

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΑΤΡΩΝ

ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΤΟΥΡΙΣΜΟΥ

(πρώην Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής – Μεσολόγγι)



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ
ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ –
ΕΜΠΕΙΡΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ**

ΛΟΥΝΓΚΟΥ ΝΑΤΑΛΙΑ (16440)

ΕΠΟΠΤΕΥΩΝ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟΣ

κ. ΚΑΜΠΟΥΡΗ ΜΑΡΙΑ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2020

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η συνεχής εξέλιξη της αγοράς έχει επιφέρει σημαντικές διαφοροποιήσεις στη διάρθρωση της οικονομίας. Η λογιστική επιστήμη όπως και οτιδήποτε άλλο έχει να κάνει με την οικονομία δεν θα μπορούσε να αποτελεί εξαίρεση καθώς μια σειρά από πολυποίκιλες μεταβολές έχουν σημειωθεί τόσο στο θεωρητικό πλαίσιο αυτής όσο και στην πρακτική εφαρμογή της. Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο ήταν αυτό που για πολλά χρόνια αποτέλεσε τον κύριο πόλο ενημέρωσης σχετικά με τις λογιστικές αρχές και κανόνες. Εμφανίστηκε για πρώτη φορά στην Ελλάδα με τον νόμο 1041/1980 και με το πέρασμα των ετών το περιεχόμενο του διαμορφώθηκε έτσι ώστε να επιτραπεί η εφαρμογή του για αρκετά χρόνια. Τα τελευταία χρόνια, ωστόσο, εμφανίστηκαν στο προσκήνιο τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Η εφαρμογή αυτών επιτρέπει την όσο το δυνατόν καλύτερη εφαρμογή των λογιστικών κανόνων και αρχών. Ως εκ τούτου οδηγηθήκαμε στην ψήφιση του νόμου 4308/2014 σύμφωνα με τον οποίο οι οικονομικές μονάδες ή διαφορετικά οι οντότητες οφείλουν να συμμορφώνονται με βάση τις διατάξεις των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Οι κανόνες του νόμου αυτού εναρμονίζονται πλήρως με τις επιταγές των διεθνών λογιστικών προτύπων και παράλληλα έχουν θεσπιστεί με τέτοιο τρόπο ώστε οποιαδήποτε οντότητα δραστηριοποιείται εντός του ελλαδικού χώρου να μπορεί με σχετική ευκολία να προσαρμοστεί σε αυτά.

Η/Ο ΛΟΥΝΓΚΟΥ ΝΑΤΑΛΙΑ βεβαιώνω ότι το έργο που εκπονήθηκε και παρουσιάζεται στην υποβαλλόμενη **πτυχιακή** εργασία είναι αποκλειστικά ατομικό δικό μου. Όποιες πληροφορίες και υλικό που περιέχονται έχουν αντληθεί από άλλες πηγές, έχουν καταλλήλως αναφερθεί στην παρούσα διπλωματική εργασία. Επιπλέον τελώ εν γνώσει ότι σε περίπτωση διαπίστωσης ότι δεν συντρέχουν όσα βεβαιώνονται από μέρους μου, μου αφαιρείται ανά πάσα στιγμή αμέσως ο τίτλος.
ο/η βεβαίων/ούσα

ΛΟΥΝΓΚΟΥ ΝΑΤΑΛΙΑ

ονοματεπώνυμο

Περιεχόμενα

ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	7
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	8
1. ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ	12
1.1 Γενικά	12
1.2 Λογαριασμοί ομάδας 2 «Αποθέματα»	14
1.3 Λειτουργία Λογαριασμών Αποθεμάτων	17
1.3.1 Αγορές Αποθεμάτων	18
1.3.2 Επιστροφές επί των αγορών	20
1.3.3 Εκπτώσεις Αγορών	20
1.3.4 Αγορές αποθεμάτων από το εξωτερικό	22
1.4 Απογραφή	23
1.5 Αποτίμηση αποθεμάτων	26
1.5.1 Γενικά	26
1.5.2 Λογιστικές αρχές αποτίμησης	27
1.5.3 Τιμή κτήσης	28
2 ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....	36
2.1 Γενικά	36
2.2 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) και Αποθέματα.....	36
2.2.1 Λογιστική παρακολούθηση.....	37

2.2.2	Έννοιες του κόστους	38
2.2.3	Τεχνικές προσδιορισμού του κόστους παραγωγής:	41
2.3	Επιμέτρηση αποθεμάτων.....	42
2.3.1	Γενικά περί επιμέτρησης.....	42
2.3.2	Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία	44
2.3.3	Κόστος κτήσης.....	44
2.3.4	Κανόνες περί επιμέτρησης.....	46
2.3.5	Η «αρχή της συνέπειας» στην επιμέτρηση των αποθεμάτων.....	47
2.4	Απογραφή	48
2.5	Απαλλαγή από υποχρέωση απογραφής.....	49
2.6	Λογιστικά αρχεία.....	53
2.6.1	Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων	54
2.6.2	Αρχείο αποθεμάτων τρίτων	56
2.6.3	Αρχείο ποσοτικής διακίνησης αποθεμάτων (πρώην βιβλίο αποθήκης):	56
2.6.4	Χρόνος ενημέρωσης λογιστικών αρχείων.....	58
2.7	Σχέδιο λογαριασμών	59
3	ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ (Ε.Γ.Λ.Σ.) ΜΕ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (Ε.Λ.Π.).....	62
4	ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	69
5	ΕΠΙΛΟΓΟΣ	70
	ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	71

Επισημάνση

Οι διαπιστώσεις, τα αποτελέσματα, τα συμπεράσματα και οι πιθανές προτάσεις της παρούσας Πτυχιακής Εργασίας, εκτός των αναφορών που σημαίνονται ως λήμματα, αποτελούν προσωπικές θεωρητικές ή εμπειρικές διαπιστώσεις του φοιτητή/φοιτήτριας ή της ομάδας των φοιτητών που την επιμελήθηκαν και δεν απηχούν κατ' ανάγκη τη γνώμη του εισηγητή εκπαιδευτικού, ή του Εκπαιδευτικού Προσωπικού του Τμήματος Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής ή του Α.Τ.Ε.Ι. Δυτ. Ελλάδας.

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η εργασία αυτή διενεργήθηκε στα πλαίσια ολοκλήρωσης της υποχρέωσης περί πτυχιακής εργασίας στο τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής της Σχολής Διοίκησης και Οικονομίας του ΤΕΙ Δυτικής Ελλάδας. Η εν λόγω εργασία έχει ως σκοπό την παρουσίαση του θεωρητικού σκέλους σχετικά με την επιμέτρηση των αποθεμάτων και τις διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούν οι οικονομικές μονάδες λαμβάνοντας πάντοτε υπ' όψη τους τις διατάξεις περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Τέλος διενεργείται η παρουσίαση και η σύγκριση των παρόντων κανονισμών με τις προϊσχύουσες διατάξεις του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

Με την υιοθέτηση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, η ελληνική αγορά και οικονομία αποσκοπεί στον εκσυγχρονισμό του ήδη ξεπερασμένου συστήματος, προσαρμόζοντας παράλληλα τις διεθνώς πιστοποιημένες λογιστικές αρχές στις εγχώριες ανάγκες και απαιτήσεις.

Κατά το πρώτο κεφάλαιο της εργασίας πραγματοποιείται η παρουσίαση των αποθεμάτων σύμφωνα με τις διατάξεις του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.), καθώς επίσης και οι κανόνες περί αποτίμησης αυτών. Επιπροσθέτως, πραγματοποιείται αναφορά στους κανόνες και τις διαδικασίες απογραφής των αποθεμάτων.

Στο επόμενο κεφάλαιο γίνεται αναφορά στην εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων από τις επιχειρήσεις, εστιάζοντας την προσοχή στην κείμενη νομοθεσία όπως αυτή έχει διαμορφωθεί λαμβάνοντας υπόψη και τις αρμόδιες εγκυκλίους. Γίνεται αναφορά στους κανόνες επιμέτρησης των αποθεμάτων σύμφωνα με τα νέα πρότυπα, αλλά και έμφαση στη διαδικασία της απογραφής. Επιπροσθέτως εμφανίζεται το σχέδιο λογαριασμών της ομάδας των αποθεμάτων που προτείνουν προς εφαρμογή τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

Ακολούθως, γίνεται παρουσίαση των διαφορών ανάμεσα στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Με τον τρόπο αυτό επιτυγχάνεται η καλύτερη κατανόηση της ισχύουσας νομοθεσίας και των σημείων αυτής που απαιτούν ιδιαίτερη προσοχή.

Τέλος, εμφανίζονται τα συμπεράσματα, τα οποία προκύπτουν ύστερα από την ολοκλήρωση της μελέτης σχετικά με την κείμενη νομοθεσία περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων».

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Όπως γίνεται εύκολα αντιληπτό ο αριθμός των συναλλαγών και γενικότερα οι δραστηριότητες τις οποίες διενεργεί μια επιχείρηση δεν μπορούν να αποτυπωθούν στον ανθρώπινο εγκέφαλο. Το γεγονός αυτό αποτελεί αξεπέραστο εμπόδιο για την καταγραφή και την αποθήκευση όλων των απαραίτητων πληροφοριών σχετικά με αυτές. Χάρη στη τεχνολογία και τη χρησιμοποίησή της, το εν λόγω πρόβλημα μπορεί να εξαφανιστεί, ωστόσο για να συμβεί αυτό σημαντικό ρόλο διαδραματίζει η λογιστική επιστήμη.

Με το πέρασμα του χρόνου, η λογιστική επιστήμη έχει λάβει διάφορους ορισμούς, οι οποίοι τις περισσότερες φορές δεν φαίνεται ότι αντιπροσώπευαν το πραγματικό νόημα αυτής. Στην πραγματικότητα ο βασικός στόχος της εν λόγω επιστήμης έγκειται στην απεικόνιση της οικονομικής κατάστασης μιας επιχείρησης, τις διαφοροποιήσεις στα περιουσιακά στοιχεία, τον προσδιορισμό του οικονομικού αποτελέσματος και γενικότερα την συλλογή πληροφοριών με σκοπό τη δυνατότητα λήψης όσο το δυνατόν καλύτερων αποφάσεων.

Ένας αποδεκτός κατά γενική ομολογία ορισμός σχετικά με τη λογιστική επιστήμη αναφέρει τα ακόλουθα:

«Λογιστική είναι η επιστήμη που εντοπίζει, καταχωρεί, επεξεργάζεται και παρουσιάζει τα οικονομικά γεγονότα οικονομικών μονάδων και στη συνέχεια συντάσσει σχετικές ειδικές εκθέσεις, ώστε τα ενδιαφερόμενα μέρη ("stakeholders") να είναι σε θέση να λαμβάνουν, κατά το δυνατόν ορθολογικές, οικονομικές αποφάσεις.»¹

Καθ' όλη τη διάρκεια των χρόνων που ακολούθησαν, ο πολλαπλασιασμός των νομοθετικών διατάξεων σε συνδυασμό με τις συνεχείς διαφοροποιήσεις του φορολογικού καθεστώτος οδήγησαν σε ένα τέλμα σχετικά με την ουσιαστικότητα της λογιστικής επιστήμης. Αυτός αποτελεί και ο βασικός λόγος για τον οποίο ήρθαν στην επιφάνεια τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ), τα οποία αντικατέστησαν ή οδήγησαν σε αλλαγές μια σειρά από προηγούμενα νομοθετήματα με πιο σημαντικά εξ' αυτών το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ), το νόμο 2190/1920 «περί ΑΕ », το νόμο 3190/1955 «περί ΕΠΕ» και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ).

¹ <https://el.wikipedia.org/wiki/Λογιστική> , Ορισμός λογιστικής, 4/2/2019 : 12.38

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ) αποτελούνται από ένα σύνολο μεθόδων με μεγάλη ευελιξία και είναι πλήρως εναρμονισμένα με τις ανάγκες της σημερινής εποχής, γεγονός που επιτρέπουν την αποτύπωση οποιουδήποτε λογιστικού γεγονότος, ακόμη και τέτοιων που προηγούμενα νομοθετήματα όπως το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ) δεν ήταν σε θέση να επιτύχουν. Θα μπορούσαμε να πούμε ότι Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ) αποτελούσε ένα όπλο για εκείνον ο οποίος είχε ως αντικείμενο δραστηριότητας τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις ελληνικών επιχειρήσεων. Για το κομμάτι της εγχώριας αγοράς το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ) ήταν σε θέση να παρέχει λύση σε οποιοδήποτε ζήτημα. Το πρόβλημα, ωστόσο εμφανιζόταν όταν γινόταν λόγος για ξένους επενδυτές οι οποίοι δεν γνώριζαν τους κανόνες του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ) ή όταν κάναμε λόγο για την λογιστική αντιμετώπιση διεθνών συναλλαγών.

Η εμφάνιση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ΕΛΠ) δεν έγινε αποδεκτή καθώς οι προτεινόμενες αλλαγές ήταν ποικίλες και άμεσες, μη δίνοντας έτσι τη δυνατότητα ομαλής μετάβασης από το ένα σύστημα στο άλλο καθώς επίσης και το κατάλληλο χρονικό διάστημα για εκπαίδευση των ενδιαφερομένων. Σε κάθε περίπτωση όμως, η ύπαρξη ενός τέτοιου νόμου ήταν απαραίτητη και για το λόγο αυτό η εφαρμογή του χαρακτηρίστηκε ως επιτακτική.

Η υιοθέτηση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ΕΛΠ) μέσω του νόμου 4308/2014 εισήγαγε τις επιχειρήσεις σε μια καινούργια εποχή καθώς βασικό μέλημα αυτών αποτελεί η εναρμόνιση με τα αντίστοιχα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ). Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ) είναι ένα σύνολο κανόνων που περιλαμβάνουν όλες εκείνες τις μεθόδους, η χρήση των οποίων επιτρέπουν την παρακολούθηση των λογιστικών γεγονότων, την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων, των αποθεμάτων και των υποχρεώσεων, καθώς και του τρόπου απεικόνισης αυτών στα λογιστικά βιβλία. Με άλλα λόγια κάνουμε λόγο για εκσυγχρονισμό των λογιστικών κανόνων του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ) και την εναρμόνιση αυτών με βάση τις διεθνείς επιταγές. Έτσι, λοιπόν, όλοι ανεξαιρέτως οι ενδιαφερόμενοι σε παγκόσμιο επίπεδο είναι σε θέση να κατανοήσουν και να εξάγουν χρήσιμα συμπεράσματα σχετικά με τα αποτελέσματα που προκύπτουν από τις οικονομικές καταστάσεις των ελληνικών και όχι μόνο επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στη χώρα μας.

Ένα από τα πιο σημαντικά σημεία, στα οποία μπορεί κανείς να εστιάσει στη λογιστική επιστήμη είναι αυτό της επιμέτρησης των αποθεμάτων. Τα αποθέματα αποτελούν ιδιαίτερο

παράγοντα για την οικονομική μονάδα καθώς χάρη σε αυτά έχει τη δυνατότητα να ασκήσει το αντικείμενο δραστηριότητας της και κατ' επέκταση να εξασφαλίσει το σκοπό της ίδρυσης της, δηλαδή το κέρδος. Στο σημείο αυτό, αξίζει να γίνει ένας διαχωρισμός των αποθεμάτων λαμβάνοντας υπ' όψη κάποιους γενικούς παραμέτρους, γεγονός που θα επιφέρει την όσο το δυνατόν καλύτερη κατανόηση της λειτουργίας των αποθεμάτων.

- Προορισμός αποθεμάτων:

Ο σκοπός για τον οποίο προορίζεται το εκάστοτε απόθεμα είναι ιδιαίτερα σημαντικός ώστε να μπορέσει κάποιος να το προσεγγίσει λογιστικά. Για το λόγο αυτό πρέπει να είναι διακριτός ο ρόλος και ο τομέας δραστηριότητας της επιχείρησης, μη λαμβάνοντας υπ' όψη την αντικειμενική φύση του αποθέματος.

Με άλλα λόγια, η λογιστική αντιμετώπιση ενός αποθέματος μπορεί να διαφέρει σε μια βιομηχανική επιχείρηση από μια εμπορική καθώς στη μια περίπτωση το απόθεμα ενδέχεται να χαρακτηριστεί ως πρώτη ύλη, ενώ στη δεύτερη περίπτωση ως είδος συσκευασίας ή κάτι διαφορετικό.

- Κλάδος επιχείρησης:

Ο κλάδος στον οποίο δραστηριοποιείται μια επιχείρηση αποτελεί έναν σημαντικό παράγοντα διάκρισης των αποθεμάτων. Τα αποθέματα διακρίνονται σε δυο βασικές κατηγορίες, τα εμπορικά και τα βιομηχανικά.

Στην πρώτη κατηγορία ανήκουν τα αποθέματα που αγοράζονται με σκοπό την μεταπώληση τους σε αυτούσια μορφή καθώς επίσης και στα υλικά εκείνα μέσω των οποίων θα επιτευχθεί η συσκευασία τους.

Στην δεύτερη κατηγορία ανήκουν τα αποθέματα που χαρακτηρίζονται ως πρώτες και βοηθητικές ύλες και χρησιμοποιούνται κατά την παραγωγική διαδικασία με σκοπό την παραγωγή του τελικού αγαθού (προϊόν).

- Τρόπος απόκτησης αποθεμάτων:

Διάκριση των αποθεμάτων μπορεί να προκύψει εξετάζοντας το ενδεχόμενο του τρόπου με τον οποίο αποκτήθηκε ένα απόθεμα. Πιο συγκεκριμένα, τα αποθέματα διακρίνονται σε αγοραζόμενα και παραγόμενα.

Στην πρώτη κατηγορία ανήκουν αποθέματα, όπως τα εμπορεύματα, οι πρώτες και βοηθητικές ύλες, τα αναλώσιμα υλικά, τα ανταλλακτικά των παγίων, τα υλικά συσκευασίας καθώς επίσης τα είδη συσκευασίας.

Στην δεύτερη κατηγορία ανήκουν αποθέματα, όπως τα έτοιμα και ημιτελή προϊόντα, τα υποπροϊόντα και τα υπολείμματα καθώς επίσης τα υλικά που χαρακτηρίζονται ημικατεργασμένα, δηλαδή δεν έχουν περάσει από όλα τα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας.

- Τρόπος ενσωμάτωσης αποθεμάτων στο κόστος παραγόμενων προϊόντων:

Ένας ακόμη παράγοντας που οδηγεί στην διάκριση των αποθεμάτων αποτελεί ο τρόπος μέσω του οποίου ένα απόθεμα θα προσμετρηθεί στο κόστος ενός παραγόμενου προϊόντος. Πιο συγκεκριμένα τα αποθέματα διακρίνονται σε άμεσα και έμμεσα.

Στην πρώτη κατηγορία ανήκουν αποθέματα, όπως οι πρώτες και βοηθητικές ύλες, οι οποίες παρακολουθούνται στον λογαριασμό 24 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ) και περιλαμβάνουν υλικά που ενσωματώνονται στα προς παραγωγή προϊόντα.

Στην δεύτερη κατηγορία ανήκουν αποθέματα, όπως τα αναλώσιμα υλικά και τα ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων που παρακολουθούνται στους λογαριασμούς 25 και 26 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ) αντίστοιχα. Προορισμός των έμμεσων υλικών είναι η συντήρηση του πάγιου εξοπλισμού της επιχείρησης καθώς επίσης και η διασφάλιση της ορθής λειτουργίας των υπόλοιπων δομών της επιχείρησης. Σε κάθε περίπτωση, τα έμμεσα υλικά δεν ενσωματώνονται στην παραγωγή ενός προϊόντος.

1. ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ

1.1 Γενικά

Σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ), η ομάδα 2 παρακολουθεί τα αποθέματα. Ως αποθέματα μπορούμε να ορίσουμε τα αγαθά εκείνα, τα οποία προέρχονται από τις ακόλουθες διαδικασίες:

- Απογραφή: πρόκειται για την λεπτομερή καταμέτρηση, καταγραφή και αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων που βρίσκονται υπό την ιδιοκτησία της επιχείρησης σε ενιαίο νόμισμα και σε ορισμένη χρονική στιγμή (ως επί το πλείστον κατά τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης)².
- Αγορά: πρόκειται για τη διαδικασία της αγοράς ενός αγαθού με σκοπό την μεταπώληση του και τη δημιουργία κέρδους.
- Ιδιοπαραγωγή: πρόκειται για τη διαδικασία κατά την οποία η επιχείρηση προβαίνει η ίδια στην παραγωγή των αγαθών και όχι στην αγορά αυτών με σκοπό την μεταπώληση τους.
- Ανταλλαγή
- Εισφορά σε είδος
- Δωρεά

Τα αποθέματα βρίσκονται υπό την κατοχή της επιχείρησης. Στόχος της επιχείρησης σε σχέση με τα αποθέματα είναι η πώληση τους υπό οποιαδήποτε μορφή ή η περαιτέρω κατεργασία τους και μετέπειτα η πώληση τους όταν και λάθουν τη μορφή έτοιμων προϊόντων ή η ανάλωση τους με σκοπό την παραγωγή έτοιμων προϊόντων και διαφορετικά την παροχή υπηρεσιών ή η ανάλωση τους με σκοπό την καλύτερη λειτουργία, συντήρηση και επισκευή των παγίων περιουσιακών στοιχείων ή την χρησιμοποίησή τους με σκοπό τη συσκευασία των αγαθών. Πιο συγκεκριμένα, τα αποθέματα ενδέχεται να πωληθούν στη μορφή στην οποία αποκτήθηκαν ή παράχθηκαν. Επιπροσθέτως μπορούν να πωληθούν σε ημιτελή μορφή ή και ακόμη να αναλωθούν με σκοπό να εξυπηρετήσουν κάποιο διαφορετικό σκοπό, πάντοτε με γνώμονα το συμφέρον της επιχείρησης (ανάλωση για την καλή λειτουργία, συντήρηση, επισκευή ή και ιδιοπαραγωγή πάγιων στοιχείων).

² Παπαδέας Π., (2013), Χρηματοοικονομική Λογιστική Πληροφόρηση: Βασική θεωρία και χρήση σε εθνικό και ευρωπαϊκό επίπεδο, Αθήνα: Εκδόσεις Παπαδέας Π.(Ιδιωτικές εκδόσεις)»

Συνοψίζοντας, τα αποθέματα είναι ποσότητες που ανήκουν στην επιχείρηση, η οποία επιδιώκει την μελλοντική χρησιμοποίησή τους για την επίτευξη είτε παραγωγικών σκοπών είτε για την πώλησή τους ανάλογα με το αντικείμενο δραστηριότητας.

