

ΤΕΙ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**<< ΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΚΑΙ Ο ΤΡΟΠΟΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ
ΤΟΥΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΚΑΙ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ >>**

ΠΑΚΤΙΤΗ ΜΑΡΙΑ

ΜΠΑΡΔΗ ΣΤΥΛΙΑΝΗ ΚΑΡΟΛΙΝΑ

ΠΑΜΦΙΛΗ ΙΩΑΝΝΑ

ΕΠΟΠΤΕΥΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ : ΓΚΟΛΦΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

ΠΑΤΡΑ 2013

ΠΕΡΙΧΟΜΕΝΑ

Πρόλογος.....	6
Εισαγωγή.....	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1:ΟΜΑΔΑ 2-ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ.....	8
1.1 Περιεχόμενα των ομάδων.....	8
1.2 Έννοια και Σπουδαιότητα των αποθεμάτων.....	9
1.2.1 Ε.Γ.Λ.Σ.....	9
1.2.2 Σύγχρονες Λογιστικές Αντιλήψεις.....	10
1.2.3 ΔΛΠ.....	11
1.3 Λογιστικές Διακρίσεις των Αποθεμάτων.....	11
1.3.1 Με κριτήριο τον προορισμό τους.....	11
1.3.2 Με κριτήριο τον κλάδο στον οποίο ανήκει η επιχείρηση.....	12
1.3.3 Με κριτήριο τον τρόπο απόκτησής τους.....	12
1.3.4 Με κριτήριο την ενσωμάτωσή τους στο κόστος των παραγόμενων προϊόντων.....	13
1.4 Λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων στη γενική λογιστική.....	14
1.4.1 Χρέωση αποθεμάτων απογράφης.....	18

1.4.2 Πίστωση αποθεμάτων απογραφής.....	19
1.4.3 Αξία κτήσεως των αγοραζόμενων αποθεμάτων.....	22
1.4.3.1 Τιμολογιακή αξία.....	23
1.4.3.2 Ειδικά έξοδα αγορών.....	23
1.4.3.2.1 Έννοια των ειδικών εξόδων αγορών.....	23
1.4.3.2.2 Λογιστική αντιμετώπιση των ειδικών εξόδων αγορών.....	24
1.4.4 Η αξία κτήσεως επιβαρύνεται με το μη εκπιπτόμενο φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α).....	27
1.4.5 Έξοδα που δεν περιλαμβάνονται στην αξία κτήσεως.....	27
1.4.6 Προσδιορισμός του κόστους κτήσεως των αποθεμάτων που αγοράστηκαν αντί συνολικού τμήματος.....	30
1.4.7 Το κόστος αγοράς των αποθεμάτων κατά τα Δ.Λ.Π.....	31
1.4.8 Επιστροφές αγορών.....	32
1.4.9 Εκπτώσεις επί των αγορών.....	37
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2:ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ.....	42
2.1 20.ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ.....	42
2.2 21.ΠΡΟΙΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΗ	42
2.3 22.ΥΠΟΠΡΟΙΟΝΤΑ ΚΑΙ ΥΠΟΛΕΙΜΑΤΑ.....	43

2.4	23.ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ.....	43
2.5	24.ΠΡΩΤΕΣ ΚΑΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΥΛΕΣ.....	43
2.6	25.ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΥΛΙΚΑ.....	44
2.7	26.ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΑ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	45
2.8	28.ΕΙΔΗ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ.....	45
2.9	29.ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Η ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ.....	45
	ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3:ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ.....	48
	ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4:ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ.....	49
4.1	Λογιστικές αρχές που διέπουν την αποτίμηση των αποθεμάτων.....	49
4.2	Προσδιορισμός των τιμών και μεθόδων που χρησιμοποιούνται για την αποτίμηση των αποθεμάτων.....	50
	ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5:ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....	54
5.1	Η Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα και στην Ευρώπη.....	54
5.2	Όργανα Κατάρτισης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....	55
5.3	Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα.....	56
5.4	Σκοπός των ΔΛΠ.....	57

5.5 Πεδίο εφαρμογής.....	57
5.6 Ορισμοί	59
5.7 Αποτίμηση αποθεμάτων.....	60
5.7.1 Κόστος αγοράς.....	61
5.7.2 Κόστος μεταποίησης.....	61
5.7.3 Λοιπές δαπάνες.....	62
5.7.4 Κόστος αποθεμάτων του παρέχοντος υπηρεσίες.....	63
5.7.5 Κόστος συγκομιδής γεωργικής παραγωγής από βιολογικά περιουσιακά στοιχεία.....	63
5.7.6 Τεχνικές αποτίμησης του κόστους.....	64
5.7.7 Τύποι προσδιορισμού του κόστους.....	64
5.7.8 Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.....	65
5.7.9 Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις.....	66
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6:ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΩΣ ΔΑΠΑΝΗ.....	68
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7:ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ.....	69
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	75

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η πτυχιακή αυτή έχει ως θέμα τα αποθέματα και τον τρόπο αποτίμησης τους σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Το θέμα το βρήκαμε κατανοητό και παράλληλα μας επικέντρωσε περισσότερο την προσοχή για να ασχοληθούμε ιδιαίτερα και με την έννοια των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων όπου είναι μια καινούργια έννοια στην Ελλάδα και εφαρμόζονται από επιχειρήσεις των οποίων οι μετοχές τους διαπραγματεύονται στο Χρηματιστήριο Αξιών της Αθήνας.

Κλείνοντας θα ήταν παράλειψή μας να μην ευχαριστήσουμε θερμά τον επόπτη της πτυχιακής μας εργασίας τον κ. Γκόλφη Γεώργιο για την πολύτιμη βοήθειά του και καθοδήγηση του κατά την διάρκεια της εκπόνησης της πτυχιακής.

Παράλληλα θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε και τις οικογένειες μας όπου όλα αυτά τα χρόνια μας στάθηκαν αρωγός στις προσπάθειες μας και τους αφιερώνουμε την πτυχιακή μας.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Το ενεργητικό μιας επιχείρησης συμπεριλαμβάνει τα περιουσιακά στοιχεία που έχει μια επιχείρηση στην κατοχή της και τα ποσά που της χρωστάνε τρίτοι και ιδιαίτερα πελάτες και χρεώστες. Στο ενεργητικό μιας εταιρείας περιέχονται τα πάγια στοιχεία, τα αποθέματα, οι απαιτήσεις και τα διαθέσιμα.. Στην πτυχιακή αυτή, θα γίνει ανάλυση όλων των λογαριασμών που περιλαμβάνονται στα αποθέματα ομάδα 2 σύμφωνα με την Ελληνική Φορολογική Νομοθεσία. Η κάθε επιχείρηση όπου τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ είναι υποχρεωμένη να εφαρμόζει το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο όσο αφορά τη δομή του, την ονοματολογία του και το περιεχόμενό του στους πρωτοβάθμιους στους δευτεροβάθμιους καθώς και τριτοβάθμιους υποχρεωτικούς λογαριασμούς του Γ.Λ.Σ. Η ανάπτυξη σε τεταρτοβάθμιους λογαριασμούς συνιστάται.

Από την άλλη πλευρά υπάρχουν και εταιρείες οι οποίες είναι εισηγμένες στο Ελληνικό Χρηματιστήριο και είναι αναγκασμένες από το 01/01/2005 να εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Από την άλλη πλευρά υπάρχουν και εταιρείες που δεν είναι εισηγμένες στο Ελληνικό Χρηματιστήριο και έχουν την δυνατότητα να κάνουν χρήση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σύμφωνα με αποφάσεις των Γενικών Συνελεύσεων των μετόχων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΟΜΑΔΑ 2 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

1.1 Περιεχόμενα της ομάδας 2

Περιεχόμενο της ομάδας 2

Στην ομάδα 2 παρακολουθούνται τα αποθέματα της επιχείρησης .

Τα αποθέματα προέρχονται από :

- 1) Απογραφή
- 2) Αγορά
- 3) Ιδιοπαραγωγή
- 4) Ανταλλαγή
- 5) Εισφορά σε Είδος
- 6) Δωρεά

2.2

Πρωτοβάθμιοι Λογαριασμοί της ομάδας 2

Οι πρωτοβάθμιοι Λογαριασμοί της Ομάδας 2 είναι οι ακόλουθοι:

20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ

21 ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΗ

22 ΥΠΟΠΡΟΪΟΝΤΑ ΚΑΙ ΤΑ ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΑ

23 ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ (ΠΡΟΪΟΝΤΑ, ΥΠΟΠΡΟΪΟΝΤΑ ΚΑΙ ΥΠΟΛΛΕΙΜΑΤΑ ΣΤΟ ΣΤΑΔΙΟ ΤΗΣ ΚΑΤΕΡΓΑΣΙΑΣ)

24 ΠΡΩΤΕΣ ΚΑΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΎΛΕΣ-ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ

25 ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΥΛΙΚΑ

26 ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΑ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

27

28 ΕΙΔΗ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ

29 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Ή ΆΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ

2.3

1.2 Έννοια και Σπουδαιότητα των αποθεμάτων

1.2.1 Ε.Γ.Λ.Σ

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ, αποθέματα είναι τα υλικά αγαθά που ανήκουν στην επιχείρηση, τα οποία :

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

Τα αποθέματα στις περισσότερες επιχειρήσεις (κυρίως βιομηχανικές και εμπορικές) αντιπροσωπεύουν ένα σημαντικό κομμάτι του κυκλοφορούντος προϊόντος ή ακόμη και του συνολικού ενεργητικού και από την πώλησή τους προέρχονται τα σημαντικότερα έσοδα των επιχειρήσεων αυτών.Εξάλλου, εξαιτίας της συνεχής ροής και ανακύκλωσής τους, τα αποθέματα

δημιουργούν στους διευθύνοντες της επιχείρησης πολλά και σοβαρά προβλήματα που αναφέρονται στην επάρκεια, στην αποφυγή υπέρ/υπό αποθεματοποιήσεων, στον έλεγχο, στη συντήρηση, στην έγκαιρη διάθεσή τους κ.λπ. Έτσι δεν είναι υπερβολή να πούμε ότι αποτυχία της διοικήσεως σε θέματα αποθεμάτων, είναι ενδεχόμενο να οδηγήσει σε αποτυχία ολόκληρη την επιχειρηματική προσπάθεια.

Από λογιστική άποψη τα αποθέματα δημιουργούν προβλήματα και στους λογιστές επίσης που εστιάζονται στη λογιστική παρακολούθησή τους κατά τη διάρκεια της χρήσεως (λογιστική αποθήκη, καρτέλες αποθηκάρων, έντυπα εισαγωγών-εξαγωγών, επιστροφών, καταστροφών, κ.λπ), καθώς και στην ποσοτική καταμέτρηση και αποτίμηση αυτών στο τέλος κάθε χρήσεως.

Βασικά στοιχεία πολλών από τα λογιστικά προβλήματα που αναφέρονται στα αποθέματα αποτελεί το γεγονός ότι τα αγαθά που πωλούνται ή αναλύσκονται στην παραγωγή σε μια χρήση πολύ σπάνια ταυτίζονται ακριβώς με εκείνα που παρήχθησαν ή αγοράστηκαν την ίδια χρήση. Η αυξομείωση των φυσικών ποσοτήτων των αποθεμάτων από χρήση σε χρήση καθιστά αναγκαία μια κατάλληλη κατανομή του συνολικού κόστους των αποθεμάτων σε κόστος μενόντων και κόστος πωληθέντων.

1.2.2 Σύγχρονες Λογιστικές Αντιλήψεις

Τον ίδιο παραπάνω ορισμό δίνει και το APB, Statement No 1 <<Inventory Prices>>.Στις διευκρινίσεις που δίνει για τον ορισμό αυτόν αναφέρεται ότι δεν είναι αποθέματα τα πάγια που υπόκεινται σε λογιστική απόσβεση ή τα αγαθά που όταν τεθούν σε χρήση θα ταξινομηθούν στα πάγια.Το γεγονός ότι ένα αποσβέσιμο στοιχείο αποσύρεται από την κανονική χρήση και κρατείται για πώληση δεν δείχνει ότι το στοιχείο πρέπει να ταξινομηθεί στα αποθέματα.

Πρώτες ύλες και υλικά που αγοράστηκαν για παραγωγή μπορούν να αναλωθούν τελικά για κατασκευή παγίων ή άλλων σκοπών που δεν σχετίζονται με την παραγωγή, αλλά επειδή τα

αποθέματα αυτά αντιπροσωπεύουν μια μικρή μερίδα του συνόλου των αποθεμάτων δεν είναι αναγκαίο να εμφανιστούν στον ισολογισμό με ιδιαίτερη κατηγορία απ'εκείνη των αποθεμάτων.

1.2.3 ΔΛΠ

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 2 <<Αποθέματα>>, αποθέματα είναι περιουσιακά στοιχεία τα οποία:

- κατέχονται για πώληση κατά τη σύνηθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης (όπως π.χ. τα αποθέματα που αγόρασε η επιχείρηση με σκοπό την μεταπώληση, τα οικόπεδα ή άλλα ακίνητα που προορίζονται για μεταπώληση)

- βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής για μια τέτοια πώληση (υλικά εν κατεργασία, παραγωγή σε εξέλιξη ή ημικατεργασμένα υλικά), ή

- είναι σε μορφή υλικών ή εφοδίων για να αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία ή στη παροχή υπηρεσιών.

Στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, αποθέματα συνιστούν τα κόστη των υπηρεσιών, για τα οποία η επιχείρηση δεν έχει καταχωρήσει ακόμη τα σχετικά έσοδα.

1.3 Λογιστικές Διακρίσεις των Αποθεμάτων

1.3.1 Με κριτήριο τον προορισμό τους

Η λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων στηρίζεται βασικά όχι στην αντικειμενική τους φύση αλλά στον προορισμό τους στα πλαίσια της λειτουργικής δραστηριότητας της συγκεκριμένης επιχειρήσεως. Όμοια κατά αντικειμενική φύση στοιχεία είναι δυνατό να διαφορίζονται λειτουργικά, ανάλογα με το είδος της επιχειρήσεως στην οποία απαντώνται π.χ :

Αντικειμενική φύση στοιχείου	Είδος επιχείρησης στην οποία βρίσκεται το στοιχείο	Λειτουργική φύση και χαρακτηρισμός του στοιχείου
------------------------------	--	--

Βάμβακας εκκονισμένος	Εκκοκιστήριο	Έτοιμο προϊόν
	Βαμβακεμπορική επιχείρηση	Εμπόρευμα
	Κλωστήριο	Πρώτη Ύλη
Ύφασμα	Υφαντήριο	Έτοιμο προϊόν
	Υφασματοεμπορική επιχείρηση	Εμπόρευμα
	Βιομηχανία ενδυμάτων	Πρώτη Ύλη
Σιδηρόφυλλα	Βιομηχανία ελασμάτων	Έτοιμο προϊόν
	Βιομ.Σιδ. κατασκευών	Πρώτη ύλη
Φιάλες Υάλινες	Υαλουργική επιχείρηση	Έτοιμο προϊόν
	Βιομηχανία αναψυκτικών	Είδος συσκευασίας
Πυρήνας	Ελαιουργία	Υποπροϊόν
	Πυρηνελαιουργία	Πρώτη Ύλη

Το Ε.Γ.Λ.Σ προσδιορίζει τις διάφορες κατηγορίες αποθεμάτων, για καθεμία των οποίων αφιερώνει και ένα πρωτοβάθμιο λογαριασμό όπως αναπτύσσεται στα επόμενα.

