

ΤΕΙΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ / ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ

Πτυχιακή εργασία

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ: ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΚΑΙ
ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

ΘΕΟΔΟΣΗ ΠΑΠΑΦΙΜΗ ΔΗΜΗΤΡΙΟΥ

Μεσολόγγι 2015

ΤΕΙΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ / ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ

Πτυχιακή εργασία

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ: ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ
ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

ΘΕΟΔΟΣΗ ΠΑΠΑΦΙΜΗ ΔΗΜΗΤΡΙΟΥ

Επιβλέπων καθηγητής
ΛΥΜΠΕΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Μεσολόγγι 2015

Η έγκριση της πτυχιακής εργασίας από το Τμήμα Διοίκησης Επιχειρήσεων/Μεσολογγίου του ΤΕΙ Δυτικής Ελλάδας δεν υποδηλώνει απαραίτητως και αποδοχή των απόψεων του συγγραφέα εκ μέρους του Τμήματος.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η αποτίμηση των αποθεμάτων αποτελεί στοιχείο που μπορεί να επηρεάσει την οικονομική κατάσταση μιας επιχείρησης. Στην συγκεκριμένη πτυχιακή εργασία θα γίνει μία προσπάθεια ανάλυσης των μεθόδων αποτίμησης που εφαρμόζονται από τα ελληνικά και τα διεθνή πρότυπα.

Στο πρώτο κεφάλαιο θα αναλύσουμε την έννοια της αποθήκης ως χώρο, στον οποίο αποθηκεύονται τα αποθέματα και παραμένουν μέχρι να χρησιμοποιηθούν στη λειτουργία της επιχείρησης. Η αποθήκη λογιστικά δεν είναι ένας συγκεκριμένος χώρος, αλλά αναφέρεται σαν έννοια για κάθε ενέργεια και καταγραφή αποθήκευσης από την επιχείρηση.

Στη συνέχεια θα αναλύσουμε την έννοια των αποθεμάτων που χρησιμοποιεί η επιχείρηση για τη λειτουργία της. Αποθέματα μπορεί να είναι τα αναλώσιμα υλικά που βοηθούν στην παραγωγική λειτουργία αλλά και τα έτοιμα προϊόντα ή εμπορεύματα που ετοιμάζονται να προωθηθούν για πώληση.

Στο τρίτο κεφάλαιο αναλύουμε τις μεθόδους αποτίμησης των αποθεμάτων όπως ισχύουν στο ελληνικό λογιστικό σχέδιο με τα σημαντικότερα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματά τους. Καθώς επίσης και τις επιπτώσεις που μπορεί να έχουν αυτές οι μέθοδοι στην λογιστική παρουσίαση των οικονομικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης.

Τέλος, στο τέταρτο κεφάλαιο, αναφερόμαστε στα διεθνή λογιστικά πρότυπα που αφορούν τα αποθέματα, τις μεθόδους αποτίμησης που αυτά προτείνουν, πέρα από αυτές που προτείνει το ελληνικό λογιστικό σχέδιο, καθώς και τις σημαντικότερες διαφορές που παρουσιάζουν σε σχέση με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	VI
ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ	VII
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	1
ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ	3
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^Ο: ΑΠΟΘΗΚΗ.....	9
1.1 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΚΑΙ ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΤΗΣ ΑΠΟΘΗΚΗΣ.....	10
1.2 Η ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΠΡΟΜΗΘΕΙΩΝ.....	13
1.3 Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΗΣ ΑΠΟΘΗΚΗΣ.....	14
1.4 ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΑΠΟΘΗΚΗΣ	16
1.5 Η ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΤΗΣ ΑΠΟΘΗΚΗΣ.....	17
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^Ο: ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ.....	21
2.1 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ.....	21
2.2 ΤΥΠΟΙ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ	26
2.3 ΧΡΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ.....	27
2.4 ΚΟΣΤΟΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ.....	30
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^Ο: ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ.....	32
3.1 Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΜΕΣΟΥ ΣΤΑΘΜΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ.....	33
3.2 Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΚΟΥ ΜΕΣΟΥ Η ΤΩΝ ΔΙΑΔΟΧΙΚΩΝ ΥΠΟΛΟΙΠΩΝ	36
3.3 Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΠΡΩΤΗΣ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ – ΠΡΩΤΗΣ ΕΞΑΓΩΓΗΣ (FIFO).....	38
3.4 Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΤΕΛΕΥΤΑΙΑΣ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ – ΠΡΩΤΗΣ ΕΞΑΓΩΓΗΣ (LIFO)	41
3.5 Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΒΑΣΙΚΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΟΣ	43
3.6 Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ.....	45
3.7 Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	45
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^Ο: ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	47
4.1 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΩΝ Δ.Λ.Π. ΚΑΙ ΤΩΝ Ε.Λ.Π. ΣΕ ΓΕΝΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ.....	47
4.2 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ Δ.Λ.Π.....	49
4.3 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΒΑΣΗ ΤΗΣ ΧΑΜΗΛΟΤΕΡΗΣ ΤΙΜΗΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΙ ΤΙΜΗΣ ΑΓΟΡΑΣ Η ΤΙΜΗ ΚΑΘΑΡΗΣ ΡΕΥΣΤΟΠΟΙΗΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ.....	53
4.4 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΜΕΣΑ ΣΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΚΑΙ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΟΣΩΝ ΑΦΟΡΑ ΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	54
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	57

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	58
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.....	59

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στην σημερινή εποχή όπου η ανταγωνιστικότητα των επιχειρήσεων είναι πιο έντονη από ποτέ, κάθε επιχείρηση πρέπει να έχει κάποιο συγκριτικό πλεονέκτημα, σε σχέση με τις άλλες του κλάδου, για να μπορέσει να επιβιώσει. Αν δούμε την επιχείρηση σαν ένα σύστημα όπου κάθε τμήμα της επιτελεί και ένα συγκεκριμένο ρόλο στην λειτουργία της, τότε κάθε απώλεια ή μη σωστή λειτουργία σε ένα τμήμα θα έχει επιπτώσεις και στα υπόλοιπα τμήματα. Διαπιστώνουμε λοιπόν πόσο σημαντικό είναι, για την επιχείρηση, να λειτουργούν όλα τα τμήματα εύρυθμα και χωρίς καθυστερήσεις. Αν και τα διάφορα τμήματα μιας επιχείρησης λειτουργούν ως ένα βαθμό ανεξάρτητα υπάρχουν όμως και κομμάτια της επιχείρησης που συνδέουν αυτά τα τμήματα και τα βοηθούν να λειτουργούν αποτελεσματικά. Συνδετικός κρίκος των περισσότερων τμημάτων μιας επιχείρησης είναι η αποθήκη. Από αυτήν αντλούν υλικά τόσο η λειτουργία παραγωγής όσο και η εμπορική λειτουργία μιας επιχείρησης αλλά και εκεί αποθηκεύονται και τα εργαλεία ή τα κομμάτια που θα χρειαστούν για κάθε τμήμα της επιχείρησης. Θα πρέπει λοιπόν η αποθήκη ή η λειτουργία προμηθειών, που είναι υπεύθυνη για την αποθήκη σε ορισμένες επιχειρήσεις, να μπορεί να βρίσκεται πάντα ένα βήμα μπροστά από τις ανάγκες της επιχείρησης ώστε να προσφέρει ένα σημαντικό πλεονέκτημα στην επιχείρηση, την απρόσκοπτη λειτουργία της από έλλειψη πρώτων υλών.

Τα προβλήματα που αφορούν την αποθήκη είναι πολλά και συνήθως είναι οργανωτικού χαρακτήρα. Θα πρέπει να υπάρχει σωστή οργάνωση και άψογη καταγραφή των υλικών που υπάρχουν μέσα σ αυτήν. Αποτελεί την βασικότερη μέριμνα των ανθρώπων που δουλεύουν στο συγκεκριμένο τμήμα. Τα υλικά θα πρέπει να είναι εύκολα προσβάσιμα αλλά και να γνωρίζει οποιαδήποτε στιγμή ο υπεύθυνος τα περιεχόμενα της αποθήκης. Αυτό μπορεί εύκολα να γίνει με την ορθή και έγκαιρη συμπλήρωση των εντύπων της αποθήκης.

Όμως, σημαντικά προβλήματα ανακύπτουν όταν πρέπει να γίνει λογιστική καταγραφή των υλών της αποθήκης. Στα λογιστικά βιβλία πέρα από το είδος και την ποσότητα, που απαιτούν συνήθως τα βιβλία της αποθήκης, πρέπει να καταγραφεί και η αξία όλων αυτών. Αν υποθέσουμε ότι στην αποθήκη βρίσκονται υλικά

διαφορετικών περιόδων, όπως γίνεται συχνά στην πράξη, τότε οι τιμές ίδιων ειδών θα διαφέρουν λόγω της ανατίμησης ή της υποτίμησης της τιμής τους. Επομένως θα πρέπει η επιχείρηση να ακολουθεί συγκεκριμένη μέθοδο αποτίμησης των αποθεμάτων της ώστε να υπολογίζει κάθε φορά της αξίας τους.

Η λογιστική επιστήμη διακρίνει μία σειρά από τέτοιες μεθόδους. Κάθε μία από αυτές θεωρείται σωστή για την λογιστική αρκεί η επιχείρηση να ακολουθεί κάθε φορά την ίδια μέθοδο και για κάθε περίοδο. Η διαφορετική αποτίμηση των αποθεμάτων ανά περίοδο αποτελεί ατόπημα για την επιχείρηση που μπορεί να επισύρει και διοικητικές κυρώσεις.

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι τα τελευταία χρόνια υπάρχει μία προσπάθεια για να συμβαδίσουν τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα με τα διεθνή στο θέμα της λογιστικής. Αυτό συμβαίνει γιατί με την παγκοσμιοποίηση των οικονομιών πολλές ελληνικές επιχειρήσεις δραστηριοποιούνται στο εξωτερικό αλλά και πολλές εταιρείες του εξωτερικού δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα. Άρα θα πρέπει να υπάρχει κοινός τύπος λογιστικών καταγραφών. Όμως και στα διεθνή λογιστικά πρότυπα διαπιστώνουμε ότι υπάρχει μία σειρά από μεθόδους που ακολουθούν οι επιχειρήσεις στην αποτίμηση των υλικών της αποθήκης τους. Κάποιες από αυτές έχουν κοινά στοιχεία με αυτές που υιοθετεί και το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο. Θα γίνει προσπάθεια να καταγραφούν οι περισσότερες και να υπάρξει μία ανάλυση τους.

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ

Πριν αναφερθούμε στα κεφάλαια αυτής της εργασίας που αφορούν τα αποθέματα και τις μεθόδους αποτίμησης τους θα πρέπει πρώτα να γίνει μία αναφορά στο Ελληνικό Λογιστικό σχέδιο. Αυτό αποτελεί το πλαίσιο μέσα στο οποίο κινούνται όλες οι εγγραφές και για να γίνει κατανοητή η διαδικασία αποτίμησης θα πρέπει πρώτα να αναφερθούν οι βασικές αρχές που το διέπουν καθώς και οι κανόνες του, ώστε να υπάρχει το θεωρητικό υπόβαθρο της ανάλυσης των λογαριασμών.

Λέγοντας λογιστικό σχέδιο εννοούμε ένα σύστημα κανόνων, οι οποίοι χρησιμοποιούνται για να γίνεται η λογιστική παρακολούθηση και η κοινοποίηση στα ενδιαφερόμενα μέρη των μεταβολών της χρηματοοικονομικής καταστάσεως μιας οικονομικής μονάδας (Μπαραλέξης, 1993). Κάθε λογιστικό σχέδιο έχει τις δικές του ιδιαιτερότητες και ακολουθεί τους δικούς του κανόνες. Επιρροές μπορεί να υπάρχουν, το ελληνικό λογιστικό σχέδιο έχει αρκετές επιρροές από το γαλλικό λογιστικό σχέδιο και από συγκεκριμένες οδηγίες της ΕΟΚ, αλλά σίγουρα κάθε χώρα έχει υιοθετήσει ένα λογιστικό σχέδιο που ανταποκρίνεται στις δικές τις ανάγκες.

Το ελληνικό λογιστικό σχέδιο διαμορφώθηκε και τελικά εγκρίθηκε με το νόμο 1041/80 και το Προεδρικό Διάταγμα 1123/80. Στην αρχή ήταν προαιρετικό για τις επιχειρήσεις να το ακολουθήσουν. Με το Προεδρικό Διάταγμα 186/92 έγινε υποχρεωτικό για κάθε επιχείρηση που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας να εφαρμόζει τους κανόνες και τους λογαριασμούς του ελληνικού λογιστικού σχεδίου. Θα μπορούσαμε να πούμε ότι όλο το ελληνικό λογιστικό σχέδιο αποτελείται από 5 ανεξάρτητα κομμάτια:

- Τις βασικές αρχές που διέπουν το Ε.Γ.Λ.Σ.
- Την γενική λογιστική
- Τους λογαριασμούς τάξεως
- Τις οικονομικές καταστάσεις και τους αριθμοδείκτες
- Την αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεων

Ως προς το πρώτο μέρος, οι κυριότερες βασικές αρχές που διέπουν το ελληνικό λογιστικό σχέδιο είναι:

- **Η αρχή της αυτονομίας των λογιστικών κυκλωμάτων.** Η αρχή αυτή αφορά το γεγονός ότι τα λογιστικά κυκλώματα της γενικής λογιστικής, των λογαριασμών τάξεως αλλά και της αναλυτικής λογιστικής δεν αναμειγνύονται μεταξύ τους αλλά λειτουργούν αυτόνομα. Αυτό σχετίζεται κυρίως με τον σκοπό που εξυπηρετούν. Η γενική λογιστική ασχολείται με τις μεταβολές των εμπορικών συναλλαγών και εξυπηρετεί, περισσότερο, τους εξωτερικούς ελεγκτές της επιχείρησης (πχ μέτοχοι, κράτος). Η αναλυτική λογιστική βασικό σκοπό έχει να παρέχει πληροφορίες που έχουν να κάνουν περισσότερο με τα επιμέρους κόστη της επιχείρησης και αφορούν κυρίως τους εσωτερικούς ελεγκτές της επιχείρησης (διοίκηση). Τέλος, οι λογαριασμοί τάξεως χρησιμοποιούνται για να εκφράσουν πιθανές μελλοντικές μεταβολές στην χρηματοοικονομική κατάσταση της επιχείρησης.
- **Η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων.** Αφορά την αυτονομία των χρήσεων. Κάθε χρήση είναι αυτόνομη και πρέπει να γίνονται εγγραφές ανοίγματος και κλεισίματος χρήσεων ώστε να είναι σύννομη η διαδικασία. Δεν θα πρέπει έξοδα ή έσοδα να μεταφέρονται σε άλλη χρήση χωρίς να έχει γίνει σαφές ποια χρήση αφορούν και να έχουν ληφθεί υπόψη στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.
- **Η αρχή της αυτονομίας της λογιστικής οντότητας.** Αυτό σημαίνει ότι η επιχείρηση, που αποτελεί την λογιστική οντότητα, είναι ανεξάρτητη από τους ιδιοκτήτες της, έχει την δική της περιουσία και τις δικές της υποχρεώσεις.
- **Η αρχή της συντηρητικότητας.** Η αποτίμηση των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού γίνεται με την μέθοδο που θα έχει την χαμηλότερη θετική επίδραση στην εικόνα της επιχείρησης.

- **Η αρχή της συνέχειας της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας.** Σύμφωνα με αυτήν την αρχή η οικονομική μονάδα θα συνεχίζει την δραστηριότητά της στο διηνεκές. Ανεξάρτητα από την ζωή των ιδρυτών της, ο θάνατος της επιχείρησης μπορεί να επέλθει μόνο με την λύση και την εκκαθάριση της.
- **Η αρχή της αντικειμενικότητας.** Τα αποτελέσματα που θα προκύψουν από την δραστηριότητα της επιχείρησης σε μία περίοδο και θα αποτυπωθούν στις οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να διέπονται από αμεροληψία και αντικειμενικότητα. Δεν θα πρέπει να υπάρχουν, δηλαδή, διαφοροποιήσεις στα μεγέθη του ενεργητικού και των υποχρεώσεων που να αλλάζουν την πραγματική εικόνα της επιχείρησης.
- **Η αρχή της συνέπειας των λογιστικών μεθόδων.** Η αρχή αυτή επιβάλλει στην επιχείρηση την υιοθέτηση των λογιστικών μεθόδων της προηγούμενης περιόδου και ου το καθεξής. Στόχος είναι να μην υπάρχει αλλοίωση της χρηματοοικονομικής εικόνας της επιχείρησης με την χρησιμοποίηση διαφορετικών μεθόδων που θα έχουν διαφορετικά αποτελέσματα. Αν η επιχείρηση θέλει να υιοθετήσει διαφορετική μέθοδο θα πρέπει με σαφήνεια να δηλώσει τους λόγους που την οδήγησαν σ αυτήν την απόφαση και να αποκαλύπτονται οι μεταβολές που θα επιφέρει αυτή η απόφαση στα λογιστικά αποτελέσματα.
- **Η αρχή της πραγματοποιήσεως εσόδων.** Για να αναγνωριστεί ένα έσοδο θα πρέπει να έχει ολοκληρωθεί η συναλλαγή και επίσης να αφορά την οικονομική δραστηριότητα της επιχείρησης.
- **Η αρχή της αναγνώρισης των εξόδων.** Για να αναγνωρισθεί ένα έξοδο θα πρέπει να συνδέεται άμεσα ή έμμεσα με την δημιουργία εσόδων.

- **Η αρχή της συσχέτισης εσόδων και εξόδων.** Η οικονομική μονάδα θα πρέπει να είναι σε θέση να συσχετίσει τα έσοδα και τα έξοδα, είτε άμεσα είτε έμμεσα, που πραγματοποιήσε μέσα σε μία χρονική περίοδο και να προσδιορίσει το οικονομικό αποτέλεσμα που πέτυχε εκείνη την χρονική περίοδο. (Ηρειώτης, 2007)

Όσον αφορά την διάρθρωσή του, το ελληνικό λογιστικό σχέδιο ομαδοποιεί τους λογαριασμούς του σε δέκα μεγάλες ομάδες. Σκοπός αυτής της ομαδοποίησης είναι να παρέχει γρήγορα σημαντικές πληροφορίες. Τα κριτήρια ομαδοποίησης είναι δύο. Το μεικτό κριτήριο, δηλαδή ένα συγκεκριμένο χαρακτηριστικό των λογαριασμών π.χ. ο βαθμός ρευστότητας για τους λογαριασμούς του ενεργητικού ή ο βαθμός ληκτότητας για τους λογαριασμούς των υποχρεώσεων. Επειδή, όμως, αυτό το κριτήριο από μόνο του δεν προσφέρει την ευκολία που θα επιθυμούσε ο χρήστης, πριν από αυτό έχει υιοθετηθεί το κριτήριο του ισολογισμού. Δηλαδή, οι λογαριασμοί εντάσσονται σε ομάδες κατά πως εμφανίζονται στην αριστερή (ενεργητικό) ή την δεξιά (παθητικό) πλευρά του ισολογισμού. Κατά αυτόν τον τρόπο οι τρεις πρώτες ομάδες του σχεδίου αφορούν μόνο λογαριασμούς ενεργητικού, οι δύο επόμενες αφορούν μόνο λογαριασμούς παθητικού, η έκτη ομάδα είναι τα έξοδα, η έβδομη τα έσοδα, η όγδοη είναι οι λογαριασμοί αποτελεσμάτων, η ένατη είναι οι διάμεσοι λογαριασμοί και η δέκατη ομάδα οι λογαριασμοί τάξης. Παρακάτω φαίνεται μία συνοπτική διάρθρωση του ελληνικού γενικού λογιστικού σχεδίου.

