

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ**

**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ**

**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ & ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

# **ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ**



**ΑΛΑΓΙΑΝΝΗΣ ΣΩΤΗΡΙΟΣ**

**ΒΑΣΑΜΗ ΜΑΡΙΑΝΝΑ**

**ΜΠΑΝΑΡΑΣ ΒΙΚΤΩΡ**

**ΕΠΟΠΤΕΥΩΝ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟΣ**

**ΣΜΑΡΑΙΔΟΣ ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ**

**ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2016**



ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ & ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

# ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

ΑΛΑΓΙΑΝΝΗΣ ΣΩΤΗΡΙΟΣ

ΒΑΣΑΜΗ ΜΑΡΙΑΝΝΑ

ΜΠΑΝΑΡΑΣ ΒΙΚΤΩΡ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

ΣΜΑΡΑΙΔΟΣ ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2016

Βεβαιώνουμε ότι η ομάδα εκπόνησης Πτυχιακής Εργασίας η οποία αποτελείται από τους Αλαγιάννη Σωτήριο , Βαλσαμή Μαριάννα και Βίκτωρ Μπανάρα είναι η συγγραφική ομάδα αυτής της εργασίας και ότι κάθε βοήθεια την οποία είχε για την προετοιμασία της είναι πλήρως αναγνωρισμένη και αναφέρεται στην εργασία. Επίσης έχουν αναφερθεί οι όποιες πηγές από της οποίες έγινε χρήση δεδομένων, ιδεών ή λέξεων, είτε αυτές αναφέρονται ακριβώς είτε παραφρασμένες. Επίσης βεβαιώνουμε ότι αυτή η εργασία προετοιμάστηκε από εμάς προσωπικά ειδικά για τη συγκεκριμένη εργασία.

### **Επισήμανση**

Οι διαπιστώσεις, τα αποτελέσματα, τα συμπεράσματα και οι πιθανές προτάσεις της παρούσας πτυχιακής εργασίας, εκτός αναφορών που σημαίνονται ως λήμματα, αποτελούν προσωπικές θεωρητικές η εμπειρικές διαπιστώσεις του φοιτητή/φοιτήτριας η της ομάδας των φοιτητών που την επιμελήθηκαν και δεν απηχούν κατ ανάγκη τη γνώμη του εισηγητή εκπαιδευτικού, η του εκπαιδευτικού προσωπικού του τμήματος λογιστικής & χρηματοοικονομικής η του ΤΕΙ δυτικής Ελλάδας.

## Πρόλογος

Η διαδικασία της αποτίμησης της επιχειρηματικής περιουσίας μπορεί να πραγματοποιηθεί στα πλαίσια της λειτουργίας μιας πληθώρας κανόνων, από τους οποίους, ο καθένας μπορεί να παράγει διαφορετικά αποτελέσματα και γι' αυτό το λόγο, κάθε φορά εφαρμόζεται ανάλογα με το σκοπό που γίνεται η αποτίμηση. Γι' αυτό το λόγο κάθε φορά που πρόκειται να αποτιμηθεί η περιουσία, είναι απαραίτητος ο προσδιορισμός του σκοπού της αποτίμησης.

Αν εξετασθεί η διαδικασία της αποτίμησης της περιουσίας μιας επιχείρησης, έχοντας ως βασικό σκοπό την κατάρτιση του ετήσιου ισολογισμού, το πρόβλημα που τίθεται είναι ο προσδιορισμός της πραγματικής τρέχουσας αξίας της περιουσίας στο δεδομένο χρονικό σημείο.

Ουσιαστικός σκοπός της παρούσας εργασίας είναι η διερεύνηση των χρησιμοποιούμενων μεθόδων αποτίμησης στις σημερινές επιχειρήσεις. Οι μέθοδοι αυτές θα προσεγγιστούν ολοπλεύρως, πραγματοποιώντας πρώτα μια εισαγωγή αναφορικά με τα αποθέματα και τα συστήματα της λογιστικής αποθεμάτων.

## **Abstract**

The process of valuation of the business property can be realized within the operation of a plethora of rules, of which, anyone can produce different results, and for this reason, whenever applicable depending on the purpose for which the valuation is made. For this reason, whenever it comes to assess the property, it is necessary to identify the purpose of the valuation.

If you place an examination concerning the process of valuation of the assets of a company, having as main objective the establishment of the annual balance sheet, the problem which arises is to determine the actual cash value of the property at the relevant time.

The essential purpose of this study is to investigate the valuation methods used in today's businesses. These methods will be approached from all perspectives, by performing first an introduction regarding the stocks and the book inventory systems.

## Εισαγωγή

Οι πρώτες ύλες, οι βοηθητικές ύλες, τα αναλώσιμα υλικά, τα υλικά συσκευασίας, τα ημί - κατεργασμένα προϊόντα, τα έτοιμα προϊόντα, τα υπό προϊόντα συνιστούν τα αποθέματα των βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων. Τα εμπορεύματα, τα υλικά συσκευασίας και ορισμένα είδη συσκευασίας συνθέτουν τα αποθέματα των εμπορικών επιχειρήσεων. Τα αναλώσιμα υλικά, τα καύσιμα, τα τρόφιμα αποτελούν μερικά από τα βασικά αποθέματα των περισσότερων επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών (Καραγιάννης και συν., 2009).

Με τα θέματα της λογιστικής παρακολούθησης των αποθεμάτων ασχολείται τόσο η Λογιστική κόστους όσο και η Χρηματοοικονομική λογιστική. Τα αντίστοιχα θέματα των αποθεμάτων των λοιπών επιχειρήσεων αποτελούν αντικείμενο ενδιαφέροντος της χρηματοοικονομικής λογιστικής.

Στην παρούσα εργασία αναλύονται οι χρησιμοποιούμενες μέθοδοι αναφορικά με την αποτίμηση των αποθεμάτων στις οικονομικές μονάδες. Για κάθε επιχείρηση, υπάρχει και το εκάστοτε κατάλληλο πρόγραμμα αποτίμησης.

Το πρώτο κεφάλαιο εισάγει την έννοια και τα χαρακτηριστικά των αποθεμάτων, τον ρόλο τους σε μία επιχείρηση και αναλύει πως καταγράφονται με βάση το Ελληνικό θεσμικό πλαίσιο. Η κτήση των αποθεμάτων συνεπάγεται οικονομική επιβάρυνση για τον αγοραστή η οποία συνιστά το κόστος της. Ο προορισμός των αποθεμάτων είναι η επικερδής ρευστοποίησή τους σε σύντομο χρονικό διάστημα. Στην συνέχεια γίνεται αναφορά στα αποθέματα με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Στο δεύτερο κεφάλαιο καταγράφονται τα συστήματα λογιστικής αποθεμάτων. Συγκεκριμένα, το σύστημα διαρκούς απογραφής, οι μέθοδοι υπολογισμού του κόστους πωληθέντων, το σύστημα περιοδικής απογραφής και γίνεται αξιολόγηση των μεθόδων προσδιορισμού του κόστους πωληθέντων. Τέλος αναλύεται η λογιστική αποθεμάτων του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και ο λογιστικός έλεγχος των αποθεμάτων.

Στο τρίτο κεφάλαιο αναλύεται η αποτίμηση των αποθεμάτων, ο εννοιολογικός προσδιορισμός τιμών και μεθόδων, οι νομοθετικές διατάξεις. Οι ισχύοντες κανόνες της Λογιστικής που με γενικό τρόπο διατυπώνει ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, είναι αυτοί που έχουν καθιερωθεί με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Τέλος περιγράφεται ο βασικός κανόνας αποτίμησης των αποθεμάτων ο οποίος ορίζεται από το Δ.Λ.Π 2 και λέει πως τα αποθέματα θα πρέπει να αποτιμώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

Το τέταρτο κεφάλαιο καταγράφει τις μεθόδους αποτίμησης των αποθεμάτων. Τις μεθόδους αποτίμησης αποθεμάτων πρώτων υλών ως προς το κόστος παραγωγής και την αποτίμηση στους διάφορους οικονομικούς κλάδους. Αναλύεται η μέθοδος του μέσου

σταθμικού κόστους, η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων, η μέθοδος πρώτη εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή, η μέθοδος τελευταία εισαγωγή πρώτη εξαγωγή, η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους, η μέθοδος του βασικού αποθέματος και η μέθοδος της χαμηλότερης τιμής μεταξύ κόστους κτήσης και τρέχουσας τιμής.

Τέλος στο πέμπτο κεφάλαιο παρατίθενται κάποια παραδείγματα και εφαρμογές αναφορικά με τις τέσσερις πιο συχνά χρησιμοποιούμενες μεθόδους αποτίμησης καθώς και ερωτηματολόγιο με τα συμπεράσματα που προέκυψαν από τη συλλογή των απαντήσεων το οποίο απαντήθηκε από λογιστές και φοροτεχνικούς.



## Πίνακας περιεχομένων

Πρόλογος.....	5
Abstract .....	6
Εισαγωγή .....	7
Πίνακας περιεχομένων .....	9
Κεφάλαιο 1 <sup>ο</sup> .....	12
1.1 Τα αποθέματα .....	12
1.2. Αποθέματα με βάση το Ελληνικό θεσμικό πλαίσιο .....	12
1.2.1. Έννοια και χαρακτηριστικά των αποθεμάτων .....	13
1.2.2 Σημασία των αποθεμάτων .....	14
1.2.3. Κόστος κτήσης.....	15
1.2.4. Διάθεση αποθεμάτων .....	21
1.2.5. Αποτελέσματα από εκμετάλλευση .....	25
1.3. Αποθέματα με βάση τα ΔΛΠ.....	25
1.3.1. Παρουσίαση .....	26
1.3.2. Πεδίο εφαρμογής .....	27
1.3.3. Ορισμοί .....	28
1.3.4. Γνωστοποιήσεις .....	29
1.4. Σύγκριση.....	30
Κεφάλαιο 2 <sup>ο</sup> .....	33
Συστήματα λογιστικής αποθεμάτων .....	33
2.1. Εισαγωγή.....	33
2.2. Το σύστημα διαρκούς απογραφής.....	33
2.2.1. Κανόνες συνδεσμολογίας των λογαριασμών .....	34
2.2.2. Μέθοδοι υπολογισμού του κόστους πωληθέντων .....	36
2.3. Το σύστημα περιοδικής απογραφής.....	38
2.3.1. Προσδιορισμός κόστους τελικού αποθέματος.....	39
2.3.2. Αξιολόγηση μεθόδων προσδιορισμού του κόστους πωληθέντων .....	40
2.4. Λογιστική αποθεμάτων του Ε.Γ.Λ.Σ. ....	43
2.4.1. Σύστημα διαρκούς απογραφής .....	43
2.4.2. Λογαριασμοί λογιστικής κόστους .....	45
2.4.3. Παραλλαγές.....	45

2.5. Ο λογιστικός έλεγχος των αποθεμάτων .....	46
2.5.1. Κόστος.....	47
Κεφάλαιο 3 <sup>ο</sup> .....	49
Αποτίμηση .....	49
3.1. Εισαγωγή.....	49
3.2. Εννοιολογικός προσδιορισμός τιμών και μεθόδων .....	50
3.3. Νομοθετικές διατάξεις .....	51
3.3.1. Με βάση τον ΚΦΑΣ (Ν 4172/2013) και ΚΦΕ .....	51
3.3.2. Με βάση τον Ν. 2190/1920 (ΆΡΘΡΟ 43 § 7) .....	52
3.3.3. Λογιστικές αρχές που διέπουν την αποτίμηση σύμφωνα με τον άρθρο 43 του Ν.2190/1920 .....	53
3.4. Αποτίμηση με βάση το ΔΛΠ 2, «Αποθέματα».....	54
3.4.1 Νόμος 4308/2014 . Επιμέτρηση αποθεμάτων.....	57
Κεφάλαιο 4ο.....	59
Μέθοδοι αποτίμησης αποθεμάτων.....	59
4.1. Εισαγωγή.....	59
4.2. Οι κυριότερες μέθοδοι αποτίμησης .....	60
4.3. Οι μέθοδοι αποτίμησης αποθεμάτων πρώτων υλών ως προς το κόστος παραγωγής.....	61
4.4. Αποτίμηση στους διάφορους οικονομικούς κλάδους .....	62
4.5. Η αρχή της συνέπειας.....	63
4.6. Αλλαγή μεθόδου αποτίμησης σύμφωνα με τον νόμο 2190/ 1920.....	63
4.7. Διαφορές μεταξύ της λογιστικής των αποθεμάτων στη χώρα μας και του Δ.Λ.Π. ....	264
4.8. Ανάλυση μεθόδων .....	67
4.8.1. Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους (weighted average cost).....	67
4.8.2. Η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων (moving average cost).....	68
4.8.3. Η μέθοδος πρώτη εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (first in first out, F.I.F.O).....	69
4.8.4. Η μέθοδος τελευταία εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (last in first out, L.I.F.O.) .....	70
4.8.5. Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους (specific identification).....	70
4.8.6. Η μέθοδος του βασικού αποθέματος (basic stock) .....	71
4.8.7. Η μέθοδος της χαμηλότερης τιμής μεταξύ κόστους κτήσης και τρέχουσας τιμής (cost of market rule).....	72
Κεφάλαιο 5 <sup>ο</sup> .....	74
Εφαρμογές - Παραδείγματα .....	74
5.1. Εισαγωγή.....	74
5.2. Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους (weighted average cost) .....	74
5.3. Η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου ορού ή των διαδοχικών υπολοίπων (moving average cost).....	76

5.5. Η μέθοδος τελευταία εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (last in first out, L.I.F.O.) .....	78
5.6 Ερωτηματολόγιο .....	80
5.7 Ανάλυση αποτελεσμάτων ερωτηματολογίου.....	87
Επίλογος – Συμπεράσματα .....	97
Αναφορές – Πηγές.....	100

## Κεφάλαιο 1<sup>ο</sup>

### 1.1 Τα αποθέματα

#### 1.2. Αποθέματα με βάση το Ελληνικό θεσμικό πλαίσιο

Βάσει των πληροφοριών που παρέχονται από το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.), τα αποθέματα που ανήκουν σε μια επιχείρηση είναι τα εμπορεύματά της, τα προϊόντα της, τα υποπροϊόντα και υπολείμματα της, η παραγωγή σε εξέλιξη, οι πρώτες και βοηθητικές ύλες, τα υλικά συσκευασίας, τα αναλώσιμα, τα ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων και τα είδη συσκευασίας (Παπάς, 2006). Το σύνολο των παραπάνω, συγκεντρώνονται στην ομάδα 2 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

Η δεύτερη ομάδα του λογιστικού σχεδίου, η ομάδα «αποθέματα», παρακολουθεί τα υλικά αγαθά της επιχείρησης, τα οποία μπορεί να προέρχονται είτε από ιδιοπαραγωγή, είτε από απογραφή, είτε από αγορά και σε πολύ συγκεκριμένες περιπτώσεις, είτε από ανταλλαγή, είτε από εισφορά σε είδος, είτε από δωρεά. Τα εμπορεύματα αυτά μπορεί να (Καραγιάννης & Καραγιάννη, 2009):

- Έχουν ως προορισμό την πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της,
- Έχουν ως προορισμό την παραγωγή και προορίζονται να πωληθούν όταν πάρουν τη μορφή έτοιμων προϊόντων,
- Έχουν ως προορισμό την ανάλωση για την παραγωγή έτοιμων αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών,
- Έχουν ως προορισμό την ανάλωση για την καλή λειτουργία, τη συντήρηση ή επισκευή, καθώς και την ιδιοπαραγωγή πάγιων στοιχείων,
- Έχουν ως προορισμό τη χρήση για την συσκευασία π.χ. των παραγόμενων ετοιμών προϊόντων ή των εμπορευμάτων που προορίζονται για πώληση κλπ.

Στην δεύτερη ομάδα του λογιστικού σχεδίου, την ομάδα «αποθέματα», περιλαμβάνονται οι εξής υποχρεωτικοί πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί:

#### 20. Εμπορεύματα

#### 21. Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή

#### 22. Υποπροϊόντα και υπολείμματα

#### 23. Παραγωγή σε εξέλιξη (προϊόντα, υποπροϊόντα και υπολείμματα στο στάδιο της κατεργασίας)

24. Πρώτες και βοηθητικές ύλες
25. Αναλώσιμα υλικά
26. Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων
- 27.
28. Είδη συσκευασίας
29. Αποθέματα υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων

### 1.2.1. Έννοια και χαρακτηριστικά των αποθεμάτων

Σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, τα αποθέματα είναι εκείνα τα υλικά αγαθά τα οποία, κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης προορίζονται για (Παπάς, 2006):

- Πώληση αυτούσια (εμπορεύματα, έτοιμα προϊόντα,) ή μετά από ορισμένη επεξεργασία (ημικατεργασμένα προϊόντα, υποπροϊόντα)
- Ανάλωση αναφορικά με την παραγωγή έτοιμων αγαθών (πρώτες και βοηθητικές ύλες) ή για τη λειτουργία, τη συντήρηση και επισκευή πάγιων στοιχείων (ανταλλακτικά παγίων) ή για την παροχή υπηρεσιών (διάφορα υλικά),
- Χρήση για τη συσκευασία των εμπορευμάτων ή των παραγόμενων προϊόντων (είδη και υλικά συσκευασίας).

Σύμφωνα με τον (Σακέλλης, 2013), το βασικότερο γνώρισμα των αποθεμάτων είναι ότι, προορίζονται για ρευστοποίηση στο τέλος ή μέσα στο διάστημα μιας λογιστικής χρήσης ή ενός λειτουργικού κυκλώματος. Η διαδικασία της ρευστοποίησης μπορεί να είναι άμεση, παραδείγματος χάριν πώληση εμπορευμάτων και προϊόντων ή έμμεση, παραδείγματος χάριν, ανάλωση πρώτων και βοηθητικών υλών αναφορικά με τη διαδικασία της παραγωγής προϊόντων ή την παροχή υπηρεσιών (Πομόνης, 1998). Κατά τη δεύτερη περίπτωση, η διαδικασία της ρευστοποίησης των αναλωθέντων αποθεμάτων μπορεί να επιτευχθεί μέσω της πώλησης των προϊόντων ή της παροχής των υπηρεσιών, στο κόστος των οποίων είναι ενσωματωμένα.

### 1.2.2 Σημασία των αποθεμάτων

Όλες γενικώς οι επιχειρήσεις διατηρούν αποθέματα, εξαιτίας του σοβαρού ετεροχρονισμού που παρουσιάζουν η ζήτηση και η προσφορά των αγαθών. Ο ετεροχρονισμός οφείλεται στην αβεβαιότητα που χαρακτηρίζει τη ζήτηση των αποθεμάτων, στις εποχικές διακυμάνσεις της παραγωγής, στις απεργίες, σε διακοπές στην παραγωγή σειράς κ.λπ.

Σύμφωνα με τον (Παπάς, 2006), ο ρόλος των αποθεμάτων δεν περιορίζεται μόνο στην εξασφάλιση της χρονικής συσχέτισης της προσφοράς και της ζήτησης των αγαθών αλλά επεκτείνεται στο χώρο της χρηματοοικονομικής λειτουργίας μιας επιχείρησης. Η αποτελεσματική διαχείρισή τους επηρεάζει καθοριστικά τη διαμόρφωση της ρευστότητας και της αποδοτικότητας των απασχολούμενων κεφαλαίων. Αυτό αποδεικνύει η απλή περιγραφή της θέσης (ρόλου) των αποθεμάτων στο ταμειακό ή λειτουργικό κύκλωμα μιας αμιγούς εμπορικής επιχείρησης.

Το συγκεκριμένο κύκλωμα αρχίζει με την αγορά και την αποθήκευση των εμπορευμάτων και συνεχίζεται με την πώλησή τους χωρίς να προηγηθεί καμία ουσιαστική μετατροπή τους ή επεξεργασία. Ολοκληρώνεται δε επιτυχώς, με την είσπραξη του αντιτίμου της πώλησης.

Σύμφωνα με τον (Καραγιάννης & Καραγιάννη, 2009), η επιτυχής ολοκλήρωση του λειτουργικού κυκλώματος οδηγεί στην επανείσπραξη των κεφαλαίων που είχαν χρησιμοποιηθεί για την αγορά των αποθεμάτων και στην πραγματοποίηση ικανοποιητικού κέρδους (Παπάς, 2006). Εννοείται ότι όσο περισσότερα λειτουργικά κυκλώματα ολοκληρώνονται επιτυχώς σε ένα ορισμένο χρονικό διάστημα τόσο περισσότερα κέρδη πραγματοποιούνται. Έτσι, όσες πιο πολλές φορές μια επιχείρηση επανεπενδύει (τζιράρει) επιτυχώς τα επενδυμένα σε αποθέματα κεφάλαιά της, τόσο περισσότερα κέρδη πραγματοποιεί και τόσο περισσότερο βελτιώνει τη ρευστότητά της. Αυτά βέβαια συμβαίνουν εφόσον όλοι οι άλλοι παράγοντες (π.χ. το κόστος του εμπορεύματος, η τιμή πώλησης, η ζήτηση) που επηρεάζουν τη διαμόρφωση των κερδών παραμένουν σταθεροί.

Τα αποθέματα έχουν ιδιαίτερη σημασία για μια επιχείρηση γιατί το μέγεθος τους (ύψος της επένδυσης σ' αυτά) και η σύνθεσή τους επηρεάζουν καθοριστικά την αποδοτικότητα και την ρευστότητά της (Καραγιάννης & Καραγιάννη, 2009). Για παράδειγμα, η υπεραποθεματοποίηση εμπορευμάτων συμβάλλει στη βελτίωση των κερδών καθώς ελαχιστοποιεί τις απώλειες πωλήσεων ή πελατών, προκαλεί όμως σοβαρή μείωση της ρευστότητας γιατί αυξάνει το ύψος των κεφαλαίων που είναι δεσμευμένα σε αποθέματα (Παπάς, 2006). Επίσης, μια μεταβολή στη σύνθεση των αποθεμάτων α.χ. περισσότερα καταναλωτικά αγαθά και λιγότερα κεφαλαιουχικά αγαθά, οδηγεί συνήθως σε αύξηση του αριθμού των λειτουργικών κυκλωμάτων σε δεδομένο χρονικό διάστημα.

Τα αποθέματα χρησιμοποιούνται ως μέσα εξασφάλισης βραχυπρόθεσμων τραπεζικών δανείων. Οι επιχειρήσεις εκχωρούν εμπορεύματα, προϊόντα, πρώτες ύλες και άλλα αποθέματα στις τράπεζες σε εγγύηση (ενέχυρο) δανείων τους.

### 1.2.3. Κόστος κτήσης

Η κτήση αποθεμάτων συνεπάγεται πάντοτε (εκτός της κτήσης με χαριστική αιτία) με μια συγκεκριμένη οικονομική επιβάρυνση για τον αγοραστή, η οποία συνιστά το κόστος κτήσης τους. Ο προσδιορισμός του είναι αντικειμενικός, γιατί είναι αποτέλεσμα της σύμπτωσης της βούλησης του αγοραστή και του πωλητή. Το ύψος του δεν αμφισβητείται από κανέναν.

Σύμφωνα με τον (Σακέλλης, 2013), πρέπει να διευκρινισθεί ότι το ενδιαφέρον εστιάζεται στο λογιστικό κόστος και όχι στο πραγματικό ή το πλήρες. Το τελευταίο είναι η συνισταμένη όλων των στοιχείων της οικονομικής επιβάρυνσης, ενώ το πρώτο συμπεριλαμβάνει εκείνα τα στοιχεία που συσχετίζονται άμεσα με τα αγορασθέντα αγαθά. Για παράδειγμα, όταν αγοράζονται εμπορεύματα με πίστωση, οι χρεωστικοί τόκοι είναι στοιχείο του πραγματικού κόστους, αλλά δεν είναι του λογιστικού κόστους, γιατί δεν συσχετίζονται με την αγορά των αγαθών, αλλά με τη χρηματοοικονομική λειτουργία της επιχείρησης. Στο παρόν σύγγραμμα, οι όροι κόστος, κόστος κτήσης, κόστος αγοράς, τιμή κτήσης ή αρχική τιμή αποδίδουν το λογιστικό κόστος και όχι το πλήρες ή πραγματικό κόστος.

Η διαμόρφωση του λογιστικού κόστους επηρεάζεται σημαντικά από τον τρόπο κτήσης κάθε είδους αποθέματος. Οι πιο γνωστοί τρόποι κτήσης, τους οποίους θα αναλύσουμε ουσιαστικά παρακάτω, είναι (Παπάς, 2006):

- Η αγορά
- Η εταιρική εισφορά,
- Η ιδιοπαραγωγή,
- Η δωρεά.

Η διαδικασία της αγοράς διέρχεται τρία βασικά στάδια. Στο πρώτο, ο αγοραστής και ο πωλητής διαπραγματεύονται τους όρους της αγοράς. Στο δεύτερο, καταρτίζεται η σύμβαση της αγοράς, η οποία εκτελείται στο τρίτο και τελευταίο στάδιο.

Σύμφωνα με τον (Πομόνης, 1998), πιο συγκεκριμένα, στο πρώτο στάδιο, οι συναλλασσόμενοι διαπραγματεύονται τους όρους της αγοράς και της πώλησης π.χ. ποιότητα των αγαθών, τιμή, τρόπο πληρωμής, τόπο και χρόνο παράδοσης των αγαθών, τρόπο και χρόνο μεταφοράς και ασφάλισής τους. Από οικονομική πλευρά, η διαπραγμάτευση είναι καθοριστικής σημασίας για τους συναλλασσόμενους καθώς αποτελεί τη βασική προϋπόθεση για τη σύμπτωση των αντίθετων απόψεών τους και την επίτευξη συμφωνίας.

Στο δεύτερο στάδιο, καταρτίζεται η σύμβαση της αγοράς, η οποία πρέπει να είναι γραπτή, γιατί έτσι διασφαλίζονται οι συμβαλλόμενοι από τον κίνδυνο των υπαναχωρήσεων, της παρερμηνείας των όρων κ.λπ.. Επίσης διευκολύνεται η συμβιβαστική επίλυση των διαφορών που πιθανόν να προκύψουν κατά την εκτέλεσή της. Συνήθως, η σύμβαση λαμβάνει τη μορφή παραγγελίας αγοράς.

Στο σημείο αυτό πρέπει να τονισθεί ότι η διαπραγμάτευση και η κατάρτιση της σύμβασης αγοράς δεν συνιστούν λογιστικά γεγονότα για την επιχείρηση (τον αγοραστή) καθώς δεν επηρεάζουν τη χρηματοοικονομική θέση της. Αποτελούν όμως δεσμεύσεις για τις συμβαλλόμενες επιχειρήσεις και γι' αυτό τις παρακολουθούν με την τήρηση βοηθητικών βιβλίων ή λογαριασμών τάξεως.

Σύμφωνα με τον (Σακέλλης, 2013), μεταβολές στην χρηματοοικονομική κατάσταση της επιχείρησης του αγοραστή επέρχονται με την εκτέλεση της σύμβασης. Το ότι έχει εκτελεσθεί η παραγγελία αποδεικνύεται κυρίως από το τιμολόγιο που εκδίδει ο προμηθευτής των αγαθών και από διάφορα άλλα έγγραφα π.χ. φορτωτική, πιστοποιητικά προέλευσης, δελτία αποστολής κ.λπ.

Κύριο χαρακτηριστικό του τρίτου σταδίου της διαδικασίας αγοράς δηλαδή, της εκτέλεσης της παραγγελίας, είναι η μεταβίβαση της κυριότητας του πράγματος από τον πωλητή στον αγοραστή (Καραγιάννης & Καραγιάννη, 2009). Αυτή επιτυγχάνεται με την παράδοσή του στον αγοραστή και την ανάληψη εκ μέρους του της υποχρέωσης να καταβάλει το σχετικό αντίτιμο. Δεν υπάρχει παράδοση και κατά συνέπεια μεταβίβαση της κυριότητας, όταν ο αγοραστής διαπιστώσει ότι δεν ικανοποιούνται οι όροι της σύμβασης αγοράς και αρνηθεί να παραλάβει το εμπόρευμα.

Στην περίπτωση αγοράς αποθέματος τοις μετρητοίς, η εξόφληση του τιμήματος γίνεται πριν από την παραλαβή των αγαθών ή συμπίπτει με αυτή. Προηγείται όταν ο αγοραστής είναι υποχρεωμένος να προκαταβάλει στον πωλητή την αξία της παραγγελίας και συμπίπτει όταν η αξία της παραγγελίας εξοφλείται κατά την παραλαβή των αποθεμάτων (Πομόνης, 1998). Η εξόφληση γίνεται με μετρητά ή με έκδοση επιταγής ημέρας ή με άλλο μέσο διακίνησης κεφαλαίων. Όταν πάλι τα αποθέματα αγοράζονται με πίστωση, η αντίστοιχη υποχρέωση του αγοραστή εξοφλείται σε χρόνο μεταγενέστερο της παραλαβής των αποθεμάτων. Με πίστωση αγοράζουν κυρίως οι επιχειρήσεις που (Παπάς, 2006):

- Αντιμετωπίζουν πρόβλημα άμεσης ρευστότητας,
- Δεν αντιμετωπίζουν πρόβλημα ρευστότητας, αλλά έχουν τη δυνατότητα να επενδύσουν τα κεφάλαια τους πιο αποδοτικά σε άλλες μορφές επένδυσης,
- Επιδιώκουν να ωφεληθούν, σε περιόδους πληθωρισμού, από τη συνεχή μείωση της αγοραστικής αξίας του οφειλόμενου χρηματικού ποσού.

Οι πιο φερέγγυες επιχειρήσεις αγοράζουν με ανοικτό λογαριασμό, δηλαδή δεν παρέχουν στον πωλητή κάποια εγγύηση ή κάλυψη του χρέους τους. Ο πωλητής βασίζεται στη υψηλή φερεγγυότητα των πελατών για να αποφασίσει εάν θα χορηγήσει πίστωση.



Οι περισσότερες επιχειρήσεις δεν παρουσιάζουν τον υψηλό βαθμό φερεγγυότητας που απαιτείται για αγορές με ανοικτό λογαριασμό. Συνήθως, αγοράζουν τα αποθέματά τους με πίστωση (Σακέλλης, 2013):

- Αποδεχόμενες συναλλαγματικές έκδοσης του πωλητή προμηθευτή,
- Εκδίδοντας γραμμάτια υπέρ του προμηθευτή,
- Εκδίδοντας μεταχρονολογημένες επιταγές σε διαταγή του προμηθευτή,
- Μεταβιβάζοντας στον προμηθευτή με οπισθογράφηση συναλλαγματικές, γραμμάτια ή μεταχρονολογημένες επιταγές έκδοσης των πελατών τους,
- Χρησιμοποιώντας πιστωτικές κάρτες.

Η διάρκεια της πίστωσης ποικίλει ανάλογα με τη φύση του αποθέματος, την πιστοληπτική ικανότητα του αγοραστή και τις συνθήκες της αγοράς. Είναι συνήθως βραχυπρόθεσμη για τα καταναλωτικά αγαθά και μακροπρόθεσμη για βασικά κεφαλαιουχικά είδη.

Αναφορικά με το κόστος αγοράς αποθεμάτων, τα στοιχεία που το συνθέτουν είναι τα εξής:

- Η τιμή τοις μετρητοίς,
- Τα ειδικά ή άμεσα έξοδα αγορών,
- Οι εκπτώσεις αγορών,
- Οι επιστροφές αγορών.

Τα ειδικά έξοδα αγορών αυξάνουν το κόστος, ενώ οι εκπτώσεις και οι επιστροφές το μειώνουν. Διευκρινίζεται ότι δεν αποτελούν στοιχεία του κόστους, ο φόρος προστιθέμενης αξίας, οι χρεωστικοί τόκοι και οι συναλλαγματικές διαφορές.

Η τιμή τοις μετρητοίς αναγράφεται στο τιμολόγιο πώλησης. Όταν ο προμηθευτής χρησιμοποιεί επίσημο τιμοκατάλογο, η τιμή τοις μετρητοίς είναι η τιμή του τιμοκαταλόγου μειωμένη κατά το ποσό της έκπτωσης που χορηγεί ο προμηθευτής στην επιχείρηση (πελάτη).

Όταν αγοράζονται αποθέματα με τον όρο C.I.F. (Cost, Insurance and Freight) αποθήκη αγοραστή (πελάτη), η τιμή τοις μετρητοίς συμπεριλαμβάνει την τιμή του αποθέματος και τα έξοδα μεταφοράς και ασφάλισής του. Κάτι παρόμοιο δεν συμβαίνει όταν η αγορά γίνεται με τον όρο F.O.B. (Free on Board) καθώς τα έξοδα της μεταφοράς και της ασφάλισης δεν συμπεριλαμβάνονται στην τιμή (Παπάς, 2006). Και αυτό γιατί η μεταφορά και η ασφάλιση του αποθέματος γίνονται με ευθύνη και επιβάρυνση του αγοραστή.

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας, τον οποίο καταβάλλει η επιχείρηση στον προμηθευτή, δεν αποτελεί στοιχείο του κόστους αγοράς (Καραγιάννης & Καραγιάννη, 2009). Συνιστά απαίτησή της έναντι του Δημοσίου να της επιστρέφει το φόρο που κατέβαλε. Αυτή η απαίτηση πηγάζει από το ότι ο φόρος επιβαρύνει τον τελικό καταναλωτή και όχι τις επιχειρήσεις. Συμψηφίζεται δε, με την υποχρέωση της επιχείρησης να αποδώσει στο

Δημόσιο το Φ.Π.Α. με τον οποίο επιβαρύνει τους πελάτες της, όταν διαθέτει τα αποθέματά της.

Κατά την αγορά αποθεμάτων με πίστωση, ο αγοραστής επιβαρύνεται με τόκους. Στη λογιστική βιβλιογραφία παρατηρείται σοβαρή διάσταση απόψεων σχετικά με το αν οι τόκοι αποτελούν στοιχείο του κόστους αγοράς. Μία άποψη υποστηρίζει ότι αποτελούν, γιατί είναι έξοδο τόσο απαραίτητο για την αγορά και την αποθήκευση των αποθεμάτων όσο είναι και τα άλλα π.χ. έξοδα μεταφοράς, φόρτωσης. Επίσης, η ενσωμάτωση των τόκων στο κόστος εξασφαλίζει τη χρονική συσχέτιση των εσόδων με τα έξοδα (τόκοι) της χρήσης και τον ακριβή προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της.

Η αντίθετη άποψη υποστηρίζει ότι οι τόκοι δεν συνιστούν στοιχείο του κόστους της αγοράς, γιατί είναι έξοδο που αφορά τη χρηματοοικονομική λειτουργία της επιχείρησης και όχι τη λειτουργία προμηθειών (αγοράς) (Παπάς, 2006). Η άποψη αυτή μειονεκτεί ως προς το ότι η υιοθέτηση της δεν εξασφαλίζει τη χρονική συσχέτιση των τόκων με τα έσοδα από την πώληση των αποθεμάτων, στην περίπτωση που δεν πωληθεί μέσα στη χρήση το σύνολο των αποθεμάτων που αγοράσθηκαν με πίστωση.