1.3.2 Με κριτήριο τον κλάδο στον οποίο ανήκει η επιχείρηση

Με κριτήριο τον κλάδο στον οποίο ανήκει η επιχείρηση, τα ποθέματα διακρίνονται σε εμπορικά και βιομηχανικά. Η εμπορική κατέχει και δαχειρίζεται εμπορεύματα, ενώ η βιομηχανική πρώτες και βοηθητικές ύλες, ανταλλακτικά, προϊόντα κ.λπ.

1.3.3 Με κριτήριο τον τρόπο απόκτησής τους

Με κριτήριο τον τρόπο απόκτησή τους, τα αποθέματα διακρίνονται σε παραγόμενα και αγοραζόμενα. Αγοραζόμενα είναι τα εμπορεύματα, οι πρώτες και βοηθητικές ύλες, τα υλικά συσκευασίας, τα αναλώσιμα υλικά, τα ανταλλακτικά των παγίων και τα είδη συσκευασίας, ενώ παραγόμενα είναι τα έτοιμα προϊόντα, τα ημιτελή, τα υποπροϊόντα και τα υπολείμματα και τα ημικατεργασμένα υλικά (παραγωγή σε εξέλιξη).

1.3.4 Με κριτήριο την ενσωμάτωσή τους στο κόστος των παραγόμενων προϊόντων

Με κριτήριο την ενσωμάτωσή τους ή μη στο κόστος των παραγόμενων προϊόντων, τα υλικά διακρίνονται σε άμεσα και έμμεσα.

- Άμεσα υλικά, κατά το Ε.Γ.Λ.Σ, είναι, κατά κανόνα, οι πρώτες και βοηθητικές ύλες που ενσωματώνονται στο προϊόν που παράγεται από αυτές, όπως π.χ το βαμβάκι που αναλώνεται για την παραγωγή υφάσματος, το ύφασμα και όλα τα υλικά που χρησιμοποιούνται και ενσωματώνονται στο έτοιμο ένδυμα (όπως π.χ κουμπιά, κλωστές και φόδρες).

Τα άμεσα υλικά, δηλαδή τα υλικά που ενσωματώνονται στα παραγόμενα προϊόντα τελούν σε αναλογική σχέση με τον όγκο παραγωγής και προσαυξάνουν το βάρος των προϊόντων. Επί διπλάσιας παραγωγής απαιτείται διπλάσια περίπου ποσότητα υλικών.

Φρονούμε ότι ως άμεσα υλικά πρέπει να χαρακτηρίζονται τα υλικά που περιλαμβάνονται στις τεχνικές προδιαγραφές των προϊόντων και τα οποία είναι τα υλικά που τελούν σε αναλογική σχέση με τα παραγόμενα προϊόντα.

Άμεσα υλικά είναι, κατά κανόνα, τα υλικά που παρακολουθούνται στο λογαριασμό 24 << πρώτες και βοηθητικές ύλες-υλικά συσκευασίας >>.

- Έμμεσα υλικά, κατά το Ε.Γ.Λ.Σ, είναι εκείνα που, αν και αναλώνονται για την παραγωγή συγκεκριμένου προϊόντος, δεν ενσωματώνονται σ' αυτό, όπως π.χ τα υλικά δέψεως στη βυρσοδεψία, τα υλικά αποχρωματισμού, αποσμήσεως ή καθαρισμού στη βιομηχανία εξευγενισμού ελαίων, τα υλικά διαμορφώσεως της εσωτερικής διαμέτρου πλαστικών σωλήνων ή τα ηλεκτρόδια συγκολλήσεως στη συναρμολόγηση κατασκευών.

Τα έμμεσα υλικά, δηλαδή τα υλικά που δεν ενσωματώνονται στα παραγόμενα προϊόντα, δυνατό να τελούν ή όχι σε αναλογική σχέση με τα παραγόμενα προϊόντα, αλλά δε πρσαυξάνουν το βάρος αυτών.

Από τα προαναφερόμενα καταφαίνεται ότι η διάκριση των υλικών σε έμμεσα και άμεσα δεν εξαρτάται από τον τρόπο με τον οποίο μια επιχείρηση παρακολουθεί τις ποσότητες των αναλίσκόμενων υλικών, δηλαδή από το εάν κατά την παράδοσή τους προς βιομηχανοποίηση τα υλικά εξατομικεύονται κατά παραγόμενο προϊόν ή εάν η ποσότητα των υλικών που αναλώθηκαν για την παραγωγή καθενός προϊόντος προσδιορίζεται με βάση τις τεχνικές προδιαγραφές των παραγόμενων προϊόντων. Κρίσιμο κριτήριο είναι όχι ο τρόπος παρακολουθήσεως και υπολογισμού των αναλώσεων υλικών, αλλά η ενσωμάτωση ή μη της ποσότητας τους στην ποσότητα των παραγόμενων προϊόντων.

Ως έμμεσα υλικά πρέπει να θεωρήσουμε, κατά κανόνα, τα υλικά που παρακολουθούνται στους λογαριασμούς 25 <<αναλώσιμα υλικά>> και 26 <<ανταλλακτικά παγίων στοιχείων>>.

Το κόστος των αναλίσκόμενων έμμεσων υλικών βαρύνει τα κέντρα κόστους (υπολογαριασμοί 92 <<κέντρα κόστους>>) και συνιστά τμήμα των γενικών βιομηχανικών εξόδων, δηλαδή καταλογίζεται στο κόστος των παραγόμενων προϊόντων με βάση διάφορα κριτήρια καταλογισμού.

1.4 Λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων στη γενική λογιστική

Το Ε.Γ.Λ.Σ προβλέπει τους ακόλουθους λογαριασμούς για τη λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων :

Για τα αγοραζόμενα αποθέματα	Για τα παραγόμενα αποθέματα
20 Εμπορεύματα	21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή
24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες-Υλικά συσκευασίας	22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα
25 Αναλώσιμα υλικά	23 Παραγωγή σε εξέλιξη
26 Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων	
28 Είδη συσκευασίας	

Οι παραπάνω πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί είναι υποχρεωτικής τηρήσεως και αναπτύσσονται σε δευτεροβάθμιου, τριτοβάθμιους ή αναλυτικότερους λογαριασμούς σύμφωνα με τις πληροφοριακές ανάγκες της επιχείρησης. Δηλαδή, το περιορισμένο εκατοναδικό σύστημα, που κατά βασικό κανόνα διέπει την ανάπτυξη σε δευτεροβάθμιους των πλείστων πρωτοβαθμίων λογαριασμών, δεν ισχύει για την ανάπτυξη των πρωτοβαθμίων της ομάδας 2. Η επιχείρηση αναπτύσσει κατά τις επιθυμίες της τους λογαριασμούς των αποθεμάτων με τις αντίστοιχες δεσμεύσεις:

- Να παρακολουθεί τα αποθέματα απογραφής σε οποιοδήποτε επίπεδο υπολογισμού (δευτεροβαθμίου, τριτοβαθμίου ή αναλυτικότερου) των πρωτοβαθμίων 20-28 επιθυμεί. Μπορεί ακόμα να παρακολουθεί τα αποθέματα αυτά σε δύο υπολογισμούς : <<αποθέματα απογραφής ενάρξεως>> και <<αποθέματα απογραφής λήξεως>>.
- Να παρακολουθεί τις αγορές χρήσεως επίσης σε οποιοδήποτε επίπεδο υπολογισμού (δευτεροβαθμίου, τριτοβαθμίου ή αναλυτικότερου) των πρωτοβαθμίων 20,24,25,26 και 28 επιθυμεί. Μπορεί ακόμα να ξεχωρίζει τις αγορές σε <<αγορές εσωτερικού>>,

<<αγορές από χώρες της κοινότητας>> και <<αγορές εξωτερικού>> και περαιτέρω, για τις ανάγκες της λογιστικής παρακολουθήσεως του Φ.Π.Α και για την κατάρτιση των σχετικών φορολογικών δηλώσεων, να αναπτύσσει τους λογαριαμούς αυτούς κατά συντελεστή Φ.Π.Α.

Κατόπιν των όσων προαναφέραμε, ο λογαριαμός 24 σε μια επιχείρηση παραγωγής λ.χ έτοιμων ενδυμάτων, είναι δυνατόν να αναπτυχθεί ως εξής :

24 ΠΡΩΤΕΣ ΚΑΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΎΛΕΣ-ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ

24.00 Πρώτες ύλες παραγωγής ενδυμάτων

24.00.00 Αποθέματα απογραφής ενάρξεως χρήσεως

24.00.01 Αποθέματα απογραφής λήξεως χρήσεως

24.00.10 Αγορές χρήσεως εσωτερικού

24.00.10.13 Με συντελεστή Φ.Π.Α 13%

24.00.10.23 Με συντελεστή Φ.Π.Α 23%

.....

24.00.10.90 Χωρίς διακαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α

24.00.10.91 Εκπτώσεις αγορών

24.00.10.91.13 Με συντελεστή Φ.Π.Α 13%

24.00.10.91.23 Με συντελεστή Φ.Π.Α 23%

.....

24.00.10.91.90 Χωρίς δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α

24.00.11 Αγορές χρήσεως από χώρες της κοινότητας

24.00.11.13 Με συντελεστή Φ.Π.Α 13%

24.00.11.23 Με συντελεστή Φ.Π.Α 23%

.....

24.00.11.90 Χωρίς δικαίωμα έκπτωσης

24.00.11.91 Εκπτώσεις αγορών

24.00.11.91.13 Με συντελεστή Φ.Π.Α 13%

24.00.11.91.23 Με συντελεστή Φ.Π.Α 23%

.....

- 24.00.11.91.90 Χωρίς δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α
- 24.00.12 Αγορές χρήσεως από τρίτες χώρες
 - Ανάπτυξη όπως η προηγούμενοι λογαριασμοί
- 24.00.10 και 24.00.11
- 24.01 Βοηθητικές ύλες παραγωγής ενδυμάτων
 - Ανάπτυξη όμοια του λογαριασμού 24.00
- 24.02 Υλικά συσκευασίας παραγωγής ετοιμών ενδυμάτων
 - Ανάπτυξη όμοια του λογαριασμού 24.00
- 24.98 Εκπτώσεις αγορών
- 24.98.13 Με συντελεστή Φ.Π.Α 13%
- 24.98.23 Με συντελεστή Φ.Π.Α 23%
-
- 24.98.90 Χωρίς δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α
- 24.99 Προϋπολογισμένες αγορές (λ. 58.24)

Διευκρινίζονται τα ακόλουθα :

Εφόσον, η επιχείρηση αγοράζει από χώρες της Κοινότητας αποθέματα με ειδικό φόρο καταναλώσεως, ο λογαριασμός 24.00.11 του παραδείγματός μας αναπτύσσεται περαιτέρω στους εξής δύο τεταρτοβάθμιους : <<αγορές με ειδικό φόρο κατανάλωσης>> και <<αγορές χωρίς ειδικό φόρο κατανάλωσης>>.

- Στο λογαριασμό 24.98 παρακολουθούνται οι εκπτώσεις όλων των κατηγοριών αποθεμάτων σύμφωνα με όσα αναπτύσσουμε αμέσως παρακάτω.

Η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να μην αναπτύξει τους παραπάνω λογαριασμούς των αγορών αποθεμάτων κατά συντελεστή Φ.Π.Α, εφόσον ενημερώνει το λογαριασμό 54.00 <<φόρος προστιθέμενης αξίας>> αναλυτικά, εγγραφή προς εγγραφή, σε τρόπο ώστε να καθιστά εφικτός ο έλεγχος του φόρου με τη διενέργεια των απαραίτητων επαληθεύσεων και εφόσον προκύπτουν από το λογαριασμό αυτόν τα πληροφοριακά στοιχεία που απαιτούνται για την κατάρτιση των φορολογικών δηλώσεων Φ.Π.Α.

Οι λογαριασμοί 20,24,25,26 και 28 λειτουργούν ως εξής:

- Κατά την έναρξη της χρήσεως χρεώνονται (οι υπολ/σμοί <<αποθέματα απογραφής>>) με την αξία των αποθεμάτων της προηγούμενης απογραφής.
- Κατά τη διάρκεια της χρήσεως χρεώνονται (οι υπολ/σμοί <<αγορές χρήσεως>>) με την αξία κτήσεως των αγοραζόμενων αγαθών και πιστώνονται με τις τυχόν επιστροφές αγορών και τις εκτός τιμολογίου εκπτώσεις.
- Απαγορεύεται η πίστωση των λ/σμων αυτών για οποιαδήποτε άλλη αιτία, εκτός από τις αποστολές αποθεμάτων σε άλλα υποκαταστήματα της επιχειρήσεως, όταν τα υποκαταστήματα δεν τηρούν αυτοτελή γενική λογιστική (ομάδες 1-8), τηρούν όμως αυτοτελή ομάδα 9.
- Κατά το τέλος της χρήσης πιστώνονται , με χρέωση του λ/σμού 80.00 <<λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης>>, με την αξία των αποθεμάτων απογραφής ενάρξεως της χρήσεως και την αξία των καθαρών, μετά την αφαίρεση των επιστροφών και των εκτός τιμολογίου εκπτώσεων, αγορών της χρήσεως και χρεώνονται, με πίστωση του αυτού λ/σμού 80.00 με την αξία των αποθεμάτων απογραφής λήξεως της χρήσεως, όπως η αξία αυτή προκύπτει από την αποτίμηση τους, που διενεργείται σύμφωνα με τους κανόνες που αναπτύσσονται παρακάτω.

Έτσι, η ελάχιστη ανάπτυξη ενός λ/σμού αγοραζόμενων αποθεμάτων, λ.χ. του λογ/μου 20 <<εμπορεύματα>>, σε υπολ/σμούς και ο τρόπος λειτουργίας τους έχουν ως εξής:

1.4.1 Χρέωση αποθεμάτων απογράφης

Α)Τα αποθέματα απογραφής ενάρξεως της χρήσης 1/1

Β) Τα αποθέματα απογραφής λήξεως της χρήσης 31/12, με πίστωση του λογαριασμού 80.00

1.4.2 Πίστωση αποθεμάτων απογραφής

Α) Αποθέματα απογραφής ενάρξεως της χρήσεως 1/1, μεταφερόμενα την 31/12 στη χρέωση του λογαριασμού 80.00.