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΔΙΑΡΘΡΩΣΕΩΣ ΤΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ				
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ				
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ			ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ	
Πάγιο Ενεργητικό	Αποθέματα	Απαιτήσεις και Διαθέσιμα	Καθαρή Θέση Προβλέψεις Μακρ/σμες Υποχρεώσεις	Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις
ΟΜΑΔΑ 1η	ΟΜΑΔΑ 2η	ΟΜΑΔΑ 3η	ΟΜΑΔΑ 4η	ΟΜΑΔΑ 5η
10 Έδαφικές Εκτάσεις	20 Εμπορεύματα	30 Πελάτες	40 Κεφάλαιο	50 Προμηθευτές
11 Κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων-Τεχνικά έργα	21 Προϊόντα Ετοιμα και Ημιτελή	31 Γραμμάτια Εισπρακτέα	41 Αποθεματικό Διαφορές Αναπροσαρμογής Επιχορηγήσεις Επενδύσεις	51 Γραμμάτια Πληρωτέα
12 Μηχ/τα-Τεχνικές Εγκα/σεις-Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός	22 Υποπροϊόντα και Υπολείμματα	32 Παραγγελίες στο Εξωτερικό	42 Αποτελέσματα εις Νέο	52 Τρι/ζες Λογαριασμοί Βραχυπρόθεσμων Υποχρεώσεων
13 Μεταφορικά Μέσα	23 Παραγωγή σε εξέλιξη(Προϊόντα κτλ. στα στάδια της κατεργασίας)	33 Χρεώστες Διάφοροι	43 Ποσά Προορισμένα για Αύξηση Κεφαλαίου	53 Πιστωτές Διάφοροι
14 Έπιπλα και Λοιπός Εξοπλισμός	24 Πρώτες και βοηθητικές Υλκες - Υλικά Συσκευασίας	34 Χρεόγραφα	44 Προβλέψεις	54 Υποχρεώσεις από Φόρους - Τέλη
15 Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και Προκαταβολές Κτήσης Πάγιων Στοιχείων	25 Αναλώσιμα Υλικά	35 Λογαριασμοί Διαχείρισης Προκαταβολών και Πιστώσεων	45 Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις	55 Ασφαλιστικοί Οργανισμοί
16 Ανώματες Ακίνητοποιήσεις και Έξοδα Πολυετούς Απόσβεσης	26 Ανταλλακτικά Πάγιων Στοιχείων	36 Μεταβατικοί Λογαριασμοί Ενεργητικού	46	56 Μεταβατικοί Λογαριασμοί Παθητικού
17	27	37	47	57
18 Συμμετοχές και Λοιπές Μακροπρόθεσμες Απαιτήσεις	28 Είδη Συσκευασίας	38 Χρηματικά Διαθέσιμα	48 Λογαριασμοί Συνδέσμου με τα Υποαστήματα	58 Λογαριασμοί Περιδικής Κατανομής
19 Πάγιο Ενεργ. Υπ/των ή άλλων Κέντρων (Όμιλος Λ/σμών)	29 Αποθεμ. Υποκατ/των ή άλλων κέντρων (Όμιλος Λ/σμών)	39 Απαιτήσεις & Διαθέσιμα Υποκ. ή άλλων Κέντρων (Όμιλος Λ/σμών)	49 Προβλέψεις Μακρ. Υποχρ. Υποκ. ή άλλων Κέντρων (Όμιλος Λ/σμών)	59 Βραχυπρόθεσμες Υποχρ. Υποκ/των ή άλλων Κέντρων (Όμιλος Λ/σμών)

ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ				
Λ/ΣΜΟΙ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ		ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ (Λογαριασμοί κατά Προορισμό)	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΗΣ
Οργανικά Έξοδα κατ' Είδος	Οργανικά Έσοδα κατ' Είδος			
ΟΜΑΔΑ 6η	ΟΜΑΔΑ 7η	ΟΜΑΔΑ 8η	ΟΜΑΔΑ 9η	ΟΜΑΔΑ 10η (0)
60 Αμοιβές και Έξοδα Προσωπικού	70 Πωλήσεις Εμπορευμάτων	80 Γενική Εκμετάλλευση	90 Διάμεσοι Αντικρίζομενοι Λογαριασμοί	00
61 Αμοιβές και Έξοδα Τρίτων	71 Πωλήσεις Προϊόντων Έτοιμων και Ημιτελών	81 Έκτακτα και Ανόργανα Αποτελέσματα	91 Ανακατάταξη Εξόδων - Αγορών και Εσόδων	01 Αλλότρια Περιουσιακά Στοιχεία
62 Παραχές Τρίτων	72 Πωλήσεις Λοιπών Αποθεμάτων και Άχρηστου Υλικού	82 Έξοδα και Έσοδα Προηγούμενων Χρήσεων	92 Κέντρα (Θέσεις) Κόστους	02 Χρεωστικοί Λογ/σμοί Εγγυήσεων και Εμπραγμάτων Ασφαλειών
63 Φόροι - Τέλη	73 Πωλήσεις Υπηρεσιών (Έσοδα από Παραχή Υπηρεσιών)	83 Προβλέψεις για Έκτακτους Κινδύνους	93 Κόστος Παραγωγής (Παραγωγή σε Εξέλιξη)	03 Απαιτήσεις από Αμφοτεροβαρείς Συμβάσεις
64 Διάφορα Έξοδα	74 Επιχορηγήσεις και Διάφορα Έσοδα Πωλήσεων	84 Έσοδα και Προβλέψεις Προηγούμενων Χρήσεων	94 Αποθέματα	04 Διάφοροι Λογαριασμοί Πληροφοριών Χρεωστικοί
65 Τόκοι και Συναφή Έξοδα	75 Έσοδα Παρεπόμενων Ασχολιών	85 Αποσθέςεις Παγίων μη Ενσωματωμένες στο Λειτουργικό Κόστος	95 Αποκλίσεις από το Πρότυπο Κόστος	05 Δικαιούχοι Αλλότρων Περιουσιακών Στοιχείων
66 Αποσθέςεις Παγίων Στοιχείων Ενσωματωμένες στο Λειτουργικό Κόστος	76 Έσοδα Κεφαλαίων	86 Αποτελέσματα Χρήσης	96 Έσοδα - Μεικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα	06 Πιστωτικοί Λογ/σμοί Εγγυήσεων και Εμπραγμάτων Ασφαλειών
67	77	87	97 Διαφορές Ενσωμάτωσης και Καταλογισμού	07 Υποχρεώσεις από Αμφοτεροβαρείς Συμβάσεις
68 Προβλέψεις Εκμετάλλευσης	78 Ιδιοπαραγωγή Παγίων - Τεκμαρτά Έσοδα από αυτοπαραδόσεις ή καταστροφές αποθεμάτων	88 Αποτελέσματα προς Διάθεση	98 Αναλυτικά Αποτελέσματα	08 Διάφοροι Λογαριασμοί Πληροφοριών Πιστωτικοί
69 Οργανικά Έξοδα κατ' είδος Υπο/των ή άλλων Κέντρων (Όμιλος λ/σμών)	79 Οργανικά Έσοδα κατ' είδος Υποκ/των ή άλλων Κέντρων (Όμιλος λ/σμών)	89 Ισολογισμός	99 Εσωτερικές Διασυνδέσεις	09 Λογ/σμοί Τάξης Υποκ/των ή άλλων Κέντρων (Όμιλος λ/σμών)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο: ΑΠΟΘΗΚΗ

Η αποθήκη αποτελεί σημαντική παράμετρο για την λειτουργία των περισσότερων επιχειρήσεων. Αν και ανάλογα με την επιχείρηση τόσο το μέγεθος όσο και ο χώρος (υπαίθριος, κλειστός ή υπόγειος) διαφέρει, το κοινό στοιχείο είναι ότι εκεί εναποτίθενται πράγματα και υλικά που θα χρησιμοποιηθούν ή θα πουληθούν αργότερα. Σύμφωνα με τον Λεοντάρη (Λεοντάρης, 1989) αποθήκη ονομάζεται ο χώρος στον οποίο η επιχείρηση εναποθέτει και φυλάει, κατάλληλα ταξινομημένα, όλα τα υλικά που χρησιμοποιούνται απ' αυτήν είτε ως πρώτες ύλες για την παραγωγή της είτε ως είδη συσκευασίας είτε ως αναλώσιμα για τη λειτουργία των εγκαταστάσεών της (καύσιμα, λιπαντικά, ανταλλακτικά κλπ.), καθώς, επίσης, και τα έτοιμα ή ημικατεργασμένα προϊόντα της, τα υπολείμματα, τα εμπορεύματα κ.ά. Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα πια αλλά και παλιότερα με τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (<http://www.gsis.gr>) ο όρος αποθήκη δηλώνει, επίσης, την οργανωμένη και νομότυπη λειτουργία ενός συστήματος διακινήσεως των υλικών της επιχείρησης.

Λογιστικά, όσοι επιχειρηματίες είναι υποχρεωμένοι να τηρούν βιβλίο αποθήκης πρέπει να παρακολουθεί τους λογαριασμούς των:

- πρώτων & βοηθητικών υλών
- καύσιμων υλών
- ειδών συσκευασίας
- έτοιμων προϊόντων
- ημιτελών προϊόντων και
- υποπροϊόντων

Στο βιβλίο αποθήκης, δεν τηρούνται οι λογαριασμοί των παγίων στοιχείων της επιχείρησης. Τα πάγια στοιχεία αποτελούν περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης και όχι προϊόντα ή εμπορεύματα τα οποία η επιχείρηση σκοπεύει να πουλήσει.

1.1 Λειτουργία και οργάνωση της αποθήκης

Η αναγκαιότητα της ύπαρξης της αποθήκης φαίνεται μέσα από την λειτουργία της επιχείρησης. Ειδικά αν αναλύσουμε την παραγωγική λειτουργία μιας επιχείρησης και την ανάγκη αυτής για πρώτες και βοηθητικές ύλες, άμεσα και στις κατάλληλες ποσότητες, καταλαβαίνουμε ότι η αποθήκη αποτελεί σημαντικό παράγοντα στην βιωσιμότητα της επιχείρησης. Αναλυτικά τα προβλήματα που καλείται να επιλύσει η αποθήκη σε μία επιχείρηση είναι:

- Η προμήθεια των απαραίτητων υλικών για την σωστή λειτουργία της επιχείρησης, τα υλικά αυτά θα πρέπει να πληρούν τις κατάλληλες προδιαγραφές και να μεταφέρονται σε προκαθορισμένους χώρους αποθήκευσης. Σε ορισμένες επιχειρήσεις υπάρχει ειδικό τμήμα που αναλαμβάνει αυτή την διαδικασία, η λειτουργία προμηθειών.
- Η αποθήκευση των υλικών στους προκαθορισμένους κατάλληλους χώρους και στην συνέχεια η μεταφορά αυτών στα τμήματα στα οποία είναι απαραίτητα, στο τμήμα παραγωγής ή στα καταστήματα της επιχείρησης.
- Η ταξινόμηση των υλικών με τρόπο που να επιτρέπει τον εσωτερικό και τον εξωτερικό έλεγχο αλλά και να εξασφαλίζει την κατάλληλη φύλαξή τους. Θα πρέπει να υπάρχει συνεχής ενημέρωση για την ποσότητά τους αλλά και να μπορούν άμεσα να μεταφερθούν στα τμήματα που είναι απαραίτητα.

Για να μπορέσει να εξασφαλίσει η λειτουργία αποθήκης ότι θα καταφέρει να επιλύσει αυτά τα προβλήματα θα πρέπει να προβεί σε μία σειρά από ενέργειες που έχουν δυναμικό χαρακτήρα, δηλαδή πρέπει να εκτελούνται συνεχόμενα. Αυτές οι ενέργειες είναι:

- Να εξασφαλίζει την ταχεία παραλαβή των υλικών ή των εμπορευμάτων που έχει παραγγείλει.
- Να εξασφαλίζει έναν πλήρη έλεγχο των παραγγελλόμενων προϊόντων πριν αποδεχθεί την παραγγελία.

- Να εξασφαλίζει έναν μεθοδικό και πρακτικό τρόπο ταξινόμησης των υλικών, ώστε να μεταφέρονται στα τμήματα που πρέπει χωρίς καθυστερήσεις και άλλες δυσχέρειες.
- Να εξασφαλίζει την πλήρη εικόνα των προϊόντων που υπάρχουν στην αποθήκη άλλα και αυτών που διακινούνται σε καθημερινή βάση ώστε να μην υπάρξει έλλειψη σημαντικών υλικών που είναι απαραίτητα για την παραγωγή αλλά και να μην υπάρχει μεγάλο πλεονάζον στοκ υλικών που σημαίνει απώλεια χρησιμων κεφαλαίων.
- Να εξασφαλίζει την εναποθήκευση όλων των υλικών σε προκαθορισμένη θέση. Με αυτήν την ενέργεια θα μπορεί ο καθένας να βρίσκει άμεσα το υλικό που ψάχνει και δεν θα υπάρχουν άσκοπες καθυστερήσεις. Επίσης θα μπορεί να γίνει εύκολη η διαδικασία της απογραφής των υλικών, μία διαδικασία που είναι από την φύση της χρονοβόρα.

Η σωστή λειτουργία της αποθήκης προϋποθέτει και μία οργανωτική δομή που θα μπορεί να εξυπηρετήσει τον σκοπό της. Θα πρέπει να καλύπτονται μερικές, στοιχειώδεις για κάθε επιχείρηση, απαιτήσεις ώστε να μπορεί να προσφέρει η αποθήκη ή η λειτουργία προμηθειών στην επιχείρηση τις παραπάνω εξασφαλίσεις. Αυτές οι απαιτήσεις είναι:

- Ο χώρος. Η επιλογή του χώρου είναι σημαντικός παράγοντας σωστής λειτουργίας της αποθήκης. Θα πρέπει να καλύπτει τις ανάγκες για άνετη και ευχερή παράδοση, παραλαβή και μεταφορά των υλικών και των εμπορευμάτων, να εξυπηρετεί όλα τα τμήματα της επιχείρησης με τα οποία θα συνδέεται, να είναι σύμφωνη με την ελληνική νομοθεσία σε ότι αφορά τους κανόνες υγιεινής και αποθήκευσης, να είναι ασφαλής αλλά και να εξυπηρετεί τις ανάγκες της λογιστικής της επιχείρησης για εύκολη και γρήγορη αποτίμηση των υλικών και των προϊόντων που αποθηκεύονται σ αυτήν. Σε περίπτωση που η αποθήκη δεν είναι ένας ενιαίος χώρος άλλα πολλοί διαφορετικοί και ίσως, όχι όλοι στην ίδια περιοχή θα πρέπει όλοι αυτοί οι χώροι να υπάγονται σε μία ενιαία διεύθυνση.

Η επιλογή του χώρου είναι σημαντική γιατί στην σημερινή ανταγωνιστική εποχή η σωστή επιλογή αποθήκης εξασφαλίζει πόρους, τόσο χρηματικούς όσο και ανθρώπινους, μειώνοντας έτσι το κόστος αποθήκευσης και γενικότερα το λειτουργικό κόστος της επιχείρησης. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι η λογιστική επιστήμη δεν υπαγορεύει την ύπαρξη ξεχωριστής αποθήκης. Στην πραγματικότητα για την λογιστική δεν παίζει κανέναν ρόλο αν η αποθήκη είναι ενιαία ή χωρίζεται σε πολλούς διαφορετικούς χώρους ή ακόμη και αν υφίσταται σε κάποιον χώρο, ή αν τα υλικά τοποθετούνται π.χ. στον ίδιο χώρο με αυτόν των μηχανημάτων. Η λογιστική τήρηση των βιβλίων της αποθήκης θα είναι η ίδια σε κάθε περίπτωση.

- Η ασφάλεια. Η αποθήκη θα πρέπει να μπορεί να φυλάσσεται από κλοπές αλλά και από φυσικές καταστροφές. Για αυτό το λόγο ιδανικό θα είναι για υλικά που μπορούν να φυλαχτούν σε κλειστό φυλαγμένο ή ασφαλισμένο χώρο αυτό να συμβαίνει. Με αυτόν τον τρόπο προλαμβάνονται περιστατικά κλοπής αλλά και γίνεται καλύτερα έλεγχος στους υπεύθυνους διαχείρισης της αποθήκης. Σε αυτήν την λογική έγκειται και η γνωστή απαγόρευση στους μη έχοντες εργασίας στον συγκεκριμένο χώρο που συναντάμε συχνά σε αποθήκες επιχειρήσεων και εργοταξίων.
- Η διεύθυνση. Αφορά την διοίκηση της αποθήκης ως ξεχωριστή λειτουργία μέσα στα πλαίσια της επιχείρησης. Θα πρέπει να υπάρχει ξεχωριστή διοίκηση στην οποία θα υπάρχει υπεύθυνος αποθήκης και υπάλληλοι ως αποθηκάριοι που θα ελέγχουν την κατάσταση του χώρου και των εμπορευμάτων. Είναι σημαντικό να έχουν συνείδηση της ευθύνης τους ώστε να μπορούν να εξυπηρετούν άμεσα όλα τα τμήματα που απαιτούν υλικά ή πληροφορίες από την αποθήκη.

1.2 Η λειτουργία προμηθειών

Όπως είδαμε και πιο πάνω η λειτουργία των προμηθειών, αποτελεί μια ξεχωριστή λειτουργία των επιχειρήσεων, ιδιαίτερα των μεγάλων επιχειρήσεων, που συμπληρώνει την λειτουργία της αποθήκης. Έναν ολοκληρωμένο ορισμό για τις προμήθειες προσφέρει ο Lyssons λέγοντας:

Προμήθειες είναι η υπεύθυνη λειτουργία για την απόκτηση μέσω αγοράς, ενοικίασης ή άλλου νόμιμου τρόπου, μηχανολογικού εξοπλισμού, υλικών, εξαρτημάτων, εφοδίων και υπηρεσιών που είναι απαραίτητα για χρήση ή μεταπώληση στην επιχείρηση.

