αποθεμάτων που ορίζει ότι: « τα αποθέματα πρέπει να αποτιμώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας». Ένα βασικό θέμα της λογιστικής των αποθεμάτων είναι το ποσό του κόστους που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο και μεταφέρεται σε νέο μέχρις ότου αναγνωριστούν τα σχετιζόμενα έσοδα. Το Πρότυπο αυτό παρέχει οδηγίες για τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους και την εν συνεχεία αναγνώρισή του ως δαπάνη, συμπεριλαμβανομένης οποιασδήποτε απομείωσης της λογιστικής αξίας μέχρι την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Επίσης παρέχει οδηγίες ως προς τους τύπους προσδιορισμού του κόστους που χρησιμοποιούνται για την κοστολόγηση των αποθεμάτων ⁴⁹.

⁴⁸ Στο εξής θα αναφέρεται ως ΔΛΠ2 χάριν συντομίας.

⁴⁹ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2002.

Το ΔΛΠ2 εφαρμόζεται σε όλα τα αποθέματα εκτός από:

- ❖ έργα υπό εκτέλεση που προκύπτουν σύμφωνα με συμβάσεις κατασκευής, συμπεριλαμβάνοντας άμεσα συνδεδεμένες συμβάσεις υπηρεσιών (σύμφωνα με το ΔΛΠ Συμβάσεις Κατασκευής),
- ❖ χρηματοοικονομικά μέσα
- ❖ βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που συνδέονται με γεωργική δραστηριότητα και γεωργική παραγωγή κατά τη στιγμή της συγκομιδής (σύμφωνα με το ΔΛΠ 41 Γεωργία).

Το Πρότυπο αυτό δεν εφαρμόζεται στην αποτίμηση αποθεμάτων που κατέχονται από:

- ❖ παραγωγούς γεωργικών και δασικών προϊόντων, γεωργικής παραγωγής μετά τη συγκομιδή και ορυκτών και ορυκτών προϊόντων, κατά την έκταση που αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, σύμφωνα με τις γενικά καθιερωμένες πρακτικές στους κλάδους αυτούς. Όταν τέτοια αποθέματα αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, οι μεταβολές στη λογιστική αξία αυτή αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημία κατά τη λογιστική περίοδο της μεταβολής.
- ❖ διαπραγματευτές-μεσολαβητές εμπορευμάτων που αποτιμούν τα αποθέματά τους στην εύλογη αξία απομειωμένη κατά τα άμεσα κόστη πώλησης. Όταν τέτοια αποθέματα αποτιμώνται στην εύλογη αξία μείον το κόστος πωλήσεων, οι μεταβολές στην εύλογη αξία αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημία κατά την περίοδο της μεταβολής.

Στην πρώτη περίπτωση μη εφαρμογής τα αποθέματα αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία σε ορισμένα στάδια της παραγωγής. Αυτό συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν γίνεται η συγκομιδή των αγροτικών εσοδειών ή η εξόρυξη των μεταλλευμάτων και η πώληση είναι εξασφαλισμένη μέσω προθεσμιακού συμβολαίου ή κρατικής εγγύησης ή όταν υπάρχει μια ενεργή αγορά και ο κίνδυνος να μην πωληθούν είναι αμελητέος. Αυτά τα αποθέματα εξαιρούνται μόνον από τις απαιτήσεις αυτού του Προτύπου που αφορούν στην αποτίμηση.

Οι διαπραγματευτές-μεσολαβητές είναι όσοι αγοράζουν ή πωλούν εμπορεύματα για άλλους ή για ίδιο λογαριασμό. Τα αποθέματα τους αποκτώνται κυρίως με σκοπό την πώληση στο άμεσο μέλλον και τη δημιουργία κερδών από διακυμάνσεις στην τιμή ή το περιθώριο κέρδους τους. Όταν τα αποθέματα αυτά αποτιμώνται στην εύλογη αξία απομειωμένη κατά τα άμεσα κόστη πώλησης, εξαιρούνται μόνον από τις απαιτήσεις αυτού του Προτύπου που αφορούν στην αποτίμηση.

3.2 Αποτίμηση αποθεμάτων

Το ΔΛΠ 2 ορίζει ότι τα αποθέματα θα αποτιμώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Συγκρίνει δηλαδή δύο μεγέθη, το κόστος κτήσεως και την καθαρή αξία ρευστοποίησης. Το κόστος κτήσεως των αποθεμάτων περιλαμβάνει όλες τις δαπάνες που αφορούν την αγορά του αποθέματος δηλαδή :

- ✓ Το κόστος αγοράς του (τιμή αγοράς, έξοδα που πραγματοποιούνται για να φέρουν το απόθεμα στην επιχείρησή και την επιβαρύνουν, τυχόν δασμοί και φόροι κλπ),
- ✓ Το κόστος μετατροπής του (άμεσα έξοδα που αφορούν την μεταποίηση του αλλά και σταθερά και μεταβλητά γενικά έξοδα παραγωγής).
- ✓ Λοιπές δαπάνες (π.χ. έξοδα σχεδιασμού προϊόντος).

Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η εκτιμώμενη τιμή πώλησης κατά τη συνήθη ροή των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, μείον το εκτιμώμενο κόστος ολοκλήρωσης και το εκτιμώμενο κόστος που είναι αναγκαίο για να πραγματοποιηθεί η πώληση. Εύλογη αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα ανταλλασσόταν ή μια υποχρέωση θα διακανονιζόταν μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με επίγνωση και με τη θέληση τους σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση ⁵⁰.

⁵⁰ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2002.

Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία αναφέρεται στο καθαρό ποσό που μία οντότητα αναμένει να εισπράξει από την πώληση αποθεμάτων κατά τη συνήθη ροή των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Η εύλογη αξία αντανακλά το ποσό για το οποίο τα ίδια αποθέματα θα μπορούσαν να ανταλλαγούν στην αγορά μεταξύ ενημερωμένων και πρόθυμων αγοραστών και πωλητών. Η πρώτη είναι αξία που είναι συγκεκριμένη για κάθε επιχείρηση, ενώ η δεύτερη δεν είναι. Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία των αποθεμάτων μπορεί να μην ισούται με την εύλογη αξία απομειωμένη κατά τα άμεσα κόστη πώλησης⁵¹.

Τα αποθέματα περιλαμβάνουν αγαθά που αγοράστηκαν και κρατούνται προς μεταπώληση όπως για παράδειγμα, εμπορεύματα που αγοράστηκαν από έναν έμπορο λιανικής και κατέχονται για μεταπώληση ή γη και άλλη ακίνητη περιουσία που κρατείται για μεταπώληση. Τα αποθέματα επίσης περιλαμβάνουν έτοιμα αγαθά που παράχθηκαν από την οντότητα ή παραγωγή σε εξέλιξη καθώς και ύλες και υλικά που αναμένεται να χρησιμοποιηθούν στην παραγωγική διαδικασία⁵². Στην περίπτωση του παρέχοντος υπηρεσίες, τα αποθέματα περιλαμβάνουν τα κόστη των υπηρεσιών, όπως περιγράφονται στην επόμενη παράγραφο, για τα οποία η οντότητα δεν έχει αναγνωρίσει τα σχετικά έσοδα.

3.2.1. Κόστος αποθεμάτων και τεχνικές μέτρησής του

Το κόστος των αποθεμάτων πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα κόστη αγοράς και μεταποίησης και τις άλλες δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για να φθάσουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση. Το **κόστος αγοράς** των αποθεμάτων περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, τους εισαγωγικούς δασμούς και άλλους φόρους, εκτός εκείνων που η οντότητα μπορεί στη συνέχεια να επανακτήσει από τις φορολογικές αρχές, καθώς και μεταφορικά, έξοδα παράδοσης

⁵¹ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2008.

⁵² <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7786>.

και άλλα έξοδα, άμεσα επιρριπτέα στην αγορά των ετοιμών αγαθών, υλικών και υπηρεσιών. Εμπορικές εκπτώσεις, μειώσεις τιμών και άλλα παρόμοια στοιχεία αφαιρούνται κατά τον προσδιορισμό του κόστους αγοράς.

Το **κόστος μεταποίησης** των αποθεμάτων περιλαμβάνει τις δαπάνες που σχετίζονται άμεσα με τις μονάδες παραγωγής, όπως είναι τα άμεσα εργατικά. Επίσης συμπεριλαμβάνει ένα συστηματικό επιμερισμό των σταθερών και μεταβλητών γενικών εξόδων παραγωγής, που πραγματοποιούνται κατά τη μετατροπή των υλών σε έτοιμα αγαθά. Σταθερά γενικά έξοδα παραγωγής είναι οι έμμεσες δαπάνες παραγωγής που παραμένουν σχετικά σταθερές, ανεξαρτήτως του όγκου παραγωγής, όπως είναι η απόσβεση και συντήρηση εργοστασιακών κτιρίων και εξοπλισμού, αλλά και το κόστος της διεύθυνσης και διοίκησης του εργοστασίου. Μεταβλητά γενικά έξοδα παραγωγής είναι οι έμμεσες δαπάνες παραγωγής που μεταβάλλονται άμεσα ή σχεδόν άμεσα, ανάλογα με τον όγκο της παραγωγής, όπως είναι οι έμμεσες ύλες και η έμμεση εργασία⁵³.

Γενικά Έξοδα Παραγωγής

Ο επιμερισμός των σταθερών γενικών εξόδων παραγωγής στο κόστος μεταποίησης βασίζεται στην κανονική δυναμικότητα των παραγωγικών εγκαταστάσεων. Κανονική δυναμικότητα είναι η αναμενόμενη να επιτευχθεί παραγωγή κατά μέσο όρο στη διάρκεια ενός αριθμού περιόδων ή εποχών υπό κανονικές συνθήκες, λαμβανομένων υπόψη των απωλειών δυναμικότητας λόγω της προγραμματισμένης συντήρησης. Το πραγματικό επίπεδο παραγωγής μπορεί να χρησιμοποιείται, αν αυτό προσεγγίζει την κανονική δυναμικότητα. Το ποσό των σταθερών γενικών εξόδων που επιμερίζεται σε κάθε παραγόμενη μονάδα δεν αυξάνεται ως συνέπεια χαμηλής παραγωγής ή πρόσκαιρης αδράνειας του εργοστασίου. Τα μη επιμεριζόμενα γενικά έξοδα αναγνωρίζονται ως δαπάνη στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται. Σε περιόδους ανώμαλα υψηλής παραγωγής, το ποσό των σταθερών γενικών εξόδων που επιρρίπτεται σε κάθε παραγωγική μονάδα μειώνεται, ούτως ώστε τα αποθέματα να μην αποτιμώνται πάνω από το κόστος. Τα

⁵³ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2008.

μεταβλητά έξοδα παραγωγής επιμερίζονται σε κάθε παραγόμενη μονάδα βάσει της πραγματικής χρήσης των παραγωγικών εγκαταστάσεων.

Μια παραγωγική διαδικασία μπορεί να καταλήγει σε ταυτόχρονη παραγωγή περισσότερων του ενός προϊόντων. Αυτό συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν παράγονται συμπαραγωγή προϊόντα ή όταν υπάρχει ένα κύριο προϊόν και ένα υποπροϊόν. Όταν το κόστος μετατροπής δεν μπορεί να εξατομικευτεί κατά προϊόν, επιμερίζεται μεταξύ των προϊόντων με έναν ορθολογικό και ομοιόμορφο τρόπο. Ο επιμερισμός μπορεί να βασίζεται, για παράδειγμα, στη σχετική αξία πωλήσεων κάθε προϊόντος είτε κατά το στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας όταν τα προϊόντα καθίστανται κατά είδος αναγνωρίσιμα, είτε κατά την ολοκλήρωση της παραγωγής. Τα περισσότερα υποπροϊόντα είναι επουσιώδη από τη φύση τους. Αν αυτό συμβαίνει, αποτιμώνται συχνά στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους και η αξία αυτή αφαιρείται από το κόστος του κύριου προϊόντος. Ως αποτέλεσμα, η λογιστική αξία του κύριου προϊόντος δεν είναι σημαντικά διαφορετική από το κόστος του.

Οι λοιπές δαπάνες συμπεριλαμβάνονται στο κόστος των αποθεμάτων μόνο στην έκταση που πραγματοποιούνται για να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάστασή τους. Για παράδειγμα, μπορεί να πρέπει να συμπεριληφθούν στο κόστος των αποθεμάτων μη παραγωγικά γενικά έξοδα ή κόστη σχεδιασμού προϊόντων για συγκεκριμένους πελάτες.