Ανάλογα με τον τρόπο δημιουργίας των αποθεμάτων, τα ίδια διακρίνονται σε τέσσερις βασικές κατηγορίες. Η διάκριση αυτή δεν σχετίζεται με τη μορφή που μπορεί να έχει το εκάστοτε αγαθό, αλλά με βάση τα αίτια δημιουργίας. Αναλυτικότερα, η κατηγοριοποίηση έχει να κάνει με τα εξής:

- **Κυκλικό απόθεμα:** πρόκειται για το κομμάτι του συνολικού αποθέματος, το οποίο σχετίζεται άμεσα με το μέγεθος της παραγγελίας. Η ποσότητα του κυκλικού αποθέματος έχει άμεση εξάρτηση με το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί από τη διεξαγωγή μιας παραγγελίας σε σχέση με την επόμενη. Όσο μεγαλύτερο είναι το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί για τη διεξαγωγή δυο παραγγελιών τόσο μεγαλύτερο θα πρέπει να είναι το κυκλικό απόθεμα.
- **Απόθεμα ασφαλείας:** το απόθεμα ασφαλείας έχει ιδιαίτερη συσχέτιση με το κυκλικό απόθεμα καθώς μέσω αυτού μπορούν να αποφευχθούν τυχόν προβλήματα εξυπηρέτησης των πελατών σχετικά με τη μη διαθεσιμότητα αποθεμάτων. Έτσι, λοιπόν, όταν οι προμηθευτές θα καθυστερήσουν τις προμήθειες της επιχείρησης, η ίδια θα διαθέτει τις απαραίτητες μονάδες ώστε να ικανοποιήσει τις ανάγκες των πελατών της, επιτρέποντας κατ' αυτό τον τρόπο την όσο το δυνατόν ομαλότερη λειτουργία της.
- **Απόθεμα αναμονής:** πρόκειται για το απόθεμα που διατηρεί η επιχείρηση με σκοπό με σκοπό την απορρόφηση τυχόν ανόμοιας ζήτησης ανά διαφορετικά χρονικά διαστήματα. Παραδείγματος χάρη, η ζήτηση του πετρελαίου θέρμανσης είναι μεγαλύτερη τους χειμερινούς μήνες σε σχέση με τους υπόλοιπους. Έτσι, λοιπόν, η επιχείρηση δεν χρειάζεται να προβαίνει σε αυξήσεις ή μειώσεις της παραγωγής κάτι το οποίο συνεπάγεται με επιπρόσθετο κόστος και παράλληλα έχει τη δυνατότητα να αποφύγει ένα σημαντικό ποσοστό αβεβαιότητας σχετικά με την προσφορά ενός αποθέματος.
- **Απόθεμα σε κίνηση:** πρόκειται για το κομμάτι εκείνο του αποθέματος, το οποίο βρίσκεται σε κίνηση από ένα σημείο του συστήματος σε ένα άλλο. Πιο συγκεκριμένα, αναφερόμαστε σε αποθέματα για τα οποία έχουν γίνει ειδική παραγγελία, ωστόσο δεν έχουν παραληφθεί ακόμη.

1.2 Λογαριασμοί ομάδας 2 «Αποθέματα»

Η ομάδα 2 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού σχεδίου (αποθέματα) περιλαμβάνει τους ακόλουθους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς³:

- 20 Εμπορεύματα
- 21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή
- 22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα
- 23 Παραγωγή σε εξέλιξη
- 24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας
- 25 Αναλώσιμα υλικά
- 26 Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων
- 28 Είδη συσκευασίας
- 29 Αποθέματα υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων

Πιο συγκεκριμένα, οι λογαριασμοί της ομάδας 2 αναφέρονται στα εξής:

20 Εμπορεύματα:

Ο λογαριασμός 20 παρακολουθεί τα αγαθά εκείνα που περιέχουν υλική μορφή και στόχος της απόκτησης τους αποτελεί η μεταπώληση αυτών σε μεγαλύτερη αξία και ως εκ τούτου στην ύπαρξη κέρδους. Τα εν λόγω υλικά αγαθά αγοράζονται και πωλούνται στην ίδια ακριβώς κατάσταση και ως εκ τούτου μπορούμε να πούμε ότι τα εμπορεύματα δεν επιδέχονται καμία είδους μεταβολή ως προς τη μορφή τους.

Κατά την έναρξη της διαχειριστικής χρήσης, ο εν λόγω λογαριασμός δέχεται στην χρέωση του τα αρχικά αποθέματα της επιχείρησης. Κατά τη διάρκεια της χρήσης, ο λογαριασμός χρεώνεται με κάθε επιπλέον αγορά εμπορευμάτων, ενώ αντίθετα πιστώνεται με τα τελικά αποθέματα στο τέλος της χρήσης, τις δαπάνες που πραγματοποιούνται για την διεξαγωγή των αγορών, τυχόν επιστροφές ή ακόμη και εκπτώσεις που ενδέχεται να πραγματοποιηθούν.

Στο σημείο αυτό αξίζει να σημειωθεί ότι οι αγορές των εμπορευμάτων πρέπει να εμφανίζονται στον λογαριασμό 20 προσαυξημένες με όλες εκείνες τις δαπάνες, οι οποίες έχουν άμεση σχέση με τις εν λόγω αγορές και παράλληλα μειωμένες εφόσον γίνεται λόγος για τυχόν εκπτώσεις. Όσον αφορά το φόρο που συνδέεται άμεσα με τις συναλλαγές αυτές δεν προστίθεται

³ Λεκαράκου Κ., (2012), Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο – Θεωρητικό και Πρακτικό Βοήθημα για την εφαρμογή του, Αθήνα: Εκδόσεις Λεκαράκου Κ. - Νιζάμη

στον λογαριασμό των εμπορευμάτων αλλά υπάγεται σε ειδικό λογαριασμό που παρακολουθείται στην ομάδα 5 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (λογαριασμός 54 «Υποχρεώσεις από φόρους τέλη»).

21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή:

Ο λογαριασμός 21 παρακολουθεί τα προϊόντα εκείνα των οποίων βασικό χαρακτηριστικό αποτελεί το γεγονός ότι για την δημιουργία τους απαιτείται η κατασκευή, παρασκευή και συναρμολόγηση από την οικονομική μονάδα. Τα προϊόντα διακρίνονται σε δυο βασικές κατηγορίες και πιο συγκεκριμένα σε:

- Έτοιμα προϊόντα: πρόκειται δηλαδή για τα προϊόντα που έχουν περάσει από όλα τα στάδια της διαδικασίας παραγωγής και κατ' επέκταση μπορούν να πωληθούν ως αυτόνομα αγαθά. Βασικός προορισμός των έτοιμων προϊόντων είναι η πώληση τους από την επιχείρηση.
- Ημιτελή προϊόντα: πρόκειται δηλαδή για τα προϊόντα που δεν έχουν περάσει από όλα τα στάδια της διαδικασίας παραγωγής και κατ' επέκταση έχουν παραχθεί μέχρι ενός βαθμού και όχι σε ολοκληρωτικό βαθμό. Προορισμός για τα ημιτελή προϊόντα αποτελεί είτε η περαιτέρω διεργασία είτε η πώληση τους στην ημιτελή τους αυτή μορφή.

22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα:

Ο λογαριασμός 22 συνδέεται σε μεγάλο βαθμό με τον προηγούμενο λογαριασμό του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ) καθώς παρακολουθεί τα υλικά αγαθά, τα οποία έχουν περάσει από τα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας, ωστόσο διαφοροποιούνται από τα υπόλοιπα προϊόντα διότι πληρούν ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

- Δύναται να επαναχρησιμοποιηθούν με τη μορφή της πρώτης ύλης κατά το στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας.
- Δύναται να πωληθούν στην υπάρχουσα μορφή τους, χωρίς να υποστούν καμία περαιτέρω επεξεργασία.

Στο σημείο αυτό αξίζει να σημειωθεί ότι ο λογαριασμός 22 παρακολουθεί και τα κατάλοιπα ή αλλιώς υπολείμματα εκείνα που προέρχονται από την παραγωγική διαδικασία και τα οποία δεν είναι σε θέση να χρησιμοποιηθούν με τρόπο παραγωγικό. Τα υπολείμματα

δεν μπορούν να υπολογίζονται από την επιχείρηση και θα μπορούσαμε να πούμε ότι αποτελούν κομμάτι βιομηχανικής απώλειας.

23 Παραγωγή σε εξέλιξη:

Όπως και ο προηγούμενος λογαριασμός έτσι και ο εν λόγω λογαριασμός συνδέεται σε μεγάλο βαθμό με τον λογαριασμό 21 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ). Ο λογαριασμός 23 παρακολουθεί τα υλικά αγαθά καθώς ακόμη και άλλα στοιχεία του κόστους (π.χ. γενικά βιομηχανικά έξοδα), τα οποία χρησιμοποιούνται κατά την παραγωγική διαδικασία.

Βασικό χαρακτηριστικό των στοιχείων του λογαριασμού αυτού είναι η συμμετοχή τους στη διαδικασία παραγωγής με απώτερο στόχο την περαιτέρω επεξεργασία κατά τη διάρκεια του διαχειριστικού έτους.

24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας:

Ο λογαριασμός αυτός παρακολουθεί τα υλικά που χρησιμοποιούνται με σκοπό την παραγωγή αγαθών. Με άλλα λόγια, πρόκειται για τις ύλες εκείνες, οι οποίες αξιοποιούνται με τέτοιο τρόπο ώστε να προκύψει η κατασκευή, επεξεργασία και τελειοποίηση ενός συγκεκριμένου αριθμού προϊόντων.

Στο σημείο αυτό, αξίζει να σημειωθεί ότι στον εν λόγω λογαριασμό του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ) προστίθενται και τα υλικά εκείνα που επρόκειτο να χρησιμοποιηθούν με σκοπό τη συσκευασία των προϊόντων. Εκτός βέβαια της συσκευασίας των αγαθών, στόχος αποτελεί και η περαιτέρω προστασία των υλικών αγαθών. Έτσι, λοιπόν, επιτυγχάνεται η μεταφορά των τελικών αγαθών από την επιχείρηση στον καταναλωτή στην όσο το δυνατόν καλύτερη κατάσταση, χωρίς αυτά να επιδέχονται τυχόν αλλοιώσεις ή μεταβολές ως προς το περιεχόμενό τους. Το κόστος των υλικών συσκευασίας προστίθεται στο συνολικό κόστος για την παραγωγή του βασικού αγαθού.

25 Αναλώσιμα υλικά:

Ο λογαριασμός 25 παρακολουθεί τα υλικά εκείνα, τα οποία η επιχείρηση τα προορίζει για ανάλωση με στόχο την επίδιωξη του σκοπού της. Με τον τρόπο αυτό, λοιπόν, εξασφαλίζεται η κάλυψη των απαραίτητων συνθηκών για την λειτουργία και διασφάλιση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων της ίδιας (της επιχείρησης).

Με άλλα λόγια, τα εν λόγω υλικά αποκτούνται από την επιχείρηση με σκοπό την ανάλωση τους και κατ' επέκταση την εξασφάλιση των στοιχείων αυτών που επιθυμεί η επιχείρηση με γνώμονα πάντοτε το συμφέρον της.

26 Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων:

Ο λογαριασμός 26 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ) αποτελεί σημαντικό παράγοντα της επιχείρησης καθώς μέσω αυτού επιτυγχάνεται η ασφάλεια και ανάπτυξη των πάγιων περιουσιακών στοιχείων της ίδιας.

Με άλλα λόγια, ο εν λόγω λογαριασμός παρακολουθεί όλα εκείνα τα αγαθά, τα οποία χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση με κύριο στόχο τη συντήρηση καθώς επίσης και την τυχόν διόρθωση ατελειών του εξοπλισμού της.

28 Είδη συσκευασίας:

Ο λογαριασμός αυτός παρακολουθεί τα υλικά εκείνα που χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση με απώτερο σκοπό τη συσκευασία των υλικών αγαθών της, γεγονός που θα καταστήσει δυνατόν την καλύτερη διανομή αυτών. Ως αποτέλεσμα της διαδικασίας αυτής, η επιχείρηση παρέχει τη δυνατότητα της καλύτερης εξυπηρέτησης των πελατών της.

Το περιεχόμενο του λογαριασμού αυτού είναι απαραίτητο ώστε το αγαθό, το οποίο έχει περάσει από όλα τα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας να μεταφέρεται στον τελικό καταναλωτή στην καλύτερη κατάσταση, χωρίς να επιδέχεται τυχόν αλλοιώσεις ή τροποποιήσεις.

29 Αποθέματα Υποκαταστημάτων ή Άλλων Κέντρων:

Ο λογαριασμός 29 του Ελληνικού Λογιστικού Γενικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ) παρακολουθεί τα αποθέματα που έχουν αναλυθεί διεξοδικά κατά την περιγραφή των λογαριασμών 20-28 και τα οποία έχουν άμεση σχέση με τυχόν υποκατάστημα ή υποκαταστήματα που μπορεί να έχει η επιχείρηση στο όνομα της. Σε καμία περίπτωση πάντως, ο εν λόγω λογαριασμός δεν παρακολουθεί τα αποθέματα, τα οποία απευθύνονται στο κεντρικό κατάστημα της εκάστοτε επιχείρησης.

1.3 Λειτουργία Λογαριασμών Αποθεμάτων

Στην Γενική Λογιστική και λαμβάνοντας υπ' όψη το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, οι λογαριασμοί των αποθεμάτων που αγοράζονται από την επιχείρηση και πιο

συγκεκριμένα τα υπόλοιπα των λογαριασμών 20 «εμπορεύματα», 24 «πρώτες και βοηθητικές ύλες», 25 «αναλώσιμα υλικά», 26 «ανταλλακτικά παγίων στοιχείων», 28 «είδη συσκευασίας» λειτουργούν με τον ακόλουθο τρόπο⁴.

- Κατά τη έναρξη της διαχειριστικής χρήσης, οι παραπάνω λογαριασμοί επιδέχονται χρέωση με την αξία των αποθεμάτων όπως αυτή προκύπτει από την απογραφή τέλους χρήσης του προηγούμενου έτους.
- Κατά την διάρκεια της διαχειριστικής χρήσης, οι παραπάνω λογαριασμοί επιδέχονται χρέωση με την αξία κτήσης των αγοραζόμενων αγαθών και πίστωση με την αξία είτε τυχόν επιστροφών που ενδέχεται να προκύψουν είτε εκπτώσεων που ενδέχεται να χορηγηθούν σε ένα τιμολόγιο.
- Κατά το τέλος της διαχειριστικής χρήσης, οι παραπάνω λογαριασμοί επιδέχονται πίστωση με το υπόλοιπο της αξίας τους σε χρέωση του λογαριασμού 80.00 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου «Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης». Έτσι, ο λογαριασμός 80.00 είναι πλέον χρεωμένος με την αξία των τελικών αποθεμάτων, όπως αυτή προκύπτει κατά την αποτίμηση της απογραφής λήξης.

Κάθε επιχείρηση έχει την υποχρέωση διεξαγωγής φυσικής ή αλλιώς πραγματικής απογραφής κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Το χρονικό διάστημα της απογραφής διενεργείται η αναγνώριση και καταμέτρηση όλων των αποθεμάτων κατ' είδος, ποιότητα και ποσότητα και στη συνέχεια πραγματοποιείται ο διαχωρισμός αυτών στους επιμέρους λογαριασμούς των αποθεμάτων.

1.3.1 Αγορές Αποθεμάτων

Κάθε λογαριασμός των αποθεμάτων (20 «εμπορεύματα», 24 «πρώτες και βοηθητικές ύλες», 25 «αναλώσιμα υλικά», 26 «ανταλλακτικά παγίων στοιχείων», 28 «είδη συσκευασίας») επιδέχεται υποχρεωτική ανάλυση σε δευτεροβάθμιο ακόμη και τριτοβάθμιο λογαριασμό.

Ο λογαριασμός των αγορών που πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής χρήσης αποτελεί έναν τέτοιο λογαριασμό, ο οποίος σύμφωνα με τους κανόνες του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου χρεώνεται κατά την παραλαβή των αποθεμάτων που αγοράστηκαν σε αξία που ισοδυναμεί με την αξία κτήσης.

⁴ Κοντάκος Α., (2006), Γενική Λογιστική, Αθήνα: Εκδόσεις «ΕΛΛΗΝ»

Σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, ως αξία κτήσης ορίζουμε την αξία των αγοραζόμενων αποθεμάτων όπως αυτή ορίζεται στο τιμολόγιο, προσαυξημένη με ειδικά έξοδα που διενεργούνται κατά την αγορά. Έτσι, λοιπόν προκύπτει:

Αξία κτήσεως = Τιμολογιακή αξία αγοραζόμενων αποθεμάτων + Ειδικά έξοδα αγορών

Σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, ως τιμολογιακή αξία ορίζουμε την αξία των αποθεμάτων όπως αυτή αναγράφεται στο τιμολόγιο αγοράς, μειωμένη με τυχόν εκπτώσεις που δύναται να χορηγηθούν. Σε κάθε περίπτωση δεν λαμβάνονται υπ' όψη τυχόν φόροι και τέλη που ενδέχεται να επιβαρύνουν την επιχείρηση για την ολοκλήρωση της εκάστοτε αγοράς

Σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, ως ειδικά έξοδα αγορών ορίζουμε τα έξοδα εκείνα που διενεργούνται με σκοπό την ολοκλήρωση μιας αγοράς και τα οποία πραγματοποιούνται κατά τρόπο άμεσο. Τα εν λόγω έξοδα μπορεί να έχουν σχέση με την αγορά, την παραλαβή ακόμη και την αποθήκευση των αγαθών. Χαρακτηριστικά παραδείγματα αποτελούν οι δασμοί εισαγωγής, τα μεταφορικά έξοδα και τα έξοδα παραλαβής των αγαθών. Τα έξοδα αυτά καταχωρούνται σε λογαριασμούς της ομάδας 2 «Αποθέματα».

Στο σημείο αυτό αξίζει να σημειωθεί ότι ειδικά έξοδα αγοράς ενδέχεται να μεταφερθούν στο υπόλοιπο του λογαριασμού 32.01 «Παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων», τα οποία στη συνέχεια μεταφέρονται και αυτά στην ομάδα 2 «Αποθέματα». Ο κύριος λόγος που συμβαίνει η παραπάνω διαδικασία έχει να κάνει με καθαρά πληροφοριακούς λόγους καθώς με τον τρόπο αυτό επιτυγχάνεται ο υπολογισμός και καταγραφή του πραγματικού κόστους που διενεργείται για την αγορά του εμπορεύματος ή κάποιου άλλου αποθέματος.

Όσον αφορά τα αποθέματα που αγοράζονται από την επιχείρηση, υπάρχουν κάποιες κατηγορίες εξόδων που δεν προσμετρώνται στην αξία κτήσης. Τέτοια έξοδα αποτελούν τα εξής:

- Γενικά έξοδα αγορών: Τα εν λόγω έξοδα έχουν να κάνουν κυρίως με παραγωγικές επιχειρήσεις, οι οποίες έξοδα, όπως το κόστος προμηθειών ή εφοδιασμού τα συνυπολογίζουν στο συνολικό κόστος λειτουργίας των αγορών και ως εκ τούτου καταχωρούνται στους κατάλληλους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς της ομάδας 6 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Από την άλλη πλευρά, οι εμπορικές

επιχειρήσεις χαρακτηρίζουν τα εν λόγω έξοδα ως έξοδα διοίκησης, τα οποία στη συνέχεια βαρύνουν τα μικτά αποτελέσματα

- Συνεπαγόμενο κόστος: Το συγκεκριμένο κόστος συνδέεται άμεσα με τις παραγωγικές επιχειρήσεις. Πρόκειται για έξοδα που διενεργεί μια επιχείρηση και τα οποία έχουν σχέση με το χρονικό όριο από την παραλαβή και αποθήκευση τυχόν αγορασμένων υλικών μέχρι και την έναρξη της παραγωγής αυτών. Τέτοια έξοδα χαρακτηρίζονται τα έξοδα αποθήκευσης, μισθοί αποθηκάρων, έξοδα καθαριότητας, έξοδα διακίνησης αποθεμάτων, ασφάλιστρα για την περίοδο που τα υλικά ήταν σε αποθήκη κ.λπ..

1.3.2 Επιστροφές επί των αγορών

Ένα συχνό φαινόμενο που συναντάται κατά τη διεξαγωγή επιχειρηματικών συναλλαγών αποτελεί η επιστροφή αγαθών. Σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ), η λογιστική αντιμετώπιση των αποθεμάτων, τα οποία ενδέχεται για κάποιο λόγο να επιστραφούν πραγματοποιείται μέσω της πίστωσης του αντίστοιχου δευτεροβάθμιου λογαριασμού της ομάδας 2 «Αποθέματα» και πιο συγκεκριμένα ενός από τους λογαριασμούς 20 «εμπορεύματα», 24 «πρώτες και βοηθητικές ύλες», 25 «αναλώσιμα υλικά», 26 «ανταλλακτικά παγίων στοιχείων», 28 «είδη συσκευασίας» .

Αναλυτικότερα, λαμβάνοντας υπ' όψη το πιστωτικό τιμολόγιο που εκδίδει ο προμηθευτής και σχετίζεται με την εν λόγω επιστροφή, ο λογιστής της επιχείρησης προβαίνει στην αντίστοιχη λογιστική εγγραφή κατά την οποία διενεργείται η χρέωση του προμηθευτή και παράλληλα πιστώνεται ο αντίστοιχος λογαριασμός της ομάδας 2 «Αποθέματα» καθώς και ο ΦΠΑ που αντιστοιχεί.

Χαρακτηριστικά παραδείγματα κατά τα οποία μπορεί να πραγματοποιηθεί επιστροφή αγορών είναι οι εξής:

- Επιστροφή αγαθών πριν τη χρονική στιγμή της παραλαβής αυτών από τον πελάτη.
- Επιστροφή αγαθών που αγοράστηκαν πριν τη χρονική στιγμή της τιμολόγησης τους από τον προμηθευτή.
- Άρνηση έκδοσης πιστωτικού τιμολογίου από τον προμηθευτή για αγαθά που αγοράστηκαν από τον πελάτη και επιθυμία επιστροφής αυτών.