Το υπόλοιπο του λογαριασμού εμφανίζει την ίδια αξία των αποθεμάτων απογραφής τέλους χρήσης.

Δυνατό αντί να τηρηθούν δύο λογαριασμοί για τα αποθέματα απογραφής ως εξής:

20.00 Αποθέματα

20.00.00 Αποθέματα απογραφής ενάρξεως της χρήσεως

20.00.01 Αποθέματα απογραφής λήξεως της χρήσεως

Για τις αγορές των αποθεμάτων της χρήσης χρεώνονται

Β). Με το κόστος κτήσεως των αγοραζόμενων αποθεμάτων (τιμολογιακή αξία + ειδικά έξοδα αγορών)

και πιστώνονται

1. Με τις επιστροφές των αγορών ή

2. Με τις εκπτώσεις αγορών

3. Με την μεταφορά του υπολοίπου του τέλους χρήσης στη χρέωση του λογαριαμού 80.00, οπότε και εξισώνεται.

Αντί του ενός λογαριασμού ενδείκνυται να τηρούνται τρεις λογαριαμοί ανάλογα με την προέλευση των αγορών ως εξής :

20.01 Αγορές χρήσεως

20.01.00 Αγορές χρήσεως εσωτερικού

20.01.01 Αγορές χρήσεως από χώρες της κοινότητας

20.01.02 Αγορές χρήσεως από τρίτες χώρες

ή όπως υποδεικνύεται στην αμέσως προηγούμενη παράγραφο.

Επίσης, για τις επιστροφές και τις εκπτώσεις αγορών είναι δυνατό, στη διάρκεια της χρήσεως, να τηρηθούν ιδιαίτεροι λογαριαμοί, αντίθετοι του λογαριασμού <<αγορές χρήσεως>>, τα πιστωτικά υπόλοιπα των οποίων μεταφέρονται, στο τέλος χρήσης, στην πίστωση του λογαριασμού αυτού.

Η λογιστική εγγραφή απεικόνισης της αγοράς αποθεμάτων γίνεται με βάση το τιμολόγιο του προμηθευτή για τις αγορές του εσωτερικού ή με βάση δελτίο συμψηφιστικής εγγραφής για τα αγοραζόμενα από το εξωτερικό αποθέματα, το κόστος των οποίων συγκεντρώνεται και ολοκληρώνεται στους λογαριασμούς 32.01 <<παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων>>. Το τιμολόγιο του προμηθευτή εσωτερικού εκδίδεται μέσα σε ένα μήνα από την παραγγελία ή την αποστολή των αγαθών, η δε λογιστική εγγραφή απεικόνισης της αγοράς μέχρι τη δέκατη πέμπτη μέρα του επόμενου μήνα της λήψεως του τιμολογίου, οπότε, προκειμένου για αγορά εμπορευμάτων, γίνεται εγγραφή της ακόλουθης μορφής :

20 Εμπορεύματα

20.00 Κατηγορία (ή ομάδα ειδών) εμπορευμάτων

20.00.01 Αγορές χρήσεως εσωτερικού

20.00.01.23 Με συντελεστή Φ.Π.Α 23%

κ.λπ

54 Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη

54.00 Φόρος προστιθέμενης αξίας

54.00.20.023 Φ.Π.Α εισροών εμπορευμάτων 23%

κ.λπ

(σε) 50 Προμηθευτές

50.00 Προμηθευτές εσωτερικού

Σχετικά με το χρόνο έκπτωσης του Φ.Π.Α επί των αγορών (εισροών) από τον Φ.Π.Α εκροών (πωλήσεων), δηλαδή του χρόνου κατασώρησης του Φ.Π.Α επί των αγορών στη χρέωση του λογαριασμού 54.00 <<φόρος προστιθέμενης αξίας>>, οι διατάξεις του άρθρου 16 του ν.2859/2000 ορίζουν ότι η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το δημόσιο κατά το χρόνο που γίνεται η παράδοση των αγαθών, δηλαδή κατά το χρόνο που τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. Κατ'εξαιρέση ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο εκδόσεως του τιμολογίου στις περιπτώσεις που, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ, παρέχεται η ευχέρεια εκδόσεως των στοιχείων αυτών σε χρόνο μεταγενέστερο της παραδόσεως των αγαθών. Συνεπώς, ο μεν πωλητής οφείλει να απεικονίσει την υποχρέωση αποδόσεως του φόρου κατά το χρόνο εκδόσεως του τιμολογίου και ακριβέστερα κατά το χρόνο καταχώρησης του τιμολογίου στα βιβλία του και ο αγοραστής να εκπέσει το φόρο κατά το χρόνο καταχώρησης του προμηθευτή στα δικά του βιβλία, με την προϋπόθεση ότι η καταχώρηση γίνεται εντός των προθεσμιών που ορίζει ο Κ.Β.Σ.

Μία απλουστευμένη απεικόνιση του τρόπου λειτουργίας των αγοραζόμενων αποθεμάτων δίνεται στον ακόλουθο πίνακα προκειμένου για το λογαριασμό 20 <<Εμπορεύματα>>.

20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ		80.00 Λ/ΣΜΟΣ Γ.ΕΚΜ.	
(1)1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.200.000
(2)1.200.000		30.000.000	
(3) 30.000.000			

- (1) Αποθέματα ενάρξως 1/1/20+
- (2) Αποθέματα απογραφής λήξεως 31/12/20+
- (3) Αγορές χρήσεως 20+1

1.4.3 Αξία κτήσεως των αγοραζόμενων αποθεμάτων

Για καθεμία κατηγορία αποθεμάτων των λογαριασμών 20,24,25,26 κι 28 τηρείται υποχρεωτικός δευτεροβάθμιος, τριτοβάθμιος ή αναλυτικότερος λογαριασμός <<αγορές χρήσεως>>.Η χρέωση του υπολογαριασμού αυτού γίνεται κατά την παραλαβή των αγοραζόμενων (από το εσωτερικό ή το εξωτερικό) αποθεμάτων με την αξία κτήσης τους.

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ <<τιμή κτήσεως είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς των αποθεμάτων αυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς και μειωμένη με τις ειδικές εκπτώσεις (άμεσο κόστος αγοράς)>>.Την έννοια αυτή της τιμής κτήσεως την υιοθετούν ο ν.2190/1920 (άρθρο 43 παρ.7 περ.α') και ο Κ.Β.Σ (άρθρο 28 παρ.2).Δηλαδή η αξία κτήσεως συντίθεται από :

- (1) Την τιμολογιακή αξία των αγοραζόμενων αποθεμάτων
- (2) Τα ειδικά έξοδα αγορών.

Τα δύο αυτά συστατικά στοιχεία της αξίας κτήσης τα αναπτύσσουμε παρακάτω.

1.4.3.1 Τιμολογιακή αξία

Τιμολογιακή αξία, κατά το ΕΓΛΣ, είναι η αξία που αναγράφεται στο τιμολόγιο αγοράς, μειωμένη κατά τις ενδεχόμενες εκπτώσεις που χορηγούνται από τους προμηθευτές και απαλλαγμένη από τα ποσά των φόρων και των τελών τα οποία στο τέλος δεν βαραίνουν την οικονομική μονάδα. Ακριβέστερα, τιμολογιακή αξία είναι η αξία μιας ορισμένης ποσότητας υλικών που αναγράφεται στο τιμολόγιο και αναφέρεται σε ορισμένο τόπο παραδόσεως και τρόπο πληρωμής. Δηλαδή, η τιμολογιακή αξία του αγοραζόμενου υλικού συναρτάται από τους όρους αγοράς και κυρίως από τον τρόπο παραδόσεως, τον τρόπο πληρωμής και το μέγεθος της αγοραζόμενης ποσότητας.

Για τη μετατροπή σε ευρώ της τιμολογιακής αξίας σε ξένο νόμισμα ασχολούμαστε αμέσως παρακάτω.

1.4.3.2 Ειδικά έξοδα αγορών

1.4.3.2.1 Έννοια των ειδικών εξόδων αγορών

Ειδικά (ή άμεσα) έξοδα αγορών, κατά το Ε.Γ.Λ.Σ, είναι εκείνα που πραγματοποιούνται κατά τρόπο άμεσο για κάθε συγκεκριμένη αγορά μέχρι την παραλαβή και αποθήκευση των αγαθών. Δηλαδή, ειδικά έξοδα αγορών είναι όλα τα έξοδα εκείνα που πραγματοποιούνται ειδικά για τη συγκεκριμένη αγορά από τη στιγμή που δόθηκε η σχετική παραγγελία μέχρι την παραλαβή και αποθήκευση των αγαθών. Τα ειδικά έξοδα συνδέονται με τρόπο άμεσο και έμμεσο με τα αγοραζόμενα αγαθά. Εάν η συγκεκριμένη αγορά δεν γινόταν η επιχείρηση δεν θα υποβαλλόταν στα έξοδα αυτά.

Το ύψος των ειδικών εξόδων αγορών εξαρτάται κυρίως από τον κατά τη σύμβαση αγοραπωλησίας τόπο παραδόσεως των αγοραζόμενων αγαθών. Τέτοια έξοδα για τις αγορές εσωτερικού, κατά ενδεικτική απαρίθμηση, είναι :

- τα φορτωτικά από την αποθήκη του προμηθευτή στο μεταφορικό μέσο,
- τα μεταφορικά από την αποθήκη του προμηθευτή στην αποθήκη του αγοραστή,
- τα ασφάλιστρα μεταφοράς,
- τα εκφορτωτικά στην αποθήκη του αγοραστή,
- οι προμήθειες και οι μεσιτείες αγοράς,
- τα δικαιώματα Ο.Λ.Π,
- ο μη εκπιπτόμενος Φ.Π.Α.

1.4.3.2.2 Λογιστική αντιμετώπιση των ειδικών εξόδων αγορών

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ, τα άμεσα έξοδα καταχωρούνται κατευθείαν σε χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 2. Τα έξοδα αυτά, αν για οποιοδήποτε λόγο καταχωρηθούν σε λογαριασμό της ομάδας 6, μεταφέρονται με αντιλογισμό στους συγκεκριμένους λογαριασμούς της ομάδας 2. Η λύση αυτή της απευθείας επιβαρύνσεως του κόστους των αγοραζόμενων αποθεμάτων με τα άμεσα έξοδα αγορών βρίσκει τη θεωρητική της θεμελίωση στο ότι τα έξοδα αυτά συνιστούν μέρος της αξίας κτήσεως των υλικών, αφού ως αξία κτήσεως των υλικών πρέπει να θεωρείται η αξία την οποία αυτά έχουν κατά την παράδοσή τους στις αποθήκες της αγοράστριας επιχείρησής.

Το Ε.Γ.Λ.Σ προβλέπει, εντούτοις, ορισμένους λογαριασμούς στην ομάδα 6, οι οποίοι προορίζονται για την παρακολούθηση εξόδων, τα οποία εμφανώς συνιστούν ειδικά έξοδα αγορών. Τέτοιοι είναι π.χ οι λογαριασμοί :

61.02.00 Προμήθειες για αγορές

61.02.03 Προμήθειες (κατά το μέρος που αφορούν αγορές)

62.05.02 Ασφάλιστρα μεταφορών (κατά το μέρος που αφορούν αγορές)

64.00.02 Έξοδα μεταφοράς υλικών-αγαθών με μεταφορικά μέσα τρίτων.

Η καταχώρηση των ειδικών εξόδων αγορών κατά πρώτον στους αρμόδιους λογαριασμούς 6 δυνατό να κρίνεται σκόπιμη για λόγους φορολογικούς, όπως π.χ δυνατό να συμβαίνει για ορισμένες αμοιβές τρίτων που δηλώνονται στη 2, ή για τη συγκέντρωση χρήσιμων πληροφοριακών στοιχείων, όπως π.χ σε ποιο ποσό ανήλθαν τα μεταφορικά έξοδα των αγορών. Εφόσον η επιχείρηση κάνει χρήση της δυνατότητας αυτής, οφείλει στη συνέχεια να μεταφέρει τα ειδικά αυτά έξοδα από τους λογαριασμούς εξόδων της ομάδας 6 στους υπολογαριασμούς αγορές χρήσεως των, κατά περίπτωση, αρμόδιων λογαριασμών της ομάδας 2.

Άλλο ζήτημα που άπτεται της λογιστικής και κοστολογικής αντιμετώπισης των ειδικών εξόδων αγορών είναι η συγκέντρωση και η προσθήκη τους στην τιμολογιακή αξία, καθώς και η κατανομή τους στα επιμέρους αγοραζόμενα είδη, όταν παρεμβάλλεται χρονικό διάστημα μεταξύ παραλαβής του υλικού και πραγματοποιήσεως του εξόδου ή υφίσταται δυσχέρεια στη συσχέτιση των εξόδων με τα αγοραζόμενα είδη.

Η συγκέντρωση και η κατανομή των ειδικών εξόδων είναι αναγκαία προκειμένου να προσδιορίζεται ενιαία τιμή κτήσεως κάθε υλικού, με την οποία γίνεται η χρέωση της μερίδας αποθήκης του υλικού και ακριβής αποτίμηση των αναλώσεων των υλικών, κυρίως όταν χρησιμοποιεί μια από τις μεθόδους αποτίμησης LIFO ή FIFO.

Το θέμα, σε ότι αφορά τα εισαγόμενα από το εξωτερικό υλικά, αντιμετωπίζεται, όπως θα δούμε, με τη χρησιμοποίηση των υπολογαριασμών του 32.01 <<παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων>>. Δεν προβλέπεται όμως παρόμοιος λογαριασμός για τα αγοραζόμενα από το εσωτερικό υλικά.

Στα πλαίσια της α.λ. η συγκέντρωση και η κατανομή των ειδικών αυτών εξόδων μπορεί να γίνεται με τη χρησιμοποίηση ορισμένων υπολογαριασμών του 91.01 οργανικά έξοδα κατ'είδος προομαδοποιημένα. Για τις επιχειρήσεις όμως που δεν τηρούν α.λ. το θέμα, στη διάρκεια της χρήσεως, φρονούμε ότι μπορεί να αντιμετωπίζεται με τη χρησιμοποίηση κατάλληλου υπολογαριασμού του 32 παραγγελίες στο εξωτερικό, μολονότι ο λογαριασμός αυτός κατά το Ε.Γ.Λ.Σ προορίζεται να εξυπερευαί μόνο τα εισαγόμενα από το εξωτερικό αγαθά.