Παραδείγματα κόστους που δεν περιλαμβάνεται στο κόστος των αποθεμάτων, αλλά αναγνωρίζεται ως δαπάνη της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιείται, αποτελούν:

- υπερβολικά μεγάλη φύρα υλών, σπατάλη εργασίας ή άλλου παραγωγικών κόστους,
- κόστη αποθήκευσης, εκτός αν αυτά είναι αναγκαία στην παραγωγική διαδικασία πριν από ένα περαιτέρω στάδιο παραγωγής,
- γενικά έξοδα διοίκησης που δε συμβάλλουν στο να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση
- κόστος πώλησης.

Το ΔΛΠ 23 Κόστος Δανεισμού εξαιρείται περιορισμένες περιπτώσεις για τις οποίες τα κόστη δανεισμού περιλαμβάνονται στο κόστος αποθεμάτων. Μία οντότητα μπορεί να αγοράσει αποθέματα με προθεσμιακό διακανονισμό. Όταν η συμφωνία ουσιαστικά περιέχει ένα στοιχείο χρηματοδότησης, το στοιχείο αυτό, για παράδειγμα η διαφορά μεταξύ της τιμής αγοράς με τους κανονικούς όρους πίστωσης και του πραγματικά καταβληθέντος ποσού, αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκου για το διάστημα της χρηματοδότησης.

Κόστος Αποθεμάτων από Παροχή Υπηρεσιών

Στην έκταση που οι παρέχοντες υπηρεσίες έχουν αποθέματα, αυτά αποτιμώνται στο κόστος παραγωγής τους. Τα κόστη αυτά αποτελούνται κυρίως από την εργασία και τα λοιπά κόστη του άμεσα απασχολούμενου προσωπικού για την παροχή των υπηρεσιών, που συμπεριλαμβάνουν το επιβλέπον προσωπικό και τα αναλογούντα γενικά έξοδα. Η εργασία και τα λοιπά κόστη που σχετίζονται με τις πωλήσεις και το γενικό διοικητικό προσωπικό δεν περιλαμβάνονται στο κόστος αποθεμάτων, αλλά αναγνωρίζονται ως έξοδα στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται. Το κόστος αποθεμάτων ενός παρέχοντος υπηρεσίες δεν περιλαμβάνει τα περιθώρια κέρδους ή τα μη αναλογούντα γενικά έξοδα που συχνά συνυπολογίζονται στις τιμές των παρεχόντων υπηρεσιών που χρεώνονται.

Τέλος, σύμφωνα με το ΔΛΠ 41 Γεωργία, αποθέματα που συνθέτουν τη συγκομιδή γεωργικής παραγωγής από τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία μιας οντότητας, αποτιμώνται κατά την αρχική αναγνώριση στην εύλογη αξία τους μείον τα εκτιμώμενα κόστη σημείου πώλησης κατά τη στιγμή της συγκομιδής. Αυτό είναι το κόστος των αποθεμάτων κατά την ημερομηνία εκείνη για την εφαρμογή του παρόντος Προτύπου.

Αρκετές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν μεθόδους και τεχνικές για την μέτρηση του κόστους. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δέχονται ως τεχνικές μέτρησης του κόστους την μέθοδο του προτύπου κόστους αλλά και την μέθοδο των τιμών

λιανικής πώλησης⁵⁴. Οι μέθοδοι αυτές χρησιμοποιούνται υπό την προϋπόθεση ότι τα αποτελέσματα που προκύπτουν από αυτές προσεγγίζουν το πραγματικό κόστος. Το πρότυπο κόστος λαμβάνει υπόψη τα κανονικά επίπεδα υλών και υλικών, εργασίας, αποδοτικότητας και αξιοποίησης της δυναμικότητας. Το κόστος αυτό επανεξετάζεται κατά τακτικά διαστήματα και, αν είναι αναγκαίο, αναθεωρείται υπό το φως των τρεχουσών συνθηκών.

Η μέθοδος της λιανικής πώλησης χρησιμοποιείται συχνά στον κλάδο λιανικής για την αποτίμηση αποθεμάτων μεγάλου αριθμού ταχέως μεταβαλλόμενων ειδών, τα οποία έχουν παρόμοια περιθώρια κέρδους και για τα οποία δεν είναι πρακτικά δυνατό να χρησιμοποιηθούν άλλες κοστολογικές μέθοδοι. Το κόστος του αποθέματος προσδιορίζεται με μείωση της αξίας πώλησής του αποθέματος κατά το αρμόζον ποσοστό μικτού περιθωρίου κέρδους. Το ποσοστό που χρησιμοποιείται λαμβάνει υπόψη και το απόθεμα που έχει υποτιμηθεί σε επίπεδο χαμηλότερο της αρχικής τιμής πωλήσεώς του. Για κάθε τμήμα λιανικής χρησιμοποιείται συχνά ένα μέσο ποσοστό.

3.2.2. Προσδιορισμός κόστους αποθεμάτων που δεν αντικαθίστανται με κανονική ροή

Το κόστος αποθεμάτων των ειδών που δεν αντικαθίστανται με μία κανονική ροή, καθώς και των αγαθών ή υπηρεσιών που παράγονται και προορίζονται για ειδικούς σκοπούς, θα καθορίζεται με την εξατομίκευση του μεμονωμένου κόστους κάθε είδους.

Συγκεκριμένο κόστος σημαίνει ότι συγκεκριμένα κόστη αποδίδονται σε εξατομικευμένα είδη του αποθέματος. Αυτός είναι ο κατάλληλος χειρισμός για τα είδη που προορίζονται για έναν ειδικό σκοπό, ανεξάρτητα αν έχουν αγοραστεί ή παραχθεί. Όμως, το εξατομικευμένο κόστος είναι ακατάλληλο, όταν υπάρχει

⁵⁴ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2008.

μεγάλος αριθμός ειδών του αποθέματος τα οποία αντικαθίστανται με μία κανονική ροή. Υπό τέτοιες συνθήκες, η μέθοδος της επιλογής των ειδών που παραμένουν ως απόθεμα, θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί ώστε να επιτευχθούν προκαθορισμένες επιδράσεις επί του κέρδους ή της ζημίας (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2008).

3.2.3. Μέθοδοι προσδιορισμού κόστους αποθεμάτων που αντικαθίστανται με κανονική ροή

Το κόστος των αποθεμάτων, εκτός της προηγούμενης παραγράφου, προσδιορίζεται με τη χρήση της μεθόδου πρώτης εισαγωγής πρώτη εξαγωγής (Π.Ε.Π.Ε. ή F.I.F.O) ή του σταθμισμένου μέσου κόστους. Μία οντότητα πρέπει να χρησιμοποιεί τον ίδιο τύπο προσδιορισμού του κόστους για όλα τα αποθέματα που έχουν την ίδια φύση και χρήση από την οντότητα. Διαφορετικοί τύποι προσδιορισμού του κόστους μπορεί να δικαιολογηθούν για αποθέματα με διαφορετική φύση ή χρήση. Για παράδειγμα, η χρήση αποθεμάτων που χρησιμοποιούνται σε έναν επιχειρηματικό λειτουργικό τομέα μπορεί να διαφέρει από τη χρήση των ίδιων αποθεμάτων σε άλλον επιχειρηματικό λειτουργικό τομέα. Ωστόσο, μία διαφορά στη γεωγραφική θέση των αποθεμάτων ή στους αντίστοιχους φορολογικούς κανονισμούς, από μόνη της, δεν είναι επαρκής για να δικαιολογήσει τη χρήση διαφορετικών τύπων προσδιορισμού του κόστους⁵⁵.

Η μέθοδος F.I.F.O. προϋποθέτει ότι τα είδη αποθεμάτων που αγοράστηκαν η παράχθηκαν πρώτα, πωλούνται και πρώτα και συνεπώς τα μένοντα στο απόθεμα κατά το τέλος της περιόδου είναι τα πλέον πρόσφατα αγορασθέντα ή παραχθέντα. Με τον τύπο του μέσου σταθμισμένου κόστους, το κόστος κάθε είδους προσδιορίζεται από το μέσο σταθμισμένο κόστος παρόμοιων ειδών στην αρχή της περιόδου και το κόστος των παρόμοιων ειδών που αγοράστηκαν ή παρήχθησαν κατά τη διάρκεια της περιόδου. Ο μέσος όρος μπορεί να υπολογισθεί σε περιοδική

⁵⁵ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2008.

βάση ή καθώς κάθε πρόσθετη εισαγωγή παραλαμβάνεται, ανάλογα με τις συνθήκες της οντότητας.

Καθαρή Ρευστοποιήσιμη Αξία

Το κόστος των αποθεμάτων μπορεί να μην είναι ανακτήσιμο, αν αυτά έχουν υποστεί φθορά, αν έχουν καταστεί ολικά ή μερικά άχρηστα ή αν οι τιμές πώλησής τους έχουν μειωθεί. Το κόστος αποθεμάτων μπορεί επίσης να μην είναι ανακτήσιμο, αν οι προβλεπόμενες δαπάνες ολοκλήρωσης ή πώλησής τους έχουν αυξηθεί. Η πρακτική της υποτίμησης των αποθεμάτων κάτω του κόστους, στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, είναι συνεπής με την άποψη ότι, τα περιουσιακά στοιχεία δεν πρέπει να αναγνωρίζονται με ποσά μεγαλύτερα από τα αναμενόμενα να πραγματοποιηθούν από την πώληση ή τη χρήση τους.

Τα αποθέματα υποτιμώνται συνήθως στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και είδος. Σε μερικές περιπτώσεις, όμως, μπορεί να αρμόζει να ομαδοποιούνται όμοια ή συγγενή είδη. Αυτό μπορεί να συμβεί με είδη αποθέματος που αφορούν στην ίδια παραγωγική γραμμή, έχουν όμοιους σκοπούς ή τελικές χρήσεις, παράγονται και διατίθενται σε αγορά της ίδιας γεωγραφικής περιοχής και δεν μπορεί πρακτικά να αποτιμηθούν ξεχωριστά από άλλα είδη αυτής της παραγωγικής γραμμής. Δεν είναι κατάλληλη η υποτίμηση των αποθεμάτων με βάση τη γενική ταξινόμησή τους, όπως, για παράδειγμα, έτοιμα προϊόντα ή όλα τα αποθέματα ενός ιδιαίτερου επιχειρηματικού ή γεωγραφικού λειτουργικού τομέα. Οι παρέχοντες υπηρεσίες γενικά συγκεντρώνουν τα κόστη κατά υπηρεσία την οποία θα χρεώσουν με ξεχωριστή τιμή πώλησης. Συνεπώς, κάθε τέτοια υπηρεσία θεωρείται ως ένα ξεχωριστό είδος.

Οι εκτιμήσεις της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας βασίζονται στην περισσότερο αξιόπιστη ένδειξη που υπάρχει κατά το χρόνο που γίνονται οι εκτιμήσεις, ως προς το ποσό στο οποίο αναμένεται να αποφέρουν τα αποθέματα. Αυτές οι εκτιμήσεις λαμβάνουν υπόψη τις διακυμάνσεις της τιμής ή του κόστους, που άμεσα σχετίζονται με γεγονότα τα οποία συμβαίνουν μετά το τέλος της περιόδου και στην έκταση που τα γεγονότα αυτά επιβεβαιώνουν τις υπάρχουσες στο τέλος της περιόδου συνθήκες.

Οι εκτιμήσεις της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας επίσης λαμβάνουν υπόψη το σκοπό για τον οποίο τηρούνται τα αποθέματα. Για παράδειγμα, η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία της ποσότητας του αποθέματος που τηρείται για να καλύψει βέβαιες συμβάσεις πωλήσεων αγαθών ή υπηρεσιών, βασίζεται στη συμβατική τιμή. Αν οι συμβάσεις πωλήσεων καλύπτουν μικρότερες ποσότητες από αυτές των αποθεμάτων που τηρούνται, η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία της επί πλέον ποσότητας βασίζεται στις γενικές τιμές πώλησης. Προβλέψεις μπορεί να ανακλύσουν από βέβαιες συμβάσεις πωλήσεων για ποσότητες που υπερβαίνουν τα υπάρχοντα αποθέματα ή από βέβαιες συμβάσεις αγοράς.