1.3.3 Εκπτώσεις Αγορών

Ένα ακόμη συχνό φαινόμενο που συναντάται κατά τη διεξαγωγή επιχειρηματικών συναλλαγών αποτελούν οι εκπτώσεις που ενδέχεται να χορηγηθούν. Ως έκπτωση αγορών

μπορούμε να ορίσουμε το φαινόμενο κατά το οποίο διενεργείται μείωση της τιμής αγοράς. Οι πιθανές αιτίες κατά τις οποίες δύναται να προκύψει έκπτωση επί των αγορών αποτελούν οι εξής:

- Εκπτώσεις που προκύπτουν για λόγους διαφωνιών σχετικά με αυτά που συμφωνήθηκαν και αυτά που προέκυψαν στη συνέχεια.
- Εκπτώσεις που συνδέονται με τον τζίρο και οι οποίες χορηγούνται στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης εφόσον έχουν επιτευχθεί προκαθορισμένοι στόχοι επί των αγορών ή των πωλήσεων αντίστοιχα (bonus).

Σε αρκετές περιπτώσεις, οι εκπτώσεις χορηγούνται κατά την έκδοση του τιμολογίου. διενεργούνται μετά την έκδοση του τιμολογίου και ως εκ τούτου μειώνουν απευθείας της τιμή κτήσης των αποθεμάτων που αγοράζονται. Ωστόσο υπάρχουν και περιπτώσεις που η έκπτωση χορηγείται σε χρονική στιγμή μετά την έκδοση του παραστατικού. Όταν συμβαίνει κάτι τέτοιο τότε θα πρέπει να χρησιμοποιηθούν οι κατάλληλοι αντίθετοι λογαριασμοί και στο τέλος της χρήσης τα υπόλοιπα των λογαριασμών αυτών να μεταφερθούν στους αντίστοιχους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς χρέωσης.

Στο σημείο αυτό, αξίζει να σημειωθεί το γεγονός ότι σε διάφορες περιπτώσεις σύμφωνα με τις οποίες οι εκπτώσεις που σχετίζονται με τυχόν αγορές συνδέονται με περισσότερα από ένα είδη αποθεμάτων και ως εκ τούτου ο διαχωρισμός τους κατ' είδος είναι αρκετά πολύπλοκος έως και αδύνατος. Στην περίπτωση αυτή, η κατανομή της έκπτωσης στα είδη αυτά γίνεται σε ποσοστά ανάλογα με την αξία κτήσης τους πριν από τη χορήγηση των αντίστοιχων εκπτώσεων.

Επιπροσθέτως, υπάρχει και η περίπτωση κατά την οποία η επιχείρηση παραλαμβάνει αποθέματα που έχει αγοράσει και για τα οποία δεν έχει παραληφθεί σχετικό παραστατικό τιμολόγησης. Στην περίπτωση αυτή, η λογιστική αντιμετώπιση έχει να κάνει με την χρέωση του δευτεροβάθμιου λογαριασμού 32.01 «Παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων» με βάση τη συμφωνημένη αξία των παραληφθέντων αγαθών σε πίστωση του δευτεροβάθμιου λογαριασμού 56.02 «Αγορές υπό τακτοποίηση». Κατά τη χρονική στιγμή που παραληφθεί το σχετικό τιμολόγιο, τότε χρεώνεται ο λογαριασμός 56.02 στην σχετική αξία και πιστώνεται ο λογαριασμός του προμηθευτή (λογαριασμός 50) ή ο λογαριασμός των χρηματικών διαθεσίμων (λογαριασμός 38).

Τέλος, υπάρχει και η περίπτωση κατά την οποία η επιχείρηση παραλαμβάνει τιμολόγια που σχετίζονται με αγορές αγαθών, τα οποία ωστόσο δεν έχουν παραληφθεί μέχρι το τέλος της χρήσης και αυτό θα συμβεί σε μελλοντικό διάστημα. Στην περίπτωση αυτή, η λογιστική αντιμετώπιση έχει να κάνει με την πίστωση του δευτεροβάθμιου λογαριασμού που συνδέεται με τον προμηθευτή (λογαριασμός 50) με βάση την αξία του παραστατικού σε χρέωση του δευτεροβάθμιου λογαριασμού 36.02 «Αγορές υπό παραλαβή». Κατά τη χρονική στιγμή που θα παραληφτούν τα αγαθά στην επόμενη χρήση, τότε πιστώνεται ο λογαριασμός 36.02 στην σχετική αξία και χρεώνεται ο οικείος λογαριασμός της ομάδας 2.

1.3.4 Αγορές αποθεμάτων από το εξωτερικό

Τα εισαγόμενα αποθέματα, δηλαδή τα αποθέματα εκείνα που αγοράζονται από το εξωτερικό καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία σε τέτοια αξία όπως προκύπτει από το τιμολόγιο προσαυξημένη με τυχόν ειδικά έξοδα για την αγορά.

Όσον αφορά την τιμολογιακή αξία ισχύουν οι ίδιες διατάξεις με τα αποθέματα του εσωτερικού. Το ίδιο συμβαίνει και με τα ειδικά έξοδα αγοράς, ωστόσο στο κόστος αυτών δύναται να προστεθούν και επιπρόσθετα έξοδα. Τέτοιου είδους έξοδα αποτελούν εργατικά φόρτωσης από την αποθήκη του πωλητή, μεταφορικά από την αποθήκη στο τελωνείο, ασφάλιστρα μεταφοράς, αποθήκευτρα, αμοιβές και έξοδα εκτελωνιστή, προμήθειες και μεσιτείες αγοράς, έξοδα εκφορτωτικών, δασμοί, συναφή τέλη και γενικότερα οποιοδήποτε άλλο έξοδο που μπορεί να προκύψει και κυρίως οφείλεται στην απόσταση από τον τόπο αποστολής στον τόπο προορισμού των αγαθών.

Στο σημείο αυτό, αξίζει να γίνει αναφορά στην λογιστική αντιμετώπιση τους. Τα αγοραζόμενα από το εξωτερικό αποθέματα καταχωρούνται σε δευτεροβάθμιους λογαριασμούς του λογαριασμού 32.01 «Παραγγελίες στο εξωτερικό/παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων» και στη συνέχεια το υπόλοιπο του εν λόγω λογαριασμού μεταφέρεται στο υς κατάλληλους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς της ομάδας 2. Σε περίπτωση που γίνεται λόγος για εισαγωγή αγαθών από τρίτες χώρες, τότε η επιχείρηση καταβάλλει δασμούς κάτι το οποίο δεν υφίσταται για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και λήψεις. Όπως αναφέραμε και παραπάνω, τα ποσά αυτά χαρακτηρίζονται ως ειδικά έξοδα των αγοραζόμενων αγαθών και επομένως η αξία κτήσης αυτών αυξάνεται στην κατάλληλη αξία.

1.4 Απογραφή

Με τον όρο απογραφή ορίζουμε την λεπτομερή καταμέτρηση, καταγραφή και αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης σε ενιαίο νόμισμα και σε συγκεκριμένη χρονική στιγμή.⁵

Η διαδικασία της απογραφής είναι αρκετά απαιτητική και πολλές φορές δημιουργεί προβλήματα και αναστάτωση στον εργασιακό ρυθμό της επιχείρησης. Η ενέργεια που απαιτεί να χρησιμοποιηθεί σε συνδυασμό με τα έξοδα που πρέπει να καταβληθούν κάνουν την επιτέλεση της ανέφικτη. Σε πολλές περιπτώσεις, τα λογιστήρια επιλέγουν τη λύση των εσωλογιστικών απογραφών, μη παρουσιάζοντας, ωστόσο την πραγματική εικόνα της επιχείρησης.

Σε κάθε περίπτωση, η διενέργεια της απογραφής είναι ιδιαίτερα πολύπλοκη, αλλά αποτελεί ιδιαίτερα σημαντική καθώς εξασφαλίζει ουσιώδης πληροφόρηση στην επιχείρηση. Με τη διεργασία απογραφής επιτυγχάνονται τα εξής:

- Προσδιορισμός κατ' είδος, ποσότητα και ποιότητα των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης.
- Αποτίμηση με την ίδια νομισματική μονάδα.
- Καταχώρηση και εμφάνιση στο βιβλίο απογραφών την περιουσιακή κατάσταση της επιχείρησης κατ' είδος, ποσότητα, ποιότητα και αξία σε μια συγκεκριμένη χρονική στιγμή.

Σε πολλές περιπτώσεις και εξαιτίας του μεγάλου αριθμητικού μεγέθους των ειδών, των χαρακτηριστικών και άλλων προβλημάτων αυτών ενδέχεται να προκύψουν εσφαλμένες εκτιμήσεις σχετικά με τα απογραφόμενα στοιχεία. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η ο λανθασμένος προσδιορισμός της αξίας των αποθεμάτων, γεγονός που προκύπτει είτε λόγω εσφαλμένων εκτιμήσεων ως προς την ποσότητα των ειδών είτε ως προς τις αξίες αυτών. Με άλλα λόγια, γίνεται αναφορά για λάθη στην καταμέτρηση και αποτίμηση που πολλές φορές μεταβάλλουν την πραγματική εικόνα της επιχείρησης είτε υπερεκτιμώντας είτε υποεκτιμώντας τις αξίες των αποθεμάτων και επηρεάζοντας με τον τρόπο αυτό τα τελικά αποθέματα και μεταγενέστερα τα αποτελέσματα χρήσης. Για το λόγο αυτό, η επιχείρηση

⁵ Παπαδέας Π., (2013), Χρηματοοικονομική Λογιστική Πληροφόρηση: Βασική θεωρία και χρήση σε εθνικό και ευρωπαϊκό επίπεδο, Αθήνα: Εκδόσεις Παπαδέας Π.(Ιδιωτικές εκδόσεις)»

οφείλει να είναι ιδιαίτερα προσεκτική κατά τη διαδικασία της απογραφής ώστε να προκύπτει η όσο το δυνατόν πλησιέστερη εικόνα αυτής με βάση τα πραγματικά δεδομένα.

Στο σημείο αυτό αξίζει να σημειωθεί ότι η απογραφή συντάσσεται είτε κάθε 31 Δεκεμβρίου για διαχειριστική χρήση που αφορά διάστημα από 1 Ιανουαρίου έως 31 Δεκεμβρίου είτε κάθε 30 Ιουνίου για διαχειριστική χρήση που αφορά διάστημα από 1 Ιουλίου έως 30 Ιουνίου.

Η απογραφή θα πρέπει να έχει διενεργηθεί σε χρονικό διάστημα τριών μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου ή τεσσάρων μηνών όταν πρόκειται για εταιρίες με τη μορφή Α.Ε. ή συνεταιρισμών ή έξι μηνών όταν πρόκειται για αλλοδαπές επιχειρήσεις. Οι εν λόγω προθεσμίες δεν μπορούν σε καμία περίπτωση να ξεπεράσουν το χρονικό όριο υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Η απογραφή καταχωρείται σε ειδικά διαμορφωμένο βιβλίο το οποίο ονομάζεται βιβλίο απογραφών και ισολογισμού. Σε περίπτωση που υπάρχουν είδη, τα οποία βρίσκονται σε πρόσωπα τρίτα προς την επιχείρηση με σκοπό την πώληση ή ως ενέχυρα ή για οποιονδήποτε άλλο λόγο τότε τα εν λόγω είδη καταχωρούνται με ιδιαίτερο τρόπο στην απογραφή.

Στο σημείο αυτό και λαμβάνοντας υπ' όψη ορισμένους σημαντικούς παράγοντες, αξίζει να γίνει αναφορά σε ορισμένες σημαντικές διακρίσεις της απογραφής, οι οποίες είναι οι ακόλουθες⁶:

Διάκριση απογραφής ως προς τον τρόπο διενέργειας:

Λαμβάνοντας υπ' όψη τον τρόπο με τον οποίο μπορεί να διενεργηθεί μια απογραφή, αυτή μπορεί να διακριθεί σε:

- Φυσική ή πραγματική ή εξωτερική ή εξωλογιστική: πρόκειται για την απογραφή σύμφωνα με την οποία η αναγνώριση και ο προσδιορισμός των περιουσιακών στοιχείων γίνεται με τρόπο πραγματικό, δηλαδή με τρόπο φυσικό και όχι με βάση τις αναφορές στα λογιστικά βιβλία. Αυτού το είδος η απογραφή σχετίζεται περισσότερο με τα εμπορεύματα (λογαριασμός 20), τα προϊόντα έτοιμα και ημιτελή (λογαριασμός 21), τις πρώτες και βοηθητικές ύλες (λογαριασμός 24).

⁶ Κοντάκος Α., (2006), Γενική Λογιστική, Αθήνα: Εκδόσεις «ΕΛΛΗΝ»

- Θεωρητική ή εσωτερική ή εσωλογιστική: πρόκειται για την απογραφή σύμφωνα με την οποία η αναγνώριση και ο προσδιορισμός των περιουσιακών στοιχείων γίνεται με τρόπο θεωρητικό, δηλαδή με βάση τις αναφορές στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης. Αυτού το είδος η απογραφή σχετίζεται περισσότερο με τις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις.

Διάκριση απογραφής ως προς την έκταση:

Λαμβάνοντας υπ' όψη την έκταση που μπορεί να λάβει μια απογραφή, αυτή μπορεί να διακριθεί σε:

- Μερική: πρόκειται για την απογραφή που διενεργείται σε ορισμένα και όχι όλα τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης. Σε κάθε περίπτωση, η μερική απογραφή διενεργείται με φυσικό τρόπο και όχι εσωλογιστικά και στόχοι αυτής αποτελούν ο έλεγχος συγκεκριμένων μονάδων της επιχείρησης (π.χ. εμπορεύματα), η αποφυγή ή διόρθωση λογιστικών σφαλμάτων και γενικότερα η πρόληψη διαφόρων καταστάσεων.
- Γενική: πρόκειται για την απογραφή που διενεργείται σε όλα τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης. Γενική απογραφή μπορεί να διενεργηθεί με φυσικό τρόπο για συγκεκριμένα είδη ενώ για τα υπόλοιπα μπορεί να διενεργηθεί και με τρόπο θεωρητικό. Ορισμένα χαρακτηριστικά παραδείγματα γενικών απογραφών αποτελούν η απογραφή έναρξης και η απογραφή διάλυσης, μετατροπής ή συγχώνευσης.

Διάκριση απογραφής σύμφωνα με το Νόμο:

Λαμβάνοντας υπ' όψη τις διατάξεις της νομοθεσίας, η απογραφή μπορεί να διακριθεί στις ακόλουθες κατηγορίες:

- Απογραφή ίδρυσης: πρόκειται για την απογραφή που συντάσσει η επιχείρηση κατά τη χρονική στιγμή της έναρξης της λειτουργίας της.
- Απογραφή χρήσης: πρόκειται για την απογραφή που συντάσσει η επιχείρηση κάθε διαχειριστική χρήση, δηλαδή κάθε 12 μήνες. Η εν λόγω απογραφή μπορεί να χαρακτηριστεί ως η απογραφή λήξης μιας λογιστικής περιόδου ή ως η απογραφή έναρξης της επόμενης λογιστικής περιόδου. Η απογραφή χρήσης, όπως αναφέραμε, συντάσσεται σε ετήσια βάση, εξαίρεση όμως αποτελεί η απογραφή της πρώτης διαχειριστικής χρήσης, η οποία μπορεί να συνταχθεί σε μεγαλύτερο χρονικό διάστημα, σε καμία περίπτωση ωστόσο μεγαλύτερο από 24 μήνες.

- Τελική απογραφή: πρόκειται για την απογραφή που συντάσσει η επιχείρηση όταν αυτή παύει να λειτουργεί ως αυτόνομη λογιστική μονάδα. Λόγοι για τους οποίους μπορεί να συμβαίνει κάτι τέτοιο αποτελούν οι περιπτώσεις κατά τις οποίες μια επιχείρηση μπορεί να παρέλθει σε διάλυση ή μετατροπή ή συγχώνευση.

1.5 Αποτίμηση αποθεμάτων

1.5.1 Γενικά

Με τον όρο αποτίμηση ορίζουμε τον προσδιορισμό της αξίας των αποθεμάτων σε χρηματικές μονάδες.⁷

Η διαδικασία της αποτίμησης είναι ιδιαίτερα σημαντική και απαιτητική καθώς η μη ορθή εκτέλεση αυτής μπορεί να επηρεάσει σε σημαντικό βαθμό το αποτέλεσμα της χρήσης και ως εκ τούτου την πραγματική εικόνα της επιχείρησης. Για το λόγο αυτό έχουν θεσπιστεί μια σειρά από κανόνες σχετικά με την αποτίμηση ούτως ώστε η επιχείρηση να έχει ένα αρωγό στην προσπάθεια προσδιορισμού της αξίας των αποθεμάτων. Τέτοιου είδους κανόνες σχετίζονται με θέματα όπως ο προσδιορισμός αξιών, ορισμένων εξ' αυτών είναι οι ακόλουθοι:

- Τιμή κτήσης
- Τιμή ημέρας
- Τιμή πρότυπου κόστους
- Τιμή κεφαλαιοποίησης αξιών

Όσον αφορά την αποτίμηση των αποθεμάτων και ανάλογα με την μορφή και προέλευση που διακατέχει το καθένα διενεργείται με διαφορετικό τρόπο. Πιο συγκεκριμένα, τα αποθέματα που προέρχονται από:

- Αγορές: αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης και τρέχουσας τιμής αγοράς.
- Παραγωγή και προορισμός τους είναι η πώληση ή η περαιτέρω κατεργασία: αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής ιστορικού κόστους παραγωγής και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

⁷ Κοντάκος Α., (2006), Γενική Λογιστική, Αθήνα: Εκδόσεις «ΕΛΛΗΝ»

- Υπολείμματα: αποτιμώνται στην πιθανή τιμή στην οποία αναμένεται να πωληθούν μειωμένη με τα έξοδα που υπολογίζονται να πραγματοποιηθούν για την εν λόγω πώληση.
- Υποπροϊόντα που αναμένεται να πωληθούν: αποτιμώνται στην πιθανή τιμή στην οποία αναμένεται να πωληθούν μειωμένη με τα έξοδα που υπολογίζονται να πραγματοποιηθούν για την εν λόγω πώληση.
- Υποπροϊόντα που αναμένεται να χρησιμοποιηθούν (από την επιχείρηση): αποτιμώνται στην τιμή χρησιμοποίησης τους.

Ως ιστορικό ή διαφορετικά πραγματικό κόστος χαρακτηρίζεται το κόστος εκείνο που προκύπτει από πραγματικά στοιχεία και ως εκ τούτου μπορούμε να πούμε ότι απεικονίζει την αληθινή εικόνα σχετικά με την αξία των αποθεμάτων.

Ως καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία χαρακτηρίζεται η τιμή στην οποία μπορεί να πωληθεί μια μονάδα αποθέματος υπό φυσιολογικές συνθήκες της αγοράς και αφού πρώτα αφαιρεθούν τα έξοδα εκείνα, τα οποία θα πραγματοποιηθούν στα πλαίσια ολοκλήρωσης της εν λόγω πώλησης.

Ως τρέχουσα τιμή αγοράς χαρακτηρίζεται η τιμή στην οποία μπορεί να αντικατασταθεί μια μονάδα αποθέματος κατά την ημέρα της απογραφής. Η εν λόγω τιμή υπολογίζεται αφού πρώτα ληφθούν υπ' όψη όλα εκείνα τα στοιχεία που διαμορφώνουν το κόστος κτήσης και τα οποία λαμβάνουν τιμές που προκύπτουν κάτω από ομαλές και κανονικές συνθήκες της αγοράς.

Ειδική αναφορά θα πραγματοποιηθεί στον ορισμό της τιμής κτήσης, η οποία ακολουθεί παρακάτω.

1.5.2 Λογιστικές αρχές αποτίμησης

Όπως τίποτα δεν είναι τυχαίο στη λογιστική, έτσι και στην αποτίμηση έχουν θεσπιστεί θεμελιώδεις λογιστικές αρχές ώστε το αποτέλεσμα που θα προκύψει να συνάπτει όσο το δυνατόν πιο κοντά στα πραγματικά δεδομένα. Οι εν λόγω αρχές έχουν να κάνουν με τα εξής⁸:

- Αρχή του ιστορικού κόστους: Σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα αποθέματα καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία στην τιμή κτήσης στην οποία αποκτούνται κατά την ημερομηνία αγοράς τους. Το ίδιο συμβαίνει και με τα αποθέματα τέλους χρήσης.

⁸ Λεκαράκου Κ., (2012), Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο – Θεωρητικό και Πρακτικό Βοήθημα για την εφαρμογή του, Αθήνα: Εκδόσεις Λεκαράκου Κ. - Νιζάμη

Εξαιρέση αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία τα εν λόγω αποθέματα στο τέλος της χρήσης έχουν υποστεί κάποια ζημιά οπότε και η αποτίμηση διενεργείται στην χαμηλότερη αξία λαμβάνοντας υπ' όψη και την αρχή της συντηρητικότητας που ακολουθεί.

- Αρχή της συντηρητικότητας: Σύμφωνα με την αρχή αυτή, η αποτίμηση των αποθεμάτων που πραγματοποιείται στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου διενεργείται στην όσο το δυνατόν χαμηλότερη τιμή που δύναται να χρησιμοποιηθεί.
- Αρχή της συνέπειας: Σύμφωνα με την αρχή αυτή, η επιχείρηση δεν έχει τη δυνατότητα μεταβολής της μεθόδου αποτίμησης από την μια χρήση στην άλλη. Παραδείγματός χάρη σε περίπτωση που τη χρήση 201X η αποτίμηση έγινε με τη μέθοδο F.I.F.O. τότε και το επόμενο έτος θα πρέπει να χρησιμοποιηθεί η ίδια μέθοδος αποτίμησης. Αυτό αποσκοπεί στην όσο το δυνατόν καλύτερη σύγκριση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- Αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας της επιχείρησης: Σύμφωνα με την αρχή αυτή, η επιχείρηση θα πρέπει να λειτουργεί με τρόπο τέτοιο όπου ανεξαρτήτως των προθέσεων της θα απεικονίζεται ότι η ίδια έχει ως σκοπό την συνέχιση της δραστηριότητας της και στο εγγύς μέλλον.
- Αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων: Σύμφωνα με την αρχή αυτή, η εκάστοτε χρήση χαρακτηρίζεται ως ανεξάρτητη και αυτοτελής από τις άλλες. Κατ' επέκταση του γεγονότος αυτού, τα αποθέματα μιας χρήσης πρέπει να διαχωρίζονται από χρήση σε χρήση.

