

Α.Ε.Ι. ΠΕΙΡΑΙΑ

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟΥ ΤΟΜΕΑ

**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ**

**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**

**«Ο ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ
ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ (Ε.Γ.Λ.Σ.), ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ
ΠΡΟΤΥΠΑ (ΔΛΠ – IAS II) ΚΑΙ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (Ε.Λ.Π.)»**

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ:

ΠΑΠΑΔΕΑΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ

ΑΡΓΥΡΗ ΙΩΑΝΝΑ

Α.Μ. : 13619

ΠΕΙΡΑΙΑΣ, ΜΑΡΤΙΟΣ 2017

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ	1
ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	3
ΜΕΡΟΣ Α΄ : «Ο ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ»	6
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. ΓΕΝΙΚΗ ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ (Ε.Γ.Λ.Σ.)	6
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. Η ΈΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ.....	10
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. ΑΝΑΛΥΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΣΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ (ΟΜΑΔΑ 2 Ε.Γ.Λ.Σ.).....	11
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. ΑΠΟΓΡΑΦΗ – ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΓΡΑΦΩΝ ΚΑΙ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΩΝ	21
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ	25
ΜΕΡΟΣ Β΄ : «Ο ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ»	43
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6. ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ	43
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7. ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ....	47
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8. Η ΈΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ.....	51
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9. ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ	54
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ – ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ.....	60
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11. ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (Ε.Λ.Π.)	65
ΜΕΡΟΣ Γ΄ : «ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΚΑΤΑ ΤΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΧΕΙΡΙΣΜΟ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ, ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΚΑΙ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ»	74

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	79
ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ.....	81
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1. ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ ΟΜΑΔΑ 2	
«ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ»	82
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2. ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΟΜΑΔΑ 2	
«ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ»	85

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Με την παγκοσμιοποίηση της οικονομίας και το άνοιγμα των εθνικών αγορών, οι επενδύσεις σε επιχειρήσεις ξένων χωρών από θεσμικούς αλλά και ιδιώτες επενδυτές έχουν αυξηθεί. Οι επιχειρήσεις στρέφονται προς τις διεθνείς κεφαλαιαγορές και χρηματαγορές για άντληση κεφαλαίων.

Η βασικότερη και συστηματικότερη πηγή χρηματοοικονομικών πληροφοριών για χρήση από μελλοντικούς επενδυτές παραμένουν οι χρηματοοικονομικές (λογιστικές) καταστάσεις των οικονομικών οργανισμών. Ο τρόπος κατά τον οποίο μετρούνται και παρουσιάζονται τα οικονομικά μεγέθη και οι δραστηριότητες των οικονομικών οργανισμών επηρεάζει όλους τους πιθανούς χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Όταν επιχειρήσεις διαφόρων κρατών συντάσσουν και δημοσιεύουν λογιστικές καταστάσεις βάσει διαφορετικών λογιστικών κανόνων και αρχών δημιουργείται πρόβλημα μελέτης, ανάλυσης και τελικά, σύγκρισης των στοιχείων τα οποία είναι απαραίτητα για την αξιολόγηση των επενδυτικών ευκαιριών οι οποίες παρουσιάζονται μέσα από τις καταστάσεις αυτές. Κρίνεται αναγκαίο, οι οικονομικοί οργανισμοί, για τη συγκρισιμότητα των λογιστικών πληροφοριακών στοιχείων, να εφαρμόζουν τις ίδιες λογιστικές αρχές, μεθόδους και διαδικασίες επεξεργασίας των αριθμητικών μεγεθών που εκφράζουν την οικονομική τους κατάσταση. Στο Δημόσιο τομέα, η αναγκαιότητα της εφαρμογής ίδιων λογιστικών αρχών, μεθόδων και διαδικασιών για την προετοιμασία και κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων επιβάλλεται στα πλαίσια της διαφάνειας των συναλλαγών σε εθνικό, ευρωπαϊκό και διεθνές επίπεδο αφού οι δημόσιοι οργανισμοί χρηματοδοτούνται μέσω της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Απαιτείται λοιπόν η τυποποίηση της λογιστικής διαδικασίας, που να καταγράφει και να παρακολουθεί τη δράση του οικονομικού οργανισμού, τόσο σε εθνικό όσο και σε ευρωπαϊκό και διεθνές επίπεδο. Λογιστική τυποποίηση είναι κανόνες, αρχές, μέθοδοι αποτίμησης και παρουσίασης που

καθιερώθηκαν με συναίνεση και έχουν εγκριθεί από έναν αναγνωρισμένο φορέα και παρέχονται για κοινή και επαναλαμβανόμενη χρήση με σκοπό την επίτευξη του βέλτιστου βαθμού τάξης στο λογιστικό πλαίσιο εφαρμογής. Με την λογιστική τυποποίηση διεθνώς, εξαλείφονται οι λογιστικές διαφορές που υπάρχουν μεταξύ διαφόρων κρατών (διαφορετική νομοθεσία) και επιτυγχάνεται η ομοιομορφία και συγκρισιμότητα των λογιστικών καταστάσεων ώστε να καταστούν χρήσιμες στη λήψη επιχειρηματικών και άλλων αποφάσεων.

Στην Ευρωπαϊκή Ένωση καθιερώθηκαν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.). Η εισαγωγή της εφαρμογής των Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα καθορίζεται από τρεις επιμέρους νόμους. Το νόμο 2992/2002 «Μέτρα για την ενίσχυση της κεφαλαιαγοράς και την ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας και άλλες διατάξεις» όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 21 του νόμου 3156/2003 και την Υπουργική Απόφαση του Ιουλίου 2003, που εισάγει την υποχρέωση εφαρμογής των Δ.Λ.Π. για τις οικονομικές μονάδες των οποίων οι μετοχές διαπραγματεύονται στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών (Χ.Α.Α.), ενώ για τις λοιπές οικονομικές μονάδες προβλέπεται προαιρετική εφαρμογή. Το νόμο 3229/2004 που αποτελεί το νόμο πλαίσιο καθορίζοντας τους κανόνες εφαρμογής των Δ.Λ.Π. και το νόμο 3301/2004 που τροποποιεί ορισμένες διατάξεις του νόμου 3229/2004 καθώς και του Προεδρικού Διατάγματος 360/1985 για τη σύνταξη των ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων.

Οι οικονομικές καταστάσεις για τις ελληνικές επιχειρήσεις συντάσσονταν αποκλειστικά σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ. - Προεδρικό Διάταγμα 1123/1980 όπως έχει κωδικοποιηθεί με τα Προεδρικά Διατάγματα 592/1984 και 186/1986 και το νόμο 3487/2006). Ο νόμος 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» επιτρέπει σε αυτές τις επιχειρήσεις να εφαρμόζουν είτε το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, είτε το προτεινόμενο νέο σχέδιο λογαριασμών, τα οποία μαζί με το Φορολογικό Δίκαιο είναι σε υψηλό βαθμό ευθυγραμμισμένα με τις Κατευθυντήριες Οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Ειδικά για τις Ανώνυμες Εταιρείες ισχύει ο κωδικοποιημένος νόμος 2190/1920 όπως έχει κωδικοποιηθεί με το Βασιλικό Διάταγμα 174/1963 και τροποποιηθεί και ισχύει με τα Προεδρικά Διατάγματα 409/1986 και 498/1987 και το νόμο 4308/2014, τα οποία εναρμόνισαν την Ελληνική Νομοθεσία με το Κοινοτικό Δίκαιο και ειδικότερα με τις διατάξεις της Πρώτης Οδηγίας 68/151/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 9^{ης} Μαρτίου 1968, της Δεύτερης Οδηγίας 77/91/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 13^{ης} Δεκεμβρίου 1976, της Τέταρτης Οδηγίας 78/660/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 25^{ης} Ιουλίου 1978 και, μερικώς, της Έβδομης Οδηγίας 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 13^{ης} Ιουνίου 1983.

Σύμφωνα με το νόμο 4308/2014, από 01.01.2015 καταργείται η υποπαράγραφος Ε.1 του άρθρου πρώτου του νόμου 4093/2012 για τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.), καθώς και κάθε διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή οδηγία έχει εκδοθεί δυνάμει εκείνης της διάταξης ή του προϊσχύοντος Προεδρικού Διατάγματος 186/1992 για τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), όπως είχε τροποποιηθεί και ίσχυε μέχρι 31.12.2012.

ΜΕΡΟΣ Α' : «Ο ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ»

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. Γενική Περιγραφή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (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 μεγεθών, δια του οποίου σκοπεύεται η τυποποίησης των υπό των οικονομικών μονάδων της χώρας τηρούμενων λογαριασμών, η καθ' ενιαίο τρόπο λειτουργία και συλλειτουργία αυτών, η βάσει παραδεδεγμένων αρχών και μεθόδων αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων, η σύνταξις και δημοσίευσις τυποποιημένων ισολογισμών, λογαριασμών αποτελεσμάτων και λοιπών οικονομικών αποτελεσμάτων και ο εν γένει σχεδιασμός της λογιστικής εις εθνικήν κλίμακα». Στηρίχθηκε στη φιλοσοφία του γαλλικού μοντέλου, ενώ από το 2006 και έπειτα τηρείται το σχέδιο των λογαριασμών, αλλά ακολουθούνται για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων οι λογιστικές πρακτικές των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Θα πρέπει να αναφερθεί το γεγονός ότι οι λογιστικοί υπολογισμοί δεν ταυτίζονται πάντα με τις φορολογικές απαιτήσεις του κράτους, συνεπώς θα πρέπει να τηρούνται οι λογιστικές πρακτικές των Δ.Λ.Π. για τις οικονομικές καταστάσεις και οι φορολογικοί υπολογισμοί που επιτάσσει ο εμπορικός κώδικας και η ελληνική νομολογία των εταιρειών για την καταβολή των φόρων. Επίσης η ανάλυση πολλών περαιτέρω βαθμίδων λογαριασμών είναι ενδεικτική και υπάρχουν κενοί λογαριασμοί για τις ανάγκες της κάθε επιχείρησης.

Οι λογαριασμοί του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου ταξινομούνται σε δέκα ομάδες, οι οποίες αριθμούνται κατά τη φυσική σειρά

των αριθμών ένα (1) έως εννέα (9) και μηδέν (0). Το Ε.Γ.Λ.Σ. 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 στην αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης και η ομάδα δέκα (0) αφιερώνεται στους λογαριασμούς τάξης.

Οι ομάδες ένα (1) έως πέντε (5) περιλαμβάνουν τους λογαριασμούς του ισολογισμού, δηλαδή εκείνους που στο τέλος της χρήσης, κατά κανόνα, παρουσιάζουν υπόλοιπα (χρεωστικά ή πιστωτικά) και οι οποίες συνθέτουν τον ισολογισμό. Ο ισολογισμός είναι η χρηματοοικονομική κατάσταση με την οποία εμφανίζονται συνοπτικά κατά είδος και αξία τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης σε δεδομένη χρονική στιγμή και σε ενιαίο νόμισμα. Ειδικότερα, στις ομάδες ένα (1) έως τρία (3) περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί του ενεργητικού και στις ομάδες τέσσερα (4) έως πέντε (5) περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί του παθητικού. Ενεργητικό ονομάζεται το σύνολο των οικονομικών μέσων αποτιμημένων σε χρηματικές μονάδες τα οποία η επιχείρηση θα χρησιμοποιήσει για την επίτευξη των στόχων της. Παθητικό λέγονται οι πηγές από τις οποίες άντλησε τα κεφάλαιά της η επιχείρηση, οι υποχρεώσεις δηλαδή προς τον επιχειρηματία (ίδια κεφάλαια) και προς τους τρίτους (ξένα κεφάλαια).

Οι ομάδες έξι (6) έως οκτώ (8) περιλαμβάνουν τους αποτελεσματικούς λογαριασμούς, οι οποίοι στο τέλος της χρήσης μηδενίζονται, με τη μεταφορά των υπολοίπων τους αρχικά στους λογαριασμούς γενικής εκμετάλλευσης και αποτελεσμάτων χρήσης και στη συνέχεια σε λογαριασμούς του ισολογισμού. Στην έκτη (6) ομάδα περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί των οργανικών εξόδων κατ' είδος, ενώ στην έβδομη (7) ομάδα περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί των οργανικών εσόδων κατ' είδος. Έξοδο είναι το κόστος που εκπνέει μέσα σε μια διαχειριστική χρήση για την εξυπηρέτηση των σκοπών της οικονομικής μονάδας. Αντίστοιχα, έσοδο είναι η χρηματική έκφραση της αγοραστικής δύναμης που αποκτάται από τις δραστηριότητες της μονάδας και ειδικότερα από την πώληση ή εκμετάλλευση αγαθών, υπηρεσιών και δικαιωμάτων. Το έσοδο προϋποθέτει την ύπαρξη εξόδου και αποσκοπεί στην επίτευξη

κέρδους. Τα αποτελέσματα που προκύπτουν από τις δραστηριότητες της επιχείρησης λέγονται οργανικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης ή κυκλοφορίας.

Οι λογαριασμοί των εκτάκτων και ανόργανων εξόδων και εσόδων, αποτελεσμάτων και σύνθεσης, που είναι απαραίτητοι για τον προσδιορισμό και τη διάθεση του αποτελέσματος της χρήσης, περιλαμβάνονται στην όγδοη (8) ομάδα. Η κατάσταση αποτελεσμάτων εμφανίζει το λογιστικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) το οποίο πέτυχε η επιχείρηση κατά την διάρκεια της χρήσης, καθώς και τους προσδιοριστικούς παράγοντες του αποτελέσματος. Αυτό προκύπτει ως αλγεβρική διαφορά μεταξύ των συνολικών εσόδων και εξόδων, όπου αν η διαφορά είναι θετική (έσοδο > έξοδο) προκύπτει κέρδος και αν η διαφορά είναι αρνητική (έσοδο < έξοδο) προκύπτει ζημία.

Η αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης αποτελεί εξειδικευμένη λογιστική τεχνική για τον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής και λειτουργεί στο κλειστό κύκλωμα των λογαριασμών της ομάδας 9. Στους λογαριασμούς αυτούς εικονίζονται και παρακολουθούνται κάθε ημέρα, εβδομάδα, μήνα, κ.λπ., τα ποσά που έχουν καταχωρηθεί και στις ομάδες 2, 6, 7 και τους λογαριασμούς 81 – 85 της ομάδας 8 της γενικής λογιστικής αναλύοντας το κόστος παραγωγής κατά θέση ή φάση και κατά προϊόν. Η κοστολόγηση επιτρέπει τη σύγκριση των στοιχείων του κόστους και διευκολύνει τον έλεγχο.

Στην ομάδα δέκα (0) περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί τάξης με τους οποίους παρέχονται σημαντικές πληροφορίες και χρήσιμα στατιστικά στοιχεία. Οι λογαριασμοί τάξης 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 οικονομικής μονάδας, η οποία όμως είναι δυνατό να επέλθει στο μέλλον. Οι λογαριασμοί τάξης λειτουργούν πάντοτε αμοιβαία, κατά ζεύγη λογαριασμών, σε αυτόνομο λογιστικό κύκλωμα της ομάδας δέκα (0), χωρίς να υπάρχει δυνατότητα ταυτόχρονης λειτουργίας τους με τους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής (ομάδες 1 – 8) και της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης (ομάδα 9). Με τους λογαριασμούς τάξης παρακολουθούνται τα αλλότρια περιουσιακά

στοιχεία, οι εγγυήσεις που λαμβάνονται από την οικονομική μονάδα για εξασφάλιση απαιτήσεών της, οι εγγυήσεις που παραχωρούνται από την οικονομική μονάδα για εξασφάλιση υποχρεώσεών της, οι αμφοτεροβαρείς και άλλης φύσεως συμβάσεις, κατά το ανεκτέλεστο μέρος τους, αλλά και διάφορες πληροφορίες ή στατιστικά στοιχεία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. Η Έννοια των Αποθεμάτων

Η ομάδα 2 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου φέρει τον τίτλο «Αποθέματα». Το Ε.Γ.Λ.Σ., προσδιορίζοντας το περιεχόμενο της, αναγράφει ότι σ' αυτήν «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» (Ε.Γ.Λ.Σ., παράγραφος 2.2.200, 1).

Αποθέματα, κατά το γενικό δεκτό ορισμό, είναι τα υλικά αγαθά που ανήκουν στην οικονομική μονάδα και τα οποία: α) προορίζονται να πωληθούν κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της, β) βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής και προορίζονται να πωληθούν όταν πάρουν τη μορφή των έτοιμων προϊόντων, γ) προορίζονται να αναλωθούν για την παραγωγή έτοιμων αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, δ) προορίζονται να αναλωθούν για την καλή λειτουργία, τη συντήρηση ή επισκευή, καθώς και την ιδιοπαραγωγή πάγιων στοιχείων, και ε) προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για τη συσκευασία π.χ. των παραγόμενων έτοιμων προϊόντων ή των εμπορευμάτων που προορίζονται για πώληση.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. προβλέπει τους ακόλουθους λογαριασμούς αποθεμάτων κατ' είδος:

Λογαριασμός 20 «Εμπορεύματα»

Λογαριασμός 21 «Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή»

Λογαριασμός 22 «Υποπροϊόντα και υπολείμματα»

Λογαριασμός 23 «Παραγωγή σε εξέλιξη»

Λογαριασμός 24 «Πρώτες και βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας»

Λογαριασμός 25 «Αναλώσιμα υλικά»

Λογαριασμός 26 «Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων»

Λογαριασμός 28 «Είδη συσκευασίας»

Λογαριασμός 29 «Αποθέματα υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων»

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. Ανάλυση Λογαριασμών που Αφορούν στα Αποθέματα Σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ομάδα 2 Ε.Γ.Λ.Σ.)

Λογαριασμός 20 «Εμπορεύματα»

Ως εμπορεύματα χαρακτηρίζονται τα υλικά αγαθά που αποκτά η οικονομική μονάδα με σκοπό να τα μεταπωλήσει στην κατάσταση που τα αγόρασε. Η ανάπτυξη του λογαριασμού αφήνεται ελεύθερη στην οικονομική μονάδα. Το Ε.Γ.Λ.Σ. υποδεικνύει τους προαιρετικούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς 20.98 «Εκπτώσεις αγορών» και 20.99 «Προϋπολογισμένες αγορές (Λ/58.20)».

Λογαριασμός 21 «Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή»

Έτοιμα προϊόντα είναι τα υλικά αγαθά που παράγονται, κατασκευάζονται ή συναρμολογούνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό την πώλησή τους. Τα προϊόντα θεωρούνται έτοιμα από τη στιγμή που εκδίδεται το δελτίο παραγωγής έτοιμων προϊόντων (αν τηρείται βιβλίο αποθήκης). Ημιτελή προϊόντα είναι τα υλικά αγαθά που, μετά από κατεργασία σε ορισμένο στάδιο (ή στάδια) είναι έτοιμα για παραπέρα βιομηχανοποίηση ή για πώληση στην ημιτελή τους κατάσταση. Σε μια κλωστοϋφαντουργία π.χ. το νήμα που παράγεται στο νηματουργείο είναι ημιτελές προϊόν και μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως πρώτη ύλη του υφαντουργείου για τη παραγωγή υφάσματος, αλλά μπορεί και να πωληθεί αυτούσιο. Η ανάπτυξη του λογαριασμού αφήνεται ελεύθερη.

Λογαριασμός 22 «Υποπροϊόντα και υπολείμματα»

Υποπροϊόντα είναι τα υλικά αγαθά που παράγονται μαζί με τα κύρια, σε διάφορα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας, από τις ίδιες πρώτες και βοηθητικές ύλες. Τα υποπροϊόντα είναι δυνατόν να επαναχρησιμοποιηθούν από την οικονομική μονάδα ως πρώτη ύλη ή να πωληθούν αυτούσια.

Υπολείμματα είναι τα υλικά κατάλοιπα της παραγωγικής διαδικασίας. Τα υπολείμματα, όταν απορρίπτονται σαν άχρηστα, αντιπροσωπεύουν μέρος της βιομηχανικής απώλειας (φύρας) της πρώτης ύλης και δεν ενδιαφέρουν το λογαριασμό αυτό. Αν υπάρχει δυνατότητα διάθεσης ή επαναχρησιμοποίησης τους, παρακολουθούνται λογιστικώς όπως και τα υποπροϊόντα. Στην κατηγορία των υπολειμμάτων εντάσσονται και τα ακατάλληλα για βιομηχανοποίηση ή κανονική αξιοποίηση διάφορα υλικά ή έτοιμα ή ημιτελή προϊόντα. Ο λογαριασμός αναπτύσσεται ελεύθερα.

Λογαριασμός 23 «Παραγωγή σε εξέλιξη»

Ως παραγωγή σε εξέλιξη θεωρούνται πρώτες ύλες, βοηθητικά υλικά, ημιτελή προϊόντα και άλλα στοιχεία κόστους, όπως εργασία και βιομηχανικά έξοδα, τα οποία κατά τη διάρκεια της χρήσης ή στο τέλος της, κατά την απογραφή, βρίσκονται στο κύκλωμα της παραγωγικής διαδικασίας για κατεργασία. Η ανάπτυξη του λογαριασμού αφήνεται ελεύθερη.

Λογαριασμός 24 «Πρώτες και βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας»

Πρώτες και βοηθητικές ύλες είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτά με σκοπό τη βιομηχανική επεξεργασία ή συναρμολόγησή τους για την παραγωγή ή κατασκευή προϊόντων. Υλικά συσκευασίας είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτά με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για τη συσκευασία των προϊόντων της, ώστε τα τελευταία να φτάνουν στην κατάσταση εκείνη στην οποία είναι δυνατό ή σκόπιμο να προσφέρονται στην πελατεία. Συνεπώς, ως υλικά συσκευασίας θεωρούνται εκείνα που κατά κάποιον τρόπο αποτελούν τμήμα του προϊόντος, όπως τα φιαλίδια των αρωμάτων, τα χάρτινα κουτιά κ.λπ. Η ανάπτυξη του λογαριασμού αφήνεται ελεύθερη. Το Ε.Γ.Λ.Σ. υποδεικνύει τους προαιρετικούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς 24.98 «Εκπτώσεις αγορών» και 24.99 «Προϋπολογισμένες αγορές (Λ/58.24)».

