



**ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΜΕΣΟΓΕΙΑΚΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ**  
**ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ**  
**ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΕΠΙΣΤΗΜΗΣ ΚΑΙ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΑΣ**

---

**Κόστος Αποθεμάτων και Μέθοδοι Αποτίμησης-  
Σύγχρονες τάσεις και προοπτικές**

---

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

---

Εισηγητής: ΕΡΓΑΖΑΚΗΣ ΣΥΜΕΩΝ 722

Επιβλέπων: ΛΕΜΟΝΑΚΗΣ ΧΡΗΣΤΟΣ, ΕΠΙΚΟΥΡΟΣ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ

©

**2020**



**HELLENIC MEDITERRANEAN UNIVERSITY**  
**SCHOOL OF MANAGEMENT AND ECONOMICS**  
**SCIENCE**  
**DEPARTMENT OF MANAGEMENT SCIENCE AND**  
**TECHNOLOGY**

**Inventory Costs and Valuation Methods -**  
**Contemporary Trends and Perspectives**

---

**DIPLOMA THESIS**

---

Student : ERGAZAKIS SYMEWN 722

Supervisor : LEMONAKIS CHRISTOS, Assistant Professor

©

**2020**

**Υπεύθυνη Δήλωση** : Βεβαιώνω ότι είμαι συγγραφέας αυτής της πτυχιακής εργασίας και ότι κάθε βοήθεια την οποία είχα για την προετοιμασία της, είναι πλήρως αναγνωρισμένη και αναφέρεται στην πτυχιακή εργασία. Επίσης έχω αναφέρει τις όποιες πηγές από τις οποίες έκανα χρήση δεδομένων, ιδεών ή λέξεων, είτε αυτές αναφέρονται ακριβώς είτε παραφρασμένες. Επίσης βεβαιώνω ότι αυτή η πτυχιακή εργασία προετοιμάστηκε από εμένα προσωπικά ειδικά για τις απαιτήσεις του προγράμματος σπουδών του Τμήματος Διοικητικής Επιστήμης και Τεχνολογίας του ΕΛ.ΜΕ.ΠΑ.

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στην παρούσα πτυχιακή εργασία, επικεντρωνόμαστε στο ζήτημα της αποτίμησης και καταγραφής των αποθεμάτων των σύγχρονων επιχειρήσεων. Περιγράφουμε και αναλύουμε την σπουδαιότητα της αποτελεσματικής διαχείρισης αποθήκης, της ορθής απογραφικής διαδικασίας των αποθεμάτων των επιχειρήσεων και της αποτελεσματικότερης, ορθότερης και συμφερότερης καταγραφής και αποτίμησης της αξίας τους.

Πρόκειται για ένα θέμα, η αναγκαιότητα μελέτης του οποίου είναι μεγάλη και το ίδιο ισχύει και για την επικαιρότητα αυτού. Ο λόγος έγκειται στο γεγονός ότι κατά την σύγχρονη εποχή η δραστηριοποίηση και λειτουργία των επιχειρήσεων έχει καταστεί περισσότερο πολύπλοκη από ποτέ. Με το πέρας των ετών μάλιστα, η κατάσταση θα καθίσταται ολοένα και πολυπλοκότερη.

Μέσω της παρούσας ανάλυσης διαπιστώνουμε ότι επιχειρήσεις, οι οποίες δεν έχουν καταφέρει να ενσωματώσουν συστήματα αποτελεσματικής διαχείρισης των αποθηκευτικών τους χώρων, και συν τοις άλλοις δεν έχουν καταφέρει να διενεργούν αποτελεσματικά την διαδικασία της απογραφής των αποθεμάτων τους, να διαχειρίζονται αποτελεσματικά τα αποθέματά τους στους χώρους αποθήκευσης που διαθέτουν, και να επιλέγουν τις βέλτιστες, για την περίπτωσή τους, μεθόδους αποτίμησης της αξίας των αποθεμάτων τους, κινδυνεύουν να απωλέσουν το ανταγωνιστικό τους πλεονέκτημα έναντι άλλων που έχουν καταφέρει όλα τα ανωτέρω αναφερόμενα.

Ο λόγος εντοπίζεται στο γεγονός ότι μέσω των επιλαχουσών μεθόδων αποτίμησης και καταγραφής των αποθεμάτων, επηρεάζονται ακόμα και τα οικονομικά αποτελέσματα των επιχειρήσεων για το αντίστοιχο φορολογικό έτος. Συν τοις άλλοις, η αποτελεσματική διαχείριση των αποθεμάτων και των αποθηκευτικών χώρων, είναι δυνατόν να προσφέρει στις επιχειρήσεις το όφελος της συρρίκνωσης όλων των κοστών, που είναι άμεσα συνυφασμένα με τα αποθέματα και την αποθηκευτική διαδικασία.

**Λέξεις-κλειδιά:** Αποτίμηση Αποθεμάτων, Απογραφή, Καταγραφή Αποθεμάτων, Αξία Αποθεμάτων, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Αποθήκευση, Επιχειρήσεις

## ABSTRACT

In this dissertation, we focus on the issue of valuing and recording the reserves (stocks) of modern businesses. We describe and analyze the importance of effective warehouse management, the correct inventory process of business stocks and the most efficient, correct and profitable recording and valuation of their value.

This is an issue that needs to be studied. The reason is that in modern times the activity and operation of businesses has become more complex than ever. In fact, over the years, the situation will become more and more complicated.

Through this analysis we find that companies that have not been able to integrate effective storage management systems in their warehouses, and in addition have not been able to efficiently process their inventory, effectively manage their inventories in storage, and choose the best, in their case, methods of assessing the value of their stocks, they end up risking the loss of their competitive advantage, against others who have achieved all of the above.

The reason is that through the elusive methods of valuing and recording stocks, even the financial results of companies, for the corresponding tax year, are affected. In addition, the efficient management of stocks and warehouses can offer businesses the benefit of reducing all costs, which are directly related to inventories and the storage process.

**Keywords:** Stock Assessment, Inventory, Inventory Recording, Stock Value, Greek Accounting Standards, International Accounting Standards, Storage, Companies

# ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ .....	iv
ABSTRACT.....	vi
ΛΙΣΤΑ ΠΙΝΑΚΩΝ.....	xi
ΛΙΣΤΑ ΣΧΕΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ .....	xii
ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ .....	xiii
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 .....	1
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	1
1.1. ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΜΕΛΕΤΗΣ.....	1
1.2 ΣΠΟΥΔΑΙΟΤΗΤΑ ΚΑΙ ΣΥΜΒΟΛΗ ΣΤΗΝ ΥΦΙΣΤΑΜΕΝΗ ΓΝΩΣΗ.....	1
1.3 ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ .....	4
1.4 ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ .....	4
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 .....	7
ΑΠΟΘΗΚΕΥΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ.....	7
2.1 Η ΑΠΟΘΗΚΗ.....	7
2.1.1 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΚΑΙ ΟΡΓΑΝΩΣΗ .....	7
2.1.2 ΟΙ ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ .....	16
2.2 ΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ – ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΕΣ ΑΠΟΣΑΦΗΝΙΣΕΙΣ.....	20
2.2.1 ΤΙ ΕΙΝΑΙ ΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ.....	20
2.2.2 ΟΙ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ.....	21
2.2.3 ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ .....	22
2.2.4 Η ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΧΡΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ.....	26
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 .....	29
ΤΑ ΔΥΟ ΕΙΔΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ.....	29
3.1 Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ .....	29

3.1.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	29
3.1.2 Ο ΡΟΛΟΣ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	29
3.1.3 Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΟΥΣ ΣΥΓΧΡΟΝΟΥΣ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΥΣ .....	31
3.1.3.1 Τεχνικές αξιολόγησης.....	31
3.1.3.2 Τεχνικές ανάλυσης.....	32
3.1.3.3. Διαδικασίες αναφοράς .....	32
3.2 Ο ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ .....	33
3.2.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ .....	33
3.2.2 Ο ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΟΥΣ ΣΥΓΧΡΟΝΟΥΣ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΥΣ .....	34
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 .....	37
ΟΙ ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ .....	37
4.1 Η ΠΕΡΙΟΔΙΚΗ ΑΠΟΓΡΑΦΗ.....	37
4.2 Η ΔΙΑΡΚΗΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗ.....	38
4.3 Η ΑΡΧΙΚΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ .....	41
4.4 ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΣΤΗΝ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ .....	46
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 .....	50
Η ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ.....	50
5.1 ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	50
5.2 Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΜΕΣΟΥ ΣΤΑΘΜΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ .....	51
5.3 Η ΜΕΘΟΔΟΣ FIFO (FIRST IN-FIRST OUT) .....	51
5.4 Η ΜΕΘΟΔΟΣ LIFO (LAST IN-FIRST OUT) .....	52
5.5 Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΚΟΥ ΜΕΣΟΥ .....	52
5.6 ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ.....	53
5.7 Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΒΑΣΙΚΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΟΣ .....	54
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 .....	56



Η ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ .....	56
6.1 Η ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΟΠΟΙΗΣΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ.....	56
6.2 Η ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΙΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ .....	58
6.2.1 Η ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΜΕ ΤΗ ΜΕΘΟΔΟ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ, ΤΗ ΒΑΣΙΚΗ ΜΕΘΟΔΟ FIFO ΚΑΙ ΤΗ ΜΕΘΟΔΟ ΤΟΥ ΜΕΣΟΥ ΣΤΑΘΜΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ .....	59
6.2.2 Η ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΜΕ ΤΗ ΜΕΘΟΔΟ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΡΕΥΣΤΟΠΟΙΗΣΙΜΗΣ ΑΞΙΑΣ.....	60
6.3 Η ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΩΣ ΔΑΠΑΝΗ .....	61
6.4 Η ΜΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΩΣ ΔΑΠΑΝΗ..	62
6.5 Η ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ.....	62
6.6 Η ΔΙΑΦΟΡΟΠΟΙΗΣΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ.....	63
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 .....	65
Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΚΑΙ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ.....	65
7.1 Ο ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ....	65
7.2 Η ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΤΟ ΣΤΑΔΙΟ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ..	66
7.3 Η ΜΕΤΡΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΤΟ ΣΤΑΔΙΟ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ .....	67
7.4 Η ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΤΗΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΤΟ ΣΤΑΔΙΟ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	68
7.5 ΟΙ ΣΥΝΗΘΕΙΣ ΑΚΟΛΟΥΘΟΥΜΕΝΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ .....	70
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8 .....	77
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ .....	77

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ..... 79

## ΛΙΣΤΑ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 1. Ζητήματα προς Επίλυση (Κεχράς, 2004; Gwynne, 2011) .....	10
Πίνακας 2. Δυναμικές Ενέργειες Τμήματος Αποθήκης (Κεχράς, 2004; Gwynne, 2011) .....	12
Πίνακας 3. Απαιτήσεις προς Κάλυψη από την Επιχείρηση για την Ευρυθμία του Τμήματος Αποθήκης (Κεχράς, 2004; Gwynne, 2011) .....	16
Πίνακας 4. Ενέργειες Λειτουργίας Προμηθειών (Jacobs & Chase, 2014) .....	19
Πίνακας 5. Τύποι Κόστους Αποθεμάτων (Λεοντάρης, 1989; Lyssons, 2000; Κεχράς, 2004). .....	26
Πίνακας 6. Αποσαφηνίσεις και Επεξηγήσεις (Παπαδέας, 2013; Jone, 2014) .....	44
Πίνακας 7. Λογιστικές Αρχές Αποτίμησης Αποθεμάτων (Αληφαντής, 2008; Παπαδέας, 2013). .....	49
Πίνακας 8. Αρμοδιότητες Ελεγκτών Κατά την Απογραφή των Αποθεμάτων (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2013) .....	75

## ΛΙΣΤΑ ΣΧΕΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

Σχεδιάγραμμα 1. Στάδια Εξωτερικού Ελέγχου (Ιδίας Επεξεργασίας).....	36
Σχεδιάγραμμα 2. Επιμερισμός Εσόδων Πώλησης Εμπορευμάτων Μέσω Συστήματος Διαρκούς Απογραφής (Ιδίας Επεξεργασίας) .....	39
Σχεδιάγραμμα 3. Διεργασία και Βήματα Αποτίμησης Αποθεμάτων (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2013) .....	70

## **ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ**

Πριν την παρουσίαση της πτυχιακής μου εργασίας αισθάνομαι την υποχρέωση να ευχαριστήσω ορισμένους ανθρώπους που έπαιξαν σημαντικό ρόλο στην πραγματοποίησή της.

Αρχικά θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά την επιβλέπουσα καθηγήτρια της πτυχιακής μου εργασίας κ. ...., για την πολύτιμη βοήθεια και καθοδήγησή της σε όλο το διάστημα της εκπόνησής της.

Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω όλους αυτούς που με στήριξαν τα τελευταία χρόνια στην επαγγελματική και προσωπική μου ζωή για όλη τη κατανόηση που έδειξαν και ειδικότερα, το στενό οικογενειακό και φιλικό μου περιβάλλον.

Αδιαμφισβήτητα, η παρουσία τους δίπλα μου και η εν γένει στήριξή τους ήταν και θα είναι καθοριστικής σημασίας τόσο για εμένα όσο και για την πρόοδό μου.

**Ευχαριστώ**

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

### 1.1. ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΜΕΛΕΤΗΣ

Απώτερος σκοπός της παρούσας πτυχιακής εργασίας είναι η παρουσίαση των ισχυουσών μεθόδων καταγραφής και αποτίμησης του κόστους των αποθεμάτων, στις σύγχρονες επιχειρηματικές οντότητες. Προκειμένου να επιτευχθεί ο βασικός αυτός ο στόχος, και για λόγους πληρέστερης κατανόησης του εν λόγω πραγματεύοντος ζητήματος, τίθενται από ορισμένοι ειδικότεροι στόχοι, οι οποίοι έγκεινται στην παρουσίαση της λειτουργίας του τμήματος αποθήκης μίας σύγχρονης επιχειρηματικής μονάδας, στην σημασία του εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου στο ζήτημα της καταμέτρησης και αποτίμησης της αξίας των αποθεμάτων και στην παρουσίαση των βασικότερων διαφοροποιήσεων που προκύπτουν μεταξύ των ελληνικών και διεθνών λογιστικών προτύπων, σε ζητήματα καταμέτρησης και αποτίμησης του κόστους των αποθεμάτων.

### 1.2 ΣΠΟΥΔΑΙΟΤΗΤΑ ΚΑΙ ΣΥΜΒΟΛΗ ΣΤΗΝ ΥΦΙΣΤΑΜΕΝΗ ΓΝΩΣΗ

Είναι γεγονός, πως στο πλαίσιο της σύγχρονης εποχής τα επίπεδα ανταγωνιστικότητας των δραστηριοποιουμένων επιχειρηματικών οντοτήτων είναι εξαιρετικά υψηλά. Δεν υπάρχει επιχειρηματική μονάδα που να μην επιδιώκει την κατάκτηση ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος έναντι των ομοειδών της. Αν αντιμετωπίσουμε μια επιχειρηματική οντότητα ως ενιαίο σύστημα, το οποίο απαρτίζεται από διάφορα επιμέρους τμήματα, και έκαστο τμήμα διαδραματίζει και εξατομικευμένο διακριτό ρόλο και έχει τη δική του σημασία στην λειτουργική ευρυθμία της επιχείρησης, τότε είναι εύκολα αντιληπτό

ότι σε περίπτωση κατά την οποία τουλάχιστον ένα τμήμα της επιχείρησης δεν είναι σε θέση να λειτουργεί ορθολογικά, αυτή η δυσλειτουργία θα επηρεάσει μέσω μίας αλυσιδωτής αντίδρασης την ευρυθμία και των υπόλοιπων τμημάτων. Έτσι, η ευρύτερη υγιής λειτουργία ενός οργανισμού τίθεται σε έντονο κίνδυνο. Εξάγεται λοιπόν το συμπέρασμα της ιδιάζουσας σημασίας της άρτιας λειτουργίας των επιμέρους τμημάτων μίας επιχειρηματικής οντότητας. Αυτή η ανάγκη είναι επιτακτικότερη στο πλαίσιο της σημερινής εποχής, στην οποία το φαινόμενο της παγκοσμιοποίησης και απελευθέρωσης του εμπορίου βρίσκεται σε έξαρση, οδηγώντας την καθημερινή λειτουργία των επιχειρήσεων και τις καθημερινές τους συναλλαγές σε μεγαλύτερα επίπεδα πολυπλοκότητας.

Τα διάφορα τμήματα από τα οποία απαρτίζεται μία επιχείρηση, μπορεί εκ πρώτης όψεως να φαίνονται κάπως ανεξάρτητα πώς προς την λειτουργία τους, όμως σε όλες τις επιχειρήσεις υπάρχει ένας βασικός συνδετικός κρίκος, από τον οποίο ρυθμίζεται η ευρυθμία όλων των επιμέρους τμημάτων. Για την συντριπτική πλειοψηφία των τμημάτων μιας σύγχρονης επιχειρηματικής οντότητας, Ο βασικός συνδετικός κρίκος είναι το τμήμα της αποθήκης. Πρόκειται επί της ουσίας για το τμήμα από το οποίο αντλούνται τα υλικά και οι πρώτες ύλες για την πραγματοποίηση της παραγωγικής διαδικασίας και για την εμπορική ευρυθμία του οργανισμού. Πρόκειται επίσης, για το τμήμα στο οποίο αποθηκεύονται τα απαραίτητα εργαλεία για την παραγωγική διαδικασία και την εμπορική δραστηριότητα, τα εμπορεύματα, οι πρώτες ύλες, τα ημιτελή και τελικά προϊόντα. Είναι επομένως ευκόλως αντιληπτό το γεγονός ότι το τμήμα της αποθήκης μίας επιχείρησης πρέπει απαραίτητως να λειτουργεί σωστά και χωρίς καθυστερήσεις, καθώς από το τμήμα αυτό καλύπτονται οι βασικές παραγωγικές και εμπορικές ανάγκες της επιχείρησης αυτής. Η άρτια λειτουργία του τμήματος της αποθήκης, που είναι άμεσα συνυφασμένο με τα αποθέματα αυτής, είναι δυνατόν να ρυθμίσει και την εν γένει ευρυθμία της, αλλά και να της προσδώσει ανταγωνιστικό πλεονέκτημα έναντι ομοειδών επιχειρήσεων.

Όμως, το τμήμα της αποθήκης δεν είναι πάντα εφικτό να λειτουργεί χωρίς την πρόκληση επιμέρους προβλημάτων, τα οποία χαρακτηρίζονται κυρίως από την οργανωτική τους διάσταση. Με λίγα λόγια, σε περίπτωση κατά την οποία δεν υπάρχει ορθολογική οργάνωση και λεπτομερής και ορθή καταγραφή των αποθεμάτων που βρίσκονται μέσα στην αποθήκη μίας επιχείρησης, το τμήμα της αποθήκης είναι αδύνατον να λειτουργήσει σωστά. Ιδιάζουσας σημασίας προβλήματα προκύπτουν κατά

το στάδιο της λογιστικής καταγραφής των αποθεμάτων, που βρίσκονται στο τμήμα της αποθήκης. Ο λόγος έγκειται στο ότι στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης δεν αρκεί μόνο η ποσοτική καταγραφή των αποθεμάτων της, αλλά και η αξία τους. Χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι υπόσταση αποθεμάτων ίδιου είδους, τα οποία όμως έχουν εισέλθει στην αποθήκη σε διαφορετικές χρονικές περιόδους. Στην περίπτωση αυτή, η οποία είναι εξαιρετικά συνήθης, τα ίδιου είδους αποθέματα καταλήγουν να έχουν διαφορετική αξία, η οποία εξαρτάται από την χρονική στιγμή που αυτά εισήλθαν και αποθηκεύτηκαν στην αποθήκη της επιχείρησης. Η διαφοροποίηση αυτή προκύπτει από την ανατίμηση ή υποτίμηση της αξίας τους. Άρα, η κάθε επιχείρηση θα πρέπει να ακολουθεί μία συγκεκριμένη μέθοδο με την οποία αποτιμά τα αποθέματά της και με βάση την οποία υπολογίζεται κάθε φορά η αξία τους.

Αν και μέχρι πρότινος, στην περίπτωση της ελληνικής πραγματικότητας εφαρμόζονταν οι διατάξεις του Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχεδίου ως προς την επιμέτρηση και αποτίμηση των αποθεμάτων, πλέον, τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα έχω εναρμονιστεί σε ικανοποιητικό βαθμό με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Πρόκειται για μία κίνηση, η οποία κατέστη απαραίτητη λόγω της ανωτέρω αναφερόμενης έξαρσης της παγκοσμιοποίησης και της απαιτούμενης υπόστασης ενός ενιαίου τρόπο λογιστικών καταγραφών. Ακόμα όμως εντοπίζονται ορισμένες διαφοροποιήσεις μεταξύ των ελληνικών και των διεθνών λογιστικών προτύπων, ως προς το ζήτημα των αποθεμάτων, και οι οποίες θα αναλυθούν στο πλαίσιο της παρούσας εργασίας.

Βάσει των ανωτέρω αναφερόμενων, προκύπτει η ιδιαίτερη σημασία της μελέτης και ανάλυσης της λειτουργίας της αποθήκης, του ελέγχου αυτής και της αποτίμησης, καταγραφής και επιμέτρησης των αποθεμάτων των σύγχρονων επιχειρήσεων. Πρόκειται για ένα θέμα, η σημασία του οποίου δεν θα εκλείψει ποτέ, λόγω του ότι δεν πρόκειται να εκλείψει η σημασία της εύρυθμης λειτουργίας του τμήματος της αποθήκης των επιχειρήσεων για τους λόγους που προαναφέρθηκαν. Η πρωτοτυπία της παρούσας πτυχιακής εργασίας έγκειται στο ότι δεν θα παρουσιαστεί απλά η διαδικασία της αποτίμησης και καταμέτρησης των αποθεμάτων, αλλά θα γίνει μνεία στην λειτουργία του τμήματος αποθήκης μίας σύγχρονης επιχείρησης, καθώς επίσης και στην διαδικασία του εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου αυτής, ως προς το θέμα της καταμέτρησης και αποτίμησης των αποθεμάτων. Επιπροσθέτως, θα γίνει αναφορά στις διαφοροποιήσεις που υφίστανται μεταξύ των διεθνών και ελληνικών λογιστικών προτύπων, κάτι που αναβαθμίζει ακόμα περισσότερο την ποιότητα της εργασίας μας.



