

ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ



ΝΙΚΟΛΑΚΑΚΗ ΔΑΝΑΗ
Α.Μ. : 6662

ΕΠΟΠΤΡΙΑ : ΧΑΤΖΑΚΗ ΜΑΡΙΑ

ΗΡΑΚΛΕΙΟ, 2007

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Πρόλογος.....	3
Εισαγωγή.....	4

1. ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ (ΟΜΑΔΑ 2^η)

1.1 Έννοια.....	6
1.2 Ανάλυση των επί μέρους λογαριασμών που βρίσκονται στα αποθέματα.....	7
1.3 Αυτοπαραδόσεις αγαθών.....	23
1.4 Απογραφή.....	25

2. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

2.1 Γενικά περί αποτίμησης.....	27
2.2 Αποτίμηση αποθεμάτων	28
2.3 Εννοιολογικός προσδιορισμός των τιμών και μεθόδων που εφαρμόζονται για την αποτίμηση των αποθεμάτων.....	30
2.4 Μέθοδοι υπολογισμού της τιμής κτήσεως.....	31
2.5 Η αποτίμηση των συμπαραγώγων – ελαττωματικών και απαξιωθέντων προϊόντων.....	33

3. ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

3.1 Εισαγωγή – Γενικά.....	35
3.2 Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2 Αποθέματα.....	39

4. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ Δ.Λ.Π

4.1 Κόστος αποθεμάτων.....	42
4.2 Κόστος αποθεμάτων του παρέχοντος υπηρεσίες.....	43

4.3 Τεχνικές αποτίμησης του κόστους αποθεμάτων.....	46
4.4 Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.....	48
4.5 Πως πρέπει να γίνεται η σύγκριση κόστους κτήσης με ρευστοποιήσιμη αξία για την εξεύρεση της χαμηλότερης τιμής.....	51
4.6 Η σημασία της <<αρχής της συνέπειας>> των αποθεμάτων.....	55
4.7 Γνωστοποιήσεις.....	58

5. ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΑΠΟ ΤΙΣ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΤΟΥ Δ.Λ.Π 2

5.1 Διαφορές μεταξύ της λογιστικής των αποθεμάτων στη χώρα μας και των όσων προβλέπει το Δ.Λ.Π 2.....	60
---	----

<u>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ</u>	65
--	----

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η εργασία αυτή έχει ως θέμα της τα αποθέματα και τον τρόπο αποτίμησής τους, με βάση την Ελληνική Νομοθεσία αλλά και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Κίνητρο για την επιλογή του θέματος αποτέλεσε το ενδιαφέρον μου για την λογιστική αντιμετώπιση μιας επιχείρησης καθώς και το γεγονός ότι βρήκα το θέμα κατανοητό και αναπτύξιμο. Επιπλέον, η επιθυμία μου να μελετήσω τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, η εφαρμογή των οποίων θα είναι υποχρεωτική στο σύνολο των επιχειρήσεων έως το 2010, ήταν ήδη ικανά να με κάνουν να αναγνωρίσω το ενδιαφέρον και τη σπουδαιότητά του. Η εκπόνηση μιας πτυχιακής εργασίας πάνω σε ένα θέμα, το οποίο θεωρεί κανείς ενδιαφέρον και η δυνατότητα που του παρέχει να ενημερωθεί περισσότερο για αυτό αποτελεί ισχυρό κίνητρο επιλογής του.

Η σωστή διαχείριση των αποθεμάτων της καθώς και ο προσφερότερος τρόπος αποτίμησής τους αποτελούν βασικό μέλημα μιας επιχείρησης.

Οι γνώσεις του λογιστή για θέματα που αφορούν την Ελληνική Φορολογική Νομοθεσία καθώς και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι απαραίτητες και τον καθιστούν περιζήτητο στην αγορά εργασίας.

Κλείνοντας θα ήταν παράλειψή μου να μην ευχαριστήσω θερμά την επόπτρια της πτυχιακής μου εργασίας και καθηγήτριά μου, κ. Χατζάκη Μαρία. Την ευχαριστώ πολύ για την πολύτιμη βοήθειά της, το χρόνο της και την άριστη συνεργασία μας, καθ ' όλη τη διάρκεια της εκπόνησης της εργασίας αυτής.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Το Ενεργητικό μιας επιχείρησης περιλαμβάνει τα περιουσιακά στοιχεία που έχει η επιχείρηση στην κυριότητά της και τα ποσά που της οφείλουν οι τρίτοι. Το Ενεργητικό χωρίζεται σε πάγια στοιχεία, σε αποθέματα, σε απαιτήσεις και σε διαθέσιμα. Έχει την ιδιότητα να αυξάνει όταν χρεώνεται και να μειώνει όταν πιστώνεται. Στην εργασία αυτή, γίνεται ανάλυση όλων των λογαριασμών που περιλαμβάνονται στα αποθέματα με όλους τους λογιστικούς και φορολογικούς χειρισμούς τους, και όλους τους τρόπους αποτίμησής τους. Σύμφωνα με την Ελληνική Φορολογική Νομοθεσία η κάθε επιχείρηση που τηρεί βιβλία Γ κατηγορίας του Κ.Β.Σ είναι υποχρεωμένη να εφαρμόζει το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο όσο αφορά τη δομή του, την ονοματολογία του και το περιεχόμενό του στους πρωτοβάθμιους στους δευτεροβάθμιους καθώς και τριτοβάθμιους υποχρεωτικούς λογαριασμούς του Γ.Λ.Σ. Η ανάπτυξη σε τεταρτοβάθμιους λογαριασμούς συνιστάται.

Όμως οι Α.Ε. των οποίων οι μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, οι μητρικές εταιρίες που συντάσσουν Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις, καθώς και οι ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις που η δημοσίευσή τους βάση νόμου είναι υποχρεωτική πρέπει να εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα από 1.1.2005 αν και η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Βέβαια τα Δ.Λ.Π. μπορούν να εφαρμόσουν και οι υπόλοιπες εταιρίες με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων.

Έτσι η εργασία αυτή έχει σκοπό να διερευνήσει τα αποθέματα και την αποτίμηση τους, αντιμετωπίζοντάς τα βάση το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο αλλά ιδιαίτερα τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, κάνοντας μία σύντομη αλλά ουσιαστική αναφορά σχετικά με αυτά, αφού με την εφαρμογή τους δίνεται η δυνατότητα της αντίστοιχης απεικόνισης μιας επιχείρησης με εκείνες της Ευρωπαϊκής Ένωσης που επίσης εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π.

Το πρώτο κεφάλαιο της εργασίας αυτής πραγματεύεται την έννοια των αποθεμάτων, την ανάλυση των επιμέρους λογαριασμών που βρίσκονται στα αποθέματα και τον τρόπο λειτουργίας τους, των χειρισμό των αυτοπαραδόσεων αγαθών όπως και άλλων περιπτώσεων που συχνά μπορεί να τύχουν στις επιχειρήσεις και την σύνταξη της απογραφής με βάση την Ελληνική Νομοθεσία.

Το δεύτερο κεφάλαιο πραγματεύεται την αποτίμηση των αποθεμάτων, τον εννοιολογικό προσδιορισμό των τιμών και μεθόδων που χρησιμοποιούνται για την αποτίμηση και τις μεθόδους υπολογισμού της τιμής κήσεως με βάση την Ελληνική Νομοθεσία. Επιπλέον, γίνεται μια σύντομη αναφορά στην αποτίμηση συμπαραγωγών, ελαττωματικών και απαξιωθέντων αποθεμάτων.

Το τρίτο κεφάλαιο πραγματεύεται το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2 το οποίο αφορά στα αποθέματα και δίνει τους δικούς του ορισμούς και έννοιες περί των αποθεμάτων.

Το τέταρτο κεφάλαιο πραγματεύεται την αποτίμηση των αποθεμάτων με βάση το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2, τις τεχνικές αποτίμησης του κόστους των αποθεμάτων και την σύγκρισή του με την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, καθώς και τις γνωστοποιήσεις του Προτύπου. Επίσης γίνεται αναφορά στην αρχή της συνέπεια των αποθεμάτων.

Το πέμπτο και τελευταίο κεφάλαιο αναφέρεται στις διαφορές της λογιστικής των αποθεμάτων με όσα ορίζει η χώρα μας και όσα ορίζει το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2 "Αποθέματα".

1. ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ (ΟΜΑΔΑ 2^η)

1.1 Έννοια

Σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, αποθέματα μιας επιχείρησης είναι τα εμπορεύματά της, τα προϊόντα της(έτοιμα και ημιτελή), τα υποπροϊόντα και υπολείμματα της, η παραγωγή σε εξέλιξη(δηλαδή το στάδιο της κατεργασίας), οι πρώτες και βοηθητικές ύλες, τα υλικά συσκευασίας, τα αναλώσιμα, τα ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων και τα είδη συσκευασίας. Όλα τα παραπάνω συγκεντρώνονται στην ομάδα 2 (“αποθέματα”) του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

Στην ομάδα “αποθέματα” παρακολουθούνται τα υλικά αυτά αγαθά της επιχείρησης, που προέρχονται είτε από απογραφή, είτε από αγορά είτε από ιδιοπαραγωγή και σε εξαιρετικές περιπτώσεις, είτε από ανταλλαγή, είτε από εισφορά σε είδος, είτε από δωρεά και :

1. προορίζονται να πωληθούν κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της,
2. βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής και προορίζονται να πωληθούν όταν πάρουν τη μορφή έτοιμων προϊόντων,
3. προορίζονται να αναλωθούν για την παραγωγή έτοιμων αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών ,
4. προορίζονται να αναλωθούν για την καλή λειτουργία, τη συντήρηση ή επισκευή, καθώς και την ιδιοπαραγωγή πάγιων στοιχείων,
5. προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για την συσκευασία π.χ. των παραγόμενων ετοιμών προϊόντων ή των εμπορευμάτων που προορίζονται για πώληση κλπ. (Δημήτριος Ι. Καραγιάννης, 2005).

Στην ομάδα «αποθέματα» περιλαμβάνονται οι παρακάτω υποχρεωτικοί πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί.

20 Εμπορεύματα

21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή

22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα

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

24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες

25 Αναλώσιμα υλικά

26 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων

27.....

28 Είδη συσκευασίας

29 Αποθέματα υποκαταστημάτων ή άλλων κεντρών

1.2 Ανάλυση των επιμέρους λογαριασμών που περιλαμβάνονται στα αποθέματα

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ: 20. ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ

Γενικά περί εμπορευμάτων

Εμπορεύματα είναι τα υλικά αγαθά (αντικείμενα, ύλες, υλικά) που αποκτούνται από την επιχείρηση με σκοπό να μεταπωλούνται στην κατάσταση που αγοράζονται. Επίσης, εμπορεύματα θεωρούνται και το ηλεκτρικό ρεύμα καθώς και το φωταέριο, όταν αυτά αγοράζονται με σκοπό την μεταπώληση(Δημήτριος Ι. Καραγιάννης, 2005).

Ο λογαριασμός 20 αναπτύσσεται σε δευτεροβάθμιους, τριτοβάθμιους ή τεταρτοβάθμιους λογαριασμούς, σύμφωνα με τις πληροφοριακές ανάγκες της επιχείρησης.

Οι αγορές που πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια της χρήσης, καθώς και τα αρχικά και τελικά αποθέματα, για κάθε κατηγορία αγαθών του λογαριασμού 20 (καθώς και των άλλων λογαριασμών 21-28), παρακολουθούνται υποχρεωτικά σε χωριστούς δευτεροβάθμιους, τριτοβάθμιους ή τεταρτοβάθμιους λογαριασμούς.

Το τελευταίο όριο ανάλυσης για το λογαριασμό 20 (καθώς και για τους λογαριασμούς 21-28) είναι η μερίδα αποθήκης(όταν τηρείται θεωρημένο βιβλίο αποθήκης) (Δημήτριος Ι. Καραγιάννης, 2005).

Τα εμπορεύματα που παθαίνουν αλλοίωση ή χάνουν την αξία τους λόγω παρέλευσης της μόδας ή αχρηστεύονται από διάφορες άλλες αιτίες κλπ. λέγονται απαξιωθέντα εμπορεύματα.

Λειτουργία του λογαριασμού 20 “Εμπορεύματα”

(το ίδιο ισχύει και για τους λογ. 21-28)

1) Κατά τη διάρκεια της χρήσης ο λογαριασμός 20:

α) **χρεώνεται** κατά την έναρξη της χρήσης με την αξία των αποθεμάτων της προηγούμενης απογραφής, **χωριστά κατά συντελεστή Φ.Π.Α.**

β) **χρεώνεται** κατά τη διάρκεια της χρήσης με την αξία κτήσης των αγοραζόμενων αγαθών, **χωριστά κατά συντελεστή Φ.Π.Α.**

γ) **πιστώνεται** με τις ενδεχόμενες επιστροφές αγορών και τις εκτός τιμολογίου εκπτώσεις, **χωριστά κατά συντελεστή Φ.Π.Α.**

2) Κατά το τέλος της χρήσης ο λογ. 20:

α) **πιστώνεται**, με **χρέωση** του λογ. 80.00 “Λογ. Γενικής εκμετάλλευσης”, με την αξία των αρχικών αποθεμάτων και την αξία των καθαρών, μετά από την αφαίρεση των επιστροφών και των εκτός τιμολογίου εκπτώσεων, αγορών της χρήσης.

β) **χρεώνεται**, με **πίστωση** του λογ/σμού 80.00, με την αξία των τελικών αποθεμάτων, όπως η αξία αυτή προκύπτει κατά την αποτίμηση τους, σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ.

Προϋπολογισμένες αγορές

Οι προαιρετικοί υπολογαριασμοί 20.99, 24.99, 25.99, 26.99 και 28.99, κατά το τέλος της περιόδου λογισμού (π.χ. στο τέλος του μήνα), **χρεώνονται** με τις προϋπολογισμένες αγορές (αξία αγορασμένων αγαθών που περιλαμβάνονται χωρίς τιμολόγιο ή άλλο παραστατικό αξίας κατά τη διάρκεια της χρήσης), με **πίστωση** των αντίστοιχων και οικείων υπολογαριασμών του 58 “λογαριασμοί περιοδικής κατανομής”(Δημήτριος Ι. Καραγιάννης,2005).

Στο τέλος της επόμενης περιόδου λογισμού (π.χ. στο τέλος του επόμενου μήνα ή της επόμενης τριμηνίας), ακυρώνονται οι εγγραφές των προϋπολογισμένων αγορών, οι οποίες έγιναν στο τέλος της προηγούμενης περιόδου λογισμού και διενεργούνται

νέες εγγραφές προϋπολογισμένων αγορών , σύμφωνα με τα στοιχεία της νέας (επόμενης) περιόδου λογισμού, κατά τον ίδιο τρόπο που ορίζεται παραπάνω.

Σε όλες τις περιπτώσεις που παρουσιάζεται ανάγκη προϋπολογισμού της αξίας αγορασμένων αγαθών, αντί της εφαρμογής της παραπάνω διαδικασίας, παρέχεται η δυνατότητα πίστωσης του λογαριασμού 56.02 " αγορές υπό τακτοποίηση"(Δημήτριος Ι. Καραγιάννης,2005).

Αγορές εμπορευμάτων

Οι αγορές εμπορευμάτων που πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια της χρήσης, καταχωρούνται στην χρέωση των ειδικών υπολογαριασμών αγορών του λογ/σμού 20, χωριστά κατά συντελεστή Φ.Π.Α. και χωριστά οι εισαγωγές και οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από τις εγχώριες αγορές, με την τιμή κτήσης τους, δηλαδή με την τιμολογιακή τους αξία προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς. Το ίδιο γίνεται και για τους λογαριασμούς 21-28. Αν το εμπόρευμα χρειάζεται ανασυσκευασία (π.χ. κρασί σε βαρέλια ανασυσκευάζεται σε φιάλες κλπ.), τότε το εμπόρευμα αυτό θεωρείται ότι είναι ά ύλη και μεταφέρεται από το λογαριασμό 20 στο λογαριασμό 24. Το ποσό Φ.Π.Α. καταχωρείται στη χρέωση του λογ. 54.00. (Δημήτριος Ι. Καραγιάννης, 2005)

Τιμολογιακή αξία είναι η αξία που αναγράφεται στα τιμολόγια αγοράς, μειωμένη κατά τις ενδεχόμενες εκπτώσεις που χορηγούνται από τους προμηθευτές και απαλλαγμένη από τα ποσά των φόρων και τελών τα οποία δεν βαρύνουν , τελικά, την οικονομική μονάδα. (Υπουργεία Εθνικής Οικονομίας-Οικονομικών - Εμπορίου , 1987)

Τα ειδικά έξοδα αγορών, δηλαδή εκείνα που πραγματοποιούνται κατά τρόπο άμεσο για κάθε συγκεκριμένη αγορά μέχρι την παραλαβή και αποθήκευση των αγαθών (π.χ. οι δασμοί εισαγωγής ή τα έξοδα μεταφοράς και παραλαβής των αγαθών) καταχωρούνται απευθείας σε χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του λογ. 20 (ή στους 21-28 ανάλογα). Τα έξοδα αυτά, αν για οποιοδήποτε λόγο καταχωρηθούν σε λογαριασμούς της ομάδας 6, μεταφέρονται με αντιλογισμό στους συγκεκριμένους 20-28, τους οποίους αφορούν. Στους λογαριασμούς 20-28 μεταφέρονται επίσης τα ειδικά έξοδα αγορών, τα οποία προηγούμενα έχουν συγκεντρωθεί σε υπολογαριασμούς του 32.01 "παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων"(Δημήτριος Ι. Καραγιάννης,2005).

Παράδειγμα αγοράς εμπορευμάτων επί πιστώσει και με αποδοχή συναλλαγματικών

20.01.07 Γεγονός

Η "Βιομηχανία Παραγωγής Ψυγείων Α.Ε.", που ασχολείται και με την εμπορία, αγοράζει από τη "Βιομηχανία Ηλεκτρικ Α.Ε." 10 θερμάστρες (εμπορεύματα) με τιμολόγιο δελτίο αποστολής γραμμένο ως εξής :

ΤΠΔΑ Νο 10 . ημερομηνία 20.01.07.ώρα 08.45

Εκδότης, Βιομηχανία "Ηλεκτρικ Α.Ε."Μπότσαρη 20 Καβάλα ΑΦΜ....

Πελάτης, Βιομηχανία παραγωγής ψυγείων Α.Ε. Ερμού 10 Θεσσαλονίκη ΑΦΜ....

α/α	Περιγραφή είδους	μ/μ	Ποσότητα	Τιμή	Αξία
1	θερμάστρες	τεμ.	10	500	5000
	Φ.Π.Α. 19%				<u>950</u>
					5.950

Σε ότι αφορά την πληρωμή του εμπορεύματος γίνεται η εξής συμφωνία:

A) να πληρώσει η "Βιομηχανία παραγωγής ψυγείων Α.Ε." στη Βιομηχανία "Ηλεκτρικ Α.Ε." την ίδια ημέρα το ποσό των 1.400 ευρώ.

B) Το υπόλοιπο ποσό των 4.550 ευρώ (5950-1400) να παραμείνει και να πληρωθεί αργότερα για διευκόλυνση της επιχείρησης, για ' αυτό και έγινε η εξής συμφωνία : να υπογραφούν 3 συναλλαγματικές των 1000 ευρώ η καθεμία 2 συναλλαγματικές των 500 ευρώ και μια των 550 ευρώ η κάθε μία με τις εξής ημερομηνίες λήξης : α) οι δυο συνολικής αξίας 1500 ευρώ στις 20.07.07, β) οι άλλες δύο συνολικής αξίας 1500 ευρώ στις 20.01.08 και γ) οι υπόλοιπες δυο συναλλαγματικές συνολικής αξίας 1550 ευρώ στις 20.07.08.

Επίσης για τις συναλλαγματικές υπολογίζεται και τόκος 10%. Αυτός όμως δεν συμπεριλαμβάνεται στις συναλλαγματικές. Τα στελέχη των συναλλαγματικών αγοράζονται από την "Βιομηχανία παραγωγής ψυγείων Α.Ε."

