ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΕΙΡΑΙΑ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΤΟΥ
ΤΣΙΧΛΗ ΕΥΣΤΡΑΤΙΟΥ (Α.Μ. 13314)

ΘΕΜΑ: Ο ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΚΑΙ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (ΔΛΠ – IAS2)

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ-ΥΠΕΥΘΥΝΟΣ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ:

ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ ΒΑΣ. ΠΑΠΑΔΕΑΣ

ΑΘΗΝΑ
ΜΑΙΟΣ 2014

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

1. ΠΡΟΛΟΓΟΣ……...5

2. ΕΙΣΑΓΩΓΗ…….6

2.1. ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ – Ε.Γ.Λ.Σ……...6

2.2. ΔΛΠ – ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ……...15

3. Ο ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (ΕΛΠ)……...24

3.1 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ – ΟΜΑΔΑ 2 Ε.Γ.Λ.Σ……24

3.1.1. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΚΑΙ ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΟΙ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΙ……..24

3.1.2. ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΕΠΙΜΕΡΟΥΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΠΟΥ ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΣΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ……...24

3.1.3. ΤΡΟΠΟΣ ΑΝΑΠΤΥΞΕΩΣ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ…...26

3.1.4. ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ……27

3.1.5. ΑΓΟΡΕΣ…….29

3.1.6. ΑΠΟΓΡΑΦΗ……..31

3.2. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ……...32

3.2.1 ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΩΣ……..32

3.2.2. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ……..33

3.2.3. ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΚΑΙ ΜΕΘΟΔΩΝ ΠΟΥ ΕΦΑΡΜΟΖΟΝΤΑΙ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ……36

3.2.4. ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ……37

3.2.5. ΜΕΘΟΔΟΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΗΣ ΤΙΜΗΣ ΚΤΗΣΕΩΣ ΚΑΙ ΤΟΥ ΙΣΤΟΡΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ……39

3.2.6. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΣΥΜΠΑΡΑΓΩΓΩΝ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ……45

3.2.7. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΕΛΑΤΤΩΜΑΤΙΚΩΝ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ……..45

3.2.8. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΑΞΙΩΘΕΝΤΩΝ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ……46

3.2.9. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΠΟΥ ΔΕΝ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΟΥΝΤΑΙ ΜΕ ΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΗΣ ΔΙΑΡΚΟΥΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ..46

4. Ο ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (ΔΛΠ)…….47

4.1. ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 2 – ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ…….47

4.1.1. ΣΚΟΠΟΣ……47

4.1.2. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ……..47

4.1.3. ΟΡΙΣΜΟΙ……...49

4.1.4. ΣΥΝΘΕΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ……...50

4.1.5. ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΜΕΤΡΗΣΕΩΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ……...53

4.1.6. ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ (COST FORMULAS)…….54

4.1.7. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ…….55

4.1.8. ΚΑΤΑΧΩΡΙΣΗ ΣΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ……56

4.1.9. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ……..56

4.1.10. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ……57

4.1.11. ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΑΛΛΩΝ ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΕΩΝ……...57

4.1.12. ΑΝΑΦΟΡΕΣ ΓΙΑ ΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΣΕ ΑΛΛΑ Δ.Λ.Π. ΚΑΙ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΕΣ……57

5. ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΧΕΙΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΚΑΙ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (ΔΛΠ – IAS 2)……..59

5.1. ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ……...59

5.2. ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ…….59

5.3. ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΙ ΤΙΣ ΜΕΘΟΔΟΥΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΤΗΣΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ…….60

5.4. ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ……..61

6. ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ……..63

6.1. ΣΥΓΓΡΑΜΜΑΤΑ……...63

6.2. ΠΗΓΕΣ ΑΠΟ INTERNET……..64

1. ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η εργασία αυτή πραγματοποιήθηκε στα πλαίσια της ολοκλήρωσης της πτυχιακής μου εργασίας στο τμήμα λογιστικής της σχολής διοίκησης και οικονομίας του ΤΕΙ Πειραιά και σκοπό έχει να παρουσιάσει το Λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων σύμφωνα με τα Ελληνικά και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Με την ένταξη της Ελλάδος στην Οικονομική Νομισματική Ένωση και σε συνδυασμό με τις επικείμενες εξελίξεις σε θέματα φορολογικής εναρμόνισης μεταξύ των χωρών – μελών, είναι ενδιαφέρον να γνωρίζουμε το Διεθνές Λογιστικό γίγνεσθαι. Γι' αυτό το λόγο είναι χρήσιμο ο λογιστής του μέλλοντος να γνωρίζει τόσο την Ελληνική όσο και τη Διεθνή λογιστική πραγματικότητα.

Η εργασία αυτή αποτελείται από τέσσερα μέρη. Το πρώτο μέρος περιέχει εισαγωγικά στοιχεία γενικού περιεχομένου για μία πρώτη γνωριμία με τα Ελληνικά και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Το δεύτερο και το τρίτος μέρος επικεντρώνεται στα αποθέματα και το λογιστικό χειρισμό τους σύμφωνα με τα Ελληνικά και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αντίστοιχα. Στο τέταρτο και τελευταίο μέρος γίνεται μία σύγκριση ανάμεσα στους διαφορετικούς χειρισμούς αυτών των προτύπων και παρουσιάζονται οι διαφορές τους.

Τα μέρη από τα οποία αποτελείται η εργασία δίνονται όσο το δυνατόν πιο περιεκτικά για να μπορέσει ο αναγνώστης να αποκτήσει πλήρη εικόνα όσο αφορά το συγκεκριμένο θέμα.

Κλείνοντας θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά τον επόπτη της πτυχιακής μου εργασίας και καθηγητή μου κ. Παπαδέα Παναγιώτη για την πολύτιμη βοήθειά του, το χρόνο του και την άριστη συνεργασία μας, καθ' όλη τη διάρκεια της εκπόνησης αυτής της εργασίας.

2. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

2.1. ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ – Ε.Γ.Λ.Σ.

ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Ο όρος <<Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα>> δεν είναι επίσημος, αλλά τον χρησιμοποιούμε για να αναφερθούμε στο σύνολο της λογιστικής και φορολογικής νομοθεσίας, καθώς και στις αρχές που αναφέρονται στην τήρηση των λογιστικών βιβλίων, στον τόπο σύνταξης και στις πληροφορίες που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων.

Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα είναι τα κάτωθι:

- Ε.Γ.Λ.Σ. (Π.Δ.1123/1980)
- Ν.2190/1920
- ΚΒΣ (Π.Δ.186/1992)
- Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994)
- Π.Δ. 299/2003 (Αποσβέσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων)
- Λοιπά Φορολογικά Νομοθετήματα (ΦΠΑ, κλπ)

ΣΥΝΤΟΜΗ ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ ΚΑΙ ΚΑΘΙΕΡΩΣΗ ΤΟΥ ΘΕΣΜΟΥ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ. ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Οι ρίζες της Λογιστικής πηγάζουν και πριν από τις πρώτες μορφές συγκρότησης του οικονομικού και κοινωνικού βίου των ανθρώπων. Από την πρωτόγονη εποχή, όπου οι επιδρομές των λεηλασιών αποκόμιζαν λάφυρα τα οποία έπρεπε να μοιραστούν, ανάλογα, στον αρχηγό της επιδρομής και τους υπολοίπους. Η Λογιστική σκέψη προηγήθηκε της ανακάλυψης των αριθμών και της γραφής. Ο άνθρωπος, για να γνωρίζει τους ΄΄ λογαριασμούς ΄΄ του με τους άλλους, έδενε κόμπους ή χάραζε γραμμές πάνω σε ξύλο.

Η ύπαρξη της Λογιστικής διαφαίνεται στους αρχαίους πολιτισμούς, οι οποίοι μας άφησαν γραπτά μνημεία. Στα ευρήματα των αρχαίων Αιγυπτίων, των

Βαβυλωνίων, των Περσών, των Φοινίκων, των Ινδών, των Αράβων, των Ελλήνων και των Ρωμαίων υπάρχουν στοιχεία που φανερώνουν την τεχνική εφαρμογή της Λογιστικής. Η Λογιστική αναφέρεται ακόμη στις γραφές της Παλαιάς Διαθήκης. Στους Ίνκας έχουν βρεθεί ιστορικά τεκμήρια που καταμαρτυρούν ότι η Λογιστική υπήρξε εργαλείο διευθέτησης των εμπράγματων και οικονομικών συναλλαγών των ανθρώπινων κοινωνιών.

Στην σύγχρονη Ελλάδα:

- Η Λογιστική διδάσκεται για πρώτη φορά, το 1894, στην Εμπορική Ακαδημία του Ρουσόπουλου και στην Εμπορική Σχολή του Γεράκη στην Αθήνα.
- Ιδρύονται κρατικές Σχολές όπου διδάσκεται η Λογιστική, όπως στην Σύρο και την Τσαγκαράδα το 1905, στην Κέρκυρα και στον Βόλο το 1908.
- Το 1925 άρχισε να διδάσκεται σε πανεπιστημιακό επίπεδο, από την Ανώτατη Σχολή Οικονομικών και Εμπορικών Επιστημών.
- Το 1952 θεσπίζεται ο πρώτος Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων, με στόχο την φορολογία, αλλά στις διατάξεις του μπορεί κανείς να διακρίνει υποτυπώδεις λογιστικούς κανόνες.
- Το 1955 δημοσιεύεται το βασικό Ν.Δ. 3323/1955, που αφορά τη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, καθιερώνοντας την αρχή του ΄΄ ενιαίου ή προσωπικού φόρου ΄΄
- Το 1958 δημοσιεύεται ο Ν. 3329/1955 ο οποίος θεσμοθετεί στη χώρα μας το επάγγελμα του Ορκωτού Λογιστή.
- Το 1962, με την τροποποίηση του Ν. 2190/1920 για τις ανώνυμες εταιρίες, καθιερώνεται τυποποιημένη μορφή Οικονομικών Καταστάσεων (Ισολογισμού και Αποτελέσματος χρήσης).
- Το 1954, δημοσιεύεται και κυκλοφορεί στη χώρα μας το Γαλλικό Λογιστικό Σχέδιο.
- Τον ίδιο χρόνο και μέσα από την ανερχόμενη Ανωτέρα Βιομηχανική Σχολή Πειραιά, συστήνεται η πρώτη Επιτροπή Σύνταξης του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου.
- Το 1963 συστήθηκε Επιτροπή Καταρτίσεως Ε.Γ.Λ.Σ.

- Το 1976 ενόψει της ένταξης της χώρας μας στης Ευρωπαϊκή Ένωση, ανατέθηκε η φροντίδα στο Υπουργείο Συντονισμού (σημερινό Εθνικής Οικονομίας) από το οποίο συγκροτήθηκε Ομάδα Εργασίας η οποία επεξεργάστηκε το συγκεντρωμένο υλικό από τις προηγούμενες Επιτροπές.
- Το 1977 τυπώνεται το Προσχέδιο του σημερινού Ε.Γ.Λ.Σ. Με το Ν. 1041/1980 καθιερώνεται ο θεσμός του Γ.Λ.Σ. και με το Π.Δ. 1123/1980 (ΦΕΚ 283, τ. Α) δημοσιεύεται το περιεχόμενο του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.)

ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ.

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ. Greek General Chart of Accounts) ορίζεται από το Προεδρικό Διάταγμα 1123 του 1980 (Π.Δ. 1123/1980). Σύμφωνα με το άρθρο 48 παράγραφος 1 του Ν. 1041/1980, ΄΄ Το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο αποτελεί σύστημα κανόνων ταξινομήσεως των λογιστικών μεθόδων, δια του οποίου σκοπείται, η τυποποίηση των υπό των οικονομικών μονάδων της χώρας τηρούμενων λογαριασμών, η καθ' ενιαίο τρόπο λειτουργία και συλλειτουργία αυτών, η βάση παραδεδεγμένων αρχών και μεθόδων αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων, η σύνταξη και δημοσίευση τυποποιημένων ισολογισμών, αποτελεσμάτων και λοιπών οικονομικών αποτελεσμάτων ΄΄.

Η τυποποίηση της Λογιστικής επιτεύχθηκε με την επιβολή κανόνων και αρχών λογιστικής σκέψης και πρακτικής που στηρίχθηκαν σε:

- Ομοιόμορφη λογιστική ορολογία
- Όμοιους κανόνες κοστολόγησης και αποτίμησης
- Ομοιόμορφη ονοματολογία των λογαριασμών
- Ομοιόμορφες οικονομικές καταστάσεις

Με το σχέδιο και τη λογιστική τυποποίηση σε εθνική κλίμακα, επιδιώκεται η απλούστευση της λογιστικής εργασίας και εξασφαλίζονται ομοιογενή, σαφή και σωστά στοιχεία πληροφοριών, οι οποίες αφορούν την περιουσιακή διάρθρωση και την οικονομική κατάσταση των οικονομικών μονάδων και διευκολύνουν έτσι τους αρμόδιους για έλεγχο και λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων.

ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΗ ΚΑΘΙΕΡΩΣΗ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ.

Ο θεσμός του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.) καθιερώθηκε στην Ελλάδα αρχικά με το Ν. 1041/1980 (άρθρα 47, 48, 49). Οι διατάξεις του νόμου αυτού ορίζουν την έννοια, το σκοπό και τα πλαίσια του θεσμού. Με το νόμο αυτό εξουσιοδοτούνται οι Υπουργοί Εθνικής Οικονομίας, Οικονομικών και Εμπορίου να ορίσουν, με Προεδρικά Διατάγματα, την έννοια και το περιεχόμενο του θεσμού του Ε.Γ.Λ.Σ..

Με το ΠΔ. 1123/80, ορίζεται το περιεχόμενο του Ε.Γ.Λ.Σ. και καθορίζεται ο χρόνος της προαιρετικής εφαρμογής του. Αρχική ημερομηνία έναρξης της προαιρετικής εφαρμογής του Ε.Γ.Λ.Σ. ορίστηκε η 1^{η} Ιανουαρίου 1982. Το ΠΔ αυτό τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τα ΠΔ 502/1984 και 186/1986.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. είναι εναρμονισμένο με την 4^{η} Οδηγία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η οποία καθορίζει το περιεχόμενο και τη δομή των οικονομικών καταστάσεων. Σύμφωνα με την οδηγία αυτή τροποποιήθηκαν ο Ν. 2190/1920 περί Α.Ε. και ο Ν. 3190/1955 περί Ε.Π.Ε.. Με τις τροποποιήσεις αυτές οι Α.Ε. και Ε.Π.Ε. υποχρεώθηκαν να συντάσσουν τις οικονομικές καταστάσεις τους, σύμφωνα με τις αρχές και υποδείξεις του Ε.Γ.Λ.Σ..