Σύμφωνα με τον (Καραγιάννης & Καραγιάννη, 2009), το ΓΛΣ δεν διευκρινίζει το πως πρέπει να αντιμετωπίζονται οι χρεωστικοί τόκοι. Το ΔΛΠ 23 επιτρέπει στις επιχειρήσεις να ενσωματώνουν, κάτω από ορισμένες προϋποθέσεις τους τόκους στο κόστος αγοράς ή να μην τους ενσωματώνουν και να τους θεωρούν έξοδο της χρήσης. Στην πράξη, εάν το ποσό των τόκων είναι γνωστό και σημαντικό, θεωρείται χρηματοοικονομικό έξοδο της χρήσης, ενώ εάν δεν είναι γνωστό ή είναι ασήμαντο ενσωματώνεται στο κόστος.

Σύμφωνα με τον (Παπάς, 2006), η τιμολογιακή αξία των αποθεμάτων που αγοράζονται με πίστωση από το εξωτερικό όπως και η αντίστοιχη υποχρέωση στον προμηθευτή είναι εκφρασμένες σε ξένο νόμισμα. Η καταχώρηση της αγοράς και της υποχρέωσης γίνεται σε ευρώ με βάση την τιμή του ξένου νομίσματος κατά την ημέρα παραλαβής των αποθεμάτων. Εάν κατά την εξόφληση της υποχρέωσης, η τιμή του ξένου νομίσματος είναι διαφορετική από την αρχική τιμή του, η διαφορά των τιμών δείχνει κέρδος (πιστωτική συναλλαγματική διαφορά) ή ζημιά (χρεωστική συναλλαγματική διαφορά) (Πομόνης, 1998). Αυτές οι διαφορές δεν επηρεάζουν το κόστος των αποθεμάτων, γιατί οφείλονται στη μεταβολή της τιμής του ξένου νομίσματος και όχι στο γεγονός της αγοράς. Διευκρινίζεται ότι τα ΔΛΠ και το ΓΛΣ υιοθετούν τη συγκεκριμένη άποψη, αν και διαφέρουν ως προς το χαρακτηρισμό τους. Τα ΔΛΠ θεωρούν τις συναλλαγματικές διαφορές λειτουργικά αποτελέσματα, ενώ το ΓΛΣ, μη λειτουργικά.

Κατά την παραλαβή ορισμένων ειδών εμπορευμάτων διαπιστώνονται ελλείμματα, το κόστος των οποίων επιβαρύνει το κόστος κάθε μονάδας που παραλαμβάνεται.

Το δεύτερο στοιχείο του κόστους της αγοράς αποθεμάτων είναι τα διάφορα ειδικά ή άμεσα έξοδα αγοράς. Πρόκειται για έξοδα που γίνονται για την κατάρτιση και την εκτέλεση της παραγγελίας αγοράς, της μεταφοράς και της παραλαβής των αποθεμάτων (Παπάς, 2006). Παραδείγματα ειδικών εξόδων είναι τα μεσιτικά, οι δασμοί, τα

μεταφορικά, τα ασφάλιστρα, οι αμοιβές των εκτελωνιστών, τα έξοδα φόρτωσης και εκφόρτωσης, οι προμήθειες των τραπεζών, οι απομειώσεις κ.α. Το κύριο χαρακτηριστικό τους είναι ότι συσχετίζονται άμεσα με κάθε παραγγελία ή με κάθε είδος αποθέματος που αγοράζεται.

Τα ειδικά έξοδα αγορών που αφορούν μια παραγγελία με περισσότερα από ένα είδος αποθέματος επιμερίζονται σε κάθε είδος με βάση ένα προκαθορισμένο κριτήριο. Συνήθως, οι ναύλοι, τα έξοδα φόρτωσης και εκφόρτωσης επιμερίζονται ανάλογα με το βάρος ή τις μονάδες των αποθεμάτων, ενώ τα ασφάλιστρα, οι προμήθειες και οι αμοιβές των τρίτων ανάλογα με την τιμή (αξία) του κάθε είδους (Παπάς, 2006).

Εκτός από τα ειδικά έξοδα, ο αγοραστής επιβαρύνεται και με τα γενικά έξοδα αγορών. Πρόκειται για έξοδα των οποίων η εξατομίκευση κατά παραγγελία ή είδος αποθέματος είναι αδύνατη ή ασύμφορη και επομένως δεν είναι δυνατόν να ενσωματωθούν στο κόστος αγοράς (Καραγιάννης & Καραγιάννη, 2009). Τα έξοδα λειτουργίας της υπηρεσίας προμηθειών, τα έξοδα που γίνονται για την επιστροφή αποθεμάτων στον προμηθευτή ή τα έξοδα αποθήκευσης είναι μερικά παραδείγματα γενικών εξόδων.

Η αγορά τοις μετρητοίς δε σημαίνει πάντοτε και άμεση εξόφληση του τιμήματος. Συνήθως, γίνεται σε διάστημα λίγων ημερών από την παραλαβή των αποθεμάτων ή των τιμολογίων. Προκειμένου να συντομεύσουν το χρόνο πληρωμής, οι προμηθευτές προσφέρουν εκπτώσεις σε όσους πελάτες εξοφλήσουν την αξία του τιμολογίου τους σε συντομότερο χρόνο (Καζαντζής & Σώρρος, 2005). Πρόκειται για ταμειακές εκπτώσεις, οι οποίες δεν πρέπει να συγχέονται με τις εκπτώσεις τιμοκαταλόγου. Οι τελευταίες αναγράφονται στο τιμολόγιο του προμηθευτή και χορηγούνται στα πλαίσια της τιμολογιακής πολιτικής του προμηθευτή, ενώ για τις πρώτες εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο.

Σημαντικές εκπτώσεις εξασφαλίζονται στο τέλος της χρήσης στην περίπτωση που η επιχείρηση έχει πραγματοποιήσει στη διάρκεια της χρήσης αγορές προκαθορισμένου ύψους. Αυτές οι εκπτώσεις, οι οποίες είναι γνωστές ως εκπτώσεις τζίρου, μειώνουν το κόστος των αγορών της χρήσης. Επειδή όμως, μέρος των αγορασθέντων αποθεμάτων πωλήθηκε στη χρήση, το πόσο της έκπτωσης μειώνει αναλογικά το κόστος των μενόντων αποθεμάτων (τελικού αποθέματος) και το κόστος των πωληθέντων.

Οι επιχειρήσεις αντιμετωπίζουν πολλές φορές πρόβλημα ρευστότητας με αποτέλεσμα να αδυνατούν να εξασφαλίσουν τις ταμειακές εκπτώσεις που προσφέρουν οι προμηθευτές (Παπάς, 2006). Άλλοτε πάλι δέχονται τις προσφερόμενες ταμειακές εκπτώσεις, γιατί προτιμούν να δεσμεύσουν τα κεφάλαια τους σε άλλες πιο αποδοτικές μορφές επένδυσης.

Αρκετές φορές, διαπιστώνεται κατά την παραλαβή των αποθεμάτων, ότι αυτά δεν ανταποκρίνονται στους όρους της παραγγελίας.

Σύμφωνα με τον (Καζαντζής & Σώρρος , 2005) , σε ορισμένες περιπτώσεις, οι εταιρικές επιχειρήσεις μπορεί να αποκτήσουν αποθέματα από εισφορές των φορέων τους (εταίρων μετόχων), οι οποίες γίνονται στα πλαίσια συγκρότησης ή αύξησης του εταιρικού κεφαλαίου. Το κόστος των εισφερόμενων αποθεμάτων είναι ίσο με την τρέχουσα αξία τους αυξημένη με τα διάφορα έξοδα που γίνονται από την εταιρία για την μεταφορά και την παραλαβή τους. Σημειώνεται ότι ενώ η τρέχουσα αξία των αποθεμάτων που εισφέρονται σε ανώνυμες εταιρίες και εταιρίες περιορισμένης ευθύνης καθορίζεται από επιτροπή εμπειρογνομόνων, αυτή των αποθεμάτων που εισφέρονται σε προσωπικές εταιρίες καθορίζεται από τους εταίρους.

Μια εταιρία μπορεί επίσης να αποκτήσει αποθέματα όταν απορροφά μια άλλη εταιρία και η τελευταία της μεταβιβάζει τα αποθέματά της και τα υπόλοιπα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού της. Η τρέχουσα αξία τους, η οποία καθορίζεται από εμπειρογνώμονες, μαζί με τα διάφορα ειδικά έξοδα κτήσης των αποθεμάτων συνθέτουν το κόστος κτήσης τους.

Οι βιομηχανικές και βιοτεχνικές επιχειρήσεις παράγουν με δικά τους μέσα έτοιμα και ημικατεργασμένα προϊόντα, υποπροϊόντα κ.λπ. Αυτά τα αγαθά προορίζονται για πώληση ή περαιτέρω επεξεργασία. Το κόστος της παραγωγής τους είναι και το κόστος κτήσης. Αποτελείται δε, από (Παπάς, 2006):

- Το κόστος των αναλωθέντων πρώτων και βοηθητικών υλών,
- Τα άμεσα εργατικά,
- Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα κατά το ποσό που αναλογεί στην παραγωγή τους.

Τα ιδιοπαραγόμενα αποθέματα καταχωρούνται με το κόστος τους στη χρέωση των λογαριασμών:

## **21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή και**

## **22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα.**

Σπάνιες είναι οι περιπτώσεις απόκτησης αποθεμάτων με χαριστική αιτία, χωρίς να δίνεται δηλαδή, κάποιο αντάλλαγμα στον κάτοχο των αποθεμάτων. Το κόστος τους ταυτίζεται με την τρέχουσα αξία τους, όπως αυτή ορίζεται από επιτροπή εμπειρογνομόνων εκτιμητών (Καζαντζής & Σώρρος , 2005).

Η κτήση αποθέματος δωρεάν καταχωρείται με το κόστος του στη χρέωση του λογαριασμού του αποθέματος με πίστωση ενός λογαριασμού καθαρής θέσης π.χ. Κεφάλαιο δωρεές. Αυτά τα αποθέματα δεν πρέπει να συγχέονται με εκείνα που δίνονται στην επιχείρηση υπό την μορφή έκπτωσης σε είδος.

### 1.2.4. Διάθεση αποθεμάτων

Ο προορισμός των αποθεμάτων είναι η επικερδής ρευστοποίησή τους σε σύντομο χρονικό διάστημα. Τα εμπορεύματα, τα έτοιμα προϊόντα και τα υποπροϊόντα ρευστοποιούνται με (Παπάς, 2006):

- Την άμεση πώλησή τους,
- Την εταιρική εισφορά,
- Τη διάθεσή τους δωρεάν.

Οι επιχειρήσεις πωλούν τα αποθέματά τους είτε απευθείας στους πελάτες τους είτε μέσω αντιπροσώπων. Οι τελευταίοι διενεργούν πωλήσεις για λογαριασμό του πωλητή και εισπράττουν ορισμένη προμήθεια. Η διαδικασία της απευθείας πώλησης αποθεμάτων διέρχεται τα στάδια (Καζαντζής & Σώρρος, 2005):

- Κατάρτισης και αποδοχής της σύμβασης της πώλησης από τον αγοραστή και τον πωλητή,
  - Εκτέλεσης των όρων της σύμβασης από τον πωλητή π.χ. παραγωγή προϊόντων ή συσκευασία εμπορευμάτων, χορήγηση πίστωσης,
  - Παράδοσης των αποθεμάτων απευθείας στον αγοραστή ή σε τρίτους π.χ. μεταφορική εταιρία, για λογαριασμό του αγοραστή,
  - Έκδοσης των απαραίτητων δικαιολογητικών ή φορτωτικών εγγράφων π.χ. τιμολόγιο πώλησης, φορτωτική, πιστοποιητικό προέλευσης.

Σύμφωνα με τον (Πομόνης, 1998), βασική προϋπόθεση για την κατάρτιση της σύμβασης της πώλησης είναι η συμφωνία των συμβαλλόμενων μερών ως προς τους όρους της π.χ. τιμή ανά μονάδα, τρόπος πληρωμής, ο χρόνος και ο τόπος παράδοσης των αποθεμάτων κ.λπ. Οι τρόποι πληρωμής είναι κυρίως τοις μετρητοίς ή με πίστωση. Στην τελευταία περίπτωση, η επιχείρηση αξιολογεί τη φερεγγυότητα του πελάτη και μετά αποφασίζει εάν θα αναλάβει ή όχι το σχετικό πιστωτικό κίνδυνο και αν θα προχωρήσει στην πώληση.

Η εκτέλεση της σύμβασης ολοκληρώνεται με την παράδοση των εμπορευμάτων στον πελάτη μαζί με το τιμολόγιο της πώλησης και το δελτίο αποστολής (Καζαντζής & Σώρρος, 2005). Εάν η πώληση γίνει μέσω αντιπροσώπου, τα σχετικά έγγραφα εκδίδονται από τον αντιπρόσωπο αλλά για λογαριασμό του πωλητή.

Στο τιμολόγιο αναγράφονται λεπτομερώς τα στοιχεία του πελάτη καθώς και το είδος, η ποσότητα, η ποιότητα, η τιμή πώλησης για κάθε μονάδα του αποθέματος, η συνολική αξία της πώλησης, ο φόρος προστιθέμενης αξίας, ο τρόπος πληρωμής και εάν εξοφλήθηκε το αντίτιμο (Πομόνης, 1998). Μπορεί να αναγράφονται επίσης η έκπτωση που χορηγεί ο πωλητής, οι τόκοι και διάφορα έξοδα που βαρύνουν τον πελάτη.

Εάν η πώληση είναι με πίστωση, η επιχείρηση αποκτά απαίτηση να εισπράξει από τον πελάτη το αντίτιμο σε προκαθορισμένο χρονικό σημείο. Στην πράξη, η απαίτηση

αυτή ενσωματώνεται σε πιστωτικούς τίτλους π.χ. συναλλαγματικές ή μεταχρονολογημένες επιταγές (Παπάς, 2006). Είναι δυνατόν, ο πελάτης να καλύψει τη συγκεκριμένη απαίτηση μεταβιβάζοντας στην επιχείρηση πιστωτικούς τίτλους που έχουν εκδώσει οι πελάτες του.

Τα συγκεκριμένα έσοδα είναι λειτουργικά, γιατί προέρχονται από την πιο συνήθη δραστηριότητα της επιχείρησης. Το ύψος τους είναι ίσο με την τιμή πώλησης τοις μετρητοίς. Διευκρινίζεται ότι οι πιστωτικοί τόκοι, ο φόρος προστιθέμενης αξίας επί των πωλήσεων και οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές από είσπραξη και εξαργύρωση απαιτήσεων σε ξένο νόμισμα δεν είναι στοιχεία εσόδων από πωλήσεις (Παπάς, 2006). Οι πιστωτικοί τόκοι συνιστούν χρηματοοικονομικό έσοδο, επειδή απορρέουν από την απόφαση της επιχείρησης να χορηγήσει πίστωση στον πελάτη. Ο φόρος προστιθέμενης αξίας αποτελεί υποχρέωση της επιχείρησης να τον αποδώσει στο Δημόσιο, ενώ οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές είναι κέρδη που προκύπτουν από τη διακύμανση της τιμής του ξένου νομίσματος.

Από όσα προαναφέρθηκαν, γίνεται σαφές ότι μόνον η τιμή τοις μετρητοίς που αναγράφεται στο τιμολόγιο αποδίδει τα έσοδα από πωλήσεις. Πρόκειται για μικτά ή ακαθάριστα έσοδα, τα οποία μειώνονται με τα ειδικά ή άμεσα έξοδα πωλήσεων, τις εκπτώσεις και τις επιστροφές πωλήσεων για να αποδώσουν τα καθαρά έσοδα. Η συσχέτιση τους με το κόστος των πωληθέντων επιτρέπει τον προσδιορισμό του μικτού κέρδους (ζημιάς) από την εκμετάλλευση των αποθεμάτων.

Τα θέματα που αφορούν τα έξοδα, τις εκπτώσεις και τις επιστροφές πωλήσεων εξετάζονται στις επόμενες παραγράφους.

Για την προώθηση και την υλοποίηση των πωλήσεων γίνονται διάφορα έξοδα, τα οποία διακρίνονται σε ειδικά ή άμεσα έξοδα πωλήσεων και σε γενικά έξοδα πωλήσεων. Τα πρώτα συσχετίζονται άμεσα με κάθε πώληση ή παραγγελία, ενώ παρόμοια συσχέτιση δεν είναι δυνατή για τα τελευταία (Καζαντζής & Σώρρος, 2005). Τα έξοδα μεταφοράς, τα έξοδα φόρτωσης και εκφόρτωσης, οι προμήθειες των πωλητών και των αντιπροσώπων είναι μερικά παραδείγματα ειδικών εξόδων. Τα έξοδα διαφήμισης, οι μισθοί των στελεχών και των υπαλλήλων του τμήματος των πωλήσεων, τα έξοδα επιστροφής αποθεμάτων από τους πελάτες είναι τα πιο γνωστά από τα γενικά έξοδα πωλήσεων.

Οι επιχειρήσεις χορηγούν εκπτώσεις στους πελάτες τους, εκτός από αυτές που αναγράφονται στο τιμολόγιο της πώλησης, προκειμένου να (Παπάς, 2006):

- Επισπεύσουν την είσπραξη των απαιτήσεων τους (ταμειακές εκπτώσεις),
- Προωθήσουν τις πωλήσεις (εκπτώσεις τζίρου),
- Αποτρέψουν την επιστροφή ελαττωματικών εμπορευμάτων από τους πελάτες,
- Αποφύγουν την ενεργοποίηση ποινικών ρητρών εξαιτίας καθυστερήσεων στην παράδοση των εμπορευμάτων ή της μη τήρησης όρων της σύμβασης πώλησης.

Η επιχείρηση εκδίδει πιστωτικό τιμολόγιο υπέρ του πελάτη της για τη χορηγούμενη έκπτωση. Στο τιμολόγιο αυτό αναγράφονται τα στοιχεία του πελάτη και του τιμολογίου της πώλησης για το οποίο χορηγείται η σχετική έκπτωση, το ποσό της έκπτωσης και το ποσό του Φ.Π.Α. που αναλογεί στην έκπτωση.

Τα εμπορεύματα που επιστρέφουν οι πελάτες στην επιχείρηση επανεισάγονται στην αποθήκη. Το γεγονός αυτό προκαλεί για την επιχείρηση (Γκίνογλου, Ταχυνάκης, & Μωυσή, 2005):

- Αύξηση του κόστους και της ποσότητας του αποθέματος της, η οποία είναι ίση με το κόστος και την ποσότητα των επιστρεφόμενων αποθεμάτων,
- Μείωση των εσόδων από την πώληση, η οποία είναι ίση με την τιμή των μετρητοίς των επιστρεφόμενων αποθεμάτων
- Μείωση του ΦΠΑ και των πιστωτικών τόκων κατά το ποσό που αναλογεί στην αξία των επιστροφών,
- Μείωση της απαίτησής της έναντι του πελάτη που επέστρεψε τα εμπορεύματα, η οποία είναι ίση με την αξία των επιστροφών
- Μείωση του κόστους των πωληθέντων αποθεμάτων, εφόσον αυτό ήταν γνωστό κατά την πώληση ίση με το κόστος των επιστροφών

Βασική προϋπόθεση για τη λογιστική απεικόνιση των πωλήσεων είναι ο ακριβής προσδιορισμός του χρόνου αναγνώρισης της δημιουργίας των εσόδων.

Σύμφωνα με την επικρατέστερη άποψη, ο χρόνος της αναγνώρισης των εσόδων από πωλήσεις είναι αυτός της πραγματοποίησης της συναλλαγής, δηλαδή το χρονικό σημείο κατά το οποίο ολοκληρώνεται η μεταβίβαση της κυριότητας του πράγματος από τον πωλητή στον αγοραστή (Γκίνογλου, Ταχυνάκης, & Μωυσή, 2005). Αυτό συμβαίνει όταν παραδίδεται το πράγμα στον αγοραστή ή όταν αυτό ταξιδεύει για λογαριασμό του ή όταν παραμένει στην αποθήκη της επιχείρησης (πωλητή) επειδή το ζήτησε ο αγοραστής. Διευκρινίζεται ότι για να υπάρξει παράδοση και μεταβίβαση της κυριότητας θα πρέπει ο αγοραστής να παραλάβει το πράγμα και να θέσει την υπογραφή του στο κατάλληλο έγγραφο π.χ. δελτίο αποστολής. Τα επιχειρήματα υπέρ της δεύτερης άποψης είναι ότι κατά την παράδοση του πράγματος στον αγοραστή:

- Το μέγεθος του εσόδου (αξία πώλησης) και ο χρόνος είσπραξής του είναι σε μεγάλο βαθμό γνωστά,
- Το λειτουργικό κύκλωμα έχει ολοκληρωθεί (πώληση τοις μετρητοίς) ή πρόκειται σύντομα να ολοκληρωθεί (πώληση με πίστωση) και το κόστος των πωληθέντων είναι γνωστό,
- Η είσπραξη του αντιτίμου από πώληση με πίστωση είναι σχεδόν βέβαιη λόγω της φερεγγυότητας του πελάτη.

Όταν μια επιχείρηση συμμετέχει στη συγκρότηση ή την αύξηση του κεφαλαίου εταιρίας, μπορεί να καταβάλει την εισφορά της σε είδος (αποθέματα). Η εισφορά αυτή συνεπάγεται ότι και η πώληση αποθεμάτων σε τρίτους με ανταλλαγή μετοχών ή εταιρικών μεριδίων (Γκίνογλου, Ταχυνάκης, & Μωυσή, 2005). Η τιμή πώλησης είναι

ίση με την τρέχουσα αξία των αποθεμάτων, όπως αυτή καθορίζεται από επιτροπή εμπειρογνομόνων εκτιμητών.

Οι επιχειρήσεις διαθέτουν δωρεάν ποσότητες από τα αποθέματά τους για να ενισχύσουν οικονομικά διάφορα φιλανθρωπικά ιδρύματα και να συμβάλουν στην επίτευξη ορισμένων κοινωφελών σκοπών (Παπάς, 2006). Αυτή η πρακτική, αν και προξενεί αύξηση των εξόδων τους, δεν συμβάλλει στη δημιουργία μετρήσιμων εσόδων.

Το κόστος των δωρηθέντων αποθεμάτων αντιπροσωπεύει το ύψος της δωρεάς και το ποσό με το οποίο καταχωρείται στη χρέωση του λογαριασμού εξόδου

#### **64.06 Δωρεές επιχορηγήσεις**

και στην πίστωση του λογαριασμού

#### **78.10 Έσοδα από ιδιόχρηση αποθεμάτων.**

Δεν πιστώνεται όπως θα έπρεπε ο λογαριασμός

#### **20.00.00 Αποθέματα**

γιατί σύμφωνα με το ΓΛΣ, το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού των αποθεμάτων πρέπει να δείχνει πάντοτε το κόστος κτήσης τους. Το πιστωτικό υπόλοιπο του 78.10 δεν δείχνει πραγματικά έσοδα, αλλά τεκμαρτά, υπολογιστικά.

Οι ανωτέρω περιπτώσεις δωρεών δεν πρέπει να συγχέονται με τη δωρεάν διάθεση δειγμάτων από προϊόντα στο ευρύ καταναλωτικό κοινό. Αυτή η πρακτική αποσκοπεί στην προβολή των επιχειρήσεων και την προώθηση των προϊόντων τους στην αγορά.

Τέλος, η διάθεση εμπορευμάτων δωρεάν σε πελάτες που αγοράζουν μεγάλες ποσότητες εμπορευμάτων ισοδύναμοί με χορήγηση έκπτωσης (Παπάς, 2006). Για παράδειγμα, εάν χορηγούνται δωρεάν 10 εκτυπωτές σε κάθε πελάτη που αγοράζει 100 εκτυπωτές, η αξία των 10 εκτυπωτών ισοδύναμοί με έκπτωση. Ο πωλητής εκδίδει κανονικά τιμολόγιο για πώληση 110 εκτυπωτών και στη συνέχεια εκδίδει πιστωτικό τιμολόγιο για την έκπτωση που είναι ίση με την αξία των 10 εκτυπωτών.

Τα ανωτέρω έσοδα δεν επηρεάζουν το αποτέλεσμα από την αγορά και πώληση των αποθεμάτων. Αυτό γίνεται σαφές στην επόμενη ενότητα, όπου παρουσιάζεται η διαδικασία υπολογισμού του μικτού κέρδους (ζημιάς) από εκμετάλλευση εμπορευμάτων.



### 1.2.5. Αποτελέσματα από εκμετάλλευση

Το θετικό (αρνητικό) αποτέλεσμα από την εκμετάλλευση (αγορά και πώληση) των εμπορευμάτων ονομάζεται μικτό κέρδος (ζημιά). Είναι δε μικτό, γιατί δεν έχουν ακόμη συνυπολογισθεί διάφορα έξοδα. Για τον προσδιορισμό του χρειάζεται να αφαιρεθεί από τα καθαρά έσοδα των πωλήσεων το κόστος αγοράς των εμπορευμάτων που πωλήθηκαν, δηλαδή το κόστος των πωληθέντων.

Το κόστος αγοράς των εμπορευμάτων (ΚΑΓ) υπολογίζεται προσθέτοντας τα ειδικά ή άμεσα έξοδα αγοράς στην τιμή τοις μετρητοίς και αφαιρώντας από το άθροισμα τις εκπτώσεις και τις επιστροφές Αγορών (Γκίνογλου, Ταχυνάκης, & Μωυσή, 2005). Εάν στο ΚΑΓ προστεθεί το κόστος του αρχικού αποθέματος (ΚΑΑ), το άθροισμά τους υποδηλώνει το συνολικό κόστος των αποθεμάτων (ΣΚΑ) που μπορούσε να πωλήσει η επιχείρηση.

Το κόστος των πωληθέντων εμπορευμάτων (ΚΠ) προσδιορίζεται αφαιρώντας το κόστος του τελικού αποθέματος (ΚΤΑ) από το συνολικό κόστος (ΣΚΑ). Η σχέση αυτή απεικονίζεται ως εξής (Παπάς, 2006):

$$\text{ΚΠ} = \text{ΣΚΑ} - \text{ΚΤΑ} \text{ ή}$$

$$\text{ΚΠ} = \text{ΚΑΑ} + \text{ΚΑ} - \text{ΚΤΑ}$$

Το κόστος του τελικού αποθέματος προσδιορίζεται με την απογραφή των εμπορευμάτων στο τέλος της χρήσης.

Το ποσό των καθαρών εσόδων από πωλήσεις υπολογίζεται αφαιρώντας από τα ακαθάριστα έσοδα, τα ειδικά έξοδα, τις εκπτώσεις και τις επιστροφές πωλήσεων.

### 1.3. Αποθέματα με βάση τα ΔΛΠ

Βάσει της περιγραφής που δίνεται από το Δ.Λ.Π. 2, τα «Αποθέματα» είναι περιουσιακά στοιχεία τα οποία (Παπαδημητρίου, 2010):

- Βρίσκονται στην παραγωγή για μια τέτοια πώληση (υλικά εν κατεργασία, παραγωγή σε εξέλιξη ή ημικατεργασμένα υλικά).
- Είναι σε μορφή υλικών ή εφοδίων για να αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία ή στην παροχή υπηρεσιών.
- Κατέχονται για πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης (όπως π.χ. τα εμπορεύματα που αγόρασε η επιχείρηση με σκοπό την μεταπώληση, τα οικόπεδα ή άλλα ακίνητα που προορίζονται για μεταπώληση).

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

### 1.3.1. Παρουσίαση

Σκοπός του ΔΛΠ 2 είναι να περιγράψει τη λογιστική αντιμετώπιση για τα αποθέματα, περιλαμβάνοντας τον καθορισμό του κόστους και την αναγνώρισή του ως δαπάνη, συμπεριλαμβανομένης οποιασδήποτε απομείωσης της λογιστικής αξίας μέχρι την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

Σύμφωνα με τον (Σακέλλης, 2013), το ΔΛΠ 2 δεν εφαρμόζεται σε έργα υπό εκτέλεση που προκύπτουν από συμβάσεις κατασκευής (ΔΛΠ 11), σε χρηματοοικονομικά μέσα, σε αποθέματα διαπραγματευτών μεσολαβητών εμπορευμάτων (ΔΛΠ 39), σε βιολογικά περιουσιακά στοιχεία και σε επιμέτρηση αποθεμάτων παραγωγών γεωργικών και δασικών προϊόντων (ΔΛΠ 41).

Αποθέματα είναι περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης ή βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής για τέτοια πώληση ή έχουν τη μορφή υλών ή υλικών που θα αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία ή κατά την παροχή υπηρεσιών (Γκίνογλου, Ταχυνάκης, & Μωυσή, 2005).

Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η εκτιμώμενη τιμή πώλησης κατά τη συνήθη ροή των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, μειωμένη κατά το εκτιμώμενο κόστος ολοκλήρωσης και το εκτιμώμενο κόστος που είναι αναγκαίο για να πραγματοποιηθεί η πώληση.

Τα στοιχεία που συνθέτουν το κόστος αποθεμάτων είναι (Παπάς, 2006):

- το κόστος αγοράς (τιμολογιακή αξία μείον εκπτώσεις, έξοδα εισαγωγής, μη επιστρεπτέοι φόροι, κόστος μεταφοράς, λοιπά άμεσα επιρριπτά έξοδα) και
- το κόστος μετατροπής/μεταποίησης (άμεσα έξοδα, σταθερά και μεταβλητά έξοδα παραγωγής, με συστηματικό επιμερισμό).

Κόστος παν δεν περιλαμβάνεται στο κόστος των αποθεμάτων, αλλά αναγνωρίζεται ως δαπάνη της περιόδου που πραγματοποιείται, είναι:

- υπερβολικά μεγάλη φύρα, σπατάλη εργασίας ή άλλων κόστους,
- κόστος αποθήκευσης, εκτός αν είναι αναγκαίο μεταξύ σταδίων παραγωγής,
- γενικά έξοδα διοίκησης που δεν συμβάλλουν στο να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση και
- δαπάνες πώλησης.

Τα αποθέματα αποτιμώνται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Οι κοστολογικές μέθοδοι είναι η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους, η FIFO και η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους.

Όταν πωλούνται τα αποθέματα, το κόστος τούς πρέπει να αναγνωρίζεται σαν έξοδο στην περίοδο στην οποία αναγνωρίζονται τα σχετικά έσοδα. Ποσά υποτίμησης αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία καταχωρίζονται στα έξοδα της περιόδου παν προέκυψε η υποτίμηση (Γκίνογλου, Ταχυνάκης, & Μωυσή, 2005). Εάν σε επόμενη περίοδο αυτής που έγινε υποτίμηση, συντρέχει περίπτωση ανόδου της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, πρέπει να γίνεται αντιλογισμός της υποτίμησης αποθεμάτων, σε όφελος των αποτελεσμάτων της νεότερης περιόδου στην οποία γίνεται ο αντιλογισμός.

### 1.3.2. Πεδίο εφαρμογής

Το ΔΠΛ εφαρμόζεται στο σύνολο των αποθεμάτων, εξαιρώντας (Παπάς, 2006):

- έργα υπό εκτέλεση που προκύπτουν σύμφωνα με συμβάσεις κατασκευής, συμπεριλαμβάνοντας άμεσα συνδεδεμένες συμβάσεις υπηρεσιών (ΔΛΠ 11),
- χρηματοοικονομικά μέσα και
- βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που συνδέονται με γεωργική δραστηριότητα και γεωργική παραγωγή κατά τη στιγμή της συγκομιδής (ΔΛΠ 41).

Εκτός των άλλων, το συγκεκριμένο Πρότυπο, δεν γνωρίζει εφαρμογή στη διαδικασία της αποτίμησης αποθεμάτων που κατέχονται από:

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

Σε περίπτωση που αποθέματα τέτοιου είδους αποτιμώνται στην εύλογη αξία αφαιρώντας το κόστος πωλήσεων, οι μεταβολές στην εύλογη αξία αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημία κατά την περίοδο της μεταβολής.

Οι διαπραγματευτές - μεσολαβητές είναι όλοι εκείνοι που αγοράζουν ή πωλούν κάποια εμπορεύματα για άλλους. Όταν τα αποθέματα αποτιμώνται στην εύλογη

απομειωμένη κατά τα άμεσα κόστη πώλησης, εξαιρούνται μόνο από τις απαιτήσεις αυτού του Προτύπου που αφορούν στην αποτίμηση.

### 1.3.3. Ορισμοί

Οι ορισμοί που παρατίθενται αμέσως παρακάτω, είναι χρήσιμοι αναφορικά με την κατανόηση του συγκεκριμένου Προτύπου. Αναλυτικά, αποθέματα είναι τα περιουσιακά στοιχεία (Παπάς, 2006):

- που κατέχονται προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης,
- που βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής για τέτοια πώληση ή
- έχουν τη μορφή υλών ή υλικών που θα αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία ή κατά την παροχή υπηρεσιών.

Όσον αφορά στην έννοια της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, αυτή 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.

Ως εύλογη αξία μπορεί να ορισθεί το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα ανταλλασσόταν ή μια υποχρέωση διακανονιζόταν ανάμεσα σε δύο μέρη τα οποία ενεργούν με επίγνωση και με τη θέληση τους σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση.

Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία έχει να κάνει με το καθαρό ποσό που μία οντότητα περιμένει να εισπράξει, και αυτή η απαίτησή της προκύπτει από την πώληση αποθεμάτων κατά τη διαδικασία της συνήθους ροής των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων (Παπάς, 2006). 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 (Τσακλαγκάνος, 2005).

Στην έννοια των αποθεμάτων συμπεριλαμβάνονται και αγαθά τα οποία αγοράστηκαν και κρατούνται προς μεταπώληση, όπως είναι, παραδείγματος χάριν, εμπορεύματα τα οποία αγοράστηκαν από έναν έμπορο λιανικής και κατέχονται αναφορικά με τη διαδικασία της μεταπώλησης (Παπαδημητρίου, 2010). Τα αποθέματα, εντός των άλλων, συμπεριλαμβάνουν έτοιμα αγαθά τα οποία παράχθηκαν από την οντότητα ή παραγωγή καθώς και ύλες και υλικά που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν κατά την παραγωγική διαδικασία. Στην περίπτωση του παρέχοντος υπηρεσίες, τα αποθέματα περιλαμβάνουν τα κόστη των υπηρεσιών, για τα οποία η οντότητα δεν έχει αναγνωρίσει τα σχετικά έσοδα.