### **1.3 ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ**

Ο τρόπος με τον οποίο εξετάζεται και αναλύεται το πραγματεύον ζήτημα της παρούσας πτυχιακής εργασίας, όπως αυτό αναφέρθηκε ανωτέρω, επί του παρόντος εισαγωγικού κεφαλαίου, ακολουθεί την μεθοδολογία της λεγόμενης βιβλιογραφικής ανασκόπησης. Επί της ουσίας, μέσω της μεθοδολογίας αυτής αποσκοπείται η συγκέντρωση αμιγώς δευτερογενών δεδομένων. Πρόκειται για δεδομένα, τα οποία έχουν προκύψει από ήδη διεξαγόμενες και ολοκληρωμένες μελέτες και αναλύσεις, καθώς επίσης και από το υφιστάμενο ισχύον νομολογικό πλαίσιο, αναφορικά με τα Ελληνικά και Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Η συνδυαστική προσέγγιση, ερμηνεία, επεξήγηση, παράθεση και ανάλυση των δεδομένων αυτών, θα καταλήξει να προσφέρει στον αναγνώστη μία ευρύτερη εικόνα αφενός της λειτουργίας του τμήματος της αποθήκης μίας σύγχρονης επιχειρηματικής οντότητας και της σημασίας της και αφετέρου, των σύγχρονων πρακτικών και μεθόδων καταγραφής και αποτίμησης του κόστους των αποθεμάτων, καθώς επίσης και των διαφοροποιήσεων που υφίστανται ως προς το πεδίο αυτό, μεταξύ των Ελληνικών και Διεθνών λογιστικών προτύπων.

### **1.4 ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ**

Κατόπιν της ολοκλήρωσης του πρώτου και παρόντος εισαγωγικού κεφαλαίου, ακολουθεί το δεύτερο κεφάλαιο της παρούσας πτυχιακής εργασίας, απώτερος σκοπός του οποίου είναι να εισάγει τον αναγνώστη σε βασικά ζητήματα της λειτουργίας του τμήματος αποθήκης μίας σύγχρονης επιχείρησης και σε βασικές εννοιολογικές προσεγγίσεις σχετικές με τα αποθέματα. Πιο συγκεκριμένα, στο κεφάλαιο αυτό αναλύεται η λειτουργική οργάνωση του τμήματος αποθήκης μίας σύγχρονης επιχείρησης, οι προμήθειες, η λογιστική παρακολούθησή τους και η πραγματοποίηση της απογραφής. Στη συνέχεια, αφού πραγματοποιηθεί η εννοιολογική αποσαφήνιση

των αποθεμάτων, αναφέρονται οι βασικές κατηγορίες τους, η έννοια του κόστους τους, καθώς επίσης και η πρακτική χρήση τους.

Στο τρίτο κεφάλαιο της παρούσας πτυχιακής εργασίας επικεντρωνόμαστε στα δύο επιμέρους είδη ελέγχου των αποθεμάτων, ήτοι τον εσωτερικό και τον εξωτερικό έλεγχο. Πρόκειται για δύο είδη ελέγχου, που εφαρμόζονται όχι μόνο για τα αποθέματα και για το τμήμα αποθήκης μίας επιχείρησης, αλλά για όλα τα επιμέρους τμήματα από τα οποία αυτή απαρτίζεται. Στο πλαίσιο του παρόντος κεφαλαίου, θα πραγματοποιηθεί μια ευρύτερη ανασκόπηση του τρόπου διεξαγωγής τον δύο εν λόγω τύπων ελέγχου. Έτσι, ξεκινώντας με την περίπτωση του εσωτερικού ελέγχου, πραγματοποιείται η εννοιολογική αποσαφήνιση αυτού, διευκρινίζεται ο ρόλος που διαδραματίζει σε μία σύγχρονη επιχείρηση και ο τρόπος με τον οποίο εφαρμόζεται. Συνεχίζοντας με την περίπτωση του εξωτερικού ελέγχου, κατόπιν της εννοιολογικής αποσαφήνισης αυτού, αναλύεται ο ρόλος που διαδραματίζει και ο τρόπος με τον οποίο εφαρμόζεται στις σύγχρονες επιχειρηματικές μονάδες.

Προχωρώντας στο τέταρτο κεφάλαιο της παρούσας πτυχιακής εργασίας, πραγματοποιείται η ανάλυση των επιμέρους διαφορετικών μεθόδων απογραφής των αποθεμάτων. Αναλυτικότερα, αναλύεται η περιοδική απογραφή, η διαρκής απογραφή, η διαδικασία της αρχικής αναγνώρισης των αποθεμάτων και κλείνοντας, παρατίθενται οι βασικότερες ισχύουσες λογιστικές αρχές και πρακτικές στην διαδικασία της αποτίμησης των αποθεμάτων.

Στο πέμπτο κεφάλαιο αναλύεται η αποτίμηση του κόστους των αποθεμάτων και πιο συγκεκριμένα επικεντρωνόμαστε στη μέθοδο του μέσου σταθμικού κόστους, στη μέθοδο του κυκλοφοριακού μέσου, στη μέθοδο του εξατομικευμένου κόστους, στη μέθοδο του προτύπου κόστους, στη μέθοδο του βασικού αποθέματος και τέλος, στις μεθόδους FIFO και LIFO.

Στο έκτο κεφάλαιο της παρούσας πτυχιακής εργασίας αναλύεται η διαδικασία της παρακολούθησης των αποθεμάτων με βάση τις διατάξεις των διεθνών λογιστικών προτύπων. Πιο συγκεκριμένα, πρωτοπρολάβουμε στην ανάλυση αυτή αναφέρουμε τις βασικές διαφοροποιήσεις μεταξύ των διεθνών και των ελληνικών λογιστικών προτύπων, οι οποίες δεν βασίζονται μόνο στον τομέα αποτίμησης και των αποθεμάτων, αλλά παρατίθενται σε μία ευρύτερη βάση. Θεωρούμε ότι με τον τρόπο αυτόν καθίσταται περισσότερο κατανοητή η διαφοροποίηση των δύο επιμέρους προτύπων

στο ζήτημα των αποθεμάτων, που θα αναφερθεί στη συνέχεια στο παρόν κεφάλαιο. Κατόπιν τούτου, επικεντρωνόμαστε στην αποτίμηση των αποθεμάτων με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, και στη συνέχεια προχωρούμε στην αποτίμηση των αποθεμάτων με βάση την μέθοδο εξατομικευμένου κόστους, καθώς επίσης και με βάση τη μέθοδο της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Στη συνέχεια, επικεντρωνόμαστε στις περιπτώσεις της αναγνώρισης της αξίας των αποθεμάτων ως δαπάνης μίας επιχείρησης και στην μη αναγνώριση αυτής. Κλείνοντας στο παρόν κεφάλαιο, παραθέτουμε τα βασικά σημεία διαφοροποίησης των διεθνών και ελληνικών λογιστικών προτύπων συγκεκριμένα στο ζήτημα της αποτίμησης των αποθεμάτων.

Συνεχίζοντας με το έβδομο κεφάλαιο της παρούσας πτυχιακής εργασίας, πραγματοποιείται η ανάλυση του εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου ως προς το ζήτημα της αποτίμησης των αποθεμάτων. Πιο συγκεκριμένα, αφού αναφερθεί ο σκοπός της ελεγκτικής διαδικασίας των αποθεμάτων, αναλύεται η διαδικασία της αναγνώρισής τους στο στάδιο του ελέγχου, καθώς επίσης και η διαδικασία της μέτρησής τους και της αποτίμησής τους. Στη συνέχεια, αναφέρονται οι συνήθεις ακολουθούμενες ελεγκτικές διαδικασίες ως προς το ζήτημα των αποθεμάτων.

Στο όγδοο και τελευταίο κεφάλαιο της παρούσας πτυχιακής εργασίας καταγράφονται τα συμπεράσματα που εξήχθησαν από τις πληροφορίες που συγκεντρώθηκαν και αναλύθηκαν στα προηγούμενα κεφάλαια.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

### ΑΠΟΘΗΚΕΥΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

#### 2.1 Η ΑΠΟΘΗΚΗ

##### 2.1.1 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΚΑΙ ΟΡΓΑΝΩΣΗ

Από το ευρύτερο λειτουργικό πλαίσιο, από το οποίο διέπεται μία επιχειρηματική οντότητα, η σπουδαιότητα και σημασία της αποθήκης καθίσταται ευκόλως αντιληπτή. Μάλιστα, σε περίπτωση κατά την οποία αναλυθεί η παραγωγική λειτουργία μίας επιχειρηματικής οντότητας και η αναγκαιότητα της υπόστασης και επαρκούς διαχείρισης των πρώτων και βοηθητικών υλών, οι οποίες θα πρέπει να είναι διαθέσιμες αφενός άμεσα και αφετέρου στις απαιτούμενες και επαρκείς ποσότητες, τότε αυτομάτως, η λειτουργία της αποθήκης μετασχηματίζεται σε έναν παράγοντα ιδιάζουσας σημασίας. Μέσα από αυτόν τον παράγοντα επιπροσθέτως, θα μπορούσε να αναφερθεί ότι εξαρτάται ακόμα και η βιωσιμότητα και ευρυθμία ενός οργανισμού (Κεχράς, 2004).

Το τμήμα της αποθήκης μίας επιχειρηματικής οντότητας καλείται να βρει λύση στα επιμέρους προβλήματα, τα οποία απεικονίζονται στον κάτωθι πίνακα:

**ΖΗΤΗΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΕΠΙΛΥΣΗ ΑΠΟ ΤΟ ΤΜΗΜΑ ΑΠΟΘΗΚΗΣ ΜΙΑΣ  
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ**

<p><b>Διαδικασία λήψης και αποθήκευσης προμηθειών</b></p>	<p>Η διαδικασία αυτή είναι απαραίτητη για την επιθυμία ενός οργανισμού. Τα υλικά, τα οποία προμηθεύεται μία επιχειρηματική οντότητα θα πρέπει να πληρούν τουλάχιστον τις ελάχιστες απαιτούμενες προδιαγραφές, προκειμένου να διασφαλιστεί η ποιότητα των παραγόμενων και πωλούμενων προϊόντων της επιχείρησης.</p>
	<p>Οι χώροι αποθήκευσης των προμηθειών είναι εξίσου σημαντικοί. Πιο αναλυτικά, οι προμήθειες που λαμβάνονται από τις επιχειρήσεις προορίζονται προς αποθήκευση σε συγκεκριμένους και αυστηρώς οριζόμενους και καθορισμένους αποθηκευτικούς χώρους, οι οποίοι επίσης πρέπει να πληρούν ορισμένες συγκεκριμένες προϋποθέσεις, προκειμένου να διατηρηθεί η ποιότητα των προμηθειών.</p>
	<p>Η ευρυθμία της λειτουργίας του τμήματος της παραλαβής και αποθήκευσης των προμηθειών, τουλάχιστον για τις επιχειρήσεις στις οποίες διατίθεται διακριτό τέτοιου είδους τμήμα, είναι επίσης ιδιαίτερα σημαντική. Ο λόγος έγκειται στο γεγονός ότι η ορθή και αποτελεσματική λειτουργία αυτού του τμήματος συνεπάγεται αφενός την επιτυχή διαδικασία της παραλαβής των</p>

	<p>προμηθειών στις απαιτούμενες ποσότητες και στις κατάλληλες προδιαγραφές που πρέπει να τηρούνται και αφετέρου την επιτυχή διαδικασία της αποθήκευσης αυτών, προκειμένου να διατηρηθεί η αρχική ποιότητά τους και να μην επέλθει οποιαδήποτε ανεπιθύμητη αλλοίωση.</p>
<b>Μεταφορά μετά την αποθήκευση</b>	<p>Κατόπιν της διαδικασίας της επιτυχούς αποθήκευσης των προμηθειών στους κατάλληλους αποθηκευτικούς χώρους, το επόμενο εξίσου σημαντικό βήμα είναι η επιτυχής μεταφορά τους στα αντίστοιχα τμήματα για τα οποία προορίζονται. Έτσι, έχουμε τη μεταφορά των προμηθειών είτε στο τμήμα παραγωγής της επιχείρησης είτε στα φυσικά καταστήματα αυτής.</p>
<b>Διαδικασία ταξινόμησης</b>	<p>Πρόκειται για μία διαδικασία μέσω της οποίας καθίσταται επιτρεπτός και αποτελεσματικός, αφενός ο εσωτερικός και αφετέρου ο εξωτερικός έλεγχος των προμηθειών.</p>
	<p>Μέσω της επιτυχούς διαδικασίας ταξινόμησης των προμηθειών επιτυγχάνεται και η αποτελεσματική φύλαξή τους.</p>

	Για να είναι επιτυχής η διαδικασία της ταξινόμησης θα πρέπει να υφίσταται συνεχής ενημέρωση για την ποσότητα των προμηθειών.
	Επιτυχής ταξινόμηση επέρχεται και όταν οι προμήθειες είναι δυνατόν να μεταφερθούν άμεσα στα εκάστοτε τμήματα για τα οποία προορίζονται.

**Πίνακας 1. Ζητήματα προς Επίλυση (Κεχράς, 2004; Gwynne, 2011)**

Προκειμένου να καταστεί εφικτή η διασφάλιση του ότι το τμήμα της αποθήκης είναι σε θέση να επιλύσει σημαντικά ζητήματα τα οποία προκύπτουν στο πλαίσιο της καθημερινής λειτουργίας και δραστηριοποίησης της επιχείρησης, αυτό, θα πρέπει να προχωρήσει δυναμικά στις κάτωθι συνεχείς ενέργειες, οι οποίες απεικονίζονται στον κάτωθι πίνακα:

<b>ΔΥΝΑΜΙΚΕΣ ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟΘΗΚΗΣ ΜΙΑΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ</b>	
<b>ΠΑΡΑΛΑΒΗ</b>	Το τμήμα της αποθήκης είναι αρμόδιο για την ταχεία παραλαβή των προμηθειών που έχουν παραγγελθεί από την πλευρά της επιχείρησης

<p><b>ΕΛΕΓΧΟΣ</b></p>	<p>Το τμήμα της αποθήκης είναι αρμόδιο να προβεί στον απαιτούμενο έλεγχο των προμηθειών που έχουν παραγγελθεί από την επιχείρηση, προτού η παραγγελία αυτή καταστεί αποδεκτή</p>
<p><b>ΤΑΞΙΝΟΜΗΣΗ</b></p>	<p>Η ταξινόμηση των υλικών και προμηθειών που έχουν παραληφθεί από την πλευρά του τμήματος αποθήκης, θα πρέπει να γίνεται με τρόπο μεθοδικό και πρακτικό. Έτσι, οι προμήθειες θα είναι σε θέση να μεταφέρονται άμεσα, χωρίς περιττές καθυστερήσεις, στα αρμόδια τμήματα της επιχείρησης.</p>
<p><b>ΠΛΗΡΗΣ ΕΙΚΟΝΑ</b></p>	<p>Το τμήμα της αποθήκης, μέσα από την εύρυθμη λειτουργία του, πρέπει να είναι σε θέση να έχει πλήρη εικόνα των προμηθειών που είναι αποθηκευμένες στους αποθηκευτικούς χώρους. Επίσης, πρέπει να έχει πλήρη εικόνα των προμηθειών που διακινούνται καθημερινά, στο πλαίσιο της καθημερινής λειτουργίας της επιχείρησης.</p>



<p><b>ΠΛΗΡΟΤΗΤΑ</b></p>	<p>Το τμήμα της αποθήκης θα πρέπει να διασφαλίζει, μέσω της προηγούμενης αναφερόμενης πλήρους εικόνας που κατέχει για τις αποθηκευμένες σε αυτό προμήθειες, ότι αυτές βρίσκονται σε επαρκείς ποσότητες, προκειμένου να καλύψουν τις ανάγκες του τμήματος παραγωγής της επιχείρησης και των φυσικών καταστημάτων της. Μέσω του έλεγχου πληρότητας, το τμήμα αποθήκης θα πρέπει να διασφαλίζει την μη υπόσταση μεγάλου στοκ αποθεμάτων. Σε περίπτωση κατά την οποία δεν συμβεί αυτό, το πλεόνασμα αποθεμάτων συνεπάγεται απώλεια χρήσιμων, για την επιχείρηση, κεφαλαίων.</p>
<p><b>ΕΝΑΠΟΘΗΚΕΥΣΗ</b></p>	<p>Το τμήμα αποθήκης θα πρέπει να διασφαλίζει τη διαδικασία επιτυχούς εναποθήκευσης του συνόλου των προμηθειών, σε προκαθορισμένες θέσεις.</p> <p>Έτσι, όλοι θα είναι σε θέση να εντοπίζουν άμεσα και χωρίς περιττές καθυστερήσεις τα συγκεκριμένα υλικά που ψάχνουν και έχουν ανάγκη. Μέσω της επιτυχούς εναποθήκευσης μάλιστα, καθίσταται ευκολότερη η απογραφή των προμηθειών και αποθεμάτων της επιχείρησης.</p>

Πίνακας 2. Δυναμικές Ενέργειες Τμήματος Αποθήκης (Κεχράς, 2004; Gwynne, 2011)

Για την ορθή λειτουργία του τμήματος της αποθήκης μίας επιχείρησης, ουσιαστική προϋπόθεση είναι υπόσταση μίας επαρκούς οργανωτικής δομής, μέσω της οποίας είναι δυνατή η εξυπηρέτηση του απώτερου σκοπού του τμήματος αυτού. Αυτό σημαίνει ότι είναι απαραίτητη η κάλυψη μερικών στοιχειωδών απαιτήσεων, από την πλευρά του οργανισμού, προκειμένου να καταστεί δυνατή η κάλυψη, από την πλευρά του τμήματος της αποθήκης, των ανωτέρω αναφερόμενων εξασφαλίσεων και διασφαλίσεων. Οι απαιτήσεις αυτές, που πρέπει να καλυφθούν από την πλευρά της ίδιας της επιχείρησης, απεικονίζονται στον κάτωθι πίνακα:

<b>ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΚΑΛΥΦΤΟΥΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ</b>	
<b>ΧΩΡΟΣ</b>	Πρόκειται για μία απαίτηση ιδιάζουσας σημασίας για την εύρυθμη και αποτελεσματική λειτουργία του τμήματος της αποθήκης μίας επιχείρησης. Οι αποθηκευτικοί χώροι που διαθέτει μία επιχείρηση θα πρέπει να είναι άνετοι, επαρκείς, και να καλύπτουν όλες τις υφιστάμενες ανάγκες για αποτελεσματική παράδοση, μεταφορά και παραλαβή των προμηθειών. Οι διαθέσιμοι χώροι του τμήματος αποθήκης, θα πρέπει να καλύπτουν όλες τις απαιτούμενες προδιαγραφές, προκειμένου να είναι σε θέση να εξυπηρετούν όλα τα επιμέρους τμήματα, από τα οποία απαρτίζεται η επιχείρηση και τα οποία πρέπει, για λόγους ευρυθμίας, να επικοινωνούν και να είναι συνδεδεμένα με το τμήμα

αποθήκευσης. Επιπροσθέτως, οι χώροι αποθήκευσης μίας επιχείρησης θα πρέπει να πληρούν τις ελάχιστες απαιτούμενες προδιαγραφές, όπως αυτές ορίζονται στις εκάστοτε ισχύουσες νομοθετικές διατάξεις. Δεν θα πρέπει να παρεκκλίνουν από τους κανόνες υγιεινής, ασφάλειας και αποθήκευσης. Επίσης, θα πρέπει να εξυπηρετούν τις προκύπτουσες ανάγκες το τμήματος λογιστηρίου του οργανισμού, προκειμένου να καθίσταται απλή και ταχεία η διαδικασία της αποτίμησης των αποθεμάτων, που βρίσκονται αποθηκευμένα στο τμήμα αποθήκης. Σε περίπτωση κατά την οποία ο αποθηκευτικός χώρος της επιχείρησης δεν είναι ενιαίος, αλλά διατίθενται πολλοί διακριτοί και εξατομικευμένοι αποθηκευτικοί χώροι, οι οποίοι ενδεχομένως βρίσκονται και σε διαφορετικές γεωγραφικές περιοχές, προκειμένου να μην διαταραχθεί η εύρυθμη λειτουργία του τμήματος αποθήκης της επιχείρησης, όλοι οι διακριτοί αποθηκευτικοί χώροι θα πρέπει να υπάγονται σε μία και μόνο διεύθυνση.

<p><b>ΑΣΦΑΛΕΙΑ</b></p>	<p>Ο χώρος αποθήκευσης μίας επιχείρησης θα πρέπει να είναι επαρκώς ασφαλισμένος, προκειμένου να αποφευχθούν δυσάρεστα γεγονότα κλοπών και φυσικών καταστροφών, τα οποία είναι πιθανόν να επιφέρουν απώλειες ή αλλοιώσεις αντίστοιχα στα αποθηκευμένα αποθέματα. Ιδανικά, τα αποθέματα θα πρέπει να φυλάσσονται σε κλειστούς και ασφαλισμένους χώρους. Έτσι, είναι δυνατή η αποτελεσματική πρόληψη από κρούσματα κλοπής. Επιπροσθέτως, με τον τρόπο αυτό διενεργείται αποτελεσματικότερα και η ελεγκτική διαδικασία από τους υπεύθυνους διαχείρισης του τμήματος της αποθήκης.</p>
<p><b>ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ</b></p>	<p>Στο σημείο αυτό, γίνεται μνεία για την διοίκηση της αποθήκης. Πρόκειται για μία λειτουργία, η οποία είναι διακριτή στο πλαίσιο της ευρύτερης λειτουργίας και δραστηριοποίησης ενός οργανισμού.</p> <p>Προκειμένου να μην υπονομευτεί η επιθυμία της λειτουργίας του τμήματος αποθήκης ενός οργανισμού, Η διοίκηση αυτό θα πρέπει να είναι ξεχωριστή. Αυτό σημαίνει, ότι το τμήμα αποθήκης μίας επιχείρησης θα πρέπει να έχει τον δικό του υπεύθυνο και τους δικούς του υπαλλήλους, οι οποίοι δραστηριοποιούνται ως αποθηκάριοι και</p>

	<p>στο πλαίσιο των επαγγελματικών τους αρμοδιοτήτων, πρέπει να ασκούν έλεγχο στην κατάσταση, στην οποία βρίσκεται ο χώρος αποθήκης των αποθεμάτων της επιχείρησης, αλλά και τα ίδια τα αποθέματα αυτής.</p>
--	---

**Πίνακας 3. Απαιτήσεις προς Κάλυψη από την Επιχείρηση για την Ευρυθμία του Τμήματος Αποθήκης (Κεχράς, 2004; Gwynne, 2011)**

### **2.1.2 ΟΙ ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ**

Η λειτουργία των προμηθειών χαρακτηρίζεται από την δική της ιδιαίτερη σπουδαιότητα, για την διασφάλιση της ευρυθμίας και αποτελεσματικής λειτουργίας της εν γένει επιχειρηματικής οντότητας. Επίσης, η λειτουργία προμηθειών είναι άμεσα συνυφασμένη με τη λειτουργία της αποθήκης, η οποία προαναλήθηκε. Πιο συγκεκριμένα, θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι λειτουργία προμηθειών συμπληρώνει την λειτουργία της αποθήκης.