Οι ύλες και λοιπά υλικά, που κρατούνται για χρήση στην παραγωγή αποθεμάτων, δεν υποτιμώνται κάτω του κόστους, αν τα έτοιμα προϊόντα στα οποία θα ενσωματωθούν αναμένεται να πωληθούν στο κόστος ή πάνω από αυτό. Όμως, όταν μια κάμψη της τιμής των υλών παρέχει ένδειξη ότι το κόστος των ετοιμών προϊόντων υπερβαίνει την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε τα αποθέματα υλών υποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Σε τέτοιες περιπτώσεις, το κόστος αντικατάστασης των υλών μπορεί να αποτελεί το καλύτερο διαθέσιμο μέσο αποτίμησης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους.

Μια νέα εκτίμηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας γίνεται σε κάθε μεταγενέστερη περίοδο. Όταν παύουν να υφίστανται οι συνθήκες που προηγουμένως προκάλεσαν την υποτίμηση των αποθεμάτων κάτω του κόστους ή όταν υπάρχουν σαφείς ενδείξεις μιας αύξησης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας λόγω διαφοροποιημένων οικονομικών συνθηκών, το ποσό της υποτίμησης αντिलογίζεται (ο αντιλογισμός περιορίζεται στο ποσό της αρχικής υποτίμησης) ώστε η νέα λογιστική αξία να είναι η χαμηλότερη μεταξύ του κόστους και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Αυτό συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν ένα είδος αποθέματος, που αναγνωρίζεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, επειδή η τιμή

πώλησής του έχει μειωθεί, εξακολουθεί να κατέχεται σε μεταγενέστερη περίοδο και η τιμή πώλησής του έχει αυξηθεί⁵⁶.

3.3 Λογιστική καταχώρηση και οικονομικές καταστάσεις

Όταν πωλούνται αποθέματα, η λογιστική αξία τους πρέπει να αναγνωρίζεται ως δαπάνη της περιόδου κατά την οποία αναγνωρίστηκε το σχετικό έσοδο. Τα ποσά κάθε υποτίμησης των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και όλες οι ζημίες των αποθεμάτων πρέπει να αναγνωρίζονται στις δαπάνες της περιόδου κατά την οποία προέκυψε η υποτίμηση ή η ζημία. Το ποσό κάθε αντιλογισμού της υποτίμησης των αποθεμάτων, που προκύπτει από μια αύξηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, πρέπει να αναγνωρίζεται σε μείωση του ποσού της υποτίμησης των αποθεμάτων που βάρυνε τις δαπάνες, κατά την περίοδο στην οποία γίνεται ο αντιλογισμός. Μερικά αποθέματα μπορεί να κατανέμονται σε άλλους λογαριασμούς ενεργητικού, για παράδειγμα, αποθέματα που χρησιμοποιούνται σε ιδιοκατασκευαζόμενες ενσώματες ακινητοποιήσεις. Τα αποθέματα που επιμερίζονται σε άλλο περιουσιακό στοιχείο με αυτό τον τρόπο, αναγνωρίζονται ως δαπάνη κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής αυτού του περιουσιακού στοιχείου⁵⁷.

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρέχουν πληροφόρηση για:

- τις λογιστικές πολιτικές που υιοθετήθηκαν για την αποτίμηση των αποθεμάτων, συμπεριλαμβανομένου του τύπου προσδιορισμού του κόστους που χρησιμοποιήθηκε,
- τη συνολική λογιστική αξία των αποθεμάτων και τη λογιστική αξία ανά κατηγορία αποθεμάτων, όπως προσιδιάζει στην οντότητα,

⁵⁶ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2008.

⁵⁷ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2008.

- τη λογιστική αξία των αποθεμάτων που τηρούνται στην εύλογη αξία απομειωμένη κατά τα άμεση κόστη πώλησης,
- την ποσότητα αποθεμάτων που αναγνωρίστηκε ως δαπάνη κατά τη διάρκεια της περιόδου,
- το ποσό κάθε υποτίμησης αποθεμάτων που αναγνωρίστηκε ως δαπάνη της περιόδου, σύμφωνα με την ανωτέρω περιγραφή,
- το ποσό κάθε αντιλογισμού οποιασδήποτε υποτίμησης αναγνωρίστηκε ως μείωση του ποσού των αποθεμάτων που αναγνωρίστηκε ως δαπάνη της περιόδου,
- οι συνθήκες ή τα γεγονότα που οδήγησαν στον αντιλογισμό της υποτίμησης των αποθεμάτων και,
- τη λογιστική αξία των αποθεμάτων που έχουν ενεχυριαστεί προς εξασφάλιση υποχρεώσεων.

Πληροφορίες για τη λογιστική αξία των διαφόρων ομαδοποιήσεων των αποθεμάτων και την έκταση των μεταβολών σε αυτά τα περιουσιακά στοιχεία, είναι χρήσιμες για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Συνήθεις ομαδοποιήσεις αποθεμάτων είναι τα εμπορεύματα, τα υλικά παραγωγής, οι πρώτες ύλες, η παραγωγή σε εξέλιξη και τα έτοιμα προϊόντα. Τα αποθέματα του παρέχοντος υπηρεσίες μπορεί να περιγραφούν ως εργασίες σε εξέλιξη. Το ποσό των αποθεμάτων που αναγνωρίζεται ως δαπάνη κατά τη διάρκεια της περιόδου, το οποίο συχνά αποκαλείται κόστος πωληθέντων, περιλαμβάνει τα κόστη που είχαν προηγουμένως συμπεριληφθεί στην αποτίμηση των αποθεμάτων που έχουν πλέον πωληθεί και μη επιμερισθέντα γενικά έξοδα παραγωγής καθώς και ασυνήθιστα ποσά που αφορούν κόστη παραγωγής αποθεμάτων. Οι ειδικότερες συνθήκες της οντότητας μπορεί επίσης να δικαιολογούν τον συνυπολογισμό άλλων ποσών, όπως το κόστος διάθεσης.

Κάποιες οντότητες υιοθετούν μία μορφή παρουσίασης για τα κέρδη ή τις ζημίες που έχει ως αποτέλεσμα τη γνωστοποίηση ποσών εκτός του κόστους αποθεμάτων που αναγνωρίστηκαν ως δαπάνες κατά τη διάρκεια της περιόδου. Με τη μορφή αυτή, η οντότητα παρουσιάζει μία ανάλυση των δαπανών με βάση μία ταξινόμηση που βασίζεται στη φύση των δαπανών. Σε αυτήν την περίπτωση, η οντότητα γνωστοποιεί τα κόστη που αναγνωρίστηκαν ως δαπάνες για πρώτες ύλες και

αναλώσιμα υλικά, εργατικό κόστος και άλλα κόστη, με το ποσό της καθαρής μεταβολής στα αποθέματα για την περίοδο.

Αλλαγή μεθόδου αποτίμησης αποθεμάτων

Η μεταβολή της μεθόδου αποτίμησης των αποθεμάτων αποτελεί μεταβολή λογιστικής μεθόδου και, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8 «Καθαρό κέρδος ή ζημιά χρήσης, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους», μεταβολή στις λογιστικές μεθόδους πρέπει να γίνεται μόνο όταν αυτό απαιτείται από το νόμο ή από όργανο θέσπισης Λογιστικών Προτύπων, ή εφόσον η μεταβολή θα καταλήξει σε μία ορθότερη παρουσίαση των γεγονότων ή των συναλλαγών στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης. Στις δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να αναφερθεί η αλλαγή της μεθόδου και η επίπτωση της αλλαγής στο προ των φόρων αποτέλεσμα της χρήσης⁵⁸.

⁵⁸ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2002.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4:

***Αποκλίσεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων από τις
Ρυθμίσεις του ΔΛΠ2***

4.1 Κατευθυντήριες γραμμές του Δ.Λ.Π.2.

Ανακεφαλαιώνοντας την ανάλυση του προηγούμενου κεφαλαίου, το ΔΛΠ 2 έχει ως σκοπό να καθορίσει το πλαίσιο παρουσίασης, αναγνώρισης και αποτίμησης των αποθεμάτων στις οικονομικές καταστάσεις μίας επιχείρησης. Παράλληλα, παρέχει κατευθύνσεις για τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους, την εν συνεχεία αναγνώρισή του ως έξοδο στα αποτελέσματα της χρήσης, καθώς και την πιθανή αποτίμηση των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους. Επίσης, το ΔΛΠ 2 καθορίζει και τις πληροφορίες που αφορούν τα αποθέματα και θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 2, τα αποθέματα αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία, μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους. Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η υπολογιζόμενη τιμή πώλησεως κατά την συνήθη πορεία της επιχείρησης, μειωμένη με το υπολογιζόμενο κόστος ολοκλήρωσης της παραγωγής και της πώλησής τους. Το κόστος των αποθεμάτων πρέπει να περιλαμβάνει όλες τις δαπάνες αγοράς, το κόστος μετατροπής και τις άλλες δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για να φτάσουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση. Το κόστος των αποθεμάτων προσδιορίζεται με βάση τις μεθόδους FIFO ή μέσου σταθμικού κόστους, εκτός των αποθεμάτων που δεν αντικαθίστανται με μία κανονική ροή ή που παράγονται και διαχωρίζονται για ειδικούς σκοπούς, στα οποία χρησιμοποιείται η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους⁵⁹.

Η πιθανότητα-δυνατότητα της υποτίμησης των αποθεμάτων κάτω του κόστους στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, παρέχεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες το κόστος ενός αποθέματος μπορεί να μην είναι ανακτήσιμο. Αυτό συμβαίνει στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- το απόθεμα έχει υποστεί ζημιά, που το καθιστά ολικά ή μερικά άχρηστο (π.χ. πυρκαγιά)

⁵⁹ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2008.

- οι τιμές πώλησης του έχουν μειωθεί (π.χ. λόγω εποχικότητας)
- οι προβλεπόμενες δαπάνες ολοκλήρωσης ή πώλησης του έχουν αυξηθεί.

Δεν υποτιμώνται όμως κάτω του κόστους οι πρώτες ύλες και τα υλικά που διατηρούνται για χρήση στην παραγωγή αποθεμάτων, αν τα προϊόντα στα οποία θα ενσωματωθούν αναμένεται να πωληθούν στο κόστος ή πάνω από αυτό. Για παράδειγμα αν δεν έχουν αλλάξει οι τεχνικές προδιαγραφές κατασκευής για κάποιο προϊόν, οι πρώτες ύλες που χρησιμοποιούνται για την κατασκευή του παραμένουν χρήσιμες για την παραγωγική διαδικασία και κατά συνέπεια δεν μπορούν να υποτιμηθούν κάτω του κόστους.

Επίσης, σύμφωνα με το ΔΛΠ 2, στις οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να γνωστοποιούνται:

- ✓ Η λογιστική μέθοδος αποτίμησης των αποθεμάτων και προσδιορισμού του κόστους αυτών.
- ✓ Η συνολική λογιστική αξία των αποθεμάτων και η λογιστική αξία ανά κατηγορία αποθεμάτων, σύμφωνα με τις ανάγκες της επιχείρησης.
- ✓ Η λογιστική αξία των αποθεμάτων που αποτιμήθηκαν στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.
- ✓ Το ποσό ανάκτησης της υποτιμημένης αξίας των αποθεμάτων που καταχωρήθηκε ως έσοδο στην παρούσα χρήση καθώς και οι συνθήκες που οδήγησαν στην ανάκτηση αυτή.
- ✓ Η λογιστική αξία των αποθεμάτων τα οποία έχουν ενεχυριασθεί για εξασφάλιση υποχρεώσεων.
- ✓ Η αξία της υποτίμησης των αποθεμάτων η οποία καταχωρήθηκε στα έξοδα της χρήσεως.

Τέλος, το ΔΛΠ 2 επιτρέπει την χρησιμοποίηση διαφορετικών μεθόδων προσδιορισμού του κόστους των αποθεμάτων για αποθέματα (ή κατηγορίες αποθεμάτων) τα οποία διαφέρουν μεταξύ τους⁶⁰.

⁶⁰ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2008.

4.2 Διαφορές ΔΛΠ 2 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Σύμφωνα με τον Ν. 2190/1920 της Ελληνικής Νομοθεσίας τα αποθέματα αποτιμούνται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσεως (για αγοραζόμενα) ή κόστους παραγωγής τους (για ιδιοπαραγόμενα), της τρέχουσας τιμής τους και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους κατά την ημέρα κλεισίματος του Ισολογισμού.

