

**Τεχνολογικό Εκπαιδευτικό Ίδρυμα Δυτικής Ελλάδος**  
**Σχολή Διοίκησης & Οικονομίας**  
**Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής**

**Πτυχιακή Εργασία**

**Αποτίμηση Αποθεμάτων Με Ελληνικά Λογιστικά**  
**Πρότυπα Και Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα**

**Παναγιώτης Λάμπρος**

**Επιβλέπων καθηγήτρια: Καμπούρη Μαρία**

*Μεσολόγγι 2018*

## Πρόλογος

Η πτυχιακή εργασία μου με τίτλο Αποτίμηση αποθεμάτων με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι η κορύφωση των σπουδών μου στο Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής του Τεχνολογικού Εκπαιδευτικού Ινστιτούτου της Δυτικής Ελλάδος, που θα παρουσιάσω στη συνέχεια είναι μια ειλικρινής προσπάθεια από πλευράς μου με σκοπό την επίδειξη των γνώσεων μου πάνω στο θέμα που μου ανατέθηκε.

Η ανάλυση της αποτίμησης των αποθεμάτων δεν υφίσταται εάν πρώτα δεν δούμε αναλυτικά τι είναι τα αποθέματα και που στεγάζονται, δηλαδή στην αποθήκη, και εάν δεν αναλύσουμε τις πλήρως τις διάφορες κατηγορίες τους.

Η διαφορές που προκύπτουν στις επιχειρήσεις από την κάθε μέθοδο αποτίμησης των αποθεμάτων είναι διαφορές που επηρεάζουν τα αποτελέσματα χρήσης και ως αυτής της διαφοροποίησης πρέπει εμείς ως λογιστές να είμαστε σε θέση να εφαρμόζουμε την πλέον σωστή μέθοδο ούτως ώστε να απεικονίζουμε την ορθή εικόνα της επιχείρησης.

Σύμφωνα με το κανονισμό αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου ισχύει και η εφαρμογή των Διεθνών λογιστικών προτύπων σε όποιες επιχειρήσεις πληρούν τα κριτήρια αυτά που ορίζει η εκάστοτε νομοθεσία. Βάση των παραπάνω θα αναλύσω και τα Διεθνή λογιστικά πρότυπα και τις αποδεκτές μεθόδους αποτίμησης των αποθεμάτων που ορίζουν.

Εφόσον έχω αναλύσει σε έκταση τα παραπάνω θα είμαι σε θέση να βγάλω ορισμένα συμπεράσματα που θα με βοηθήσουν στη πορεία μου ως λογιστής.

## Περίληψη

Αρχικά θα αναφερθώ στην αποθήκη και το σκοπό της σε μία οικονομική μονάδα, την αποστολή της και την χρησιμότητά της και ο λόγος της οργάνωσής της και το πώς αυτό επηρεάζει την λειτουργία της οικονομικής μονάδας. Στη συνέχεια θα αναλύσουμε τους κανόνες επιτυχίας της αποθήκης και τέλος το βιβλίο της αποθήκης. Έπειτα θα αναφερθώ στα αποθέματα τα οποία θα αναλύσω στο δεύτερο κεφάλαιο. Τι είναι τα αποθέματα, πώς αναλύουμε τις επιμέρους κατηγορίες τους. Στη συνέχεια θα δούμε τον λογιστικό χειρισμό της ομάδας 2. Εφόσον έχω παρουσιάσει την αποθήκη και τα αποθέματα θα καταλήξουμε στο τρίτο κεφάλαιο όπου θα δούμε τις διάφορες παραδεκτές μεθόδους αποτίμησης των αποθεμάτων με βάση τα Ελληνικά λογιστικά πρότυπα και με παραδείγματά. Στη συνέχεια θα αναλύσουμε τα Διεθνή λογιστικά πρότυπα, την ιστορία τους και τη φιλοσοφία τους σε σχέση με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα. Τέλος θα δούμε όλες τις παραδεκτές μεθόδους αποτίμησης των Διεθνών λογιστικών προτύπων.

Τέλος θα δούμε τα συμπεράσματα που θα προκύψουν από την πτυχιακή μου εργασία.

## Ευχαριστίες

Αρχικά θα ήθελα να ευχαριστήσω την επιβλέποντα καθηγήτρια μου την κύρια Μαρία Καμπούρη για την καθοδήγησή της και για τις συμβουλές της τόσο όσον αφορά την πτυχιακή μου εργασία αλλά και καθ όλη την πορεία των σπουδών μου αλλά και σε προσωπικό επίπεδο.

Επίσης θα ήθελα να ευχαριστήσω τους καθηγητές μου που με βοήθησαν σε όλη τη διάρκεια των σπουδών μου. Που όχι μόνο με τις διδασκαλίες τους αλλά και με τη σοφία τους σε διάφορα ζητήματα που απέδειξε ότι διδάσκουν και στη ζωή και γιαυτό είμαι ειλικρινά ευγνώμων.

Τέλος θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένειά μου που όχι μόνο με στήριξαν οικονομικά καθ όλη τη διάρκεια των σπουδών μου αλλά που με βοήθησαν πέραν από όλες τις οικονομικές αντιξοότητες από το υστέρημά τους.

Θα ήθελα να αφιερώσω αυτή την πτυχιακή εργασία στον πατέρα μου που δυστυχώς απεβίωσε προτού καταφέρω να ολοκληρώσω τις σπουδές μου και που πράγματι των ευγνωμονώ για όλες τις συμβουλές του και τα διδάγματά του.

## **Πίνακας Περιεχομένων**

**Πρόλογος**

**Περίληψη**

**Περιεχόμενα**

**Οι Αρχές της Λογιστικής**

### **Κεφάλαιο 1ο : ΑΠΟΘΉΚΗ**

- 1.1 : Η έννοια της αποθήκης
- 1.2 : Η αποστολή της αποθήκης
- 1.3 : Η χρησιμότητα της αποθήκης
- 1.4 : Το έργο της αποθήκης
- 1.5 : Κανόνες Επιτυχίας της αποθήκης
- 1.6 : Η λογιστική οργάνωση της αποθήκης
- 1.7 : Η έννοια και η φύση του βιβλίου αποθήκης.

### **Κεφάλαιο 2ο : ΑΠΟΘΈΜΑΤΑ**

- 2.1 : Η έννοια των αποθεμάτων
- 2.2 : Οι ομάδες των αποθεμάτων
- 2.3 : Ο λογιστικός χειρισμός της ομάδας 2 αποθέματα
  - 2.3.1 : Παραδείγματα

### **Κεφάλαιο 3ο : ΑΠΟΤΊΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΜΕ ΒΆΣΗ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΆ ΛΟΓΙΣΤΙΚΆ ΠΡΌΤΥΠΑ**

- 3.1 : Εισαγωγή

- 3.2 : Η μέθοδος του μέσου σταθμικού όρου
- 3.3 : Η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων
- 3.4 : Η μέθοδος της πρώτης εισαγωγής - πρώτης εξαγωγής (F.I.F.O.).
- 3.5 : Η μέθοδος της τελευταίας εισαγωγής - πρώτης εξαγωγής (L.I.F.O.).
- 3.6 : Η μέθοδος του βασικού αποθέματος.
- 3.7 : Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους.
- 3.8 : Η μέθοδος του πρότυπου κόστους.

## **Κεφάλαιο 4ο : ΑΠΟΤΊΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΆΤΩΝ ΜΕ ΒΆΣΗ ΤΑ ΔΙΕΘΝΉ ΛΟΓΙΣΤΙΚΆ ΠΡΌΤΥΠΑ 2**

- 4.1 : Ο ορισμός των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων
- 4.2 : Ιστορική Αναδρομή
- 4.3 : Η φιλοσοφία των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σε σχέση με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
- 4.4 : Αποτίμηση αποθεμάτων σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. 2
  - 4.4.1 : Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους - παραδείγματα
  - 4.4.2 : Η μέθοδος F.I.F.O. - παραδείγματα
  - 4.4.3 : Η μέθοδος του μέσου σταθμικού όρου - παραδείγματα

## Αρχές της Λογιστικής

Πριν παρουσιάσω την πτυχιακή μου εργασία θα αναφέρω τις βασικές αρχές της λογιστικής. Τις βασικές αρχές των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και αναφορικά τους λογαριασμούς τους.

Οι βασικές αρχές της λογιστικής είναι οι αρχές που μας ορίζουν τις πράξεις μας και το “σχέδιο δράσης” όταν εξασκούμε τις γνώσεις μας κατά την άποψή μου.

Αναφορικά οι κυριότερες λογιστικές αρχές είναι οι εξής :

- **Η αρχή της αυτονομίας των λογιστικών κυκλωμάτων.** Η αρχή αυτή αφορά το γεγονός ότι τα λογιστικά κυκλώματα της γενικής λογιστικής και της αναλυτικής λογιστικής δεν λειτουργούν μεταξύ τους και είναι αυτόνομα. Η γενική λογιστική ασχολείται με τις μεταβολές των εμπορικών συναλλαγών και εξυπηρετεί τους εξωτερικούς ελεγκτές της επιχείρησης (πχ μέτοχοι και κράτος). Η αναλυτική λογιστική από την άλλη έχει σκοπό να παρέχει πληροφορίες που αφορούν τα επιμελή κόστη της επιχείρησης και αφορούν του εσωτερικούς ελεγκτές της επιχείρησης (διοίκηση).

- **Η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων.** Ορίζει ότι κάθε χρήση είναι αυτόνομη και πρέπει να γίνονται εγγραφές ανοίγματος και κλεισίματος χρήσεων ώστε να είναι σύννομη η διαδικασία. Δεν θα πρέπει να μεταφέρονται έξοδα ή έσοδα από τη μία χρήση στην άλλη χωρίς να έχει γίνει σαφές ποία χρήση αφορούν και να έχουν ληφθεί υπόψη στην οικονομική κατάσταση.

- **Η αρχή της αυτονομίας της λογιστικής οντότητας.** Σημαίνει ότι η επιχείρηση είναι ανεξάρτητη από τους ιδιοκτήτες της, δηλαδή, έχει την δική της περιουσία και τις δικές της υποχρεώσεις.

- **Η αρχή της συντηρητικότητας** . Η αποτίμηση των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού γίνεται με την μέθοδο που θα έχει τη χαμηλότερη θετική επίδραση στην εικόνα της επιχείρησης.

- **Η αρχή της συνέχειας της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας.** Σύμφωνα με αυτήν την αρχή η επιχείρηση θα συνεχίζει την δραστηριότητά της στο διηνεκές. Ανεξάρτητα από την ζωή των ιδρυτών της, ο θάνατος της επιχείρησης μπορεί να επέλθει μόνο με την λύση και την εκκαθάριση της.