### 1.3.4. Γνωστοποιήσεις

Αναφορικά με τα αποθέματα τις επιχείρησης, οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρέχουν πληροφόρηση για (Φίλος & Αποστόλου, 2011):

- τις συνθήκες ή τα γεγονότα τα οποία οδήγησαν στον αντιλογισμό της υποτίμησης των αποθεμάτων,
- τη λογιστική αξία των αποθεμάτων που έχουν ενεχυριαστεί προς εξασφάλιση υποχρεώσεων,
- τη λογιστική αξία των αποθεμάτων που τηρούνται στην εύλογη αξία απομειωμένη κατά τα άμεση κόστη πώλησης,
- τη συνολική λογιστική αξία των αποθεμάτων και τη λογιστική αξία ανά κατηγορία αποθεμάτων, όπως προσιδιάζει στην οντότητα,
- το ποσό αποθεμάτων που αναγνωρίστηκε ως δαπάνη κατά τη διάρκεια της περιόδου,
- τις λογιστικές πολιτικές που υιοθετήθηκαν για την αποτίμηση των αποθεμάτων, συμπεριλαμβανομένου του τύπου προσδιορισμού του κόστους που χρησιμοποιήθηκε,
- το ποσό κάθε αντιλογισμού οποιασδήποτε υποτίμησης αναγνωρίστηκε ως μείωση του ποσού των αποθεμάτων που αναγνωρίστηκε ως δαπάνη περιόδου,
- το ποσό κάθε υποτίμησης αποθεμάτων που αναγνωρίστηκε ως δαπάνη της περιόδου,

Αναφορικά με τη λογιστική αξία των διαφόρων ομαδοποιήσεων των αποθεμάτων και την έκταση των μεταβολών σε αυτά τα περιουσιακά στοιχεία, οι πληροφορίες που παρέχονται 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.

Το ποσό των αποθεμάτων το οποίο μπορεί να αναγνωρισθεί ως μια δαπάνη κατά την εκάστοτε περίοδο που, στις πλείστες των περιπτώσεων, καλείται κόστος πωληθέντων, συμπεριλαμβάνει τα κόστη τα οποία προηγουμένως είχαν περιληφθεί στην διαδικασία της αποτίμησης των αποθεμάτων που έχουν πλέον πωληθεί και μη επιμερισθέντα γενικά έξοδα παραγωγής καθώς και ασυνήθιστα ποσά που αφορούν κόστη παραγωγής αποθεμάτων (Φίλος & Αποστόλου, 2011). Εκτός των άλλων, οι ειδικότερες συνθήκες της οντότητας ενδέχεται να δικαιολογούν τον συνυπολογισμό άλλων ποσών, όπως είναι και το κόστος διάθεσης.

Σύμφωνα με τον (Σακέλλης, 2013), ορισμένες επιχειρήσεις μπορεί να υιοθετήσουν μια συγκεκριμένη μορφή παρουσίασης αναφορικά με το σύνολο των κερδών ή των ζημιών οι οποίες προκύπτουν ως αποτέλεσμα της γνωστοποίησης ποσών εκτός του κόστους αποθεμάτων, τα οποία και αναγνωρίστηκαν ως δαπάνες κατά τη διάρκεια της περιόδου. Με τη συγκεκριμένη μορφή, η επιχείρηση μπορεί να παρουσιάσει μία ανάλυση των δαπανών με βάση μία ταξινόμηση που βασίζεται στη φύση των δαπανών. Στη δεδομένη περίπτωση, η επιχείρηση γνωστοποιεί το κόστος που αναγνωρίστηκε ως

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

#### 1.4. Σύγκριση

Κατά τη διαδικασία της σύγκρισης των ορισμών του Πρότυπου 2, με τις διατάξεις του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου που ισχύουν στη χώρα μας, διαπιστώνονται οι παρακάτω αναφερόμενες διαφορές:

##### ➤ Διαφορές όσον αφορά στην έννοια των αποθεμάτων

Οι κατευθύνσεις που δίνονται από τον ορισμό των αποθεμάτων, όπως προσδιορίζονται από το Πρότυπο 2, συμπίπτουν με αυτήν του ΕΓΛΣ. Το Πρότυπο 2, μπορεί να προσθέτει κάτι παραπάνω, ότι στην περίπτωση της επιχείρησης παροχής υπηρεσιών, τα αποθέματα είναι και τα κόστη των υπηρεσιών για τα οποία η επιχείρηση δεν έχει καταχωρήσει ακόμη τα σχετικά έσοδα.

##### ➤ Διαφορές όσον αφορά στα στοιχεία του κόστους

Όσον αφορά στα στοιχεία του κόστους, εντοπίζονται οι ακόλουθες αποκλίσεις (Παπάς, 2006):

- το κόστος κτήσης των αποθεμάτων είναι δυνατό, κατά το Πρότυπο, να επιβαρυνθεί και με τόκους δανείων, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζει το Δ.Λ.Π. 23 «κόστος δανεισμού», δηλαδή, κυρίως όταν για τη διάθεση ή χρησιμοποίηση των αποθεμάτων απαιτείται χρόνος ωρίμανσης
- το κόστος κτήσης είναι δυνατό, σε πολύ σπάνιες περιπτώσεις και εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζει το Δ.Λ.Π 21 «Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος», να επιβαρύνεται με συναλλαγματικές διαφορές.

Κατά την ερμηνεία του ΕΓΛΣ, οι προαναφερόμενες δαπάνες δεν συνιστούν το κόστος των αποθεμάτων.

- Διαφορές που εντοπίζονται στη διαδικασία της κοστολόγησης και στις μεθόδους προσδιορισμού του κόστους κτήσης των αποθεμάτων

Γενικότερα, οι διατάξεις του Προτύπου περί κοστολόγησης δεν υφίστανται των όσων ορίζει το Ε.ΓΛΣ και, κατά συνέπεια, η νομοθεσία της χώρας μας. Ωστόσο, διαπιστώνεται η ακόλουθη βασική διαφορά:

Κατά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο η τιμή κτήσεως υπολογίζεται με οποιαδήποτε από τις παρακάτω μεθόδους, καθώς και με οποιαδήποτε άλλη παραδεδεγμένη μέθοδο (Παπάς, 2006):

- η μέθοδος πρώτη εισαγωγή πρώτη εξαγωγή (F.I.F.O)
- η μέθοδος τελευταία εισαγωγή πρώτη εξαγωγή (L.I.F.O)
- η μέθοδος του βασικού αποθέματος
- η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους
- η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων
- η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους
- η μέθοδος του Πρότυπου κόστους

Σύμφωνα με τον νόμο 2190/1920, η μέθοδος του υπολογισμού της τιμής κτήσεως ή του κόστους παραγωγής των αποθεμάτων, καθώς και της τιμής κτήσεως των κινητών αξιών, επιλέγεται από την εταιρία, από τις μεθόδους της περ.7 της παρ.2.2.205 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980 (Ε. ΓΛΣ) και εφαρμόζεται πάγια από χρήση σε χρήση» (άρθρο 43 παρ. 7β).

Το Πρότυπο αναφορικά με το κόστος των αποθεμάτων τα οποία αντικαθίστανται με κανονική ροή, επιβάλλει ως κυριότερη μέθοδο τη μέθοδο FIFO ή τη μέθοδο του μέσου σταθμικού κόστους και εναλλακτικά τη μέθοδο LIFO (Τσακλαγκάκος, 2005). Ωστόσο, σε περίπτωση που εφαρμόζεται η τελευταία αυτή μέθοδος, το Πρότυπο απαιτεί πρόσθετα γνωστοποιούμενα στοιχεία.

Κατά συνέπεια, σύμφωνα με το Πρότυπο, αποκλείονται οι άλλες προαναφερόμενες μέθοδοι τις οποίες προβλέπει το Ε.ΓΛΣ.

Αναλυτικότερα, το Πρότυπο καθιερώνει τη διαδικασία της αποτίμησης στις τιμές λιανικής πώλησης των αποθεμάτων μεγάλου αριθμού και μεγάλης ταχύτητας κυκλοφορίας. Τα Ελληνικά Πρότυπα δεν αποδέχονται αυτή τη μέθοδο.

Σύμφωνα με τις επιταγές των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, δεν επιτρέπεται η μεταβολή της τεχνικής προσδιορισμού της τιμής κτήσεως και του ιστορικού κόστους παραγωγής. Αποκλειστικά και μόνο μετά την έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων και μόνο σε περίπτωση που η μεταβολή έχει ως σκοπό της «τη βελτίωση της λειτουργικότητας της επιχείρησης ή για άλλους σπουδαίους λόγους» (Παπάς, 2006). Το Πρότυπο μπορεί να επιτρέψει την μεταβολή της μεθόδου, εφόσον η αλλαγή θα καταβληθεί σε μια ορθότερη παρουσίαση των γεγονότων ή των συναλλαγών.

- **Διαφορές όσον αφορά στην αποτίμηση των αποθεμάτων.**

Κατά τη διαδικασία της σύγκρισης των δύο προτύπων και σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη χώρα μας αναφορικά με την αποτίμηση των αποθεμάτων με όσα ορίζει το Πρότυπο 2, εντοπίζονται οι εξής διαφορές (Τσακλαγκάνος, 2005):

- Η διαδικασία της αποτίμησης των αποθεμάτων, σύμφωνα με τα ελληνικά πρότυπα γίνεται βασικά στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσης και τρέχουσας και μόνο αν η τρέχουσα είναι μεγαλύτερη από την καθαρή αξία ρευστοποίησης, η αποτίμηση γίνεται στη χαμηλότερη αυτή αξία .

- Σύμφωνα με τα ελληνικά πρότυπα, η διαφορά υποτίμησης των αποθεμάτων, κατά την αποτίμηση τους, φέρεται απευθείας σε μείωση της αξίας των αποθεμάτων και, σύμφωνα με την υπαγορευμένη από το Ε.Γ.Λ.Σ λογιστική διαδικασία, η διαφορά αυτή προσαυξάνει το κόστος των πωλήσεων (Παπάς, 2006). Η τιμή αποτίμησης (χαμηλότερη του κόστους κτήσης), συνιστά εφεξής το κόστος κτήσης. Κατά το Πρότυπο όμως, το αρχικό κόστος κτήσης πρέπει να παραμένει αμείωτο και η ζημιά αποτίμησης πρέπει να καταχωρείται σε αντίθετο λογαριασμό «προβλέψεως» για το υποτιμώμενο είδος, γιατί σε ενδεχόμενη μεταγενέστερη αύξηση της αξίας ρευστοποίησης του η πρόβλεψη πρέπει να αντिलογιστεί.

- Σύμφωνα με το Πρότυπο, τα άμεσα υλικά τα οποία ενσωματώνονται στο παραγόμενο προϊόν δεν αποτιμώνται κάτω του κόστους, αν τα έτοιμα προϊόντα στα οποία θα ενσωματωθούν αναμένεται να πωληθούν στο κόστος ή πάνω από αυτό. Η αντιμετώπιση αυτή δεν γίνεται δεκτή από τις ισχύουσες διατάξεις στη χώρα μας.

- Η διαδικασία της αποτίμησης ομαδοποιημένων αποθεμάτων δεν γίνεται δεκτή από τη κείμενη νομοθεσία της χώρας μας.

- Το Πρότυπο, στη βάση σύγκρισης των κατ' είδος τιμών, δεν θέτει τις τρέχουσες τιμές, αλλά συγκρίνει μόνο την τιμή κτήσης με την καθαρή αξία ρευστοποίησης (Παπάς, 2006). Έτσι, στις περιπτώσεις που η τρέχουσα τιμή είναι χαμηλότερη της τιμής κτήσης, ενώ η αξία ρευστοποίησης υπερκαλύπτει την τιμή κτήσης, κατά τις ισχύουσες στη χώρα μας διατάξεις, η αποτίμηση πρέπει να γίνεται στην τρέχουσα τιμή.

- Το Πρότυπο ενσωματώνει την κατ' είδος αποτίμηση. Ωστόσο, δέχεται ότι σε μερικές περιπτώσεις μπορεί να αρμόζει να ομαδοποιούνται όμοια ή συγγενή είδη (Τσακλαγκάνος, 2005). Αυτό μπορεί να συμβεί με είδη αποθεμάτων που αφορούν την ίδια παραγωγή γραμμή, έχουν όμοιους σκοπούς ή τελικές χρήσεις, παράγονται και διατίθενται στην αγορά της ίδιας γεωργικής περιοχής και δεν μπορεί πρακτικά να αποτιμηθούν ξεχωριστά από άλλα είδη αυτής της παραγωγικής γραμμής.

Η επιχείρηση η οποία είναι υποχρεωμένη να εφαρμόσει τα Δ.Λ.Π., έχει ως βασική υποχρέωση της την επιλογή του τρόπου βάσει του οποίου θα τηρεί τα λογιστικά της βιβλία κατά τη διάρκεια της χρήσης (Τσακλαγκάνος, 2005). Αναλυτικότερα, μπορεί η επιχείρηση να τηρεί τα λογιστικά της βιβλία με βάση τις αρχές και τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας που ισχύουν κάθε φορά ή με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π. Ωστόσο, δε μεταβάλλεται ο τρόπος, ο χρόνος κτλ των λογιστικών βιβλίων, ανεξαρτήτως αν αυτά τα βιβλία τηρούνται στο εξής βάσει της φορολογικής νομοθεσίας ή των Δ.Λ.Π.



## Κεφάλαιο 2<sup>ο</sup>

### Συστήματα λογιστικής αποθεμάτων

#### 2.1. Εισαγωγή

Τα θεωρητικώς αποδεκτά συστήματα λογιστικής παρακολούθησης της θέσης και της κίνησης των αποθεμάτων είναι αυτά της διαρκούς και της περιοδικής απογραφής.

#### 2.2. Το σύστημα διαρκούς απογραφής

Το σύστημα της διαρκούς απογραφής καθιστά δυνατή τη συνεχή παρακολούθηση της θέσης των αποθεμάτων και των μεταβολών της. Αυτό επιτυγχάνεται με τα παρακάτω (Σακέλλης, 2013):

- Η άμεση παροχή τέτοιας έκτασης πληροφοριών συνιστά το κύριο πλεονέκτημα της διαρκούς απογραφής, καθώς υποβοηθά τη λήψη
  - Τη διενέργεια απογραφής των αποθεμάτων σε τακτά χρονικά διαστήματα στη διάρκεια της χρήσης.
  - Την ενημέρωση των αναλυτικών λογαριασμών με τα στοιχεία (μονάδες, κόστος ανά μονάδα και συνολικό κόστος) κάθε είδους αποθέματος που εισάγεται ή εξάγεται από την αποθήκη,
  - Την τήρηση αναλυτικών λογαριασμών (μερίδων αποθήκης) κατά ποσότητα, κόστος ανά μονάδα και συνολικό κόστος για κάθε είδος αποθέματος, ορθολογικών αποφάσεων.

Για παράδειγμα, όταν τα στελέχη επιχείρησης εμπορίας αυτοκινήτων, γνωρίζουν για κάθε είδος αυτοκινήτου, το κόστος κάθε μονάδας και τις μονάδες που υπάρχουν στην κυριότητά της, είναι σε θέση να (Σακέλλης, 2013):

- καθορίζουν την τιμή πώλησής του, το ποσό της έκπτωσης που μπορούν να προσφέρουν στους αγοραστές, το μικτό κέρδος από την πώληση,
- ασκούν έλεγχο στη διαχείριση των αυτοκινήτων και
- καθορίζουν το χρόνο της νέας παραγγελίας.

Το δεύτερο χαρακτηριστικό γνώρισμα του συστήματος της διαρκούς απογραφής είναι το υψηλό κόστος της εφαρμογής του. Η τήρηση πληθώρας αναλυτικών λογαριασμών (ένας για κάθε είδος αποθέματος) και η ανελλιπής καταγραφή της ποσότητας και του κόστους των αποθεμάτων απαιτούν πολλές ώρες απασχόλησης ανθρώπων και μηχανών (Τσακλαγκάκος, 2005). Για το λόγο αυτό, η εφαρμογή της ενδείκνυται για την παρακολούθηση αποθεμάτων με μεγάλο κόστος ανά μονάδα π.χ. αυτοκίνητα, ηλεκτρικές και ηλεκτρονικές συσκευές, υπολογιστές, κοσμήματα, μηχανήματα. Το όφελος της

άμεσης πληροφόρησης, του περιορισμού του κινδύνου κλοπής ή απώλειας αποθεμάτων μεγάλης αξίας και της ελαχιστοποίησης του κινδύνου να παραμείνει η επιχείρηση χωρίς αποθέματα υπερκαλύπτει το υψηλό κόστος εφαρμογής του συστήματος.

Σύμφωνα με τον (Σακέλλης, 2013), η εξέλιξη της τεχνολογίας καθιστά εφικτή την υιοθέτηση της διαρκούς απογραφής και για τη λογιστική παρακολούθηση αποθεμάτων μικρής αξίας ανά μονάδα. Η κωδικοποίηση των αποθεμάτων, η ανάγνωση του κωδικού αριθμού και του είδους τους με τη βοήθεια ηλεκτρονικών μέσων, καθιστούν εφικτή την άμεση εξασφάλιση και παροχή πληροφοριών για την ποσότητα και το κόστος κάθε είδους αποθέματος.

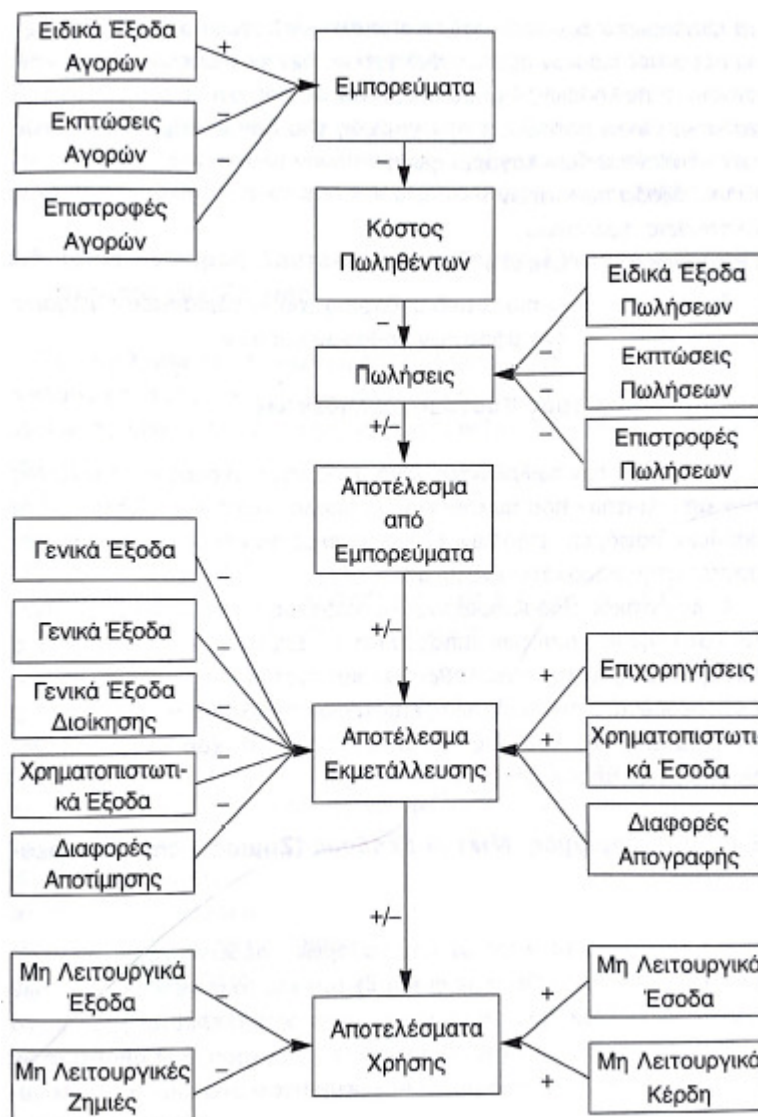
### **2.2.1. Κανόνες συνδεσμολογίας των λογαριασμών**

Ο πρωταρχικός σκοπός της τήρησης των πιο πάνω λογαριασμών είναι η συγκέντρωση και η παροχή πληροφοριών που είναι απαραίτητες για τον λογιστικό προσδιορισμό (Σακέλλης, 2013):

- Του κόστους του αρχικού αποθέματος και των αγορών της χρήσης,
- Του κόστους των πωληθέντων αποθεμάτων,
- Του κόστους του τελικού αποθέματος της χρήσης,
- Του ύψους των καθαρών εσόδων από πωλήσεις αποθεμάτων,
- Του μικτού κέρδους ή της ζημιάς από την αγορά και την πώληση αποθεμάτων.

Για την εξασφάλιση των συγκεκριμένων πληροφοριών χρειάζεται να συσχετισθούν οι λογαριασμοί των στοιχείων που συνθέτουν (προσδιορίζουν) το κόστος αγορών, τα καθαρά έσοδα από πωλήσεις και το μικτό κέρδος (ζημιά) από την εκμετάλλευση των αποθεμάτων. Στο Διάγραμμα 2.1. παρακάτω απεικονίζεται η ζητούμενη συνδεσμολογία.

**Διάγραμμα 2.1.: Συνδεσμολογία Λογαριασμών Αποθεμάτων Εμπορικής Επιχείρησης**



Πηγή: Παπάς, (2006)

### 2.2.2. Μέθοδοι υπολογισμού του κόστους πωληθέντων

Αναφορικά με τη Μέθοδο του Κινητού Σταθμικού Μέσου Όρου, η οποία διέπεται από την υπόθεση ότι στη διαμόρφωση του κόστους των πωληθέντων συμβάλλουν αναλογικά τόσο το κόστος του αρχικού αποθέματος όσο και το κόστος των αγορών (Τσακλαγκάνος, 2005). Έτσι, η ζητούμενη τιμή είναι η σταθμική μέση τιμή του αποθέματος που βρίσκεται στην κυριότητα της επιχείρησης πριν από κάθε πώληση.

Κάθε φορά που αγοράζεται ένα απόθεμα σε τιμή που είναι διαφορετική από τη μέση τιμή, μια νέα μέση τιμή διαμορφώνεται με βάση τη σχέση:

**Υπόλοιπο λογαριασμού αποθέματος πριν την αγορά + Κόστος αγοράς / Ποσότητα αποθέματος πριν την αγορά + Ποσότητα αγοράς**

Εν συνεχεία, αναφορικά με τη Μέθοδο Πρώτης Εισαγωγής - Πρώτης Εξαγωγής (F.I.F.O.), το κόστος της πρώτης πώλησης υπολογίζεται με βάση το κόστος του αρχικού αποθέματος.

Εάν η ποσότητα της πρώτης πώλησης είναι μεγαλύτερη από αυτή του αρχικού αποθέματος, το κόστος των επιπλέον μονάδων υπολογίζεται με βάση το κόστος της πρώτης αγοράς (Τσακλαγκάνος, 2005). Εάν και η ποσότητα της πρώτης αγοράς δεν επαρκεί να καλύψει την ποσότητα που πωλείται, το κόστος των υπολοίπων μονάδων υπολογίζεται με βάση την τιμή της μεταγενέστερης αγοράς κ.ο.κ. Το κόστος της τελευταίας αγοράς χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό του κόστους των μενόντων ή του τελικού αποθέματος.

Η υπόθεση της μεθόδου F.I.F.O. δεν αφορά τη φυσική ροή (εισαγωγή και εξαγωγή από την αποθήκη) των αποθεμάτων, αλλά αναφέρεται στη ροή του κόστους των αποθεμάτων. Όταν εφαρμόζεται η μέθοδος αυτή, είναι δυνατόν να συμπέσει η ροή του κόστους των αποθεμάτων με τη ροή των αποθεμάτων αυτών καθ' εαυτών, χωρίς αυτό να σημαίνει ότι η πρώτη προσδιορίζει τη δεύτερη. Η επιχείρηση πωλεί τα αποθέματά της με όποια σειρά επιθυμεί, χωρίς να δεσμεύεται από τη μέθοδο προσδιορισμού του κόστους των πωληθέντων που εφαρμόζει το λογιστήριο.

Σύμφωνα με τη μέθοδο της Τελευταίας Εισαγωγής - Πρώτης Εξαγωγής (L.I.F.O.), το κόστος της τελευταίας αγοράς πριν από την πώληση των αποθεμάτων χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό του κόστους της συγκεκριμένης πώλησης. Εάν η ποσότητα που πωλείται είναι μεγαλύτερη από αυτή της πιο πρόσφατης αγοράς, το κόστος των επιπλέον μονάδων υπολογίζεται με βάση το κόστος της προτελευταίας αγοράς. Εάν και η ποσότητα της προτελευταίας αγοράς δεν επαρκεί, το κόστος των υπολοίπων μονάδων υπολογίζεται με βάση το κόστος της προγενέστερης αγοράς κ.ο.κ. Το κόστος του αρχικού αποθέματος ή αυτό των πρώτων αγορών χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό του κόστους των μενόντων ή του τελικού αποθέματος.

Από την άλλη, η Μέθοδος του Εξατομικευμένου Κόστους, δεν διέπεται από κάποια υπόθεση σχετικά με τη ροή του κόστους των αποθεμάτων. Για κάθε μονάδα εμπορεύματος υπάρχει ένα πλήρως εξατομικευμένο κόστος αγοράς, η διαμόρφωση του οποίου δεν επηρεάζεται από την τιμή του αρχικού αποθέματος ή κάποιας μεταγενέστερης αγοράς (Τσακλαγκάνος, 2005). Συνεπώς, η φυσική ροή των αποθεμάτων ταυτίζεται με την ροή του κόστους τους.

Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους επιτρέπει την πλήρη χρονική συσχέτιση των εξόδων (κόστους των πωληθέντων) και των εσόδων (πωλήσεις) από την εκμετάλλευση των αποθεμάτων. Βασικό μειονέκτημά της είναι ότι η διοίκηση της επιχείρησης μπορεί να επηρεάσει τη διαμόρφωση του αποτελέσματος από την πώληση των αποθεμάτων, επιλέγοντας τα αποθέματα που πρόκειται να πωληθούν.

Η συγκεκριμένη μέθοδος είναι δαπανηρή και χρονοβόρα ως προς τη διαδικασία της εξατομίκευσης και της λογιστικής παρακολούθησης των αποθεμάτων. Η εφαρμογή της ενδείκνυται μόνον για την παρακολούθηση αποθεμάτων μεγάλης αξίας ανά μονάδα και περιορισμένου αριθμού.

Παρακάτω, με βάση τη Μέθοδο του Πρότυπου Κόστους, οι βιομηχανικές επιχειρήσεις προκειμένου να επιτύχουν την αποτελεσματική διαχείριση των αποθεμάτων τους και τον αυστηρό έλεγχο της παραγωγικής διαδικασίας τους εφαρμόζουν το πρότυπο κόστος για τον προσδιορισμό του κόστους των παραχθέντων αποθεμάτων. Εξασφαλίζουν έτσι, ιδιαίτερα χρήσιμες πληροφορίες για τη διαχείρισή τους.

Το πρότυπο κόστος είναι ένα προϋπολογιστικό, προκαθορισμένο κόστος για κάθε συντελεστή και ενέργεια της παραγωγής. Προσδιορίζεται με βάση το τι πρέπει να είναι τα στοιχεία που διαμορφώνουν το κόστος ανά μονάδα αποθέματος και όχι με βάση το τι είναι πραγματικά.

Κατά τη διάρκεια της χρήσης τα αποθέματα παρουσιάζονται στο πρότυπο κόστος μόνο. Οι διαφορές του από το πραγματικό κόστος επιμερίζονται στο τέλος της χρήσης ανάμεσα στο τελικό απόθεμα και τα πωληθέντα αποθέματα.

Σύμφωνα με τον (Τσακλαγκάνος, 2005), η Μέθοδος του Μεταβλητού Κόστους, όπως και η προηγούμενη χρησιμοποιείται μόνο για την κάλυψη των πληροφοριακών αναγκών της διοίκησης της επιχείρησης. Δεν χρησιμοποιείται για την κατάρτιση των λογιστικών καταστάσεων.

Τα έξοδα παραγωγής αγαθών διακρίνονται σε σταθερά και μεταβλητά. Τα πρώτα δεν μεταβάλλονται σε σχέση με την παραγωγική δραστηριότητα της επιχείρησης, ενώ τα τελευταία μεταβάλλονται. Τα ενοίκια και οι αποσβέσεις είναι τα πιο γνωστά από τα σταθερά έξοδα, ενώ οι αναλωθείσες πρώτες ύλες, οι αναλωθείσες βοηθητικές ύλες και τα ημερομίσθια είναι παραδείγματα μεταβλητών εξόδων.

Σύμφωνα με την παρούσα μέθοδο, τα σταθερά έξοδα δεν αποτελούν στοιχείο του κόστους της παραγωγής αλλά έξοδα της χρήσης.

Τα στοιχεία του κόστους των παραχθέντων είναι μόνο τα μεταβλητά έξοδα και συγκεκριμένα, οι πρώτες ύλες, τα άμεσα εργατικά και τα μεταβλητά γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Η αποτίμηση στο μεταβλητό κόστος παρέχει την ευχέρεια στη διοίκηση της επιχείρησης να καθορίζει εκ των προτέρων τις επιδράσεις των αυξομειώσεων της παραγωγικής δραστηριότητας, της ζήτησης του προϊόντος κ.λπ. στο κόστος παραγωγής πρόσθετων μονάδων προϊόντος.

### 2.3. Το σύστημα περιοδικής απογραφής

Η περιοδική απογραφή είναι το δεύτερο σύστημα λογιστικής παρακολούθησης των αποθεμάτων. Σε σύγκριση με το σύστημα της διαρκούς απογραφής, το κόστος της εφαρμογής του είναι χαμηλό και η πληροφοριοδοτική του ικανότητα περιορισμένη.

Το συγκριτικά χαμηλό κόστος του οφείλεται στο ότι (Τσακλαγκάνος, 2005):

- Τηρούνται λιγότεροι λογαριασμοί,
- Ενημερώνονται οι λογαριασμοί περιοδικώς και με ορισμένα μόνο στοιχεία,
- Τηρούνται όλοι οι λογαριασμοί (περιληπτικοί και αναλυτικοί) κατά κόστος μόνον για κάθε είδος αποθέματος,
- Διενεργείται απογραφή των αποθεμάτων σε πολύ αραιά διαστήματα και στο τέλος της χρήσης.

Η λιτότητα που χαρακτηρίζει το σχέδιο λογαριασμών της περιοδικής απογραφής αντανακλάται στην περιορισμένη κλίμακα των παρεχόμενων πληροφοριών. Έτσι, δεν είναι δυνατή η άμεση παροχή πληροφοριών σχετικά με την ποσότητα (μονάδες) και το κόστος των αποθεμάτων που έχουν πωληθεί ή βρίσκονται στην κυριότητα της επιχείρησης σε δεδομένη χρονική στιγμή (Γκίνογλου, Ταχυνάκης, & Μωυσή, 2005). Η εξασφάλιση αυτών των πληροφοριών επιτυγχάνεται με την απογραφή των αποθεμάτων.

Οι ιδιότητες αυτές καθιστούν το σύστημα της περιοδικής απογραφής κατάλληλο για την παρακολούθηση αποθεμάτων μικρής αξίας (κόστους) ανά μονάδα. Για παράδειγμα, μια επιχείρηση που αγοράζει και πωλεί μικρής αξίας ανταλλακτικά ραδιοφώνων και άλλων ηλεκτρικών συσκευών, δεν θα εφαρμόσει το σύστημα της διαρκούς απογραφής, γιατί το κόστος εφαρμογής του θα ήταν απαγορευτικά υψηλό σε σχέση με το όφελος που θα προσέφεραν οι πρόσθετες πληροφορίες ή η άσκηση αποτελεσματικότερου ελέγχου στα αποθέματα των εκατοντάδων ή και χιλιάδων ειδών από αντιστάσεις, διακόπτες, κυκλώματα.

Στα πλαίσια της περιοδικής απογραφής, η επιχείρηση μπορεί να τηρήσει ένα ανεπτυγμένο σχέδιο λογαριασμών ή ένα συγκεντρωτικό. Στην πρώτη περίπτωση, ο περιληπτικός λογαριασμός των αποθεμάτων και οι αναλυτικοί του λογαριασμοί

τηρούνται ως αμιγείς λογαριασμοί ενεργητικού, ενώ στη δεύτερη, τηρούνται ως μικτοί λογαριασμοί ενεργητικού και αποτελέσματος.

### 2.3.1. Προσδιορισμός κόστους τελικού αποθέματος

Ανεξάρτητα από το εάν εφαρμόζεται το ανεπτυγμένο ή το συγκεντρωτικό σχέδιο λογαριασμών, απαραίτητη είναι η διενέργεια απογραφής στο τέλος της χρήσης, ώστε να προσδιοριστεί το τελικό απόθεμα και κατ' επέκταση το κόστος των πωληθέντων και το μικτό κέρδος (ζημιά). Όπως και στο σύστημα της διαρκούς απογραφής, τα αποθέματα αποτιμούνται και εδώ στη χαμηλότερη κατ' είδος τιμή ανάμεσα στην αρχική και την τρέχουσα.

Η διαμόρφωση της αρχικής τιμής επηρεάζεται από τη μέθοδο που εφαρμόζει η επιχείρηση για τον προσδιορισμό του κόστους των πωληθέντων αποθεμάτων της. Οι πιο γνωστές από τις μεθόδους αυτές είναι (Σακέλλης, 2013):

- Η μέθοδος του Σταθμικού Μέσου Όρου (Κόστους),
- Η μέθοδος F.I.F.O.,
- Η μέθοδος L.I.F.O.

Οι υποθέσεις που διέπουν τις δύο τελευταίες μεθόδους δεν διαφέρουν από τις αντίστοιχες της διαρκούς απογραφής. Η πρώτη μέθοδος παρουσιάζει ορισμένες διαφορές σε σχέση με αυτή του Κινητού Σταθμικού Μέσου Όρου.

Τα κύρια χαρακτηριστικά και οι βασικές διαδικασίες εφαρμογής κάθε μεθόδου παρουσιάζονται στις παραγράφους που ακολουθούν.

Σύμφωνα με τον (Γκίνογλου, Ταχυνάκης, & Μωυσή, 2005), η μέθοδος του Σταθμικού Μέσου Όρου, βασίζεται στην υπόθεση ότι στη διαμόρφωση του κόστους των πωληθέντων συμβάλλουν αναλογικά (σταθμικά) τόσο το κόστος του αρχικού αποθέματος όσο και το κόστος του συνόλου των αγορών της χρήσης. Πρόκειται για σταθμική μέση τιμή, η οποία υπολογίζεται ως εξής:

#### Κόστος συνόλου αποθεμάτων / Συνολική ποσότητα αποθεμάτων

Με βάση τη σταθμική μέση τιμή προσδιορίζεται πρώτα το κόστος του τελικού αποθέματος (ΚΤΑ) και κατόπιν το κόστος των πωληθέντων (ΚΠ). Το τελευταίο υπολογίζεται αφαιρώντας το κόστος του τελικού αποθέματος από το άθροισμα του κόστους του αρχικού αποθέματος (ΚΑΑ) και του κόστους των αγορών της χρήσης (ΚΑΓ):

$$\text{ΚΠ} = \text{ΚΑΑ} + \text{ΚΑΓ} - \text{ΚΤΑ}$$

Συνεχίζοντας με τη Μέθοδο Πρώτης Εισαγωγής - Πρώτης Εξαγωγής (F.I.F.O.), επειδή στη F.I.F.O., το κόστος του αρχικού αποθέματος ή των πρώτων αγορών χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό του κόστους των πωληθέντων, για τον υπολογισμό του κόστους του τελικού αποθέματος χρησιμοποιείται το κόστος της τελευταίας αγοράς. Εάν η ποσότητα της τελευταίας αγοράς δεν καλύπτει την ποσότητα του τελικού αποθέματος, το κόστος των επιπλέον μονάδων υπολογίζεται με βάση το κόστος της προτελευταίας αγοράς κ.ο.κ.