Με το Ν. 1882/1990 (άρθρο 7) του Ε.Γ.Λ.Σ. τέθηκε σε υποχρεωτική εφαρμογή από τις εταιρίες που ελέγχονται από τους Ορκωτούς Ελεγκτές και με το Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) η υποχρεωτική εφαρμογή επεκτάθηκε σε όλους τους επιτηδευματίες που τηρούσαν Γ κατηγορίας βιβλία υποχρεωτικά ή προαιρετικά.

Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο στηρίχθηκε στη φιλοσοφία του γαλλικού μοντέλου, το οποίο θεωρείται από τα καλύτερα επιστημονικά θεμελιωμένα και εύκολο στην εφαρμογή του, ενώ το 2006 και έπειτα τηρείται το σχέδιο των λογαριασμών, αλλά ακολουθούνται για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων οι λογιστικές πρακτικές των Δ.Π.Χ.Α.. Πρέπει να τονιστεί ότι το Ε.Γ.Λ.Σ. δεν περιέχει τις βασικές αδυναμίες του Γαλλικού Λογιστικού Σχεδίου και προσαρμόστηκε στις ανάγκες των ελληνικών επιχειρήσεων.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ.

Το περιεχόμενο του Ε.Γ.Λ.Σ., που ορίστηκε από το ΠΔ 1123/80, χωρίζεται σε έξι μέρη:

- *Μέρος πρώτο*: Βασικές Αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ.. Διάρθρωση του Σχεδίου Λογαριασμών (Σ.Λ.)
- *Μέρος δεύτερο*: Γενική Λογιστική
- *Μέρος τρίτο*: Λογαριασμοί Τάξεως
- *Μέρος τέταρτο*: Οικονομικές καταστάσεις και Αριθμοδείκτες
- *Μέρος πέμπτο*: Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως
- *Μέρος έκτο*: Παράρτημα της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως

ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. στηρίζεται σε τρεις βασικές αρχές, οι οποίες είναι:

1. Η αρχή της αυτονομίας
2. Η αρχή της κατ' είδος συγκέντρωσης των αποθεμάτων, εξόδων και εσόδων
3. Η αρχή της κατάρτισης του λογαριασμού της γενικής εκμετάλλευσης με λογιστικές εγγραφές

ΟΡΓΑΝΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ

Η καθιέρωση του θεσμού της λογιστικής τυποποίησης, δημιουργεί την ανάγκη της σύστασης οργάνων επιτήρησης, ελέγχου εφαρμογής καθώς και συμπλήρωσης, τροποποίησης και βελτίωσης του Ε.Γ.Λ.Σ., σύμφωνα με τις παραδεκτές επιστημονικές και τεχνολογικές εξελίξεις.

Τα όργανα εφαρμογής της λογιστικής τυποποίησης είναι τα εξής:

- Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής (Ε.ΣΥ.Λ.) Ν.1819/88
- Διεύθυνση Λογιστικής Τυποποίησης Ν. 1819/88
- Επιτροπή Επίλυσης Λογιστικών Αμφισβητήσεων (Ε.Ε.Λ.Α)Ν.1819/88

ΟΜΑΔΕΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

Οι λογαριασμοί του Ε.Γ.Λ.Σ. ταξινομούνται σε δέκα ομάδες, οι οποίες αριθμούνται κατά τη φυσική σειρά των αριθμών 1 έως 9 και 0. Το σχέδιο για την ομαδοποίηση των λογαριασμών χρησιμοποιεί το κριτήριο του ισολογισμού, οπότε οι ομάδες ένα (1) έως οκτώ (8) αφιερώνονται στη γενική λογιστική, η ομάδα εννέα (9) αφιερώνεται στη αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως, η ομάδα δέκα ή μηδέν (0) αφιερώνεται στους λογαριασμούς τάξεως. Οι ομάδες που καλύπτουν τις ανάγκες της γενικής λογιστικής (συμπεριλαμβανομένου και των λογαριασμών τάξεως) τμηματοποιούνται και χρησιμοποιούνται ως εξής:

Οι ομάδες ένα (1) έως πέντε (5) περιλαμβάνουν τους λογαριασμούς του ισολογισμού, δηλαδή εκείνους που στο τέλος της χρήσεως κατά κανόνα, παρουσιάζουν υπόλοιπα (χρεωστικά ή πιστωτικά) και οι οποίοι συνθέτουν τον ισολογισμό. Ειδικότερα στις ομάδες ένα (1) έως τρία (3) περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί του ενεργητικού, στις ομάδες τέσσερα (4) έως και πέντε (5) περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί του παθητικού.

<< Ισολογισμός είναι η συνοπτική λογιστική κατάσταση της οικονομικής μονάδας, η οποία σε ορισμένη στιγμή και με ενιαίο νόμισμα, παρουσιάζει, αφενός τα περιουσιακά στοιχεία (κατά είδος και αξία), τα αποθέματα, τις απαιτήσεις και τα διαθέσιμα και αφετέρου την καθαρή περιουσία και τις μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της. >>

Ενεργητικό = Παθητικό + Καθαρή Περιουσία

Οι ομάδες έξι (6) έως οκτώ (8) περιλαμβάνουν τους αποτελεσματικούς λογαριασμούς, οι οποίοι στο τέλος της χρήσεως μηδενίζονται, με τη μεταφορά των υπολοίπων τους αρχικά στους λογαριασμούς γενικής εκμεταλλεύσεως και αποτελεσμάτων χρήσεως και στη συνέχεια σε λογαριασμούς του ισολογισμού και ειδικότερα: στην έκτη (6) ομάδα περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί των οργανικών εξόδων κατ' είδος, στην έβδομη (7) ομάδα περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί των οργανικών εσόδων κατ' είδος, στην όγδοη (8) ομάδα περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί των εκτάκτων και ανόργανων εξόδων και εσόδων, αποτελεσμάτων και συνθέσεως , που είναι απαραίτητοι για τον προσδιορισμό και τη διάθεση του αποτελέσματος της χρήσης.

<< Αποτελεσματικοί είναι οι λογαριασμοί εκείνοι που από τη σύνθεση των υπολοίπων τους, μεταξύ δύο ορισμένων χρονικών στιγμών (αρχικής και τελικής

απογραφής), προκύπτει θετικό, μηδενικό ή αρνητικό αποτέλεσμα για την οικονομική μονάδα. >>

Στην ομάδα δέκα (0) περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί τάξεως, με τους οποίους παρέχονται σημαντικές πληροφορίες και χρήσιμα στατιστικά στοιχεία. Οι λογαριασμοί τάξεως είναι λογαριασμοί ειδικής κατηγορίας στους οποίους απεικονίζονται και παρακολουθούνται χρήσιμες πληροφορίες καθώς και γεγονότα που δημιουργούν νομικές δεσμεύσεις, χωρίς να επιφέρουν άμεση ποσοτική μεταβολή στα περιουσιακά στοιχεία της οικονομική μονάδας, η οποία όμως (ποσοτική μεταβολή) είναι δυνατό να επέλθει στο μέλλον. Οι λογαριασμοί τάξεως λειτουργούν πάντοτε αμοιβαία, κατά ζεύγη λογαριασμών, σε αυτόνομο λογιστικό κύκλωμα της ομάδας δέκα (0), χωρίς να υπάρχει δυνατότητα ταυτόχρονης λειτουργίας τους με τους λογαριασμούς ουσίας της γενικής λογιστικής (ομάδων 1-8) και της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως (ομάδας 9). Με τους λογαριασμούς τάξεως παρακολουθούνται κυρίως αλλότρια περιουσιακά στοιχεία. Εγγυήσεις, που λαμβάνονται από την οικονομική μονάδα για την εξασφάλιση των απαιτήσεών της, εγγυήσεις που παραχωρούνται από την οικονομική μονάδα για εξασφάλιση υποχρεώσεών της, αμφοτεροβαρείς και άλλης φύσεως συμβάσεις, κατά το ανεκτέλεστο μέρος τους, διάφορες πληροφορίες και στατιστικά στοιχεία.

Οι δέκα (10) ομάδες που περιλαμβάνει το Ε.Γ.Λ.Σ. είναι:

Ομάδα 1: Πάγιο Ενεργητικό

Ομάδα 2: Αποθέματα

Ομάδα 3: Απαιτήσεις και Διαθέσιμα

Ομάδα 4: Καθαρή Θέση – Προβλέψεις – Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις

Ομάδα 5: Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις

Ομάδα 6: Οργανικά Έξοδα Κατ' Είδος

Ομάδα 7: Οργανικά Έσοδα Κατ' Είδος

Ομάδα 8: Λογαριασμοί Αποτελέσματος

Ομάδα 9: Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως

Ομάδα 10 (0): Λογαριασμοί Τάξεως

ΤΑΞΙΝΟΜΗΣΗ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

Λογαριασμός είναι ο πίνακας που παρουσιάζει συγκεντρωμένα και ταξινομημένα χρονολογικά, τα λογιστικά γεγονότα ενός περιουσιακού στοιχείου ή οικονομικού γεγονότος ή ομάδας στοιχείων και οικονομικών γεγονότων, από τον οποίο συνάγεται λογιστικό – οικονομικό συμπέρασμα.

Στο Σχέδιο Λογαριασμών, οι λογαριασμοί κατατάσσονται σε ομάδες με βάση τα κοινά χαρακτηριστικά τους. Πρέπει να είναι ταξινομημένοι σταθερά και αμετάβλητα μέσα στις ομάδες στις οποίες ανήκουν.

Οι λογαριασμοί μεταξύ τους και μέσα στην ομάδα που είναι τοποθετημένοι, διακρίνονται από τον τίτλο τους. Ο τίτλος δηλώνει τα χαρακτηριστικά του οικονομικού φαινομένου το οποίο εκπροσωπεί ο λογαριασμός. Πρέπει να είναι σύντομος και να περιγράφει με σαφήνεια, αλήθεια και ορθότητα το περιεχόμενο του λογαριασμού.

Για το Ε.Γ.Λ.Σ., ο τίτλος του λογαριασμού και ο κωδικός του αριθμός είναι δεδομένα και αμετάβλητα χαρακτηριστικά. Ο υπεύθυνος λογιστής της οικονομικής μονάδας δεν έχει τη δυνατότητα να δημιουργήσει νέους λογαριασμούς και προβλέπονται συνέπειες και κυρώσεις, ακόμα και σε μη ηθελημένες νοθεύσεις του περιεχομένου τους. Αξίζει να σημειωθεί ότι η ανάλυση περαιτέρω βαθμίδων λογαριασμών είναι ενδεικτική και υπάρχουν κενοί λογαριασμοί για τις ανάγκες της κάθε επιχείρησης, όταν δεν τις καλύπτουν οι ήδη υπάρχοντες.

Οι λογαριασμοί διακρίνονται σε υποκατηγορίες μικρότερου βαθμού. Κάθε μία υποκατηγορία λογαριασμού μπορεί με την σειρά της να διακρίνεται σε υποκατηγορίες ακόμη μικρότερου βαθμού κ.ο.κ. (πρωτοβάθμιος, δευτεροβάθμιος, τριτοβάθμιος κ.ο.κ.).

ΚΩΔΙΚΟΠΟΙΗΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

Μπροστά από κάθε λογαριασμό τοποθετείται ο κωδικός του αριθμός. Κατά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων που δημοσιεύονται και ιδιαίτερα του Ισολογισμού, η τοποθέτηση των λατινικών αριθμών και των κωδικών αριθμών είναι απαραίτητη.

Οι κωδικοί αριθμοί των λογαριασμών πρέπει να έχουν συνέπεια και συνέχεια που να ανταποκρίνεται στη σταθερή και αμετάβλητη ταξινόμησή τους.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. έχει κωδικοποιηθεί με το δεκαδικό και το εκατονταδικό σύστημα.

Με το δεκαδικό σύστημα οι λογαριασμοί ταξινομούνται σε δέκα (10) ομάδες (από το 0 μέχρι το 9). Οι ομάδες και οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί του Ε.Γ.Λ.Σ. έχουν κωδικοποιηθεί μαζί, με το δεκαδικό σύστημα, χωρίς να διαχωρίζονται, ο κωδικός της ομάδας από τον κωδικό του πρωτοβάθμιου λογαριασμού, με τελεία ανάμεσά τους. Με αυτόν τον τρόπο ο αριθμός, των ομάδων και των πρωτοβάθμιων λογαριασμών τις κάθε ομάδας, είναι περιορισμένος και φτάνει μέχρι και δέκα.

Με το εκατονταδικό σύστημα κωδικοποίησης και με δυαδικά ψηφία έχουν κωδικοποιηθεί οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί του Ε.Γ.Λ.Σ.. Στην κωδικοποίηση των δευτεροβάθμιων λογαριασμών, ο δυαδικός τρόπος αρίθμησης εφαρμόζεται με συνέπεια και έτσι κάθε πρωτοβάθμιος λογαριασμός μπορεί να αναλυθεί μέχρι και σε εκατό δευτεροβάθμιους, με αρίθμηση από 00 μέχρι 99.

Κάθε δευτεροβάθμιος λογαριασμός αναπτύσσεται σε τριτοβάθμιους, τεταρτοβάθμιους και αναλυτικότερης βαθμίδας λογαριασμούς, κατά το δεκαδικό, εκατονταδικό, χιλιαδικό ή αναλυτικότερο σύστημα.

Ο διαχωρισμός των κωδικών αριθμών των λογαριασμών, ανά βαθμίδα, πρέπει να χωρίζεται με τελεία, για να μπορεί να γίνεται η διάκριση της κατηγορίας του λογαριασμού σε δευτεροβάθμιο, τριτοβάθμιο κλπ.

Κάθε οικονομική μονάδα, έχει τη δυνατότητα να δημιουργεί δικούς της δευτεροβάθμιους λογαριασμούς, όταν δεν υπάρχουν άλλοι κατάλληλοι στο Σχέδιο Λογαριασμών, τους οποίους πρέπει να εντάσσει, υποχρεωτικά, στους κενούς κωδικούς αριθμούς από 90 – 99 και όταν οι κωδικοί αυτοί δεν έχουν καταληφθεί από άλλους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς. Μόνο το κατά νόμο αρμόδιο όργανο, που είναι το Ε.ΣΥ.Λ., έχει τη δυνατότητα να συμπληρώνει τους κενούς κωδικούς αριθμούς από 00 – 89 για την αντιμετώπιση των αναγκών των οικονομικών μονάδων.

2.2 ΔΛΠ –ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

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.