Την μεγάλη σημασία της λειτουργίας προμηθειών μπορούμε να την κατανοήσουμε αν αναλογιστούμε την επιχείρηση να λειτουργεί χωρίς πρώτες ύλες. Αυτό θα έθετε σε κίνδυνο όλη την επιχείρηση και την βιωσιμότητά της. Στην σημερινή εποχή, όμως, που ο ανταγωνισμός μεταξύ των επιχειρήσεων είναι συνεχής και σε πολύ υψηλό βαθμό, όχι μόνο η έλλειψη πρώτων υλών αλλά ακόμα και μια μικρή καθυστέρηση μπορεί να δημιουργήσει σημαντικά προβλήματα στην ανταγωνιστικότητα και την παραγωγικότητα της επιχείρησης. Αντίθετα, μία λειτουργία προμηθειών η οποία προσφέρει την οικονομικότερη τιμή υλικών στην επιχείρηση, στον καταλληλότερο χρόνο ελαχιστοποιώντας το επιπλέον κόστος αποθήκευσης, δημιουργεί ένα σημαντικό πλεονέκτημα στην επιχείρηση έναντι των ανταγωνιστών της. Αν θέλαμε να κατηγοριοποιήσουμε τις ενέργειες που πρέπει να κάνει μία λειτουργία προμηθειών θα ήταν:

- Η έρευνα αγοράς για τις τιμές και την ποιότητα που επικρατούν για κάθε μηχανήμα ή υλικό ή αναλώσιμο που θα χρειαστεί η επιχείρηση για την σωστή και απρόσκοπτη λειτουργία της.
- Η προμήθεια όλων των υλικών που θα χρειαστεί η επιχείρηση στην οικονομικότερη τιμή, με βάση την ποιότητα που θέλει η επιχείρηση και σύμφωνα με τις τιμές που επικρατούν στην αγορά.

- Η καθημερινή, συνεχής παρακολούθηση των επιπέδων των αποθεμάτων πρώτων υλών και αναλώσιμων υλικών που είναι απαραίτητα για την επιχείρηση και η βέλτιστη δυνατή οικονομική παραγγελία τους ώστε να ελαχιστοποιείται το κόστος μεταφοράς και αποθήκευσης.

1.3 Η λογιστική της αποθήκης

Η ιδιαιτερότητα της αποθήκης σε σχέση με την υπόλοιπη επιχείρηση είναι το γεγονός ότι λογιστικά είναι υποχρεωμένη να τηρεί συγκεκριμένα βιβλία τα οποία και αποτελούν ξεχωριστές λογιστικές καταστάσεις μέσα στην εταιρεία. Το γεγονός ότι μέσα στην αποθήκη υπάρχουν υλικά, πρώτες ύλες και προϊόντα που μπορεί να βρίσκονται εκεί για μεγάλο χρονικό διάστημα κάνει επιτακτική την ανάγκη να είναι καταγεγραμμένα αναλυτικά ώστε να είναι εύκολο να αναζητηθούν. Επίσης το γεγονός ότι οι τιμές των προϊόντων ενδεχομένως να έχουν αλλάξει με την πάροδο του χρόνου κάνει επιτακτική την ανάγκη για μία μέθοδο αποτίμησης που να ακολουθείται διαρκώς ώστε να υπάρχει συνεχής και ακριβής ενημέρωση για την αξία κάθε φορά της αποθήκης. Μία βασική αρχή που διέπει την λογιστική της αποθήκης είναι ότι κάθε υλικό που μπαίνει ή βγαίνει από την αποθήκη καταγράφεται σε συγκεκριμένα παραστατικά έγγραφα.

Βασικά η λογιστική της αποθήκης παρακολουθεί ένα υλικό ή προϊόν σε τρία στάδια:

- Με την παραγγελία του. Στο στάδιο αυτό η λειτουργία προμηθειών ή ο υπεύθυνος αποθήκης αιτείται την παραγγελία του συγκεκριμένου υλικού. Σε αυτό το στάδιο υπάρχει απλώς μία αίτηση για την απόκτηση του υλικού και δεν συμπληρώνεται κανένα άλλο είδους έγγραφο. Σ αυτό το στάδιο τόσο το λογιστήριο όσο και η υπηρεσία προμηθειών θέλουν απλά να έχουν πρόσβαση σε πληροφορίες όπως πόση είναι η ποσότητα που έχει παραγγελθεί και τότε περίπου θα παραληφτεί. Σε μία τέτοια περίπτωση συμπληρώνονται οι

αντίστοιχοι κωδικοί των λογαριασμών τάξεως, αν τηρεί τέτοιους η επιχείρηση.

- Με την παραλαβή των υλικών. Στο στάδιο αυτό γίνονται πιο συστηματικές και πιο καθορισμένες ενέργειες. Η παραλαβή γίνεται από εξουσιοδοτημένο άτομο της επιχείρησης, είτε από επιτροπή παραλαβής υλικών και προϊόντων. Συμπληρώνονται τα πρώτα έντυπα που έχουν να κάνουν με την ποσότητα παραλαβής αλλά και την ποιότητα αυτών και επίσης παραλαμβάνονται τα παραστατικά έντυπα του προμηθευτή, τιμολόγιο και δελτίο αποστολής. Σ αυτό το στάδιο γίνεται και η πρώτη καταγραφή των υλικών στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης και της αποθήκης.
- Με την διακίνηση των υλικών. Από την στιγμή που τα προϊόντα έχουν εισέρθει στην αποθήκη κάποια στιγμή θα πρέπει και να εξέρθουν. Η διακίνησή τους είτε για κάποιο τμήμα της επιχείρησης για επεξεργασία είτε για μεταπώληση θα πρέπει να συνοδεύεται και από την αντίστοιχη λογιστική εγγραφή στα αντίστοιχα βιβλία και με την έκδοση του αντίστοιχου παραστατικού εγγράφου.

Τα Ε.Λ.Π. ορίζουν ότι κάθε εγγραφή στα βιβλία πρέπει να δικαιολογείται με στοιχεία που να την αποδεικνύουν. Άρα δεν μπορεί να υπάρξει νομότυπη λογιστική αποθήκης χωρίς παραστατικά έγγραφα διακινήσεως υλικών. Επιπλέον θα πρέπει όλο το σύστημα των εντύπων διακινήσεως υλικών (δελτία παραγγελίας, δελτία εισαγωγής, εξαγωγής, εσωτερικής διακίνησης, επιστροφών, πρωτόκολλα παραλαβής ή καταστροφής κ.ο.κ.) να είναι ενταγμένο στα πρότυπα του ελληνικού λογιστικού σχεδίου. Επιπλέον πρέπει να υπάρχει σύνδεση των εντύπων αποθήκης με την υπηρεσία κοστολόγησεως (π.χ. με αποστολή αντιγράφων) για τον ακριβή καθορισμό του κόστους. Σημαντικό είναι, επίσης, σε τακτά χρονικά διαστήματα να διενεργείται έλεγχος των λογιστικών υπολοίπων των υλικών με διενέργεια πραγματικών καταμετρήσεων (περιοδικών απογραφών).

1.4 Λογιστικές εγγραφές αποθήκης

Λέγοντας λογιστικές εγγραφές αποθήκης εννοούμε όλες εκείνες τις εγγραφές που αφορούν τα στοιχεία που υπάρχουν στην αποθήκη και κυρίως έχουν να κάνουν με την παρακολούθηση και την αποτίμηση των αποθεμάτων. Το βασικό βιβλίο στο οποίο καταγράφονται αυτές οι λογιστικές εγγραφές είναι το βιβλίο αποθήκης. Το βιβλίο αποθήκης για κάποιες επιχειρήσεις είναι προαιρετικό και για άλλες υποχρεωτικό από τον νόμο. Οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας είναι υποχρεωμένες να τηρούν και βιβλία αποθήκης (Λεοντάρης, 1989). Στο βιβλίο αποθήκης καταγράφονται όλες οι κινήσεις που αφορούν τα αποθέματα είτε αφορούν ανάλωση, είτε αφορούν αγορά, είτε αφορούν επιστροφή, είτε αφορούν πώληση.

Το βιβλίο αποθήκης λειτουργεί, λογιστικά, σαν ένα αναλυτικό καθολικό και έτσι δέχεται χρεώσεις και πιστώσεις για κάθε λογαριασμό που αφορά τα αποθέματα. Οι συνηθέστεροι λογαριασμοί που κινούνται είναι αυτοί της δεύτερης ομάδας, λογαριασμοί αποθεμάτων και αγορών και αυτοί της έβδομης ομάδας, λογαριασμοί πωλήσεων. Κάθε μεταβολή καταγράφεται στην αντίστοιχη καρτέλα του κάθε αποθέματος, στην πραγματικότητα το βιβλίο αποθήκης αποτελείται από καρτέλες που η κάθε μία αφορά ένα στοιχείο που υπάρχει μέσα στην αποθήκη.

Έτσι, οι λογαριασμοί αποθεμάτων χρεώνονται στην αρχή της χρήσης με την αξία των αποθεμάτων όπως αυτή είχε υπολογιστεί στην απογραφή κλεισίματος της προηγούμενης χρήσης. Στην διάρκεια της χρήσης χρεώνονται με κάθε αγορά και πιστώνονται με κάθε ανάλωση, πώληση ή επιστροφή των αποθεμάτων. Στο τέλος της χρήσης και μετά την απογραφή πιστώνονται για να κλείσουν και μεταφέρεται το υπόλοιπό τους στον λογαριασμό της γενικής εκμετάλλευσης. Αντίθετα λειτουργούν οι λογαριασμοί εκπτώσεων και επιστροφών αγορών.

1.5 Η απογραφή της αποθήκης.

Μία από τις βασικές επιδιώξεις του τμήματος της αποθήκης είναι να γνωρίζει επακριβώς τα περιεχόμενα της αποθήκης. Μεγάλη βοήθεια σ αυτήν την προσπάθεια προσφέρει η λογιστική πρακτική της απογραφής. Τα Ε.Λ.Π. ορίζουν την απογραφή ως την καταμέτρηση, αποτίμηση και λεπτομερή καταγραφή όλων των στοιχείων της επαγγελματικής περιουσίας. Η απογραφή, φυσικά, δεν αφορά μόνο τα στοιχεία της αποθήκης αλλά όλα τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού που μπορεί να υπάρχουν σε μία επιχείρηση.

Στην λογιστική διακρίνουμε μία σειρά από απογραφές που αφορούν κυρίως την χρονική στιγμή που αυτές λαμβάνουν χώρα. Έτσι υπάρχουν:

- Η απογραφή ενάρξεως. Η συγκεκριμένη απογραφή γίνεται με την σύσταση της επιχείρησης. Η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη, βάσει του νόμου, να κάνει απογραφή ενάρξεως και να την καταχωρήσει στο βιβλίο απογραφών – ισολογισμών.
- Η απογραφή λήξεως. Αυτή συμβαίνει στη λήξη της διαχειριστικής περιόδου και είναι υποχρεωτική για να μπορεί η επιχείρηση να βγάλει ασφαλή αποτελέσματα χρήσης.
- Η έκτακτη απογραφή. Αυτή διενεργείται ξαφνικά για λόγους ελέγχου αποθεμάτων και δεν είναι υποχρεωτική ούτε έχει την υποχρέωση η επιχείρηση να την επαναλάβει.

Υπάρχουν δύο μέθοδοι διενέργειας απογραφής που μπορεί να ακολουθήσει η επιχείρηση. Η μέθοδος της διαρκούς απογραφής και η μέθοδος της περιοδικής απογραφής. Η πρώτη μέθοδος, αυτή της διαρκούς απογραφής απαιτεί την λογιστική παρακολούθηση της αποθήκης. Η συγκεκριμένη μέθοδος προσφέρει το πλεονέκτημα της άμεσης και ακριβής γνώσης των αποθεμάτων και των υλικών που υπάρχουν μέσα στην αποθήκη ακόμα και μετά από κίνηση υλικών. Πολλοί λογιστές θεωρούν αυτήν την μέθοδο ως την βάση για ένα σωστό σύστημα οργάνωσης μιας αποθήκης. Το

Ε.Γ.Λ.Σ. στην παρ. 5.215 (Γρηγοράκος, 2008) δίνει την έννοια της διαρκούς απογραφής:

Με τη λογιστική παρακολούθηση της ποσοτικής διακινήσεως κάθε αποθέματος εξασφαλίζεται η διαρκής ποσοτική απογραφή των αποθεμάτων, δηλαδή εξασφαλίζεται σε κάθε στιγμή η ακριβής γνώση του ποσοτικού υπολοίπου κατά μερίδα αποθήκης. Με την αποτίμηση των ποσοτικών διακινήσεων των αποθεμάτων επιτυγχάνεται η διαρκής απογραφή των αποθεμάτων, δηλαδή η διαρκής γνώση της ποσότητας και αξίας των αποθεμάτων που βρίσκονται στους αποθηκευτικούς χώρους.

Σύμφωνα με αυτήν την μέθοδο για κάθε υλικό υπάρχει μία ξεχωριστή καρτέλα στην οποία αναγράφονται όλα τα στοιχεία του υλικού όπως κωδικός, ονομασία, ποσότητα, αξία μονάδος, συνολική αξία. Μετά από κάθε κίνηση, εισαγωγή ή εξαγωγή, του υλικού ενημερώνεται η καρτέλα του υλικού.

Με την μέθοδο της διαρκούς απογραφής μία επιχείρηση έχει, επίσης, την δυνατότητα να προβεί σε μικρές περιοδικές φυσικές απογραφές αντί σε μία μεγάλη γενική απογραφή στο τέλος της χρήσης. Δηλαδή, μπορεί να διενεργεί φυσική απογραφή στα υλικά και την περίοδο που αυτή επιθυμεί με μόνο περιορισμό να υπάρχει μία τουλάχιστον φυσική απογραφή για κάθε υλικό μέσα στα όρια της χρήσης. Η διαρκής απογραφή προσφέρει ακόμη μία σειρά από άλλα πλεονεκτήματα στην επιχείρηση:

- Καθημερινή καταγραφή των αποθεμάτων και άμεση γνώση των ελλείψεων που προκύπτουν. Έτσι η επιχείρηση προβαίνει άμεσα στην παραγγελία αυτών των υλικών και δεν υπάρχει καθυστέρηση στις εργασίες των υπόλοιπων λειτουργιών.
- Σωστή προμήθεια των υλικών, με την έννοια ότι παραγγέλνονται μόνο τα υλικά που βρίσκονται σε έλλειψη ή καταναλώνονται γρήγορα.
- Δυνατότητα κατάργησης της ετήσιας γενικής απογραφής, η οποία είναι αρκετά δαπανηρή και αντικατάστασή της με μικρές περιοδικές απογραφές.

- Αποτρέπονται τα φαινόμενα κλοπής ή κακής συντήρησης αφού υπάρχει άμεση εικόνα για την κατάσταση των υλικών.
- Βοηθά στην εκπόνηση περιοδικών καταστάσεων χρήσης (μηνιαίες, τρίμηνες, εξάμηνες)

Η μέθοδος της διαρκούς απογραφής έχει, όμως και κάποια σημαντικά μειονεκτήματα. Αυτά αφορούν κυρίως το γεγονός ότι είναι πολύ χρονοβόρα, αφού απαιτεί την διαρκή καταγραφή κάθε κίνησης υλικού από και προς την αποθήκη. Αυτό αυξάνει και το κόστος της αφού θα πρέπει να υπάρχει, σε πολλές περιπτώσεις, αποκλειστικός υπάλληλος επιφορτισμένος με αυτά τα καθήκοντα.

Μέσα από την διαδικασία της απογραφής λαμβάνει χώρα και ένα αρκετά περίπλοκο πρόβλημα της λογιστικής πρακτικής που έχει να κάνει με την αποτίμηση των αποθεμάτων. Στην αποθήκη υπάρχουν αποθέματα που έχουν αγοραστεί σε διαφορετικές χρονικές περιόδους και με διαφορετικές ενδεχομένως τιμές. Επίσης την στιγμή που γίνεται η απογραφή μπορεί η αξία τους να είναι χαμηλότερη ή μεγαλύτερη, πως θα γίνει τελικά ο υπολογισμός της χρηματικής αξίας τους ώστε να καταχωρηθούν? Η λογιστική επιστήμη επιτρέπει μία σειρά από μεθόδους ώστε να γίνει αυτός ο υπολογισμός. Γενικά πάντως ισχύει ότι:

- Τα αγορασμένα αποθέματα αποτιμούνται στην χαμηλότερη τιμή ανάμεσα στην τιμή κτήσης και στην τρέχουσα τιμή τους.
- Τα αποθέματα που είναι προϊόν της παραγωγικής λειτουργίας της επιχείρησης και προορίζονται για πώληση αποτιμούνται στην χαμηλότερη τιμή ανάμεσα στην τιμή κόστους παραγωγής και τρέχουσας τιμής πώλησης.
- Τα υπολείμματα αποτιμούνται στην πιθανή τιμή πώλησής τους.
- Τα υποπροϊόντα υπολογίζονται στην πιθανή τιμή πώλησής τους, αν προορίζονται για πώληση, ή στην τιμή χρησιμοποίησής τους, πόσο δηλαδή θα κόστιζε στην επιχείρηση να τα αγοράσει για να τα χρησιμοποιήσει, στην περίπτωση που η επιχείρηση τα προορίζει για να τα χρησιμοποιήσει στην παραγωγική της διαδικασία.

Από την άλλη στην μέθοδο της περιοδικής απογραφής η αξία των αγοραζόμενων αποθεμάτων καταχωρείται στη χρέωση των οικείων λογαριασμών αποθεμάτων, χωρίς να τηρούνται αναλυτικοί λογαριασμοί κατ' είδος, ποσότητα και αξία. Όταν πωλούνται τα αποθέματα, στους λογαριασμούς της 2^{ης} ομάδας, δε γίνεται καμία εγγραφή. Ο προσδιορισμός του κόστους των πωληθέντων γίνεται περιοδικά στο τέλος της χρήσης, ύστερα από φυσική απογραφή. Η αποτίμηση των ειδών που απογράφονται με τη μέθοδο της περιοδικής απογραφής γίνεται στο τέλος της χρήσεως και με την διενέργεια φυσικής απογραφής. Το βασικό πλεονέκτημα αυτής της μεθόδου είναι ότι είναι λιγότερο δαπανηρή από αυτήν της διαρκούς απογραφής.

Ανάλογα με την μέθοδο που θα χρησιμοποιήσει η επιχείρηση υπάρχουν και κάποιες διαφοροποιήσεις από τους γενικούς αυτούς κανόνες. Οι μέθοδοι διαφέρουν αρκετά μεταξύ τους και θα πρέπει μία επιχείρηση να χρησιμοποιεί διαχρονικά μία σταθερή μέθοδο αποτίμησης των αποθεμάτων για κάθε απόθεμα που έχει ώστε να αποφεύγονται λάθη στον υπολογισμό της αξίας τους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο: ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

Στο προηγούμενο κεφάλαιο αναλύσαμε τον όρο αποθήκη και την λειτουργία της μέσα στα πλαίσια της επιχείρησης. Η αποθήκη αποτελεί τον τόπο όπου αποθηκεύονται τα αποθέματα της αποθήκης. Λέγοντας αποθέματα εννοούμε την ποσότητα ενός υλικού ή εμπορεύματος που έχει παραμείνει στην αποθήκη και δεν έχει ακόμα χρησιμοποιηθεί, όμως υπάρχει η προοπτική να χρησιμοποιηθεί, σε μία δεδομένη χρονική στιγμή (Tersine, 1985).