Σύμφωνα με τον (Γκίνογλου, Ταχυνάκης, & Μουσή, 2005), αναφορικά με τη Μέθοδο της Τελευταίας Εισαγωγής - Πρώτης Εξαγωγής (L.I.F.O.), το κόστος του τελικού αποθέματος υπολογίζεται πρώτα με βάση το κόστος του αρχικού αποθέματος και στην περίπτωση που η ποσότητά του είναι μεγαλύτερη από αυτή του αρχικού αποθέματος, το κόστος των επί πλέον μονάδων υπολογίζεται με βάση το κόστος της πρώτης αγοράς κ.ο.κ. Αυτό συμβαίνει, γιατί χρησιμοποιείται το κόστος των τελευταίων αγορών για τον προσδιορισμό του κόστους των πωληθέντων αποθεμάτων.

### 2.3.2. Αξιολόγηση μεθόδων προσδιορισμού του κόστους πωληθέντων

Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ, οι επιχειρήσεις έχουν την ευχέρεια να χρησιμοποιούν οποιαδήποτε μέθοδο για τον προσδιορισμό του κόστους των πωληθέντων αποθεμάτων τους και του κόστους του τελικού αποθέματος. Επίσης, μπορούν να χρησιμοποιούν διαφορετικές μεθόδους για υπολογισμό του κόστους μεγάλων κατηγοριών αποθεμάτων.

Ποια όμως από τις μεθόδους αυτές είναι η πιο κατάλληλη για τον προσδιορισμό του κόστους των πωληθέντων αποθεμάτων; Κατάλληλη είναι η μέθοδος που επιτρέπει (Σακέλλης, 2013):

- Την πλήρη χρονική συσχέτιση των εσόδων και των εξόδων που αφορούν την εκμετάλλευση αποθεμάτων,
- Την παρουσίαση στις λογιστικές καταστάσεις του τελικού αποθέματος σε τιμές που προσεγγίζουν αυτές που επικρατούν στην αγορά κατά το χρόνο της κατάρτισής τους.

Στην πράξη προτιμάται η μέθοδος που επιτρέπει στη διοίκηση της επιχείρησης να παρουσιάζει το επιθυμητό ύψος των κερδών και όχι αυτό που πράγματι έχει επιτευχθεί. Σύμφωνα με τον (Γκίνογλου, Ταχυνάκης, & Μουσή, 2005), οι επιχειρήσεις επιδιώκουν να παρουσιάζουν κέρδη που είναι χαμηλότερα ή υψηλότερα από τα πραγματοποιημένα για διάφορους λόγους. Στην πρώτη περίπτωση επιθυμούν να μην καταβάλουν το σωστό ποσό του φόρου εισοδήματος στο Κράτος και να αποφύγουν τη διανομή μερίσματος στους μετόχους ή να δημιουργήσουν αφανή αποθεματικά.



Στη δεύτερη περίπτωση, αποσκοπούν να βελτιώσουν την εικόνα της πιστοληπτικής τους ικανότητας και να μειώσουν τον επενδυτικό κίνδυνο.

Σύμφωνα με τον (Σακέλλης, 2013), όταν επικρατεί ανοδική τάση τιμών, το κόστος των πωληθέντων υπολογίζεται με βάση τις χαμηλές τιμές του αρχικού αποθέματος και των πρώτων αγορών. Η συσχέτιση υποτιμημένου κόστους με τα υψηλά, λόγω πληθωρισμού, έσοδα από τις πωλήσεις οδηγεί στην εμφάνιση κερδών που είναι μεγαλύτερα από τα πραγματοποιημένα. Η διαφορά τους αντιπροσωπεύει πλασματικά κέρδη, τα οποία αυξάνουν το φορολογητέο εισόδημα και τα κέρδη που προορίζονται για διανομή στους μετόχους.

Το βασικό πλεονέκτημα της μεθόδου F.I.F.O. είναι ότι το κόστος του τελικού αποθέματος προσεγγίζει το τρέχον κόστος του, δηλαδή την τιμή της αντικατάστασης ή της ρευστοποίησης του στο τέλος της χρήσης. Η προσέγγιση αυξάνει στην περίπτωση αποτίμησης αποθεμάτων μεγάλης κυκλοφοριακής ταχύτητας (πωλούνται και αγοράζονται πολλές φορές μέσα στη χρήση). Τότε το υπόλοιπο των λογαριασμών δεν διαφέρει σημαντικά από το τρέχον κόστος των αποθεμάτων.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι όταν εφαρμόζεται η μέθοδος F.I.F.O. σε περιόδους πληθωρισμού, το υπόλοιπο του λογαριασμού αποδίδει κατά προσέγγιση το τρέχον κόστος του τελικού αποθέματος, ενώ ο λογαριασμός του αποτελέσματος εμφανίζει μεγαλύτερο αποτέλεσμα από το πραγματοποιημένο. Το αντίθετο παρατηρείται σε περιόδους συνεχούς πτώσης του γενικού επιπέδου των τιμών.

Σύμφωνα με τον (Σακέλλης, 2013), επισημαίνεται ότι η μέθοδος F.I.F.O. δεν εξασφαλίζει τη σωστή χρονική συσχέτιση των εσόδων από την πώληση των αποθεμάτων με το κόστος των πωληθέντων. Τα έσοδα προέρχονται από πωλήσεις μόνο της παρούσας χρήσης, ενώ το κόστος των πωληθέντων υπολογίζεται με βάση τιμές της παρούσας αλλά και της προηγούμενης χρήσης (αρχικό απόθεμα).

Σύμφωνα με τον (Γκίνογλου, Ταχυνάκης, & Μωυσή, 2005), το μέγεθος του κόστους των πωληθέντων που υπολογίζεται με τη μέθοδο F.I.F.O. είναι το ίδιο τόσο στη διαρκή απογραφή όσο και στην περιοδική, εφόσον δεν υπάρχουν διαφορές απογραφής. Το ίδιο συμβαίνει και με το κόστος του τελικού αποθέματος. Αυτό οφείλεται στο ότι πάντοτε χρησιμοποιείται πρώτα το κόστος του αρχικού αποθέματος και μετά αυτό των αγορών.

Σε περιόδους πληθωρισμού, το κόστος των πωληθέντων προσδιορίζεται με βάση τις υψηλές τιμές των τελευταίων αγορών της χρήσης. Από τη συσχέτιση του κόστους με τα έσοδα από τις πωλήσεις της χρήσης προκύπτει ένα αποτέλεσμα που είναι απαλλαγμένο από πλασματικά κέρδη (Πομόνης, 1998). Τα ονομαστικά κέρδη συμπίπτουν με τα πραγματοποιημένα.

Το βασικό μειονέκτημα της L.I.F.O. είναι ότι, σε περιόδους ανοδικής τάσης των τιμών, το τελικό απόθεμα αποτιμάται στις χαμηλές τιμές του αρχικού αποθέματος, με αποτέλεσμα το κόστος του να αποκλίνει σοβαρά από την τρέχουσα αξία του. Το υπόλοιπο του λογαριασμού των αποθεμάτων στον ισολογισμό τέλους χρήσης δεν

αποδίδει την πραγματικότητα. Η αντίθετη εικόνα παρουσιάζεται όταν υπάρχει καθοδική τάση τιμών.

Η μέθοδος L.I.F.O. σε αντίθεση με τη μέθοδο F.I.F.O. εξασφαλίζει τη σωστή χρονική συσχέτιση των εσόδων από τις πωλήσεις της χρήσης με το κόστος των πωληθέντων. Το τελευταίο υπολογίζεται με βάση τις τιμές των αποθεμάτων που αγοράστηκαν στην παρούσα χρήση μόνο.

Επισημαίνεται ότι το μέγεθος του κόστους των πωληθέντων διαφέρει ανάλογα με το αν η επιχείρηση χρησιμοποιεί το σύστημα της διαρκούς ή της περιοδικής απογραφής (Πομόνης, 1998). Αυτό συμβαίνει γιατί στη διαρκή απογραφή, το κόστος των πωληθέντων υπολογίζεται με βάση το τιμολόγιο της αγοράς που έγινε αμέσως πριν από την πώληση, ενώ στην περιοδική απογραφή, το ίδιο κόστος υπολογίζεται με βάση το τιμολόγιο της τελευταίας αγοράς της χρήσης. Για τον ίδιο λόγο, το κόστος του τελικού αποθέματος διαφέρει ανάλογα με το σύστημα απογραφής που χρησιμοποιείται.

Όταν τα αποθέματα παρακολουθούνται με το λογιστικό σύστημα της διαρκούς απογραφής και υπάρχει ανοδική τάση τιμών, η εφαρμογή της μεθόδου L.I.F.O. είναι δυνατόν να οδηγήσει στην παρουσίαση χαμηλού κόστους πωληθέντων. Αυτό συμβαίνει όταν η ποσότητα συγκεκριμένης πώλησης είναι μεγαλύτερη από την ποσότητα που έχει αγορασθεί μέχρι τη στιγμή της πώλησης. Το κόστος των επιπλέον πωληθέντων μονάδων υπολογίζεται με βάση τις πολύ χαμηλές τιμές των προηγούμενων αγορών ή πιθανόν και του αρχικού αποθέματος.

Ένα ακόμη μειονέκτημα της μεθόδου L.I.F.O. είναι ότι επιτρέπει στη διοίκηση της επιχείρησης να επηρεάζει τη διαμόρφωση του κόστους των πωληθέντων. Για παράδειγμα, όταν επικρατούν ανοδικές τάσεις τιμών, είναι δυνατόν να προκληθεί αύξηση του κόστους των πωληθέντων και μείωση των κερδών με την αγορά κάποιας ποσότητας αποθεμάτων την τελευταία ημέρα της χρήσης (Πομόνης, 1998). Καθώς το υψηλό κόστος της τελευταίας αγοράς συμπεριλαμβάνεται στο κόστος των πωληθέντων, το μέγεθος του αυξάνεται και τα κέρδη από τη διάθεση των αποθεμάτων μειώνονται. Ανάλογη μεθόδευση οδηγεί σε μείωση του φόρου.

Η Μέθοδος του Σταθμικού Μέσου Όρου (Κόστους) είναι απλή. Τα αποτελέσματα της εφαρμογής της δεν διαφέρουν σημαντικά από τα αντίστοιχα των μεθόδων της F.I.F.O. και της L.I.F.O. Αυτό οφείλεται στο ότι αντιπροσωπεύει κάτω από ομαλές οικονομικές συνθήκες, τη μέση οδό ανάμεσα στις δυο «ακραίες» μεθόδους.

Το κόστος του τελικού αποθέματος που υπολογίζεται με βάση τη μέση τιμή κτήσης προσεγγίζει περισσότερο τις τρέχουσες τιμές από ότι αυτό που υπολογίζεται με τη μέθοδο L.I.F.O. Εξίσου ακριβής είναι ο προσδιορισμός του κόστους των πωληθέντων και του μικτού κέρδους (ζημιάς).

Οι ελληνικές επιχειρήσεις εφαρμόζουν στην πλειοψηφία τους τη μέθοδο του σταθμικού μέσου όρου (κόστους) στα πλαίσια του Ε.Γ.Λ.Σ.

## 2.4. Λογιστική αποθεμάτων του Ε.Γ.Λ.Σ.

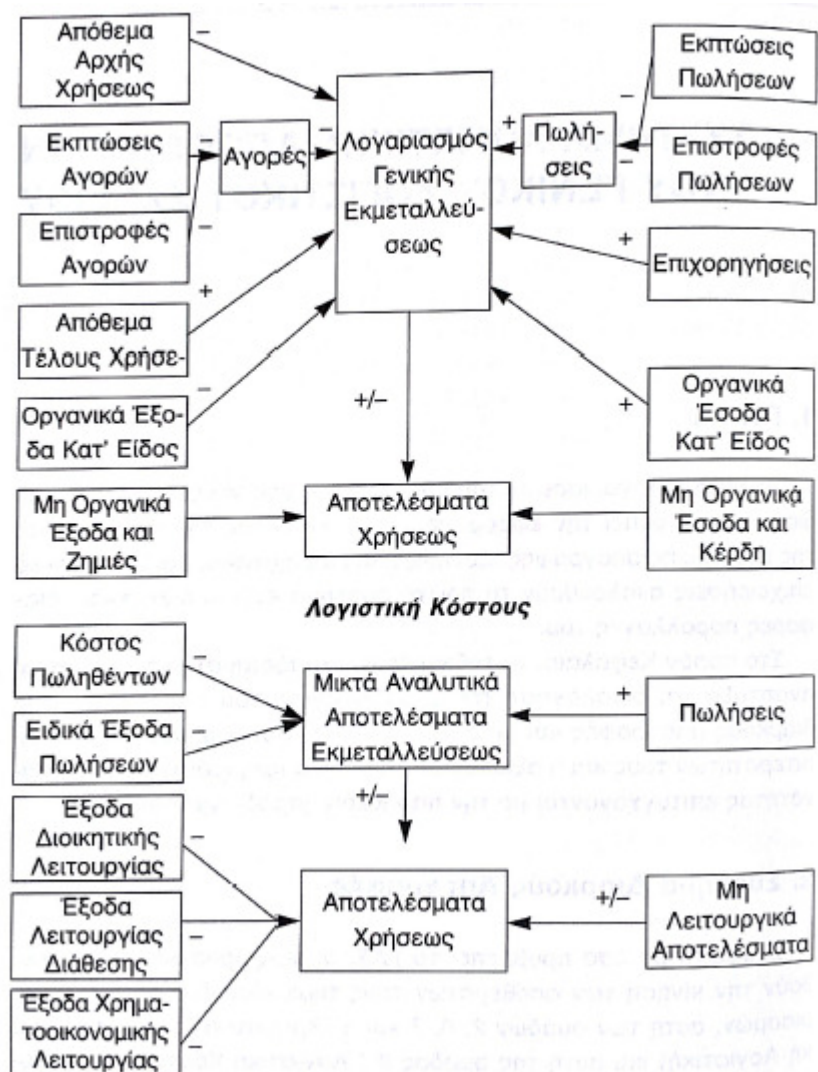
Το Σχέδιο Λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ. είναι αρκετά γενικό και ελαστικό ώστε να επιτρέπει την εφαρμογή του συστήματος της διαρκούς και της περιοδικής απογραφής (Σακέλλης, 2013). Συνήθως, οι βιομηχανικές και βιοτεχνικές επιχειρήσεις ακολουθούν το πρώτο σύστημα ενώ οι εμπορικές, διάφορες παραλλαγές του.

Στο παρόν Κεφάλαιο, το ενδιαφέρον εστιάζεται στην παρουσίαση, ανάπτυξη και αξιολόγηση της μεθοδολογίας του συστήματος της διαρκούς απογραφής και μιας παραλλαγής του. Η ανάδειξη των ιδιαιτεροτήτων τους και η αξιολόγηση της πληροφοριοδοτικής τους ικανότητας επιτυγχάνονται με την παράθεση παραδειγμάτων.

### 2.4.1. Σύστημα διαρκούς απογραφής

Σύμφωνα με όσα προβλέπει το Ε.Γ.Λ.Σ., οι επιχειρήσεις παρακολουθούν την κίνηση των αποθεμάτων τους τηρώντας δύο σειρές λογαριασμών, αυτή των ομάδων 2, 6, 7 (Χρηματοοικονομική ή Γενική Λογιστική).

#### Διάγραμμα 2.2.: Συνδεσμολογία Λογαριασμών Αποθεμάτων Εμπορικής Επιχείρησης



Πηγή: Παπάς, (2006)

Το Ε.Γ.Λ.Σ. επιτρέπει τη συγχώνευση και τη λειτουργία των δύο σειρών λογαριασμών σε ένα ενιαίο λογιστικό κύκλωμα. Παρόλα αυτά, προτιμάται, για πρακτικούς λόγους, η αυτοτελής λειτουργία τους.

Οι σχετικοί λογαριασμοί και η συνδεσμολογία τους απεικονίζονται σχηματικά στο Διάγραμμα 2.2. που απεικονίζεται παραπάνω.

Τα λογιστικά γεγονότα που αφορούν τα αποθέματα διακρίνονται σε τέσσερις βασικές κατηγορίες και καταχωρούνται σε ισάριθμες ομάδες λογαριασμών (Σακέλλης, 2013):

- Αγορά αποθεμάτων (Λογαριασμοί ομάδας 2),
- Πραγματοποίηση εξόδων αγοράς και εξόδων πώλησης αποθεμάτων (Λογαριασμοί ομάδας 6),
- Δημιουργία εσόδων από πωλήσεις αποθεμάτων και εμφάνιση τεκμαρτών εσόδων (Λογαριασμοί ομάδας 7),

- Πραγματοποίηση αποτελεσμάτων από την εκμετάλλευση αποθεμάτων (Λογαριασμοί ομάδας 8).

### 2.4.2. Λογαριασμοί λογιστικής κόστους

Η αυτοτέλεια που χαρακτηρίζει την εφαρμογή του συστήματος της Λογιστικής Κόστους, εξασφαλίζεται με την καταχώρηση στους λογαριασμούς της ομάδας 9 όλων των λογιστικών γεγονότων που αφορούν αποθέματα (Παπάς, 2006). Η διαδικασία της καταχώρησης είναι παράλληλη με αυτή της ενημέρωσης των λογαριασμών της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής.

Η παράλληλη τήρηση δύο σειρών λογαριασμών, προϋποθέτει την πλήρη αντιστοιχία τους. Οι κανόνες τήρησης των λογαριασμών των ομάδων 2, 6, 7 και 8 διέπουν σε μεγάλο βαθμό και την τήρηση των λογαριασμών της ομάδας 9.

Πρέπει να τονισθεί ότι η ενημέρωση των δύο σειρών λογαριασμών μπορεί να γίνεται ταυτόχρονα ή με προκαθορισμένη χρονική διαφορά. Ορισμένοι περιληπτικοί λογαριασμοί της ομάδας 9 ενημερώνονται περιοδικά π.χ. στο τέλος του μήνα ή άλλης χρονικής περιόδου, ενώ οι αντίστοιχοι λογαριασμοί των ομάδων 2, 6 και 7 ενημερώνονται αμέσως με την πραγματοποίηση της συναλλαγής. Είναι δυνατό να συμβεί το αντίθετο, δηλαδή να ενημερώνονται πρώτα οι λογαριασμοί της ομάδας 9 π.χ. οι αναλυτικοί λογαριασμοί (μερίδες αποθήκης) και μετά οι λογαριασμοί της ομάδας 2 (Παπάς, 2006).

### 2.4.3. Παραλλαγές

Στην πράξη εφαρμόζονται διάφορα συστήματα παρακολούθησης των αποθεμάτων τα οποία δε βασίζονται στην τήρηση των λογαριασμών της ομάδας 9. Πρόκειται για παραλλαγές του συστήματος της διαρκούς απογραφής.

Οι παραλλαγές ή οι διαφορές από το αμιγές σύστημα της διαρκούς απογραφής εντοπίζονται στην τήρηση μόνο των αναλυτικών λογαριασμών αποθεμάτων (μερίδων αποθήκης) (Σακέλλης, 2013). Οι περιληπτικοί λογαριασμοί τηρούνται σύμφωνα με όσα ορίζει το ΕΓΛΣ.

Οι μερίδες αποθήκης είναι αναλυτικοί αμιγείς λογαριασμοί, οι οποίοι όμως τηρούνται εξωλογιστικά. Αυτό σημαίνει ότι δεν ανήκουν σε περιληπτικούς λογαριασμούς της ομάδας 2. Τα στοιχεία τους επαληθεύονται με τη διενέργεια φυσικής απογραφής των αποθεμάτων.

Σύμφωνα με τον (Παπάς, 2006), στη στήλη Εισαγωγή της μερίδας αποθήκης αναγράφονται οι μονάδες του συγκεκριμένου είδους αποθέματος, το κόστος της μονάδας, το κόστος του αρχικού αποθέματος και το κόστος των αγορών. Τα στοιχεία αυτά δε διαφέρουν από τα αντίστοιχα του αναλυτικού λογαριασμού αποθέματος της ομάδας 9. Η εικόνα, όμως, δεν είναι η ίδια όσον αφορά την πίστωση, δηλαδή τη στήλη Εξαγωγή, όπου αναγράφεται μόνο η ποσότητα των πωληθέντων αποθεμάτων και όχι το κόστος τους, γιατί αυτό δεν είναι γνωστό ή δεν ενδιαφέρει τη διοίκηση. Η στήλη με το Υπόλοιπο του λογαριασμού δείχνει μόνο την ποσότητα (μονάδες) του αποθέματος που πρέπει να υπάρχει στην αποθήκη. Το κόστος του μπορεί να υπολογισθεί με την αποτίμηση των μονάδων.

Ο αμιγής αναλυτικός λογαριασμός παρέχει πληροφορίες για την ποσότητα και το κόστος των αποθεμάτων που αγοράζονται, ενώ δεν προσφέρει στοιχεία για το κόστος των πωληθέντων και το κόστος των μενόντων αποθεμάτων. Τα τελευταία εξασφαλίζονται εξωλογιστικά. Συγκεκριμένα, η διαδικασία υπολογισμού του κόστους των πωληθέντων είναι η εξής (Σακέλλης, 2013):

- Προσδιορίζεται το κόστος κάθε μονάδας αποθέματος με τη μέθοδο του σταθμικού μέσου όρου, δηλαδή διαιρείται το συνολικό κόστος του αρχικού αποθέματος και των αγορών με το σύνολο των αντίστοιχων μονάδων (Τα στοιχεία αυτά αναγράφονται στη χρέωση του αναλυτικού λογαριασμού),
- Πολλαπλασιάζεται το κόστος κάθε μονάδας με τον αριθμό των μονάδων που πωλήθηκαν. (Οι μονάδες του αποθέματος που πωλήθηκαν αναγράφονται στην πίστωση του αναλυτικού λογαριασμού). Παρόμοια διαδικασία ακολουθείται για τον υπολογισμό του κόστους του αποθέματος που πρέπει να βρίσκεται στην κυριότητα της επιχείρησης.

## 2.5. Ο λογιστικός έλεγχος των αποθεμάτων

Στη μεγαλύτερη μερίδα των επιχειρήσεων, η αξία των αποθεμάτων αποτελεί έναν παράγοντα, πολύ σημαντικό ο οποίος επηρεάζει τα κέρδη. Η αποτίμηση των αποθεμάτων, παρ' όλα αυτά, ενδέχεται να έχει αρκετά υποκειμενική μορφή, συνεπώς υπάρχουν και διαφορετικές μέθοδοι οι οποίες χρησιμοποιούνται στην πράξη (Σακέλλης, 2013).

Το Διεθνές Πρότυπο 2 έχει ως βάση ανάλυσής τους τα αποθέματα, τα οποία σύμφωνα με το συγκεκριμένο πρότυπο, αποτιμώνται στη χαμηλότερη τιμή ανάμεσα στην τιμή αξίας κτήσης και της ρευστοποιήσιμης αξίας, ενώ βάσει του Ν.2190/20 οι ελληνικές εταιρίες χρησιμοποιούν ως μέθοδο αποτίμησης αυτή που γίνεται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή ανάμεσα στην τιμή αξίας κτήσεως και την τιμή αγοράς.

Κατά συνέπεια, για τον ενδιαφερόμενο είναι διαφορετικό εάν η εταιρία ακολουθεί τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα ή εάν ακολουθεί τα ελληνικά πρότυπα.

Στην πράξη, το υπό ανάλυση πρότυπο σχετίζεται άμεσα με το λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων, έχοντας ως βάση το ιστορικό κόστος. Η σημαντική διαφορά αφορά κυρίως την αξία, βάσει της οποίας, τα αποθέματα πρέπει λογιστικά να εμφανιστούν. Από την αρχή, τα αποθέματα αναγνωρίζονται ως ένα στοιχείο του ενεργητικού, μέχρι που συσχετίζονται με έσοδα, όπου στο σημείο αυτό μετατρέπονται σε έξοδο. Μέρος ή όλο το κόστος των αποθεμάτων μπορεί να μετατραπεί σε έξοδο εάν χρησιμοποιήσουμε τη μέθοδο της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας (Παπάς, 2006). Το Διεθνές Πρότυπο 2, επίσης προσφέρει έναν οδηγό για τη φόρμουλα που πρέπει να χρησιμοποιηθεί για να προσδιοριστεί το κόστος στα αποθέματα.

Διαφορετικά, η θεμελιώδης λογιστική αρχή που σχετίζεται με το δεδουλευμένο, θέτει ως βασική απαίτηση της, τα κόστη να συσχετίζονται άμεσα με τα έσοδα. Κατά συνέπεια, προς πραγματοποίηση του συγκεκριμένου, τα αποθέματα τέλους είναι απαραίτητο να εμφανίζονται στον ισολογισμό και να σχετίζονται με μελλοντικά έσοδα της επιχείρησης που τα εμφανίζει.

### 2.5.1. Κόστος

Η κατηγορία του κόστους των αποθεμάτων συμπεριλαμβάνει τα κόστη που αναλύονται παρακάτω και πραγματοποιούνται για την αγορά των αποθεμάτων (Σακέλλης, 2013):

- Το κόστος αγοράς
- Το κόστος μετατροπής
- Τα λοιπά κόστη

Αναφορικά με το κόστος αγοράς των αποθεμάτων, τα στοιχεία που το συνθέτουν είναι τα εξής (Σακέλλης, 2013):

- Τιμή αγοράς (τιμολογιακή αξία μείον οποιεσδήποτε εκπτώσεις)
- Έξοδα εισαγωγής (δασμοί, ασφάλιστρα μεταφοράς, έξοδα εκτελωνιστών)
- Μη επιστρεπτέοι φόροι
- Κόστη μεταφοράς και αποθήκευσης των αποθεμάτων (φορτωτικά, μεταφορικά, εκφορτωτικά έξοδα)
  - Κάθε άλλο κόστος άμεσα επιρριπτό στην αγορά των έτοιμων αγαθών υλικών και υπηρεσιών

Αναφορικά με την κατηγορία του κόστους μετατροπής των αποθεμάτων, αυτό μπορεί να θεωρηθεί πως συμπεριλαμβάνει το σύνολο των άμεσων εξόδων που πραγματοποιήθηκαν με σκοπό την μετατροπή των πρώτων υλών σε έτοιμα προϊόντα, αλλά και μια κατανομή των σταθερών και μεταβλητών γενικών εξόδων παραγωγής. Αναλυτικότερα, το κόστος μετατροπής των αποθεμάτων εσωκλείει μια συστηματική κατανομή των (Παπάς, 2006):

- Άμεσων εξόδων που σχετίζονται με την παραγωγή (πχ άμεσα εργατικά και πρώτες ύλες)

➤ Σταθερών και μεταβλητών γενικών εξόδων παραγωγής που πραγματοποιούνται κατά την μετατροπή των πρώτων υλών σε έτοιμα προϊόντα

Η διαδικασία του υπολογισμού της κατανομής των σταθερών γενικών βιομηχανικών εξόδων αναφορικά με το κόστος μετατροπής, είναι απαραίτητο να γίνεται έχοντας ως βάση την κανονική δυναμικότητα των παραγωγικών εγκαταστάσεων. Η κανονική δυναμικότητα μπορεί να υπολογισθεί μέσω της αναμενόμενης παραγωγής που δύναται, κατά μέσο όρο, να επιτευχθεί, κατά τη διάρκεια κάποιων χρήσεων υπό κανονικές συνθήκες (Παπάς, 2006). Μπορεί να γίνεται χρήση του πραγματικού επιπέδου παραγωγής, στην περίπτωση που αυτό προσεγγίζει την κανονική δυναμικότητα. Κατά συνέπεια, το ποσό των σταθερών γενικών βιομηχανικών εξόδων του οποίου η κατανομή γίνεται στα πλαίσια κάθε παραγόμενης μονάδας, δεν αυξάνεται λόγω της χαμηλής ή της πολύ υψηλής (εποχιακής) παραγωγικότητας.

Αναφορικά με τα λοιπά στοιχεία του κόστους, αυτά μπορούν να συμπεριληφθούν στο κόστος των αποθεμάτων αποκλειστικά και μόνο στην έκταση στη οποία πραγματοποιούνται με σκοπό να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα κατάσταση τους.

Ωστόσο, εντοπίζεται η ύπαρξη εξόδων, τα οποία δεν γίνεται να συμπεριληφθούν στο κόστος των αποθεμάτων, αλλά μπορούν να αναγνωρισθούν ως έξοδα της περιόδου κατά τα διάρκεια της οποίας πραγματοποιούνται. Αυτά είναι (Σακέλλης, 2013):

- Υπερβολικά έξοδα εργασίας, αναλώσεις υλικών ή υπερβολικά έξοδα παραγωγής
  - Υπερβολική φύρα υλών και υλικών
  - Γενικά έξοδα διοίκησης, τα οποία δε συμβάλλουν στη διαμόρφωση του τελικού προϊόντος
    - Έξοδα αποθήκευσης, πέρα της περίπτωσης κατά την οποία η αποθήκευση είναι απαραίτητη για την παραγωγική διαδικασία γιατί αλλιώς θα ήταν ατελής (πχ εάν το προϊόν χρειάζεται ψύξη)
    - Έξοδα πώλησης, διάθεσης κλπ.



## Κεφάλαιο 3<sup>ο</sup>

### Αποτίμηση

#### 3.1. Εισαγωγή

Σύμφωνα με τον (Σακέλλης, 2013), η συγκεκριμένη αξία που αναφέρεται, πρέπει να υπολογισθεί εφόσον, από αυτήν μπορεί να εξαρτηθεί το αποτέλεσμα της επιχείρησης. Κατά συνέπεια, σε περίπτωση που η αξία της περιουσίας δεν είναι ακριβής, μπορεί να διανεμηθεί μεγαλύτερο ποσό κέρδους από το πραγματικό, και αυτό έχει ως συνέπεια, με τη σειρά του, τη μείωση των κεφαλαίων της επιχείρησης ή στην αντίθετη περίπτωση δεν θα ικανοποιηθούν ο επιχειρηματίας και το Κράτος, που θα πάρει λιγότερους φόρους.

Σύμφωνα με τον (Χέβας, 2010), η αξία των μενόντων η οποία χρησιμοποιείται για τον άμεσο καθορισμό του κόστους των πωλημένων, καθορίζει μέσα από το κόστος, έμμεσα, το οικονομικό αποτέλεσμα της επιχείρησης. Καθορίζονται οι παρακάτω κατηγορίες αποτίμησης:

#### ➤ **Αποτίμηση εμπορεύσιμων αγαθών**

Τα αποθέματα τα οποία μπορεί να προέρχονται από αγορές, γίνεται να αποτιμηθούν στο τέλος της κάθε χρήσης και στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή ανάμεσα στην τιμή κτήσης και τη τρέχουσα τιμή αγοράς.

#### ➤ **Αποτίμηση ετοιμών προϊόντων και ημιτελών**

Σύμφωνα με τον (Σακέλλης, 2013), τα αποθέματα τα οποία μπορεί να προέρχονται από την παραγωγή της οικονομικής μονάδας και προορίζονται για πώληση ως έτοιμα προϊόντα, είτε για παραπέρα επεξεργασία, γίνεται να αποτιμηθούν στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή ανάμεσα στην τιμή ιστορικού κόστους παραγωγής και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

#### ➤ **Αποτίμηση υπολειμμάτων και υποπροϊόντων**

Τα υπολείμματα μπορούν να αποτιμηθούν στην πιθανή τιμή πώλησης τους, η οποία όμως απομειώνεται με τα άμεσα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν αναφορικά με την πώλησή τους (Χέβας, 2010). Σε περίπτωση όμως που τα υπολείμματα χρησιμοποιηθούν ξανά από την ίδια την επιχείρηση, αναφορικά με την παραγωγή άλλων προϊόντων, τότε γίνεται χρήση διαφόρων μεθόδων για τον προσδιορισμό της αξίας, οι οποίες τα αποτιμούν, στις πλείστες των περιπτώσεων, στην τιμή χρησιμοποίησής τους, όπως γίνεται και με τα υποπροϊόντα. Σε περίπτωση που, τα υπολείμματα, αντιπροσωπεύουν μέρος της βιομηχανικής φύρας, τότε δεν μπορεί να πραγματοποιηθεί η αποτίμησή τους, ούτε μπορούν να συμπεριληφθούν στην απογραφή.

Τα υποπροϊόντα τα οποία μπορεί και να προορίζονται για πώληση, γίνεται να αποτιμηθούν έχοντας ως βάση την πιθανή τιμή πώλησής τους, η οποία απομειώνεται με τα άμεσα έξοδα πώλησης. Ωστόσο, σε περίπτωση που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν από την ίδια την οικονομική μονάδα, μπορούν να αποτιμηθούν στην τιμή χρησιμοποίησής τους, δηλαδή στην τιμή αγοράς, είτε τα συγκεκριμένα υποπροϊόντα, είτε άλλα ισοδύναμης αξίας, στοχεύοντας να χρησιμοποιηθούν από αυτή.

#### ➤ Αποτίμηση αποθεμάτων παραγωγής σε εξέλιξη

Κατά τη διάρκεια του σταδίου της «παραγωγής σε εξέλιξη», τα προϊόντα αλλά και τα άλλα στοιχεία κόστους τα οποία βρίσκονται κατά την απογραφή που πραγματοποιείται, αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή, ανάμεσα στην τιμή ιστορικού κόστους παραγωγής και στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

#### ➤ Αποτίμηση αποθεμάτων ά και 'β υλών - υλικών συσκευασίας

Σύμφωνα με τον (Χέβας, 2010), όπως συμβαίνει και με τα εμπορεύματα, έτσι γίνεται και η αποτίμηση των αποθεμάτων ά και 'β υλών και υλικών συσκευασίας. Τα αποθέματα τα οποία ανήκουν στην κατηγορία ά και 'β υλών και υλικών συσκευασίας με την αξία αποτίμησής τους καταχωρούνται, βάσει του είδους και της αξίας τους, χωριστά στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών. Σε περίπτωση που ιδιοπαραγόμενα υποπροϊόντα προορίζονται με σκοπό τη χρήση τους από την επιχείρηση ως ά ύλη, στο συγκεκριμένο σημείο, η αξία κτήσης τους θα πρέπει να θεωρείται η τιμή βάσει της οποίας θα αγοράζονται αυτά από το τρίτο πρόσωπο.

#### ➤ Αποτίμηση αναλώσιμων υλικών, ανταλλακτικών παγίων στοιχείων και ειδών συσκευασίας

Η αποτίμηση εδώ γίνεται όπως ακριβώς και των εμπορευμάτων. Οι επιχειρήσεις οι οποίες κάνουν χρήση του συστήματος της πρότυπης κοστολόγησης έχουν τη δυνατότητα να χρησιμοποιούν τη μέθοδο αποτίμησης των αποθεμάτων στις τιμές του πρότυπου κόστους, έχοντας ως βασική προϋπόθεση το γεγονός ότι, οι αποκλίσεις, οι οποίες πιθανότητα θα προκύψουν μεταξύ του ιστορικού κόστους και του πρότυπου κόστους, θα κατανέμονται κατά απόλυτα και στα πωλημένα αποθέματά τους.