1.5.3 Τιμή κτήσης

Ως τιμή κτήσης μπορούμε να ορίσουμε την τιμή εκείνη που χαρακτηρίζεται ως τιμολογιακή αξία αγοράς συμπεριλαμβανομένου των ειδικών εξόδων, όπως μεταφορικά, δασμοί κ.λπ. και μειωμένη με τυχόν εκπτώσεις που δύναται να χορηγηθούν.

Η τιμολογιακή αξίας έχει να κάνει με την αξία που αναγράφει το τιμολόγιο, μη λαμβάνοντας υπ' όψη τυχόν ποσά που αφορούν εκπτώσεις και χορηγούνται από τους προμηθευτές ή φόρους και τέλη που δεν βαρύνουν την επιχείρηση.

Ειδικά έξοδα είναι τα έξοδα εκείνα που διενεργεί η επιχείρηση με σκοπό την ολοκλήρωση της αγοράς και τα οποία έχουν άμεση σχέση με την παραλαβή και την αποθήκευση των αποθεμάτων.

Για τον προσδιορισμό της τιμής κτήσης, η επιχείρηση μπορεί να χρησιμοποιήσει μια από τις ακόλουθες μεθόδους αποτίμησης:

- Μέθοδος μέσου σταθμικού κόστους
- Μέθοδος κυκλοφοριακού μέσου όρου ή διαδοχικών υπολοίπων
- Μέθοδος F.I.F.O.
- Μέθοδος L.I.F.O.
- Μέθοδος του βασικού αποθέματος
- Μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους
- Μέθοδος του πρότυπου κόστους

Για την καλύτερη κατανόηση των μεθόδων αποτίμησης θα παραθέσουμε ένα παράδειγμα και στη συνέχεια θα διενεργούμε την αποτίμηση λαμβάνοντας υπ' όψη τις επιταγές τις εκάστοτε μεθόδου.

Έστω ότι έχουμε την εξής κατάσταση:

ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ		ΕΙΔΟΣ Χ		ΕΞΑΓΩΓΕΣ					
01/01/201X	ΑΠΟΘΕΜΑ	ΚΙΛΑ	1000*40€	40.000,00	04/04/201X	ΠΩΛΗΣΗ	ΚΙΛΑ	1500*50€	75.000,00
12/03/201X	ΑΓΟΡΑ	ΚΙΛΑ	2000*45€	90.000,00	21/06/201X	ΠΩΛΗΣΗ	ΚΙΛΑ	1000*52€	50.000,00
02/07/201X	ΑΓΟΡΑ	ΚΙΛΑ	4000*42€	168.000,00	30/10/201X	ΠΩΛΗΣΗ	ΚΙΛΑ	3000*54€	162.000,00

Όπως γίνεται εύκολα αντιληπτό, το εμπόρευμα που θα παραμείνει στο τέλος της χρήσης στα αποθέματα της επιχείρησης είναι 1.500 κιλά.

Αυτό προκύπτει εάν λάβει κάποιος υπ' όψη του την χρονική αλληλουχία στην οποία διενεργείται η εκάστοτε συναλλαγή. Πιο συγκεκριμένα:

- Στην αρχή της διαχειριστικής χρήσης τα αποθέματα ως προς την ποσότητα τους αντιστοιχούν σε 1000 μονάδες.
- Στις 12/03/201X, η οντότητα διενεργεί αγορά αποθεμάτων, η οποία ως προς την ποσότητα αντιστοιχεί σε 2000 μονάδες και ως εκ τούτου η ποσότητα των αποθεμάτων που βρίσκεται στις αποθήκες τις οντότητας ανέρχεται σε 3000 μονάδες.

- Στις 04/04/201X, η οντότητα διενεργεί πώληση αποθεμάτων, η οποία ως προς την ποσότητα αντιστοιχεί σε 1500 μονάδες και ως εκ τούτου η ποσότητα των αποθεμάτων που βρίσκεται στις αποθήκες τις οντότητας μειώνεται σε 1500 μονάδες.
- Στις 21/06/201X, η οντότητα διενεργεί πώληση αποθεμάτων, η οποία ως προς την ποσότητα αντιστοιχεί σε 1000 μονάδες και ως εκ τούτου η ποσότητα των αποθεμάτων που βρίσκεται στις αποθήκες τις οντότητας μειώνεται σε 500 μονάδες.
- Στις 02/07/201X, η οντότητα διενεργεί αγορά αποθεμάτων, η οποία ως προς την ποσότητα αντιστοιχεί σε 4000 μονάδες και ως εκ τούτου η ποσότητα των αποθεμάτων που βρίσκεται στις αποθήκες τις οντότητας ανέρχεται πλέον σε 4500 μονάδες.
- Στις 30/10/201X, η οντότητα διενεργεί πώληση αποθεμάτων, η οποία ως προς την ποσότητα αντιστοιχεί σε 3000 μονάδες και ως εκ τούτου η ποσότητα των αποθεμάτων που βρίσκεται στις αποθήκες τις οντότητας μειώνεται σε 1500 μονάδες.

Σε περίπτωση που λάβουμε ως δεδομένο ότι η τρέχουσα τιμή αγοράς είναι 42,20 €, θα προσπαθήσουμε να αποτιμήσουμε τα αποθέματα με βάση τη κάθε μια μέθοδο αποτίμησης.

Μέθοδος μέσου σταθμικού κόστους:

Λαμβάνοντας υπ' όψη τις επιταγές της εν λόγω μεθόδου αποτίμησης, τα αποθέματα αποτιμώνται στη μέση σταθμική τιμή κτήσης, δηλαδή στην αξία εκείνη που προκύπτει από τη συνάρτηση:

$$\frac{\text{Αξία αποθέματος έναρξης} + \text{Αξία αγορών στην τιμή κτήσης}}{\text{Ποσότητα αποθέματος έναρξης} + \text{Ποσότητα αγορών}}$$

Έτσι, λοιπόν, προκύπτει η αξία που κόστισε το κάθε κιλό κατά μέσο όρο. Στο παράδειγμα μας έχουμε:

$$\text{Μέση Σταθμική Τιμή Κτήσης} = \frac{\text{Αξία αποθέματος έναρξης} + \text{Αξία αγορών στην τιμή κτήσης}}{\text{Ποσότητα αποθέματος έναρξης} + \text{Ποσότητα αγορών}}$$

$$\text{Μέση Σταθμική Τιμή Κτήσης} = \frac{(1.000 * 40) + (2.000 * 45 + 4.000 * 42)}{1.000 + (2.000 + 4.000)}$$

$$\text{Μέση Σταθμική Τιμή Κτήσης} = \frac{40.000 + (90.000 + 168.000)}{7.000}$$

$$\text{Μέση Σταθμική Τιμή Κτήσης} = \frac{298.000}{7000} = 42,57$$

Επομένως, προκύπτει ότι η τιμή κτήσης με βάση τη μέθοδο του μέσου σταθμικού κόστους είναι 42,57 €. Όπως είπαμε και παραπάνω, η αποτίμηση πρέπει να γίνει στην χαμηλότερη αξία μεταξύ τιμής κτήσης (42,57) και τρέχουσας τιμής (42,20). Άρα, η αξία των αποθεμάτων που θα παραμείνουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου είναι:

$$\text{Αξία Αποθεμάτων} = 1.500 * 42,20 = 63.300 \text{ €}.$$

Μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων:

Λαμβάνοντας υπ' όψη τις επιταγές της εν λόγω μεθόδου αποτίμησης, μετά από κάθε εισαγωγή αγαθού στα αποθέματα της επιχείρησης υπολογίζεται μια μέση τιμή κτήσης, η οποία προκύπτει από τη συνάρτηση:

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

Με γνώμονα το παράδειγμα μας έχουμε τα εξής:

ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ				ΕΙΔΟΣ X			
01/01/201X	ΑΠΟΘΕΜΑ	ΚΙΛΑ	1000*40€	40.000,00	04/04/201X	ΠΩΛΗΣΗ	ΚΙΛΑ 75.000
12/03/201X	ΑΓΟΡΑ	ΚΙΛΑ	2000*45€	90.000,00	21/06/201X	ΠΩΛΗΣΗ	ΚΙΛΑ 50.000
12/03/201X	ΣΥΝΟΛΟ	ΚΙΛΑ	3000*43,33€	130.000,00	30/10/201X	ΠΩΛΗΣΗ	ΚΙΛΑ 162.000
04/04/201X	ΠΩΛΗΣΗ	ΚΙΛΑ	1500*43,33€	65.000,00			

04/04/201X	ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΚΙΛΑ	1500*43,33€	65.000,00
21/06/201X	ΠΩΛΗΣΗ	ΚΙΛΑ	1000*43,33€	43.330,00
21/06/201X	ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΚΙΛΑ	500*43,33€	21.670,00
02/07/201X	ΑΓΟΡΑ	ΚΙΛΑ	4000*42€	168.000,00
02/07/201X	ΣΥΝΟΛΟ	ΚΙΛΑ	4500*42,15€	189.670,00
30/10/201X	ΠΩΛΗΣΗ	ΚΙΛΑ	3000*42,15€	126.450,00
30/10/201X	ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΚΙΛΑ	1500*42,15€	63.225,00

Στις 12/03/201X, ημερομηνία κατά την οποία διενεργείται αγορά προκύπτει ότι:

$$\text{Μέση τιμή κτήσης} = \frac{40.000+90.0000}{1.000+2.000} = 43,33$$

Έτσι, λοιπόν, προκύπτει ότι:

- 12/03/201X - ΣΥΝΟΛΟ: 3000 * 43,33 € ≈ 130.000,00 €

Στις πωλήσεις που διενεργούνται κατά τις 04/04/201X και 21/06/201X, η Μέση Τιμή Κτήσης (43,33 €) είναι μικρότερη από την τιμή πώλησης και ως εκ τούτου η αποτίμηση των υπαρχόντων αποθεμάτων θα διενεργηθεί με την αξία αυτή. Επομένως έχουμε:

- 04/04/201X - ΥΠΟΛΟΙΠΟ: 1500 * 43,33 € ≈ 65.000,00 €
- 21/06/201X - ΥΠΟΛΟΙΠΟ: 500 * 43,33 € ≈ 21.670,00 €

Στις 02/07/201X, ημερομηνία κατά την οποία διενεργείται αγορά προκύπτει ότι:

$$\text{Μέση τιμή κτήσης} = \frac{21.670 + 168.000}{500 + 4000} = 42,15$$

Έτσι, λοιπόν, προκύπτει ότι:

- 02/07/201X - ΣΥΝΟΛΟ: 4500 * 42,15 € ≈ 189.670,00 €

Στην πώλησης που διενεργείται κατά τις 30/10/201X, η Μέση Τιμή Κτήσης (42,15 €) είναι μικρότερη από την τιμή πώλησης και ως εκ τούτου η αποτίμηση των υπαρχόντων αποθεμάτων θα διενεργηθεί με την αξία αυτή. Επομένως έχουμε:

- 04/04/201X - ΥΠΟΛΟΙΠΟ: 3000 * 42,15 € ≈ 126.450,00 €

Έτσι, λοιπόν, προκύπτει ότι η τιμή κτήσης με τη μέθοδο αυτή είναι 42,15 € και καθώς η τιμή αυτή είναι μικρότερη από την τρέχουσα τιμή (42,20 €) τότε η αποτίμηση θα γίνει με βάση την πρώτη τιμή. Άρα, η αξία των αποθεμάτων που θα παραμείνουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου είναι $1.500 * 42,15 = 63.225$ €.

Μέθοδος F.I.F.O. (First In First Out):

Σύμφωνα με τη μέθοδο του πρώτου εισαχθέν – πρώτου εξαχθέν (F.I.F.O.), η πρώτη εισαγωγή θεωρείται και ως η πρώτη εξαγωγή. Επομένως, τα αποθέματα που θα παραμείνουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου προκύπτουν από την τελευταία αγορά, ενώ ως τιμή κτήσης χαρακτηρίζεται η μέση τιμή στην οποία αγοράστηκαν.

Πιο συγκεκριμένα, στο παράδειγμα μας προκύπτει ότι η τιμή κτήσης είναι 42 €, ενώ η τρέχουσα τιμή είναι 42,20 €. Άρα, η αξία των αποθεμάτων που θα παραμείνουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου είναι $1.500 * 42 = 63.000$ €.

Σε περίπτωση, ωστόσο που το απόθεμα της απογραφής δεν ήταν 1.500, αλλά 5.000 κιλά τότε ο υπολογισμός της τιμής κτήσης θα προκύψει λαμβάνοντας υπ' όψη τις τελευταίες αγορές. Έτσι, λοιπόν, προκύπτει μια συνάρτηση σύμφωνα με την οποία έχουμε τα εξής:

$$\frac{4.000 * 42 + 1.000 * 45}{5.000} = 42,60 \text{ €}$$

Επομένως, η τιμή κτήσης σύμφωνα με τη μέθοδο του πρώτου εισαχθέν – πρώτο εξαχθέν είναι 42,60 και η τρέχουσα τιμή 42,20. Άρα, στην περίπτωση αυτή η αξία των αποθεμάτων που θα παραμείνουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου είναι $5.000 * 42,20 = 211.000$ €.

Μέθοδος L.I.F.O. (Last In First Out):

Σύμφωνα με τη μέθοδο του τελευταίου εισαχθέν – πρώτου εξαχθέν (L.I.F.O.), η τελευταία εισαγωγή θεωρείται και ως η πρώτη εξαγωγή. Επομένως, τα αποθέματα που θα παραμείνουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου προκύπτουν από την παλαιότερη αγορά, ενώ ως τιμή κτήσης χαρακτηρίζεται η μέση τιμή στην οποία αγοράστηκαν.

Πιο συγκεκριμένα, στο παράδειγμα μας προκύπτει ότι η τιμή κτήσης είναι η εξής:

$$\frac{1.000 * 40 + 500 * 45}{1.500} = 41,66 \text{ €}$$

Επομένως, η τιμή κτήσης σύμφωνα με τη μέθοδο του τελευταίου εισαχθέν – πρώτο εξαχθέν είναι 41,66 και η τρέχουσα τιμή 42,20. Άρα, στην περίπτωση αυτή η αξία των αποθεμάτων που θα παραμείνουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου είναι $1.500 * 41,66 = 62.490 \text{ €}$.

Μέθοδος βασικού αποθέματος:

Λαμβάνοντας υπ' όψη τις επιταγές της εν λόγω μεθόδου αποτίμησης, τα αποθέματα, τα οποία θα παραμείνουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου διακρίνονται σε δυο βασικές κατηγορίες:

- Ελάχιστο απόθεμα (στοκ ασφάλειας)
- Υπεραπόθεμα

Η τιμή κτήσης της πρώτης κατηγορίας θεωρείται η αξία της αρχικής κτήσης, ενώ η τιμή κτήσης της δεύτερης κατηγορίας θεωρείται η αξία που υπολογίζεται με μια από τις παραπάνω μεθόδους.

Σε περίπτωση που στο παράδειγμα μας το ελάχιστο απόθεμα είναι 800 κιλά τότε αυτό θα αποτιμηθεί με βάση την τιμή κτήσης των 40 €, ενώ τα υπόλοιπα 700 κιλά θα αποτιμηθούν με μια άλλη μέθοδο αποτίμησης. Έστω, λοιπόν, ότι θα αποτιμηθούν με βάση τη μέθοδο F.I.F.O. τότε προκύπτει ότι η τιμή κτήσης είναι:

$$\frac{800 * 40 + 700 * 42}{1500} = 40,93 \text{ €}$$

Επομένως, η τιμή κτήσης σύμφωνα με τη μέθοδο F.I.F.O. είναι 40,93 και η τρέχουσα τιμή 42,20. Άρα, στην περίπτωση αυτή η αξία του υπεραποθέματος που θα παραμείνει στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου είναι $1500 * 40,93 = 61.395 \text{ €}$.

Μέθοδος εξατομικευμένου κόστους:

Λαμβάνοντας υπ' όψη τις επιταγές της εν λόγω μεθόδου αποτίμησης, τα αποθέματα μπορούν να αποτιμηθούν όχι μόνο κατ' είδος, αλλά και σε συγκεκριμένες παρτίδες αγοράς ή παραγωγής.

Η αποτίμηση στην περίπτωση αυτή γίνεται στο κόστος της εκάστοτε παρτίδας με την οποία σχετίζεται το απόθεμα.

Μέθοδος πρότυπου κόστους:

Λαμβάνοντας υπ' όψη τις επιταγές της εν λόγω μεθόδου αποτίμησης, ως πρότυπο κόστος ορίζουμε το κόστος αυτό το οποίο προσδιορίζεται προγενέστερα από την πραγματοποίηση του αφού προηγουμένως έχουν διενεργηθεί ακριβείς μετρήσεις και υπολογισμοί.

Για τις εν λόγω μετρήσεις θα πρέπει να ληφθούν σημαντικές πληροφορίες σχετικά με τις ποσότητες που θα πρέπει να αναλωθούν και τις αξίες που θα πρέπει να καταβληθούν ώστε να παραχθεί μια μονάδα παραγόμενου αγαθού. Αναλυτικότερα, πρέπει να συγκεντρωθούν στοιχεία σχετικά με τα ακόλουθα:

- Άμεσα υλικά: πρόκειται για τα υλικά εκείνα που θα χρησιμοποιηθούν από την επιχείρηση με σκοπό την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος.
- Άμεση εργασία: πρόκειται για την εργασία εκείνη που θα πρέπει να καταβληθεί από το εργατικό δυναμικό της επιχείρησης με σκοπό την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος.
- Γενικά βιομηχανικά έξοδα: πρόκειται για όλα εκείνα τα έξοδα που απαιτούνται από την επιχείρηση ώστε να δοθεί η δυνατότητα στο εργατικό δυναμικό να μετατρέψει τα άμεσα υλικά σε μονάδα προϊόντος.

Αφού, λοιπόν, υπολογιστεί το πρότυπο κόστος και πριν διενεργηθεί η αποτίμηση, θα πρέπει να πραγματοποιηθεί ο προσδιορισμός και η τακτοποίηση τυχόν αποκλίσεων της αξίας μεταξύ πρότυπου και πραγματικού ή ιστορικού κόστους. Όταν ολοκληρωθεί και αυτό το στάδιο τότε η επιχείρηση θα είναι σε θέση να πραγματοποιήσει την αποτίμηση των αποθεμάτων.

2 ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

2.1 Γενικά

Ο Νοέμβριος του 2014 αποτελεί μια πολύ σημαντική στιγμή για την εφαρμογή της λογιστικής στον ελλαδικό χώρο καθώς αποτελεί την ημερομηνία ψήφισης του νόμου 4308/2014, ο οποίος αναφέρεται στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και τα οποία εφαρμόζονται υποχρεωτικά από 01/01/2015. Ο νόμος αυτός έχει επιφέρει πολυποίκιλες και σημαντικές αλλαγές με απώτερο σκοπό τον εκσυγχρονισμό και την ανάπτυξη του ήδη απαρχαιωμένου συστήματος καθιστώντας παράλληλα πιο εύκολη την εναρμόνιση αυτού με τις διεθνείς επιταγές της εποχής μας.

Μια από τις πιο σημαντικές αλλαγές που επέρχεται με την εφαρμογή του νόμου 4308/2014 έχει να κάνει με την κατάργηση του Προεδρικού Διατάγματος 1183/1980 σχετικά με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.). Ωστόσο, η ανάγκη για την αλλαγή αυτή οδήγησε σε μια σειρά από σημαντικά οφέλη, τα οποία με τη σειρά τους σχετίζονται σε σημαντικό βαθμό με τα αποθέματα και την αποτίμηση τους. Τα εν λόγω οφέλη που προκύπτουν από την εφαρμογή του νόμου περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων έχουν να κάνουν με τα εξής⁹:

- Συγκέντρωση λογιστικών κανόνων και αρχών σε έναν νόμο καθιστώντας με τον τρόπο αυτό πιο εύκολη την κατανόηση του συστήματος και τη λειτουργία της επιχείρησης, η οποία με την εφαρμογή του νέου νόμου καλείται πλέον οντότητα.
- Απαλλαγή από τις μακροπρόθεσμες και πολυδάπανες διαδικασίες του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.).
- Εκσυγχρονισμός λογιστικών κανόνων με στόχο τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων με τρόπο απλούστερο και σύμφωνο με τις διεθνείς πρακτικές.
- Κατανομή υποχρεώσεων της εκάστοτε οντότητας ανάλογα με το μέγεθος της.

2.2 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) και Αποθέματα

Με την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.) του νόμου 4308/2014 καθιερώνονται μεταξύ των άλλων νέοι όροι και έννοιες με σκοπό την αναβάθμιση του

⁹ <http://www.taxheaven.gr/elpmagazine/2014/12/index.html> , Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Ηλεκτρονικό περιοδικό by Taxheaven – Τεύχος Δεκεμβρίου 2014, 24/2/2019 : 17.13

προϋπάρχοντος καθεστώτος. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η έννοια της επιχείρησης, η οποία πλέον θα καλείται ως οντότητα¹⁰.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου 4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.) ως αποθέματα ορίζονται οι ακόλουθες κατηγορίες:

- Περιουσιακά στοιχεία που αγοράζονται από την οντότητα με σκοπό την πώληση τους σε αυτούσια μορφή με σκοπό την απόκτηση κέρδους. Πρόκειται, δηλαδή, για στοιχεία που αγοράζονται με σκοπό την μεταπώληση τους χωρίς να γίνει καμία παρέμβαση στο περιεχόμενο και τη μορφή τους.
- Υλικά που χρησιμοποιούνται από την οντότητα κατά το στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας με σκοπό την δημιουργία προϊόντων και κατ' επέκταση την πώληση αυτών. Τέτοια υλικά, τα οποία βρίσκονται σε υπό επεξεργασία μορφή καταχωρούνται σε λογαριασμούς που παρακολουθούν την παραγωγή σε εξέλιξη, καθώς επίσης και τα ημικατεργασμένα προϊόντα.
- Υλικά που προορίζονται να αναλωθούν ώστε να προχωρήσει η παραγωγική διαδικασία με σκοπό τη δημιουργία αγαθών.