Στο σημείο αυτό, προκειμένου να καταστεί πιο κατανοητή η έννοια των προμηθειών, οι προμήθειες ορίζονται ως η αρμόδια λειτουργία της απόκτησης των απαιτούμενων πόρων και υπηρεσιών, που είναι απαραίτητα για την χρήση τους από την ίδια την επιχείρηση ή για την μεταπώλησή τους. Ως πόροι, νοούνται οι απαιτούμενοι μηχανολογικοί εξοπλισμοί, εξαρτήματα, υλικά και εφόδια, που είναι απαραίτητοι για την εύρυθμη λειτουργία και δραστηριοποίηση μίας επιχείρησης. Η έννοια της απόκτησης που αναφέρθηκε στον ανωτέρω ορισμό των προμηθειών, έγκειται σε οποιοδήποτε νόμιμο τρόπο, συμπεριλαμβανομένης της αγοράς και ενοικίασης (Jacobs & Chase, 2014).

Η ιδιάζουσα σπουδαιότητα της λειτουργίας των προμηθειών στις επιχειρήσεις, διαφαίνεται σε περίπτωση που προσπαθήσουμε να αντιληφθούμε τη λειτουργία μίας επιχείρησης δίχως την υπόσταση των απαραίτητων πρώτων υλών. Η απάντηση σε αυτό το υποθετικό σενάριο είναι ότι πολύ απλά θα διαταρασσόταν η ευρυθμία και η βιωσιμότητα της επιχείρησης αυτής, καθώς δεν νοείται η λειτουργία αυτής, χωρίς τις απαιτούμενες πρώτες ύλες και τους ελάχιστα απαιτούμενους πόρους. Μάλιστα, ειδικότερα στο πλαίσιο της σύγχρονης εποχής, κατά τη διάρκεια της οποίας τα επίπεδα ανταγωνισμού είναι εξαιρετικά υψηλά, μία διαδικασία προμηθειών μίας επιχείρησης, στο πλαίσιο της οποίας προσφέρονται οι προμήθειες στο ελάχιστο απαιτούμενο κόστος και στον ελάχιστο απαιτούμενο χρόνο, γεγονός το οποίο ελαχιστοποιεί το κόστος αποθήκευσης, αυτό, προσδίδει ένα έντονο ανταγωνιστικό πλεονέκτημα στην επιχείρηση αυτή, έναντι των υπολοίπων ομοειδών της (Jacobs & Chase, 2014).

Όπως λοιπόν αναφέρθηκε στο προηγούμενο υποκεφάλαιο, για το τμήμα αποθήκης, έτσι και για την λειτουργία προμηθειών μίας επιχείρησης, πρέπει να πραγματοποιηθούν και ολοκληρωθούν επιτυχώς ορισμένες επιμέρους ενέργειες. Οι ενέργειες αυτές απεικονίζονται στον κάτωθι πίνακα:

<b>ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΠΡΟΜΗΘΕΙΩΝ</b>	
<b>ΕΡΕΥΝΑ ΑΓΟΡΑΣ</b>	Πρόκειται για μία διαδικασία διερεύνησης των υφιστάμενων τιμών και των αντίστοιχων ποιοτήτων που είναι διαθέσιμες στην αγορά για κάθε υλικό, προϊόν, εμπόρευμα ή οποιοδήποτε διαθέσιμο πόρο, χρειάζεται μία επιχείρηση προκειμένου να διατηρηθεί η ορθολογική και εύρυθμη λειτουργία της.

**ΧΡΥΣΗ ΤΟΜΗ ΜΕΤΑΞΥ  
ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΙ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ**

Το να βρεθεί η λεγόμενη χρυσή τομή μεταξύ της τιμής στην οποία πωλείται ένας απαιτούμενος χώρος και της ποιότητας αυτό, είναι κομβική η ενέργεια στο πλαίσιο της λειτουργίας των προμηθειών. Ιδανικότερα, μία επιχείρηση είναι κερδισμένη σε περίπτωση κατά την οποία προμηθεύεται τους απαιτούμενους πόρους στην ελάχιστη δυνατή τιμή και στη μέγιστη δυνατή ποιότητα που επιθυμεί, προκειμένου να αντλήσει την μέγιστη αξία από τη χρησιμοποίηση και αξιοποίηση του πόρου αυτού.

## ΣΥΝΕΧΗΣ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ

Ο διαρκής έλεγχος και η συνεχής παρακολούθηση των επιπέδων, στα οποία βρίσκονται τα αποθέματα που διαθέτει μια επιχείρηση σε πρώτες ύλες και αναλώσιμα υλικά, Είναι μια διαδικασία απαραίτητη. Ο λόγος έγκειται στο γεγονός ότι μέσω της διαρκούς παρακολούθησης των επιπέδων αυτών, η επιχείρηση είναι σε θέση να προβαίνει σε έγκαιρη νέα παραγγελία των απαιτούμενων πόρων για την εύρυθμη λειτουργία της. Επίσης, όσο πιο έγκαιρα διαπιστώνεται η ανάγκη πραγματοποίησης μίας νέας παραγγελίας, τόσο μεγαλύτερο χρονικό διάστημα έχει στη διάθεσή της η επιχείρηση, για να προβεί στο στάδιο της έρευνας αγοράς που προαναφέρθηκε. Έτσι, είναι σε θέση να εντοπίσει την συμφερότερη χρυσή τομή μεταξύ της ελάχιστης τιμής και μέγιστης ποιότητας ενός πόρου που πρέπει να παραγγελθεί εκ νέου. Επίσης, όσο μεγαλύτερο χρονικό διάστημα έχει στη διάθεσή της η επιχείρηση για να προβεί σε μία νέα παραγγελία, τόσο μικρότερο κόστος μεταφοράς και αποθήκευσης θα επωμιστεί.

Πίνακας 4. Ενέργειες Λειτουργίας Προμηθειών (Jacobs & Chase, 2014)



## **2.2 ΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ – ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΕΣ ΑΠΟΣΑΦΗΝΙΣΕΙΣ**

### **2.2.1 ΤΙ ΕΙΝΑΙ ΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ**

Ως απόθεμα εννοείται η ποσότητα ενός αγαθού, το οποίο έχει μείνει αποθηκευμένο στον χώρο της αποθήκης ενός οργανισμού και δεν έχει φτάσει ακόμα η στιγμή της αξιοποίησης του, η οποία, παρ' όλ' αυτά, είναι προγραμματισμένο να πραγματοποιηθεί σε μελλοντικό χρονικό διάστημα.

Η διαδικασία της διατήρησης και του έλεγχου των αποθεμάτων αποτελεί το συνηθέστερο από τα προβλήματα που καλείται να επιλύσει μία επιχείρηση και ένας οργανισμός, ανεξαρτήτως του κλάδου επί του οποίου δραστηριοποιούνται. Όπως προαναφέρθηκε για την διαδικασία της αποθήκευσης, έτσι και η διαδικασία της διαχείρισης των αποθεμάτων διαδραματίζει καθοριστικό ρόλο στην εύρυθμη λειτουργία και την βιωσιμότητα των οργανισμών (Λεοντάρης, 1989).

Το θέμα της διαχείρισης αποθεμάτων, κάνοντας μία σύντομη αναδρομή στο παρελθόν, αναδύθηκε στο προσκήνιο κατόπιν της λήξης της βιομηχανικής επανάστασης. Τότε, τα επίπεδα παραγωγής των επιχειρήσεων αυξήθηκαν ραγδαία και οι οργανισμοί κλήθηκαν να αντιμετωπίσουν το πρόβλημα που συνόδευε την αύξηση αυτή, που δεν ήταν άλλο από την ορθολογική και αποτελεσματική διαχείριση των εμπορευμάτων τους, τα οποία έμεναν αχρησιμοποίητα. Πρόκειται για ένα πρωτόγνωρο τότε πρόβλημα για τις επιχειρήσεις, τη στιγμή κατά την οποία, μέχρι πρότινος, τα επίπεδα παραγωγής τους επέτρεπαν την αποτελεσματική διαχείριση των αποθεμάτων (Lyssons, 2000).

Όταν ομιλούμε περί αποθεμάτων, ειδικότερα για τον κόσμο των επιχειρήσεων, δεν επικεντρωνόμαστε μόνο στα εμπορεύματα αλλά και στα χρηματικά περιουσιακά στοιχεία μίας επιχείρησης. Επιπροσθέτως, στο σημείο αυτό πρέπει να τονιστεί ότι έχει επικρατήσει, για την αναφορά στον όρο “απόθεμα” η ονομασία “στοκ” (Lyssons, 2000).

### **2.2.2 ΟΙ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ**

Οποιοδήποτε εμπόρευμα είναι αποθηκευμένο στους χώρους της αποθήκης ενός οργανισμού, όπως είδαμε και από την ανωτέρω παρατιθέμενη εννοιολογική αποσαφήνιση των αποθεμάτων, θεωρείται ως απόθεμα, ανεξάρτητα από το αν είναι κάποιο προϊόν έτοιμο και ημιτελές προϊόν, κάποιο αναλώσιμο υλικό ή κάποια πρώτη και βοηθητική ύλη. Έτσι, οι επιμέρους κατηγορίες αποθεμάτων που συναντώνται στο πλαίσιο της καθημερινής δραστηριοποίησης των σύγχρονων οργανισμών, διαφαίνονται και περιγράφονται ως κάτωθι πίνακα:

#### **(α) Αναλώσιμα:**

Ως αναλώσιμα νοούνται τα υλικά τα οποία αποκτώνται από την πλευρά ενός οργανισμού προκειμένου να αξιοποιηθούν για την συντήρηση των παγίων περιουσιακών στοιχείων του. Επιπροσθέτως, η αξιοποίηση των αναλώσιμων υλικών ενός οργανισμού είναι δυνατό να πραγματοποιηθεί και για λόγους διασφάλισης των απαιτούμενων λειτουργικών συνθηκών του, με ιδιαίτερη έμφαση στις κυρίες και δευτερεύουσες δραστηριότητές του.

Χαρακτηριστικά παραδείγματα αναλώσιμων υλικών είναι τα εκτυπωτικά χαρτιά, οι γραφικές ύλες, διάφορα είδη συντήρησης των κτιριακών εγκαταστάσεων των επιχειρήσεων, είδη καθαρισμού, καθώς επίσης και ο απαιτούμενος ηλεκτρολογικός και υδραυλικός εξοπλισμός που διαθέτουν οι επιχειρήσεις. Τα αναλώσιμα υλικά δεν χρησιμοποιούνται στην διαδικασία παραγωγής των επιχειρήσεων και επίσης, διαφοροποιούνται από οργανισμό σε οργανισμό. Η διαφοροποίηση αυτή είναι απόλυτα λογική, αρκεί να αναλογιστεί κανείς ότι κανένας οργανισμός δεν διαθέτει ακριβώς τις ίδιες ανάγκες με κάποιον άλλον, ακόμα και αν δραστηριοποιείται στον ίδιο κλάδο με αυτόν (Lyssons, 2000).

#### **(β) Πρώτες και Βοηθητικές Ύλες:**

Πρόκειται για το σύνολο των υλικών, τα οποία προμηθεύονται από την πλευρά ενός οργανισμού, προκειμένου να χρησιμοποιηθούν κατά την παραγωγική του διαδικασία. Σε αντίθεση λοιπόν με τα αναλώσιμα, οι πρώτες και βοηθητικές ύλες αποκτώνται προκειμένου να χρησιμοποιηθούν στην διαδικασία παραγωγής. Για έναν οργανισμό επομένως, όποιος δραστηριοποιείται στον κλάδο παραγωγής βιβλίων, το χαρτί, το οποίο ανωτέρω αναφέρθηκε ως αναλώσιμο, στην προκειμένη περίπτωση αποτελεί πρώτη ύλη (Κεχράς, 2004).

(γ) Έτοιμα και Ημιτελή Προϊόντα:

Στους αποθηκευτικούς χώρους μίας επιχείρησης, είναι δυνατόν να εντοπιστούν αφενός προϊόντα, τα οποία είναι έτοιμα προς πώληση στους τελικούς καταναλωτές και αφετέρου, προϊόντα τα οποία χρήζουν περαιτέρω επεξεργασίας προκειμένου να καταστούν έτοιμα προς πώληση. Τα ημιτελή προϊόντα λοιπόν, πού είναι αυτά που χρήζουν περαιτέρω επεξεργασία για να λάβουν την τελική τους μορφή, δύνανται να μην έχουν ολοκληρωθεί λόγω έλλειψης κάποιας πρώτης και βοηθητικής ύλης, ή λόγω του ότι χρειάζονται μεγαλύτερο χρονικό διάστημα προκειμένου να μετατραπούν σε τελικά προϊόντα. Έτσι, αναγκαστικά υπάγονται στην κατηγορία των αποθεμάτων των επιχειρήσεων. Τα τελικά προϊόντα, τα οποία μένουν αχρησιμοποίητα στην αποθήκη, θεωρούνται και αυτά ως αποθέματα, λόγω του ότι μένουν αποθηκευμένα και αχρησιμοποίητα επειδή δεν έχουν ακόμα πουληθεί στους τελικούς καταναλωτές τους.

Αμφότερα, τελικά και ημιτελή προϊόντα, αποτελούν το αποτέλεσμα της παραγωγικής διαδικασίας μίας επιχειρηματικής οντότητας (Κεχράς, 2004).

### **2.2.3 ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ**

Όπως θα δούμε αναλυτικότερα και στο αμέσως επόμενο υποκεφάλαιο, η υπόσταση αποθεμάτων στις επιχειρήσεις τους εξασφαλίζει μία σειρά σημαντικών ωφελειών. Τα οφέλη αυτά διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στην διασφάλιση της ευρυθμίας και ομαλότητας στη λειτουργία των επιχειρήσεων. Όμως, πρέπει στο σημείο αυτό να

αναφερθεί ότι αφενός η απόκτηση και αφετέρου η διατήρηση και αποθήκευση των αποθεμάτων συνεπάγεται ένα κόστος για τις επιχειρήσεις. Η διαχείριση και η όσο το δυνατόν μεγαλύτερη ελαχιστοποίηση του κόστους αυτού έχει πλέον ανατεθεί στα τμήματα προμηθειών, που διαθέτουν οι σύγχρονοι οργανισμοί. Το συνολικό κόστος των αποθεμάτων αποτελείται από τέσσερις επιμέρους κατηγορίες κόστους, οι οποίες είναι οι εξής:

<b>ΤΥΠΟΙ ΚΟΣΤΟΥΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ</b>	
<b>ΚΟΣΤΟΣ ΑΓΟΡΑΣ</b>	<p>Πρόκειται για μία κατηγορία κόστους, που είναι άμεσα συνυφασμένη με την αξία, στην οποία μία επιχείρηση αγοράζει τα προϊόντα της από τους προμηθευτές. Σε περίπτωση κατά την οποία η ίδια η επιχείρηση παράγει τα προϊόντα της, τότε το συγκεκριμένο κόστος υπάγεται στο πλαίσιο του κόστους παραγωγής. Τη στιγμή κατά την οποία το προϊόν αποθηκεύεται στην αποθήκη της επιχείρησης, τότε η τιμή του θα πρέπει να ισοσκελίζεται με το κόστος απόκτησής του από την επιχείρηση. Αυτό, συνεπάγεται τον συνυπολογισμό των ενδεχόμενων υφισταμένων δαπανών μεταφοράς, στην τιμή του προϊόντος κατά τη στιγμή της αποθήκευσής του.</p>

## **ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΩΝ**

Πρόκειται για μία κατηγορία κόστους, άμεσα συνυφασμένη με το κόστος του προμηθευτή για την εκκίνηση της διαδικασίας της παραγγελίας, που αυτός έχει λάβει από μία επιχείρηση. Είναι δηλαδή, συνυφασμένη, με το πλήθος των παραγγελιών και όχι τόσο με τον όγκο της παραγγελίας. Άρα, ομιλούμε για τα σταθερά ποσά που χρεώνονται από την πλευρά των προμηθευτών για κάθε παραγγελία που αυτοί λαμβάνουν από τις επιχειρήσεις. Η συγκεκριμένη κατηγορία κόστους απαρτίζεται από τα κόστη προδιαγραφών, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά στοιχεία του εκάστοτε προμηθευτή, τη διαδικασία παραλαβής και ελέγχου, την έκδοση της εντολής παραγγελίας και λοιπές παρεμφερείς διαδικασίες. Σε περίπτωση κατά την οποία μία επιχείρηση παράγει η ίδια τα προϊόντα της, τότε στο πλαίσιο του συγκεκριμένου κόστους εσωκλείονται όλες οι δαπάνες μεταβολής της παραγωγικής διαδικασίας.

<p><b>ΚΟΣΤΟΣ ΑΠΟΘΗΚΕΥΣΗΣ</b></p>	<p>Η συγκεκριμένη κατηγορία κόστους συμπεριλαμβάνει διάφορα επιμέρους κόστη, όπως είναι επι παραδείγματι το κόστος διατήρησης του αποθηκευτικού χώρου μίας επιχείρησης, το μισθολογικό κόστος, το κόστος ενοικίασης των κτιριακών εγκαταστάσεών της, το κόστος κεφαλαίου, το κόστος ασφάλισης, το κόστος απαξίωσης για τα αποθέματα, καθώς επίσης και το κόστος κλοπής αυτών ή αλλοίωσης των αρχικών χαρακτηριστικών τους ή ολοσχερούς καταστροφής τους.</p>
<p><b>ΚΟΣΤΟΣ ΕΞΑΝΤΛΗΣΗΣ</b></p>	<p>Πρόκειται για μία μορφή κόστους, με την οποία οι επιχειρήσεις έρχονται αντιμέτωπες τη στιγμή κατά την οποία σημειωθεί έλλειψη σε κάποιο απόθεμά τους. Στην προκειμένη περίπτωση μάλιστα, και σε περίπτωση κατά την οποία δεν μπορεί να εξυπηρετηθεί το πελατειακό κοινό της επιχείρησης λόγω της έλλειψης αυτής, ομιλούμε περί κόστους εξωτερικών ελλείψεων, συμπεριλαμβανομένου και του κόστους απώλειας κερδών και αξιοπιστίας για την επιχείρηση.</p>

	<p>Στην προκειμένη κατηγορία κόστους όμως, συμπεριλαμβάνεται και το λεγόμενο κόστος εσωτερικών ελλείψεων. Το κόστος αυτό έρχεται στο προσκήνιο σε περίπτωση κατά την οποία δεν είναι δυνατή η εκτέλεση μιας παραγγελίας από την πλευρά ενός τμήματος ενός οργανισμού. Απότοκος αυτού, είναι το λεγόμενο κόστος παραγωγικής ικανότητας. Με το κόστος παραγωγικής ικανότητας, έρχεται αντιμέτωπη μία επιχείρηση της οποίας το ανθρώπινο δυναμικό αδρανεύει και το ίδιο συμβαίνει και με τον μηχανολογικό εξοπλισμό της, όποιος χρησιμοποιείται στην παραγωγική διαδικασία. Αυτό, συνεπάγεται μία επιπλέον μορφή κόστους, που είναι το λεγόμενο κόστος καθυστέρησης ολοκλήρωσης μίας εργασίας.</p>
--	---

**Πίνακας 5. Τύποι Κόστους Αποθεμάτων (Λεοντάρης, 1989; Lyssons, 2000; Κεχράς, 2004).**

#### **2.2.4 Η ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΧΡΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ**

Οι σύγχρονοι οργανισμοί είναι γνώστες του γεγονότος ότι τα αποθέματα που διαθέτουν απαιτούνται για την παραγωγική τους λειτουργία και την διασφάλιση της ευρυθμίας

τους. Τα αποθέματα, είναι η μόνη λύση που διαθέτουν οι επιχειρήσεις σε περίπτωση κατά την οποία προκληθεί κάποιο πρόβλημα υπό τη μορφή έλλειψης. Η σημασία και σπουδαιότητα των αποθεμάτων επεξηγείται από το ίδιο το λειτουργικό πλαίσιο των οργανισμών.

Αναλυτικότερα, οι οργανισμοί διαθέτοντας επαρκή ποσότητα αποθεμάτων κερδίζουν πολύτιμο χρόνο. Αυτό συμβαίνει διότι δεν αναγκάζονται οποιαδήποτε στιγμή διαπιστώσουν κάποια έλλειψη να προβαίνουν σε νέες παραγγελίες και να περιμένουν όσο χρόνο χρειαστεί ο προμηθευτής τους για να τους στείλει τα υλικά που παρήγγειλαν και στα οποία εμφανίζουν έλλειψη. Ειδικότερα αν τα υλικά αυτά αποτελούν πρώτες και βοηθητικές ύλες, ο χρόνος αυτός της αναμονής είναι ιδιαίτερα σημαντικός για τις επιχειρήσεις. Ο λόγος έγκειται στο γεγονός ότι από την αναμονή αυτή καθυστερούν την παραγωγική τους διαδικασία, κάτι το οποίο επιβαρύνει ακόμα και τα επίπεδα κερδοφορίας τους σε μακροπρόθεσμο χρονικό διάστημα (Lyssons, 2000).

Επιπροσθέτως, μέσω της αξιοποίησης και της υπόστασης αποθεμάτων προλαμβάνεται και το πρόβλημα της ασυνέχειας. Πιο συγκεκριμένα, τα αποθέματα κρίνονται βοηθητικά για την αυτονομία των λειτουργιών μίας επιχείρησης και την συρρίκνωση των επιπέδων του λειτουργικού κόστους της. Αρκεί να αντιληφθεί κανείς ότι τα αποθέματα σε πρώτες και βοηθητικές ύλες συνδράμουν στην απομόνωση του προμηθευτή από τον κατασκευαστή, τα αποθέματα των ημιτελών προϊόντων συνδράμουν στην απομόνωση των επιμέρους διαθέσιμων τμημάτων παραγωγής, και τέλος, τα αποθέματα ετοιμών προϊόντων συνδράμουν στην απομόνωση του πελατειακού κοινού από τον παραγωγό τους. Ας αναλογιστούμε επίσης πόσο μεγαλύτερες θα ήταν οι δαπάνες μίας επιχείρησης σε περίπτωση κατά την οποία η παραγγελία των πρώτων και βοηθητικών υλών γινόταν από την πλευρά της διακριτά, ανά προκύπτουσα ανάγκη, και χωρίς να συνυπολογίζονται τα κόστη μεταφοράς (Λεοντάρης, 1989).