Τα αποθέματα έχουν σημαντικό ρόλο στην λειτουργία της επιχείρησης καθώς συνεισφέρουν στην εύρυθμη και ομαλή της λειτουργία (σε περίπτωση έλλειψής τους η παραγωγική λειτουργία της επιχείρησης αναστέλλεται), στην εξοικονόμηση χρημάτων και πολύτιμου χρόνου, αλλά και στην καλύτερη διαχείριση πόρων. Η σωστή διαχείριση των αποθεμάτων είναι ευθύνη της διεύθυνσης προμηθειών στις σύγχρονες επιχειρήσεις. Κάθε επιχείρηση έχει αποθέματα και σε ορισμένες περιπτώσεις είναι τόσα πολλά και διαφορετικά αλλά και τόσο κοστοβόρα που η διαχείρισή τους αποτελεί ένα από τα πιο περίπλοκα προβλήματα που καλείται να διαχειριστεί η συγκεκριμένη διοίκηση. Στις βιομηχανικές επιχειρήσεις ένα μεγάλο ποσοστό του ενεργητικού τους είναι σε αποθέματα. Η σωστή διαχείρισή τους θα μπορούσε να αποδεσμεύσει πολύτιμα κεφάλαια και πόρους προς άλλους τομείς της επιχείρησης που έχουν μεγαλύτερη ανάγκη άμεσης ρευστότητας. Επομένως η σωστή αποτίμησή τους αλλά και η πιο ωφέλιμη, για την επιχείρηση, μέθοδο παραγγελίας τους θα μπορούσαν να αποφέρουν σημαντικά οικονομικά πλεονεκτήματα στην επιχείρηση.

2.1 Αποθέματα

Η διατήρηση και ο έλεγχος των αποθεμάτων είναι ένα σύνηθες πρόβλημα για όλους τους οργανισμούς σε όλους τους τομείς της οικονομίας και όχι μόνο στις επιχειρήσεις. Άλλοι οργανισμοί που αντιμετωπίζουν παρόμοια προβλήματα είναι

διάφορα ιδρύματα κοινωνικού χαρακτήρα, φιλανθρωπικά ιδρύματα ή επίσης πρόβλημα αποθεμάτων μπορούν να αντιμετωπίσουν οι βιομήχανοι, οι χονδρέμποροι, οι γεωργοί, τα νοσοκομεία, οι ζωολογικοί κήποι, οι εκκλησίες, τα πανεπιστήμια, ακόμα και οι κυβερνήσεις. Μόνο από τα παραπάνω μπορεί κανείς να παρατηρήσει ότι η σωστή διαχείριση των αποθεμάτων είναι ζωτικής σημασίας για όλους αυτούς τους οργανισμούς, είτε έχουν ως στόχο το κέρδος, είτε όχι. Αν θελήσει κανείς να πάει ένα στάδιο παραπέρα, προβλήματα αποθεμάτων αντιμετωπίζουν και οι οικογένειες καθώς καθημερινά αγαθά όπως τρόφιμα, φάρμακα και ρούχα θα πρέπει να είναι οργανωμένα για να μπορέσουν να μην προκαλέσουν χάος μέσα στο σπίτι. «Όσον αφορά ολόκληρο το έθνος, το σύνολο των επενδύσεων σε αποθέματα αντιπροσωπεύει ένα αρκετά μεγάλο μέρος του ακαθάριστου εθνικού προϊόντος» (Tersine, 1985).

Ενώ όλες οι κοινωνίες είχαν προβλήματα αποθεμάτων από αρχαιοτάτων χρόνων, δεν μελετήθηκαν ή αναπτύχθηκαν αναλυτικές τεχνικές για την λύση αυτών των προβλημάτων παρά μόνο τον εικοστό αιώνα. Φυσικά το όλο θέμα της διαχείρισης των αποθεμάτων ξεκίνησε από τα προβλήματα των βιομηχανιών, που αναγκάστηκαν να ερευνήσουν τον καλύτερο τρόπο για να έχουν τα λιγότερα δυνατά έξοδα. Η αρχή των μελετών για την αντιμετώπιση των κινδύνων και της αβεβαιότητας που διέπουν τα αποθέματα έγινε μετά το τέλος του δεύτερου παγκοσμίου πολέμου.

Το 1985 ο Tersine γράφει ότι στην θεωρία τα αποθέματα είναι μια πολύ ανεπτυγμένη περιοχή της οργανωτικής λειτουργίας, στην πράξη όμως βρίσκονται πολύ πίσω. Ένα τέτοιο χάσμα μπορεί να διορθωθεί μόνο αν στα εκπαιδευτικά ιδρύματα προστεθεί το μάθημα διαχείριση υλικών. Αντιλαμβάνεται κανείς από τα παραπάνω το πόσο πρόσφατη είναι η εξέλιξη στην διαχείριση των αποθεμάτων, αφού το 1985 οι γνώσεις από τις βιομηχανίες για την διαχείρισή τους θεωρούνταν ανεπαρκείς.

Ένα μεγάλο τίμημα που πλήρωναν οι παλαιότερες επιχειρήσεις ήταν η διαχείριση των αποθεμάτων και αυτό γιατί έκαναν ένα σημαντικό λάθος. Ή είχαν λίγα αποθέματα και μεγάλη διοίκηση αποθήκης ή είχαν υπερβολικά αποθέματα και ελλιπή διοίκηση για αυτά τα αποθέματα.

Μετά την βιομηχανική επανάσταση, η παραγωγή άνθισε και αυτό σήμαινε αυτομάτως ότι η ικανότητα των επιχειρήσεων και των οργανισμών να παράγουν μεγαλύτερες ποσότητες αγαθών, άλλα και σε πολύ πιο γρήγορους ρυθμούς αυξήθηκε. Με την τεχνολογική πρόοδο αυξήθηκαν οι παραλλαγές ενός υλικού, για παράδειγμα αν μια εταιρεία παρήγαγε αλουμινένια κουτάκια δύο μεγεθών, στην συνέχεια θα μπορούσε να παράγει, με τον σωστό σχεδιασμό, πολύ περισσότερα μεγέθη και για πολύ περισσότερα είδη. Η αποδοχή του κοινού πολλών και διαφορετικών παραλλαγών του ίδιου προϊόντος συνέβαλε στην διόγκωση του προβλήματος των αποθεμάτων. Όλη αυτήν η εξέλιξη της τεχνολογίας συνέβαλε στον πολλαπλασιασμό των προβλημάτων που δημιουργούνταν από τα αποθέματα.

Σύμφωνα με τον Γιοβάνη (Γιοβάνης, 2008) «ως απόθεμα θεωρείται η ποσότητα οποιoδήποτε οικονομικού αγαθού, υλικού ή όχι, εισάγεται στο σύστημα και υπερβαίνει την ποσότητα του αγαθού που εξάγεται από το σύστημα». Γενικά όμως όταν χρησιμοποιείται ο όρος αποθέματα μπορεί να δηλώνει διάφορα πράγματα όπως :

- Κάποιον κατάλογο όπου είναι αναλυτικά καταγεγραμμένα όλα τα κατεχόμενα αγαθά μια επιχείρησης ή μιας βιομηχανίας κλπ.
- Το στοκ, δηλαδή το απόθεμα του εμπορεύματος ενός οργανισμού, που υπάρχει μια δεδομένη χρονική στιγμή (για παράδειγμα τα υλικά τα οποία μπορούν να ζυγιστούν ή να μετρηθούν).
- Την αξία που έχει το απόθεμα του οργανισμού σε δεδομένο χρονικό σημείο για χρήση σε λογιστικά και οικονομικά αρχεία.
- Επίσης σαν απόθεμα μπορεί να χαρακτηριστεί η διαδικασία της καταμέτρησης και του ζυγίσματος του στοκ (η διαδικασία ονομάζεται και απογραφή)

Το μεγαλύτερο κέρδος που μπορεί να επιφέρει η σωστή διαχείριση των αποθεμάτων είναι η εξοικονόμηση χρημάτων, αφού αν γίνει σωστά θα ελαττωθεί κατά πολύ το λειτουργικό κόστος του οργανισμού. Επιπλέον μπορεί να αναπτύξει το υπάρχον κεφάλαιο κίνησης, να κάνει καλύτερη την απόδοση των επενδύσεων και

κάτι που συνήθως περνάει απαρατήρητο αλλά είναι εξίσου σημαντικό είναι η αυξημένη ικανοποίηση του κοινού.

Όταν κάποιος μιλάει για το απόθεμα ενός οργανισμού στην ουσία μιλάει για δεσμευμένα χρήματα, αρκεί να αναλογιστεί κανείς ότι μια τυπική βιομηχανία θα έχει 10.000 έως 50.000 διαφορετικά είδη στο απόθεμά της. Για ακόμα μια φορά λοιπόν γίνεται αντιληπτό το πόσο σημαντική είναι η σωστή διαχείριση των αποθεμάτων αλλά συνάμα καταλαβαίνει κανείς και το πόσο περίπλοκη είναι αυτή.

Αν κάποιος ρίξει μια ματιά στους ισολογισμούς των μεγάλων οργανισμών των ανεπτυγμένων χωρών του πλανήτη, θα αντιληφθεί εύκολα ότι έχουν επενδύσει ένα μεγάλο μέρος των επενδύσεών τους στα αποθέματα. Η κακή διοίκηση των αποθεμάτων, λοιπόν, μπορεί να δημιουργήσει αυτόματα αρνητικό πρόσημο στην χρηματική ροή της επιχείρησης. Επίσης ένα άλλο μεγάλο πρόβλημα που μπορεί να προκύψει είναι η λανθασμένη δέσμευση μεγάλων κεφαλαίων με αποτέλεσμα την αναζήτηση κεφαλαίων, αρκετά ακριβών, όταν δοθεί κάποια καλή ευκαιρία επένδυσης ή ανάπτυξης γεγονός που μπορεί να αποβεί αρκετά ζημιολόγο έως και καταστροφικό. Φυσικά η έλλειψη κεφαλαίων μπορεί να δημιουργήσει και άλλα σημαντικά προβλήματα με χαρακτηριστικό παράδειγμα αυτό της ελάττωσης των επενδύσεων.

Άλλα προβλήματα που μπορούν να προκύψουν από την κακή διαχείριση των αποθεμάτων ενός οργανισμού είναι :

1. Ο αριθμός των παραγγελιών που εκκρεμούν μπορεί να αυξηθεί με αποτέλεσμα την αποδιοργάνωση της αποθήκης.
2. Μπορεί οι παραγγελίες να μένουν σε σταθερό αριθμό ανά χρονικό διάστημα, όμως το ποσό χρημάτων που απαιτείται για τα αποθέματα μπορεί να αυξηθεί.
3. Κατά διαστήματα μπορεί να μην υπάρχει ο απαιτούμενος αποθηκευτικός χώρος.
4. Η ταχύτητα με την οποία κυκλοφορούν τα αποθέματα στα κέντρα διανομής μπορεί να έχει μεγάλη διακύμανση.

5. Υπάρχει περίπτωση να χάνονται πολλά αντικείμενα.
6. Μπορεί οι παραγγελίες που ακυρώνονται να αυξηθούν, το συγκεκριμένο πρόβλημα αποτελεί διπλό πλήγμα διότι πέρα από τα χρήματα που χάνονται λόγω της ακύρωσης παραγγελιών μπορεί να λειτουργήσει αρνητικά και ως προς την εικόνα του οργανισμού.
7. Δημιουργούνται κακές σχέσεις με τους μεσάζοντες, κάτι που μπορεί να λειτουργήσει ως πηγή ακύρωσης παραγγελιών ή μπορεί να δημιουργηθεί ως αποτέλεσμα της ακύρωσης παραγγελιών. Για οποιονδήποτε λόγο και να συμβαίνει το σημαντικό είναι ότι οι παραγγελίες μειώνονται.

Πολλοί οργανισμοί έχουν δεσμεύσει ένα μεγάλο ποσοστό του συνολικού ενεργητικού τους σε αποθέματα. Αυτό το ποσοστό μπορεί και να φτάνει έως το 40%. Ο λόγος για τον οποίον η διοίκηση των οργανισμών συνειδητοποίησε την σημαντικότητα της σωστής διαχείρισης αποθεμάτων είναι ότι δεν νοείται επιχείρηση ή οργανισμός στην σύγχρονη εποχή, χωρίς αποτελεσματική χρήση των οικονομικών πόρων και των φυσικών κεφαλαίων. Τα χρήματα που δίνονται για αποθέματα μπορούν να βρουν χρήση σε κάποιον άλλο τομέα και να αποφέρουν κέρδη ή μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την αποπληρωμή δανείων ή ακόμα θα μπορούσαν να δοθούν σαν μόνους στο προσωπικό για την βελτίωση της απόδοσής τους στην εργασία.

Αυτοί που σε μια επιχείρηση διαχειρίζονται τα αποθέματα, θα πρέπει να ορίζουν πόσα προϊόντα πρέπει να παραγγελθούν και τότε, αλλά επίσης θα πρέπει και να γνωρίζουν την ποσότητα προϊόντων που θα κατασκευάζει η επιχείρηση. Το μείζον πρόβλημα που διέπει την διοίκηση των αποθεμάτων είναι να μην υπάρχουν πολλά αποθέματα έτσι ώστε να δημιουργείται ένα αχρειαστο πλεόνασμα, που είναι δαπανηρό σε κεφάλαιο. Όμως δεν θα πρέπει να υπάρχει και πρόβλημα διαθεσιμότητας των αποθεμάτων, κάτι που σημαίνει ότι θα πρέπει να υπάρχει μια σωστή διοίκηση για να μην επικρατήσει κάποια από τις δύο παραπάνω περιπτώσεις.

Η δυναμικότητα της παραγωγής, η εργασία και τα αποθέματα είναι, μέσα σε ορισμένα όρια ανταλλάξιμοι συντελεστές της παραγωγής. Διαφορετικοί συνδυασμοί των συντελεστών αυτών κάνουν δυνατή την ανεξαρτητοποίηση της ζήτησης από την

αγορά, την παραγωγή και την διανομή. Επιτρέπουν στους πελάτες να αγοράζουν ελεύθερα σε μια οικονομία με σχετικά ανελαστική παραγωγική ικανότητα. Αν και τα αποθέματα αντιπροσωπεύουν έναν αδρανή οικονομικό πόρο, το κόστος τους δικαιολογείται από την οικονομικότερη λειτουργία που επιτρέπουν. Τα αποθέματα διατηρούνται επειδή οι εναλλακτικές λύσεις είναι δαπανηρότερες ή λιγότερο προσοδοφόρες. Τα αποθέματα μπορούν να σταθεροποιήσουν τα επίπεδα απασχόλησης και να επιτρέψουν την αποδοτική χρησιμοποίηση της δυναμικότητας παραγωγής ή διανομής (Tersine, 1985).

2.2 Τύποι Αποθεμάτων

Ότι αποθηκεύεται στην αποθήκη είναι απόθεμα, είτε είναι πρώτη ύλη, είτε είναι προϊόν ημιτελές ή έτοιμο για πώληση, είτε είναι αναλώσιμο υλικό. Αυτοί είναι στην πραγματικότητα και οι τύποι των αποθεμάτων που μπορεί να υπάρξουν σε μία αποθήκη.

Αναλώσιμα υλικά

Τα αναλώσιμα υλικά είναι οτιδήποτε θα πρέπει να χρησιμοποιήσει η επιχείρηση καθημερινά για την εύρυθμη λειτουργία της χωρίς να είναι μέρος του τελικού προϊόντος. Σύμφωνα με το ορισμό που δίνει το ΕΓΛΣ:

Αναλώσιμα είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτάει με προορισμό την ανάλωσή τους για συντήρηση του πάγιου εξοπλισμού της και γενικά για την εξασφάλιση των αναγκαίων συνθηκών λειτουργίας των κύριων και βοηθητικών υπηρεσιών της.

Έτσι, αναλώσιμα υλικά είναι η γραφική ύλη, στυλό, χαρτί εκτύπωσης κλπ, τα είδη που μπορεί να χρησιμοποιηθούν για την συντήρηση του κτιρίου, ηλεκτρολογικό ή υδραυλικό υλικό, τα υλικά καθαρισμού. Η βασική ιδιότητα των αναλώσιμων υλικών είναι ότι δεν χρησιμοποιούνται στην παραγωγική λειτουργία της επιχείρησης. Αυτό σημαίνει ότι για κάθε επιχείρηση τα αναλώσιμα είναι διαφορετικά πχ μία

επιχείρηση αγοράζει χρώματα για να βάψει το κτίριο όπου στεγάζεται, αυτά τα υλικά είναι αναλώσιμα, αν η εταιρία όμως που τα αγόρασε είναι εταιρία ελαιοχρωματισμών τότε μπορεί και να τα χρησιμοποιήσει στην παραγωγική της λειτουργία και αποτελούν πρώτες ύλες γι αυτήν. Μία άλλη εταιρία αγοράζει μελάνι για τους εκτυπωτές της, αυτό το μελάνι θεωρείται αναλώσιμο υλικό, αν όμως η εταιρία είναι εταιρία εκτυπώσεων τότε το μελάνι είναι πρώτη ύλη για την παραγωγή της.

Πρώτες ύλες

Πρώτες ύλες είναι όλα τα υλικά που προμηθεύεται η επιχείρηση και χρησιμοποιούνται για την παραγωγή του προϊόντος της. Οι πρώτες ύλες για μία επιχείρηση σχετίζονται με την παραγωγική της λειτουργία. Έτσι, για μία εταιρία παραγωγής βιβλίων το χαρτί, τα μελάνια αποτελούν πρώτες ύλες, για μία εταιρία παραγωγής επίπλων η ξυλεία, τα βερνίκια, οι βίδες και τα καρφιά είναι οι πρώτες ύλες της.

Προϊόντα έτοιμα ή ημιτελή

Στην αποθήκη, επίσης, τοποθετούνται και τα προϊόντα που βρίσκονται ακόμη στο στάδιο της επεξεργασίας και ονομάζονται ημιτελή, αυτό μπορεί να συμβαίνει γιατί μπορεί να λείπει κάποια πρώτη ύλη ώστε να ολοκληρωθούν είτε χρειάζονται επιπλέον χρόνο για να είναι έτοιμα. Αλλά, και τα έτοιμα προϊόντα τα οποία όμως δεν έχουν ακόμη πωληθεί. Προϊόντα για μία επιχείρηση είναι το αποτέλεσμα της παραγωγικής της λειτουργίας.

2.3 Χρήση Αποθεμάτων

Οι επιχειρήσεις γνωρίζουν ότι τα αποθέματα είναι απαραίτητα για την λειτουργία τους. Αποτελούν την πιο βασική λύση τους σε περίπτωση προβλήματος ή έλλειψης. Η σημαντικότητα τους μπορεί να εξηγηθεί μέσα από την ίδια την

λειτουργία της επιχείρησης. Με την χρήση των αποθεμάτων οι επιχειρήσεις κερδίζουν πρώτα απ' όλα χρόνο. Αν θεωρήσουμε περίοδο για μία επιχείρηση το χρονικό διάστημα από την παραγγελία των υλικών και των πρώτων υλών για την παραγωγή του προϊόντος ως και την παράδοση του τελικού προϊόντος στον πελάτη, τότε μέσα σ' αυτήν την περίοδο θα πρέπει όλα να κυλήσουν ομαλά ώστε να μην υπάρξουν καθυστερήσεις. Αν σκεφτούμε ότι κάθε ενέργεια της επιχείρησης απαιτεί χρόνο, από την παραγγελία των υλικών, την παραγωγή των προϊόντων, τον έλεγχο των υλικών, την αποστολή των έτοιμων προϊόντων στον πελάτη κατανοούμε πόσο σημαντική είναι η ύπαρξη και η τήρηση ενός συγκεκριμένου περιοριστικού χρονοδιαγράμματος. Η χρήση των αποθεμάτων εξασφαλίζει σε μεγάλο βαθμό την τήρηση αυτού του χρονοδιαγράμματος και εξαλείφει τυχόν απρόβλεπτες καθυστερήσεις στην παραγωγή της επιχείρησης.