2.2.1 Λογιστική παρακολούθηση

Όσον αφορά τη λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων, αρχικά θα πρέπει να ληφθούν υπ' όψη τα αποτελέσματα της φυσικής απογραφής. Η εν λόγω διαδικασία δεν διαφέρει από τις επιταγές της απογραφής σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.) καθώς βασικός στόχος είναι η λεπτομερής καταμέτρηση, καταγραφή και αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων μιας οντότητας σε ενιαίο νόμισμα και σε συγκεκριμένη χρονική στιγμή.

Στη συνέχεια και αφότου ολοκληρωθεί η φυσική απογραφή διενεργείται η λογιστική απογραφή. Στο στάδιο αυτό πραγματοποιείται ο διαχωρισμός των αποτελεσμάτων της φυσικής απογραφής σε λογαριασμούς του λογιστικού σχεδίου, οι οποίοι αναφέρονται στο ευρύτερο φάσμα των αποθεμάτων.

Για την όσο το δυνατόν καλύτερη λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων, η οντότητα έχει τη δυνατότητα να χρησιμοποιήσει δυο διαφορετικές μεθόδους, οι οποίες είναι οι εξής:

¹⁰ Σγουρινάκης Ν. – Μιχελινάκης Β. – Βλησμάς Ορ. – Ναούμ Χρ., (2015), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Ερμηνευτική προσέγγιση και Παραδείγματα, Αθήνα: Οικονομική Βιβλιοθήκη

- Μέθοδος διαρκούς απογραφής
- Μέθοδος περιοδικής απογραφής

Κατά τη μέθοδο διαρκούς απογραφής, η οντότητα παρακολουθεί στον ισολογισμό της τα εμπορεύματα συμπεριλαμβανομένου όλων εκείνων των ειδικών εξόδων που μπορεί να προκύψουν με σκοπό την απόκτηση τους, ενώ στην κατάσταση των αποτελεσμάτων της χρήσης παρακολουθούνται οι πωλήσεις συμπεριλαμβανομένου όλων εκείνων των ειδικών εξόδων που μπορεί να προκύψουν με σκοπό την ολοκλήρωση της πώλησης, των τυχόν επιστροφών και εκπτώσεων καθώς επίσης και του κόστους πωληθέντων.

Αντίθετα, κατά τη μέθοδο περιοδικής απογραφής, η οντότητα παρακολουθεί στον λογαριασμό των εμπορευμάτων το εμπόρευμα της χρήσης προσαυξανόμενο κάθε φορά με την αξία της εκάστοτε αγορά εμπορεύματος.

2.2.2 Έννοιες του κόστους ¹¹

Όπως έχουμε αναφέρει ήδη, η είσοδος αποθεμάτων σε μια οντότητα μπορεί να προέρχεται από διαφορετικές πηγές. Κάνουμε λόγο για αποθέματα, τα οποία παράγονται από την επιχείρηση, αποθέματα που αγοράζονται, υλικά που μεταπωλούνται σε ημιτελή μορφή κ.λπ.. Γίνεται εύκολα, λοιπόν, αντιληπτό ότι ο προσδιορισμός του κόστους για την εκάστοτε μονάδα αποθέματος πρέπει να πραγματοποιηθεί λαμβάνοντας υπ' όψη μια σειρά από παραμέτρους.

Κόστος αγοράς:

Αρχικά, για τον προσδιορισμό του κόστους αγοράς των αποθεμάτων πρέπει να λάβουμε την εξής σχέση:

$$\text{Κόστος αγοράς} = \text{Τιμολογιακή Αξία} + \text{Ειδικά Έξοδα Αγοράς}$$

Το κόστος αγοράς των αποθεμάτων, δηλαδή προσδιορίζεται αφού πρώτα συναθροίσουμε την τιμή αγοράς των αποθεμάτων όπως αυτή προκύπτει στο τιμολόγιο αγοράς και τυχόν

¹¹ Σγουρινάκης Ν. – Μιχελινάκης Β. – Βλησμάς Ορ. – Ναούμ Χρ., (2015), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Ερμηνευτική προσέγγιση και Παραδείγματα, Αθήνα: Οικονομική Βιβλιοθήκη

έξοδα που ενδέχεται να πραγματοποιήθηκαν για την επίτευξη της αγοράς αυτής. Χαρακτηριστικές περιπτώσεις ειδικών εξόδων αγορών αποτελούν οι ακόλουθες:

- Εισαγωγικοί δασμοί
- Φόροι
- Μεταφορικά έξοδα που σχετίζονται με την παράδοση των αποθεμάτων
- Έξοδα πρόσθετων υπηρεσιών που σχετίζονται με τα αποθέματα (π.χ. εγκατάσταση)
- Εκπτώσεις επί των αγορών για διάφορους λόγους (π.χ. έκπτωση λόγω επίτευξης στόχων)
- Ασφάλιστρα που αφορούν τη μεταφορά ή και αποθήκευση των αποθεμάτων
- Έξοδα εκφόρτωσης των αποθεμάτων στην αποθήκη
- Προμήθειες και μεσιτείες αγοράς

Κόστος μετατροπής:

Εκτός των αποθεμάτων που αγοράζονται με σκοπό την μεταπώληση τους, η οντότητα μπορεί να διενεργεί και παραγωγή αποθεμάτων. Ως εκ τούτου προκύπτει ότι η ίδια θα πρέπει να είναι σε θέση να προσδιορίζει το κόστος μετατροπής, το κόστος δηλαδή που απαιτείται για τη μετατροπή όλων εκείνων των παραμέτρων ώστε να δημιουργηθεί μια μονάδα αποθέματος. Λαμβάνοντας υπ' όψη τα παραπάνω προκύπτει ότι:

$$\text{Κόστος Μετατροπής} = \text{Κόστος Άμεσης Εργασίας} + \text{Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα}$$

Όσον αφορά το κόστος άμεσης εργασίας, αναφερόμαστε στο κόστος εκείνο που σχετίζεται με την παροχή υπηρεσίας και στο οποίο απαιτείται να προβεί η οντότητα ώστε να πραγματοποιηθεί η παραγωγή των αποθεμάτων.

Όσον αφορά τα γενικά βιομηχανικά έξοδα, τα εν λόγω διακρίνονται σε δυο βασικές κατηγορίες:

- Σταθερά έξοδα παραγωγής: πρόκειται για τα έξοδα εκείνα που σχετίζονται με την παραγωγή και ανεξάρτητα από τον όγκο που παράγεται τα συγκεκριμένα παραμένουν σταθερά. Με άλλα λόγια, τα σταθερά έξοδα παραγωγής κατανέμονται στο κόστος μετατροπής με βάση μια κανονική δυναμικότητα, δηλαδή πρόκειται για μια κατά

μέσο όρο αναμενόμενη κατανομή υπό κανονικές συνθήκες.¹² Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η απόσβεση και συντήρηση των εργοστασιακών κτιρίων της οντότητας.

- Μεταβλητά έξοδα παραγωγής: πρόκειται για τα έξοδα εκείνα που σχετίζονται με την παραγωγή και ανάλογα από μια σειρά διαφορετικών παραμέτρων τα συγκεκριμένα δεν παραμένουν σταθερά, αλλά μεταβάλλονται. Τέτοιου είδους δαπάνες αποτελούν τα έμμεσα υλικά και η έμμεση εργασία.

Στο σημείο αυτό, αξίζει να γίνει μια ιδιαίτερη αναφορά στις δαπάνες εκείνες, οι οποίες δεν προσμετρούνται στο κόστος των αποθεμάτων και κατ' επέκταση δεν πρέπει να λαμβάνονται υπ' όψη στα αποτελέσματα της χρήσης. Τέτοιου είδους δαπάνες μπορούν να χαρακτηριστούν και οι ακόλουθες κατηγορίες:

- Μεγάλα ποσά που αφορούν υλικά, τα οποία χαρακτηρίζονται ως άχρηστα για την οντότητα.
- Μεγάλα ποσά που σχετίζονται με την παροχή εργασίας.
- Μεγάλα ποσά που αφορούν παραγωγικές δαπάνες, όπως παραδείγματος χάρη το κόστος αδράνειας.
- Δαπάνες που σχετίζονται με την αποθήκευση, οι οποίες ωστόσο στα πλαίσια της παραγωγικής διαδικασίας δεν χαρακτηρίζονται ως αναγκαίες.
- Γενικά έξοδα διοίκησης.
- Έξοδα διάθεσης.

Κόστος αποθεμάτων σε δραστηριότητα που σχετίζεται με την παροχή υπηρεσιών:

Εκτός από τις οντότητες που δραστηριοποιούνται στην πώληση αγαθών, υπάρχουν και εκείνες που δραστηριοποιούνται μέσω της παροχής μιας ή και περισσότερων υπηρεσιών. Στην περίπτωση αυτή, λοιπόν, η αποτίμηση του κόστους των αποθεμάτων διενεργείται στο κόστος παραγωγής τους. Πιο συγκεκριμένα, για τον υπολογισμό του κόστους πρέπει να λάβουμε υπ' όψη αξίες που σχετίζονται με τα εξής:

- Εργασία
- Προσωπικό που απασχολείται άμεσα για την παροχή των υπηρεσιών
- Προσωπικό που απασχολείται στο κομμάτι της επίβλεψης

¹² 6 Σακέλλης Ε., (2007), σ.106

Στο σημείο αυτό, αξίζει να σημειωθεί ότι ποσά που αφορούν εργασία και γενικότερα κόστη που σχετίζονται με τις πωλήσεις καθώς επίσης κόστη που συνδέονται με το διοικητικό προσωπικό δεν αποτελούν μέρος του κόστους των αποθεμάτων. Σε κάθε περίπτωση, όμως, λογίζονται ως έξοδα και περιλαμβάνονται στα αποτελέσματα της χρήσης την οποία αφορούν.

2.2.3 Τεχνικές προσδιορισμού του κόστους παραγωγής¹³:

Σημαντικός παράγοντας για μια οντότητα αποτελεί το γεγονός να γνωρίζει το κόστος που απαιτείται για την εισροή αποθεμάτων. Για το λόγο αυτό έχουν εμφανιστεί ορισμένες τεχνικές μέσω των οποίων προσδιορίζεται το κόστος έστω και κατά προσέγγιση. Οι εν λόγω τεχνικές είναι οι ακόλουθες:

- Μέθοδος του πρότυπου κόστους:

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, η οντότητα πρέπει να λάβει υπ' όψη τα επίπεδα των υλών που χρειάζονται για επεξεργασία υπό κανονικές συνθήκες εργασίας και αποδοτικότητας. Σε κάθε περίπτωση, τα επίπεδα αυτά μπορούν να αναπροσαρμόζονται λαμβάνοντας υπ' όψη κάθε φορά τις τρέχουσες συνθήκες.

- Μέθοδος των τιμών λιανικής πώλησης:

Αρχικά, αξίζει να αναφερθεί ότι η εν λόγω μέθοδος χρησιμοποιείται κυρίως από οντότητες που ο κλάδος της δραστηριότητας τους έχει να κάνει με την πώληση ειδών λιανικώς. Οι οντότητες αυτές επιλέγουν τη μέθοδο των τιμών λιανικής πώλησης ώστε να αποτιμούν σε μικρό χρονικό διάστημα διάφορα είδη αποθεμάτων με όμοιο, ωστόσο, περιθώριο κέρδους. Βασικός στόχος της μεθόδου είναι ο προσδιορισμός του κόστους πωληθέντων και των αποθεμάτων με βάση τις λιανικές τιμές πώλησης.

Για την εφαρμογή της μεθόδου αυτής πρέπει να διενεργηθεί υπολογισμός της αξίας του αρχικού αποθέματος, των αγορών χρήσης και του τελικού αποθέματος σε τιμές λιανικής πώλησης. Η μέθοδος αυτή βασίζεται στο ποσοστό του κόστους επί της λιανικής τιμής που συναντάται στην τρέχουσα περίοδο.

Η μέθοδος των τιμών λιανικής πώλησης είναι αρκετά χρήσιμη σε μεγάλα εμπορικά καταστήματα ή και αλυσίδες καταστημάτων, για τα οποία η διεργασία φυσικής απογραφής είναι δύσκολη έως και ακατόρθωτη να πραγματοποιηθεί σε μια συγκεκριμένη χρονική στιγμή

¹³ Σγουρινάκης Ν. – Μιχελινάκης Β. – Βλησμάς Ορ. – Ναούμ Χρ., (2015), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Ερμηνευτική προσέγγιση και Παραδείγματα, Αθήνα: Οικονομική Βιβλιοθήκη

μέσα στη χρήση. Η χρήση της πραγματοποιείται συνήθως με την κατάρτιση των ενδιαμέσων οικονομικών καταστάσεων και απώτερος σκοπός είναι ο έλεγχος των αποθεμάτων.

Τέλος, αξίζει να σημειωθεί ότι η συγκεκριμένη μέθοδος αποσκοπεί στην προσδιορισμό της χρηματικής αξίας των αποθεμάτων, χωρίς να λαμβάνει υπ' όψη στοιχεία που συνάπτουν με την ποσοτική παρακολούθηση.

- Μέθοδος ποσοστού μικτού κέρδους:

Η μέθοδος του ποσοστού του μικτού κέρδους είναι ιδιαίτερα σημαντική καθώς βοηθάει σε πολλές περιπτώσεις τις οντότητες που επιθυμούν τη σύνταξη μηνιαίων οικονομικών καταστάσεων. Βασική παράμετρος της εν λόγω μεθόδου αποτελεί το γεγονός ότι το ποσοστό μικτού κέρδους παραμένει σε σταθερά επίπεδα από τη μια λογιστική περίοδο στην επόμενη. Για την εφαρμογή της μεθόδου αυτής πρέπει να διενεργηθεί ο προσδιορισμός του κόστους των αποθεμάτων έναρξης και των αγορών με βάση το γενικό καθολικό, ο προσδιορισμός του ποσοστού μικτού κέρδους επί των πωλήσεων, ο υπολογισμός του κόστους πωληθέντων και ο προσδιορισμός της αξίας του τελικού αποθέματος.

2.3 Επιμέτρηση αποθεμάτων

2.3.1 Γενικά περί επιμέτρησης

Με την καθιέρωση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.), ένας καινούργιος όρος έκανε την εμφάνισή του, ο όρος της «επιμέτρησης». Ο όρος αυτός δεν υπήρχε στο λογιστικό λεξιλόγιο μέχρι πρότινος, ωστόσο όλοι όσοι έχουν βασικές γνώσεις λογιστικής μπορούν να καταλάβουν το νόημα της επιμέτρησης εφόσον συγκρίνουν την έννοια αυτή με την έννοια της αποτίμησης¹⁴.

Σύμφωνα με τον ορισμό που παρατίθεται στο πρώτο παράρτημα του νόμου 4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, ως επιμέτρηση ορίζουμε *«τη διαδικασία προσδιορισμού της χρηματικής αξίας ενός στοιχείου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, κατά την αρχική του αναγνώριση ή μεταγενέστερα»*.

Σε σχέση με τον όρο της αποτίμησης, ο ορισμός της επιμέτρησης κατέχει μεγαλύτερο φάσμα εφαρμογής καθώς εκτός από τον προσδιορισμό της αξίας των αποθεμάτων συνδέεται και με την αξία απόκτησης αυτών όπου προγενέστερα η εν λόγω αξία ήταν πλήρως

¹⁴ Σγουρινάκης Ν. – Μιχελινάκης Β. – Βλησμάς Ορ. – Ναούμ Χρ., (2015), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Ερμηνευτική προσέγγιση και Παραδείγματα, Αθήνα: Οικονομική Βιβλιοθήκη

συνυφασμένη με την έννοια της απογραφής. Επιπροσθέτως, η έννοια της επιμέτρησης σχετίζεται άμεσα όχι μόνο με τα περιουσιακά στοιχεία, αλλά με κάθε στοιχείο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Σύμφωνα με την πρώτη παράγραφο του άρθρου 20 του νόμου 4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.), τα αποθέματα αρχικά αναγνωρίζονται στο κόστος κτήσης, το οποίο περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που πραγματοποιούνται για την απόκτηση αυτών ή για την παραγωγή της παρούσας θέσης τους.

Στο σημείο αυτό αξίζει να σημειωθεί ότι για να υπολογιστεί το κόστος κτήσης, δηλαδή το κόστος που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος ή μιας μονάδας υπηρεσίας θα πρέπει να λάβουμε υπ' όψη μία από τις παραδεκτές κατά το νόμο μεθόδους κοστολόγησης. Το συνολικό κόστος που θα προκύψει πρέπει να έχει συμπεριλάβει όλες εκείνες τις αξίες που απευθύνονται σε:

- Πρώτες ύλες
- Αναλώσιμα υλικά
- Παροχή υπηρεσίας όπως η εργασία
- Εύλογη αξία των κατ' αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων που σχετίζονται έμμεσα με ένα προϊόν ή μια υπηρεσία
- Παράγοντες που έχουν άμεση σχέση με το κόστος παραγωγής

Σημαντικό αποτελεί το γεγονός ότι για τον υπολογισμό του κόστους παραγωγής δεν θα πρέπει να λάβουμε υπ' όψη κόστη τα οποία ενδέχεται να έχουν σχέση με τα εξής:

- Διανομή
- Διοίκηση
- Χρηματοοικονομικά έξοδα

Εξαίρεση αποτελεί η περίπτωση σύμφωνα με την οποία το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί από την έναρξη έως και την περάτωση της παραγωγής των αποθεμάτων μπορεί να χαρακτηριστεί ως μακροπρόθεσμο και ως εκ τούτου το κόστος κτήσης προσαυξάνεται με ποσά που σχετίζονται με τυχόν τόκους. Οι εν λόγω τόκοι έχουν άμεση σχέση με τα αποθέματα και υπολογίζονται κατ' αναλογία με το διάστημα που χρειάζεται για την ολοκλήρωση της παραγωγικής διαδικασίας.

Αφότου πραγματοποιηθεί η αρχική αναγνώρισης της αξίας των αποθεμάτων τότε θα περάσουμε στο δεύτερο στάδιο που σχετίζεται με την σύγκριση του κόστους κτήσης με την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Η αποτίμηση των αποθεμάτων πραγματοποιείται στην χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

2.3.2 Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία

Όπως αναφέραμε παραπάνω και σύμφωνα με τις διατάξεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.), η αποτίμηση των αποθεμάτων διενεργείται στην χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Στο σημείο αυτό θα αναφερθούμε στις δυο αυτές σημαντικές έννοιες, το κόστος κτήσης και την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

Ως καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία ορίζεται η τιμή στην οποία μπορεί να πωληθεί μια μονάδα αποθέματος υπό φυσιολογικές συνθήκες της αγοράς και αφού πρώτα αφαιρεθούν τα έξοδα εκείνα, τα οποία θα πραγματοποιηθούν στα πλαίσια ολοκλήρωσης της εν λόγω πώλησης.

Ο υπολογισμός της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας λαμβάνουν δεδομένα, τα οποία βασίζονται σε εκτιμήσεις ως προς την αξία στην οποία αναμένεται να πωληθούν τα αποθέματα σε μια δεδομένη χρονική στιγμή.

Εάν με την ολοκλήρωση των εν λόγω διαδικασιών προκύψει ότι η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι μικρότερη από το κόστος κτήσης των αποθεμάτων τότε η εν λόγω διαφορά (ζημία) επιβαρύνει το κόστος των πωληθέντων στην κατάσταση αποτελεσμάτων.

Σε κάθε περίπτωση, η εύρεση της χαμηλότερης τιμής μεταξύ τιμής κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας πρέπει να διενεργείται κάνοντας σύγκριση κατ' είδος αποθέματος και κατ' εξαίρεση σε ομαδοποιημένα ή συγγενή είδη όταν αυτό καθίσταται απαιτητό.

2.3.3 Κόστος κτήσης

Ως κόστος κτήσης ορίζεται η τιμολογιακή αξία της αγοράς των αποθεμάτων συμπεριλαμβανομένου των ειδικών εξόδων για την επίτευξη της αγοράς και των τυχόν εκπτώσεων που μπορεί να χορηγηθούν επί των αγορών.

Για τον υπολογισμό της αξίας του κόστους κτήσης, η οντότητα μπορεί να χρησιμοποιήσει τις ακόλουθες μεθόδους:

- Μέθοδος «Πρώτο Εισαχθέν – Πρώτο εξαχθέν » (FIFO)
- Μέθοδος μέσου σταθμικού όρου

Με σκοπό την καλύτερη κατανόηση των μεθόδων αποτίμησης παραθέτουμε το εξής παράδειγμα:

• Είδος Α : Αρχικό απόθεμα	300*5=1500
• Αγορά	200*6=1200
• Αγορά	500*4=2000
• <u>Αγορά</u>	<u>200*7=1400</u>
	1200 6100

Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία ορίζεται στην τιμή 5,30 ευρώ

Κατά την απογραφή διαπιστώνεται ότι το απόθεμα του εμπορεύματος Α είναι 500 μονάδες.

Μέθοδος μέσου σταθμικού όρου:

Σύμφωνα με τη μέθοδο του μέσου σταθμικού όρου προκύπτει η εξής συνάρτηση

$$Μ.Σ.Ο. = \frac{300*5+200*6+500*4+200*7}{300+200+500+200} = \frac{6100}{1200} = 5,08$$

Στην περίπτωση, λοιπόν, που η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι 5,30 ευρώ , η αποτίμηση πρέπει να πραγματοποιηθεί στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ αυτής και του μέσου σταθμικού όρου, δηλαδή στη τιμή 5,08.

Από την εκφώνηση έχουμε ότι κατά την απογραφή το απόθεμα του εμπορεύματος Α είναι 500 μονάδες.

Άρα η αξία του τελικού αποθέματος Α θα είναι $500 * 5,08 = 2.540€$.

Μέθοδος F.I.F.O.:

Σύμφωνα με τα δεδομένα της εκφώνησης, κατά την απογραφή το απόθεμα του εμπορεύματος Α είναι 500 μονάδες. Αυτό μας οδηγεί στο συμπέρασμα ότι πωλήθηκαν συνολικά 700 μονάδες.