Ένα άλλο σκέλος, στο οποίο τα αποθέματα είναι ιδιαίτερα βοηθητικά είναι το γεγονός της από πλευράς τους διασφάλισης ενός επιθυμητού επιπέδου ασφάλειας, σε μία επιχείρηση, σε περίπτωση κατά την οποία διαδραματίζονται απρόβλεπτες και δυσμενείς καταστάσεις. Είναι γεγονός πως όλες οι επιχειρήσεις καλούνται να λειτουργήσουν σε ένα εξωτερικό περιβάλλον, το οποίο χαρακτηρίζεται από έντονη αβεβαιότητα. Η αβεβαιότητα όμως, είναι ένα χαρακτηριστικό, το οποίο επηρεάζει και



υφίσταται ακόμα και στο εσωτερικό περιβάλλον των επιχειρήσεων. Οι επιχειρήσεις λοιπόν, καλούνται να υιοθετήσουν όλες τις απαιτούμενες δικλίδες ασφαλείας προκειμένου να ανταπεξέλθουν επιτυχώς σε καταστάσεις έκτακτης ανάγκης. Στην προκειμένη περίπτωση, η υπόσταση επαρκών αποθεμάτων διασφαλίζει τις επιχειρήσεις από απρόβλεπτες δυσμενείς καταστάσεις λανθασμένης εκτίμησης της υφιστάμενης ζήτησης από τους καταναλωτές για ένα συγκεκριμένο προϊόν, λανθασμένης εκτίμησης των επιπέδων παραγωγής, μεταβολών στην απόδοση της παραγωγικής διαδικασίας, πρόκλησης βλαβών στον διαθέσιμο μηχανολογικό εξοπλισμό, πραγματοποίησης απεργιών από την πλευρά του εργατικού δυναμικού, πρόκλησης καθυστερήσεων από τους προμηθευτές για την παράδοση των πραγματοποιούμενων από την επιχείρηση παραγγελιών, και λοιπές παρεμφερείς έκτακτες καταστάσεις. Τα αποθέματα λοιπόν, σε τέτοιου είδους περιπτώσεις, εξασφαλίζουν σε μία επιχείρηση ότι μπορεί να ανταπεξέλθει επιτυχώς στις παραγωγικές της ανάγκες, με το ελάχιστο δυνατό κόστος για αυτή.

Ένα τελευταίο σημείο, στο οποίο η πρακτική χρήση των αποθεμάτων είναι κομβικής σημασίας, είναι αυτό της από πλευράς τους προσφοράς οικονομικότερης ακολουθούμενης πολιτικής στις επιχειρήσεις. Αναλυτικότερα, σε περίπτωση κατά την οποία μία επιχειρηματική μονάδα προβεί στην παραγγελία μεγάλης ποσότητας υλικών, τότε η τιμή, στην οποία θα αγοράσει τα υλικά αυτά, θα είναι μικρότερη, λόγω μαζικής παραγγελίας, σε σύγκριση με την αντίστοιχη τιμή στην οποία θα πωλούνταν τα υλικά αυτά αν αγοράζονταν σε μικρότερες ποσότητες ή ανά μονάδα (Κεχρας, 2004).

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3**

### **ΤΑ ΔΥΟ ΕΙΔΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ**

#### **3.1 Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ**

##### ***3.1.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ***

Ο εσωτερικός έλεγχος, είναι ένα είδος ελέγχου, που αξιολογεί τις υφιστάμενες εσωτερικές δικλείδες μίας εταιρείας, συμπεριλαμβανομένης της εταιρικής διακυβέρνησης και των λογιστικών διαδικασιών που αυτή ακολουθεί. Εξασφαλίζει, συν τοις άλλοις, τη συμμόρφωση της επιχείρησης με τους νόμους και κανονισμούς που ισχύουν σε κάθε δεδομένη στιγμή, ενώ παράλληλα συμβάλλει ακόμα και στη διατήρηση ακριβών και έγκαιρων χρηματοοικονομικών αναφορών και στην απαιτούμενη συλλογή δεδομένων. Ο εσωτερικός έλεγχος παρέχει επίσης στη διοίκηση, τα απαραίτητα εργαλεία για την επίτευξη λειτουργικής αποτελεσματικότητας εντοπίζοντας προβλήματα και διορθώνοντας τις ελλείψεις αυτής, προτού εντοπιστούν από οποιονδήποτε διενεργηθέντα εξωτερικό έλεγχο (Graham, 2015).

##### ***3.1.2 Ο ΡΟΛΟΣ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ***

Ο εσωτερικός έλεγχος, όπως άλλωστε κατέστη αντιληπτό από την ανωτέρω εννοιολογική αποσαφήνισή του, συμβάλλει σε καθοριστικό βαθμό στη διαχείριση κινδύνων και δύναται να αξιολογεί την αποτελεσματικότητα των εσωτερικών δικλείδων μίας εταιρείας, της εταιρικής διακυβέρνησης και των λογιστικών διαδικασιών. Οι εσωτερικοί έλεγχοι παρέχουν στη διοίκηση και στο διοικητικό

συμβούλιο των επιχειρήσεων μία ελεγκτική υπηρεσία προστιθέμενης αξίας, στο πλαίσιο της οποίας τα ελαττώματα μίας ακολουθούμενης διαδικασίας ενδέχεται να εντοπιστούν και να διορθωθούν πριν από τους εξωτερικούς ελέγχους (Ojha, 2012).

Ο νόμος Sarbanes-Oxley του 2002 εισήγαγε νέες απαιτήσεις διενέργειας εσωτερικού ελέγχου στις επιχειρήσεις και μάλιστα, καθιστά τη διοίκηση της κάθε επιχειρηματικής μονάδας νομικά υπεύθυνη για τις οικονομικές καταστάσεις της, απαιτώντας από τα ανώτερα στελέχη αυτής και τους οικονομικούς της διευθυντές να πιστοποιούν γραπτώς ότι τα οικονομικά της στοιχεία παρουσιάζονται στις οικονομικές και χρηματοοικονομικές της καταστάσεις με ακρίβεια. Ο νόμος Sarbanes-Oxley του 2002 απαιτεί επίσης, να τεκμηριώνονται και να επανεξετάζονται οι εσωτερικοί έλεγχοι μιας εταιρείας ως μέρος του εξωτερικού ελέγχου τους. Οι εσωτερικοί έλεγχοι είναι διαδικασίες που εφαρμόζονται από μία εταιρεία για τη διασφάλιση της ακεραιότητας των οικονομικών και λογιστικών πληροφοριών της, την προώθηση της λογοδοσίας και την πρόληψη της εταιρικής απάτης. Παραδείγματα εσωτερικών ελέγχων είναι ο διαχωρισμός καθηκόντων και εξουσιών, οι απαιτήσεις τεκμηρίωσης και οι γραπτές διαδικασίες που ακολουθούνται στο πλαίσιο της καθημερινής δραστηριοποίησης των επιχειρήσεων. Οι εσωτερικοί έλεγχοι επιδιώκουν να εντοπίσουν τυχούσες ελλείψεις στις εσωτερικές δικλίδες και στις διαδικασίες που ακολουθούνται από την εκάστοτε εταιρείας (Ramamoorti, 2003).

Εκτός από τη διασφάλιση ότι μία εταιρεία συμμορφώνεται με τους νόμους και τους κανονισμούς, οι εσωτερικοί έλεγχοι συμβάλλουν επίσης στη διαχείριση των διαφόρων μορφών κινδύνων, στους οποίους ενδεχομένως εκτεθεί μία επιχείρηση και στην προστασία της από πιθανά κρούσματα απάτης ή κατάχρησης. Τα αποτελέσματα των εσωτερικών ελέγχων παρέχουν στη διοίκηση προτάσεις για βελτιώσεις στις τρέχουσες διαδικασίες οι οποίες δεν λειτουργούν όπως προοριζόταν εξ αρχής και δεν αποφέρουν τα επιθυμητά αποτελέσματα και οι οποίες δύνανται να περιλαμβάνουν συστήματα τεχνολογίας πληροφοριών, καθώς και ζητήματα διαχείρισης της εφοδιαστικής αλυσίδας ή της αποθήκευσης και διαχείρισης των αποθεμάτων της επιχείρησης, στην οποία μάλιστα επικεντρωνόμαστε και στην παρούσα εργασία (Pickett, 2010).

Οι εσωτερικοί έλεγχοι, επιπροσθέτως, δύνανται να πραγματοποιούνται σε καθημερινή, εβδομαδιαία, μηνιαία ή ετήσια βάση. Ορισμένα τμήματα μίας επιχείρησης, μάλιστα, ενδέχεται να ελέγχονται πιο συχνά από άλλα. Για παράδειγμα, μία διαδικασία

κατασκευής μπορεί να ελέγχεται σε καθημερινή βάση για ποιοτικό έλεγχο, ενώ το τμήμα ανθρώπινων πόρων μπορεί να ελέγχεται μόνο μία φορά το χρόνο. Οι έλεγχοι ενδέχεται να είναι προγραμματισμένοι, για να δώσουν στους διευθυντές χρόνο να συγκεντρώσουν και να προετοιμάσουν τα απαιτούμενα έγγραφα και πληροφορίες, ή μπορεί να διενεργούνται εκτάκτως, χωρίς προγενέστερο προγραμματισμό, σε περίπτωση κατά την οποία υπάρχει υποψία ανήθικης ή παράνομης δραστηριότητας (Pickett, 2010).

### **3.1.3 Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΟΥΣ ΣΥΓΧΡΟΝΟΥΣ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΥΣ**

Οι εσωτερικοί ελεγκτές προσδιορίζουν γενικά ένα τμήμα, συγκεντρώνουν μία ευρύτερη, αλλά λεπτομερή εικόνα της τρέχουσας ακολουθούμενης διαδικασίας εσωτερικού ελέγχου, που πρόκειται να εφαρμοστεί στο τμήμα αυτό που επιλέχτηκε προς έλεγχο, διεξάγουν δοκιμές επιτόπιων εργασιών, παρακολουθούν με το προσωπικό του τμήματος συγκεκριμένα και αυστηρά προσδιορισμένα ζητήματα, προετοιμάζουν μία επίσημη έκθεση ελέγχου, εξετάζουν την έκθεση ελέγχου με τη διεύθυνση και παρακολουθούν σε μεταγενέστερο χρονικό ορίζοντα τη διεύθυνση και το διοικητικό συμβούλιο της εταιρείας, όπως απαιτείται, για να διασφαλιστεί η εφαρμογή των συστάσεων, κατευθύνσεων, προτάσεων και συμβουλών που δόθηκαν από την πλευρά των ελεγκτών προς αυτούς (Ojha, 2012).

#### **3.1.3.1 Τεχνικές αξιολόγησης**

Οι τεχνικές αξιολόγησης διασφαλίζουν ότι ένας εσωτερικός ελεγκτής συγκεντρώνει πλήρη κατανόηση των διαδικασιών του διενεργηθέντος εσωτερικού ελέγχου και ότι οι εργαζόμενοι της επιχείρησης συμμορφώνονται με τις οδηγίες του εσωτερικού ελέγχου. Για να αποφευχθεί η διακοπή της καθημερινής ροής των εργασιών της επιχείρησης που ελέγχεται, οι ελεγκτές ξεκινούν με τις λεγόμενες έμμεσες τεχνικές αξιολόγησης-

ελέγχου, όπως είναι επί παραδείγματι η επισκόπηση διαγραμμάτων ροής, εγχειριδίων, πολιτικών ελέγχου του τμήματος ή άλλων υφιστάμενων εγγράφων. Εάν δεν ακολουθούνται οι τεκμηριωμένες διαδικασίες, ενδέχεται να απαιτείται άμεση συζήτηση με το προσωπικό του εκάστοτε αρμοδίου τμήματος της επιχείρησης (Hightower, 2008).

### ***3.1.3.2 Τεχνικές ανάλυσης***

Οι διαδικασίες επιτόπιου ελέγχου δύνανται να περιλαμβάνουν διαδικασίας, όπως είναι χαρακτηριστικά η αντιστοίχιση συναλλαγών, η φυσική καταμέτρηση των αποθεμάτων, ο έλεγχος και η αξιολόγηση των λογιστικών εγγραφών της εταιρείας και των καθημερινών συναλλακτικών της κινήσεων, καθώς επίσης και ελέγχους συμφωνίας λογαριασμών και υπολοίπων αυτών, όπως απαιτείται από τις εκάστοτε ισχύουσες νομοθετικές και κανονιστικές διατάξεις και αρχές. Οι τεχνικές ανάλυσης που ακολουθούνται από την πλευρά των εσωτερικών ελεγκτών δύνανται να προβούν στη δοκιμή τυχαίων δεδομένων ή ακόμα και να στοχεύουν σε συγκεκριμένα δεδομένα, σε περίπτωση κατά την οποία ένας ελεγκτής θεωρεί ότι πρέπει να βελτιωθεί μία ακολουθούμενη και εφαρμοζόμενη διαδικασία εσωτερικού ελέγχου (Pickett, 2010).

### ***3.1.3.3 Διαδικασίες αναφοράς***

Η αναφορά εσωτερικού ελέγχου περιλαμβάνει μία επίσημη έκθεση και δύναται να περιλαμβάνει μία προκαταρκτική ή μία προσωρινή έκθεση υπό τη κορφή υπομνήματος. Μία ενδιάμεση έκθεση περιλαμβάνει συνήθως ευαίσθητα ή σημαντικά αποτελέσματα που ο ελεγκτής πιστεύει ότι το διοικητικό συμβούλιο πρέπει να γνωρίζει άμεσα. Η τελική έκθεση περιλαμβάνει τη σύνοψη των διαδικασιών και των τεχνικών που χρησιμοποιούνται για την ολοκλήρωση του ελέγχου, την περιγραφή των ευρημάτων του ελέγχου και προτάσεις για βελτιώσεις στους εσωτερικούς ελέγχους και

τις ακολουθούμενες διαδικασίες ελέγχου. Η επίσημη έκθεση εξετάζεται με τη διοίκηση της εκάστοτε επιχείρησης και στο πλαίσιο της εν λόγω εξέτασης, συζητούνται και δίνονται συστάσεις για περαιτέρω βελτίωση. Η παρακολούθηση, μετά από ένα χρονικό διάστημα, είναι απαραίτητη προκειμένου να διασφαλιστεί μέσω αυτής ότι οι νέες συστάσεις έχουν εφαρμοστεί και διαθέτουν βελτιωμένη λειτουργική απόδοση (Hightower, 2008).

## **3.2 Ο ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ**

### ***3.2.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ***

Η διαφορά μεταξύ εσωτερικών και εξωτερικών ελέγχων είναι η ανεξαρτησία. Όταν μία εταιρεία διενεργεί εσωτερικό έλεγχο, αναθέτει σε έναν υπάλληλο την καθολική εξέταση των διαδικασιών που ακολουθούνται στο εσωτερικό της περιβάλλον εν όψει την καθημερινής της δραστηριοποίησης και να αναφέρει τα πορίσματα και ευρήματά του στη διεύθυνση. Στον εξωτερικό έλεγχο ανατίθεται η ελεγκτική διαδικασία σε κάποιον που δεν εργάζεται για την εταιρεία που ελέγχεται. Αυτό δίνει την εικόνα και πεποίθηση στους ρυθμιστικούς φορείς, τις τράπεζες και ακόμη και στους ίδιους τους διοικούντες της επιχείρησης την αίσθηση της εμπιστοσύνης ότι ο έλεγχος είναι ακριβής και αμερόληπτος (Bazerman et al., 1997).

Ένας τυπικός εξωτερικός έλεγχος έχει τρεις στόχους, οι οποίοι είναι οι εξής:

- 1) Ο έλεγχος των εταιρικών λογαριασμών για να αποδειχθεί η ακρίβεια και η πληρότητα αυτών.
- 2) Η επιβεβαίωση ότι τα λογιστικά αρχεία ακολουθούν τις απαιτούμενες τυπικές πρακτικές. Οι αμερικανικές εταιρείες, για παράδειγμα, είναι υποχρεωμένες να ακολουθήσουν ένα σύνολο γενικά αποδεκτών λογιστικών αρχών (GAAP).
- 3) Ο έλεγχος των οικονομικών και χρηματοοικονομικών καταστάσεων της εταιρείας, όπως επί παραδείγματι τους ισολογισμούς, για να πιστοποιήσει ότι παρουσιάζουν τα

οικονομικά στοιχεία της εταιρείας με ακρίβεια και πληρότητα και κατ' ακολουθήση των ισχυουσών νομοθετικών διατάξεων, λογιστικών προτύπων και κανονισμών (Moore et al., 2006).

Η πιστοποίηση των οικονομικών καταστάσεων είναι ο πυρήνας της δουλειάς και των αρμοδιοτήτων ενός εξωτερικού ελεγκτή. Οι επενδυτές και οι δανειστές μπορούν να επιμείνουν και να προτείνουν την διενέργεια εξωτερικού ελέγχου προτού επενδύσουν σε μία εταιρεία. Οι εταιρείες που πωλούν τις μετοχές τους στο ευρύτερο κοινό, μάλιστα, είναι νομικά υποχρεωμένες να ελέγχουν τις οικονομικές τους καταστάσεις (Moore et al., 2006).

Μερικές φορές οι εταιρείες προσλαμβάνουν κάποιον εξωτερικό ελεγκτή για άλλους λόγους, όπως είναι επί παραδείγματι η διενέργεια ελέγχου για εντοπισμό κρουσμάτων απάτης και δολιοφθοράς. Συνήθως, μία εταιρεία δεν διέρχεται σε περισσότερους από έναν εξωτερικούς ελέγχους ετησίως, ενώ μπορεί να προγραμματίσει πολλαπλούς εσωτερικούς ελέγχους, κάτι το οποίο μας οδηγεί σε ένα ακόμα σημείο διαφοροποίησης των εσωτερικών από τους εξωτερικούς εταιρικούς ελέγχους (Soltani, 2007).

### **3.2.2 Ο ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΟΥΣ ΣΥΓΧΡΟΝΟΥΣ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΥΣ**

Ο εξωτερικός έλεγχος υπερβαίνει τη διαδικασία της απλής αξιολόγησης, μελέτης και επεξεργασίας ενός πλήθους αριθμητικών και οικονομικών στοιχείων. Πρώτον, ο ελεγκτής μαθαίνει λεπτομέρειες για την επιχείρηση και το οικονομικό περιβάλλον στο οποίο λειτουργεί. Στη συνέχεια, εξετάζει τους εσωτερικούς ελέγχους της εταιρείας, ακόμα και ζητήματα αναφορικά με το ποιος εξουσιοδοτεί τις δαπάνες και τις αγορές, το πώς διασφαλίζονται τα περιουσιακά της στοιχεία και το εάν η εταιρεία διαθέτει επαρκή εσωτερική εποπτεία στη διαχείριση των χρηματικών της διαθεσίμων. Εάν διαφανεί στον ελεγκτικό ορίζοντα σημαντική πιθανότητα απάτης, ο εξωτερικός ελεγκτής θα επιστήσει σε ακόμα μεγαλύτερο βαθμό την προσοχή του στα ανωτέρω αναφερόμενα ζητήματα, και ιδίως κατά την εξέταση των οικονομικών καταστάσεων της εν λόγω. Εταιρείας (Bazerman et al., 1997).

Κατόπιν, ακολουθεί η εκ βαθέως ελεγκτική διεργασία. Ζητήματα τα οποία εξετάζονται εξονυχιστικά στην προκειμένη περίπτωση είναι τα κάτωθι (Soltani, 2007):

- 1/ Τα βιβλία ή οι δηλώσεις της εταιρείας είναι ασυνήθιστα διαφορετικά από τα αντίστοιχα που συντάσσονταν και υποβάλλονταν κατά τα τελευταία χρόνια;
- 2/ Είναι ακριβής ο αριθμός των αποθεμάτων;
- 3/ Είναι σωστοί πληρωτέοι και εισπρακτέοι λογαριασμοί και τα υπόλοιπα αυτών;
- 4/ Έχει υποβάλει κάποιος ασυνήθιστη αναφορά εξόδων;
- 5/ Λαμβάνονται υπόψη οι προβλέψεις των εσόδων ή εξόδων και επιστροφών;

Όταν ολοκληρωθεί ο εξωτερικός έλεγχος, ο εξωτερικός ελεγκτής είτε θα παρέχει στην εταιρεία έναν κατάλογο προβλημάτων που εντόπισε στο πλαίσιο της ελεγκτικής διαδικασίας, είτε θα αναφέρει ότι όλα βρίσκονται εν εξελίξει και υπό φυσιολογική για τα δεδομένα της επιχείρησης, ροή (Soltani, 2007).

Συνοπτικά και για λόγους πληρέστερης κατανόησης, τα βήματα και η ευρύτερη διαδικασία του εξωτερικού ελέγχου αποτυπώνεται στο κάτωθι σχεδιάγραμμα (Soltani, 2007):



### ΕΝΑΡΞΗ ΤΟΥ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

- Αναφορές
- Συζήτηση με διοικητές της εταιρείας και με διευθυντικά στελέχη των τμημάτων της
- Πλάνο εξωτερικού ελέγχου
- Επίσημη έναρξη ελεγκτικής διαδικασίας



### ΔΙΕΞΑΓΩΓΗ ΤΟΥ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

- Διενέργεια εργασιών ελεγκτικού πεδίου (field work) όπως αυτή έχει προσδιοριστεί από το πλάνο του ελέγχου (audit plan)



### ΑΝΑΦΟΡΑ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΤΟΥ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

- Συνοπτική αναφορά των αποτελεσμάτων (draft report)
- Επίσημη παρουσίαση των ευρημάτων του εξωτερικού ελέγχου στην διοίκηση της επιχείρησης
- Τελική αναφορά ελέγχου (Final Report)
- Παράδοση της τελικής αναφοράς στη διοίκηση της επιχείρησης



### ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΕΣ ΚΙΝΗΣΕΙΣ

- Πλάνο δράσης (Action Plan)
- Αξιολόγηση και παρακολούθηση των καταρτισμένων και προγραμματισμένων διορθωτικών δράσεων

**Σχεδιάγραμμα 1. Στάδια Εξωτερικού Ελέγχου (Ιδίας Επεξεργασίας)**

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

### ΟΙ ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

#### 4.1 Η ΠΕΡΙΟΔΙΚΗ ΑΠΟΓΡΑΦΗ

Μέσω της διαδικασίας και του συστήματος της περιοδικής απογραφής, η αξία των εμπορευμάτων που έχουν αποκτηθεί από την πλευρά μίας επιχειρηματικής οντότητας παρακολουθείται στο λογαριασμό των ελληνικών λογιστικών προτύπων (ΕΛΠ) “Αγορές”. Στο σημείο αυτό διευκρινίζεται ότι κατά την εν λόγω παρακολούθηση δεν είναι υποχρεωτική η τήρηση αναλυτικών λογαριασμών κατά είδος, αξία και ποσότητα.