Λογαριασμός 25 «Αναλώσιμα υλικά»

Αναλώσιμα υλικά είναι εκείνα τα υλικά αγαθά που αποκτούνται με προορισμό την ανάλωσή τους για τη συντήρηση του πάγιου εξοπλισμού τους και γενικά για την εξασφάλιση των αναγκαίων συνθηκών λειτουργίας των κύριων και βοηθητικών υπηρεσιών της οικονομικής μονάδας. Δεν περιλαμβάνονται έντυπα και γραφική ύλη, υλικά πολλαπλών εκτυπώσεων και άλλα υλικά άμεσης ανάλωσης που θεωρείται σχεδόν βέβαιο ότι θα γίνουν έξοδα της χρήσης (λογαριασμός 64.07 «Έντυπα και γραφική ύλη»). Ο λογαριασμός αυτός είναι ο μόνος της ομάδας 2 που το Ε.Γ.Λ.Σ. υποδεικνύει για την ανάπτυξη του υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς.

Οι υποχρεωτικοί δευτεροβάθμιοι είναι οι εξής:

25.00 «Μικρά εργαλεία»

25.01 «Λιγνίτης»

25.02 «Πετρέλαιο»

25.03 «Μαζούτ»

Επίσης προβλέπει και τους ακόλουθους προαιρετικούς:

25.04 «Λοιπά καύσιμα – λιπαντικά»

25.05 «Διάφορα αναλώσιμα υλικά»

25.06 «Οικοδομικά υλικά»

25.98 «Εκπτώσεις αγορών»

25.99 «Προϋπολογισμένες αγορές (Λ/58.25)»

Λογαριασμός 26 «Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων»

Είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτά με σκοπό την ανάλωσή τους για συντήρηση και επισκευή του πάγιου εξοπλισμού της. Η αξία των εργαλείων και ανταλλακτικών αποσβένονται μέσα στη χρήση που χρησιμοποιήθηκαν. Η ανάπτυξη του λογαριασμού αφήνεται ελεύθερη. Το Ε.Γ.Λ.Σ. υποδεικνύει τους προαιρετικούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς 26.98 «Εκπτώσεις αγορών» και 26.99 «Προϋπολογισμένες αγορές (Λ/58.26)».

Λογαριασμός 27

Ο λογαριασμός παραμένει κενός. Συμπληρώνεται μόνο με απόφαση του κατά νόμο αρμόδιου οργάνου.

Λογαριασμός 28 «Είδη συσκευασίας»

Είναι τα υλικά μέσα που χρησιμοποιούνται από την οικονομική μονάδα για τη συσκευασία εμπορευμάτων ή προϊόντων της και παραδίδονται στους πελάτες μαζί με το περιεχόμενό τους. Τα είδη αυτά μπορεί να είναι επιστρεπτέα ή όχι, ανάλογα με τη συμφωνία που γίνεται κατά την πώληση, σχετικά με την επιστροφή τους ή μη (π.χ. μπουκάλια, καφάσια, σακιά, κ.λπ.). Τα είδη συσκευασίας που καταχωρούνται σε αυτόν το λογαριασμό θεωρείται ότι έχουν παραγωγική ζωή που δεν υπερβαίνει το ένα έτος και κατά συνέπεια, δεν υπόκεινται σε ετήσια απόσβεση. Αν τα είδη αυτά, όμως, έχουν παραγωγική ζωή μεγαλύτερη από ένα έτος, τότε καταχωρούνται στο λογαριασμό 14.04 «Μέσα αποθηκείσεως και μεταφοράς» και αποσβένονται τμηματικά. Τέτοια είδη συσκευασίας συνήθως είναι τα βαρέλια, οι παλέτες, τα κοντέινερ, κ.λπ. Όταν διακινούνται είδη συσκευασίας που χρησιμοποιούνται ως πάγια στοιχεία, τότε επιτρέπεται να μην εκδίδονται δελτία αποστολής για τη διακίνησή τους, ενώ αν είναι μη επιστρεφόμενα εκδίδεται οπωσδήποτε δελτίο αποστολής – τιμολόγιο πώλησης. Στην περίπτωση που τα είδη συσκευασίας δεν είναι επιστρεπτέα και κατά συνέπεια, δεν επαναχρησιμοποιούνται από την πωλήτρια επιχείρηση, αλλά πωλούνται μαζί με το περιεχόμενο και χωρίς ιδιαίτερη χρέωση, τότε αυτά θεωρούνται υλικά συσκευασίας και παρακολουθούνται στο λογαριασμό 24 «Πρώτες και βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας». Η ανάπτυξη του λογαριασμού αφήνεται ελεύθερη. Το Ε.Γ.Λ.Σ. υποδεικνύει τους προαιρετικούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς 28.98 «Εκπτώσεις αγορών» και 28.99 «Προϋπολογισμένες αγορές (Λ/58.28)».

Αν οι πρώτες και βοηθητικές ύλες, υλικά συσκευασίας, αναλώσιμα υλικά, ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων και είδη συσκευασίας αγοράζονται ή παράγονται από την οικονομική μονάδα με σκοπό να μεταπωλούνται,

θεωρούνται σαν εμπορεύματα ή έτοιμα προϊόντα και παρακολουθούνται, αντίστοιχα, στους λογαριασμούς 20 ή 21.

Λογαριασμός 29 «Αποθέματα υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων»

Στον όμιλο λογαριασμών 29 εντάσσονται εννέα πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί, χαρακτηριζόμενοι με τριψήφιο κωδικό αριθμό 290 ως 298, οι οποίοι μπορούν να χρησιμοποιηθούν προαιρετικά για την παρακολούθηση των αποθεμάτων των υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων στα οποία δεν έχει εκχωρηθεί λογιστική αυτοτέλεια. Οι τίτλοι των λογαριασμών αυτών, καθώς και η ανάλυσή τους, βρίσκονται σε πλήρη αντιστοιχία με τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς 20 – 28 και την ανάλυσή τους.

Όπου υποκατάστημα θεωρείται η εκτός έδρας (κεντρικού) επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία (φυσικού ή νομικού προσώπου), στην οποία διενεργείται οποιαδήποτε συναλλακτική ή παραγωγική δραστηριότητα. Θεωρούνται υποκαταστήματα εφόσον βρίσκονται σε διάφορο τόπο από το κεντρικό κατάστημα, το εργοστάσιο ή το εργαστήριο, το εργοτάξιο, το κατάστημα που βρίσκεται στο ίδιο κτίριο αλλά δεν είναι συνεχόμενο με το κεντρικό, το πρατήριο, το μεταλλείο, ορυχείο ή λατομείο επιχείρησης, το μόνιμο ή κινητό συνεργείο αγοράς (συγκέντρωσης) και επεξεργασίας γεωργικών, κτηνοτροφικών, αλιευτικών κ.λπ. προϊόντων, ο σταθμός αναπαραγωγής κτηνών, οι καντίνες που βρίσκονται μέσα σε πλοία, αεροδρόμια, δημόσιες υπηρεσίες ή άλλους χώρους, εφόσον εξαρτώνται από κάποιο κεντρικό κατάστημα. Δε θεωρούνται υποκαταστήματα οι αποθήκες στις οποίες γίνεται μόνο απλή παραλαβή ή παράδοση αγαθών από επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία.

Η ανάπτυξη των πρωτοβάθμιων λογαριασμών της ομάδας 2 σε δευτεροβάθμιους και κατωτέρων βαθμίδων είναι, όπως επισημάνθηκε, ελεύθερη, ώστε η οικονομική μονάδα να εξυπηρετήσει, κατά τον καλύτερο γι' αυτήν τρόπο, τις πληροφοριακές της ανάγκες. Κατά την ανάπτυξη αυτή

μπορούν να χρησιμοποιηθούν όλοι οι κωδικοί δευτεροβαθμίων. Δύο μόνο περιορισμούς θέτει το Ε.Γ.Λ.Σ.: α) να παρακολουθούνται σε χωριστούς δευτεροβάθμιους, τριτοβάθμιους ή αναλυτικότερους λογαριασμούς οι αγορές που πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια της χρήσης, καθώς και τα αρχικά και τελικά αποθέματα, και β) να δημιουργηθούν οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί που προβλέπονται από το Ε.Γ.Λ.Σ. για τα αναλώσιμα υλικά του λογαριασμού 25.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. παρέχει, ενδεικτικά, το ακόλουθο υπόδειγμα του λογαριασμού 20 (Ε.Γ.Λ.Σ., παράγρ. 2.2.201, 3):

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

20.00.00 Αποθέματα

20.00.01 Αγορές χρήσεως

20.00.02 Εκπτώσεις αγορών (είδους Β)

20.02 Είδος Γ

κ.ο.κ.

20.98 Εκπτώσεις αγορών (για περισσότερα από ένα είδη)

20.99 Προϋπολογισμένες αγορές (Λ/58.20)

Ωστόσο, η ανάπτυξη αυτή έχει το μειονέκτημα να μην επαρκεί όταν τα είδη είναι περισσότερα των 98. Σε αυτή την περίπτωση θα πρέπει να επιλεγεί άλλος τρόπος ανάπτυξης. Για παράδειγμα, η ανάπτυξη των δευτεροβαθμίων λογαριασμών μπορεί να γίνει και κατά το χιλιαδικό σύστημα (μέχρι 1.000 είδη) ή άλλο μεγαλύτερης χωρητικότητας σύστημα. Το τελευταίο όριο ανάλυσης για καθένα από τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς 20 – 28 είναι η μερίδα αποθήκης, εκτός αν οι μερίδες αποθήκης (διαρκής απογραφή)

εξυπηρετούνται στην αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης (ομάδα 9). Αν όμως αυτή λειτουργεί, οπότε θα υπάρχουν μερίδες αποθήκης τηρούμενες κατά τη μέθοδο της διαρκούς απογραφής ως αναλυτικοί λογαριασμοί του λογαριασμού 94 «Αποθέματα», οι αναπτύξεις των λογαριασμών της ομάδας 2 δεν είναι απαραίτητο να φθάσουν στην έσχατη υποδιαίρεση.

Οι λογαριασμοί 20 – 28 λειτουργούν σύμφωνα με τα παρακάτω:

Στην αρχή της χρήσης, οι ειδικοί λογαριασμοί των αποθεμάτων χρεώνονται με την αξία των αποθεμάτων, όπως αυτή έχει προκύψει κατά την απογραφή τέλους της προηγούμενης χρήσης.

Οι αγορές που πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια της χρήσης, καταχωρούνται στη χρέωση των λογαριασμών της ομάδας 2 με την τιμή κτήσης τους, δηλαδή με την τιμολογιακή τους αξία προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς μέχρι την παραλαβή και αποθήκευση των αγαθών και πιστώνονται με τις τυχόν επιστροφές αγορών και τις εκτός τιμολογίου εκπτώσεις. Οι αγορές της χρήσης καταχωρούνται υποχρεωτικά σε αναλυτικούς λογαριασμούς χωριστά κατά συντελεστή Φ.Π.Α. και χωριστά οι απαλλασσόμενες από το συντελεστή Φ.Π.Α. (Εγκ. 1131481/92).

Ως τιμολογιακή αξία νοείται η αναγραφόμενη στο τιμολόγιο, μειωμένη κατά τις εκπτώσεις που αναγράφονται στο τιμολόγιο και χωρίς να περιέχει φόρους ή άλλα τέλη που περιέχονται στο τιμολόγιο και εισπράττονται για λογαριασμό του Δημοσίου ή τρίτων (π.χ. Φ.Π.Α.).

Ειδικά έξοδα αγοράς είναι οι δασμοί εισαγωγής, τα έξοδα μεταφοράς και παραλαβής των αγαθών, τα ασφάλιστρα, οι ναύλοι, τα έξοδα εκτελωνισμού, οι τελωνιακές υπερημερίες και οτιδήποτε άλλο έξοδο αφορά την αγορά και αποδεικνύεται οπωσδήποτε με επίσημο δικαιολογητικό. Η κατανομή των δαπανών και των κινδύνων μεταξύ πωλητή και αγοραστή ρυθμίζονται διεθνώς από κανόνες γνωστοί ως Incoterms (International Commercial Terms). Εάν η συμφωνία είναι EXW (Ex Works) ο πωλητής υποχρεούται να παραδώσει τα εμπορεύματα στο χώρο του και όλα τα έξοδα τα αναλαμβάνει ο αγοραστής. Εάν αγοράζονται εμπορεύματα με συμφωνία

C.I.F. (Cost, Insurance, Freight) σημαίνει ότι η συμφωνηθείσα τιμή περιλαμβάνει την αξία των εμπορευμάτων, την ασφάλιση και τη μεταφορά τους. Εάν η συμφωνία είναι F.O.B. (Free On Board) η συμφωνηθείσα τιμή περιλαμβάνει την αξία των αποθεμάτων και τη φόρτωσή τους στο πλοίο, οπότε λήγουν οι υποχρεώσεις του πωλητή.

Τα έξοδα αυτά, αν για οποιοδήποτε λόγο καταχωρηθούν σε λογαριασμούς της ομάδας 6 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος», μεταφέρονται με αντιλογισμό στους συγκεκριμένους λογαριασμούς 20 – 28, τους οποίους αφορούν. Επίσης, στους λογαριασμούς της ομάδας 2 μεταφέρονται και τα ειδικά έξοδα αγορών που προηγούμενα έχουν συγκεντρωθεί στους λογαριασμούς του λογαριασμού 32.01 «Παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων (ανάπτυξη κατά παραγγελία)».

Σε περιπτώσεις, που για διάφορους λόγους, οι εκπτώσεις αγορών δεν είναι δυνατό να μειώσουν την τιμολογιακή αξία αγοράς, καταχωρούνται στους ιδιαίτερους, κατά κατηγορία αποθεμάτων, λογαριασμούς, 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 χρήσης, τα υπόλοιπα των λογαριασμών «Εκπτώσεις αγορών» μεταφέρονται στους αντίστοιχους λογαριασμούς «Αγορές χρήσεως». Όταν οι εκπτώσεις αναφέρονται σε περισσότερα από ένα είδη και ο διαχωρισμός τους ανάλογα με το είδος είναι αδύνατος ή δυσχερής, η κατανομή τους στα είδη αυτά γίνεται ανάλογα με την πριν τις εκπτώσεις αξία κτήσης τους. Αν τα αποθέματα αγοράζονται από το εξωτερικό, η αξία τους υπολογίζεται με βάση την επίσημη τιμή του ξένου νομίσματος κατά την ημέρα διακανονισμού της αξίας, η οποία συμπίπτει με την ημερομηνία εκκαθάρισης της τράπεζας μέσω της οποίας έγινε η εισαγωγή ή με την ημερομηνία του προεμβάσματος.

Οι λογαριασμοί των αποθεμάτων δε δέχονται κατά τη διάρκεια της χρήσης εγγραφές πιστώσεων για εξαγωγές των αγαθών από οποιαδήποτε αιτία (πωλήσεις, παραδόσεις υλών για βιομηχανοποίηση) ούτε χρεώσεις για εισαγωγές αγαθών που δεν προέρχονται από τρίτους (προϊόντα παραγωγής της οικονομικής μονάδας). Έτσι, στο τέλος της χρήσης και πριν από τη

διαδικασία σύνταξης του ισολογισμού, θα εμφανίζουν την αξία των αρχικών αποθεμάτων και την καθαρή αξία των αγορών της χρήσης.

Σε περίπτωση που ο επιτηδευματίας αποσύρει αγαθά για δική του χρήση, χρεώνεται ο λογαριασμός 33.07 «Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων» (όταν πρόκειται για ατομική επιχείρηση ο λογαριασμός λέγεται «Ατομικός λογαριασμός επιχειρηματία») και πιστώνεται ο λογαριασμός 78.10 «Τεκμαρτά έσοδα από ιδιόχρηση αποθεμάτων (Γνωμ. 44/1129/1989)». Ακόμη, όταν παρέχει σε είδος αποθέματα στο προσωπικό χρεώνεται ο λογαριασμός 60.02 «Παρεπόμενες παροχές και έξοδα προσωπικού» ή άλλος κατάλληλος λογαριασμός εξόδου και πιστώνεται ο λογαριασμός 78.10 «Τεκμαρτά έσοδα από ιδιόχρηση αποθεμάτων». Το ίδιο γίνεται και με τα δείγματα και τα δώρα είτε προέρχονται από τα αποθέματα, είτε έχουν αγοραστεί για δώρα. Σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία, τα δείγματα και τα δώρα δε μπορούν να είναι πάνω από κάποια όρια και εφόσον διατίθενται σε πελάτες χρεώνεται ο λογαριασμός 64.02 «Έξοδα προβολής και διαφήμισης».

Κατά το τέλος της περιόδου λογισμού (π.χ. στο τέλος του μήνα), οι προαιρετικοί λογαριασμοί «Προϋπολογισμένες αγορές» χρεώνονται με τις προϋπολογισμένες αγορές (αξία αγορασμένων αγαθών που παραλαμβάνονται χωρίς τιμολόγιο ή άλλο παραστατικό αξίας κατά τη διάρκεια της χρήσης), με πίστωση των αντίστοιχων λογαριασμών του λογαριασμού 58 «Λογαριασμοί περιοδικής κατανομής». Στο τέλος της επόμενης περιόδου λογισμού (π.χ. στο τέλος του επόμενου μήνα) 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. Σε όλες τις περιπτώσεις που παρουσιάζεται ανάγκη προϋπολογισμού της αξίας αγορασμένων αγαθών, αντί της εφαρμογής της παραπάνω διαδικασίας, παρέχεται η δυνατότητα πίστωσης του λογαριασμού 56.02 «Αγορές υπό τακτοποίηση».

Στο τέλος της χρήσης, τα αρχικά αποθέματα και η καθαρή αξία αγορών της χρήσης μεταφέρονται στη χρέωση του λογαριασμού 80.00 «Λογαριασμός

Γενικής Εκμεταλλεύσεως». Επίσης, οι λογαριασμοί των αποθεμάτων χρεώνονται με την αξία των αποθεμάτων λήξης, όπως αυτή προκύπτει από την απογραφή, με πίστωση του λογαριασμού 80.00 «Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως». Έτσι, στο τέλος της χρήσης, εμφανίζουν την αξία των αποθεμάτων λήξης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. Απογραφή – Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών

Απογραφή είναι η λεπτομερής καταμέτρηση, καταγραφή και αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής μονάδας, σε ενιαίο νόμισμα και σε δεδομένο χρόνο. Η απογραφή περιλαμβάνει αρχικά το στάδιο της καταμέτρησης, στο οποίο γίνεται ποσοτική καταμέτρηση αποθεμάτων, παγίων, χρεογράφων, επιταγών, μετρητών, συμφωνία υπολοίπων πελατών, προμηθευτών, κ.λπ. Στο στάδιο της αποτίμησης προσδιορίζεται η αξία του κάθε στοιχείου όπως προκύπτει από τους κανόνες της αποτίμησης που καθορίζονται από τη νομοθεσία. Στο τελευταίο στάδιο, αυτό της καταγραφής, καταχωρούνται τα στοιχεία, αναλυτικά εκφρασμένα, στο Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών και έτσι εμφανίζεται η περιουσία της οικονομικής μονάδας κατ' είδος, ποιότητα, ποσότητα, κ.λπ. και κατά αξία, σε μια ορισμένη χρονική στιγμή, δηλαδή στη στατική της μορφή.

Η απογραφή σε σχέση με τον τρόπο που διενεργείται, διακρίνεται σε πραγματική και θεωρητική. Στην πραγματική (ή φυσική ή εξωτερική ή εξωλογιστική) τα περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται και προσδιορίζονται πραγματικά με φυσική μέτρηση, χωρίς δηλαδή να λαμβάνονται υπόψη τα δεδομένα των λογιστικών βιβλίων. Αντίθετα, η θεωρητική (ή εσωτερική ή εσωλογιστική) απογραφή προκύπτει από τα λογιστικά βιβλία της μονάδας. Αφορά κυρίως απαιτήσεις και υποχρεώσεις. Η θεωρητική απογραφή πρέπει να αντιπαραβάλλεται με την πραγματική. Κατά την αντιπαραβολή οι τυχόν διαφορές που θα προκύψουν πρέπει να τακτοποιηθούν ώστε να προσαρμοστούν τα λογιστικά δεδομένα στα πραγματικά και να τεθούν υπόψη της διοίκησης της οικονομικής μονάδας για να ερευνησει την αιτία δημιουργίας τους.

Η απογραφή ανάλογα με την έκτασή της διακρίνεται σε γενική και μερική. Η γενική περιλαμβάνει όλα τα περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής μονάδας. Η γενική απογραφή είναι κατά κανόνα φυσική για ορισμένα στοιχεία

και θεωρητική για τα υπόλοιπα. Η μερική αναφέρεται μόνο σε μερικά περιουσιακά στοιχεία. Η μερική απογραφή πρέπει να είναι φυσική. Με τη συχνή διενέργεια μερικών απογραφών αποφεύγονται ή διορθώνονται λογιστικά λάθη, διαχειριστικές ανωμαλίες και ακόμη δημιουργείται έντονα το αίσθημα ευθύνης των διαχειριστών των διάφορων περιουσιακών στοιχείων της μονάδας.

Άλλη μια διάκριση της απογραφής είναι σε τακτική και έκτακτη ανάλογα με το χρόνο σύνταξής της. Η τακτική πραγματοποιείται σε τακτά χρονικά διαστήματα. Η πιο συνηθισμένη τακτική απογραφή είναι η ετήσια. Η έκτακτη πραγματοποιείται για ειδικό λόγο όπως η συγχώνευση, η πτώχευση και η εκκαθάριση.