- Στις 29 Ιουνίου του 1973 έγινε η πρώτη προσπάθεια κοινής σύγκλισης των οργανισμών λογιστικής της Αυστραλίας, των ΗΠΑ, του Ηνωμένου Βασίλειου, της Ιρλανδίας, των Κάτω Χωρών, της Γαλλίας, του Καναδά, της Ιαπωνίας, της Γερμανίας και του Μεξικού και είχε σαν αποτέλεσμα την ίδρυση της Διεθνούς Επιτροπής Προτύπων Λογιστικής (International Accounting Standards Committee - IASC).
- Πρωταρχικός σκοπός ήταν η εκπόνηση προτύπων για τις χώρες που δεν διέθεταν. Το 1975 έχουμε την έκδοση του πρώτου Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου.
- Το 1981, η Διεθνής Επιτροπή Προτύπων Λογιστικής (IASC) και η Διεθνής Ομοσπονδία των Λογιστών (IFAC) συμφώνησαν ότι η πρώτη θα είχε τον πλήρη έλεγχο όσον αφορά στον καθορισμό των Διεθνών Προτύπων Λογιστικής και στην έκδοση των εγγράφων συζητήσεων. Παράλληλα τα μέλη της δεύτερης εισχώρησαν στους κόλπους της IASC.
- Το 1989 η Ευρωπαϊκή Ένωση Λογιστικής υποστηρίζει τη διεθνή εναρμόνιση της λογιστικής και τη μεγαλύτερη ανάμειξη της IASC. Στις αρχές της δεκαετίας του ΄90 ξεκινά η προσπάθεια αναβάθμισης προτύπων και τυποποίησης.
- Το 1995 ξαναεμφανίστηκαν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, κατόπιν συμφωνίας ανάμεσα στην Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASC) και το Διεθνή Οργανισμό Προμηθειών Μετοχών (IOSCO). Βασικός σκοπός της επιτροπής ήταν η δημιουργία μιας δέσμης ενιαίων λογιστικών προτύπων κοινώς αποδεκτών από τη διεθνή κοινότητα.

Από το 1995 μέχρι το 1998, η IASC ολοκλήρωσε το συμφωνημένο αριθμό προτύπων σύμφωνα με το πλάνο.

- Στις 13 Ιουνίου 2000 εκδόθηκε ανακοίνωση του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου της Λισσαβόνας με τίτλο <<Στρατηγική Χρηματοοικονομικής πληροφόρησης της ΕΕ: Μελλοντική Πορεία>>, με την οποία ζήτησε να γίνει υποχρεωτικό για όλες τις κοινοτικές επιχειρήσεις εισηγμένες σε χρηματιστήριο της ΕΕ να καταρτίζουν υποχρεωτικά ενοποιημένες καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα από το 2005.
- Το 2001 η IASC μετονομάστηκε σε International Accounting Standards Board (IASB), για εναρμόνιση της επωνυμίας της με την επωνυμία της περίφημης αμερικάνικης οργάνωσης Financial Accounting Standards Board (FASB). 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).
- Έπειτα, το Μάρτιο του 2001 ανακοινώνεται η απόφαση ότι τα πρότυπα που θα εκδίδονται από το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) θα ονομάζονται Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, ενώ τα Πρότυπα που έχουν εκδοθεί από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASC) κατά την περίοδο 1973 – 2001 θα ονομάζονται Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.
- Το 2003 η Ευρωπαϊκή Επιτροπή δημοσίευσε τον κανονισμό 1725/2003 για την υιοθέτηση ορισμένων Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό 1606/2002. Ο κανονισμός αυτός υιοθετεί τις Διερμηνείες που ενέκρινε η Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (ΜΕΔ). Ιδιαίτερη μνεία πρέπει να γίνει στη Διερμηνεία 8, η οποία αναφέρεται στην <<Πρώτη Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ως Βασικό Λογιστικό Πλαίσιο>>.
- Στις 19 Ιουνίου 2003 το Συμβούλιο των ΔΛΠ αποφάσισε να αντικαταστήσει την ΜΕΔ 8 με το νέο ΔΠΧΠ 1 <<Πρώτη Εφαρμογή των Προτύπων Διεθνούς Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης>>.

- Το 2004 η Ευρωπαϊκή Επιτροπή υπέγραψε μνημόνιο συνεργασίας με την Αμερικάνικη Αρχή Εποπτείας των Αποταμιευτικών Συνεταιριστικών Τραπεζών (Office of Thrift supervision). Με τη παραπάνω συμφωνία η Αμερικάνικη Αρχή Εποπτείας των Αποταμιευτικών Συνεταιριστικών Τραπεζών καθίσταται συμβαλλόμενο μέρος της αρχικής συμφωνίας του 1999 για την ανταλλαγή πληροφοριών και τη συνεργασία μεταξύ των εποπτικών αρχών των κρατών μελλών της ΕΕ και των ΗΠΑ.
- Το 2006 το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων υπέγραψε Μνημόνιο Συνεννόησης με το αντίστοιχο Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων των ΗΠΑ (FASB) με απώτερο σκοπό τη σύγκλιση των δύο Πλαισίων Λογιστικών Προτύπων σε καίρια ζητήματα.

ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΟΥ ΔΛΠ

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.

ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΔΛΠ

Με τον όρο Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ, International Accounting Standards – IAS) νοείται ένα σύνολο λογιστικών αρχών, κανόνων, μεθόδων και διαδικασιών, γενικά αποδεκτών, οι οποίοι εξελίσσονται και αναθεωρούνται συνεχώς, και σχετίζονται με την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων και συνεπώς οδηγούν σε ακριβή, αληθή, ομοιόμορφη και απαλλαγμένη προκαταλήψεων πληροφόρηση των χρηστών τους.

ΔΟΜΗ ΤΩΝ ΔΛΠ

Κάθε πρότυπο είναι ένα κείμενο με συγκεκριμένη δομή. Αποτελείτε από:

- Την εισαγωγή
- Το περιεχόμενο
- Το σκοπό
- Το πεδίο εφαρμογής
- Τους ορισμούς που χρησιμοποίει
- Τις γνωστοποιήσεις που πρέπει να γίνονται για το πρότυπο
- Την ημερομηνία έναρξης ισχύος

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (ΔΛΠ)

Πρότυπα και Διερμηνείες τα οποία υιοθετούνται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Σ.Δ.Λ.Π.).

Αυτά περιλαμβάνουν:

1. Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.
2. Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
3. Διερμηνείες που δημιουργούνται από την Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Π.) ή την προγενέστερη Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (Μ.Ε.Δ.), και υιοθετούνται από το Συμβούλιο.

ΙΣΧΥΟΝΤΑ ΔΛΠ

Μέχρι σήμερα έχουν εκδοθεί 41 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Από αυτά σε ισχύ είναι:

- ΔΛΠ 1: Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων
- ΔΛΠ 2: Αποθέματα
- ΔΛΠ 7: Κατάσταση ταμιακών ροών

- ΔΛΠ 8: Λογιστικές πολιτικές, αλλαγές στις λογιστικές εκτιμήσεις και λάθη
- ΔΛΠ 10: Γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού
- ΔΛΠ 11: Κατασκευαστικές συμβάσεις
- ΔΛΠ 12: Φόροι εισοδήματος
- ΔΛΠ 16: Ενσώματες Ακινητοποιήσεις
- ΔΛΠ 17: Μισθώσεις
- ΔΛΠ 18: Έσοδα
- ΔΛΠ 19: Παροχές σε εργαζόμενους
- ΔΛΠ 20: Λογιστική κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης
- ΔΛΠ 21: Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος
- ΔΛΠ 23: Κόστος δανεισμού
- ΔΛΠ 24: Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών
- ΔΛΠ 27: Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις
- ΔΛΠ 28: Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις
- ΔΛΠ 29: Οικονομικές καταστάσεις σε υπερπληθωριστικές οικονομίες
- ΔΛΠ 31: Συμμετοχές σε κοινοπραξίες
- ΔΛΠ 32: Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση
- ΔΛΠ 33: Κέρδη κατά μετοχή
- ΔΛΠ 34: Ενδιάμεση οικονομική πληροφόρηση
- ΔΛΠ 36: Μείωση της αξίας περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού
- ΔΛΠ 37: Προβλέψεις ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις
- ΔΛΠ 38: Άυλα περιουσιακά στοιχεία
- ΔΛΠ 39: Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και αποτίμηση
- ΔΛΠ 40: Επενδύσεις σε ακίνητα
- ΔΛΠ 41: Γεωργία

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

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.

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.

ΠΟΙΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΕΦΑΡΜΟΖΟΥΝ ΤΑ ΔΛΠ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) συντάσσονται από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, με βάση την εντολή του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου της Λισαβόνας, και εφαρμόζονται υποχρεωτικά, για ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις από 1-1-2005 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).

Οι επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα ή και αυτές που δεν είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα (αρκεί να έχουν τη δυνατότητα εφαρμογής των Δ.Λ.Π. στη χώρα εγκατάστασή τους) είναι υποχρεωμένες να συντάσσουν τις ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π., εφόσον οι επιχειρήσεις αυτές αντιπροσωπεύουν αθροιστικά ποσοστό μεγαλύτερο από το 5% του ενοποιημένου κύκλου εργασιών ή του ενοποιημένου ενεργητικού ή των ενοποιημένων αποτελεσμάτων μετά φυσικά της αφαίρεση της αναλογίας που έχουν οι μετοχές της μειοψηφίας (άρθρο 134 παρ1β Κ.Ν.2190/20, άρθρο 11 παρ 2 Ν.3301/94, γνωμ.418/3.8.05 ΣΛΟΤ).

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. μέθοδο της καθαρής θέσης.

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 απόφαση της η γενική συνέλευση των μετόχων ή εταίρων, και θα πρέπει να είναι υποχρεωτική η σχετική αυτή απόφαση για 5 τουλάχιστον συνεχόμενες χρήσεις.

ΓΛΩΣΣΑ

Το εγκεκριμένο κείμενο κάθε σχεδίου ή Προτύπου είναι αυτό που εκδίδεται από την IASC στην αγγλική γλώσσα. Τα μέλη είναι υπεύθυνα, με την 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.

ΟΡΓΑΝΑ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ

1. *Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASC):*

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων συστάθηκε το 1973 ύστερα από συμφωνία των λογιστικών σωμάτων 10 χωρών. Η επιτροπή είναι υπεύθυνη για την έκδοση των Λογιστικών Προτύπων. Από το Μάρτιο του 2002 μετατράπηκε σε μη κερδοσκοπικός οργανισμός και εγκαταστάθηκε στην πολιτεία του Delaware των Η.Π.Α. αποτελεί τον απόγονο του Σώματος Διεθνών Λογιστικών Προτύπων με έδρα το Λονδίνο. Σε συνεργασία με το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) φροντίζει για την δημιουργία και την εφαρμογή των Λογιστικών Προτύπων.

2. *Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB):*

Το Σώμα διεθνών Λογιστικών Προτύπων αποτελείται από 14 μέλη, εκ των οποίων τα 12 είναι πλήρους απασχόλησης, ενώ τα άλλα 2 μερικής. Στόχοι του σώματος είναι η δημιουργία παγκοσμίων λογιστικών προτύπων υψηλών προδιαγραφών, η προώθηση της χρήσης των προτύπων και η σύγκλιση των εθνικών λογιστικών προτύπων με τα διεθνή. Πιο συγκεκριμένα, η έκδοση και η ανάπτυξη των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και τα προσχέδια των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

3. *Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (SAC)*

Η Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων αποτελείται από 50 μέλη. Οι κύριες αρμοδιότητές της είναι η παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών προς το IASB σχετικά με τα τρέχοντα έργα και η πληροφόρηση του IASB για τις επιπτώσεις των προτεινόμενων προτύπων στους χρήστες αυτών. Για να επιτευχθεί ο σκοπός της, πραγματοποιούνται τρεις συνεδριάσεις με το IASB.

4. *Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRIC)*

Η Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης αποτελείται από 12 μέλη. Η θητεία τους είναι 3 έτη και διορίζονται από τους επίτροπους. Συνεδριάζουν κάθε δεύτερο μήνα για να ερμηνεύσουν τα πρότυπα και τις ασάφειές τους.

ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ ΔΛΠ

Ένα Δ.Λ.Π. είναι το τελικό προϊόν μιας πολύμοχθης προσπάθειας, που διεξάγεται, με συνεργασίας ακαδημαϊκών και εκπροσώπων της πράξης, σε διεθνές επίπεδο. Γι’ αυτό τα εκδιδόμενα από τη Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASC) Πρότυπα δεν στερούνται αφενός του απαραίτητου επιστημονικού κύρους και είναι αφετέρου εφαρμόσιμα στην πράξη σε διεθνή κλίμακα.

Συνοπτικά η διαδικασία έκδοσης των Δ.Λ.Π. έχει ως εξής:

I. Οι κατευθυντήριες Επιτροπές επιλέγουν τα σημαντικά θέματα τα οποία προορίζονται να υποβληθούν σε λεπτομερή μελέτη. Ύστερα από

την ενδελεχή μελέτη του συγκεκριμένου θέματος και αφού ληφθούν υπόψη και απόψεις του συμβουλευτικού συμβουλίου, εκδίδεται ένα σχέδιο επί του θέματος.

II. Το σχέδιο υποβάλλεται στο Συμβούλιο και πρέπει να γίνει δεκτό από τα 2/3 των μελών του Συμβουλίου. Ζητείται και η γνώμη του Συμβουλευτικού Συμβουλίου.

III. Το εγκριμένο από το Συμβούλιο σχέδιο διαβιβάζεται για σχολιασμό στα Λογιστικά Σώματα και στις Κυβερνήσεις, στα Χρηματιστήρια Αξιών, στα κρατικά και άλλα όργανα και λοιπούς ενδιαφερόμενους. Αφήνεται επαρκής χρόνος για την κατανόηση και το σχολιασμό του σχεδίου.

IV. Τα σχόλια και οι προτάσεις που λαμβάνονται επί του σχεδίου επεξεργάζονται από το Συμβούλιο και όπου είναι αναγκαίο το σχέδιο αναθεωρείται.

V. Το αναθεωρημένο σχέδιο πρέπει να εγκριθεί από το Συμβούλιο τουλάχιστον από τα ¾ των μελών του, προκειμένου να οριστικοποιηθεί και να εκδοθεί το Πρότυπο.

VI. Σε κάποιο στάδιο της ανωτέρω διαδικασίας, το Συμβούλιο της Ε.Δ.Λ.Π. μπορεί να αποφασίσει ότι, για να προωθηθεί η συζήτηση ενός θέματος, ή για να παρέχεται επαρκής χρόνος για να διατυπωθούν απόψεις, πρέπει να εκδίδεται ένα έγγραφο συζήτησης. Ένα τέτοιο έγγραφο προϋποθέτει αποδοχή από την απλή πλειοψηφία του Συμβουλίου.

VII. Το Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται από την ημερομηνία που αναφέρεται σ’ αυτό.

VIII. Στις προαναφερόμενες ψηφοφορίες κάθε χώρα και κάθε οργανισμός εκπροσωπείται στο Συμβούλιο με μία ψήφο.

3. Ο ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (ΕΛΠ)

3.1. ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ – ΟΜΑΔΑ 2 Ε.Γ.Λ.Σ.

3.1.1. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΚΑΙ ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΟΙ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΙ

Στην ομάδα 2 παρακολουθούνται τα αποθέματα της οικονομικής μονάδας 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.