- **Η αρχή της αντικειμενικότητας** Τα αποτελέσματα που θα προκύψουν από την δραστηριότητα της επιχείρησης σε μία περίοδο και θα αποτυπωθούν στις οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να διέπονται από αμεροληψία και αντικειμενικότητα . Δεν θα πρέπει να υπάρχουν διαφοροποιήσεις στα μεγέθη του ενεργητικού και των υποχρεώσεων που να αλλάζουν την πραγματική εικόνα της επιχείρησης.

- **Η αρχή της συνέπειας των λογιστικών μεθόδων.** Η αρχή αυτή επιβάλλει στην επιχείρηση την υιοθέτηση των λογιστικών μεθόδων της προηγούμενης περιόδου και ου το καθεξής. Στόχος είναι να μην υπάρχει αλλοίωση της χρηματοοικονομικής εικόνας της επιχείρησης με την χρησιμοποίηση διαφορετικών μεθόδων που θα έχουν διαφορετικά αποτελέσματα . Εάν η επιχείρηση θέλει να υιοθετήσει διαφορετική μέθοδο θα πρέπει με σαφήνεια να δηλώσει τους λόγους που την οδήγησαν σε αυτή την απόφαση και να αποκαλύπτονται οι μεταβολές που θα επιφέρει αυτή στα λογιστικά αποτελέσματα .

- **Η αρχή της πραγματοποιήσεως εσόδων.** Για να αναγνωριστεί ένα έσοδο θα πρέπει να έχει ολοκληρωθεί η συναλλαγή και επίσης να αφορά την οικονομική δραστηριότητα της επιχείρησης.

- **Η αρχή της αναγνώρισης των εξόδων.** Για να αναγνωριστεί ένα έξοδο θα πρέπει να συνδέεται άμεσα ή έμμεσα με την δημιουργία εσόδων.

- **Η αρχή της συσχέτισης εσόδων εξόδων.** Η οικονομική μονάδα θα πρέπει να είναι σε θέση να συσχετίσει τα έσοδα και τα έξοδα, είτε άμεσα είτε έμμεσα, που πραγματοποίησε μέσα σε μία χρονική περίοδο και να προσδιορίσει το οικονομικό αποτέλεσμα στην συγκεκριμένη περίοδο.



Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και οι λογαριασμοί τους όπως ακολουθούν :

Ομάδα 1: Ενσώματα και άυλα μη κυκλοφορούντα (πάγια) περιουσιακά στοιχεία

Ομάδα 2: Αποθέματα

Ομάδα 3: Χρηματοοικονομικά και λοιπά περιουσιακά στοιχεία

Ομάδα 4: Καθαρή θέση

Ομάδα 5: Υποχρεώσεις

Ομάδα 6: Έξοδα και ζημιές

Ομάδα 7: Έσοδα και κέρδη

Ομάδα 8: Ιδιοπαραγωγή, υποκαταστήματα και αποτελέσματα περιόδου

# Κεφάλαιο 1 Αποθήκη

## 1.1 Έννοια της Αποθήκης

Αποθήκη είναι κάθε περιφραγμένος χώρος (στεγασμένος ή όχι), ο οποίος ανήκει είτε στην ίδια την επιχείρηση είτε σε τρίτους (συνήθως σε δυνάμει μισθώσεως) και στον οποίο εισάγονται, εναποτίθενται, ταξινομούνται, φυλάσσονται και διατηρούνται πάσης φύσεως εμπορεύσιμα περιουσιακά στοιχεία (π. χ. πρώτες ύλες, εμπορεύματα, ημιτελή ή έτοιμα προϊόντα).

Ακόμη, στην αποθήκη φυλάσσονται τα αναλώσιμα υλικά( καύσιμα, λιπαντικά, ανταλλακτικά, χαρτικά), όχι όμως και τα διάφορα υλικά δαπανών διαχείρισεως, όπως η γραφική ύλη, τα είδη καθαριότητας και άλλα υλικά.

Στην έννοια του χώρου της αποθήκης δεν περιλαμβάνονται οι πάγιες εγκαταστάσεις, όπως είναι π. χ. τα μηχανήματα, εκτός και αν αποτελούν εμπορεύσιμα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης, όπως είναι τα αυτοκίνητα, στην περίπτωση της εμπορίας αυτοκινήτων.

Η αποθήκη, ως όρος, λαμβάνεται με την ευρεία έννοια και, κατά συνέπεια, περιλαμβάνει όλες τις εκτός κεντρικού καταστήματος εγκαταστάσεις, όπως τα καταστήματα χονδρικής και λιανικής πώλησης, τους εργοστασιακούς χώρους, τους χώρους απλής τοποθέτησης των αγαθών και υλικών, τα πρατήρια, τα υποκαταστήματα, καθώς και τους μόνιμους εκθεσιακούς χώρους.

Βασικός και πρώτιστος σκοπός της αποθήκης κάθε επιχείρησης, μεταποιητικής ή εμπορικής, είναι η εναπόθεση σε αυτή ενός ικανού αριθμού αποθεμάτων, κάθε ύλης, υλικού ή εμπορεύματος που προορίζεται για χρήση προς παραγωγή ετοιμών προϊόντων ή για πώληση, ώστε να διενεργούνται χωρίς εμπόδια τόσο η παραγωγική διαδικασία, όσο και η εμπορική εκμετάλλευση .

Για να είναι σε θέση η αποθήκη να επιτελέσει το σκοπό της, πρέπει να πληρεί ορισμένες προϋποθέσεις, δηλαδή να είναι δυνατή η αποθήκευση των αγαθών σε κατάλληλους χώρους με διαβάσεις στα διάφορα τμήματά της (αποθήκης), η ταξινόμηση των

διαφόρων υλών σε μέρη ώστε να είναι εύκολη η ανεύρεσή τους, η φύλαξη τους και ο έλεγχος τους και να είναι εύκολη η εσωτερική τους διακίνηση.

Η μη ύπαρξη αποθηκευτικών χώρων ή η πλημμελής τήρησή τους, είναι ανασχετικός παράγοντας της αναπτυξιακής πορείας των επιχειρήσεων .

## **1.2 Η αποστολή της Αποθήκης**

Βασικός σκοπός των εμπορικών και μεταποιητικών επιχειρήσεων είναι για μεν τις πρώτες η αγορά, αποθήκευση και πώληση αυτούσιων αγαθών που έχουν αγορασθεί, για δε τις δεύτερες η αγορά πρώτων και βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας, η αποθήκευση με τελικό σκοπό την επεξεργασία τους σε νέα εμπορεύσιμα αγαθά και η εκ νέου αποθήκευση τους μέχρι την ημέρα της πώλησής τους.

Ειδικότερα, οι μεταποιητικές επιχειρήσεις επενδύουν σημαντικό μέρος των κεφαλαίων τους για την ανέγερση ή αγορά ή μίσθωση κτιριακών και άλλων εγκαταστάσεων και ακινητοποιήσεων ( μηχανήματα, μεταφορικά μέσα και άλλα πάγια περιουσιακά στοιχεία) για την ίδρυση ή επέκταση της λειτουργίας τους, στοιχεία απαραίτητα για την επιβίωσή τους.

Τα <στριφογυρίσματα> του κυκλοφορούντος κεφαλαίου στις μεταποιητικές επιχειρήσεις, έχουν μεγαλύτερη διάρκεια σε σχέση με τις εμπορικές, αφού οι πρώτες σχηματίζουν μεγαλύτερα αποθέματα παντός είδους υλών και υλικών, τα οποία απαιτούνται για μακροχρόνιες επεξεργασίες έτοιμων προϊόντων, ώστε να είναι σε διάθεση των πελατών ανά πάσα στιγμή.

Από τα πιο πάνω, σαφώς προκύπτει ο πρωταρχικός ρόλος που διαδραματίζουν οι αποθηκευτικοί χώροι σε μία σύγχρονη οικονομική μονάδα και θα πρέπει κάθε επιχείρηση οποιασδήποτε μορφής και οικονομικού μεγέθους να έχει τους κατάλληλους αποθηκευτικούς χώρους, ώστε να λειτουργεί κανονικά.

Έτσι, το βασικό στοιχείο μιας επιχείρησης θα πρέπει να είναι η μελέτη και δημιουργία των αποθηκευτικών χώρων που θα της χρησιμεύσουν στην αποθήκευση των εμπορικών περιουσιακών στοιχείων. Κάθε μορφής δραστηριότητα της επιχείρησης θα πρέπει να έχει τους αποθηκευτικούς χώρους που προσιδιάζουν στο αντικείμενο των εργασιών της.

### **1.3 Χρησιμότητα της αποθήκης**

Από τα ανωτέρω σαφώς προκύπτει ότι η αποθήκευση και ταξινόμηση των εμπορεύσιμων περιουσιακών αγαθών στους αποθηκευτικούς χώρους, κατά τρόπο κανονικό και συστηματικό είναι σημαντικό στοιχείο διάρθρωσης κάθε επιχείρησης και απαραίτητο στοιχείο για τη γνώση της διακίνησης των αποθεμάτων.

Έτσι, η καλή και συστηματική οργάνωση των αποθηκευτικών χώρων είναι ουσιαστικό και απαραίτητο στοιχείο οικονομικής ανάπτυξης μιας επιχείρησης. Πρέπει να υπάρχει οπωσδήποτε ο αναγκαίος αποθηκευτικός χώρος του εκάστοτε υπολοίπου κατά ποσότητα αγαθού, ώστε να μην υπάρχουν υπεραποθέματα ή υποαποθέματα, τα οποία λειτουργούν σε βάρος της οικονομίας της επιχείρησης.

### **1.4 Το έργο της αποθήκης**

Έργο κυρίως του προσωπικού της αποθήκης είναι η παραλαβή των υλών και υλικών που πρέπει να είναι σύμφωνα με τους όρους και τις συμφωνίες των παραγγελιών, η μεθοδική τοποθέτηση και ταξινόμηση τους σε κατάλληλα μέρη της αποθήκης, ώστε να εντοπίζονται εύκολα σε κάθε ζήτηση, η έκδοση των στοιχείων διακίνησης των αγαθών και, το ουσιαστικότερο, η γνώση των ποσοτικών υπολοίπων κάθε είδους αγαθού. Το προσωπικό της αποθήκης είναι υπεύθυνο για τη διατήρηση της ποιότητας των αγαθών καθώς και την αποφυγή των κλοπών και, τέλος, επιφορτίζεται με την παράδοση των αποθηκευμένων αγαθών.

Συνεπώς, με δεδομένο το δύσκολο αυτό έργο, ο αποθηκάριος, που έχει την ευθύνη διαφύλαξης, διαχείρισης και οργάνωσης της αποθήκης, πρέπει να έχει την κατάλληλη πείρα, μόρφωση, ήθος και εργατικότητα και, τέλος, να έχει κλίση προς την τάξη και την οικονομία.