Λαμβάνοντας υπ' όψη τις επιταγές της μεθόδου F.I.F.O., συμπεραίνουμε ότι το αρχικό απόθεμα και οι πρώτες μονάδες εμπορεύματος που αγοράστηκαν είναι αυτές οι οποίες πωλήθηκαν και πρώτες. Πιο συγκεκριμένα :

- Μονάδες που πωλήθηκαν = 300 + 200 + 200 = 700 μονάδες
- Αξία πώλησης = (300*5) + (200*6) + (200*4) = 1500 + 1200 + 800 = 3500 €

Έτσι, λοιπόν, προκύπτει ότι η τιμή κτήσης με τη μέθοδο «Πρώτο Εισαχθέν – Πρώτο εξαχθέν» (FIFO) είναι:

$$\frac{300 * 4 + 200 * 7}{500} = 5,20 \text{ €}$$

Στην περίπτωση, λοιπόν, που η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι 5,30 ευρώ , η αποτίμηση πρέπει να πραγματοποιηθεί στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ αυτής και της τιμής της μεθόδου F.I.F.O., δηλαδή στη τιμή 5,20.

Από την εκφώνηση έχουμε ότι κατά την απογραφή το απόθεμα του εμπορεύματος A είναι 500 μονάδες.

Άρα η αξία του τελικού αποθέματος A θα είναι $500 * 5,20 = 2.600\text{€}$.

Η οντότητα μπορεί να χρησιμοποιήσει οποιαδήποτε άλλη μέθοδο, με την προϋπόθεση ωστόσο ότι η εν λόγω μέθοδος χαρακτηρίζεται ως τεκμηριωμένη και αξιόπιστη μέθοδος. Ωστόσο, η χρησιμοποίηση της μεθόδου « Τελευταίο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν » (LIFO) δεν επιτρέπεται.

2.3.4 Κανόνες περί επιμέτρησης

Σύμφωνα με τη παράγραφο 20.7.3 της λογιστικής οδηγίας περί της εφαρμογής του νόμου 4308/2017 σχετικά με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, η οντότητα πρέπει να προβαίνει στη χρησιμοποίηση της ίδιας μεθόδου αποτίμησης και για όλα τα αποθέματα που έχουν παρόμοια μορφή. Με άλλα λόγια, η οντότητα έχει την υποχρέωση να χρησιμοποιεί την ίδια μέθοδο επιμέτρησης για αποθέματα ίδιου είδους, αλλά παράλληλα επιτρέπεται η εφαρμογή διαφορετικής μεθόδου για αποθέματα με διαφορετική φύση, χρήση και υπόσταση.

Ο λόγος για τον οποίο συμβαίνει αυτό έχει να κάνει με την αξιοπιστία στη χρήση των λογιστικών μεθόδων, εφόσον βέβαια διενεργηθεί σχετικός έλεγχος από τις φορολογικές αρχές.

Για την καλύτερη κατανόηση των παραπάνω, παρατίθεται το εξής παράδειγμα. Έστω οντότητα, η οποία δραστηριοποιείται τόσο στο κομμάτι της παραγωγής όσο και στο κομμάτι της εμπορίας. Η εν λόγω οντότητα έχει τη δυνατότητα επιμέτρησης των υλικών που προορίζονται για βιομηχανοποίηση με βάση τη μέθοδο F.I.F.O. και των εμπορευμάτων με βάση τη μέθοδο του μέσου σταθμικού όρου.

Όσον αφορά τα αποθέματα, τα οποία δεν δύναται να αντικατασταθούν ή αφορούν ειδικά έργα, το κόστος αυτών υπολογίζεται μέσω της μεθόδου του εξατομικευμένου κόστους. Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, τα αποθέματα μπορούν να αποτιμηθούν όχι μόνο κατ' είδος, αλλά και σε συγκεκριμένες παρτίδες αγοράς ή παραγωγής. Η αποτίμηση στην περίπτωση αυτή γίνεται στο κόστος της εκάστοτε παρτίδας με την οποία σχετίζεται το απόθεμα.

Τέλος, τυχόν αγορές αναλώσιμων υλικών, η αξία των οποίων χαρακτηρίζεται ως μικρής σημασίας για την οντότητα, αυτό καθιστά αυτόματα τις εν λόγω αγορές σε έξοδα που σχετίζονται με τη τρέχουσα χρήση.

Στο σημείο αυτό, αξίζει να γίνει ειδική αναφορά στην εφαρμογή των όσον αναφέρθηκαν παραπάνω σε συνάρτηση με την πρώτη εφαρμογή των νομοθετικών διατάξεων. Η ψήφιση του νόμου πραγματοποιήθηκε το έτος 2014 και η πρώτη διαχειριστική περίοδος εφαρμογής του αποτέλεσε το έτος 2015. Ως εκ τούτου, πολλά ερωτήματα έκαναν τη εμφάνιση τους σχετικά με το χρόνο λειτουργίας των νέων διατάξεων και τη σύνδεση τους με το προϋπάρχον καθεστώς. Η λύση δόθηκε για άλλη μια φορά από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του νόμου 4308/2014, ορίζεται σαφώς ότι η οντότητα οφείλει να εστιάζει το ενδιαφέρον της όχι στα χρονικά διαστήματα αλλαγής της λογιστικής πολιτικής, αλλά στον τρόπο της λογιστικής παρουσίασης όταν η αλλαγή αυτή θεωρηθεί απαραίτητη ώστε να πραγματοποιηθεί.

2.3.5 Η «αρχή της συνέπειας» στην επιμέτρηση των αποθεμάτων¹⁵

Σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου 4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, η οντότητα έχει την υποχρέωση να χρησιμοποιεί την ίδια μέθοδο επιμέτρησης

¹⁵ Σγουρινάκης Ν. – Μιχελινάκης Β. – Βλησμάς Ορ. – Ναούμ Χρ., (2015), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Ερμηνευτική προσέγγιση και Παραδείγματα, Αθήνα: Οικονομική Βιβλιοθήκη

των αποθεμάτων της από χρήση σε χρήση και όχι να επιλέγεται άλλη μέθοδος ανά τακτά χρονικά διαστήματα, γεγονός που μπορεί να οδηγήσει σε διαστρέβλωση της πραγματικής εικόνας. Ως αποτέλεσμα από την εφαρμογή της αρχής της συνέπειας, ο εκάστοτε αναγνώστης των οικονομικών καταστάσεων έχει τη δυνατότητα να κάνει σύγκριση στα αποτελέσματα των ισολογισμών μιας οντότητας.

Οι οντότητες δύνανται να αλλάξουν τη μέθοδο αποτίμησης που εφαρμόζουν για τον προσδιορισμό της αξίας των αποθεμάτων, με την προϋπόθεση ωστόσο ότι η μέθοδος που χρησιμοποιείται δεν ανταποκρίνεται στα πραγματικά δεδομένα και η αλλαγή που διενεργείται έχει ως στόχο την απεικόνιση της όσο το δυνατόν καλύτερης εικόνας. Σε κάθε περίπτωση, οι οντότητες που προβαίνουν στην μεταβολή της μεθόδου αποτίμησης έχουν την υποχρέωση να αναφερθούν στην αλλαγή αυτή κατά τη σύνταξη του προσαρτήματος συμπεριλαμβανομένου των επιπτώσεων από την αλλαγή αυτή καθώς επίσης και των λόγων για τους οποίους οδηγήθηκε σε κάτι τέτοιο.

2.4 Απογραφή¹⁶

Η κατάργηση των διατάξεων περί Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.) και η έναρξη λειτουργίας των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων έχουν επιφέρει μια σειρά από αλλαγές, χωρίς ωστόσο αυτό να σημαίνει την πλήρη κατάργηση των λογιστικών κανόνων. Πιο συγκεκριμένα, η διενέργεια απογραφής κατά το τέλος της χρήσης υφίσταται κανονικά και ως εκ τούτου η εκάστοτε οντότητα έχει την υποχρέωση τήρησης των παραδεκτών κανόνων της λογιστικής για την παρουσίαση της πραγματικής της εικόνας.

Όσον αφορά τα αποθέματα, το κόστος πωληθέντων υπολογίζεται με βάση τον προϊσχύοντα αλγεβρικό κανόνα. Αναλυτικότερα, το κόστος πωληθέντων ισούται με το άθροισμα του αρχικού αποθέματος με τις αγορές αποθεμάτων χρήσης μειωμένη με το τελικό απόθεμα της χρήσης. Στη συνέχεια, το ποσό που θα προκύψει θα αφαιρεθεί από τον κύκλο εργασιών που περιλαμβάνει τις καθαρές πωλήσεις αποθεμάτων κατά τη διάρκεια της χρήσης και έτσι θα προκύψει το μικτό αποτέλεσμα. Το εν λόγω αποτέλεσμα μπορεί να απευθύνεται τόσο σε κέρδος όσο και σε ζημιά. Όλα τα παραπάνω καταγράφονται λεπτομερώς στην κατάσταση των αποτελεσμάτων.

¹⁶ Σγουρινάκης Ν. – Μιχελινάκης Β. – Βλησμάς Ορ. – Ναούμ Χρ., (2015), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Ερμηνευτική προσέγγιση και Παραδείγματα, Αθήνα: Οικονομική Βιβλιοθήκη

Σε κάθε περίπτωση, ο προσδιορισμός των ποσοτήτων των αποθεμάτων πρέπει να διενεργείται στα κατάλληλα χρονικά διαστήματα που ορίζει η κείμενη νομοθεσία, επιτρέποντας κατά τον τρόπο αυτό την αξιοπιστία και την εγκυρότητα των δεδομένων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Στη συνέχεια, τα εν λόγω δεδομένα πρόκειται να καταγραφούν σε ειδικά διαμορφωμένα αρχεία .

2.5 Απαλλαγή από υποχρέωση απογραφής¹⁷

Στο σημείο αυτό, αξίζει να σημειωθεί ότι σύμφωνα με τις διατάξεις και ύστερα από σχετική απόφαση της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων οι πολύ μικρές οντότητες, οι οποίες δεν συμμορφώνονται με την Ευρωπαϊκή Οδηγία 2014/34/ΕΕ έχουν τη δυνατότητα μη διενέργειας απογραφής και ως εκ τούτου μη τήρησης του αρχείου αποθεμάτων. Βασική προϋπόθεση για να συμβεί κάτι τέτοιο είναι ο καθαρός κύκλος εργασιών των οντοτήτων αυτών να μην ξεπερνά το ποσό των 150.000€ από πωλήσεις αγαθών. Όταν συμβαίνει αυτό, οι εν λόγω οντότητες απαλλάσσονται από την τήρηση του βιβλίου απογραφών και ισολογισμών όπως ήταν γνωστό από την εφαρμογή των Ελληνικών Γενικών Λογιστικών Προτύπων και το οποίο έχει αντικατασταθεί με μια σειρά από λογιστικά αρχεία ορισμένα εξ' αυτών το αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων και το αρχείο αποθεμάτων τρίτων. Στην περίπτωση αυτή, οι αγορές χαρακτηρίζονται ως έξοδα.

Για τη διεργασία των απαραίτητων υπολογισμών που απαιτούνται παραπάνω με σκοπό τον προσδιορισμό των καθαρών πωλήσεων, η οντότητα πρέπει να λάβει υπ' όψη της ότι τα εν λόγω ποσά πρέπει να απευθύνονται σε μια ολόκληρη διαχειριστική περίοδο. Είναι σύνηθες το φαινόμενο, μια οντότητα να κάνει έναρξη των δραστηριοτήτων κατά τη διάρκεια και όχι στην αρχή της χρήσης. Στην περίπτωση, λοιπόν, όπου η περίοδος λειτουργίας μιας οντότητας είναι μικρότερη από μια ολόκληρη διαχειριστική περίοδο (δώδεκα μήνες), τότε ο κύκλος εργασιών πρέπει να υπολογιστεί με αναγωγή σε ετήσια βάση.

Για τον καλύτερο και ακριβέστερο υπολογισμό της αναγωγής έχει επικρατήσει ο κανόνας ότι το χρονικό διάστημα που είναι ίσο ή μεγαλύτερο από 15 ημέρες λογίζεται ως μήνας, ενώ αντίθετα το χρονικό διάστημα που είναι μικρότερο από 15 ημέρες δεν λαμβάνεται υπ' όψη ως μήνας.

¹⁷ Σγουρινάκης Ν. – Μιχελινάκης Β. – Βλησμάς Ορ. – Ναούμ Χρ., (2015), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Ερμηνευτική προσέγγιση και Παραδείγματα, Αθήνα: Οικονομική Βιβλιοθήκη

Επιπροσθέτως, κατά την πρώτη διαχειριστική περίοδο λειτουργίας της οντότητας, όταν αυτή δεν ξεπερνάει το χρονικό διάστημα των τεσσάρων μηνών τότε η ίδια δεν έχει την υποχρέωση να προβεί σε διαδικασίες αναγωγής σε ετήσια βάση.

Για την καλύτερη κατανόηση της διαδικασίας αναγωγής σε ετήσια βάση παραθέτουμε το ακόλουθο παράδειγμα. Έστω ότι οντότητα, η οποία εντάσσεται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων που δεν συμμορφώνονται με την Ευρωπαϊκή Οδηγία 2014/34/ΕΕ και έκανε έναρξη εργασιών στις 12/03/201X. Κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου πραγματοποίησε 130.000€ πωλήσεις αγαθών. Έχει την υποχρέωση η εν λόγω οντότητα να διενεργήσει απογραφή στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου;

Για την διερεύνηση της υποχρέωσης ή μη διεργασίας απογραφής στο τέλος της χρήσης, η οντότητα πρέπει να προβεί στους εξής υπολογισμούς:

Η ημερομηνία έναρξης της λειτουργίας της είναι 12/03/201X και επομένως για το μήνα Μάρτιο, η οντότητα λειτούργησε για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των 15 ημερών. Αυτό σημαίνει ότι ο μήνας Μάρτιος πρέπει να ληφθεί υπ' όψη ως ολόκληρος μήνας λειτουργίας της οντότητας.

Από τα παραπάνω συμπεραίνουμε ότι για χρονικό διάστημα 10 μηνών η οντότητα πραγματοποίησε πωλήσεις αγαθών 130.000€. Σε περίπτωση που η οντότητα λειτουργούσε από 01/01/201X και έστω ότι πωλούσε τα αγαθά της με τον ίδιο ρυθμό τότε θα είχαμε:

Σε 10 μήνες λειτουργίας 130.000€ πωλήσεις αγαθών

Σε 12 μήνες λειτουργίας X πωλήσεις αγαθών

Επομένως, $10X = 130.000 * 12$. Άρα, $X = 156.000€$.

Αυτό σημαίνει ότι σε περίπτωση που η οντότητα εκτελούσε τη δραστηριότητα της από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου και πωλούσε με τον ίδιο ρυθμό όπως και κατά το χρονικό διάστημα που πραγματικά λειτούργησε τότε θα είχε πραγματοποιήσει πωλήσεις αξίας 156.000€. Κατ' επέκταση των όσων έχουμε αναφέρει παραπάνω η εν λόγω οντότητα έχει την υποχρέωση διενέργειας φυσικής απογραφής στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου.

Στην περίπτωση που η οντότητα έχει την υποχρέωση να διενεργήσει φυσική απογραφή τότε θα πρέπει να συμμορφωθεί με τις διατάξεις του νόμου. Απογραφή, ωστόσο μπορεί να διενεργήσει και οποιαδήποτε άλλη οντότητα επιθυμεί ακόμη και αν δεν την υποχρεώνει ο

νόμος να πραγματοποιήσει κάτι τέτοιο. Πριν αποφασίσει, όμως, κάτι τέτοιο θα πρέπει να λάβει σοβαρά υπ' όψη της μια σειρά από δεσμεύσεις, τις οποίες και πρέπει να ακολουθήσει. Οι εν λόγω δεσμεύσεις έχουν να κάνουν με τα εξής:

- Οι οντότητες που επιλέγουν τη διενέργεια απογραφής με σκοπό τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων κατά τη διάρκεια μιας διαχειριστικής χρήσης, ενώ προηγουμένως δεν διενεργούσαν (απογραφή), έχουν την υποχρέωση διενέργειας απογραφής για τις επόμενες τρεις τουλάχιστον διαχειριστικές περιόδους.
- Σε περίπτωση που αποφασίσουν τη διενέργεια απογραφής στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης, ενώ προηγουμένως δεν διενεργούσαν, για τον υπολογισμό του κόστους πωληθέντων το απόθεμα έναρξης θεωρείται μηδέν. Να σημειωθεί ότι ως κόστος πωληθέντων ορίζουμε τα αρχικά αποθέματα συμπεριλαμβανομένου των αγορών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της χρήσης και αφαιρουμένου των τελικών αποθεμάτων.
- Οι οντότητες που επιλέγουν την παύση διενέργειας απογραφής, ενώ προηγουμένως διενεργούσαν (απογραφή), το τελικό απόθεμα της τελευταίας διαχειριστικής περιόδου δεν λαμβάνεται υπ' όψη στον υπολογισμό των αποτελεσμάτων χρήσης της επόμενης περιόδου, η οποία είναι και η πρώτη κατά την οποία δεν διενεργείται απογραφή.

Όπως αναφέραμε παραπάνω, βασική προϋπόθεση για την υποχρέωση διενέργειας φυσικής απογραφής αποτελεί η κατηγορία στην οποία εντάσσεται μια οντότητα καθώς επίσης και ο καθαρός κύκλος εργασιών, ο οποίος δεν πρέπει να ξεπερνά το ποσό των 150.000€ από πωλήσεις αγαθών. Εκτός από τις εν λόγω περιπτώσεις, απαλλαγή από διενέργεια απογραφής συναντάμε και σε συγκεκριμένες οντότητες ανάλογα με το αντικείμενο δραστηριότητας τους. Πιο συγκεκριμένα, οι πολύ μικρές οντότητες που δεν συμμορφώνονται με την Ευρωπαϊκή Οδηγία 2014/34/ΕΕ και τηρούν τα λογιστικά τους αρχεία με βάση το απλογραφικό σύστημα έχουν τη δυνατότητα απαλλαγής από τη διενέργεια απογραφής εφόσον οι ίδιες έχουν ως κύριο αντικείμενο δραστηριότητας μια σειρά από δραστηριότητες, ορισμένες εκ των οποίων παρουσιάζονται ως εξής: Εκμετάλλευση λατομείου, κατασκευή ή εμπορία σφραγίδων, επιγραφών και σημάτων, εκμετάλλευση τυπογραφείου, φωτογραφείο, εργαστήριο εμφάνισης φιλμ, εκδόσεις εφημερίδων και περιοδικών, βιβλιοδετείο, εργαστήριο φωτοτυπιών και πολυγραφώσεων, πρατήρια άρτου, εργαστήρια ζαχαροπλαστικής, χώροι εμπορίας νωπών και κατεψυγμένων ιχθύων, οπωροπωλεία, πρακτορεία εφημερίδων και περιοδικών, ανθοπωλεία, εκμετάλλευση περιπτέρου, κρεοπωλεία, κτηνιατρικά φαρμακεία, πρατήρια καπνοβιομηχανικών προϊόντων, παλαιοπωλεία, αγρότες κανονικού και ειδικού καθεστώτος

κ.λπ.. Βασική προϋπόθεση για να ισχύουν οι εξαιρέσεις αυτές είναι οι οντότητες που συνδέονται με τα εν λόγω αντικείμενα δραστηριοτήτων να δραστηριοποιούνται σε αυτά σε ποσοστό μεγαλύτερο του 50% του συνόλου του καθαρού κύκλου εργασιών από πώληση αγαθών.

Ειδική αναφορά γίνεται για τα πρατήρια υγρών καυσίμων και πετρελαίου θέρμανσης, καθώς οι πολύ μικρές οντότητες που δεν συμμορφώνονται με την Ευρωπαϊκή Οδηγία 2014/34/ΕΕ και τηρούν τα λογιστικά τους αρχεία με βάση το απλογραφικό σύστημα προσδιορίζουν τα αποθέματα τους με βάση το σύστημα των εισροών και των εκροών. Σε περίπτωση που πέρα από την πώληση υγρών καυσίμων και πετρελαίου θέρμανσης πραγματοποιούν και πώληση λιπαντικών ή και τσιγάρων τότε έχουν τη δυνατότητα να μην απογράφουν τα εν λόγω αγαθά με την προϋπόθεση ότι ο ετήσιος καθαρός κύκλος εργασιών των αγαθών αυτών δεν είναι μεγαλύτερος σε αξία από 150.000€. Τέλος, όταν διενεργείται και η πώληση κάποιου επιπρόσθετου αγαθού τότε η υποχρέωση για τη διενέργεια απογραφής γίνεται αυτοτελώς για το αγαθό αυτό. Πιο συγκεκριμένα, η οντότητα δύναται να μην πραγματοποιεί απογραφή για το επιπρόσθετο αυτό αγαθό όταν ο ετήσιος καθαρός κύκλος εργασιών αυτού δεν είναι μεγαλύτερος σε αξία από 150.000€ και ανεξάρτητα από την πώληση των υγρών καυσίμων και του πετρελαίου θέρμανσης καθώς επίσης των λιπαντικών και των τσιγάρων.

Για την καλύτερη κατανόηση των παραπάνω σχετικά με την υποχρέωση διενέργεια απογραφής σε ένα πρατήριο υγρών καυσίμων παρατίθεται το ακόλουθο παράδειγμα. Έστω ότι από πρατήριο υγρών καυσίμων και ειδών αυτοκινήτων προκύπτουν τα εξής δεδομένα:

- Έσοδα από την πώληση υγρών καυσίμων και πετρελαίου θέρμανσης 7.500.000€
- Έσοδα από την πώληση λιπαντικών 148.000€
- Έσοδα από την πώληση ειδών αυτοκινήτου 200.000€

Με βάση τα όσα αναφέραμε παραπάνω, το εν λόγω πρατήριο για το κομμάτι των υγρών καυσίμων και του πετρελαίου θέρμανσης θα πρέπει να προσδιορίσει το σύστημα εισροών-εκροών. Για το κομμάτι των λιπαντικών δεν έχει την υποχρέωση διενέργειας απογραφής καθώς ο ετήσιος καθαρός κύκλος εργασιών των λιπαντικών ή και τσιγάρων δεν είναι μεγαλύτερος σε αξία από 150.000€. Τέλος, για το κομμάτι των ειδών αυτοκινήτου έχει την υποχρέωση διενέργειας απογραφής καθώς ο ετήσιος καθαρός κύκλος εργασιών των ειδών αυτών είναι μεγαλύτερος σε αξία από 150.000€.