ΖΗΤΕΙΤΑΙ : να γίνουν οι λογιστικές ενέργειες που αφορούν το γεγονός αυτό.

Λύση

Ενέργειες

Α) το εμπόρευμα συνοδεύεται με το παραπάνω τιμολόγιο – δελτίο αποστολής. Σύμφωνα μ' αυτό στο ημερολόγιο αγορών γίνεται η εξής εγγραφή :

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 20.04.07 ΑΓΟΡΩΝ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ		
20.01.00.019 αγορές χρήσης με 19%	5.000	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ		
54.00.00.019 Φ.Π.Α. αγορών με 19%	950	
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		
50.00.00.006		5.95

0

αγορά 10 θερμοστρών ως τιμ.- δελτίο αποστολής Νο 10

Β) συμπληρώνονται 6 συναλλαγματικές με τις πιο πάνω αντίστοιχες ονομαστικές αξίες, υπογράφονται από τον διευθυντή της επιχείρησης και ενημερώνεται το βιβλίο γραμματίων πληρωτέων. Η ενημέρωση γίνεται όπως ακριβώς καταχωρήθηκαν οι συναλλαγματικές αυτές στο βιβλίο γραμματίων πληρωτέων. Επίσης, πάνω στις συναλλαγματικές αναγράφεται και ο αντίστοιχος αύξοντας αριθμός σύμφωνα με τον οποίο καταχωρήθηκαν στο βιβλίο γραμματίων πληρωτέων και μετά παραδίδονται στον προμηθευτή.

Γ) στο ημερολόγιο ταμείου για τα χρήματα που καταβλήθηκαν στην Ηλέκτρικ Α.Ε. γίνεται η εξής εγγραφή :

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 20.01.07 ΤΑΜΕΙΟΥ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		
50.00.00.006 Ηλέκτρικ Α.Ε.	1400	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38.00.00.000 ταμείο επιχείρησης		1400

Δεν θα αναφερθώ στις υπόλοιπες ενέργειες διότι δεν αφορούν τους λογαριασμούς των αποθεμάτων.

Εκπτώσεις αγορών

Οι προαιρετικοί υπολογαριασμοί 20.98, 24.98, 25.98, 26.98 και 28.98 πιστώνονται με τις εκτός τιμολογίου χορηγούμενες εκπτώσεις επί αγορών, χωριστά κατά συντελεστή Φ.Π.Α., όταν η διάκρισή τους κατ' είδος αγορών είναι αδύνατη ή παρουσιάζει δυσκολίες.

Δηλαδή οι εκπτώσεις αγορών μειώνουν πάντοτε την τιμολογιακή αξία αγοράς και καταχωρούνται στους ίδιους υπολογαριασμούς. Στις περιπτώσεις, όμως, που για διάφορους λόγους οι εκπτώσεις αγορών δεν είναι δυνατόν να μειώνουν την τιμολογιακή αξία αγοράς, καταχωρούνται στους ιδιαίτερους, κατά κατηγορία αποθεμάτων, υπολογαριασμούς, είτε κατά είδος αποθεμάτων, είτε για περισσότερα είδη όταν δεν είναι δυνατός ή όταν είναι δυσχερής ο διαχωρισμός τους στα επί μέρους είδη. Στο τέλος της χρήσης, τα υπόλοιπα των υπολογαριασμών εκπτώσεων αγορών μεταφέρονται στους αντίστοιχους υπολογαριασμούς "αγορές χρήσης". Όταν οι εκπτώσεις αγορών αναφέρονται σε περισσότερα από ένα είδη αποθεμάτων και ο διαχωρισμός τους κατ' είδος είναι αδύνατος ή δυσχερής, η κατανομή τους στα είδη αυτά γίνεται ανάλογα με την πριν από τις εκπτώσεις αξία κτήσης τους(Δημήτριος Ι. Καραγιάννης,2005).

Παραλαβή αγαθών, προτού φτάσουν τα δελτία αποστολής ή τα τιμολόγια που τα συνοδεύουν

Σε περίπτωση που τα τιμολόγια ή τα λοιπά δικαιολογητικά αγοράς δεν περιέχονται στην επιχείρηση κατά την παραλαβή των αγαθών, χρεώνονται οι λογ. 20-28 με τη συμφωνημένη αξία των αγαθών που παραλαμβάνονται, με πίστωση του λογαριασμού 56.02 "αγορές υπό τακτοποίηση", ο οποίος χρεώνεται αμέσως μετά τη λήψη του οικείου στοιχείου, π.χ. τιμολογίου, με πίστωση του λογ/σμού του προμηθευτή ή των λογαριασμών των χρηματικών διαθεσίμων ή των οικείων

υπολογαριασμών του 32. Ενδεχόμενη διαφορά μεταξύ της αξίας του τιμολογίου και εκείνης που λαμβάνεται κατά τη χρέωση των λογαριασμών 20-28, καταχωρείται στους οικείους λογαριασμούς αυτών, εκτός αν η τακτοποιητική εγγραφή γίνεται έπειτα από το κλείσιμο του ισολογισμού, οπότε η διαφορά αυτή καταχωρείται στον οικείο υπολογαριασμό 82 “έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων(Δημήτριος Ι. Καραγιάννης,2005).

Τα αγαθά αυτά, σε περίπτωση που περιέλθει το τιμολόγιο στην επιχείρηση μετά τη σύνταξη της απογραφής και του ισολογισμού, καταχωρούνται στην απογραφή ως “αγορές υπό τακτοποίηση” με την συμφωνημένη αξία τους χωριστά από τα άλλα αγαθά, αλλιώς καταχωρούνται κανονικά μαζί με τα άλλα όμοιά τους αγαθά(Δημήτριος Ι. Καραγιάννης,2005).

Παραλαβή τιμολογίων, προτού φτάσουν τα αντίστοιχα αγαθά

Σε περιπτώσεις που, κατά τη διάρκεια της χρήσης, περιέχονται στην επιχείρηση τιμολόγια πριν από την παραλαβή των αντίστοιχων αγαθών που συνοδεύονται με τα δελτία αποστολής, δεν διενεργούνται εγγραφές (άρθρο 17 παρ. 3 Κ.Β.Σ.).

Σε περιπτώσεις που, κατά το τέλος της χρήσης, λαμβάνονται τιμολόγια για αγορές αγαθών που δεν έχουν παραληφθεί, αλλά έχουν φορτωθεί για λογαριασμό και με ευθύνη της επιχείρησης, πιστώνεται με την αξία τους ο προσωπικός λογαριασμός του προμηθευτή, με χρέωση του υπολογαριασμού 36.02 “αγορές υπό παραλαβή (άρθρο 17 παρ. 3 Κ.Β.Σ.).

Ο λογαριασμός 36.02 τακτοποιείται στην επόμενη χρήση κατά την παραλαβή των αγαθών, με χρέωση των οικείων λογαριασμών 20-28. αν τα τιμολόγια αφορούν αγορές αγαθών από το εξωτερικό που, κατά το τέλος της χρήσης, δεν έχουν παραληφθεί, η επιχείρηση μπορεί να μην διενεργήσει σχετικές εγγραφές.

Επίσης, κατά τη σύνταξη της απογραφής, καλό είναι να καταχωρούνται κάτω από το λογαριασμό 36.02 τα αγαθά που δεν παραλήφθηκαν ακόμα, αναλυτικά το κάθε είδος χωριστά, με την ποσότητα, τιμή και αξία που φέρουν στο τιμολόγιο.

Λογιστικός χειρισμός για τα ελλείμματα και τα πλεονάσματα που προκύπτουν κατά την αγορά διαφόρων αγαθών

(Υπ. Εθν. Οικ. 71079/Λ.Σ. 2208/7.12.94, γνωμ. 231)

α) Όταν αγοράζονται αγαθά και στο τιμολόγιο – δελτίο αποστολής αναγράφονται π.χ. 100 κιλά * 10 ευρώ = 1.000 ευρώ ενώ παραλαμβάνονται έστω 80 κιλά, τότε λέμε ότι υπάρχει ποσοτικό έλλειμμα 20 κιλά. Στην περίπτωση αυτή και με το ποσό 1.000 ευρώ χρεώνεται η ομάδα 2 (π.χ. 20, ή 24 κλπ. ανάλογα) και πιστώνεται ο λογαριασμός 50 «»Προμηθευτές»» με το ίδιο ποσό, καθώς και η καρτέλα αποθήκης (αν τηρείται) στην εισαγωγή με το ποσό 100 κιλά. Στη συνέχεια, την ίδια ημέρα, με αριθμημένο αθεώρητο δελτίο συμψηφιστικών εγγραφών (στο οποίο επισυνάπτονται τα ζυγολόγια και τα άλλα αποδεικτικά στοιχεία παραλαβής καθώς και το μεταγενέστερο λαμβανόμενο οικείο πιστωτικό τιμολόγιο που θα εκδώσει ο προμηθευτής) πιστώνεται η ομάδα 2 με το ποσό 200 ευρώ και χρεώνεται ο λογαριασμός 50 με το ίδιο ποσό. Επίσης με το ποσό 20 κιλά ενημερώνεται στην εξαγωγή η αντίστοιχη καρτέλα αποθήκης (Δημήτριος Ι. Καραγιάννης, 2005).

β) Όταν αγοράζονται αγαθά και στο τιμολόγιο – δελτίο αναγράφονται π.χ. 100 κιλά * 10 ευρώ, ενώ παραλαμβάνονται έστω 110 κιλά, τότε λέμε ότι υπάρχει ποσοτικό πλεόνασμα 10 κιλά. Στην περίπτωση αυτή, και με το ποσό 1000 ευρώ (100*10) χρεώνεται η ομάδα 2 με πίστωση του λογαριασμού 50, ενώ η αντίστοιχη καρτέλα αποθήκης ενημερώνεται στην εισαγωγή με το ποσό των 100 κιλών στη συνέχεια, την ίδια ημέρα, με αριθμημένο αθεώρητο δελτίο συμψηφιστικών εγγραφών χρεώνεται η ομάδα 2 με 100 ευρώ (10*10) και πιστώνεται με το ίδιο ποσό ο λογαριασμός 50. επίσης, με το ίδιο δελτίο συμψηφιστικών εγγραφών ενημερώνεται η ίδια παραπάνω καρτέλα αποθήκης στην εισαγωγή με 10 κιλά. Στο δελτίο συμψηφιστικών εγγραφών επισυνάπτονται τα ζυγολόγια και τα άλλα αποδεικτικά στοιχεία της παραλαβής καθώς και το συμπληρωματικό τιμολόγιο – δελτίο που θα εκδώσει ο προμηθευτής για την επιπλέον ποσότητα 10 κιλών και αξία 100 ευρώ (Δημήτριος Ι. Καραγιάννης, 2005).

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ: 21. ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΗ

Γενικά περί προϊόντων

Έτοιμα προϊόντα είναι τα υλικά αγαθά που παράγονται, κατασκευάζονται ή συναρμολογούνται από την επιχείρηση με σκοπό την πώλησή τους. Η παραγωγή ηχογραφημένων δίσκων εξομοιώνονται με την παραγωγή προϊόντων(Υπ. Εθν. Οικ. Εγκ. 1694/92). Επίσης, οι ανεγειρόμενες κατοικίες προς πώληση παρακολουθούνται στο λογ/σμό 21 “ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΗ” (ακίνητα προς πώληση) (γνωμ. 54/1291/90). Στο λογαριασμό 21 παρακολουθείται και η παραγωγή ηλεκτρικού ρεύματος και φωταερίου.

Ημιτελή προϊόντα είναι τα υλικά αγαθά που, μετά από κατεργασία σε ορισμένο στάδιο (ή στάδια), είναι έτοιμα για παραπέρα βιομηχανοποίηση (ή κατεργασία) ή για πώληση στην ημιτελή τους κατάσταση(Δημήτριος Ι. Καραγιάννης,2005)

Συμπαράγωγα προϊόντα

Συμπαράγωγα προϊόντα είναι τα προϊόντα εκείνα που παράγονται από την επεξεργασία της αυτής πρώτης ύλης κατά τη διάρκεια της αυτής παραγωγικής διαδικασίας.

Ελαττωματικά προϊόντα

Ελαττωματικά προϊόντα είναι τα προϊόντα εκείνα που, εξαιτίας ελαττωματικής παραγωγής ή κατασκευής, διαφέρουν από τα λοιπά κανονικά προϊόντα και πωλούνται με το χαρακτηρισμό του ελαττωματικού σε τιμή χαμηλότερη από την κανονική.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ: 22. ΥΠΟΠΡΟΪΟΝΤΑ ΚΑΙ ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΑ

Γενικά περί υποπροϊόντων και υπολειμμάτων

Υποπροϊόντα είναι τα υλικά αγαθά (προϊόντα) που παράγονται μαζί με τα κύρια προϊόντα, σε διάφορα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας, από τις ίδιες πρώτες και βοηθητικές ύλες. Τα υποπροϊόντα επαναχρησιμοποιούνται από την επιχείρηση σαν πρώτη ύλη ή πωλούνται αυτούσια(Υπ. Εθν. Οικ. Εμπ., 1987)

Υπολείμματα είναι τα υλικά κατάλοιπα της παραγωγικής διαδικασίας, κατά κανόνα άχρηστα. Τα υπολείμματα, όταν, σαν άχρηστα χωρίς αξία, απορρίπτονται, αντιπροσωπεύουν μέρος της βιομηχανικής απώλειας (π.χ. φύρας) και δεν περιλαμβάνονται στην απογραφή. Στην κατηγορία των υπολειμμάτων εντάσσονται και τα ακατάλληλα για βιομηχανοποίηση ή κανονική αξιοποίηση διάφορα υλικά ή έτοιμα ή ημιτελή προϊόντα(Υπ. Εθν. Οικ. Εμπ., 1987).

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ: 23. ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ (προϊόντα, υποπροϊόντα και υπολ/ματα στο στάδιο της κατεργασίας)

Γενικά περί παραγωγής σε εξέλιξη

Παραγωγή σε εξέλιξη είναι πρώτες ύλες, βοηθητικά υλικά, ημιτελή προϊόντα και άλλα στοιχεία κόστους (όπως π.χ. η εργασία, και γενικά βιομηχανικά έξοδα), τα οποία, κατά τη διάρκεια της χρήσης ή στο τέλος αυτής κατά την απογραφή, βρίσκονται στο κύκλωμα της παραγωγικής διαδικασίας για κατεργασία. Στον ίδιο λογαριασμό καταχωρούνται και τα έξοδα που έχουν πραγματοποιηθεί για την παραγωγή κινηματογραφικών ταινιών μέχρι την ημέρα κλεισίματος της χρήσης, των οποίων η παραγωγή ολοκληρώνεται μάζα στην επόμενη χρήση (Δημήτριος Ι. Καραγιάννης, 2005 :Εγκ. Υπ. Εθν. Οικ. 72362/Λ.Σ. 1850/Αρ. Γν. 119/92).

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ: 24. ΠΡΩΤΕΣ ΚΑΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΥΛΕΣ – ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ

Γενικά περί α΄ και β΄ υλών και υλικών συσκευασίας

Πρώτες και βοηθητικές ύλες είναι τα υλικά αγαθά που η επιχείρηση αποκτάει με σκοπό τη βιομηχανική επεξεργασία ή συναρμολόγηση τους για την παραγωγή ή την κατασκευή προϊόντων. Στον ίδιο λογ/σμό καταχωρούνται και τα υλικά για την παραγωγή διαφημιστικού υλικού (γνωμ. 16/904/87 και 28/984/880). Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις όταν αγοράζουν τρόφιμα και ποτά για τα εστιατόρια και τα λοιπά τμήματά τους, τότε τα τρόφιμα και τα ποτά αυτά τα καταχωρούν στο λογ/σμό 24 και τις αντίστοιχες πωλήσεις στο λογ. 71 (Δημήτριος Ι.Καραγιάννης, 2005: γνωμ. 209/2146/94).

Υλικά συσκευασίας είναι τα υλικά αγαθά που η επιχείρηση αποκτάει με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους στην επεξεργασία και για τη συσκευασία των προϊόντων της, ώστε τα τελευταία να φτάνουν στην κατάσταση εκείνη στην οποία είναι δυνατό ή σκόπιμο να προσφέρονται στην πελατεία. Τέτοια υλικά είναι π.χ. τα υλικά με τα οποία συσκευάζεται το κάθε τεμάχιο από το γάλα, το γιαούρτι, τη μπίρα, τα φάρμακα, τα αναψυκτικά κλπ., εφόσον αυτά δεν είναι επιστρεπτέα και επαναχρησιμοποιήσιμα από την πωλήτρια επιχείρηση και φυσικά δεν έχουν ιδιαίτερη χρέωση. Οπότε ενσωματώνονται στο κόστος του κύριου προϊόντος(Δημήτριος Ι. Καραγιάννης,2005).

Τα υλικά συσκευασίας θεωρούνται (όπως και οι β΄ ύλες) απαραίτητα για την ολοκλήρωση της παραγωγής του προϊόντος. Δηλαδή μετά από τη χρησιμοποίηση των υλικών συσκευασίας, μπορούμε να πούμε ότι το προϊόν είναι έτοιμο για πώληση. Επίσης, χαρακτηριστικό στοιχείο είναι ότι τα υλικά συσκευασίας με την πρώτη χρησιμοποίησή τους αχρηστεύονται και δεν μπορούν να ξαναχρησιμοποιηθούν (π.χ. πλαστικές ή χάρτινες φιάλες της μίας χρήσης του νερού ή του γάλακτος κλπ.). Τα υλικά συσκευασίας κοστολογούνται κανονικά όπως και οι β΄ ύλες(Δημήτριος Ι. Καραγιάννης, 2005).

Ο λογαριασμός 24 λειτουργεί όπως και ο λογαριασμός 20, αλλά α) οι δασμοί, φόροι και τέλη που καταβάλλονται προσωρινά κατά την εισαγωγή από το εξωτερικό αγαθών, τα οποία προορίζονται για βιομηχανοποίηση και επανεξαγωγή, είναι δυνατό να καταχωρούνται σε χρέωση του λογαριασμού 33.14.01 ``δασμοί και λοιποί φόροι εισαγωγής προς επιστροφή``. β) εφόσον ούτε στον Κ.Β.Σ. ούτε στη φορολογία εισοδήματος προβλέπονται ειδικά δικαιολογητικά για την απόδειξη της καταστροφής α΄ υλών, αρκεί οποιοδήποτε νόμιμο αποδεικτικό στοιχείο (Δημήτριος Ι. Καραγιάννης, 2005: Στ. Ε. 3422/91).

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ

Οι πρώτες και βοηθητικές ύλες, τα υλικά συσκευασίας, τα αναλώσιμα υλικά, τα ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων και τα είδη συσκευασίας που αγοράζονται ή παράγονται από την επιχείρηση με σκοπό να μεταπωληθούν, θεωρούνται σαν εμπορεύματα ή έτοιμα προϊόντα και παρακολουθούνται, αντίστοιχα, στους λογαριασμούς 20 ή 21.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ: 25. ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΥΛΙΚΑ

Αναλώσιμα υλικά είναι τα υλικά αγαθά, που η επιχείρηση αποκτάει με προορισμό την ανάλωσή τους για συντήρηση του πάγιου εξοπλισμού της και γενικά για την εξασφάλιση των αναγκαίων συνθηκών λειτουργίας των κύριων και βοηθητικών υπηρεσιών της(Δημήτριος Ι. Καραγιάννης, 2005).

Ως εργαλεία, που παρακολουθούνται στο λογ. 25.00, νοούνται εκείνα που ενισχύουν τις δυνάμεις του ανθρώπου και μεταβιβάζουν την ανθρώπινη ενέργεια, χωρίς να παράγουν τέτοια ενέργεια (Στ. Ε. 1128/69 και 4297/80). Τα εργαλεία αυτά αποσβένονται μέσα στη χρήση που χρησιμοποιήθηκαν (Στ. Ε. 4297/80). Τα καφάσια, τα κιβώτια, τα κοφίνια, οι σάκκοι κλπ. που χρησιμοποιούνται από τους λαχανέμπορους θεωρούνται εργαλεία, που αποσβένονται με συντελεστή 100%, μέσα στη χρήση που για πρώτη φορά χρησιμοποιήθηκαν (Υπ. Οικ. Ν. 1298/58).