Οι οικονομικές μονάδες είναι υποχρεωμένες να πραγματοποιούν πραγματικές απογραφές των αποθεμάτων τους τουλάχιστον μια φορά μέσα σε κάθε χρήση και μάλιστα στο τέλος αυτής. Κατά την απογραφή πρέπει να αναγνωρίζονται, να καταμετρούνται και να καταγράφονται όλα τα αποθέματα κατ' είδος, ποιότητα και ποσότητα και να γίνεται η κατάταξη αυτών σε κατηγορίες που να αντιστοιχούν στους επιμέρους λογαριασμούς των αποθεμάτων.

Στη γενική λογιστική δεν είναι δυνατή η παρακολούθηση της διακίνησης των ειδών που βρίσκονται σε τρίτους για πώληση, για ενέχυρο ή για άλλους λόγους, ούτε ο υπολογισμός του κόστους παραγωγής ή του κόστους πωληθέντων τους. Όταν η οικονομική μονάδα τηρεί θεωρημένες αποθήκες, τότε τα αγαθά αυτά παρακολουθούνται σε ιδιαίτερους υποχρεωτικούς λογαριασμούς του λογαριασμού 94 «Αποθέματα» της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης και καταχωρούνται ιδιαίτερα στην απογραφή.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζονται ως υποχρεωτικές η απογραφή έναρξης ή ίδρυσης, η απογραφή χρήσης ή λήξης και η τελική απογραφή ή απογραφή λύσης. Η απογραφή έναρξης συντάσσεται κατά την έναρξη της λειτουργίας της μονάδας. Κάθε χρόνο στο τέλος της διαχειριστικής ή λογιστικής χρήσης και μέσα στις προθεσμίες που προβλέπονται, συντάσσεται η απογραφή χρήσης. Κάθε χρήση διαρκεί, σύμφωνα με το νόμο,

δώδεκα μήνες. Κατά την έναρξη, τη λήξη ή τη διακοπή των εργασιών της επιχείρησης η διαχειριστική χρήση μπορεί να είναι μικρότερη από δώδεκα μήνες. Ειδικά κατά την έναρξη των εργασιών, σε ορισμένες περιπτώσεις, μπορεί να είναι μεγαλύτερη από δώδεκα μήνες, όχι όμως και μεγαλύτερη από εικοσιτέσσερις μήνες. Δίνεται αυτή η δυνατότητα ώστε να μπορέσει η οικονομική μονάδα να οργανωθεί λογιστικά. Η διαχειριστική χρήση συνήθως αρχίζει την 1^η Ιανουαρίου και λήγει την 31^η Δεκεμβρίου, δηλαδή ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. Επιτρέπεται για τις οικονομικές μονάδες που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας, η διαχειριστική χρήση να αρχίζει την 1^η Ιουλίου και να λήγει την 30^η Ιουνίου του επόμενου έτους. Η απογραφή μιας χρήσης λέγεται τελική απογραφή της χρήσης και αρχική της επόμενης. Η τελική απογραφή της οικονομικής μονάδας συντάσσεται σε οποιαδήποτε χρονική στιγμή, όταν δηλαδή η μονάδα διαλυθεί, μετατραπεί, συγχωνευθεί και γενικά, όταν πάψει να λειτουργεί ως αυτόνομη λογιστική μονάδα.

Η ποσοτική καταγραφή των αποθεμάτων γίνεται μέχρι την εικοστή ημέρα του μεθεπόμενου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Η καταχώριση της απογραφής πρέπει να έχει ολοκληρωθεί μέσα σε τρεις μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου για τις ατομικές επιχειρήσεις, προσωπικές εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.), κοινοπραξίες, κοινωνίες του Αστικού Κώδικα και αστικές εταιρείες, μέσα σε τέσσερις μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου για τις ανώνυμες εταιρείες (Α.Ε.) και τους συνεταιρισμούς και μέσα σε έξι μήνες για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις και τις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ποντοπόρα πλοία. Οι παραπάνω προθεσμίες δε μπορούν να υπερβούν την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Μια παραλλαγή της απογραφής είναι η διαρκής απογραφή με την οποία στα λογιστικά βιβλία τα αποθέματα εμφανίζονται συνέχεια μετά από κάθε οικονομική πράξη κατά ποσότητα και αξία ή μόνο κατά ποσότητα. Η διαρκής απογραφή μπορεί να εφαρμόζεται μόνο σε επιχειρήσεις με μικρό αριθμό ειδών και ποσοτήτων. Τα είδη αυτά παρακολουθούνται με το κόστος αγοράς ή παραγωγής, δηλαδή, στην περίπτωση των εμπορευμάτων με την

τιμή αγοράς και έξοδα αγορών τόσο κατά την εισαγωγή, όσο και κατά την εξαγωγή. Η διαφορά μεταξύ τιμής κόστους και τιμής πώλησης θα εμφανίζεται χωριστά ως κέρδος ή ζημία.

Η απογραφή καταχωρείται σε ειδικό βιβλίο, στο οποίο καταχωρείται και ο ισολογισμός, η ανάλυση του λογαριασμού 80 «Γενική εκμετάλλευση» και η ανάλυση του λογαριασμού 86 «Αποτελέσματα χρήσεως» και λέγεται Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών. Η απογραφή έχει κάθετη διάταξη. Η κατάταξη και καταγραφή των περιουσιακών στοιχείων στο Βιβλίο Απογραφών ενδείκνυται να ακολουθεί τη σειρά του σχεδίου των λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ. Πρώτα καταχωρούνται τα στοιχεία του ενεργητικού με τις διακρίσεις του και τις υποδιαιρέσεις του και αθροίζονται οι αξίες του. Στη συνέχεια καταχωρούνται κατά τον ίδιο τρόπο τα στοιχεία του παθητικού. Η καταχώριση των στοιχείων γίνεται με κάθε λεπτομέρεια ως προς το είδος, την ποσότητα και την αξία. Όταν δεν υπάρχουν πάγια περιουσιακά στοιχεία ή αποθέματα, αντί της σύνταξης απογραφής έναρξης, καταχωρούνται αναλυτικά τα υπόλοιπα στοιχεία της οικονομικής μονάδας στα λογιστικά βιβλία για την έναρξη της λογιστικής χρήσης.

Η διενέργεια της γενικής απογραφής, παρά το γεγονός ότι προκαλεί αναταραχή στον ομαλό ρυθμό των εργασιών της οικονομικής μονάδας, χαλάρωση των συναλλαγών ή και της παραγωγής, καθώς και πρόσθετα έξοδα (για μετακινήσεις υλικών, υπερωρίες, κ.λπ.) αποτελεί ενέργεια πολύ μεγάλης σημασίας και πρέπει να καταβάλλεται προσπάθεια να είναι πραγματική και εξαντλητική. Η πραγματική και εξαντλητική απογραφή εξασφαλίζει την ακριβή εικόνα της περιουσιακής κατάστασης της μονάδας, τον έλεγχο της ακρίβειας των λογιστικών καταχωρίσεων και τη δυνατότητα στη διοίκηση να παίρνει ορθές αποφάσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5. Αποτίμηση

5.1 Γενικά περί αποτίμησης

Αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων είναι ο προσδιορισμός της αξίας τους σε χρηματικές μονάδες. Η αποτίμηση της επιχειρηματικής περιουσίας, αλλά και της επιχείρησης σαν συνόλου, μπορεί να γίνει με διάφορους κανόνες, ο καθένας από τους οποίους παράγει διαφορετικά αποτελέσματα και για αυτό επιλέγεται να εφαρμοστεί κάποιος ανάλογα με τη σκοπιμότητα της αποτίμησης και των ιδιαίτερων συνθηκών που επικρατούν στην αγορά. Έτσι κάθε φορά που αποτιμάται η περιουσία της επιχείρησης, πρέπει να προσδιορίζεται συγκεκριμένος λόγος για τον οποίο γίνεται η αποτίμηση. Αν η αποτίμηση της περιουσίας της επιχείρησης γίνεται με σκοπό να καταρτιστεί ο ετήσιος ισολογισμός, τίθεται το πρόβλημα του προσδιορισμού της πραγματικής τρέχουσας αξίας της περιουσίας σε αυτό το χρονικό σημείο. Αυτή η αξία αναζητείται, επειδή από αυτήν προκύπτει το αποτέλεσμα της επιχείρησης και, συνεπώς, τα ποσά που θα διανεμηθούν στον επιχειρηματία σαν εισόδημα, στο κράτος σαν φόρος και στην επιχείρηση σαν αποθεματικά. Αν η αξία της περιουσίας δεν είναι ακριβής, θα διανεμηθεί μεγαλύτερο ποσό κέρδους από το πραγματικό, οπότε θα μειωθούν τα κεφάλαια της επιχείρησης ή στην αντίθετη περίπτωση δε θα ικανοποιηθούν ο επιχειρηματίας και το κράτος, που θα εισπράξει λιγότερος φόρος.

Το κέρδος προκύπτει από την εξίσωση «**Έσοδα – Κόστος Πωληθέντων = Κέρδος**», δηλαδή το μέγεθος του κέρδους εξαρτάται άμεσα από το κόστος των πωληθέντων. Και το κόστος των πωληθέντων προκύπτει από την εξίσωση «**Αποθέματα Έναρξης + Κόστος Παραγωγής ή Αγορών – Αξία Μενόντων = Κόστος Πωληθέντων**». Η αξία των μενόντων που καθορίζει άμεσα το κόστος των πωληθέντων, σημαίνει ότι καθορίζει έμμεσα (μέσα από το κόστος) το οικονομικό αποτέλεσμα της επιχείρησης.

Για την ορθή κατάρτιση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων ιδιαίτερη προσοχή πρέπει να δοθεί στην πιστή εφαρμογή των κανόνων

αποτίμησης. Επομένως, οι οικονομικές πληροφορίες που παρουσιάζονται, θα πρέπει να ερμηνεύονται, να μετριοούνται και να περιγράφονται με τις ίδιες βάσεις αρχών και κανόνων, που έχουν γίνει επιστημονικά παραδεκτές και στην πράξη εφαρμόζονται ομοιόμορφα από το σύνολο των οικονομικών μονάδων.

Οι παραδεκτές λογιστικές αρχές είναι κανόνες, μέθοδοι και τεχνικές που ορίζουν τις κατευθυντήριες γραμμές της λογιστικής σκέψης και πρακτικής. Αποτελούν γέννημα επιστημονικής έρευνας, μακρόχρονης εμπειρίας, εθίμων και λογιστικής πρακτικής. Είναι οι έννοιες, τα λογιστικά πρότυπα, οι κανόνες συμπεριφοράς, οι λογιστικοί μέθοδοι, οι πρακτικές των λογιστικών εφαρμογών και οι διαδικασίες που έχουν γίνει επιστημονικά αποδεκτές και χρησιμοποιούνται για τη συγκέντρωση και καταγραφή των οικονομικών και διαχειριστικών πληροφοριών και την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων. Παρ' όλο που κατάλογος των γενικά παραδεκτών αρχών της λογιστικής δεν υπάρχει, στη βάση των κανόνων αποτίμησης βρίσκονται οι ακόλουθες θεμελιώδεις λογιστικές αρχές.

Η αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας της επιχείρησης (*going concern*) κατά την οποία οι κανόνες αποτίμησης εφαρμόζονται υπό την προϋπόθεση ότι η επιχείρηση θα εξακολουθήσει να λειτουργεί. Η επιχειρηματική ζωή της επιχείρησης δεν μπορεί να είναι απεριορίστης διάρκειας, αλλά υποθέτουμε ότι θα συνεχίσει τη δραστηριότητα της για τόσο χρονικό διάστημα όσο χρειάζεται για να υλοποιήσει τους σημερινούς της στόχους και να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις που έχει αναλάβει.

Η αρχή της λογιστικής συνέχειας κατά την οποία ο ισολογισμός μια χρήσης είναι η συνέχεια του ισολογισμού της προηγούμενης χρήσης. Το άρθρο ορίζει ότι τα ποσά ανοίγματος των λογαριασμών της χρήσης συμφωνούν απολύτως με τον ισολογισμό κλεισίματος της προηγούμενης χρήσης. Απαγορεύεται η μεταβολή στο περιεχόμενο των λογαριασμών και των ποσών.

Η αρχή της χωριστής αποτίμησης των στοιχείων των λογαριασμών του ενεργητικού και του παθητικού. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή απαγορεύεται

π.χ. ο συμψηφισμός απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα και αποτίμηση μόνο της διαφοράς. Η διάταξη επιβάλλει την ξεχωριστή αποτίμηση των απαιτήσεων και υποχρεώσεων.

Επίσης, σύμφωνα με την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων ή αρχή των δεδουλευμένων εσόδων και εξόδων επιβάλλεται σε κάθε χρήση να περιλαμβάνονται μόνο πραγματοποιημένα κέρδη μέχρι την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, δηλαδή λαμβάνονται υπόψη τα έσοδα εκείνα που είναι βέβαια και πραγματικά. Με βάση αυτή την αρχή κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων χρήσης πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όλοι οι πιθανοί κίνδυνοι και πιθανές ζημίες. Σχηματίζονται προβλέψεις για προβλεπόμενες ζημίες, κινδύνους, έξοδα και υποτιμήσεις που αφορούν τη χρήση αλλά μπορεί είτε να εμφανίστηκαν μέσα στη χρήση είτε προβλέπεται να εμφανιστούν μετά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και κατά τη διάρκεια των εγγραφών περάτωσής του, ανεξάρτητα από την ταμειακή τους είσπραξη ή πληρωμή.

Η αρχή του ιστορικού κόστους αποτελεί την κύρια βάση σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Κάθε αγαθό, που αποκτιέται από την οικονομική μονάδα, έχει προσδιορισμένη θέση μέσα στο κύκλωμα εκμετάλλευσής της και πρέπει να είναι κατάλληλο για να εξυπηρετεί τον προορισμό του. Η συνολική αξία στην οποία αποκτιέται ένα αγαθό αποτελεί το ιστορικό (πραγματικό) του κόστος, δηλαδή η αξία κτήσης του προσαυξάνεται με τυχόν δαπάνες επέκτασης, προσθήκης και βελτίωσης.

Την επιλογή της καταχώρισης των περιουσιακών στοιχείων των οικονομικών μονάδων στη συνολική αξία της απόκτησής τους (αξία ιστορικού κόστους) επιβάλλουν οι εξής λόγοι: α) το κόστος κτήσης προσδιορίζεται αντικειμενικά στην αγορά με βάση την προσφορά και τη ζήτηση, β) το κόστος κτήσης απεικονίζει την αξία του αγαθού κατά το χρόνο απόκτησής του, γ) το κόστος επαληθεύεται εύκολα από τη λογιστική και ελεγκτική διαδικασία και δ) το κόστος κτήσης προσδιορίζεται εύκολα, διακρίνεται για τη συντηρητικότητά του και σχετίζεται άμεσα με την πραγματοποίηση εσόδων. Γενικά στα λογιστικά βιβλία των οικονομικών μονάδων, τα περιουσιακά στοιχεία, τα

έσοδα και τα έξοδα, οι απαιτήσεις και υποχρεώσεις, απεικονίζονται με λογιστικές εγγραφές σε τιμές κόστους κτήσης.

Σύμφωνα με την αρχή του ιστορικού κόστους τα αποθέματα καταχωρούνται στο κόστος κτήσης τους κατά την ημερομηνία της απόκτησής τους. Όμως, όταν αυτά πωλούνται, το κόστος αντιπαραβάλλεται με τα έσοδα σύμφωνα με την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Στο τέλος της χρήσης, τα αποθέματα αποτιμώνται με βάση την αρχή του κόστους κτήσης εκτός αν η αξία τους μειώθηκε λόγω ζημίας, απαξίωσης κ.λπ. οπότε αποτιμώνται σύμφωνα με την αρχή της συντηρητικότητας.

Η αρχή της συντηρητικότητας η οποία ορίζει ότι τα περιουσιακά στοιχεία των οικονομικών μονάδων, εκτός των απαιτήσεων, υποχρεώσεων και διαθεσίμων καταχωρούνται στην αξία κτήσης τους ή του κόστους παραγωγής (αρχή του ιστορικού κόστους) και τα αποθέματα αποτιμούνται, στο τέλος της χρήσης, στη χαμηλότερη κατ' είδος τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής (τιμή ημέρας ή τιμή αντικατάστασης).

Στη χώρα μας, αλλά και σε όλη την Ευρωπαϊκή Ένωση, όπου έχει επικρατήσει η λογιστική τυποποίηση, η αρχή του ιστορικού κόστους προσδιορίζεται από τα λογιστικά πρότυπα που εφαρμόζονται. Με ιδιαίτερες διατάξεις ορίζονται οι έννοιες της τιμής κτήσης, της τρέχουσα τιμής, της τιμής του ιστορικού κόστους καθώς και της τιμή αντικατάστασης των αγαθών. Παραπομπή στις διατάξεις αυτές γίνεται για την αποτίμηση των στοιχείων της απογραφής και τους κανόνες αποτίμησης των ποσών που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις.

Οι δημοσιευμένες λογιστικές καταστάσεις πρέπει να περιλαμβάνουν με κατανοητό και σαφή τρόπο όλες τις λογιστικές αρχές, τις υποθέσεις, τους κανόνες και τις διαδικασίες που έχουν χρησιμοποιηθεί για την προετοιμασία τους, ώστε να αποκλειστεί το ενδεχόμενο παραπλάνησης, σύμφωνα με την αρχή της πλήρους αποκάλυψης ή αρχή της συνέπειας των λογιστικών μεθόδων. Θα πρέπει να παρέχονται πληροφορίες για τις λογιστικές μεθόδους που εφαρμόζονται παγίως, χωρίς μεταβολές από χρήση σε χρήση, έτσι ώστε

οι οικονομικές καταστάσεις της μίας χρήσης να είναι συγκρίσιμες με αυτές των προηγούμενων χρήσεων (αν υπάρχουν) και των επόμενων.

Αλλαγή λογιστικών μεθόδων γίνεται, στην περίπτωση που οι συνθήκες το επιβάλλουν, με την προϋπόθεση η κάθε παρέκκλιση να αναγράφεται στο προσάρτημα του ισολογισμού, να αιτιολογείται κατάλληλα και να αναφέρονται οι επιδράσεις της στην περιουσιακή διάρθρωση της επιχείρησης, στη χρηματοοικονομική θέση και στα αποτελέσματα της χρήσης. Αναφορά θα πρέπει να γίνεται και για όσα σημαντικά γεγονότα αφορούν την πορεία της επιχείρησης, όπως δεσμεύσεις από συμβάσεις και εγγυήσεις, προσημειώσεις και υποθήκες επί των στοιχείων του ενεργητικού, αναπροσαρμογές στοιχείων του ισολογισμού και τον αριθμό κυκλοφορούντων μετοχών.

5.2 Εννοιολογικός προσδιορισμός όρων σχετικών με την αποτίμηση

Τρέχουσα τιμή αγοράς είναι η τιμή αντικατάστασης του συγκεκριμένου αποθέματος, δηλαδή η τιμή στην οποία η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να προμηθευτεί το αγαθό, κατά την ημέρα σύνταξης της απογραφής, από τη συνήθη αγορά, με συνήθεις όρους και κάτω από κανονικές συνθήκες, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη περιστασιακά και προσωρινά γεγονότα που προκαλούν αδικαιολόγητες προσωρινές διακυμάνσεις τιμών. Η τρέχουσα τιμή αγοράς διαμορφώνεται με το συνυπολογισμό όλων των στοιχείων του κόστους κτήσης. Αν η τρέχουσα τιμή είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσης αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε η αποτίμηση γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η τιμή πώλησης του αποθέματος, στην οποία υπολογίζεται ότι αυτό θα πωληθεί κάτω από ομαλές συνθήκες ως προς την πορεία 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.

Τιμή κτήσης είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς των αποθεμάτων, αυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς, μειωμένη με τις εκπτώσεις (άμεσο κόστος αγοράς).

Τιμολογιακή αξία είναι η αξία αγοράς που αναγράφεται στα τιμολόγια, μειωμένη κατά τις εκπτώσεις που κάθε φορά χορηγούνται από τους προμηθευτές και απαλλαγμένη από τους φόρους και τα τέλη που δε βαρύνουν 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 – τέλη εισαγωγής, καθώς και τα έξοδα μεταφοράς και παραλαβής των σχετικών ειδών.

Περαιτέρω ανάλυση για την τιμολογιακή αξία και τα ειδικά έξοδα αγοράς έχει προηγηθεί στο κεφάλαιο 3 «Ανάλυση Λογαριασμών που Αφορούν στα Αποθέματα Σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ομάδα 2 Ε.Γ.Λ.Σ.)» (σελ. 17).

Ιστορικό κόστος παραγωγής είναι το άμεσο κόστος αγοράς (ή τιμή κτήσης) των πρώτων υλών και των διαφόρων υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή των αγαθών, προσαυξημένο με τα γενικά (έμμεσα) έξοδα αγορών, καθώς και τα άμεσα και έμμεσα έξοδα παραγωγής (κόστος κατεργασίας) που δαπανήθηκαν για να φτάσουν τα παραγόμενα υλικά στη θέση και κατάσταση που βρίσκονται κατά την απογραφή. Το ιστορικό κόστος παραγωγής υπολογίζεται με μία από τις μεθόδους που υπολογίζεται και η τιμή κτήσης.

Σύμφωνα με την αρχή της συνέπειας, ο προσδιορισμός της τιμή κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής γίνεται στην οικονομική μονάδα με βάση μια από τις αποδεκτές μεθόδους αποτίμησης, την οποία θα εφαρμόζει κατά πάγιο τρόπο στα επόμενα έτη. Η αποτίμηση των αποθεμάτων των υποκαταστημάτων με εξαρτημένη λογιστική και των αποθηκευτικών χώρων γίνεται σε ενιαία τιμή με τα αποθέματα της έδρας. Η μονάδα δεν υποχρεούται να εφαρμόζει την ίδια μέθοδο αποτίμησης για όλα τα είδη των αποθεμάτων της.