Αποθέματα είναι τα υλικά αγαθά που ανήκουν στην οικονομική μονάδα, τα οποία:

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 των 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 τη συσκευασία π.χ. των παραγόμενων έτοιμων προϊόντων ή των εμπορευμάτων που προορίζονται για πώληση

3.1.2. ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΕΠΙΜΕΡΟΥΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΠΟΥ ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΣΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

Στην ομάδα 2 περιλαμβάνονται οι εξής μικρότερες κατηγορίες αποθεμάτων:

ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ (λογαριασμός 20): Είναι τα υλικά αγαθά (αντικείμενα, ύλες, υλικά) που αποκτούνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό να μεταπωλούνται στην κατάσταση που αγοράζονται.

ΕΤΟΙΜΑ ΠΡΟΙΟΝΤΑ (λογαριασμός 21): Είναι τα υλικά αγαθά που παράγονται, κατασκευάζονται ή συναρμολογούνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό την πώληση τους.

ΗΜΙΤΕΛΗ ΠΡΟΙΟΝΤΑ (λογαριασμός 21): 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.

ΥΠΟΠΡΟΙΟΝΤΑ (λογαριασμός 22): Είναι τα υλικά αγαθά (προϊόντα) που παράγονται μαζί με τα κύρια προϊόντα, σε διάφορα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας, από τις ίδιες πρώτες και βοηθητικές ύλες. Τα υποπροϊόντα επαναχρησιμοποιούνται από την οικονομική μονάδα σαν πρώτη ύλη ή πωλούνται αυτούσια.

ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΑ (λογαριασμός 22): Είναι υλικά κατάλοιπα της παραγωγικής διαδικασίας, κατά κανόνα άχρηστα. Τα υπολείμματα, όταν, σαν άχρηστα, απορρίπτονται, αντιπροσωπεύουν μέρος της βιομηχανικής απώλειας (π.χ. φύρας). Στην κατηγορία των υπολειμμάτων (λογαριασμός 22) εντάσσονται και τα ακατάλληλα για βιομηχανοποίηση ή κανονική αξιοποίηση διάφορα υλικά ή έτοιμα ή ημιτελή προϊόντα.

ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ (λογαριασμός 23): Είναι πρώτες ύλες, βοηθητικά υλικά, ημιτελή προϊόντα και άλλα στοιχεία κόστους (π.χ. εργασία, γενικά βιομηχανικά έξοδα) τα οποία κατά τη διάρκεια της χρήσεως ή στο τέλος αυτής, κατά την απογραφή, βρίσκονται στο κύκλωμα της παραγωγικής διαδικασίας για κατεργασία.

ΠΡΩΤΕΣ ΚΑΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΥΛΕΣ (λογαριασμός 24): Είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτάει με σκοπό τη βιομηχανική επεξεργασία ή συναρμολόγησή τους για την παραγωγή ή κατασκευή προϊόντων.

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

ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΥΛΙΚΑ (λογαριασμός 25): Είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτάει με προορισμό την ανάλωση τους για συντήρηση του πάγιου εξοπλισμού της και γενικά για την εξασφάλιση των αναγκαίων συνθηκών λειτουργίας των κύριων και βοηθητικών υπηρεσιών της.

ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΑ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (λογαριασμός 26): Είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτάει με σκοπό την ανάλωσή τους για συντήρηση και επισκευή του πάγιου εξοπλισμού της.

ΕΙΔΗ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ (λογαριασμός 28): Είναι τα υλικά μέσα που χρησιμοποιούνται από την οικονομική μονάδα 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 την πώληση σχετικά με την επιστροφή τους ή μη.

Πρώτες και βοηθητικές ύλες, υλικά συσκευασίας, αναλώσιμα υλικά, ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων και είδη συσκευασίας που αγοράζονται ή παράγονται από την οικονομική μονάδα με σκοπό να μεταπωλούνται, θεωρούνται σαν εμπορεύματα ή έτοιμα προϊόντα και παρακολουθούνται, αντίστοιχα, στους λογαριασμούς 20 και 21.

3.1.3. ΤΡΟΠΟΣ ΑΝΑΠΤΥΞΕΩΣ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί αποθεμάτων (20 - 28), οι οποίοι είναι υποχρεωτικοί, αναπτύσσονται σε δευτεροβάθμιους, τριτοβάθμιους ή αναλυτικότερους λογαριασμούς, σύμφωνα με τις πληροφοριακές ανάγκες κάθε οικονομικής μονάδας.

Οι αγορές που πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια της χρήσεως, καθώς και τα αρχικά και τελικά αποθέματα, για κάθε κατηγορία αγαθών των λογαριασμών 20 – 28 παρακολουθούνται υποχρεωτικά σε χωριστούς δευτεροβάθμιους, τριτοβάθμιους ή αναλυτικότερους λογαριασμούς.

Ακολουθεί, ενδεικτικά, η ανάπτυξη του λογαριασμού 20

20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ

20.00 Είδος Α
20.00.00 Αποθέματα
20.00.01 Αγορές χρήσεως
20.00.02 Εκπτώσεις αγορών (είδους Α)

20.01 Είδος Β

20.01.00 Αποθέματα

20.01.01 Αγορές χρήσεως

20.01.02 Εκπτώσεις αγορών (είδους Β)

20.02 Είδος Γ

κ.ο.κ.

20.98 Εκπτώσεις αγορών (για περισσότερα από ένα είδη)

20.99 Προϋπολογισμένες αγορές

Το τελευταίο όριο αναλύσεως για καθένα από τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς 20 – 28 είναι η μερίδα αποθήκης, εκτός αν οι μερίδες αποθήκης (διαρκής απογραφή) εξυπηρετούνται στην ομάδα 9 της αναλυτικής λογιστικής (οικείοι υπολογαριασμοί του λογαριασμού 94 ‘‘αποθέματα’’).

3.1.4. ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

1. Οι λογαριασμοί 20 – 28 λειτουργούν σύμφωνα με τα παρακάτω:

Κατά την έναρξη της χρήσεως χρεώνονται (οι ειδικοί υπολογαριασμοί αποθεμάτων) με την αξία των αποθεμάτων της προηγούμενης απογραφής.

Κατά τη διάρκεια της χρήσεως χρεώνονται (οι ειδικοί υπολογαριασμοί αγορών) με την αξία κτήσεως των αγοραζόμενων αγαθών και πιστώνεται με τις τυχόν επιστροφές αγορών και τις εκτός τιμολογίου εκπτώσεις.

Κατά το τέλος της χρήσεως πιστώνονται, με χρέωση του λογαριασμού 80.00 (λογαριασμός γενικής εκμεταλλεύσεως) με την αξία των αρχικών αποθεμάτων και την αξία των καθαρών, μετά την αφαίρεση των επιστροφών και των εκτός τιμολογίου εκπτώσεων, αγορών της χρήσεως, και χρεώνονται, με πίστωση του αυτού λογαριασμού 80.00, με την αξία των τελικών αποθεμάτων, όπως η αξία αυτή προκύπτει κατά την αποτίμηση τους.

2. Για τα επιστρεπτέα από τους πελάτες είδη συσκευασίας ορίζονται τα εξής:

Όταν η αξία τους περιλαμβάνεται στο τιμολόγιο πωλήσεως (ή στο δελτίο λιανικής πωλήσεως), χρεώνεται με αυτήν ο λογαριασμός 30.00 ‘‘πελάτες εσωτερικού’’ (ή 30.01 ή 30.02 ή 30.03 ή 30.08), με πίστωση του λογαριασμού 30.07

‘‘πελάτες αντίθετος λογαριασμός αξίας ειδών συσκευασίας’’. Κατά την επιστροφή στην οικονομική μονάδα των ειδών συσκευασίας ενεργείται αντίστροφη εγγραφή. Σε περίπτωση που τα τιμολογημένα είδη συσκευασίας δεν επιστρέφονται μέσα στην 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.

Όταν η αξία τους δεν τιμολογείται, αλλά μόνο η ποσότητά τους αναγράφεται στο τιμολόγιο πωλήσεως του περιεχομένου τους ή σε άλλο ιδιαίτερο στοιχείο (π.χ. δελτίο παραδόσεως ειδών συσκευασίας), η λογιστική τους παρακολούθηση γίνεται σύμφωνα με τις ιδιαίτερες συνθήκες κάθε οικονομικής μονάδας, με την προϋπόθεση ότι από τους λογαριασμούς που τηρούνται (λογιστικά ή εξωλογιστικά) προκύπτουν πάντοτε τα μη τιμολογημένα είδη συσκευασίας που βρίσκονται στα χέρια κάθε πελάτη.

Τα ποσά που η οικονομική μονάδα εισπράττει από τους πελάτες της για εγγύηση της επιστροφής των ειδών συσκευασίας, τα οποία παραδίνονται 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 στην καθορισμένη προθεσμία, για το ποσό της αποζημιώσεως, που η οικονομική μονάδα εξασφαλίζει για αποκατάσταση της ζημίας από την μη επιστροφή των ειδών αυτών, εκδίδεται τιμολόγιο πωλήσεως (ή δελτίο λιανικής πωλήσεως) και χρεώνεται ο προσωπικός λογαριασμός του πελάτη, με πίστωση του οικείου υπολογαριασμού ‘‘πωλήσεις ειδών συσκευασίας’’ του 72, το δε ποσό της σχετικής εγγυήσεως του πελάτη μεταφέρεται από την πίστωση του λογαριασμού 30.04 στην πίστωση του προσωπικού του λογαριασμού.

Τα ποσά που η οικονομική μονάδα, 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’’.

3. Για τους λογαριασμούς ‘‘εκπτώσεις αγορών’’ και ‘‘προϋπολογισμένες αγορές’’ ισχύουν τα ακόλουθα:

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, όταν η διάκρισή τους κατ’ είδος αγορών είναι αδύνατη ή παρουσιάζει δυσκολίες.

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 παραλαμβάνονται χωρίς τιμολόγιο ή άλλο παραστατικό αξίας κατά τη διάρκεια της χρήσεως), με πίστωση των αντίστοιχων και οικείων υπολογαριασμών του 58 ‘‘λογαριασμοί περιοδικής κατανομής’’.

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 πιστώσεως του λογαριασμού 56.02 ‘‘αγορές υπό τακτοποίηση’’.

3.1.5. ΑΓΟΡΕΣ

Οι αγορές αποθεμάτων που πραγματοποιούνται κατά την διάρκεια της χρήσεως καταχωρούνται στη χρέωση των λογαριασμών της ομάδας 2 (των ειδικών υπολογαριασμών αγορών) με την τιμή κτήσεως τους, δηλαδή με την τιμολογιακή αξία προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς.

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.

Τα ποσά Φ.Κ.Ε. (ή φόρου προστιθέμενης αξίας, σε περίπτωση αντικαταστάσεως του φόρου κύκλου εργασιών με τον φόρο προστιθέμενης αξίας) που καταβάλλονται κατά τις αγορές των προς βιομηχανοποίηση υλών, τα οποία, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία, συμψηφίζονται με οφειλές της οικονομικής μονάδας από Φ.Κ.Ε. που αντιστοιχεί στις πωλήσεις της, καταχωρούνται σε χρέωση του λογαριασμού 54.00 ‘‘φόρος κύκλου εργασιών’’. 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’’.

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 λογαριασμών της ομάδας 2. Τα έξοδα αυτά, αν για οποιοδήποτε λόγο καταχωρηθούν σε λογαριασμούς της ομάδας 6, μεταφέρονται με αντιλογισμό στους συγκεκριμένους λογαριασμούς της ομάδας 2, τους οποίους αφορούν. Στους λογαριασμούς της ομάδας 2 μεταφέρονται επίσης τα ειδικά έξοδα αγορών, τα οποία προηγούμενα έχουν συγκεντρωθεί σε υπολογαριασμούς του 32.01 ‘‘παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων’’.

Σε περιπτώσεις που, για διάφορους λόγους, οι εκπτώσεις αγορών δεν είναι δυνατό νε μειώσουν την τιμολογιακή αξία αγοράς, καταχωρούνται στους ιδιαίτερους, κατά κατηγορία αποθεμάτων, υπολογαριασμούς, είτε κατ’ είδος αποθεμάτων, είτε για περισσότερα είδη όταν δεν είναι δυνατός ή όταν είναι δυσχερής ο διαχωρισμός τους στα επιμέρους είδη. Στο τέλος της χρήσεως, τα υπόλοιπα των υπολογαριασμών εκπτώσεων αγορών μεταφέρονται στους αντίστοιχους υπολογαριασμούς ‘‘αγορές χρήσεως’’. 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 κτήσεως τους.

Η χρέωση των λογαριασμών αποθεμάτων με την αξία των αγαθών που αγοράζονται διενεργείται κατά την παραλαβή τους με βάση τα τιμολόγια και λοιπά δικαιολογητικά αγοράς. Σε περίπτωση που τα τιμολόγια ή τα λοιπά δικαιολογητικά αγοράς δεν περιέχονται στην οικονομική μονάδα κατά την παραλαβή των αγαθών, χρεώνονται οι λογαριασμοί αποθεμάτων με τη συμφωνημένη αξία των αγαθών που παραλαμβάνονται, με πίστωση του λογαριασμού 56.02 ‘‘αγορές υπό τακτοποίηση’’, ο οποίος χρεώνεται αμέσως μετά την λήψη του οικείου στοιχείου π.χ. τιμολογίου, με πίστωση του λογαριασμού του προμηθευτή ή των λογαριασμών των χρηματικών διαθέσιμων ή των οικείων υπολογαριασμών του 32. Ενδεχόμενη διαφορά μεταξύ της αξίας του τιμολογίου και εκείνης που λαμβάνεται υπόψη κατά την χρέωση των λογαριασμών των αποθεμάτων, 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 του 82 ‘‘έσοδα και έξοδα προηγούμενων χρήσεων’’.

Σε περιπτώσεις που, κατά τη διάρκεια της χρήσεως, περιέρχονται στην οικονομική μονάδα τιμολόγια πριν από την παραλαβή των αντίστοιχων αγαθών, δε διενεργούνται εγγραφές. Σε περιπτώσεις που, κατά το τέλος της χρήσεως, λαμβάνονται τιμολόγια για αγορές αγαθών που δεν έχουν παραληφθεί, αλλά έχουν φορτωθεί για λογαριασμό και με ευθύνη της οικονομικής μονάδας, πιστώνεται με την αξία τους ο προσωπικός λογαριασμός του προμηθευτή, με χρέωση του υπολογαριασμού 36.02 ‘‘αγορές υπό παραλαβή’’. Ο λογαριασμός 36.02 τακτοποιείται στην επόμενη χρήση, κατά την παραλαβή των αγαθών, με χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 2. Αν τα τιμολόγια αφορούν αγορές αγαθών από το εξωτερικό που, κατά το τέλος της χρήσεως, δεν έχουν παραληφθεί, η οικονομική μονάδα μπορεί να μη διενεργεί σχετικές εγγραφές.