Τα ωρολόγια που αγοράζονται για τους νυχτοφύλακες θεωρούνται εργαλεία που υπόκεινται σε εφάπαξ απόσβεση (Δημήτριος Ι. Καραγιάννης, 2005)

Τα κλισέ και οι μακέτες θεωρούνται εργαλεία και αποσβένονται 100% μέσα στη χρήση που για πρώτη φορά άρχισαν να χρησιμοποιούνται (Φορ. Εφ. Αθην. 4973/69).

Για την αγορά, και λειτουργία των αναλώσιμων αγαθών ισχύει ότι αναφέρεται και στο λογαριασμό 20. εμπορεύματα.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ: 26. ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΑ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων είναι τα υλικά αγαθά που η επιχείρηση αποκτάει με σκοπό την ανάλωσή τους για συντήρηση και επισκευή του πάγιου εξοπλισμού της.

Οι μήτρες που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή προϊόντων από πλαστική και θερμοπλαστική ύλη, θεωρούνται ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων και καταχωρούνται στο λογαριασμό 26. Οι μήτρες αυτές αποσβένονται με συντελεστή 100% μέσα στη χρήση που για πρώτη φορά άρχισαν να χρησιμοποιούνται (Στ. Ε. 2697/72).

Τα ελαστικά των αυτοκινήτων θεωρούνται ανταλλακτικά παγίων στοιχείων και καταχωρούνται στο λογ. 26. Τα ελαστικά αυτά υπόκεινται σε απόσβεση 100% μέσα στη χρήση που για πρώτη φορά άρχισαν να χρησιμοποιούνται (Υπ. Οικ. Ε.12242/58)

Για την αγορά και λειτουργία των ανταλλακτικών παγίων στοιχείων ισχύουν αυτά που αναφέρονται και στο λογαριασμό 20. “Εμπορεύματα”.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ: 27.

Ο λογαριασμός 27. είναι κενός και μπορεί να συμπληρωθεί μόνο με απόφαση από το κράτος.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ: 28. ΕΙΔΗ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ

Είδη συσκευασίας είναι τα υλικά μέσα που χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση για τη συσκευασία εμπορευμάτων ή προϊόντων της και παραδίνονται στους πελάτες μαζί με το περιεχόμενό τους. Τα είδη συσκευασίας είναι επιστρεπτέα ή μη επιστρεπτέα, ανάλογα με τη συμφωνία που γίνεται κατά τη πώληση σχετικά με την επιστροφή τους ή μη. Τα είδη συσκευασίας που καταχωρούνται στο λογ. 28 θεωρείται ότι έχουν παραγωγική ζωή, που δεν υπερβαίνει το ένα έτος και κατά συνέπεια, δεν υπόκεινται σε ετήσια απόσβεση.

Τέτοια είδη συσκευασίας είναι οι γυάλινες φιάλες των αναψυκτικών, τα πλαστικά καφάσια κλπ., τα οποία δεν παρακολουθούνται στα βιβλία αποθήκης και παραγωγής-κοστολογίου και γενικά δεν αποτελούν στοιχεία κόστους για τα προϊόντα που παράγονται(Δημήτριος Ι. Καραγιάννης, 2005).

Αν τα είδη συσκευασίας έχουν παραγωγική ζωή μεγαλύτερη από ένα έτος, τότε καταχωρούνται στο λογ. 14.04 “μέσα αποθήκευσης και μεταφοράς” και αποσβένονται τμηματικά. Τέτοια είδη συσκευασίας θεωρούνται τα σιδερένια δοχεία ή βαρέλια, οι παλέτες, τα κοντέινερ, οι φιάλες υγραερίου και οξυγόνου κλπ.

Πάντως τα είδη συσκευασίας, αν η επιχείρηση τηρεί αποθήκες, παρακολουθούνται στις αποθήκες αυτές, άσχετα αν λογιστικά παρακολουθούνται στο λογ. 14 αντί στο λογ. 28. Όταν διακινούνται είδη συσκευασίας που χρησιμοποιούνται ως πάγια στοιχεία, τότε επιτρέπεται να μην εκδίδονται δελτία αποστολής για τη διακίνησή τους, ενώ αν είναι μη επιστρεφόμενα εκδίδεται οπωσδήποτε δελτίο αποστολής- τιμολόγιο πώλησης (Δημήτριος Ι. Καραγιάννης, 2005: Εγκ. Υπ. Οικ. Σ. 682/πολ.54/23.2.87).

Τα είδη συσκευασίας είναι δυνατόν να επαναχρησιμοποιούνται (όπως π.χ. οι φιάλες μέσα στις οποίες συσκευάζονται το υγραέριο και το οξυγόνο, οι γυάλινες φιάλες μπίρας, οι φιάλες αναψυκτικών κλπ.)

Οι αποσβέσεις τους και το κόστος των κατεστραμμένων ειδών συσκευασίας θεωρούνται έξοδα πώλησης και δεν κοστολογούνται.

Αν τα είδη συσκευασίας δεν είναι επιστρεπτά και κατά συνέπεια δεν επαναχρησιμοποιούνται από την πωλήτρια επιχείρηση αλλά πωλούνται μαζί με το περιεχόμενο και χωρίς ιδιαίτερη χρέωση, τότε αυτά θεωρούνται υλικά συσκευασίας και καταχωρούνται στο λογαριασμό 24 (και όχι στο λογαριασμό 28)(Δημήτριος Ι. Καραγιάννης, 2005).

Λειτουργία των ειδών συσκευασίας

Ο λογαριασμός 28 λειτουργεί όπως και ο λογαριασμός 20.

Λειτουργία των επιστρεπτέων από τους πελάτες ειδών συσκευασίας(Δημήτριος Ι. Καραγιάννης, 2005).

1. όταν η αξία των ειδών συσκευασίας τιμολογείται, δηλαδή όταν περιλαμβάνεται στην αξία που αναγράφεται στο τιμολόγιο πώλησης (ή στην απόδειξη λιανικής πώλησης) τότε χρεώνεται με αυτήν ο λογαριασμός 30.00 "πελάτες εσωτερικού" (ή 30.01 ή 30.02 ή 30.03 ή ο 38.00) και πιστώνεται ο λογαριασμός 30.07 "πελάτες αντίθετος λογαριασμός αξίας ειδών συσκευασίας".

Κατά την επιστροφή στην επιχείρηση των ειδών συσκευασίας ενεργείται αντίστροφη εγγραφή. Σε περίπτωση που τα τιμολογημένα είδη συσκευασίας δεν επιστρέφονται μέσα σε καθορισμένη προθεσμία, χρεώνεται ο λογαριασμός 30.07,

με την αξία με την οποία προηγούμενα είχε πιστωθεί, και πιστώνεται ο οικείος υπολογαριασμός “πωλήσεις ειδών συσκευασίας” του 72.

2. Όταν η αξία τους δεν τιμολογείται, αλλά μόνο η ποσότητά τους αναγράφεται στο τιμολόγιο πώλησης του περιεχομένου τους ή σε άλλο ιδιαίτερο στοιχείο (π.χ. δελτίο παράδοσης ειδών συσκευασίας), τότε ή λογιστική τους παρακολούθηση γίνεται σύμφωνα με τις ιδιαίτερες συνθήκες κάθε επιχείρησης, με την προϋπόθεση ότι από τους λογαριασμούς (λογιστικά ή εξολογιστικά) προκύπτουν πάντοτε τα μη τιμολογημένα είδη συσκευασίας που βρίσκονται στα χέρια κάθε πελάτη.
3. Τα ποσά που η επιχείρηση εισπράττει από τους πελάτες της για εγγύηση της επιστροφής των ειδών συσκευασίας, τα οποία παραδίδονται σ’ αυτούς χωρίς να τιμολογούνται, καταχωρούνται σε πίστωση του λογαριασμού 30.04 “πελάτες εγγυήσεις ειδών συσκευασίας”. Αν τα μη τιμολογημένα είδη συσκευασίας δεν επιστρέφονται από τους πελάτες μέσα σε καθορισμένη προθεσμία, για το ποσό της αποζημίωσης, που η επιχείρηση εξασφαλίζει για αποκατάσταση της ζημιάς από την μη επιστροφή των ειδών αυτών, εκδίδεται τιμολόγιο πώλησης (ή απόδειξη λιανικής πώλησης), και χρεώνεται ο προσωπικός λογαριασμός του πελάτη, με πίστωση του οικείου υπολογαριασμού “πωλήσεις ειδών συσκευασίας” του 72, το δε ποσό της σχετικής εγγύησης του πελάτη μεταφέρεται από τη πίστωση του λογαριασμού 30.04 στην πίστωση του προσωπικού του λογαριασμού.

Όσα από τα είδη συσκευασίας αχρηστεύονται ή καταστρέφονται, διαγράφονται και η αξία κτήσης τους βαρύνει τα έξοδα πώλησης.

4. Τα ποσά που η επιχείρηση, ενδεχόμενα, εισπράττει από τους πελάτες της για την χρησιμοποίηση απ’ αυτούς των επιστρεπτέων ειδών συσκευασίας, καταχωρούνται σε πίστωση του λογαριασμού 74.98.01 “έσοδα από μερική χρησιμοποίηση ειδών συσκευασίας”.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ : 29.ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ
(όμιλος λογαριασμών προαιρετικής χρήσης)

Όταν το Υποκατάστημα τηρεί δικά του λογιστικά βιβλία από τα οποία προκύπτει το κέρδος ή η ζημιά στο τέλος της χρήσης, λέμε ότι τηρεί αυτοτελή λογιστική. Όταν, όμως, η συναλλακτική δραστηριότητα του Υποκαταστήματος παρακολουθείται λογιστικά στο Κεντρικό, τότε λέμε ότι το Υποκατάστημα δεν έχει λογιστική αυτοτέλεια. Στην περίπτωση αυτή το Υποκατάστημα τηρεί μόνο ορισμένα βοηθητικά βιβλία αλλά το αποτέλεσμα όμως του Υποκαταστήματος στο τέλος της χρήσης προσδιορίζεται από τα βιβλία του Κεντρικού.

Όταν λοιπόν το Υποκατάστημα δεν τηρεί αυτοτελή λογιστική, τότε οι λογαριασμοί του παρακολουθούνται και συναναπτύσσονται μαζί με τους λογαριασμούς του Κεντρικού, κάτω από τον ίδιο πρωτοβάθμιο λογαριασμό.

Το Γ.Λ.Σ. παρέχει τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις να παρακολουθούν τα περιουσιακά τους στοιχεία στους ομίλους λογαριασμών 19, 29, 39, 49, 59, 69, 79 και 99 καθώς και 09 (υπό ορισμένες συνθήκες) αντί της ανάπτυξης των λογαριασμών αυτών στους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς των ομάδων 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 9 και 10 (0) αντίστοιχα, όπως αναφέρθηκε πιο πάνω.

Σε περίπτωση που η επιχείρηση κάνει χρήση του ομίλου λογαριασμών 29, τότε τα ποσά των λογαριασμών του ομίλου αυτού, στον ισολογισμό τέλους χρήσης συναθροίζονται και εμφανίζονται μαζί με τα αντίστοιχα ποσά των λογαριασμών 20-28.

Παρακολούθηση εμπορεύσιμων αγαθών που βρίσκονται σε τρίτους

Στη Γενική Λογιστική δεν είναι δυνατή η παρακολούθηση της διακίνησης των αποθεμάτων (για οποιαδήποτε αιτία, όπως πωλήσεις, αποστολές σε τρίτους κλπ.), ούτε ο υπολογισμός του κόστους παραγωγής ή του κόστους πωληθέντων κλπ. Όταν όμως η επιχείρηση τηρεί θεωρημένες αποθήκες, τότε τα εμπορεύσιμα αγαθά που αποστέλλονται σε τρίτους (για πώληση ή για ενέχυρο ή για επεξεργασία κλπ.), τότε καταχωρούνται και παρακολουθούνται τα αγαθά αυτά σε ιδιαίτερους υποχρεωτικούς υπολογισμούς του λογαριασμού 94 της Αναλυτικής Λογιστικής (Δημήτριος Ι.Καραγιάννης, 2005 από Εγκ. 15064/Λ.Σ. 1595/Αρ. Γν. 146/93 Υπ. Εθνικής Οικονομίας).

1.3 Αυτοπαραδόσεις αγαθών – στοιχεία που εκδίδονται

Οι επιχειρήσεις που ανήκουν στο κανονικό καθεστώς του Φ.Π.Α., όταν εμπορεύονται ή παράγουν αγαθά του άρθρου 30 παρ. 4 Ν. 2859/00 και χρησιμοποιήσουν ορισμένα από αυτά για τις ανάγκες τους, τότε με τις αξίες αυτές των αγαθών που ιδιοχρησιμοποιούν, εκδίδουν θεωρημένο δελτίο αποστολής (όταν χρειάζεται) και αθεώρητο ειδικό στοιχείο που ονομάζεται " απόδειξη αυτοπαράδοσης", πάνω στην αξία του οποίου προστίθεται και Φ.Π.Α. (άρθρο 14 Π.Δ. 186/92 ΚΑΙ Π.Δ. 134/96 του Κ.Β.Σ.). Αντί " απόδειξη αυτοπαράδοσης" μπορεί η επιχείρηση να εκδίδει αθεώρητο τιμολόγιο ή "αθεώρητη απόδειξη δαπάνης". Στην περίπτωση αυτή όμως, θα πρέπει, κατά την έκδοσή τους να αναγράφεται και η ένδειξη "απόδειξη αυτοπαράδοσης" (Δημήτριος Ι, Καραγιάννης,2005 από άρθρο 15 Κ.Β.Σ.).

Τέτοια αγαθά που περιλαμβάνονται στο άρθρο 30 παρ. 4 Ν. 2859/00 είναι :

1. καπνοβιομηχανικά προϊόντα (τσιγάρα, πούρα, καπνός πίπας, κλπ.).
2. τρόφιμα και ποτά. π.χ. βιομηχανική επιχείρηση ποτών και τροφίμων, την πρώτη του έτους, προσφέρει στο προσωπικό και τους αντιπροσώπους της τρόφιμα και ποτά, για την απόκτηση των οποίων είχε εκπέσει το Φ.Π.Α.
3. Επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης μέχρι και 9 θέσεων, μοτοσυκλέτες και μοτοποδήλατα, σκάφη και αεροσκάφη ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και τα επιστρεφόμενα είδη συσκευασίας η παράδοση των οποίων καλύπτεται από καταβαλλόμενη εγγύηση. Π.χ. επιχείρηση εμπορίας και επισκευής επιβατικών αυτοκινήτων Ι.Χ. μέχρι 9 θέσεων, διαθέτει ένα από αυτά για την εξυπηρέτηση του προσωπικού της.

Τα πιο πάνω αγαθά, όταν τα αγοράζει μια επιχείρηση για τις ανάγκες της, πληρώνει Φ.Π.Α. αλλά δεν έχει το δικαίωμα να το εκπέσει από το Φ.Π.Α. των πωλήσεών της (δηλαδή το Φ.Π.Α. αυτό προσαυξάνει το κόστος αγοράς τους). Στην περίπτωση αυτή η χρησιμοποίηση των πιο πάνω αγαθών από την επιχείρηση που τα αγοράζει για τις ανάγκες της, δεν υπόκειται σε Φ.Π.Α. αλλά ούτε και εκδίδεται κανένα στοιχείο για την χρησιμοποίηση αυτή.

Όταν όμως μια επιχείρηση εμπορεύεται (ή παράγει τα πιο πάνω αγαθά, τότε το Φ.Π.Α. των αγορών τους καθώς και το Φ.Π.Α. των α' και β' υλών για την παραγωγή

τους (όταν πρόκειται για προϊόντα) εκπίπτει από το Φ.Π.Α. των πωλήσεών τους. Στην περίπτωση αυτή, όταν ορισμένα από τα αγαθά αυτά που θεωρούνται εμπορεύματα (ή προϊόντα) για την επιχείρηση, τα χρησιμοποιήσει η ίδια η επιχείρηση για τις ανάγκες της, τότε για την αξία αγοράς της ποσότητας αυτής που ιδιοχρησιμοποιείται, εκδίδεται μια αθεώρητη απόδειξη αυτοπαράδοσης αγαθών (ή αντί αυτής μια απόδειξη δαπάνης ή ένα τιμολόγιο πώλησης κλπ., αρκεί να αναγράφεται, όπως αναφέρεται και πιο πάνω, στο στοιχείο που εκδίδεται η ένδειξη “απόδειξη αυτοπαράδοσης”). Στην “απόδειξη αυτοπαράδοσης” αναγράφονται όλα τα στοιχεία αυτού που την εκδίδει (Δ.Ο.Υ, Α.Φ.Μ. , διεύθυνση, ονοματεπώνυμο κλπ.), όλα τα στοιχεία του λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών που παρέχονται, ο σκοπός ή η αιτιολογία της αυτοπαράδοσης αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών, ο τόπος και η ημερομηνία έκδοσης, η ποσότητα, η τιμή μονάδας (για εμπορεύματα και προϊόντα), το είδος του αγαθού ή της υπηρεσίας και η αξία ή η αμοιβή.

Πάνω στην αξία αυτή προστίθεται και Φ.Π.Α. που αποδίδεται στο Δημόσιο κανονικά, μέσα στη φορολογική περίοδο του μήνα ή του διμήνου που ακολουθεί μαζί με το άλλο Φ.Π.Α. των πωλήσεων της επιχείρησης (Απόφ. Π. 7475/791/7.11.86). η απόδειξη αυτοπαράδοσης εκδίδεται για τις παραδόσεις αγαθών αμέσως με την παράδοση του αγαθού, ενώ για τις ιδιοχρησιμοποιήσεις αγαθών υπάρχουν και εξαιρέσεις.

ΣΗΜ.: Ως φορολογητέα αξία που αναγράφεται στην απόδειξη αυτοπαράδοσης λαμβάνεται :

1. για τις παραδόσεις αγαθών, η τιμή αγοράς αυτών ή παρόμοιων αγαθών ή αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, το κόστος τους κατά το χρόνο παράδοσης.
2. για τις παροχές υπηρεσιών, το σύνολο των εξόδων που αναλογούν στην εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών αυτών,
3. στο στοιχείο αυτοπαράδοσης αναγράφεται χωριστά ο Φ.Π.Α. που αναλογεί, η ένδειξη “Φ.Π.Α. μη εκπιπτόμενος” και κάθε άλλη πληροφορία που ο εκδότης του στοιχείου θεωρεί αναγκαία.

Το ίδιο ειδικό στοιχείο αυτοπαράδοσης εκδίδεται και κατά τη διάθεση αγαθών από υπαγόμενη στο Φ.Π.Α. δραστηριότητα σε άλλη μη υπαγόμενη στο Φ.Π.Α. δραστηριότητα, που ανήκει στην ίδια επιχείρηση. Π.χ. Ο.Ε. που εκμεταλλεύεται εκπαιδευτήριο και εστιατόριο, διαθέτει φαγητά από τον κλάδο του εστιατορίου που υπάγεται στο Φ.Π.Α., στον κλάδο του εκπαιδευτηρίου που απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α., χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. Με το κόστος των φαγητών αυτών εκδίδεται “απόδειξη αυτοπαράδοσης”.

1.4 Απογραφή

Οι οικονομικές μονάδες είναι υποχρεωμένες να πραγματοποιούν πραγματικές (φυσικές) απογραφές των αποθεμάτων τους τουλάχιστον μια φορά μέσα σε κάθε χρήση και μάλιστα στο τέλος αυτής. Κατά την απογραφή πρέπει να αναγνωρίζονται, να καταμετρούνται και να καταγράφονται όλα τα αποθέματα κατ' είδος, ποιότητα και ποσότητα και να γίνεται η κατάταξη αυτών σε κατηγορίες που να αντιστοιχούν στους επιμέρους λογαριασμούς των αποθεμάτων. Είδη που βρίσκονται σε τρίτους για πώληση, για ενέχυρο ή για άλλους λόγους, καταχωρούνται ιδιαίτερα στην απογραφή(Υπουργεία Εθνικής Οικονομίας-Οικονομικών - Εμπορίου, 1987).