2.6 Λογιστικά αρχεία¹⁸

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 3 του νόμου 4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, η οντότητα έχει την υποχρέωση να αποθηκεύει κάθε είδους στοιχείο που συνδέεται άμεσα με συναλλαγή, η οποία πραγματοποιείται κατά τη διάρκεια της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου. Επιπροσθέτως, έχει την υποχρέωση να συμπεριλάβει κάθε είδους έσοδα, έξοδα, κέρδη, ζημιές, εκπτώσεις ή επιστροφές που σχετίζονται με το αντικείμενο της δραστηριότητας της.

Θεσπίζοντας, λοιπόν, την υποχρέωση περί διατήρησης οποιασδήποτε πληροφορίας, η οποία μπορεί να καταστεί ιδιαίτερα σημαντική στην προσπάθεια για καλύτερη διαφάνεια της οντότητας, επιτυγχάνεται η όσο το δυνατόν καλύτερη ενημέρωση του λογιστικού συστήματος.

Στο σημείο αυτό αξίζει να σημειωθεί ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του νόμου 4308/2014, ο όρος «λογιστικά αρχεία» αναφέρεται τόσο στα λογιστικά βιβλία της οντότητας, όσο και σε διάφορα άλλα στοιχεία. Στην κατηγορία των λογιστικών βιβλίων εντάσσονται βιβλία όπως:

- Ημερολόγιο
- Γενικό καθολικό
- Αναλυτικό καθολικό
- Βιβλίο απογραφών

Όσον αφορά τα υπόλοιπα στοιχεία που προστίθενται στην κατηγορία των λογιστικών αρχείων ορισμένα εξ' αυτών είναι τα εξής:

- Στοιχεία διακίνησης
- Στοιχεία δαπανών και αγορών
- Στοιχεία πωλήσεων
- Αρχεία αποθεμάτων
- Αρχεία κοστολόγησης
- Καταστάσεις μισθοδοσίας
- Συμβάσεις

¹⁸ Σγουρινάκης Ν. – Μιχελινάκης Β. – Βλησμάς Ορ. – Ναούμ Χρ., (2015), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Ερμηνευτική προσέγγιση και Παραδείγματα, Αθήνα: Οικονομική Βιβλιοθήκη

- Περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ

Δυο από τα σημαντικότερα αρχεία που η οντότητα έχει την υποχρέωση παρακολούθησης αποτελούν το αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων και το αρχείο αποθεμάτων τρίτων.

2.6.1 Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων

Λαμβάνοντας υπ όψη τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 4 του νόμου 4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, το αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων περιλαμβάνει σημαντική πληροφόρηση, η οποία έχει να κάνει με τα εξής:

- Ποσοτικά δεδομένα της φυσικής απογραφής κατά είδος και διακεκριμένα μεταξύ τους ανάλογα με τον αποθηκευτικό χώρο στον οποίο είναι εγκατεστημένα.
- Αξία επιμέτρησης κατά μονάδα
- Συνολική αξία επιμέτρησης κατ' είδος

Στο σημείο αυτό αξίζει να σημειωθεί ότι για τον προσδιορισμό της ποσότητας των αποθεμάτων δύναται να χρησιμοποιηθούν έμμεσες τεχνικές, με την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω τεχνικές χαρακτηρίζονται ως αξιόπιστες και τεκμηριωμένες. Τέτοιου είδους έμμεσες τεχνικές είναι οι ακόλουθες:

- Μέθοδος λιανικής τιμής
- Προσεγγιστικές τεχνικές σε παρεμφερή αποθέματα
- Στατιστικές μέθοδοι προσδιορισμού της ποσότητας αποθεμάτων

Σε κάθε περίπτωση, η οντότητα είναι σε θέση να εφαρμόσει οποιαδήποτε άλλη τεχνική επιθυμεί με την προϋπόθεση ότι η εν λόγω έμμεση τεχνική μέθοδος χαρακτηρίζεται ως ορθά αποδεκτή με βάση τις διεθνείς επιταγές. Βέβαια, οι πιο ευρέως διαδεδομένες μέθοδοι είναι η μέθοδος λιανικής τιμής και η μέθοδος που αναφέρεται σε προσεγγιστικές τεχνικές σε παρεμφερή αποθέματα. Αναλυτικότερα:

Μέθοδος λιανικής τιμής:

Η εν λόγω μέθοδος μπορεί να χρησιμοποιηθεί από οντότητες, οι οποίες πωλούν με σταθερό ποσοστό κέρδους. Μέσω της χρησιμοποίησης της μεθόδου αυτής πραγματοποιείται η όσο το δυνατόν καλύτερη προσέγγιση της αξίας του τελικού αποθέματος. Για την καλύτερη κατανόηση της μεθόδου αυτής παρατίθεται το ακόλουθο παράδειγμα:

Έστω ότι η αξία του αρχικού αποθέματος όπως προκύπτει από την απογραφή που πραγματοποιήθηκε στις 31/12/2013 είναι 100,00€, ενώ η αξία του αρχικού αποθέματος όπως προκύπτει με βάση τις λιανικές τιμές είναι 120,00€. Κατά τη διάρκεια της χρήσης αγοράζονται αποθέματα αξίας 1.000,00€, ενώ η αξία των αγοραζόμενων αποθεμάτων με βάση τις λιανικές τιμές ανέρχεται σε 1.250,00€. Τέλος, οι πωλήσεις που πραγματοποιήθηκαν κατά τη χρήση 2014 ανέρχονται σε 1.300,00€.

Ποσοστό κέρδους: $(1.250 + 120) / (1.000 + 100) = 1,2455$ ή 24,55%

Τελικό απόθεμα με βάση τις τιμές λιανικής: $120 + 1.250 - 1.300 = 70€$

Τελικό απόθεμα σε κόστος: $70 / 1,2455 = 56,20€$

Προσεγγιστικές τεχνικές σε παρεμφερή αποθέματα:

Η εν λόγω μέθοδος μπορεί να χρησιμοποιηθεί για αποθέματα παρεμφερούς είδους, των οποίων οι ποσότητες είναι αρκετά μεγάλες και η διαφορά στην αξία ανά τεμάχιο δεν χαρακτηρίζεται ως ιδιαίτερα σημαντική. Για την απλούστευση της μεθόδου, η καταμέτρηση διενεργείται χάρη στη χρήση μέσης τιμής, με την προϋπόθεση ότι κάτι τέτοιο δεν επηρεάζει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Για την καλύτερη κατανόηση της μεθόδου αυτής παρατίθεται το ακόλουθο παράδειγμα:

Έστω ότι οντότητα με αντικείμενο δραστηριότητας την πώληση πουκαμίσων διαθέτει κατά την απογραφή έναρξης 10 πουκάμισα βαμβακερά χρώματος άσπρου και 4 πουκάμισα βαμβακερά χρώματος μαύρου. Η τιμή μονάδας του άσπρου πουκαμίσου είναι 20€ (επομένως η συνολική αξία των άσπρων πουκαμίσων ανέρχεται στα 200€), ενώ η τιμή μονάδας του μαύρου πουκαμίσου είναι 20,20€ (επομένως η συνολική αξία των μαύρων πουκαμίσων ανέρχεται στα 80,80€). Κατά τη διάρκεια της χρήσης αγοράζονται 50 πουκάμισα βαμβακερά χρώματος άσπρου με τιμή μονάδος 21€ (επομένως η συνολική αξία των αγοραζόμενων άσπρων πουκαμίσων ανέρχεται στα 1.050€) και 45 πουκάμισα βαμβακερά χρώματος μαύρου με τιμή μονάδος 21,20€ (επομένως η συνολική αξία των αγοραζόμενων μαύρων πουκαμίσων ανέρχεται στα 954€).

Μέση τιμή κτήσης: $(200+80,80+1050+954) / (10+4+50+45) = 20,9614$

Επομένως, η οντότητα μπορεί να διενεργήσει απογραφή υπολογίζοντας ως πουκάμισα βαμβακερά με τιμή κτήσης 20,96€.

Επιπροσθέτως, σημαντική μνεία πρέπει να γίνει στο γεγονός ότι τα αναλώσιμα υλικά, τα οποία χαρακτηρίζονται ως μη σημαντικά μπορούν να απουσιάζουν από την απογραφή της οντότητας καθώς κρίνεται ότι η συμμετοχή τους ή μη δεν επηρεάζει σε σημαντικό βαθμό το τελικό αποτέλεσμα.

2.6.2 Αρχείο αποθεμάτων τρίτων

Λαμβάνοντας υπ όψη τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 4 του νόμου 4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, το αρχείο αποθεμάτων τρίτων περιλαμβάνει σημαντική πληροφόρηση, η οποία έχει να κάνει με αποθέματα που δεν ανήκουν στην κυριότητα της οντότητας. Τα εν λόγω αποθέματα ανήκουν σε τρίτα πρόσωπα, ωστόσο για διάφορους λόγους ενδέχεται να βρίσκονται στις εγκαταστάσεις της οντότητας. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία μια οντότητα δεν έχει τη δυνατότητα αποθήκευσης των αποθεμάτων της και ως αποτέλεσμα του γεγονότος αυτού αποθηκεύει τα εν λόγω αποθέματα στις αποθήκες μιας άλλης οντότητας. Στην περίπτωση αυτή το αρχείο αποθεμάτων τρίτων παρέχει την απαραίτητη πληροφόρηση που σχετίζεται με τη δράση αυτή.

2.6.3 Αρχείο ποσοτικής διακίνησης αποθεμάτων (πρώην βιβλίο αποθήκης):

Με την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων του νόμου 4308/2014 και σε σύγκριση με τις προϋπάρχουσες διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.) διαπιστώνονται σημαντικές αλλαγές σχετικά με την παρακολούθηση των προς διακίνηση αποθεμάτων. Πιο συγκεκριμένα, η οντότητα έχει την υποχρέωση να παρέχει πληροφόρηση σχετικά με τα:

- Εμπορεύματα που έχουν παραληφθεί, ανεξαρτήτως εάν έχουν τιμολογηθεί ή όχι.
- Εμπορεύματα που έχουν αποσταλεί, ανεξαρτήτως εάν έχουν τιμολογηθεί ή όχι.
- Αποθέματα που βρίσκονται σε εγκαταστάσεις τρίτων προσώπων.
- Αποθέματα που βρίσκονται στις εγκαταστάσεις της οντότητας, αλλά ανήκουν σε τρίτα πρόσωπα.

Η διαφορά έγκειται στο γεγονός ότι η οντότητα δεν έχει την υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης ή καλύτερα αρχείου ποσοτικής διακίνησης αποθεμάτων. Ο λόγος έχει να κάνει με το γεγονός ότι τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα επιτρέπουν σε μια οντότητα να παρακολουθεί την πληρότητα και ορθότητα των παραστατικών στοιχείων διακίνησης και

τιμολόγησης ώστε να είναι σε θέση να τεκμηριώσει οποιαδήποτε διακίνηση αποθέματος, ανεξαρτήτως τήρησης κάποιου συγκεκριμένου αρχείου αποθήκης.

Σε κάθε περίπτωση, ωστόσο, όταν δεν παραλαμβάνεται το σχετικό παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα έχει την υποχρέωση βάσει νόμου να καταχωρήσει την εν λόγω συναλλαγή σε ένα κατάλληλα διαμορφωμένο αρχείο πληροφοριακού χαρακτήρα έως ότου πραγματοποιηθεί η λήψη των σχετικών στοιχείων. Το εν λόγω αρχείο δεν προκαθορίζεται να έχει συγκεκριμένη μορφή, αρκεί να περιλαμβάνει την απαραίτητη πληροφόρηση και ως εκ τούτου η οντότητα έχει την ελευθερία να επιλέξει τη μορφή και τον τύπο που η ίδια επιθυμεί.

Για την καλύτερη κατανόηση των παραπάνω παρατίθεται το εξής παράδειγμα. Έστω ότι οντότητα Α παραλαμβάνει ελαττωματικό προϊόν της με σκοπό την επισκευή του από υποκείμενο στο νόμο οντότητα, η οποία για κάποιο λόγο δεν προβαίνει στην έκδοση παραστατικού. Η οντότητα Α στην περίπτωση αυτή έχει την υποχρέωση τήρησης των απαραίτητων πληροφοριών στο αρχείο εισερχομένων και εξερχομένων για επισκευή ειδών. Στην περίπτωση αυτή απαλλάσσεται από την υποχρέωση έκδοσης στοιχείου παραλαβής.

Επιπροσθέτως, σύνηθες φαινόμενο είναι η παραλαβή πωληθέντων αποθεμάτων που επιστρέφονται από τον αγοραστή και οι ποσότητες αυτών δεν συνάπτουν με τις ποσότητες που αναφέρονται στο παραστατικό διακίνησης ή το παραστατικό τιμολόγησης (ύπαρξη πλεονάσματος ή ελλείμματος). Σε περίπτωση που συμβεί κάτι τέτοιο, η οντότητα έχει την υποχρέωση είτε να ενημερώσει το κατάλληλο αρχείο σχετικά με τα πραγματικά δεδομένα και τις ορθές πληροφορίες είτε να εκδώσει σχετικό παραστατικό στον άμεσα εμπλεκόμενο ώστε να τον ενημερώσει με την ισχύουσα κατάσταση.

Με σκοπό την κατανόηση των παραπάνω παρατίθεται το εξής παράδειγμα. Έστω ότι οντότητα παραλαμβάνει ένα τιμολόγιο που αφορά 100 τεμάχια εμπορεύματος Χ και η τιμή μονάδος ορίζεται στα 10€. Κατά την καταμέτρηση, ωστόσο, προκύπτει ότι τα εμπορεύματα αντιστοιχούν σε 99 μονάδες. Έτσι, λοιπόν, η οντότητα έχει την υποχρέωση είτε να καταχωρήσει στο σχετικό αρχείο της ότι τα εμπορεύματα αντιστοιχούν σε 99 μονάδες και παράλληλα να ενημερώσει τον αντισυμβαλλόμενο για τη σχετική διόρθωση είτε μπορεί να εκδώσει δελτίο παραλαβής που θα αποστείλει στον αντισυμβαλλόμενο ώστε να διορθώσει το τιμολόγιο.

Επιπλέον, η οντότητα ενδέχεται να μην καταγράφει με ηλεκτρονικά ή χειρόγραφα μέσα/αρχεία τις διακινήσεις, αλλά να διατηρεί σε σχετικό φάκελο και κατά χρονολογικά σειρά όλα τα παραστατικά που αφορούν τις διακινήσεις αποθεμάτων. Τότε στην περίπτωση αυτή, ο εν λόγω φάκελος επέχει θέση λογιστικού αρχείου.

Ακόμη, σε περίπτωση παραλαβής αγαθών χωρίς τη λήψη παραστατικών τότε η οντότητα έχει τη δυνατότητα να μην εκδώσει στοιχείο, αλλά να ενημερώσει το τηρούμενο λογιστικό αρχείο.

Στο σημείο αυτό, αξίζει να σημειωθεί ότι υπάρχουν αρκετές περιπτώσεις κατά τις οποίες η οντότητα δεν έχει την υποχρέωση έκδοσης στοιχείων διακίνησης και κατ' επέκταση η οντότητα δεν υποχρεούται να διατηρήσει τις απαραίτητες πληροφορίες σε κατάλληλα διαμορφωμένο αρχείο. Ορισμένες περιπτώσεις είναι η διακίνηση αποθεμάτων από μια εγκατάσταση της οντότητας σε μια άλλη και οι οποίες βρίσκονται στο ίδιο κτιριακό συγκρότημα, η παράδοση αγροτικών προϊόντων από παραγωγούς κατά την περίπτωση που το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται από τον παραλήπτη και όχι από τον παραγωγό κ.λπ.

Για την καλύτερη κατανόηση των παραπάνω σχετικά με τα παραστατικά διακίνησης και τιμολόγησης και την υποχρέωση τήρησης λογιστικών αρχείων παρατίθεται το εξής παράδειγμα.

Έστω οντότητα με έδρα το κέντρο της Αθήνας, η οποία επιθυμεί να μεταφέρει εμπορεύματα στο υποκατάστημα της που βρίσκεται στον Πειραιά. Σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, η οντότητα δεν είχε την υποχρέωση έκδοσης παραστατικού διακίνησης, κάτι το οποίο διαφοροποιείται με την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Έτσι, λοιπόν, σε περίπτωση μη έκδοσης πλέον στοιχείου διακίνησης, η οντότητα έχει την υποχρέωση τήρησης των απαραίτητων πληροφοριών στο κατάλληλα διαμορφωμένο αρχείο της.

2.6.4 Χρόνος ενημέρωσης λογιστικών αρχείων

Όσον αφορά το χρόνο ενημέρωσης και διαφύλαξης των λογιστικών αρχείων, ο νόμος 4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων προσπαθεί να εναρμονιστεί με τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας.

Σχετικά με το χρόνο ενημέρωσης των λογιστικών αρχείων, για τις οντότητες που δεν έχουν την υποχρέωση σύνταξης ισολογισμού και ως εκ τούτου τηρούν βιβλία με το απλογραφικό σύστημα έχουν την υποχρέωση ενημέρωσης των λογιστικών αρχείων μέχρι το

τέλος του επόμενου μήνα από το μήνα λήξης του ημερολογιακού τριμήνου. Αντίθετα, για τις οντότητες που έχουν την υποχρέωση σύνταξης ισολογισμού και ως εκ τούτου τηρούν βιβλία με το διπλογραφικό σύστημα έχουν την υποχρέωση ενημέρωσης των λογιστικών αρχείων μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από το μήνα έκδοσης ή λήξης του σχετικού παραστατικού.

Σχετικά με το χρόνο διαφύλαξης των λογιστικών αρχείων ως χρονικό όριο ορίζονται τα πέντε έτη από τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης την οποία αφορούν ή το χρονικό όριο που θεσπίζεται με βάση διαφορετική νομοθετική διάταξη. Κατ' επέκταση των όσων αναφέραμε, ο πραγματικός χρόνος διαφύλαξης των λογιστικών αρχείων είναι τα έξι χρόνια, τα οποία ερμηνεύονται ως τα πέντε χρόνια από τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης αλλά και τον έναν χρόνο, ο οποίος είναι και ο πραγματικός χρόνος τήρησης αυτών.

2.7 Σχέδιο λογαριασμών

Με την εφαρμογή του νόμου 4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων θεσπίζεται η κωδικοποίηση και ονοματολογία ενός καινούργιου σχεδίου λογαριασμών. Το σχέδιο λογαριασμών έχει ως βασικά χαρακτηριστικά την καινοτομία με βάση τις επιταγές των σημερινών συναλλαγών, την ευελιξία κίνησης από πλευράς οντότητας και την δυνατότητα ανάπτυξης επιτρέποντας κατ' αυτό τον τρόπο την οντότητα να διαμορφώσει και να απεικονίσει λογιστικά με όσο το δυνατόν καλύτερο τρόπο την πραγματική της εικόνα.

Με άλλα λόγια, η οντότητα έχει τη δυνατότητα ελεύθερης βούλησης, χωρίς ιδιαιτερότητες και κατευθυντήριες οδηγίες σε ζητήματα που αφορούν τη λογιστική απεικόνιση. Δεν γίνεται λόγος για χρησιμοποίηση λογαριασμών που οπωσδήποτε η οντότητα πρέπει να ακολουθήσει πιστά, γεγονός που σηματοδοτεί την ευκαιρία τροποποίησης της περιγραφής των λογαριασμών ανάλογα με τις ανάγκες της οντότητας, οι οποίες πολλές φορές έχει να κάνει με το αντικείμενο δραστηριότητας της.

Η δεύτερη ομάδα του πρότυπου σχεδίου λογαριασμών που παρατίθεται με την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων μέσω του νόμου 4308/2014 περιλαμβάνει τα αποθέματα. Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί που εμφανίζονται μέσω του προτύπου αφορούν τα εξής:

- 20 Εμπορεύματα (20.01 Εμπορεύματα έναρξης, 20.02 Αγορές εμπορευμάτων χρήσης, 20.03 Εκπτώσεις αγορών εμπορευμάτων, 20.04 Επιστροφές αγορών εμπορευμάτων, 20.05 Απομείωση εμπορευμάτων, 20.06 Εμπορεύματα λήξης)

- 21 Προϊόντα (21.01 Προϊόντα έναρξης, 21.02 Παραγωγή χρήσης, 21.03 Απομείωση προϊόντων, 21.04 Προϊόντα λήξης)
- 22 Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία / Κυκλοφορούντα (22.01 Ζώντα ζώα, 22.02 Δένδρα και φυτά)
- 23 Παραγωγή σε εξέλιξη (23.01 Παραγωγή σε εξέλιξη έναρξης, 23.02 Παραγωγή σε εξέλιξη λήξης)
- 24 Πρώτες ύλες και υλικά (24.01 Πρώτες ύλες και υλικά έναρξης, 24.02 Αγορές πρώτων υλών και υλικών χρήσης, 24.03 Εκπτώσεις αγορών πρώτων υλών και υλικών, 24.04 Επιστροφές αγορών πρώτων υλών και υλικών, 24.05 Απομείωση πρώτων υλών και υλικών, 24.06 Πρώτες ύλες και υλικά λήξης)
- 25 Υλικά συσκευασίας (25.01 Υλικά συσκευασίας έναρξης, 25.02 Αγορές υλικών συσκευασίας χρήσης, 25.03 Εκπτώσεις αγορών υλικών συσκευασίας, 25.04 Επιστροφές αγορών υλικών συσκευασίας, 25.05 Απομείωση υλικών συσκευασίας, 25.06 Υλικά συσκευασίας λήξης)
- 26 Ανταλλακτικά παγίων (26.01 Ανταλλακτικά παγίων έναρξης, 26.02 Αγορές ανταλλακτικών παγίων χρήσης, 26.03 Εκπτώσεις αγορών ανταλλακτικών παγίων, 26.04 Επιστροφές αγορών ανταλλακτικών παγίων, 26.05 Απομείωση ανταλλακτικών παγίων, 26.06 Ανταλλακτικά παγίων λήξης)
- 27 Λοιπά αποθέματα (27.01 Λοιπά αποθέματα έναρξης, 27.02 Αγορές λοιπών αποθεμάτων χρήσης, 27.03 Εκπτώσεις αγορών λοιπών αποθεμάτων, 27.04 Επιστροφές αγορών λοιπών αποθεμάτων, 27.05 Απομείωση λοιπών αποθεμάτων, 27.06 Λοιπά αποθέματα λήξης)

Στο σημείο αυτό αξίζει να γίνουν κάποιες παρατηρήσεις, οι οποίες δύνανται να βοηθήσουν στην καλύτερη εφαρμογή του λογιστικού σχεδίου.