Σε περίπτωση που χρησιμοποιήθηκαν ειδικά έξοδα αγορών, όπως π.χ έξοδα ταξιδίων στο εξωτερικό για διεξαγωγή διαπραγματεύσεων για την αγορά αποθεμάτων, έξοδα θεώρησης τιμολογίων, και τελικώς η αγορά των αποθεμάτων δεν ολοκληρωθεί, τα πραγματοποιημένα ειδικά έξοδα συνιστούν γενικά έξοδα αγορών, τα οποία στις μεν εμπορικές επιχειρήσεις αντιμετωπίζονται ως γενικά έξοδα διοικήσεως, στις δε βιομηχανικές ως γενικά βιομηχανικά έξοδα.

1.4.4 Η αξία κτήσεως επιβαρύνεται με το μη εκπιπτόμενο φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α)

Ο Φ.Π.Α επί των αγορών (φόρος εισροών) εκπίπτει από το Φ.Π.Α επί των πωλήσεων (φόρος εκροών) δηλαδή καταχωρείται στη χρέωση του λογαριασμού 54.00 <<Φόρος προστιθέμενης αξίας>> και των υπολογαριαμών του, στις περιπτώσεις που, σύμφωνα με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία, επιτρέπεται ο συμψηφισμός του φόρου επί των εισροών με το φόρο επί των εκροών.Στις περιπτώσεις όμως όπου η ισχύουσα περί Φ.Π.Α νομοθεσία δεν επιτρέπει το συμψηφισμό αυτόν (ασφαλιστικές εργασίες, τραπεζικές εργασίες κ.λπ) ή δεν επιτρέπει τον εξολοκλήρου συμψηφισμό, το μη εκπιπτόμενο ποσό του Φ.Π.Α επί των αγορών συνιστά ειδικό έξοδο αγορών και πρέπει να βαρύνει το κόστος των αγοραζόμενων αποθεμάτων και γενικότερων αγαθών.

1.4.5 Έξοδα που δεν περιλαμβάνονται στην αξία κτήσεως

Στην αξία κτήσεως των αγοραζόμενων αγαθών δεν συμπεριλαμβάνονται:

Α) Τα γενικά έξοδα αγορών.

Τα γενικά έξοδα αγορών (ή γενικό κόστος αγορών ή κόστος προμηθειών ή εφοδιασμού) αφορούν το συνολικό κόστος της λειτουργίας (τμήματος-κέντρο κόστους) αγορών και συντίθεται από τα σχετικά επιμέρους έξοδα της ομάδας 6.

Τα γενικά έξοδα αγορών αντιμετωπίζονται από το Ε.Γ.Λ.Σ ως εξής :

- Στις βιομηχανικές, βιοτεχνικές και λοιπές επιχειρήσεις, στις οποίες λειτουργεί παραγωγή, βαρύνουν το κόστος λειτουργίας παραγωγής, δηλαδή το κόστος των αποθεμάτων απογραφής και το κόστος πωλήσεων των παραγόμενων προϊόντων.
- Στις εμπορικές και λοιπές επιχειρήσεις, στις οποίες δε λειτουργεί παραγωγή χαρακτηρίζεται ως έξοδο διοικήσεως και βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα.

Συνεπώς τα γενικά έξοδα αγορών δεν βαρύνουν την αξία κτήσεως των αγοραζόμενων αποθεμάτων.

B) Το συνεπαγόμενο κόστος.

Συνεπαγόμενο κόστος ή κόστος κατοχής των αποθεμάτων (holding cost) συνίσταται στα έξοδα που πραγματοποιεί η επιχείρηση από τη στιγμή της παραλαβής και αποθηκεύσεως των αγοραζόμενων υλικών μέχρι τη στιγμή της παραδόσεως τους προς παραγωγή και συνίσταται κυρίως από:

- τα έξοδα αποθηκεύσεως (ενοίκια και αποσβέσεις αποθηκών, έξοδα συντηρήσεως αποθεμάτων και αποθηκών, μισθοί αποθηκάρων, έξοδα φωτισμού και καθαριότητας αποθηκών κ.λπ),
- τα έξοδα διακινήσεως αποθεμάτων (παραλαβής και τοποθετήσεως εντός των αποθηκών, διαφυλάξεως, μεταφοράς από τις αποθήκες και παραδόσεως στα παραγωγικά τμήματα, μεταφοράς σε άλλες αποθήκες κ.λπ),
- ασφάλιστρα της περιόδου αποθηκεύσεως των υλικών,
- τόκος του απασχολούμενου κεφαλαίου επί των αποθεμάτων,
- μείωση της αξίας του αποθέματος συνεπεία απομειώσεως, χειροτερεύσεως της ποιότητας, αχρηστεύσεως ή απαρχαιώσεως λόγω της παρόδου του χρόνου χρησιμοποιήσεώς τους.

Το συνεπαγόμενο κόστος βρίσκεται σε συνάρτηση με το ύψος του μέσου αποθέματος, εκτός από το κόστος διακινήσεως που είναι συνάρτηση του ύψους των αναλώσεων και όχι του ύψους των αποθεμάτων.

Εκτός από τον τόκο του απασχολούμενου ξένου κεφαλαίου επί των αποθεμάτων που είναι έξοδο χρηματοδότησεως, οι υπόλοιπες κατηγορίες εξόδων, που συνθέτουν το καλούμενο συνεπαγόμενο κόστος, συνιστούν γενικά έξοδα αγορών.

Γ) Τα έξοδα αποθέσεως στις Γενικές αποθήκες ή σε ελεύθερη ζώνη δεν συνιστούν ειδικά έξοδα αγορών, αλλά αν η υπόθεση γίνεται με σκοπό μεταγενέστερη παραλαβή συνιστούν γενικά έξοδα αγορών. Αν προορίζονται για διάθεση κατ'ευθείαν από το χώρο που έχουν εναποτεθεί συνιστούν έξοδα διαθέσεως.

Δ) Τα έξοδα αποστολής εμπορευμάτων σε τρίτους ή σε υποκαταστήματα για πώληση, κατά την ορθότερη γνώμη, δεν συνιστούν ειδικά έξοδα αγορών, αλλά γενικά <<έξοδα πωλήσεων>>.

Ε) Τα έξοδα αποστολής υλικών σε υποκαταστήματα (εργοστάσιο) της επιχειρήσεως για βιομηχανοποίηση συνιστούν γενικά έξοδα αγορών και κοστολογούνται.

ΣΤ) Τα γενικά έξοδα διαχειρήσεως, τα γενικά έξοδα διαθέσεως καθώς και τα έξοδα χρηματοδότησεως δε λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του κόστους κτήσεως των αποθεμάτων, γιατί δε σχετίζονται άμεσα με την αγορά των αγαθών που προσδιορίζονται για πώληση ή βιομηχανοποίηση. Θεωρητικά, μέρος των εξόδων αυτών έπρεπε να βαρύνει τα αποθέματα. Εντούτοις, ο μερισμός των εξόδων αυτών στα επιμέρους είδη περιλαμβάνει κατ'ανάγκη μεγάλη δόση αυθαιρεσίας και συνεπώς οδηγεί σε λανθασμένο προσδιορισμό του κόστους κτήσεως. Τα υπό συζήτηση γενικά έξοδα μεταφέρονται σε βάρος του λογαριασμού αποτελέσματα χρήσεως της περιόδου την οποία αφορούν, γιατί σχετίζονται άμεσα περισσότερο με τις λογιστικές περιόδους (χρήσεις) παρά με τις μονάδες των αγοραζόμενων (ή παραγόμενων) μονάδων.

1.4.6 Προσδιορισμός του κόστους κτήσεως των αποθεμάτων που αγοράστηκαν αντί συνολικού τμήματος

Σε περίπτωση που δύο ή περισσότερα είδη αποθεμάτων αγοράστηκαν αντί ενός συνολικού τμήματος για τη λογιστική παρακολούθηση των επιμέρους μονάδων των αποθεμάτων αυτών, επιβάλλεται το συνολικό τίμημα να κατανεμηθεί στις επιμέρους μονάδες των αποθεμάτων που αγοράστηκαν.

Ο επιμερισμός του συνολικού κόστους πρέπει λογικά να βασίζεται στην οικονομική χρησιμότητα των επιμέρους μονάδων. Όπως είναι ευνόητο, η τιμή πωλήσεως αποτελεί μια ένδειξη χρησιμότητας των αγαθών και συνεπώς η τιμή πωλήσεως είναι δυνατό ν'αποτελεί τη βάση επιμερισμού του συνολικού κόστους κτήσεως.

Για παράδειγμα, ας υποθέσουμε ότι η επιχείρηση αγόρασε 100 τόνους πορτοκάλια αντί 20.000€ και ότι η επιχείρηση τα διαχώρισε σε τρεις κατηγορίες : ποιότητας Α τόνοι 20, ποιότητας Β τόνοι 50 και ποιότητα Γ τόνοι 30 και ότι για το διαχωρισμό αυτόν καταβλήθηκαν ημερομίσθια 1.000€. Ας υποθέσουμε ακόμη ότι τα πορτοκάλια πωλήθηκαν με τιμή τόνου : της ποιότητας Α, της ποιότητας Β 240 € και της ποιότητας Γ 220 €. Ο επιμερισμός του συνολικού κόστους κτήσεως θα γίνει ως εξής :

	Ποσότητα (τόνοι) (α)	Τιμή Πωλήσεως (β)	Αντίτιμο πωλήσεως (γ)	Πολλαπλασιαστής (δ)	Συνολικό Κόστος (ε)	Κόστος Τόνου (στ)
A	20	250	5000	0,89	4449,15	222,46
B	50	240	12000	0,89	10677,97	213,56

Γ	30	220	6600	0,89	5872,88	195,76
Σύνολο	100		23600		21000	

$$\gamma = \alpha X \beta$$

$$\delta = \text{συνολικό κόστος } 21000:23600=0,89$$

$$\varepsilon = \gamma X \delta$$

$$\zeta = \varepsilon : \alpha$$

Εξάλλου, τα έξοδα που πραγματοποιούνται για την αγορά περισσότερων εμπορευμάτων και τα οποία δεν είναι δυνατόν να εξατομικευτούν κατά εμπόρευμα κατανέμονται στο κόστος αυτών με βάση διάφορα κριτήρια (αξία, ποσότητα, βάρος) ανάλογα με τη φύση τους.

1.4.7 Το κόστος αγοράς των αποθεμάτων κατά τα Δ.Λ.Π

Σύμφωνα με το IAS 2 <<αποθέματα>> (αναθεωρημένο 1993), το κόστος αγοράς των αποθεμάτων περιλαμβάνει :

- την τιμή αγοράς,
- τους εισαγωγικούς δασμούς,
- τους άλλους φόρους (εκτός εκείνων που η επιχείρηση μπορεί στη συνέχεια να ανακτήσει ή να συμψηφίσει),
- τα μεταφορικά έξοδα,
- τα έξοδα παραδόσεως και
- τα άλλα έξοδα που είναι άμεσα επιρριπτά στην αγορά των έτοιμων αγαθών, υλικών και υπηρεσιών,

- οι πάσης φύσεως εκπτώσεις επί των αγορών εκπίπτονται κατά τον προσδιορισμό του κόστους αγοράς.

Στο κόστος αγοράς μπορεί να συμπεριλαμβάνονται και συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από μια πρόσφατη αγορά αποθεμάτων σε πολλές σπάνιες περιπτώσεις που αυτό επιτρέπεται σύμφωνα με το IAS 21 <<οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές του συναλλάγματος>>.

1.4.8 Επιστροφές αγορών

Η επιστροφή εκ μέρους του αγοραστή αγαθών που του παρέδωσε ο πωλητής γίνεται συνήθως λόγω πλημμελούς εκτελέσεως των συμβατικών υποχρεώσεων του πωλητή και κυρίως λόγω διαφοράς στην ποιότητα των αγαθών σε σχέση με τη συμφωνημένη. Η επιστροφή προϋποθέτει προηγούμενη παραλαβή εκ μέρους του αγοραστή. Εάν ο αγοραστής δεν έχει παραλάβει τα αγαθά έχουμε άρνηση παραλαβής και όχι επιστροφή αγορών.

Η επιστροφή από τον αγοραστή αγαθών που έχει παραλάβει δυνατό να οφείλεται σε υπαιτιότητα του ιδίου ή του πωλητή. Στην πρώτη περίπτωση είναι ενδεχόμενο :

- η αξία των επιστρεφόμενων να συμφωνηθεί μικρότερη της αξίας αγοράς ή και
- τα έξοδα της επιστροφής να βαρύνουν τον αγοραστή.

Στις περιπτώσεις αυτές γεννάται για την αγοράστρια επιχείρηση μια επιβάρυνση, που κατά τη γνώμη μας, συνιστούν γενικά έξοδα αγορών. Ως γενικά έξοδα αγορών πρέπει να αντιμετωπίζονται και τα ειδικά έξοδα που έκανε η επιχείρηση για τη αγορά των μετέπειτα επιστρεφόμενων στον προμηθευτή αγαθών.

Στην περίπτωση που η επιστροφή των αγαθών οφείλεται σε υπαιτιότητα του προμηθευτή, που είναι και η συνηθέστερη, τα έξοδα επιστροφής άγονται σε χρέωση του λογαριασμού του προμηθευτή.

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ, οι επιστροφές των αγαθών καταχωρούνται απευθείας στην πίστωση του λογαριασμού <<αγορές χρήσεως>>, που τηρείται ως υπολογαριασμός των πρωτοβάθμιων λογαριασμών των αγοραζόμενων αποθεμάτων (20,24,25,26 και 28). Η λογιστική εγγραφή γίνεται με βάση το πιστωτικό τιμολόγιο που εκδίδει ο προμηθευτής και είναι μορφής αντίστροφης της εγγραφής που γίνεται κατά την αγορά των αποθεμάτων. Για επιστροφή λ.χ εμπορευμάτων σε προμηθευτή εσωτερικού γίνεται η εγγραφή :

50 Προμηθευτές

50.00 Προμηθευτές εσωτερικού

50.00.XX Προμηθευτής

(σε) 20 Εμπορεύματα

20.00 Κατηγορία (ή ομάδα ειδών) εμπορευμάτων

20.00.01 Αγορές χρήσεως εσωτερικού

20.00.01.23 Επί αγορών εμπορευμάτων 23%

54 Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη

54.00 Φόρος προστιθέμενης αξίας

54.00.20.23 Φ.Π.Α εισροών εμπορευμάτων 23%

Αντί της άμεσης πιστώσεως των λογαριασμών <<αγορές χρήσεως>> με την αξία των επιστρεφόμενων, η επιχείρηση έχει την ευχέρεια να τηρεί ιδιαίτερους υπολογαριασμούς

επιστροφών αγορών για καθεμιά κατηγορία αποθεμάτων .Για παράδειγμα, ο λογαριασμός 20 δυνατό να αναπτυχθεί ως εξής :

20 Εμπορεύματα

20.00 [=Κατηγορία Α´ ή ομάδα ειδών Α]

20.00.00 Αποθέματα απογραφής

20.00.01 Αγορές χρήσεως

20.00.01.00 Αγορές εσωτερικού

20.00.01.01 Αγορές από χώρες της κοινότητας

20.00.01.02 Αγορές από τρίτες χώρες

20.00.02 Εκπτώσεις αγορών (κατηγορίας Α ή ομάδας ειδών Α)

(ανάπτυξη αντίστοιχη του 20.00.01)

20.00.03 Επιστροφές αγορών χρήσεως

(ανάπτυξη αντίστοιχη του 20.00.01)

Περιοδικά και οπωσδήποτε στο τέλος της χρήσης το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 20.00.03 μεταφέρεται στην πίστωση του αντίστοιχου υπολογαριασμού του 20.00.01 <<αγορές χρήσεως>>.

Σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ για την επιστροφή των αγοραζόμενων αγαθών, η επιστρέφουσα τα αγαθά επιχείρηση οφείλει να εκδόσει δελτίο αποστολής, με βάση του οποίου ενημερώνεται ποσοτικά η αποθήκη εντός 10 ημερών από την ημερομηνία εκδόσεως του δελτίου αυτού. Κατ'αξία η αποθήκη ενημερώνεται με το πιστωτικό τιμολόγιο που εκδίδεται από τον προμηθευτή, εντός δέκα ημερών από την παραλαβή του τιμολογίου αυτού.

Όταν επιστρεφόμενα από πελάτες αγαθά παραλαμβάνονται από την επαγγελματική εγκατάσταση ή την κατοικία των πελατών που αρνούνται να εκδώσουν δελτία αποστολής, τα δελτία αυτά περιλαμβάνονται όταν παραλαμβάνονται τα αγαθά, για τη νόμιμη διακίνησή τους. Ομοίως και όταν παραλαμβάνονται επιστρεφόμενα αγαθά από μη υπόχρεο εκδόσεως δελτίου αποστολή (Δημόσιο, ΝΠΔΔ και γενικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα) και ιδιώτες.

Από τη διοίκηση έχει γίνει δεκτό ότι η διακίνηση επιστρεφόμενων αγαθών από τα πρακτορεία μεταφορικών μέσων Δ.Χ στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία, μπορεί να γίνεται είτε με το δελτίο αποστολής του επιστρέφοντος τα αγαθά επιτηδευματία, με αναγραφή σ' αυτό την ημερομηνία και ώρα παραλαβής τους από το πρακτορείο, είτε με την έκδοση νέου δελτίου αποστολής από τον παραλαμβάνοντα τα αγαθά επιτηδευματία, κατά την ημερομηνία και ώρα της παραλαβής από το πρακτορείο.

- Χρήσιμες επισημάνσεις
-

Επισημαίνουμε τις ακόλουθες περιπτώσεις που αναφέρονται σε επιστροφές αγορών :

- Επιστροφή αγαθών πριν την παραλαβή τους από τον αγοραστή

Σε αυτήν την περίπτωση, που όπως είπαμε, δεν έχουμε επιστροφή αλλά άρνηση του αγοραστή να παραλάβει τα αγαθά, ο αγοραστής δεν εκδίδει ούτε δελτίο αποστολής ούτε πιστωτικό τιμολόγιο .Η επαναμεταφορά των εμπορευμάτων στις εγκαταστάσεις του πωλητή γίνεται με βάση το δελτίο αποστολής που αυτός έχει εκδόσει , στο οποίο αναγράφεται σχετική σημείωση περί αρνήσεως του πελάτη να παραλάβει τα αγαθά.

- Επιστροφή των αγοραζόμενων αγαθών πριν από την τιμολόγησή τους από τον προμηθευτή.

Σε περίπτωση που πουλήθηκαν αγαθά με δελτίο αποστολής του πωλητή και επιστράφηκαν από τον πελάτη στον πωλητή πριν αυτός εκδώσει το τιμολόγιο πωλήσεως (δηλαδή μέσα στην προθεσμία των 30 ημερών), επιβάλλεται ο πωλητής να εκδώσει το αντίστοιχο πιστωτικό τιμολόγιο για την επιστροφή, προκειμένου να καθίστανται εφικτές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

- Άρνηση του πωλητή (προμηθευτή) να εκδώσει πιστωτικό τιμολόγιο για επιστραφόμενα αγοραζόμενα από τον πελάτη αγαθά

Επί επιστροφής αγορών ο προμηθευτής (πωλητής) δικαιούται κατ'αρχή να αρνηθεί τα επιστραφόμενα αν λ.χ διαπιστώσει ότι ο αγοραστής (πελάτης) δεν είχε δικαίωμα επιστροφής των αγορασθέντων ή εάν διαπιστώσει ότι τα επιστραφόμενα έχουν υποστεί ελαττώματα.

Εάν όμως ο προμηθευτής (πωλητής) παραλάβει τα επιστραφόμενα και μετά την παραλαβή διαπιστώσει ότι αυτά εξαιτίας του αγοραστή υπέστησαν ελαττώματα, δικαιούται να τα επιστρέψει στον αγοραστή ή να μην τα επιστρέψει αλλά να εκδώσει πιστωτικό τιμολόγιο με μειωμένη αξία.

Στην περίπτωση όμως που ο προμηθευτής (πωλητής) παρέλαβε μεν τα επιστραφόμενα από τον αγοραστή (πελάτη), αρνείται όμως, να εκδώσει πιστωτικό τιμολόγιο, ο αγοραστής (πελάτης) δεν δικαιούται να εκδώσει τέτοιο τιμολόγιο, λόγω άρνησης του πωλητή, γιατί σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ.5 του ΚΒΣ ο επιτηδευματίας αγοραστής υποχρεούται σε έκδοση τιμολογίου (αγοράς) για αγαθά που αγοράζει από πρόσωπα που αρνούνται την έκδοση τιμολογίου πωλήσεως ή εκδίδουν μεν τιμολόγιο αλλά με ανακριβές περιεχόμενο. Κατ'οικονομία γίνεται δεκτό ότι ο αγοραστής (πελάτης) μπορεί για τα επιστραφόμενα να εκδώσει τιμολόγιο αγοράς αντί του πιστωτικού τιμολογίου του προμηθευτή (πωλητή).

- Τρόπος καταχώρησης της αξίας των επιστραφόμενων αγαθών στη αποθήκη του αγοραστή (επιστροφές αγορών).

Οι επιστροφές αγορών καταχωρούνται στο βιβλίο αποθήκης του αγοραστή, είτε αρνητικά στη στήλη των εισαγωγών (αγορών), είτε σε χωριστές στήλες στην εισαγωγή.

Δ) Φορολογία εισοδήματος

Οι επιστροφές των αγοραζόμενων αποθεμάτων μειώνουν την αξία των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και των άλλων εμπορεύσιμων αγαθών, η οποία μειωμένη αξία εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα.

Ε) Φ.Π.Α

Στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται οι επιστροφές του τμήματος σε περίπτωση ολικής ή μερικής ακύρωσης της παράδοσης των αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών. Συνεπώς, ο εκδίδων το πιστωτικό τιμολόγιο προμηθευτής θα υπολογίσει Φ.Π.Α ,τον οποίο η επιχείρηση του επέστρεψε τα αγορασμένα αγαθά θα καταχωρίσει την πίστωση του 54.00, προκειμένου να αντιλογήσει ανάλογα τον Φ.Π.Α που κατ' αρχή βρήκε στη χρέωση του λογαριασμού αυτού κατά την αγορά.

1.4.9 Εκπτώσεις επί των αγορών

Εκπτώσεις αγορών είναι οι μειώσεις της τιμής αγοράς που δεν περιλαμβάνονται στα τιμολόγια αγοράς των αγαθών για τα οποία χορηγείται η έκπτωση.

Τις εκπτώσεις διακρίνουμε σε εκπτώσεις επί των αγορών (λαμβάνόμενες) και εκπτώσεις επί των πωλήσεων (χορηγούμενες). Ανάλογα με την αιτία για την οποία λαμβάνονται ή χορηγούνται, οι εκπτώσεις διακρίνονται στις ακόλουθες κατηγορίες :

A. Εκπτώσεις για διαφορές στην ποιότητα των αγορασμένων (ή πωλημένων) αποθεμάτων σε σύγκριση με τη συμφωνημένη.

B. Εκπτώσεις τζίρου, οι οποίες χορηγούνται στο τέλος της συμφωνημένης περιόδου, επειδή έχει υπερκαλυφθεί το όριο ή τα όρια αγορών (ή πωλήσεων) που καθορίζονται οι στόχοι.

Γ. Εκπτώσεις που αντικαθιστούν τις ποινικές ρήτρες, όταν παρατηρούνται καθυστερήσεις παραδόσεων ή δεν τηρούνται άλλοι όροι της συμφωνίας και

Δ. Ταμειακές εκπτώσεις ή εκπτώσεις ταμειακού διακανονισμού, οι οποίες χορηγούνται σε περιπτώσεις πωλήσεων τοις μετρητοίς.

Κατά το ΕΓΛΣ, οι μεν εκπτώσεις επί των αγορών θεωρούνται ως αρνητικά στοιχεία του κόστους αγορών, οι δε εκπτώσεις επί των πωλήσεων ως αρνητικά στοιχεία της αξίας των πωλήσεων, ανεξάρτητα από τα αίτια που προκάλεσαν τη χορήγηση της έκπτωσης.

Λογιστική αντιμετώπιση των εκπτώσεων επί αγορών

Όταν οι εκπτώσεις αναγράφονται στο τιμολόγιο, μειώνουν άμεσα την αξία κτήσεως των αγοραζόμενων αγαθών και η σχετική λογιστική εγγραφή γίνεται με την καθαρή αξία (τιμολογιακή αξία-εκπτώσεις).

Στις περιπτώσεις που, για διάφορους λόγους, οι εκπτώσεις αγορών δεν είναι δυνατό να μειώνουν την τιμολογιακή τους αξία αγοράς, οπότε χορηγούνται με σχετικό πιστωτικό τιμολόγιο που εκδίδει ο προμηθευτής, το ΕΓΛΣ παρέχει τις εξής δυνατότητες :

Α. Οι εκπτώσεις να καταχωρούνται σε ιδιαίτερους, κατά κατηγορία αποθεμάτων λογαριασμούς.

Δηλαδή γίνεται η εγγραφή :

50 Προμηθευτές

50.00 Προμηθευτές εσωτερικού

50.00.χχ Προμηθευτής XX

(Σε) 20 Εμπορεύματα

20.00 (Κατηγορία π.χ υφάσματα μάλλινα)

20.00.02 Εκπτώσεις αγορών

20.01 (Κατηγορία π.χ υφάσματα βαμβακερά)

20.01.02 Εκπτώσεις αγορών

Β. Οι εκπτώσεις να καταχωρούνται σε ιδιαίτερους για όλες τις κατηγορίες αποθεμάτων λογαριασμούς .

Δηλαδή γίνεται η εγγραφή :

50 Προμηθευτές

50.00 Προμηθευτές εσωτερικού

50.00.χχ Προμηθευτής χχ

20 Εμπορεύματα

20.98 Εκπτώσεις επί των αγορών

Το ΕΓΛΣ ορίζει ρητά ότι, στο τέλος της χρήσεως, τα πιστωτικά υπόλοιπα των λογαριασμών εκπτώσεων αγορών μεταφέρονται στους αντίστοιχους υπολογαριασμούς αγοράς χρήσεως. Όταν οι εκπτώσεις αγορών αναφέρονται σε περισσότερα από ένα είδη αποθεμάτων και ο διαχωρισμός τους κατ'είδος είναι αδύνατος ή δυσχερής, η κατανομή τους στα είδη αυτά γίνεται ανάλογα με την πριν από τις εκπτώσεις αξία κτήσεως τους.

Δηλαδή, στο τέλος της χρήσεως, γίνεται η εγγραφή :

20 Εμπορεύματα

20.00 (Κατηγορία: π.χ υφάσματα μάλλινα)

20.00.02 Εκπτώσεις αγορών

20.01 (Κατηγορία : π.χ υφάσματα βαμβακερά)

20.01.02 Εκπτώσεις αγορών

20 Εμπορεύματα

20.00 (Κατηγορία: π.χ υφάσματα μάλλινα)

20.00.01 Αγορές χρήσεως

20.01 (Κατηγορία: π.χ υφάσματα βαμβακερά)

20.01.01 Αγορές χρήσεως

ή, κατά περίπτωση, η εγγραφή :

Το ΕΓΛΣ, όπως προαναφέραμε, ορίζει ότι η έκπτωση πρέπει να κατανεμηθεί κατ'είδος αποθέματος. Ως είδος όμως στην ομάδα 2 της γενικής λογιστικής πρέπει να θεωρήσουμε την κατηγορία (στο παράδειγμά μας: μάλλινα, βαμβακερά) και όχι κατ'είδος αποθέματος υπό την έννοια που προσδίδει στον όρο αυτόν ο ΚΒΣ και, κατ'επέκταση, το ΕΓΛΣ στην αναλυτική λογιστική. Εντούτοις, το ΕΓΛΣ θεωρεί τις εκπτώσεις επί των αγορών ως μειωτικό στοιχείο του κόστους κτήσεως των αγοραζόμενων αποθεμάτων, το δε μειώμενο, κατά τις εκπτώσεις, αυτό κόστος μεταφέρεται στο λογαριασμό 94 αποθέματα της αναλυτικής λογιστικής. Συνεπώς, αφού οι μερίδες αποθήκης αποτελούν αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού αυτού, οι εκπτώσεις επί των αγορών επηρεάζουν και το κατ'είδος κόστος των αποθεμάτων, με την έννοια που προσδίδει στον όρο είδος ο ΚΒΣ και η αναλυτική λογιστική του ΕΓΛΣ.

Σε περίπτωση που η επιχείρηση, με βάση τις συμβάσεις που έχει με τους προμηθευτές της, δικαιούται εκπτώσεις επί των αγορών που πραγματοποίησε, πλην όμως για διάφορους λόγους οι προμηθευτές της δεν εξέδωσαν μέσα στη χρήση πιστωτικά τιμολόγια, το ΕΓΛΣ προβλέπει τη χρησιμοποίηση του μεταβατικού λογαριασμού ενεργητικού 36.03 εκπτώσεις επί αγορών χρήσεως με διακανονισμό. Συγκεκριμένα, το ΕΓΛΣ προβλέπει τη διενέργεια των ακόλουθων εγγραφών :

Στο τέλος της κλειόμενης χρήσεως με το υπολογιζόμενο ποσό των εκπτώσεων γίνεται η εγγραφή :

36 Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού

36.03 Εκπτώσεις επί των αγορών χρήσεως υπό διακανονισμό

(εις) 20 Εμπορεύματα

20.02 Αγορές χρήσεως

ή

20.98 Εκπτώσεις αγορών

Όταν στη νέα χρήση η επιχείρηση λάβει πιστωτικό τιμολόγιο θα γίνει η ακόλουθη εγγραφή :

50 Προμηθευτές

50.00 Προμηθευτές εσωτερικού

50.00.χχ Προμηθευτής X

36 Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού

36.03 Εκπτώσεις επί αγορών χρήσεως υπό διακανονισμό

Η παραπάνω αντιμετώπιση αντίκειται στις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας, αφού οι προμηθευτές υποχρεούνται να εκδώσουν πιστωτικά τιμολόγια μέσα στη χρήση που εξέδωσαν τα σχετικά τιμολόγια πωλήσεων.