### 3.2. Εννοιολογικός προσδιορισμός τιμών και μεθόδων

Στην παρούσα ενότητα θα γίνει η ανασκόπηση και ο εννοιολογικός προσδιορισμός κάποιων βασικών παραγόντων αναφορικά με τον προσδιορισμό των τιμών και μεθόδων. Αρχικά, η τρέχουσα τιμή αγοράς είναι η τιμή εκείνη στην οποία η οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα να αγοράσει τα αγαθά αυτά στην ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού. Σύμφωνα με τον (Σακέλλης, 2013), σε περίπτωση που η τρέχουσα τιμή είναι πιο χαμηλή από την τιμή κτήσης, αλλά υψηλότερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, αυτό έχει σαν συνέπεια, η αποτίμηση να γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

Σύμφωνα με τον (Καραγιάννης & Καραγιάννη, 2009), ως καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία μπορεί να ορισθεί η τιμή πώλησης του αποθέματος, βάσει της οποίας μπορεί να υπολογισθεί ότι αυτό θα πωληθεί υπό συνθήκες ομαλής πορείας των εργασιών της οικονομικής μονάδας, ενώ έχει μειωθεί με την αξία του κόστους ολοκλήρωσης της επεξεργασίας καθώς και με τα έξοδα τα οποία υπολογίζονται πως θα πραγματοποιηθούν αναφορικά με την επίτευξη της πώλησης.

Αναφορικά με το ιστορικό κόστος παραγωγής, αυτό σχετίζεται με το άμεσο κόστος αγοράς των πρώτων υλών αλλά και των διαφόρων υλικών των οποίων έγινε χρήση κατά τη διαδικασία της παραγωγής των αγαθών, προσαυξημένο με τα γενικά έξοδα αγορών, αλλά και με τα άμεσα και έμμεσα έξοδα παραγωγής τα οποία δαπανήθηκαν για να φτάσουν τα παραγόμενα αγαθά στη θέση και κατάσταση που βρίσκονται κατά τη διάρκεια της απογραφής. Το ιστορικό κόστος παραγωγής μπορεί να υπολογισθεί έχοντας ως βάση μία από τις μεθόδους που υπολογίζεται και η τιμή κτήσης.

Σύμφωνα με τον (Σακέλλης, 2013), όσον αφορά την τιμή κτήσης, αυτή είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς των αποθεμάτων, η οποία έχει αυξηθεί με το ποσό των ειδικών εξόδων αγοράς, ενώ έχει μειωθεί με το ποσό των εκπτώσεων οι οποίες χορηγούνται κάθε φορά από τους προμηθευτές ενώ είναι απαλλαγμένη από τους φόρους και τα τέλη τα οποία δεν βαρύνουν την οικονομική μονάδα τελικά.

Εν τέλει, τα ειδικά έξοδα αγοράς είναι τα άμεσα έξοδα αγοράς τα οποία πραγματοποιούνται μέχρι την παραλαβή και αποθήκευση του αγαθού και ιδιαίτερα οι δασμοί και λοιποί φόροι εισαγωγής, καθώς και τα έξοδα μεταφοράς και παραλαβής των σχετικών ειδών.

### **3.3. Νομοθετικές διατάξεις**

#### **3.3.1. Με βάση τον ΚΦΑΣ (N 4172/2013) και ΚΦΕ**

Όπως αναφέρει ο (Σγουρινάκης, 2013), βάσει του άρθρου 25 του Ν 4172/2013 (νέος ΚΦΕ), τα αποθέματα και τα ημικατεργασμένα προϊόντα (ημιτελή) αποτιμώνται σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες της Λογιστικής. Κατά την ίδια έννοια και ο ΚΦΑΣ (άρθρο 4) προβλέπει ότι για την αποτίμηση των στοιχείων της απογραφής εφαρμόζονται υποχρεωτικά οι κανόνες αποτίμησης του ΠΔ 1123/1980, δηλαδή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ). Είναι σαφές ότι οι ισχύοντες κανόνες της Λογιστικής που με γενικό τρόπο διατυπώνει ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, είναι αυτοί που έχουν καθιερωθεί με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.

Εκτός των άλλων, η εργασία αποτίμησης των αποθεμάτων είναι ιδιαίτερα σημαντική, όσον αφορά τη διαμόρφωση της αξίας τους, όπως αυτή θα πρέπει να εμφανισθεί στον ισολογισμό της οικονομικής μονάδας, όσο και στον προσδιορισμό του κόστους των πωληθέντων και του μικτού αποτελέσματος. Επομένως, η διαδικασία αυτή θα πρέπει να γίνεται με την εφαρμογή παραδεκτής μεθόδου, χωρίς διαφοροποιήσεις από χρήση σε χρήση. Αυτός είναι ο λόγος που στη σχετική διάταξη του νέου ΚΦΕ επισημαίνεται ότι «ο φορολογούμενος δεν επιτρέπεται να χρησιμοποιήσει διαφορετική μέθοδο αποτίμησης κατά τα τέσσερα (4) έτη μετά το φορολογικό έτος κατά το οποίο χρησιμοποιήθηκε για πρώτη φορά η μέθοδος αποτίμησης που εφάρμοσε η επιχείρηση».

Σύμφωνα με τον (Σγουρινάκης, 2013), οι τιμές οι οποίες είναι απαραίτητο να λαμβάνονται αναφορικά με την αποτίμηση των αποθεμάτων απογραφής της οικονομικής μονάδας, ορίζονται κατά κατηγορία αποθέματος ως εξής:

- Αναφορικά με τα αποθέματα που προέρχονται από αγορές, η αποτίμηση γίνεται στην κατά είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης και τρέχουσας τιμής αγοράς.

- Αναφορικά με τα αποθέματα που προέρχονται από την παραγωγή της επιχείρησης και προορίζονται για πώληση είτε ως έτοιμα προϊόντα, είτε θα κατευθυνθούν περαιτέρω προς επεξεργασία για την παραγωγή ετοιμών προϊόντων, αποτιμώνται στην κατά είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμών ιστορικού κόστους παραγωγής και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Οι παραπάνω τιμές δεν πρέπει να εφαρμόζονται για την αποτίμηση των υπολειμμάτων και των υποπροϊόντων.

- Αναφορικά με τα υπολείμματα, αυτά αποτιμώνται στην πιθανή τιμή πώλησής τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την πώλησή τους.

- Τα υποπροϊόντα, εφόσον προορίζονται για πώληση, αποτιμώνται στην πιθανή τιμή πώλησής τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα πώλησης, όπως και στην περίπτωση των υπολειμμάτων. Όταν όμως προορίζονται να χρησιμοποιηθούν από την ίδια την επιχείρηση, αποτιμώνται στην τιμή χρησιμοποίησής τους, δηλαδή στην τιμή που θα αγοράζονταν, είτε τα συγκεκριμένα υποπροϊόντα, είτε άλλα ισοδύναμης αξίας, με σκοπό να χρησιμοποιηθούν από αυτή.

### **3.3.2. Με βάση τον Ν. 2190/1920 (ΑΡΘΡΟ 43 § 7)**

Αναφορικά με τις διατάξεις του άρθρου 43 § 7α του ν.2190/1920, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την §2, του άρθρου 3, του Π.Δ.367/1994, ορίζονται τα εξής για την αποτίμηση των αποθεμάτων (Σακέλλης, 2013):

«Τα αποθέματα, εκτός από τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα, αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσεως ή του κόστους παραγωγής τους και της τιμής στην οποία η επιχείρηση μπορεί να τα αγοράσει (τρέχουσα τιμή αγοράς) ή να τα παράγει (τρέχουσα τιμή αναπαραγωγής) κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού. Εάν η τρέχουσα τιμή αγοράς ή αναπαραγωγής είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσεως ή το ιστορικό κόστος παραγωγής, αλλά

μεγαλύτερη από την καθαρή αξία, τότε η αποτίμηση γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα, τα ελαττωματικά προϊόντα και τα συμπαράγωγα προϊόντα αποτιμούνται σύμφωνα με όσα ορίζονται στις περιπτώσεις 3, 4, 11, 12, 13 και 14 της §2.2.205 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας παραγράφου λαμβάνονται υπόψη οι εννοιολογικοί προσδιορισμοί της τιμής κτήσεως, της τρέχουσας τιμής αγοράς, του ιστορικού κόστους παραγωγής και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, που ορίζονται στις περιπτώσεις 6, 8, 9 και 10 της § 2.2.205 του άρθρου 1 του Π.Δ.1123/1980».

### 3.3.3. Λογιστικές αρχές που διέπουν την αποτίμηση σύμφωνα με τον άρθρο 43 του Ν.2190/1920

Οι λογιστικές αρχές που διέπουν την αποτίμηση των αποθεμάτων καθιερώνονται έχοντας ως βάση το άρθρο 43 του ν.2190/1920 και είναι οι εξής (Σγουρινάκης, 2013):

- Η αρχή του ιστορικού κόστους δηλαδή του κόστους κτήσεως. Κατά την ημερομηνία αποκτήσεως τους, τα αποθέματα καταχωρούνται στο κόστος κτήσεως τους ενώ όταν πωλούνται το κόστος αυτό αντιπαραβάλλεται με τα έσοδα, σύμφωνα με την αρχή της αντιπαραθέσεως εσόδων-εξόδων. Στο τέλος της χρήσεως τα αποθέματα αποτιμώνται με βάση την αρχή του κόστους κτήσεως εκτός αν η αξία τους μειώθηκε λόγω ζημιάς απαξίωσης κτλ οπότε αποτιμώνται σύμφωνα με την αρχή της συντηρητικότητας.
- Η αρχή της συντηρητικότητας κατά την οποία παίρνουμε ως τιμή αποτιμήσεως των αποθεμάτων τέλους χρήσεως την κατώτερη τιμή από τις τιμές που μπορούν να χρησιμοποιηθούν.
- Η αρχή της συνέπειας κατά την οποία οι μέθοδοι αποτιμήσεως δεν πρέπει να μεταβάλλονται από την μία χρήση στην άλλη για να μπορούν να συγκριθούν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- Η αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας της επιχειρήσεως κατά την οποία οι κανόνες αποτιμήσεως εφαρμόζονται υπό την προϋπόθεση ότι η επιχείρηση θα εξακολουθήσει την δραστηριότητά της.
- Η αρχή της πραγματοποιήσεως των εσόδων-εξόδων, σύμφωνα με την οποία τα έσοδα και τα έξοδα που αφορούν τη χρήση λογίζονται σε αυτή, ανεξάρτητα από το χρόνο της είσπραξης ή της πληρωμής τους.
- Η αρχή της χωριστής αποτιμήσεως των στοιχείων ενεργητικού-παθητικού, κατά την οποία τα περιουσιακά στοιχεία των λογαριασμών του ενεργητικού και του παθητικού αποτιμώνται χωριστά. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή απαγορεύεται π.χ. ο συμψηφισμός απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα και αποτίμηση μόνο της διαφοράς. Η διάταξη επιβάλλει την ξεχωριστή αποτίμηση των απαιτήσεων και υποχρεώσεων.
- Η αρχή της συνέχειας του ισολογισμού, κατά την οποία ο ισολογισμός μιας χρήσεως είναι συνέχεια του ισολογισμού της προηγούμενης χρήσεως. Το άρθρο ορίζει ότι τα ποσά ανοίγματος των λογαριασμών της χρήσης συμφωνούν απόλυτα με τον ισολογισμό κλεισίματος της προηγούμενης χρήσεως.
- Η αρχή της κατ' εξαίρεση παρεκκλίσεως. Οι αρχές που αναπτύχθηκαν παραπάνω εφαρμόζονται υποχρεωτικά από τις εταιρείες κατά την αποτίμηση των στοιχείων που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις.

Ο νόμος μπορεί να επιτρέψει κατ' εξαίρεση την παρέκκλιση από τις αρχές αυτές στις ακόλουθες περιπτώσεις:

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

### 3.4. Αποτίμηση με βάση το ΔΛΠ 2, «Αποθέματα»

Σύμφωνα με τον (Σγουρινάκης, 2013), ο βασικός κανόνας αποτίμησης των αποθεμάτων ο οποίος ορίζεται από το Δ.Λ.Π 2 είναι πως τα αποθέματα θα πρέπει να αποτιμώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Αναφορικά με την εξεύρεση της τιμής αυτής το Δ.Λ.Π.2 προβλέπει τα εξής:

- βασική αρχή αποτελεί η συγκεκριμένη σύγκριση να πραγματοποιείται κατ' είδος αποθέματος.
- σε ορισμένες περιπτώσεις η σύγκριση ενδέχεται να γίνεται σε ομαδοποιημένα όμοια ή συγγενή είδη. Αυτό μπορεί να συμβεί σε είδη αποθέματος που αφορούν στην ίδια παραγωγική γραμμή, έχουν όμοιους σκοπούς ή τελικές χρήσεις, παράγονται και διατίθενται σε αγορά της ίδιας γεωγραφικής περιοχής και τα οποία δεν είναι δυνατό πρακτικά να αποτιμηθούν ξεχωριστά από άλλα είδη αυτής της παραγωγικής γραμμής.
- δεν είναι ορθό να αποτιμώνται τα αποθέματα με βάση μια γενική ταξινόμησή τους
- στις υπηρεσίες παροχής υπηρεσιών η σύγκριση πρέπει να γίνεται κατά υπηρεσία για την οποία έχει συμφωνηθεί ξεχωριστή τιμή πώλησης. Συνεπώς ως είδος θεωρείται η υπηρεσία για την οποία έχει συμφωνηθεί ιδιαίτερη τιμή πώλησης και για την οποία πρέπει να προσδιορίζεται και ιδιαίτερο κόστος παραγωγής.

Αναλυτικότερα, το Δ.Λ.Π. 2 μπορεί να ορίσει ότι το κόστος των αποθεμάτων του παρέχοντος υπηρεσίες αποτελείται από την εργασία και τις λοιπές δαπάνες του άμεσα απασχολούμενου προσωπικού για την παροχή υπηρεσιών, που συμπεριλαμβάνουν το επιβλέπον προσωπικό και τα επιρριπτά γενικά έξοδα. Δαπάνες σχετιζόμενες με τις πωλήσεις και το διοικητικό προσωπικό δεν περιλαμβάνονται στο κόστος αποθεμάτων αλλά καταχωρούνται στις δαπάνες της χρήσεως (Χέβας, 2010).

Το Δ.Λ.Π. 2 ασχολείται κατά κύριο λόγο με το λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων, σύμφωνα με την λογιστική του ιστορικού κόστους. Κατά συνέπεια, παρέχει τον οδηγό αναφορικά με τη μέθοδο προσδιορισμού του κόστους των αποθεμάτων, που καταχωρούνται σαν περιουσιακά στοιχεία μέχρι να καταστούν έξοδα με την πώλησή τους και την τυχόν αποτίμησή τους έως τη ρευστοποιήσιμη αξία τους. Στο Δ.Λ.Π.2 δεν εμπίπτει η λογιστική παρακολούθηση των παρακάτω (Χέβας, 2010):

- Εργασίες σε εξέλιξη που προκύπτουν από συμβάσεις κατασκευής έργων, οι οποίες αφορούν το Δ.Λ.Π. 11 «ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΕΡΓΩΝ».
- Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.
- Γεωργικά και δασικά προϊόντα και μεταλλεύματα από εξόρυξη και αγροτική παραγωγή, τα οποία αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους σύμφωνα με καθιερωμένες πρακτικές από τις επιχειρήσεις των κλάδων αυτών.
- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτικές δραστηριότητες, τα οποία αφορούν το Δ.Λ.Π. 41 «ΓΕΩΡΓΙΑ».

Σύμφωνα με τον (Καραγιάννης & Καραγιάννη , 2009), βάσει των κανόνων που διέπουν το Δ.Λ.Π. 2, το κόστος των αποθεμάτων είναι απαραίτητο να συμπεριλαμβάνει το σύνολο των δαπανών αγοράς, το κόστος μετατροπής και τις λοιπές δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν, με σκοπό να φθάσουν τα αποθέματα στη θέση και κατάσταση που βρίσκονται τη συγκεκριμένη χρονική στιγμή. Οι αποδεκτές τεχνικές μέτρησης του κόστους των αποθεμάτων, από το Δ.Λ.Π.2, είναι η μέθοδος του πρότυπου κόστους (standard cost) και η μέθοδος των τιμών λιανικής (retail method). Η εφαρμογή των παραπάνω μεθόδων προϋποθέτει, ότι το αποτέλεσμα που προκύπτει προσεγγίζει το πραγματικό κόστος παραγωγής.

Μέσα από το Ε.Γ.Λ.Σ., ορίζεται πως η διαδικασία της αποτίμησης των αποθεμάτων γίνεται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή ανάμεσα στην τιμή κτήσης και την τρέχουσα, και μόνο σε περίπτωση που η τρέχουσα είναι υψηλότερη από την καθαρή αξία ρευστοποίησης, η αποτίμηση γίνεται στη χαμηλότερη αυτή αξία (Χέβας, 2010). Με τον όρο «καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία» εννοείται η εκτιμώμενη τιμή πώλησης μειωμένη με το υπολογιζόμενο κόστος παραγωγικής ολοκλήρωσης και το εκτιμώμενο κόστος πραγματοποίησης της πώλησης.

Ωστόσο, η διαδικασία της αποτίμησης των αποθεμάτων στηρίζεται πια στην αρχή η οποία έχει θεσπιστεί από το Δ.Λ.Π.2 ότι «τα αποθέματα πρέπει να αποτιμώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας».

Σύμφωνα με τον (Καραγιάννης & Καραγιάννη , 2009), η αποτίμηση πραγματοποιείται κατ' είδος αποθέματος. Ωστόσο, δίνεται η δυνατότητα της ομαδοποίησης κάποιων όμοιων ή συγγενών στοιχείων, σε περίπτωση που αυτά σχετίζονται με αγαθά με την ίδια τελική χρήση, τα οποία παράγονται από την ίδια παραγωγική γραμμή, διατίθενται στην αγορά ίδιας γεωγραφικής περιοχής και δεν μπορούν πρακτικά να διαχωριστούν. Δεν θεωρείται ορθή η αποτίμηση των αποθεμάτων με βάση μια γενική ταξινόμησή τους, όπως για παράδειγμα όλα τα έτοιμα προϊόντα ή όλα τα αποθέματα μιας βιομηχανικής επιχείρησης (Χέβας, 2010). Αναφορικά με τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, η σύγκριση είναι απαραίτητο να πραγματοποιείται κατά υπηρεσία για την οποία έχει συμφωνηθεί ξεχωριστή τιμή πώλησης. Άρα, σε αυτή την περίπτωση ως αποτιμώμενο είδος θεωρείται η συγκεκριμένη υπηρεσία, η οποία έχει συγκεκριμένο κόστος και προσυμφωνημένη τιμή.

Σύμφωνα με τον (Χέβας, 2010), η δυνατότητα σχετικά με την μέθοδο αποτίμησης των αποθεμάτων κάτω του κόστους στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, παρέχεται στις

περιπτώσεις σύμφωνα με τις οποίες το κόστος ενός αποθέματος μπορεί να μην είναι ανακτήσιμο. Αυτό γίνεται σε περίπτωση που:

- το απόθεμα έχει κάποια ζημιά, η οποία το καθιστά ολικά ή μερικά άχρηστο,
  - οι τιμές πώλησης του αποθέματος έχουν μειωθεί,
  - οι προβλεπόμενες δαπάνες ολοκλήρωσης ή πώλησης του έχουν αυξηθεί.
- Δεν αποτιμώνται όμως κάτω του κόστους οι πρώτες ύλες και τα υλικά που διατηρούνται για χρήση στην παραγωγή αποθεμάτων, αν τα προϊόντα στα οποία θα ενσωματωθούν αναμένεται να πωληθούν στο κόστος ή πάνω από αυτό.

Σύμφωνα με τον (Καραγιάννης & Καραγιάννη, 2009), η λογιστική αξία των αποθεμάτων μπορεί να καταχωρηθεί στα έξοδα της χρήσεως, στην οποία καταχωρήθηκε το έσοδο από την πώληση αυτών. Τα ποσά της αποτίμησης των αποθεμάτων καταχωρούνται στα έξοδα της χρήσεως που προέκυψε η αποτίμηση. Μια αναστροφή της αποτίμησης καταχωρείται στα αποτελέσματα κατά την χρήση στη οποία συνέβη. Επομένως, η πρακτική της αποτίμησης των αποθεμάτων ακολουθεί την άποψη ότι τα περιουσιακά στοιχεία δεν πρέπει να καταχωρούνται με επιπλέον ποσά από αυτά που αναμένεται να πραγματοποιηθούν από την πώληση ή την χρήση τους.

Από τη στιγμή λοιπόν που έχει γίνει αποτίμηση των αποθεμάτων, με ή χωρίς έξοδα χρήσεως, για τη χρήση την οποία καταχωρήθηκε το έσοδο από την πώληση τους. Τα ποσά πωληθέντων διαμορφώνονται με βάση τον τύπο:

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

Σύμφωνα με τον (Χέβας, 2010), η αποτίμηση των αποθεμάτων επηρεάζει το Κόστος Πωληθέντων και συνδέεται με αυτό με αντιστρόφως ανάλογη σχέση. Αυτό σημαίνει ότι μια επιχείρηση, η οποία παρουσιάζει τα Αποθέματα Τέλους αποτιμημένα εμφανίζει υψηλό Κόστος Πωληθέντων. Αποτέλεσμα του υψηλού κόστους πωληθέντων είναι ότι τα Μεικτά Κέρδη της επιχείρησης εμφανίζονται μειωμένα, από τη στιγμή που τα Μεικτά Κέρδη προκύπτουν αφαιρώντας από τις Πωλήσεις του έτους το Κόστος Πωληθέντων. Χαμηλό επίπεδο Μεικτών Κερδών επιφέρει όπως είναι αναμενόμενο χαμηλότερο ύψος φορολογίας της επιχείρησης. Με λίγα λόγια η αποτίμηση των αποθεμάτων επηρεάζει την γενικότερη εικόνα μιας επιχείρησης δηλαδή τον Ισολογισμό της. Επίσης, επηρεάζονται και τα Αποτελέσματα Χρήσεως διότι όπως προαναφέρθηκε τα ποσά της αποτίμησης των αποθεμάτων καταχωρούνται στα έξοδα της χρήσεως μέσα στην οποία πραγματοποιήθηκε η αποτίμηση.

Η σημασία λοιπόν της αποτίμησης των αποθεμάτων είναι μεγάλη, από τη στιγμή που επηρεάζουν δύο σημαντικές οικονομικές καταστάσεις όπως είναι ο Ισολογισμός και τα Αποτελέσματα Χρήσεως και οι οποίες προορίζονται για διαφορετικούς σκοπούς. Σύμφωνα με τον (Καραγιάννης & Καραγιάννη, 2009), στον Ισολογισμό, που περιλαμβάνονται τα αποθέματα και τα άλλα κυκλοφορούντα στοιχεία του ενεργητικού, αποτελούν ένα μέτρο αξιολόγησης της ρευστότητας (Κυκλοφορούν Ενεργητικό / Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις) της επιχείρησης, δηλαδή της ικανότητάς της να



αντιμετωπίζει τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της. Από την άλλη στα Αποτελέσματα Χρήσεως, η τιμή στην οποία αποτιμώνται τα αποθέματα παρέχει την δυνατότητα σύγκρισης των εσόδων με το Κόστος Πωληθέντων.

### **3.4.1 Νόμος 4308/2014 . Επιμέτρηση αποθεμάτων.**

Τα περιουσιακά στοιχεία που θα χρησιμοποιηθούν για πώληση ολόκληρα είτε βρίσκονται σε ημιτελή φάση , δηλαδή υπό επεξεργασία για τη τελική τους μετατροπή σε προϊόντα , ονομάζονται αποθέματα.

Στα αποθέματα ανήκουν επίσης και υλικά που θα χρησιμοποιηθούν κατά τη διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας για τη παραγωγή προϊόντων ή την παροχή υπηρεσιών . Συνοπτικά στα αποθέματα περιλαμβάνονται τα εμπορεύματα , οι πρώτες ύλες , τα υλικά παραγωγής , η παραγωγή σε εξέλιξη καθώς και τα έτοιμα προϊόντα.

Τα αποθέματα αναγνωρίζονται στο κόστος κτήσης το οποίο περιλαμβάνει συνολικά όλα τα έξοδα που δαπανήθηκαν ώστε να φτάσουν αυτά στην παρούσα θέση και κατάσταση τους. Με τον όρο <<παρούσα θέση>> αναφερόμαστε στη γεωγραφική θέση των αποθεμάτων δηλαδή σε ποιο σημείο βρίσκεται για παράδειγμα η αποθήκη όπου βρίσκονται και τη συγκεκριμένη περιοχή . Ο όρος κατάσταση αναφέρεται στο στάδιο επεξεργασίας δηλαδή σε ποιο σημείο βρίσκεται η παραγωγική διαδικασία για τα παραγόμενα προϊόντα.

Σύμφωνα με τις αποδεκτές μεθόδους κοστολόγησης το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας περιλαμβάνει το κόστος που αναλογεί στις πρώτες ύλες , στα αναλώσιμα υλικά , στις εργασίες και σε άλλο κόστος που έχει άμεση σχέση με το εκάστοτε στοιχείο . Επίσης περιλαμβάνει έξοδα που σχετίζονται έμμεσα με το εκάστοτε προϊόν ή υπηρεσία που είναι είτε σταθερά είτε μεταβλητά και αναλογούν σύμφωνα με το βαθμό που συντελούν στη παραγωγική διαδικασία .

Η τιμή αγοράς , οι εισαγωγικοί δασμοί και άλλοι φόροι εκτός όμως από φόρους όπως ο ΦΠΑ , μεταφορικά , κόστη παράδοσης και αλλά άμεσα κόστη επιρριπτέα στην απόκτηση έτοιμων αγαθών , υλικών και υπηρεσιών ανήκουν στο κόστος αγοράς. Υπάρχουν και στοιχεία που αφαιρούνται από το κόστος κτήσης των αποθεμάτων όπως οι εμπορικές εκπτώσεις , οι μειώσεις τιμών και άλλα παρόμοια στοιχεία.

Το σταθερό κόστος παραγωγής επιβαρύνει αναλογικά τα επιμέρους παραγόμενα προϊόντα σύμφωνα με τη δυναμικότητα των παγίων σε πραγματικές συνθήκες λειτουργίας. Στο σταθερό κόστος παραγωγής περιλαμβάνονται οι αποσβέσεις , η συντήρηση και άλλα. Η αναλογία επιβάρυνσης μπορεί να προκύψει και απολογιστικά σαν μέσος όρος ενός αριθμού περιόδου.

Σε περιόδους με μειωμένη παραγωγή το σταθερό κόστος επηρεάζει το κόστος πωληθέντων των αποθεμάτων χωρίς βέβαια να επιβαρύνει το κόστος παραγωγής των αποθεμάτων και αναγνωρίζονται κατευθείαν στη κατάσταση αποτελεσμάτων. Όταν μιλάμε για περιόδους με μειωμένη παραγωγή μιλάμε για κόστη αδράνειας και κόστη υποαπασχόλησης. Όταν το κόστος αδράνειας είναι εύλογο ενσωματώνεται στο λογαριασμό “Λοιπά έξοδα και ζημιές” για να μην επιβαρύνει το κόστος πωλήσεων και επηρεαστεί η παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Τα αποθέματα ενδέχεται να επιβαρυνθούν και με τόκους έντοκων υποχρεώσεων. Αυτό γίνεται όταν για την ολοκλήρωση τους απαιτείται ένα σημαντικό χρονικό διάστημα για να έρθουν σε κατάσταση έτοιμων προϊόντων για πώληση. Η συγκεκριμένη επιβάρυνση αναλογεί στα εν λόγω αποθέματα και για τη συγκεκριμένη περίοδο. Ο νόμος σε αυτά το σημείο θέτει όριο σημαντικότητας κατά την κρίση της οντότητας.

Μερικές περιπτώσεις όπου τα αποθέματα ενδέχεται να επιβαρυνθούν με τόκους είναι η κατασκευή αυτοκινήτων, η παραγωγή βιολογικών προϊόντων, δηλαδή τα προϊόντα που απαιτούν σημαντικό χρόνο ωρίμανσης όπως τυρί ή κρασί καθώς και τα παραγόμενα αποθέματα που αποκτούν σημαντική κατασκευαστική περίοδο και είναι διαθέσιμα μόνο κατά παραγγελία.

Για να είσαι συνεπής στις λογιστικές πολιτικές σύμφωνα με το άρθρο 17, πρέπει η μείωση των τόκων στη παραγωγή να παρέχεται για το σύνολο των παραγόμενων ειδών, παγίων και αποθεμάτων. Η μείωση τους δε γίνεται αποδεκτή μόνο στα αποθέματα αλλά και στα ιδιοπαραγόμενα πάγια εφόσον υπάρχουν. Πολύ περισσότερο η μείωση των τόκων δεν γίνεται αποδεκτή αναλογικά σε επιλεγμένα στοιχεία των αποθεμάτων ή των ιδιοπαραγόμενων παγίων.

Μείωση τόκων έχουμε και μέσω της μεθόδου του ποσοστού ολοκλήρωσης όταν λογιστικοποιούνται συμβόλαια παροχής υπηρεσιών.

Η επιμέτρηση των αποθεμάτων πραγματοποιείται στη κατ'είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, ώστε να διασφαλίζεται το γεγονός πως τα αποθέματα που παρουσιάζονται είναι σε ποσό που τα καθιστά ανακτήσιμα.

Το κόστος πωληθέντων μπορεί να επιβαρυνθεί στη κατάσταση αποτελεσμάτων με τη διαφορά, δηλαδή τη ζημιά, η οποία προκαλείται από τη καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία όταν είναι μικρότερη από το κόστος κτήσης των αποθεμάτων.

Όταν η διαφορά αυτή είναι εύλογη μπορεί να μην επιβαρύνει το κόστος πωληθέντων και να ενσωματώνεται στο κονδύλι “Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων” με κατάλληλη γνωστοποίηση στο προσάρτημα, για να μην αλλοιώνεται η εικόνα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων όπως αναφέραμε και πιο πάνω.

## Κεφάλαιο 4ο

### Μέθοδοι αποτίμησης αποθεμάτων

#### 4.1. Εισαγωγή

Η αποτίμηση των αποθεμάτων των αγορών πραγματοποιείται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή ανάμεσα στην τρέχουσα τιμή αγοράς και στην τιμή κτήσης. Τα αποθέματα, τα οποία μπορεί να προκύψουν από την παραγωγή, ακολουθούν τη διαδικασία αποτίμησης στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή ανάμεσα στις τιμές του ιστορικού κόστους παραγωγής και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

Η επιλογή της χαμηλότερης τιμής ανάμεσα στην τιμή κόστους κτήσης και τρέχουσας τιμής υπάρχει η δυνατότητα να πραγματοποιηθεί βάσει τριών διαφορετικών τρόπων (Ζιγκερίδης, 2010):

- η διαδικασία της σύγκρισης του κόστους κτήσης και της τρέχουσας τιμής χωριστά για κάθε στοιχείο,
- η διαδικασία της σύγκρισης του κόστους κτήσης και της τρέχουσας τιμής χωριστά για κάθε κατηγορία στοιχείων,
- η διαδικασία της σύγκρισης του συνολικού κόστους κτήσης και της συνολικής τρέχουσας αξίας για τα στοιχεία.

Κατά τη χρήση οι τιμές κτήσης μεταβάλλονται, έχοντας ως αποτέλεσμα να δημιουργείται προβληματισμός για τη διαδικασία του υπολογισμού της αξίας κτήσης. Αναλυτικότερα, οι μέθοδοι αποτίμησης αποθεμάτων διακρίνονται ως εξής:

- Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους (weighted average cost)
- Η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων (Moving Average Cost)
- Η μέθοδος πρώτη εισαγωγή - πρώτη εξαγωγή (First In First Out, F.I.F.O.)
- Η μέθοδος τελευταία εισαγωγή - πρώτη εξαγωγή ((Last In First Out, L.I.F.O.)
- Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους (Specific Identification)
- Η μέθοδος του μεταβλητού ή άμεσου κόστους (Variable or Direct Method)
- Η μέθοδος του βασικού αποθέματος (Basic Stock)
- Η μέθοδος της χαμηλότερης τιμής μεταξύ κόστους κτήσης και τρέχουσας τιμής (cost of market rule)

Αναφορικά με τη διαδικασία της αποτίμησης των αποθεμάτων ισχύουν οι παρακάτω ακόλουθες βασικές λογιστικές αρχές:

Κατά πρώτον, η αρχή του ιστορικού κόστους και πιο συγκεκριμένα του κόστους κτήσης. Στο κόστος κτήσης τους γίνεται η καταχώρηση των αποθεμάτων, της ημερομηνίας απόκτησης τους, σύμφωνα με την αρχή του κόστους. Σε περίπτωση που γίνεται η πώληση, το κόστος αυτό συγκρίνεται έχοντας ως βάση τα έσοδα, σύμφωνα με την αρχή της αντιπαραθέσεως εσόδων - εξόδων. Εκτός των άλλων, τα αποθέματα τέλους χρήσης αποτιμούνται έχοντας ως βάση την αρχή του κόστους κτήσης, αν εξαιρέσουμε την περίπτωση που η αξία τους μειώθηκε λόγω ζημιάς, οπότε αποτιμούνται, βάσει της αρχής της συντηρητικότητας, στη χαμηλότερη αξία.

Η αρχή της συντηρητικότητας η οποία εφαρμόζεται σε περίπτωση που ως τιμή αποτίμησης των αποθεμάτων τέλους χρήσης χρησιμοποιείται η κατώτερη δυνατή τιμή από τις περισσότερες τιμές που δύναται να χρησιμοποιηθούν.

Εν συνεχεία, η αρχή της συνέπειας, βάσει της οποίας, οι διαδικασίες αποτίμησης δεν πρέπει να αλλάζουν από τη μία χρήση στην άλλη, με σκοπό να είναι συγκρίσιμες οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Τέλος, η αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας της επιχείρησης, βάσει της οποίας οι καθιερωμένοι κανόνες αποτίμησης μπορούν να εφαρμοστούν υπό την προϋπόθεση ότι η επιχείρηση θα εξακολουθήσει να λειτουργεί κανονικά.

## 4.2. Οι κυριότερες μέθοδοι αποτίμησης

Οι διαδικασίες της αποτίμησης αποτελούν το κυριότερο σημείο αναφορικά με τη μέθοδο της διαμόρφωσης των αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης (Καραγιώργος & Πετρίδης, 2006). Από το κόστος πωληθέντων μπορούν να διαμορφωθούν τα μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης από τα οποία προκύπτουν τα κεφαλαιώδη συμπεράσματα αναφορικά με την αποδοτικότητα του επιχειρείν και τροφοδοτούν τις λοιπές απαραίτητες λειτουργίες της επιχείρησης.