Αρχικά, οι λογαριασμοί 25 «Υλικά συσκευασίας» και 26 «Ανταλλακτικά παγίων» είναι δυνατόν να παρακολουθούνται στο λογαριασμό 24 «Πρώτες ύλες και υλικά». Προϋπόθεση για να συμβεί κάτι τέτοιο είναι οι αξίες που βρίσκονται στους δυο πρώτους λογαριασμούς να μην χαρακτηρίζονται ως σημαντικές.

Επιπροσθέτως, το πρότυπο επιτρέπει την παρακολούθηση του κόστους πωληθέντων και του κόστους ανάλωσης σε κατάλληλα διαμορφωμένους λογαριασμούς της ομάδας αυτής. Με τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, και εφόσον το κόστος πωληθέντων παρακολουθείται

στην ομάδα 2 του λογιστικού σχεδίου τότε μεταφέρεται στο λογαριασμό 82.01 «Συγκέντρωση αποτελεσματικών λογαριασμών».

3 ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ (Ε.Γ.Λ.Σ.) ΜΕ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (Ε.Λ.Π.)

Με την εφαρμογή των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων έχουν υπάρξει αρκετές διαφοροποιήσεις σε σχέση με την προϊσχύουσα κατάσταση. Βασικοί κανόνες του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου έχουν αντικατασταθεί, επιτρέποντας κατ' αυτό τον τρόπο την πλήρη εναρμόνιση των λογιστικών κανόνων με βάση τις διεθνείς επιταγές.

Με την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων επιτυγχάνεται πλέον η προσέγγιση του ελληνικού λογιστικού συστήματος με το παγκόσμιο λογιστικό σύστημα, γεγονός που επιφέρει μια σειρά από πλεονεκτήματα για τις οντότητες που επιθυμούν να δραστηριοποιηθούν εντός της ελληνικής επικράτειας. Από τα πρώτα χρόνια εφαρμογής του νέου αυτού λογιστικού συστήματος σημαντική αύξηση έχει σημειώσει η προσέλκυση ξένων επενδύτων.

Επιπροσθέτως, σημαντική ανάπτυξη σημειώνεται στη συνεργασία μεταξύ ελληνικών επιχειρήσεων και διεθνών τραπεζικών οίκων. Η τραπεζική χρηματοδότηση από πηγές του εξωτερικού δεν αντιμετωπίζει τα προβλήματα του παρελθόντος καθώς η κατανόηση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από πλευράς τραπεζών κάμπει κάθε είδους προβληματισμό, παράγοντας που κατά το παρελθόν δημιουργούσε αρκετά προβλήματα σε ελληνικές επιχειρήσεις.

Στο σημείο αυτό, αξίζουν να σημειωθούν οι σημαντικότερες αλλαγές που προκύπτουν ανάμεσα σε Ε.Λ.Π. και Ε.Γ.Λ.Σ σχετικά με την αποτίμηση των αποθεμάτων.

Εννοιολογικοί ορισμοί

Χάρη στην εφαρμογή των Ε.Λ.Π. η αλλαγή στην ονοματολογία βασικών εννοιών αποτελεί πλέον γεγονός. Διαβάζοντας κανείς το νόμο 4308/2014 διαπιστώνει τη διαφοροποίηση ως προς την έννοια της της επιχείρησης, η οποία πλέον καλείται «οντότητα». Πιο συγκεκριμένα ως οντότητα καλείται κάθε είδους φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων ή επιχείρηση ή οργανισμός ιδιωτικού ή δημοσίου τομέα. Σημαντική διαφοροποίηση παρατηρείται και ως προς την έννοια των βιβλίων και των στοιχείων. Αναλυτικότερα, τα παραστατικά στοιχεία καλούνται πλέον «αρχεία».

Ορισμός «Επιμέτρησης»

Σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις ο όρος της «επιμέτρησης» εμφανίζεται για πρώτη φορά στη νομοθεσία των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Ως εκ τούτου η έννοια της επιμέτρησης δεν υφίσταται στο Ε.Γ.Λ.Σ. καθώς μέχρι και τη θέσπιση του νέου νόμου η λογιστική επιστήμη χρησιμοποιούσε την έννοια της «αποτίμησης».

Σύμφωνα με τον ορισμό, ως «επιμέτρηση» εννοούμε τη διαδικασία προσδιορισμού της χρηματικής αξίας ενός στοιχείου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στην αρχική του αναγνώριση ή και μεταγενέστερα. Ως όρος φαίνεται ότι δεν απέχει από εκείνον της αποτίμησης.

Η διαφορά τους, ωστόσο, έγκειται στο γεγονός ότι ο όρος της αποτίμησης ήταν πλήρως συνυφασμένος με τη διαδικασία της απογραφής, ενώ ο όρος της επιμέτρησης σχετίζεται με τη χρονική στιγμή της αρχικής απόκτησης ενός στοιχείου. Επιπροσθέτως, εν αντιθέσει με την «αποτίμηση», η «επιμέτρηση» δεν αναφέρεται μόνο στα αποθέματα, αλλά σε όλα τα στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμού

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ., η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης έπρεπε να καταγράφονται σε ειδικά διαμορφωμένο βιβλίο απογραφών. Η τήρηση του εν λόγω βιβλίου ήταν υποχρεωτική και η λειτουργικότητα του είχε να κάνει με την παρουσίαση της πραγματικής εικόνας των στοιχείων της επιχείρησης.

Με την εφαρμογή του νόμου 4308/2014, η ισχύς του βιβλίου απογραφών παύει. Πιο συγκεκριμένα, το εν λόγω βιβλίο έχει αντικατασταθεί από μια σειρά πρόσθετων αρχείων, ορισμένα εκ των οποίων είναι τα εξής:

- Αρχείο ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων
- Αρχείο άυλων παγίων περιουσιακών στοιχείων
- Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων
- Αρχείο αποθεμάτων τρίτων

Χρόνος Ενημέρωσης Λογιστικών Αρχείων

Στο σημείο αυτό θα ασχοληθούμε με τα λογιστικά αρχεία που προορίζονται με σκοπό την αντικατάσταση του βιβλίου απογραφών και ισολογισμού.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ., η καταγραφή των ποσοτήτων των αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού έπρεπε να διενεργηθεί μέχρι την 20ή ημέρα του μεθεπόμενου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Η καταγραφή της αξίας των αποθεμάτων έπρεπε να διενεργηθεί μέχρι το διάστημα της εμπρόθεσμης υποβολής της φορολογικής δήλωσης.

Με την εφαρμογή, όμως, νόμου 4308/2014 και της ΠΟΛ.1003/2015, η καταχώρηση στα αντίστοιχα αρχεία που αντιστοιχούν το βιβλίο απογραφών και ισολογισμού τόσο κατά ποσότητα όσο και κατά αξία πρέπει να πραγματοποιηθεί μέχρι την εμπρόθεσμη υποβολή της φορολογικής δήλωσης.

Στοιχεία Διακίνησης Αποθεμάτων

Όσον αφορά τη διακίνηση των αποθεμάτων, μια οντότητα έχει την υποχρέωση να παρακολουθεί:

- Αποθέματα που αποστέλλονται ή λαμβάνονται και για τα οποία έχει εκδοθεί τιμολόγιο ή όχι.
- Αποθέματα που βρίσκονται σε εγκαταστάσεις τρίτων
- Αποθέματα που βρίσκονται στις εγκαταστάσεις της οντότητας αλλά ανήκουν στην κυριότητα τρίτου.

Με βάση τα παραπάνω πρέπει να συγκεντρώνονται βασικές πληροφορίες, όπως:

- Επωνυμία
- Διεύθυνση
- Α.Φ.Μ.
- Ημερομηνία διακίνησης
- Περιγραφή των διακινούμενων αποθεμάτων
- Ποσότητα των διακινούμενων αποθεμάτων

Η βασική διαφορά ανάμεσα σε Κ.Φ.Α.Σ. και Ε.Λ.Π. έχει να κάνει με την τήρηση του βιβλίου αποθήκης. Πιο συγκεκριμένα, με βάση το νόμο 4308/2014, μια οντότητα λέγεται ότι ασκεί παρακολούθηση ακόμη και όταν εμφανίζει κάθε είδους παραστατικό διακίνησης, χωρίς αυτό να σημαίνει ότι τηρεί βιβλίο αποθήκης. Με άλλα λόγια, η παρακολούθηση των αποθεμάτων σχετίζεται με τις διεργασίες της οντότητας για την εξέταση κάθε μορφής συναλλαγής.

Σχετικά με την μορφή του παραστατικού στοιχείου διακίνησης, αυτό συνεχίζει να μπορεί να εκδίδεται είτε χειρόγραφα είτε ηλεκτρονικά. Επίσης, μια οντότητα έχει τη δυνατότητα άμεσης τιμολόγησης των αποθεμάτων, χωρίς την προγενέστερη έκδοση στοιχείου διακίνησης.

Σε περίπτωση ωστόσο που η οντότητα εκδώσει στοιχείο διακίνησης τότε αυτό μπορεί να φέρει οποιαδήποτε ονοματολογία, ανεξάρτητα εάν αυτή παλιότερα είχε καταργηθεί (π.χ. δελτίο αποστολής).

Τέλος, αξίζει να σημειωθεί ότι για την αποστολή αποθεμάτων από το κεντρικό κατάστημα σε υποκατάστημα της οντότητας, η οντότητα έχει την υποχρέωση έκδοσης στοιχείου διακίνησης, κάτι το οποίο δεν ίσχυε με την εφαρμογή του Κ.Φ.Α.Σ..

Τόκοι έντοκων υποχρεώσεων

Σύμφωνα με την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων η επιμέτρηση των αποθεμάτων και των υπηρεσιών έχει κοινά σημεία αλλά και διαφορές σε σχέση με τις επιταγές που ορίζει το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.

Αρχικά, σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., τα προϊόντα εκείνα των οποίων η παραγωγή ήταν συνυφασμένη με το να πραγματοποιηθεί σε αρκετά μεγάλο χρονικό διάστημα τότε το γεγονός αυτό δεν επέφερε τυχόν τόκους στο συνολικό κόστος των αποθεμάτων. Αυτό πλέον δεν ισχύει καθώς με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. η παραγωγή προϊόντων, τα οποία μένουν για μεγάλο διάστημα σε στάδιο κατεργασίας επιδέχονται ποσά τόκων έντοκων υποχρεώσεων.

Όπως είπαμε ήδη, η περίπτωση αυτή ισχύει όταν η ολοκλήρωση των αποθεμάτων αφορά μεγάλο χρονικό διάστημα. Η εν λόγω διαφοροποίηση μεταξύ Ε.Λ.Π. και Ε.Γ.Λ.Σ. είναι ιδιαίτερα σημαντική διότι η εφαρμογή της απαιτεί προσεκτικούς χειρισμούς και μεγάλη διαφάνεια. Σε κάθε περίπτωση τυχόν προσθήκη τόκων στο κόστος των αποθεμάτων πρέπει να συνοδεύεται με ειδική αναφορά στις επεξηγηματικές σημειώσεις (πρώην προσάρτημα) των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Μέθοδοι επιμέτρησης αποθεμάτων

Μια ακόμη σημαντική αλλαγή που έχει προκύψει με την εφαρμογή των νέων ελληνικών λογιστικών προτύπων έχει να κάνει με το γεγονός ότι η επιμέτρηση των αποθεμάτων πρέπει να διενεργείται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Αξίζει να σημειωθεί ότι η αποτίμηση των αποθεμάτων με βάση τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. μπορούσε να πραγματοποιηθεί στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης,

τρέχουσας τιμής και έπειτα καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Σε κάθε περίπτωση ως τιμή κτήσης ορίζουμε την αξία του παραστατικού στοιχείου, στην οποία προστίθενται τυχόν ειδικά έξοδα που είναι άμεσα συνδεδεμένα με την αγορά αυτών και παράλληλα αφαιρούνται αξίες που σχετίζονται με τυχόν εκπτώσεις. Αντίθετα, ως τρέχουσα τιμή ορίζουμε την τιμή, στην οποία υπολογίζεται ότι μπορεί να αγοραστεί ένα απόθεμα κατά την ημερομηνία της απογραφής. Τέλος, ως καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία ορίζουμε την τιμή στην οποία υπολογίζεται ότι μπορεί να πωληθεί ένα απόθεμα σε μια συγκεκριμένη στιγμή.

Στο σημείο αυτό, αξίζει να γίνει ιδιαίτερη αναφορά στον τρόπο με τον οποίο η οντότητα έχει τη δυνατότητα να υπολογίσει την τιμή κτήσης. Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., η οικονομική μονάδα είχε τη δυνατότητα να υπολογίσει την εν λόγω τιμή χρησιμοποιώντας μια από τις ακόλουθες παραδεκτές μεθόδους:

- Μέθοδος του μέσου σταθμικού όρου
- Μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή διαδοχικών υπολοίπων
- Μέθοδος F.I.F.O.
- Μέθοδος L.I.F.O.
- Μέθοδος του βασικού αποθέματος
- Μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους
- Μέθοδος του πρότυπου κόστους.

Η ανάλυση της κάθε μεθόδου ξεχωριστά έχει πραγματοποιηθεί σε προηγούμενο κεφάλαιο. Οι τέσσερις πρώτοι μέθοδοι είναι οι πλέον γνωστά διαδεδομένες και ήταν αυτές που χρησιμοποιούνταν κυρίως από τις οικονομικές μονάδες.

Λαμβάνοντας υπ' όψη τις διατάξεις του Ν.4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, ο υπολογισμός της τιμής κτήσης μπορεί να πραγματοποιηθεί μέσω της χρησιμοποίησης των εξής μεθόδων:

- Μέθοδος του μέσου σταθμικού όρου
- Μέθοδος F.I.F.O.
- Μέθοδος εξατομικευμένου κόστους (υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις)

Η ανάλυση της κάθε μεθόδου ξεχωριστά έχει πραγματοποιηθεί σε προηγούμενο κεφάλαιο. Σε κάθε περίπτωση, η οντότητα έχει τη δυνατότητα να χρησιμοποιήσει οποιασδήποτε άλλη μέθοδο επιμέτρησης αποθεμάτων, με την προϋπόθεση ότι είναι αξιόπιστη

και έγκυρη μέθοδος αποτίμησης. Σε περίπτωση που προβεί σε κάτι τέτοιο πρέπει να διενεργηθεί ειδική αναφορά στις επεξηγηματικές σημειώσεις (πρώην προσάρτημα) των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Αντίθετα με τις επιταγές του Ε.Γ.Λ.Σ., η εφαρμογή της μεθόδου L.I.F.O. αναστέλλεται. Σε περίπτωση που η οντότητα επιλέξει να εφαρμόσει τη μέθοδο αυτή (μέθοδος L.I.F.O.) τότε θα πρέπει να παρουσιάσει στις επεξηγηματικές σημειώσεις τις επιδράσεις που προκύπτουν από την εφαρμογή της μεθόδου αυτής και της μεθόδου F.I.F.O. ή της μεθόδου του μέσου σταθμικού όρου.

Κατάρτιση Κατάστασης Προσαρτήματος

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ., το προσάρτημα αποτελούσε την πέμπτη και τελευταία λογιστική κατάσταση, την οποία η οικονομική μονάδα είχε την υποχρέωση να τηρεί. Ωστόσο, η υποχρεωτικότητα τήρησης αυτής είχε να κάνει με συγκεκριμένους κλάδους επιχειρήσεων όπως τράπεζες, ασφαλιστικές εταιρίες, εταιρίες χαρτοφυλακίου ή άλλου είδους εταιρίες.

Σύμφωνα με τις διατάξεις των Ε.Λ.Π., η υποχρέωση περί κατάρτισης της κατάστασης προσαρτήματος, ή όπως έχουν ονομαστεί πλέον επεξηγηματικών σημειώσεων, υφίσταται για όλες τις κατηγορίες των οντοτήτων. Το γεγονός αυτό είναι ιδιαίτερα σημαντικό καθώς όπως αναφέραμε και προηγουμένως οποιαδήποτε διαφοροποίηση πραγματοποιείται και έχει να κάνει με τα αποθέματα και την επιμέτρηση αυτών είναι υποχρεωτικό να καταγράφεται στις επεξηγηματικές σημειώσεις.

Τήρηση Βιβλίων με τη Διπλογραφική Μέθοδο

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., η ενημέρωση των διπλογραφικών βιβλίων έπρεπε να λάβει τη μορφή που όριζε το σχέδιο λογαριασμών του Π.Δ. 186/1992.

Σύμφωνα με την παράγραφο 9 του άρθρου 3 του Ν.4308/2014 και τις παραγράφους 8 και 9 της ΠΟΛ. 1003/2015, από την έναρξη της χρονικής περιόδου του έτους 2015, η οντότητα έχει τη δυνατότητα χρησιμοποίησης του προϋπάρχοντος συστήματος με την προϋπόθεση, ωστόσο, ότι οι οικονομικές καταστάσεις οφείλουν να συνταχθούν με βάση τις επιταγές των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

Σε κάθε περίπτωση, ο νόμος 4308/2014 παραθέτει στο τρίτο παράστημα ένα ειδικά διαμορφωμένο σχέδιο λογαριασμών. Έτσι, λοιπόν, δίνεται η δυνατότητα στις οντότητες να το εφαρμόσουν προαιρετικά ή να το διαμορφώσουν σύμφωνα με τις ανάγκες καθαυτές.

4 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Όπως γίνεται προφανές, τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) αποτελούν μια καινούργια νομοθεσία μέσω της οποίας έχουν σημειωθεί σημαντικές αλλαγές στις επιχειρήσεις και τη λειτουργία αυτών.

Χάρη στην εφαρμογή του νόμου 4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, οι οντότητες οφείλουν να λειτουργούν με τέτοιο τρόπο όπως ακριβώς επιτάσσουν οι διεθνείς επιταγές. Η χρήση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων επιτρέπει την αποφυγή χρήσης όλων εκείνων των απαρχαιωμένων διατάξεων και διαδικασιών που όριζαν το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.) και ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.). Παρόλα αυτά, τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα αντιτίθεται μέχρι ενός βαθμού και με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Έτσι, λοιπόν, επιτυγχάνεται η καλύτερη διεργασία και εφαρμογή του αναφερθέντος νόμου εντός της ελληνικής επικράτειας. Σε κάθε περίπτωση, οι οντότητες χρειάζεται να καταβάλουν μεγάλη προσπάθεια ώστε να τροποποιήσουν την ήδη υπάρχουσα λειτουργία τους. Ωστόσο, η εναρμόνιση με τις καινούργιες διατάξεις θα έχει ως σκοπό την ευκολότερη και ταχύτερη συμμόρφωση με τις τρέχουσες ανάγκες και απαιτήσεις.

Καταλήγοντας, λοιπόν, οι οντότητες έχουν τη δυνατότητα εφαρμογής εκσυγχρονισμένων και αξιόπιστων μεθόδων και αρχών έτσι ώστε να καταρτίζουν και να παρουσιάζουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις με όσο το δυνατόν καλύτερη και ακριβή μορφή.

5 ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Η εργασία αυτή διενεργήθηκε με σκοπό την παρουσίαση των διαφοροποιήσεων σχετικά με τον τρόπο της λογιστικής παρακολούθησης των αποθεμάτων. Η παγκοσμιοποίηση της αγοράς λειτουργεί με τέτοιο τρόπο ώστε η λογιστικές διαδικασίες να εναρμονίζονται σε ένα διεθνώς καταρτισμένο πλαίσιο.

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο εμφανίστηκε για πρώτη φορά στην Ελλάδα με τον νόμο 1041/1980. Με το πέρασμα των ετών το περιεχόμενο του εν λόγω νόμου βελτιώθηκε και εφαρμόστηκε για αρκετά χρόνια. Με τον ερχομό της νέας χιλιετίας, εμφανίστηκαν στο προσκήνιο τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Η χρησιμοποίηση αυτών έχει ως αποτέλεσμα την καλύτερη και ακριβοδίκαιη εφαρμογή και παρουσίαση των λογιστικών διατάξεων. Παρόλα αυτά, η δυσκολία εφαρμογής και το κόστος τήρησης αυτών δεν επέτρεψε στο σύνολο των επιχειρήσεων να χρησιμοποιήσουν τα εν λόγω πρότυπα προς όφελος των ίδιων. Ως εκ τούτου οδηγηθήκαμε στην ψήφιση του νόμου 4308/2014 σύμφωνα με τον οποίο οι οντότητες πρέπει να συμμορφώνονται με βάση τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

Οι διατάξεις του νόμου αυτού βρίσκονται σε κοινή πορεία με τις επιταγές των διεθνών λογιστικών προτύπων, ωστόσο υπάρχουν βασικές διαφοροποιήσεις, οι οποίες βοηθούν στην καλύτερη εφαρμογή αυτού εντός της ελληνικής επικράτειας.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Συγγράμματα:

- Παπαδέας Π., (2013), Χρηματοοικονομική Λογιστική Πληροφόρηση: Βασική θεωρία και χρήση σε εθνικό και ευρωπαϊκό επίπεδο, Αθήνα: Εκδόσεις Παπαδέας Π.(Ιδιωτικές εκδόσεις)
- Λεκαράκου Κ., (2012), Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο – Θεωρητικό και Πρακτικό Βοήθημα για την εφαρμογή του, Αθήνα: Εκδόσεις Λεκαράκου Κ. - Νιζάμη
- Κοντάκος Α., (2006), Γενική Λογιστική, Αθήνα: Εκδόσεις «ΕΛΛΗΝ»
- Σγουρινάκης Ν. – Μιχελινάκης Β. – Βλησμάς Ορ. – Ναούμ Χρ., (2015), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Ερμηνευτική προσέγγιση και Παραδείγματα, Αθήνα: Οικονομική Βιβλιοθήκη

Δικτυακοί Τόποι:

- <https://el.wikipedia.org/wiki/GR>
- <http://www.taxheaven.gr>
- <http://www.ellop.gr>

Νόμοι και ΠΟΛ:

- Νόμος 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»

Ηλεκτρονικά Περιοδικά:

- <http://www.taxheaven.gr/elpmagazine/2014/12/elpmagazine.pdf>