Σε περίπτωση αλλαγής των συνθηκών λειτουργίας της μονάδας ή για τη βελτίωση της λειτουργικότητας της ή για άλλους σπουδαίους λόγους, επιτρέπεται η αλλαγή της μεθόδου αποτίμησης με την προϋπόθεση ότι στις οικονομικές καταστάσεις που θα δημοσιεύονται, θα δηλώνονται οι λόγοι που οδήγησαν στην αλλαγή, καθώς και η επίδραση που είχε η αλλαγή αυτή στη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων. Στις οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να φαίνονται οι μέθοδοι αποτίμησης που εφαρμόστηκαν, ακόμη και αν δε γίνουν αλλαγές στις μεθόδους αυτές.

Για έγκριση της αλλαγής από την Επιτροπή Λογιστικών Βιβλίων υποβάλλεται σχετική αίτηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας της οικονομικής μονάδας πέντε (5) τουλάχιστον μήνες πριν από τη λήξη της διαχειριστικής

περιόδου. Επιτρέπεται, χωρίς έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων, η αλλαγή της μεθόδου, που προσδιορίζει την τιμή κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής, μόνο κατά την πρώτη διαχειριστική χρήση που εφαρμόζεται πλήρως η αναλυτική λογιστική της εκμετάλλευσης (ομάδα 9). Ομοίως δεν απαιτείται έγκριση και κατά την πρώτη αλλαγή της μεθόδου, με την προϋπόθεση υποβολής σχετικής γνωστοποίησης στον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. μέχρι τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου στην οποία θα εφαρμοστεί η νέα μέθοδος.

Η μέθοδος αποτίμησης που επιλέχθηκε για την οικονομική μονάδα μνημονεύεται στο Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών. Οι μέθοδοι αποτίμησης είναι αναφορικά: η μέθοδος FIFO, η μέθοδος LIFO, η μέθοδος του κινητού μέσου όρου, η μέθοδος του σταθμικού κόστους, η μέθοδος του βασικού αποθέματος, η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους και η μέθοδος του πρότυπου κόστους.

5.3 Μέθοδοι υπολογισμού τιμής κτήσης

1. Μέθοδος FIFO (First In – First Out) ή μέθοδος πρώτη εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή

Κατά τη μέθοδο αυτή θεωρείται ότι η πρώτη εισαγωγή (αγορά) είναι και η πρώτη εξαγωγή. 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 εξάντλησης των αποθεμάτων.

Τα αποθέματα αποτιμούνται σε τιμές που πλησιάζουν τις τρέχουσες τιμές αγοράς και είναι σωστότερες από την αποτίμηση που προκύπτει από άλλη μέθοδο π.χ. τη μέθοδο LIFO, η οποία παρουσιάζεται στη συνέχεια. Στην τιμή κτήσης ή το κόστος των πωληθέντων εμφανίζεται η τιμή κτήσης ή το κόστος των παλαιότερων αγορών και έτσι δεν υπάρχει σωστή σύγκριση με τα έσοδα των πωλήσεων. Η μέθοδος FIFO 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 FIFO 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 της διαρκούς απογραφής, είναι αντικειμενική και η αξία των αποθεμάτων πλησιάζει προς την τιμή ή το κόστος αντικατάστασης.

2. Μέθοδος LIFO (Last In – First Out) ή μέθοδος τελευταία εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή

Κατά τη μέθοδο αυτή θεωρείται ότι η πρώτη εξαγωγή προέρχεται από την τελευταία εισαγωγή 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 τη μέθοδο 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 πωλήσεων. Η μέθοδος αυτή δείχνει λιγότερα κέρδη, συνεπώς μειώνει το φόρο εισοδήματος και ενδείκνυται σε περιόδους που υπάρχει μεγάλη άνοδος των τιμών (πληθωρισμός).

3. Μέθοδος του κινητού μέσου όρου ή του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων

Με αυτή τη μέθοδο, όταν εξάγεται ή πωλείται μια ποσότητα, υπολογίζεται η τιμή του μέσου όρου των αγορών, μέχρι τη στιγμή της πώλησης με την οποία και υπολογίζεται το κόστος αναλώσεων. Ενεργώντας έτσι φτάνουμε στον τελευταίο μέσο όρο της διαχειριστικής χρήσης, ο οποίος θεωρείται και τιμή κτήσης του τελικού αποθέματος. Δηλαδή, μετά από κάθε εισαγωγή σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή καθορίζεται η μέση τιμή του υπολοίπου με τον εξής τύπο:

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

Η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου εφαρμόζεται όταν επιδιώκονται βραχύχρονα αποτελέσματα (μηνιαία, τριμηνιαία κ.λπ.). Είναι αντικειμενική και δίνει μια μέση τιμή που πλησιάζει περισσότερο στην πραγματικότητα από ότι η μέση σταθμική τιμή. Επιπλέον εξυπηρετεί τις επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν στο λογιστήριό τους ηλεκτρονικό υπολογιστή και τηρούν το σύστημα της διαρκούς απογραφής για τα εμπορεύματά τους,

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

4. Μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους ή σταθμικού μέσου όρου

Με τη μέθοδο αυτή υπολογίζεται η μέση τιμή κτήσης αθροίζοντας τα αρχικά αποθέματα και τις αγορές της χρήσης κατά ποσότητα και αξία σύμφωνα με τον τύπο:

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

Στην απογραφή θα επιλεχθεί η μικρότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης και τρέχουσας, επομένως η αξία του τελικού αποθέματος προκύπτει από την ποσότητα του τελικού αποθέματος πολλαπλασιασμένη με τη μέση τιμή κτήσης του. Σε μια αγορά που οι τιμές παρουσιάζουν ανυψωτική τάση η μέση τιμή είναι χαμηλότερη από την τρέχουσα τιμή. Αντίθετα, σε μια 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 λαμβάνονται υπόψη για την αποτίμηση των αποθεμάτων και τη λήψη αποφάσεων και όχι ο μέσος όρος των τιμών.

Ωστόσο, η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους χρησιμοποιείται σήμερα από το μεγαλύτερο αριθμό των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας, γιατί είναι εύκολη στους υπολογισμούς, προσδιορίζει την τιμή κτήσης ή το ιστορικό κόστος σε μια αντικειμενική βάση και ελαχιστοποιεί την επίδραση των ακραίων τιμών επειδή περιλαμβάνει όλες τις τιμές κτήσης. Θεωρείται η πιο απλή και εύχρηστη από όλες τις άλλες μεθόδους αποτίμησης.

Αν η οικονομική μονάδα εφαρμόζει το σύστημα της περιοδικής απογραφής, μπορεί στο τέλος της χρήσης, όταν κάνει απογραφή, να υπολογίσει το μέσο σταθμικό κόστος και να προσδιορίσει το κόστος πωληθέντων. Όταν η οικονομική μονάδα εφαρμόζει το σύστημα της διαρκούς απογραφής, επειδή το μέσο σταθμικό κόστος δε μπορεί να υπολογιστεί παρά

μόνο μετά την τελευταία αγορά της περιόδου, θα πρέπει να παρακολουθεί τα αποθέματα μόνο κατά ποσότητα.

5. Μέθοδος του βασικού αποθέματος

Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα τέλους χρήσης διακρίνονται σε δύο μέρη. Το ένα αντιστοιχεί στο βασικό απόθεμα που αντιπροσωπεύει την ελάχιστη ποσότητα (στοκ ασφαλείας) η οποία κρίνεται αναγκαία για την ομαλή διεξαγωγή της συνήθους δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας. Το άλλο προορίζεται για εξυπηρέτηση μελλοντικών αναγκών πωλήσεων, όταν πρόκειται για εμπορεύματα ή έτοιμα προϊόντα, ή εξυπηρέτηση μελλοντικών αναγκών βιομηχανοποιήσεων, όταν πρόκειται για υλικά που αναλώνονται στην παραγωγική διαδικασία.

Σε περίπτωση που η ποσότητα του τελικού αποθέματος δε διακυμαίνεται σημαντικά από χρήση σε χρήση, είναι δυνατό να χαρακτηρίζεται ολόκληρη η ποσότητα αυτή σαν βασικό απόθεμα και ανάλογα να γίνεται η αποτίμησή της. Το βασικό απόθεμα αποτιμάται στην αξία της αρχικής κτήσης του. Το υπόλοιπο μέρος (υπεραπόθεμα) αποτιμάται με μια από τις εξής μεθόδους υπολογισμού της τιμής κτήσης: του μέσου σταθμικού κόστους, του κυκλοφοριακού μέσου όρου και της FIFO. Δηλαδή το Ε.Γ.Λ.Σ. δε συμπεριλαμβάνει τη μέθοδο LIFO.

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

6. Μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα παρακολουθούνται όχι μόνο κατ' είδος αλλά και κατά συγκεκριμένες παρτίδες αγοράς ή παραγωγής,

οι οποίες έτσι αποκτούν αυτοτέλεια κόστους (π.χ. παρτίδα μαλλιών, ακατέργαστων δερμάτων, πλαστικών πρώτων υλών, μερών μηχανημάτων). Κατά την αποτίμηση της απογραφής αυτά αναλύονται σε ποσότητες κατά παρτίδα από την οποία προέρχονται και αποτιμούνται στο κόστος της συγκεκριμένης παρτίδας, ανεξάρτητα από το χρόνο παραγωγής ή αγοράς τους.

Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους 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 οικονομικές μονάδες, 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 μονάδα έχει να κάνει με παρόμοια είδη, το να αποφασίσει ποιο θα καταναλώσει ή θα πουλήσει πρώτα, μπορεί να οδηγήσει σε αυθαιρεσίες. Η οικονομική μονάδα μπορεί να αυξήσει ή να μειώσει τα κέρδη της διαλέγοντας να πουλήσει τα χαμηλού ή υψηλού κόστους αντίστοιχα αγαθά.

7. Μέθοδος του πρότυπου κόστους

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

Πρότυπο κόστος είναι εκείνο που καταρτίζεται και προσδιορίζεται, πριν πραγματοποιηθεί, έπειτα από ακριβείς μετρήσεις και ακριβείς υπολογισμούς. Οι ακριβείς μετρήσεις και οι ακριβείς υπολογισμοί αναφέρονται σε μια μονάδα

παραγωγής ή κατασκευής. Έτσι το πρότυπο κόστος προσδιορίζεται από τις αναλώσεις ποσοτήτων και αξιών των άμεσων υλικών, της άμεσης εργασίας και των γενικών βιομηχανικών εξόδων.

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 ακριβούς ύψους του κόστους, κατά τον προσδιορισμό του προϋπολογιστικού επιχειρείται η πρόβλεψη του μελλοντικού ιστορικού κόστους.

5.4 Αποτίμηση αποθεμάτων

Αποθέματα λογαριασμού 20 «Εμπορεύματα»

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

Αποθέματα λογαριασμού 21 «Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή»

Τα αποθέματα, εκτός από τα υποπροϊόντα και υπολείμματα, που προέρχονται από την παραγωγή της οικονομικής μονάδας και προορίζονται είτε για πώληση ως έτοιμα προϊόντα, είτε κατεργασία για παραπέρα βιομηχανοποίηση, αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ ιστορικού κόστους παραγωγής και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

Αποθέματα λογαριασμού 22 «Υποπροϊόντα και υπολείμματα»

Τα υποπροϊόντα και τα υπολείμματα, εφόσον προορίζονται για πώληση, αποτιμούνται στην πιθανή τιμή πώλησής τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την πώλησή τους. Όταν τα υποπροϊόντα προορίζονται να χρησιμοποιηθούν από την οικονομική μονάδα για την παραγωγή άλλων προϊόντων, αποτιμούνται στην τιμή αντικατάστασης, δηλαδή στην τιμή που θα αγοράζονταν για τον ίδιο σκοπό τα συγκεκριμένα υποπροϊόντα ή άλλα ισοδύναμης αξίας. Στην περίπτωση που τα υπολείμματα αντιπροσωπεύουν μέρος της βιομηχανικής φύρας, δεν αποτιμούνται και δεν περιλαμβάνονται στην απογραφή.

Αποθέματα λογαριασμού 23 «Παραγωγή σε εξέλιξη»

Τα προϊόντα και τα άλλα στοιχεία του κόστους που βρίσκονται στο στάδιο της παραγωγής κατά την απογραφή, αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ ιστορικού κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, όπως και τα ήδη έτοιμα προϊόντα.

Αποθέματα λογαριασμών 24 «Πρώτες και βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας», 25 «Αναλώσιμα υλικά», 26 «Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων» και 28 «Είδη συσκευασίας»

Τα αποθέματα αυτά, όπως και στην περίπτωση των εμπορευμάτων, αφού προέρχονται από αγορές αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμή κτήσης και τρέχουσας τιμής αγοράς.

Συμπαράγωγα ή Υποπαράγωγα προϊόντα

Τα προϊόντα που παράγονται από μια κοινή διαδικασία παραγωγής ονομάζονται συμπαράγωγα ή υποπαράγωγα. Η ονομασία τους εξαρτάται από τη συσχέτιση της αξίας πώλησής τους. Αν τα προϊόντα που παράγονται έχουν μεταξύ τους ίσες ή περίπου ίσες αξίες πώλησης, τότε χαρακτηρίζονται σαν συμπαράγωγα. Υποπαράγωγα ονομάζονται τα προϊόντα στην παραγωγή των οποίων δε σκοπεύει η επιχείρηση, αλλά εκμεταλλεύεται την ύπαρξή τους, γιατί παρ' όλο που πωλούνται σε χαμηλότερη σε σχέση με τα κύρια προϊόντα τιμή, έχουν οπωσδήποτε αγοραία αξία. Πρόκειται για τα υπολείμματα της παραγωγής και όχι της φύρας ή των απωλειών της παραγωγής.

Ο όρος συμπαράγωγο χρησιμοποιείται όταν δύο ή περισσότερα προϊόντα προκύπτουν ταυτόχρονα κατά τη διάρκεια μιας διαδικασίας παραγωγής, και το καθένα από τα οποία έχει σημαντική αξία πώλησης. Χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι η επεξεργασία του αργού πετρελαίου από την οποία παράγονται η βενζίνη, η κηροζίνη, το φωτιστικό πετρέλαιο κ.λπ. Τα συμπαράγωγα προϊόντα προκύπτει ότι έχουν ενιαίο κόστος παραγωγής, το οποίο, μετά τη μείωσή του κατά την αξία αποτίμησης των τυχόν υποπροϊόντων και υπολειμμάτων, κατανέμεται μεταξύ αυτών βάσει των φυσικών μονάδων παραγωγής ή βάσει της αξίας πώλησης.

Ελαττωματικά προϊόντα

Ελαττωματικά είναι τα προϊόντα τα οποία, εξαιτίας ελαττωματικής παραγωγής ή κατασκευής, διαφέρουν από τα λοιπά κανονικά προϊόντα και

πωλούνται με το χαρακτηρισμό του ελαττωματικού σε τιμή κατώτερη της κανονικής.

Αν το ελαττωματικό προϊόν διατεθεί με το ελάττωμά του σε μικρότερη τιμή, η αποτίμησή του γίνεται στην πιο πιθανή τιμή πώλησής του. Το κόστος που προκύπτει με τον τρόπο αυτό μειώνει το συνολικό κόστος παραγωγής και η διαφορά αποτελεί το κόστος της παραγωγής του κανονικού ή των κανονικών προϊόντων.

Σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν πρόκειται να διατεθεί με το ελάττωμά του με μικρή έκπτωση, αποτιμάται όπως και το κανονικό προϊόν, δηλαδή 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.

Αν το ελαττωματικό προϊόν δεν είναι δυνατό ή δε συμφέρει να διατεθεί στην αγορά με το ελάττωμά του, και για το λόγο αυτό επανεισάγεται στην παραγωγική διαδικασία με σκοπό την εξάλειψη του ελαττώματος, τα έξοδα της πρόσθετης κατεργασίας βαρύνουν το σύνολο της παραγωγής και όχι μόνο εκείνη που προέρχεται από την επεξεργασία των ελαττωματικών προϊόντων. Συνεπώς 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 αποκαθιστά.

Απαξιωθέντα εμπορεύματα

Εμπορεύματα που παθαίνουν αλλοίωση, ή χάνουν την αξία τους λόγω παρέλευσης της μόδας, ή αχρηστεύονται από διάφορες 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.

Αποθέματα που δεν παρακολουθούνται με το σύστημα της διαρκούς απογραφής

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 τη βοήθεια εξωλογιστικών στοιχείων.

Αποθέματα που βρίσκονται σε τρίτους

Τα αποθέματα που βρίσκονται σε τρίτους για πώληση, ως ενέχυρο ή για άλλους λόγους, καταχωρούνται ιδιαίτερα στην απογραφή. Αν τα αποθέματα βρίσκονται σε τρίτο, ο οποίος κηρύχθηκε σε πτώχευση, η αξία τους παρακολουθείται κατά περίπτωση. Μέχρι να βεβαιωθεί η απώλεια, εξακολουθούν να απεικονίζονται στην απογραφή ως εμπορεύματα σε τρίτους. Αν τα εμπορεύματα απωλέσθησαν και καλύπτονται με ασφαλιστική αποζημίωση, τότε απεικονίζονται στην απογραφή με το ποσό της αποζημίωσης. Όταν η αποζημίωση αυτή εισπραχθεί, θα εκδοθεί τιμολόγιο και θα πιστωθεί με το ποσό του τιμολογίου ο λογαριασμός 72.10 «Ασφαλιστική αποζημίωση κλαπέντων ή απολεσθέντων εμπορευμάτων (Γνωμ. 114/1839/1992 και 217/2177/1994)». Σε περίπτωση που η απώλεια των εμπορευμάτων είναι βεβαιωμένη και δεν υπάρχει ασφαλιστική κάλυψη, ο λογαριασμός 81.02.08 «Ζημίες από απώλεια ή κλοπή ανασφάλιστων αποθεμάτων (Γνωμ. 217/2177/1994)» χρεώνεται με το κόστος των εμπορευμάτων αυτών σε πίστωση του λογαριασμού 78.10.05 «Τεκμαρτά έσοδα από απώλεια ή κλοπή ανασφάλιστων αποθεμάτων (Γνωμ. 217/2177/1994 και 251/2242/1995)» ώστε να μην εμφανίζονται πλέον στην απογραφή.

ΜΕΡΟΣ Β' : «Ο ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ»

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6. Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π., International Accounting Standards – I.A.S.), τα οποία εξελίσσονται και αναθεωρούνται συνεχώς, αποτελούν ένα σύνολο κανόνων και λογιστικών αρχών, που σχετίζονται με την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Πρόκειται, δηλαδή, για λογιστικές πρακτικές υπό τη μορφή νόμων με τους οποίους καλούνται να εναρμονιστούν υποχρεωτικά οι ελληνικές επιχειρήσεις, μετά από τη σχετική κοινοτική οδηγία (Ε.Κ. αριθμ. 1606/2002).

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee – I.A.S.C.) ήταν ο φορέας ανάπτυξης και έκδοσης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων μέχρι το 2001. Η Επιτροπή ιδρύθηκε στις 29 Ιουνίου 1973 ύστερα από συμφωνία των λογιστικών σωμάτων της Αυστραλίας, του Καναδά, της Γαλλίας, της Γερμανίας, της Ιαπωνίας, του Μεξικού, της Ολλανδίας, του Ηνωμένου Βασιλείου, της Ιρλανδίας και των Η.Π.Α. Οι σκοποί της I.A.S.C. σύμφωνα με το καταστατικό της ήταν να δημιουργεί, να διαμορφώνει και να δημοσιεύει Λογιστικά Πρότυπα με βάση τα οποία θα συντάσσονται και θα παρουσιάζονται οι οικονομικές καταστάσεις, να προωθεί την παγκόσμια αποδοχή και τήρησή τους και να εργάζεται για τη βελτίωση και την εναρμόνιση των λογιστικών κανόνων, των Λογιστικών Προτύπων και των διαδικασιών σχετικά με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Στις αρχές της δεκαετίας 1990 ξεκίνησε μια προσπάθεια αναβάθμισης των Δ.Λ.Π. και περιορισμού των εναλλακτικών χειρισμών τους ενώ η Επιτροπή υιοθέτησε ως επίσημη στρατηγική επιλογή, τα δημοσιευμένα από αυτή Πρότυπα να παρέχουν γενικές κατευθύνσεις λογιστικής συμπεριφοράς.

Μια από τις πρώτες αποφάσεις που έλαβε την 1^η Απριλίου 2001, ήταν η μετονομασία της I.A.S.C. σε Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board – I.A.S.B.), για εναρμόνιση της επωνυμίας της με το αντίστοιχο αμερικανικό Συμβούλιο Οικονομικών Λογιστικών Προτύπων (Financial Accounting Standards Board – F.A.S.B.). Το F.A.S.B. ιδρύθηκε το 1972 στις Η.Π.Α. από το A.I.C.P.A. (The American Institute of Certified Public Accountants) και αντικατέστησε το Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων (Accounting Standards Board – A.S.B.) που λειτουργούσε από το 1959 και εξέδιδε τα “Opinions” για την επίλυση λογιστικών προβλημάτων που προέκυπταν και προωθούσε την επιστημονική λογιστική έρευνα. Το F.A.S.B. σαν θεσμικό όργανο κατάρτισης Λογιστικών Προτύπων αναγνωρίζεται από την Επιτροπή Μετοχών και Χρηματιστηρίου (Securities and Exchange Commission – S.E.C.) που σχηματίστηκε από το Κογκρέσο το 1933 και είναι ο οργανισμός ελέγχου των κεφαλαιαγορών των Η.Π.Α. Το F.A.S.B. εκδίδει τις περίφημες Εκθέσεις, οι οποίες καθορίζουν τις επίσημα Γενικά Παραδεκτές Λογιστικές Αρχές (Generally Accepted Accounting Principles – US GAAP).