Κατά τη διάρκεια ενός φορολογικού έτους, όταν πραγματοποιείται πώληση των εμπορευμάτων, τα οποία λογιστικά παρακολουθούνται στους λογαριασμούς των ελληνικών λογιστικών προτύπων της ομάδας 2, δεν πραγματοποιείται καμία λογιστική εγγραφή στην οποία συμμετέχει κάποιος λογαριασμός της ομάδας αυτής. Η μοναδική λογιστική εγγραφή που πραγματοποιείται είναι αυτή της πραγματοποίησης της πώλησης, δηλαδή η πίστωση του λογαριασμού της ομάδας 7 “Πωλήσεις” και η χρέωση του πελάτη (ομάδα 3). Έτσι, το κόστος πωληθέντων δεν διαμορφώνεται μέσω κάποιας πραγματοποιούμενης λογιστικής εγγραφής, παρά μόνο κατά το κλείσιμο του φορολογικού έτους (Γκίκας κ.α., 2010).

Αναλυτικότερα, μόλις επέλθει το τέλος του φορολογικού έτους, πραγματοποιείται η φυσική απογραφή των αποθεμάτων. Έτσι, κατά την πραγματοποίηση της απογραφής επιτυγχάνεται και ο ακριβής προσδιορισμός της αξίας των αποθεμάτων της επιχείρησης κατά την τελευταία μέρα του αντίστοιχου φορολογικού έτους που αφορούν. Αυτή η αξία εμφανίζεται στις οικονομικές καταστάσεις και πιο συγκεκριμένα στον ισολογισμό της επιχείρησης και χρησιμοποιείται ως το μοναδικό πληροφοριακό στοιχείο, μέσω του οποίου είναι δυνατή η πραγματοποίηση του ακριβούς προσδιορισμού του κόστους πωληθέντων.

Η διαδικασία της περιοδικής απογραφής συνεπάγεται και χαμηλό κόστος για μια επιχείρηση. Ο λόγος έγκειται στο ότι δεν είναι απαραίτητος ο προσδιορισμός του κόστους πωληθέντων κατά την ακριβή στιγμή της πραγματοποίησης μίας πώλησης ενός ή περισσοτέρων εμπορευμάτων, αλλά, όπως μόλις προαναφέρθηκε, ο προσδιορισμός του κόστους πωληθέντων γίνεται στο τέλος ενός φορολογικού έτους και κατόπιν της προηγηθείσας απογραφής των αποθεμάτων της επιχείρησης. Πρόκειται για ένα σύστημα, η εφαρμογή του οποίου γινόταν και παλαιότερα, αλλά κυρίως από επιχειρήσεις που χαρακτηριζόταν από μικρό μέγεθος (Γκίκας κ.α., 2010).

Οι επιχειρήσεις μικρού μεγέθους ανέκαθεν προτιμούσαν το σύστημα της περιοδικής απογραφής, λόγω του ότι δεν ήταν σε θέση να επωμιστούν τα κόστη που συνόδευαν τις διαρκείς απογραφές. Στη σύγχρονη εποχή, το σύστημα της περιοδικής απογραφής εξακολουθεί να προτιμάται από τις επιχειρήσεις, και μάλιστα έχουν υπερκεραστεί ορισμένα εμπόδια από τα οποία αυτό συνοδευόταν, όπως είναι επί παραδείγματι η παροχή ελλιπών πληροφοριακών στοιχείων για την κίνηση των πωλούμενων στοιχείων των επιχειρήσεων. Πλέον, αξιοποιώντας την ραγδαία και αξιοπρόσεκτη τεχνολογική εξέλιξη και πρόοδο που έχουν γνωρίσει τα πληροφοριακά συστήματα, οι επιχειρήσεις έχουν αυτοματοποίηση μια πληθώρα διαδικασιών και διεργασιών άντλησης χρήσιμων πληροφοριακών δεδομένων, στο πλαίσιο της προσπάθειας ψηφιοποίησής τους. Έτσι, χρήσιμες πληροφορίες που δεν είναι δυνατόν να αντληθούν μέσω του συστήματος περιοδικής απογραφής, αντλούνται από τα αυτοματοποιημένα υπολογιστικά συστήματα που τηρούνται πλέον στις επιχειρήσεις, ακόμα και σε αυτές που χαρακτηρίζονται από μικρό μέγεθος (Γκίκας κ.α., 2010).

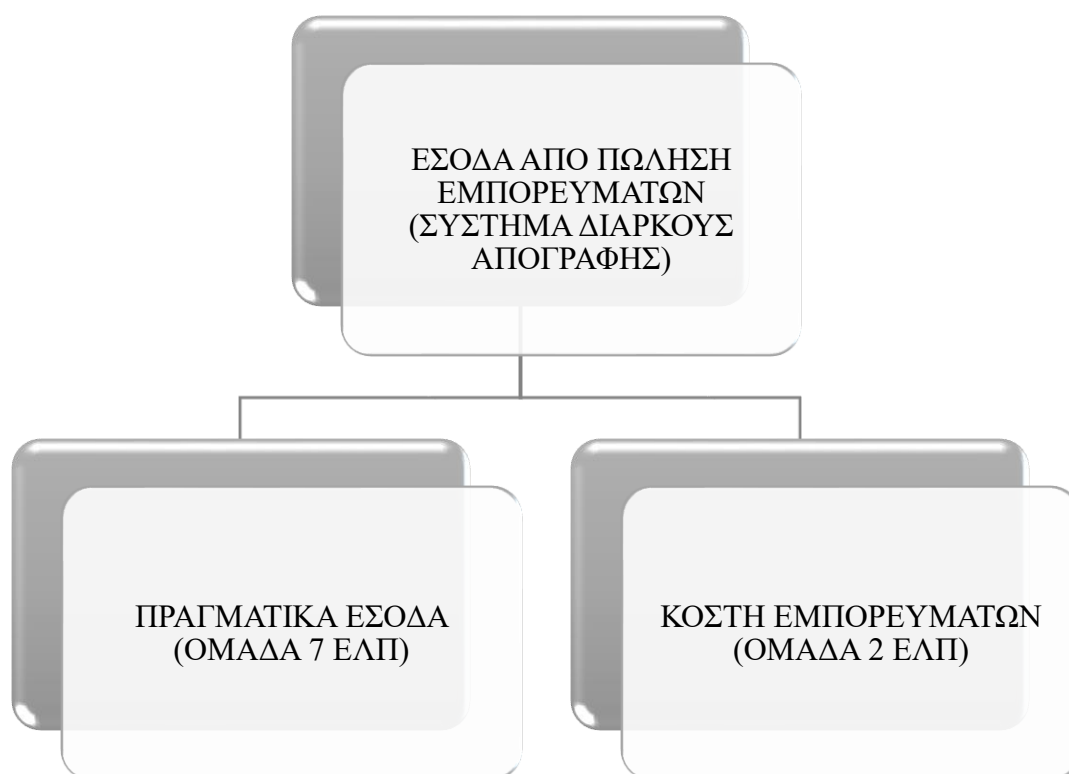
## **4.2 Η ΔΙΑΡΚΗΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗ**

Μέσω της διαρκούς απογραφής είναι δυνατή η τήρηση λεπτομερούς και επί καθημερινής βάσεως καταγραφής των εισαγωγών και των εξαγωγών των εμπορευμάτων μίας επιχειρηματικής οντότητας, ανά ποσότητα και ανά αξία. Για εκάστοτε είδος εμπορεύματος που διατηρείται και παράγεται σε μία επιχείρηση πρέπει να τηρούνται αναλυτικοί λογαριασμοί. Στους λογαριασμούς αυτούς πραγματοποιείται

η αναλυτική παρακολούθηση των αγορών και των πωλήσεων των εν λόγω εμπορευμάτων (Collis, 2015).

Τα έσοδα από προέρχονται από την πώληση των εμπορευμάτων αυτών, μέσω του συστήματος διαρκούς απογραφής αναλύονται στα πραγματικά έσοδα που αντικατοπτρίζονται από το σύνολο των πωλήσεων μίας επιχείρησης και οι οποίες παρακολουθούνται στο λογαριασμό εσόδων των ελληνικών λογιστικών προτύπων (ομάδα 7). Επίσης, αναλύονται και στα κόστη των εμπορευμάτων, τα οποία πουλήθηκαν, και τα οποία αποτυπώνονται στον αναλυτικό λογαριασμό της ομάδας 2 των ελληνικών λογιστικών προτύπων, όπου παρακολουθούνται οι αγορές των εμπορευμάτων.

Για λόγους πληρέστερης κατανόησης, ο επιμερισμός αυτός απεικονίζεται στο κάτωθι σχεδιάγραμμα:



**Σχεδιάγραμμα 2. Επιμερισμός Εσόδων Πώλησης Εμπορευμάτων Μέσω Συστήματος Διαρκούς Απογραφής (Ίδιας Επεξεργασίας)**

Καθίσταται επομένως αντιληπτό και από την ανωτέρω περιγραφή αλλά και από το σχεδιάγραμμα 2, ότι στο πλαίσιο του συστήματος διαρκούς απογραφής, καταχωρούνται ταυτόχρονα τόσο η πώληση όσο και η μείωση της ποσότητας και της αξίας των πωλούμενων εμπορευμάτων μίας επιχείρησης.

Στο σημείο αυτό, πρέπει να τονιστεί ότι οι επιχειρηματικές οντότητες από τις οποίες τηρείται το σύστημα της διαρκούς απογραφής είναι υποχρεωμένες να προβαίνουν σε φυσική απογραφή των αποθεμάτων τους. Η φυσική απογραφή θα πρέπει να διενεργείται το λιγότερο μία φορά σε ετήσια βάση. Σε αυτή, θα πρέπει να περιλαμβάνονται όλα τα διαθέσιμα είδη των αποθεμάτων της επιχείρησης. Έτσι, θα είναι δυνατή η βεβαίωση των εν λόγω αποθεμάτων για λόγους συμφωνίας της πραγματικής κατάστασης που επικρατεί στην αποθήκη της επιχείρησης και της κατάστασης που φαίνεται να είναι καταχωρημένη στα λογιστικά της βιβλία (Collis, 2015).

Τα δεδομένα που προκύπτουν από την διενέργεια φυσικής απογραφής λαμβάνονται υπόψιν και ως αντιπροσωπευτικά της πραγματικότητας της επιχείρησης και ως αξιόπιστα. Σε περίπτωση κατά την οποία εντοπίζεται διαφοροποίηση μεταξύ των δεδομένων που απεικονίζονται στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης και των δεδομένων προκύπτουν ως αποτελέσματα της φυσικής απογραφής, τα αντίστοιχα της φυσικής απογραφής υπερισχύουν και τα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης πρέπει να προσαρμοστούν σε αυτά.

Στο σημείο αυτό επίσης, πρέπει να τονιστεί ότι σε περίπτωση κατά την οποία προκύψουν διαφοροποιήσεις μεταξύ της λογιστικής απογραφής και της πραγματικής, αυτές, είναι δυνατό να πηγάζουν και από διενεργηθείσες κλοπές και κρούσματα εταιρικής απάτης.

Σε παλαιότερες εποχές, είναι ιδιαίτερα ενδιαφέρον το γεγονός ότι μέσω της διενέργειας διαρκούς απογραφής, η οποία παρεμπιπτόντως ήταν ιδιαίτερος κοστοβόρος για τις επιχειρήσεις, οι επιχειρηματικές μονάδες που χαρακτηρίζονταν από μεγάλο μέγεθος ολοκλήρωναν και κάλυπταν τον πλήρη έλεγχο για τα επιμέρους είδη των εμπορευμάτων που διέθεταν. Έτσι, γνώριζαν ανά πάσα στιγμή τα αποθέματά τους και ήταν σε θέση να λαμβάνουν ορθολογικές αποφάσεις για την επιχείρηση. Στο πλαίσιο της σύγχρονης εποχής, οι επιχειρηματικές οντότητες που διακατέχονται από μικρό

μέγεθος ή ακόμα και από μικρό κύκλο εργασιών, προβαίνουν στην αξιοποίηση της διαρκούς απογραφής, η οποία πλέον έχει καταστεί ευκολότερη υποστηριζόμενη και υποβοηθούμενη από τον αυτοματισμό και την μηχανοργάνωση των λογιστικών τμημάτων των εν λόγω εταιρειών.

### **4.3 Η ΑΡΧΙΚΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ**

Η αρχική αναγνώριση των αποθεμάτων γίνεται στο κόστος κτήσης τους. Όπως ήδη αναφέραμε, Το κόστος κτήσης είναι δυνατόν να εσωκλείει όλες τις δαπάνες που έχουν καταβληθεί από την πλευρά μίας επιχείρησης προκειμένου τα εμπορεύματα να φτάσουν στην θέση που βρίσκονται τώρα και στην κατάσταση από την οποία χαρακτηρίζονται. Όταν ομιλούμε περί θέσης, εννοούμε την γεωγραφική θέση στην οποία τα εμπορεύματα είναι αποθηκευμένα. Πιο συγκεκριμένα, αναφερόμαστε στους αποθηκευτικούς χώρους που διαθέτει κάποια επιχείρηση. Όταν ομιλούμε περί κατάστασης, εννοούμε το συγκεκριμένο στάδιο επεξεργασίας και παραγωγής στην οποία το εκάστοτε απόθεμα βρίσκεται (Collis, 2015).

Για λόγους πληρέστερης κατανόησης αποσαφηνίζονται τα κάτωθι:

#### **ΑΠΟΣΑΦΗΝΙΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΕΞΗΓΗΣΕΙΣ**

## ΚΟΣΤΟΣ ΑΓΟΡΑΣ

Το κόστος αγοράς των εμπορευμάτων και των υλικών εσωκλείει την τιμή στην οποία αυτά αγοράστηκαν, καθώς τους και οποιοδήποτε επιπρόσθετο κόστος με το οποίο η επιχείρηση επιβαρύνθηκε για την απόκτησή τους.

Χαρακτηριστικά παραδείγματα τέτοιου είδους επιπρόσθετων κοστών είναι τα κόστη μεταφοράς, παραδόσεων, κόστη τα οποία συμπεριλαμβάνουν δασμούς εισαγωγής ή οποιουδήποτε επιπρόσθετους φόρους, πλην εκείνων που η επιχείρηση μπορεί κατόπιν τους συναλλαγής τους να ανακτήσει, τους είναι επί παραδείγματι ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας. Το κόστος αγοράς των αποθεμάτων μειώνεται κατά το ποσό τυχουσών πραγματοποιούμενων εκπτώσεων και λοιπών μειώσεων τιμών.

Σε περίπτωση κατά την οποία υφίσταται παραγωγική διαδικασία η διαδικασία μεταποίησης προϊόντων, το κόστος απόκτησης προσδιορίζεται με οποιασδήποτε ευρέως αποδεκτή μέθοδο κοστολόγησης.

<p><b>ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ</b></p>	<p>Το έμμεσο κόστος παραγωγής, ανεξάρτητα από το αν αυτό είναι σταθερό ή μεταβλητό, και το οποίο αντικατοπτρίζει μία συγκεκριμένη χρονική περίοδο, κατανέμεται στο πλαίσιο τους εύλογης αναλογίας στο κόστος παραγωγής, το οποίο επιβαρύνει τα προϊόντα τους επιχείρησης.</p>
	<p>Σε περίπτωση κατά την οποία ομιλούμε περί σταθερού κόστους παραγωγής, αυτό, περιλαμβάνει δαπάνες τους είναι επί παραδείγματι αυτές που πραγματοποιούνται για λόγους συντήρησης, οι αποσβέσεις και λοιπές παρεμφερείς δαπάνες.</p>
	<p>Ο επιμερισμός του σταθερού κόστους παραγωγής γίνεται στο πλαίσιο τους εύλογης αναλογίας στα προϊόντα που παράγει επιχείρηση, αφού πρωτίστως έχει ληφθεί υπόψιν η κανονική παραγωγική δυναμικότητα των παγίων περιουσιακών τους στοιχείων, όταν αυτά βρίσκονται σε πραγματικές λειτουργικές συνθήκες.</p>



	<p>Η εύλογη αναλογία του επιμερισμού του σταθερού κόστους παραγωγής είναι δυνατόν να προκύπτει και με απολογιστικό τρόπο. Στην προκειμένη περίπτωση αντικατοπτρίζει τον μέσο όρο διαφόρων επιμέρους περιόδων.</p>
	<p>Το κόστος παραγωγής δεν αυξάνεται από την συμπερίληψη των κοστών διοίκησης και διανομής.</p>
<p><b>ΚΑΘΑΡΗ ΡΕΥΣΤΟΠΟΙΗΣΙΜΗ ΑΞΙΑ</b></p>	<p>Πρόκειται για την εκτιμώμενη τιμή διάθεσης του αποθέματος τους επιχείρησης στο πλαίσιο τους καθημερινής τους δραστηριοποίησης. Η τιμή διάθεσης αυτή, είναι μειωμένη κατά την δαπάνη που απαιτείται για την ολοκλήρωση της παραγωγικής διαδικασίας του συγκεκριμένου προϊόντος και για την διάθεσή του.</p>
	<p>Το κόστος που, τους συνηθέστερες περιπτώσεις, είναι απαιτητό για την πώληση του προϊόντος έγκειται επί παραδείγματι τους προμήθειες πώλησης, τα μεταφορικά έξοδα, καθώς τους και τα έξοδα συσκευασίας.</p>

Πίνακας 6. Αποσαφηνίσεις και Επεξηγήσεις (Παπαδέας, 2013; Jone, 2014)

Κατόπιν τους αρχικής τους αναγνώρισης, τα αποθέματα μετρούνται στην χαμηλότερη αξία τους, ανά είδος. Η χαμηλότερη αξία εντοπίζεται μέσω της σύγκρισης αφενός το κόστος κτήσης και αφετέρου της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Με τον τρόπο αυτόν, δηλαδή μέσω του εντοπισμού της χαμηλότερης, από τους δύο εν λόγω αναφερόμενες αξίες, εξασφαλίζεται η παρουσίαση των αποθεμάτων ανά πάσα στιγμή σε ανακτήσιμα ποσά (Παπαδέας, 2013).

Σε περίπτωση κατά την οποία η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία των αποθεμάτων μειονεκτεί σε σύγκριση με την αξία κτήσης τους, η διαφορά που προκύπτει είναι ζημιογόνος για την επιχείρηση. Η ζημιά που προκύπτει λοιπόν, είναι επιβαρυντική για το επίπεδο του κόστους πωληθέντων των εμπορευμάτων, και απεικονίζεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων, τους οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης, που υπόκεινται σε εμπορική δημοσιότητα (Παπαδέας, 2013).

Σε περίπτωση κατά την οποία η ζημιά απομείωσης είναι αξιοπρόσεκτη, τότε για λόγους εύλογης παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης, είναι δυνατόν να επιβαρύνει το κόστος πωληθέντων. Στην προκειμένη περίπτωση τους πραγματοποιείται η ενσωμάτωσή τους στον λογαριασμό “απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων”. Για την ενσωμάτωση αυτή τους πρέπει απαραίτητα να συμπεριληφθεί σχετική υποσημείωση στο προσάρτημα της επιχείρησης, το οποίο τους υπόκειται σε εμπορική δημοσιότητα μαζί με τους οικονομικές τους καταστάσεις (Warren et al., 2016).

Αναφορικά με το ζήτημα του προσδιορισμού της ποσότητας των τελικών αποθεμάτων των επιχειρήσεων, αποσαφηνίζεται ότι τα τελικά αποθέματα προσδιορίζονται μέσω αξιοποίησης έμμεσων τεχνικών. Οι τεχνικές αυτές είναι αφενός τεκμηριωμένες και αφετέρου αξιόπιστες. Τεκμηριωμένες, θεωρούνται οι τεχνικές που είναι ευρύτατα αποδεκτές σε παγκόσμιο πλαίσιο.

Απώτερος σκοπός των έμμεσων αυτών τεχνικών είναι η εύλογη διασφάλιση της ποσότητας των αποθεμάτων της επιχείρησης, ανά είδος, κατά τη στιγμή της σύνταξης του ισολογισμού τους και λαμβάνοντας υπόψιν οποιαδήποτε επιπρόσθετα

κόστη ακριβούς καταμέτρησης ή οποιασδήποτε έκτακτα και μη προβλεπόμενα γεγονότα (Collis, 2015).

Στο πλαίσιο κάποιων έμμεσων τεχνικών παρακάμπτεται η διαδικασία του προσδιορισμού τους ακριβούς ποσότητας των αποθεμάτων. Αντί τους, προσδιορίζεται απευθείας η αξία του τελικού αποθέματος, καθώς τους και το ύψος του κόστους των πωληθέντων. Στην περίπτωση αυτή δεν είναι απαραίτητη η ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων που διατίθενται τους αποθήκες τους επιχείρησης. Ωστόσο, είναι διαθέσιμες και επιπρόσθετες έμμεσες τεχνικές οι οποίες αξιοποιούνται από την πλευρά των επιχειρηματικών οντοτήτων για λόγους προσδιορισμού τους ποσότητας των τελικών τους αποθεμάτων. Στο πλαίσιο αυτών, η επιμέτρηση λαμβάνεται υπόψιν ως μία διακριτική και εξατομικευμένη διαδικασία. Χαρακτηριστικά παραδείγματα τέτοιου είδους έμμεσων τεχνικών είναι η λεγόμενη μέθοδος τους λιανικής τιμής, καθώς τους και διάφορες στατιστικές μέθοδοι (Warren et al., 2016).

#### **4.4 ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΣΤΗΝ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ**

Βάσει των ισχυουσών νομοθετικών διατάξεων τονίζεται ο υποχρεωτικός χαρακτήρας τους υπόστασης ορισμένων βασικών αρχών, οι οποίες πρέπει να εφαρμόζονται πλήρως από τους λογιστές των επιχειρήσεων κατά τη διάρκεια τους διαδικασίας αποτίμησης των αποθεμάτων τους (Τουρνά, 2015).

Για λόγους πληρέστερης κατανόησης και σαφέστερης αποτύπωσης και επεξήγησης των αρχών αυτών, παρατίθεται ο κάτωθι πίνακας:

#### **ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ**

**ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΣΥΝΕΠΕΙΑΣ**

Πρόκειται για μία αρχή, από την οποία ορίζεται ότι η απόφαση ακολούθησης οποιασδήποτε διαθέσιμης και επιτρεπτής μεθόδου αποτίμησης των αποθεμάτων, πρέπει να είναι εφαρμόσιμη από την πλευρά των επιχειρήσεων παγίως και με απόλυτη συνέπεια. Αυτό, συνεπάγεται ότι μία επιχείρηση δεν επιτρέπεται να μεταβάλει τη μέθοδο αποτίμησης των αποθεμάτων που έχει επιλέξει να ακολουθεί. Ο λόγος έγκειται στο ότι σε περίπτωση κατά την οποία ήταν επιτρεπτή μεταβολή αυτή, η σύγκριση των αποθεμάτων και των οικονομικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης δεν θα ήταν δυνατή από τα διάφορα ενδιαφερόμενα μέρη αυτής, συμπεριλαμβανομένου του μετοχικού και επενδυτικού κοινού, των πελατών και προμηθευτών της, ακόμα και των πιστωτών της ή των δημόσιων αρχών.