Στις πλείστες των περιπτώσεων, οι μέθοδοι αποτίμησης εξακολουθούν να υπάρχουν, συνυφασμένες με το είδος και τη χρησιμότητα των αποθεμάτων και αν εξαιρέσουμε τις φαινομενικές διαφορές τους, σε μεγάλο κύκλο διαχειριστικών περιόδων, όπου ο χρόνος εξομαλύνει τις διαφορές το σύνολο των αποτελεσμάτων, ανεξαρτήτως της μεθόδου αποτίμησης ταυτίζεται (Ζιγκερίδης, 2010). Οι διαφορές στην φύση των αγαθών, δημιούργησαν την ανάγκη διαφορετικών μορφών αποτίμησης.

Μία εκ των μεθόδων αποτίμησης, η μέθοδος FIFO, είναι το ακρωνύμιο της First in first out. Η μέθοδος αυτή επισημαίνει ότι τα μένοντα αποθέματα είναι και τα νεότερα. Η συγκεκριμένη μέθοδος, ενδείκνυται σε περιπτώσεις στις οποίες τα αποθέματα χαρακτηρίζονται από αλλοιωμένα δεδομένα αναφορικά με το χρόνο αποθήκευσης αλλά και η αξία τους είναι διαφορετική έχοντας ως σημείο αναφοράς την πάροδο του χρόνου, ή τον χρόνο κατασκευής.

Εν συνεχεία, η μέθοδος LIFO είναι το ακρωνύμιο της Last in first out. Η μέθοδος αυτή επισημαίνει ότι τα μένοντα αποθέματα είναι και τα σχετικά παλαιότερα. Η συγκεκριμένη μέθοδος, ενδείκνυται σε περιπτώσεις στις οποίες αποθέματα χαρακτηρίζονται από αλλοιωμένα δεδομένα αναφορικά με το χρόνο αποθήκευσης αλλά η αξία τους βαίνει αυξανόμενη συναρτήσει του χρόνου, ευνοώντας, μ' αυτό τον τρόπο, την αποθεματοποίηση.

Η μέθοδος της μέσης τιμής και αναλυτικότερα της μέσης σταθμικής τιμής είναι εκείνη η μέθοδος η οποία διαμορφώνεται μέσω της στάθμισης της τιμής καθώς και της ποσότητας αγορών. Ιδιαίτερα σημαντική είναι η αύξηση της συχνότητας της χρήσης της συγκεκριμένης μεθόδου με την εκτεταμένη χρήση υπολογιστικών συστημάτων τα οποία κατέστησαν δυνατούς τους πολλούς υπολογισμούς. Η μέθοδος αυτή, ως επί το πλείστον, χρησιμοποιείται στις περιπτώσεις στις οποίες τα εμπορεύματα / πρώτες ύλες έχουν σχετικά σταθερές φυσικές ιδιότητες και η ζήτηση τους, είναι επίσης διαχρονικά σταθερή.

Αναφορικά με τις σχετικές σταθερές τιμές κόστους των αποθεμάτων, τα αποτελέσματα της επιχείρησης δεν επηρεάζονται από την μέθοδο την οποία θα εφαρμόσει η εκάστοτε οικονομική μονάδα σχετικά με την αποτίμηση των αποθεμάτων (Ζιγκερίδης, 2010). Αντιθέτως, όσον αφορά σε χρονικές περιόδους που παρατηρείται το φαινόμενο τη έντονης διακύμανσης των τιμών κόστους και των κοστολογικών παραγόντων, η μέθοδος που θα επιλέξει η εκάστοτε επιχείρηση αναφορικά με τη διαδικασία της αποτίμησης των αποθεμάτων, θα την οδηγήσει σε διαφορετικά αποτελέσματα. Φυσικά, εν τέλει, οποιαδήποτε μέθοδο και αν επιλέξει η εκάστοτε οικονομική μονάδα, σε μια σχετικά μεγάλη οικονομική περίοδο, το σύνολο των αποτελεσμάτων με οποιαδήποτε μέθοδο, θα είναι το αυτό. Εκτός των άλλων, πρέπει να σημειωθεί πως, αναφορικά με τη διασφάλιση των αποτελεσμάτων της επιχείρησης, υπάρχει ο κανόνας και σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. αλλά και σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., ότι αποτιμώνται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ εκείνης της τιμής κόστους και της αγοραίας αξίας.

### **4.3. Οι μέθοδοι αποτίμησης αποθεμάτων πρώτων υλών ως προς το κόστος παραγωγής**

Οι διάφορες τεχνικές αποτίμησης των αποθεμάτων είναι οι διαφορετικοί τρόποι διαχείρισης τους στις αποθήκες, υπό την έννοια ότι προσδιορίζουν με έναν διαφορετικό τρόπο τη «ροή» των αποθεμάτων, δηλαδή ποιες από αυτές που εισέρχονται, θα εξέλθουν έχοντας πρώτη σειρά από την αποθήκη κατά την πώληση.

Σύμφωνα με τη συγκεκριμένη λογική, η μέθοδος FIFO, η οποία θα αναλυθεί και περαιτέρω παρακάτω, ορίζει ότι οι αγορές πρώτων υλών οι οποίες μπορεί να εισαχθούν πρώτες στην επιχείρηση (first in) θα είναι και αυτές που θα εξαχθούν πρώτες σε περίπτωση που παραχθεί προϊόν (first out). Σύμφωνα με τον (Τσακλαγκάκος, 2005), από την άλλη πλευρά, έχοντας ως βάση τη μέθοδο της LIFO, η διακίνηση των πρώτων

υλών πραγματοποιεί «ανάποδη» ροή, δηλαδή, εκείνες που εισάγονται τελευταίες στην αποθήκη (last in), εξάγονται πρώτες και έτσι, κατά συνέπεια, θα υπάρξει ανάγκη από την παραγωγή (first out). Εν τέλει, με τη μέθοδο του Σταθμικού Μέσου Όρου, το σύνολο των αγορών κάποιων πρώτων υλών θεωρείται ότι προέρχεται από μια κοινή παρτίδα, και έτσι προσδιορίζεται μια μέση σταθμική τιμή αγοράς η οποία μπορεί να αναφέρεται στο σύνολο των αγορών, οι οποίες εξάγονται με τυχαία τεχνική και χωρίς χρονική σειρά σε περίπτωση παραγωγής.

Εκ των προαναφερθέντων, γίνεται κατανοητό ότι η διαφορετική ροή κίνησης αλλά και επιλογής των παρτίδων αγοράς πρώτων υλών, κατά την πορεία τους προς την παραγωγή, θα οδηγήσουν σε διαφορετικό κόστος παραγωγής, εφόσον κάθε παρτίδα κατέχει μια συγκεκριμένη τιμή η οποία μεταβάλλεται και είναι διαφορετική από τις άλλες ενώ η διαμόρφωσή της είναι ανάλογα με τις οικονομικές συνθήκες που επικρατούν. Κατά συνέπεια, σίγουρα η μέθοδος αποτίμησης πρώτων υλών την οποία θα επιλέξει η επιχείρηση, συμμετέχει ουσιαστικά στον καθορισμό του κόστους παραγωγής των προϊόντων και εν τέλει στη διαμόρφωση της τελικής τιμής πώλησης τους.

#### **4.4. Αποτίμηση στους διάφορους οικονομικούς κλάδους**

Ο στόχος της αποτίμησης, αν εξαιρέσουμε τον προσδιορισμό του κόστους των υλικών, είναι και η εξεύρεση της πιο σωστής τιμής για την αποτίμηση. Αναλυτικότερα, πρέπει να γίνει ο προσδιορισμός της τεχνικής αποτίμησης με σκοπό να αναδειχθούν είτε οι διαφορές, είτε να κανονικοποιήσει αυτές τις διαφορές. Αναλυτικότερα (Ζιγκερίδης, 2010):

Σε μια επιχείρηση η οποία αγοράζει έχοντας σταθερές ετήσιες τιμές αναφορικά με σειρά σταθερών προϊόντων, το μεταβλητό κόστος των συγκεκριμένων αγορών ενδέχεται να είναι τα μεταφορικά, σε περίπτωση ανάγκης αλλαγής της συνήθους μεθόδου, κάποια έκτακτη ζημία, κλοπή κλπ. Η ανάγκη αυτή λοιπόν είναι να εξομαλύνει το κόστος μέσα στη χρήση, οπότε επιλέγεται ως πλέον η μέθοδος της μέσης σταθμικής τιμής.

Σε μια επιχείρηση η οποία παράγει τρόφιμα, αγοράζει τις πρώτες ύλες σε σχετικά διάφορες τιμές ενώ είναι απαραίτητο να αναλώνει τα πρώτα εισαχθέντα στην αποθήκη της, στη παραγωγική της εργασία, η ανάγκη της να αποτυπώνει το διαφορετικό κόστος που έχει, έχοντας ως σημείο αναφοράς το χρόνο, υποδεικνύει μάλλον ως πλέον κατάλληλη μέθοδο την FIFO.

Σε μια επιχείρηση η οποία ασχολείται με το μεταλλευτικό τομέα η επιχείρηση έχει μια συνεχή ροή παραγωγής, η οποία, αναλόγως της πολιτικής αποθεμάτων που χρησιμοποιεί, δημιουργεί και ένα απόθεμα με σκοπό να χρησιμοποιηθεί σε περίπτωση που σημειωθεί έκτακτη ζήτηση. Κατά συνέπεια, η ανάγκη της για αποτύπωση του κόστους που έχει, στο χρόνο, υποδεικνύει ως κατάλληλη μέθοδο την LIFO.

#### 4.5. Η αρχή της συνέπειας

Αναφορικά με την αρχή της συνέπειας, η οποία αποτελεί και την κυριότερη λογιστική αρχή που μέσω κανόνων, υποχρεώνει την εκάστοτε επιχείρηση στην εφαρμογή, με πάγιο τρόπο, των μεθόδων που έχει επιλέξει σχετικά με την αποτίμηση των διαφόρων κατηγοριών αποθεμάτων της και να μη μεταβάλλει τις μεθόδους από τη μία χρήση στην άλλη (Ζιγκερίδης, 2010). Σε περίπτωση που δεν ίσχυε η συγκεκριμένη αρχή, τότε η επιχείρηση θα είχε τη δυνατότητα να μεταβάλλει τις μεθόδους αποτιμήσεως αναλόγως του μεγέθους των αποθεμάτων που θα ήθελε να εμφανίσει.

Όπως αναφέρεται στην αρχή της συνέπειας, οι επιχειρήσεις υποχρεούνται στη σταθερή εφαρμογή των ίδιων μεθόδων και δεν επιτρέπεται η αλλαγή της μεθόδου αποτιμήσεως των αποθεμάτων ανάμεσα στις χρήσεις. Αντίθετα δεν είναι υποχρεωμένο το σύνολο των οικονομικών μονάδων στην εφαρμογή της ίδιας μεθόδου, κάθε επιχείρηση έχει τη δυνατότητα της επιλογής της μεθόδου που είναι κατάλληλη για τα δικά της δεδομένα (Καραγιώργος & Πετρίδης, 2006). Λόγω της συγκεκριμένης αρχής, ο χρήστης οικονομικών καταστάσεων μπορεί να είναι σίγουρος ότι η οικονομική μονάδα έκανε χρήση των ίδιων λογιστικών μεθόδων τις οποίες εφάρμοσε και στην προηγούμενη χρήση. Κατά συνέπεια, υπάρχει η δυνατότητα να πραγματοποιήσει συγκρίσεις, διαχρονικά, στα αποτελέσματα και τους ισολογισμούς της επιχείρησης.

Παρ' όλα τα προαναφερθέντα, η αρχή της συνέπειας μπορεί να δώσει τη δυνατότητα στην οικονομική μονάδα να μεταβάλλει τις μεθόδους αποτιμήσεως των αποθεμάτων τις οποίες χρησιμοποιεί. Αναλυτικότερα, η επιχείρηση έχει το δικαίωμα της επιλογής μίας νέας μεθόδου αν η μέθοδος αυτή ανταποκρίνεται σε μεγαλύτερο βαθμό στις παρούσες συνθήκες, με την προϋπόθεση ότι θα αποκαλύψει τη μεταβολή της μεθόδου και την επίπτωση που θα έχει η συγκεκριμένη μεταβολή στα καθαρά αποτελέσματα της χρήσεως.

Εν τέλει, αξιοσημείωτο θεωρείται ότι, ακόμα και όταν η επιχείρηση χρησιμοποιεί με συνέπεια τις μεθόδους αποτιμήσεως των αποθεμάτων, οι χρησιμοποιούμενες μέθοδοι είναι απαραίτητο να αποκαλύπτονται μέσα από τις οικονομικές καταστάσεις.

#### 4.6. Αλλαγή μεθόδου αποτίμησης σύμφωνα με τον νόμο 2190/ 1920

Ο νόμος 2190/1920 στο άρθρο 43, παράγραφος 7 - περίπτωση β και στην παράγραφο 1 - περίπτωση β, καθώς επίσης και το Ε.Γ.Λ.Σ., ορίζουν ότι η επιχείρηση έχει το δικαίωμα επιλογής μίας από τις αναγνωρισμένες μεθόδους που αναφέρονται στην §2.11.3.1 του Ε.Γ.Λ.Σ., ώστε να προσδιορίζει την τιμή κτήσης ή κατά περίπτωση το κόστος παραγωγής των αποθεμάτων (Ζιγκερίδης, 2010).

Όπως αναφέρθηκε, η αρχή της συνέπειας έχει τη δυνατότητα να υποχρεώνει την επιχείρηση στην εφαρμογή «πάγια, χωρίς μεταβολές από χρήση σε χρήση», τις μεθόδους

αποτιμήσεως και ορίζει κατηγορηματικά ότι «αλλαγή της εφαρμοζόμενης μεθόδου δεν επιτρέπεται».

Ο ν.2190/1920, κατ' εξαίρεση (άρθρο 43 § 7 περίπτωση β) επιτρέπει στην εταιρία την αλλαγή της εφαρμοζόμενης μεθόδου, μόνο αν «υπάρχει μεταβολή συνθηκών, ή άλλος σοβαρός λόγος, οπότε η αλλαγή της μεθόδου αναφέρεται και αιτιολογείται στο προσάρτημα μαζί με την επίδραση της αλλαγής αυτής στη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων χρήσης».

#### **4.7. Διαφορές μεταξύ της λογιστικής των αποθεμάτων στη χώρα μας και του Δ.Λ.Π. 2**

Αναφορικά με τις διαφορές που προκύπτουν από τη σύγκριση των όσων ορίζει το Πρότυπο 2, με τις διατάξεις που ισχύουν στη χώρα μας (Ε.Γ.Λ.Σ., ν. 2190/1920, Κ.Β.Σ.), θα μπορούσαν να συνοψισθούν ως οι παρακάτω (Ζιγκερίδης, 2010):

##### **➤ Διαφορές αναφορικά με την εννοιολογική προσέγγιση των αποθεμάτων**

Το Δ.Λ.Π. 2 προσδιορίζει την έννοια των αποθεμάτων όπως ακριβώς και τα Ε.Λ.Π. Ωστόσο, το Δ.Λ.Π. 2 προσθέτει ότι στην περίπτωση της επιχείρησης παροχής υπηρεσιών, «αποθέματα είναι και τα κόστη των υπηρεσιών για τα οποία η επιχείρηση δεν έχει καταχωρήσει ακόμη τα σχετικά έσοδα»

##### **➤ Διαφορές αναφορικά με τα στοιχεία του κόστους**

Αναφορικά με τα στοιχεία του κόστους, εντοπίζονται οι ακόλουθες αποκλίσεις:

➤ το κόστος κτήσης των αποθεμάτων είναι δυνατό, κατά το Πρότυπο, να επιβαρυνθεί και με τόκους δανείων, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζει το Δ.Λ.Π. 23 «κόστος δανεισμού», δηλαδή, κυρίως όταν για τη διάθεση ή χρησιμοποίηση των αποθεμάτων απαιτείται χρόνος ωρίμανσης (π.χ. οινοπνευματώδη ποτά, φύλλα καπνού πριν την κατεργασία τους.)

➤ το κόστος κτήσης είναι δυνατό, σε πολύ σπάνιες περιπτώσεις και εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζει το Δ.Λ.Π 21 «Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος», να επιβαρύνεται με συναλλαγματικές διαφορές. Κατά τα Ελληνικά Πρότυπα οι προαναφερόμενες δαπάνες δεν συνιστούν το κόστος των αποθεμάτων.

➤ Διαφορές ως προς την κοστολόγηση και τις μεθόδους προσδιορισμού του κόστους κτήσης των αποθεμάτων



Γενικότερα, οι διατάξεις του Προτύπου σχετικά με την κοστολόγηση δεν υφίστανται των όσων ορίζει το Ε.Γ.Λ.Σ και συνεπώς η νομοθεσία της χώρας μας. Διαπιστώνεται όμως η ακόλουθη βασική διαφορά:

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. , «η τιμή κτήσεως μπορεί να υπολογισθεί με οποιαδήποτε από τις μεθόδους που αναφέρονται παρακάτω, καθώς και με οποιαδήποτε άλλη παραδεδειγμένη μέθοδο» (Καραγιώργος & Πετρίδης , 2006):

- η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους
- η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων
- η μέθοδος πρώτη εισαγωγή - πρώτη εξαγωγή (F.I.F.O)
- η μέθοδος τελευταία εισαγωγή - πρώτη εξαγωγή (L.I.F.O)
- η μέθοδος του βασικού αποθέματος
- η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους
- η μέθοδος του Πρότυπου κόστους

Σύμφωνα με τα όσα ορίζει ο ν.2190/1920 «η μέθοδος υπολογισμού της τιμής κτήσεως ή του κόστους παραγωγής των αποθεμάτων, καθώς και της τιμής κτήσεως των κινητών αξιών, επιλέγεται από την εταιρία, από τις μεθόδους της περ.7 της παρ.2.2.205 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980 (ΕΓΛΣ) και εφαρμόζεται πάγια από χρήση σε χρήση» (άρθρο 43 παρ. 7β)».

Αναφορικά με την κατηγορία του κόστους των αποθεμάτων τα οποία αντικαθίστανται με κανονική ροή, σε αυτά επιβάλλεται ως βασική μέθοδος η μέθοδος FIFO ή η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους και εναλλακτικά η μέθοδος LIFO. Αν όμως εφαρμόζεται η τελευταία μέθοδος, το Δ.Λ.Π. 2 απαιτεί πρόσθετα γνωστοποιούμενα στοιχεία.

Κατά συνέπεια, βάσει των κανόνων που ορίζει το Πρότυπο, αποκλείονται οι άλλες προαναφερόμενες μέθοδοι τις οποίες μπορεί να προβλέπει το Ε.Γ.Λ.Σ.

Σύμφωνα με την Ελληνική νομοθεσία, δεν είναι επιτρεπτή η μεταβολή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσεως και του ιστορικού κόστους παραγωγής. Μόνο μετά την έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων και μόνο εάν η αλλαγή αποσκοπεί «στη βελτίωση της λειτουργικότητας της επιχείρησης ή για άλλους σπουδαίους λόγους». Το Πρότυπο επιτρέπει την αλλαγή μεθόδου, εφόσον η μεταβολή θα καταβληθεί σε μια ορθότερη παρουσίαση των γεγονότων ή των συναλλαγών.

- **Διαφορές αναφορικά με τις μεθόδους αποτίμησης των αποθεμάτων.**

Συγκρίνοντας τις διατάξεις που ισχύουν στη χώρα μας σχετικά με την αποτίμηση των αποθεμάτων με όσα ορίζει το Πρότυπο 2, εντοπίζονται οι ακόλουθες διαφορές:

- Η διαδικασία της αποτίμησης των αποθεμάτων σύμφωνα με την Ελληνική νομοθεσία, πραγματοποιείται βασικά στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ

κτήσης και τρέχουσας και μόνο αν η τρέχουσα είναι μεγαλύτερη από την καθαρή αξία ρευστοποίησης, η αποτίμηση γίνεται στη χαμηλότερη αυτή αξία.

➤ Σύμφωνα με την Ελληνική νομοθεσία, η διαφορά αποτίμησης των αποθεμάτων, κατά την αποτίμηση τους, φένεται απευθείας σε μείωση της αξίας των αποθεμάτων και, σύμφωνα με την υπαγορευμένη από το Ε.Γ.Λ.Σ. λογιστική διαδικασία, η διαφορά αυτή προσαυξάνει το κόστος των πωλήσεων. Η τιμή αποτίμησης συνιστά εφεξής το κόστος κτήσης. Κατά το Πρότυπο όμως, το αρχικό κόστος κτήσης πρέπει να παραμένει αμείωτο και η ζημιά αποτίμησης πρέπει να καταχωρείται σε αντίθετο λογαριασμό «προβλέψεως» για το υποτιμώμενο είδος, γιατί σε ενδεχόμενη μεταγενέστερη αύξηση της αξίας ρευστοποίησης του η πρόβλεψη πρέπει να αντिलογιστεί.

➤ Κατά το Δ.Λ.Π. 2, τα άμεσα υλικά τα οποία ενσωματώνονται στο παραγόμενο προϊόν δεν αποτιμώνται κάτω του κόστους, αν τα έτοιμα προϊόντα στα οποία θα ενσωματωθούν αναμένεται να πωληθούν στο κόστος ή πάνω από αυτό. Η αντιμετώπιση αυτή δεν γίνεται δεκτή από τις ισχύουσες διατάξεις στη χώρα μας.

➤ Σημειώνεται ότι η αποτίμηση ομαδοποιημένων αποθεμάτων δεν γίνεται δεκτή από τη κείμενη νομοθεσία της χώρας μας.

➤ Το Πρότυπο (SIC 1) επιτρέπει τη χρησιμοποίηση διαφορετικών μεθόδων προσδιορισμού του κόστους αποθεμάτων και, κατ' επέκταση, διαφορετικές μεθόδους αποτίμησης για αποθέματα με διαφορετική φύση και χρήση. Τέτοια ευχέρεια δεν επιτρέπει η κείμενη νομοθεσία στη χώρα μας.

➤ Το Πρότυπο στη βάση σύγκρισης των κατ' είδος τιμών δεν θέτει τις τρέχουσες τιμές, αλλά συγκρίνει μόνο την τιμή κτήσης με την καθαρή αξία ρευστοποίησης. Έτσι, στις περιπτώσεις που η τρέχουσα τιμή είναι χαμηλότερη της τιμής κτήσης, ενώ η αξία ρευστοποίησης υπερκαλύπτει την τιμή κτήσης, κατά τις ισχύουσες στη χώρα μας διατάξεις, η αποτίμηση πρέπει να γίνεται στην τρέχουσα τιμή, ενώ κατά το Πρότυπο στο κόστος κτήσης.

➤ το Πρότυπο υιοθετεί βέβαια, την κατ' είδος αποτίμηση. Δέχεται όμως, ότι «σε μερικές περιπτώσεις μπορεί να αρμόζει να ομαδοποιούνται όμοια ή συγγενή είδη». Αυτό μπορεί να συμβεί με είδη αποθεμάτων που αφορούν την ίδια παραγωγική γραμμή, έχουν όμοιους σκοπούς ή τελικές χρήσεις, παράγονται και διατίθενται στην αγορά της ίδιας γεωργικής περιοχής και δεν μπορεί πρακτικά να αποτιμηθούν ξεχωριστά από άλλα είδη αυτής της παραγωγικής γραμμής.

Η οικονομική μονάδα η οποία προχωρά στην εφαρμογή των Δ.Λ.Π., υποχρεωτικά ή προαιρετικά στα Δ.Λ.Π., είναι απαραίτητο, παράλληλα, να επιλέξει τη μέθοδο βάσει της οποίας θα τηρεί στο εξής τα λογιστικά της βιβλία κατά τη διάρκεια της χρήσης. Αναλυτικότερα, μπορεί η επιχείρηση να τηρεί τα λογιστικά της βιβλία κατά τη χρήση ή με βάση τις αρχές και τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας που ισχύουν κάθε φορά ή με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π.

## 4.8. Ανάλυση μεθόδων

### 4.8.1. Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους (weighted average cost)

Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους μπορεί να υπολογισθεί με τον τύπο όπως παρατίθεται παρακάτω (Ζιγκερίδης, 2010):

**Αξία αποθέματος ενάρξεως της περιόδου**

+

**Αξία αγορών της περιόδου στην τιμή κτήσεως**

**Ποσότητα αποθέματος ενάρξεως περιόδου**

+

**Ποσότητα που αγοράστηκε στην περίοδο**

Από τον υπολογισμό των δεδομένων βάσει του συγκεκριμένου τύπου, προκύπτει το μέσο σταθμικό κόστος μονάδας, βάσει του οποίου, στην συνέχεια πολλαπλασιάζεται η ποσότητα του αποθέματος τέλους χρήσεως και για να βρεθεί το ποσό που κόστισε κατά μέσο όρο η μια μονάδα. Βάσει της συγκεκριμένης διαδικασίας πραγματοποιείται ο προσδιορισμός της μέσης σταθμικής τιμής μονάδας που χρησιμοποιείται αναφορικά με την αποτίμηση των αποθεμάτων λήξεως (Καραγιώργος & Πετρίδης, 2006). Εκτός των άλλων, μειώνονται οι επιπτώσεις των διακυμάνσεων των τιμών στο κόστος. Αναλυτικότερα, σε μια αγορά που οι τιμές αυξάνονται συνεχώς, το μέσο κόστος είναι μικρότερο από το τρέχον κόστος. Από την άλλη πλευρά, στην αγορά που οι τιμές μειώνονται συνεχώς, το μέσο κόστος υπολογίζεται ως υψηλότερο από το τρέχον.

Η συγκεκριμένη μέθοδος θεωρείται κατάλληλη αναφορικά με την εφαρμογή της σε επιχειρήσεις οι οποίες κάνουν χρήση του συστήματος της περιοδικής απογραφής αποθεμάτων, δηλαδή, οι συγκεκριμένες, στις πλείστες των περιπτώσεων, κάνουν λιανικές πωλήσεις μεγάλης ποικιλίας εμπορευμάτων σε χαμηλές τιμές. Κατά το τέλος της χρήσης, στο σημείο δηλαδή που πραγματοποιείται ο προσδιορισμός του μέσου σταθμικού κόστους απογράφονται τα αποθέματα και προσδιορίζεται η αξία τους και το κόστος των πωλημένων.

Αντίθετα, η αναφερόμενη μέθοδος θεωρείται ως ακατάλληλη αν οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν το σύστημα της διαρκούς απογραφής. Αυτό προκύπτει από το γεγονός ότι, επειδή το μέσο σταθμικό κόστος δεν μπορεί να υπολογιστεί προτού πραγματοποιηθεί η τελευταία αγορά της περιόδου και κατά συνέπεια, οι πωλήσεις και

τα υπόλοιπα των αποθεμάτων, παρακολουθούνται μόνο κατά ποσότητα κατά τη διάρκεια της περιόδου (Ζιγκερίδης, 2010). Σε περίπτωση που πραγματοποιείται αναφορά και γίνεται χρήση του μέσου ετήσιου σταθμικού κόστους ή του μέσου μηνιαίου ή τριμηνιαίου σταθμικού κόστους, το γεγονός αυτό εξαρτάται από την περίοδο σταθμίσεως, η οποία ενδέχεται να είναι ετήσια αλλά μπορεί και να είναι και μικρότερη του έτους.

Η μέθοδος μέσου σταθμικού χρησιμοποιείται ευρύτατα πρακτικά, εφόσον εφαρμόζεται εύκολα και χρησιμεύει στον προσδιορισμό του κόστους κάθε μονάδας, εφόσον μπορεί να απαλλαγθεί από τα περιθώρια υποκειμενικών χειρισμών και μπορεί να ελαχιστοποιήσει τις επιδράσεις των υπερβολικών τιμών στην αγορά.

Τα Δ.Λ.Π. αναφορικά με την μέθοδο αυτή αναφέρουν τα εξής: «χρησιμοποιώντας τη μέθοδο του μέσου σταθμικού κόστους, το κόστος κάθε είδους προσδιορίζεται από το μέσο σταθμικό κόστος των όμοιων ειδών στην αρχή της χρήσεως και το κόστος των όμοιων ειδών που αγοράστηκαν ή παρήχθησαν κατά τη διάρκεια της χρήσεως. Ο μέσος όρος μπορεί να υπολογιστεί σε περιοδική βάση, καθώς κάθε πρόσθετο φορτίο περιλαμβάνεται, ανάλογα με τις συνθήκες της επιχείρησης».

Αναφορικά με την καλύτερη κατανόηση του μέσου σταθμικού κόστους, αν εξαιρέσουμε τη θεωρητική προσέγγιση, η μέθοδος θα εφαρμοσθεί σε ορισμένα παραδείγματα και εφαρμογές στο επόμενο κεφάλαιο.

#### **4.8.2. Η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων (moving average cost)**

Αναφορικά με την ανάλυση της συγκεκριμένης μεθόδου, μετά από κάθε εισαγωγή μπορεί να γίνει ο προσδιορισμός της μέσης τιμής κτήσεως του υπολοίπου έχοντας ως βάση τον παρακάτω τύπο (Καραγιώργος & Πετρίδης, 2006):

**Αξία προηγούμενου υπολοίπου**

+

**Αξία νέας αγοράς στην τιμή κτήσεως**

**Ποσότητα προηγούμενου υπολοίπου**

+

**Ποσότητα νέας αγοράς**

Η συγκεκριμένη μέθοδος, συγκριτικά με την προηγούμενη, ενέχει τη δυνατότητα του προσδιορισμού του μέσου κόστους της μονάδας η οποία μπορεί να προέλθει μετά από κάθε εισαγωγή, και πιο συγκεκριμένα μετά από κάθε αγορά νέων εμπορευμάτων. Συνεπώς, αποτελεί την καταλληλότερη μέθοδο αναφορικά με τη χρήση της σε περίπτωση που η οικονομική μονάδα πραγματοποιεί την εφαρμογή του συστήματος περιοδικής απογραφής και έχει τη δυνατότητα να προσδιορίζει το κόστος των αναλώσεων ή των πωλήσεων κατά τη διάρκεια της χρήσης. Εκτός των άλλων, η μέθοδος κυκλοφοριακού μέσου όρου, μπορεί να χαρακτηριστεί ως αντικειμενική, για το λόγο ότι δεν αφήνει περιθώρια προσωπικών χειρισμών και παρέχει ένα αντιπροσωπευτικό μέσο κόστος το οποίο μπορεί να πλησιάσει σε μεγαλύτερο βαθμό το τρέχον αντί του σταθμικού.

#### **4.8.3. Η μέθοδος πρώτη εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (first in first out, F.I.F.O)**

Η μέθοδος FIFO (first in- first out), έχει ως βάση της την υπόθεση ότι το εμπόρευμα το οποίο έγινε πρώτο εισαγωγή στην επιχείρηση, είναι εκείνο το οποίο θα εξαχθεί και πρώτο από αυτήν. Αναλυτικότερα, η κάθε πώληση πραγματοποιείται από τα αποθέματα τα οποία αποκτήθηκαν πιο παλιά και κατά συνέπεια το τελικό απόθεμα μπορεί να αποτελείται κατά βάση από τα εμπορεύματα τα οποία έχουν αποκτηθεί πιο πρόσφατα.

Η διαδικασία του υπολογισμού της αποτίμησης των αποθεμάτων αρχίζει από την τελευταία αγορά και εξακολουθεί με την αμέσως προηγούμενη. Η διαδικασία της αποτίμησης των πωλημένων πραγματοποιείται έχοντας ως βάση τη σειρά που αυτά εισάχθηκαν στην επιχείρηση, γι' αυτό το λόγο και η μέθοδος αυτή καλείται και «μέθοδος της σειράς εξαντλήσεως των αποθεμάτων» (Ζιγκερίδης, 2010). Με τη συγκεκριμένη μέθοδο, οι τιμές βάσει των οποίων γίνεται η αποτίμηση των αποθεμάτων τέλους χρήσης είναι πλησιέστερες στην τιμή αγοράς και κατά συνέπεια, η αξία των αποθεμάτων τα οποία εμφανίζονται στον ισολογισμό είναι πιο αντικειμενική συγκριτικά με εκείνη που μπορεί να προκύπτει από την εφαρμογή κάποιων άλλων μεθόδων και αναλυτικότερα με τη μέθοδο L.I.F.O.

Εκτός των άλλων, η συγκεκριμένη μέθοδος, υστερεί αναφορικά με τη σωστή σύγκριση των εσόδων με το κόστος των πωλήσεων, λόγω του γεγονότος ότι δεν μπορεί να αντιπαραθέσει το παρόν κόστος των πωλήσεων αλλά το κόστος κτήσεως που αφορά σε παλαιότερες αγορές. Κατά συνέπεια, σε περιόδους που εκτιμάται ότι υπάρχει πληθωρισμός, τα λογιστικά κέρδη υπερεκτιμούνται, εν αντιθέσει με τις άλλες μεθόδους και αυτό το γεγονός έχει σαν αποτέλεσμα, από τον κρατικό μηχανισμό, την επιβολή ενός αυξημένου φόρου εισοδήματος. Αντίθετα σε περιόδους στις οποίες σημειώνεται πτώση των τιμών, το αποτέλεσμα που μπορεί να προκύψει υποεκτίμηση των κερδών, και αυτό μπορεί να έχει ως συνέπεια έναν μειωμένο φόρο εισοδήματος.

Αν και η μέθοδος F.I.F.O. μειονεκτεί κυρίως λόγω της απομάκρυνσης του κόστους των πωλήσεων από τις παρούσες συνθήκες της αγοράς, προτιμάται και χρησιμοποιείται ευρύτατα στη διαδικασία της κοστολόγησης των αποθεμάτων και εκτός των άλλων, η συγκεκριμένη τεχνική προτιμάται γιατί είναι εύκολης εφαρμογής, αντικειμενική και

συστηματική υπό την προϋπόθεση ότι δεν επηρεάζεται από υποκειμενικούς υπολογισμούς. Επιπρόσθετα η ροή του κόστους μπορεί να συμβαδίζει με τη φυσική ροή των αποθεμάτων καθώς και το τρέχον κόστος αντικατάστασης, ενώ μπορεί να προσεγγισθεί από την αξία των αποθεμάτων στον ισολογισμό. Εν τέλει, υπάρχει η δυνατότητα της εφαρμογής είτε με το σύστημα διαρκούς απογραφής καθ' όλη τη διάρκεια της χρήσης, είτε με το σύστημα περιοδικής απογραφής.

#### **4.8.4. Η μέθοδος τελευταία εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (last in first out, L.I.F.O.)**

Η L.I.F.O., (last in - first out), μπορεί να βασισθεί στην παραδοχή ότι η τελευταία εισαγωγή αποτελεί και την πρώτη εξαγωγή και ότι τα αποθέματα του τέλους χρήσης μπορεί να προκύψουν από τις πιο παλιές εισαγωγές. Αναλυτικότερα, τα συγκεκριμένα εμπορεύματα τα οποία αγοράστηκαν πρώτα, πουλήθηκαν τελευταία σε σειρά και η διαδικασία του υπολογισμού της αποτίμησης του τελικού αποθέματος αρχίζει από τα χρονολογικά παλιά αγαθά τα οποία αποκτήθηκαν από την επιχείρηση από τις πρώτες αγορές της περιόδου (Ζιγκερίδης, 2010). Η διαδικασία της αποτίμησης των πωλημένων - αναλωμένων αγαθών πραγματοποιείται στην αντίθετη από τη σειρά εισαγωγής τους. Η συγκεκριμένη είναι η αντίθετη της μεθόδου πρώτη εισαγωγή - πρώτη εξαγωγή. Παρ' όλο που ακολουθεί αφύσικη ροή αποθεμάτων, αυτή η τεχνική αποτίμησής πλεονεκτεί στο γεγονός ότι, αναφορικά με τη μέτρηση του αποτελέσματος η ροή του κόστους είναι σημαντικότερη από τη φυσική ροή των αποθεμάτων (Καραγιώργος & Πετρίδης, 2006). Ο υπολογισμός του αποτελέσματος είναι απαραίτητο να έχει ως βάση του τις παρούσες συνθήκες της αγοράς και τα έσοδα από τις πωλήσεις, είναι απαραίτητο να συσχετίζονται με το τρέχον κόστος των πωλημένων.