Η απογραφή περιλαμβάνει την ποσοτική καταμέτρηση κατ' είδος και ποιότητα των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων (κτίρια, εγκαταστάσεις, μηχανήματα, αποθέματα ,έπιπλα, σκεύη κλπ.)

Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας, κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου προβαίνει σε καταμέτρηση και καταγραφή στο βιβλίο απογραφών του συνόλου των στοιχείων της επαγγελματικής περιουσίας. Ο επιτηδευματίας που πρόκειται να τηρήσει για πρώτη φορά υποχρεωτικά ή προαιρετικά βιβλία τρίτης κατηγορίας συντάσσει απογραφή έναρξης.

Αν πρόκειται για απογραφή και Ισολογισμό που συντάσσονται για φορολογικούς σκοπούς, υιοθετούνται οι αποτιμήσεις που επιβάλλει η φορολογική νομοθεσία.

Αν, τώρα, πρόκειται για απογραφή και Ισολογισμό που συντάσσονται για ενημέρωση των φορέων της επιχείρησης υιοθετούνται οι αποτιμήσεις που κατά την άποψη της ηγεσίας της επιχείρησης αποδίδουν πιστότερα την εικόνα της περιουσιακής και χρηματοοικονομικής κατάστασης της μονάδας.

Η ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων και η καταγραφή τους στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου γίνεται ξεχωριστά για κάθε αποθηκευτικό χώρο. Η καταχώρηση περιλαμβάνει το είδος, την ποσότητα, τη μονάδα μέτρησης, την κατά μονάδα αξία με την οποία αποτιμάται το αγαθό και τη συνολική αξία του αγαθού με την οποία γίνεται μια εγγραφή για ολόκληρη την ποσότητα κάθε είδους αγαθού για αποθηκευτικό χώρο τα αποθέματα καταγράφονται ποσοτικά μέχρι την 20ή ημέρα του μεθεπόμενου από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου μήνα. Κατ' αξία καταγράφονται μέχρι το κλείσιμο του Ισολογισμού (3 μήνες για ατομικές, Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., 4 μήνες για Α.Ε. και

συνεταιρισμούς και 6 μήνες για τις αλλοδαπές)(Δ. Γκίνογλου, Π. Ταχυνάκης, Σ. Μωυσή).

Η ποσοτική καταμέτρηση αποθεμάτων υποκαταστημάτων γίνεται όταν

1. το υποκατάστημα τηρεί αυτοτελή λογιστική και τηρείται ίδιο βιβλίο απογραφών στο οποίο καταχωρούνται τα αποθέματα και
2. το υποκατάστημα δεν τηρεί αυτοτελή λογιστική και τα αποθέματά καταχωρούνται κατ' είδος, ποσότητα και μονάδα μέτρησης σε διπλότυπες θεωρημένες καταστάσεις, όπου εκεί καταχωρούνται και τα αποθέματα των αποθηκευτικών χώρων που ανήκουν στο υποκατάστημα.

Η ενημέρωση του βιβλίου απογραφών με τα αποθέματα του υποκαταστήματος γίνεται είτε με αναλυτική καταχώρηση των αποθεμάτων που έχουν καταγραφεί στην κατάσταση απογραφής του υποκαταστήματος είτε με εγγραφή που θα παραπέμπει στην αντίστοιχη κατάσταση.

2. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

2.1 Γενικά περί αποτιμήσεως

Η αποτίμηση της επιχειρηματικής περιουσίας (αλλά κάποτε και της επιχείρησης σαν συνόλου) μπορεί να γίνει με διάφορους κανόνες, που ο καθένας τους παράγει διαφορετικά αποτελέσματα και γι' αυτό εφαρμόζεται κάθε φορά ανάλογα με το σκοπό γι' αυτόν που γίνεται η αποτίμηση. Γι' αυτό το λόγο κάθε φορά που είναι να αποτιμηθεί η περιουσία, πρέπει να προσδιορίζεται ο σκοπός της αποτίμησης (Νικόλαος Σ. Πομόνης, 1998).

Αν εξετάσουμε την αποτίμηση της περιουσίας της επιχείρησης, με σκοπό να καταρτιστεί ο ετήσιος ισολογισμός το πρόβλημα που τίθεται είναι να προσδιοριστεί η πραγματική τρέχουσα αξία της περιουσίας σε αυτό το χρονικό σημείο. Και αυτή η αξία αναζητείται, γιατί από αυτήν εξαρτάται το αποτέλεσμα της επιχείρησης που θα διανεμηθεί στον επιχειρηματία σαν εισόδημά του, στο Κράτος σαν φόρος και στην επιχείρηση σαν αποθεματικά. Συνεπώς αν η αξία της περιουσίας δεν είναι ακριβής, θα διανεμηθεί μεγαλύτερο ποσό κέρδους από το πραγματικό, οπότε θα μειωθούν τα κεφάλαια της επιχείρησης ή στην αντίθετη περίπτωση δεν θα ικανοποιηθούν ο επιχειρηματίας και το Κράτος, που θα πάρει λιγότερους φόρους (Νικόλαος Σ. Πομόνης, 1998).

Γιατί όμως η αποτίμηση της περιουσίας στο τέλος της χρήσης επηρεάζει το αποτέλεσμα;

Το κέρδος, προκύπτει από την παρακάτω εξίσωση :

$$\text{Έσοδα} - \text{Κόστος Πωληθέντων} = \text{Κέρδος}$$

Συνεπώς το μέγεθος του κέρδους εξαρτάται άμεσα από το κόστος των πωληθέντων.

Το κόστος των πωληθέντων προκύπτει από την εξίσωση :

$$\begin{aligned} \text{Αποθέματα Έναρξης} + \text{Κόστος παραγ. η αγορών} - \text{Αξία μενόντων} \\ = \text{Κόστος πωληθέντων.} \end{aligned}$$

Επομένως η αξία των μενόντων που καθορίζει άμεσα το κόστος των πωληθέντων, καθορίζει έμμεσα, μέσα από το κόστος, το οικονομικό αποτέλεσμα της επιχείρησης. (Νικόλαος Σ. Πομόνης, 1998)

2.2 Αποτίμηση αποθεμάτων

A) Αποτίμηση εμπορεύσιμων αγαθών

Τα αποθέματα που προέρχονται από αγορές αποτιμούνται στο τέλος κάθε χρήσης στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης και τρέχουσας τιμής αγοράς(Δημήτριος Ι. Καραγιάννης,2005).

Β) Αποτίμηση ετοιμών προϊόντων και ημιτελών

Τα αποθέματα (εκτός από τα υπολείμματα και υποπροϊόντα) που προέρχονται από την παραγωγή της οικονομικής μονάδας και προορίζονται, είτε για πώληση ως έτοιμα προϊόντα, είτε για παραπέρα επεξεργασία προς παραγωγή έτοιμων προϊόντων, αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμών ιστορικού κόστους παραγωγής και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. (Αριστοτέλης Γ. Κοντάκος).

Γ) Αποτίμηση υπολειμμάτων και υποπροϊόντων

Τα υπολείμματα αποτιμούνται στην πιθανή τιμή πωλήσεως τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την πώλησή τους. Αν όμως τα υπολείμματα επαναχρησιμοποιούνται από την ίδια την επιχείρηση για την παραγωγή άλλων προϊόντων, τότε για τον προσδιορισμό της αξίας τους χρησιμοποιούνται διάφορες μέθοδοι, που τα αποτιμούν συνήθως στην τιμή χρησιμοποίησής τους, όπως γίνεται και με τα υποπροϊόντα. Αν τα υπολείμματα, αντιπροσωπεύουν μέρος της βιομηχανικής φύρας, τότε δεν αποτιμούνται, ούτε περιλαμβάνονται στην απογραφή(Δημήτριος Ι. Καραγιάννης, 2005).

Τα υποπροϊόντα, εφόσον προορίζονται για πώληση, αποτιμώνται στην πιθανή τιμή πωλήσής τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα πώλησης, όπως και στην περίπτωση των υπολειμμάτων. Όταν όμως προορίζονται να χρησιμοποιηθούν από την ίδια την οικονομική μονάδα, αποτιμούνται στην τιμή χρησιμοποίησέως, δηλαδή στην τιμή που θα αγοράζονταν, είτε τα συγκεκριμένα υποπροϊόντα, είτε άλλα ισοδύναμης αξίας, με σκοπό να χρησιμοποιηθούν από αυτή(Δημήτριος Ι. Καραγιάννης, 2005).

Δ) Αποτίμηση αποθεμάτων παραγωγής σε εξέλιξη

Τα προϊόντα και τα άλλα στοιχεία κόστους που βρίσκονται, κατά την απογραφή στο στάδιο της "παραγωγής σε εξέλιξη", αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή,

μεταξύ της τιμής ιστορικού κόστους παραγωγής και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, δηλαδή όπως γίνεται και με τα προϊόντα (Δημήτριος Ι. Καραγιάννης, 2005).

Ε) Αποτίμηση αποθεμάτων ά και β υλών – υλικών συσκευασίας

Η αποτίμηση των αποθεμάτων ά και β υλών και υλικών συσκευασίας γίνεται όπως και με τα εμπορεύματα. Τα αποθέματα ά και β υλών και υλικών συσκευασίας με την αξία αποτίμησής τους καταχωρούνται, κατ' είδος και αξία, χωριστά στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών. Όταν ιδιοπαραγόμενα υποπροϊόντα προορίζονται να χρησιμοποιηθούν από την επιχείρηση ως ά ύλη, τότε η αξία κτήσης τους (δηλαδή ως κόστος παραγωγής τους) θα πρέπει να θεωρείται η τιμή με την οποία θα αγοράζονται αυτά από το τρίτο πρόσωπο (Δημήτριος Ι. Καραγιάννης, 2005).

ΣΤ) Αποτίμηση αναλώσιμων υλικών, ανταλλακτικών παγίων στοιχείων και ειδών συσκευασίας

Όπως ακριβώς και των εμπορευμάτων.

Οι οικονομικές μονάδες που εφαρμόζουν το σύστημα της πρότυπης κοστολόγησης έχουν τη δυνατότητα να αποτιμούν τα αποθέματά τους στις τιμές του πρότυπου κόστους, με την προϋπόθεση ότι οι αποκλίσεις, που ενδεχόμενα θα προκύψουν ανάμεσα στο ιστορικό κόστος και στο πρότυπο κόστος, θα κατανέμονται κατά απούλητα (μένοντα) και στα πωλημένα αποθέματά τους. Το ποσό των αποκλίσεων που αναλογεί στα απούλητα αποθέματα της απογραφής εμφανίζεται ιδιαίτερα. (Γιάννης Δ. Ανδριτσογιάννης, 1987)

2.3 Εννοιολογικός προσδιορισμός των τιμών και μεθόδων που εφαρμόζονται για την αποτίμηση των αποθεμάτων.

Τρέχουσα τιμή αγοράς είναι η τιμή στην οποία η επιχείρηση μπορεί να αγοράσει τα αγαθά αυτά κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού (Δημήτριος Ι. Καραγιάννης, 2005) Αν η τρέχουσα τιμή είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσης αλλά μεγαλύτερη

από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε η αποτίμηση γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η τιμή πώλησης του αποθέματος, στην οποία υπολογίζεται ότι αυτό θα πωληθεί κάτω από συνθήκες ομαλής πορείας των εργασιών της οικονομικής μονάδας, μειωμένη με το κόστος ολοκλήρωσης της επεξεργασίας (όταν πρόκειται για ημιτελή αποθέματα ή αποθέματα που βρίσκονται στο στάδιο της κατεργασίας) και με τα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την επίτευξη της πώλησης (Υπουργεία Οικονομίας- Οικονομικών-Εμπορίου, 1987).

Ιστορικό κόστος παραγωγής : είναι το άμεσο κόστος αγοράς (ή τιμή κτήσεως) των πρώτων υλών και των διαφόρων υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή των αγαθών, προσαυξημένο με τα γενικά (έμμεσα) έξοδα αγορών, καθώς και με τα άμεσα και έμμεσα έξοδα παραγωγής (κόστος κατεργασίας) που δαπανήθηκαν για να φτάσουν τα παραγόμενα αγαθά στη θέση και κατάσταση που βρίσκονται κατά την απογραφή.

Το ιστορικό κόστος παραγωγής υπολογίζεται με μία από τις μεθόδους που υπολογίζεται και η τιμή κτήσης. (Υπουργεί Εθνικής Οικονομίας - Οικονομικών – Εμπορίου, επιμ. Γιάννης Δ. Ανδριτσογιάννης, 1987)

Τιμή κτήσης : είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς των αποθεμάτων, αυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς, μειωμένη με τις εκπτώσεις (άμεσο κόστος αγοράς) που κάθε φορά χορηγούνται από τους προμηθευτές και απαλλαγμένη από τους φόρους και τα τέλη που δεν βαρύνουν τελικά, την οικονομική μονάδα.

Ειδικά έξοδα αγοράς είναι τα άμεσα έξοδα αγοράς που γίνονται μέχρι την παραλαβή και αποθήκευση του αγαθού και ιδιαίτερα οι δασμοί και λοιποί φόροι εισαγωγής, καθώς και τα έξοδα μεταφοράς και παραλαβής των σχετικών ειδών.

2.4 Μέθοδοι υπολογισμού της τιμής κτήσεως

Η τιμή κτήσεως υπολογίζεται με οποιαδήποτε από τις παρακάτω μεθόδους :

- Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους : κατά τη μέθοδο αυτή η μέση σταθμική τιμή κτήσεως υπολογίζεται με τον εξής τύπο :

αξία αποθέματος ενάρξεως της περιόδου + αξία αγορών της περιόδου στην αξία κτήσεως

ποσότητα αποθέματος ενάρξεως της περιόδου + ποσότητα που αγοράζεται στην περίοδο

- Η μέθοδος του ή κυκλοφοριακού μέσου όρου των διαδοχικών υπολοίπων: κατά τη μέθοδο αυτή μετά από κάθε εισαγωγή καθορίζεται η μέση τιμή του υπολοίπου με τον εξής τύπο :

αξία προηγούμενου υπολοίπου + αξία νέας αγοράς στην τιμή κτήσεως

ποσότητα προηγούμενου υπολοίπου + ποσότητα νέας αγοράς

- Η μέθοδος πρώτη εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (F.I.F.O.):

Κατά τη μέθοδο αυτή θεωρείται ότι η πρώτη εισαγωγή (αγορά) εξάγεται πρώτη (First in – First out) και ότι τα αποθέματα της απογραφής προέρχονται από τις τελευταίες αγορές της χρήσεως και αποτιμούνται στις τιμές που αντίστοιχα αγοράστηκαν. Η αρχή του σχετικού υπολογισμού γίνεται από την τελευταία αγορά.

- Η μέθοδος τελευταία εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (L.I.F.O.): Κατά τη μέθοδο αυτή θεωρείται ότι η πρώτη εξαγωγή προέρχεται από τη τελευταία εισαγωγή (Last in – First out) και ότι τα αποθέματα τέλους χρήσης προέρχονται από τις παλαιότερες εισαγωγές. Η αρχή του σχετικού υπολογισμού γίνεται από την πρώτη αγορά χρήσεως.

- Η μέθοδος του βασικού αποθέματος : Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα τέλους χρήσης διακρίνονται σε δύο μέρη. Το ένα αντιστοιχεί στο βασικό απόθεμα που αντιπροσωπεύει την ελάχιστη ποσότητα (στοκ ασφαλείας) η οποία κρίνεται αναγκαία για την ομαλή διεξαγωγή της συνήθους δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας. Το άλλο προορίζεται για

εξυπηρέτηση μελλοντικών αναγκών πωλήσεων, όταν πρόκειται για εμπορεύματα ή έτοιμα προϊόντα, ή αναγκών βιομηχανοποιήσεων, όταν πρόκειται για υλικά που αναλώνονται στην παραγωγική διαδικασία. Το βασικό απόθεμα αποτιμάται στην αξία της αρχικής κτήσεως του. Το υπόλοιπο μέρος (υπεραπόθεμα) αποτιμάται με μία από τις παραπάνω (1 – 4) μεθόδους υπολογισμού της τιμής κτήσεως.

Σε περίπτωση που η ποσότητα των κατ 'είδος αποθεμάτων δε διακυμαίνεται σημαντικά από χρήση σε χρήση, είναι δυνατό να χαρακτηρίζεται ολόκληρη η ποσότητα αυτή σαν βασικό απόθεμα και ανάλογα να γίνεται η αποτίμησή της.

- Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους : Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα παρακολουθούνται όχι μόνο κατ ' είδος, αλλά και κατά συγκεκριμένες παρτίδες αγοράς ή παραγωγής, οι οποίες έτσι αποκτούν αυτοτέλεια κόστους (π.χ. παρτίδα μαλλιών, ακατέργαστων δερμάτων, πλαστικών πρώτων υλών, μερών μηχανημάτων). Κατά την αποτίμηση των αποθεμάτων της απογραφής αυτά αναλύονται σε ποσότητες κατά παρτίδα από την οποία προέρχονται και αποτιμούνται στο κόστος της συγκεκριμένης παρτίδας, ανεξάρτητα από το χρόνο παραγωγής ή αγοράς τους.
- Η μέθοδος του πρότυπου κόστους : κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα αποτιμούνται στην τιμή του πρότυπου κόστους. Η μέθοδος του πρότυπου κόστους εφαρμόζεται με την προϋπόθεση της παραπάνω περίπτωσης 5.

Η οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα να εφαρμόζει οποιαδήποτε από τις παραδεδεδεγμένες μεθόδους προσδιορισμού της τιμής κτήσεως, με την προϋπόθεση ότι τη μέθοδο που θα επιλέξει θα την εφαρμόζει κατά τρόπο πάγιο. Σε περιπτώσεις αλλαγής των συνθηκών ή υπάρξεως σοβαρών λόγων επιτρέπεται η αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσεως, με την προϋπόθεση ότι στις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις θα δηλώνονται οι λόγοι που οδήγησαν στην αλλαγή, καθώς και η επίδραση που είχε η αλλαγή αυτή στη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων.

2.5 Η αποτίμηση των συμπαραγώγων – ελαττωματικών - απαξιωθέντων προϊόντων

- Τα συμπαραγάγα προϊόντα έχουν ενιαίο κόστος παραγωγής, το οποίο, μετά τη μείωσή του κατά την αξία αποτιμήσεως των τυχόν υποπροϊόντων και υπολειμμάτων, κατανέμεται μεταξύ αυτών με κριτήριο την αξία τους σε καθαρές τιμές πωλήσεως. (Υπουργεία Εθνικής Οικονομίας – Οικονομικών – Εμπορίου, επιμ. Γιάννης Δ. Ανδριτσογιάννης, 1987)

- Τα ελαττωματικά προϊόντα, ανάλογα με τις περιπτώσεις που παρουσιάζονται αποτιμούνται ως εξής :

A) σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν πρόκειται να διατεθεί με το ελάττωμα του σε μικρότερη τιμή, η αποτίμησή του γίνεται στην πιθανή τιμή πωλήσεώς του. Το κόστος που προκύπτει με τον τρόπο αυτό μειώνει το συνολικό κόστος παραγωγής, η διαφορά δε αποτελεί το κόστος της παραγωγής του κανονικού ή των κανονικών προϊόντων.

B) σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν πρόκειται να διατεθεί με το ελάττωμα του με μικρή έκπτωση, αποτιμάται (κοστολογείται) όπως και το κανονικό προϊόν. Στην περίπτωση αυτή το συνολικό κόστος παραγωγής διαιρείται με τη συνολική σε μονάδες παραγωγή, κανονικών και ελαττωματικών προϊόντων, και από τη διαίρεση αυτή προκύπτει ενιαίο κατά μονάδα κόστος παραγωγής.