Επιπλέον, εγκρίθηκε νέα οργανωτική δομή και συστάθηκε το Ίδρυμα της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standard Committee Foundation – I.A.S.C. Foundation) με όργανα τους Θεματοφύλακες (Trustees) και το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board – I.A.S.B.) περιλαμβάνοντας εκπροσώπους από 91 χώρες. Ένα από τα πρώτα αντικείμενα εργασίας του Συμβουλίου ήταν η έκδοση ενός νέου προτύπου, ονομαζόμενου «Προετοιμασία για τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.)» (Preface to International Financial Reporting Standards) μέσω του οποίου επικύρωσε τα υφιστάμενα Δ.Λ.Π. και μετονόμασε σε Δ.Π.Χ.Α. τα μελλοντικά.

Τα όργανα που αποτελούν σήμερα το I.A.S.C. Foundation είναι οι Επίτροποι – Θεματοφύλακες (Trustees), το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board – I.A.S.B.), η

Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (Standards Advisory Council – S.A.C.) και η Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (International Financial Reporting Interpretations Committee – I.F.R.I.C.).

Οι Trustees διοικούν το I.A.S.C. Foundation και είναι αριθμητικά είκοσι δύο (22) από διάφορες χώρες και με διαφορετικό επαγγελματικό και λειτουργικό υπόβαθρο. Στις αρμοδιότητές τους είναι να διορίζουν τα μέλη του Συμβουλίου, της Συμβουλευτικής Επιτροπής και της Επιτροπής Διερμηνειών, να παρακολουθούν τις εργασίες του Συμβουλίου, να εγκρίνουν τον προϋπολογισμό και να τροποποιούν το καταστατικό.

Το I.A.S.B. εδρεύει στο Λονδίνο της Αγγλίας και αποτελείται από δεκατέσσερα (14) μέλη. Οι σκοποί του Συμβουλίου είναι να διαμορφώνει και να δημοσιεύει για το ευρύτερο κοινό λογιστικά πρότυπα, που πρέπει να τηρούνται κατά την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, να προωθεί την παγκόσμια αποδοχή και τήρησή τους και να εργάζεται γενικά για τη βελτίωση και την εναρμόνιση των κανόνων, των λογιστικών προτύπων και των διαδικασιών αναφορικά με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Τα μέλη του I.A.S.B. υποχρεούνται να υποστηρίζουν το έργο του και οφείλουν να δημοσιεύουν στις χώρες τους τα Δ.Λ.Π., που γίνονται αποδεκτά για δημοσίευση από το Συμβούλιο και να καταβάλλουν κάθε δυνατή προσπάθεια, προκειμένου να εξασφαλίζουν ότι οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται από κάθε ουσιώδη άποψη με αυτά. Ακόμη, οφείλουν να πείθουν τις κυβερνήσεις, τα όργανα της λογιστικής τυποποίησης, καθώς και τις αρχές που ελέγχουν τα χρηματιστήρια αξιών και την εμπορική και βιομηχανική κοινότητα, για το ότι οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να συμμορφώνονται με τα Δ.Λ.Π. από κάθε ουσιώδη άποψη και να εξασφαλίζουν ότι οι ελεγκτές είναι ικανοποιημένοι από αυτή τη συμμόρφωση.

Η S.A.C. αποτελείται από τριάντα πέντε (35) έως σαράντα (40) μέλη και η θητεία τους διαρκεί τρία (3) χρόνια. Η Συμβουλευτική Επιτροπή παρέχει

έναν τόπο τακτικής δημόσιας συζήτησης (τρεις ανά έτος) με συμμετοχή οργανισμών και ατόμων που ενδιαφέρονται για τα Δ.Λ.Π., με πρωταρχικό σκοπό την παροχή συμβουλών προς το I.A.S.B. για τεχνικά θέματα και πληροφόρηση για τις επιπτώσεις των Δ.Λ.Π.

Το 1996 δημιουργήθηκε η Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (Standing Interpretation Committee – S.I.C.) προκειμένου να εκδίδει ερμηνείες και διευκρινήσεις πάνω σε θέματα, που υπάρχει κάποια ασάφεια ή κάποιο θέμα που χρήζει διευθέτησης, είτε αυτά καλύπτονται από τα Δ.Λ.Π. είτε όχι. Το Νοέμβριο του 2001 αποφασίστηκε η αναδιοργάνωση και η αλλαγή του ονόματος σε Επιτροπή Ερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (International Financial Reporting Interpretations Committee – I.F.R.I.C.). Η I.F.R.I.C. αποτελείται από δεκατέσσερα (14) μέλη, των οποίων η θητεία έχει διάρκεια τρία (3) χρόνια. Η Επιτροπή Διερμηνειών συνεδριάζει κάθε δύο (2) μήνες και όλες οι συνεδρίες της είναι ανοιχτές για το κοινό. Εκτός από τη διευκρίνηση θεμάτων για τα οποία έχουν αναπτυχθεί μη ικανοποιητικές ή αντικρουόμενες ερμηνείες ή για τα οποία είναι δυνατόν να αναπτυχθούν τέτοιες ερμηνείες, εάν δεν υπάρξει συγκεκριμένη λογιστική τυποποίηση, ώστε να επιτευχθεί μια συμφωνία για τον κατάλληλο λογιστικό χειρισμό, η I.F.R.I.C. έχει την ευθύνη να προσδιορίζει έγκαιρα νέα θέματα χρηματοοικονομικής αναφοράς, τα οποία δεν εμπίπτουν σε ισχύοντα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7. Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Η νομοθεσία κάθε χώρας ρυθμίζει την έκδοση των οικονομικών καταστάσεων. Η νομοθεσία αυτή περιλαμβάνει τα λογιστικά πρότυπα που έχουν δημοσιευτεί από τα διοικητικά όργανα ή και επαγγελματικά λογιστικά σώματα στις αντίστοιχες χώρες. Πριν από την ίδρυση της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων υπήρχαν συχνά διαφορές τύπου και περιεχομένου μεταξύ των δημοσιευμένων λογιστικών προτύπων των περισσότερων χωρών. Το I.A.S.B., το θεσμικό όργανο που είναι υπεύθυνο για την ισχύ των Δ.Λ.Π. σήμερα, αποβλέπει στην ομοιόμορφη και ορθή πληροφόρηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων ώστε να λαμβάνονται ασφαλέστερες οικονομικές αποφάσεις.

Ένα Δ.Λ.Π. είναι το τελικό προϊόν μιας συστηματικής και εντατικής προσπάθειας, που διεξάγεται με συνεργασία ακαδημαϊκών και εκπροσώπων της πράξης σε διεθνές επίπεδο. Για αυτό τα εκδιδόμενα από το Συμβούλιο πρότυπα δε στερούνται αφενός του επιστημονικού κύρους και είναι αφετέρου πρακτικώς εφαρμόσιμα σε διεθνή κλίμακα.

Πριν από την έκδοση κάθε προτύπου, το Συμβούλιο αναπτύσσει και εκδίδει προσχέδια προτύπων (exposure drafts), τα οποία εφόσον εγκριθούν από τα 2/3 των μελών του, δημοσιεύονται και διατίθενται στους ενδιαφερόμενους για μελέτη και σχόλια. Οι ενδιαφερόμενοι είναι τα λογιστικά σώματα, οι κυβερνήσεις, οι χρηματιστηριακές αρχές, κ.λπ. Τα σχόλια λαμβάνονται υπόψη του Συμβουλίου και στο αρχικό σχέδιο γίνονται, όπου χρειάζεται, οι κατάλληλες επεμβάσεις. Το τροποποιημένο σχέδιο λαμβάνει τη μορφή του Λογιστικού Προτύπου με έγκριση από τα 3/4 του I.A.S.B. Μέχρι σήμερα έχουν εκδοθεί σαράντα ένα (41) Δ.Λ.Π., τριάντα τρεις (33) διερμηνείες για τα Δ.Λ.Π., δεκαέξι (16) Δ.Π.Χ.Α. και είκοσι μία (21) διερμηνείες για τα Δ.Π.Χ.Α. Σε ισχύ δε βρίσκονται όλα τα Διεθνή Πρότυπα καθώς κάποια έχουν καταργηθεί ή υπερκαλυφθεί από αναθεωρήσεις άλλων ή την έκδοση νέων.

Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων εξέδωσε τον Ιούνιο του 2009, μετά από μια διαδικασία επεξεργασίας και προτάσεων που κράτησε

περισσότερο από δύο (2) έτη, το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς για τις Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις. Το νέο πρότυπο στοχεύει στην ικανοποίηση της αυξανόμενης ζήτησης για μια κοινή γλώσσα Δ.Π.Χ.Α. που να ανταποκρίνεται στις ειδικές ανάγκες των μικρότερων επιχειρήσεων. Το πρότυπο βρίσκεται στη διαδικασία των διαβουλεύσεων με την Ευρωπαϊκή Ένωση, κυρίως για τον προσδιορισμό των μικρομεσαίων επιχειρήσεων σε κάθε χώρα και το χρόνο έναρξης της εφαρμογής του. Αναμένεται μετά το τέλος της τρέχουσας οικονομικής κρίσης να αρχίσει η υποχρεωτική εφαρμογή με σχετική απόφαση της κάθε χώρας.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που δημοσιεύονται από το I.A.S.B. δεν υπερισχύουν των τοπικών κανόνων, που διέπουν την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σε μία συγκεκριμένη χώρα. Για τη θεσμοθέτηση των Δ.Λ.Π. ως επισήμων, υποχρεωτικής ή μη υποχρεωτικής εφαρμογής, κανόνων απαιτείται και η νομοθετική αποδοχή τους. Οι υποχρεώσεις των μελών του Συμβουλίου επικεντρώνονται στη γνωστοποίηση της εφαρμογής των Δ.Λ.Π. Όπου εγχώριοι κανόνες απαιτούν παρέκκλιση από αυτά, τα τοπικά μέλη του Συμβουλίου πρέπει να προσπαθήσουν να πείσουν τις αρμόδιες αρχές για τα πλεονεκτήματα της εναρμόνισης με τα Διεθνή Πρότυπα. Μεμονωμένα, ούτε το Συμβούλιο ούτε τα λογιστικά σώματα έχουν τη δύναμη να επιβάλλουν διεθνή συμφωνία ή να απαιτήσουν συμμόρφωση προς τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Η επιτυχία των προσπαθειών του Συμβουλίου εξαρτάται από την αναγνώριση και την υποστήριξη του έργου της από πολλές και διαφορετικές ενδιαφερόμενες ομάδες, που ενεργούν στα όρια της δικής τους δικαιοδοσίας.

Τα μέλη του Συμβουλίου πιστεύουν ότι η αποδοχή των Δ.Λ.Π. και η γνωστοποίηση της εφαρμογής τους θα αποφέρουν ένα σημαντικό αποτέλεσμα με την πάροδο των ετών. Η ορθότερη και διαφανέστερη απεικόνιση της οικονομικής κατάστασης μιας επιχείρησης θα έχει ως αποτέλεσμα τη λήψη ορθολογικότερων αποφάσεων από πλευράς επενδυτών και κατά συνέπεια αποδοτικότερη κατανομή και διοχέτευση των κεφαλαίων μιας οικονομίας. Με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. δίνεται η δυνατότητα για διεθνή

συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων αλλά και το ανάλογο κύρος στις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται διεθνώς.

Σταδιακά, οι τοπικές κυβερνήσεις θα αποκτήσουν έναν πρόσθετο φραγμό και έλεγχο κατά την έκδοση νόμων περί της οικονομίας, καθώς αυτοί θα ελέγχονται πλέον και ως προς τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Επομένως, μειώνεται ο βαθμός αυθαιρεσίας των κυβερνήσεων στην έκδοση νόμων σχετικών με την οικονομική δραστηριότητα. Το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο επέβαλε την υποχρεωτική εφαρμογή των Δ.Λ.Π. από τη χρήση που έληξε την 31η Δεκεμβρίου 2005 στις εγκατεστημένες στην Ευρωπαϊκή Ένωση οικονομικές μονάδες, των οποίων οι μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, ενώ παράλληλα παρείχε την επιλεκτική δυνατότητα εφαρμογή τους και στις υπόλοιπες οικονομικές μονάδες.

Όταν σε οικονομικές μονάδες αποφασίζεται να καταρτίζουν τις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για δική τους χρήση, η απόφαση της διοίκησης θα πρέπει να είναι υποχρεωτική για τουλάχιστον 5 συνεχόμενες χρήσεις με διαφόρους τρόπους, που αρμόζουν καλύτερα στο εσωτερικό της μονάδας. Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. πρέπει να είναι καθολική. 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 τη ρητά καθορισμένη ημερομηνία στο πρότυπο και δεν έχει αναδρομική ισχύ, εκτός αν ορίζεται το αντίθετο.

Το Συμβούλιο σήμερα περιλαμβάνει εκατό σαράντα (140) περίπου αντιπροσωπευτικά λογιστικά σώματα από εκατό (100) και πλέον χώρες. Σε αυτά ανήκει και το Σώμα Ορκωτών Λογιστών (Σ.Ο.Λ.), το οποίο υπήρξε μέλος του I.A.S.B. σχεδόν από την ίδρυσή του. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δημοσιεύονται στην αγγλική γλώσσα και μπορούν να μεταφράζονται στις εθνικές γλώσσες από τα ενδιαφερόμενα λογιστικά σώματα με την έγκριση του Συμβουλίου. Τα Δ.Λ.Π. κυκλοφόρησαν στην Ελλάδα από το 1974 υπό την επιμέλεια του Σ.Ο.Λ. μεταφρασμένα στην ελληνική γλώσσα.

Το Σ.Ο.Λ. ξεκίνησε την λειτουργία του το 1920, την περίοδο που ο έλεγχος στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ήταν εντελώς τυπικός. Το 1993 αντικαταστάθηκε από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών – Λογιστών της Ελλάδας (Σ.Ο.Ε.Λ.), έπειτα από την κατάργηση της μορφής οργάνωσης του Σ.Ο.Λ. Η σύσταση και η λειτουργία του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών – Λογιστών αποβλέπει στην άσκηση του ελέγχου της οικονομικής διαχείρισης των πάσης φύσεως δημοσίων και ιδιωτικών οργανισμών και επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, ανεξαρτήτως της νομικής τους μορφής (ιδρύματος, εταιρείας ή άλλου νομικού προσώπου δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου), από πρόσωπα με αυξημένα επαγγελματικά προσόντα, που ασκούν το έργο τους με διαφάνεια και υπευθυνότητα, έτσι ώστε να διασφαλίζεται η εγκυρότητα και αξιοπιστία των πορισμάτων των διενεργουμένων ελέγχων, σύμφωνα με τα διεθνώς αναγνωρισμένα Ελεγκτικά Πρότυπα και τους όρους που τίθενται από την εσωτερική και την κοινοτική νομοθεσία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8. Η Έννοια των Αποθεμάτων

Το αναθεωρημένο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο από το 1993 για τα αποθέματα Δ.Λ.Π. 2 (International Accounting Standards II – I.A.S. II) ξεκίνησε να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που κάλυπταν τις χρήσεις που άρχιζαν την ή μετά από την 1 Ιανουαρίου 1995.

Σκοπός του προτύπου είναι να περιγράψει το λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων. Ένα βασικό θέμα της λογιστικής των αποθεμάτων είναι το ποσό του κόστους που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο και μεταφέρεται σε νέο μέχρις ότου αναγνωριστούν τα σχετιζόμενα έσοδα. Παρέχει οδηγίες για τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους και την εν συνεχεία αναγνώρισή του ως έξοδο. Αναφέρεται, επίσης, στις τυχόν υποτιμήσεις των αποθεμάτων έως τη ρευστοποιήσιμη αξία τους και στις κοστολογικές μεθόδους που χρησιμοποιούνται για την αποτίμησή τους.

Τα αποθέματα είναι περιουσιακά στοιχεία τα οποία: α) κατέχονται για πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης, β) είναι στη διαδικασία της παραγωγής για μια τέτοια πώληση, και γ) έχουν τη μορφή υλικών ή εφοδίων για να αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία ή στην παροχή υπηρεσιών.

Στην έννοια των αποθεμάτων περιλαμβάνονται ακόμη και γήπεδα, διαμερίσματα ή κτίρια, κ.λπ. που κατέχονται για μεταπώληση και δεν υπόκεινται σε λογιστική απόσβεση. Σε επιχείρηση παροχής υπηρεσιών, τα αποθέματα περιλαμβάνουν τα κόστη των υπηρεσιών για τα οποία η επιχείρηση δεν έχει αναγνωρίσει τα σχετικά έσοδα (Δ.Λ.Π. 18 «Έσοδα»).

Το Δ.Λ.Π. 2 εφαρμόζεται σε όλα τα αποθέματα εκτός από τα χρηματοοικονομικά μέσα, τις εργασίες σε εξέλιξη που προκύπτουν σύμφωνα με συμβάσεις κατασκευής έργων συμπεριλαμβάνοντας άμεσα συνδεδεμένες υπηρεσίες (Δ.Λ.Π. 11 «Συμβάσεις Κατασκευής»), τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτική δραστηριότητα και την αγροτική παραγωγή κατά τη στιγμή της συγκομιδής (Δ.Λ.Π. 41 «Γεωργία»).

Το Δ.Λ.Π. 2 δεν εφαρμόζεται στην επιμέτρηση αποθεμάτων που κατέχονται από παραγωγούς γεωργικών και δασικών προϊόντων, μεταλλεύματα υπό εξόρυξη και αγροτική παραγωγή μετά τη συγκομιδή, τα οποία αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους, σύμφωνα με καθιερωμένες πρακτικές από τις επιχειρήσεις των κλάδων αυτών. Όταν τέτοια αποθέματα αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, οι μεταβολές στη λογιστική αξία αυτή αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημία κατά τη λογιστική περίοδο της μεταβολής.

Στην αποτίμηση αποθεμάτων, που κατέχονται από διαπραγματευτές – μεσολαβητές εμπορευμάτων οι οποίοι αποτιμούν τα αποθέματά τους στην εύλογη αξία μειωμένη κατά τα άμεσα κόστη πώλησης, δεν εφαρμόζεται το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2. Οι διαπραγματευτές – μεσολαβητές είναι όσοι αγοράζουν ή πωλούν εμπορεύματα για άλλους ή για ίδιο λογαριασμό. Τα αποθέματα αυτά αποκτώνται με σκοπό την πώληση στο άμεσο μέλλον και τη δημιουργία κερδών από τις διακυμάνσεις των τιμών ή το περιθώριο κέρδους του διαπραγματευτή – μεσολαβητή. Όταν τέτοια αποθέματα αποτιμώνται στην εύλογη αξία μείον το κόστος πωληθέντων, οι μεταβολές στην εύλογη αξία αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημία κατά την περίοδο της μεταβολής.

Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η εκτιμώμενη τιμή πώλησης των αποθεμάτων κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης, μειωμένη με το εκτιμώμενο κόστος παραγωγικής 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 μια υποχρέωση να διακανονιστεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς στα πλαίσια μιας συναλλαγής που γίνεται σε καθαρά εμπορική βάση.

Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία αναφέρεται στο καθαρό ποσό που μια επιχείρηση αναμένει να εισπράξει από την πώληση αποθεμάτων κατά τη συνήθη πορεία των δραστηριοτήτων της. Η εύλογη αξία αντανakλά το ποσό για το οποίο τα ίδια αποθέματα θα μπορούσαν να ανταλλαγούν στην αγορά

μεταξύ ενημερωμένων και πρόθυμων αγοραστών και πωλητών. Η πρώτη αξία είναι συγκεκριμένη για κάθε επιχείρηση, ενώ η δεύτερη δεν είναι. Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία των αποθεμάτων μπορεί να μην ισούται με την εύλογη αξία μειωμένη κατά τα άμεσα κόστη πώλησης.

Κεφάλαιο 9. Το Κόστος των Αποθεμάτων

Ο βασικός κανόνας αποτίμησης των αποθεμάτων καθιερώνεται στην παράγραφο 6 του Δ.Λ.Π. 2 που ορίζει ότι «Τα αποθέματα πρέπει να αποτιμώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας».

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2 καθορίζει τα στοιχεία που συνθέτουν το κόστος των αποθεμάτων, από τι συνίσταται το κόστος μετατροπής και οι λοιπές δαπάνες που επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής. Σε ορισμένες περιπτώσεις, στο κόστος κτήσης περιλαμβάνεται το κόστος δανειακού κεφαλαίου (Δ.Λ.Π. 23 «Κόστος Δανεισμού»), καθώς και οι συναλλαγματικές διαφορές δανείων και πιστώσεων υπό ορισμένες προϋποθέσεις (Δ.Λ.Π. 21 «Οι Επιδράσεις των Μεταβολών στις Τιμές Συναλλάγματος»).

Στην περίπτωση επιχείρησης παροχής υπηρεσιών, το πρότυπο ορίζει ότι το κόστος των αποθεμάτων του παρέχοντος υπηρεσίες αποτελείται πρωταρχικά από την εργασία και τις λοιπές δαπάνες του άμεσα απασχολούμενου προσωπικού για την παροχή υπηρεσιών, που περιλαμβάνουν το επιβλέπων προσωπικό και τα αναλογούντα γενικά έξοδα. Εργασία και λοιπές δαπάνες σχετιζόμενες με τις πωλήσεις και το διοικητικό προσωπικό δεν περιλαμβάνονται στο κόστος των αποθεμάτων αλλά καταχωρούνται ως έξοδα της χρήσης κατά την οποία πραγματοποιούνται. Αποθέματα συνιστούν τα κόστη των υπηρεσιών για τα οποία δεν έχει γίνει ακόμη καταχώριση των σχετικών εσόδων. Το πρότυπο δεν επιβάλλει την κοστολόγηση κατ' είδος παρεχόμενης υπηρεσίας.