Υπάρχουν διάφοροι επιτρεπτοί τρόποι για τον υπολογισμό του κόστους κτήσεως των αποθεμάτων όπως: μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους, μέθοδος των διαδοχικών υπολοίπων (ή κυκλοφοριακού μέσου όρου), FIFO, LIFO, μέθοδος του βασικού αποθέματος, η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους και η μέθοδος του πρότυπου κόστους. Η μέθοδος η οποία επιλέγεται θα πρέπει να ακολουθείται πάγια και αλλαγή της επιτρέπεται μόνο αν υπάρχει μεταβολή συνθηκών ή άλλος σοβαρός λόγος. Οι γνωστοποιήσεις, οι οποίες πρέπει να γίνουν στο προσάρτημα είναι η ακολουθούμενη μέθοδος προσδιορισμού του κόστους, η αλλαγή της μεθόδου (εάν υπάρξει) και αιτιολόγηση των συνθηκών αυτής, καθώς και η επίδραση της αλλαγής αυτής στα αποτελέσματα της χρήσεως.

Κόστος κτήσης

Σχετικά με το κόστος κτήσης στο ΔΛΠ 2 αναφέρεται πως εάν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του ΔΛΠ 23, τότε το κόστος κτήσης των αποθεμάτων μπορεί να επιβαρυνθεί με τόκους δανείων, συναλλαγματικές διαφορές δανείων και διαφορές πιστώσεων (διαφορά μεταξύ της τιμής αγοράς με βάση τα συνήθη πιστωτικά όρια και του πραγματικά καταβληθέντος ποσού), ενώ κατά τα ΕΛΠ οι δαπάνες αυτές δεν κοστολογούνται.

Μέθοδος προσδιορισμού τιμής κτήσης

Όσον αφορά την κοστολόγηση και τις μεθόδους προσδιορισμού της τιμής κτήσης, το ΔΛΠ 2 αναφέρει ότι το κόστος των αποθεμάτων που αντικαθίστανται με μια κανονική ροή προσδιορίζεται μόνο με τις μεθόδους FIFO ή Μέσου Σταθμικού

κόστους, ενώ σύμφωνα με την Ελληνική νομοθεσία είναι δυνατόν να υπολογιστεί και με άλλες μεθόδους (π.χ. LIFO).

Αποτίμηση αποθεμάτων

Για την αποτίμηση των αποθεμάτων το ΔΛΠ 2 αναφέρει ότι τα αποθέματα αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής αξίας ρευστοποίησης και δεν χρησιμοποιείται η κατά την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού τρέχουσα τιμή. Αντιθέτως, η Ελληνική νομοθεσία προβλέπει την αποτίμηση των αποθεμάτων στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσης και τρέχουσας και μόνο εάν η τρέχουσα είναι χαμηλότερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, η αποτίμηση γίνεται στην αξία ρευστοποίησης. Επιπλέον, τα μεγάλου αριθμού και μεγάλης ταχύτητας κυκλοφορίας αποθέματα είναι δυνατόν να αποτιμώνται με τη μέθοδο των «Λιανικών Πωλήσεων», κάτι που με τα ΕΛΠ δεν επιτρέπεται. Επίσης, σε μερικές περιπτώσεις το ΔΛΠ 2 επιτρέπει την συνολική αποτίμηση ομαδοποιημένων όμοιων ή συγγενών ειδών, ενώ τα ΕΛΠ απαιτούν σε κάθε περίπτωση να εφαρμόζεται ο κανόνας της κατ' είδος χαμηλότερης τιμής και δεν επιτρέπεται η ομαδοποίηση ειδών. Ακόμη, ενώ με το ΔΛΠ 2 παρέχεται η δυνατότητα της χρησιμοποίησης διαφορετικών μεθόδων αποτίμησης των αποθεμάτων, τα ΕΛΠ δεν παρέχουν τέτοια δυνατότητα ⁶¹.

Υποτίμηση αποθεμάτων

Επί υποτίμησης αποθεμάτων κάτω του κόστους κτήσης αυτών, το ΔΛΠ 2 ορίζει ότι η διαφορά υποτίμησης βαρύνει το κόστος των πωληθέντων και σε περίπτωση μεταγενέστερης αύξησης της αξίας ρευστοποίησης των υποτιμημένων αποθεμάτων, η διαφορά υποτίμησης αντिलογίζεται και το αποτέλεσμα από την πώλησή τους προσδιορίζεται από τη διαφορά: τιμή πώλησης – αρχικό κόστος κτήσης. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, επί υποτίμησης αποθεμάτων, η αξία αποτίμησης συνιστά εφεξής το κόστος κτήσης και δεν αντिलογίζεται η μείωση της αξίας του

⁶¹ Σακέλλη Εμμ., 2002.

αποθέματος σε περίπτωση μεταγενέστερης υπερτίμησης του υποτιμημένου αποθέματος⁶².

Λόγω των διαφορών μεταξύ του ΔΛΠ 2 και της Ελληνικής Νομοθεσίας υπάρχει ο κίνδυνος να εμφανίζεται το κόστος κτήσης των αποθεμάτων υψηλότερο ή χαμηλότερο από το πραγματικό και τα αποτελέσματα της χρήσεως αντίστοιχα χαμηλότερα ή υψηλότερα, όπως αναλύεται στη συνέχεια.

4.3 Επίδραση της αποτίμησης αποθεμάτων στις οικονομικές καταστάσεις

Με το Νόμο 2992/2002 "Μέτρα για την ενίσχυση της κεφαλαιαγοράς και την ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας κι άλλες διατάξεις", καθιερώθηκε η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και στην Ελλάδα. Με το άρθρο 1 του εν λόγω νόμου τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εφαρμόζονται στη χώρα μας κατά την κατάρτιση των δημοσιευόμενων οικονομικών καταστάσεων οι οποίες περιλαμβάνουν:

- Ισολογισμό
- Κατάσταση Αποτελεσμάτων
- Κατάσταση Μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων
- Κατάσταση ταμιακών ροών
- Σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων, υποχρεωτικά από τις Ανώνυμες Εταιρίες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών και προαιρετικά από τις λοιπές επιχειρήσεις που έχουν τη μορφή Ανωνύμου Εταιρίας και επιλέγουν τους τακτικούς κατά νόμο ελεγκτές τους από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών - Λογιστών.

Στις οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνονται τόσο οι ατομικές οικονομικές καταστάσεις των «μητρικών» εταιριών όσο και οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις των Ομίλων εταιριών που συντάσσονται με ευθύνη των «μητρικών» εταιριών των Ομίλων αυτών.

⁶² Σακέλλη Εμμ., 2002.

Η λογιστική αξία των αποθεμάτων καταχωρείται στα έξοδα της χρήσεως, στην οποία καταχωρήθηκε το έσοδο από την πώληση αυτών. Τα ποσά της υποτίμησης των αποθεμάτων καταχωρούνται στα έξοδα της χρήσεως που προέκυψε η υποτίμηση. Μια αναστροφή της υποτίμησης καταχωρείται στα αποτελέσματα κατά την χρήση στη οποία συνέβη. Επομένως, η πρακτική της υποτίμησης των αποθεμάτων ακολουθεί την άποψη ότι τα περιουσιακά στοιχεία δεν πρέπει να καταχωρούνται με επιπλέον ποσά από αυτά που αναμένεται να πραγματοποιηθούν από την πώληση ή την χρήση τους ⁶³.

Από τη στιγμή λοιπόν που έχει γίνει αποτίμηση των αποθεμάτων, με ή χωρίς υποτίμησή τους, φτάνουμε στο σημείο του υπολογισμού του κόστους πωληθέντων με βάση τον τύπο :

$$\text{Απόθεμα Αρχής} + \text{Αγορές} - \text{Απόθεμα Τέλους} = \text{Κόστος Πωληθέντων}$$

Άρα η αποτίμηση των αποθεμάτων επηρεάζει το Κόστος Πωληθέντων και συνδέεται με αυτό με αντιστρόφως ανάλογη σχέση. Αυτό σημαίνει ότι μια επιχείρηση, η οποία παρουσιάζει τα Αποθέματα Τέλους υποτιμημένα εμφανίζει υψηλό Κόστος Πωληθέντων. Αποτέλεσμα του υψηλού κόστους πωληθέντων είναι ότι τα Μεικτά Κέρδη της επιχείρησης εμφανίζονται μειωμένα, από τη στιγμή που τα Μεικτά Κέρδη προκύπτουν αφαιρώντας από τις Πωλήσεις του έτους το Κόστος Πωληθέντων. Χαμηλό επίπεδο Μεικτών Κερδών επιφέρει όπως είναι αναμενόμενο χαμηλότερο ύψος φορολογίας της επιχείρησης. Με λίγα λόγια η αποτίμηση των αποθεμάτων επηρεάζει την γενικότερη εικόνα μιας επιχείρησης, δηλαδή τον Ισολογισμό της. Επίσης, επηρεάζονται και τα Αποτελέσματα Χρήσεως διότι όπως προαναφέρθηκε τα ποσά της υποτίμησης των αποθεμάτων καταχωρούνται στα έξοδα της χρήσεως μέσα στην οποία πραγματοποιήθηκε η υποτίμηση.

⁶³ Σακέλλη Εμμ., 2002.

Η σημασία λοιπόν της αποτίμησης των αποθεμάτων είναι μεγάλη, από τη στιγμή που επηρεάζουν δύο σημαντικές οικονομικές καταστάσεις όπως είναι ο Ισολογισμός και τα Αποτελέσματα Χρήσεως και οι οποίες προορίζονται για διαφορετικούς σκοπούς, Στον Ισολογισμό τα αποθέματα περιλαμβάνονται μαζί με τα άλλα κυκλοφορούντα στοιχεία του ενεργητικού και αποτελούν ένα μέτρο αξιολόγησης της ρευστότητας της επιχείρησης. Μέσω του δείκτη αυτού λοιπόν ***Κυκλοφορούν Ενεργητικό / Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις*** παρουσιάζεται η ικανότητάς της επιχείρησης να αντιμετωπίζει τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της. Από την άλλη στα Αποτελέσματα Χρήσεως, η τιμή στην οποία αποτιμώνται τα αποθέματα παρέχει την δυνατότητα σύγκρισης των εσόδων με το Κόστος Πωληθέντων ⁶⁴.

⁶⁴ Γκίνογλου Δ. κ.α., 2005.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 :

Αποτελέσματα

5.1 Μεθοδολογία της έρευνας

Η παρούσα έρευνα πραγματοποιήθηκε κατά το διάστημα 01 Μαρτίου έως 30 Απριλίου 2012. Όπως υποδηλώνει και ο τίτλος της, κύριος σκοπός της ήταν η εξέταση των μεθόδων αποτίμησης αποθεμάτων που εφαρμόζουν διάφορες επιχειρήσεις. Πιο συγκεκριμένα, οι επιμέρους στόχοι ήταν:

- Να καταγραφούν οι διαφορετικές μέθοδοι χειρισμού και απογραφής αποθεμάτων των ελληνικών επιχειρήσεων.
- Να διερευνηθεί η εναρμόνιση των επιχειρήσεων αυτών με το ΔΛΠ2 ως προς τον υπολογισμό του ιστορικού κόστους και την αποτίμηση των αποθεμάτων.

Είδος-Δείγμα έρευνας

Η έρευνα που διεξήχθη είναι περιγραφική αφού, σύμφωνα με τον στόχο, αποσκοπεί στην απεικόνιση των διαφορετικών μεθόδων χειρισμού και αποτίμησης των αποθεμάτων και τη βελτίωση της γνώσης στο θέμα. Η διεξαγωγή ποιοτικής έρευνας κρίθηκε απαραίτητη για τους εκπαιδευτικούς σκοπούς της παρούσας εργασίας, αλλά και για να είμαστε σε θέση να συσχετίσουμε τις ιδιαιτερότητες κάθε επιχείρησης με τα αποτελέσματα. Η έρευνα πραγματοποιήθηκε σε δείγμα πέντε επιχειρήσεων, επιλεγμένων με βάση τα χαρακτηριστικά τους. Απαραίτητες προϋποθέσεις ήταν να λειτουργούν τμήματα αγορών, αποθήκης και οικονομικής διεύθυνσης ώστε να καλύπτουν τους αντίστοιχους στόχους της προσπάθειας. Υπεύθυνοι για τις απαντήσεις ήταν οι προϊστάμενοι λογιστηρίου ή οι οικονομικοί διευθυντές, μετά από δική τους επιλογή ⁶⁵.