Γ) σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν δεν είναι δυνατό ή δε συμφέρει να διατεθεί στην αγορά με το ελάττωμά του, και για το λόγο αυτό επανεισάγεται στην παραγωγική διαδικασία με σκοπό την εξάλειψη του ελαττώματος, τα έξοδα της πρόσθετης κατεργασίας βαρύνουν το σύνολο της παραγωγής και όχι μόνο εκείνη που προέρχεται από την επεξεργασία των ελαττωματικών προϊόντων. Στην περίπτωση συνεπώς αυτή η αποτίμηση του ελαττωματικού προϊόντος γίνεται στο ιστορικό κόστος παραγωγής του.

Δ) σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν, για διάφορους λόγους, επαναχρησιμοποιείται στην παραγωγική διαδικασία σαν πρώτη ύλη, η αποτίμησή του

γίνεται στην τιμή της πρώτης ύλης που υποκαθιστά. (Υπουργεία Εθνικής Οικονομίας – Οικονομικών – Εμπορίου, επιμ. Γιάννης Δ.Ανδριτσογιάννης, 1987)

- Κατά τη σύνταξη της απογραφής, τα απαξιωθέντα εμπορεύματα αποτιμώνται στη πιθανή τιμή πώλησής τους, αφού αφαιρεθούν από αυτήν τα έξοδα πώλησης.

Αν, όμως τα εμπορεύματα αυτά αχρηστεύθηκαν τελείως, τότε καταχωρούνται στην απογραφή χωρίς αξία. Το βάρος της απόδειξης για την απαξίωση ή την αχρήστευση των εμπορεύσιμων αγαθών τη φέρει ο επιχειρηματίας.

Αν το εμπόρευμα βρίσκεται σε τρίτον, ο οποίος κηρύχθηκε σε πτώχευση και δεν υπάρχουν τα εμπορεύματα αυτά στο κατάστημά του, τότε εφαρμόζονται τα εξής : α) αν η απώλεια δεν είναι βεβαιωμένη εξακολουθούν να απεικονίζονται στην απογραφή ως “εμπορεύματα σε τρίτους”. β) αν τα εμπορεύματα απωλέστηκαν και καλύπτονται με ασφαλιστική αποζημίωση, τότε απεικονίζονται στην απογραφή με το ποσό της αποζημίωσης αυτής και όταν εισπραχθεί θα εκδοθεί τιμολόγιο και θα πιστωθεί με το ποσό του τιμολογίου ο λογαριασμός 72.10. γ) αν τα εμπορεύματα απωλέστηκαν και δεν υπάρχει ασφαλιστική κάλυψη, τότε με το κόστος των εμπορευμάτων αυτών χρεώνεται ο λογαριασμός 81.02.08 με πίστωση του λογαριασμού 78.10.05 και δεν καταχωρούνται πλέον στην απογραφή 9γνωμ. 217/2177/94). (Δημήτριος Ι. Καραγιάννης, 2005).

3. ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

3.1 Εισαγωγή

Η ανάγκη που είχε δημιουργηθεί σε όλους τους οικονομολόγους ανά τον κόσμο να βρεθεί ένας τρόπος σωστής πληροφόρησης των μετόχων αλλά και των εμπλεκομένων με την οικονομική μονάδα, οδήγησε στο να αναπτυχθούν μοντέλα, για

το κοινό συμφέρον, υψηλής ποιότητας, κατανοητά και εφαρμόσιμα που να είναι όσο το δυνατόν ποιο αντικειμενικά και εντελώς απαγκιστρωμένα από τις κατά τόπους φορολογικές αρχές.

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων [International Accounting Standards Committee - IASC] συστήθηκε στις 29 Ιουνίου 1973, ύστερα από συμφωνία των Λογιστικών Σωμάτων της Αυστραλίας, του Καναδά, της Γαλλίας, της Γερμανίας, της Ιαπωνίας, του Μεξικού, της Ολλανδίας, του Ηνωμένου Βασιλείου και Ιρλανδίας και των ΗΠΑ.

Η αρχική αυτή συμφωνία αναθεωρήθηκε το Νοέμβριο του 1982, οπότε υπεγράφη και το αναθεωρημένο καταστατικό της IASC.

Τον Απρίλιο του 2001, η IASC μετονομάστηκε σε International Accounting Standards Board, για εναρμόνιση της επωνυμίας της με την επωνυμία της περίφημης αμερικάνικης οργάνωσης Financial Accounting Standards Board (FASB), τα στελέχη της οποίας είναι ακαδημαϊκοί καθηγητές και έμπειρα στελέχη στην πράξη.

Στόχος της FASB είναι η καθιέρωση standards λογιστικής και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων. Εκδίδει Statements με τα οποία προσδιορίζονται οι λογιστικές αρχές και διαδικασίες (καλούμενα standards).

Σκοποί της FASB

Οι σκοποί της FASB, όπως τίθενται στο καταστατικό της είναι :

1. να διαμορφώνει και να δημοσιεύει για το ευρύτερο κοινό Λογιστικά Πρότυπα, που πρέπει να τηρούνται κατά την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων και να προωθεί την παγκόσμια αποδοχή και τήρηση τους, και
2. να εργάζεται γενικά για την βελτίωση και την εναρμόνιση των κανόνων, των λογιστικών προτύπων και των διαδικασιών αναφορικά με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων(Εμμανουήλ Ι. Σακκέλης,2002).

Υποχρεώσεις των μελών της FASB

Τα μέλη της FASB υποχρεούνται να υποστηρίζουν το έργο της και οφείλουν :

- να δημοσιεύουν στις χώρες τους τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που γίνονται αποδεκτά για δημοσίευση από το Συμβούλιο της FASB
- να καταβάλουν κάθε δυνατή προσπάθεια προκειμένου :

- να εξασφαλίζουν ότι οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται από κάθε ουσιώδη άποψη με τα Δ.Λ.Π και να γνωστοποιούν το γεγονός της συμμόρφωσης αυτής,
- να πείθουν τις Κυβερνήσεις και τα όργανα της λογιστικής τυποποίησης για το ότι οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να συμμορφώνονται με τα Δ.Λ.Π. από κάθε ουσιώδη άποψη,
- να πείθουν τις αρχές που ελέγχουν τα χρηματιστήρια αξιών και την εμπορική και βιομηχανική κοινότητα ότι οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να συμμορφώνονται προς τα Δ.Λ.Π. από κάθε ουσιώδη άποψη και να γνωστοποιούν το γεγονός της συμμόρφωσης αυτής,
- να εξασφαλίζουν ότι οι ελεγκτές είναι ικανοποιημένοι για το ότι οι οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται με τα Δ.Λ.Π. από κάθε ουσιώδη άποψη,
- να ενθαρρύνουν την αποδοχή και την τήρηση των Δ.Λ.Π. διεθνώς(Εμμανουήλ Ι. Σακκέλης, 2002).

Περιεχόμενο του όρου οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π.

Όταν τα Δ.Λ.Π εφαρμόζονται στη χώρα μας, τότε καταρτίζονται οι παρακάτω οικονομικές καταστάσεις:

1. ο Ισολογισμός,
2. η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως,
3. η Κατάσταση Μεταβολών στην Καθαρή Θέση
4. το Προσάρτημα (επεξηγηματικές σημειώσεις)
5. η κατάσταση με τις ταμειακές ροές

Οι οικονομικές καταστάσεις είναι συνήθως διαθέσιμες ή δημοσιεύονται άπαξ του έτους και αποτελούν το αντικείμενο έκθεσης ενός ελεγκτή. Τα Δ.Λ.Π εφαρμόζονται σε τέτοιες οικονομικές καταστάσεις κάθε είδους επιχείρησης εμπορικής, βιομηχανικής ή επαγγελματικής(Εμμανουήλ Ι. Σακκέλης, 2002).

Ποιές επιχειρήσεις πρέπει να εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π.

Τα Δ.Λ.Π. εφαρμόζονται υποχρεωτικά, για ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις από 1.1.05 και μετά, από τις Ανώνυμες Εταιρίες (Α.Ε.) που έχουν τις μετοχές τους

εισαγόμενες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά(άρθρο 134 Ν.2190/20, άρθρο 11 Ν. 3301/04). Επίσης, και οι επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα ή ακόμα και όταν δεν είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα (αλλά στην περίπτωση αυτή όμως να παρέχεται η επιλεκτική δυνατότητα εφαρμογής των Δ.Λ.Π. στη χώρα εγκατάστασης τους) είναι υποχρεωμένες να συντάσσουν τις ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π., εφόσον οι επιχειρήσεις αυτές αντιπροσωπεύουν αθροιστικά (όλες μαζί) ποσοστό μεγαλύτερο από το 5% του ενοποιημένου κύκλου εργασιών ή του ενοποιημένου ενεργητικού ή των ενοποιημένων αποτελεσμάτων μετά φυσικά την αφαίρεση της αναλογίας που έχουν οι μετοχές της μειοψηφίας(Δημήτριος Ι. Καραγιάννης, 2007 από το άρθρο 134 παρ. 1β Κ.Ν. 2190/20, άρθρο 11 παρ. 2 Ν. 3301/94, γνωμ. 418/3.8.05 ΣΛΟΤ).

Πάντως οι μη εισαγμένες συγγενής επιχειρήσεις δεν είναι υποχρεωμένες να εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π. για τις δικές τους οικονομικές καταστάσεις. Οι επιχειρήσεις αυτές όμως είναι υποχρεωμένες να παρέχουν όλα τα απαραίτητα στοιχεία στην επενδύουσα επιχείρηση, προκειμένου αυτή να τροποποιήσει τις οικονομικές καταστάσεις των συγγενών επιχειρήσεων και να εφαρμόσει στη συνέχεια την προβλεπόμενη από το Δ.Λ.Π. 28 μέθοδο της καθαρής θέσης(Δημήτριος Ι. Καραγιάννης,2007).

Η διοίκηση μιας Α.Ε. που οι μετοχές της δεν είναι εισαγμένες στο χρηματιστήριο, μπορεί να καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις για δική της χρήση, με βάση τα Δ.Λ.Π., εφόσον πρώτα το εγκρίνει αυτό με απόφασή της η Γενική Συνέλευση των μετόχων ή εταίρων, και που θα πρέπει να είναι υποχρεωτική η σχετική αυτή απόφαση για 5 τουλάχιστον συνεχόμενες χρήσεις. διάφορους τρόπους, που αρμόζουν καλύτερα στους εσωτερικούς σκοπούς της.

Διεθνή και τοπικά λογιστικά πρότυπα

Η νομοθεσία κάθε χώρας ρυθμίζει, κατά το μάλλον ή ήττον, την έκδοση των οικονομικών καταστάσεων. Η νομοθεσία αυτή περιλαμβάνει τα Λογιστικά Πρότυπα που έχουν δημοσιευθεί από τα διοικητικά όργανα ή και επαγγελματικά λογιστικά σώματα στις αντίστοιχες χώρες.

Πριν από την ίδρυση της IASC υπήρχαν συχνά διαφορές τύπου και περιεχομένου μεταξύ των δημοσιευμένων Λογιστικών προτύπων των περισσότερων χωρών. Η IASC λαμβάνει γνώση των σχεδίων ή των Λογιστικών προτύπων, που έχουν ήδη εκδοθεί για κάθε θέμα και υπό το φως μιας τέτοιας γνώσης δημιουργεί ένα Δ.Λ.Π για

παγκόσμια αποδοχή. Ένα από τα αντικείμενα της IASC είναι να εναρμονίσει , όσο το δυνατόν, τα διαφορετικά Λογιστικά Πρότυπα και τις λογιστικές μεθόδους των διάφορων χωρών.

Για να επιτύχει αυτό το σκοπό της προσαρμογής των υπαρχόντων προτύπων και για να διατυπώσει Δ.Λ.Π σε νέα θέματα, η IASC επικεντρώνεται στα ουσιώδη. Για το λόγο αυτό προσπαθεί να μη γίνουν τα Δ.Λ.Π τόσο περίπλοκα, ώστε να μην μπορούν να εφαρμοστούν αποτελεσματικά σε παγκόσμια κλίμακα. Τα Δ.Λ.Π που εκδίδονται από την IASC αναθεωρούνται συνεχώς , για να εναρμονίζονται με την τρέχουσα πραγματικότητα.

Τα Δ.Λ.Π που δημοσιεύονται από την IASC δεν υπερισχύουν των τοπικών Προτύπων, δηλαδή των εγχώριων κανόνων της συγκεκριμένης χώρας, που αναφέρονται στην έκδοση των οικονομικών καταστάσεων. Οι υποχρεώσεις των μελών της IASC επικεντρώνονται στη γνωστοποίηση της εφαρμογής των Δ.Λ.Π από κάθε ουσιώδη άποψη στις περιπτώσεις που τα Δ.Λ.Π εφαρμόζονται.

Όπου τοπικοί κανόνες απαιτούν παρέκκλιση από τα Δ.Λ.Π , τα τοπικά μέλη της IASC πρέπει να προσπαθήσουν να πείσουν τις αρμόδιες αρχές για τα πλεονεκτήματα της εναρμόνισης με τα Δ.Λ.Π (Εμμανουήλ. Ι. Σακέλλης, 2002)

Πεδίο εφαρμογής των προτύπων

Τα Δ.Λ.Π επικεντρώνονται στην αντιμετώπιση ουσιωδών θεμάτων και δεν αποσκοπούν στη ρύθμιση επουσιωδών.

Τα Δ.Λ.Π πρέπει να εφαρμόζονται στο σύνολο τους. Κάθε περιορισμός στην εφαρμογή ενός συγκεκριμένου Δ.Λ.Π επιτρέπεται μόνο αν η δυνατότητα αυτή αναφέρεται στο δημοσιευμένο κείμενο του Προτύπου. Η εφαρμογή κάθε προτύπου αρχίζει από την ρητά καθοριζόμενη ημερομηνία στο Πρότυπο και δεν έχει αναδρομική ισχύ, εκτός αν στο Πρότυπο ορίζεται το αντίθετο (Εμμανουήλ. Ι. Σακέλλης, 2002)

Οι εταιρίες που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π. έχουν το δικαίωμα να αποκλίνουν από την πιστή εφαρμογή του Γ.Λ.Σ ή των αντίστοιχων κλαδικών, αφού δικαιολογήσει η διοίκηση της εταιρίας ότι η απόκλιση που έγινε θεωρείται αναγκαία για να εφαρμοστούν τα Δ.Λ.Π. Όταν εφαρμόζονται οι παραπάνω αποκλίσεις, δεν επιτρέπεται να χρησιμοποιούνται οι υποχρεωτικοί λογαριασμοί του Γ.Λ.Σ. ή των κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων για πράξεις που έχουν διαφορετικό περιεχόμενο από το περιεχόμενο των

λογαριασμών αυτών. Για ειδικές ανάγκες των Δ.Λ.Π. χρησιμοποιούνται νέοι λογαριασμοί, κατά την κρίση των εταιριών(Δημήτριος Ι. Καραγιάννης,2007).

Γλώσσα

Το εγκεκριμένο κείμενο κάθε σχεδίου ή Προτύπου είναι αυτό που εκδίδεται από την IASC στην αγγλική γλώσσα. Τα μέλη είναι υπεύθυνα, με τη άδεια του συμβουλίου για την εκπόνηση μεταφράσεων των σχεδίων και των Προτύπων ούτως ώστε , όπου είναι απαραίτητο, αυτά να εκδίδονται στη γλώσσα της δικής τους χώρας. Στις μεταφράσεις αυτές δηλώνεται το όνομα του Λογιστικού Σώματος που συνέταξε τη μετάφραση και ότι αυτή είναι μετάφραση του εγκεκριμένου κειμένου (Εμμανουήλ. Ι. Σακέλλης, 2002).

3.2 Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2 Αποθέματα

Ένα Δ.Λ.Π. είναι το τελικό προϊόν μιας πολύμοχθης προσπάθειας, που διεξάγεται, με συνεργασία ακαδημαϊκών και εκπροσώπων της πράξης, σε διεθνές επίπεδο. Για κάθε σημαντικό θέμα εκδίδεται ένα Σχέδιο το οποίο διαβιβάζεται για σχολιασμό στα Λογιστικά Σώματα και στις Κυβερνήσεις, στα Χρηματιστήρια Αξιών, στα κρατικά και άλλα όργανα και λοιπούς ενδιαφερόμενους. Πρέπει να εγκριθεί από το Συμβούλιο τουλάχιστον από τα $\frac{3}{4}$ των μελών του, προκειμένου να οριστικοποιηθεί και να εκδοθεί το Πρότυπο. Γι ' αυτό τα εκδιδόμενα από την IASC Πρότυπα δεν στερούνται αφενός του απαραίτητου επιστημονικού κύρους και αφετέρου εφαρμόσιμα στην πράξη σε διεθνή κλίμακα(Εμμανουήλ Ι. Σακέλλης,2002).

ΣΚΟΠΟΣ

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων καθώς και τον τρόπο αποτίμησης και παρουσίασης τους στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης. Ένα βασικό θέμα της λογιστικής των αποθεμάτων είναι το ποσό του κόστους που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο και μεταφέρεται σε νέο μέχρις ότου αναγνωριστούν τα σχετιζόμενα έσοδα. Το πρότυπο αυτό παρέχει οδηγίες για τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους και την εν

συνεχεία αναγνώρισή του ως δαπάνη, συμπεριλαμβανομένης οποιασδήποτε απομείωσης της λογιστικής αξίας μέχρι την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Επίσης παρέχει οδηγίες ως προς τους τύπους προσδιορισμού του κόστους που χρησιμοποιούνται για την κοστολόγηση των αποθεμάτων(www.taxheaven.gr).

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται σε όλα τα αποθέματα εκτός από :

- A) τα έργα υπό εκτέλεση που προκύπτουν σύμφωνα με συμβάσεις κατασκευής, συμπεριλαμβάνοντας άμεσα συνδεδεμένες συμβάσεις υπηρεσιών,
- B) χρηματοοικονομικά μέσα,
- Γ) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που συνδέονται με γεωργική δραστηριότητα και γεωργική παραγωγικότητα τη στιγμή της συγκομιδής (www.taxheaven.gr).

ΟΡΙΣΜΟΙ

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται :

Αποθέματα είναι περιουσιακά στοιχεία :

- A) που κατέχονται προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία εργασιών της επιχείρησης(εμπορεύματα),
- B) που βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής για τέτοια πώληση(έτοιμα και ημιτελή προϊόντα),
- Γ) έχουν τη μορφή υλών ή υλικών που θα αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία(ά και β ύλες) ή κατά την παροχή υπηρεσιών (www.taxheaven.gr).

Στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, αποθέματα συνιστούν τα κόστη των υπηρεσιών, για τα οποία η επιχείρηση δεν έχει καταχωρήσει ακόμα τα σχετικά έσοδα.

Τον ίδιο ορισμό δίνει και το APB, Statement No 1 <<Inventory Prices>>. Στις διευκρινίσεις που δίνει για τον ορισμό αυτόν αναφέρεται ότι δεν είναι αποθέματα τα πάγια που υπόκεινται σε λογιστική απόσβεση, ή τα αγαθά που όταν τεθούν σε χρήση θα ταξινομηθούν στα πάγια. Το γεγονός ότι ένα αποσβέσιμο στοιχείο αποσύρεται από την κανονική χρήση και κρατείται για πώληση δεν δείχνει ότι το στοιχείο πρέπει να ταξινομηθεί στα αποθέματα. Πρώτες ύλες και υλικά που αγοράστηκαν για παραγωγή μπορεί να αναλωθούν τελικά για κατασκευή πάγιων στοιχείων ή άλλων σκοπών που

δεν σχετίζονται με την παραγωγή, αλλά επειδή τα αποθέματα αυτά αντιπροσωπεύουν μια μικρή μερίδα του συνόλου των αποθεμάτων, δεν είναι αναγκαίο να εμφανιστούν στον ισολογισμό σε ιδιαίτερη κατηγορία απ' εκείνη των αποθεμάτων (Εμμανουήλ. Ι. Σακέλλης, 2002).