Το κόστος αγοράς των αποθεμάτων περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, τους εισαγωγικούς δασμούς και άλλους φόρους, εκτός εκείνων που η οικονομική μονάδα μπορεί στη συνέχεια να ανακτήσει ή να συμψηφίσει, μεταφορικά, έξοδα παράδοσης και άλλα έξοδα άμεσα επιρριπτά 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 αντιστάθμισης, η δε υποχρέωση που προέκυψε από την αγορά δε μπορεί να τακτοποιηθεί.

Το κόστος μετατροπής περιλαμβάνει όλες τις άμεσα σχετιζόμενες δαπάνες προς την παραγωγή καθώς και μια συστηματική κατανομή των μεταβλητών και σταθερών εξόδων παραγωγής που απαιτούνται για τη μετατροπή των πρώτων υλών σε έτοιμα αγαθά. Μεταβλητά γενικά έξοδα παραγωγής είναι οι έμμεσες δαπάνες παραγωγής που μεταβάλλονται άμεσα ή σχεδόν άμεσα, ανάλογα με τον όγκο της παραγωγής, όπως είναι οι έμμεσες ύλες και η έμμεση εργασία και επιμερίζονται σε κάθε παραγόμενη μονάδα βάσει της πραγματικής χρήσης των παραγωγικών εγκαταστάσεων.

Σταθερά γενικά έξοδα παραγωγής είναι έμμεσες δαπάνες που παραμένουν σχετικά σταθερές και δε μεταβάλλονται με τον όγκο παραγωγής, όπως είναι η απόσβεση και η συντήρηση εργοστασιακών κτιρίων και εξοπλισμού, αλλά και το κόστος της διεύθυνσης και διοίκησης της οικονομικής μονάδας. 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 λαμβάνοντας υπόψη τις απώλειες δυναμικότητας λόγω της προγραμματισμένης συντήρησης. Το πραγματικό επίπεδο παραγωγής μπορεί να χρησιμοποιείται, αν αυτό προσεγγίζει την κανονική δυναμικότητα. Έτσι, το ποσό των σταθερών γενικών εξόδων που επιμερίζεται σε κάθε παραγόμενη μονάδα δεν αυξάνεται ως συνέπεια χαμηλής παραγωγής ή πρόσκαιρης αδράνειας της μονάδας. Τα μη επιμεριζόμενα γενικά έξοδα αναγνωρίζονται ως έξοδα της χρήσης που πραγματοποιούνται. Σε περιόδους ανώμαλα υψηλής παραγωγής, το ποσό των σταθερών γενικών εξόδων που επιρρίπτεται σε κάθε παραγωγική μονάδα μειώνεται, ούτως ώστε τα αποθέματα να μην αποτιμώνται πάνω από το κόστος. Το κόστος παραγωγής σε περιόδους χαμηλής παραγωγικότητας, βαρύνει αμέσως τα αποτελέσματα χρήσης.

Οι λοιπές δαπάνες μπορεί να συμπεριλαμβάνονται στο κόστος μόνο κατά την έκταση που απαιτούνται να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα κατάστασή τους, όπως για παράδειγμα, τα μη παραγωγικά γενικά έξοδα ή οι δαπάνες σχεδιασμού προϊόντων για ειδικούς πελάτες. Δαπάνες που δεν περιλαμβάνονται στο κόστος των αποθεμάτων είναι το κόστος πώλησης, τα υπερβολικά ποσά άχρηστων υλικών και εργασίας, και τα γενικά έξοδα διοίκησης και διάθεσης. Το κόστος αποθήκευσης έτοιμων προϊόντων πριν από την πώληση δε βαρύνει το κόστος των αποθεμάτων αλλά τα αποτελέσματα χρήσης όταν πραγματοποιείται. Όταν όμως το κόστος αποθήκευσης είναι αναγκαίο στην παραγωγική διαδικασία, όπως το κόστος παλαίωσης του κρασιού ή της ωρίμανσης του τυριού, αυτό θεωρείται κόστος του αποθέματος.

Μια παραγωγική διαδικασία μπορεί να καταλήγει σε ταυτόχρονη παραγωγή περισσότερων του ενός προϊόντων. Για παράδειγμα, αυτό συμβαίνει όταν παράγονται συμπαράγωγα προϊόντα ή όταν υπάρχει ένα κύριο προϊόν και ένα υποπροϊόν. Σε περιπτώσεις ταυτόχρονης παραγωγής προϊόντων για τα οποία τα έξοδα παραγωγής δε μπορούν να εξατομικευτούν κατά προϊόν, η κατανομή αυτών γίνεται με ορθολογικό και ομοιόμορφο τρόπο, βασιζόμενη, για παράδειγμα, στις αξίες πώλησης των προϊόντων αυτών. Σε περιπτώσεις παραγωγής υποπροϊόντων με ασήμαντη αξία, αυτά αποτιμώνται συχνά στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους, η οποία αφαιρείται από το κόστος του κύριου προϊόντος. Η λογιστική αξία του κύριου προϊόντος δεν είναι σημαντικά διαφορετική από το κόστος του.

Η αποτίμηση γίνεται κατ' είδος αποθέματος. Παρέχεται η δυνατότητα να ομαδοποιούνται κάποια όμοια ή συγγενή είδη, όταν αφορούν αγαθά με την ίδια τελική χρήση, που παράγονται από την ίδια παραγωγική γραμμή, διατίθενται στην αγορά ίδιας γεωγραφικής περιοχής, και δε μπορούν πρακτικά να διαχωριστούν. Δε θεωρείται ορθή η αποτίμηση των αποθεμάτων με βάση μια γενική ταξινόμησή τους, όπως για παράδειγμα όλα τα έτοιμα προϊόντα ή όλα τα αποθέματα μιας βιομηχανικής επιχείρησης. Όσον αφορά στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών η σύγκριση πρέπει να γίνεται κατά

υπηρεσία για την οποία έχει συμφωνηθεί ξεχωριστή τιμή πώλησης. Σε αυτήν την περίπτωση ως αποτιμώμενο είδος θεωρείται η συγκεκριμένη υπηρεσία, η οποία έχει συγκεκριμένο κόστος και προσυμφωνημένη τιμή.

Στο κόστος των αποθεμάτων είναι δυνατό να περιλαμβάνεται δανειακό κόστος. Οι περιπτώσεις που εφαρμόζεται η εναλλακτική μεταχείριση του δανειακού κόστους ορίζονται στο Δ.Λ.Π. 23 «Κόστος Δανεισμού». Μια οικονομική μονάδα μπορεί να αγοράσει αποθέματα με προθεσμιακό διακανονισμό. Όταν η συμφωνία περιέχει ένα στοιχείο χρηματοδότησης, το στοιχείο αυτό, για παράδειγμα η διαφορά μεταξύ της τιμής αγοράς με τους κανονικούς όρους πίστωσης και του πραγματικά καταβληθέντος ποσού, αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκου για το διάστημα της χρηματοδότησης.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 41 «Γεωργία», τα αποθέματα που συνθέτουν τη συγκομιδή γεωργικής παραγωγής από βιολογικά περιουσιακά στοιχεία μιας οικονομικής μονάδας αποτιμώνται κατά την αρχική αναγνώριση στην εύλογη αξία τους μείον τα εκτιμώμενα κόστη σημείου πώλησης κατά τη στιγμή της συγκομιδής. Αυτό είναι το κόστος των αποθεμάτων κατά την ημερομηνία εκείνη για την εφαρμογή του Δ.Λ.Π. 2.

Οι εκτιμήσεις της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας βασίζονται στην περισσότερο αξιόπιστη ένδειξη που υπάρχει κατά το χρόνο που γίνονται οι εκτιμήσεις, ως προς το ποσό στο οποίο αναμένεται να αποφέρουν τα αποθέματα. Αυτές οι εκτιμήσεις λαμβάνουν υπόψη τις διακυμάνσεις της τιμής ή του κόστους, που άμεσα σχετίζονται με γεγονότα τα οποία συμβαίνουν μετά το τέλος της χρήσης και στην έκταση που τα γεγονότα αυτά επιβεβαιώνουν τις υπάρχουσες συνθήκες στο τέλος της χρήσης. Επίσης, οι εκτιμήσεις της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας λαμβάνουν υπόψη το σκοπό για τον οποίο τηρούνται τα αποθέματα. Για παράδειγμα, η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία της ποσότητας του αποθέματος που τηρείται για να καλύψει βέβαιες συμβάσεις πωλήσεων αγαθών ή υπηρεσιών, βασίζεται στη συμβατική τιμή. Αν οι συμβάσεις πωλήσεων καλύπτουν μικρότερες ποσότητες από αυτές των αποθεμάτων που τηρούνται, η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία της επιπλέον ποσότητας βασίζεται στις γενικές τιμές πώλησης. Προβλέψεις μπορεί να

ανακúψουν από βέβαιες συμβάσεις πωλήσεων για ποσότητες που υπερβαίνουν τα υπάρχοντα αποθέματα ή από βέβαιες συμβάσεις αγοράς.

Η πιθανότητα της υποτίμησης των αποθεμάτων κάτω του κόστους στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία παρέχεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες το κόστος των αποθέματος μπορεί να μην είναι ανακτήσιμο. Αυτό συμβαίνει όταν τα αποθέματα έχουν υποστεί φθορά, που το καθιστά ολικά ή μερικά άχρηστα (π.χ. πυρκαγιά) ή οι τιμές τους έχουν μειωθεί (π.χ. εποχικότητα) ή τα προβλεπόμενα έξοδα ολοκλήρωσης ή πώλησής τους έχουν αυξηθεί. Δεν υποτιμώνται, όμως, κάτω του κόστους οι πρώτες ύλες και τα λοιπά υλικά που διατηρούνται για χρήση στην παραγωγή αποθεμάτων, αν τα προϊόντα στα οποία θα ενσωματωθούν αναμένεται να πωληθούν στο κόστος ή πάνω από αυτό. Για παράδειγμα, αν δεν έχουν αλλάξει οι τεχνικές προδιαγραφές κατασκευής για κάποιο προϊόν, οι πρώτες ύλες που χρησιμοποιούνται για την κατασκευή του παραμένουν χρήσιμες για την παραγωγική διαδικασία και κατά συνέπεια δε μπορούν να υποτιμηθούν κάτω του κόστους. Όταν μια κάμψη της τιμής των πρώτων υλών παρέχει ένδειξη ότι το κόστος των έτοιμων προϊόντων υπερβαίνει την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε τα αποθέματα των πρώτων υλών υποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Σε τέτοιες περιπτώσεις, το κόστος αντικατάστασης των πρώτων υλών μπορεί να αποτελεί το καλύτερο διαθέσιμο μέσο αποτίμησης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους.

Μια νέα εκτίμηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας γίνεται σε κάθε μεταγενέστερη περίοδο. Όταν παύουν να υφίστανται οι συνθήκες που προηγουμένως προκάλεσαν την υποτίμηση των αποθεμάτων κάτω του κόστους ή όταν υπάρχουν σαφείς ενδείξεις μιας αύξησης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας λόγω διαφοροποιημένων οικονομικών συνθηκών, το ποσό της υποτίμησης αντिलογίζεται ώστε η νέα λογιστική αξία να είναι χαμηλότερη μεταξύ του κόστους και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Αυτό συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν ένα είδος αποθέματος, που αναγνωρίζεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία επειδή η τιμή πώλησής του

έχει μειωθεί, εξακολουθεί να κατέχεται σε μεταγενέστερη περίοδο και η τιμή πώλησής του έχει αυξηθεί.

Όταν πωλούνται αποθέματα, η λογιστική αξία των αποθεμάτων καταχωρείται στα έξοδα της χρήσης, στην οποία καταχωρήθηκε το έσοδο από την πώληση αυτών. Τα ποσά της υποτίμησης των αποθεμάτων καταχωρούνται στα έξοδα της χρήσης που προέκυψε η υποτίμηση. Αν οι συνθήκες που οδήγησαν στην υποτίμηση δεν υφίσταται πλέον, τότε η αναστροφή της υποτίμησης καταχωρείται στα αποτελέσματα κατά τη χρήση στην οποία συνέβη. Επομένως, η πρακτική της υποτίμησης των αποθεμάτων ακολουθεί την άποψη ότι τα περιουσιακά στοιχεία δεν πρέπει να καταχωρούνται με επιπλέον ποσά από αυτά που αναμένεται να πραγματοποιηθούν από την πώληση ή τη χρήση τους.

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

Κεφάλαιο 10. Αποτίμηση – Γνωστοποιήσεις

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 2, ως αποδεκτές τεχνικές μέτρησης του κόστους των αποθεμάτων ορίζονται η μέθοδος του πρότυπου κόστους (Standard Cost) και η μέθοδος των τιμών λιανικής (Retail Method), εφόσον το αποτέλεσμα προσεγγίζει το πραγματικό κόστος παραγωγής. Το πρότυπο κόστος λαμβάνει υπόψη τα κανονικά επίπεδα πρώτων υλών και λοιπών υλικών, εργασίας, αποδοτικότητας και αξιοποίησης της δυναμικότητας. Το κόστος αυτό επανεξετάζεται ανά τακτά διαστήματα και, αν είναι αναγκαίο, αναθεωρείται με βάση τις τρέχουσες συνθήκες.

Η μέθοδος των τιμών λιανικής χρησιμοποιείται συχνά στις επιχειρήσεις ειδών λιανικής πώλησης με μεγάλο αριθμό ειδών τα οποία έχουν περίπου όμοιο μικτό κέρδος και για τα οποία δεν είναι πρακτικά δυνατό να χρησιμοποιηθούν άλλες κοστολογικές μέθοδοι. Το κόστος των αποθεμάτων προσδιορίζεται με μείωση της αξίας πώλησης με το ποσοστό του μικτού κέρδους. Το ποσοστό που χρησιμοποιείται λαμβάνει υπόψη και τα αποθέματα που έχουν υποτιμηθεί σε επίπεδο χαμηλότερο της αρχικής τιμής πώλησής τους. Για κάθε τμήμα λιανικής χρησιμοποιείται συχνά ένα μέσο ποσοστό.

Το πρότυπο ορίζει σαν βασική μέθοδο αποτίμησης του κόστους των αποθεμάτων μαζικής παραγωγής τη μέθοδο FIFO (First In – First Out ή μέθοδος πρώτη εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή) ή τη μέθοδο του μέσου σταθμικού κόστους (Weighted Average Cost) εκτός των ειδών που δεν αντικαθίστανται με μια κανονική ροή και των αγαθών ή υπηρεσιών που παράγονται και διαχωρίζονται για ειδικούς σκοπούς, οπότε πρέπει να χρησιμοποιείται η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους. Η μέθοδος LIFO (Last In – First Out ή μέθοδος τελευταία εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή) δεν προτείνεται ως βασική αλλά ως εναλλακτική μέθοδος.

Μια οικονομική μονάδα πρέπει να χρησιμοποιεί την ίδια μέθοδο αποτίμησης του κόστους για όλα τα αποθέματα που έχουν την ίδια φύση και χρήση σε αυτή. Για αποθέματα με διαφορετική φύση και χρήση δίνεται η δυνατότητα να χρησιμοποιούνται διαφορετικές μέθοδοι αποτίμησης. Μια

διαφορά στη γεωγραφική θέση των αποθεμάτων, και στους αντίστοιχους φορολογικούς κανόνες, για παράδειγμα, δεν είναι επαρκής για να δικαιολογήσει τη χρήση διαφορετικών μεθόδων υπολογισμού του κόστους.

Η μέθοδος FIFO προϋποθέτει ότι τα είδη αποθεμάτων που αγοράστηκαν ή παράχθηκαν πρώτα, πωλούνται πρώτα, και συνεπώς τα αποθέματα στο τέλος της χρήσης είναι τα πλέον πρόσφατα αγορασθέντα ή παραχθέντα (σελ. 32). Η μέθοδος FIFO τείνει να υπερεκτιμά τα κέρδη από την πώληση των αποθεμάτων, επειδή τα έσοδα των πωλήσεων αντιπαραβάλλονται με το κόστος προγενέστερων αγορών. Η σύγχρονη αντίληψη στρέφεται στην άποψη ότι ο πρωταρχικός παράγοντας είναι η ρεαλιστική μέτρηση των αποθεμάτων κατά την επιλογή της πλέον κατάλληλης μεθόδου αποτίμησης. Όλες οι μέθοδοι οδηγούν στα ίδια αποτελέσματα σε περιόδους που οι τιμές και τα κόστη παραγωγής παραμένουν σταθερά. Τέτοιες περιόδους είναι συνήθως σπάνιες, ενώ ο έρπων ή καλπάζων πληθωρισμός είναι σχεδόν μόνιμο φαινόμενο στη σύγχρονη οικονομία.

Με τη μέθοδο του μέσου σταθμικού κόστους, το κόστος των αποθεμάτων προσδιορίζεται από το μέσο κόστος των αποθεμάτων έναρξης και των αποθεμάτων που αγοράστηκαν ή παράχθηκαν από την οικονομική μονάδα (σελ. 34). Ο μέσος όρος υπολογίζεται σε περιοδική βάση ή με κάθε πρόσθετη εισαγωγή στην οικονομική μονάδα έτσι οι επιμέρους μονάδες παραγωγής έχουν το ίδιο κόστος. Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους στηρίζεται στην υπόθεση ότι δεν πρέπει να γίνεται λογιστική παρακολούθηση των πωληθέντων, όπως για παράδειγμα, όταν ο πελάτης αγοράζει ένα κιλό καρφιά, ο λογιστής δεν είναι αναγκαίο να γνωρίζει από ποιο κιβώτιο έτυχε να τα επιλέξει, για να προσδιορίσει το μικτό κέρδος πώλησης. Όμως, το προσδιοριζόμενο αποτέλεσμα από τις πωλήσεις με τη μέθοδο αυτή δεν ανταποκρίνεται στις τρέχουσες συνθήκες αγοράς σε περιόδους πληθωρισμού.

Στη μέθοδο LIFO θεωρείται ότι η πρώτη εξαγωγή προέρχεται από την τελευταία εισαγωγή και ότι τα αποθέματα στο τέλος της χρήσης προέρχονται από τις παλαιότερες εισαγωγές (σελ. 32). 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 είτε του μικρότερου ποσού μεταξύ αυτού που προκύπτει από την εφαρμογή της μεθόδου FIFO ή του μέσου σταθμικού κόστους και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, είτε του μικρότερου ποσού μεταξύ του τρέχοντος κόστους κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους έχει το πλεονέκτημα της απεικόνισης του κόστους σύμφωνα με τη φυσική ροή των αποθεμάτων. Τα μειονεκτήματά της είναι τα περιθώρια προσωπικών χειρισμών για την επιλογή των πωληθέντων και η πιθανότητα εσφαλμένων αποφάσεων τιμολόγησης θεωρώντας ότι τα ίδια εμπορεύματα έχουν διαφορετική αξία.

Κατά την επιλογή της μεθόδου αποτίμησης από την οικονομική μονάδα πρέπει να δίνεται ιδιαίτερη έμφαση στην επίδρασή της στον ισολογισμό, στο λογαριασμό αποτελεσμάτων, στο φορολογητέο εισόδημα, και στον καθορισμό των τιμών πώλησης. Για το λογαριασμό των αποτελεσμάτων η αξία των αποθεμάτων αποσκοπεί στην αντιπαράθεση των εσόδων με το κόστος πωληθέντων. Τα αποθέματα μαζί με τα υπόλοιπα κυκλοφορούντα στοιχεία του ισολογισμού αποτελούν μέτρο ικανότητας της μονάδας να αντιμετωπίζει τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της. Η ορθή μέτρηση του αποτελέσματος της χρήσης έχει επίπτωση στο φόρο που καταβάλλει στο κράτος.

Η βασική λογιστική αρχή της συνέπειας υπαγορεύει στις οικονομικές μονάδες την υποχρέωση να εφαρμόζουν κατά πάγιο τρόπο τις μεθόδους που επέλεξαν για την αποτίμηση των διαφόρων κατηγοριών αποθεμάτων και να μην αλλάζουν τις μεθόδους αυτές από χρήση σε χρήση. Αν αυτή η αρχή αγνοείται για την αποτίμηση των αποθεμάτων, η οικονομική μονάδα θα έχει τη δυνατότητα να αυξομειώνει τα αποτελέσματά της αλλάζοντας απλώς τις μεθόδους αποτίμησης. Έτσι, ο χρήστης των οικονομικών καταστάσεων είναι βέβαιος ότι η μονάδα ακολούθησε τις ίδιες λογιστικές μεθόδους που χρησιμοποίησε την προηγούμενη χρήση, και συνεπώς έχει τη δυνατότητα να κάνει διαχρονικές συγκρίσεις στα αποτελέσματα και τους ισολογισμούς.

Στην οικονομική μονάδα δίνεται η δυνατότητα να αλλάξει τις μεθόδους αποτίμησης που εφαρμόζει, αν κάποια άλλη μέθοδος ανταποκρίνεται καλύτερα στις τρέχουσες συνθήκες, με την υποχρέωση να αποκαλύψει την αλλαγή και την επίπτωση της αλλαγής στα καθαρά αποτελέσματα της χρήσης. Η μεταβολή της μεθόδου αποτίμησης των αποθεμάτων συνιστά μεταβολή λογιστικής μεθόδου και «Μεταβολή στις λογιστικές μεθόδους πρέπει να γίνεται μόνο όταν αυτό απαιτείται από το νόμο ή από όργανο θέσπισης Λογιστικών Προτύπων, ή εφόσον η μεταβολή θα καταλήξει σε μια ορθότερη παρουσίαση των γεγονότων ή των συναλλαγών στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης» σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8 «Καθαρό Κέρδος ή Ζημία Χρήσεως, Βασικά Λάθη και Μεταβολές στις Λογιστικές Μεθόδους». Ακόμη και στην περίπτωση που οι μέθοδοι αποτίμησης εφαρμόζονται με συνέπεια, οι χρησιμοποιούμενες μέθοδοι πρέπει να αποκαλύπτονται στις οικονομικές καταστάσεις.