3.1.6. ΑΠΟΓΡΑΦΗ

Οι οικονομικές μονάδες είναι υποχρεωμένες να πραγματοποιούν πραγματικές (φυσικές) απογραφές των αποθεμάτων τους τουλάχιστον μία 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.

Οι οικονομικές μονάδες που τηρούν τους λογαριασμούς αποθεμάτων κατά την μέθοδο της διαρκούς απογραφής, έχουν τη δυνατότητα αντί να διενεργούν πραγματική απογραφή για όλα τα είδη κατά την λήξη της χρήσεως, να εφαρμόζουν τη μέθοδο της περιοδικής απογραφής. Σύμφωνα με την μέθοδο αυτή η απογραφή, για κάθε κατηγορία ειδών, γίνεται μέσα στη χρήση, αλλά σε καθορισμένους χρόνους που κρίνονται κατάλληλοι από την οικονομική μονάδα, με την προϋπόθεση ότι όλα τα είδη θα απογράφονται τουλάχιστον μία φορά μέσα στη χρήση.

Η αποτίμηση των ειδών που απογράφονται με την μέθοδο της περιοδικής απογραφής γίνεται στο τέλος της χρήσεως, με βάση τις ποσότητες που προκύπτουν από τα λογιστικά δεδομένα της τελευταίας εργάσιμης ημέρας.

3.2. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

3.2.1 ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΩΣ

Αποτίμηση είναι ο προσδιορισμός της αξίας των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων του επιχειρηματία με την ίδια νομισματική μονάδα.

Η αποτίμηση είναι συνδεδεμένη συνήθως με την έννοια της απογραφής. Ο επιτηδευματίας κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου και μέσα στις προθεσμίες, που προβλέπονται από τον ΚΒΣ, πρέπει να προβαίνει σε καταμέτρηση, καταγραφή και αποτίμηση όλων των στοιχείων της επαγγελματικής του περιουσίας.

Η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων που καταμετρούνται και καταγράφονται, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ, πρέπει να γίνει μέσα στην προθεσμία σύνταξης του Ισολογισμού δηλαδή:

- 3 μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου για ατομικές επιχειρήσεις, προσωπικές εταιρείες, ΕΠΕ, κοινοπραξίες, κοινωνίες του αστικού δικαίου και αστικές εταιρείες.
- 4 μήνες από την λήξη της χρήσης για ανώνυμες εταιρείες και συνεταιρισμούς.
- 6 μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις και τις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ποντοπόρα πλοία. Οι παραπάνω προθεσμίες δεν μπορούν να υπερβούν την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Η αποτίμηση λοιπόν είναι ουσιαστικό θέμα για τη σύνταξη του Ισολογισμού και των άλλων λογιστικών καταστάσεων, όχι μόνο γιατί επιδρά στην ορθή εμφάνιση των στοιχείων του Ισολογισμού, αλλά και των αποτελεσμάτων. Οι επιπτώσεις οι οποίες έχουν τυχόν λάθη στον προσδιορισμό της αξίας είναι οι παρακάτω:

- Όταν τα περιουσιακά στοιχεία υπερεκτιμούνται, τα αποτελέσματα χρήσης υπερεκτιμούνται και αυτά.
- Όταν τα περιουσιακά στοιχεία υποεκτιμούνται, υποεκτιμούνται και τα αποτελέσματα χρήσης.
- Όταν οι υποχρεώσεις υπερεκτιμούνται, υποεκτιμούνται τα αποτελέσματα χρήσης.
- Όταν οι υποχρεώσεις υποεκτιμούνται, υπερεκτιμούνται τα αποτελέσματα χρήσης.

Αν μάλιστα σκεφτούμε ότι η τελική απογραφή μια χρήσης είναι η αρχική απογραφή της αμέσως επόμενης, τότε καταλαβαίνουμε ότι τα λάθη μεταφέρονται και στις επόμενες χρήσεις.

Υπάρχουν πολλές μέθοδοι αποτίμησης των αποθεμάτων οι οποίες κατατάσσονται σε τρείς βασικές κατηγορίες:

1. Μέθοδοι που βασίζονται στο κόστος κτήσης.
2. Μέθοδοι που δεν βασίζονται στο κόστος κτήσης, όπως η μέθοδος της χαμηλότερης τιμής μεταξύ κόστους κτήσης και τρέχουσας τιμής.
3. Μέθοδοι αποτίμησης της αξίας των αποθεμάτων βάσει του ποσοστού μικτού κέρδους, ή βάσει των λιανικών πωλήσεων.

3.2.2. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΩΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Η αποτίμηση των αποθεμάτων της απογραφής τέλους χρήσεως έχει σημαντική σπουδαιότητα για την οικονομική παρουσίαση της επιχειρήσεως, γιατί εξυπηρετεί τους εξής δύο, εξαιρετικής βαρύτητας σκοπούς:

1. να προσδιορίσει την αξία με την οποία τα αποθέματα θα εμφανιστούν στον ισολογισμό, δηλαδή στοχεύει στην αλήθεια του ισολογισμού
2. να προσδιορίσει το κόστος των πωλημένων, το οποίο αντιπαραβάλλεται με τα έσοδα από τις πωλήσεις, δηλαδή στοχεύει στον ακριβή προσδιορισμό του αποτελέσματος της χρήσεως.

Όπως είναι γνωστό, μεταξύ της αξίας των αποθεμάτων λήξεως και του κόστους των πωλημένων υπάρχει αντίστροφη σχέση. Όσο μεγαλύτερη λογιστική αξία (κόστος) δίνεται στα αποθέματα λήξεως, τόσο μικρότερο κόστος απομένει για τα πωλημένα και το αντίστροφο.

Τα τελευταία χρόνια επικράτησε να δίνεται μεγαλύτερη έμφαση στην ακριβέστερη μέτρηση του αποτελέσματος της χρήσεως, δηλαδή του κόστους των πωλημένων, παρά στην αλήθεια του ισολογισμού, δηλαδή στην ακρίβεια της αξίας των αποθεμάτων λήξεως. Έτσι, σύμφωνα με τις απόψεις του AICPA (Accounting Research Bulletin), ο κύριος σκοπός στη λογιστική των αποθεμάτων είναι η

αντιπαράθεση του κατάλληλου κόστους με τα αντίστοιχα έσοδα, για να επιτυγχάνεται ο προσδιορισμός ακριβέστερου αποτελέσματος της χρήσεως.

Επισημαίνεται όμως ότι, αφού κύριος στόχος της αποτιμήσεως των αποθεμάτων λήξεως είναι ο ακριβής προσδιορισμός του αποτελέσματος, θα πρέπει να είναι ακριβής και η αξία των αποθεμάτων λήξεως που αναγράφεται στους ισολογισμούς και η οποία αξία θα αποτελέσει το κόστος των πωλημένων στις επόμενες χρήσεις. Μόνο όταν το κόστος αυτό είναι ακριβές θα είναι ακριβής και τα αποτελέσματα των επομένων χρήσεων. Η αποτίμηση, συνεπώς των αποθεμάτων λήξεως πρέπει να γίνεται με στόχο την διαχρονική ορθότητα των αποτελεσμάτων, δηλαδή των αποτελεσμάτων όχι μόνο της συγκεκριμένης χρήσεως αλλά και των επόμενων χρήσεων.

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΕΜΠΟΡΕΥΣΙΜΩΝ ΑΓΑΘΩΝ

Τα αποθέματα που προέρχονται από αγορές αποτιμούνται στο τέλος κάθε χρήσης στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης και τρέχουσας τιμής αγοράς.

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΕΤΟΙΜΩΝ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΩΝ

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.

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΠΡΟΙΟΝΤΩΝ

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.

Τα υποπροϊόντα, εφόσον προορίζονται για πώληση, αποτιμώνται στην πιθανή τιμή πώλησης 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 χρησιμοποιήσεώς τους, δηλαδή στην τιμή που θα αγοράζονταν, είτε τα συγκεκριμένα υποπροϊόντα, είτε άλλα ισοδύναμης αξίας, με σκοπό να χρησιμοποιηθούν από αυτή.

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ

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.

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ Α ΚΑΙ Β ΥΛΩΝ – ΥΛΙΚΩΝ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ

Η αποτίμηση των αποθεμάτων α και β υλών και υλικών συσκευασίας γίνεται όπως και με τα εμπορεύματα. Τα αποθέματα α 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 α 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.

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΝΑΛΩΣΙΜΩΝ ΥΛΙΚΩΝ, ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΕΙΔΩΝ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ

Όπως ακριβώς και των εμπορευμάτων. Οι οικονομικές μονάδες που εφαρμόζουν το σύστημα της πρότυπης κοστολόγησης έχουν τη δυνατότητα να αποτιμούν τα αποθεματά 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 αποθεματά τους. Το ποσό των αποκλίσεως που αναλογεί στα απούλητα αποθέματα της απογραφής εμφανίζεται ιδιαίτερα.

3.2.3 ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΚΑΙ ΜΕΘΟΔΩΝ ΠΟΥ ΕΦΑΡΜΟΖΟΝΤΑΙ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Τιμή κτήσεως: είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς των αποθεμάτων, αυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς, μειωμένη με τις εκπτώσεις (άμεσα 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.

Τρέχουσα τιμή αγοράς: είναι η τιμή του συγκεκριμένου αποθέματος την ημέρα της απογραφής (31/12 ή 30/6) κάτω από συνήθεις συνθήκες αγοράς, με συνήθεις όρους και κάτω από κανονικές συνθήκες, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη περιπτώσεις και προσωρινά γεγονότα που προκαλούν αδικαιολόγητες προσωρινές διακυμάνσεις τιμών. Η τρέχουσα τιμή αγοράς διαμορφώνεται με το συνυπολογισμό όλων των στοιχείων του κόστους κτήσεως. Σε περίπτωση αδυναμίας προσδιορισμού της τρέχουσας τιμής αγοράς, εφαρμόζεται η 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.

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 κτήσεως.

3.2.4. ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ

Σύμφωνα με το Ν.2190/1920 καθιερώνονται ορισμένες γενικές αρχές που διέπουν την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων, για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων τέλους χρήσης:

ΑΡΧΗ ΙΣΤΟΡΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Η αρχή αυτή ορίζει ότι η αποτίμηση γίνεται με βάση την τιμή κτήσης ή το κόστος παραγωγής (ή κατασκευής) ανάλογα με το είδος της επιχείρησης και με βάση τις πιο κάτω αρχές.

ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΑΥΤΟΤΕΛΕΙΑΣ ΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ

Σύμφωνα με αυτή καταχωρούνται στα αποτελέσματα κάθε χρήσης έξοδα και έσοδα, που πραγματοποιήθηκαν στη χρήση, ανεξάρτητα από την ταμιακή είσπραξη ή πληρωμή τους.

ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΣΥΝΕΧΙΖΟΜΕΝΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Οι κανόνες της αποτίμησης πρέπει να εφαρμόζονται με την προϋπόθεση ότι η επιχείρηση θα εξακολουθήσει να λειτουργεί.

ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΣΥΝΕΠΕΙΑΣ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΜΕΘΟΔΩΝ

Οι μέθοδοι αποτίμησης εφαρμόζονται πάγια, χωρίς μεταβολές από χρήση σε χρήση, έτσι ώστε οι οικονομικές καταστάσεις της μιας χρήσης να είναι συγκρίσιμες με αυτές των προηγούμενων χρήσεων (αν υπάρχουν) και των επόμενων.

ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΧΩΡΙΣΤΗΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΚΑΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ

Η αποτίμηση των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων πρέπει να γίνεται χωριστά. Δεν πρέπει π.χ. να συμψηφίζονται απαιτήσεις από ένα πρόσωπο ως πελάτη, με υποχρεώσεις από τον ίδιο ως προμηθευτή και να εμφανίζεται μόνο η διαφορά.

ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΣΥΝΕΧΕΙΑΣ ΤΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΩΝ

Τα ποσά ανοίγματος των λογαριασμών της χρήσης συμφωνούν απόλυτα με τον Ισολογισμό κλεισίματος της προηγούμενης χρήσης.

Απαγορεύεται η μεταβολή στο περιεχόμενο των λογαριασμών και των ποσών. Ο νόμος επιτρέπει την παρέκκλιση από τις παραπάνω αρχές, όταν συντρέχουν εξαιρετικές περιπτώσεις. Αρκεί η κάθε παρέκκλιση να αναγράφεται στο προσάρτημα του Ισολογισμού και να αιτιολογείται κατάλληλα και να αναφέρονται οι επιδράσεις της στη περιουσιακή διάρθρωση της επιχείρησης και στα αποτελέσματα της χρήσης.

3.2.5. ΜΕΘΟΔΟΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΗΣ ΤΙΜΗΣ ΚΤΗΣΕΩΣ ΚΑΙ ΤΟΥ ΙΣΤΟΡΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Η τιμή κτήσεως και το ιστορικό κόστος παραγωγής υπολογίζονται με βάση οποιαδήποτε από τις παρακάτω μεθόδους, καθώς και με οποιαδήποτε άλλη παραδεκτή μέθοδο, με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο.

ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΜΕΣΟΥ ΣΤΑΘΜΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Σύμφωνα με αυτή η μέση σταθμική τιμή κτήσης υπολογίζεται από τον τύπο:

$$\frac{\text{Αξία αποθέματος έναρξης της περιόδου + Αξία αγορών της περιόδου στην τιμή κτήσεως}}{\text{Ποσότητα αποθέματος έναρξης της περιόδου + Ποσότητα που αγοράζεται στην περίοδο}}$$

Στην απογραφή διαλέγουμε την μικρότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας.

Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται στην πράξη, γιατί είναι εύκολη στους υπολογισμούς, προσδιορίζει την τιμή κτήσης ή το ιστορικό κόστος σε μία αντικειμενική βάση και επειδή περιλαμβάνει όλες τις τιμές κτήσης ελαχιστοποιεί την επίδραση ακραίων τιμών στην αγορά.

Σε μία αγορά που οι τιμές παρουσιάζουν ανυψωτική τάση, η μέση τιμή είναι χαμηλότερη από την τρέχουσα τιμή. Αντίθετα σε μία αγορά που οι τιμές παρουσιάζουν πτωτική τάση, η μέση τιμή είναι υψηλότερη από την τρέχουσα. Οι κατακριτές της μεθόδου λένε πως οι τρέχουσες τιμές είναι αυτές που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη για την αποτίμηση των αποθεμάτων και τη λήψη αποφάσεων και όχι ο μέσος όρος των τιμών.

Όταν η επιχείρηση εφαρμόζει το σύστημα της περιοδικής απογραφής, μπορεί στο τέλος της χρήσης, όταν κάνει απογραφή, να υπολογίσει το μέσο σταθμικό κόστος και να προσδιορίσει και το κόστος των πωληθέντων.