Μία ακόμη αρνητική κατάσταση που μπορεί να αποφευχθεί με την χρήση των αποθεμάτων είναι αυτή της ασυνέχειας. Βοηθούν ώστε κάθε λειτουργία της επιχείρησης και κάθε φάση της περιόδου της να λειτουργεί αυτόνομα και πιο οικονομικά. Τα αποθέματα πρώτων υλών απομονώνουν τον προμηθευτή από τον κατασκευαστή που τα χρησιμοποιεί, τα αποθέματα των υπό-κατεργασία αγαθών απομονώνουν μεταξύ τους τα τμήματα παραγωγής και τα αποθέματα έτοιμων προϊόντων απομονώνουν τον πελάτη από τον παραγωγό. Οι δαπάνες κατά μονάδα θα ήταν υπερβολικές αν οι πρώτες ύλες παραγγέλλονταν ξεχωριστά χωρίς να υπολογίζεται το κόστος μεταφοράς. Ο παράγοντας της αυτονομίας των λειτουργιών επιτρέπει στην εταιρία να προγραμματίζει χρονικά πολλές λειτουργίες με χαμηλότερο κόστος και σε επιθυμητότερο επίπεδο απόδοσης απ' ό,τι αν αυτές οι λειτουργίες αλληλοεξάρτονταν άμεσα.

Επιπλέον, τα αποθέματα εξασφαλίζουν στην επιχείρηση ένα επίπεδο ασφαλείας σε απρόβλεπτες καταστάσεις. Κάθε επιχείρηση λειτουργεί σε συνθήκες αβεβαιότητας και πιθανού ατυχήματος που μπορεί να προκαλέσει βλάβες και καθυστερήσεις στο χρονοδιάγραμμά της. Υπάρχουν πολλές διαφορετικές περιπτώσεις που μπορεί να προκαλέσουν καθυστερήσεις όπως είναι λάθη στην εκτίμηση της ζήτησης, ξαφνική ανάγκη για αύξηση της παραγωγής, μεταβολές στην απόδοση της παραγωγής, βλάβες του μηχανολογικού εξοπλισμού, απεργίες του εργατικού δυναμικού, καθυστερήσεις από την πλευρά των προμηθευτών ακόμη και άσχημες

καιρικές συνθήκες. Τα αποθέματα εξασφαλίζουν ως ένα βαθμό ότι η επιχείρηση θα μπορέσει να ανταποκριθεί στις απαιτήσεις της παραγωγής και θα μπορέσει να ξεπεράσει σχετικά ανώδυνα τυχόν τέτοια περιστατικά.

Τέλος, τα αποθέματα μπορούν να προσφέρουν και οικονομικότερη πολιτική στην επιχείρηση. Είναι γνωστό ότι αν μία επιχείρηση παραγγείλει μεγάλη ποσότητα από ένα υλικό τότε η τιμή του θα είναι χαμηλότερη και θα ελαττωθεί το λειτουργικό κόστος της. Επιπλέον, τα αποθέματα μπορούν να εξασφαλίσουν στην επιχείρηση μία περίοδο ασφαλείας και αναζήτησης οικονομικότερης λύσης σε περίπτωση αύξησης της τιμής των υλικών. Ακόμη σε περιπτώσεις επιχειρήσεων που λειτουργούν εποχιακά ή έχουν κυμαινόμενη παραγωγή εξασφαλίζουν την εξομάλυνση της παραγωγής και σταθεροποιούν το κόστος της επιχείρησης.

Ενδιαφέρον παρουσιάζει και η άποψη του Keynes για τα αποθέματα. Σύμφωνα με την άποψη του διάσημου οικονομολόγου επειδή τα αποθέματα είναι στοιχεία του ενεργητικού με σχετικά υψηλή ρευστότητα, ανήκουν στην ίδια κατηγορία με τα ρευστά διαθέσιμα. Τα κίνητρα για την διατήρηση χρηματικών αποθεμάτων είναι η συναλλαγή, η προφύλαξη και το κέρδος. Το κίνητρο της συναλλαγής σχετίζεται με την λογική της αυτονομίας αφού βοηθά να αντιστοιχεί η εισροή και η εκροή του υλικού και αντισταθμίζει την έλλειψη συγχρονισμού μεταξύ των λειτουργιών της επιχείρησης. Το κίνητρο της προφύλαξης σχετίζεται με τον παράγοντα της αβεβαιότητας και εξηγείται με τις διακυμάνσεις της ζήτησης και της χρονικής ανοχής μεταξύ των παραγγελιών και του χρόνου εκτέλεσής τους. Θα μπορούσαμε να πούμε ότι τα αποθέματα ασφαλείας είναι μία μορφή του κινήτρου προφύλαξης του Keynes. Και τέλος, το κίνητρο του κέρδους σχετίζεται με το κίνητρο της οικονομίας με την λογική ότι με την διατήρηση των αποθεμάτων μία επιχείρηση αναμένει κέρδος είτε από τυχόν μελλοντικές ανατιμήσεις των προϊόντων είτε μειώνοντας τον κίνδυνο διατάραξης της παραγωγής.

2.4 Κόστος Αποθεμάτων

Η χρήση των αποθεμάτων όμως είδαμε προσφέρει στην επιχείρηση μία σειρά από πλεονεκτήματα και εξασφαλίζει την ομαλή της λειτουργία. Όμως, η απόκτηση και η διατήρηση των αποθεμάτων έχει και ένα κόστος το οποίο και η επιχείρηση καλείται να ελαχιστοποιήσει. Ο στόχος αυτός στις σύγχρονες επιχειρήσεις έχει γίνει η βασική αρμοδιότητα του τμήματος προμηθειών. Το συνολικό κόστος των αποθεμάτων αποτελείται από:

- Το κόστος αγοράς των προϊόντων
- το κόστος παραγγελίας
- Το κόστος διατήρησης των προϊόντων η αλλιώς το κόστος αποθήκευσης
- Το κόστος εξάντλησης των αποθεμάτων

Αναλυτικότερα, το κόστος αγοράς αφορά καθαρά την τιμή στην οποία θα αγοράσει η επιχείρηση τα προϊόντα από τους διάφορους προμηθευτές της. Αν το προϊόν παράγεται από την ίδια την παραγωγική μονάδα τότε σαν κόστος αναφέρεται το κόστος παραγωγής της συγκεκριμένης μονάδας. Όταν εντάσσεται στην αποθήκη το προϊόν θα πρέπει η τιμή του να είναι ίση με το κόστος που στοίχησε στην επιχείρηση να το αγοράσει, αυτό σημαίνει ότι στην τελική τιμή μπορεί να συμπεριληφθούν και τυχόν κόστη μεταφοράς του προϊόντος.

Το κόστος παραγγελιών αφορά το κόστος που έχει ένας προμηθευτής για να ξεκινήσει την διαδικασία παραγγελίας. Σχετίζεται με τον αριθμό των παραγγελιών και όχι με το μέγεθος της παραγγελίας, συνήθως είναι ένα σταθερό ποσό που χρεώνει κάθε προμηθευτής για κάθε παραγγελία. Το κόστος παραγγελίας αποτελείται από το κόστος προδιαγραφών, την εξέταση των χαρακτηριστικών στοιχείων του προμηθευτή, την έκδοση της εντολής παραγγελίας, την παραλαβή, την επιθεώρηση και των έλεγχο των συμπληρωματικών εντολών και παραστατικών των υλικών. Αν το προϊόν παράγεται από την επιχείρηση τότε το κόστος παραγγελίας περιλαμβάνει τις όποιες δαπάνες μεταβολής της παραγωγής για την παραγωγή του συγκεκριμένου προϊόντος.

Το κόστος αποθήκευσης περιλαμβάνει μία σειρά από διάφορα κόστη, σ αυτά συμπεριλαμβάνονται το κόστος ενοικίασης ή διατήρησης της αποθήκης όπου στεγάζονται τα αποθέματα, το εργατικό κόστος των ανθρώπων που απασχολούνται στην αποθήκη, το κόστος των τόκων κεφαλαίου, σε περίπτωση που τα κεφάλαια που δόθηκαν για την αγορά των αποθεμάτων επενδυόταν κάπου αλλού πιθανόν να υπήρχε απόδοση των κεφαλαίων, τα ασφάλιστρα που αφορούν την κάλυψη τις αξίας των αποθεμάτων αλλά και της αποθήκης ως κτιρίου, το κόστος απαρχαίωσης των αποθεμάτων και αφορά την πιθανότητα να παραμείνουν αρκετό χρόνο στην αποθήκη και να χάσει την αξία του, το κόστος κλοπής ή αλλοίωσης ή καταστροφής των αποθεμάτων και έχει να κάνει με το γεγονός ότι στο διάστημα που βρίσκονται στην αποθήκη τα προϊόντα μπορεί να υποστούν όλες αυτές τις ενέργειες.

Το κόστος εξάντλησης αφορά το κόστος που θα υποστεί η επιχείρηση σε περίπτωση που παρατηρηθεί έλλειψη κάποιου αποθέματος. Υπάρχει κόστος εξωτερικών ελλείψεων σε περίπτωση που δεν θα μπορεί να εκτελεστεί η παραγγελία κάποιου πελάτη της επιχείρησης και εδώ συμπεριλαμβάνονται το κόστος απώλειας κερδών και το κόστος από την απώλεια αξιοπιστίας της επιχείρησης. Επίσης, υπάρχει και κόστος εσωτερικών ελλείψεων και συμβαίνει όταν δεν μπορεί να εκτελεστεί η παραγγελία ενός τμήματος της επιχείρησης και σαν συνέπεια αυτού υπάρχει το κόστος παραγωγικής ικανότητας, μένουν σε αδράνεια άνθρωποι και μηχανήματα και το κόστος καθυστέρησης στην ολοκλήρωση της εργασίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο: ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Η αποτίμηση των αποθεμάτων είναι πολύ σημαντική για την αποτύπωση των λογιστικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης στις οικονομικές της καταστάσεις. Οι χρησιμοποιούμενες μέθοδοι αποτιμήσεως αποθεμάτων, επηρεάζουν κατά τρόπο πολύ σημαντικό τόσο τη χρηματοοικονομική εικόνα (ισολογισμό) της επιχειρήσεως, όσο, και κυρίως, το αποτέλεσμα εργασιών της (Μπαραλέξης, 1993).

Σύμφωνα με την αρχή του ιστορικού κόστους, κατ' αρχήν, κάθε στοιχείο του ενεργητικού αποτιμάται στην τιμή κτήσεως, η οποία είναι ίση προς το κόστος αγοράς, συν τα ειδικά έξοδα αγοράς, μείον τις εκπτώσεις και επιστροφές αγορών. Κατά παρέκκλιση, όμως, από την αρχή αυτή και εν ονόματι μιας άλλης αρχής, της αρχής της συντηρητικότητας, αρκετά στοιχεία του κυκλοφορούντος ενεργητικού αποτιμώνται επί τη βάση του κανόνα της μικρότερης τιμής. Σύμφωνα με αυτόν τον κανόνα τα αποθέματα αποτιμώνται στην κατ' είδος εμπορεύματος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσεως (ή κόστους παραγωγής αν πρόκειται για βιομηχανικές επιχειρήσεις) και τρέχουσας τιμής αγοράς (ή τρέχοντος κόστους παραγωγής).

Η δυσκολία στην εφαρμογή αυτού του κανόνα έγκειται στο γεγονός ότι ο προσδιορισμός της τιμής κτήσεως, προκειμένου αυτή να συγκριθεί προς την τρέχουσα τιμή αγοράς, δεν είναι και τόσο εύκολη υπόθεση. Οι τιμές των αγοραζόμενων εμπορευμάτων κατά τη διάρκεια της χρήσεως συνεχώς μεταβάλλονται. Επίσης, η πληθώρα των εμπορευμάτων χάνει την ατομικότητά της με την είσοδό της στις αποθήκες της επιχείρησης, (π.χ. ρύζι τιμής κτήσεως 1 ευρώ το κιλό αναμειγνύεται με ρύζι τιμής κτήσεως 1,10 ευρώ πριν πωληθεί).

Επομένως, είναι δύσκολος ο κατά τρόπο ακριβής και αντικειμενικός προσδιορισμός της τιμής κτήσεως (δηλαδή η αποτίμηση) του τελικού αποθέματος εμπορευμάτων, και, κατά συνέπεια, και ο προσδιορισμός της αξίας κτήσεως των πωληθέντων εμπορευμάτων (το κόστος πωληθέντων). Είναι, λοιπόν, αναγκαίο να γίνουν κάποιες υποθέσεις ως προς τη ροή (είσοδο και έξοδο) των εμπορευμάτων ή να οριστεί μια μέση τιμή κτήσεως των εμπορευμάτων (πωληθέντων και μενόντων) και,

γενικά, να απλοποιηθούν τα πράγματα προκειμένου να προσδιορισθεί η τιμή κτήσεως. Με άλλα λόγια, εξ ανάγκης υιοθετούνται κάποιες μέθοδοι αποτίμησης.

Δεν μπορούμε να πούμε ότι υπάρχει σωστή ή λάθος μέθοδος αποτίμησης. Η ορθότητα, ή μάλλον η σκοπιμότητα εφαρμογής τους πρέπει να αξιολογηθεί εντός του ειδικότερου πλαισίου εργασιών της επιχειρήσεως (είδος και εύρος εργασιών) όσο και εντός του γενικότερου οικονομικού πλαισίου (π.χ. πληθωρισμός ή σταθερότητα τιμών), και πάντα σε συνάρτηση με τον επιδιωκόμενο από τον επιχειρηματία σκοπό, όσον αφορά στο ύψος της περιουσιακής καταστάσεως και των κερδών. Γιατί είναι γνωστό ότι τα κέρδη και η περιουσία της επιχείρησης μπορούν να αυξομειωθούν ανάλογα με την μέθοδο αποτίμησης και μόνο.

Οι πιο συχνά χρησιμοποιούμενες μέθοδοι αποτίμησης αποθεμάτων είναι οι:

- Μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους
- Μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων
- Μέθοδος της πρώτης εισαγωγής - πρώτης εξαγωγής (FIFO)
- Μέθοδος της τελευταίας εισαγωγής - πρώτης εξαγωγής (LIFO)
- Μέθοδος του βασικού αποθέματος
- Μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους
- Μέθοδος του πρότυπου κόστους

3.1 Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους

Στην μέθοδο του μέσου σταθμικού κόστους η αξία των αποθεμάτων υπολογίζεται ως η μέση σταθμική τιμή χρήσης με την χρήση του σταθμικού αριθμητικού μέσου. Αποτελεί δηλαδή, μία μέθοδο η οποία σταθμίζει τις τιμές με τις αντίστοιχες ποσότητες που έχουν αγοραστεί. Η μέθοδος αυτή δείχνει μία ευαισθησία στην περίπτωση που η επιχείρηση έχει πραγματοποιήσει αγορές μεγάλων ποσοτήτων σε χαμηλές τιμές και υποβαθμίζει την αξία αγορών μικρών ποσοτήτων σε μεγάλες τιμές ή και το αντίστροφο. Η μέση σταθμική τιμή μας δίνεται από τον τύπο:

Αξιαρχικού αποθέματος + Αξία αγορών της περιόδου, σε τιμές κτήσης
Ποσότητα αρχικού αποθέματος + Ποσότητα που αγοράζεται στην περίοδο

Με την μέθοδο αυτή εξασφαλίζεται η ελαχιστοποίηση της επίδρασης των πολύ μεγάλων ή των πολύ μικρών τιμών καθώς προσδιορίζει την τιμή κτήσης με μία αρκετά αντικειμενική βάση. Έτσι, αν οι τιμές σε μία αγορά δείχνουν ανοδική τάση με την μέθοδο αυτή παίρνουμε μία μέση τιμή η οποία είναι χαμηλότερη από την τιμή που επικρατεί εκείνη τη στιγμή στην αγορά και αντίστοιχα αν οι τιμές έχουν πτωτική τάση τότε η μέση τιμή αυτής της μεθόδου θα είναι υψηλότερη από την τιμή που επικρατεί στην αγορά. Θα πρέπει να τονιστεί, ότι με την μέθοδο αυτή δεν θα υπολογιστεί ποτέ η αξία των αποθεμάτων με την τρέχουσα τιμή στην αγορά και αυτό αποτελεί ένα σημείο που δέχεται κριτική αυτή η μέθοδος.

Η μέθοδος αυτή παρουσιάζει ένα ακόμη μειονέκτημα, μπορεί να εφαρμοστεί από επιχειρήσεις που εφαρμόζουν το περιοδικό σύστημα απογραφής, (περιοδική απογραφή έχουμε, όταν κατά τη διάρκεια της χρήσεως δεν τηρούνται στοιχεία όσον αφορά στο κόστος πωληθέντων αγαθών και στην αξία των μενόντων αγαθών (αποθέματος). Στο τέλος της περιόδου (μήνα, τριμήνου, έτους) διενεργείται φυσική απογραφή και αποτίμηση του τελικού αποθέματος και, άρα, εξεύρεση και εμφάνιση στα βιβλία του κόστους πωληθέντων με βάση κάποια μέθοδο αποτιμήσεως. Μόνο οι αγορές και το έσοδο των πωλήσεων καταγράφονται κατά τη διάρκεια της χρήσεως. Αν αντίθετα η επιχείρηση χρησιμοποιεί το σύστημα της διαρκούς απογραφής (στην διαρκή απογραφή προσδιορίζονται και καταγράφονται τόσο το κόστος των πωληθέντων κάθε φορά εμπορευμάτων, όσο και οι μειώσεις του αποθέματος, άρα, ανά πάσα στιγμή η οικονομική μονάδα γνωρίζει τόσο το κόστος των πωληθέντων όσο και την ποσότητα και αξία του αποθέματος που ευρίσκεται στις αποθήκες της, πράγμα που της επιτρέπει τις έγκαιρες παραγγελίες αγορών ως και τον άμεσο προσδιορισμό του μικτού κέρδους). Επειδή το μέσο σταθμικό κόστος δεν μπορεί να υπολογιστεί παρά μόνο μετά την τελευταία αγορά της περιόδου θα πρέπει η επιχείρηση να παρακολουθεί τα αποθέματα μόνο κατά ποσότητα. Ακολουθεί ένα παράδειγμα υπολογισμού του σταθμικού μέσου όρου με την μέθοδο αυτή.