Το πρότυπο απαιτεί σημαντικές γνωστοποιήσεις που πρέπει να περιληφθούν στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις. Με τις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούνται:

- οι λογιστικές μέθοδοι που υιοθετούνται για την αποτίμηση των αποθεμάτων συμπεριλαμβανομένου του τύπου προσδιορισμού του κόστους που χρησιμοποιήθηκε,
- η συνολική λογιστική αξία των αποθεμάτων και η λογιστική αξία κατά κατηγορία αποθεμάτων,
- η λογιστική αξία των αποθεμάτων που αποτιμήθηκαν στην εύλογη αξία μειωμένη κατά τα άμεσα κόστη πώλησης,
- το ποσό της μείωσης της αξίας των αποθεμάτων το οποίο αναγνωρίστηκε ως έξοδο κατά τη διάρκεια της χρήσης,
- το ποσό κάθε αναστροφής μιας προγενέστερης μείωσης της αξίας των αποθεμάτων το οποίο αναγνωρίζεται ως μείωση του ποσού των αποθεμάτων που θεωρείται έξοδο της χρήσης,
- οι συνθήκες ή τα γεγονότα που οδήγησαν στην αναστροφή της υποτίμησης, και

- η λογιστική αξία των αποθεμάτων που έχουν ενεχυριαστεί προς εξασφάλιση υποχρεώσεων.

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

Το ποσό των αποθεμάτων που αναγνωρίζεται ως έξοδο κατά την διάρκεια της χρήσης, δηλαδή το κόστος πωληθέντων, περιλαμβάνει τα κόστη που είχαν προηγουμένως συμπεριληφθεί στην αποτίμηση των αποθεμάτων που έχουν πλέον πωληθεί, τα μη επιμεριζόμενα γενικά έξοδα παραγωγής, και τα ασυνήθιστα ποσά που αφορούν κόστη παραγωγής αποθεμάτων. Οι ειδικότερες συνθήκες της οικονομικής μονάδας μπορεί επίσης να δικαιολογούν τον συνυπολογισμό άλλων ποσών, όπως το κόστος διάθεσης.

Κάποιες οικονομικές μονάδες υιοθετούν μια μορφή παρουσίασης για τα κέρδη ή τις ζημίες που έχει ως αποτέλεσμα τη γνωστοποίηση ποσών εκτός του κόστους των αποθεμάτων που αναγνωρίστηκαν ως έξοδα κατά τη διάρκεια της χρήσης. Με τη μορφή αυτή, η μονάδα παρουσιάζει μια ανάλυση των εξόδων με βάση μια ταξινόμηση που βασίζεται στη φύση των εξόδων. Σε αυτήν την περίπτωση, η οικονομική μονάδα γνωστοποιεί τα κόστη που αναγνωρίστηκαν για πρώτες ύλες, αναλώσιμα υλικά, εργατικό κόστος, και άλλα κόστη με το ποσό της καθαρής μεταβολής στα αποθέματα για τη χρήση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11. Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.)

Στο φύλλο εφημερίδας της Κυβέρνησης 251 Α' με ημερομηνία 24.11.2014 δημοσιεύθηκε ο νόμος 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις». Με το νόμο αυτό καταργείται ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (υποπαράγραφος Ε1 της παραγράφου Ε του νόμου 4093/2012), η υποχρεωτική εφαρμογή του Προεδρικού Διατάγματος 1123/1980 περί εφαρμογής του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, οι λογιστικές διατάξεις του Κωδικοποιημένου Νόμου 2190/1920 και σειρά άλλων διατάξεων νόμων που αναλύονται στο άρθρο 38.

Οι οντότητες, με επιλογή τους, μπορούν να συνεχίσουν να χρησιμοποιούν το σχέδιο λογαριασμών που είναι σε ισχύ κατά την 31η Δεκεμβρίου 2014, δηλαδή το σχέδιο λογαριασμών του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Διευκρινίζεται ότι η δυνατότητα αυτή αφορά αποκλειστικά τα σχέδια λογαριασμών (περιγραφή και περιεχόμενο λογαριασμών), καθώς οι κανόνες αποτίμησης και τα υποδείγματα καταστάσεων των εν λόγω λογιστικών σχεδίων έχουν οριστικά και ρητά καταργηθεί. Οπότε, σε αυτή την περίπτωση οι οντότητες οφείλουν να προβαίνουν στις απαραίτητες προσαρμογές και προσθήκες στα σχέδια λογαριασμών που τηρούν για την κάλυψη των απαιτήσεων του νόμου 4308/2014 και των πληροφοριακών τους αναγκών. Στην προαιρετική ένταξη στα Ε.Λ.Π., η οντότητα δύναται να επανέλθει στη κατάρτιση των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. οποτεδήποτε και χωρίς κανένα περιορισμό. Ωστόσο, διευκρινίζεται ότι δεν επιτρέπεται η αλλαγή λογιστικού συστήματος στη διάρκεια μιας διαχειριστικής περιόδου.

Οι οικονομικές μονάδες οι οποίες υπόκεινται στο νόμο χρησιμοποιούν το σχέδιο λογαριασμών των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων ως μέρος του λογιστικού τους συστήματος. Οι λογαριασμοί του σχεδίου: α) αντανakλούν τη φύση των παρακολουθούμενων περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, καθαρής θέσης, εσόδων, κερδών, εξόδων και ζημιών, β) εξυπηρετούν ευρύτερους στόχους της εσωτερικής και εξωτερικής χρηματοοικονομικής

πληροφόρησης αλλά και ελέγχου της οντότητας και γ) είναι επαρκώς ευρείς ώστε να καλύπτουν όλες, κατά το δυνατόν, τις οντότητες, ανεξάρτητα από το μέγεθος ή τον κλάδο δραστηριότητας.

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα όπως και το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο είναι και τα δύο νομοθετήματα που παρουσιάζουν λογιστικό σχέδιο λογαριασμών καθώς και συνδεσμολογία των υποδειγμάτων χρηματοοικονομικών καταστάσεων με το σχέδιο λογαριασμών. Αναλυτικά παρουσιάζονται στο Παράρτημα 1 που ακολουθεί (σελ. 82). Οι λογαριασμοί των Ε.Λ.Π. ταξινομούνται σε λιγότερες ομάδες από ότι οι λογαριασμοί του Ε.Γ.Λ.Σ., αριθμούνται συνολικά σε οκτώ (8) και συνοπτικά οι ομάδες αυτές είναι οι εξής:

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

Ομάδα 2: Αποθέματα

Ομάδα 3: Χρηματοοικονομικά και λοιπά περιουσιακά στοιχεία

Ομάδα 4: Καθαρή θέση

Ομάδα 5: Υποχρεώσεις

Ομάδα 6: Έξοδα και ζημιές

Ομάδα 7: Έσοδα και κέρδη

Ομάδα 8: Ιδιοπαραγωγή, υποκαταστήματα και αποτελέσματα περιόδου

Στα Ε.Λ.Π. καθορίζεται το σχέδιο λογαριασμών που χρησιμοποιείται υποχρεωτικά σε ότι αφορά την ονοματολογία, το βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσης των λογαριασμών, καθώς και το περιεχόμενο αυτών. Δηλαδή, ο τρόπος ανάλυσης των λογαριασμών (πρωτοβάθμιοι, δευτεροβάθμιοι, κλπ.) του σχεδίου λογαριασμών, αντανακλά μία ιεραρχική δομή στην οργάνωση των πληροφοριών του λογιστικού συστήματος της οντότητας. Οι κωδικοί που θα χρησιμοποιηθούν καθορίζονται ελεύθερα από την οικονομική μονάδα στα πλαίσια των υπάρχοντων πληροφοριακών συστημάτων, της υπάρχουσας οργάνωσης και των απαιτούμενων αναγκών πληροφόρησης. Αυτό είναι ιδιαίτερα σημαντικό για οντότητες της αλλοδαπής που εγκαθίστανται στην

Ελλάδα και έχουν αναπτύξει λογιστική οργάνωση και σχέδια λογαριασμών που ανταποκρίνονται σε ανάγκες παγκόσμιας λειτουργίας του ομίλου του. Το προτεινόμενο σχέδιο λογαριασμών αφορά μια ενδεικτική ανάπτυξη και συγκέντρωση των λογαριασμών, όπως αναλύεται στο Παράρτημα 2 που ακολουθεί (σελ. 85). Συνεπώς υπάρχει σχετική ευχέρεια για προσαρμογές στα πλαίσια της οργανωτικής δομής της οντότητας και των ιδιαιτεροτήτων και πρακτικών του κλάδου στον οποίο δραστηριοποιείται, με την προϋπόθεση ότι διασφαλίζεται η ευκολία κατανόησης του χρησιμοποιούμενου συστήματος, η ευχέρεια διενέργειας ελεγκτικών διαδικασιών και επαληθεύσεων, και γενικότερα η εφαρμογή των προβλέψεων του νόμου.

Η ομάδα 2 των Ε.Λ.Π., αντίστοιχα με την ομάδα 2 του Ε.Γ.Λ.Σ., αφορά τα αποθέματα, τα οποία περιλαμβάνουν τα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται για πώληση κατά τη συνήθη εμπορική δραστηριότητα της οντότητας (εμπορεύματα ή προϊόντα) ή βρίσκονται υπό επεξεργασία για τη μετατροπή τους σε προϊόντα. Περιλαμβάνουν επίσης τα πάσης φύσεως υλικά που προορίζονται να αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία, για την παραγωγή προϊόντων ή την παροχή υπηρεσιών. Ως προς την ανάπτυξη των πρωτοβάθμιων λογαριασμών στα Ε.Λ.Π. έχουμε:

Λογαριασμός 20 «Εμπορεύματα»

Λογαριασμός 21 «Προϊόντα»

Λογαριασμός 22 «Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία (κυκλοφορούντα)»

Λογαριασμός 23 «Παραγωγή σε εξέλιξη»

Λογαριασμός 24 «Πρώτες ύλες και υλικά»

Λογαριασμός 25 «Υλικά συσκευασίας»

Λογαριασμός 26 «Ανταλλακτικά παγίων»

Λογαριασμός 27 «Λοιπά αποθέματα»

Για τους λογαριασμούς 25 «Υλικά συσκευασίας» και 26 «Ανταλλακτικά παγίων» είναι δυνατόν να παρακολουθούνται στο λογαριασμό 24 «Πρώτες ύλες και υλικά», όταν τα σχετικά ποσά δεν είναι σημαντικά.

Τα βιολογικά αγαθά παρακολουθούνται ξεχωριστά στον λογαριασμό 27 «Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία (κυκλοφορούντα)». Η παραγωγή βιολογικών αγαθών (αποθεμάτων ή παγίων) είναι μια πολύπλοκη διαδικασία που μόνο με σχετική ακρίβεια μπορεί να ακολουθήσει συγκεκριμένα πρότυπα, σε αντίθεση με ότι κατά κανόνα συμβαίνει στην παραγωγή μη βιολογικών αγαθών. Η εξέλιξη ενός βιολογικού αγαθού επηρεάζεται, συχνά μάλιστα σε σημαντικό βαθμό, τόσο από τα γενετικά χαρακτηριστικά του ίδιου του αγαθού όσο και από απρόβλεπτες και ευμετάβλητες ή και άγνωστες επιστημονικά παραμέτρους του περιβάλλοντος, και γενικότερα από τις επικρατούσες συνθήκες. Για παράδειγμα, ενώ όλες οι μονάδες ενός είδους φυτού υπόκεινται σε κοινή καλλιέργεια, αρκετές από αυτές μπορεί να αναπτύσσονται με διαφορετικούς ρυθμούς, να αποκτούν ιδιαίτερα χαρακτηριστικά από πλευράς αισθητικής, να νεκρώνονται ή να προσβληθούν από κάποια ασθένεια.

Από τις διατάξεις των Ε.Λ.Π. δεν προκύπτει υποχρέωση τήρησης ιδιαίτερων λογιστικών αρχείων για τα υποκαταστήματα. Η λογιστική παρακολούθηση των υποκαταστημάτων μπορεί να διενεργείται από το λογιστικό σύστημα της οντότητας σύμφωνα με τις καθιερωμένες λογιστικές πρακτικές, σε αντίθεση με το Ε.Γ.Λ.Σ. που προτείνεται να παρακολουθούνται σε ιδιαίτερο λογαριασμό.

Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. δεν απαιτείται καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία κατά τη διάρκεια της περιόδου, του κόστους κτήσης των αποθεμάτων, κατά την με οποιοδήποτε τρόπο ανάλωσή τους (πώληση, δωρεάν παράδοση, καταστροφές κλπ). Το κόστος κτήσης των αναλωθέντων αποθεμάτων της περιόδου, συμπεριλαμβανομένων των καταστροφών ή απωλειών, μπορεί να προσδιορίζεται συγκεντρωτικά, από τα στοιχεία των τηρούμενων αρχείων, μέχρι την ημερομηνία ολοκλήρωσης της σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Σε ότι αφορά τον προσδιορισμό της ποσότητας των αποθεμάτων, ορίζεται ότι διενεργείται σε κατάλληλο χρόνο που διασφαλίζει την αξιοπιστία των δεδομένων σε σχέση με την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας. Δηλαδή, ο χρόνος

προσδιορισμού των αποθεμάτων (φυσική απογραφή) καθορίζεται από τα πραγματικά δεδομένα μιας οντότητας. Η οικονομική μονάδα έχει την δυνατότητα προσδιορισμού της ποσότητας των αποθεμάτων με αξιόπιστες και τεκμηριωμένες έμμεσες τεχνικές. Τεκμηριωμένες είναι οι τεχνικές που είναι γενικά αποδεκτές στη διεθνή πρακτική και χρησιμοποιούνται στον προσδιορισμό των αποθεμάτων κατ' είδος κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, λαμβάνοντας υπόψη τις δυσχέρειες και το κόστος ακριβούς καταμέτρησης. Δηλαδή, επιδιώκεται η αξιοπιστία της μέτρησης της ποσότητας και ταυτόχρονα ο περιορισμός του κόστους και η υπέρβαση δυσχερειών.

Ενδεικτικό παράδειγμα έμμεσων τεχνικών είναι η μέθοδος της λιανικής τιμής (Retail Method). Η μέθοδος αυτή προσδιορίζει την αξία του τελικού αποθέματος και του κόστους πωληθέντων, χωρίς να προσδιορίζει την ποσότητα του τελικού αποθέματος. Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται, με διάφορες παραλλαγές, από επιχειρήσεις που εμπορεύονται μεγάλες ποσότητες ειδών που πωλούνται λιανικά με σχετικά σταθερά ποσοστά κέρδους επί της τιμής κτήσης. Στις έμμεσες τεχνικές ανήκει η χρήση στατιστικών μεθόδων για τον προσδιορισμό των αποθεμάτων. Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται για την μέτρηση της ποσότητας των αποθεμάτων στο τέλος της περιόδου σε περιπτώσεις που η μέθοδος της φυσικής καταμέτρησης είναι πρακτικά αδύνατη.

Σε περίπτωση αποθεμάτων παρεμφερούς είδους, μεγάλου αριθμού και μικρής διαφοράς αξίας ανά τεμάχιο μεταξύ τους, είναι δυνατόν η καταμέτρηση να γίνεται σε γενικές κατηγορίες και με τη χρήση μέσης τιμής, εφόσον δεν υπάρχει σημαντική επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις

Η οικονομική μονάδα είναι υποχρεωμένη να παρακολουθεί κατ' είδος και ποσότητα, διακεκριμένα κατά αποθηκευτικό χώρο, τα αποθέματα τρίτων. Η παρακολούθηση δύναται να γίνεται με οποιοδήποτε πρόσφορο τρόπο και να προκύπτει από οποιοδήποτε τηρούμενο αρχείο. Διευκρινίζεται ότι δεν απαιτείται φυσική καταμέτρηση των σχετικών αποθεμάτων. Θεσπίζεται μόνο η υποχρέωση παρακολούθησης αυτών των αποθεμάτων, ώστε η οντότητα να

τεκμηριώνει τα αποθέματα αυτής της κατηγορίας που βρίσκονται στην κατοχή της.

Όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία που εκδίδει ή λαμβάνει, κατά περίπτωση, δεν γεννάται υποχρέωση ενημέρωσης ή τήρησης ιδιαίτερου αρχείου για τα διακινούμενα αγαθά κατά ποσότητα ή και αξία («Βιβλίο Αποθήκης»).

Ο χρόνος προσδιορισμού των αποθεμάτων μπορεί να απέχει από το τέλος της ημερομηνίας αναφοράς, ιδίως όταν η οντότητα τηρεί αναλυτικό αρχείο ποσοτικής διακίνησης αποθεμάτων («Βιβλίο Αποθήκης») ή όταν ο αριθμός ή και η ποσότητα των διακινήσεων δεν είναι σημαντική. Σε άλλες περιπτώσεις που η οντότητα εφαρμόζει έμμεσες τεχνικές στον προσδιορισμό της ποσότητας των αποθεμάτων της απογραφής, η σχετική διαδικασία γίνεται με αξιοπιστία και σε χρόνο απομακρυσμένο από το τέλος της περιόδου. Όταν εφαρμόζεται η μέθοδος της λιανικής (Retail Method) δεν γίνεται ποσοτικός προσδιορισμός των αποθεμάτων και η εκτίμηση της αξίας του τελικού αποθέματος επίσης γίνεται με ασφάλεια σε χρόνο απομακρυσμένο από το τέλος της περιόδου. Σε κάθε περίπτωση, και ανεξάρτητα από το χρόνο που διενεργείται ο ποσοτικός προσδιορισμός των αποθεμάτων, η οικονομική μονάδα είναι υποχρεωμένη να έχει τεκμηριώσει με αξιόπιστο τρόπο τις ποσότητες της απογραφής εντός των χρονικών ορίων σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της περιόδου.

Μετά την αρχική αναγνώριση, τα αποθέματα αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, ώστε να διασφαλίζεται ότι τα αποθέματα παρουσιάζονται πάντοτε σε ποσό που είναι ανακτήσιμο. Όταν η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι μικρότερη του κόστους κτήσης των αποθεμάτων, η διαφορά (ζημία) επιβαρύνει το κόστος πωληθέντων στην κατάσταση αποτελεσμάτων. Ωστόσο, όταν η ζημία απομείωσης είναι σημαντική, για την εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, η ζημία αυτή μπορεί να μην επιβαρύνει το κόστος πωληθέντων αλλά να ενσωματώνεται στο κονδύλι «Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων», με κατάλληλη γνωστοποίηση στο προσάρτημα.

Τα άρθρα 18 – 23 του νόμου 4308/2014 αναφέρονται στο ιστορικό κόστος ως βάση αποτίμησης, με εξαίρεση το άρθρο 24 που αναφέρεται στη χρήση εύλογων αξιών για επιλεγμένα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις. Το κόστος κτήσης, ως βάση αποτίμησης όλων των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων μιας οντότητας, είναι η βασική μέθοδος που καθιερώνεται από το νόμο για την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στα πλαίσια της Ευρωπαϊκής Οδηγίας 34/2013. Η αρχή του κόστους για την λογιστική παρακολούθηση των περιουσιακών στοιχείων συνεπάγεται την αρχική αναγνώριση των στοιχείων στο κόστος κτήσης και την αποτίμησή τους στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, εφόσον είναι μικρότερη από το κόστος κτήσης.

Το κόστος κτήσης των αποθεμάτων περιλαμβάνει κάθε δαπάνη που απαιτείται για να φθάσουν στην παρούσα θέση ή κατάσταση. Ως παρούσα θέση αναφέρεται η γεωγραφική θέση στην οποία βρίσκονται και ως κατάσταση αναφέρεται το στάδιο επεξεργασίας για παραγόμενα προϊόντα. Το κόστος αγοράς για εμπορεύματα και υλικά περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, τους εισαγωγικούς δασμούς και άλλους φόρους (εκτός εκείνων που η οντότητα μπορεί στη συνέχεια να συμψηφίσει), τα μεταφορικά, τα κόστη παράδοσης και άλλα κόστη άμεσα επιρριπτά στην απόκτηση των ετοιμών αγαθών, υλικών και υπηρεσιών. Εμπορικές εκπτώσεις, μειώσεις τιμών και άλλα παρόμοια στοιχεία αφαιρούνται κατά τον προσδιορισμό του κόστους κτήσης των αποθεμάτων. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. τα αποθέματα με μακρά περίοδο κατασκευής επιβαρύνονται επιπλέον με τους τόκους των έντοκων υποχρεώσεων.

Το κόστος κτήσης προσδιορίζεται με μία γενικά αποδεκτή μέθοδο, όπως η μέθοδος FIFO, η μέθοδος του κινητού μέσου όρου, η μέθοδος του σταθμικού κόστους, η μέθοδος του βασικού αποθέματος, η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους ή η μέθοδος του πρότυπου κόστους, για τις οποίες έχει προηγηθεί ανάλυση στο Κεφάλαιο 5.3 «Μέθοδοι υπολογισμού τιμής κτήσης» (σελ. 32). Η LIFO δεν είναι αποδεκτή μέθοδος. Ο προσδιορισμός του κόστους κτήσης για αποθέματα που έχουν την ίδια φύση ή χρήση γίνεται με

την ίδια μέθοδο. Ο προσδιορισμός του κόστους κτήσης για αποθέματα που δεν έχουν την ίδια φύση ή χρήση μπορεί να γίνει με διαφορετικές μεθόδους. Για παράδειγμα μπορεί από την ίδια οντότητα, να χρησιμοποιείται η μέθοδος FIFO για τα υλικά προς βιομηχανοποίηση και η μέθοδος του μέσου σταθμικού όρου για τα εμπορεύματα.