### **1.5 Κανόνες επιτυχίας της αποθήκης**

Για την επιτυχία της αποθήκης αυτή πρέπει :

- α) Να είναι σκεπασμένη.
- β) Η διαχείρισή της να ανατίθεται σε υπεύθυνο πρόσωπο.

- γ) Η είσοδος να επιτρέπεται μόνο σε άτομα της υπηρεσίας αποθήκης.
- δ) Να θεωρείται αυτοτελές τμήμα και να έχει ανεξάρτητη λογιστική, με βάση την οποία ο αποθηκάριος να δίνει λογαριασμό διαχείρισης.
- ε) Κάθε είσοδος και έξοδος υλών, υλικού και λοιπών στοιχείων να στηρίζεται σε δικαιολογητικά
- στ) Να γίνεται σε αυτήν η μεγαλύτερη δυνατή οικονομία χώρου.
- ζ) Να είναι εύκολη η ανεύρεση των αποθηκευμένων ειδών.
- η) Να γίνεται ορθολογική ταξινόμηση των ειδών.
- θ) Να υπάρχουν καλές συνθήκες περιβάλλοντος (θερμοκρασία, υγρασία, φωτισμός, αερισμός κ.λ.π.).
- ι) Να απαιτεί το μικρότερο δυνατό κόστος.

Ειδικότερα, αναφορικά με το κόστος, σημειωτέα τα εξής :

Ένα σωστό σύστημα αποθήκευσης εμπορεύσιμων αγαθών απαραίτητα συνδυάζεται με τα έξοδα που πραγματοποιεί μία επιχείρηση για την ύπαρξη, συντήρηση και λειτουργία της αποθήκης.

Περιλαμβάνονται τα έξοδα ανέγερσης (αποσβέσεις) ή τα ενοίκια, οι επισκευές και η συντήρηση των κτιρίων των αποθηκών, οι μισθοί του προσωπικού, ο εξοπλισμός, ο φωτισμός, τα τηλέφωνα και η γραφική ύλη.

Τα έξοδα αυτά εξυπακούεται ότι θα πρέπει να είναι ανάλογα με το οικονομικό μέγεθος της εταιρείας.

- ια) Να είναι ασφαλής.
- ιβ) Να έχει βιβλίο αποθήκης.

## 1.6 Η Λογιστική οργάνωση της αποθήκης

Η λογιστική οργάνωση της επιχείρησης αποτελεί τον κύριο παράγοντα ανάπτυξης και ισχυροποίησης της στα πλαίσια του ανταγωνισμού και το εγκόλπιο συνεργασίας όλων των παραγόντων που διοικούν αυτήν με οποιαδήποτε ιδιότητα, με στόχο την καλύτερη εκτέλεση των καθηκόντων τους.

Από αυτήν προέρχονται τα στοιχεία και οι πληροφορίες για την συνεχή ικανότητα της επιχείρησης να καλύπτει τις ανάγκες των καταναλωτών σε προϊόντα που παράγει ή υπηρεσίες που παρέχει.

Το σύστημα των εγγραφών στα βιβλία της επιχείρησης πρέπει να γίνεται σύμφωνα με τις παραδεδεγμένες αρχές της λογιστικής, ώστε από αυτά να προκύπτει η πραγματική οικονομική κατάσταση και τα οικονομικά αποτελέσματα της επιχειρήσεως και να παρέχεται η δυνατότητα εύκολου ελέγχου των δεδομένων των βιβλίων της. Τα πιο πάνω ισχύουν και για το βιβλίο αποθήκης.

Με τις λογιστικές καταχωρήσεις των εγγραφών στα βιβλία της επιχείρησης, εκφράζονται οι διακινήσεις των αξιών και ποσοτήτων, οι μεταβολές των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, που προκύπτουν από εμπορικές πράξεις με τρίτους, ενώ παράλληλα παρέχονται πληροφορίες για τους αναπτυξιακούς και ανταγωνιστικούς στόχους της επιχείρησης.

Από τα πιο πάνω στοιχεία που προσφέρει η λογιστική καταχώρηση και από την εν συνεχεία μέτρηση και αξιολόγησή τους, μπορεί η διοίκηση της επιχείρησης να κρίνει αν εκπληρώθηκαν οι επιχειρηματικοί στόχοι και τα προγράμματα δράσης της ( επιθυμητά οικονομικά αποτελέσματα, απόδοση κεφαλαίων και παραγωγής κ.λ.π. ) καθώς και μπορεί, αν παρατηρήσει σημαντικές αποκλίσεις, να αναλάβει τις πρωτοβουλίες για ορισμένες αλλαγές ή να τροποποιήσει τα αρχικά προγράμματα ή τους στόχους που είχε υιοθετήσει.

Έτσι, είναι αναγκαίο να συντάσσεται ένα σωστό λογιστικό σύστημα αλληλένδετο με τα διάφορα τμήματα της επιχείρησης και ανάλογο με τις ανάγκες της.

Όσον αφορά το βιβλίο αποθήκης, αυτό θα πρέπει να περιλαμβάνει τις απαραίτητες μερίδες κατ'είδος αγαθού με την ονοματολογία τους, τον κωδικό αριθμό της μερίδας και τα

διάφορα αναγκαία στοιχεία για τη εξασφάλιση των απαραίτητων εγγράφων για την παροχή των σχετικών πληροφοριών.

## **1.7 Έννοια και φύση βιβλίου αποθήκης**

Από καθαρά λογιστικής πλευράς βιβλίο αποθήκης είναι κάθε λογαριασμός, με τον οποίο παρακολουθείται κατ' είδος και ποσότητα, ενδεχόμενος και κατ' αξία, η εισαγωγή και εξαγωγή από κάθε αποθήκη της επιχείρησης των εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων της για οποιοδήποτε λόγο (πώληση, φύλαξη, επεξεργασία κ.λ.π.).

Το βιβλίο αποθήκης τηρείται χωριστά και ανεξάρτητα από τα άλλα λογιστικά βιβλία, πλην όμως τα οικονομικά δεδομένα κατ' αξία, ενδεχομένως και ποσοτικά, πρέπει να συμφωνούν με τα δεδομένα των άλλων βιβλίων της λογιστικής, που προορίζονται για την καταχώρηση και παρακολούθηση αναλυτικών οικονομικών πράξεων της αυτής φύσης.

Οι λογαριασμοί των αποθεμάτων στο βιβλίο αποθήκης κινούνται μόνο όταν εισάγονται ή εξάγονται από κάποιο αποθηκευτικό χώρο ποσοτικός διάφορα αγαθά.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

### 2.1 Έννοια των Αποθεμάτων

Σχετικά με τον προσδιορισμό των αποθεμάτων, ορίζουμε ότι αποθέματα είναι τα οποιαδήποτε υλικά αγαθά αποτελούν, είτε προϋπόθεση παραγωγής του έργου των λειτουργιών της επιχείρησης και κυρίως της παραγωγής, είτε συνέπεια της παραγωγής αυτής και τα οποία βρίσκονται κάτω από διαχειριστικό έλεγχο της αποθήκης.

Αυτό σημαίνει ότι, για να καταταχθεί ένα πράγμα στην κατηγορία των αποθεμάτων, χρησιμοποιούνται τρία κριτήρια

- ένα τεχνικό : να πρόκειται δηλαδή για υλικό αγαθό
- ένα οικονομικό : να είναι προϋπόθεση ή συνέπεια των λειτουργιών και κυρίως της παραγωγής της επιχείρησης και
- ένα οργανωτικό : να βρίσκεται δηλαδή το συγκεκριμένο πράγμα κάτω από διαχείριση.

Πιο αναλυτικά τα αποθέματα είναι υλικά αγαθά όπως εμπορεύματα, έτοιμα προϊόντα, ημιτελή προϊόντα, υποπροϊόντα, πρώτες ύλες, βοηθητικές ύλες, διάφορα υλικά αναλώσιμα, υλικά και είδη συσκευασίας και ανταλλακτικά .

Αυτά τα αποθέματα προορίζονται να πουληθούν αυτούσια με τη μορφή που αγοράστηκαν, αλλά, αφού πρώτα κατασκευαστούν ή επεξεργαστούν, να πωληθούν ως έτοιμα ή ημιτελή προϊόντα και άλλα να χρησιμοποιηθούν, να αναλωθούν και να ενσωματωθούν στην αξία των εμπορευμάτων ή των προϊόντων που θα πωληθούν.

Τα αποθέματα της επιχείρησης σε μια δεδομένη χρονική στιγμή μπορεί να προέρχονται :

- α.** Από απογραφή, δηλαδή, αποθέματα που αγοράστηκαν την προηγούμενη χρήση και δεν πωλήθηκαν ή δε χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή κάποιου προϊόντος και παραμένουν ως υπόλοιπα με την έναρξη της νέας χρήσης, για να πωληθούν ή να χρησιμοποιηθούν στην παραγωγή.
- β.** Από αγορά, δηλαδή αυτά αγοράστηκαν, ως τη δεδομένη χρονική στιγμή από τρίτους, τους προμηθευτές συνήθως.



γ. Από ιδιοπαραγωγή , δηλαδή από πού παράγει ή κατασκευάζει η ίδια η επιχείρηση χρησιμοποιώντας πρώτες και βοηθητικές ύλες, που αγοράζει γι' αυτό το σκοπό από τρίτους.

δ. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις από εισφορά σε είδος, από ανταλλαγή ή από δωρεά. Η περίπτωση της εισφοράς σε είδος αντιμετωπίζεται κυρίως κατά τη σύσταση και ίδρυση των εταιριών όπου ο επιχειρηματίας, οι εταίροι ή μέτοχοι, καλύπτουν, στη νεοσύστατη επιχείρηση τις εισφορές σε είδος και συγκεκριμένα τα αποθέματα.

## 2.2 Οι Ομάδες των Αποθεμάτων

Οι ομάδες των αποθεμάτων είναι οι επιμέρους κατηγορίες των αποθεμάτων όπου είτε χρησιμοποιούνται για άλλο σκοπό στην επιχείρηση ή σε ορισμένα στάδια παραγωγής είτε χρησιμοποιούνται για τις περαιτέρω εργασίες της παραγωγής. Αναλυτικότερα οι ομάδες των αποθεμάτων είναι οι εξής :

**α. Εμπορεύματα (λογαριασμός 20) :** είναι τα υλικά αγαθά που αποκτούνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό να πωλούνται στη κατάσταση που αγοράζονται.

**β. Έτοιμα προϊόντα (λογαριασμός 21) :** είναι τα υλικά αγαθά που παράγονται, κατασκευάζονται ή συναρμολογούνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό την πώλησή τους.

**γ. Ημιτελή προϊόντα (λογαριασμός 21) :** είναι τα υλικά αγαθά που, μετά από κατεργασία σε ορισμένο ( ή ορισμένα στάδια ), είναι έτοιμα για παραπέρα βιομηχανοποίηση ( ή κατεργασία ) ή για πώληση στην ημιτελή τους κατάσταση.