Παρακάτω θα αναλύσουμε τους λογαριασμούς της ομάδας 2 το καθένα ξεχωριστά ανάλογα με την ιδιότητα τους

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2:ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

2.1 20.ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ

Εμπορεύματα είναι τα υλικά αγαθά που αποκτώνται από την επιχείρηση με σκοπό να μεταπωλούνται στην κατάσταση που αγοράζονται. Η επιχείρηση δε μεταβάλλει την φυσική μορφή των αγαθών αυτών αλλά τα διαθέτει με την μορφή που τα απόκτησε. Εμπορεύματα είναι π.χ. το ύφασμα για την υφασματοεμπορική επιχείρηση που το πωλεί στην κατάσταση που το αγόρασε χωρίς να επιφέρει σε αυτό καμία ουσιαστική μεταβολή.

2.2 21.ΠΡΟΙΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΗ

Έτοιμα προϊόντα είναι τα υλικά αγαθά που παράγονται κατασκευάζονται ή συναρμολογούνται από την επιχείρηση και είναι ολοκληρωμένα και έτοιμα για πώληση π.χ. στην τσιμεντοβιομηχανία οι σάκοι τσιμέντων στην καπνοβιομηχανία τα πακέτα τσιγάρα.

Ημιτελή προϊόντα είναι τα υλικά αγαθά που με την κατεργασία σε ορισμένο στάδιο είναι έτοιμα για παραπέρα βιομηχανοποίηση ή για πώληση στην ημιτελή τους κατάσταση. Δηλαδή ημιτελές προϊόν χαρακτηρίζεται το προϊόν το οποίο στα πλαίσια της συγκεκριμένης επιχειρήσεως προορίζεται να υποστεί παραπέρα κατεργασία ώστε να καταστεί έτοιμο προϊόν δυνατόν όμως να πωληθεί στην κατάσταση που βρίσκεται επειδή ως αγαθόν θα χρησιμοποιηθεί για την κάλυψη κοινωνικών αναγκών.

2.3 22.ΥΠΟΠΡΟΙΟΝΤΑ ΚΑΙ ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΑ

Υποπροϊόντα έχουμε μόνο στην περίπτωση συμπαραγωγής προϊόντων δηλαδή στην περίπτωση που από την παραγωγική διαδικασία και από τα ίδια υλικά συμπαράγονται περισσότερα προϊόντα. Τα υποπροϊόντα είναι τα υλικά αγαθά που παράγονται μαζί με τα κύρια προϊόντα σε διάφορα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας από τις ίδιες βοηθητικές και πρώτες ύλες. Το χαρακτηριστικό των υποπροϊόντων είναι ότι έχουν μειωμένη αξία πωλήσεως σε σύγκριση με τα κύρια προϊόντα.

Υπολείμματα είναι τα υλικά κατάλοιπα της παραγωγικής διαδικασίας από κανόνα άχρηστα. Τα υπολείμματα προέρχονται είτε απευθείας από την πρώτη ύλη και έχουν τις ιδιότητες της είτε προκύπτουν στα διάφορα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας και έχουν τα χαρακτηριστικά της πρώτης ύλης ή του έτοιμου προϊόντος.

2.4 23.ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ

Σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, παραγωγή σε εξέλιξη είναι οι πρώτες ύλες, βοηθητικά υλικά ημιτελή προϊόντα και άλλα στοιχεία κόστους τα οποία κατά την διάρκεια της χρήσεως ή στο τέλος αυτής κατά την απογραφή βρίσκονται στο κύκλωμα της παραγωγικής διαδικασίας.

2.5 24.ΠΡΩΤΕΣ ΚΑΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΥΛΕΣ-ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ

Στο πρωτοβάθμιο παρακολουθούνται οι εξής διαφορετικές κατηγορίες βιομηχανικών υλών: οι πρώτες ύλες, βοηθητικές ύλες και τα υλικά συσκευασίας. Κοινό τους χαρακτηριστικό είναι ότι

ενσωματώνονται στο παραγόμενο προϊόν και η αναλίσκόμενη ποσότητα τους τελεί σε αναλογική σχέση με την ποσότητα των παραγόμενων προϊόντων.

Σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο πρώτες και βοηθητικές ύλες είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτά με σκοπό τη βιομηχανική επεξεργασία για την παραγωγή προϊόντων

Πρώτες ύλες είναι τα υλικά που συνιστούν το αντικείμενο μετασχηματισμού δια των κατεργασιών στις μεταποιητικές επιχειρήσεις για την παραγωγή των προϊόντων σε αντίθεση με άλλα υλικά που δεν αποτελούν αντικείμενο μετασχηματισμού σε έτοιμα προϊόντα αλλά αναλίσκονται για να καταστήσουν εφικτές τις κατεργασίες των πρώτων υλών.

Βοηθητικές ύλες χαρακτηρίζονται τα υλικά τα οποία ενσωματώνονται μεν στο προϊόν αλλά δεν αναγνωρίζονται ευχερώς σε αυτό, όπως συμβαίνει στις πρώτες ύλες.

Υλικά συσκευασίας είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτά με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για την συσκευασία των προϊόντων της ώστε τα τελευταία να φθάσουν στην κατάσταση εκείνη στην οποία είναι δυνατό ή σκόπιμο να προσφέρονται στην πελατεία.

Το κύριο χαρακτηριστικό των υλικών συσκευασίας προς διάκριση τους από τα είδη συσκευασίας είναι ότι τα υλικά αγαθά αυτά όπως και οι πρώτες και οι βοηθητικές ύλες είναι απαραίτητα για να αποκτήσουν τα παραγόμενα προϊόντα τα χαρακτηριστικά του ετοιμού προϊόντος στα πλαίσια της συγκεκριμένης επιχειρήσεως και ότι ενσωματώνονται στα έτοιμα προϊόντα σε αντίθεση με τα είδη συσκευασίας που χρησιμοποιούνται κατά κανόνα για την μεταφορά των πωλημένων αποθεμάτων στους πελάτες.

2.6 25.ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΥΛΙΚΑ

Αναλώσιμα υλικά είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτά με προορισμό την ανάλωση τους για συντήρηση του παγίου εξοπλισμού της και γενικά για την εξασφάλιση των αναγκαίων συνθηκών λειτουργίας των κυριών και βοηθητικών υπηρεσιών της. Δεν ενσωματώνονται δια της κατεργασίας στα παραγόμενα προϊόντα και συνεπώς δεν ασκούν επίδραση στην ποσοτική απόδοση της παραγωγής αλλά αναλώνονται κυρίως για την συντήρηση του παγίου εξοπλισμού της επιχειρήσεως.

2.7 26.ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΑ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτά με σκοπό την ανάλωση τους για την συντήρηση και επισκευή του παγίου εξοπλισμού της. Αναλώνονται για τη συντήρηση κυρίως του μηχανολογικού εξοπλισμού της επιχειρήσεως και αγοράζονται συνήθως σε μικρές ποσότητες επειδή κατά κανόνα έχουν μεγάλη αξία και βραδύτατη κυκλοφορία.

2.8 28.ΕΙΔΗ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ

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

Χρησιμοποιούνται κατά κανόνα για την μεταφορά των πωλούμενων αποθεμάτων στους πελάτες ή σε άλλα κέντρα αποθηκείσεως και δεν ενσωματώνονται στα παραγόμενα προϊόντα.

2.9 29.ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Η ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Απογραφή είναι το σύνολο των ενεργειών με τις οποίες προσδιορίζεται λεπτομερώς κατά ποσότητα και αξία, το ενεργητικό και παθητικό μιας οικονομικής μονάδας σε μια δεδομένη χρονική στιγμή.

Η απογραφή περιλαμβάνει δύο στάδια:

A) τον ακριβή ποσοτικό και ποιοτικό προσδιορισμό των περιουσιακών στοιχείων δηλαδή την αναγνώριση, καταμέτρηση και καταγραφή των περιουσιακών στοιχείων

και

B) την αποτίμηση σε μονάδες αξίας των ποσοτήτων που απογράφησαν δηλ την εκτίμηση της αξία τους.

Η απογραφή διακρίνεται σε:

- 1) Τακτική απογραφή: πρόκειται για απογραφή που πραγματοποιείται και συντάσσεται στο τέλος του χρόνου από μια οικονομική μονάδα
- 2) Έκτακτη απογραφή: Συντάσσεται σε έκτακτες περιπτώσεις
- 3) Γενική απογραφή: Απογραφή που περιλαμβάνει όλα τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις μιας επιχείρησης.
- 4) Μερική απογραφή: Απογραφή που περιλαμβάνει μέρος των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης.

- 5) Απολογιστική απογραφή: Αφορά κυρίως τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία που υποβάλλονται σε πραγματική καταμέτρηση
- 6) Εσωλογιστική απογραφή: Στηρίζεται κυρίως μόνο στα υπόλοιπα των λογιστικών βιβλίων.

Κατά τον Κ.Β.Σ ο επιτηδευματίας είναι υποχρεωμένος να απογράψει όλη την περιουσιακή κατάσταση της εταιρείας. Αυτά είναι:

- 1) Το σύνολο των στοιχείων του ενεργητικού: πάγια περιουσιακά στοιχεία, αποθέματα, χρεόγραφα και αξιόγραφα
- 2) Το σύνολο των στοιχείων του παθητικού: δάνεια, γραμματεία πληρωτέα, οφειλόμενα ενοίκια
- 3) Το σύνολο των στοιχείων της καθαρής περιουσίας: τα αποθεματικά κάθε μορφής, το κεφάλαιο κτλ.

Απογραφή διενεργούν σύμφωνα με το Κ.Β.Σ:

- Οι επιχειρήσεις που τηρούν προαιρετικά ή υποχρεωτικά βιβλία τρίτης κατηγορίας κατά την λήξη της διαχειριστικής περιόδου.
- Τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του νόμου 2238/94 (Α.Ε Ε.Π.Ε) που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση και που διαρκεί πέραν του έτους
- Ο επιτηδευματίας δεύτερης κατηγορίας βιβλίων για τα εμπορεύματα και για τα πάγια περιουσιακά του στοιχεία.

Η απογραφή καταχωρείται σε ειδικό Βιβλίο Απογραφής ή σε καταστάσεις απογραφής. Το βιβλίο ονομάζεται συνήθως και ως Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών, επειδή μετά την απογραφή καταχωρείται σ' αυτό και ο Ισολογισμός της χρήσεως. Το Βιβλίο Απογραφής και οι καταστάσεις απογραφής θεωρείται από την αρμοδία Δ.Ο.Υ όπου υπάγεται η επιχείρηση.

Η ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων και η καταγραφή τους στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου γίνεται ξεχωριστά για κάθε αποθηκευτικό χώρο. Η καταχώρηση περιλαμβάνει το είδος, την ποσότητα, τη μονάδα μέτρησης, την κατά μονάδα αξία με την οποία αποτιμάται το αγαθό και τη συνολική αξία του αγαθού με την οποία γίνεται μια εγγραφή για ολόκληρη την ποσότητα κάθε είδους αγαθού για αποθηκευτικό χώρο τα αποθέματα καταγράφονται ποσοτικά μέχρι την 20ή ημέρα του μεθεπόμενου από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου μήνα. Κατ' αξία καταγράφονται μέχρι το κλείσιμο του Ισολογισμού (3 μήνες για ατομικές, Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., 4 μήνες για Α.Ε. και συνεταιρισμούς και 6 μήνες για τις αλλοδαπές).

Η ποσοτική καταμέτρηση αποθεμάτων υποκαταστημάτων γίνεται όταν το υποκατάστημα τηρεί αυτοτελής λογιστική, τηρείται ίδιο βιβλίο απογραφών στο οποίο καταχρούνται τα αποθέματα. Όταν το υποκατάστημα δεν τηρεί αυτοτελής λογιστική τα αποθέματα του υποκαταστήματος καταχωρούνται σε διπλότυπες θεωρημένες καταστάσεις. Σημειώνεται ότι καταχωρούνται στις καταστάσεις αυτές και τα αποθέματα αποθηκευτικών χώρων που ανήκουν στο υποκατάστημα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Η αποτίμηση των αποθεμάτων της απογραφής τέλους χρήσεως έχει σημαντική σπουδαιότητα για την οικονομική παρουσίαση της επιχείρησης γιατί εξυπηρετεί τους εξής δυο εξαιρετικής βαρύτητας σκοπούς:

- A) να προσδιορίσει την αξία με την οποία τα αποθέματα θα εμφανιστούν στον ισολογισμό
- B) να προσδιορίσει το κόστος των πωλημένων το οποίο αντιπαραβάλλεται με τα έσοδα από τις πωλήσεις.

4.1 Λογιστικές αρχές που διέπουν την αποτίμηση των αποθεμάτων

Την αποτίμηση των αποθεμάτων στα πλαίσια της λογιστικής του ιστορικού κόστους διέπουν οι ακόλουθες βασικές λογιστικές αρχές:

- **Η αρχή του ιστορικού κόστους** δηλαδή του κόστους κτήσεως. Κατά την ημερομηνία αποκτήσεως τους τα αποθέματα καταχωρούνται στο κόστος κτήσεως σύμφωνα με την αρχή του κόστους. Όταν πωλούνται το κόστος αυτό αντιπαραβάλλεται με τα έσοδα. Τα αποθέματα τέλους χρήσεων αποτιμώνται επίσης με βάση την αρχή του κόστους κτήσεως.
- **Η αρχή της συντηρητικότητας** που ικανοποιείται όταν ως η τιμή αποτιμήσεως των αποθεμάτων του τέλους χρήσεως χρησιμοποιείται η κατώτερη δυνατή τιμή από τις περισσότερες τιμές που υπάρχει η ευχέρεια να χρησιμοποιηθούν.

- **Η αρχή της συνέπειας** σύμφωνα με την οποία οι μέθοδοι αποτιμήσεως δεν πρέπει να μεταβάλλονται από τη μια χρήση στην άλλη για να είναι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συγκρίσιμες.

Η αποτίμηση των αποθεμάτων που προέρχονται από αγορές αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσεως και της τρέχουσας τιμής αγοράς.

Τα παραγόμενα έτοιμα προϊόντα και ημιτελή αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ του κόστους παραγωγής τους και του κόστους παραγωγής στο οποίο η επιχείρηση δύναται να τα παράγει κατά την ημέρα του κλεισίματος του Ισολογισμού.