Έστω ότι ισχύουν τα δεδομένα για μία επιχείρηση:

1.	Αρχ. Απόθεμα	100 μον.	X	10 ευρώ = 1.000 ευρώ
2.	Αγορά	60 μον.	X	15 ευρώ = 900 ευρώ
3.	Πώληση	80 μον.	X	20 ευρώ = 1.600 ευρώ
4.	Αγορά	100 μον.	X	20 ευρώ = 2.000 ευρώ
5.	Πώληση	70 μον.	X	25 ευρώ = 1.750 ευρώ

Κινήσεις οι οποίες έγιναν για την επιχείρηση μέσα σε μία χρονική περίοδο. Με βάση τα παραπάνω δεδομένα, η αποτίμηση του τελικού αποθέματος και των πωληθέντων εμπορευμάτων με τη μέθοδο της Σταθμικής Μέσης Τιμής θα ήταν:

$$\text{Μέση Σταθμική Τιμή} = \frac{1000+900+2000}{100+60+100} = \frac{3900}{260} = 15 \text{ ευρώ}$$

Επομένως από την απογραφή προκύπτει ότι έχει μείνει απόθεμα 110 μονάδων το οποίο έχει αξία:

$$\text{Τελικό Απόθεμα} = 110 \text{ μον.} \times 15 \text{ ευρώ} = 1.650 \text{ ευρώ}$$

3.2 Η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου ή των διαδοχικών υπολοίπων

Η μέθοδος αυτή στην βιβλιογραφία συναντάται και ως η μέθοδος της κινητής σταθμικής μέσης τιμής. Χρησιμοποιείται από επιχειρήσεις που εφαρμόζουν την μέθοδο της διαρκούς απογραφής, οπότε και είναι απαραίτητο για αυτήν να γνωρίζει κάθε στιγμή την τιμή κτήσεως των αποθεμάτων. Σ αυτήν την μέθοδο, για να βρούμε την σταθμική μέση τιμή χρησιμοποιούμε τον τύπο:

$$\Sigma.Μ.Τ. = \frac{\text{Αξίαπροηγούμενουυπολοίπου} + \text{αξίανέαςαγοράς}}{\text{ποσότηταπροηγούμενουυπολοίπου} + \text{ποσότητανέαςαγοράς}}$$

Παρατηρώντας τον τύπο βλέπουμε ότι με κάθε νέα αγορά προϊόντων σε διαφορετική τιμή, σε σχέση με την προηγούμενη αγορά, θα πρέπει να επαναπροσδιορίσουμε την Σταθμική Μέση Τιμή. Η μέθοδος αυτή είναι περισσότερο αντικειμενική σε σχέση με αυτήν του μέσου σταθμικού κόστους γιατί η μέση τιμή που παίρνουμε από αυτήν την μέθοδο πλησιάζει περισσότερο στην πραγματική τιμή που επικρατεί στην αγορά εκείνη την στιγμή. Όπως είπαμε και πιο πάνω εξυπηρετεί καλύτερα τις επιχειρήσεις που εφαρμόζουν διαρκή απογραφή, γιατί σε κάθε αγορά υπολογίζεται η τιμή κτήσης πωληθέντων και αποθεμάτων.

Παίρνοντας τα δεδομένα του προηγούμενου παραδείγματος:

1.	Αρχ. Απόθεμα	100 μον.	X	10 ευρώ = 1.000 ευρώ
2.	Αγορά	60 μον.	X	15 ευρώ = 900 ευρώ
3.	Πώληση	80 μον.	X	20 ευρώ = 1.600 ευρώ
4.	Αγορά	100 μον.	X	20 ευρώ = 2.000 ευρώ
5.	Πώληση	70 μον.	X	25 ευρώ = 1.750 ευρώ

και με την μέθοδο αυτή θα πρέπει να καταρτίσουμε τον παρακάτω πίνακα:

Χρον.	Α. Αποθ. + Αγορές			Κόστος Πωλητών			Τελ. Απόθεμα		
	Μον.	Τιμή	Ποσό	Μον.	Τιμή	Ποσό	Μον.	Τιμή	Ποσό
1.	100	10	1.000	—		—	100	10	1.000
2.	60	15	900	—		—	160	11,875	1.900
3.	—	—	—	80	11,875	950	80	11,875	950
4.	100	20	2.000				180	16,389	2.950
5.	—		—	70	16,389	1.147	110	16,389	1.803
	260		3.900	150		2.097			

Τα δεδομένα προέκυψαν από τον τύπο:

$$1. \Sigma.M.T. = \frac{1000}{100} = 10$$

$$2. \Sigma.M.T. = \frac{1000 + 900}{100 + 60} = 11,875$$

$$3. \Sigma.M.T. = \frac{1000 + 900}{100 + 60} = 11,875$$

$$4. \Sigma.M.T. = \frac{950 + 2000}{80 + 100} = 16,389$$

$$5. \Sigma.M.T. = \frac{950 + 2000}{80 + 100} = 16,389$$

Επομένως, με την μέθοδο των διαδοχικών υπολοίπων το τελικό απόθεμα είναι αξίας 1.803 ευρώ και το κόστος πωληθέντων είναι $3.900 - 1.803 = 2.097$ ευρώ.

3.3 Η μέθοδος της πρώτης εισαγωγής – πρώτης εξαγωγής (FIFO)

Η μέθοδος αυτή βασίζεται στην υπόθεση ότι τα προϊόντα που μπαίνουν πρώτα στην αποθήκη είναι και αυτά που βγαίνουν πρώτα (First In First Out). Συνεπώς το κόστος πωληθέντων αποτελείται από τις πρώτες αγορές των προϊόντων και το τελικό απόθεμα από τις τελευταίες αγορές της περιόδου. Η αποτίμηση εδώ γίνεται το μεν κόστος πωληθέντων στις αρχικές τιμές και τα αποθέματα στις τελικές τιμές που αγοράστηκαν. Επειδή η αποτίμηση των πωληθέντων γίνεται σύμφωνα με τη σειρά εισαγωγής τους, η μέθοδος λέγεται και **μέθοδος της σειράς εξαντλήσεως των αποθεμάτων**.

Η βασική αδυναμία αυτής της μεθόδου είναι το γεγονός ότι υπάρχει μία αναντιστοιχία στην αντιπαράθεση εσόδων και κόστους πωληθέντων. Αυτό συμβαίνει γιατί στα τρέχοντα έσοδα από πωλήσεις δεν αντιστοιχίζει το τρέχον κόστος αυτών που πουλήθηκαν αλλά το κόστος αγοράς παλαιότερων αγορών. Αν υπάρχει περίοδος με έντονες διακυμάνσεις τιμών, όπως θα συνέβαινε σε μία περίοδο πληθωρισμού ή σε μία περίοδο αποπληθωρισμού, η μέθοδος αυτή θα υπερεκτιμούσε ή θα υποεκτιμούσε αντίστοιχα τα λογιστικά κέρδη της επιχείρησης.

Παίρνοντας, πάλι, τα δεδομένα του παραδείγματος μας:

1.	Αρχ. Απόθεμα	100 μον.	X	10 ευρώ = 1.000 ευρώ
2.	Αγορά	60 μον.	X	15 ευρώ = 900 ευρώ
3.	Πώληση	80 μον.	X	20 ευρώ = 1.600 ευρώ
4.	Αγορά	100 μον.	X	20 ευρώ = 2.000 ευρώ
5.	Πώληση	70 μον.	X	25 ευρώ = 1.750 ευρώ

Περιοδική απογραφή

Αν η επιχείρηση χρησιμοποιεί την μέθοδο της περιοδικής απογραφής τότε με αυτήν την μέθοδο θα είχαμε:

$$\text{Αρχικό απόθεμα } 100 \text{ μονάδες } \times 10 \text{ ευρώ} = 1.000 \text{ ευρώ}$$

$$\text{Αγορά προϊόντος } 60 \text{ μονάδες } \times 15 \text{ ευρώ} = 900 \text{ ευρώ}$$

$$\text{Αγορά προϊόντος } 100 \text{ μονάδες } \times 20 \text{ ευρώ} = 2.000 \text{ ευρώ}$$

$$\text{Σύνολα: } 260 \text{ μονάδες} \qquad 3.900 \text{ η συνολική αξία}$$

Με αυτά τα δεδομένα του παραδείγματος γνωρίζουμε ότι έχουν μείνει 110 μονάδες προϊόντος ως απόθεμα στην αποθήκη. Με την μέθοδο αυτή το τελικό απόθεμα προκύπτει από τις τελικές αγορές. Η τελευταία μας αγορά είναι 100 μονάδες στην τιμή των 20 ευρώ και θα παραμείνουν στην αποθήκη και 10 μονάδες από την προηγούμενη αγορά. Επομένως, η αξία αυτού του αποθέματος θα είναι:

$$100 \text{ μονάδες } \times 20 \text{ ευρώ} = 2.000 \text{ ευρώ}$$

$$10 \text{ μονάδες } \times 15 \text{ ευρώ} = 150 \text{ ευρώ}$$

$$\text{Άρα Αξία τελικού αποθέματος: } 2.000 + 150 = 2.150 \text{ ευρώ}$$

Αντίστοιχα για να βρούμε την αξία του κόστους πωληθέντων, γνωρίζοντας ότι πουλήθηκαν 150 μονάδες προϊόντος ξεκινάμε από το αρχικό απόθεμα και προσθέτουμε μέχρι να φτάσουμε στις 150 μονάδες από τις επόμενες αγορές. Έτσι το κόστος πωληθέντων με αυτή τη μέθοδο θα είναι:

$$100 \text{ μονάδες } \times 10 \text{ ευρώ} = 1.000 \text{ ευρώ}$$

$$50 \text{ μονάδες } \times 15 \text{ ευρώ} = 750 \text{ ευρώ}$$

$$\text{Κόστος πωληθέντων: } 1.000 + 750 = 1.750 \text{ ευρώ}$$

Διαρκής απογραφή

Αν η επιχείρηση χρησιμοποιεί την μέθοδο της διαρκούς απογραφής τότε για να μπορέσουμε να βρούμε την αξία των αποθεμάτων και το κόστος πωληθέντων θα πρέπει να καταρτίσουμε τον παρακάτω πίνακα:

Χρον.	Α. Αποθ. + Αγορές			Κόστος Πωλ/ντων			Τελ. Απόθεμα		
	Μον.	Τιμή	Ποσό	Μον.	Τιμή	Ποσό	Μον.	Τιμή	Ποσό
1.	100	10	1.000	-	-	-	100	10	1.000
2.	60	15	900	-	-	-	100 60	10 15	1.900
3.	-	-	-	80	10	800	20 60	10 15	1.100
4.	100	20	2.000	-	-	-	20 60 100	10 15 20	3.100
5.	-			20	10	200	10	15	
				50	15	750	100	20	2.150
	260		3.900	150		1.750			

Επομένως αξία τελικού αποθέματος: 2.150 ευρώ και κόστος πωληθέντων: 1.750 ευρώ. Η μέθοδος FIFO δίνει τα ίδια αποτελέσματα είτε χρησιμοποιούμε την περιοδική είτε χρησιμοποιούμε την διαρκή απογραφή, διότι δεν αλλάζει η τάξη των εισερχόμενων στην αποθήκη.

3.4 Η μέθοδος της τελευταίας εισαγωγής – πρώτης εξαγωγής (LIFO)

Σύμφωνα με αυτή τη μέθοδο γίνεται η παραδοχή ότι το προϊόν που μπήκε τελευταίο στην αποθήκη πουλήθηκε πρώτο (Last In First Out). Επομένως, σύμφωνα με την LIFO τα αποθέματα της αποθήκης προέρχονται από τις παλαιότερες αγορές. Επειδή αυτή η μέθοδος είναι στην πραγματικότητα και η αντίθετη της FIFO ονομάζεται και μέθοδος της αντίστροφης σειράς εξαντλήσεως των αποθεμάτων. Σε σχέση με την FIFO η LIFO έχει το πλεονέκτημα ότι η τιμή κτήσης καθώς και το κόστος πωληθέντων βασίζεται στις τρέχουσες τιμές της αγοράς και έτσι συγκρίνεται σωστότερα με τα έσοδα από πωλήσεις.

Έτσι, με βάση τα ίδια δεδομένα:

1.	Αρχ. Απόθεμα	100 μον.	X	10 ευρώ = 1.000 ευρώ
2.	Αγορά	60 μον.	X	15 ευρώ = 900 ευρώ
3.	Πώληση	80 μον.	X	20 ευρώ = 1.600 ευρώ
4.	Αγορά	100 μον.	X	20 ευρώ = 2.000 ευρώ
5.	Πώληση	70 μον.	X	25 ευρώ = 1.750 ευρώ

Περιοδική απογραφή

Αν η επιχείρηση χρησιμοποιεί την μέθοδο της περιοδικής απογραφής έχουμε:

Αρχικό απόθεμα 100 μονάδες X 10 ευρώ = 1.000 ευρώ

Αγορά προϊόντος 60 μονάδες X 15 ευρώ = 900 ευρώ

Αγορά προϊόντος 100 μονάδες X 20 ευρώ = 2.000 ευρώ

Σύνολα: 260 μονάδες 3.900 η συνολική αξία

Εδώ το τελικό απόθεμα προκύπτει από τις παλαιότερες αγορές. Γνωρίζουμε ότι το απόθεμα είναι 110 μονάδες. Επομένως το τελικό απόθεμα θα είναι οι 100

μονάδες από το αρχικό απόθεμα και οι 10 μονάδες από την αμέσως επόμενη αγορά που πραγματοποιήθηκε. Έτσι:

$$100 \text{ μονάδες} \times 10 \text{ ευρώ} = 1.000 \text{ ευρώ}$$

$$10 \text{ μονάδες} \times 15 \text{ ευρώ} = 150 \text{ ευρώ}$$

$$\text{Αξία τελικού αποθέματος: } 1.000 + 150 = 1.150 \text{ ευρώ}$$

Για να βρούμε την αξία του κόστους πωληθέντων βρίσκουμε τις μονάδες του προϊόντος που πουλήθηκαν και αθροίζουμε την αξία από την τελευταία αγορά και προς τα πάνω. Στο παράδειγμά μας πουλήθηκαν 150 μονάδες προϊόντος και η αξία τους είναι:

$$100 \text{ μονάδες} \times 20 \text{ ευρώ} = 2.000 \text{ ευρώ}$$

$$50 \text{ μονάδες} \times 15 \text{ ευρώ} = 750 \text{ ευρώ}$$

$$\text{Κόστος πωληθέντων: } 2.000 + 750 = 2.750 \text{ ευρώ}$$

Διαρκής απογραφή

Αν η επιχείρηση ακολουθεί την μέθοδο της διαρκούς απογραφής τότε η αξία αποθεμάτων και κόστους πωληθέντων δίνεται στον παρακάτω πίνακα:

Χρον.	Α. Αποθ. + Αγορές			Κόστος Πωληθέντων			Τελ. Απόθεμα		
	Μον.	Τιμή	Ποσό	Μον.	Τιμή	Ποσό	Μον.	Τιμή	Ποσό
1.	100	10	1.000	-	-	-	100	10	1.000
2.	60	15	900	-	-	-	100 60	10 15	1.900
3.	-	-	-	60 20	15 10	900 200	80	10	800

4.	100	20	2.000	-	-	-	80 100	10 20	2.800
5.	-		-	70	20	1.400	80	10 20	1.400
	260		3.900	150		2.500	30		

Παρατηρούμε ότι με την μέθοδο LIFO βγάζουμε διαφορετικά αποτελέσματα ανάλογα με την μέθοδο απογραφής που εφαρμόζουμε. Στην περίπτωση της περιοδικής απογραφής στο παράδειγμά μας η αξία των τελικών αποθεμάτων ήταν 1.150 ευρώ ενώ στην περίπτωση της διαρκούς απογραφής η αξία ήταν 1.400 ευρώ. Αυτό συμβαίνει διότι αλλάζει η τάξη του τελευταίου εισελθόντος, το οποίο σύμφωνα με αυτήν την μέθοδο πωλείται πρώτο.

3.5 Η μέθοδος του βασικού αποθέματος

Σύμφωνα με την μέθοδο του βασικού αποθέματος υπάρχουν δύο διαφορετικά είδη αποθέματος ή για την ακρίβεια το σύνολο του αποθέματος χωρίζεται σε δύο διαφορετικά είδη αποθέματος. Το ένα είναι το βασικό απόθεμα και σύμφωνα με το ΕΓΛΣ ορίζεται ως η ελάχιστη ποσότητα αποθέματος που είναι αναγκαία για την ομαλή λειτουργία της επιχείρησης. Το υπόλοιπο κομμάτι αφορά περισσότερο την εξυπηρέτηση μελλοντικών αναγκών της επιχείρησης. Οι μελλοντικές ανάγκες μπορεί να αφορούν τις πωλήσεις αν τα αποθέματα είναι έτοιμα προϊόντα, η την παραγωγή αν πρόκειται για αναλώσιμα ή πρώτες ύλες.

Έτσι, το κομμάτι του αποθέματος που είναι το βασικό απόθεμα αποτιμάται στην αρχική αξία της αγοράς του, ενώ το υπόλοιπο κομμάτι του αποθέματος (αναφέρεται συχνά και ως υπεραπόθεμα) αποτιμάται με μία από τις υπόλοιπες μεθόδους αποτίμησης: του μέσου σταθμικού κόστους, του κυκλοφοριακού μέσου όρου και της FIFO. Το ΕΓΛΣ δεν επιτρέπει την αποτίμηση αυτού του μέρους του αποθέματος με την μέθοδο LIFO.

Για να μπορέσει μία επιχείρηση να ακολουθήσει τη μέθοδο του βασικού αποθέματος θα πρέπει να διαχωρίσει, με δική της ευθύνη, το τελικό απόθεμα σε βασικό και υπεραπόθεμα. Ο διαχωρισμός αυτός θα πρέπει να βασίζεται σε συγκεκριμένα δεδομένα της επιχείρησης.

Με τα δεδομένα του παραδείγματός μας και αν υποθέσουμε ότι η επιχείρηση διατηρεί επίπεδα 100 μονάδων ως βασικό απόθεμα έχουμε:

1.	Αρχ. Απόθεμα	100 μον.	X	10 ευρώ = 1.000 ευρώ
2.	Αγορά	60 μον.	X	15 ευρώ = 900 ευρώ
3.	Πώληση	80 μον.	X	20 ευρώ = 1.600 ευρώ
4.	Αγορά	100 μον.	X	20 ευρώ = 2.000 ευρώ
5.	Πώληση	70 μον.	X	25 ευρώ = 1.750 ευρώ

Και αφού το τελικό απόθεμα είναι 110 μονάδες τότε:

1. Με την μέθοδο του σταθμικού μέσου θα έχουμε:

$$100 \text{ μονάδες} \times 10 \text{ ευρώ} = 1.000 \text{ ευρώ}$$

$$10 \text{ μονάδες} \times 15 \text{ ευρώ} = 150 \text{ ευρώ}$$

$$\text{Άρα αξία τελικού αποθέματος: } 1.000 + 150 = 1.150 \text{ ευρώ}$$

2. Με την μέθοδο του κυκλοφοριακού μέσου θα έχουμε:

$$100 \text{ μονάδες} \times 10 \text{ ευρώ} = 1.000 \text{ ευρώ}$$

$$10 \text{ μονάδες} \times 16,389 \text{ ευρώ} = 163,89 \text{ ευρώ}$$

$$\text{Άρα αξία τελικού αποθέματος: } 1.000 + 163,89 = 1.163,89 \text{ ευρώ}$$

3. Με την μέθοδο FIFO θα έχουμε:

$$100 \text{ μονάδες} \times 10 \text{ ευρώ} = 1.000 \text{ ευρώ}$$

$$10 \text{ μονάδες} \times 20 \text{ ευρώ} = 200 \text{ ευρώ}$$

$$\text{Άρα αξία τελικού αποθέματος: } 1.000 + 200 = 1.200 \text{ ευρώ}$$

3.6 Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους

Η μέθοδος αυτή είναι η πιο απλή μέθοδος αποτίμησης αποθεμάτων στην λογιστική. Τα αποθέματα καταγράφονται εδώ κατ είδος αλλά και κατά παρτίδα εισαγωγής ή παραγωγής. Με αυτόν τον τρόπο όλα τα αποθέματα αποκτούν αυτοτέλεια κόστους. Στην απογραφή γίνεται ανάλυση των αποθεμάτων σε είδος και σε παρτίδα παραλαβής ή παραγωγής και αποτιμούνται σύμφωνα με το κόστος της παρτίδας τους, γι αυτό και η μέθοδος ονομάζεται εξατομικευμένου κόστους.