Τα αποθέματα περιλαμβάνουν αγαθά που αγοράστηκαν και κρατιούνται προς μεταπώληση όπως για παράδειγμα, εμπορεύματα, που αγοράστηκαν από ένα έμπορο λιανικής και κατέχονται για μεταπώληση ή γη και άλλη ακίνητη περιουσία που κρατιέται για μεταπώληση. Τα αποθέματα επίσης περιλαμβάνουν έτοιμα αγαθά που παράχθηκαν από την οντότητα ή παραγωγή σε εξέλιξη καθώς και ύλες και υλικά που αναμένεται να χρησιμοποιηθούν στην παραγωγική διαδικασία (www.taxheaven.gr).

4. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ Δ.Λ.Π 2

Ο βασικός κανόνας αποτίμησης των αποθεμάτων καθιερώνεται με την παράγραφο 6 του Προτύπου που ορίζει ότι **<<τα αποθέματα πρέπει να αποτιμώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους(κτήσης) και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας>>**. Δηλαδή το Πρότυπο θέτει προς σύγκριση κατ ' είδος δύο μόνο μεγέθη : το κόστος κτήσης και την αντίστοιχη καθαρή αξία ρευστοποίησης (Εμμανουήλ Ι. Σακέλλης, 2002).

4.1 Κόστος αποθεμάτων

Το κόστος των αποθεμάτων πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα κόστη αγοράς και μεταποίησης και τις άλλες δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για να φθάσουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση (www.taxheaven.gr).

Κόστος αγοράς

Το κόστος αγοράς των αποθεμάτων περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, τους εισαγωγικούς δασμούς και άλλους φόρους (εκτός εκείνων που η οντότητα μπορεί στη συνέχεια να επανακτήσει από τις φορολογικές αρχές), καθώς και μεταφορικά, έξοδα παράδοσης και άλλα έξοδα, άμεσα επιρριπτά στην αγορά των ετοιμών αγαθών, υλικών και υπηρεσιών. Εμπορικές εκπτώσεις, μειώσεις τιμών και άλλα παρόμοια στοιχεία αφαιρούνται κατά τον προσδιορισμό του κόστους αγοράς (www.taxheaven.gr).

Στο κόστος αγοράς μπορεί να συμπεριλαμβάνονται και συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν άμεσα από μια πρόσφατη αγορά αποθεμάτων που τιμολογήθηκε σε ξένο νόμισμα, στις σπάνιες περιπτώσεις που μετά την αγορά επακολούθησε σοβαρή υποτίμηση ή διολίσθηση του ξένου νομίσματος έναντι της οποίας δεν υπάρχει πρακτικό μέσο αντιστάθμισης της ζημιάς και η χρέωση που προέκυψε από την αγορά δεν μπορεί να διακανονιστεί (Εμμανουήλ. Ι. Σακέλλης, 2002).

Δηλαδή, με εξαίρεση τη σπάνια περίπτωση της επιβάρυνσης του κόστους αγοράς με συναλλαγματικές διαφορές, που δεν προβλέπεται από τα ελληνικά πρότυπα, το κόστος αγοράς, όπως οριοθετείται από το πρότυπο, συμπίπτει με το κόστος αγοράς των ημεδαπών προτύπων. Δηλαδή το κόστος αγοράς συντίθεται από :

- Την τιμολογιακή αξία και
- Τα ειδικά έξοδα αγορών, ήτοι
 - τα μεταφορικά από την αποθήκη του προμηθευτή στην αποθήκη του αγοραστή
 - τα ασφάλιστρα μεταφοράς,
 - τους δασμούς
 - τα εκφορτωτικά στην αποθήκη του αγοραστή,

- τις προμήθειες και μεσιτείες αγοράς
- τα δικαιώματα ΟΛΠ
- τον μη εκπιπτόμενο Φ.Π.Α.
- κ.λπ

(Εμμανουήλ. Ι Σακέλλης, 2002, :Τράπεζα Πληροφοριών <<Πανδέκτης>>)

Κόστος μεταποίησης

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

Ο επιμερισμός των σταθερών γενικών εξόδων παραγωγής στο κόστος μεταποίησης βασίζεται στην κανονική δυναμικότητα των παραγωγικών εγκαταστάσεων. Κανονική δυναμικότητα είναι η αναμενόμενη να επιτευχθεί παραγωγή κατά μέσο όρο στη διάρκεια ενός αριθμού περιόδων ή εποχών υπό κανονικές συνθήκες, λαμβανόμενων υπόψη των απωλειών δυναμικότητας λόγω της προγραμματισμένης συντήρησης. Το πραγματικό επίπεδο παραγωγής μπορεί να χρησιμοποιείται, αν αυτό προσεγγίζει την κανονική δυναμικότητα. Το ποσό των σταθερών γενικών εξόδων που επιμερίζεται σε κάθε παραγόμενη μονάδα δεν αυξάνεται ως συνέπεια χαμηλής παραγωγής ή πρόσκαιρης αδράνειας του εργοστασίου. Τα μη επιμεριζόμενα γενικά έξοδα αναγνωρίζονται ως δαπάνη στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται. Σε περιόδους ανώμαλα υψηλής παραγωγής, το ποσό των σταθερών γενικών εξόδων που επιρρίπτεται σε κάθε παραγωγική μονάδα μειώνεται, ούτε ώστε τα αποθέματα να μην αποτιμώνται πάνω από το κόστος. Τα μεταβλητά έξοδα παραγωγής επιμερίζονται σε κάθε παραγόμενη μονάδα βάσει της πραγματικής χρήσης των παραγωγικών εγκαταστάσεων (www.taxheaven.gr).

Μια παραγωγική διαδικασία μπορεί να καταλήγει σε ταυτόχρονη παραγωγή περισσότερων του ενός προϊόντος. Αυτό συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν παράγονται συμπαράγωγα προϊόντα ή όταν υπάρχει ένα κύριο προϊόν και ένα υποπροϊόν. Όταν το κόστος μετατροπής δεν μπορεί να εξατομικευτεί κατά προϊόν, επιμερίζεται μεταξύ των προϊόντων με έναν ορθολογικό και ομοιόμορφο τρόπο. Ο επιμερισμός μπορεί να βασίζεται, για παράδειγμα, στη σχετική αξία πωλήσεων κάθε προϊόντος είτε κατά το στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας όταν τα προϊόντα καθίστανται κατ' είδος αναγνωρίσιμα, είτε κατά την ολοκλήρωση της παραγωγής. Τα περισσότερα υποπροϊόντα είναι επουσιώδη από τη φύση τους. Αν αυτό συμβαίνει, αποτιμώνται συχνά στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους και η αξία αυτή αφαιρείται από το κόστος του κύριου προϊόντος. Ως αποτέλεσμα, η λογιστική αξία του κύριου προϊόντος δεν είναι σημαντικά διαφορετική από το κόστος του (www.taxheaven.gr).

Λοιπές δαπάνες

Οι λοιπές δαπάνες συμπεριλαμβάνονται στο κόστος των αποθεμάτων μόνο στην έκταση που πραγματοποιούνται για να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάστασή τους. Για παράδειγμα, μπορεί να συμπεριληφθούν στο κόστος των αποθεμάτων μη παραγωγικά γενικά έξοδα ή κόστη σχεδιασμού προϊόντων για συγκεκριμένους πελάτες (www.taxheaven.gr).

Παραδείγματα κόστους που δεν περιλαμβάνεται στο κόστος των αποθεμάτων, αλλά αναγνωρίζεται ως δαπάνη της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιείται, αποτελούν:

A) υπερβολική μεγάλη φύρα υλών, σπατάλη εργασίας ή άλλου παραγωγικών κόστους. Το Πρότυπο προφανώς αναφέρεται στην έκτακτη (μη φυσιολογική) απώλεια – φύρα παραγωγής, η οποία πρέπει να βαρύνει, ως έκτακτη ζημιά, τα αποτελέσματα της χρήσεως ή να αναφέρεται σε υπολείμματα που δεν έχουν αξία πώλησης, τα οποία διευρύνουν τη φύρα παραγωγής.

B) κόστη αποθήκευσης εκτός αν αυτά είναι αναγκαία στην παραγωγική διαδικασία πριν από ένα περαιτέρω στάδιο παραγωγής. Το Πρότυπο αναφέρεται προφανώς στο καλούμενο <<συνεπαγόμενο κόστος>>, το οποίο δεν βαρύνει το κόστος κτήσης των υλικών, αλλά το κόστος παραγωγής των προϊόντων. Τα ειδικά έξοδα αγορών βαρύνουν το κόστος αγορών μέχρι τα υλικά να αποθηκευθούν και να είναι έτοιμα να προσφέρουν την κατά προορισμό χρήση τους. Τα μεταγενέστερα έξοδα που πραγματοποιεί η επιχείρηση μέχρι τη πώλησή τους, αν πρόκειται περι

εμπορευμάτων, δηλαδή τα έξοδα που πραγματοποιεί η επιχείρηση λόγω κατοχής των εμπορευμάτων, δεν βαρύνουν το κόστος κτήσης τους αλλά τα αποτελέσματα χρήσης. Κατά το Πρότυπο, τα έξοδα αποθήκευσης όταν είναι αναγκαία στην παραγωγική διαδικασία, όπως το κόστος ωρίμανσης των φύλλων καπνού, ή τυριού ή το κόστος παλαίωσης του κρασιού, θεωρούνται κόστος του αποθέματος.

Γ) γενικά έξοδα διοίκησης που δε συμβάλλουν στο να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση. Το Πρότυπο δεν ακριβολογεί. Αν τα έξοδα συμβάλλουν στο να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση, είναι <<ειδικά>> (και όχι γενικά έξοδα) και κοστολογούνται και

Δ) κόστος πώλησης (www.taxheaven.gr, Εμμανούλ.Ι.Σακέλλης,2002).

Δανειακό κόστος

Στο κόστος των αποθεμάτων είναι δυνατό να συμπεριλαμβάνεται και δανειακό κόστος, σε ορισμένες περιπτώσεις που εφαρμόζεται η εναλλακτική μεταχείριση του δανειακού κόστους που προβλέπεται από το Δ.Λ.Π. 23 << κόστος δανεισμού>> (Εμμανουήλ.Ι.Σακέλλης,2002).

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

4.2 Κόστος αποθεμάτων του παρέχοντος υπηρεσίες

Στην έκταση που οι παρέχοντες υπηρεσίες έχουν αποθέματα, αυτά αποτιμώνται στο κόστος παραγωγής τους. Τα κόστη αυτά αποτελούνται κυρίως από την εργασία και τα λοιπά κόστη του άμεσα απασχολούμενου προσωπικού για την παροχή υπηρεσιών, που συμπεριλαμβάνουν το επιβλέπον προσωπικό και τα αναλογούντα γενικά έξοδα. Η εργασία και τα λοιπά κόστη που σχετίζονται με τις πωλήσεις και το γενικό διοικητικό προσωπικό δεν περιλαμβάνονται στο κόστος αποθεμάτων, αλλά αναγνωρίζονται ως έξοδα στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται. Το κόστος αποθεμάτων ενός παρέχοντος υπηρεσίες δεν περιλαμβάνει τα περιθώρια

κέρδους ή τα μη αναλογούντα γενικά έξοδα που συχνά συνυπολογίζονται στις τιμές των παρεχόντων υπηρεσιών που χρεώνονται (www.taxheaven.gr).

Το πρότυπο δεν επιθυμεί, να επιβάλει τη κοστολόγηση κατ' είδος παρεχόμενης υπηρεσίας, θέμα δυσχερέστατο και δυσεπίλυτο στην ημεδαπή και αλλοδαπή θεωρία και πράξη.

Κόστος συγκομιδής γεωργικής παραγωγής από βιολογικά περιουσιακά στοιχεία

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 41 Γεωργία, αποθέματα που συνθέτουν τη συγκομιδή γεωργικής παραγωγής από βιολογικά περιουσιακά στοιχεία μιας οντότητας, αποτιμώνται κατά την αρχική αναγνώριση στην εύλογη αξία τους μείον τα εκτιμώμενα κόστη σημείου πώλησης κατά τη στιγμή της συγκομιδής. Αυτό είναι το κόστος των αποθεμάτων κατά την ημερομηνία εκείνη για την εφαρμογή του παρόντος Προτύπου. Εύλογη αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα ανταλλασσόταν ή μια υποχρέωση θα διακανονιζόταν μεταξύ δυο μερών που ενεργούν με επίγνωση και με τη θέληση τους σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση(www.taxheaven.gr).

4.3 Τεχνικές αποτίμησης του κόστους αποθεμάτων

Για λόγους ευκολίας μπορεί να χρησιμοποιούνται τεχνικές αποτίμησης του κόστους των αποθεμάτων, όπως η μέθοδος του πρότυπου κόστους ή η μέθοδος της λιανικής πώλησης, εφόσον το αποτέλεσμα του προσεγγίζει το πραγματικό κόστος παραγωγής. Το πρότυπο κόστος λαμβάνει υπόψη τα κανονικά επίπεδα υλών και υλικών, εργασίας, αποδοτικότητας και αξιοποίησης της δυναμικότητας. Το κόστος αυτό επανεξετάζεται κατά τακτά διαστήματα και, αν είναι αναγκαίο, αναθεωρείται υπό το φως των τρεχουσών συνθηκών (www.taxheaven.gr).

Η μέθοδος της λιανικής πώλησης χρησιμοποιείται συχνά στον κλάδο λιανικής για την αποτίμηση αποθεμάτων μεγάλου αριθμού ταχέως μεταβαλλόμενων ειδών, τα οποία έχουν παρόμοια περιθώρια κέρδους και για τα οποία δεν είναι πρακτική δυνατό να χρησιμοποιηθούν άλλες κοστολογικοί μέθοδοι. Το κόστος του αποθέματος προσδιορίζεται με μείωση της αξίας πώλησης του αποθέματος κατά το αρμόζον

ποσοστό μικτού περιθωρίου κέρδους. Το ποσοστό που χρησιμοποιείται λαμβάνει υπόψη και το απόθεμα που έχει υποτιμηθεί σε επίπεδο χαμηλότερο της αρχικής τιμής πωλήσεώς του. Για κάθε τμήμα λιανικής χρησιμοποιείται συχνά ένα μέσο ποσοστό (www.taxheaven.gr).

Κατά το Πρότυπο << το πρότυπο κόστος λαμβάνει υπόψη τα κανονικά επίπεδα υλών και υλικών, εργασίας, αποδοτικότητας και αξιοποίησης της δυναμικότητας. Το κόστος αυτό επανεξετάζεται κατά διαστήματα και αν είναι αναγκαίο, αναθεωρείται υπό το φως των τρεχουσών συνθηκών>> (Εμμανουήλ. Ι. Σακέλλης, 2002).

Τύποι προσδιορισμού του κόστους

Το κόστος αποθεμάτων των ειδών που δεν αντικαθίστανται με μια κανονική ροή, καθώς και των αγαθών ή υπηρεσιών που παράγονται και προορίζονται για ειδικούς σκοπούς, θα καθορίζεται με την εξατομίκευση του μεμονωμένου κόστους κάθε είδους (www.taxheaven.gr).

Συγκεκριμένο κόστος σημαίνει ότι συγκεκριμένα κόστη αποδίδονται σε εξατομικευμένα είδη του αποθέματος. Αυτός είναι ο κατάλληλος χειρισμός για τα είδη που προορίζονται για έναν ειδικό σκοπό, ανεξάρτητα αν έχουν αγοραστεί ή παραχθεί. Όμως, το εξατομικευμένο κόστος είναι ακατάλληλο, όταν υπάρχει μεγάλος αριθμός ειδών του αποθέματος τα οποία αντικαθίστανται με κανονική ροή. Υπό τέτοιες συνθήκες, η μέθοδος της επιλογής των ειδών που παραμένουν ως απόθεμα, θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί ώστε να επιτευχθούν προκαθορισμένες επιδράσεις επί του κέρδους ή της ζημίας (www.taxheaven.gr).

Το κόστος των αποθεμάτων, εκτός εκείνων που αναφέρονται παραπάνω στην πρώτη παράγραφο, θα προσδιορίζεται με τη χρήση της μεθόδου πρώτης εισαγωγής πρώτης εξαγωγής (Π.Ε.Π.Ε.) ή του σταθμισμένου μέσου κόστους. Μία οντότητα πρέπει να χρησιμοποιεί τον ίδιο τύπο προσδιορισμού του κόστους για όλα τα αποθέματα που έχουν την ίδια φύση και χρήση από την οντότητα. Διαφορετικοί τύποι προσδιορισμού του κόστους μπορεί να δικαιολογηθούν για αποθέματα με διαφορετική φύση ή χρήση. Για παράδειγμα, η χρήση αποθεμάτων που χρησιμοποιούνται σε έναν επιχειρηματικό τομέα μπορεί να διαφέρει από τη χρήση των ίδιων αποθεμάτων σε άλλον επιχειρηματικό τομέα. Ωστόσο, μια διαφορά στη γεωγραφική θέση των αποθεμάτων (ή στους αντίστοιχους φορολογικούς

κανονισμούς), από μόνη της, δεν είναι επαρκής για να δικαιολογήσει τη χρήση διαφορετικών τύπων προσδιορισμού του κόστους.

Η μέθοδος Π.Ε.Π.Ε. προϋποθέτει ότι τα είδη αποθεμάτων που αγοράστηκαν ή παράχθηκαν πρώτα, πωλούνται και πρώτα και συνεπώς τα μένοντα στο απόθεμα κατά το τέλος της περιόδου είναι τα πλέον πρόσφατα αγορασθέντα η παραχθέντα. **Με τον τύπο του μέσου σταθμισμένου κόστους**, το κόστος κάθε είδους προσδιορίζεται από το μέσο σταθμισμένο κόστος παρόμοιων ειδών στην αρχή της περιόδου και το κόστος των παρόμοιων ειδών που αγοράστηκαν ή παρήχθησαν κατά τη διάρκεια της περιόδου. Ο μέσος όρος μπορεί να υπολογισθεί σε περιοδική βάση ή καθώς κάθε πρόσθετη εισαγωγή παραλαμβάνεται, ανάλογα με τις συνθήκες της οντότητας(www.taxheaven.gr).

4.4 Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία

Το Πρότυπο ορίζει ότι <<καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η υπολογιζόμενη τιμή πώλησης κατά τη συνήθη πορεία της επιχείρησης μειωμένη με το υπολογιζόμενο κόστος παραγωγικής ολοκλήρωσης και το υπολογιζόμενο κόστος που είναι αναγκαίο για να πραγματοποιηθεί η πώληση>> (Πρότυπο παρ. 4) (Εμμανουήλ Ι. Σακέλλης, 2002).

Το κόστος αποθεμάτων μπορεί να μην είναι ανακτήσιμο, αν αυτά έχουν υποστεί φθορά, αν έχουν καταστεί ολικά ή μερικά άχρηστα ή αν οι τιμές πώλησής τους έχουν μειωθεί. Το κόστος αποθεμάτων μπορεί επίσης να μην είναι ανακτήσιμο, αν οι προβλεπόμενες δαπάνες ολοκλήρωσης ή πώλησής τους έχουν αυξηθεί. Η πρακτική της υποτίμησης των αποθεμάτων κάτω του κόστους, στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, είναι συνεπής με την άποψη ότι, τα περιουσιακά στοιχεία δεν πρέπει να αναγνωρίζονται με ποσά μεγαλύτερα από τα αναμενόμενα να πραγματοποιηθούν από τη πώληση ή τη χρήση τους. Τα αποθέματα υποτιμώνται συνήθως στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και είδος. Σε μερικές περιπτώσεις, όμως, μπορεί να αρμόζει να ομαδοποιούνται όμοια ή συγγενή είδη. Αυτό μπορεί να συμβεί με είδη αποθέματος που αφορούν στην ίδια παραγωγική γραμμή, έχουν όμοιους σκοπούς ή τελικές χρήσεις, παράγονται και διατίθενται σε αγορά της ίδιας γεωγραφικής περιοχής και δεν

μπορεί πρακτικά να αποτιμηθούν ξεχωριστά από άλλα είδη αυτής της παραγωγικής γραμμής. Δεν είναι κατάλληλη η υποτίμηση των αποθεμάτων με βάση τη γενική ταξινόμησή τους, όπως για παράδειγμα, έτοιμα προϊόντα ή όλα τα αποθέματα ενός ιδιαίτερου επιχειρηματικού ή γεωγραφικού τομέα. Οι παρέχοντες υπηρεσίες γενικά συγκεντρώνουν τα κόστη κατά υπηρεσία την οποία θα χρεώσουν με ξεχωριστή τιμή πώλησης. Συνεπώς, κάθε τέτοια υπηρεσία θεωρείται ως ένα ξεχωριστό είδος(www.taxheaven.gr).