Αν η επιχείρηση εφαρμόζει το σύστημα της διαρκούς απογραφής, επειδή το μέσο σταθμικό κόστος δεν μπορεί να υπολογιστεί παρά μόνο μετά την τελευταία αγορά της περιόδου, θα πρέπει να παρακολουθεί τα αποθέματα μόνο κατά ποσότητα.

ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΚΟΥ ΜΕΣΟΥ ΟΡΟΥ Ή ΤΩΝ ΔΙΑΔΟΧΙΚΩΝ ΥΠΟΛΟΙΠΩΝ

Κατά τη μέθοδο αυτή, μετά από κάθε εισαγωγή, καθορίζεται η μέση τιμή του υπολοίπου με τον εξής τύπο:

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

Η μέθοδος αυτή είναι αντικειμενική και δίνει μία μέση τιμή που πλησιάζει περισσότερο στην πραγματικότητα απ' ότι η μέση σταθμική τιμή. Επί πλέον εξυπηρετεί τις επιχειρήσεις που τηρούν το σύστημα της διαρκούς απογραφής για τα εμπορεύματά τους, διότι με κάθε αγορά μπορεί να υπολογίζει την τιμή κτήσης πωληθέντων και του αποθέματος στην αποθήκη.

ΜΕΘΟΔΟΣ ΠΡΩΤΗΣ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ – ΠΡΩΤΗΣ ΕΞΑΓΩΓΗΣ (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 χρήσης και αποτιμούνται στις τιμές που αντίστοιχα αγοράστηκαν. Η αρχή του σχετικού υπολογισμού γίνεται από την τελευταία αγορά. Επειδή η αποτίμηση των πωληθέντων γίνεται σύμφωνα με τη σειρά εισαγωγής τους, η μέθοδος λέγεται και μέθοδος της σειράς εξαντλήσεως των αποθεμάτων.

Με τη μέθοδο FIFO τα αποθέματα αποτιμούνται σε τιμές που πλησιάζουν τις τρέχουσες τιμές αγοράς και είναι σωστότερες από την αποτίμησης που προκύπτει από άλλη μέθοδο π.χ. την LIFO. Στην τιμή κτήσης ή το κόστος των πωληθέντων, με τη μέθοδο FIFO, εμφανίζεται η τιμή κτήσης ή το κόστος παλαιοτέρων αγορών και έτσι δεν υπάρχει σωστή σύγκριση με τα έσοδα πωλήσεων. Η μέθοδος υπερεκτιμά τα κέρδη της επιχείρησης, σχετικά με άλλες μεθόδους, όταν υπάρχει άνοδος των τιμών και βέβαια αυξάνει το φόρο εισοδήματος.

Σε περίπτωση που οι τιμές μειώνονται, το αποτέλεσμα υποεκτιμάται με συνέπεια και ο φόρος εισοδήματος να μειώνεται.

Κατά τα άλλα η μέθοδος χρησιμοποιείται ευρύτατα για την αποτίμηση των αποθεμάτων, γιατί είναι εύκολη στην εφαρμογή της, δίνει τις ίδιες εκτιμήσεις είτε με το σύστημα της περιοδικής απογραφής είτε με της διαρκούς απογραφής, είναι αντικειμενική και η αξία των αποθεμάτων πλησιάζει προς την τιμή ή το κόστος αντικατάστασης.

ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΕΛΕΥΤΑΙΑΣ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ – ΠΡΩΤΗΣ ΕΞΑΓΩΓΗΣ (L.I.F.O.)

Κατά τη μέθοδο αυτή θεωρείται ότι η πρώτη εξαγωγή προέρχεται από την τελευταία εισαγωγή (last in – first out) και ότι τα αποθέματα τέλους χρήσης προέρχονται από τις παλαιότερες εισαγωγές. Η αρχή του υπολογισμού γίνεται από την πρώτη αγορά της χρήσης.

Η μέθοδος LIFO είναι η αντίθετη από την FIFO και επειδή οι εξαγωγές γίνονται αντίθετα από τη σειρά εισαγωγής λέγεται και μέθοδος της αντίστροφης σειράς εξάντλησης των αποθεμάτων. Το πλεονέκτημά της είναι ότι η τιμή κτήσης καθώς και το κόστος πωληθέντων βασίζεται στις τρέχουσες τιμές της αγοράς και έτσι συγκρίνεται σωστότερα με τα έσοδα από πωλήσεις. Η μέθοδος αυτή δείχνει λιγότερα κέρδη και συνεπώς μειώνει τον φόρο εισοδήματος και ενδείκνυται σε περιόδους που υπάρχει μεγάλη άνοδος τιμών (πληθωρισμός).

ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΒΑΣΙΚΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΟΣ

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 επιχείρησης. Το άλλο προορίζεται για εξυπηρέτηση μελλοντικών αναγκών πωλήσεων, όταν πρόκειται για εμπορεύματα ή έτοιμα προϊόντα, ή όταν πρόκειται για υλικά που αναλώνονται στην παραγωγική διαδικασίας, για την εξυπηρέτηση μελλοντικών αναγκών βιομηχανοποιήσεων.

Το βασικό απόθεμα αποτιμάται στην αξία της αρχικής κτήσης του. Το υπόλοιπο μέρος (υπεραπόθεμα) αποτιμάται με μία από τις εξής μεθόδους υπολογισμού της τιμής κτίσης: του μέσου σταθμικού κόστους, του κυκλοφοριακού

μέσου όρου και της FIFO. Δηλαδή το Ε.Γ.Λ.Σ. δεν συμπεριλαμβάνει τη μέθοδο LIFO.

Σε περίπτωση που η ποσότητα του τελικού αποθέματος δεν διακυμαίνεται σημαντικά από χρήση σε χρήση, είναι δυνατό να χαρακτηρίζεται ολόκληρη η ποσότητα αυτή σαν βασικό απόθεμα και ανάλογα να γίνεται η αποτίμησης της.

Η μέθοδος του βασικού αποθέματος μοιάζει με την LIFO, γιατί αποτιμά το απόθεμα βάσει παλαιότερων εισαγωγών και το κόστος ή την τιμή κτήσης των πωληθέντων με τις πρόσφατες τιμές, γι' αυτό είναι παράξενο που αποκλείεται από το Ε.Γ.Λ.Σ., για την αποτίμηση της τιμής κτήσης του υπεραποθέματος, η μέθοδος LIFO. Στην πράξη δεν χρησιμοποιείται συχνά, γιατί τα βασικά αποθέματα δεν παραμένουν σταθερά, αλλά αλλάζουν και σε ποσότητα και σε αξία.

ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα παρακολουθούνται όχι μόνο κατ' είδος 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 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.

Αυτή η μέθοδος εφαρμόζεται σε ακριβά αγαθά, όπως είναι τα αυτοκίνητα, τα πλοία, τα μηχανήματα, τα κοσμήματα, τα έργα τέχνης.

Σε αυτές τις περιπτώσεις τα αγαθά καταγράφονται κατά τεμάχιο ή κατά παρτίδα, όταν αγοράζονται ή παράγονται. Έτσι υπολογίζεται το πραγματικό κόστος ή τιμή κτήσης των μενόντων και των πωληθέντων.

Αν και η μέθοδος αυτή μοιάζει να είναι λογική, δεν χρησιμοποιείται από πολλές επιχειρήσεις, γιατί έχει δύο βασικά ελαττώματα. Πρώτο είναι δύσκολη και προκαλεί προβλήματα σε πολλές περιπτώσεις η παρακολούθηση των αγορών και πωλήσεων ή των αναλώσεων για κάθε είδος χωριστά. Δεύτερο όταν η επιχείρηση έχει να κάνει με παρόμοια είδη, το να αποφασίσει ποιο θα καταναλώσει ή θα πουλήσει πρώτα, μπορεί να οδηγήσει σε αυθαιρεσίες. Μπορεί η επιχείρηση να αυξήσει ή να

μειώσει τα κέρδη της, διαλέγοντας να πουλήσει τα χαμηλού ή υψηλού κόστους αντίστοιχα αγαθά.

ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

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

Πρότυπο κόστος είναι εκείνο που καταρτίζεται και προσδιορίζεται πριν πραγματοποιηθεί, με βάση τους ακόλουθους υπολογισμούς και μετρήσεις που πρέπει να είναι ακριβείς:

Μετρήσεις:

- Των ποσοτήτων των υλικών που αναλώνονται άμεσα για την παραγωγή της μονάδας του προϊόντος.
- Του χρόνου εργασίας που απαιτείται για την παραγωγή της μονάδας του προϊόντος.
- Των ποσοτήτων των λοιπών στοιχείων κόστους, όπως π.χ. ηλεκτρικού ρεύματος, ατμού, νερού, έμμεσων υλικών παραγωγής, συντηρήσεων και επισκευών που απαιτούνται κατά μονάδα δραστηριότητας.

Υπολογισμοί:

- Του ύψους των λοιπών εξόδων κατά μονάδα δραστηριότητας ή για μία ολόκληρη κοστολογική περίοδο.
- Των τιμών μονάδας των άμεσων υλικών.
- Των τιμών μονάδας της άμεσης εργασίας.
- Των τιμών μονάδας των λοιπών συστατικών του στοιχείων.
- Προσδιορισμός του πρότυπου βαθμού απασχόλησης, για την περίοδο που ισχύει το πρότυπο κόστος που καταρτίζεται, ο οποίος χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό του κατά μονάδα προϊόντος ή δραστηριότητας πρότυπου συντελεστή επιβάρυνσης με σταθερό κόστος. Το πρότυπο κόστος είναι κόστος προκαθορισμένο, επειδή

προσδιορίζεται πριν πραγματοποιηθεί, διαφέρει όμως από το προϋπολογιστικό κόστος, επειδή ο προσδιορισμός βασίζεται σε ειδικευμένους υπολογισμούς που γίνονται έπειτα από πραγματικές μετρήσεις. Ενώ κατά τον προσδιορισμό του πρότυπου κόστους επιχειρείται ο καθορισμός του ακριβού ύψους του κόστους, κατά τον προσδιορισμό του προϋπολογιστικού επιχειρείται η πρόβλεψη του μελλοντικού ιστορικού κόστους.

ΑΛΛΑΓΗ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΗΣ ΤΙΜΗΣ ΚΤΗΣΗΣ Ή ΤΟΥ ΙΣΤΟΡΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Σύμφωνα με την αρχή της συνέπειας, η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να εφαρμόζει κατά πάγιο τρόπο τη μέθοδο που διαλέγει για τον υπολογισμό της τιμής ή του κόστους κτήσης των αποθεμάτων της και να μην μεταβάλει από τη μία χρήση στην άλλη.

Αυτό πρέπει να γίνεται, γιατί όπως είδαμε η μέθοδος αποτίμησης επηρεάζει και τα αποτελέσματα χρήσης και έτσι αλλάζοντας τη μέθοδο αποτίμησης, δίνεται η δυνατότητα στην επιχείρηση να αυξομειώνει κατά βούλησης τα αποτελέσματά της.

Η αρχή της συνέπειας δίνει τη δυνατότητα στο μελετητή των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης να συγκρίνει τα αποθέματα και τα αποτελέσματα χρήσης με αυτά των άλλων χρήσεων.

Η επιχείρηση δεν υποχρεούται να εφαρμόζει την ίδια μέθοδο αποτίμησης για όλα τα είδη των αποθεμάτων της, π.χ. μπορεί να εφαρμόζει τη μέθοδο του κυκλοφοριακού μέσου για τις πρώτες ύλες και τη μέθοδο FIFO για τα έτοιμα προϊόντα της.

Η αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους επιτρέπεται για τη βελτίωση της λειτουργικότητας της επιχείρησης, ή για άλλους σπουδαίους λόγους, μετά από έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων. Η έγκρισή παρέχεται ύστερα από αίτηση που υποβάλλεται στον προϊστάμενο της ΔΟΥ, πέντε τουλάχιστον μήνες πριν από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

Η επιχείρηση πρέπει να δημοσιεύσει την αλλαγή της μεθόδου και την επίδραση από την αλλαγή αυτή στα καθαρά αποτελέσματα της χρήσης. Αλλά ακόμη

και αν η επιχείρηση δεν αλλάζει τις μεθόδους αποτίμησης, θα πρέπει οι μέθοδοι αυτές να φαίνονται στις οικονομικές καταστάσεις της.

3.2.6. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΣΥΜΠΑΡΑΓΩΓΩΝ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ

Συμπαράγωγα είναι τα προϊόντα που παράγονται από την επεξεργασία της ίδιας πρώτης ύλης κατά τη διάρκεια της αυτής παραγωγικής διαδικασίας π.χ. στις πετρελαιοβιομηχανίες έχουμε ταυτόχρονη παραγωγή διαφόρων τύπων βενζίνης, παραφίνης, λιπαντικών, πετρελαίου κ.λ.π.

Τα συμπαράγωγα προϊόντα έχουν ενιαίο κόστος παραγωγής, το οποίο, μετά τη μείωση του κατά την αξία αποτίμησης των τυχόν υποπροϊόντων και υπολειμμάτων, κατανέμεται μεταξύ αυτών με κριτήριο την αξία τους σε καθαρές τιμές πώλησης.

3.2.7. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΕΛΑΤΤΩΜΑΤΙΚΩΝ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ

Ελαττωματικά είναι τα προϊόντα τα οποία, εξ' αιτίας ελαττωματικής παραγωγής ή κατασκευής, διαφέρουν από τα λοιπά κανονικά προϊόντα και πωλούνται με το χαρακτηρισμό του ελαττωματικού σε τιμή κατώτερη της κανονικής.

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

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

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 δηλαδή 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.

Σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν δεν είναι δυνατό ή δεν 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 αυτή η αποτίμηση του ελαττωματικού προϊόντος γίνεται στο ιστορικό κόστος παραγωγής του.

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.

3.2.8. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΑΞΙΩΘΕΝΤΩΝ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ

Τα αποθέματα που βρίσκονται σε τρίτους για πώληση, ως ενέχυρο ή για άλλους λόγους, καταχωρούνται ιδιαίτερα στην απογραφή.

Εμπορεύματα που χάνουν την αξία τους λόγω παρέλευσης της μόδας, ή χάνουν την αξία τους και αχρηστεύονται από άλλες αιτίες λέγονται απαξιωθέντα εμπορεύματα.

Τα απαξιωθέντα εμπορεύματα αποτιμούνται στην πιθανή τιμή πώλησής τους, αφού αφαιρεθούν από αυτή τα έξοδα πώλησης. Αν όμως αχρηστευτούν τελείως, τότε καταχωρούνται στην απογραφή χωρίς αξία. Το βάρος της απόδειξης για την απαξίωση ή την αχρήστευση των εμπορεύσιμων αγαθών τη φέρει ο επιχειρηματίας.