**δ. Υποπροϊόντα (λογαριασμός 22) :** είναι τα υλικά αγαθά ( προϊόντα ) που παράγονται μαζί με τα κύρια προϊόντα, σε διάφορα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας, από τις ίδιες πρώτες και βοηθητικές ύλες. Τα υποπροϊόντα χρησιμοποιούνται από την οικονομική μονάδα ως πρώτη ύλη ή πωλούνται αυτούσια.

**ε. Υπολείμματα (λογαριασμός 22) :** είναι υλικά κατάλοιπα της παραγωγικής διαδικασίας, κατά κανόνα άχρηστα. Τα υπολείμματα, όταν, ως άχρηστα, απορρίπτονται,

αντιπροσωπεύουν μέρος της βιομηχανικής απώλειας. Στην κατηγορία των υπολειμμάτων εντάσσονται και τα ακατάλληλα για βιομηχανοποίηση ή κανονική αξιοποίηση διάφορα υλικά ή έτοιμα ή ημιτελή προϊόντα.

**στ. Παραγωγή σε εξέλιξη (λογαριασμός 23) :** είναι πρώτες ύλες, βοηθητικά υλικά, ημιτελή προϊόντα και άλλα στοιχεία κόστους (πχ εργασία, γενικά βιομηχανικά έξοδα), τα οποία κατά τη διάρκεια της χρήσεως ή στο τέλος αυτής, κατά την απογραφή, βρίσκονται στο κύκλωμα της παραγωγικής διαδικασίας υπό κατεργασία.

**ζ. Πρώτες και βοηθητικές ύλες (λογαριασμός 24) :** είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτάει με σκοπό τη βιομηχανική επεξεργασία ή συναρμολόγηση τους για την παραγωγή ή κατασκευή προϊόντων.

**η. Υλικά συσκευασίας (λογαριασμός 24) :** είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτάει με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για τη συσκευασία των προϊόντων της, ώστε τα τελευταία να φτάνουν στην κατάσταση εκείνη στην οποία είναι δυνατό ή σκόπιμο να προσφέρονται στην πελατεία.

Τα υλικά συσκευασίας παρακολουθούνται στον λογαριασμό 24, θεωρούνται ως απαραίτητα συμπληρώματα του προϊόντος. Πωλούνται μαζί με το προϊόν και το κόστος τους είναι ενσωματωμένο στην τιμή του προϊόντος.

**θ. Αναλώσιμα υλικά (λογαριασμός 25) :** είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτάει με προορισμό την ανάλωση τους για συντήρηση του πάγιου εξοπλισμού της και γενικά για την εξασφάλιση των αναγκαίων συνθηκών λειτουργίας των κύριων και βοηθητικών υπηρεσιών της. Είναι τα διάφορα καύσιμα και λιπαντικά των μηχανών ή μηχανημάτων της παραγωγής, το πετρέλαιο, το μαζούτ, οικοδομικά υλικά, μικροεργαλεία.

**ι. Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων (λογαριασμός 26) :** είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτάει με σκοπό την ανάλωση τους για συντήρηση και επισκευή του πάγιου εξοπλισμού της.

**ια. Είδη συσκευασίας (λογαριασμός 28) :** είναι τα υλικά μέσα που χρησιμοποιούνται από την οικονομική μονάδα για τη συσκευασία εμπορευμάτων ή προϊόντων της και παραδίδονται στους πελάτες μαζί με το περιεχόμενό τους. Τα είδη συσκευασίας είναι επιστρεπτέα ή μη

επιστρεπτά, ανάλογα με τη συμφωνία που γίνεται κατά την πώληση σχετικά με την επιστροφή τους ή μη.

## **2.3 Ο λογιστικός χειρισμός των λογαριασμών της ομάδας 2.**

### **Αποθέματα**

Κατά την έναρξη της νέας χρήσης όλοι οι λογαριασμοί των αποθεμάτων χρεώνονται, σε λογαριασμούς της ομάδας 2, με τίτλο “αποθέματα απογραφής” με την αξία απογραφής που αποτιμήθηκαν τη τελευταία ημέρα της προηγούμενης χρήσης ως μένοντα αποθέματα.

Κατά τη διάρκεια της χρήσης όλες οι αγορές αποθεμάτων τηρούνται σε ιδιαίτερους λογαριασμούς της ομάδας 2, με τίτλο “αγορές χρήσης” και χρεώνονται με την αξία κτήσης κατά την αγορά τους.

Ο λογαριασμός “Αγορές χρήσης” που τηρείται κατ’ είδος για κάθε απόθεμα, όπως είπαμε προηγουμένως, πιστώνεται μόνο με τυχόν αντιλογισμούς μέσα στη χρήση και με τις επιστροφές ή εκπτώσεις αγορών, εφόσον αυτές τηρούνται σε ιδιαίτερους λογαριασμούς, κατά το τέλος της χρήσης.

Αν πρόκειται για αγορές αποθεμάτων από το εξωτερικό που για ευνόητους λόγους τα δικαιολογητικά έγγραφα και παραστατικά (τιμολόγια εξωτερικού, εξοδολόγια, διατακτικές, διασαφήσεις κ.λ.π.) φτάνουν στην επιχείρηση με χρονικές διαφοροποιήσεις, τότε οι αγορές αυτών των αποθεμάτων παρακολουθούνται στους λογαριασμούς του 32 “ Παραγγελίες στο εξωτερικό” και όταν ολοκληρωθούν οι διαδικασίες και προσδιοριστεί το τελικό κόστος αυτών, μεταφέρονται στους λογαριασμούς της ομάδας 2.

Όταν έχουμε αυτοπαραδόσεις αποθεμάτων, δωρεές, κλοπές ή καταστροφές με την αξία κόστους αυτών πιστώνονται όχι οι λογαριασμοί της ομάδας 2, αλλά οι λογαριασμοί του 78 “τεκμαρτά έσοδα”.

Αποθέματα που καταστρέφονται ή υπ εξαιρούνται πρέπει να συνοδεύονται από πρωτόκολλο καταστροφής ή έκθεση της πυροσβεστικής υπηρεσίας. Αν τα κατεστραμένα ή κλεμμένα προϊόντα είναι ασφαλισμένα, τότε με το ποσό της αποζημίωσης χρεώνεται η αντίστοιχη ασφαλιστική εταιρεία που πιστώνονται οι λογαριασμοί του 78.

Σε περίπτωση που αποστέλλονται αποθέματα σε τρίτους θα χρεώνονται με τη αξία αυτών οι αντίστοιχοι λογαριασμοί με τίτλο 20.97 “Αξία εμπορευμάτων σε τρίτους” ή “Προϊόντα σε τρίτους” και θα πιστώνονται όχι οι λογαριασμοί “Αγορές χρήσης” ή “Αποθέματα”, ώστε να μην διαταράσσεται η σωστή κατάρτιση του λογαριασμού 80 “Γενική εκμετάλλευση”, αλλά οι αντίθετοι αυτών όπως ο 20.90 “ Αξία εμπορευμάτων σε τρίτους - λογαριασμός αντίθετος”.

Σε περίπτωση υποχρεωτικής τήρησης βιβλίου αποθήκης ενημερώνεται και το βιβλίο αποθήκης, για τα αποστελλόμενα αποθέματα σε τρίτους.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup>

# ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

### 3.1 Εισαγωγή

Η αποτίμηση των αποθεμάτων είναι σημαντική στην διατύπωση των οικονομικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης και στην λογιστική αποτίμηση. Οι αποδεκτές μέθοδοι αποτίμησης, αν και διαφέρουν πολύ επιδρούν άμεσα τον ισολογισμό της επιχείρησης και κυρίως το οικονομικό αποτέλεσμα της.

Αναφορικά η τιμή κτήσης ή αξία κτήσης των αποθεμάτων είναι η τιμολογιακή αξία της αγοράς αυτών, προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς και απαλλαγμένη από τυχόν τόκους και ΦΠΑ. Τρέχουσα τιμή αγοράς είναι η τιμή αντικατάστασης του συγκεκριμένου αποθέματος, δηλαδή η τιμή στην οποία η οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα να προμηθευτεί το αγαθό κατά την ημέρα σύνταξης της απογραφής, από τη συνήθη αγορά, με συνήθεις όρους και κάτω από κανονικές συνθήκες, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη περιστασιακά και προσωρινά που προκαλούν αδικαιολόγητες προσωρινές διακυμάνσεις τιμών. Για τον υπολογισμό της τρέχουσας τιμής λαμβάνονται υπόψη και τα συναφή εάν υπάρχουν ειδικά έξοδα αγοράς.

Ιστορικό κόστος παραγωγής είναι το άμεσο κόστος αγοράς των πρώτων υλών και των διαφόρων υλικών που χρησιμοποιήθηκαν για την παραγωγή αγαθών, αυξημένο με τα διάφορα γενικά έξοδα αγορών καθώς και τα άμεσα και έμμεσα έξοδα παραγωγής αγαθών που δαπανήθηκαν για να παραχθούν τα τελικά αγαθά όπως είναι κατά την απογραφή.

Ο Νεγκάκης (2015) αναφέρει ότι η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η τιμή πώλησης του αποθέματος, στην οποία υπολογίζεται ότι αυτό θα πωληθεί μειωμένη με το κόστος ολοκλήρωσης της επεξεργασίας (όταν πρόκειται για ημιτελή αποθέματα ή αποθέματα που είναι στο στάδιο της κατεργασίας) και με τα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την πώληση. Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία λαμβάνεται ως τιμή αποτίμησης κυρίως στον μεταποιητικό ή παραγωγικό τομέα.

Η αρχή του ιστορικού κόστους ορίζει πως κάθε στοιχείο του ενεργητικού αποτιμάται στην τιμή κτήσεως που ισούται με το κόστος αγοράς συν τα ειδικά έξοδα αγοράς, μείον τις εκπτώσεις και επιστροφές αγορών. Ωστόσο, πολλά στοιχεία του κυκλοφορούντος ενεργητικού, αποτιμώνται με τον κανόνα της μικρότερης τιμής. Αυτό σημαίνει ότι τα αποθέματα αποτιμώνται με την κατά είδος εμπορεύματος, χαμηλότερη τιμή κτήσεως και τρέχουσας αγοράς.