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

Οι εκτιμήσεις της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας επίσης λαμβάνουν υπόψη το σκοπό για τον οποίο τηρούνται τα αποθέματα. Για παράδειγμα, η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία της ποσότητας του αποθέματος που τηρείται για να καλύψει βέβαιες συμβάσεις πωλήσεων αγαθών ή υπηρεσιών, βασίζεται στη συμβατική τιμή. Αν οι συμβάσεις πωλήσεων καλύπτουν μικρότερες ποσότητες από αυτές των αποθεμάτων που τηρούνται, η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία της επί πλέον ποσότητας βασίζεται στις γενικές τιμές πώλησης. Προβλέψεις μπορεί να ανακύψουν από βέβαιες συμβάσεις πωλήσεων για ποσότητες που υπερβαίνουν τα υπάρχοντα αποθέματα ή από βέβαιες συμβάσεις αγοράς(www.taxheaven.gr).

Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις.

Οι ύλες και λοιπά αγαθά, που κρατούνται για χρήση στην παραγωγή αποθεμάτων, δεν αποτιμούνται κάτω του κόστους, αν τα έτοιμα προϊόντα στα οποία θα ενσωματωθούν αναμένεται να πωληθούν στο κόστος ή πάνω από αυτό. Όμως, όταν μια κάμψη της τιμής των υλών παρέχει ένδειξη ότι το κόστος των ετοιμών προϊόντων υπερβαίνει την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε τα αποθέματα υλών αποτιμούνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Σε τέτοιες περιπτώσεις, το κόστος αντικατάστασης των υλών μπορεί να αποτελεί το καλύτερο διαθέσιμο μέσο αποτίμησης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους.

Μια νέα εκτίμηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας γίνεται σε κάθε μεταγενέστερη περίοδο. Όταν παύουν να υφίστανται οι συνθήκες που προηγουμένως προκάλεσαν την υποτίμηση των αποθεμάτων κάτω του κόστους ή όταν υπάρχουν σαφείς ενδείξεις μιας αύξησης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας λόγω διαφοροποιημένων οικονομικών συνθηκών, το ποσό της υποτίμησης αντιλογίζεται (ο αντιλογισμός περιορίζεται στο ποσό της αρχικής υποτίμησης) ώστε η νέα λογιστική αξία να είναι χαμηλότερη μεταξύ του κόστους και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Αυτό συμβαίνει για παράδειγμα, όταν ένα είδος αποθέματος, που αναγνωρίζεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, επειδή η τιμή πώλησής του έχει μειωθεί, εξακολουθεί να κατέχεται σε μεταγενέστερη περίοδο και η τιμή πώλησής του έχει αυξηθεί (www.taxheaven.gr).

Αναγνώριση ως δαπάνη

Όταν πωλούνται αποθέματα, η λογιστική αξία τους πρέπει να αναγνωρίζεται ως δαπάνη της περιόδου κατά την οποία αναγνωρίστηκε το σχετικό έσοδο. Τα ποσά κάθε αποτίμησης των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και όλες οι ζημιές των αποθεμάτων πρέπει να αναγνωρίζονται στις δαπάνες της περιόδου κατά την οποία προέκυψε η υποτίμηση ή η ζημιά. Το ποσό κάθε αντιλογισμού της αποτίμησης των αποθεμάτων, που προκύπτει από μια αύξηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, πρέπει να αναγνωρίζεται σε μείωση του ποσού της υποτίμησης των αποθεμάτων που βάρυνε τις δαπάνες, κατά την περίοδο στην οποία γίνεται ο αντιλογισμός (www.taxheaven.gr).

Μερικά αποθέματα μπορεί να κατανέμονται σε άλλους λογαριασμούς ενεργητικού, για παράδειγμα, αποθέματα που χρησιμοποιούνται σε ιδιοκατασκευαζόμενες ενσώματες ακινητοποιήσεις. Αποθέματα επιμεριζόμενα σε άλλο περιουσιακό στοιχείο με αυτό τον τρόπο αναγνωρίζονται ως δαπάνη κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής αυτού του περιουσιακού στοιχείου (www.taxheaven.gr).

4.5 Πως πρέπει να γίνεται η σύγκριση κόστους κτήσης με ρευστοποιήσιμη αξία για την εξεύρεση της χαμηλότερης τιμής

Για την εξεύρεση της τιμής αποτίμησης των αποθεμάτων, δηλαδή την εξεύρεση της χαμηλότερης αξίας μεταξύ κτήσης και αξία ρευστοποίησης, το Πρότυπο προβλέπει τα εξής (Πρότυπο παρ. 26) (Εμμανουήλ Ι. Σακκέλης, 2002) :

- βασική αρχή είναι η σύγκριση αυτή να γίνεται κατ' είδος αποθέματος.
- Σε μερικές περιπτώσεις η σύγκριση μπορεί να αρμόζει να γίνεται σε ομαδοποιημένα όμοια ή συγγενή είδη. Αυτό μπορεί να συμβεί σε είδη αποθέματος που αφορούν στην ίδια παραγωγική γραμμή, έχουν όμοιους σκοπούς ή τελικές χρήσεις, παράγονται και διατίθενται σε αγορά ίδιας γεωγραφικής περιοχής και τα οποία δεν είναι δυνατό πρακτικά να αποτιμηθούν χωριστά από άλλα είδη της αυτής παραγωγικής γραμμής.
- Δεν είναι ορθό να υποτιμώνται τα αποθέματα με βάση μια γενική ταξινόμησή τους, όπως π.χ. όλα τα έτοιμα προϊόντα ή όλα τα αποθέματα ενός ιδιαίτερα βιομηχανικού ή γεωγραφικού τομέα (π.χ. αποθέματα νηματοουργείου, υφαντουργείου ή αποθέματα υποκαταστήματος Κρήτης)
- Στις υπηρεσίες παροχής υπηρεσιών, η σύγκριση πρέπει να γίνεται κατά υπηρεσία για την οποία έχει συμφωνηθεί ξεχωριστή τιμή πώλησης. Συνεπώς ως είδος θεωρείται η υπηρεσία για την οποία έχει συμφωνηθεί ιδιαίτερη τιμή πώλησης και για την οποία πρέπει να προσδιορίζεται και ιδιαίτερο κόστος παραγωγής.
- Τα υλικά και τα λοιπά εφόδια, που διατηρούνται για χρήση στην παραγωγή αποθεμάτων, δεν υποτιμώνται κάτω του κόστους, αν τα έτοιμα προϊόντα στα οποία θα ενσωματωθούν αναμένεται να πωληθούν στο κόστος ή πάνω από αυτό.
- Όταν όμως μια μείωση της τιμής των υλών παρέχει ένδειξη ότι το κόστος των ετοιμών προϊόντων θα υπερβεί την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε τα αποθέματα υλών αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Σε τέτοιες περιπτώσεις, το κόστος αντικατάστασης των υλών μπορεί να αποτελεί το καλλίτερο διαθέσιμο μέσο μέτρησης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους.

Εφαρμογή της χαμηλότερης τιμής μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής αξίας ρευστοποίησης (Εμμανουήλ Ι. Σακκέλης, 2002, απόσπασμα από τον <<Πανδέκτη>>)

Η μέθοδος της χαμηλότερης τιμής μεταξύ κτήσης και καθαρής αξίας ρευστοποίησης μπορεί, θεωρητικά, να εφαρμοστεί κατά τρεις τρόπους :

1. σύγκριση του κόστους κτήσης και της τρέχουσας τιμής χωριστά για κάθε στοιχείο της απογραφής (στην κατ ' είδος χαμηλότερη τιμή, όπως καθιερώθηκε να λέγεται στη χώρα μας),
2. σύγκριση του κόστους κτήσης και της καθαρής αξίας ρευστοποίησης ξεχωριστά για κάθε κατηγορία στοιχείων της απογραφής,
3. σύγκριση του συνολικού κόστους κτήσης και της συνολικής τρέχουσας αξίας των αποθεμάτων της απογραφής(την αποκλείει το Πρότυπο).

Η επιχείρηση μπορεί να χρησιμοποιεί διαφορετικές μεθόδους προσδιορισμού του κόστους για αποθέματα διαφορετικής φύσης και χρήσης

Με τη διερμηνεία SIC – 1 η IASC έκανε δεκτά τα παρακάτω :

1. η επιχείρηση πρέπει να χρησιμοποιεί τον ίδιο τύπο κόστους (την ίδια μέθοδο προσδιορισμού του κόστους) για όλα τα αποθέματα που έχουν την ίδια φύση και χρήση. Συνεπώς, αποθέματα με όμοια χαρακτηριστικά ως προς τη φύση και χρήση, πρέπει να αποτιμώνται με τη χρησιμοποίηση της αυτής μεθόδου προσδιορισμού του κόστους (FIFO, μέσου σταθμικού όρου, εξατομικευμένου κόστους) π.χ. :

η επιχείρηση αγοράζει υφάσματα και παράγει κοστούμια ανδρικά και παιδικά. Τα υφάσματα πρέπει να παρακολουθούνται και αποτιμώνται με την ίδια μέθοδο (ή ίδια φύση και χρήση). Επίσης με την ίδια μέθοδο πρέπει να παρακολουθούνται τα κοστούμια ανδρικά και παιδικά, που μπορεί να διαφέρει από τη μέθοδο με την οποία παρακολουθούνται τα υφάσματα.

για αποθέματα με διαφορετική φύση ή χρήση μπορεί να δικαιολογείται η χρησιμοποίηση του διαφορετικού τύπου κόστους (διαφορετικές μέθοδοι προσδιορισμού του κόστους). Μια διαφορά στη γεωγραφική θέση των αποθεμάτων (και στους αντίστοιχους φορολογικούς κανόνες) δεν είναι επαρκής για να δικαιολογήσει τη χρήση διαφορετικών τύπων κόστους π.χ

μία επιχείρηση παράγει υφάσματα σε ένα εργοστάσιο που βρίσκεται στη Ξάνθη και ένα άλλο που βρίσκεται στο Βόλο. Η διαφορά στη γεωγραφική θέση από μόνη της δεν δικαιολογεί τη χρησιμοποίηση διαφορετικών μεθόδων προσδιορισμού του κόστους.

2. ο προσδιορισμός των ομάδων αποθεμάτων με όμοια φύση και χρήση από μια επιχείρηση εξαρτάται από συγκεκριμένα γεγονότα και συνθήκες
3. η μέθοδος που άπαξ επιλεγεί πρέπει να εφαρμόζεται σταθερά και να γνωστοποιείται σύμφωνα με τις απαιτήσεις του Προτύπου.

Ποια μέθοδος ροής κόστους ενδείκνυται για την αποτίμηση των αποθεμάτων (μενόντων και πωληθέντων)

Κατά το Πρότυπο τα αποθέματα αποτιμώνται στο κόστος κτήσης όταν αυτό είναι χαμηλότερο της καθαρής αξίας ρευστοποίησης που είναι και ο κανόνας. Καμία από τις παραδεγμένες μεθόδους ροής των αποθεμάτων δεν μπορεί να διεκδικεί τα πρωτεία και να θεωρείται η <<ορθότερη>> ή η <<καλλίτερη>>.

Γεννάται, λοιπόν, το σημαντικό ερώτημα ποια από τις μεθόδους αυτές πρέπει να επιλέγεται από την επιχείρηση στη εκάστοτε περίπτωση. Κατά την επιλογή μιας από τις μεθόδους αυτές πρέπει να δίνεται ιδιαίτερη έμφαση στην επίδρασή της στον Ισολογισμό (αξία αποθεμάτων λήξης), στο λογαριασμό αποτελεσμάτων και στο φορολογητέο εισόδημα (κόστος πωλήσεων), καθώς επίσης στον καθορισμό των τιμών πωλήσεως.

Η έρευνα για την <<καλλίτερη>> μέθοδο αποτίμησης των αποθεμάτων είναι δύσκολο έργο, γιατί η αποτίμηση των αποθεμάτων (μενόντων και πωλημένων) έχει επίπτωση τόσο στον ισολογισμό όσο και στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως, οι δε αυτές οικονομικές καταστάσεις προορίζονται για διαφορετικούς σκοπούς. Για το λογαριασμό αποτελεσμάτων η αξία των αποθεμάτων αποσκοπεί στην αντιπαράθεση των εσόδων με το κόστος πωλήσεων. Στο ισολογισμό τα αποθέματα, μαζί με τα άλλα κυκλοφορούντα στοιχεία, θεωρούνται σαν ένα μέτρο της ικανότητας της επιχείρησης να αντιμετωπίζει τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της (ρευστότητα).

Η επιλογή λοιπόν μιας μεθόδου ροής ή η απόφαση αλλαγής της εφαρμοζόμενης μεθόδου αποτελεί σύνθετο πρόβλημα. Αν και η ορθή μέτρηση του αποτελέσματος πρέπει να είναι πρωταρχικός στόχος, είναι δύσκολο να αγνοηθεί η επίπτωση του φόρου εισοδήματος στην οικονομική θέση (και στην ρευστότητα) της επιχείρησης.

Επίσης, στην επιδίωξη της σωστής μέτρησης των αποτελεσμάτων δεν είναι ορθό να αγνοούνται τα κέρδη επί των αποθεμάτων.

Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους έχει το πλεονέκτημα της απεικόνισης του κόστους σύμφωνα με τη φυσική ροή των αποθεμάτων. Μειονεκτεί όμως γιατί αφήνει

περιθώρια προσωπικών χειρισμών (επιλογή των πωλούμενων) και γιατί είναι δυνατό να οδηγήσει σε εσφαλμένες αποφάσεις τιμολογήσεως των πωλούμενων, θεωρώντας ότι τα ίδια εμπορεύματα έχουν διαφορετική αξία.

Οι επιμέρους μονάδες έχουν το ίδιο κόστος μόνο εφαρμόζοντας τη μέθοδο του μέσου σταθμικού κόστους. Η μέθοδος αυτή στηρίζεται στην υπόθεση ότι δεν πρέπει να γίνεται λογιστική παρακολούθηση των πωλούμενων αποθεμάτων, όπως λ.χ. όταν ο πελάτης αγοράζει ένα κιλό καρφιά ο λογιστής δεν είναι αναγκαίο να γνωρίζει από ποιο κιβώτιο ο πελάτης έτυχε να επιλέξει τα καρφιά, για να προσδιορίσει το μικτό κέρδος πώλησης. Αλλά μειονεκτεί η μέθοδος αυτή σε περιόδους πληθωρισμού, γιατί το προσδιοριζόμενο αποτέλεσμα από τις πωλήσεις δεν ανταποκρίνεται στις τρέχουσες συνθήκες αγοράς.

Η FIFO τείνει να τα μεγιστοποιεί τα κέρδη επί των αποθεμάτων.

Τέλος, πρέπει να σημειωθεί ότι η σύγχρονη αντίληψη στρέφεται στην άποψη, ότι κατά την επιλογή της προσφερότερης μεθόδου αποτιμήσεως των αποθεμάτων πρωταρχικός παράγοντας πρέπει να είναι η ρεαλιστική μέτρηση των αποθεμάτων. Επισημαίνεται πάντως ότι όλες οι μέθοδοι οδηγούν στα ίδια αποτελέσματα σε περιόδους που οι τιμές και τα κόστη παραγωγής παραμένουν σταθερά. Αλλά τέτοιες περιόδους είναι συνήθως σπάνιες, ενώ ο έρπων ή καλπάζων πληθωρισμός είναι σχεδόν μόνιμο φαινόμενο στη σύγχρονη οικονομία(Εμαννουήλ Ι. Σακκέλης,2002).

4.6 Η σημασία της <<αρχής της συνέπειας>> στην αποτίμηση των αποθεμάτων

Η βασική λογιστική αρχή της συνέπειας υπαγορεύει στην επιχείρηση την υποχρέωση να εφαρμόζει κατά τρόπο πάγιο τις μεθόδους που επέλεξε για την αποτίμηση των διαφόρων κατηγοριών αποθεμάτων της και να μην αλλάζει τις μεθόδους που επέλεξε για την αποτίμηση των διαφόρων κατηγοριών αποθεμάτων της και να μην αλλάζει τις μεθόδους αυτές από χρήση σε χρήση. Αν η βασική αυτή αρχή αγνοείται στο καίριο θέμα της αποτίμησης των αποθεμάτων, η επιχείρηση θα έχει τη δυνατότητα να αυξομειώνει τα αποτελέσματά της, αλλάζοντας απλώς τις μεθόδους αποτίμησης των αποθεμάτων της. Η αρχή της συνέπειας δεν υπαγορεύει στις επιχειρήσεις του ίδιου κλάδου να εφαρμόζουν όλες την ίδια μέθοδο αποτίμησης

των αποθεμάτων, αλλά επιβάλλει στη συγκεκριμένη επιχείρηση να μην αλλάξει τις μεθόδους αποτίμησης των αποθεμάτων της στη διαδρομή των χρήσεων.

Χάρη στην αρχή αυτή ο χρήστης των οικονομικών καταστάσεων είναι βέβαιος ότι η επιχείρηση ακολούθησε τις ίδιες λογιστικές μεθόδους που χρησιμοποίησε την προηγούμενη χρήση και συνεπώς ότι έχει τη δυνατότητα να κάνει διαχρονικές συγκρίσεις στα αποτελέσματα και τους ισολογισμούς της επιχείρησης

Η αρχή της συνέπειας δεν σημαίνει ότι η επιχείρηση δεν μπορεί να αλλάξει ποτέ τις μεθόδους αποτίμησης των αποθεμάτων που εφαρμόζει. Η επιχείρηση δικαιούται να επιλέξει άλλη μέθοδο στις περιπτώσεις που η μέθοδος αυτή ανταποκρίνεται περισσότερο στις παρούσες συνθήκες, αλλά υποχρεούται να αποκαλύψει την αλλαγή της μεθόδου και την επίπτωση της αλλαγής στα καθαρά αποτελέσματα χρήσεως.

Τέλος, ακόμη και αν η επιχείρηση εφαρμόζει με συνέπεια τις μεθόδους αποτιμήσεως των αποθεμάτων, οι χρησιμοποιούμενες μέθοδοι πρέπει να αποκαλύπτονται δια των οικονομικών καταστάσεων.

Πότε επιτρέπεται η μεταβολή της μεθόδου αποτίμησης των αποθεμάτων κατά τα Δ.Λ.Π

Η μεταβολή της μεθόδου αποτίμησης των αποθεμάτων συνιστά μεταβολή λογιστικής μεθόδου και , σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8 <<Καθαρό κέρδος ή ζημιά χρήσεως, βασικά λάθη και Μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους>>, <<μεταβολή στις λογιστικές μεθόδους πρέπει να γίνεται μόνο όταν αυτό απαιτείται από το νόμο ή από όργανο θέσπισης Λογιστικών Προτύπων, ή εφόσον η μεταβολή θα καταλήξει σε μια ορθότερη παρουσίαση των γεγονότων ή των συναλλαγών στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης>> (Εμμανουήλ Ι. Σακέλλης, 2002).