3.2.9. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΠΟΥ ΔΕΝ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΟΥΝΤΑΙ ΜΕ ΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΗΣ ΔΙΑΡΚΟΥΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ

Οι οικονομικές μονάδες που τηρούν τους λογαριασμούς των αποθεμάτων τους με το σύστημα της διαρκούς απογραφής για την αποτίμηση των αποθεμάτων απογραφής, παίρνουν ως βάση τα δεδομένα των λογαριασμών αυτών.

Οι λοιπές οικονομικές μονάδες έχουν υποχρέωση να διαμορφώνουν τα βιβλία τους με κατάλληλο τρόπο, ώστε να προκύπτει από αυτά το κόστος αγοράς. Οι οικονομικές αυτές μονάδες θα υπολογίζουν το κόστος παραγωγής με την βοήθεια εξωλογιστικών στοιχείων.

4. Ο ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (ΔΛΠ)

4.1. ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 2 – ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

4.1.1 ΣΚΟΠΟΣ

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων. Ένα βασικό θέμα της λογιστικοποίησης των αποθεμάτων είναι το ποσό 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 αναγνώριση του ως έξοδο, συμπεριλαμβανομένης οποιασδήποτε υποτίμησης της λογιστικής αξίας μέχρι την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Επίσης παρέχει οδηγίες ως προς τους τύπους προσδιορισμού του κόστους που χρησιμοποιούνται για την κοστολόγηση αποθεμάτων.

4.1.2. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται σε όλα τα αποθέματα εκτός από:

1. Έργα υπό εκτέλεση που προκύπτουν σύμφωνα με συμβάσεις κατασκευής, συμπεριλαμβάνοντας άμεσα συνδεόμενες συμβάσεις υπηρεσιών (βλ. ΔΛΠ 11 Συμβάσεις κατασκευής)
2. Χρηματοοικονομικά μέσα (βλ. ΔΛΠ 32 Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση και ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση)
3. Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που συνδέονται με αγροτική δραστηριότητα και αγροτική παραγωγή κατά τη στιγμή της συγκομιδής (βλ. ΔΛΠ 41 Γεωργία).

Το Πρότυπο αυτό δεν εφαρμόζεται στην επιμέτρηση αποθεμάτων που κατέχονται από:

1. Παραγωγούς αγροτικών και δασικών προϊόντων, αγροτικής παραγωγής μετά τη συγκομιδή και ορυκτών και ορυκτών προϊόντων, κατά την έκταση που επιμετρώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, σύμφωνα με τις γενικά καθιερωμένες πρακτικές στους κλάδους αυτούς. Όταν τέτοια αποθέματα επιμετρώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, οι μεταβολές στη λογιστική αξία αυτή αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημία κατά τη λογιστική περίοδο της μεταβολής.

   Τα αποθέματα αυτά επιμετρώνται 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 μία ενεργός αγορά και ο κίνδυνος να μην πωληθούν είναι αμελητέος. Αυτά τα αποθέματα εξαιρούνται μόνον από τις απαιτήσεις αυτού του Προτύπου που αφορούν στην επιμέτρηση.
2. Διαπραγματευτές – μεσολαβητές εμπορευμάτων που επιμετρούν τα αποθέματά τους στην εύλογη αξία μειωμένη κατά το άμεσο κόστος της πώλησης. Όταν τέτοια αποθέματα επιμετρώνται στην εύλογη αξία μείον το κόστος της πώλησης, οι μεταβολές στην εύλογη αξία αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημία κατά την περίοδο της μεταβολής. Οι διαπραγματευτές – μεσολαβητές είναι όσοι αγοράζουν ή πωλούν εμπορεύματα για άλλους ή για ίδιο λογαριασμό. Τα αποθέματα αυτά 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 επιμετρώνται στην εύλογη αξία μειωμένη κατά τα άμεσα κόστη της πώλησης, εξαιρούνται μόνον από τις απαιτήσεις αυτού του Προτύπου που αφορούν στην επιμέτρηση.

4.1.3. ΟΡΙΣΜΟΙ

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

Τα αποθέματα είναι περιουσιακά στοιχεία τα οποία:

- Κατέχονται προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης.
- Βρίσκονται στη διαδικασία παραγωγής για μία τέτοια πώληση.
- Έχουν την μορφή υλικών ή εφοδίων για να αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία ή στην παροχή υπηρεσιών.

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

Εύλογη αξία είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μία υποχρέωση να διακανονισθεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, στα πλαίσια μίας συναλλαγής που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση.

Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία αναφέρεται στο καθαρό ποσό που μία οικονομική οντότητα αναμένει να εισπράξει από την πώληση αποθεμάτων κατά τη συνήθη ροή των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Η εύλογη αξία αντανακλά το ποσό για τι οποίο τα ίδια αποθέματα θα μπορούσαν να ανταλλαγούν στην αγορά μεταξύ ενημερωμένων και πρόθυμων αγοραστών και πωλητών. Η πρώτη είναι αξία που είναι συγκεκριμένη για κάθε οικονομική οντότητα, ενώ η δεύτερη δεν είναι. Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία των αποθεμάτων μπορεί να μην ισούται με την εύλογη αξία μειωμένη κατά τα άμεσα κόστη της πώλησης.

Στην έννοια των αποθεμάτων περιλαμβάνονται αγαθά που αγοράστηκαν και κρατούνται προς μεταπώληση όπως για παράδειγμα, εμπορεύματα που αγοράσθηκαν από έναν έμπορο λιανικής και κατέχονται για μεταπώληση ή γη και άλλη ακίνητη περιουσία (γήπεδα, διαμερίσματα, κτίρια κ.λ.π.) που κρατείται για μεταπώληση. Τα αποθέματα επίσης περιλαμβάνουν έτοιμα αγαθά που παράχθηκαν από την οικονομική οντότητα ή παραγωγή σε εξέλιξη καθώς και ύλες και υλικά που αναμένεται να χρησιμοποιηθούν στην παραγωγική διαδικασία. Στην περίπτωση του παρέχοντος

υπηρεσίες, τα αποθέματα περιλαμβάνουν τα κόστη των υπηρεσιών για τα οποία η οικονομική οντότητα δεν έχει αναγνωρίσει τα σχετικά έσοδα (βλ. ΔΛΠ 18 Έσοδα).

4.1.4. ΣΥΝΘΕΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Το κόστος αποθεμάτων συντίθεται από τα εξής:

- Κόστος αγοράς
- Κόστος μετατροπής
- Λοιπές δαπάνες

ΚΟΣΤΟΣ ΑΓΟΡΑΣ

Το κόστος αγοράς των αποθεμάτων περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, τους εισαγωγικούς δασμούς και άλλους φόρους (εκτός εκείνων που η επιχείρηση μπορεί στη συνέχεια να ανακτήσει ή συμψηφίσει), μεταφορικά, έξοδα παράδοσης και άλλα έξοδα, άμεσα επιρριπτέα στην αγορά των έτοιμων αγαθών, υλικών και υπηρεσιών. Οι εκπτώσεις μειώνουν το κόστος αγοράς. Στο κόστος αγοράς μπορεί να συμπεριλαμβάνονται και συναλλαγματικές διαφορές με την προϋπόθεση ότι η αγορά έγινε πρόσφατα σε ξένο νόμισμα και ακολούθησε σοβαρή υποτίμηση ή διολίσθηση του ξένου νομίσματος έναντι της οποίας δεν υπάρχει πρακτικό μέσο αντισταθμίσεως, η δε υποχρέωση που προέκυψε από την αγορά δεν μπορεί να τακτοποιηθεί.

ΚΟΣΤΟΣ ΜΕΤΑΠΟΙΗΣΗΣ

Το κόστος μεταποίησης (μετατροπής) των αποθεμάτων περιλαμβάνει όλες τις άμεσα σχετιζόμενες δαπάνες προς την παραγωγή, όπως είναι τα άμεσα εργατικά. Επίσης συμπεριλαμβάνει και μία συστηματική κατανομή των σταθερών και μεταβλητών εξόδων παραγωγής που απαιτούνται για την μετατροπή των υλών σε έτοιμα αγαθά. Μεταβλητά έξοδα παραγωγής είναι τα στοιχεία του έμμεσου κόστους παραγωγής που μεταβάλλονται άμεσα ή σχεδόν άμεσα, ανάλογα με τον όγκο της

παραγωγής, όπως είναι οι έμμεσες ύλες και η έμμεση εργασία. Σταθερά έξοδα παραγωγής είναι αυτά που δεν μεταβάλλονται με τον όγκο παραγωγής, όπως είναι η απόσβεση και συντήρηση εργοστασιακών κτηρίων και εξοπλισμού, αλλά και το κόστος της διεύθυνσης και διοίκησης του εργοστασίου. Η κατανομή των σταθερών γενικών εξόδων στο κόστος παραγωγής, βασίζεται στην κανονική δυναμικότητα των εγκαταστάσεων.(Κανονική δυναμικότητα είναι η αναμενόμενη να επιτευχθεί παραγωγή κατά μέσο όρο στη διάρκεια ενός αριθμού περιόδων ή εποχών υπό κανονικές συνθήκες, λαμβανομένων υπόψη των απωλειών δυναμικότητας λόγω της προγραμματισμένης συντήρησης.) Έτσι το ποσό των σταθερών γενικών εξόδων που δεν επιμερίζεται στο κόστος παραγωγής σε περιόδους χαμηλής παραγωγικότητας, βαρύνει αμέσως τα αποτελέσματα χρήσεως. Σε περιόδους ασυνήθιστα υψηλής παραγωγής, το ποσό των σταθερών γενικών εξόδων που επιμερίζεται σε κάθε παραγόμενη μονάδα μειώνεται, ούτως ώστε τα αποθέματα να μην επιμετρώνται πάνω από το κόστος. Τα μεταβλητά έξοδα παραγωγής επιμερίζονται σε κάθε παραγόμενη μονάδα βάσει της πραγματικής χρήσης των παραγωγικών εγκαταστάσεων. Σε περιπτώσεις ταυτόχρονης παραγωγής προϊόντων (π.χ. συμπαράγωγα προϊόντα, υποπροϊόν) για τα οποία οι δαπάνες παραγωγής δεν μπορούν να εξατομικεύσουν κατά προϊόν, η κατανομή αυτών γίνεται με ορθολογικό και ομοιόμορφο τρόπο, βασιζόμενη για παράδειγμα, στις αξίες πώλησης των προϊόντων αυτών. Επίσης, σε περιπτώσεις παραγωγής υποπροϊόντων με ασήμαντη αξία, το προϊόν της πώλησης (καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία) αυτών αφαιρείται από το κόστος του κύριου προϊόντος.

ΛΟΙΠΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ

Τα λοιπά στοιχεία κόστους (λοιπές δαπάνες) μπορεί να 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 πρέπει να συμπεριληφθούν στο κόστος των αποθεμάτων μη παραγωγικά γενικά έξοδα ή κόστη σχεδιασμού προϊόντων για συγκεκριμένους πελάτες.

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

1. υπερβολικά μεγάλη φύρα υλών, σπατάλη εργασίας ή άλλου παραγωγικού κόστους.
2. κόστος αποθήκευσης, εκτός αν αυτό είναι αναγκαίο στην παραγωγική διαδικασία πριν από ένα επόμενο στάδιο παραγωγής.
3. γενικά έξοδα διοίκησης που δεν συμβάλλουν στο να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση.
4. κόστος πώλησης.

Το Δ.Λ.Π. 23 Κόστος Δανεισμού εξατομικεύει περιορισμένες περιπτώσεις για τις οποίες το κόστος δανεισμού περιλαμβάνεται στο κόστος αποθεμάτων.

Μία οικονομική 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 πραγματικού καταβληθέντος ποσού, αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκου για το διάστημα της χρηματοδότησης.

ΚΟΣΤΟΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΤΟΥ ΠΑΡΟΧΟΥ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

Στην έκταση που οι πάροχοι υπηρεσιών έχουν αποθέματα, αυτά επιμετρώνται στο κόστος παραγωγής τους. Το κόστος αυτό αποτελείται κυρίως από την εργασία και τις λοιπές δαπάνες του άμεσα απασχολούμενου προσωπικού για την παροχή των υπηρεσιών, που συμπεριλαμβάνουν το επιβλέπον προσωπικό και τα αναλογούντα γενικά έξοδα. Η εργασία και τα λοιπά στοιχεία κόστους 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 του παρέχοντος υπηρεσίες δεν περιλαμβάνει τα περιθώρια κέρδους ή τα μη αναλογούντα γενικά έξοδα που συχνά συνυπολογίζονται στις τιμές που χρεώνονται από τους παρέχοντες τις υπηρεσίες.

ΚΟΣΤΟΣ ΣΥΓΚΟΜΙΔΗΣ ΑΓΡΟΤΙΚΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΑΠΟ ΒΙΟΛΟΓΙΚΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 41 Γεωργία, αποθέματα που συνθέτουν τη συγκομιδή αγροτικής παραγωγής από τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία μίας οικονομικής οντότητας, επιμετρώνται 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.

4.1.5 ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΜΕΤΡΗΣΕΩΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Για λόγους ευκολίας προσδιορισμού του κόστους των αποθεμάτων μπορεί να χρησιμοποιούνται τεχνικές, όπως η μέθοδος του πρότυπου κόστος (standard cost) και των τιμών λιανικής πώλησης (retail method), εφόσον το αποτέλεσμά τους προσεγγίζει το κόστος.

Το πρότυπο κόστος λαμβάνει υπόψη του τα κανονικά επίπεδα δυναμικότητας (υλών και υλικών, εργασίας, αποδοτικότητας και αξιοποίησης της παραγωγικής ικανότητας), επανεξετάζεται κατά τακτικά διαστήματα και αναθεωρείται όταν υπάρχουν μεταβολές.

Η μέθοδος των τιμών λιανικής, χρησιμοποιείται από επιχειρήσεις ειδών λιανικής πώλησης για την επιμέτρηση αποθεμάτων μεγάλου αριθμού ταχέως μεταβαλλόμενων ειδών, τα οποία έχουν παρόμοια περιθώρια κέρδους και για το οποία δεν είναι πρακτικά δυνατό να χρησιμοποιηθούν άλλες κοστολογικές μέθοδοι. Το κόστος των αποθεμάτων με την μέθοδο αυτή, προσδιορίζεται με μείωση της τιμής πώλησης με το ποσοστό του μικτού 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.

4.1.6 ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ (COST FORMULAS)

Το κόστος των αποθεμάτων πρέπει να προσδιορίζεται με μία από τις παρακάτω μεθόδους:

Το κόστος αποθεμάτων των ειδών που δεν είναι συνήθως εναλλάξιμα, καθώς και των αγαθών ή υπηρεσιών που παράγονται και προορίζονται για ειδικούς σκοπούς, θα καθορίζεται με την **εξατομίκευση του μεμονωμένου κόστους** κάθε είδους.

Εξατομικευμένο 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 μία 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.