Ως γνωστών η τιμή τρέχουσας αγοράς σε μία χρήση δεν μένει σταθερή και ως αυτού δεν μπορεί να συγκριθεί ως προς την τιμή αγοράς δεν είναι πάντα εφικτό ή εύκολο. Ταυτόχρονα σε πραγματικές συνθήκες εργασίας η ποικιλία των εμπορευμάτων και μόνο καθιστά όλο και πιο δύσκολη την παραπάνω μέθοδο. Αυτό καθιστά την αποτίμηση των μεταξύ τους κτήσεως των τελικών αποθεμάτων και της τιμής κτήσεως των πωληθέντων εμπορευμάτων, δηλαδή το κόστος πωληθέντων, ανακριβή. Για να απλοποιηθούν τα πράγματα υιοθετούμε τις μεθόδους αποτίμησης. Η κάθε μέθοδος αποτίμησης διαφέρει από την άλλη αλλά δεν μπορούμε να πούμε ότι κάποια είναι σωστή ή λάθος. Αυτό ορίζεται από τον επιδιωκόμενο και εντός του γενικότερου οικονομικού πλαισίου. Σύμφωνα με τα παραπάνω η εκάστοτε μέθοδος αποτίμησης επηρεάζει τα κέρδη και την περιουσία της επιχείρησης, εκάστοτε κατά πολύ από μέθοδο σε μέθοδο.

Οι πιο συχνά χρησιμοποιημένες μέθοδοι αποτίμησης αποθεμάτων είναι οι :

- α) Μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους .
- β) Μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων.
- γ) Μέθοδος της πρώτης εισαγωγής - πρώτης εξαγωγής (F.I.F.O.).
- δ) Μέθοδοι της τελευταίας εισαγωγής - πρώτης εξαγωγής (L.I.F.O.).
- ε) Μέθοδος του βασικού αποθέματος.
- ζ) Μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους.
- η) Μέθοδος του πρότυπου κόστους.

### 3.2 Η μέθοδος του μέσου σταθμικού όρου

Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους μπορεί να υπολογισθεί με τον τύπο όπως παρατίθεται παρακάτω:

*Αξία αποθέματος ενάρξεως της περιόδου + Αξία αγορών της περιόδου στην τιμή κτήσεως Ποσότητα αποθέματος ενάρξεως περιόδου + Ποσότητα που αγοράστηκε στην περίοδο.*

Χρησιμοποιώντας τον συγκεκριμένο τύπο, 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 χρησιμοποιείτε αναφορικά με την αποτίμηση των αποθεμάτων λήξεως. Εκτός των άλλων, ο Ανδριανόπουλος (2011) αναφέρει ότι μειώνονται οι επιπτώσεις των διακυμάνσεων των τιμών στο κόστος. Αναλυτικότερα, 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 χρησιμοποιούν το σύστημα της περιοδικής απογραφής αποθεμάτων, δηλαδή οι συγκεκριμένες 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. Η μέθοδος μέσου σταθμικού χρησιμοποιείται ευρύτατα πρακτικά μιας και είναι εύκολη και χρησιμεύει στον προσδιορισμό του κόστους κάθε μονάδας, εφόσον μπορεί να απαλλαχθεί από τα περιθώρια υποκειμενικών χειρισμών και μπορεί να ελαχιστοποιήσει τις επιδράσεις των υπερβολικών τιμών στην αγορά. Ο μέσος όρος μπορεί να υπολογιστεί σε περιοδική

βάση, καθώς κάθε πρόσθετο φορτίο περιλαμβάνεται, ανάλογα με τις συνθήκες της επιχείρησης.

### Παράδειγμα

Έστω κατά τη διάρκεια της χρήσεως 2017 η οικονομική μονάδα πραγματοποίησε τις παρακάτω αγορές του είδους Α με τις εξής τιμές:

Ποσότητα αγοράς	Τιμή αγοράς ανά τεμάχιο	Κόστος αγοράς
100	10€	1000€
110	9€	990€
80	12€	960€
Σύνολο=290		2050€

Να γίνει αποτίμηση του αποθέματος με την μέθοδο του μέσου σταθμικού κόστους.

#### Λύση

Έστω κατά την απογραφή 31.12.2016 το απόθεμα του είδους Α καταμετρήθηκε σε 100 μονάδες. Βάσει των άνω δεδομένων, η μέση τιμή κτήσεως καθώς και η αξία του αποθέματος του είδους Α προσδιορίζονται ως ακολούθως :

Μέση τιμή κτήσεως του είδους Α  $2050/290=7,06€$

Αποτίμηση αποθέματος του είδους Α 100 μονάδες  $7,06€$  ανά μονάδα =  $706,00€$

### 3.3 Η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων

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:



$Aξία\ προηγούμενου\ υπολοίπου + Aξία\ νέας\ αγοράς\ στην\ τιμή\ κτήσεως\ Ποσότητα\ προηγούμενου\ υπολοίπου + Ποσότητα\ νέας\ αγοράς$

Η συγκεκριμένη μέθοδος, συγκριτικά με την προηγούμενη, έχει τη δυνατότητα του προσδιορισμού του μέσου κόστους της μονάδας η οποία μπορεί να προέλθει 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, είναι αντικειμενική διότι δεν αφήνει περιθώρια προσωπικών χειρισμών και δίνει ένα μέσο κόστος το οποίο μπορεί να πλησιάσει σε μεγαλύτερο βαθμό το τρέχον αντί του σταθμικού.

## Παράδειγμα

Στην παρακάτω καρτέλα παρουσιάζεται η μέθοδος των διαδοχικών υπολοίπων.

ΗΜΕΡΟ - ΜΗΝΙΑ	ΑΙΤΙΟ-ΛΟΓΙΑ	ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ			ΕΞΑΓΩΓΕΣ			ΥΠΟΛΟΙΠΟ		
		ΜΟΝ.	Τ.Μ.	ΑΞΙΑ	ΜΟΝ.	Τ.Μ.	ΑΞΙΑ	ΜΟΝ.	Τ.Μ.	ΑΞΙΑ
1/1/02	Απογραφή	3.000	100	300.000				3.000	100	300.000
30/1	Αγορά	4.000	110	440.000				7.000	105,71	740.000
20/3	Πώληση				5.000	105,71	528.550	2.000	105,71	211.420
30/6	Αγορά	2.000	120	240.000				4.000	112,86	451.420
10/9	Πώληση				1.000	112,86	112.860	3.000	112,86	338.580
3/11	Αγορά	3.000	130	390.000				6.000	121,43	728.580
20/12	Πώληση				4.000	121,43	485.720	2.000	121,43	242.860

Να υπολογιστεί το κόστος πωληθέντων με την μέθοδο διαδοχικών υπολοίπων.

## Λύση

Εφόσον η τιμή κτήσης είναι 121,43 ευρώ κατά μονάδα και είναι μικρότερη από την τρέχουσα τιμή αγοράς (135 ευρώ), η αποτίμηση του τελικού αποθέματος είναι:  $2.000 * 121,43 = 242.860$  ευρώ Το συνολικό κόστος πωληθέντος σύμφωνα με τη μέθοδο θα είναι:  $528.550 + 112.860 + 485.720 = 1.127.130$  ευρώ

Η μέθοδος αυτή είναι αντικειμενική και δίνει μια μέση τιμή που πλησιάζει περισσότερο στην πραγματικότητα απ' ότι η μέση σταθμική τιμή. Επί πλέον εξυπηρετεί τις επιχειρήσεις που τηρούν το σύστημα της διαρκούς απογραφής για τα εμπορεύματα τους,

διότι με κάθε αγορά μπορεί να υπολογίζει την τιμή κτήσης πωληθέντων και του αποθέματος στην αποθήκη.

### 3.4 Η μέθοδος της πρώτης εισαγωγής-πρώτης εξαγωγής ( 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, οι Ζαφiriού και Τύπας (2011) αναφέρουν ότι 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. 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. 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 και αυτό το γεγονός έχει σαν αποτέλεσμα 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.

#### Παράδειγμα

Η επιχείρηση Α πούλησε 1800 μονάδες το 2010 και κατά την διάρκεια των άνω χρήσεων είχε πραγματοποιήσει τις εξής αγορές:

2010	Ποσότητα	Τιμή μονάδας	Αξία αγοράς
1 <sup>η</sup>	1200	10	12000
2 <sup>η</sup>	700	12	8400

3 <sup>η</sup>	400	13	5200
Σύνολο	2300		25600

Να υπολογιστεί με την μέθοδο FIFO το κόστος πωληθέντων και το κόστος τελικού αποθέματος για κάθε χρήση.

Λύση:

Κόστος Τελικού Αποθέματος:  $400 * 13 + 100 * 12 = 5.200 + 1.200 = 6.400$

Κόστος Πωληθέντων :  $25.600 - 6.400 = 19.200$

### **3.5 Η μέθοδος της τελευταίας εισαγωγής-πρώτης εξαγωγής (L.I.F.O).**

Η L.I.F.O. 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. 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. Αυτή η τεχνική αποτίμησης πλεονεκτεί στο γεγονός ότι αναφορικά με τη μέτρηση του αποτελέσματος η ροή του κόστους είναι σημαντικότερη από τη φυσική ροή των αποθεμάτων. 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 αντικατάστασης αποθεμάτων μπορεί να προσεγγισθεί από το κόστος των πωλημένων. 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.

### **Παράδειγμα**

Δίνονται οι εξής πληροφορίες για το εμπόρευμα Α:

–Αρχικό απόθεμα 200 μονάδες X τιμή κτήσεως €20

–Αγορά 400 μονάδες X τιμή κτήσεως €30

–Αγορά 600 μονάδες X τιμή κτήσεως €40

–Αγορά 700 μονάδες X τιμή κτήσεως €50

–Αγορά 250 μονάδες X τιμή κτήσεως €60

Οι πωλήσεις της χρήσεως ανήλθαν σε €140.000 Το τελικό απόθεμα των εμπορευμάτων ανέρχεται στις 350 μονάδες. Ζητείται ο υπολογισμός της αξίας του τελικού αποθέματος υποθέτοντας ότι η επιχείρηση εφαρμόζει την περιοδική απογραφή και αποτιμά τα αποθέματά της χρησιμοποιώντας τη μέθοδο L.I.F.O

### Λύση

Η αποτίμηση του τελικού αποθέματος γίνεται με βάση το αρχικό απόθεμα (200 μονάδες) συν κάποιες από τις πρώτες αγορές (150 μονάδες), δηλαδή:

$$200 \text{ μονάδες X τιμή κτήσεως } \text{€}20 = 4.000 \text{ €}$$

$$150 \text{ μονάδες X τιμή κτήσεως } \text{€}30 = 4.500\text{€}$$

Σύνολο 8.500€

Άρα η αξία του τελικού αποθέματος είναι 8.500€.

### 3.6 Η μέθοδος του βασικού αποθέματος

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 αποθέματα τα οποία είναι μεγαλύτερα από τα κανονικά. 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: 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.

### **3.7 Μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους**

Αναφορικά με τη συγκεκριμένη μέθοδο αποτίμησης των αποθεμάτων, ορίζεται ότι τα αποθέματα παρακολουθούνται όχι μόνο κατ' είδος αλλά και κατά συγκεκριμένες παρτίδες αγοράς ή παραγωγής. Ο Νεγκάκης (2015) αναφέρει ότι 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. 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.