**ΑΡΧΗ ΣΥΣΧΕΤΙΣΜΟΥ ΕΣΟΔΩΝ ΚΑΙ ΕΞΟΔΩΝ**

Σύμφωνα με τη συγκεκριμένη αρχή το κόστος πωληθέντων πρέπει να είναι άμεσα συνυφασμένο και απόλυτα γεφυρωμένο με τα έσοδα που λαμβάνει μία επιχείρηση κατόπιν της πώλησης ενός προϊόντος της.

<p><b>ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΣΥΝΤΗΡΗΤΙΚΟΤΗΤΑΣ</b></p>	<p>Η συγκεκριμένη αρχή ορίζει ότι η μέθοδος αποτίμησης που επιλέγεται από τις επιχειρήσεις θα πρέπει να είναι σε θέση να παρέχει σε αυτές τα χαμηλότερα δυνατά επίπεδα κερδοφορίας, την χαμηλότερη δυνατή αξία των τελικών αποθεμάτων τους, καθώς επίσης και τα χαμηλότερα δυνατά επίπεδα ιδίων κεφαλαίων. Πρόκειται για μία αρχή, η ικανοποίηση της οποίας επέρχεται μέσω της διασφάλισης ισχύος της χαμηλότερης τιμής μεταξύ της τρέχουσας και της τιμής κτήσης για κάθε διακριτό απόθεμα.</p>
<p><b>ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΣΥΝΕΧΙΣΗΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ</b></p>	<p>Σύμφωνα με την συγκεκριμένη αρχή, η μέθοδος αποτίμησης που επιλέγεται από την πλευρά των επιχειρήσεων θα πρέπει να διασφαλίζει την συνέχιση των εμπορικών και επιχειρηματικών τους δραστηριοτήτων. Έτσι, προκειμένου να τηρηθεί η συγκεκριμένη αρχή, οι επιχειρήσεις δεν θα πρέπει να προβαίνουν στην επιλογή μεθόδων αποτίμησης, μέσω των οποίων θα αποδίδεται πλασματική εικόνα για την διαθεσιμότητα και την κατάσταση των αποθεμάτων τους, καθώς επίσης και για τα επίπεδα κερδοφορίας τους.</p>

**ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΑΥΤΟΤΕΛΕΙΑΣ ΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ**

Σύμφωνα με την συγκεκριμένη αρχή, κάθε φορολογικό έτος είναι ανεξάρτητο τόσο από το προηγούμενο όσο και από τα επόμενα φορολογικά έτη. Για τον λόγο αυτόν τα αποθέματα που αντικατοπτρίζουν την εικόνα ενός συγκεκριμένου φορολογικού έτους θα πρέπει να διαχωρίζονται από τα αντίστοιχα που αντικατοπτρίζουν την εικόνα προηγούμενων ή επόμενων φορολογικών ετών. Το ίδιο θα πρέπει να γίνεται και με τα έσοδα που προκύπτουν από την πώληση των αποθεμάτων. Πιο συγκεκριμένα, δεν θα πρέπει να γίνεται σύγκριση των εσόδων που προέρχονται από πωλήσεις εμπορευμάτων και τα οποία αφορούν ένα συγκεκριμένο φορολογικό έτος, με τα αντίστοιχα που αποκτώνται από την πώληση εμπορευμάτων και αφορούν προηγούμενο ή επόμενο φορολογικό έτος. Έτσι, η αποτύπωση της εμπορικής πράξης θα πρέπει να γίνεται ανεξάρτητα από την εξόφληση του αντίστοιχου τιμήματος που αυτή συνεπάγεται.

**Πίνακας 7. Λογιστικές Αρχές Αποτίμησης Αποθεμάτων (Αληφαντής, 2008; Παπαδέας, 2013).**

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

### Η ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

#### 5.1 ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Ο προσδιορισμός του κόστους κτήσης των αποθεμάτων είναι δυνατόν να διενεργηθεί μέσω της εφαρμογής της λεγόμενης μεθόδου “πρώτο εισαχθέν-πρώτο εξαχθέν” (FIFO - First In- First Out) ή μέσω της μεθόδου του μέσου σταθμικού όρου ή μέσω οποιασδήποτε επιπρόσθετης τεκμηριωμένης και ευρύτατα αποδεκτής μεθόδου. Επιπροσθέτως, υφίσταται και η μέθοδος “τελευταίο εισαχθέν-πρώτο εξαχθέν” (LIFO - Last In- First Out), η οποία όμως δεν επιτρέπεται βάσει των νομοθετικών διατάξεων του Ν.4308/2014. Η εφαρμογή της μεθόδου του εξατομικευμένου κόστους πραγματοποιείται προκειμένου να προσδιοριστεί το κόστος κτήσης των αποθεμάτων, τα οποία δεν είναι εύκολο να αντικατασταθούν, όπως είναι επί παραδείγματι περιπτώσεις αποθεμάτων, που φέρουν ειδικές προδιαγραφές (Παπαδημητρίου, 2010; Tax Heaven, 2020).

Προκειμένου να προσδιοριστεί το κόστος κτήσης των αποθεμάτων, τα οποία διακατέχονται από όμοια χρήση και φύση, πρέπει να χρησιμοποιηθεί η ίδια μέθοδος υπολογισμού. Ωστόσο, είναι δυνατό να χρησιμοποιηθούν διαφορετικές υπολογιστικές μέθοδοι σε περιπτώσεις αποθεμάτων που δεν χαρακτηρίζονται από όμοια χρήση ή φύση. Επί παραδείγματι, από τον ίδιο οργανισμό, είναι δυνατό να χρησιμοποιηθεί η μέθοδος “πρώτο εισαχθέν-πρώτο εξαχθέν” (FIFO) για την περίπτωση υλικών που προορίζονται για βιομηχανοποίηση, ενώ για την περίπτωση των εμπορευμάτων να εφαρμόζεται η μέθοδος του μέσου σταθμικού όρου (Παπαδημητρίου, 2010; Tax Heaven, 2020).

Στο σημείο αυτό, ακολουθεί η ανάλυση των επιμέρους διαθέσιμων μεθόδων υπολογισμού.

## **5.2 Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΜΕΣΟΥ ΣΤΑΘΜΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ**

Μέσω της μεθόδου του μέσου σταθμικό κόστος υπολογίζεται η μέση σταθμική τιμή κτήσης των αποθεμάτων. Ο υπολογισμός αυτός γίνεται κατόπιν της διαίρεσης του άθροισματος της αξίας των αποθεμάτων κατά την έναρξη του φορολογικού έτους και της αξίας των αγορών στην τιμή κτήσης τους, κατά τη διάρκεια του ίδιου φορολογικού έτους, προς το άθροισμα της συνολικής ποσότητας των αποθεμάτων κατά την έναρξη του φορολογικού αυτού έτους και της συνολικής ποσότητας των αγορών του έτους αυτού (Παπαδημητρίου, 2010).

Έτσι, έχουμε την διαμόρφωση της κάτωθι μαθηματικής σχέσης:

$$\text{Μέσο σταθμικό κόστος} = (\text{αξία αποθέματος κατά την έναρξη του φορολογικού έτους} + \text{αξία αγορών του φορολογικού έτους στην τιμή κτήσης τους}) / (\text{ποσότητα αποθεμάτων κατά την έναρξη του φορολογικού έτους} + \text{ποσότητα αγορών του φορολογικού έτους})$$

Στο σημείο αυτό, διευκρινίζεται ότι το χρονικό διάστημα του υπολογισμού του μέσου σταθμικού κόστους είναι δυνατόν να καταστεί τριμηνιαίο, εξαμηνιαίο ή ετήσιο (Tax Heaven, 2020).

## **5.3 Η ΜΕΘΟΔΟΣ FIFO (FIRST IN-FIRST OUT)**



Πρόκειται για μία υπολογιστική μέθοδο, στο πλαίσιο της οποίας λαμβάνεται ως δεδομένο ότι η εισαγωγή ενός εμπορεύματος που πραγματοποιείται πρώτη, είναι κι αυτή που θα εξαχθεί πρώτη. Αυτό σημαίνει ότι το εμπόρευμα που αγοράστηκε πρώτο από την πλευρά της επιχείρησης είναι και αυτό που θα πουληθεί πρώτο. Με τον τρόπο αυτόν, τα αποθέματα των επιχειρήσεων σε εμπορεύματα, στο πλαίσιο της απογραφής που διεξάγεται στο τέλος ενός φορολογικού έτους, είναι και αυτά που προέρχονται από τις τελευταίες πραγματοποιούμενες αγορές (Παπαδημητρίου, 2010).

Τόσο η ποσότητα όσο και η αξία των εμπορευμάτων που έχουν πουληθεί κατά τη διάρκεια ενός φορολογικού έτους, η οποία αντικατοπτρίζει το ύψος του κόστους πωληθέντων, πηγάζει από τα αρχικά αποθέματα, δηλαδή από τα εμπορεύματα που αγοράστηκαν πρώτα από την επιχείρηση (Tax Heaven, 2020).

#### **5.4 Η ΜΕΘΟΔΟΣ LIFO (LAST IN-FIRST OUT)**

Όπως ήδη αναφέρθηκε, από τις ισχύουσες νομοθετικές διατάξεις η συγκεκριμένη υπολογιστική μέθοδος δεν επιτρέπεται. Ωστόσο, στο σημείο αυτό περιγράφεται εν συντομία η λογική που αποκρύπτεται πίσω από αυτή. Πιο συγκεκριμένα, ο τρόπος με τον οποίο διεξάγεται η συγκεκριμένη υπολογιστική μέθοδος είναι ο ακριβώς αντίστροφος, από τον αντίστοιχο με τον οποίο διεξάγεται η προαναφερόμενη μέθοδος FIFO (Παπαδημητρίου, 2010; Tax Heaven, 2020).

Αναλυτικότερα, κατά την διαδικασία απογραφής που διεξάγεται στο τέλος ενός φορολογικού έτους, τα αποθέματα που απογράφονται προέρχονται από τις πρώτες αγορές που πραγματοποίησε η επιχείρηση. Έτσι, τα αποθέματα-εμπορεύματα που πωλήθηκαν, ήταν και αυτά που αγοράστηκαν από την πλευρά της επιχείρησης τελευταία.

#### **5.5 Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΚΟΥ ΜΕΣΟΥ**

Η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου, είναι μία μέθοδος στο πλαίσιο της οποίας κατόπιν εκάστης πραγματοποιούμενης εισαγωγής, διενεργείται και ο προσδιορισμός της μέσης τιμής κτήσης του διαθέσιμου υπολοίπου. Έτσι, η υπολογιστική αυτή η μέθοδος αντικατοπτρίζεται από την διαίρεση του αθροίσματος της αξίας του προηγούμενου υπολοίπου και της αξίας μίας νέας πραγματοποιούμενης αγοράς στην τιμή κτήσης της, προς το άθροισμα της ποσότητας του προηγούμενου διαθέσιμου υπολοίπου και της ποσότητας μίας νέας πραγματοποιούμενης αγοράς (Παπαδημητρίου, 2010).

Με το σκεπτικό αυτό λοιπόν, προκύπτει ο κάτωθι μαθηματικός τύπος:

$$\text{Μέση τιμή κτήσης διαθέσιμου υπολοίπου} = (\text{αξία προηγούμενου υπολοίπου} + \text{αξία νέας αγοράς στην τιμή κτήσης της}) / (\text{ποσότητα προηγούμενου διαθέσιμου υπολοίπου} + \text{ποσότητα νέας αγοράς})$$

Στο σημείο αυτό, διευκρινίζεται ότι η μέση τιμή κτήσης που προκύπτει, πρέπει να πολλαπλασιαστεί με την ποσότητα των εμπορευμάτων που καταγράφηκαν κατά το στάδιο της απογραφής. Αυτό, πρέπει να γίνει για λόγους ακριβούς καθορισμού της αξίας των αποθεμάτων που έχουν καταγραφεί στο τέλος ενός φορολογικού έτους. Το κόστος των πωληθέντων υπολογίζεται κατόπιν της αφαίρεσης της αξίας των τελικών αποθεμάτων που καταγράφηκαν κατά τη διαδικασία της απογραφής, από την αντίστοιχη αξία των εμπορευμάτων που είναι διαθέσιμα προς πώληση (Tax Heaven, 2020).

## **5.6 ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ**

Μέσω της μεθόδου του προτύπου κόστους ως τιμή κτήσης του υπολοίπου, λαμβάνεται υπόψη μία προκαθορισμένη τιμή. Η προκαθορισμένη αυτή τιμή ορίζεται ως πρότυπο κόστος. Με την λογική αυτή, η τιμή των εμπορευμάτων που έχουν μείνει ως αποθέματα στους αποθηκευτικούς χώρους της επιχείρησης, είναι προκαθορισμένη βάσει

συγκεκριμένων κριτηρίων. Τα κριτήρια αυτά αξιοποιούνται από την πλευρά των διοικητικών στελεχών των επιχειρήσεων για λόγους ολοκλήρωσης ενός πλήρους και ορθού ελέγχου για την παραγωγική διαδικασία που ακολουθείται, καθώς επίσης και για την ευρύτερη δραστηριότητα της εν λόγω επιχειρηματικής οντότητας (Tax Heaven, 2020).

Σε περίπτωση κατά την οποία διαπιστωθούν αποκλίσεις στην πρότυπη τιμή των αποθεμάτων, αναφορικά με το ιστορικό κόστος τους, αυτές είναι δυνατό να τακτοποιηθούν μέσω της κατανομής τους, η οποία διενεργείται μεταξύ των εμπορευμάτων που έχουν πουληθεί και αυτών που έχουν μείνει ως αποθέματα στις αποθήκες. Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται κατά κόρον στις επιχειρηματικές μονάδες που δραστηριοποιούνται στον βιομηχανικό και βιοτεχνικό κλάδο. Δεν πρόκειται για μία υπολογιστική μέθοδο λοιπόν, που εφαρμόζεται από εμπορικές επιχειρήσεις (Παπαδημητρίου, 2010).

## **5.7 Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΒΑΣΙΚΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΟΣ**

Μέσω της υπολογιστικής μεθόδου του βασικού αποθέματος, διενεργείται ο διαχωρισμός των αποθεμάτων σε δύο επιμέρους κατηγορίες:

α) τα βασικά αποθέματα

β) τα υπεραποθέματα (Παπαδημητρίου, 2010).

Αναλυτικότερα, τα βασικά αποθέματα, τα οποία ονομάζονται εναλλακτικά και ως αποθέματα ασφαλείας, είναι απαραίτητα για την παραγωγική δραστηριότητα των επιχειρήσεων. Το ύψος των αποθεμάτων αυτών δεν θα πρέπει να είναι μικρότερο μιας δεδομένης καθορισμένης και συγκεκριμένης ποσότητας (Παπαδημητρίου, 2010).

Όσον αφορά την περίπτωση των υπεραποθεμάτων, πρόκειται για ποσότητες εμπορευμάτων που υφίστανται στους αποθηκευτικούς χώρους της επιχείρησης, και ξεπερνούν κάποια κατώτατα όρια ασφαλείας που έχουν τεθεί από την πλευρά της επιχείρησης αυτής. Τα αποθέματα αυτά χρησιμοποιούνται για περιπτώσεις έκτακτης ανάγκης. Επιπροσθέτως, είναι δυνατή η χρησιμοποίησή τους σε περίπτωση κατά την

οποία η επιχείρηση αποσκοπεί στην αύξηση των επιπέδων της μελλοντικής της παραγωγής (Παπαδημητρίου, 2010; Tax Heaven, 2020).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

### Η ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

#### 6.1 Η ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΟΠΟΙΗΣΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ

Η έναρξη ισχύος των ελληνικών λογιστικών προτύπων (ΕΛΠ) στη χώρα μας πραγματοποιήθηκε στις 1/1/2015. Τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα, γενικότερα, επέφεραν ραγδαίες τροποποιήσεις και μετασχηματισμούς αναφορικά με τις προϊσχύουσες διατάξεις του κώδικα φορολογικής απεικόνισης συναλλαγών (ΚΦΑΣ). Πρόκειται για μεταρρυθμίσεις οι οποίες απλοποίησαν αφενός τις λογιστικές διεργασίες που είναι υποχρεωμένες να ακολουθούν οι επιχειρήσεις και αφετέρου τις διαδικασίες του εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου αυτών (ΕΑΕΕ, 2020).

Κατόπιν μελέτης των διατάξεων των ελληνικών λογιστικών προτύπων (ΕΛΠ), διαφαίνονται ορισμένες βασικές διαφοροποιήσεις μετά Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ). Αυτές οι διαφοροποιήσεις είναι λογικές και αναμενόμενες, λόγω του ότι τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα θεσπίστηκαν με απώτερο σκοπό την διευκόλυνση και απλοποίηση του τοπίου της ελληνικής πραγματικότητας, αναφορικά με τη λογιστική παρακολούθηση και τις ελεγκτικές διαδικασίες των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται εντός ελληνικής επικράτειας. Κάτι τέτοιο φυσικά δεν συμβαίνει στην περίπτωση των διεθνών λογιστικών προτύπων, τα οποία δεν είναι επικεντρωμένα στην ελληνική πραγματικότητα, αλλά στην παγκόσμια. Ωστόσο, αυτό που θα πρέπει να επισημανθεί, είναι ότι πλαίσιο που ορίζεται από τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα προσομοιάζει περισσότερο στο αντίστοιχο των διεθνών λογιστικών προτύπων, κάτι το οποίο δεν συνέβαινε με τον προϊσχύοντα κώδικα φορολογικής απεικόνισης συναλλαγών (Κόντος, 2015).

Πραγματοποιώντας μία σύγκριση μεταξύ των ελληνικών και των διεθνών λογιστικών πρώτης, η βασικότερη διαφοροποίηση που εντοπίζεται εκ πρώτης όψεως είναι οι απαιτήσεις που υφίστανται για τις οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών. Αναλυτικότερα, στο πλαίσιο των διεθνών λογιστικών προτύπων, οι υποχρεωτικώς δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις από τις επιχειρήσεις είναι ο ισολογισμός και κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, Μάλιστα, στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης είναι ενσωματωμένος και ο πίνακας διάθεσης των αποτελεσμάτων. Αντίστοιχα, στην περίπτωση των ελληνικών λογιστικών προτύπων οι εταιρείες έχουν το δικαίωμα της διακριτής δημοσίευσης του πίνακα διάθεσης των αποτελεσμάτων τους. Επιπροσθέτως, στο πλαίσιο των διεθνών λογιστικών προτύπων οι επιχειρηματικές μονάδες έχουν το δικαίωμα να προχωρήσουν στην διόρθωση των προηγούμενων οικονομικών τους καταστάσεων, γεγονός το οποίο δεν επιτρέπεται στο πλαίσιο των ελληνικών λογιστικών προτύπων (Κόντος, 2015).

Συν τοις άλλοις, από την πλευρά των ελληνικών λογιστικών προτύπων επιτρέπεται η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων, βάσει της ακολούθησης συγκεκριμένων λογιστικών μεθόδων αποτίμησης, οι οποίες είναι βασιζόμενες στην λεγόμενη αρχή της συντηρητικότητας. Αυτό δε συμβαίνει στην περίπτωση των διεθνών λογιστικών προτύπων, επί των οποίων επιτρέπεται η εκτίμηση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων από τα διοικητικά στελέχη τους. Η αποτίμηση αυτή, πραγματοποιείται με βάση την λογική της εύλογης αξίας ή με βάση εκτιμήσεις εισπραξιμότητας των υφιστάμενων εμπορικών απαιτήσεων (ΕΑΕΕ, 2020).

Μία επιπρόσθετη διαφορά που εντοπίζεται μεταξύ των δύο προτύπων έγκειται στο ζήτημα της διαχείρισης των συνταγματικών διαφορών που προκύπτουν. Αναλυτικότερα, σε περίπτωση κατά την οποία μια επιχείρηση εμφανίσει κέρδη, σύμφωνα με τις διατάξεις των ελληνικών λογιστικών προτύπων, οι συναλλαγματικές διαφορές που ενδεχομένως προκύπτουν καταχωρούνται υπό τη μορφή αναβαλλόμενων εσόδων, μέχρι τη στιγμή του οριστικού διακανονισμού των απαιτήσεων με τις οποίες είναι συνυφασμένες. Στην περίπτωση των διεθνών λογιστικών προτύπων δεν ισχύει αυτό, αλλά αντιθέτως οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν καταχωρούνται απευθείας στα αποτελέσματα (Κόντος, 2015).

Επίσης, στο πλαίσιο των διεθνών λογιστικών προτύπων δεν περιλαμβάνονται λογαριασμοί εσόδων και εξόδων, που αφορούν προηγούμενα φορολογικά έτη. Στην

περίπτωση των ελληνικών λογιστικών προτύπων υπάρχουν τέτοιου είδους λογαριασμοί, οι οποίοι ονομάζονται μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού και παθητικού. Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, τέτοιου είδους ζητήματα τα διευθετούν με διαφορετικό τρόπο και όχι μέσω της χρησιμοποίησης μεταβατικών λογαριασμών. Επίσης, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν διαθέτουν λογαριασμούς εκτάκτων και ανόργανων εσόδων και εξόδων, όπως συμβαίνει στην περίπτωση των ελληνικών λογιστικών προτύπων (Κόντος, 2015).

Στην περίπτωση των ελληνικών λογιστικών προτύπων οι προβλέψεις που διεξάγονται από την πλευρά των επιχειρήσεων είναι σύμφωνες με την φορολογική νομοθεσία. Στην περίπτωση των διεθνών λογιστικών προτύπων, τέτοιου είδους προβλέψεις πραγματοποιούνται βασισμένες στην καθαρή παρούσα αξία (ΕΕΑΕ, 2020).

Όσον αφορά τον υπολογισμό των αποθεμάτων, το πλαίσιο των διεθνών λογιστικών προτύπων διακατέχεται από μεγαλύτερη ποικιλομορφία σε σύγκριση με το αντίστοιχο των ελληνικών προτύπων. Μία ακόμα διαφορά μεταξύ των δύο προτύπων, στο σημείο αυτό, έγκειται στην διαφοροποίηση της έννοιας των αποθεμάτων, καθώς στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα τα αποθέματα συμπεριλαμβάνουν και υπηρεσίες, κάτι το οποίο δεν συμβαίνει στην περίπτωση των ελληνικών λογιστικών προτύπων (Κόντος, 2015).