Το κόστος των αποθεμάτων, εκτός εκείνων που αναφέρθηκαν ανωτέρω, θα προσδιορίζεται με τη χρήση της μεθόδου **πρώτης εισαγωγής πρώτης εξαγωγής (FIFO) ή του μέσου σταθμικού κόστους (weighted average cost).** Μία οικονομική οντότητα πρέπει να χρησιμοποιεί τον ίδιο τύπο προσδιορισμού του κόστους για όλα τα αποθέματα που έχουν την ίδια φύση και χρήση από την οικονομική οντότητα. Διαφορετικά τύποι προσδιορισμού του κόστους μπορεί να δικαιολογηθούν για αποθέματα με διαφορετική φύση ή χρήση.

Για παράδειγμα, η χρήση των αποθεμάτων σε ένα λειτουργικό τομέα της οικονομικής οντότητας μπορεί να διαφέρει από την χρήση των ίδιων αποθεμάτων σε άλλον λειτουργικό τομέα. Ωστόσο, μία 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 FIFO προϋποθέτει ότι τα αποθέματα που αγοράστηκαν ή παράχθηκαν πρώτα, πωλούνται και πρώτα και συνεπώς τα στοιχεία που παραμένουν στο απόθεμα κατά το τέλος της περιόδου είναι τα πλέον πρόσφατα αγορασθέντα ή παραχθέντα. Με τον τύπο του μέσου σταθμικού κόστους, το κόστος κάθε στοιχείου προσδιορίζεται από το σταθμικό μέσο του κόστους παρόμοιων στοιχείων στην αρχή

της περιόδου και του κόστους των παρόμοιων ειδών που αγοράστηκαν ή παρήχθησαν κατά τη διάρκεια της περιόδου. Ο μέσος όρος μπορεί να υπολογισθεί σε περιοδική βάση ή κάθε φορά γίνεται νέα παραλαβή, ανάλογα με τις συνθήκες της οικονομικής οντότητας.

Η μέθοδος LIFO δεν προτείνεται ως βασική αλλά ως εναλλακτική μέθοδος.

4.1.7. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Το κόστος των αποθεμάτων μπορεί να μην είναι ανακτήσιμο, αν αυτά έχουν υποστεί φθορά, αν έχουν αχρηστευθεί πλήρως ή μερικώς ή αν οι τιμές πώλησής τους έχουν μειωθεί. Το κόστος αποθεμάτων μπορεί επίσης να μην είναι ανακτήσιμο, αν το προβλεπόμενο κόστος ολοκλήρωσης ή πώλησής τους έχει 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 εμφανίζονται σε αξία μεγαλύτερη από την αναμενόμενη να προκύψει από την πώληση ή τη χρήση τους.

Τα αποθέματα αποτιμώνται στην χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους. Η αποτίμηση αυτή γίνεται κατ' είδος αποθέματος. Μπορεί όμως να ομαδοποιούνται κάποια όμοια ή συγγενή είδη, σε περιπτώσεις αγαθών με την ίδια τελική χρήση, που παράγονται από την ίδια παραγωγική γραμμή, διατίθενται στην ίδια αγορά και δεν μπορούν πρακτικά να διαχωριστούν.

Οι εκτιμήσεις της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας λαμβάνουν υπόψη τους γεγονότα τα οποία συμβαίνουν μετά το τέλος της χρήσης, τα οποία επιβεβαιώνουν τις υπάρχουσες την ημερομηνία του Ισολογισμού συνθήκες. Λαμβάνουν επίσης, υπόψη τους τον σκοπό για τον οποίο διατηρούνται τα αποθέματα, όπως για παράδειγμα αποθέματα που διατηρούνται για να καλύψουν προσυμφωνημένες πωλήσεις.

Οι πρώτες ύλες και τα υλικά που διατηρούνται για χρήση στην παραγωγή αποθεμάτων δεν υποτιμώνται κάτω του κόστους, αν τα προϊόντα στα οποία θα ενσωματωθούν, αναμένεται να πωληθούν στο κόστος ή πάνω από αυτό. Αν οι συνθήκες που οδήγησαν στην υποτίμηση δεν υφίστανται πλέον, τότε η υποτίμηση αναστρέφεται, ούτως ώστε η νέα λογιστική αξία, να είναι η χαμηλότερη μεταξύ κόστους και αναθεωρημένης καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

4.1.8. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΣΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

Η λογιστική αξία των αποθεμάτων καταχωρείται στα έξοδα της χρήσεως στην οποία καταχωρήθηκε το έσοδο από την πώληση αυτών. Τα ποσά κάθε υποτίμησης των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και όλες οι ζημίες των αποθεμάτων πρέπει να αναγνωριστούν στα έξοδα της περιόδου κατά την οποία προέκυψε η υποτίμηση ή η ζημία. Το ποσό κάθε αντιλογισμού της υποτίμησης των αποθεμάτων, που προκύπτει από μία αύξηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, πρέπει να αναγνωρίζεται σε μείωση του ποσού της υποτίμησης των αποθεμάτων που βάρυνε τα έξοδα, κατά την περίοδο στην οποία γίνεται ο αντιλογισμός.

Μερικά αποθέματα μπορεί να κατανέμονται σε άλλους λογαριασμούς ενεργητικού, για παράδειγμα, αποθέματα που χρησιμοποιούνται σε ιδιοκατασκευαζόμενα πάγια περιουσιακά στοιχεία. Αποθέματα επιμεριζόμενα σε άλλο περιουσιακό στοιχείο με αυτό τον τρόπο, αναγνωρίζονται ως έξοδο κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής αυτού του περιουσιακού στοιχείου.

4.1.9. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Με τις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούνται:

1. Οι λογιστικές μέθοδοι που υιοθετούνται για την αποτίμηση των αποθεμάτων.
2. Η συνολική λογιστική αξία των αποθεμάτων και η λογιστική αξία κατά κατηγορία αποθεμάτων.
3. Η λογιστική αξία των αποθεμάτων που αποτιμήθηκαν στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.
4. Το ποσό κάθε αναστροφής υποτίμησης που θεωρείται ως έσοδο της χρήσεως στην οποία πραγματοποιήθηκε η αναστροφή.
5. Οι συνθήκες ή τα γεγονότα που οδήγησαν στην αναστροφή της υποτίμησης.
6. Η λογιστική αξία των αποθεμάτων που έχουν ενεχυριασθεί για εξασφάλιση υποχρεώσεων.

Όταν το κόστος των αποθεμάτων προσδιορίζεται με τη χρήση της εναλλακτικής μεθόδου LIFO, οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να αποκαλύπτουν

τη διαφορά μεταξύ του ποσού των αποθεμάτων του Ισολογισμού και ενός από τα δύο ποσά:

1. Του μικρότερου ποσού μεταξύ αυτού που προκύπτει από την εφαρμογή της μεθόδου FIFO ή WAC (μέσης σταθμικής) και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.
2. Του μικρότερου ποσού μεταξύ του τρέχοντος κόστους κατά την ημερομηνία Ισολογισμού και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

4.1.10. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το Πρότυπο αυτό για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

4.1.11. ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΑΛΛΩΝ ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΕΩΝ

Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 2 Αποθέματα (αναθεωρημένο το 1993)

Το Πρότυπο αυτό αντικαθιστά τη Διερμηνεία ΜΕΔ-1 Αρχή της συνέπειας – Διαφορετικοί τύποι κόστους για αποθέματα.

4.1.12 ΑΝΑΦΟΡΕΣ ΓΙΑ ΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΣΕ ΑΛΛΑ Δ.Λ.Π. ΚΑΙ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΕΣ

ΔΛΠ 21 ‘‘οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος’’.

Το κόστος αγοράς των αποθεμάτων μπορεί να περιλαμβάνει συναλλαγματικές διαφορές σε περιπτώσεις σοβαρής υποτίμησης του νομίσματος, έναντι της οποίας δεν υπάρχει πρακτικό μέσο αντισταθμίσεως της ζημιάς.

ΔΛΠ 23 ‘‘κόστος δανεισμού’’

Τα αποθέματα που χρειάζονται σημαντική χρονική περίοδο για να καταστούν κατάλληλα προς πώληση, μπορεί να επιβαρύνονται με κόστος δανεισμού (τόκος δανείων).

Σημειώνεται ότι και οι δύο ανωτέρω τρόποι χειρισμού των ΔΛΠ 21 και 23 προτείνονται ως εναλλακτικοί και όχι βασικοί.

Διερμηνεία 2 – Αρχή της συνέπειας – Κεφαλαιοποίηση δανειακού κόστους

Όταν μία επιχείρηση υιοθετεί την επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδο, αυτή η μέθοδος πρέπει να εφαρμόζεται με συνέπεια σε όλες τις δανειακές δαπάνες που έμμεσα είναι επιρριπτέες στην αγορά, κατασκευή ή παραγωγή όλων των μη άμεσα εκμεταλλεύσιμων περιουσιακών στοιχείων. Εφόσον οι όροι του ΔΛΠ 23 πληρούνται, μία επιχείρηση συνεχίζει να κεφαλαιοποιεί τέτοιο κόστος δανεισμού ακόμη και αν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του, ανεξάρτητα από την παραγρ. 19 του ΔΛΠ 23 που απαιτεί υποτίμηση για τις ζημίες απομειώσεως.

5. ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΧΕΙΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΚΑΙ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (ΔΛΠ – IAS 2)

5.1. ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Η έννοια των αποθεμάτων, όπως προσδιορίζεται στο διεθνές Πρότυπο, συμπίπτει με αυτήν των ελληνικών Προτύπων. Το διεθνές Πρότυπο προσθέτει επιπλέον ότι στην περίπτωση της επιχείρησης παροχής υπηρεσιών, ‘‘αποθέματα είναι και τα κόστη των υπηρεσιών για τα οποία η επιχείρηση δεν έχει καταχωρίσει ακόμη τα σχετικά έσοδα’’.

5.2. ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Εντοπίζονται οι ακόλουθες αποκλίσεις:

Το κόστος κτήσης των αποθεμάτων είναι δυνατό, κατά το διεθνές Πρότυπο, να επιβαρυνθεί και με τόκους δανείων, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζει το ΔΛΠ 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 ΔΛΠ 21 ‘‘οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος’’, να επιβαρύνει με συναλλαγματικές διαφορές.

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

5.3. ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΙ ΤΙΣ ΜΕΘΟΔΟΥΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΤΗΣΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Σε γενικές γραμμές, οι ολίγες διατάξεις του διεθνές Προτύπου περί κοστολόγησης δεν υφίστανται των όσων ορίζει το ΕΓΛΣ και κατ' επέκταση η νομοθεσία της χώρας μας.

Διαπιστώνεται όμως η ακόλουθη βασική διαφορά.

Κατά το ΕΓΛΣ και τον ΚΒΣ, 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 (FIFO)
4. η μέθοδος τελευταία εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (LIFO)
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 εταιρεία, από τις μεθόδους της περ. 7 της παρ. 2.2.205 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980 (ΕΓΛΣ) και εφαρμόζεται πάγια από χρήση σε χρήση (άρθρο 43 παρ. 7β).

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 ΕΓΛΣ.

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

Το διεθνές 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, το διεθνές Πρότυπο απαιτεί πρόσθετα γνωστοποιούμενα στοιχεία.

Συνεπώς κατά το διεθνές Πρότυπο, αποκλείονται οι άλλες προαναφερόμενες μέθοδοι που προβλέπει το ΕΓΛΣ.

Το διεθνές 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 διεθνές Πρότυπο επιτρέπει την αλλαγή μεθόδου, εφόσον η μεταβολή θα καταβληθεί σε μία ορθότερη παρουσίαση των γεγονότων ή των συναλλαγών.

5.4. ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Συγκρίνοντας τις διατάξεις που ισχύουν στη χώρα μας σχετικά με την αποτίμηση των αποθεμάτων με όσα ορίζει το διεθνές 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 διεθνές 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 διεθνές Πρότυπο στο κόστος κτήσης.

Το διεθνές 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 διεθνές Πρότυπο 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 διεθνές 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 αποτίμησή τους, φέρεται απευθείας σε μείωση της αξίας των αποθεμάτων και σύμφωνα με την υπαγορευμένη από το ΕΓΛΣ λογιστική διαδικασία, η διαφορά αυτή προσαυξάνει το κόστος των πωλήσεων. Η τιμή αποτίμησης (χαμηλότερη του κόστους κτήσης), συνιστά εφεξής το κόστος κτήσης. Κατά το διεθνές Πρότυπο όμως, το αρχικό κόστος κτήσης πρέπει να παραμένει αμείωτο και η ζημιά αποτίμησης πρέπει να καταχωρείται σε αντίθετο λογαριασμό ‘‘προβλέψεως’’ για τι υποτιμούμενο είδος, γιατί σε ενδεχόμενη μεταγενέστερη αύξηση της αξίας ρευστοποίησής του η πρόβλεψη πρέπει να αντιλογεί.

Η επιχείρηση που εφαρμόζει υποχρεωτικά ή προαιρετικά τα ΔΛΠ 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 στο εξής 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 ΔΛΠ. 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 ΔΛΠ.

6. ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

6.1 ΣΥΓΓΡΑΜΜΑΤΑ

ΒΟΥΛΓΑΡΗ – ΠΑΠΑΓΕΩΡΓΙΟΥ ΕΥΜ., Γενική Λογιστική, Ε Έκδοση, Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα 2005

ΚΑΟΥΝΗΣ Π. ΔΙΚΑΙΟΣ, Εκπαιδευτικό Βοήθημα Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Μέρος Α, Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα 2005

ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ Ι. ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ, ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ Δ. ΙΩΑΝΝΗΣ, ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗ Δ. ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Παραδείγματα – Εφαρμογές Στην Πράξη, 2η Έκδοση, Θεσσαλονίκη 2007

ΠΑΠΑΔΕΑΣ ΒΑΣ. ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ, Κώδικας Βιβλίων Και Στοιχείων Με ΦΠΑ & ΕΓΛΣ, Δέκατη Τρίτη Έκδοση (2008 – 2009)

ΠΡΩΤΟΨΑΛΤΗΣ ΝΙΚΟΛΑΟΣ., ΒΡΟΥΣΤΟΥΡΗΣ Κ. ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα & Διερμηνείες, Αθήνα 2002

ΣΑΚΕΛΛΗΣ ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Τόμος Α, Αθήνα 2002

6.2. ΠΗΓΕΣ ΑΠΟ INTERNET

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2
http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7786#
Πρόσβαση την 30/04/2014, 19:20

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, http://el.wikipedia.org/wiki/Διεθνή_Λογιστικά_Πρότυπα
Πρόσβαση την 30/04/2014, 19:20

Διεθνή λογιστικά πρότυπα (ΔΛΠ) http://europa.eu/legislation_summaries/internal_market/single_market_services/financial_services_general_framework/l26040_el.htm
Πρόσβαση την 30/04/2014, 19:20