### **3.8 Η μέθοδος του πρότυπου κόστους**

Οι βιομηχανικές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν το πρότυπο κόστος (standard cost) για την λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων και για την αποτίμησή τους. Το πρότυπο κόστος αποτελεί ένα ιδεώδες ή προϋπολογιζόμενο κόστος απαλλαγμένο από τις απώλειες και τα έξοδα που οφείλονται σε αναποτελεσματικότητα ή σε μη φυσιολογικές συνθήκες. Οι διαφορές μεταξύ πραγματικού (ιστορικού) και πρότυπου κόστους καταχωρούνται σε ιδιαίτερο λογαριασμό, ο οποίος αποτελεί όργανο ελέγχου της παραγωγικής διαδικασίας και

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

### **Παράδειγμα**

Έστω η πρότυπη ποσότητα μιας πρώτης ύλης ενός προϊόντος είναι 5 μονάδες και η πρότυπη τιμή για κάθε μονάδα είναι πρώτης ύλης είναι 4€. Οι πρότυπες ώρες άμεσης εργασίας είναι 3€ και το πρότυπο ωρομίσθιο είναι 9€. Ο πρότυπος συντελεστής ΓΒΕ είναι 3 και το πρότυπο ωρομίσθιο 9€. Με βάση τα παραπάνω να βρεθεί το πρότυπο κόστος του προϊόντος.

### Λύση

- Πρότυπο κόστος πρώτων υλών: μονάδες  $5 * 4€ = 20€$
- Πρότυπο κόστος άμεσης εργασίας: ώρες  $3 * 9 = 27€$
- Πρότυπο κόστος ΓΒΕ: ώρες  $3 * 4€ = 12€$

Το πρότυπο κόστος ανά μονάδα προϊόντος είναι 59€.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4<sup>ο</sup>

### ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2

#### 4.1 Ο ορισμός των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) ή διαφορετικά γνωστά ως International Accounting Standards - IAS) είναι λογιστικές πρακτικές υπό τη μορφή νόμων με τους οποίους και καλούνται να εναρμονιστούν υποχρεωτικά οι ελληνικές επιχειρήσεις. Έπειτα από κάποια μικρή καθυστέρηση στην εφαρμογή τους, καθίστανται υποχρεωτικά από το 2006 και έπειτα, αρχικά για τις εταιρείες που είναι εισηγμένες στο Χ.Α., αλλά και έπειτα σε λοιπές εταιρίες. Τα Δ.Λ.Π. εμπλουτίζονται με οδηγίες που αλλάζουν τον αρχικό αυστηρώς λογιστικό τους προσανατολισμό και είναι τώρα γνωστά ως Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (International Financial Reporting Standards - IFRS). Τα συγκεκριμένα πρότυπα εκδόθηκαν κατά την περίοδο 1973-2001 από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee - IASC). Συγκεκριμένα, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι τα ακόλουθα:

- ΔΛΠ 1 : Παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων
- ΔΛΠ 2: Αποθέματα • ΔΛΠ 7 : Καταστάσεις ταμειακών ροών
- ΔΛΠ 8: Λογιστικές πολιτικές, αλλαγές σε λογιστικές εκτιμήσεις και λάθη
- ΔΛΠ 10: Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού
- ΔΛΠ 11 : Κατασκευαστικές συμβάσεις
- ΔΛΠ 12: Φόροι εισοδήματος
- ΔΛΠ 14: Οικονομικές πληροφορίες κατά τομέα
- ΔΛΠ 16: Ενσώματα πάγια



- ΔΛΠ 17: Μισθώσεις
- ΔΛΠ 18: Έσοδα
- ΔΛΠ 19: Παροχές σε εργαζόμενους
- ΔΛΠ 26: Λογιστική πληροφόρηση προγραμμάτων παροχών αποχώρησης από την υπηρεσία
- ΔΛΠ 20: Λογιστική των επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης
- ΔΛΠ 21: Επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος
- ΔΛΠ 23: Κόστος δανεισμού
- ΔΛΠ 24: Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών
- ΔΛΠ 27: Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις
- ΔΛΠ 28: Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις
- ΔΛΠ 29: Παρουσίαση οικονομικών στοιχείων σε υπερπληθωριστικές οικονομίες
  - ΔΛΠ 30: Γνωστοποιήσεις σε οικονομικές καταστάσεις τραπεζών και ομοίων χρηματοοικονομικών ιδρυμάτων
- ΔΛΠ 31: Επενδύσεις σε κοινοπραξίες
- ΔΛΠ 32: Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και Αποτίμηση
- ΔΛΠ 33: Κέρδη ανά μετοχή
- ΔΛΠ 34: Ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις
- ΔΛΠ 36: Μείωση της αξίας στοιχείων του ενεργητικού
- ΔΛΠ 37: Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδιάμεσες απαιτήσεις
- ΔΛΠ 38: Άυλα στοιχεία του ενεργητικού
- ΔΛΠ 40: Επενδύσεις σε ακίνητα
- ΔΛΠ 41: Γεωργία

## 4.2 Ιστορική Αναδρομή

Ο κανονισμός με τον οποίο και εφαρμόστηκαν τα διεθνή λογιστικά πρότυπα είναι ο κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 19ης Ιουλίου 2002 για την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων. Έτσι, το ευρωπαϊκό κοινοβούλιο και το συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης λαμβάνοντας υπόψη τη συνθήκη για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, την πρόταση της Επιτροπής, τη γνώμη της Οικονομικής και Κοινωνικής Επιτροπής και αποφασίζοντας σύμφωνα με τη διαδικασία του άρθρου 251 της συνθήκης, έκριναν ότι το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο της Λισσαβόνας που πραγματοποιήθηκε στις 23 και 24 Μαρτίου 2000 επισήμανε την ανάγκη να επιταχυνθεί η ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών, έτσι, ζήτησε να τεθεί σε εφαρμογή το σχέδιο δράσης της Επιτροπής για τις χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες μέχρι και το 2005, ενώ ταυτόχρονα κάλεσε την Επιτροπή να λάβει μέτρα για τη βελτίωση της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών που είναι εισηγμένες σε χρηματιστήριο. Προκειμένου να συμβάλλουν στην καλύτερη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, έπρεπε να καταστεί υποχρεωτικό για τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες, έτσι ώστε, να εφαρμόζουν μία ενιαία και υψηλής ποιότητας δέσμη διεθνών λογιστικών προτύπων για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεών τους. Είναι επίσης σημαντικό τα πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που εφαρμόζουν οι κοινοτικές εταιρείες, οι οποίες και συμμετέχουν στις χρηματοπιστωτικές αγορές να είναι γενικά αποδεκτά σε διεθνές επίπεδο και να αποτελούν παγκόσμια πρότυπα. Το γεγονός αυτό προϋποθέτει μεγαλύτερη σύγκλιση των λογιστικών προτύπων που χρησιμοποιούνται σήμερα διεθνώς με απώτερο στόχο την επίτευξη μιας ενιαίας δέσμης παγκόσμιων λογιστικών προτύπων. Τα βασικά όργανα κατάρτισης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, η Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων, η Επιτροπή Διερμηνέων Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και η Ευρωπαϊκή Ένωση.

### **4.3 Η φιλοσοφία των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σε σχέση με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα**

Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων προήλθε από την ανάγκη του ενιαίου χαρακτήρα των οικονομικών καταστάσεων που υποχρεωτικά συντάσσουν οι επιχειρήσεις και τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού και δημοσίου τομέα, που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του κώδικα βιβλίων και στοιχείων. Στη σημερινή εποχή, η οποία και χαρακτηρίζεται από κλίμα παγκοσμιοποίησης, καθίσταται επιτακτική η ανάγκη της υιοθέτησης ενιαίων κανόνων για τη σύνταξη και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, που στοχεύουν στην ακριβέστερη παρουσίαση των οικονομικών μεγεθών και στην εξαγωγή ευκρινών συμπερασμάτων, για την εν γένει οικονομική κατάσταση επιχειρήσεων και οργανισμών. Από την άλλη πλευρά η μη εφαρμογή των ΔΛΠ, λειτουργεί αποτρεπτικά στην εισροή ξένων κεφαλαίων, εξαιτίας της έλλειψης εμπιστοσύνης επί των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων, που συντάσσονται σύμφωνα με τα ελληνικά λογιστικά και ελεγκτικά πρότυπα (ΕΛΠ). Επιπλέον, αν θέλουν να έχουν μια πλήρη και σαφή εικόνα της καθαρής τους περιουσίας, θα πρέπει να προχωρήσουν στην εφαρμογή των ΔΛΠ, με άμεσα ευεργετικά αποτελέσματα, κυρίως στον τομέα της αναζήτησης ξένων κεφαλαίων, από χρηματοπιστωτικούς οργανισμούς του εξωτερικού, όπου το κόστος του κεφαλαίου, είναι σημαντικά μικρότερο από τους αντίστοιχους της εγχώριας αγοράς.

Η πράξη έδειξε ότι η μετάβαση από τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα στα ΔΛΠ ήταν και είναι ένα ιδιαίτερα δύσκολο εγχείρημα και όχι μια απλή αλλαγή στον τρόπο λογιστικής απεικόνισης και παρουσίασης των οικονομικών στοιχείων, γεγονός που απαιτεί μεγάλη προσπάθεια, ιδιαίτερα σε χώρες, όπως η Ελλάδα, όπου τα εθνικά λογιστικά πρότυπα είναι προσανατολισμένα, σε κάποιες περιπτώσεις, στις φορολογικές ανάγκες και όχι στην πλήρη και ουσιαστική ενημέρωση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων. Είναι αδιαμφισβήτητο γεγονός ότι, η υιοθέτηση των ΔΛΠ αποτελεί μια λογιστική επανάσταση με ιδιαίτερα θετικά αποτελέσματά.

## 4.4 Αποτίμηση αποθεμάτων σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π 2

Το ΔΛΠ 2 Αποθέματα, αφορά τον καθορισμό της λογιστικής αντιμετώπισης των αποθεμάτων. Συγκεκριμένα, καθορίζει τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους, παρέχοντας κατευθύνσεις για τις χρησιμοποιούμενες κοσμολογικές μεθόδους αλλά και την αναγνώριση του κόστους αυτού ως έξοδο. Ο Νεγκάκης Χ. (2015) σημειώνει ότι ο καθορισμός του ποσού του κόστους που αναγνωρίζεται αρχικά ως περιουσιακό στοιχείο, μεταφέρεται εις νέο μέχρι την αναγνώριση των σχετιζόμενων εσόδων.