## **6.2 Η ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΙΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ**

Στην περίπτωση των διεθνών λογιστικών προτύπων για αποτίμηση των αποθεμάτων πρέπει να γίνεται στην χαμηλότερη αξία μεταξύ της αξίας κόστους και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας των αποθεμάτων. Η αξία κόστους των αποθεμάτων υπολογίζεται αφενός μέσω του εξατομικευμένου κόστους και αφετέρου μέσω της βασικής μεθόδου FIFO, αλλά και μέσω της μεθόδου του μέσου σταθμισμένου κόστους. Και οι τρεις αυτές μέθοδοι αναλύθηκαν στο προηγούμενο της παρούσας εργασίας.

### **6.2.1 Η ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΜΕ ΤΗ ΜΕΘΟΔΟ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ, ΤΗ ΒΑΣΙΚΗ ΜΕΘΟΔΟ FIFO ΚΑΙ ΤΗ ΜΕΘΟΔΟ ΤΟΥ ΜΕΣΟΥ ΣΤΑΘΜΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ**

Πιο συγκεκριμένα, στο πλαίσιο των διεθνών λογιστικών προτύπων μέσω της μεθόδου εξατομικευμένου κόστους προσδιορίζεται το κόστος των αποθεμάτων των εμπορευμάτων που δεν είναι δυνατόν να αντικατασταθούν στο πλαίσιο μίας κανονικής ροής. Στο πλαίσιο της συγκεκριμένης μεθόδου, οι δαπάνες που πραγματοποιούνται επιβαρύνουν συγκεκριμένα είδη αποθεμάτων (Φίλος & Αποστόλου, 2011).

Πρόκειται για την πλέον βέλτιστη μέθοδο αποτίμησης για τους τύπους των αποθεμάτων που προορίζονται για ειδικούς σκοπούς, δίχως να λαμβάνεται υπόψιν αν αυτά έχουν αποτελέσει προϊόν της παραγωγικής διαδικασίας της επιχείρησης ή έχουν αγοραστεί αυτούσια από τους προμηθευτές της. Η συγκεκριμένη μέθοδος δεν ενδείκνυται σε περιπτώσεις επιχειρήσεων στις οποίες υφίσταται μεγάλος όγκος αποθεμάτων, τα οποία εύκολα αντικαθίστανται στο πλαίσιο της ομαλής ροής της δραστηριοποίησης της επιχείρησης. Ο λόγος έγκειται στο γεγονός ότι μέσω της υπόστασης μίας μεθοδικής επιλογής των εμπορευμάτων που θα μείνουν ως αποθέματα στις αποθήκες της επιχείρησης, θα ήταν δυνατόν να ασκήσει ουσιαστική επιρροή στα οικονομικά αποτελέσματα ενός φορολογικού έτους (Κόντος, 2015).

Στο πλαίσιο της βασικής μεθόδου FIFO, όπως προαναφέρθηκε στο προηγούμενο κεφάλαιο της παρούσας εργασίας, τα εμπορεύματα που αγοράζονται πρώτα από την επιχείρηση είναι και αυτά που πωλούνται πρώτα και αυτά που αγοράζονται τελευταία, μένουν ως αποθέματα στους αποθηκευτικούς της χώρους.

Με την μέθοδο του μέσου σταθμισμένου κόστους, ο μέσος όρος είναι δυνατό να προσδιοριστεί σε περιοδική χρονική βάση ή αναλόγως με τις εκάστοτε υφιστάμενες ανάγκες της κάθε επιχείρησης (Φίλος & Αποστόλου, 2011).

Στην περίπτωση των διεθνών λογιστικών προτύπων, όπως συμβαίνει και με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα, μία επιχείρηση πρέπει να προβαίνει στην χρησιμοποίηση του ίδιου τύπου υπολογισμού του κόστους των αποθεμάτων της για το σύνολο των αποθεμάτων που χαρακτηρίζονται από την ίδια φύση και τα ίδια χαρακτηριστικά. Όπως ήδη προαναφέρθηκε στο προηγούμενο κεφάλαιο, σε περίπτωση κατά την οποία εφαρμόζεται διαφορετικός τρόπος υπολογισμού, από την ίδια επιχείρηση για



διαφορετικά αποθέματα, αυτό δικαιολογείται μόνο στην περίπτωση κατά την οποία τα αποθέματα δεν είναι ομοειδή ως προς την φύση και τα χαρακτηριστικά τους.

### **6.2.2 Η ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΜΕ ΤΗ ΜΕΘΟΔΟ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΡΕΥΣΤΟΠΟΙΗΣΙΜΗΣ ΑΞΙΑΣ**

Όσον αφορά την περίπτωση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας των αποθεμάτων, η αποτίμηση αυτών πραγματοποιείται σε περίπτωση κατά την οποία το κόστος των αποθεμάτων δεν είναι ανακτήσιμο, εξαιτίας της υπόστασης κάποιας ανεπιθύμητης φθοράς ή καταστροφής. Πρόκειται για μία πρακτική η οποία εμφανίζει ευθυγράμμιση με τη θέση, κατά την οποία τα περιουσιακά στοιχεία των επιχειρήσεων δεν θα πρέπει να εμφανίζουν μεγαλύτερη αξία από την αξία θα προέκυπτε από την αξιοποίησή τους ή την πώλησή τους (Κόντος, 2015).

Η εκτίμηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας των αποθεμάτων είναι βασισμένη στην πλέον αξιόπιστη ένδειξη που υφίσταται κατά τη στιγμή, κατά την οποία πραγματοποιούνται οι εκτιμήσεις αναφορικά με το ποσό που αναμένεται να εισπραχθεί από τα αποθέματα της επιχείρησης. Πρόκειται για ένα σύνολο εκτιμήσεων, από τις οποίες λαμβάνονται υπόψιν στοιχεία όπως είναι το παραδείγματι οι διακυμάνσεις των τιμών ή οι μεταβολές των κοστών, τα οποία είναι άμεσα συνυφασμένα με γεγονότα που διαδραματίζονται κατά την λήξη ενός φορολογικού έτους. Ορισμένα σημεία, τα οποία λαμβάνονται υπόψιν από την πλευρά των εταιρειών κατά την εκτίμηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας των αποθεμάτων τους, είναι τα εξής:

- α) Ο σκοπός διατήρησης των αποθεμάτων
- β) Οι πρώτες και βοηθητικές ύλες που είναι διαθέσιμες για την παραγωγική διαδικασία
- γ) Τα υπόλοιπα υλικά, τα οποία διακρατούνται για λόγους συνέχισης της παραγωγής των αποθεμάτων, προκειμένου αυτά να μετατραπούν σε τελικά προϊόντα έτοιμα προς πώληση
- δ) Νέες εκτιμήσεις της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας των αποθεμάτων, σε κάθε επόμενο φορολογικό έτος (Φίλος & Αποστόλου, 2011).

### **6.3 Η ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΩΣ ΔΑΠΑΝΗ**

Σύμφωνα με το Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα η αξία των αποθεμάτων, όπως αυτή έχει υπολογιστεί με τις μεθόδους που προαναφέρθηκαν, είναι είτε δυνατόν να καταχωρείτε στις δαπάνες της επιχείρησης είτε να κατανέμεται σε υπόλοιπους λογαριασμούς της (Κόντος, 2015).

Σε περίπτωση κατά την οποία η αξία των αποθεμάτων καταχωρηθεί στις δαπάνες μίας επιχείρησης, τότε πρέπει να αποσαφηνιστούν τα κάτωθι:

(1) Το κόστος πωληθέντων των αποθεμάτων ενός συγκεκριμένου φορολογικού έτους θα πρέπει να αναγνωριστεί ως δαπάνη. Αυτό συνεπάγεται την άμεση συσχέτιση των δαπανών και των εσόδων, καθώς, για τον υπολογισμό του κόστους πωληθέντων δεν έχει καταχωρηθεί λογιστικά μόνο η εγγραφή της αγοράς ενός εμπορεύματος αλλά και η αντίστοιχη εγγραφή της πώλησης αυτού.

(2) Τα προκύπτοντα από οποιαδήποτε υποτίμηση αποθεμάτων ποσά, στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία αυτών, καθώς επίσης και το σύνολο των ζημιών που προκύπτουν από τα αποθέματα, θα πρέπει να αναγνωρίζονται επίσης ως δαπάνες που επιβαρύνουν ένα συγκεκριμένο φορολογικό έτος.

(3) Το κονδύλι που αντιστοιχεί στην διαδικασία αναστροφής της υποτίμησης των αποθεμάτων και το οποίο πηγάζει από την αύξηση των επιπέδων της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας των αποθεμάτων αυτών μέχρι του επιπέδου του κόστους τους, πρέπει απαραίτητως να καταχωρείται ως ένα αφαιρετικό στοιχείο της αξίας υποτίμησης των αποθεμάτων, εντός του ίδιου φορολογικού έτους, κατά τη διάρκεια του οποίου πραγματοποιήθηκε η αναστροφή (Φίλος & Αποστόλου, 2011).

## **6.4 Η ΜΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΩΣ ΔΑΠΑΝΗ**

Σε περίπτωση κατά την οποία μία επιχείρηση επιλέξει να μην εξοδοποιήσει την αξία των αποθεμάτων της, τότε, σύμφωνα με τις διατάξεις των διεθνών λογιστικών προτύπων έχει την επιλογή να την καταχωρήσει σε λοιπούς λογαριασμούς, πλην των λογαριασμών των δαπανών. Αυτό ωστόσο είναι δυνατόν να συμβεί με ορισμένους τύπους αποθεμάτων, όπως είναι επί παραδείγματι τα αποθέματα που αξιοποιούνται στην περίπτωση ιδιοκατασκευαζομένων παγίων περιουσιακών στοιχείων. Τα αποθέματα αυτά είναι δυνατόν να καταχωρηθούν στους λογαριασμούς των ενσώματων παγίων. Σε περίπτωση λοιπόν, κατά την οποία η επιχείρηση επιλέξει να καταλείψει την αξία των αποθεμάτων της σε λογαριασμούς περιουσιακών στοιχείων της, τότε η αξία των αποθεμάτων εξοδοποιείται μαζί με την διενέργεια αποσβέσεων στα αντίστοιχα πάγια περιουσιακά στοιχεία, καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους (Κόντος, 2015).

## **6.5 Η ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ**

Σύμφωνα με τα όσα ορίζονται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, στο πλαίσιο των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων, οι οποίες υπόκεινται υποχρεωτικά σε εμπορική δημοσιότητα, είναι υποχρεωτική η γνωστοποίηση συγκεκριμένων πληροφοριακών στοιχείων (Κόντος, 2015).

Τα στοιχεία αυτά είναι τα εξής:

- α) Η λογιστική αξία των αποθεμάτων: Η αξία αυτή γνωστοποιείται τόσο συγκεντρωτικά πόσο και διακριτά ανά κατηγορία αποθεμάτων.
- β) Οι λογιστικές πολιτικές: Στο σημείο αυτό, είναι υποχρεωτική η γνωστοποίηση των υιοθετούμενων λογιστικών πολιτικών, μέσω των οποίων πραγματοποιείται η επιμέτρηση των αποθεμάτων των επιχειρήσεων. Επίσης, πρέπει υποχρεωτικά να

γνωστοποιηθεί στο πλαίσιο αυτό, και ο τύπος, βάσει του οποίου προσδιορίστηκε το κόστος των αποθεμάτων.

γ) Η λογιστική αξία των αποθεμάτων, η τήρηση των οποίων γίνεται στην εύλογη αξία: Η γνωστοποίηση της εν λόγω λογιστικής αξίας πρέπει να είναι μειωμένη κατά το ποσό των άμεσων κοστών πώλησης των εν λόγω αποθεμάτων.

δ) Το πλήθος των αποθεμάτων που αναγνωρίστηκαν όπως δαπάνες κατά τη διάρκεια ενός φορολογικού έτους.

ε) Το ύψος της εκάστοτε υποτίμησης των αποθεμάτων, το οποίο αναγνωρίστηκε ως δαπάνη κατά τη διάρκεια ενός φορολογικού έτους.

στ) Το ποσό οποιουδήποτε αντιλογισμού πραγματοποιήθηκε για οποιαδήποτε υποτίμηση, μέσω της οποίας επήλθε μείωση της αξίας των αποθεμάτων και η οποία αναγνωρίστηκε ως δαπάνη κατά τη διάρκεια ενός φορολογικού έτους

ζ) Όλες οι συνθήκες και τα αντίστοιχα γεγονότα που επέφεραν ως απότοκο την πραγματοποίηση αντιλογισμού στην υποτίμηση των αποθεμάτων

η) Η λογιστική αξία των αποθεμάτων, τα οποία έχουν ενεχυριαστεί για λόγους διασφάλισης των υποχρεώσεων της επιχείρησης (Φίλος & Αποστόλου, 2011).

## **6.6 Η ΔΙΑΦΟΡΟΠΟΙΗΣΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ**

Οι διαφορές που εντοπίζονται μεταξύ των ελληνικών και των διεθνών λογιστικών προτύπων ως προς την αποτίμηση και παρακολούθηση των αποθεμάτων δεν είναι τόσο έντονες, όσο ήταν οι διαφοροποιήσεις που επισημάνθηκαν στο πρώτο υποκεφάλαιο του παρόντος κεφαλαίου, οι οποίες αφορούσαν το ευρύτερο πλαίσιο εφαρμογής των δύο προτύπων (Κόντος, 2015).

Με μία πρώτη ματιά, μία αξιοπρόσεκτη διαφορά η οποία εντοπίζεται μεταξύ των ελληνικών και διεθνών λογιστικών προτύπων ως προς την αποτίμηση των αποθεμάτων, έγκειται στον τρόπο υπολογισμού του κόστους κτήσης τους. Πιο συγκεκριμένα,

σύμφωνα με το πλαίσιο των διεθνών λογιστικών προτύπων, ο προσδιορισμός της τιμής κτήσης των αποθεμάτων είναι δυνατόν να πραγματοποιηθεί είτε με τη μέθοδο του εξατομικευμένου κόστους είτε με τη μέθοδο του μέσου σταθμισμένου κόστους είτε με τη μέθοδο FIFO. Στο πλαίσιο των ελληνικών λογιστικών προτύπων όμως, το οποίο περιγράφηκε στο προηγούμενο κεφάλαιο, εντοπίσαμε περισσότερους τρόπους υπολογισμού της τιμής κτήσης των αποθεμάτων. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις των προτύπων όμως, η μέθοδος υπολογισμού που θα επιλεγεί από την πλευρά της επιχείρησης για τον υπολογισμό της τιμής κτήσης των αποθεμάτων της θα πρέπει να διατηρείται και να ακολουθείται σε όλα τα φορολογικά έτη.

Μία ακόμη διαφοροποίηση μεταξύ των δύο προτύπων αφορά τον τρόπο χειρισμού των τόκων. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κόστος κτήσης των αποθεμάτων επιτρέπεται να αυξηθεί από τα αντίστοιχα ποσά των τόκων των δανείων. Αυτό, είναι δυνατόν, εφόσον πληρούνται όλες οι οριζόμενες προϋποθέσεις από τις διατάξεις του ΔΛΠ 23. Στην περίπτωση των ελληνικών λογιστικών προτύπων όμως, δεν συμβαίνει αυτό, καθώς ναι μεν δεν διευκρινίζεται ο τρόπος με τον οποίο διαχειρίζονται οι τόκοι, αλλά δεν επιτρέπεται η αύξηση του κόστους κτήσης των αποθεμάτων από τα ποσά αυτά (Κόντος, 2015).

Τέλος, ο τρόπος διαχείρισης των προβλέψεων υποτίμησης των αποθεμάτων είναι διαφορετικός μεταξύ των ελληνικών και διεθνών λογιστικών προτύπων. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, τα αποτελέσματα χρήσης είναι δυνατόν να επιβαρύνονται από την υποτίμηση των αποθεμάτων. Η επιβάρυνση αυτή γίνεται μέσω του κόστους πωληθέντων. Στα διεθνή λογιστικά πρότυπα όμως πραγματοποιείται πρόβλεψη για την υποτίμηση των αποθεμάτων, η παρακολούθηση της οποίας γίνεται σε διακριτό λογαριασμό προβλέψεων. Σε καμία περίπτωση όμως, δεν επιβαρύνονται τα αποτελέσματα ενός φορολογικού έτους από την διαδικασία της υποτίμησης (Κόντος, 2015).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

# Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΚΑΙ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

### 7.1 Ο ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Ο έλεγχος των αποθεμάτων έχει ως απώτερο σκοπό τον εντοπισμό της υπόστασης πλασματικού ύψους αποθεμάτων στους αποθηκευτικούς χώρους της επιχείρησης. Αυτό, είναι δυνατόν να έχει προκληθεί είτε κακόβουλα, ως προϊόν εταιρικής απάτης, είτε ως αποτέλεσμα ανθρώπινου λάθους (Ryan, 2012; Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2013).

Οι ειδικότεροι σκοποί του ελέγχου των αποθεμάτων είναι οι εξής:

- (1) Η διαπίστωση της καταχώρησης όλων των αποθεμάτων ανεξαιρέτως, στους αντίστοιχους λογαριασμούς
- (2) Η διαπίστωση ότι τα αποθέματα που απεικονίζονται στους αντίστοιχους λογαριασμούς των λογιστικών βιβλίων της επιχείρησης, βρίσκονται όντως στους αποθηκευτικούς χώρους της και στην κυριότητά της
- (3) Η διαπίστωση της αποτίμησης των αποθεμάτων σε ευθυγράμμιση και απόλυτη ταύτιση με τα όσα προβλέπονται από τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα και από τις ισχύουσες νομοθετικές διατάξεις
- (4) Η διαπίστωση της συμφωνίας των υπολοίπων που διαφαίνονται στον κάθε λογαριασμό αποθεμάτων, με τα αντίστοιχα κονδύλια που διαφαίνονταν στο βιβλίο απογραφών της επιχείρησης
- (5) Η διαπίστωση της εμφάνισης των λογαριασμών των αποθεμάτων της επιχείρησης, με τρόπο σαφή και διακριτό, στις οικονομικές της καταστάσεις
- (6) Η υπόσταση της ασφαλιστικής κάλυψης των αποθεμάτων της επιχείρησης κατά τα προβλεπόμενα

(7) Η αποτελεσματική και ορθολογική επιτέλεση του εσωτερικού ελέγχου αναφορικά με την διαδικασία παρακολούθησης των αποθεμάτων (Παπαδάτου, 2005; Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2013; Green, 2013).

## **7.2 Η ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΤΟ ΣΤΑΔΙΟ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ**

Η διαδικασία της αναγνώρισης των αποθεμάτων είναι το πρώτο βήμα κατά την έναρξη της φυσικής απογραφής τους. Απώτερος σκοπός της διαδικασίας της αναγνώρισης είναι αφενός η περιγραφή και αφετέρου ο εντοπισμός των εμπορευμάτων και προϊόντων που κατέχει μία επιχείρηση στην κυριότητά της (Καραγιώργος & Πετρίδης, 2006).

Η διαδικασία της αναγνώρισης των αποθεμάτων προϋποθέτει τα εξής:

-διαχωρισμός των αποθεμάτων

-περιγραφή των αποθεμάτων

-κατηγοριοποίηση των αποθεμάτων σε διακριτές ομάδες (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2013).

Το στέλεχος που είναι αρμόδιο για τον έλεγχο των αποθεμάτων, στο σημείο αυτό, καταβάλει μία προσπάθεια εξακρίβωσης από τα αντίστοιχα διαθέσιμα έγγραφα της επιχείρησης, εάν επιτελέστηκε ορθώς, η διαδικασία της κατηγοριοποίησης των αποθεμάτων, σε αποθέματα τα οποία βρίσκονται στην κυριότητα της επιχείρησης και σε αποθέματα τα οποία βρίσκονται στην κυριότητα τρίτων (Καραγιώργος & Πετρίδης, 2006).

### 7.3 Η ΜΕΤΡΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΤΟ ΣΤΑΔΙΟ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Είναι γεγονός πως ορισμένοι τύποι αποθεμάτων είναι αδύνατον να μετρηθούν με ακρίβεια. Χαρακτηριστικά παραδείγματα τέτοιου είδους αποθεμάτων, είναι αυτά που είναι αποθηκευμένα σε υγρή μορφή. Σε τέτοιες περιπτώσεις λοιπόν, η διαδικασία της μέτρησης γίνεται προσεγγιστικά. Αυτό σημαίνει ότι για τη μέτρηση τέτοιου είδους αποθεμάτων χρησιμοποιούνται έμμεσοι μέθοδοι. Η επιλογή της μεθόδου και του τρόπου με τον οποίο θα διεξαχθεί η μέτρηση των εν λόγω αποθεμάτων, εξαρτάται από την φύση και το είδος του αποθέματος, τη σημασία αυτού για την επιχείρηση, τις προσωπικές εκτιμήσεις και αξιολογήσεις του ελεγκτή, καθώς επίσης και από το επίπεδο κινδύνου με το οποίο είναι συνυφασμένη η διαδικασία της μέτρησης αυτής (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2013).

Σε κάθε περίπτωση κατά την οποία ελέγχονται και επιμετρούνται τα αποθέματα, το αρμόδιο στέλεχος προβαίνει στην εξέταση των κάτωθι:

- εάν τα χαρακτηριστικά των αποθεμάτων και οι ποσότητες αυτών έχουν καταχωρηθεί στα δελτία απογραφής
- εάν τα δελτία απογραφής είναι επαρκώς και σαφώς ομαδοποιημένα ανά κατηγορία αποθεμάτων
- εάν το περιεχόμενο των δελτίων απογραφής έχει μεταφερθεί ορθά στα φύλλα απογραφής
- εάν το περιεχόμενο των δελτίων απογραφής έχει μεταφερθεί ορθά στο βιβλίο απογραφών της επιχείρησης (Φίλος & Αποστόλου, 2011).