Χρησιμοποιώντας της μέθοδο L.I.F.O., το παρόν κόστος αντικαταστάσεως αποθεμάτων μπορεί να προσεγγισθεί από το κόστος των πωλημένων, εφόσον σε αυτήν την περίπτωση τα πουλημένα προέρχονται από τις πιο πρόσφατες αγορές. Κατά συνέπεια, η συγκεκριμένη μέθοδος μειώνει τα κέρδη τα οποία μπορούν να προσδιορισθούν με λογιστικό τρόπο και περιορίζει τον φόρο εισοδήματος αυτών. Είναι η κατάλληλη μέθοδος για περιόδους που σημειώνονται τάσεις έντονου πληθωρισμού.

#### **4.8.5. Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους (specific identification).**

Αναφορικά με τη συγκεκριμένη μέθοδο αποτίμησης των αποθεμάτων, η Ελληνική νομοθεσία ορίζει ότι τα αποθέματα παρακολουθούνται όχι μόνο κατ' είδος αλλά και κατά συγκεκριμένες παρτίδες αγοράς ή παραγωγής. Οι ομάδες αυτές αποκτούν αυτοτέλεια κόστους (Τσακλαγκάνος, 2005). Κατά συνέπεια, κατά τη διάρκεια της διαδικασίας αποτίμησης, τα αποθέματα είναι απαραίτητο να αναλύονται στις ποσότητες κατά παρτίδα αλλά και να γίνεται η αποτίμησή τους στο κόστος της συγκεκριμένης παρτίδας, ανεξαρτήτως του χρονικού διαστήματος εντός του οποίου παράχθηκαν ή αγοράστηκαν.

Όπως προκύπτει, σε περίπτωση που εντοπίζεται ευχέρεια προσδιορισμού των συγκεκριμένων παρτίδων αποθεμάτων της απογραφής, τότε υπάρχει η δυνατότητα της αποτίμησης στις ειδικές τιμές κτήσης τους. Αυτό συμβαίνει συνήθως σε περίπτωση που τα αγαθά μας είναι ευμεγέθη αλλά ακόμα και σε περιπτώσεις μικρών ποσοτήτων αλλά μεγάλης αξίας.

Η τεχνική αποτίμησης του εξατομικευμένου κόστους, μπορεί να συνδυάσει τη ροή του κόστους με την ειδική ροή των φυσικών αγαθών και μπορεί να οδηγήσει σε μια ικανοποιητική αντιπαράθεση εσόδων και κόστους (Ζιγκερίδης, 2010). Εκτός των άλλων, μπορεί να γίνει η εφαρμογή της έχοντας ως βάση περιοδική ή διαρκή τεχνική απογραφής των αποθεμάτων. Εκτός των άλλων, η μέθοδος λόγω της επιρροής που έχει στα αποτελέσματα, συχνά εμφανίζει μικρό βαθμό αντικειμενικότητας.

Εκτός των άλλων, λόγω της εξατομικευμένης παρακολούθησης η οποία απαιτείται για το εκάστοτε στοιχείο, η μέθοδος που αναλύεται, εφαρμόζεται στην πράξη σπάνια. Κατά βάση, χρησιμοποιείται στις οικονομικές μονάδες στις οποίες, η παραγωγή των αποθεμάτων τους πραγματοποιείται κατά παραγγελία των πελατών τους.

#### 4.8.6. Η μέθοδος του βασικού αποθέματος (basic stock)

Σύμφωνα με τον (Τσακλαγκάνος, 2005), το βασικό απόθεμα το οποίο έχει στην κατοχή της μια επιχείρηση, είναι απαραίτητο να διατηρείται σε μια μόνιμη βάση αναφορικά με την εξασφάλιση της ομαλής λειτουργίας της. Γι' αυτό το λόγο, το βασικό απόθεμα έχει την μορφή ενός πάγιου στοιχείου και ως προς την ποσότητα αλλά και έχοντας ως σημείο αναφοράς την αξία, και όπως είναι γνωστό τα πάγια στοιχεία είναι αναγκαίο να αποτιμούνται στην αξία κτήσεως τους. Μέσω της ανάλογης τεχνικής αποτίμησης του βασικού αποθέματος στη σταθερή αξία κτήσης του, μπορεί να αποφευχθεί η αλλοίωση των αποτελεσμάτων της χρήσης με κέρδη ή ζημιές που μπορεί να προκύψουν από την διαδικασία της αποτίμησης των αποθεμάτων που κατέχει η οικονομική μονάδα. Ωστόσο, αναφορικά με την εξασφάλιση της ομαλής λειτουργίας της, η επιχείρηση κρατάει, στις πλείστες των περιπτώσεων, αποθέματα τα οποία είναι μεγαλύτερα από τα κανονικά. Τα συγκεκριμένα αποθέματα, τα οποία μπορεί να καλούνται και υπεραποθέματα, θεωρούνται ως προσωρινή αύξηση και καταχωρούνται στο κόστος κτήσης.

Στα πλαίσια της επιχειρηματικής δραστηριότητας, θεωρείται πως οι εξαγωγές πραγματοποιούνται από τα υπεραποθέματα και μπορούν να αποτιμηθούν έχοντας ως βάση τη μέθοδο L.I.F.O., αν και, στις πλείστες των περιπτώσεων, χρησιμοποιείται η F.I.F.O και το μέσο κόστος. Το Ελληνικό λογιστικό σχέδιο εφαρμόζει τη συγκεκριμένη μέθοδο και ορίζει ότι σύμφωνα με αυτήν, τα αποθέματα τέλους χρήσης μπορούν να διακριθούν σε δύο μέρη (Ζιγκερίδης, 2010):

- Το ένα μπορεί να αντιστοιχισθεί στο βασικό απόθεμα που αντιπροσωπεύει την ελάχιστη ποσότητα (στοκ ασφαλείας) η οποία κρίνεται αναγκαία για την ομαλή διεξαγωγή της δραστηριότητας της επιχείρησης.

➤ Το άλλο μπορεί να προσδιορισθεί αναφορικά με την εξυπηρέτηση μελλοντικών αναγκών πωλήσεων, όταν πρόκειται για εμπορεύματα ή έτοιμα προϊόντα, ή αναγκών βιομηχανοποιήσεων, όταν πρόκειται για υλικά που αναλώνονται στην παραγωγική διαδικασία. Το βασικό απόθεμα αποτιμάται στην αξία της αρχικής κτήσης του.

Το υπόλοιπο μέρος, δηλαδή το υπεραπόθεμα, το οποίο αναφέρθηκε και παραπάνω, μπορεί να αποτιμηθεί χρησιμοποιώντας μια από τις εξής μεθόδους υπολογισμού της τιμής κτήσης:

- Του μέσου σταθμικού κόστους,
- του κυκλοφοριακού μέσου όρου και
- της F.I.F.O.

Αν η ποσότητα των κατ' είδος αποθεμάτων δεν αλλάζει σε μεγάλο βαθμό, από χρήση σε χρήση, ενδέχεται να χαρακτηρίζεται ολόκληρη η ποσότητα αυτή σαν βασικό απόθεμα και ανάλογα να γίνεται η αποτίμηση της.

#### **4.8.7. Η μέθοδος της χαμηλότερης τιμής μεταξύ κόστους κτήσης και τρέχουσας τιμής (cost of market rule)**

Βάσει της συγκεκριμένης μεθόδου, αναφορικά με τη διαδικασία της αποτίμησης των αποθεμάτων που διαλέγει η κάθε επιχείρηση, επιλέγεται η χαμηλότερη τιμή ανάμεσα στην τιμή κτήσης και την τρέχουσα τιμή της ημέρας.

Αναλυτικότερα, όσον αφορά στην τιμή κτήσης, λαμβάνουμε την τιμή που έχει υπολογιστεί με κάποια από τις γνωστές μεθόδους αποτίμησης και ως τρέχουσα την τιμή στην οποία υπάρχει η δυνατότητα να αγοραστούν ή να παραχθούν τα περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής μονάδας την μέρα της απογραφής. Εντοπίζονται διάφορες παραλλαγές της συγκεκριμένης μεθόδου και παρακάτω αναλύονται οι δύο κυριότερες (Ζιγκερίδης, 2010):

- Η πρώτη παραλλαγή είναι ότι οι παραπάνω τιμές μπορούν να ληφθούν μεμονωμένα για κάθε είδος αγαθού. Έτσι για κάποια αγαθά θα λαμβάνεται η τιμή κτήσης εφόσον θα είναι μικρότερη της τρέχουσας, ενώ κάποια άλλα είδη θα αποτιμώνται στην τρέχουσα τιμή, η οποία θα είναι μικρότερη της αξίας κτήσης. Η παραλλαγή αυτή ισχύει σύμφωνα με το άρθρο 22 του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων.
- Αντίθετα η δεύτερη παραλλαγή ορίζει ότι η σύγκριση για την μικρότερη τιμή γίνεται μεταξύ της συνολικής αξίας της απογραφής, περιλαμβάνοντας όλα τα εμπορεύματα, που υπολογίζεται βάση της τιμής κτήσεως κάθε αγαθού και της



συνολικής αξίας της απογραφής, που υπολογίζεται βάση της τρέχουσας αξίας κάθε αγαθού ξεχωριστά. Αυτή η εκδοχή θεσπίζεται από το άρθρο 43 του νόμου 2190 περί ανώνυμων εταιριών.

Εν τέλει, η τιμή βάσει της οποίας θα πραγματοποιηθεί η αποτίμηση των διαφόρων περιουσιακών στοιχείων την ημέρα σύνταξης της απογραφής είναι πολύ σημαντική, γιατί εξαιτίας αυτής μπορεί να δημιουργηθούν πλασματικά κέρδη τα οποία μπορεί να οφείλονται σε υπερτιμήσεις ή να παρουσιαστούν μειωμένα κέρδη σκοπεύοντας έτσι στην αποφυγή της φορολογίας.

## Κεφάλαιο 5<sup>ο</sup>

### Εφαρμογές - Παραδείγματα

#### 5.1. Εισαγωγή

Στα προηγούμενα κεφάλαια της παρούσας εργασίας έγινε αναφορά στα βασικά σημεία και προεκτάσεις των χρησιμοποιούμενων σήμερα μεθόδων αποτίμησης των αποθεμάτων της εκάστοτε επιχείρησης. Στο παρόν κεφάλαιο της μελέτης, θα παρατεθούν κάποια παραδείγματα και εφαρμογές αναφορικά με τις τέσσερις πιο συχνά χρησιμοποιούμενες μεθόδους αποτίμησης:

- τη μέθοδο του μέσου σταθμικού κόστους (weighted average cost)
- τη μέθοδο του κυκλοφοριακού μέσου ορού ή των διαδοχικών υπολοίπων (moving average cost)
- τη μέθοδο πρώτης εισαγωγής – πρώτης εξαγωγής (first in first out, F.I.F.O)
- τη μέθοδο τελευταία εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (last in first out, L.I.F.O.)

#### 5.2. Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους (weighted average cost)

Όπως έχει αναφερθεί και παραπάνω, η συγκεκριμένη μέθοδος αποτίμησης βασίζεται στην παραδοχή ότι οι μονάδες τις οποίες πουλά η επιχείρηση, προέρχονται αναλογικά, από το αρχικό απόθεμα αλλά και από άλλες μεταγενέστερες αγορές.

Γι' αυτό το λόγο, η διαδικασία του προσδιορισμού του κόστους των πωληθέντων και των αποθεμάτων, πραγματοποιείται έχοντας ως βάση τη μέση σταθμική τιμή κτήσεως.

Κατά συνέπεια, σε περίπτωση που έχουμε διάφορες αγορές, όπως:

	Μονάδες	Τιμή κτήσεως	Συνολικό κόστος
<b>Αρχικό Απόθεμα</b>	100	200 €	20.000 €
<b>Α' παρτίδα (αγορά)</b>	200	220 €	44.000 €
<b>Β' παρτίδα (αγορά)</b>	300	240 €	72.000 €
<b>Γ' παρτίδα (αγορά)</b>	400	340 €	136.000 €
<b>Σύνολο</b>	1.000		272.000 €

Συνεπώς, με βάση τους υπολογισμούς προκύπτει πως ο μέσος σταθμικός όρος:  $272.000\text{€} / 1000 \text{ μονάδες} = 272\text{€}$ .

Σε περίπτωση που έχουν πουληθεί 800 μονάδες, θα μείνουν 200 μονάδες. Κατά συνέπεια θα έχουμε:

<b>Κόστος αποθεμάτων (μενόντων)</b>	<b>200 μονάδες X 272€ = 54.400€</b>
<b>Κόστος πωληθέντων</b>	800 μονάδες X 272€ = 217.600€
<b>Συνολική αξία</b>	272.000 €

**5.3. Η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου ορού ή των διαδοχικών υπολοίπων (moving average cost)**

Έχουμε τα εξής δεδομένα:

Συναλλαγές	Μονάδες	Τιμή	Αξία	Πωλ. Μονάδες	Υπολ. Μονάδες
<b>1/1/2015</b> Απόθεμα	150	10	1.500		150
<b>10/01</b> Αγορά	600	14	8.400		750
<b>15/1/2015</b> Πώληση				400	350
<b>18/01</b> Αγορά	800	10	8.000		1.150
<b>21/1/2015</b> Πώληση				750	400
<b>27/01</b> Αγορά	500	12	6.000		900
<b>29/1/2015</b> Πώληση				700	200
<b>Σύνολο</b>	2.050			1.850	

Με βάση τους υπολογισμούς τα αποθέματα ενάρξεως:  $150 * 10 = 1.500$  Αγορά 10/1  
 $600 * 14 = 8.400$

Σύμφωνα με τον τύπο έχουμε:  $1.500 + 8.400 / 150 + 600 = 9.900 + 750 = 13.2$  μέση τιμή υπολοίπου

Το ίδιο τύπο εφαρμόζουμε με τα δεδομένα που προκύπτουν ύστερα από κάθε συναλλαγή.

**5.4. Η μέθοδος πρώτη εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (first in first out, F.I.F.O)**

Έχουμε τα εξής δεδομένα:

Εισαγωγές	Είδος Α	Εξαγωγές
<b>1/1/14</b> <b>Απόθεμα</b>	κιλά $1.000 \times 1\text{€} = 1.000$	20/1/14 Πώληση κιλά $1.500 \times 4\text{€} = 6.000$
<b>10/1/14</b> <b>Αγορά</b>	κιλά $2.000 \times 3\text{€} = 6.000$	30/4/14 Πώληση κιλά $1.000 \times 5\text{€} = 5.000$
<b>30/6/14</b> <b>Αγορά</b>	κιλά $4.000 \times 2\text{€} = 8.000$	07/9/14 Πώληση κιλά $3.000 \times 6\text{€} = 18.000$
<b>15/9/14</b> <b>Αγορά</b>	κιλά $5.000 \times 3\text{€} = 15.000$	03/10/14 Πώληση κιλά $4.000 \times 5\text{€} = 20.000$
<b>8/10/14</b> <b>Αγορά</b>	κιλά $4.500 \times 2\text{€} = 9.000$	

Το εμπόρευμα που μένει στο τέλος της χρήσης είναι :  $(1000 + 2000 + 4000 + 5000 + 4500) - (1500 + 1000 + 3000 + 4000) = 16500 - 9500 = 7000$ . Η τρέχουσα τιμή αγοράς είναι 2,10€. Για να βρούμε την τιμή κτήσης με τη μέθοδο F.I.F.O., αρχίζουμε τους υπολογισμούς μας από την τελευταία αγορά. Έχουμε τα 4500 κιλά που όλα προέρχονται από την τελευταία αγορά προς 2€ και τα 2500 από την προηγούμενη της τελευταίας αγοράς (των 5000 κιλών προς 3€) και η τιμή τους είναι  $2500 \times 3€$ . Έτσι η τιμή κτήσης με τη μέθοδο F.I.F.O. θα είναι:

$$(4.500 \times 2) + (2.500 \times 3) / 7.000 = 9.000 + 7.500 / 7.000 = 2,35€$$

Για την αποτίμηση θα πάρουμε τη μικρότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης (2,35) και τρέχουσας τιμής (2,10). Η αξία των μενόντων εμπορευμάτων είναι  $7.000 \times 2,10 = 14.700$ .

**5.5. Η μέθοδος τελευταία εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (last in first out, L.I.F.O.)**

Εισαγωγές	Είδος Α	Εξαγωγές
<b>1/1/14 Απόθεμα</b>	κιλά $1.000 \times 1€ = 1.000$	20/1/14 Πώληση κιλά $1.500 \times 4€ = 6.000$
<b>10/1/14 Αγορά</b>	κιλά $2.000 \times 3€ = 6.000$	30/4/14 Πώληση κιλά $1.000 \times 5€ = 5.000$
<b>30/6/14 Αγορά</b>	κιλά $4.000 \times 2€ = 8.000$	7/9/14 Πώληση κιλά $3.000 \times 6€ = 18.000$
<b>15/9/14 Αγορά</b>	κιλά $5.000 \times 3€ = 15.000$	3/10/14 Πώληση κιλά $4.000 \times 5€ = 20.000$
<b>8/10/14 Αγορά</b>	κιλά $4.500 \times 2€ = 9.000$	

Το εμπόρευμα που μένει στο τέλος της χρήσης είναι:  $(1000 + 2000 + 4000 + 5000 + 4500) - (1500 + 1000 + 3000 + 4000) = 16500 - 9500 = 7000$ . Η τρέχουσα τιμή αγοράς είναι 2,10€. Για να βρούμε την τιμή κτήσης με τη μέθοδο L.I.F.O., αρχίζουμε τους υπολογισμούς μας από την πρώτη αγορά.

Έχουμε τα 1000 κιλά της απογραφής, τα 2000 κιλά από την πρώτη αγορά και 4000 από την δεύτερη αγορά. Έτσι η τιμή κτήσης με τη μέθοδο L.I.F.O. θα είναι:  $(1.000 \times 1) + (2.000 \times 3) + (4.000 \times 2) / 7.000 = 1.000 + 6.000 + 8.000 / 7.000 = 2,14\text{€}$

Για την αποτίμηση θα πάρουμε τη μικρότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης (2,14) και τρέχουσας τιμής (2,10). Η αξία των μενόντων εμπορευμάτων είναι  $7000 \times 2,10 = 14.700$

## 5.6 Ερωτηματολόγιο .

Το παρόν ερωτηματολόγιο δημιουργήθηκε με σκοπό να συμπληρώσει την έρευνα μας σχετικά με την διαδικασία της αποτίμησης των αποθεμάτων. Σχεδιάστηκε με ερωτήσεις γενικές και ειδικές σχετικά με το θέμα μας και απαντήθηκε από λογιστές και φοροτεχνικούς που εξασκούν χρόνια το επάγγελμα αλλά και από άτομα που έχουν την άδεια άσκησης επαγγέλματος αλλά δεν το ασκούν , για να διαπιστωθεί αν έστω έχουν κάποια ενημέρωση και αν εξακολουθούν να ενημερώνονται για τις αλλαγές των νόμων .

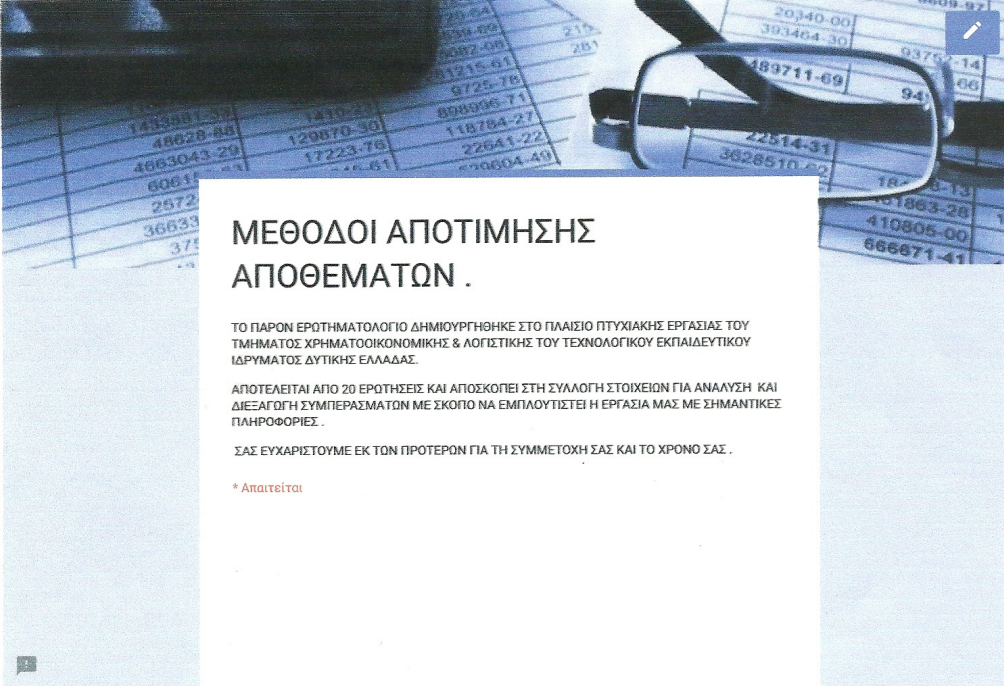
Οι ερωτήσεις διαμορφώθηκαν με τρόπο ώστε να συλλέξουμε στοιχεία για συγκεκριμένες μεθόδους αποτίμησης ως προς την χρησιμότητα τους , το βαθμό δυσκολίας τους και την ευχρηστία τους σε σύγκριση με όλες τις μεθόδους . Αυτά ήταν και τα βασικά κριτήρια με τα οποία τις επιλέξαμε.

Αποκομίσαμε επίσης στοιχεία προσωπικής εκτίμησης σχετικά με τις προτιμήσεις ανάμεσα στις μεθόδους και τις αλλαγές μεταξύ του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Το ερωτηματολόγιο δόθηκε με ηλεκτρονική μορφή σε σελίδες λογιστών και φοροτεχνικών ομάδων στα μέσα κοινωνικής δικτύωσης . Η περίοδος που συμπληρώθηκε το ερωτηματολόγιο ήταν τον μήνα Ιούνιο μετά τις φορολογικές δηλώσεις και πριν την υποβολή της Μ.Υ.Φ , όπου όλοι είχαν διαθέσιμο χρόνο για να ασχοληθούν στη συμπλήρωση του ερωτηματολογίου μας με υπευθυνότητα .

Οι απαντήσεις που αποκομίσαμε για την εξαγωγή των συμπερασμάτων μας ήταν 87 .





## ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ .


ΤΟ ΠΑΡΟΝ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ ΔΗΜΙΟΥΡΓΗΘΗΚΕ ΣΤΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ & ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΟΥ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟΥ ΙΔΡΥΜΑΤΟΣ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ.

ΑΠΟΤΕΛΕΙΤΑΙ ΑΠΟ 20 ΕΡΩΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΠΟΣΚΟΠΕΙ ΣΤΗ ΣΥΛΛΟΓΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΓΙΑ ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΑΙ ΔΙΕΞΑΓΩΓΗ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΩΝ ΜΕ ΣΚΟΠΟ ΝΑ ΕΜΠΛΟΥΤΙΣΤΕΙ Η ΕΡΓΑΣΙΑ ΜΑΣ ΜΕ ΣΗΜΑΝΤΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ .

ΣΑΣ ΕΥΧΑΡΙΣΤΟΥΜΕ ΕΚ ΤΩΝ ΠΡΟΤΕΡΩΝ ΓΙΑ ΤΗ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΣΑΣ ΚΑΙ ΤΟ ΧΡΟΝΟ ΣΑΣ .

\* Απαιτείται

### Τ.Ε.Ι ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ - ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ .



1. ΦΥΛΟ : \*

ΑΝΤΡΑΣ

ΓΥΝΑΙΚΑ

2. ΗΛΙΚΙΑ : \*

28 - 30

31- 40

41-50

50 Και άνω .

3. ΜΟΡΦΩΤΙΚΟ ΕΠΙΠΕΔΟ : \*

- ΠΤΥΧΙΟ ΑΕΙ - ΤΕΙ .
- ΠΤΥΧΙΟ ΙΕΚ ( ΔΗΜΟΣΙΟ - ΙΔΙΩΤΙΚΟ ) .
- ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟ .
- ΔΙΔΑΚΤΟΡΙΚΟ .

4 . ΠΟΙΑ ΕΙΝΑΙ Η ΕΙΔΙΚΟΤΗΤΑ ΣΑΣ ; \*

- ΛΟΓΙΣΤΗΣ .
- ΟΡΚΩΤΟΣ ΛΟΓΙΣΤΗΣ .
- ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΟΣ .
- ΑΛΛΟ . ( ΣΧΕΤΙΚΟ ΜΕ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΕΠΙΣΤΗΜΕΣ ) .

5 . ΕΧΕΤΕ ΠΟΛΥΕΤΗ ΕΜΠΕΙΡΙΑ ΠΑΝΩ ΣΤΟ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΣΑΣ ;

\*

- ΝΑΙ .
- ΟΧΙ .

6 . ΕΧΕΤΕ ΑΣΧΟΛΗΘΕΙ - ΔΙΕΝΕΡΓΗΣΕΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ; \*

- ΝΑΙ .
- ΟΧΙ .

7 . ΘΕΩΡΕΙΤΕ ΠΩΣ Η ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΤΗΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΧΡΕΙΑΖΕΤΑΙ ΚΑΠΟΙΑ ΕΜΠΕΙΡΙΑ ΓΙΑ ΝΑ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΘΕΙ ; \*

- ΝΑΙ .
- ΟΧΙ .
- ΜΙΑ ΒΑΣΙΚΗ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗ - ΓΝΩΣΗ .

8 . ΠΟΙΕΣ ΜΕΘΟΔΟΥΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΓΝΩΡΙΖΕΤΑΙ ; \*

- ΜΕΣΟ ΣΤΑΘΜΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ .
- ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΚΟΣ ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ .
- ΠΡΩΤΗ ΕΙΣΑΓΩΓΗ - ΠΡΩΤΗ ΕΞΑΓΩΓΗ ( F.I.F.O. ) .
- ΤΕΛΕΥΤΑΙΑ ΕΙΣΑΓΩΓΗ - ΠΡΩΤΗ ΕΞΑΓΩΓΗ ( L.I.F.O. ) .
- ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΟ ΚΟΣΤΟΣ .
- ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ - ΑΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ .
- ΜΕΘΟΔΟΣ ΒΑΣΙΚΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΟΣ .
- ΜΕΘΟΔΟΣ ΧΑΜΗΛΟΤΕΡΗΣ ΤΙΜΗΣ ΜΕΤΑΞΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΤΗΣΗΣ ΚΑΙ ΤΡΕΧΟΥΣΑΣ ΤΙΜΗΣ .

9 . ΠΟΙΑ ΜΕΘΟΔΟ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΕΧΕΤΕ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΕΙ ; \*

- ΜΕΣΟ ΣΤΑΘΜΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ .
- ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΚΟΣ ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ .
- ΠΡΩΤΗ ΕΙΣΑΓΩΓΗ - ΠΡΩΤΗ ΕΞΑΓΩΓΗ ( F.I.F.O. ) .
- ΤΕΛΕΥΤΑΙΑ ΕΙΣΑΓΩΓΗ - ΠΡΩΤΗ ΕΞΑΓΩΓΗ ( L.I.F.O. ) .
- ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΟ ΚΟΣΤΟΣ .
- ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ - ΑΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ .
- ΜΕΘΟΔΟΣ ΒΑΣΙΚΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΟΣ .
- ΜΕΘΟΔΟΣ ΧΑΜΗΛΟΤΕΡΗΣ ΤΙΜΗΣ ΜΕΤΑΞΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΤΗΣΗΣ ΚΑΙ ΤΡΕΧΟΥΣΑΣ ΤΙΜΗΣ .
- ΚΑΜΙΑ .

10 . ΑΝ ΜΠΟΡΟΥΣΑΤΕ ΝΑ ΚΑΤΑΡΓΗΣΕΤΕ ΜΙΑ ΜΕΘΟΔΟ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΠΟΙΑ ΘΑ ΗΤΑΝ ΑΥΤΗ ; \*

- ΜΕΣΟ ΣΤΑΘΜΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ .
- ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΚΟΣ ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ .
- ΠΡΩΤΗ ΕΙΣΑΓΩΓΗ - ΠΡΩΤΗ ΕΞΑΓΩΓΗ ( F.I.F.O . ) .
- ΤΕΛΕΥΤΑΙΑ ΕΙΣΑΓΩΓΗ - ΠΡΩΤΗ ΕΞΑΓΩΓΗ ( L.I.F.O . ) .
- ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΟ ΚΟΣΤΟΣ .
- ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ - ΑΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ .
- ΜΕΘΟΔΟΣ ΒΑΣΙΚΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΟΣ .
- ΜΕΘΟΔΟΣ ΧΑΜΗΛΟΤΕΡΗΣ ΤΙΜΗΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΙΜΗΣ ΚΤΗΣΗΣ ΚΑΙ ΤΡΕΧΟΥΣΑΣ ΤΙΜΗΣ .

11 . ΠΟΙΑ ΘΕΩΡΕΙΤΑΙ ΤΗΝ ΠΙΟ ΕΥΧΡΗΣΤΗ ΜΕΘΟΔΟ ; \*

- ΜΕΣΟ ΣΤΑΘΜΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ .
- ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΚΟΣ ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ .
- ΠΡΩΤΗ ΕΙΣΑΓΩΓΗ - ΠΡΩΤΗ ΕΞΑΓΩΓΗ ( F.I.F.O . ) .
- ΤΕΛΕΥΤΑΙΑ ΕΙΣΑΓΩΓΗ - ΠΡΩΤΗ ΕΞΑΓΩΓΗ ( L.I.F.O . ) .
- ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ - ΑΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ .
- ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΟ ΚΟΣΤΟΣ .
- ΜΕΘΟΔΟΣ ΒΑΣΙΚΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΟΣ .
- ΜΕΘΟΔΟΣ ΧΑΜΗΛΟΤΕΡΗΣ ΤΙΜΗΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΙΜΗΣ ΚΤΗΣΗΣ ΚΑΙ ΤΡΕΧΟΥΣΑΣ ΤΙΜΗΣ .

12. ΠΟΙΑ ΜΕΘΟΔΟ ΘΕΩΡΕΙΤΑΙ ΠΙΟ ΔΥΣΧΡΗΣΤΗ ; \*

- ΜΕΣΟ ΣΤΑΘΜΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ .
- ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΚΟΣ ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ .
- ΠΡΩΤΗ ΕΙΣΑΓΩΓΗ - ΠΡΩΤΗ ΕΞΑΓΩΓΗ ( F.I.F.O . ) .
- ΤΕΛΕΥΤΑΙΑ ΕΙΣΑΓΩΓΗ - ΠΡΩΤΗ ΕΞΑΓΩΓΗ ( L.I.F.O . ) .
- ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΟ ΚΟΣΤΟΣ .
- ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ - ΑΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ .
- ΜΕΘΟΔΟΣ ΒΑΣΙΚΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΟΣ .
- ΜΕΘΟΔΟΣ ΧΑΜΗΛΟΤΕΡΗΣ ΤΙΜΗΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΙΜΗΣ ΚΤΗΣΗΣ ΚΑΙ ΤΡΕΧΟΥΣΑΣ ΤΙΜΗΣ .

13. ΠΟΙΑ ΜΕΘΟΔΟΣ ΘΕΩΡΕΙΤΑΙ ΠΩΣ ΕΧΕΙ ΠΙΟ ΥΨΗΛΟ ΚΟΣΤΟΣ ; \*

- ΜΕΣΟ ΣΤΑΘΜΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ .
- ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΚΟΣ ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ .
- ΠΡΩΤΗ ΕΙΣΑΓΩΓΗ - ΠΡΩΤΗ ΕΞΑΓΩΓΗ ( F.I.F.O . ) .
- ΤΕΛΕΥΤΑΙΑ ΕΙΣΑΓΩΓΗ - ΠΡΩΤΗ ΕΞΑΓΩΓΗ ( L.I.F.O . ) .
- ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΟ ΚΟΣΤΟΣ .
- ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ - ΑΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ .
- ΜΕΘΟΔΟΣ ΒΑΣΙΚΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΟΣ .
- ΜΕΘΟΔΟΣ ΧΑΜΗΛΟΤΕΡΗΣ ΤΙΜΗΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΙΜΗΣ ΚΤΗΣΗΣ ΚΑΙ ΤΡΕΧΟΥΣΑΣ ΤΙΜΗΣ .

14. ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΙ ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΕΠΙΛΕΓΕΤΕ ΜΕΘΟΔΟ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ; \*

- ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ .
- ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ .
- ΚΑΙ ΤΑ ΔΥΟ .

15. ΘΕΩΡΕΙΤΑΙ ΠΩΣ ΕΝΑ ΚΡΙΤΗΡΙΟ ΕΠΙΛΟΓΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΕΙΝΑΙ ΚΑΙ ΤΟ ΜΕΓΕΘΟΣ ΤΗΣ ΕΚΑΣΤΟΤΕ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΜΟΝΑΔΑΣ ; \*

- ΝΑΙ .  
 ΟΧΙ .

16. ΥΠΑΡΧΕΙ ΣΥΝΔΕΣΗ ΜΕΤΑΞΥ ΤΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΚΑΙ ΤΩΝ ΜΕΘΟΔΩΝ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ; \*

- ΝΑΙ .  
 ΟΧΙ .  
 ΔΕΝ ΤΟ ΓΝΩΡΙΖΩ .

17. ΕΧΕΤΕ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΣΕΙ ΑΛΛΑΓΗ ΜΕΘΟΔΟΥ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ; \*

- ΝΑΙ .  
 ΟΧΙ .

18. ΕΧΕΤΕ ΧΕΙΡΑΓΩΓΗΣΕΙ ΠΟΤΕ ΤΗΝ ΑΞΙΑ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ; \*

- ΝΑΙ .  
 ΟΧΙ .

19. ΘΕΩΡΕΙΤΑΙ ΠΙΟ ΕΥΚΟΛΗ ΤΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΤΗΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ; \*

- ΝΑΙ .  
 ΟΧΙ .

20. ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΕ ΤΗΝ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΤΗΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΜΕ ΟΣΑ ΑΠΟ ΤΑ ΠΑΡΑΚΑΤΩ ΘΕΩΡΕΙΤΑΙ ΠΩΣ ΤΗΝ ΑΝΤΙΠΡΟΣΩΠΕΥΟΥΝ . \*

- ΕΥΚΟΛΗ .  
 ΔΥΣΚΟΛΗ .  
 ΠΟΛΥ ΣΗΜΑΝΤΙΚΗ .  
 ΑΠΑΡΑΙΤΗΤΗ .

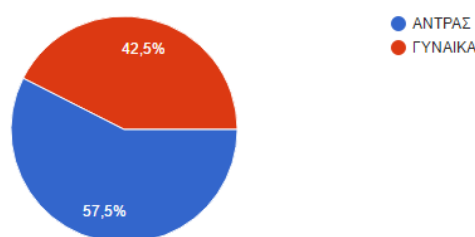
### 5.7 Ανάλυση αποτελεσμάτων ερωτηματολογίου.

Το πάρων ερωτηματολόγιο δημιουργήθηκε στο πλαίσιο πτυχιακής εργασίας του τμήματος Χρηματοοικονομικής και Λογιστικής του Τεχνολογικού Εκπαιδευτικού Ιδρύματος Δυτικής Ελλάδας.

Αποτελείται από 20 ερωτήσεις και αποσκοπεί στην συλλογή στοιχείων για ανάλυση και διεξαγωγή συμπερασμάτων με σκοπό να εμπλουτιστεί η εργασία μας με σημαντικές πληροφορίες.

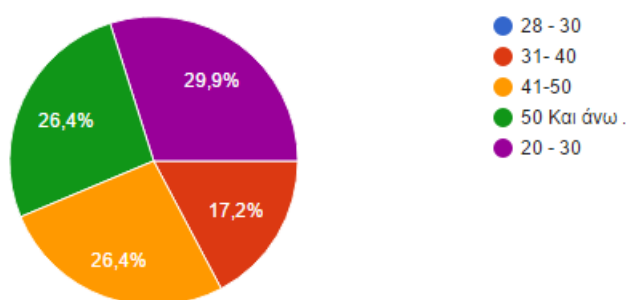
Οι απαντήσεις που μας δόθηκαν στο ερωτηματολόγιο μελετήθηκαν και βγήκαν τα εξής συμπεράσματα:

#### 1. Φύλο:



Από τα άτομα που πήραν μέρος στο ερωτηματολόγιο το ποσοστό του 42.5% των απαντήσεων ήταν από άντρες ενώ το 57.5% ήταν γυναίκες

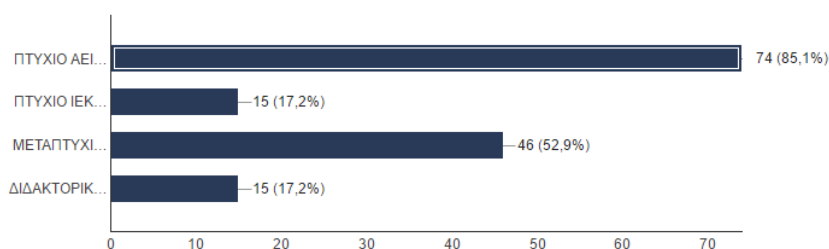
#### 2. Ηλικία:



Οι κατηγορίες ηλικίας που πήραν μέρος ήταν:

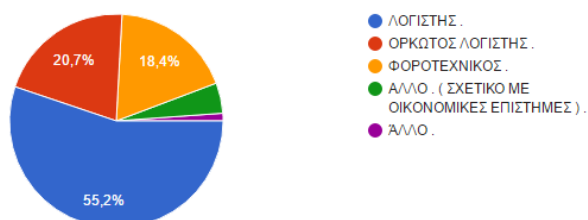
- 20 έως 30 ετών ποσοστό 29,9%
- 31 έως 40 ετών ποσοστό 17,2%
- 41 έως 50 ετών ποσοστό 26,4%
- 50 και πάνω ποσοστό 26,4%

### 3.Μορφωτικό επίπεδο:



Το μορφωτικό επίπεδο των ατόμων που απάντησαν οι 74 ερωτηθέντες είχαν πτυχίο Α.Ε.Ι και οι 15 Ι.Ε.Κ Από αυτούς 46 είχαν κάνει κάποιο μεταπτυχιακό και 15 κατείχαν διδακτορικό.

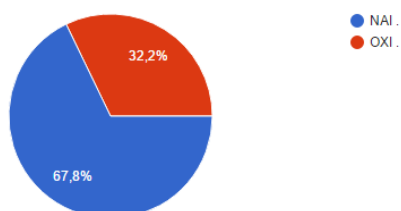
### 4. Ποιά είναι η ειδικότητά σας:



- Το 55,2% των ερωτηθέντων ήταν λογιστές
- Το 20,7% κατείχαν την θέση του ορκωτού λογιστή
- Το 18,4% ήταν φοροτεχνικοί
- Το 2,85% είχαν κάποια άλλη ειδικότητα σχετικά με τις οικονομικές επιστήμες
- Και τέλος το 2,85% κατείχαν κάποια άλλη ειδικότητα.

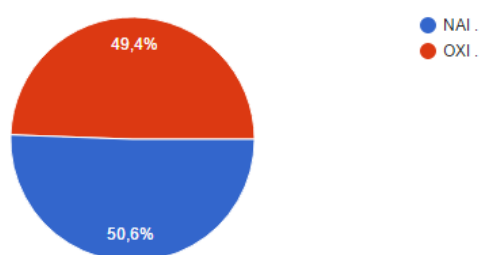


5. Έχετε πολυετή εμπειρία πάνω στο αντικείμενο σας:



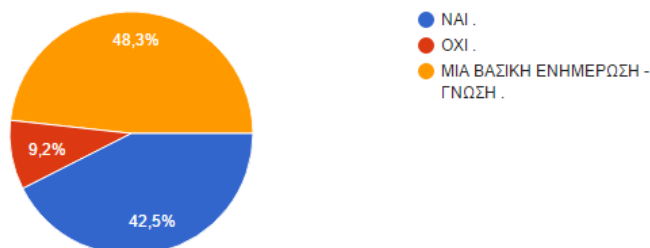
Η πλειοψηφία των ερωτηθέντων που αντιστοιχεί στο 67.8% απάντησαν ότι είχαν πολυετή εμπειρία πάνω στο αντικείμενο τους. Ενώ το υπόλοιπο 32,2% δεν είχαν την απαιτούμενη έως και καθόλου εμπειρία.

6. Έχετε ασχοληθεί-διενεργήσει αποτίμηση αποθεμάτων:



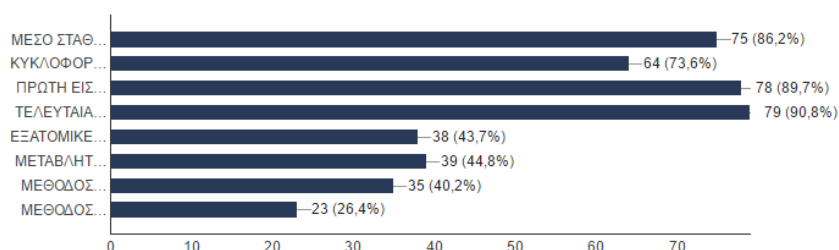
Στην ερώτηση αυτή οι απαντήσεις ήταν σχεδόν ισόποσες με ένα μικρό προβάδισμα σε αυτούς που είχαν ασχοληθεί με την διενέργεια αποτίμησης (50,6%) σε αντίθεση με το υπόλοιπο (49,4%) που δεν είχε ασχοληθεί καθόλου.

7. Θεωρείται πως η διαδικασία της αποτίμησης χρειάζεται κάποια εμπειρία για να πραγματοποιηθεί:



Το 42,5% των ερωτηθέντων απάντησε θετικά πως χρειάζεται κάποια εμπειρία για να πραγματοποιηθεί η διαδικασία της αποτίμησης το 9,2% απάντησε αρνητικά ενώ υπάρχει και ένα μεγάλο ποσοστό απαντήσεων που ανέρχεται στο 48,3% και που πιστεύει πως χρειάζεται μια βασική ενημέρωση - γνώση.

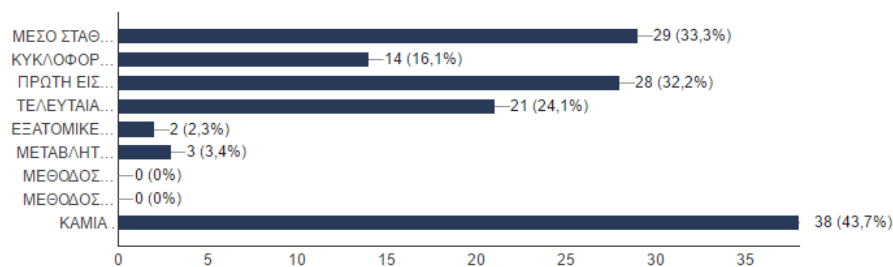
8. Ποιες μεθόδους αποτίμησης αποθεμάτων γνωρίζεται:



Στην ερώτηση αυτή λόγω πολλαπλών απαντήσεων έχουμε τα εξής αποτελέσματα:

- Τελευταία εισαγωγή- πρώτη εξαγωγή (LIFO) με 79 απαντήσεις
- Πρώτη εισαγωγή-πρώτη εξαγωγή (FIFO) με 78 απαντήσεις
- Μέσο σταθμικό κόστος με 75 απαντήσεις
- Κυκλοφοριακός μέσος Όρος με 64 απαντήσεις
- Μεταβλητό - άμεσο κόστος με 39 απαντήσεις
- Εξατομικευμένο κόστος με 38 απαντήσεις
- Μέθοδος βασικού αποθέματος με 35 απαντήσεις
- Μέθοδος χαμηλότερης τιμής μεταξύ κόστους κτήσης και τρέχουσας τιμής 23 με απαντήσεις

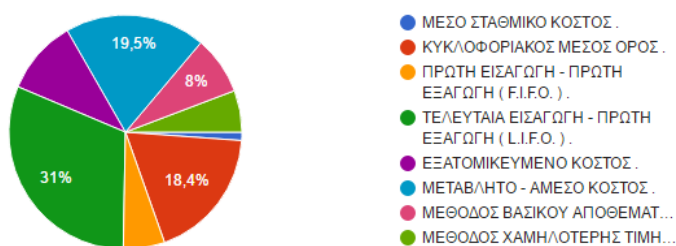
9. Ποιά μέθοδο αποτίμησης αποθεμάτων έχετε χρησιμοποιήσει:



Και στην ερώτηση αυτή λόγω πολλαπλών επίλογων έχουμε τα εξής αποτελέσματα:

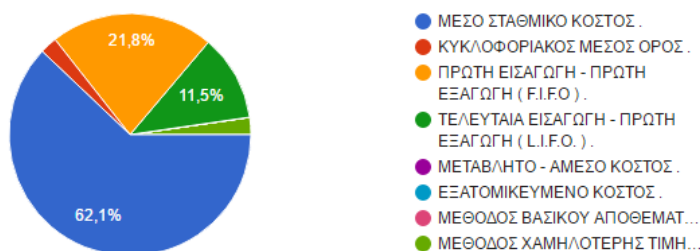
- Καμία με 38 απαντήσεις
- Μέσο σταθμικό κόστος με 29 απαντήσεις
- Πρώτη εισαγωγή –πρώτη εξαγωγή (FIFO) με 28 απαντήσεις
- Τελευταία εισαγωγή- πρώτη εξαγωγή (LIFO) με 21 απαντήσεις
- Κυκλοφοριακός μέσος Όρος με 14 απαντήσεις
- Μεταβλητό – άμεσο κόστος με 3 απαντήσεις
- Εξατομικευμένο κόστος με 2 απαντήσεις
- Μέθοδος βασικού αποθέματος με 0 απαντήσεις
- Μέθοδος χαμηλότερης τιμής μεταξύ κόστος κτήσης και τρέχουσας τιμής με 0 απαντήσεις

10. Αν μπορούσατε να καταργήσετε μια μέθοδο αποτίμησης αποθεμάτων ποια θα ήταν αυτή:



- Η Τελευταία εισαγωγή- πρώτη εξαγωγή (LIFO) με 31%
- Μεταβλητό – άμεσο κόστος με 19,5%
- Κυκλοφοριακός μέσος Όρος με 18,1%
- Εξατομικευμένο κόστος με 10,31%
- Μέθοδος βασικού αποθέματος με 8%
- Μέθοδος χαμηλότερης τιμής μεταξύ κόστος κτήσης και τρέχουσας τιμής με 5,7%
- Πρώτη εισαγωγή –πρώτη εξαγωγή (FIFO) με 5,7%
- Μέσο σταθμικό κόστος με 1,1%

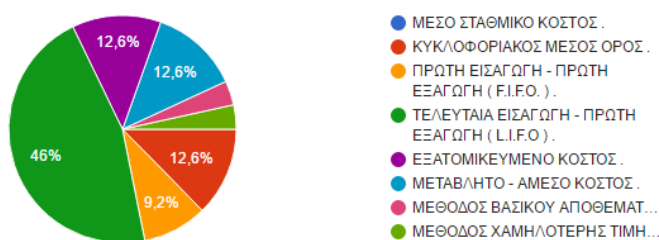
11. Ποια θεωρείται τη πιο εύχρηστη μέθοδο:



Στους ερωτηθέντες για το ποια θεωρείται η πιο εύχρηστη μέθοδος δόθηκαν τα εξής αποτελέσματα:

- Μέσο σταθμικό κόστος με πλειοψηφία 62.1%
- Πρώτη εισαγωγή –πρώτη εξαγωγή (FIFO) με 21,8%
- Η Τελευταία εισαγωγή- πρώτη εξαγωγή (LIFO) με 11,5%
- Κυκλοφοριακός μέσος Όρος με 2,3%
- Μέθοδος χαμηλότερης τιμής μεταξύ κόστος κτήσης και τρέχουσας τιμής με 2.3%

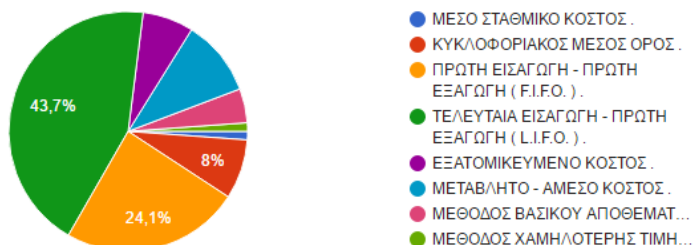
12. Ποιά μέθοδο θεωρείται πιο δύσχρηστη:



Για την πιο δύσχρηστη μέθοδο οι ερωτηθέντες απάντησαν:

- Η Τελευταία εισαγωγή- πρώτη εξαγωγή (LIFO) με 46%
- Μεταβλητό – άμεσο κόστος με 12,6%
- Κυκλοφοριακό μέσος Όρος με 12,6%
- Εξατομικευμένο κόστος με 12,6%
- Πρώτη εισαγωγή –πρώτη εξαγωγή (FIFO) με 9,2%
- Μέθοδος βασικού αποθέματος με 3,5%
- Μέθοδος χαμηλότερης τιμής μεταξύ κόστος κτήσης και τρέχουσας τιμής με 3,5%

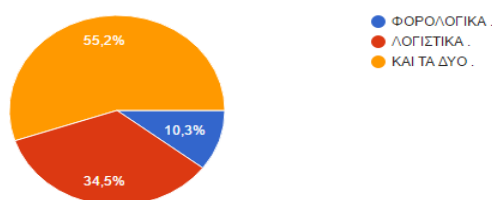
13. Ποια μέθοδος θεωρείται πως έχει το πιο υψηλό κόστος:



Στην ερώτηση ποια μέθοδος θεωρείται πως έχει το πιο υψηλό κόστος η σειρά των απαντήσεων είναι:

- Η Τελευταία εισαγωγή- πρώτη εξαγωγή (LIFO) με 43,7%
- Πρώτη εισαγωγή –πρώτη εξαγωγή (FIFO) με 24,1%
- Μεταβλητό – άμεσο κόστος με 10,3%
- Κυκλοφοριακός μέσος Όρος με 8%
- Εξατομικευμένο κόστος με 6,9%
- Μέθοδος βασικού αποθέματος με 4,6%
- Μέσο σταθμικό κόστος με 1,1%
- Μέθοδος χαμηλότερης τιμής μεταξύ κόστος κτήσης και τρέχουσας τιμής με 1,3%

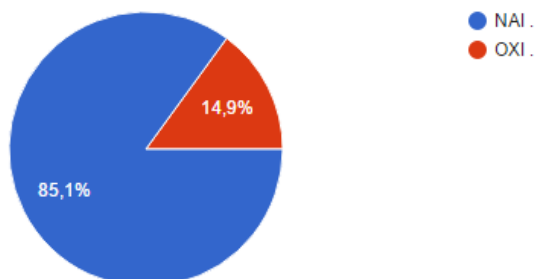
14. Σύμφωνα με τι κριτήρια επιλέγετε μέθοδο αποτίμησης αποθεμάτων:



Τα κριτήρια με τα όποια οι ερωτηθέντες επιλέγουν μέθοδο αποτίμησης είναι:

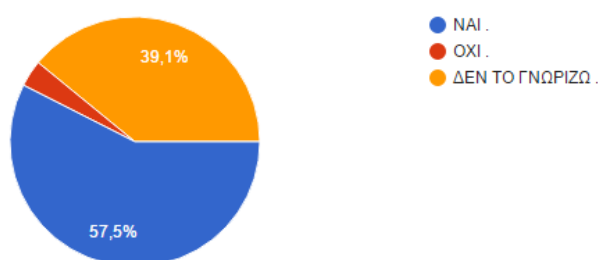
- Φορολογικά με ποσοστό 10,31%
- Λογιστικά με ποσοστό 34,5%
- Και συνδυασμό των 2 μαζί με ποσοστό 56,2%

15. Θεωρείται πως ένα κριτήριο επιλογής μεθόδου αποτίμησης είναι και το μέγεθος της εκάστοτε οικονομικής μονάδας:



Η πλειοψηφία των ερωτηθέντων απάντησε θετικά φτάνοντας το ποσοστό στο 85,1% ενώ το υπόλοιπο 14,9% απάντησε αρνητικά.

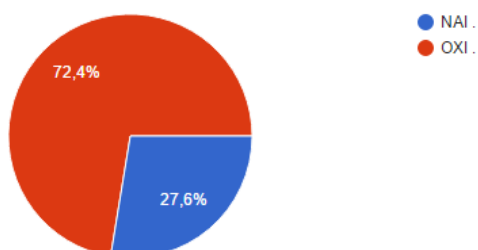
16. Υπάρχει σύνδεση μεταξύ των συστημάτων απογράφης και των μεθόδων αποτίμησης:



Οι απαντήσεις μας είναι οι εξής:

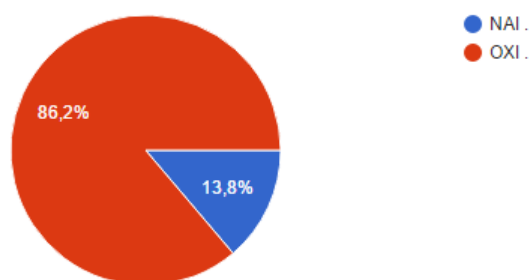
- Το ποσοστό του 57,5% απάντησε ναι
- Το ποσοστό του 39,1% απάντησε δεν γνωρίζει
- Και το 3,4 απάντησε όχι

17. Έχετε πραγματοποιήσει αλλαγή μεθόδου αποτίμησης αποθεμάτων:



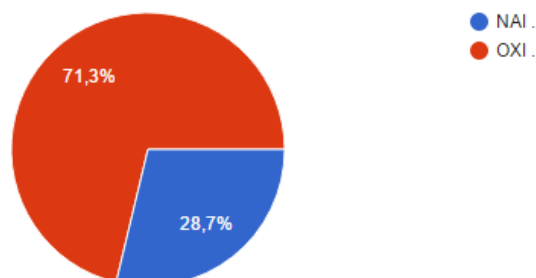
Το 72,4% των ερωτηθέντων απάντησε πως δεν έχει πραγματοποιήσει αλλαγή μεθόδου αποτίμησης ενώ το 27,6% έχει πραγματοποιήσει αλλαγή μεθόδου

18. Έχετε χειραγωγήσει ποτέ την αξία των αποθεμάτων:



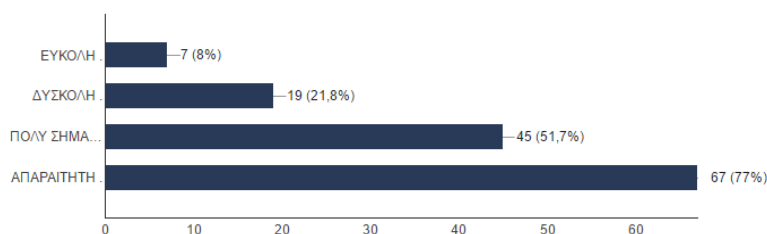
Σχετικά με την χειραγωγήση της αξίας των αποθεμάτων η πλειοψηφία απάντησε αρνητικά με ποσοστό 86,2% ενώ το υπόλοιπο θετικό ποσοστό ήταν 13,8%

19. Θεωρείται πιο εύκολη την διαδικασία της αποτίμησης σύμφωνα με τα νέα ελληνικά λογιστικά πρότυπα:



Συμφώνα με τα νέα ελληνικά λογιστικά πρότυπα η διαδικασία της αποτίμησης θεωρείται πιο δύσκολη με ποσοστό που ανέρχεται στο 71,3% ενώ πιο εύκολη τη θεωρούν το 28,7%

20. Χαρακτηρίστε την διαδικασία της αποτίμησης των αποθεμάτων με όσα από τα παρακάτω την αντιπροσωπεύουν



Σύμφωνα με τις δοθείσες απαντήσεις στην ερώτηση πολλαπλής επιλογής τα αποτελέσματα διαμορφώνονται ως εξής:

- Απαραίτητη με 67 απαντήσεις
- Πολύ σημαντική με 45 απαντήσεις
- Δύσκολη με 19 απαντήσεις
- Και εύκολη με 7 απαντήσεις



## Επίλογος – Συμπεράσματα

Στην παρούσα εργασία αναλύθηκαν οι χρησιμοποιούμενες μέθοδοι αναφορικά με την αποτίμηση των αποθεμάτων στις οικονομικές μονάδες. Το θέμα που προκύπτει, από τα άνω προαναφερθέντα ωστόσο, είναι πως για κάθε επιχείρηση, υπάρχει και το εκάστοτε κατάλληλο πρόγραμμα αποτίμησης. Η κάθε μια οικονομική μονάδα, κατά τη διάρκεια της διαδικασίας της επιλογής της καταλληλότερης μεθόδου αποτίμησης, είναι απαραίτητο να αποδίδει ιδιαίτερη προσοχή στην επίδραση της μεθόδου στον:

- ισολογισμό (αξία αποθεμάτων λήξεως),
- λογαριασμό αποτελεσμάτων,
- φορολογητέο εισόδημα (κόστος πωληθέντων),
- καθορισμό των τιμών πωλήσεως.

Κατά συνέπεια, η έρευνα αναφορικά με την καταλληλότερη μέθοδο θεωρείται αρκετά δύσκολη εφόσον η διαδικασία της αποτίμησης έχει επίπτωση στον ισολογισμό αλλά και στο λογαριασμό αποτελεσμάτων. Αναφορικά με το λογαριασμό αποτελεσμάτων, η αξία των αποθεμάτων αποσκοπεί στην αντιπαράθεση των εσόδων με το κόστος πωλήσεων. Στον ισολογισμό, τα αποθέματα μαζί με τα κυκλοφορούντα στοιχεία θεωρούνται σαν ένα μέτρο της ικανότητας της επιχείρησης να αντιμετωπίζει τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της. Πρωταρχικός στόχος πρέπει να είναι η ορθή μέτρηση του αποτελέσματος καθώς επίσης και η επίπτωση του φόρου εισοδήματος στην οικονομική θέση της επιχείρησης.

Όσον αφορά στη μέθοδο του μέσου σταθμικού κόστους, αυτή αποτελεί μία από τις βασικότερες τεχνικές οι οποίες χρησιμοποιούνται από τις επιχειρήσεις των οποίων τα αποθέματά αντικαθίστανται με κανονική ροή. Οι συγκεκριμένες επιχειρήσεις είναι βιομηχανίες μαζικής παραγωγής. Εκτός των άλλων, χρησιμοποιείται ευρύτατα στην πράξη, εφόσον αποτελεί μια μέθοδο εύκολης εφαρμογής, προσδιορισμού του κόστους μονάδας έχοντας μια αντικειμενική βάση, απαλλάσσεται από περιθώρια υποκειμενικών χειρισμών και μπορεί να συμβάλει στην ελαχιστοποίηση των επιδράσεων των ακραίων τιμών στην αγορά. Σε περίπτωση που τιμές σε μία αγορά δείξουν αυξητική τάση, το μέσο κόστος είναι χαμηλότερο συγκριτικά με το τρέχον κόστος ενώ όταν οι τιμές δείχνουν πτωτική τάση το μέσο κόστος φαίνεται να είναι υψηλότερο από το τρέχον κόστος. Η συγκεκριμένη μέθοδος κατακρίνεται λόγω του γεγονότος ότι, στα τρέχοντα έσοδα πωλήσεων, δεν αντιπαράθετει το τρέχον κόστος των πωλημένων.

Το κυριότερο πλεονέκτημα που μπορεί να παρουσιάζει η συγκεκριμένη μέθοδος είναι ότι οι επιμέρους μονάδες μπορεί να εμφανίζουν το ίδιο κόστος για το λόγο ότι στηρίζεται στην υπόθεση ότι δεν πρέπει να γίνεται λογιστική παρακολούθηση των πωλημένων αποθεμάτων. Αντίθετα, το μειονέκτημα της είναι ότι σε περιόδους που εμφανίζεται έντονος πληθωρισμός, το προσδιοριζόμενο αποτέλεσμα που προκύπτει μέσω των πωλήσεων, δεν μπορεί να ανταποκριθεί στις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς.

Αναφορικά με τη μέθοδο του κυκλοφοριακού μέσου όρου, αυτή μπορεί να χαρακτηριστεί ως ιδιαίτερα αντικειμενική εφόσον, μετά από κάθε εισαγωγή που θα

πραγματοποιηθεί στα πλαίσια της επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί να καθορισθεί η μέση τιμή του υπολοίπου, και ως αποτέλεσμα δεν αφήνει περιθώρια προσωπικών χειρισμών και αποδίδει ένα αντιπροσωπευτικό μέσο κόστος το οποίο μπορεί να προσεγγίζει το τρέχον παρά το μέσο σταθμικό.

Σχετικά με τη μέθοδο αποτίμησης F.I.F.O., που είναι η δεύτερη κυριότερη μέθοδος που εφαρμόζουν οι οικονομικές μονάδες των οποίων τα αποθέματα αντικαθίστανται με μία «κανονική ροή» υπό τον όρο αυτό το πρότυπο περιέχει τα αγοραζόμενα από τις εμπορικές επιχειρήσεις αποθέματα με «συνεχή ροή», όσο και τα παραγόμενα αποθέματα «εν σειρά» από τις βιομηχανικές επιχειρήσεις, τα καλούμενα προϊόντα «μαζικής παραγωγής». Η παραγωγή στις βιομηχανίες αυτές είναι συνεχής, μαζική, τυποποιημένη και τα προϊόντα έχουν συγκεκριμένες ποιοτικές προδιαγραφές και καλύπτουν συγκεκριμένες ανάγκες. Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται ευρύτατα στην κοστολόγηση των αποθεμάτων από τις επιχειρήσεις που προαναφέραμε, επειδή:

- είναι εύκολης εφαρμογής,
- είναι εφαρμόσιμη είτε με το σύστημα της περιοδικής απογραφής είτε με το σύστημα της διαρκούς απογραφής,
- η ροή του κόστους συμβαδίζει με τη φυσική ροή των αποθεμάτων,
- είναι συστηματική και αντικειμενική,
- η αξία των αποθεμάτων στον ισολογισμό προσεγγίζει το τρέχον κόστος αντικατάστασης.

Εν συνεχεία, τα Δ.Λ.Π μπορεί να μη θεωρούν ως βασική μέθοδο τη L.I.F.O., παρ' όλα αυτά, έχει υπέρ της το επιχείρημα ότι αναφορικά με τον υπολογισμό του αποτελέσματος η ροή του κόστους θεωρείται σημαντικότερη συγκριτικά με τη φυσική ροή των αποθεμάτων. Οι υποστηρικτές της συγκεκριμένης μεθόδου ισχυρίζονται ότι ο υπολογισμός του αποτελέσματος είναι απαραίτητο να έχει ως βάση του τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς. Σύμφωνα με τη συγκεκριμένη τεχνική, τα πωλημένα αποτελούνται από τις πιο πρόσφατες αγορές της επιχείρησης γι' αυτό το λόγο, το κόστος των πωλημένων μπορεί να προσεγγίζει το τρέχον κόστος αντικαταστάσεως. Κατά συνέπεια, μ' αυτό τον τρόπο, μπορούν να περιορισθούν τα κέρδη των οποίων είναι απαραίτητος ο λογιστικός προσδιορισμός και κατά συνέπεια περιορίζεται ο φόρος εισοδήματος. Σε περιόδους που παρατηρείται αυξητική τάση των τιμών, η L.I.F.O. τείνει στην ελαχιστοποίηση των κερδών επί των αποθεμάτων. Η βαρύτητα που δίνεται στο λογαριασμό των αποτελεσμάτων χρήσης συγκριτικά με τον ισολογισμό, οι υψηλοί ρυθμοί του πληθωρισμού καθώς και οι επιπτώσεις του φόρου εισοδήματος στην επιχείρηση μπορεί να ωθήσουν την εκάστοτε οικονομική μονάδα να στραφεί προς την LIFO, που οδηγεί πλησιέστερα από κάθε άλλη τεχνική στη σωστή μέτρηση του αποτελέσματος.

Εν τέλει, ολοκληρώνοντας την παρούσα ενότητα, η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους μπορεί να χρησιμοποιηθεί από τις επιχειρήσεις των οποίων τα αποθέματα δεν μπορούν να αγοραστούν ή να παραχθούν έχοντας ως βάση κανονική ροή αλλά παράγονται κατά παραγγελία. Τα παραγόμενα αποθέματα μπορούν να χαρακτηρισθούν

ως προϊόντα εξατομικευμένης παραγωγής κατά παραγγελία. Στη συγκεκριμένη κατηγορία των επιχειρήσεων ανήκουν οι κατασκευαστικές, οι βιομηχανικές, οι ναυπηγικές, οι αυτοκινητιστικές και η επιπλοποιία.

Τέλος από την έρευνα που πραγματοποιήσαμε με σχετικό ερωτηματολόγιο όπου απαντήθηκε από επαγγελματίες του οικονομικού κλάδου βγάλαμε τα εξής συμπεράσματα . Οι περισσότεροι έχουν ασχοληθεί με την διαδικασία της αποτίμησης και αυτοί που δεν έχουν , συνεχίζουν να ενημερώνονται παρόλα αυτά για τις αλλαγές σύμφωνα με τα νομοθετικά πλαίσια . Σχετικά με τις απόψεις τους επάνω στις μεθόδους αποτίμησης προκύπτει πως η F.I.F.O και το μέσο σταθμικό κόστος είναι αυτές που χρησιμοποιούνται περισσότερο . Αντιθέτως η L.I.F.O παρουσιάζεται ως η πιο δύσχρηστη και οι περισσότεροι αν μπορούσαν θα ήθελαν να καταργηθεί καθώς είναι και πολυέξοδη . Τα κριτήρια με τα οποία επιλέγουν οι επαγγελματίες μέθοδο αποτίμησης είναι τα φορολογικά και τα λογιστικά και οι περισσότεροι υποστηρίζουν πως το μέγεθος της εκάστοτε οικονομικής μονάδας παίζει σημαντικό ρόλο για την επιλογή της μεθόδου που θα χρησιμοποιήσουν . Επίσης πολλοί λίγοι διενεργούν αλλαγή μεθόδου αποτίμησης . Τέλος ένα πολύ μικρό ποσοστό δηλώνει πως έχει χειραγωγήσει τα αποτελέσματα της αποτίμησης .

## Αναφορές – Πηγές

- Γκίνογλου, Δ., Ταχυνάκης, Π., & Μωυσή, Σ. (2005). *“Γενική Χρηματοοικονομική Λογιστική”*. Rosili.
- Ζιγκερίδης, Δ. Γ. (2010). *“Πρακτικός οδηγός ειδικών λογιστικών και φορολογικών θεμάτων”*. Αθήνα: Αιγίδα. .
- Καζαντζής, Χ. Ι., & Σώρρος, Ι. Ν. (2005). *“Προβλήματα και Εφαρμογές Χρηματοοικονομικής Λογιστικής”*. Πειραιάς: Business Plus Α.Ε.
- Καραγιάννης, Ι. Δ., & Καραγιάννη, Α. Δ. (2009). *“Λογιστικά, Κοστολόγηση, Φοροτεχνικά, ΓΛΣ - ΚΒΣ στην Πράξη”*. Θεσσαλονίκη: Εκδ. ιδίων.
- Καραγιώργος, Θ., & Πετρίδης, Α. (2006). *“Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) σε συνδυασμό με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Γ.Λ.Σ.) - Θεωρία και Πράξη”*. Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Γερμανός.
- Παπαδημητρίου, Α. Δ. (2010). *“Διοίκηση των Αποθεμάτων”*. Αθήνα: Παπαζήση.
- Παπάς. (2006). *“Χρηματοοικονομική Λογιστική”*. Αθήνα: Μπένου Γ.
- Πομόνης, Ν. Σ. (1998). *“Λογιστική”*. Αθήνα: Σταμούλη Α.Ε.
- Σακέλλης, Ε. Ι. (2013). *“Κώδικας φορολογικής απεικόνισης συναλλαγών: Ανάλυση και ερμηνεία [Ν. 4093/2012 - ΚΦΑΣ]. Τα αποθέματα των επιχειρήσεων: Λογιστική, κοστολόγηση, διακίνηση, απογραφή, αποτίμηση. Απογραφή και αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων*. Αθήνα: Βρύκουσ.
- Σγουρινάκης, Ν. (2013). *“Κ.Φ.Ε” Ερμηνεία και Λογιστική Αντιμετώπιση*. Αθήνα: Οικονομική Βιβλιοθήκη.
- Τσακλαγκάνος, Α. (2005). *“Α. Χρηματοοικονομική λογιστική : Σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα”*. Θεσσαλονίκη: Κυριακίδη Αφοί.
- Φίλος, Γ. Λ., & Αποστόλου, Α. (2011). *“Διεθνή λογιστικά πρότυπα : Θεωρητική προσέγγιση και εφαρμογές μετατροπής”*. Αθήνα: Κλειδάριθμος. .
- Χέβας, Δ. Λ. (2010). *“Προχωρημένη χρηματοοικονομική λογιστική”*. Αθήνα: Μπένου Γ.
- <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/660/hl/%CE%B5%CF%80%CE%B9%CE%BC%CE%B5%CF%84%CF%81%CE%B7%CF%83%CE%B7%20%CE%B1%CF%80%CE%BF%CE%B8%CE%B5%CE%BC%CE%B1%CF%84%CF%89%CE%BD>