Τα υποπροϊόντα εφόσον προορίζονται για πώληση αποτιμώνται στην πιθανή τιμή πώλησης τους μειωμένη με τα άμεσα έξοδα πωλήσεων. Όταν χρησιμοποιούνται από την ίδια την οικονομική μονάδα η αποτίμηση γίνεται στην τιμή χρησιμοποίησης τους δηλαδή στην τιμή που θα αγοράζονταν είτε τα συγκεκριμένα υποπροϊόντα, είτε άλλα ισοδύναμης αξίας με σκοπό να χρησιμοποιηθούν από αυτή.

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

4.2 Προσδιορισμός των τιμών και μεθόδων που χρησιμοποιούνται για την αποτίμηση των αποθεμάτων

Τρέχουσα τιμή αγοράς, είναι η τιμή αντικαταστάσεως του συγκεκριμένου αποθέματος, δηλαδή η τιμή στην οποία η οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα να προμηθευτεί το αγαθό, κατά την ημέρα συντάξεως της απογραφής, από τη συνήθη αγορά, με συνήθεις όρους και κάτω από κανονικές συνθήκες, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη περιπτωσιακά και προσωρινά γεγονότα

που προκαλούν αδικαιολόγητες προσωρινές διακυμάνσεις τιμών. Για τον υπολογισμό της τρέχουσας τιμής αγοράς, λαμβάνονται υπόψη και τα ειδικά έξοδα αγοράς.

Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η τιμή ενός είδους στην οποία υπολογίζεται ότι αυτό θα πωληθεί κάτω από συνθήκες ομαλής πορείας των εργασιών της οικονομικής μονάδας, μειωμένη με το κόστος ολοκλήρωσης και με τα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την επίτευξη της πώλησης.

Ιστορικό κόστος παραγωγής είναι το άμεσο κόστος αγοράς (η τιμή κτήσεως) των πρώτων υλών και των διάφορων υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή των αγαθών, προσαυξημένο με τα γενικά (έμμεσα) έξοδα αγορών, καθώς και με τα άμεσα και έμμεσα έξοδα παραγωγής (κόστος κατεργασίας) που δαπανήθηκαν για να φτάσουν τα παραγμένα αγαθά στη θέση και κατάσταση που βρίσκονται κατά την απογραφή.

Τιμή κτήσεως είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς των αποθεμάτων, αυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς και μειωμένη με τις εκπτώσεις (άμεσο κόστος αγοράς).

Τιμολογιακή αξία είναι η αξία αγοράς που αναγράφεται στα τιμολόγια, μειωμένη κατά τις εκπτώσεις που κάθε φορά χορηγούνται από τους προμηθευτές και απαλλαγμένη από τους φόρους και τα τέλη που δε βαρύνουν τελικά, την οικονομική μονάδα.

Η τιμή κτήσεως υπολογίζεται με οποιαδήποτε από τις παρακάτω μεθόδους :

Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους κατά τη μέθοδο αυτή η μέση σταθμική τιμή κτήσεως υπολογίζεται με τον εξής τύπο :

αξία αποθέματος ενάρξεως της περιόδου + αξία αγορών της περιόδου στην αξία κτήσεως ποσότητα αποθέματος ενάρξεως της περιόδου + ποσότητα που αγοράζεται στην περίοδο

Η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου των διαδοχικών υπολοίπων: κατά τη μέθοδο αυτή μετά από κάθε εισαγωγή καθορίζεται η μέση τιμή του υπολοίπου με τον εξής τύπο :

αξία προηγούμενου υπολοίπου + αξία νέας αγοράς στην τιμή κτήσεως
ποσότητα προηγούμενου υπολοίπου + ποσότητα νέας αγοράς

Η μέθοδος πρώτη εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (F.I.F.O.) :

Κατά τη μέθοδο αυτή θεωρείται ότι η πρώτη εισαγωγή (αγορά) εξάγεται πρώτη (First in – First out) και ότι τα αποθέματα της απογραφής προέρχονται από τις τελευταίες αγορές της χρήσεως και αποτιμούνται στις τιμές που αντίστοιχα αγοράστηκαν. Η αρχή του σχετικού υπολογισμού γίνεται από την τελευταία αγορά.

Η μέθοδος τελευταία εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (L.I.F.O.) : Κατά τη μέθοδο αυτή θεωρείται ότι η πρώτη εξαγωγή προέρχεται από τη τελευταία εισαγωγή (Last in – First out) και ότι τα αποθέματα τέλους χρήσης προέρχονται από τις παλαιότερες εισαγωγές. Η αρχή του σχετικού υπολογισμού γίνεται από την πρώτη αγορά χρήσεως.

Η μέθοδος του βασικού αποθέματος : Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα τέλους χρήσης διακρίνονται σε δύο μέρη. Το ένα αντιστοιχεί στο βασικό απόθεμα που αντιπροσωπεύει την ελάχιστη ποσότητα (στοκ ασφαλείας) η οποία κρίνεται αναγκαία για την ομαλή διεξαγωγή της συνήθους δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας. 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 κτήσεως του. Το υπόλοιπο μέρος (υπεραπόθεμα) αποτιμάται με μία από τις παραπάνω (1 – 4) μεθόδους υπολογισμού της τιμής κτήσεως.

Σε περίπτωση που η ποσότητα των κατ' είδος αποθεμάτων δε διακυμαίνεται σημαντικά από χρήση σε χρήση, είναι δυνατό να χαρακτηρίζεται ολόκληρη η ποσότητα αυτή σαν βασικό απόθεμα και ανάλογα να γίνεται η αποτίμησή της.

Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους : Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα παρακολουθούνται όχι μόνο κατ' είδος, αλλά και κατά συγκεκριμένες παρτίδες αγοράς ή παραγωγής, οι οποίες έτσι αποκτούν αυτοτέλεια κόστους (π.χ. παρτίδα μαλλιών, ακατέργαστων δερμάτων, πλαστικών πρώτων υλών, μερών μηχανημάτων). Κατά την αποτίμηση των αποθεμάτων της απογραφής αυτά αναλύονται σε ποσότητες κατά παρτίδα από την οποία προέρχονται και αποτιμούνται στο κόστος της συγκεκριμένης παρτίδας, ανεξάρτητα από το χρόνο παραγωγής ή αγοράς τους.

Η μέθοδος του πρότυπου κόστους : κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα αποτιμούνται στην τιμή του πρότυπου κόστους. Η μέθοδος του πρότυπου κόστους εφαρμόζεται με την προϋπόθεση της παραπάνω περίπτωσης 5.

Η οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα να εφαρμόζει οποιαδήποτε από τις παραδεδεδεγμένες μεθόδους προσδιορισμού της τιμής κτήσεως, με την προϋπόθεση ότι τη μέθοδο που θα επιλέξει θα την εφαρμόζει κατά τρόπο πάγιο. Σε περιπτώσεις αλλαγής των συνθηκών ή υπάρξεως σοβαρών λόγων επιτρέπεται η αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσεως, με την προϋπόθεση ότι στις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις θα δηλώνονται οι λόγοι που οδήγησαν στην αλλαγή, καθώς και η επίδραση που είχε η αλλαγή αυτή στη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ-ΔΛΠ

5.1 Η Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα και στην Ευρώπη

Πολλές επιχειρήσεις είναι γνωστό ότι δραστηριοποιούνται σε πολλές χώρες και η πορεία τους επηρεάζει πλήθος ανθρώπων που εξαρτώνται από αυτές (ιδιοκτήτες, μέτοχοι, εργαζόμενοι, πελάτες προμηθευτές, καταναλωτές). Αυτό γίνεται διότι μέχρι τις 31/12/2004 οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνταν σε διάφορες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης αντιμετώπιζαν διάφορα λογιστικά προβλήματα εξαιτίας του γεγονότος ότι επικρατούσε σε κάθε χώρα διαφορετικό λογιστικό σύστημα. Αυτό είχε σαν αποτέλεσμα να αναγκαστεί η Ευρωπαϊκή Ένωση να προχωρήσει σε νομοθεσία για την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Από την άλλη πλευρά αυτοδικαίως, μπορεί να χαρακτηριστεί το 2002 ως έτος των λογιστικών σκανδάλων καθώς αποκαλύφθηκαν πολλά οικονομικά σκάνδαλα τα οποία προέκυψαν μετά την ανακάλυψη ότι μεγάλες εταιρείες εφάρμοζαν συγκεκριμένα τεχνάσματα δημιουργικής λογιστικής αλλά και παράνομες λογιστικές πρακτικές για τη διόγκωση των κερδών και την απόκρυψη δανεισμού από τις καταστάσεις χρηματοοικονομικής θέσης τους.

Τα πιο γνωστά οικονομικά σκάνδαλα τα οποία κάποιος μπορεί να τα χαρακτηρίσει είναι τα εξής:

Enron: Χρησιμοποίηση οντοτήτων ειδικού σκοπού για την απόκρυψη χρηματοδότησης 8,5 δις \$, την οδήγησαν σε πτώχευση και ήταν η αρχή του τέλους για την μεγάλη ελεγκτική-λογιστική εταιρεία Arthur Andersen.

WorldCom: Κεφαλαιοποίηση εξόδων συντήρησης 3,8\$ δις και ανακριβής παρουσίαση δανεισμού 2,5\$ δις, την οδήγησαν σε πτώχευση, προέκυψαν ποινικές έρευνες εναντίον της διεύθυνσης και καταδίκη στους εμπλεκόμενους.

5.2 Όργανα Κατάρτισης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, International Accounting Standards Committee Foundation.

Ιδρύθηκε το 1973 από διάφορες επαγγελματικές οργανώσεις λογιστών. Πρόκειται για έναν ιδιωτικό οργανισμό, υπεύθυνο για την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Η επιτροπή ήταν υπεύθυνη για την έκδοση των λογιστικών προτύπων όπως παρουσιάστηκαν και εκδόθηκαν το 2002. Αριθμούνται σε 41 Πρότυπα, αν λάβουμε υπόψη μας ότι τα 7 έχουν καταργηθεί ή έχουν ενσωματωθεί σε άλλα λογιστικά πρότυπα και βρίσκονται σήμερα σε ισχύ 34 Πρότυπα όπου ανανεώνονται συνέχεια.

Σώμα Διεθνών Λογιστικών προτύπων, International Accounting Standards Board.

Το σώμα έχει την πλήρη ευθύνη για την ανάπτυξη και έκδοση των Δ.Π.Χ.Π καθώς και των προσχέδιων προτύπων (exposure drafts).

Σκοποί του είναι:

- Η ανάπτυξη παγκόσμιων διεθνών λογιστικών προτύπων υψηλής ποιότητας.
- Η προώθηση της χρήσης των προτύπων.
- Η σύγκλιση των εθνικών λογιστικών προτύπων με τα διεθνή.

Συμβουλευτική επιτροπή προτύπων - Standards Advisory Council.

Οι σκοποί της επιτροπής είναι :

1. Η παροχή συμβουλών προς το I.A.S.B σχετικές με την ανάπτυξη των

προτύπων.

2. Η πληροφόρηση του I.A.S.B. σχετικά με τις επιπτώσεις των προτεινόμενων προτύπων στους χρήστες.

Επιτροπή διερμηνειών Διεθνών Προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, International Financial Reporting Internations Committee.

Βασική αρμοδιότητά της είναι η ερμηνεία των προτύπων και η έγκαιρη παροχή οδηγιών σχετικά με θέματα που δεν αναλύονται επαρκώς από τα ίδια πρότυπα.

5.3 Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα

Το 2002, η ελληνική κυβέρνηση ψήφισε το νόμο 2992/2002 όπου απαιτείται από τις εταιρείες ακόμη και τράπεζες και ασφαλιστικές εταιρείες όπου διαπραγματεύονταν τις μετοχές τους στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών να αρχίσουν να εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, από το ημερολογιακό έτος 2003. Παρά την ψήφιση αυτού του νόμου, οι ελληνικές δημόσιες επιχειρήσεις πίεσαν την ελληνική κυβέρνηση να αναβάλει την εφαρμογή των Δ.Λ.Π επειδή ακόμη δεν είχαν προετοιμάσει κατάλληλα το προσωπικό τους. Από την άλλη πλευρά, ο ιδιωτικός τομέας ήταν έτοιμος για την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Ως εκ τούτου, η κυβέρνηση όρισε το φορολογικό έτος 2005, ως αρχή για τη χρήση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Παρακάτω παρουσιάζονται τα 41 ισχύοντα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα:

Ισχύοντα Δ.Λ.Π

Δ.Λ.Π 1 - Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων

Δ.Λ.Π. 2 – Αποθέματα

Δ.Λ.Π. 7 – Κατάσταση ταμειακών ροών

Δ.Α.Π. 8 – Λογιστικές πολιτικές, Μεταβολές των λογιστικών Εκτιμήσεων και Λαθών

Δ.Α.Π. 10 – Γεγονότα μετά την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού

Δ.Α.Π. 11 – Συμβάσεις κατασκευής έργων

Δ.Α.Π. 12 – Φόροι εισοδήματος

Δ.Α.Π. 16 – Ενσώματα Πάγια

Δ.Α.Π. 17 – Μισθώσεις

Δ.Α.Π. 18 – Έσοδα

Δ.Α.Π. 19 – Παροχές σε εργαζόμενους

Δ.Α.Π. 20 – Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης

Δ.Α.Π. 21 – Οι επιδράσεις των μεταβολών στην τιμή του συναλλάγματος

Δ.Α.Π. 23 – Κόστος δανεισμού

Δ.Α.Π. 24 – Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών

Δ.Α.Π. 27 – Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και λογιστική επενδύσεων σε θυγατρικές επιχειρήσεις

Δ.Α.Π. 28 – Λογιστική επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις

Δ.Α.Π. 29 – Χρηματοοικονομική πληροφόρηση σε υπέρ-πληθωριστικές οικονομίες

Δ.Α.Π. 31 – Χρηματοοικονομική πληροφόρηση για τα δικαιώματα σε κοινοπραξίες

Δ.Α.Π. 32 – Χρηματοοικονομικά μέσα :Παρουσίαση

Δ.Α.Π. 33 – Κέρδη ανά μετοχή

Δ.Α.Π. 34 – Ενδιάμεση οικονομική αναφορά

Δ.Α.Π. 36 – Απομείωση αξίας πάγιων περιουσιακών στοιχείων

Δ.Α.Π. 37 – Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και απαιτήσεις

Δ.Α.Π. 38 – Άυλα περιουσιακά στοιχεία

Δ.Α.Π. 39 – Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Αποτίμηση και καταχώρηση

Δ.Α.Π. 40 – Επενδύσεις σε ακίνητα

Δ.Α.Π. 41 – Γεωργία

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων. 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.