Συλλογή των στοιχείων

Η συγκέντρωση των στοιχείων έγινε με τη χρήση ερωτηματολογίου. Αρχικά, οι ερωτώμενοι ενημερώθηκαν για τον σκοπό, τη σημασία και το περιεχόμενο της έρευνας, καθώς και για την εμπιστευτικότητα των στοιχείων μέσω τηλεφωνικής

⁶⁵ Σταθακόπουλος Β. , 1997.

επικοινωνίας. Με τη συγκατάθεσή τους, εστάλησαν τα ερωτηματολόγια στις διευθύνσεις ηλεκτρονικού ταχυδρομείου τους ή και με τη χρήση fax. Στη συνέχεια κανονίστηκε μια συνάντηση με τους προϊσταμένους λογιστηρίου ή τους οικονομικούς διευθυντές ώστε να συλλέξουμε τις απαντήσεις μας με τη μορφή συνέντευξης. Η παρουσία ερευνητή κατά τη συμπλήρωση του ερωτηματολογίου κρίθηκε σκόπιμη για πιθανές διευκρινίσεις και αντιμετώπιση τυχόν προβλημάτων.

Σχεδιασμός ερωτηματολογίου

Όσον αφορά τη δομή των ερωτηματολογίων, αυτή περιλάμβανε τέσσερις θεματικές ενότητες ώστε να ομαδοποιεί τους επιμέρους στόχους της έρευνας που παρουσιάστηκαν παραπάνω. Στην τελική ενότητα συγκεντρώνονταν αναλυτικά τα στοιχεία της επιχείρησης για δημογραφικούς σκοπούς. Επίσης, στην αρχή των ερωτηματολογίων υπήρχε εισηγητική επιστολή για το σκοπό της έρευνας και την ιδιότητα των ερευνητών, ως διευκρίνιση για την αποφυγή παρανοήσεων⁶⁶.

Χρησιμοποιήθηκαν κυρίως ερωτήσεις ανοικτού τύπου και διχοτομικές. Στην πρώτη περίπτωση, στην οποία ανήκει και η πλειονότητα των ερωτήσεων, δινόταν περιθώριο στους ερωτώμενους να απαντήσουν ελεύθερα, ώστε να αποφευχθούν τυχόν παραλείψεις στις υπάρχουσες εναλλακτικές απαντήσεις. Προσέχθηκε τέλος, η έκταση των ερωτηματολογίων να είναι σύντομη ώστε να μην απαιτεί πολύ χρόνο από τους ερωτώμενους.

5.2 Περιγραφική ανάλυση

Οι απαντήσεις που συλλέχθηκαν μέσω των ερωτηματολογίων από τις πέντε επιχειρήσεις ομαδοποιήθηκαν στους παρακάτω πίνακες. Κατά το τελευταίο τμήμα

⁶⁶ Σταθακόπουλος Β. , 1997.

της έρευνας συγκεντρώθηκαν τα δημογραφικά χαρακτηριστικά των επιχειρήσεων που συμμετείχαν, και παρουσιάζονται ομαδοποιημένα στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 1. Δημογραφικά χαρακτηριστικά πέντε επιχειρήσεων

Επιχείρηση	Απαντήσεις	Αντικείμενο	Ετήσιος κ.ε.
A	Υπάλληλος λογιστηρίου	Εμπορική επιχείρηση	25.000.000,00
B	Υπάλληλος λογιστηρίου	Εμπόρια συστημάτων στερέωσης	10.000.000,00
Γ	Οικονομικός Διευθυντής	Βιομηχανία αρτοποιίας ζαχαροπλαστικής σφολιατοειδών	19.000.000,00
Δ	Υπάλληλος λογιστηρίου	Εμπορική επιχείρηση	10.000.000,00
E	Λογιστής	Λιανικό και χονδρικό εμπόριο αθλητικών ειδών – Σπορ ενδύματα	893.896,11 βάσει ισολογισμού μέχρι 31/12/2011

Πρόκειται για εμπορικές επιχειρήσεις και μία βιομηχανία που εμφανίστηκε περισσότερο οργανωμένη από τις υπόλοιπες. Ο ετήσιος κύκλος εργασιών των επιχειρήσεων κυμαίνεται από σχεδόν 1 έως και 25 εκατομμύρια ευρώ. Υπεύθυνος για τις απαντήσεις ήταν υπάλληλος του λογιστηρίου, ενώ στην περίπτωση της βιομηχανίας ο οικονομικός διευθυντής, σύμφωνα με τις αρχικές προδιαγραφές. Οι υπεύθυνοι επέλεξαν να μη δημοσιοποιηθούν περαιτέρω χαρακτηριστικά των επιχειρήσεών τους.

ΕΝΟΤΗΤΑ Ι:

Στην πρώτη ενότητα του ερωτηματολογίου διερευνάται ο τρόπος με τον οποίο το Τμήμα Αγορών χειρίζεται την αποτίμηση των αποθεμάτων.

Πίνακας 2. Συχνότητα αγορών ά υλών

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Α	Κάθε μήνα
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Β	Κάθε εβδομάδα
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Γ	Κάθε μέρα
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Δ	Κάθε εβδομάδα
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Ε	Κάθε 4 ημέρες

Σύμφωνα με τις απαντήσεις των επιχειρήσεων, οι αγορές εμπορευμάτων ή ά υλών μπορεί να πραγματοποιούνται κάθε μέρα,κάθε τέσσερις μέρες ή κάθε εβδομάδα σε κάθε μήνα, προφανώς ανάλογα με τις ανάγκες κάθε επιχείρησης.

Πίνακας 3. Διαφορές τιμών στις παραγγελίες

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Α	Όχι
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Β	Όχι
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Γ	Όχι, λόγω προσυμφωνημένων τιμών
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Δ	Όχι
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Ε	Όχι

Στο δεύτερο ερώτημα του ερωτηματολογίου όλες οι επιχειρήσεις συμφώνησαν μεταξύ τους ότι προμηθεύονται τις παραγγελίες τους με σταθερές τιμές.

Πίνακας 4. Μέτρηση ποσότητας αγοράς

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Α	Ναι, από τον υπεύθυνο αποθήκης
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Β	Ναι, από τον υπεύθυνο αποθήκης
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Γ	Ναι, από τον υπεύθυνο αποθήκης
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Δ	Ναι, από τον υπεύθυνο αποθήκης
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Ε	Ναι, από τον υπεύθυνο παραγγελιών

Η ποσότητα της αγοράς μίας παραγγελίας επαληθεύεται πάντα κατά την παραλαβή της, συνήθως από τον υπεύθυνο αποθήκης και σε μία περίπτωση από τον υπεύθυνο παραγγελιών.

ΕΝΟΤΗΤΑ II:

Στην επόμενη ενότητα του ερωτηματολογίου καταγράφεται η καθημερινή ρουτίνα της επιχείρησης, οι τρόποι καταμέτρησης των αποθεμάτων και το σύστημα της απογραφής που χρησιμοποιείται.

Πίνακας 5. Καταχώρηση αγαθών στο σύστημα

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Α	Βάση τιμολογίων, δελτίων αποστολής κλπ.
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Β	Υποχρέωση θεωρημένης αποθήκης . (ποσότητα και αξία)
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Γ	Σύμφωνα με τα δελτία αποστολής και τα τιμολόγια- δελτία αποστολής των αγορών και των πωλήσεων
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Δ	Σύμφωνα με τα δελτία αποστολής, τα τιμολόγια κτλ.
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Ε	Με ηλεκτρονικό κωδικό

Στο ερώτημα αυτό οι υπεύθυνοι έπρεπε να διευκρινίσουν τον τρόπο με το οποίο καταχωρούν τα εισερχόμενα και εξερχόμενα αγαθά στο σύστημα. Σύμφωνα με τις απαντήσεις τους, τα αγαθά καταχωρούνται στο σύστημα κατά ποσότητα και αξία, βάσει των επίσημων τιμολογίων ή δελτίων αποστολής, ενώ μία επιχείρηση διευκρίνισε ότι χρησιμοποιεί ηλεκτρονικούς κωδικούς στο σύστημα της αποθήκης.

Πίνακας 6. Επιλογή εξερχομένων αγαθών

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Α	Μέσω της online καταγραφής αποθέματος και θέσης στην αποθήκη
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Β	Με το PICKING LIST και οι υπάλληλοι αποθήκης εκτελούν την εντολή σύμφωνα με τη λίστα
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Γ	Ακολουθείται η μέθοδος FIFO με ευθύνη του αποθηκάρου
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Δ	Από τους υπαλλήλους της υποθήκης με το PICKING LIST
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Ε	Με συζήτηση – Από τον πωλητή του καταστήματος

Η ερώτηση αυτή αποτελούνταν από δύο σκέλη, ως προς το πώς επιλέγονται τα αγαθά από το απόθεμα προς χρήση ή πώληση αλλά και ποιος αναλαμβάνει να το κάνει. Οι απαντήσεις ποικίλλουν. Δύο από τις επιχειρήσεις χρησιμοποιούν

PICKING LIST και οι υπάλληλοι αποθήκης εκτελούν την εντολή σύμφωνα με τη λίστα. Μία επιχείρηση ακολουθεί τη μέθοδο FIFO με ευθύνη του αποθηκάρου, ενώ σε μία άλλη ο πωλητής του καταστήματος επιλέγει τα αγαθά με συζήτηση. Μία ακόμη πρακτική είναι η επιλογή από την online καταγραφή του αποθέματος και της θέσης του στην αποθήκη.

Πίνακας 7. Μέθοδος μέτρησης αποθεμάτων

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Α	Με λογισμικό πρόγραμμα
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Β	Μέση σταθμική
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Γ	Καταμετρούνται με βάση τη μονάδα μέτρησης
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Δ	Μέση σταθμική
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Ε	Μέση σταθμική

Στη συνέχεια διερευνήθηκε ο τρόπος με τον οποίο οι επιχειρήσεις μετρούν τα αποθέματά τους. Τρεις επιχειρήσεις απάντησαν ότι ακολουθούν τη μέση σταθμική μέθοδο. Μία δήλωσε ότι καταμετρά τα αποθέματα κατά ποσότητα με βάση τη μονάδα μέτρησης τους, ενώ μία ακόμη ακολουθεί τη μέθοδο του λογισμικού προγράμματος.

Πίνακας 8. Φυσική απογραφή αποθεμάτων

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Α	Ναι, με μέθοδο κλειστής αποθήκης κάθε έξι μήνες
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Β	Ναι, μία φορά το χρόνο με φυσική καταμέτρηση όλων των αγαθών και δειγματοληπτικά σε εβδομαδιαία βάση στα είδη με την μεγαλύτερη κίνηση.
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Γ	Ναι, την τελευταία μέρα κάθε μήνα γίνεται καταμέτρηση των αποθεμάτων
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Δ	Ναι, μία φορά το χρόνο με φυσική καταμέτρηση των αγαθών
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Ε	Ναι, με φυσική καταμέτρηση κάθε τέλος ημερολογιακού έτους (31/12)

Στο επόμενο σκέλος οι επιχειρήσεις ερωτήθηκαν αν πραγματοποιούν φυσική απογραφή των αποθεμάτων, και αν ναι, κάθε πότε. Όλες απάντησαν καταφατικά ότι πραγματοποιούν απογραφή με φυσική καταμέτρηση των αποθεμάτων, τουλάχιστον μία φορά ετησίως. Βέβαια μία επιχείρηση εφαρμόζει απογραφή κάθε μήνα, μία άλλη κάθε εξάμηνο ενώ η πιο οργανωμένη προχωράει σε εβδομαδιαία απογραφή στα είδη με μεγάλη κίνηση δειγματοληπτικά κάθε εβδομάδα.