Η ευρύτερη διαδικασία της μέτρησης των αποθεμάτων και της καταχώρησης των στοιχείων που έχουν επιμετρηθεί είναι βαρύνουσας σημασίας για το εκάστοτε αρμόδιο στέλεχος που επιλαμβάνεται της υπόθεσης αυτής. Ο λόγος έγκειται στο ότι η διαδικασία αυτή συνοδεύεται και από αντίστοιχους κινδύνους. Χαρακτηριστικότεροι κίνδυνοι, με τους οποίους έρχεται αντιμέτωπο το στέλεχος που διεξάγει τη διαδικασία της μέτρησης των αποθεμάτων, είναι οι εξής:

- (1) Υπερτίμηση ή υποτίμηση της αξίας των τελικών αποθεμάτων, με συνέπεια την άσκηση θετικής ή αρνητικής επιρροής στο ύψος του κόστους πωληθέντων και ως εκ



τούτου στα οικονομικά αποτελέσματα που θα αποτυπωθούν στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης

(2) Χρήση λανθασμένης μονάδας μέτρησης

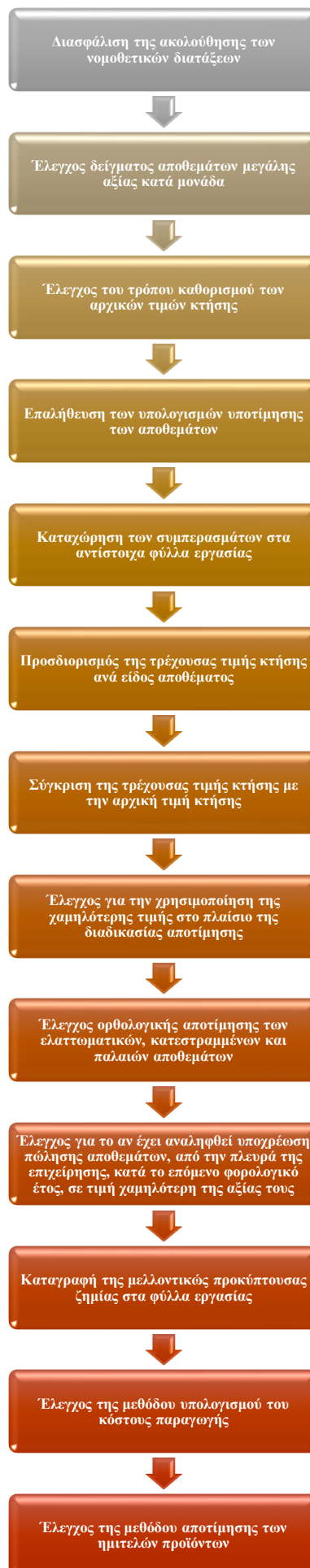
(3) Πραγματοποίηση λαθών και ελλείψεων κατά το στάδιο της αρίθμησης και της ζύγισης των αποθεμάτων

(4) Πραγματοποίηση νοθειών στα αποτελέσματα των μετρήσεων των αποθεμάτων, με σκοπό την εκούσια κάλυψη πραγματοποιούμενου λαθών και παραλείψεων από την πλευρά των στελεχών που ήταν αρμόδια για την διαχείριση των αποθεμάτων (Φίλος & Αποστόλου, 2011; Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2013; Green, 2013).

## **7.4 Η ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΤΗΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΤΟ ΣΤΑΔΙΟ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ**

Προκειμένου να διενεργηθεί διαδικασία της αποτίμησης των αποθεμάτων, απαραίτητη προϋπόθεση είναι η εφαρμογή της κατάλληλης τιμής, η οποία θα αντιπροσωπεύει την εκάστοτε μονάδα αποθέματος. Επίσης, αξιοπρόσεκτο ρόλο διαδραματίζει και η διαδικασία του υπολογισμού του πολλαπλασιασμού της τιμής αυτής με την ποσότητα του αποθέματος. Πρόκειται για μία υπολογιστική πράξη, το αποτέλεσμα της οποίας είναι αντιπροσωπευτικό της αξίας των αποθεμάτων της επιχείρησης. Πρόκειται ουσιαστικά για την αξία, η οποία θα απεικονιστεί στις οικονομικές καταστάσεις αυτής (Παπαδάτου, 2005).

Οι ελεγκτές λοιπόν, κατά το στάδιο της αποτίμησης των αποθεμάτων ακολουθούν τα κάτωθι βήματα, στο πλαίσιο της διεξαγωγής του ελέγχου τεκμηρίωσης και επαλήθευσης της ορθότητας της αποτίμησης:



## **7.5 ΟΙ ΣΥΝΗΘΕΙΣ ΑΚΟΛΟΥΘΟΥΜΕΝΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ**

Βάσει των διεθνών ελεγκτικών προτύπων οι ελεγκτές δεν είναι υποχρεωμένοι να προχωρήσουν στη διαδικασία της φυσικής απογραφής των αποθεμάτων. Πρόκειται για μία διαδικασία, για την οποία είναι υποχρεωμένη η ίδια επιχείρηση. Επομένως, η διαδικασία αυτή στην πλειοψηφία των περιπτώσεων πραγματοποιείται από το ανθρώπινο δυναμικό της επιχείρησης, καθώς επίσης και από το διοικητικό προσωπικό της (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2013).

Πριν την έναρξη της πραγματοποίησης της φυσικής απογραφής των αποθεμάτων, οι ελεγκτές καθίστανται ενήμεροι, από την ίδια την επιχείρηση, για την ευρύτερη διαδικασία που έχει σχεδιαστεί, καθώς επίσης και για όλες τις ενέργειες που έχουν προγραμματιστεί από την πλευρά των διοικητικών στελεχών της προκειμένου να καταστεί εφικτή η αποτελεσματική και ορθή επιμέτρηση και αποτίμηση των αποθεμάτων. Οι ελεγκτές στη συνέχεια, έχουν τη δυνατότητα να διατυπώσουν τις ενστάσεις τους και να προβούν στην παροχή συμβουλών και κατευθύνσεων για λόγους αποτελεσματικότερης διεξαγωγής τόσο της μέτρησης όσο και της αποτίμησης των αποθεμάτων (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2013).

Οι διαδικασίες οι οποίες υπάγονται στην αρμοδιότητα των ελεγκτών και είναι συνυφασμένες με το ζήτημα των αποθεμάτων των επιχειρήσεων, όπως αναφέρονται από τους Νεγκάκη & Ταχυνάκη (2013), είναι οι εξής:

**ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΕΣ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΑΠΟΓΡΑΦΙΚΗ  
ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ**

<p><b>Φυσική απογραφή αποθεμάτων</b></p>	<p>Προετοιμασία των χώρων αποθήκευσης για την διαδικασία της απογραφής. Απώτερος σκοπός του σταδίου αυτού, είναι η διευκόλυνση του έργου του ανθρώπινου δυναμικού, που θα ασχοληθεί με τη διαδικασία της απογραφής, αλλά και των ελεγκτών.</p>
	<p>Αποθήκευση των ελαττωματικών και ιδιαίτερων αποθεμάτων σε διακριτές θέσεις στους χώρους αποθήκευσης της επιχείρησης, με απώτερο σκοπό την διακριτή καταγραφή τους, προκειμένου να μην εμπλακούν με τα κανονικά αποθέματα.</p>
	<p>Αποθήκευση των αποθεμάτων που δεν βρίσκονται στην κυριότητα της επιχείρησης, αλλά υπάγονται στην κυριότητα τρίτων, σε διακριτούς χώρους, για λόγους διακριτής και ξεχωριστής καταγραφής τους.</p>

	<p>Σύσταση ομάδων των ατόμων που θα ασχοληθούμε τη διαδικασία της απογραφής των αποθεμάτων. Τα άτομα που θα ασχοληθούν με τη διαδικασία αυτή θα πρέπει να απασχολούνται από την επιχείρηση και να είναι εξοικειωμένα με τα αποθέματα αυτής, αλλά και με τους αποθηκευτικούς της χώρους.</p>
	<p>Αποκλεισμός των αρμοδίων αποθηκάρων από την διαδικασία της απογραφής.</p>
	<p>Καταγραφή, περιγραφική και αναλυτική, των διαθεσίμων αποθεμάτων ανά αποθηκευτικό χώρο.</p>
	<p>Κατοχή απογραφικών φύλλων και ενημέρωση αυτών, ανά κωδικό αποθεμάτων, ανά είδος και μονάδα μέτρησης αυτών. Επίσης, στα απογραφικά φύλλα θα πρέπει να καταγράφονται οι συνολικές και ακριβείς ποσότητες των αποθεμάτων που έχουν καταμετρηθεί κατά την απογραφική διαδικασία.</p>

<p><b>Έλεγχος των ποσοτήτων των αποθεμάτων που έχουν καταγραφεί κατά την διαδικασία της απογραφής, αναφορικά με το αν ταυτίζονται με τις ενημερωμένες μερίδες αποθήκης. Σε περίπτωση κατά την οποία εντοπιστούν οι διαφορές, αυτές θα πρέπει να τακτοποιηθούν έτσι ώστε να υπάρχει ταύτιση.</b></p>	
<p><b>Επανάληψη της καταμέτρησης των αποθεμάτων, στα σημεία όπου εντοπίστηκαν αξιοπρόσεκτες αποκλίσεις. Σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να είναι διασφαλισμένο ότι οι υφιστάμενες αποκλίσεις που έχουν εντοπιστεί, δεν οφείλονται σε λανθασμένες ενέργειες και καταγραφές κατά την απογραφική διαδικασία.</b></p>	
<p><b>Διασταύρωση για την ορθότητα των αποθεμάτων που βρίσκονται μέσα στην κυριότητα της επιχείρησης αλλά είναι αποθηκευμένα σε αποθηκευτικούς χώρους που δεν ανήκουν σε αυτήν, αλλά σε άλλες επιχειρήσεις.</b></p>	

<p><b>Ελεγκτική διαδικασία για την διαπίστωση της σωστής καταχώρησης των στοιχείων που αντλήθηκαν κατά την απογραφική διαδικασία, στο βιβλίο απογραφών ή στις καταστάσεις απογραφείς που τηρούνται στην επιχείρηση.</b></p>	
<p><b>Ελεγκτική διαδικασία για την διαπίστωση της ενημέρωσης των τηρούμενων μερίδων αποθήκης στην επιχείρηση, με τα αντίστοιχα καταγεγραμμένα ελλείμματα και πλεονάσματα που προέκυψαν κατά την απογραφική διαδικασία.</b></p>	
<p><b>Ελεγκτική διαδικασία για λόγους τακτοποίησης των λογαριασμών παρακολούθησης των αποθεμάτων, στο λογιστικό πρόγραμμα της επιχείρησης.</b></p>	
<p><b>Διαδικασία επαλήθευσης των ακολουθούμενων ενεργειών που είναι συνυφασμένες με ζητήματα επιστροφών και εκπτώσεων αγορών εμπορευμάτων.</b></p>	

<p><b>Ελεγκτική διαδικασία για λόγους διαπίστωσης του σωστού προσδιορισμού του κόστους παραγωγής των εμπορευμάτων.</b></p>	
<p><b>Έλεγχος για το αν η διαδικασία της αποτίμησης των αποθεμάτων πραγματοποιήθηκε κατά ακολούθηση των ισχυουσών νομοθετικών διατάξεων, αρχών και κανονισμών.</b></p>	
<p><b>Έλεγχος για τα διαθέσιμα ασφαλισμένα αποθέματα, αναφορικά αφενός με την κατάσταση στην οποία βρίσκονται και αφετέρου με την ποσότητά τους.</b></p>	
<p><b>Έλεγχος για το τηρούμενο πρωτόκολλο καταστροφής των αποθεμάτων και τα αντίστοιχα δελτία αποστολής, δηλαδή των νόμιμων δικαιολογητικών στοιχείων, που προσδιορίζουν τους λόγους διακίνησης των αποθεμάτων. Στη συνέχεια, ακολουθεί η ενημέρωση της αποθήκης για την διακίνηση αυτή.</b></p>	

**Πίνακας 8. Αρμοδιότητες Ελεγκτών Κατά την Απογραφή των Αποθεμάτων (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2013)**



Σε κάθε περίπτωση, οι ελεγκτές είναι υποχρεωμένοι να καταβάλλουν τη μέγιστη δυνατή προσπάθεια για την πραγματοποίηση πληρέστερου ελέγχου, ως προς το ζήτημα των αποθεμάτων και ως προς τη διαδικασία εκτίμησης των μεθόδων εσωτερικού ελέγχου που πρέπει να εφαρμοστούν στο πλαίσιο μίας συγκεκριμένης επιχείρησης, σε ευθυγράμμιση με τις υφιστάμενες ανάγκες αυτής.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8

### ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Στο πλαίσιο της παρούσας πτυχιακής εργασίας επικεντρωθήκαμε στο κόστος αποθεμάτων και τις μεθόδους αποτίμησης αυτών, συμπεριλαμβανομένης της ανάλυσης και περιγραφής της διαδικασίας της απογραφής που ακολουθούν οι σύγχρονες επιχειρήσεις. Η διαχείριση των αποθεμάτων και γενικότερα η διαχείριση της αποθήκης, στις σύγχρονες επιχειρηματικές μονάδες, αποτελεί ένα ζήτημα ιδιάζουσας σημασίας και σπουδαιότητας. Ο λόγος έγκειται στο γεγονός της πολυπλοκότητας και πολυπλευρικότητας των δραστηριοτήτων και των εμπορικών συναλλαγών τους.

Η διαχείριση της αποθήκης, κατά τα παλαιότερα έτη ήταν ένα ζήτημα που απασχολούσε μόνο της μεγάλου μεγέθους επιχειρήσεις. Η έκβαση των πραγμάτων όμως είναι τελείως διαφορετική στην σύγχρονη εποχή και όσο οδεύουμε προς το μέλλον, η διαχείριση της αποθήκης θα είναι ένα ζήτημα που θα απασχολεί ολοένα και περισσότερο όλες τις επιχειρηματικές μονάδες, ανεξαρτήτως του κλάδου επί του οποίου δραστηριοποιούνται και ανεξαρτήτως του μεγέθους τους. Άλλωστε, πλέον, κατόπιν της ραγδαίας εξέλιξης της τεχνολογίας και των πληροφοριακών συστημάτων, ακόμα και επιχειρήσεις μικρού μεγέθους μπορούν να διαχειρίζονται επαρκώς και αποτελεσματικά τους αποθηκευτικούς χώρους και τα αποθέματά τους.

Τόσο ο εσωτερικός, όσο και ο εξωτερικός έλεγχος, διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στην αποτελεσματική καταγραφή και αποτίμηση της αξίας των αποθεμάτων των επιχειρήσεων. Οι ελεγκτές άλλωστε, είναι αρμόδιοι για την απόδοση ορθών και εύστοχων κατευθύνσεων και συμβουλών, τόσο προς τα διοικητικά στελέχη των επιχειρήσεων όσο και προς το ανθρώπινο δυναμικό, που είναι αρμόδιο για την απογραφική διαδικασία και αποτίμηση των αποθεμάτων. Οι υποχρεώσεις τους κατά την απογραφική διαδικασία είναι πολυάριθμες και εξαιρετικά σημαντικές, ακόμα και αν δεν είναι υποχρέωσή τους να συμμετέχουν ενεργά στο πρακτικό σκέλος της απογραφής των αποθεμάτων, διαδικασία, η οποία διενεργείται από το ανθρώπινο δυναμικό της επιχείρησης και κυρίως από στελέχη, τα οποία είναι εξοικειωμένα τόσο με τα αποθέματα όσο και με τους αποθηκευτικούς χώρους της.

Ως προς τους τρόπους απογραφής των αποθεμάτων, υπάρχει δυνατότητα της διαρκούς αλλά και της περιοδικής απογραφής. Ωστόσο, στη σημερινή εποχή η πλειοψηφία των επιχειρήσεων επιλέγει την περιοδική απογραφή, η οποία συνήθως διεξάγεται σε ετήσια συχνότητα και πιο συγκεκριμένα στο τέλος κάθε φορολογικού έτους. Κατά τη διαδικασία της αποτίμησης των αποθεμάτων, σύμφωνα με τις διατάξεις των ελληνικών λογιστικών προτύπων, οι επιχειρήσεις επιλέγουν μεταξύ μίας σειράς επιμέρους διαθέσιμων μεθόδων, οι οποίες είναι η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους, η μέθοδος FIFO, η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου, η μέθοδος του βασικού αποθέματος και τέλος, η μέθοδος του προτύπου κόστους. Η μέθοδος αποτίμησης LIFO, δεν επιτρέπεται. Τα διεθνή λογιστικά δεν εντοπίζουν σοβαρές διαφοροποιήσεις ως προς τη μέθοδο καταμέτρησης και αποτίμησης των αποθεμάτων, με τα αντίστοιχα αναφερόμενα στα ελληνικά λογιστικά πρότυπα.

Τέλος, πρέπει να τονιστεί ότι σε περίπτωση κατά την οποία μία επιχείρηση επιλέξει να ακολουθήσει μία συγκεκριμένη μέθοδο αποτίμησης για τα αποθέματά της, είναι υποχρεωμένη να διατηρήσει την ίδια μέθοδο αποτίμησης για όλα τα φορολογικά έτη. Το μόνο ενδεχόμενο, στο οποίο επιτρέπεται διαφοροποίηση ως προς τις μεθόδους αποτίμησης των αποθεμάτων, έγκειται στην περίπτωση αποτίμησης αποθεμάτων που έχουν διαφορετικά χαρακτηριστικά και διαφορετική φύση.

Εν κατακλείδι, η διαδικασία της αποτελεσματικής διαχείρισης της αποθήκης και της αποδοτικότερης μεθόδου αποτίμησης και καταγραφής των αποθεμάτων, που ακολουθούνται από μία επιχείρηση είναι τόσο σημαντικές, ώστε μπορούν να ενισχύσουν σε αξιοπρόσεκτο βαθμό το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα αυτής, έναντι άλλων ομοειδών επιχειρήσεών της, που δεν έχουν καταφέρει ακόμα να φέρουν εις πέρας τόσο αποτελεσματικά στις διαδικασίες αυτές. Πρόκειται για διαδικασίες οι οποίες αν ακολουθηθούν σωστά και αποτελεσματικά και πάντα υπό την τήρηση των ισχυουσών νομοθετικών διατάξεων και αρχών, είναι δυνατόν να συνδράμουν θετικά στα επίπεδα κερδοφορίας των επιχειρήσεων, ακόμα και στην ελαχιστοποίηση των κοστών που είναι συνυφασμένα με τα αποθέματα.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

### Α. ΕΛΛΗΝΟΓΛΩΣΣΗ

- Αληφαντής, Γ. (2008). Χρηματοοικονομική Λογιστική. 3η έκδοση. Αθήνα: Εκδόσεις Πάμισος.
- Γκίκας, Δ., Παπαδάκη, Α. & Σιουγλέ, Γ. (2010). Ανάλυση και Αποτίμηση Επιχειρήσεων. Αθήνα: Εκδόσεις Γ. Μπένου.
- ΕΑΕΕ. (2020). Βασικές διαφορές μεταξύ διατάξεων των ΕΛΠ και ΔΠΧΠ κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων. Διαθέσιμο στο:  
<http://www.eaee.gr/cms/sites/default/files/presentation20141219.pdf>  
(26/4/2020)
- Καραγιώργος, Θ. & Πετρίδης, Α. (2006). Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) σε συνδυασμό με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Γ.Λ.Σ.) – Θεωρία και Πράξη. Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Γερμανός.
- Κεχράς, Ι. (2004). Το βιβλίο αποθήκης. Αθήνα: Εκδόσεις Σάκκουλα.
- Κόντος, Γ. (2015). Χρηματοοικονομική λογιστική σύμφωνα με τα ΔΛΠ και τα ΕΛΠ. Αθήνα: Εκδόσεις Διπλογραφία.
- Λεοντάρης, Μ. (1989). Αποθήκη- Κοστολόγηση. Αθήνα: Εκδόσεις Πάμισος.
- Νεγκάκης, Ι. Χ. & Ταχυνάκης, Δ. Π. (2013). Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου, Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Αθήνα: Εκδόσεις Διπλογραφία.
- Παπαδάτου, Θ. (2005). Εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος ανωνύμων εταιρειών. Αθήνα: Εκδόσεις Σάκκουλα.
- Παπαδέας, Π. (2013). Χρηματοοικονομική λογιστική Πληροφόρηση, βασική θεωρία και χρήση σε εθνικό και ευρωπαϊκό επίπεδο. Αθήνα: Ίδια Έκδοση.
- Παπαδημητρίου, Α. Δ. (2010). Διοίκηση των Αποθεμάτων. Αθήνα: Εκδόσεις Παπαζήση.

- Τουρνά, Ε. (2015). Χρηματοοικονομική Λογιστική. Αθήνα: Ελληνικά Ακαδημαϊκά Συγγράματα και Βοηθήματα.
- Tax Heaven. (2020). ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 4308 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις. Διαθέσιμο στο: <https://www.taxheaven.gr/law/4308/2014> (2/5/2020)
- Φίλος, Γ. & Αποστόλου, Α. (2011). Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα – θεωρητική προσέγγιση και εφαρμογές μετατροπής. Αθήνα: Εκδόσεις Κλειδάριθμος.

## **B. ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ**

- Bazerman, M. H., Morgan, K. P., & Loewenstein, G. F. (1997). The impossibility of auditor independence. *Sloan Management Review*, 38(4), 89 –94.
- Collis, J. (2015). *Financial Accounting*. Basingstoke, United Kingdom: Palgrave Macmillan.
- Graham, L. (2015). *Internal control audit and compliance*. Hoboken, New Jersey: Wiley.
- Green, J. W. (2013). Key Considerations in the Audit of Inventory: A Practice-Oriented Learning Case Utilizing Diamonds. *Issues in Accounting Education*, American Accounting Association, 28(4), 945-973.
- Gwynne, R. (2011). *Warehouse Management: A Complete Guide to Improving Efficiency and Minimizing Costs in the Modern Warehouse*. Great Britain: Kogan Page Limited.
- Hightower, R. (2008). *Internal Controls Policies and Procedures*. NJ: John Wiley & Sons Incorporated.
- Jacobs, F.R. & Chase, R.B. (2014). *Operations and supply chain management*. USA: McGraw-Hill Publications.
- Jone, M. (2014). *Financial Accounting*. 2nd edition. New Jersey: Wiley.

- Lyssons, K. (2000). Purchasing and supply chain management. UK: Prentice Hall.
- Moore, D. A., Tetlock, P. E., Tanlu, L., & Bazerman, M. H. (2006). Conflicts of interest and the case of auditor independence: Moral seduction and strategic issue cycling. *Academy of Management Review*, 31, 10 –29.
- Ojha, N. (2012). The changing role of internal audit. Deloitte.
- Pickett, K. (2010). The essential handbook of internal auditing. Chichester: John Wiley & Sons.
- Ramamoorti, S. (2003). The Professional Practices Framework for Internal Auditing. Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors.
- Ryan, W. (2012). Selecting an Inventory Costing and Valuation Method. *New Jersey CPA*, January - February 2012, 24-25.
- Soltani, B. (2007). Auditing. Harlow: Financial Times Prentice Hall.
- Warren, C. S., Duchac, J. & Reeve, J. M. (2016). Corporate Financial Accounting. 14th edition. United States: South-Western College Pub.