5.5 Πεδίο εφαρμογής

Το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται σε όλα τα αποθέματα εκτός από:

(α) έργα υπό εκτέλεση που προκύπτουν σύμφωνα με συμβάσεις κατασκευής, συμπεριλαμβάνοντας άμεσα συνδεδεμένες συμβάσεις υπηρεσιών (ΔΛΠ 11: Συμβάσεις Κατασκευής),

(β) χρηματοοικονομικά μέσα

και

(γ) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που συνδέονται με γεωργική δραστηριότητα και γεωργική παραγωγή κατά τη στιγμή της συγκομιδής (ΔΛΠ 41 Γεωργία).

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

(α) παραγωγούς γεωργικών και δασικών προϊόντων, γεωργικής παραγωγής μετά τη συγκομιδή 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.

(β) 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.

Τα αποθέματα που αναφέρονται στην παράγραφο (α) αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία σε ορισμένα στάδια της παραγωγής. Αυτό συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν γίνεται η συγκομιδή των αγροτικών σοδειών 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 της 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 που αναφέρονται στην παράγραφο (β) αποκτώνται κυρίως με σκοπό την πώληση στο άμεσο μέλλον και τη δημιουργία κερδών από διακυμάνσεις στην τιμή ή το περιθώριο κέρδους του διαπραγματευτή-μεσολαβητή. Όταν τα αποθέματα αυτά αποτιμώνται στην εύλογη απομειωμένη κατά τα άμεσα κόστη πώλησης, εξαιρούνται μόνον από τις απαιτήσεις αυτού του Προτύπου που αφορούν στην αποτίμηση.

5.6 Ορισμοί

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

Αποθέματα είναι περιουσιακά στοιχεία:

(α) που κατέχονται προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης,

(β) που βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής για τέτοια πώληση

ή

(γ) έχουν τη μορφή υλών ή υλικών που θα αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία ή κατά την παροχή υπηρεσιών.

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.

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 ανταλλαθούν 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 πώλησης.

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 διαδικασία. Στην περίπτωση του παρέχοντος υπηρεσίες, τα αποθέματα περιλαμβάνουν τα κόστη των υπηρεσιών, όπως περιγράφονται στην παράγραφο 19, για τα οποία η οντότητα δεν έχει αναγνωρίσει τα σχετικά έσοδα

5.7 Αποτίμηση αποθεμάτων

Τα αποθέματα θα αποτιμώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

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.

5.7.1 Κόστος αγοράς

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 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.

5.7.2 Κόστος μεταποίησης

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 εργασία.

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 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 συμπαράγωγα 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.

5.7.3 Λοιπές δαπάνες

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.

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

- (α) υπερβολικά μεγάλη φύρα υλών, σπατάλη εργασίας ή άλλου παραγωγικών κόστους,

(β) κόσθη αποθήκευσης, εκτός αν αυτά είναι αναγκαία στην παραγωγική διαδικασία πριν από ένα περαιτέρω στάδιο παραγωγής,

(γ) γενικά έξοδα διοίκησης που δε συμβάλλουν στο να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση

και (δ) κόστος πώλησης.

Το ΔΛΠ 23 Κόστος Δανεισμού εξατομικεύει περιορισμένες περιπτώσεις για τις οποίες τα κόσθη 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.

5.7.4 Κόστος αποθεμάτων του παρέχοντος υπηρεσίες

Στην έκταση που οι παρέχοντες υπηρεσίες έχουν αποθέματα, αυτά αποτιμώνται στο κόστος παραγωγής τους. Τα κόσθη αυτά αποτελούνται κυρίως από την εργασία και τα λοιπά κόσθη του άμεσα απασχολούμενου προσωπικού για την παροχή των υπηρεσιών, που συμπεριλαμβάνουν το επιβλέπον προσωπικό και τα αναλογούντα γενικά έξοδα. Η εργασία και τα λοιπά κόσθη 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.

5.7.5 Κόστος συγκομιδής γεωργικής παραγωγής από βιολογικά περιουσιακά στοιχεία

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.

5.7.6 Τεχνικές αποτίμησης του κόστους

Για λόγους ευκολίας, μπορεί να χρησιμοποιούνται τεχνικές αποτίμησης του κόστους των αποθεμάτων, όπως π.χ. η μέθοδος του πρότυπου κόστους ή η μέθοδος της λιανικής πώλησης, εφόσον το αποτέλεσμά τους προσεγγίζει το 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.

5.7.7 Τύποι προσδιορισμού του κόστους

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 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.

Το κόστος των αποθεμάτων, εκτός εκείνων που αναφέρονται παραπάνω θα προσδιορίζεται με τη χρήση της μεθόδου πρώτης εισαγωγής πρώτη εξαγωγή (Π.Ε.Π.Ε.) 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 κόστους.

Η μέθοδος Π.Ε.Π.Ε. 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 βάση ή καθώς κάθε πρόσθετη εισαγωγή παραλαμβάνεται, ανάλογα με τις συνθήκες της οντότητας.

5.7.8 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 πώλησης 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 ανακύψουν από βέβαιες συμβάσεις πωλήσεων για ποσότητες που υπερβαίνουν τα υπάρχοντα αποθέματα ή από βέβαιες συμβάσεις αγοράς.

5.7.9 Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις.

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 αναλογίζεται (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 αυξηθεί.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΩΣ ΔΑΠΑΝΗ

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. Αποθέματα επιμεριζόμενα σε άλλο περιουσιακό στοιχείο με αυτό τον τρόπο, αναγνωρίζονται ως δαπάνη κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής αυτού του περιουσιακού στοιχείου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρέχουν πληροφόρηση για:

(α) τις λογιστικές πολιτικές που υιοθετήθηκαν για την αποτίμηση των αποθεμάτων, συμπεριλαμβανομένου του τύπου προσδιορισμού του κόστους που χρησιμοποιήθηκε,

(β) Τη συνολική λογιστική αξία των αποθεμάτων και τη λογιστική αξία ανά κατηγορία αποθεμάτων, όπως προσιδιάζει στην οντότητα,

(γ) τη λογιστική αξία των αποθεμάτων που τηρούνται στην εύλογη αξία απομειωμένη κατά τα άμεσα κόστη πώλησης,

(δ) το ποσό αποθεμάτων που αναγνωρίστηκε ως δαπάνη κατά τη διάρκεια της περιόδου,

(ε) το ποσό κάθε υποτίμησης αποθεμάτων που αναγνωρίστηκε ως δαπάνη της περιόδου,

(στ) το ποσό κάθε αντιλογισμού οποιασδήποτε υποτίμησης αναγνωρίστηκε ως μείωση του ποσού των αποθεμάτων που αναγνωρίστηκε ως δαπάνη της περιόδου, ,

(ζ) Οι συνθήκες ή τα γεγονότα που οδήγησαν στον αντιλογισμό της υποτίμησης των αποθεμάτων,

(η) 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 .

Στο παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται οι διάφορες μεταξύ των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων καθώς και ένα αριθμητικό παράδειγμα για αποτίμηση των αποθεμάτων σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα :

ΔΙΑΦΟΡΕΣ

<u><i>Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα</i></u>	<u><i>Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα</i></u>
1. Έννοια	1. Έννοια
Όμοια με το ΕΓΛΣ	Όμοια με τα ΔΛΠ
2. Κόστος κτήσης	2. Κόστος κτήσης
Είναι δυνατόν εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που καθορίζει το ΔΛΠ 23, το κόστος κτήσης των αποθεμάτων να επιβαρυνθεί με τόκους δανείων.	Οι τόκοι δανείων δεν κοστολογούνται ακόμη και στην περίπτωση που τα αποθέματα χρειάζονται χρόνο ωρίμανσης.
3. Κοστολόγηση-Μέθοδοι	3. Κοστολόγηση – Μέθοδοι

προσδιορισμού της τιμής κτήσης	προσδιορισμού της τιμής κτήσης
Το κόστος των αποθεμάτων που αντικαθίσταται με μια κανονική ροή (μαζική επαναλαμβανόμενη παραγωγή, αγοραζόμενα εν σειρά) προσδιορίζεται μόνο με τις μεθόδους: <u>FIFO ή μέσω σταθμικού κόστους.</u>	Η τιμή κτήσης υπολογίζεται με οποιαδήποτε παραδεγμένη μέθοδο, δηλαδή και με άλλες μεθόδους όπως πχ τη <u>LIFO.</u>
4.Αποτίμηση Αποθεμάτων	4.Αποτίμηση Αποθεμάτων
Ο προσδιορισμός του κόστους κτήσης γίνεται μόνο με τη μέθοδο FIFO ή μέσω του σταθμικού κόστους.	Ο προσδιορισμός του κόστους γίνεται με οποιαδήποτε μέθοδο προσδιορισμού του κόστους.
Τα αποθέματα αποτιμώνται στην κατά είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Δεν χρησιμοποιείται ως μέγεθος σύγκρισης των τιμών και η κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού τρέχουσα τιμή.	Η αποτίμηση των αποθεμάτων γίνεται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσης και τρέχουσας και μόνο αν η τρέχουσα είναι χαμηλότερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, η αποτίμηση γίνεται στη χαμηλότερη αυτή αξία (ρευστοποίησης).
Τα μεγάλα αριθμού και μεγάλης ταχύτητας κυκλοφορίας αποθέματα δυνατό να αποτιμώνται με τη μέθοδο των λιανικών τιμών πώλησης.	Δεν επιτρέπεται η αποτίμηση με τη μέθοδο της λιανικής τιμής πώλησης.
Επιτρέπεται η αλλαγή μεθόδου αποτίμησης εφόσον η αλλαγή θα οδηγήσει σε ορθότερη παρουσίαση των γεγονότων ή των συναλλαγών και να αναφερθεί η επίπτωση στα αποτελέσματα της αλλαγής της μεθόδου.	Εκτός ελάχιστων εξαιρέσεων, η αλλαγή της μεθόδου αποτίμησης προϋποθέτει έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων.
4.1Αποτίμηση Αποθεμάτων	4.1Αποτίμηση αποθεμάτων

<p>Σε μερικές περιπτώσεις το πρότυπο επιτρέπει τη συνολική αποτίμηση των ομαδοποιημένων ομοίων ή διαφορετικών ειδών, π.χ. όταν είδη αποθεμάτων αφορούν την ίδια παραγωγή γραμμής, έχουν όμοιο σκοπό ή τελικές χρήσεις, παράγονται και διατίθενται στην αγορά της ίδιας γεωγραφικής περιοχής και πρακτικά δεν μπορούν να αποτιμηθούν από άλλα είδη της παραγωγικής γραμμής.</p>	<p>Σε κάθε περίπτωση εφαρμόζεται ο κανόνας της κατά είδος χαμηλότερης τιμής και δεν επιτρέπεται η ομαδοποίηση των ομοίων ή συγγενών ειδών, τα οποία να αποτιμώνται στη συνολικά χαμηλότερη αξία τους.</p>
<p>Επί υποτίμησης αποθεμάτων κάτω του κόστους κτήσης αυτών, η διαφορά υποτίμησης βαρύνει το κόστος των πωλημένων. Σε περίπτωση μεταγενέστερης αύξησης της αξίας ρευστοποίησης του προγενέστερα υποτιθέμενου αποθέματος, η διαφορά υποτίμησης αντιλογίζεται και το αποτέλεσμα από την πώληση του προσδιορίζεται από τη διαφορά : τιμή πώλησης – αρχικό κόστος κτήσης.</p>	<p>Επί της υποτίμησης αποθέματος, η αξία αποτίμησης συνιστά εφεξής το κόστος κτήσης. Δεν αντιλογίζεται η μείωση της αξίας του αποθέματος σε περίπτωση μεταγενέστερης υπερτίμησης του υποτιθέμενου αποθέματος.</p>
<p>Τα υλικά που κατέχονται για παραγωγή αποθεμάτων (λ.24,25,26) δεν αποτιμώνται κάτω από το κόστος κτήσης τους στην περίπτωση που η αξία ρευστοποίησης τους είναι χαμηλότερη από εκείνη του κόστους, όταν τα έτοιμα προϊόντα στα οποία θα ενσωματωθούν πρόκειται να πωληθούν στο κόστος ή πάνω από αυτό.</p>	<p>Σε κάθε περίπτωση εφαρμόζεται ο κανόνας της αποτίμησης στην κατά είδος χαμηλότερη τιμή.</p>

Αποτίμηση : στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ

<u>Αξία κτήσης</u>	<i>Τιμολογιακή αξία+ Ειδικά έξοδα αγορών (LIFO, FIFO, Κυκλοφοριακού μέσου όρου).</i>
---------------------------	---

<u>Τρέχουσα αξία</u>	<i>Η αξία στην οποία η επιχείρηση μπορεί να αποκτήσει αποθέματα την τελευταία ημέρα της χρήσης.</i>
-----------------------------	---

<u>Καθαρή αξία ρευστοποίησης</u>	<i>Η αξία πώλησης μειωμένη με τα ειδικά έξοδα πώλησης.</i>
---	--

1^ο παράδειγμα

Κατηγορία αποθέματος	Κόστος κτήσης	Τρέχουσα αξία	Καθαρή αξία ρευστοποίησης	Τιμή αποτίμησης με βάση τα ελληνικά Λ.Π.	Τιμή αποτίμησης με βάση τα διεθνή Λ.Π.
Εμπορεύματα (λ.20)	120	90	105	90	105
Α κ ' Β ύλες	210	250	270	210	210
Αναλώσιμα	130	115	145	115	130

υλικά					
-------	--	--	--	--	--

2^ο παράδειγμα

Είδος	Κόστος κτήσης	Τρέχουσα αξία	Καθαρή αξία ρευστοποίησης	Τιμή αποτίμησης με τα ελληνικά Λ.Π	Τιμή αποτίμησης με τα διεθνή Λ.Π.
Εμπόρευμα Α	350	340	380		
Εμπόρευμα Β	312	307	310		
Εμπόρευμα Γ	355	350	370		
Εμπόρευμα Δ	322	322	305		
Εμπόρευμα Ε	365	359	360		

Δημήτριος Ι. Καραγιάννης, Ιωάννης Δ. Καραγιάννης, Αικατερίνη Δ. Καραγιάννη. (2005). *Παραδείγματα εφαρμογής και ανάλυσης του γενικού λογιστικού σχεδίου* (6η έκδοση). Θεσσαλονίκη: εκδ. ιδίων.

Άθως Γεωργίου. 2003. *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα IAS*. Αθήνα-Θεσσαλονίκη: Σακκουλά.

Σακέλλης Εμμανουήλ, *Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο* (2003) Εκδόσεις Ε.Σακέλλη
Αθήνα

WEB SITE

<http://ba.uom.gr/acc/docs/IFRS.pdf>

<http://pazarskis.files.wordpress.com/2009/02/extra-notes-ifrs-final.pdf>

www.logistis.gr/files/dlp/dlp2.doc

www.taxheaven.gr/laws/circular/view/circular/10756/print/pdf

http://epixeirisi.gr/actions/lemma/?item_id=4729478