Πίνακας 9. Προετοιμασία για την απογραφή

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Α	Προετοιμασία αποθήκης και σωστή ταξινόμηση προϊόντων βάση κωδικών
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Β	Προετοιμασία αποθήκης και σωστή ταξινόμηση προϊόντων βάση κωδικών
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Γ	Εκτύπωση εντύπων με τα απογραφόμενα είδη. Κάθε τμήμα αναλαμβάνει την απογραφή του χώρου με επιτήρηση προσωπικού του λογιστηρίου
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Δ	Προετοιμασία αποθήκης και σωστή ταξινόμηση προϊόντων βάση κωδικών
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Ε	Προετοιμασία αποθήκης και σωστή ταξινόμηση προϊόντων βάση κωδικών

Σχεδόν όλες οι επιχειρήσεις συμφώνησαν ότι πριν την απογραφή προετοιμάζουν την αποθήκη τους και ταξινομούν σωστά τα προϊόντα βάση κωδικών. Η επιχείρηση που εφαρμόζει και δειγματοληπτικά απογραφές δήλωσε ότι εκτυπώνει έντυπα με τα απογραφόμενα είδη και κάθε τμήμα αναλαμβάνει την απογραφή του χώρου υπό την επιτήρηση προσωπικού του λογιστηρίου.

Πίνακας 10. Χειρισμός σε περίπτωση διαφορών

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Α	Επανάληψη φυσικής καταμέτρησης
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Β	Επανάληψη φυσικής καταμέτρησης
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Γ	Επανάληψη φυσικής καταμέτρησης
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Δ	Επανάληψη φυσικής καταμέτρησης
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Ε	Επανάληψη με παραστατικά ΚΒΣ

Σε περίπτωση διαφορών μετά την απογραφή όλοι ο ερωτώμενοι συμφώνησαν ότι απαιτείται επανάληψη της φυσικής καταμέτρησης.

Πίνακας 11. Υπεύθυνος καταχώρησης

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Α	Υπάλληλος λογιστηρίου
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Β	Υπάλληλος λογιστηρίου
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Γ	Αποθηκάριος
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Δ	Υπάλληλος λογιστηρίου
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Ε	Επιχειρηματίας

Υπεύθυνος για την καταχώρηση των αποτελεσμάτων είναι συνήθως ένας υπάλληλος του λογιστηρίου, ενώ μπορεί να είναι ο αποθηκάριος ή σε περίπτωση μικρής επιχείρησης ο ίδιος ο επιχειρηματίας.

ΕΝΟΤΗΤΑ ΙΙΙ:

Η ενότητα αυτή εξετάζει τους κανονισμούς καθώς και τις μεθόδους υπολογισμού που ακολουθεί η επιχείρηση κατά την αποτίμηση των αποθεμάτων.

Πίνακας 12. Νόμοι κατά την αποτίμηση αποθεμάτων

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Α	21/40/1420 άρθρο 28
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Β	Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Γ	Μέση ετήσια τιμή
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Δ	Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Ε	Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ

Κατά την αποτίμηση των αποθεμάτων οι περισσότερες επιχειρήσεις ακολουθούν το ΕΓΛΣ, ενώ μία αναφέρθηκε σε συγκεκριμένη εγγύκλιο.

Πίνακας 13. Εφαρμογή ΔΛΠ στην αποτίμηση αποθεμάτων

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Α	Όχι
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Β	Όχι

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Γ	Όχι
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Δ	Όχι
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Ε	Όχι

Ως προς την εφαρμογή ΔΛΠ στην αποτίμηση αποθεμάτων όλοι απάντησαν κατηγορηματικά όχι.

Πίνακας 14. Μέθοδος αποτίμησης στις οικονομικές καταστάσεις

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Α	Τρέχουσα τιμή αγοράς
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Β	Μέση σταθμική. Ακολουθείται πάγια
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Γ	Μέση ετήσια τιμή γιατί ταιριάζει στις ανάγκες
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Δ	Μέση σταθμική διότι ανταποκρίνεται στις ανάγκες
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Ε	Μέση σταθμική

Στη συνέχεια οι επιχειρήσεις ερωτήθηκαν ποια μέθοδο αποτίμησης χρησιμοποιούν στις οικονομικές καταστάσεις, και οι περισσότερες απάντησαν τη μέση σταθμική, ενώ αναφέρθηκε η τρέχουσα τιμή αγοράς αλλά και η μέση ετήσια τιμή γιατί ταιριάζει στις ανάγκες της επχείρησης.

Πίνακας 15. Υπολογισμός τρέχουσας τιμής των αποθεμάτων

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Α	Λαμβάνεται υπόψη η τιμή στην οποία έχει τη δυνατότητα να αγορασθεί το αγαθό καθώς και τα έξοδα της αγοράς
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Β	Λαμβάνεται υπόψη η τιμή στην οποία έχει τη δυνατότητα να αγορασθεί το αγαθό. Σε μηνιαία βάση υπολογίζεται το αργοκίνητο απόθεμα βάση οδηγιών από την μητρική.
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Γ	Με την μέση τιμή από την αρχή του χρόνου
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Δ	Λαμβάνεται υπόψη η τιμή στην οποία έχει τη δυνατότητα να αγορασθεί το αγαθό
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Ε	Λαμβάνεται υπόψη η τιμή του κόστους

Το ερώτημα αυτό εξετάζει τους παράγοντες που λαμβάνονται υπόψη κατά τον υπολογισμό της τρέχουσας τιμής των αποθεμάτων. Η λιανική τιμή πώλησης λαμβάνεται υπόψη στις τρεις περιπτώσεις. Μία επιχείρηση χρησιμοποιεί την μέση τιμή από την αρχή του χρόνου, ενώ η τελευταία γενικά την τιμή κόστους. Μία όμως αναφέρει ότι υπολογίζει επιπλέον και τα έξοδα αγοράς.

Πίνακας 16. Μέθοδος υπολογισμού ιστορικού κόστους αγοράς αποθεμάτων

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Α	Λαμβάνεται υπόψη το κόστος αγοράς πρώτων υλών και διαφόρων υλικών προσαυξημένο με έξοδα αγορών και παραγωγής
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Β	TRANSFER PRICE
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Γ	Με την μέση τιμή από την αρχή του χρόνου
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Δ	TRANSFER PRICE
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Ε	Δεν υπολογίζει ιστορικό κόστος

Κατά τον υπολογισμό του ιστορικού κόστους αγοράς των αποθεμάτων, οι απαντήσεις ποικίλλουν με δύο μόνο να συμφωνούν ότι εφαρμόζουν το transfer price.

Πίνακας 17. Χρησιμοποίηση ιδίου κόστους αγοράς διαχρονικά

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Α	Ναι
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Β	Ναι
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Γ	Όχι
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Δ	Ναι
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Ε	Όχι

Στο ερώτημα αυτό διαπιστώνεται ότι οι τρεις από τις πέντε επιχειρήσεις χρησιμοποιούν το ίδιο κόστος αγοράς κατά τη διάρκεια του έτους.

Πίνακας 18. Χρησιμοποίηση πρόσθετων μεγεθών στον υπολογισμό του κόστους κτήσης εισαγωγών

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Α	Όχι
--------------	-----

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Β	Ναι
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Γ	Το σύνολο των εξόδων που αφορούν την κάθε αγορά
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Δ	Ναι
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Ε	Ναι, τα μεταφορικά όταν πρόκειται για χερσαία μεταφορά ή τους ναύλους από τρίτη χώρα

Όταν αγοράζονται εμπορεύματα από ξένους προμηθευτές, οι τέσσερις επιχειρήσεις συμφωνούν ότι χρησιμοποιούν πρόσθετα μεγέθη στον υπολογισμό του κόστους κτήσης των αγαθών. Μία διευκρινίζει ότι συμπεριλαμβάνει το σύνολο των εξόδων που αφορούν την κάθε αγορά, ενώ μία άλλη προσθέτει τα μεταφορικά και τους ναύλους.

5.3 Αποτελέσματα

Στη συνέχεια εξετάζονται τα αποτελέσματα που λάβαμε ως προς τη συμφωνία τους ή όχι με τους καταγεγραμμένους σκοπούς της έρευνας. Πρώτος στόχος ήταν η καταγραφή των διαφορετικών μεθόδων χειρισμού και απογραφής αποθεμάτων. Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έρευνας, υπήρξαν μικρές διαφορές στον τρόπο που λειτουργεί το τμήμα αγορών και παραγγελιών κάθε επιχείρησης ως προς τα αποθέματα. Η κυριότερη απόκλιση εμφανίστηκε στη συχνότητα με την οποία μία επιχείρηση προβαίνει σε παραγγελίες για αγορές εμπορευμάτων και υλών, αφού οι απαντήσεις κυμαίνονται από κάθε μέρα, ή κάθε εβδομάδα σε κάθε μήνα, προφανώς ανάλογα με τις ανάγκες κάθε επιχείρησης. Διαφορές τιμών ανάμεσα στις παραγγελίες δεν εμφανίζονται, λόγω προσυμφωνίας των ενδιαφερομένων μερών. Κατά την ολοκλήρωση μίας αγοράς, η ποσότητα των αγαθών που παραλαμβάνεται μετράται πάντα από τον υπεύθυνο της αποθήκης ή και από τον υπεύθυνο της παραγγελίας.

Στη συνέχεια διερευνήθηκε η καθημερινή ρουτίνα κάθε επιχείρησης, οι τρόποι καταμέτρησης των αποθεμάτων της και το σύστημα απογραφής που εφαρμόζει. Τα εισερχόμενα και εξερχόμενα αγαθά καταχωρούνται στο σύστημα κατά ποσότητα

και αξία, βάσει των επίσημων τιμολογίων ή δελτίων αποστολής. Ποικίλες τακτικές χρησιμοποιούνται κατά την επιλογή αγαθών από το απόθεμα προς χρήση ή πώληση. Συγκεκριμένα, δύο από τις επιχειρήσεις χρησιμοποιούν PICKING LIST και οι υπάλληλοι αποθήκης εκτελούν την εντολή σύμφωνα με τη λίστα. Μία επιχείρηση ακολουθεί τη μέθοδο FIFO με ευθύνη του αποθηκάριου, ενώ μία άλλη επιλέγει αγαθά προς πώληση με συζήτηση σε κάθε περίπτωση. Την ευθύνη έχει ο πωλητής του καταστήματος, τακτική που προφανώς εφαρμόζεται δύσκολα σε μεγάλες βιομηχανίες. Μία ακόμη πρακτική είναι η επιλογή από την online καταγραφή του αποθέματος και της θέσης του στην αποθήκη. Όσον αφορά τη μέθοδο μέτρησης αποθεμάτων, οι περισσότερες επιχειρήσεις ακολουθούν τη μέση σταθμική.

Ένα πολύ σημαντικό τμήμα της αποτίμησης αποθεμάτων είναι η απογραφή τους. Όλες οι ερωτώμενες επιχειρήσεις πραγματοποιούν απογραφή με φυσική καταμέτρηση των αποθεμάτων τουλάχιστον μία φορά ετησίως. Ανάλογα με την κίνησή τους μπορεί να προβούν σε καταμέτρηση συχνότερα, ή ακόμη και δειγματοληπτικά σε εβδομαδιαία βάση. Η προετοιμασία της αποθήκης πριν την απογραφή και η σωστή ταξινόμηση των προϊόντων βάση κωδικών είναι κριτικά βήματα για την ορθή διεξαγωγή της. Αν προκύψουν σημαντικές διαφορές με την απογραφή, ενδεικτική πρακτική αποτελεί η επανάληψη της φυσικής καταμέτρησης, ή ακόμη και η διασταύρωση με τα παραστατικά του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Συνήθως υπεύθυνος για την καταχώρηση είναι ο προϊστάμενος λογιστηρίου, ενώ σε επιχειρήσεις μικρότερης κλίμακας ακόμη και ο ίδιος ο επιχειρηματίας.

Ο δεύτερος πολύς σημαντικός στόχος της έρευνας ήταν η καταγραφή της εναρμόνισης των επιχειρήσεων με το ΔΛΠ2. Ο στόχος αυτός διερευνήθηκε μέσα από την απεικόνιση των διαφορετικών μεθόδων αποτίμησης των αποθεμάτων και υπολογισμού του ιστορικού κόστους. Σύμφωνα με τα ευρήματα, η πλειοψηφία των επιχειρήσεων εφαρμόζει τις οδηγίες του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, ενώ καμία από αυτές δεν έχει προχωρήσει σε εναρμόνιση με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2. Συγκεκριμένα, οι περισσότερες επιχειρήσεις ακολουθούν τη μέση σταθμική μέθοδο κατά την αποτίμηση, ενώ αναφέρθηκε η τρέχουσα τιμή αγοράς

αλλά και η μέση ετήσια τιμή. Σε καμία περίπτωση πάντως δεν αναφέρθηκε η επιλογή της χαμηλότερης αξίας μεταξύ κόστους κτήσης και τρέχουσα τιμής αγοράς, όπως ορίζουντα ΔΛΠ. Βέβαια, κατά τον υπολογισμό της τρέχουσας τιμής των αποθεμάτων λαμβάνεται υπόψη κυρίως η τιμή λιανικής πώλησης των αγαθών, ακριβώς όπως και κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Δεν αναφέρονται όμως να συνυπολογίζονται και τα λοιπά έξοδα αγοράς όπως ορίζει το ΔΛΠ2, παρά σε μία μόνο περίπτωση.