Συνήθως αυτήν η μέθοδος χρησιμοποιείται από επιχειρήσεις που παράγουν προϊόντα κατά παραγγελία ή για εξειδικευμένα αγαθά όπως είναι τα πλοία και τα σκάφη αναψυχής, τα έργα τέχνης ή τα κοσμήματα. Με τον τρόπο αυτό κάθε αγαθό καταγράφεται εξατομικευμένα ή σε παρτίδες όταν αγοράζεται ή παράγεται και γνωρίζει επακριβώς η επιχείρηση το πραγματικό του κόστος.

Το μειονέκτημα αυτής της μεθόδου είναι ότι είναι πολυδάπανη και πάρα πολύ αναλυτική για να εφαρμοστεί από επιχειρήσεις που έχουν αρκετά είδη αποθεμάτων στις αποθήκες τους, υπολογίζεται ότι μία βιομηχανική επιχείρηση έχει από 5.000 έως 25.000 διαφορετικά είδη αποθεμάτων στις αποθήκες της. Θα έπρεπε, λοιπόν, οι άνθρωποι της αποθήκης να καταγράφουν όλη μέρα τα αγαθά που έμπαιναν ή έβγαιναν από την αποθήκη, τόσο κατ είδος αλλά και κατά παρτίδα.

3.7 Η μέθοδος του πρότυπου κόστους

Σύμφωνα με την μέθοδο αυτή η επιχείρηση καταρτίζει ένα ύψος κόστους αποθέματος το οποίο ονομάζεται πρότυπο κόστος. Ο υπολογισμός του πρότυπου κόστους βασίζεται σε μετρήσεις της επιχείρησης και είναι απαλλαγμένο από απώλειες και έκτακτα έξοδα. Οποιοσδήποτε διαφορές ανάμεσα στο ιστορικό και το πρότυπο κόστος κατανέμονται στα υπόλοιπα (μένοντα) και στα πωλημένα αποθέματα της επιχείρησης. Οι συγκεκριμένες διαφορές καταχωρούνται σε ιδιαίτερο ξεχωριστό λογαριασμό.

Με αυτή τη μέθοδο όλα τα αποθέματα έχουν μία σπάντα τιμή και καταχωρούνται στον λογαριασμό τους με αυτήν την τιμή. Το πρόβλημα είναι ότι αυτή η τακτική μπορεί να εξυπηρετεί μόνο την επιχείρηση και δεν μπορεί να θεωρηθεί αξιόπιστη από τρίτους. Έτσι, οι οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης που δημοσιεύονται χρησιμοποιούν άλλη μέθοδο αποτίμησης αποθεμάτων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο: ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Οι σύγχρονες συνθήκες οικονομίας, με την παγκοσμιοποίηση των αγορών προϊόντων, πρώτων υλών και εργασίας καθώς και η εξάπλωση πολλών επιχειρήσεων σε διάφορες χώρες είχε δημιουργήσει πολλές αναντιστοιχίες στην εφαρμογή των λογιστικών καταστάσεων. Τα διάφορα εθνικά λογιστικά πρότυπα αντιμετωπίζουν διαφορετικά αρκετούς λογαριασμούς και αυτό δημιουργούσε σύγχυση στις επιχειρήσεις και στις αρχές. Η επιτροπή διεθνών λογιστικών προτύπων που συστήθηκε το 1973 είχε σκοπό να διαμορφώσει κάποια κοινά λογιστικά πρότυπα ώστε να αποφεύγονται αυτές οι συγχύσεις.

Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα αναφέρονται στις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις. Είναι αυτές που δημοσιεύονται από τις επιχειρήσεις με το τέλος κάθε περιόδου και αποτελούν το αντικείμενο έκθεσης ενός ελεγκτή. Τα Δ.Λ.Π. δεν υπερσχύουν των τοπικών προτύπων, όμως προσφέρουν καλύτερη εικόνα για την λογιστική αρχή που θα τα εξετάσει. Επίσης, επικεντρώνονται στην αντιμετώπιση ουσιωδών θεμάτων και όχι λεπτομερειών (Σακέλλης, 2002).

4.1 Διαφορές των Δ.Λ.Π. και των Ε.Λ.Π. σε γενικά θέματα

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα τέθηκαν σε ισχύ την 1 Ιανουαρίου 2015. Αν και η συζήτηση για την διαμόρφωσή τους είχε ξεκινήσει πάρα πολύ καιρό νωρίτερα. Σε γενικές γραμμές επέφερε αλλαγές, σε σχέση με τον Κ.Φ.Α.Σ. που βοήθησαν στην απλοποίηση της δουλειάς των λογιστών και των ελεγκτικών οργάνων. Μελετώντας τα ΕΛΠ (tax heaven, 2015) παρατηρεί κανείς κάποιες διαφορές σε σχέση και με τα ΔΛΠ. Είναι φυσιολογικό αφού τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα δημιουργήθηκαν για να εξυπηρετήσουν καλύτερα της ανάγκες της ελληνικής οικονομίας αν και υπάρχουν σαφείς τάσεις εξομάλυνσης αυτών των διαφορών και τα ΕΛΠ βρίσκονται πολύ πιο κοντά με τα ΔΛΠ σε σχέση με τον Κ.Φ.Α.Σ. που ίσχυε μέχρι το 2014.

Συγκρίνοντας τα δύο πρότυπα οι σημαντικότερες διαφορές που διαπιστώνουμε έχουν να κάνουν καταρχήν με τις οικονομικές καταστάσεις που είναι υποχρεωμένες να δημοσιεύουν οι εταιρείες. Αυτές σύμφωνα με τα ΔΛΠ είναι ο ισολογισμός και η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης στην οποία και ενσωματώνεται ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων, ενώ στα ΕΛΠ μπορεί η εταιρεία να δημοσιοποιήσει ξεχωριστά πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων. Επίσης, σύμφωνα με τα ΔΛΠ η εταιρεία μπορεί και πρέπει να προβεί στην διόρθωση παλαιότερων οικονομικών καταστάσεων αν αυτές ήταν λανθασμένες κάτι που δεν επιτρέπουν τα ΕΛΠ.

Τα ΕΛΠ προκρίνουν την αποτίμηση του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων με βάση συγκεκριμένες λογιστικές μεθόδους αποτίμησης που βασίζονται στην αρχή της συντηρητικότητας ενώ τα ΔΛΠ επιτρέπουν την εκτίμηση της αξίας από την διοίκηση της εταιρείας, μέσω της λογικής της εύλογης αξίας ή την εκτίμηση της εισπραξιμότητας των απαιτήσεων για την αποτίμηση τους.

Σε σχέση με τις συναλλαγματικές διαφορές, αν προκύψουν κέρδη, σύμφωνα με τα ΕΛΠ, καταχωρούνται σαν αναβαλλόμενα έσοδα μέχρι τον οριστικό διακανονισμό των απαιτήσεων που αφορούν, ενώ στα ΔΛΠ καταχωρούνται κατευθείαν στο αποτέλεσμα (καθημερινή, 2015).

Τα ΔΛΠ δεν περιλαμβάνουν λογαριασμούς εσόδων και εξόδων προηγούμενων χρήσεων, όπως είναι οι μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού και παθητικού που υπάρχουν στα ΕΛΠ, αλλά έχουν ειδικό πρότυπο για τη διόρθωση αυτών των ζητημάτων. Επίσης, στα Δ.Λ.Π. δεν υπάρχουν έκτακτα ανόργανα έσοδα και έξοδα αλλά όλα τα έξοδα και τα έσοδα θεωρούνται οργανικά.

Τα ΕΛΠ λογίζουν τις προβλέψεις σύμφωνα με την φορολογική νομοθεσία και όχι βάση της καθαρής παρούσας αξίας τους.

Επίσης τα ΔΛΠ προκρίνουν περισσότερους τρόπους υπολογισμού των αποθεμάτων σε σχέση με τα ΕΛΠ, καθώς επίσης διαφοροποιούν και την έννοια των αποθεμάτων στα οποία και περιλαμβάνουν και υπηρεσίες.

4.2 Αποτίμηση αποθεμάτων σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.

Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα προσφέρουν και μία σειρά μεθόδων αποτίμησης των αποθεμάτων. Μερικές από αυτές τις μεθόδους είναι ίδιες με αυτές που αναλύσαμε και άλλες είναι διαφορετικές από αυτές που προσφέρει το ελληνικό λογιστικό πρότυπο.

Μέθοδος του standard cost

Είναι η μέθοδος του πρότυπου κόστους. Όπως αναλύσαμε στο προηγούμενο κεφάλαιο, σε αυτήν την μέθοδο λαμβάνεται υπόψη το πρότυπο ή κανονικό κόστος των αποθεμάτων. Όπως αναφέρεται χαρακτηριστικά το πρότυπο αυτό κόστος πρέπει να επανεξετάζεται ανά διαστήματα και να αναθεωρείται σύμφωνα με τις τρέχουσες συνθήκες.

Μέθοδος των τιμών λιανικής πώλησης

Συνήθως χρησιμοποιείται από επιχειρήσεις λιανικών πωλήσεων για την αποτίμηση των αποθεμάτων τους. Σημαντική παράμετρος είναι ότι τα αποθέματα που θα αποτιμηθούν με αυτήν την μέθοδο έχουν μεγάλο βαθμό ταχύτητας μεταβολής, έχουν ίδιο περίπου περιθώριο κέρδους και δεν είναι πρακτικό να αποτιμηθούν με κάποια άλλη μέθοδο.

Σύμφωνα με αυτήν την μέθοδο η αξία του αποθέματος προσδιορίζεται ως η αξία πώλησής του μείον το ποσοστό του μικτού κέρδους. Το ποσοστό μικτού κέρδους που χρησιμοποιείται πρέπει να λαμβάνει υπόψη και το απόθεμα που έχει υποτιμηθεί σε σχέση με την αρχική τιμή πώλησής του. Σκοπός αυτής της μεθόδου είναι να αποτιμηθούν τα αποθέματα αλλά και το κόστος πωληθέντων στις λιανικές τιμές πώλησης. Η μέθοδος των τιμών λιανικών πωλήσεων προϋποθέτει τρία πράγματα:

- Πρώτα να υπολογιστεί η αξία των αρχικών αποθεμάτων, καθώς και των αγορών σε τιμές λιανικών πωλήσεων.
- Να υπολογιστεί και το τελικό απόθεμα σε τιμές λιανικής.

- Να μετατραπεί αυτή η αξία σε κόστος κτήσης μείον το ποσοστό του μικτού κέρδους.

Για να γίνει κατανοητή αυτή η μέθοδος χρησιμοποιούμε ένα παράδειγμα:

	Τιμές κόστους	τιμές λιανικών πωλήσεων
Αποθέματα έναρξης	40.000	70.000
Αγορές Ιανουαρίου	500.000	830.000
Σύνολα	540.000	900.000

Με αυτά τα δεδομένα υπολογίζουμε το ποσοστό μικτού κέρδους, ή ποσοστό κόστους ως $540.000 / 900.000 = 0,6$ ή 60%

Αν οι πωλήσεις της επιχείρησης τον Ιανουάριο ήταν 700.000 τότε η αξία των αποθεμάτων είναι:

$$\text{Σε τιμές λιανικής } 900.000 - 700.000 = 200.000$$

$$\text{Σε τιμές κόστους κτήσης } 200.000 \times 60\% = 120.000$$

Η μέθοδος των τιμών λιανικών πωλήσεων χρησιμοποιείται κυρίως από εμπορικά καταστήματα και αλυσίδες καταστημάτων λιανικών πωλήσεων. Η μέθοδος αυτή ενδείκνυται και για την κατάρτιση ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων αλλά και για έλεγχο των αποθεμάτων χωρίς φυσική καταμέτρησή τους. Βασικό μειονέκτημα αυτής της μεθόδου είναι το γεγονός ότι σε περιπτώσεις πληθωρισμού ή αποπληθωρισμού είναι δύσκολος ο υπολογισμός της σχέσης κόστους-λιανικής τιμής πώλησης (Σακέλλης, 2002).

Μέθοδος του ποσοστού μικτού κέρδους

Επειδή είναι συχνό φαινόμενο η έκδοση μηνιαίων ή τριμηνιαίων οικονομικών καταστάσεων από την διοίκηση μιας επιχείρησης αλλά η φυσική απογραφή των αποθεμάτων είναι χρονοβόρα και πολυδάπανη, τα Δ.Λ.Π. προκρίνουν να χρησιμοποιούνται αρκετά συχνά μέθοδοι οι οποίες δεν επιβάλλουν την φυσική

απογραφή, η οποία και εδώ είναι υποχρεωτική τουλάχιστον μια φορά το χρόνο. Μία τέτοια μέθοδος είναι και αυτή του ποσοστού μικτού κέρδους. Η μέθοδος αυτή στηρίζεται στην υπόθεση ότι το ποσοστό μικτού κέρδους μιας επιχείρησης δεν μεταβάλλεται σε μεγάλο βαθμό από την μία περίοδο στην άλλη και παραμένει γενικά σταθερό ανάμεσα σε δύο περιόδους. Μία υπόθεση που ισχύει σε γενικές γραμμές για μία σημαντική γκάμα επιχειρήσεων.

Εδώ πρώτα προσδιορίζεται το κόστος του συνόλου των προϊόντων, αφορά το αρχικό απόθεμα και τις αγορές χρήσης. Στην συνέχεια προσδιορίζεται το ποσοστό μικτού κέρδους ως προς τις πωλήσεις και υπολογίζεται το κόστος πωληθέντων εκπίπτοντας από τις καθαρές πωλήσεις το μικτό κέρδος. Τέλος, αφαιρείται το κόστος πωληθέντων από το κόστος των αποθεμάτων και προσδιορίζεται η αξία του τελικού αποθέματος.

Παράδειγμα:

Αποθέματα έναρξης	1.000.000
Αγορές χρήσης	10.000.000
Κόστος πωλήσεων	11.000.000
Πωλήσεις	12.000.000

Αν η επιχείρηση λειτουργεί με 30% ποσοστό μικτού κέρδους τότε έχουμε:

Πωλήσεις X ποσοστό μικτού κέρδους: $12.000.000 \times 30\% = 3.600.000$

Και $12.000.000 - 3.600.000 = 8.400.000$

Άρα αξία αποθεμάτων $11.000.000 - 8.400.000 = 2.600.000$

Αν η επιχείρηση πουλάει διάφορα προϊόντα με διαφορετικό ποσοστό κέρδους τότε το ποσοστό μικτού κέρδους πρέπει να υπολογίζεται κάθε φορά κατά είδος. Σε διαφορετική περίπτωση τα αποτελέσματα δεν θα είναι ακριβή (Ντζανάτος, 2008)

Μέθοδος FIFO

Η μέθοδος FIFO χρησιμοποιείται και αυτήν από τα διεθνή λογιστικά πρότυπα όπως χρησιμοποιείται και από τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα. Στα Δ.Λ.Π. τόσο η μέθοδος FIFO όσο και οι μέθοδοι του μέσου κόστους χαρακτηρίζονται ως μέθοδοι αποτίμησης αποθεμάτων κανονικής ροής. Θεωρώντας ότι υπάρχουν δύο είδη αποθεμάτων, αυτά που αντικαθίστανται, είτε με αγορές είτε με ίδια παραγωγή, σε τακτά χρονικά διαστήματα και αποτελούν αναπόσπαστο κομμάτι της παραγωγής και τα αποθέματα που δεν αντικαθίστανται με κανονική ροή αλλά παραμένουν στην αποθήκη μέχρι να χρειαστούν και αντικαθίστανται μετά την χρήση τους (Δ.Λ.Π. 22). Κατά αυτή τη λογική η FIFO χρησιμοποιείται κυρίως από βιομηχανικές επιχειρήσεις.

Σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. η μέθοδος αυτή παρουσιάζει τα εξής πλεονεκτήματα και γι αυτό χρησιμοποιείται ευρέως.

- Εφαρμόζεται εύκολα.
- Μπορεί να εφαρμοστεί και από επιχειρήσεις που ακολουθούν το σύστημα της περιοδικής και από επιχειρήσεις που ακολουθούν το σύστημα της διαρκούς απογραφής.
- Η ροή του κόστους ακολουθεί την φυσική ροή των αποθεμάτων.
- Είναι αντικειμενική και δεν επηρεάζεται από υποκειμενικούς υπολογισμούς.
- Η αξία των αποθεμάτων όπως αυτή εμφανίζεται με αυτήν την μέθοδο προσεγγίζει το κόστος αντικατάστασής τους (Σακκαλής, 2002)

Μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους

Είναι η ίδια μέθοδος που αναλύσαμε και στο προηγούμενο κεφάλαιο. Χρησιμοποιείται από τα διεθνή λογιστικά πρότυπα και αυτήν ως μέθοδος αποτίμησης αποθεμάτων κανονικής ροής. Το βασικό πλεονέκτημα αυτής της μεθόδου είναι ότι υποβαθμίζει τις επιδράσεις των ακραίων τιμών στην αγορά.

Μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου

Αποτελεί και αυτή μέθοδο αποτίμησης αποθεμάτων κανονικής ροής και σε σχέση με το μέσο σταθμικό κόστος προσφέρει αποτελέσματα που πλησιάζουν περισσότερο στο τρέχον κόστος απ ό τι η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους.

Μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους

Η μέθοδος αυτή, όπως και στα ελληνική λογιστικά πρότυπα, αφορά προϊόντα που μπορούν να απογραφούν κατά είδος και κατά παρτίδα. Σύμφωνα με τον ορισμό που δίνουν τα Δ.Λ.Π «το κόστος αποθεμάτων των ειδών που δεν αντικαθίστανται με μια κανονική ροή, καθώς και των αγαθών ή υπηρεσιών που παράγονται και διαχωρίζονται για ειδικούς σκοπούς, πρέπει να προσδιορίζεται με τη χρησιμοποίηση της μεθόδου του εξατομικευμένου κόστους των» (Δ.Λ.Π. 19).

4.3 Αποτίμηση βάση της χαμηλότερης τιμής κόστους και τιμής αγοράς ή τιμή καθαρής ρευστοποιημένης αξίας.

Η σημαντικότερη διαφορά που αφορά το γενικό πλαίσιο της αποτίμησης της αξίας των αποθεμάτων έχει να κάνει με τις βασικές αρχές που διέπουν τα δύο πρότυπα, το ελληνικό λογιστικό πρότυπο και τα διεθνή λογιστικά πρότυπα. Σύμφωνα με το ελληνικό η αποτίμηση των αποθεμάτων γίνεται στην χαμηλότερη τιμή ανάμεσα στην τιμή κόστους και την τρέχουσα τιμή αγοράς ενώ στα Δ.Λ.Π. η αποτίμηση γίνεται ανάμεσα στην χαμηλότερη τιμή από την τιμή κόστους και καθαρής ρευστοποιημένης αξίας.