Το ΔΛΠ 2 ορίζει ότι η αποτίμηση των αποθεμάτων γίνεται στην χαμηλότερη αξία μεταξύ του κόστους και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Ακόμα, οι Ματσινίλας και Πατατούκας (2015) υπογραμμίζουν ότι το συγκεκριμένο πρότυπο αφορά όλα τα αποθέματα εκτός από τα έργα υπό εκτέλεση βάσει συμβάσεων κατασκευής, τα χρηματοοικονομικά μέσα και τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία. Επίσης, δεν βρίσκει εφαρμογή στην αποτίμηση αποθεμάτων κατεχόμενων από παραγωγούς αγροτικών και δασικών προϊόντων αλλά και ορυκτών και μεταλλευτικών προϊόντων.

### Κόστος αποθεμάτων

Το κόστος των αποθεμάτων πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα κόστη αγοράς και μεταποίησης και τις άλλες δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για να φθάσουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση. Ο Νεγκάκης (2015) επισημαίνει ότι το κόστος αγοράς των αποθεμάτων περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, τους εισαγωγικούς δασμούς και άλλους φόρους καθώς και μεταφορικά, έξοδα παράδοσης και άλλα έξοδα, άμεσα επιρριπτέα στην αγορά των ετοιμών αγαθών, υλικών και υπηρεσιών. Εμπορικές εκπτώσεις, μειώσεις τιμών και άλλα παρόμοια στοιχεία αφαιρούνται κατά τον προσδιορισμό του κόστους αγοράς. Στο κόστος αγοράς μπορεί να συμπεριλαμβάνονται και συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν άμεσα από μια πρόσφατη αγορά αποθεμάτων που τιμολογήθηκε σε ξένο νόμισμα, στις σπάνιες περιπτώσεις που μετά την αγορά επακολούθησε σοβαρή υποτίμηση ή διολίσθηση του ξένου νομίσματος έναντι της οποίας δεν υπάρχει πρακτικό μέσο αντιστάθμισης της ζημιάς και η χρέωση που προέκυψε από την αγορά δεν μπορεί να διακανονιστεί.. Δηλαδή το κόστος αγοράς συντίθεται από την τιμολογιακή αξία ,τα ειδικά

έξοδα αγορών, δηλαδή τα μεταφορικά από την αποθήκη του προμηθευτή στην αποθήκη του αγοραστή, τα ασφάλιστρα μεταφοράς, τους δασμούς, τα εκφορτωτικά στην αποθήκη του αγοραστή, τις προμήθειες και μεσιτείες αγοράς, κ.α.

## **Κόστος μεταποίησης**

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

## **Λοιπές δαπάνες**

Οι λοιπές δαπάνες συμπεριλαμβάνονται στο κόστος των αποθεμάτων μόνο στην έκταση που πραγματοποιούνται για να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάστασή τους. Για παράδειγμα, μπορεί να συμπεριληφθούν στο κόστος των αποθεμάτων μη παραγωγικά γενικά έξοδα ή κόστη σχεδιασμού προϊόντων για συγκεκριμένους πελάτες. Παραδείγματα κόστους που δεν περιλαμβάνεται στο κόστος των αποθεμάτων, αλλά αναγνωρίζεται ως δαπάνη της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιείται, αποτελούν η υπερβολική μεγάλη φύρα υλών, σπατάλη εργασίας ή άλλου παραγωγικών κόστους, τα κόστη αποθήκευσης εκτός αν αυτά είναι αναγκαία στην παραγωγική διαδικασία πριν από ένα περαιτέρω στάδιο παραγωγής, τα γενικά έξοδα διοίκησης που δε συμβάλλουν στο να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση και το κόστος πώλησης.

## **Κόστος αποθεμάτων του πάροχου υπηρεσιών**

Στην έκταση που οι παρέχοντες υπηρεσίες έχουν αποθέματα, αυτά αποτιμώνται στο κόστος παραγωγής τους. Οι Βλάχος και Λουκά (2007) τονίζουν ότι τα κόστη αυτά αποτελούνται κυρίως από την εργασία και τα λοιπά κόστη του άμεσα απασχολούμενου προσωπικού για την παροχή των υπηρεσιών, που συμπεριλαμβάνουν το επιβλέπον προσωπικό και τα αναλογούντα γενικά έξοδα. Η εργασία και τα λοιπά κόστη που σχετίζονται με τις πωλήσεις και το γενικό διοικητικό προσωπικό δεν περιλαμβάνονται στο κόστος αποθεμάτων, αλλά αναγνωρίζονται ως έξοδα στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται. Το κόστος αποθεμάτων ενός παρέχοντος υπηρεσίες δεν περιλαμβάνει τα περιθώρια κέρδους ή τα μη αναλογούντα γενικά έξοδα που συχνά συνυπολογίζονται στις τιμές των παρεχόντων υπηρεσιών που χρεώνονται.

## **Κόστος συγκομιδής γεωργικής ς παραγωγής από βιολογικά περιουσιακά στοιχεία**

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

## **Τεχνικές αποτίμησης του κόστους αποθεμάτων**

Για λόγους ευκολίας, μπορεί να χρησιμοποιούνται τεχνικές αποτίμησης του κόστους των αποθεμάτων, όπως π.χ. η μέθοδος του πρότυπου κόστους ή η μέθοδος της λιανικής πώλησης, εφόσον το αποτέλεσμά τους προσεγγίζει το κόστος. Το πρότυπο κόστος λαμβάνει υπόψη τα κανονικά επίπεδα υλών και υλικών, εργασίας, αποδοτικότητας και αξιοποίησης της δυναμικότητας. Το κόστος αυτό επανεξετάζεται κατά τακτικά διαστήματα και, αν είναι αναγκαίο, αναθεωρείται υπό το φως των τρεχουσών συνθηκών. Η μέθοδος της λιανικής πώλησης χρησιμοποιείται συχνά στον κλάδο λιανικής για την αποτίμηση αποθεμάτων μεγάλου αριθμού ταχέως μεταβαλλόμενων ειδών, τα οποία έχουν παρόμοια περιθώρια κέρδους και για τα οποία δεν είναι πρακτικά δυνατό να χρησιμοποιηθούν άλλες κοστολογικές μέθοδοι. Το κόστος του αποθέματος προσδιορίζεται με μείωση της αξίας

πώλησής του αποθέματος κατά το αρμόζον ποσοστό μικτού περιθωρίου κέρδους. Το ποσοστό που χρησιμοποιείται λαμβάνει υπόψη και το απόθεμα που έχει υποτιμηθεί σε επίπεδο χαμηλότερο της αρχικής τιμής πωλήσεώς του. Για κάθε τμήμα λιανικής χρησιμοποιείται συχνά ένα μέσο ποσοστό. Άλλοι μέθοδοι προσδιορισμού του κόστους είναι η μέθοδος εξατομικευμένου κόστους, η μέθοδος F.I.F.O και η μέθοδος μέσου σταθμικού κόστους.

### **Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία**

Οι Βλάχος και Λούκα (2007) σημειώνουν ότι η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η υπολογιζόμενη τιμή πώλησης κατά τη συνήθη πορεία της επιχείρησης μειωμένη με το υπολογιζόμενο κόστος παραγωγικής ολοκλήρωσης και το υπολογιζόμενο κόστος που είναι αναγκαίο για να πραγματοποιηθεί η πώληση. Το κόστος αποθεμάτων μπορεί να μην είναι ανακτήσιμο, αν αυτά έχουν υποστεί φθορά, αν έχουν καταστεί ολικά ή μερικά άχρηστα ή αν οι τιμές πώλησής τους έχουν μειωθεί. Το κόστος αποθεμάτων μπορεί επίσης να μην είναι ανακτήσιμο, αν οι προβλεπόμενες δαπάνες ολοκλήρωσης ή πώλησής τους έχουν αυξηθεί. Η πρακτική της υποτίμησης των αποθεμάτων κάτω του κόστους, στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, είναι συνεπής με την άποψη ότι, τα περιουσιακά στοιχεία δεν πρέπει να αναγνωρίζονται με ποσά μεγαλύτερα από τα αναμενόμενα να πραγματοποιηθούν από τη πώληση ή τη χρήση τους. Τα αποθέματα υποτιμώνται συνήθως στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και είδος. Σε μερικές περιπτώσεις, όμως, μπορεί να αρμόζει να ομαδοποιούνται όμοια ή συγγενή είδη. Αυτό μπορεί να συμβεί με είδη αποθέματος που αφορούν στην ίδια παραγωγική γραμμή, έχουν όμοιους σκοπούς ή τελικές χρήσεις, παράγονται και διατίθενται σε αγορά της ίδιας γεωγραφικής περιοχής και δεν μπορεί πρακτικά να αποτιμηθούν ξεχωριστά από άλλα είδη αυτής της παραγωγικής γραμμής. Δεν είναι κατάλληλη η υποτίμηση των αποθεμάτων με βάση τη γενική ταξινόμησή τους, όπως για παράδειγμα, έτοιμα προϊόντα ή όλα τα αποθέματα ενός ιδιαίτερου επιχειρηματικού ή γεωγραφικού τομέα. Οι παρέχοντες υπηρεσίες γενικά συγκεντρώνουν τα κόστη κατά υπηρεσία την οποία θα χρεώσουν με ξεχωριστή τιμή πώλησης. Συνεπώς, κάθε τέτοια υπηρεσία θεωρείται ως ένα ξεχωριστό είδος. Οι εκτιμήσεις της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας βασίζονται στην περισσότερο αξιόπιστη ένδειξη που

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

### **Αναγνώριση ως έξοδο**

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

#### **4.4.1 Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους – παραδείγματα**

Το κόστος των αποθεμάτων των ειδών που δεν μπορούν να αντικατασταθούν από άλλα και αυτών που παράγονται και προορίζονται για ειδικούς σκοπούς, προσδιορίζεται με την εξατομίκευση του μεμονωμένου κόστους κάθε είδους, δηλαδή τα κόστη αποδίδονται σε εξατομικευμένα είδη του αποθέματος. Ωστόσο, ο Νεγκάκης (2015) τονίζει ότι αν υπάρχει μεγάλος αριθμός ειδών του αποθέματος για τα οποία υπάρχει σταθερός ρυθμός αντικατάστασης, πρέπει να εφαρμοσθεί η μέθοδος F.I.F.O. ή η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους. Σε αυτήν την περίπτωση, μπορεί να υπάρξουν διαφορές στα



κέρδη/ζημιές αναλόγως της μεθόδου αποτίμησης των μενόντων αποθεμάτων που θα επιλεγεί.

#### 4.4.2 Η μέθοδος F.I.F.O. – παραδείγματα

Η συγκεκριμένη μέθοδος υποθέτει ότι τα είδη που αγοράζονται ή παράγονται πρώτα, πωλούνται και πρώτα, συνεπώς το κόστος των μενόντων αποθεμάτων προέρχεται από τις τελευταίες αγορές και παραγωγές. Η μέθοδος F.I.F.O. απεικονίζει το κόστος σύμφωνα με τη φυσική ροή των αποθεμάτων, συνεπώς ροή κόστους και ροή αποθεμάτων συμβαδίζουν, άρα στο τέλος της περιόδου, η αξία του τελικού αποθέματος που παρουσιάζεται στις οικονομικές καταστάσεις προσεγγίζει το κόστος αντικατάστασής τους.