Η ίδια αυτή επιχείρηση λαμβάνει υπόψη το κόστος αγοράς πρώτων υλών και διαφόρων υλικών προσαυξημένο με έξοδα αγορών και παραγωγής κατά τον υπολογισμό του ιστορικού κόστους αγοράς των αποθεμάτων. Αντίστοιχα, όσες εφαρμόζουν τη μέση ετήσια τιμή ως μέθοδο αποτίμησης, τη χρησιμοποιούν και στο ιστορικό κόστος. Η πλειοψηφία πάντως εφαρμόζει το transfer price. Οι περισσότερες επιχειρήσεις, τουλάχιστον από όσες προχωρούν σε υπολογισμό ιστορικού κόστους αγοράς αποθεμάτων, χρησιμοποιούν το ίδιο κόστος αγοράς κατά τη διάρκεια του έτους. Τέλος, κατά τον υπολογισμό του κόστους κτήσης όταν αγοράζονται εμπορεύματα από ξένους προμηθευτές λαμβάνονται όντως υπόψη και πρόσθετα μεγέθη, όπως και με τα ΔΛΠ. Μπορεί να συνυπολογιστούν τα μεταφορικά όταν πρόκειται για χερσαία μεταφορά ή οι ναύλοι από τρίτη χώρα, ή ακόμη και το σύνολο των εξόδων που αφορούν την κάθε αγορά.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 :

Συμπεράσματα

6.1 Συμπεράσματα

Η ακριβής αποτίμηση αποθεμάτων είναι ιδιαίτερα σημαντική για να ικανοποιούνται οι ανάγκες των μετόχων μιας επιχείρησης και οι απαιτήσεις τους για χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Στις επιχειρήσεις παραγωγικού χαρακτήρα, τα αποθέματα αντιπροσωπεύουν ένα πολύ μεγάλο μέρος των περιουσιακών τους στοιχείων. Είναι σημαντικό λοιπόν όχι μόνο η μέθοδος αποτίμησης των αποθεμάτων αλλά και ο τρόπος που τα αποτελέσματά της καταγράφονται και παρουσιάζονται.

Διαχωρισμός, κίνηση και απογραφή αποθεμάτων

Η αποτίμηση γίνεται κατ' είδος αποθέματος. Παρέχεται όμως η δυνατότητα να ομαδοποιούνται κάποια όμοια ή συγγενή είδη, όταν αφορούν αγαθά με την ίδια τελική χρήση, που παράγονται από την ίδια παραγωγική γραμμή, διατίθενται στην αγορά ίδιας γεωγραφικής περιοχής και δεν μπορούν πρακτικά να διαχωριστούν. Δεν θεωρείται ορθή η αποτίμηση των αποθεμάτων με βάση μια γενική ταξινόμησή τους, όπως για παράδειγμα όλα τα έτοιμα προϊόντα ή όλα τα αποθέματα μιας βιομηχανικής επιχείρησης. Όσον αφορά στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών η σύγκριση πρέπει να γίνεται κατά υπηρεσία για την οποία έχει συμφωνηθεί ξεχωριστή τιμή πώλησης. Άρα, σε αυτή την περίπτωση ως αποτιμώμενο είδος θεωρείται η συγκεκριμένη υπηρεσία, η οποία έχει συγκεκριμένο κόστος και προσυμφωνημένη τιμή.

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έρευνας, υπήρξαν μικρές διαφορές στον τρόπο που λειτουργεί το τμήμα αγορών και παραγγελιών κάθε επιχείρησης ως προς τα αποθέματα. Η κυριότερη απόκλιση εμφανίστηκε στη συχνότητα με την οποία μία επιχείρηση προβαίνει σε παραγγελίες για αγορές εμπορευμάτων και υλών, ανάλογα με τις ανάγκες της. Διαφορές τιμών ανάμεσα στις παραγγελίες δεν εμφανίζονται, ενώ κατά την ολοκλήρωση μίας αγοράς, η ποσότητα των αγαθών που παραλαμβάνεται μετράται πάντα και τα εισερχόμενα και εξερχόμενα αγαθά καταχωρούνται στο σύστημα κατά ποσότητα και αξία, βάσει των επίσημων παραστατικών. Κατά την επιλογή αγαθών από το απόθεμα προς χρήση ή πώληση

χρησιμοποιούνται ποικίλες τακτικές, ανάμεσα στις οποίες και η FIFO. Ως προς το κύριο θέμα της απογραφής, όλες οι ερωτώμενες επιχειρήσεις πραγματοποιούν απογραφή με φυσική καταμέτρηση των αποθεμάτων τουλάχιστον μία φορά ετησίως. Η προετοιμασία της αποθήκης πριν την απογραφή και η σωστή ταξινόμηση των προϊόντων βάση κωδικών είναι κριτικά βήματα για την ορθή διεξαγωγή της, ενώ τυχόν διαφορές αντιμετωπίζονται με επανάληψη της διαδικασίας.

Αποτίμηση αποθεμάτων και Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αποτελούν μια προσπάθεια ομογενοποίησης της αντιμετώπισης των λογιστικών προβλημάτων αποτίμησης και της παρουσίασης τους στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων. Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (Δ.Λ.Π.) 2 «ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ» ασχολείται με τον λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων. Παρέχει τον οδηγό για τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους των αποθεμάτων, που καταχωρούνται ως περιουσιακά στοιχεία μέχρις ότου καταστούν έξοδα με την πώλησή τους και την τυχόν υποτίμησή τους έως τη ρευστοποιήσιμη αξία τους. Το Ε.Γ.Λ.Σ. αλλά και οι πρόσφατες τροποποιήσεις στην Ελληνική Εμπορική νομοθεσία έχουν υιοθετήσει τους κανόνες τυποποίησης των Οδηγιών και έχουν λάβει υπόψη τους, σε αρκετές περιπτώσεις, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έρευνας, η πλειοψηφία των επιχειρήσεων εφαρμόζει τις οδηγίες του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, αλλά καμία από αυτές δεν έχει προχωρήσει σε καθολική συμμόρφωση με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει ότι η αποτίμηση των αποθεμάτων γίνεται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσης και τρέχουσας και μόνο αν η τρέχουσα είναι μεγαλύτερη από την καθαρή αξία ρευστοποίησης, η αποτίμηση γίνεται στη χαμηλότερη αυτή αξία. Με τον όρο «καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία», όπως ήδη εξηγήσαμε, εννοείται η εκτιμώμενη τιμή πώλησης μειωμένη με το υπολογιζόμενο κόστος παραγωγικής ολοκλήρωσης και το εκτιμώμενο κόστος πραγματοποίησης της πώλησης. Η αποτίμηση όμως των αποθεμάτων πλέον στηρίζεται στην αρχή που έχει εισάγει το Δ.Λ.Π. 2 ότι «τα αποθέματα πρέπει να αποτιμώνται στη

χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας» και γίνεται από κοστολογικές μεθόδους.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 2 το κόστος των αποθεμάτων πρέπει να περιλαμβάνει όλες τις δαπάνες αγοράς, το κόστος μετατροπής και τις λοιπές δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν, προκειμένου να φθάσουν τα αποθέματα στη θέση και κατάσταση που βρίσκονται τη συγκεκριμένη χρονική στιγμή. Οι αποδεκτές τεχνικές μέτρησης του κόστους των αποθεμάτων, από το Δ.Λ.Π. 2, είναι η μέθοδος του πρότυπου κόστους και η μέθοδος των τιμών λιανικής. Η εφαρμογή των παραπάνω μεθόδων προϋποθέτει, ότι το αποτέλεσμα που προκύπτει προσεγγίζει το πραγματικό κόστος παραγωγής. Σύμφωνα με τα ευρήματα που παρουσιάζει η έρευνα ως προς τους κανονισμούς και τις μεθόδους υπολογισμού που ακολουθούνται κατά την αποτίμηση αποθεμάτων, οι περισσότερες επιχειρήσεις ακολουθούν τη μέση σταθμική μέθοδο κατά την αποτίμηση. Σε καμία περίπτωση πάντως δεν αναφέρθηκε η επιλογή της χαμηλότερης αξίας μεταξύ κόστους κτήσης και τρέχουσα τιμής αγοράς. Κατά τον υπολογισμό της τρέχουσας τιμής των αποθεμάτων, όταν χρειαστεί, λαμβάνεται υπόψη κυρίως η τιμή λιανικής πώλησης των αγαθών, ακριβώς όπως και κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, χωρίς όμως να συνυπολογίζονται και τα λοιπά έξοδα αγοράς. Αλλά και για τον υπολογισμό του ιστορικού κόστους αγοράς των αποθεμάτων μόνο μία επιχείρηση λαμβάνει υπόψη το κόστος αγοράς πρώτων υλών και διαφόρων υλικών προσαυξημένο με έξοδα αγορών και παραγωγής. Βέβαια, όταν αγοράζονται εμπορεύματα από ξένους προμηθευτές λαμβάνονται όντως υπόψη και πρόσθετα μεγέθη, μεταφορικά έξοδα ή ναύλοι, όπως και με τα ΔΛΠ.

Κριτική διαφορετικών μεθόδων αποτίμησης

Η επιλογή μιας από προαναφερθείσες κοστολογικές μεθόδους αποτίμησης αποτελεί πολύπλοκο πρόβλημα. Αν και η σωστή μέτρηση του αποτελέσματος πρέπει να είναι ο πρωταρχικός στόχος, είναι δύσκολο να αγνοηθεί η επίπτωση του φόρου εισοδήματος στην οικονομική θέση και στη ρευστότητα της επιχείρησης.

Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους έχει το πλεονέκτημα της απεικόνισης του κόστους σύμφωνα με τη φυσική ροή των αποθεμάτων. Μειονέκτημα της όμως

είναι ότι αφήνει περιθώρια προσωπικών χειρισμών και ότι μπορεί να οδηγήσει σε λανθασμένες αποφάσεις τιμολόγησης των πωλούμενων, θεωρώντας ότι τα ίδια εμπορεύματα έχουν διαφορετική αξία. Οι επιμέρους μονάδες έχουν το ίδιο κόστος μόνο εφαρμόζοντας τη μέθοδο του μέσου σταθμικού κόστους, όπως προτείνεται και από τα ΔΛΠ. Με βάση αυτή τη μέθοδο το κόστος των αποθεμάτων προσδιορίζεται από το μέσο σταθμικό κόστος των ιδίων ειδών αποθεμάτων που αγοράστηκαν ή και παρήχθησαν καθώς επίσης και το κόστος του αποθέματος αρχής. Προϋπόθεση της μεθόδου αυτής είναι ότι δεν πρέπει να γίνεται λογιστική παρακολούθηση των πωλούμενων αποθεμάτων. Μειονεκτεί όμως σε περιόδους πληθωρισμού, γιατί το προσδιοριζόμενο αποτέλεσμα πωλήσεων δεν ανταποκρίνεται στις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς.

Ο πληθωρισμός των τελευταίων ετών είναι ένα ισχυρό επιχείρημα για τη χρήση της L.I.F.O. Σε περιόδους υψώσεως των τιμών η L.I.F.O. έχει την τάση να ελαχιστοποιεί τα κέρδη των αποθεμάτων, ενώ η F.I.F.O. τείνει να τα μεγιστοποιεί. Η σπουδαιότητα που δίνεται στο λογαριασμό αποτελέσματα χρήσης σε σύγκριση με τον ισολογισμό, οι υψηλοί ρυθμοί του πληθωρισμού και οι επιπτώσεις του φόρου εισοδήματος στην επιχείρηση έχουν παρακινήσει τις επιχειρήσεις τα τελευταία χρόνια να στραφούν προς τη L.I.F.O. που προσεγγίζει τη σωστή μέτρηση του αποτελέσματος. Δεν πρέπει όμως να παραβλέπεται ότι η L.I.F.O. σε περιόδους υψώσεως των τιμών οδηγεί στην υποεκτίμηση των μενόντων αποθεμάτων με συνέπεια οι σχετικοί αριθμοδείκτες που προκύπτουν από την ανάλυση του ισολογισμού (ρευστότητας, κυκλοφοριακής ταχύτητας αποθεμάτων κ.α.) να είναι λανθασμένοι. Η μέθοδος αυτή προτείνεται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ως εναλλακτική μέθοδος και όχι ως βασική.