Ενώ η έννοια του κόστους κτήσης και της τιμής αγοράς έχουν αναλυθεί στην παρούσα εργασία, έννοια της καθαρής ρευστοποιημένης αξίας πρέπει να αναλυθεί ώστε να γίνει κατανοητή η διαφορά. Σύμφωνα με τον ορισμό που δίνουν τα Δ.Λ.Π.:

«καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η υπολογιζόμενη τιμή πώλησης κατά τη συνήθη πορεία της επιχείρησης μειωμένη με το υπολογιζόμενο

κόστος παραγωγικής ολοκλήρωσης και το υπολογιζόμενο κόστος που είναι αναγκαίο για να πραγματοποιηθεί η πώληση» (Δ.Λ.Π. 2).

Έτσι, για να βρούμε την τιμή αποτίμησης των αποθεμάτων θα πρέπει να συγκρίνουμε την τιμή κτήσης του αποθέματος και την τιμή που θα προκύψει από αυτούς τους υπολογισμούς και θα ονομάζεται τιμή καθαρής ρευστοποιημένης αξίας. Η λογική είναι ότι αν ήθελε η επιχείρηση να ρευστοποιήσει άμεσα τα αποθέματα θα έπρεπε να προβεί και σε μία σειρά από έξοδα για να το πετύχει. Επομένως στην τιμή των αποθεμάτων θα έπρεπε να συμπεριληφθούν και αυτά τα έξοδα.

Αν υποθέσουμε ότι σε μία επιχείρηση ισχύουν τα εξής:

Αξία κτήσης αποθέματος	Τρέχουσα αξία αγοράς	Καθαρή αξία ρευστοποίησης
1.000.000	1.200.000	800.000

Τότε αν εφαρμόζε τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα θα έπρεπε να καταχωρήσει ως τελική αξία του αποθέματός της την χαμηλότερη τιμή ανάμεσα στην αξία κτήσης και την τρέχουσα αξία αγοράς των αποθεμάτων, άρα η αξία των αποθεμάτων θα ήταν 1.000.000. Στην περίπτωση όμως που εφαρμόζε τα διεθνή λογιστικά πρότυπα θα έπρεπε να καταγράψει την χαμηλότερη τιμή ανάμεσα στην αξία κτήσης και την καθαρή αξία ρευστοποίησης, τότε η αξία των αποθεμάτων θα ήταν 800.000.

4.4 Διαφορές ανάμεσα στα ελληνικά και τα διεθνή λογιστικά πρότυπα όσον αφορά τα αποθέματα

Υπάρχουν διαφορές ανάμεσα στα ελληνικά λογιστικά πρότυπα και τα διεθνή, όσον αφορά τον ορισμό και την αποτίμηση των αποθεμάτων. Οι διαφορές αυτές, όμως, στην πλειοψηφία τους θα μπορούσαν να θεωρηθούν επουσιώδεις και όχι διαφορές αρχής.

Για τον υπολογισμό της αξίας των αποθεμάτων και τα δύο πρότυπα χρησιμοποιούν την αρχή της συντηρητικότητας ως βασική αρχή υπολογισμού. Τα

διεθνή λογιστικά πρότυπα, όμως, εφαρμόζουν και την αρχή της συσχέτισης των εσόδων και των εξόδων και δεν επιτρέπουν την μεταφορά τους σε επόμενες χρήσεις.

Ως προς την έννοια των αποθεμάτων πέρα από αυτά που περιλαμβάνονται στα ΕΛΠ τα ΔΛΠ προσθέτουν και τα κόστη υπηρεσιών τις οποίες η επιχείρηση δεν έχει ακόμη παραχωρήσει, όσον αφορά επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών.

Στα ελληνικά λογιστικά πρότυπα η αποτίμηση γίνεται στην μικρότερη τιμή ανάμεσα στο κόστος και στην τιμή αγοράς, ενώ στα διεθνή λογιστικά πρότυπα η αποτίμηση γίνεται στη μικρότερη τιμή ανάμεσα στο κόστος και στην καθαρή αξία ρευστοποίησης. Επιπλέον στα ΔΛΠ το κόστος κτήσης των αποθεμάτων μπορεί να επιβαρυνθεί και με τόκους δανείων, αν αποκτήθηκαν με δάνειο ή ακόμη να επιβαρυνθεί με κόστος συναλλάγματος αν συντρέχουν οι προϋποθέσεις. Επιπλέον, τα διεθνή λογιστικά πρότυπα επιτρέπουν στην επιχείρηση να χρησιμοποιήσει περισσότερες μεθόδους υπολογισμού της αξίας κτήσης απ' ό,τι τα ελληνικά. Μέθοδοι, όπως των τιμών λιανικής πώλησης ή του μικτού ποσοστού κέρδους δεν εφαρμόζονται από τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα.

Μια άλλη διαφορά ανάμεσα στα Δ.Λ.Π. και στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, είναι ο χειρισμός των προβλέψεων υποτίμησης των αποθεμάτων. Με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, αν υποτιμηθεί ένα απόθεμα, μειώνεται η αξία του και αυτό επιδρά άμεσα στα αποτελέσματα χρήσης μέσω του κόστους πωληθέντων. Η προσέγγιση αυτή είναι απόλυτα λογική και συνδέεται με την αρχή ότι τα αποθέματα αποτελούν βραχυπρόθεσμο ενεργητικό και στη διάρκεια ενός έτους προβλέπεται να διατεθούν. Με βάση τα Δ.Λ.Π, δίνεται η δυνατότητα να γίνεται πρόβλεψη υποτίμησης των αποθεμάτων, να παρακολουθείται σε ξεχωριστό λογαριασμό προβλέψεων, κάτι αντίστοιχο με αυτό που γίνεται στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα για τις συμμετοχές, ενώ σε επόμενη χρήση ή περίοδο, εάν μεταβληθούν οι καθαρές αξίες ρευστοποίησης μείον τα κόστη διάθεσης, μπορεί να γίνει μερική ή και ολική αναστροφή της πρόβλεψης.

Τέλος, υπάρχουν και κάποιες διαφορές που σχετίζονται με τους τόκους, τους οποίους τα Ελληνικά Πρότυπα τους αντιμετωπίζουν με ένα διαφορετικό τρόπο. Συγκεκριμένα, με βάση το Δ.Λ.Π. 2, είναι δυνατόν το κόστος απόκτησης αποθεμάτων να έχει επιβαρυνθεί και με τόκους. Επίσης για αγορές αποθεμάτων οι οποίες γίνονται

με μακροπρόθεσμο διακανονισμό, πρέπει να διαχωριστεί το τμήμα που αφορά τόκο, από το τμήμα του κόστους. Σε αυτήν την περίπτωση, οι τόκοι δεν επιβαρύνουν το κόστος των αποθεμάτων, αλλά μεταφέρονται στα χρηματοοικονομικά έξοδα

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Αναλύοντας τις διαφορές ανάμεσα στα δύο λογιστικά πρότυπα , το ελληνικό και το διεθνές, μπορούμε να πούμε ότι οι διαφορές που παρουσιάζονται δεν είναι τόσο σημαντικές όσο εμφανίζονταν στην αρχή. Σε σχέση με τα αποθέματα οι βασικές διαφοροποιήσεις έχουν να κάνουν με τις αρχές που διέπουν την αποτίμησή τους και αυτό καθορίζει το τελικό αποτέλεσμα.

Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα επιτρέπουν τη χρησιμοποίηση περισσότερων μεθόδων αποτίμησης, ιδιαίτερα χρήσιμων για την εξαγωγή περιοδικών οικονομικών αποτελεσμάτων με τις οποίες δεν είναι απαραίτητη η χρονοβόρα και πολυδάπανη φυσική απογραφή των αποθεμάτων.

Η σημαντικότερη διαφοροποίηση αφορά το γεγονός ότι ενώ στα ελληνικά λογιστικά πρότυπα η αποτίμηση γίνεται με την υιοθέτηση της μικρότερης τιμής ανάμεσα στην τιμή κτήσης και την τρέχουσα τιμή αγοράς, στα διεθνή λογιστικά πρότυπα γίνεται υιοθέτηση της χαμηλότερης τιμής ανάμεσα στην τιμή κτήσης και την καθαρή ρευστοποιημένη αξία των αποθεμάτων.

Σε τελική ανάλυση η υιοθέτηση των διεθνών λογιστικών προτύπων, από τις ελληνικές επιχειρήσεις, δεν θα προκαλέσει μεγάλη σύγχυση στους λογιστές τους. Αντίθετα, θα τους προσφέρει την δυνατότητα συμπόρευσης με σύγχρονα λογιστικά πρότυπα που θα μπορούν να τους εξυπηρετήσουν σε ένα διαρκώς μεταβαλλόμενο οικονομικό περιβάλλον.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Γιοβάνης Α, Διοίκηση Παραγωγής, ΤΕΙ Αθήνας 2008
2. Γρηγοράκος Θ, Ανάλυση – ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, εκδόσεις Σάκκουλας, Αθήνα 2008
3. Ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο αναρτημένο στην: <https://sites.google.com/site/ellenikogenikologistikoschedio/parousiase-e-g-l-s>
4. Διεθνή λογιστικά πρότυπα αναρτημένα στο: <http://www.taxheaven.gr/pages/ias>
5. Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα αναρτημένα στην ιστοσελίδα: <http://www.taxheaven.gr/elpmagazine/2015/1/elpmagazine.pdf> και στην: <http://www.taxheaven.gr/elpmagazine/2015/10/elpmagazine.pdf>
6. Ηρειώτης Ν, Εισαγωγή στην χρηματοοικονομική λογιστική, Εθνικό και Καποδιστριακό Πανεπιστήμιο Αθηνών, Αθήνα 2007
7. Η καθημερινή, άρθρο για τα ΕΛΠ και τα ΔΛΠ αναρτημένο στον ιστότοπο: <http://www.kathimerini.gr/11463/article/oikonomia/ellhnikh-oikonomia/oi-sovares-diafores-ellhnikwn-kai-dieθnwn-logistikwn-protypwn>
8. Λεοντάρης Μ, Αποθήκη- Κοστολόγηση, εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 1989
9. Μπαλαλέξης Σ, Γενική Λογιστική, εκδόσεις Πανεπιστημίου Μακεδονίας, Θεσσαλονίκη 1993
10. Μπούραντας Α, Βάθης Α, Παπακωνσταντίνου Χ, Ρεκλείτης Π. Αρχές οργάνωσης και Διοίκησης των επιχειρήσεων, ΟΕΔΒ, Αθήνα 1999
11. Ντζανάτος Δ. Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα και οι διαφορές τους με τα ελληνικά, Εκδόσεις Καστανιώτη 2008
12. Σακέλλης Ε. Διεθνή λογιστικά πρότυπα, ανάλυση και εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο και την εμπορική και φορολογική νομοθεσία, Εκδόσεις Σακέλλη 2002
13. http://www.gsis.gr/gsis/info/gsis_site/TaxGuide/In_Admin_Sol/kvs.html
14. Lyssons K. Purchasing and supply chain management, Prentice Hall, 2000
15. Tersine Richard J. Διαχείριση υλικών και συστήματα αποθεμάτων Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα Επανεκτύπωση 1985

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 2: Αποθέματα

Το αναθεωρημένο αυτό πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 2 (αναθεωρημένο το 1993): Αποθέματα και θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται.

ΣΚΟΠΟΣ

1. 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.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2. 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 (βλέπε 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 (βλ. ΔΛΠ 41 Γεωργία).

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

(α) παραγωγούς γεωργικών και δασικών προϊόντων, γεωργικής παραγωγής μετά τη συγκομιδή και ορυκτών και ορυκτών προϊόντων, κατά την έκταση που αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, σύμφωνα με τις γενικά καθιερωμένες πρακτικές στους κλάδους αυτούς. Όταν τέτοια αποθέματα αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, οι μεταβολές στη λογιστική αξία αυτή αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημία κατά τη λογιστική περίοδο της μεταβολής.

(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.

4. Τα αποθέματα που αναφέρονται στην παράγραφο 3(α) αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία σε ορισμένα στάδια της παραγωγής. Αυτό συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν γίνεται η συγκομιδή των αγροτικών εσοδειών ή η εξόρυξη των μεταλλευμάτων και η πώληση είναι εξασφαλισμένη μέσω προθεσμιακού συμβολαίου ή κρατικής εγγύησης ή όταν υπάρχει μια ενεργή αγορά και ο κίνδυνος να μην πωληθούν είναι αμελητέος. Αυτά τα αποθέματα εξαιρούνται μόνον από της απαιτήσεις αυτού του Προτύπου που αφορούν στην αποτίμηση.

5. Οι διαπραγματευτές-μεσολαβητές είναι όσοι αγοράζουν ή πωλούν εμπορεύματα για άλλους ή για ίδιο λογαριασμό. Τα αποθέματα που αναφέρονται στην παράγραφο 3 (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 της απαιτήσεις αυτού του Προτύπου που αφορούν στην αποτίμηση.

ΟΡΙΣΜΟΙ

6. 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 ανταλλάσσόταν ή μια υποχρέωση θα διακανονιζόταν μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με επίγνωση και με τη θέληση τους σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση.

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

8. 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 (βλέπε ΔΛΠ αριθμός 18: Έσοδα).

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

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

Κόστος αποθεμάτων 10. 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.

Κόστος αγοράς

11. 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.

Κόστος μεταποίησης

12. 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.

13. 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.

14. 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 κατ 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.

Λοιπές δαπάνες

15. 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.

16. Παραδείγματα 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) κόστη 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.

17. Το ΔΛΠ 23 Κόστος Δανεισμού εξαιρείται περιορισμένες περιπτώσεις για τις οποίες τα κόστη δανεισμού περιλαμβάνονται στο κόστος αποθεμάτων.

18. Μία οντότητα μπορεί να αγοράσει αποθέματα με προθεσμιακό διακανονισμό. Όταν η συμφωνία ουσιαστικά περιέχει ένα στοιχείο χρηματοδότησης, το στοιχείο αυτό, για παράδειγμα η διαφορά μεταξύ της τιμής αγοράς με τους κανονικούς όρους πίστωσης και του πραγματικά καταβληθέντος ποσού, αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκου για το διάστημα της χρηματοδότησης.

Κόστος αποθεμάτων του παρέχοντος υπηρεσίες

19. Στην έκταση που οι παρέχοντες υπηρεσίες έχουν αποθέματα, αυτά αποτιμώνται στο κόστος παραγωγής τους. Τα κόστη αυτά αποτελούνται κυρίως από την εργασία

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

Κόστος συγκομιδής γεωργικής παραγωγής από βιολογικά περιουσιακά στοιχεία

20. 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.

Τεχνικές αποτίμησης του κόστους

21. 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 αποτέλεσμα 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.

22. 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.

Τύποι προσδιορισμού του κόστους

23. 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.

24. 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.

25. Το κόστος των αποθεμάτων, εκτός εκείνων που αναφέρονται στην παράγραφο 23, θα προσδιορίζεται με τη χρήση της μεθόδου πρώτης εισαγωγής πρώτη εξαγωγής (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.

26. 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. **(Όπως το η παράγραφος 26 τροποποιήθηκε με Β4 του ΔΠΧΠ8)**

27. 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.

Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία

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

29. 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. **(Όπως το η παράγραφος 29 τροποποιήθηκε με Β4 του ΔΠΧΠ8)**

30. 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.

31. 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. Such provisions are dealt with under IAS 37

Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις.

32. 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.

33. Μια νέα εκτίμηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας γίνεται σε κάθε μεταγενέστερη περίοδο. Όταν παύουν να υφίστανται οι συνθήκες που προηγουμένως προκάλεσαν την υποτίμηση των αποθεμάτων κάτω του κόστους ή όταν υπάρχουν σαφείς ενδείξεις μιας αύξησης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας λόγω διαφοροποιημένων οικονομικών συνθηκών, το ποσό της υποτίμησης αντिलογίζεται (ο αντिलογισμός 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.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΩΣ ΔΑΠΑΝΗ

34. 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. 35. 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.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

36. 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 άμεση κόστη πώλησης,

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

(ε) το ποσό κάθε υποτίμησης αποθεμάτων που αναγνωρίστηκε ως δαπάνη της περιόδου, σύμφωνα με την παράγραφο 34,

(στ) το ποσό κάθε αντιλογισμού οποιασδήποτε υποτίμησης αναγνωρίστηκε ως μείωση του ποσού των αποθεμάτων που αναγνωρίστηκε ως δαπάνη της περιόδου, σύμφωνα με την παράγραφο 34,

(ζ) Οι συνθήκες ή τα γεγονότα που οδήγησαν στον αντιλογισμό της υποτίμησης των αποθεμάτων, σύμφωνα με την παράγραφο 34 και,

(η) τη λογιστική αξία των αποθεμάτων που έχουν ενεχυριαστεί προς εξασφάλιση υποχρεώσεων.

37. 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.

38. 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.

39. Κάποιες οντότητες υιοθετούν μία μορφή παρουσίασης για τα κέρδη ή τις ζημίες που έχει ως αποτέλεσμα τη γνωστοποίηση ποσών εκτός του κόστους αποθεμάτων που αναγνωρίστηκαν ως δαπάνες κατά τη διάρκεια της περιόδου. Με τη μορφή αυτή, η

οντότητα παρουσιάζει μία ανάλυση των δαπανών με βάση μία ταξινόμηση που βασίζεται στη φύση των δαπανών. Σε αυτήν την περίπτωση, η οντότητα γνωστοποιεί τα κόστη που αναγνωρίστηκαν ως δαπάνες για πρώτες ύλες και αναλώσιμα υλικά, εργατικό κόστος και άλλα κόστη, με το ποσό της καθαρής μεταβολής στα αποθέματα για την περίοδο.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

40. Η οντότητα θα εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν η οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για περίοδο που αρχίζει πριν την 1η Ιανουαρίου 2005, πρέπει να γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΑΛΛΩΝ ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΕΩΝ

41. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 2: Αποθέματα (αναθεωρημένο το 1993).

42. Το Πρότυπο αυτό αντικαθιστά επίσης τη ΜΕΔ-1 - Αρχή της Συνέπειας Διαφορετικοί Τύποι Κόστους για Αποθέματα.

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ

Τροποποιήσεις σε άλλες ανακοινώσεις

Οι τροποποιήσεις αυτού του προσαρτήματος θα εφαρμόζονται σε ετήσιες λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 2005. Αν η οντότητα εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις αυτές θα εφαρμόζονται για εκείνη την προγενέστερη περίοδο.

A1. Στο ΔΛΠ 14 «Segment reporting» το σημείο 22 τροποποιείται ως εξής :

22. Ορισμένες οδηγίες περί επιμερισμού του κόστους μπορεί να βρεθούν σε άλλα Πρότυπα. Για παράδειγμα, οι παράγραφοι 11-20 του ΔΛΠ 2: Αποθέματα (καθώς

αναθεωρήθηκε το 2003), παρέχουν οδηγίες για τον επιμερισμό και την κατανομή του κόστους στα αποθέματα και οι παράγραφοι 16-21 του ΔΛΠ 11: Συμβάσεις Κατασκευής, παρέχουν οδηγίες για τον επιμερισμό και την κατανομή του κόστους στις συμβάσεις. Αυτές οι οδηγίες μπορεί να είναι χρήσιμες για τον επιμερισμό ή την κατανομή του κόστους στους τομείς δραστηριότητας.