Αναστροφή της ζημιάς από την αποτίμηση αποθεμάτων

Τα αποθέματα αποτιμώνται στο τέλος κάθε περιόδου και συνεπώς η ρευστοποιήσιμη αξία επανεκτιμάτε. Στην περίπτωση που οι συνθήκες που οδήγησαν στην υποτίμηση των αποθεμάτων κάτω του κόστους εξέλιπαν, το ποσό της υποτίμησης αναστρέφεται, λύτες ώστε η νέα λογιστική αξία να είναι χαμηλότερη μεταξύ του κόστους και της αναθεωρημένης καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Αυτό συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν ένα είδος αποθέματος, που είχε καταχωρηθεί στην

καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, επειδή η τιμή πώλησής του μειωθεί, εξακολουθεί να κατέχεται σε μεταγενέστερη περίοδο και η τιμή πώλησής του έχει εν τω μεταξύ αυξηθεί. Συνήθως περίπτωση επί των αποθεμάτων που διαπραγματεύονται σε Χρηματιστήρια εμπορευμάτων (π.χ. χαλκός) (Εμμανουήλ Ι. Σακκέλης, 2002).

Μεταφορά της λογιστικής αξίας των αποθεμάτων στα έξοδα (κόστος πωληθέντων)

Το πρότυπο ορίζει τα ακόλουθα (παρ. 31) :

- η Λογιστική αξία των αποθεμάτων που πωλήθηκαν μεταφέρεται στα έξοδα της χρήσεως στην οποία καταχωρήθηκε το σχετικό έσοδο.
- τα ποσά κάθε υποτίμησης των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και όλες οι ζημιές των αποθεμάτων πρέπει να καταχωρούνται στα έξοδα της χρήσεως κατά την οποία προέκυψε η ζημιά ή η υποτίμηση. Το ποσό κάθε αναστροφής της υποτίμησης των αποθεμάτων, που προκύπτει από μια αύξηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, πρέπει να καταχωρείται σε μείωση του ποσού της υποτίμησης των αποθεμάτων που βάρυνε τα έξοδα, κατά τη χρήση στην οποία συνέβη η αναστροφή, δηλαδή στα αποτελέσματα σε μείωση του κόστους των πωληθέντων.
- Το κόστος των αναλωμένων αποθεμάτων είναι δυνατό να βαρύνει το κόστος άλλων παραγόμενων περιουσιακών στοιχείων, όπως π.χ. το κόστος ιδιοκατασκευαζόμενου πάγιου στοιχείου. Το κόστος των αποθεμάτων αυτών ενσωματώνεται στο κόστος του παγίου και αποσβένεται στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του (Εμμανουήλ Ι. Σακκέλης, 2002).

Το Πρότυπο αυτό δεν εφαρμόζεται στην αποτίμηση αποθεμάτων που κατέχονται από: α) παραγωγούς γεωργικών και δασικών προϊόντων, γεωργικής παραγωγής μετά τη συγκομιδή και ορυκτών προϊόντων, κατά την έκταση που αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, σύμφωνα με τις γενικά καθιερωμένες πρακτικές στους κλάδους αυτούς. Όταν τέτοια αποθέματα αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, οι μεταβολές στη λογιστική αξία αυτή αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημιά κατά τη λογιστική περίοδο της μεταβολής.

B) διαπραγματευτές – μεσολαβητές εμπορευμάτων που αποτιμούν τα αποθέματά τους στην εύλογη αξία απομειωμένη κατά τα άμεσα κόστη πώλησης. Όταν τέτοια αποθέματα αποτιμώνται στην εύλογη αξία απομειωμένη μείον το κόστος πωλήσεων, οι μεταβολές στην εύλογη αξία αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημιά κατά την περίοδο της μεταβολής

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

Οι διαπραγματευτές – μεσολαβητές είναι όσοι αγοράζουν ή πωλούν εμπορεύματα για άλλους ή για ίδιο λογαριασμό. Τα αποθέματα που αναφέρονται στην παράγραφο β αποκτώνται κυρίως με σκοπό την πώληση στο άμεσο μέλλον και τη δημιουργία κερδών από διακυμάνσεις στην τιμή ή το περιθώριο κέρδους του διαπραγματευτή – μεσολαβητή. Όταν τα αποθέματα αυτά αποτιμώνται στην εύλογη αξία απομειωμένη κατά τα άμεσα κόστη πώλησης, εξαιρούνται μόνον από της απαιτήσεις αυτού του Προτύπου που αφορούν στην αποτίμηση(www.taxheaven.gr).

4.7 Γνωστοποιήσεις

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρέχουν πληροφόρηση για :

1. τις λογιστικές πολιτικές που υιοθετήθηκαν για την αποτίμηση των αποθεμάτων, συμπεριλαμβανόμενου του τύπου προσδιορισμού του κόστους που χρησιμοποιήθηκε,
2. Τη συνολική λογιστική αξία των αποθεμάτων και τη λογιστική αξία ανά κατηγορία αποθεμάτων,
3. τη λογιστική αξία των αποθεμάτων που τηρούνται στην εύλογη αξία απομειωμένη κατά τα άμεση κόστη πώλησης,
4. το ποσό αποθεμάτων που αναγνωρίστηκε ως δαπάνη κατά τη διάρκεια της περιόδου, σύμφωνα με την παράγραφο 34,

5. το ποσό κάθε αντιλογισμού οποιασδήποτε υποτίμησης αναγνωρίστηκε ως μείωση του ποσού των αποθεμάτων που αναγνωρίστηκε ως δαπάνη της περιόδου, σύμφωνα με την παράγραφο 34,
6. οι συνθήκες ή τα γεγονότα που οδήγησαν στον αντιλογισμό της υποτίμησης των αποθεμάτων, σύμφωνα με την παράγραφο 34 και ,
7. τη λογιστική αξία των αποθεμάτων που έχουν ενεχυριαστεί προς εξασφάλιση υποχρεώσεων.

Πληροφορίες για τη λογιστική αξία των διαφορών ομαδοποιήσεων των αποθεμάτων και την έκταση των μεταβολών σε αυτά τα περιουσιακά στοιχεία, είναι χρήσιμες για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Συνήθεις ομαδοποιήσεις αποθεμάτων είναι τα εμπορεύματα, τα υλικά παραγωγής, οι πρώτες ύλες, η παραγωγή σε εξέλιξη και τα έτοιμα προϊόντα. Τα αποθέματα του παρέχοντος υπηρεσίες μπορούν να περιγραφούν ως εργασίες σε εξέλιξη(www.taxheaven.gr).

Το ποσό των αποθεμάτων που αναγνωρίζεται ως δαπάνη κατά τη διάρκεια της περιόδου, το οποίο συχνά αποκαλείται κόστος πωληθέντων, περιλαμβάνει τα κόστη που είχαν προηγουμένως συμπεριληφθεί στην αποτίμηση των αποθεμάτων που έχουν πλέον πωληθεί και μη επιμερισθέντα γενικά έξοδα παραγωγής καθώς και ασυνήθιστα ποσά που αφορούν κόστη παραγωγής αποθεμάτων. Οι ειδικότερες συνθήκες της οντότητας μπορεί επίσης να δικαιολογούν τον συνυπολογισμό άλλων ποσών, όπως ο κόστος διάθεσης (www.taxheaven.gr).

Κάποιες οντότητες υιοθετούν μία μορφή παρουσίασης για τα κέρδη ή τις ζημιές που έχει ως αποτέλεσμα τη γνωστοποίηση ποσών εκτός του κόστους αποθεμάτων που αναγνωρίστηκαν ως δαπάνες κατά τη διάρκεια της περιόδου. Με τη μορφή αυτή, η οντότητα παρουσιάζει μία ανάλυση των δαπανών με βάση μία ταξινόμηση που βασίζεται στη φύση των δαπανών. Σε αυτήν την περίπτωση, η οντότητα γνωστοποιεί τα κόστη που αναγνωρίστηκαν ως δαπάνες για πρώτες ύλες και αναλώσιμα υλικά, εργατικό κόστος και άλλα κόστη, με το ποσό της καθαρής μεταβολής στα αποθέματα για την περίοδο (www.taxheaven.gr).

5.ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ **ΑΠΟ ΤΙΣ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΤΟΥ IAS 2.**

5.1 Διαφορές μεταξύ της λογιστικής των αποθεμάτων στη χώρα μας και των όσων προβλέπει το Δ.Λ.Π 2.

Συγκρίνοντας τα όσα ορίζει το Πρότυπο 2, με τις διατάξεις που ισχύουν στη χώρα μας (Ε.ΓΛΣ, ν. 2190/1920, Κ.Β.Σ.), διαπιστώνουμε τις εξής διαφορές :

A) Διαφορές ως προς την έννοια των αποθεμάτων

Η έννοια των αποθεμάτων, όπως προσδιορίζεται στο Πρότυπο, συμπίπτει με αυτήν των ελληνικών Προτύπων. Το Πρότυπο προσθέτει επιπλέον ότι στην

περίπτωση της επιχείρησης παροχής υπηρεσιών, <<αποθέματα είναι και τα κόστη των υπηρεσιών για τα οποία η επιχείρηση δεν έχει καταχωρήσει ακόμη τα σχετικά έσοδα>>

Β) Διαφορές ως προς τα στοιχεία του κόστους

Εντοπίζονται οι ακόλουθες αποκλίσεις :

- το κόστος κτήσης των αποθεμάτων είναι δυνατό, κατά το Πρότυπο, να επιβαρυνθεί και με τόκους δανείων, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζει το Δ.Λ.Π. 23 <<κόστος δανεισμού>>, δηλαδή, κυρίως όταν για τη διάθεση ή χρησιμοποίηση των αποθεμάτων απαιτείται χρόνος ωρίμανσης (π.χ. οινοπνευματώδη ποτά, φύλλα καπνού πριν την κατεργασία τους.)
- το κόστος κτήσης είναι δυνατό, σε πολύ σπάνιες περιπτώσεις και εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζει το Δ.Λ.Π 21 <<Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος>>, να επιβαρύνεται με συναλλαγματικές διαφορές.

Κατά τα Ελληνικά Πρότυπα οι προαναφερόμενες δαπάνες δεν συνιστούν το κόστος των αποθεμάτων.

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

Σε γενικές γραμμές, οι ολίγες διατάξεις του Προτύπου περί κοστολόγησης δεν υφίστανται των όσων ορίζει το Ε.ΓΛΣ και κατ' επέκταση η νομοθεσία της χώρας μας. Διαπιστώνεται όμως η ακόλουθη βασική διαφορά.

- Κατά το Ε. ΓΛΣ και τον Κ.Β.Σ, <<η τιμή κτήσεως υπολογίζεται με οποιαδήποτε από τις παρακάτω μεθόδους, καθώς και με οποιαδήποτε άλλη παραδεδεγμένη μέθοδο>> :
 1. η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους
 2. η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων
 3. η μέθοδος πρώτη εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (F.I.F.O)
 4. η μέθοδος τελευταία εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (L.I.F.O)
 5. η μέθοδος του βασικού αποθέματος
 6. η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους
 7. η μέθοδος του Πρότυπου κόστους

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

Κατά τον ΚΒΣ (άρθρο 28 παρ.2) <<η τιμή και το ιστορικό κόστος παραγωγής υπολογίζονται με βάση οποιαδήποτε από τις παραδεκτές μεθόδους με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί θα εφαρμόζεται κατά τρόπο πάγιο>>.

Στην Ερμην. Εγκ. του ΚΒΣ, ως βασικότερες μέθοδοι υπολογισμού της τιμής και του κόστους κτήσης, αναφέρονται οι παραπάνω μέθοδοι που προβλέπονται από το Ε.ΓΛΣ

Επισημαίνεται ότι η επιχείρηση δεν υποχρεούται να εφαρμόζει για όλες τις κατηγορίες αποθεμάτων την ίδια μέθοδο αποτιμήςσεως. Είναι δυνατό, κι' αυτό είναι σύνηθες, άλλη μέθοδο να εφαρμόζεται για τις πρώτες ύλες και άλλη μέθοδο για τα έτοιμα προϊόντα κλπ.

Το Πρότυπο σε ότι αφορά το κόστος των αποθεμάτων που αντικαθίστανται με κανονική ροή (δηλαδή μαζική παραγωγή, αγοραζόμενων εν σειρά) επιβάλλει ως βασική μέθοδο τη μέθοδο FIFO ή του μέσου σταθμικού κόστους και εναλλακτικά τη μέθοδο LIFO. Σε περίπτωση όμως που εφαρμόζεται η τελευταία αυτή μέθοδος, τα Πρότυπο απαιτεί πρόσθετα γνωστοποιούμενα στοιχεία.

Συνεπώς κατά το Πρότυπο, αποκλείονται οι άλλες προαναφερόμενες μέθοδοι που προβλέπει το Ε. ΓΛΣ.

- Το Πρότυπο υιοθετεί τη μέθοδο αποτίμησης στις τιμές λιανικής πώλησης των αποθεμάτων μεγάλου αριθμού και μεγάλης ταχύτητας κυκλοφορίας. Τα Ελληνικά Πρότυπα δεν δέχονται τη μέθοδο αυτή.
- Κατά τα ελληνικά πρότυπα, δεν επιτρέπεται η αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσεως και του ιστορικού κόστους παραγωγής. Μόνο μετά την έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων και μόνο εάν η αλλαγή αποσκοπεί <<στη βελτίωση της λειτουργικότητας της επιχείρησης ή για άλλους σπουδαίους λόγους>>. Το Πρότυπο επιτρέπει την αλλαγή μεθόδου, εφόσον η μεταβολή θα καταβληθεί σε μια ορθότερη παρουσίαση των γεγονότων ή των συναλλαγών.

Δ) Διαφορές ως προς την αποτίμηση των αποθεμάτων.

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

- Η αποτίμηση των αποθεμάτων κατά τα ελληνικά πρότυπα γίνεται βασικά στην κατ ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσης και τρέχουσας και μόνο αν η τρέχουσα είναι μεγαλύτερη από την καθαρή αξία ρευστοποίησης, η αποτίμηση γίνεται στη χαμηλότερη αυτή αξία (ρευστοποίησης).
- Το Πρότυπο στη βάση σύγκρισης των κατ ' είδος τιμών δεν θέτει τις τρέχουσες τιμές, αλλά συγκρίνει μόνο την τιμή κτήσης με την καθαρή αξία ρευστοποίησης . Έτσι, στις περιπτώσεις που η τρέχουσα τιμή είναι χαμηλότερη της τιμής κτήσης, ενώ η αξία ρευστοποίησης υπερκαλύπτει την τιμή κτήσης, κατά τις ισχύουσες στη χώρα μας διατάξεις, η αποτίμηση πρέπει να γίνεται στην τρέχουσα τιμή, ενώ κατά το Πρότυπο στο κόστος κτήσης, π.χ.

<u>Αξία κτήσης</u>	<u>τρέχουσα αξία</u>	<u>καθαρή αξία ρευστοποίησης</u>
1,000,000	800,000	1,200,000

Η αποτίμηση, κατά τις ισχύουσες στη χώρα μας διατάξεις, θα γίνει στις 800.000, ενώ κατά το Πρότυπο στο 1.000.000.

- το Πρότυπο υιοθετεί βέβαια, την κατ ' είδος αποτίμηση. Δέχεται όμως, ότι <<σε μερικές περιπτώσεις μπορεί να αρμόζει να ομαδοποιούνται όμοια ή συγγενή είδη. Αυτό μπορεί να συμβεί με είδη αποθεμάτων που αφορούν την ίδια παραγωγή γραμμή, έχουν όμοιους σκοπούς ή τελικές χρήσεις, παράγονται και διατίθενται στην αγορά της ίδιας γεωργικής περιοχής και δεν μπορεί πρακτικά να αποτιμηθούν ξεχωριστά από άλλα είδη αυτής της παραγωγικής γραμμής.
- Σημειώνεται ότι η αποτίμηση ομαδοποιημένων αποθεμάτων δεν γίνεται δεκτή από τη κείμενη νομοθεσία της χώρας μας.
- Το Πρότυπο (SIC 1) επιτρέπει τη χρησιμοποίηση διαφορετικών μεθόδων προσδιορισμού του κόστους αποθεμάτων και, κατ' επέκταση, διαφορετικές μεθόδους αποτίμησης για αποθέματα με διαφορετική φύση και χρήση . Τέτοια ευχέρεια δεν επιτρέπει η κείμενη νομοθεσία στη χώρα μας.
- Κατά το Πρότυπο, τα άμεσα υλικά που ενσωματώνονται στο παραγόμενο προϊόν δεν υποτιμώνται κάτω του κόστους, αν τα έτοιμα προϊόντα στα οποία

θα ενσωματωθούν αναμένεται να πωληθούν στο κόστος ή πάνω από αυτό. Η αντιμετώπιση αυτή δεν γίνεται δεκτή από τις ισχύουσες διατάξεις στη χώρα μας.

- Κατά τα ισχύοντα στη χώρα μας, η διαφορά υποτίμησης των αποθεμάτων, κατά την αποτίμηση τους, φέρεται απευθείας σε μείωση της αξίας των αποθεμάτων και, σύμφωνα με την υπαγορευμένη από το Ε.ΓΛΣ λογιστική διαδικασία, η διαφορά αυτή προσαυξάνει το κόστος των πωλήσεων. Η τιμή αποτίμησης (χαμηλότερη του κόστους κτήσης), συνιστά εφεξής το κόστος κτήσης. Κατά το Πρότυπο όμως, το αρχικό κόστος κτήσης πρέπει να παραμένει αμείωτο και η ζημιά αποτίμησης πρέπει να καταχωρείται σε αντίθετο λογαριασμό <<προβλέψεως>> για το υποτιμούμενο είδος, γιατί σε ενδεχόμενη μεταγενέστερη αύξηση της αξίας ρευστοποίησης του η πρόβλεψη πρέπει να αντिलογιστεί.

Η επιχείρηση που εφαρμόζει υποχρεωτικά ή προαιρετικά τα Δ.Λ.Π. οφείλει να επιλέξει τον τρόπο με τον οποίο θα τηρεί στο εξής τα λογιστικά της βιβλία κατά τη διάρκεια της χρήσης. Δηλαδή, μπορεί η επιχείρηση να τηρεί τα λογιστικά της βιβλία κατά τη διάρκεια της χρήσης ή με βάση τις αρχές και τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας που ισχύουν κάθε φορά ή με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π. Πάντως, δεν αλλάζει ο τρόπος, ο χρόνος, η θεώρηση κλπ. των λογιστικών βιβλίων, ανεξάρτητα αν τα βιβλία αυτά τηρούνται στο εξής με τη φορολογική νομοθεσία ή με βάση τα Δ.Λ.Π. (Δημήτριος Ι. Καραγιάννης, 2007).

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

1. Δημήτριος Ι. Καραγιάννης, Ιωάννης Δ. Καραγιάννης, Αικατερίνη Δ. Καραγιάννη. (2005). *Παραδείγματα εφαρμογής και ανάλυσης του γενικού λογιστικού σχεδίου* (6^η έκδοση). Θεσσαλονίκη: εκδ. ιδίων.
2. Υπουργεία Εθνικής Οικονομίας-Οικονομικών-Εμπορίου. (1987). *Ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο* (β έκδοση). Αθήνα: ΕΛΚΕΠΑ.
3. Δημήτριος Ι. Καραγιάννης, Ιωάννης Δ. Καραγιάννης, Αικατερίνη Δ. Καραγιάννη. (2007). *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Παραδείγματα – Εφαρμογές* (2^η έκδοση). Θεσσαλονίκη: εκδ. ιδίων.

4. Εμμανουήλ Ι. Σακέλλη. (2002). *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα* (Τόμος Α). Αθήνα: εκδ. ιδίου.
5. Άθως Γεωργίου. (χ.χ). *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα IAS*. Αθήνα-Θεσσαλονίκη: Σακκουλά.
6. Δ. Γκίνιγλου, Π. Ταχυνάκης, Σ. Μωυση. (χ.χ). *Γενική Χρηματοοικονομική Λογιστική*. Εκδ. *Rossili*.
7. Νικόλαος Σ. Πομόνης. (1998). *Λογιστική*. Αθήνα: Α.Σταμούλης.
8. Αριστοτέλη Γ. Κοντακου. (χ.χ). *Γενική Λογιστική* (5^η έκδοση). Αθήνα: "Ελλάς".
9. http://www.taxheaven.gr/bibliothiki/show_dlp.php?id=2