Παράλληλα με την μέθοδο του Μέσου Σταθμικού Αποθέματος, η κύρια μέθοδος που προτείνεται από τα Διεθνή Πρότυπα είναι η F.I.F.O. Τα αποθέματα που θα μπου πρώτα στην αποθήκη ή την παραγωγή θα εξέλθουν και πρώτα από αυτήν. Η εκδοχή αυτή στις περισσότερες επιχειρήσεις εναρμονίζεται με την φυσική ροή των αποθεμάτων. Με την μέθοδο αυτή το κόστος των αποθεμάτων που μένουν, προέρχονται από τις πλέον πρόσφατες αγορές ή και παραγωγές και έτσι καταγράφουν την κατά το δυνατό περισσότερο πραγματική οικονομική εικόνα της

επιχείρησης. Εντούτοις η FIFO, εμφανίζει μια αδυναμία στην ορθή αντιπαράθεση των εσόδων με το κόστος των πωλήσεων, αφού στα τρέχοντα έσοδα από τις πωλήσεις δεν αντιπαραθέτει το τρέχον κόστος των πωλήσεων αλλά το κόστος κτήσεως των παλαιότερων αγορών, δηλαδή σε περίοδο πληθωρισμού η FIFO υπερεκτιμά τα λογιστικά κέρδη αντίθετα με τις άλλες μεθόδους αποτίμησης. Και σε περίοδο πτώσεως των τιμών το αποτέλεσμα υποεκτιμάται με συνέπεια μειωμένο φόρο εισοδήματος.

Βασιζόμενοι στους κανόνες του ΔΛΠ 2, οι σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης αναφορικά με τα αποθέματα θα πρέπει να παρέχουν πληροφορίες, ως προς τις λογιστικές αρχές και μεθόδους που έχουν ακολουθηθεί για την αποτίμηση αποθεμάτων, την ανάλυση της συνολικής αξίας των αποθεμάτων ανά ομάδα, όπως, πρώτες ύλες, ημικατεργασμένα προϊόντα, έτοιμα προϊόντα κλπ. Επίσης, θα πρέπει να παρέχονται πληροφορίες για την συνολική αξία των εμπορευμάτων που εκτιμήθηκαν με βάση την καθαρή πραγματοποιήσιμη αξία τους, τη διαφορά που προκύπτει ανάμεσα στην αξία, των αποθεμάτων και στην καθαρή πραγματοποιήσιμη αξία, για τους παράγοντες που συνέτειναν στο να υπάρξει η διαφοροποίηση αυτή και τέλος για την αξία των αποθεμάτων που έχουν τεθεί ως εγγύηση για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της επιχείρησης προς τρίτους.

6.2 Προτάσεις για μελλοντική έρευνα

Στην παρούσα έρευνα, μετά τον προσδιορισμό του προβλήματος της αποτίμησης των αποθεμάτων και την παρουσίαση των διεθνών προσπαθειών για κοινή διαχείριση, μέσα από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, διαπιστώσαμε ότι είναι ακόμη ελάχιστη η συμμόρφωση των ελληνικών επιχειρήσεων με το ΔΛΠ2. Συνεπώς, θα ήταν χρήσιμη η επιστροφή στο συγκεκριμένο ερώτημα μετά από κάποιο εύλογο χρονικό διάστημα, ώστε να καταγραφεί η πορεία των ελληνικών

επιχειρήσεων προς την εναρμόνισή τους με τα ΔΛΠ, ο βαθμός δυσκολίας της διαδικασίας συμμόρφωσης αλλά και τα αποτελέσματα που πιθανόν θα προκύψουν.

Βιβλιογραφία

Α. Ελληνόγλωσση

- Γκίνογλου Δ., Ταχυνάκης Π., Μουσή Σ., 2005, *Γενική Χρηματοοικονομική Λογιστική*, Εκδόσεις Rossili, Αθήνα.
- Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο – ΕΓΛΣ, Προεδρικό Διάταγμα 1123/1980, ΦΕΚ 283/Α'.
- Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2002, *Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 για την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων*, Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης.
- Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2008, *Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1126/2008 για την υιοθέτηση ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου*, Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης.
- Καραγιάννης Δ., Καραγιάννης Ι., Καραγιάννη Αικ., 2005, *Παραδείγματα εφαρμογής και ανάλυσης του γενικού λογιστικού σχεδίου*, 6η έκδοση, Εκδόσεις ιδίων, Θεσσαλονίκη.
- Μπουραντάς Δ., 1992, *Μάνατζμεντ, Οργανωτική Θεωρία και Συμπεριφορά*, Εκδόσεις Team ΕΠΕ, Αθήνα.
- Νόμος Υπ'αριθ.2238, *Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας εισοδήματος*, ΦΕΚ Α 151/16-09-1994.
- Νόμος Υπ'αριθ.2190/1920, *Περί Ανωνύμων Εταιριών*, ΦΕΚ Α 37/30-03-1963.
- Νόμος 2992/2002, *Μέτρα για την ενίσχυση της κεφαλαιαγοράς και την ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας κι άλλες διατάξεις*.
- Παπαδάκης Β., 1999, *Στρατηγική των Επιχειρήσεων*, Εκδόσεις Ε. Μπένου, Αθήνα.
- Σακέλλη Ι. Εμ., 2002, *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα*, Τόμος Α', Εκδόσεις ιδίου, Αθήνα.
- Σταθακόπουλος Β., 1997, *Μέθοδοι Έρευνας Αγοράς*, Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα.

- Υπουργεία Εθνικής Οικονομίας – Οικονομικών – Εμπορίου, 1987, *Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο*, β' έκδοση, ΕΛΚΕΠΑ, Αθήνα.
- Υπουργείο Οικονομικών (1968), Εγκύκλιος ΠΟΛ. 117/1968.
- Υπουργείο Οικονομικών (1977), Εγκύκλιος ΠΟΛ. 40/1977.
- Υπουργείο Οικονομικών (1994), Εγκύκλιος ΠΟΛ. 1163/1994.
- Υπουργείο Οικονομικών (1995), Εγκύκλιος ΠΟΛ. 1321/1995.
- Υπουργείο Οικονομικών (2002), Εγκύκλιος ΠΟΛ. 1271/2002.
- Υπουργείο Οικονομικών (2004), Εγκύκλιος ΠΟΛ. 1134/2004.
- Υπουργείο Οικονομικών (2008), Εγκύκλιος ΠΟΛ. 1035/2008.

Β. Ξενόγλωσση

- Ballard R.L. , 1996, 'Methods of Inventory Monitoring and Measurement', *Logistics Information Management*, Volume 9, Issue 3, Pages 11-18.
- Education Committee , 1999, *An Advisory on Education and Training of Technical Accounting Staff*, International Federation of Accountants, Study 2.
- Friberg L., Nilsson S. and Wärnbring S. , 2006, *Inventory Valuation - difficulties in manufacturing companies; what & why?*, Master Thesis, Vaxjo University, School of Management and Economics.
- Srikanth M.L., 1996, 'Inventory Valuations', *CMA Magazine*, Volume 70, Issue 6, Pages 19-22.
- Wells J.T., 2001, 'Ghost Goods: How to Spot Phantom Inventory', *Journal of Accountancy*, Volume 191, Issue 6, Pages 33-37.

Γ. Διαδίκτυο

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

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ:
ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΑΣ

Μάρτιος-Απρίλιος 2012

Στα πλαίσια της εκπόνησης πτυχιακής εργασίας για το τμήμα Διοίκησης Επιχειρήσεων του Α.Τ.Ε.Ι. Πάτρας σας παρακαλούμε θερμά να αφιερώσετε 5 λεπτά από το χρόνο σας για να απαντήσετε σε λίγες σχετικές ερωτήσεις.

Η παρούσα έρευνα εξετάζει τις μεθόδους που χρησιμοποιεί μία επιχείρηση για την αποτίμηση των αποθεμάτων της καθώς και τον εναρμονισμό της με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2 περί Αποθεμάτων.

Οι απαντήσεις που θα δώσετε θα παραμείνουν απόλυτα εμπιστευτικές και θα χρησιμοποιηθούν αποκλειστικά για τους συγκεκριμένους ερευνητικούς σκοπούς. Εφόσον το επιθυμείτε, θα λάβετε αντίγραφο των αποτελεσμάτων της έρευνας.

Σας ευχαριστούμε εκ των προτέρων για την πολύτιμη συνεργασία σας.

Με εκτίμηση,

Κατσάρα Μαριαλένα

Μπακογιάννη Ιουλία

ΕΝΟΤΗΤΑ Ι

Η ενότητα αυτή διερευνά τον τρόπο με τον οποίο το Τμήμα Αγορών μιας επιχείρησης χειρίζεται την αποτίμηση των αποθεμάτων.

1. Πόσο συχνά προβαίνετε σε αγορές εμπορευμάτων ή υλών;

2. Υπάρχουν διαφορές τιμών ανάμεσα στις παραγγελίες; Γιατί;

3. Οι ποσότητες αγοράς μετρώνται κατά την παραλαβή;

Ναι

Όχι

Αν ναι από ποιον;.....

ΕΝΟΤΗΤΑ ΙΙ

Η ενότητα αυτή καταγράφει την καθημερινή ρουτίνα της αποθήκης μίας επιχείρησης, τους τρόπους καταμέτρησης αποθεμάτων και το σύστημα απογραφής της.

1. Πώς καταχωρούνται τα εισερχόμενα και εξερχόμενα αγαθά στο σύστημα;

2. Πως επιλέγετε αγαθά από το απόθεμα προς χρήση/πώληση; Ποιος το κάνει;

3. Πώς μετράτε τα αποθέματα; Με ποια μέθοδο; Γιατί;

4. Πραγματοποιείτε φυσική απογραφή των αποθεμάτων;

Ναι

Όχι

5. Αν ναι με ποιο τρόπο; Κάθε πότε;

6. Ακολουθείτε κάποια προετοιμασία πριν την απογραφή;

7. Πώς χειρίζεστε τις διαφορές που προκύπτουν;

8. Ποιος τις καταχωρεί;

ΕΝΟΤΗΤΑ ΙΙΙ

Η ενότητα αυτή εξετάζει τους κανονισμούς καθώς και τις μεθόδους υπολογισμού που ακολουθεί η επιχείρηση κατά την αποτίμηση των αποθεμάτων.

1. Ποιους νόμους ακολουθείτε κατά την αποτίμηση αποθεμάτων;

2. Εφαρμόζετε τα ΔΛΠ στην αποτίμηση αποθεμάτων;

Ναι Όχι

Αν ναι από πότε;.....

3. Ποια μέθοδο αποτίμησης χρησιμοποιείτε στις οικονομικές καταστάσεις και γιατί;

4. Πώς υπολογίζετε την τρέχουσα τιμή των αποθεμάτων; Ποιους παράγοντες λαμβάνετε υπόψη;

5. Με ποια μέθοδο υπολογίζετε το ιστορικό κόστος αγοράς των αποθεμάτων;

6. Χρησιμοποιείτε το ίδιο κόστος αγοράς κατά τη διάρκεια του έτους;

Ναι Όχι

7. Όταν αγοράζετε εμπορεύματα από ξένους προμηθευτές χρησιμοποιείτε και πρόσθετα μεγέθη στον υπολογισμό του κόστους κτήσης;

ΕΝΟΤΗΤΑ IV

Η ενότητα αυτή αφορά στα δημογραφικά χαρακτηριστικά των ερωτηθέντων.

1. Ποια είναι η θέση σας στην επιχείρηση;

2. Περιγράψτε συνοπτικά το αντικείμενο της επιχείρησής σας.

3. Προσδιορίστε τον ετήσιο κύκλο εργασιών της επιχείρησής σας.

ΕΥΧΑΡΙΣΤΟΥΜΕ ΓΙΑ ΤΗ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