Βασικό μειονέκτημα αυτής της μεθόδου είναι η αδυναμία του σωστού συσχετισμού των εσόδων με το κόστος των πωλήσεων, αφού τα τρέχοντα έσοδα των πωλήσεων δεν συσχετίζονται με το τρέχον κόστος πωληθέντων, το οποίο προσεγγίζει και το κόστος αντικατάστασής τους, αλλά και το κόστος παλαιότερων αγορών ή παραγωγών. Κατά συνέπεια, σε περιόδους υψηλού πληθωρισμού, η μέθοδος αυτή δεν προτιμάται καθώς υπερεκτιμά τα κέρδη πώλησης αποθεμάτων. Αντίστοιχα, δεν ενδείκνυται και σε περιπτώσεις μείωσης των τιμών καθώς τα αποτελέσματα της οικονομικής οντότητας υποεκτιμώνται

#### Παράδειγμα

Η εταιρία Ζ κατά την έναρξη του έτους 2006 έχει 8 τεμάχια αρχικό απόθεμα του προϊόντα Χ που έχουν αποτιμηθεί στην τιμή των 10€. Επίσης, κατά τη διάρκεια της χρήσης προέβη σε αγορές και πωλήσεις του συγκεκριμένου αποθέματος οι οποίες απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα.

Ημερομηνία	ΑΓΟΡΕΣ		ΠΩΛΗΣΕΙΣ	
	Τεμάχια	Τιμή/τμχ σε €	Τεμάχια	Τιμή/τμχ σε €
5/4/2006	21	11€		
8/6/2006	42	13€		
11/7/2006			24	12€
14/10/2006	15	7€		

17/12/2006			29	17€
<b>Σύνολο</b>	78		53	

Να υπολογιστεί το κόστος του τελικού αποθέματος, τα έσοδα καθώς και το μεικτό κέρδος βάσει της μεθόδου F.I.F.O

### Λύση

Τα έσοδα από πωλήσεις ανεξάρτητα από την μέθοδο υπολογισμού του κόστους που θα επιλεγεί, υπολογίζονται πολλαπλασιάζοντας τις ποσότητες που έχουν πωληθεί κατά την εκάστοτε ημερομηνία πώλησης με την αντίστοιχη τιμή πώλησης

Ημερομηνία	ΠΩΛΗΣΕΙΣ		
	Τεμάχια	Τιμή/τμχ σε €	Σύνολο
11/7/2006	24	12€	288€
17/12/2006	29	17€	493€
<b>Σύνολο</b>	53		781€

Για να υπολογίσουμε το κόστος του τελικού αποθέματος έχουμε:

Ημερομηνία	Αγορά-Πωλήσεις	Εισαγωγή			Εξαγωγή			Υπόλοιπο		
		Τμχ	Τιμή σε €	Σύνολο σε €	Τμχ	Τιμή σε €	Σύνολο σε €	Τμχ	Τιμή σε €	Σύνολο σε €
1/1/2006	Έναρξη	8	10	80				8	10	80
5/4/2006	Αγορές	21	11	231				21	11	231
8/6/2006	Αγορές	42	13	546				42	13	546
								<b>71</b>		<b>857</b>
11/7/2006	Πωλήσεις				8	10	80			
					16	11	176	5	11	55
								42	13	546

								<b>47</b>		<b>601</b>
14/10/2006	Αγορές	15	7	105				15	7	105
								<b>62</b>		<b>706</b>
17/12/2006	Πωλήσεις				5	11	55			
					24	13	312	18	13	234
								15	7	105
								<b>33</b>		<b>339</b>

Άρα το κόστος του τελικού αποθέματος είναι 339 €.

Το κόστος των πωλήσεων ανέρχεται σε : 80 € + 176 € + 55 €+312 € = 623 €.

Το μικτό κέρδος είναι: Πωλήσεις-κόστος πωληθέντων = 781 € - 623 € = 158 €

#### 4.4.3 Η μέθοδος του μέσου σταθμικού όρου – παραδείγματα

Με τη μέθοδο αυτή, το κόστος του αποθέματος προσδιορίζεται από το μέσο σταθμικό κόστος των όμοιων ειδών που αγοράστηκαν ή παρήχθησαν κατά τη διάρκεια της χρήσης και το μέσο σταθμικό κόστος των όμοιων ειδών στην αρχή της περιόδου. Η μέθοδος αυτή προσδιορίζει το κόστος κάθε μονάδας αποθέματος ελαχιστοποιώντας τις επιδράσεις τυχόν ακραίων τιμών που μπορεί να επικρατούν στην αγορά.

Το μέσο σταθμικό κόστος μπορεί να υπολογίζεται σε περιοδική βάση, π.χ. σε μηνιαία, τριμηνιαία ή ετήσια βάση ή με κάθε νέα αγορά και ανάλογα πάντα με τις συνθήκες της κάθε οικονομικής οντότητας.

#### Παράδειγμα

Με τα δεδομένα του προηγούμενου παραδείγματος να υπολογίσετε για την εταιρία κόστος του τελικού αποθέματος, το κόστος των πωλήσεων και το μικτό κέρδος εφαρμόζοντας τη μέθοδο του μέσου σταθμικού κόστους.

## Λύση

Ένα επιλεγεί ή μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους, έχουμε:

Αγορές-Πωλήσεις	Εισαγωγή			Εξαγωγή		
	Τεμάχια	Τιμή σε €	Σύνολο σε €	Τεμάχια	Τιμή σε €	Σύνολο σε €
Έναρξη	8	10	80			
Αγορές	21	11	231			
Αγορές	42	13	546			
Πωλήσεις				24	12	288
Αγορές	15	7	105			
Πωλήσεις				29	17	493

Το μέσο σταθμικό κόστος είναι:

$$(8*10+21*11+42*13+15*7)/(8+21+42+15)=11,19\text{€/τεμ.}$$

Το κόστος του τελικού αποθέματος είναι:

$$(8+21+42+15-24-29)*11,19= 369,27\text{€}.$$

Το κόστος πωλήσεων είναι:  $(24+29)* 11,19=593,07\text{€}$

Το μικτό κέρδος είναι: Πωλήσεις- κόστος πωλήσεων=  $781-593,07=187,93\text{€}$

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Τα αποθέματα αποτελούν αναπόσπαστο κομμάτι της επιχείρησης και θεωρούνται από λογιστική και ελεγκτική άποψη σημαντικός λογαριασμός, λόγω του ότι αποτελούν, συνήθως, το μεγαλύτερο στοιχείο του κυκλοφορούντος ενεργητικού. Ακόμα θεωρείται λογαριασμός ευαίσθητος για σημαντικά λογιστικά και αριθμητικά σφάλματα και προσδιορίζουν μια σειρά από αριθμοδείκτες (κυκλοφοριακή ταχύτητα αποθεμάτων, εισπράξεων, λειτουργικό και εμπορικό κύκλο), ενώ παρουσιάζουν διακύμανση τιμών. Επιπρόσθετα, επιδρούν στη διαμόρφωση του κόστους πωληθέντων και των εσόδων και επηρεάζουν σε σημαντικό βαθμό τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών.

Η κάθε μια οικονομική μονάδα εφαρμόζει εναλλακτικές μέθοδοι αποτίμησης των αποθεμάτων. Κατά τη διάρκεια της διαδικασίας της επιλογής της καταλληλότερης μεθόδου αποτίμησης, είναι απαραίτητο να αποδίδει ιδιαίτερη προσοχή στην επίδραση της μεθόδου. Υπάρχει μια ευρεία ποικιλία μεθόδων που μπορούν να εφαρμοστούν από τις επιχειρήσεις ανάλογα με τις ανάγκες τους, όπως είδαμε στα παραπάνω κεφάλαια. Η αποτίμηση των αποθεμάτων με διάφορες μεθόδους οι τεχνικές μέτρησης του κόστους, καθώς και η λογιστική παρακολούθηση των λογαριασμών, σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία, δείχνουν σε ποιο βαθμό λειτουργεί σωστά μια επιχείρηση και σε ποιο βαθμό μπορεί να αντεπεξέλθει στις απαιτήσεις της σύγχρονης εποχής.

Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο όριζε ότι τα αποθέματα που προέρχονται από αγορές αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή κτήσεως και τρέχουσας τιμής αγοράς. Τα αποθέματα που προέρχονται από την παραγωγή της οικονομικής μονάδας προορίζονται είτε για πώληση ως έτοιμα προϊόντα είτε για παραπέρα επεξεργασία προς παραγωγή ετοιμών προϊόντων, αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή ιστορικού κόστους παραγωγής και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Από την άλλη, η είσοδος των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σημείωσε κάποιες σημαντικές αλλαγές στην αποτίμησή τους. Τα αποθέματα καταχωρούνται στο κόστος το οποίο περιλαμβάνει την τιμή αγοράς και τις αναγκαίες για την απόκτηση πρόσθετων δαπανών, όπως εισαγωγικοί δασμοί, μη ανακατεμένοι φόροι, μεταφορικά και ασφάλιστρα.

## Βιβλιογραφία

- Ανδριανόπουλος, Σ., Ασίκη, Β., Βασιλειάδη, Ε., Μίνη, Ι., Παναγιωτόπουλος, Γ., & Παπακυριακόπουλος, Ι. (2000). Τα Πληροφοριακά Συστήματα Enterprise Resource Planning (ERP) Στην Ελληνική Επιχείρηση.
- Ανδριανόπουλος, Σ. (2011). Μείωση αποθεμάτων: η καλύτερη επένδυση σήμερα. Σεμινάριο "Διαχείριση Αποθεμάτων σε περίοδο κρίσης. Αθήνα: 8 – 9 Απριλίου.
- Ζαφειρίου, Γ., & Τύπας, Γ. (2011). Οικονομία – επιχειρήσεις, Εκπαιδευτικό υλικό στο πλαίσιο του Έργου «Κέντρα Εκπαίδευσης Ενηλίκων ΙΙ». Ινστιτούτο Διαρκούς Εκπαίδευσης Ενηλίκων (ΙΔΕΚΕ). Αθήνα.
- Νεγκάκης Χ, (2015), ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ :Θεωρίακαι εφαρμογές, Θεσσαλονίκη
- Μπατσινίλας Ε., Πατατούκας, Κ., (2015), Σύγχρονη λογιστική : Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και με αναφορά κατά θέμα στα Διεθνή Λογιστικά, Αθήνα : Σταμούλη
- Βλάχος Χ., Λουκά Λ., (2007), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2007, Αθήνα: Global Training