Η εύλογη αξία είναι η τιμή ανταλλαγής ή διακανονισμού μεταξύ πρόθυμων και ενήμερων μερών που ενεργούν υπό κανονικές στην αγορά συνθήκες κατά την ημερομηνία της αποτίμησης. Οι οικονομικές μονάδες έχουν τη δυνατότητα προαιρετικής χρήσης εύλογων αξιών. Οι εύλογες αξίες μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα, στα επενδυτικά ακίνητα, στα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, στα αποθέματα εμπορευμάτων, στα διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και στα παράγωγα για αντιστάθμιση. Όταν σε ένα ή περισσότερα από αυτά η επιχείρηση αποφασίσει να εφαρμόσει εύλογες αξίες, η εφαρμογή είναι υποχρεωτική στο σύνολο των επιμέρους στοιχείων.

Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία ορίζεται ως η εκτιμώμενη τιμή διάθεσης του αποθέματος στην κανονική πορεία της επιχειρηματικής δραστηριότητας, μειωμένη κατά το τυχόν κόστος που απαιτείται για την ολοκλήρωσή του και για την πραγματοποίηση της διάθεσης. Το κόστος που απαιτείται για την πώληση είναι συνήθως οι προμήθειες πώλησης, τα έξοδα συσκευασίας και τα μεταφορικά.

Τα έσοδα από την παροχή υπηρεσιών αναγνωρίζονται με βάση το ποσοστό ολοκλήρωσης. Η μέθοδος της ολοκλήρωσης μπορεί να χρησιμοποιείται όταν εκτιμάται τεκμηριωμένα ότι δεν υπάρχει σημαντική επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, αρκεί να έχει καταστεί δεδουλευμένο εντός της χρήσης και να έχει αποκτηθεί το δικαίωμα είσπραξης του, με χρόνο κτήσης τον χρόνο έκδοσης του παραστατικού. Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσιών, η οποία ολοκληρώνεται στην επόμενη λογιστική χρήση, η σχετική δαπάνη εκπίπτει στη χρήση εντός του οποίου ολοκληρώνεται η παροχή και υπάρχει έκδοση του σχετικού δικαιολογητικού.

Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία είναι τα ζώντα ζώα και τα φυτά. Δεν θεωρούνται βιολογικά περιουσιακά στοιχεία όσα δεν υπόκεινται σε διαχείριση ή δεν προορίζονται για βιολογικό μετασχηματισμό. Για παράδειγμα, τα άλογα σε μια επιχείρηση ιπποδρόμου, ή τα καλλωπιστικά φυτά σε μια επιχείρηση ψυχαγωγίας, δεν θεωρούνται βιολογικά περιουσιακά στοιχεία για τους σκοπούς των Ε.Λ.Π., διότι δεν προορίζονται για αναπαραγωγή ή ανάπτυξη (βιολογικός μετασχηματισμός). Τα στοιχεία αυτά επιμετρούνται στο κόστος κτήσης μείον αποσβέσεις και απομειώσεις βάσει των προβλέψεων της ισχύουσας νομοθεσίας. Σημειώνεται ότι ο βιολογικός μετασχηματισμός περιλαμβάνει τις διαδικασίες ανάπτυξης, παραγωγής, αναπαραγωγής, γήρανσης και υποβάθμισης, οι οποίες προκαλούν ποιοτικές και ποσοτικές μεταβολές σε ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο. Στην περίπτωση αγροτικής παραγωγής, η συγκομιδή θεωρείται, αναλόγως, εμπόρευμα ή πρώτη ύλη μετά την επιμέτρηση.

Οι οντότητες που καταρτίζουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με το λογιστικό πλαίσιο του νόμου 4308/2014 δύνανται να αναζητούν ερμηνευτική καθοδήγηση από τα σχετικά Δ.Λ.Π., στο βαθμό που οι ρυθμίσεις των προτύπων αυτών είναι συμβατές με αυτόν. Η προαιρετική αυτή διάταξη εισάγει μια σημαντική ρύθμιση στο Ελληνικό λογιστικό πλαίσιο, αφού οι υποκείμενες οντότητες αποκτούν πρόσβαση στο πλέον αξιόπιστο και ευρέως χρησιμοποιούμενο λογιστικό πλαίσιο παγκοσμίως, τα Δ.Λ.Π., για θέματα που ρυθμίζονται συνοπτικά από το νόμο. Πρέπει να αναφερθεί ότι οι διατάξεις της Οδηγίας 34/2013 που ενσωματώνονται στο νόμο είναι γενικά συμβατές με τα Δ.Λ.Π. Άλλωστε, οι ρυθμίσεις της σχετικής λογιστικής Οδηγίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης ευθυγραμμίζονται τακτικά (συνήθως ανά πενταετία), ώστε να μην αποκλίνουν ουσιωδώς από τα ταχέως εξελισσόμενα Δ.Λ.Π.

ΜΕΡΟΣ Γ' : «ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΚΑΤΑ ΤΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΧΕΙΡΙΣΜΟ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ, ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΚΑΙ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ»

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αποτελούν ένα σύνολο κανόνων και λογιστικών αρχών, που σχετίζονται με την κατάρτιση και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Σκοπός ενός προτύπου είναι η περιγραφή της παρουσίασης του γενικού σκοπού των οικονομικών καταστάσεων, ώστε να εξασφαλίζεται συγκρισιμότητα όχι μόνο με τις οικονομικές καταστάσεις των προηγούμενων περιόδων της ίδιας της οικονομικής μονάδας αλλά και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων μονάδων. Για την επίτευξη αυτού του σκοπού, το πρότυπο θέτει γενικές αρχές για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, κατευθυντήριες γραμμές για τη δομή και τις ελάχιστες απαιτήσεις για το περιεχόμενό τους.

Τα κυρίαρχα λογιστικά πρότυπα που έχουν ευρεία εφαρμογή στην παγκόσμια οικονομία είναι τα Δ.Λ.Π. Τα βασικά χαρακτηριστικά, στα οποία έχουν δομηθεί τα Δ.Λ.Π., είναι η ακριβοδίκαιη παρουσίαση, η συνεχιζόμενη δραστηριότητα, η αρχή των δεδουλευμένων εσόδων – εξόδων, η ομοιομορφία παρουσίασης, η σημαντικότητα, ο συμψηφισμός, και η συγκριτική πληροφόρηση. Τα κυριότερα σημεία, στα οποία πλεονεκτούν οι οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται με βάση τα Δ.Λ.Π., είναι η σαφήνεια, η αξιοπιστία, και η συγκρισιμότητα.

Η υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. προκύπτει μέσα από τις διεθνείς τάσεις και τη συνειδητοποίηση της ανάγκης εναρμόνισης των λογιστικών προτύπων, που γίνεται ολοένα και περισσότερο έντονη. Η εναρμόνιση με τα Δ.Λ.Π. είναι μια διαδικασία ιδιαίτερα σημαντική. Η χρησιμοποίηση της «κοινής λογιστικής γλώσσας» δεν αφορά μόνο τις οικονομικές μονάδες στις οποίες ο νόμος το επιβάλλει, αλλά και τις αντίστοιχες, κυρίως μεγάλου και μεσαίου μεγέθους, οι οποίες επιθυμούν να έχουν πρωταγωνιστικό ρόλο στο περιβάλλον της

παγκόσμιας οικονομίας. Πολλά από τα διαδικαστικά προβλήματα εφαρμογής σημαντικών λογιστικών αλλαγών πηγάζουν από το γεγονός ότι τα υπό επίλυση θέματα είναι αναγκαστικά πολύπλευρα, και συχνά καλύπτουν λογιστικές, φορολογικές, χρηματοοικονομικές και τεχνολογικές έννοιες ταυτόχρονα. Οι σημερινές απαιτήσεις της σύγχρονης λογιστικής απαιτούν εξειδίκευση και σαφή διαχωρισμό αντικειμένων.

Ωστόσο, κατά το στάδιο της μετάβασης στα Δ.Λ.Π. παρατηρήθηκαν προβλήματα, όπως ήταν άλλωστε αναμενόμενο λόγω, κυρίως, των βασικών διαφορών μεταξύ του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς ή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Οι κυριότερες διαφορές εντοπίζονται στον λογιστικό χειρισμό και στην αποτίμηση ενσώματων ακινητοποιήσεων και άυλων περιουσιακών στοιχείων, στην υποτίμηση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών μέσων, στις παροχές σε εργαζόμενους, στην αναβαλλόμενη φορολογία, στις χρηματοοικονομικές μισθώσεις, και στην ανάλυση πληροφοριών στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

Προκειμένου, όλες οι οικονομικές μονάδες να υιοθετήσουν τα Δ.Λ.Π. απαιτήθηκαν τυποποιήσεις και εναρμόνιση του Ε.Γ.Λ.Σ. με βάση το περιεχόμενο των προτύπων, ώστε να αποφεύγονται οι αντιφατικοί περιορισμοί υπαγορευόμενοι από άλλες διατάξεις της φορολογικής και εμπορικής νομοθεσίας. Η αύξηση στο κόστος λειτουργίας των οικονομικών μονάδων στην Ελλάδα επηρέαζε αρνητικά το όλο εγχείρημα. Πρακτικά το Ε.Γ.Λ.Σ. κρίθηκε απαραίτητο να μεταβληθεί για όλες τις μονάδες, προσθέτοντας τους απαραίτητους λογαριασμούς. Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. μέχρι σήμερα έχει προκαλέσει αρκετά προβλήματα. Για τον λόγο αυτό έγιναν προσπάθειες σύγκλισης του Ε.Γ.Λ.Σ. προς τα Δ.Λ.Π., αν και με μια χρονική καθυστέρηση, καθώς τα ίδια τα Δ.Λ.Π. είναι μια συνεχής προσαρμογή στις ιδιαίτερα μεταβαλλόμενες συνθήκες της παγκόσμιας οικονομίας και των πολιτικών εξελίξεων που αντιμετωπίζει κάθε χώρα. Στα πλαίσια των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων υιοθετήθηκαν τα αντίστοιχα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, που αντικατέστησαν ουσιαστικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό

Σχέδιο με την ψήφιση του νόμου 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις».

Για να γίνει κατανοητό πως η εισαγωγή των νέων προτύπων έχει επηρεάσει το περιεχόμενο των ελληνικών βασικών λογιστικών αρχών, θα χρησιμοποιηθούν ως βάση αναφοράς οι διατάξεις που ίσχυαν στη χώρα μας αντιπαραβάλλοντας το περιεχόμενό τους με των Δ.Λ.Π. και των Ε.Λ.Π. αντίστοιχα. Από τη σύγκριση της λογιστικής των αποθεμάτων για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με όσα προβλέπονται στο Δ.Λ.Π. 2 και την ομάδα 2 των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων διαπιστώνονται σημαντικές διαφορές με όσα ορίζονται για την ομάδα 2 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

Η έννοια των αποθεμάτων συμπίπτει με την αντίστοιχη των Ελληνικών Προτύπων. Το Δ.Λ.Π. 2 προσθέτει επιπλέον για την περίπτωση της επιχείρησης παροχής υπηρεσιών, ότι «Αποθέματα είναι και τα κόστη των υπηρεσιών για τα οποία η επιχείρηση δεν έχει καταχωρίσει ακόμη τα σχετικά έσοδα». Με βάση την αρχή του δεδουλευμένου, όπως ίσχυε στο Ε.Γ.Λ.Σ. και συνεχίζει να ισχύει στα Ε.Λ.Π., το έσοδο της παροχής υπηρεσιών και της πώλησης αγαθών θα αναγνωριστούν υποχρεωτικά στη χρήση που δημιουργήθηκαν τα αντίστοιχα κόστη. Ξεχωριστό λογιστικό χειρισμό για τα «Βιολογικά αποθέματα» (Λογαριασμός 27) προβλέπουν τόσο τα Ε.Λ.Π. όσο και τα Δ.Λ.Π.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 2 και τα Ε.Λ.Π., το κόστος κτήσης των αποθεμάτων είναι δυνατό να επιβαρυνθεί με τόκους δανείων, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζει το Δ.Λ.Π. 23 «Κόστος Δανεισμού», και με συναλλαγματικές διαφορές σε πολύ σπάνιες περιπτώσεις, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του Δ.Λ.Π. 21 «Οι Επιδράσεις των Μεταβολών στις Τιμές Συναλλάγματος». Οι προαναφερόμενες δαπάνες δε συνιστούν στοιχεία κόστους των αποθεμάτων κατά την ελληνική νομοθεσία.

Ως προς την κοστολόγηση και τις μεθόδους προσδιορισμού του κόστους κτήσης, το Δ.Λ.Π. 2 και τα Ε.Λ.Π. υιοθετούν τη μέθοδο αποτίμησης των τιμών λιανικής για αποθέματα μεγάλου αριθμού και μεγάλης ταχύτητας κυκλοφορίας. Το Ε.Γ.Λ.Σ. δε δέχεται τη μέθοδο αυτή, ούτε επιτρέπει αλλαγή

της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσης των αποθεμάτων και του ιστορικού κόστους παραγωγής. Αλλαγή ήταν δυνατό να γίνει μόνο εάν αποσκοπούσε στη βελτίωση της λειτουργικότητας της επιχείρησης ή για άλλους σπουδαίους λόγους, και μόνο με έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων. Σε αντίθεση, αλλαγή της μεθόδου αποτίμησης επιτρέπεται στα Διεθνή και Ελληνικά Πρότυπα, εφόσον η μεταβολή θα καταλήξει σε μια ορθότερη παρουσίαση των γεγονότων ή των συναλλαγών.

Η αποτίμηση των αποθεμάτων κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. γίνεται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης και τρέχουσας τιμής. Στην περίπτωση που η τρέχουσα τιμή είναι μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, η αποτίμηση γίνεται στη χαμηλότερη αξία. Τα Πρότυπα στη βάση σύγκρισης των κατ' είδος τιμών δεν θέτει τις τρέχουσες τιμές, αλλά συγκρίνει μόνο την τιμή κτήσης με την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Όταν η τρέχουσα τιμή είναι χαμηλότερη της τιμής κτήσης, ενώ υπερκαλύπτει την τιμή κτήσης, η αποτίμηση πρέπει να γίνεται στην τρέχουσα τιμή κατά τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. και στο κόστος κτήσης κατά τα Ε.Λ.Π. και το Δ.Λ.Π. 2.

Τα Πρότυπα υιοθετούν την κατ' είδος αποτίμηση αποθεμάτων για όμοια ή συγγενή αποθέματα που αφορούν την ίδια παραγωγική γραμμή, έχουν όμοιους σκοπούς ή τελικές χρήσεις, παράγονται και διατίθενται στην αγορά ίδιας γεωγραφικής περιοχής και δε γίνεται πρακτικά να αποτιμηθούν ξεχωριστά. Αποτίμηση ομαδοποιημένων αποθεμάτων δεν επιτρεπόταν από τη προηγούμενη νομοθεσία της χώρας μας.

Η χρήση διαφορετικών μεθόδων προσδιορισμού του κόστους των αποθεμάτων και διαφορετικές μεθόδους αποτίμησης για αποθέματα με διαφορετική φύση και χρήση κατ' επέκταση επιτρέπεται σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2 και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Αντιθέτως, η ευχέρεια αυτή δεν υπήρχε στις οικονομικές μονάδες που εφάρμοζαν το Ε.Γ.Λ.Σ. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 2 και τα Ε.Λ.Π., τα άμεσα υλικά που ενσωματώνονται στο παραγόμενο προϊόν δεν υποτιμώνται κάτω του κόστους, εάν τα έτοιμα προϊόντα στα οποία θα ενσωματωθούν αναμένεται να πωληθούν στο κόστος ή πάνω από αυτό. Η συγκεκριμένη λογιστική

αντιμετώπιση δεν γινόταν δεκτή από τις ελληνικές διατάξεις πριν από την έναρξη ισχύος του νόμου 4308/2014. Για τα Διεθνή και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα δεν γίνεται δεκτή η μέθοδος LIFO (Last In – First Out) ως μέθοδος προσδιορισμού του κόστους των αποθεμάτων.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. κατά την αποτίμηση των αποθεμάτων, η διαφορά υποτίμησής τους φέρεται απευθείας σε μείωση της αξίας των αποθεμάτων και η διαφορά προσαυξάνει το κόστος των πωλήσεων. Η τιμή αποτίμησης συνιστά εφεξής το κόστος κτήσης. Ωστόσο, με βάση τα Πρότυπα, το αρχικό κόστος κτήσης πρέπει να παραμείνει αμείωτο και η ζημία υποτίμησης να καταχωρείται σε αντίθετο λογαριασμό πρόβλεψης για το υποτιμώμενο είδος, καθώς σε ενδεχόμενη μεταγενέστερη αύξηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, η πρόβλεψη πρέπει να αντιστραφεί.

Η οικονομική μονάδα που εφαρμόζει υποχρεωτικά ή προαιρετικά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα οφείλει να επιλέξει τον τρόπο με τον οποίο θα τηρεί στο εξής τα λογιστικά βιβλία κατά τη διάρκεια της χρήσης. Δηλαδή, η μονάδα μπορεί να τηρεί τα λογιστικά βιβλία κατά τη διάρκεια της χρήσης είτε με βάση τους λογαριασμούς του ΕΓ.Γ.Λ.Σ. παρακολουθώντας τα στοιχεία και τις πληροφορίες που υποδεικνύει ο νόμος 4308/2014, είτε με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Βλάχος Χ., Λουκά Λ., «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 2008

Βούλγαρη – Παπαγεωργίου Ε., «Γενική Λογιστική», Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα 2005

Γκίνογλου Δ., Ταχυνάκης Π., Μωυση Σ., «Γενική Χρηματοοικονομική Λογιστική», Εκδόσεις Rossili, Αθήνα 2005

Καβαδίας Σ., «Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Εκδόσεις Ipirotiki Software & Publications, Αθήνα 2003

Καλαμαράς Ν., Καλαμαρά Α., «Γενική Λογιστική Θεωρία Και εφαρμογή», Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα 2013

Καούνης Δ., «Γενικό Λογιστικό Σχέδιο», Έκδοση Ιδίου του Συγγραφέα, Αθήνα 2005

Καραγιάννης Δ., Καραγιάννης Ι., Καραγιάννη Α., «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Παραδείγματα – Εφαρμογές», Εκδόσεις Ιδίων, Θεσσαλονίκη 2007

Καραγιάννης Δ., Καραγιάννης Ι., Καραγιάννη Α., «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Σε Τεταρτοβάθμια Ανάπτυξη Στην Πράξη», Εκδόσεις Ιδίων, Θεσσαλονίκη 2016

Καραμάνης Κ., Βρουστούρης Π., «Λογιστική Οργάνωση στα πλαίσια των Ε.Λ.Π.», Εκδόσεις Μενιππος Ε.Π.Ε., Αθήνα 2015

Καζαντζής Χ., Σώρρος Ν., «Προβλήματα και Εφαρμογές Χρηματοοικονομικής Λογιστικής», Εκδόσεις Business Plus Α.Ε. , Πειραιάς 2005

Κοντάκος Α., «Γενική Λογιστική», Εκδόσεις Ελλήν, Αθήνα

Κορομηλάς Γ., Τσιαουσίδου Μ., «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Για Πολύ Μικρές Και Μικρές Οντότητες», Εκδόσεις Tax Advisors, Αθήνα 2016

Λεκαράκου Κ. - Νιζαμη, «Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο», Αθήνα 2014

Παπαδέας Π., «Χρηματοοικονομική Λογιστική Πληροφόρηση», Εκδόσεις Παπαδέα, Αθήνα 2016

Παπαδημητρίου Δ., «Διοίκηση των Αποθεμάτων», Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα

Παπαδημητρίου Δ., «Βιομηχανικός Λογισμός», Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 1970

Παπαναστασάτος Α., «Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο», Εκδόσεις Σταμούλη, Πειραιάς 1992

Πομόνης Ν., «Λογιστική», Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα 1998

Σακέλλη Ε., «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Αθήνα

Σγουρινάκης Ν., Βλησμός Ο., Μιχελινάκης Β., Ναούμ Β. «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα», Οικονομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2016

Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας – Οικονομικών – Εμπορίου, «Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο», Εκδόσεις ΕΛΚΕΠΑ, Αθήνα 1987

ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

<http://www.wikipedia.gr>

<http://www.taxheaven.gr>

<http://www.power-tax.gr>

<http://www.mbasociety.gr>

<http://www.minfin.gr>

<http://www.epixeirisi.gr>

<http://www.sotele.gr>

<http://www.scribd.com>

<http://www.accountingexplained.com>

<http://www.drogalas.gr>

<http://www.arnos.gr>

<http://www.econ.uoi.gr>

<http://www.gus.gr/pages/ias>

<http://www.teipir.gr>

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1. ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ
ΟΜΑΔΑ 2 «ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ»

20 Εμπορεύματα

20.00

20.01

.....

20.98 Εκπτώσεις αγορών

20.99 Προϋπολογισμένες αγορές (Λ/58.20)

21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή

21.00

21.01

.....

21.99

22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα

22.00

22.01

.....

22.99

23 Παραγωγή σε εξέλιξη

23.00

23.01

.....

20.99

24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας

24.00

24.01

.....

24.98 Εκπτώσεις αγορών

24.99 Προϋπολογισμένες αγορές (Λ/58.24)

25 Αναλώσιμα υλικά

25.00 Μικρά εργαλεία

25.01 Λιγνίτης

25.02 Πετρέλαιο

25.03 Μαζούτ

25.04 Λοιπά καύσιμα – λιπαντικά

25.05 Διάφορα αναλώσιμα υλικά

25.06 Οικοδομικά υλικά

25.07

.....

25.98 Εκπτώσεις αγορών

25.99 Προϋπολογισμένες αγορές (Λ/58.25)

21 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων

26.00

26.01

.....

26.98 Εκπτώσεις αγορών

26.99 Προϋπολογισμένες αγορές (Λ/58.26)

27

28 Είδη συσκευασίας

28.00

28.01

.....

28.98 Εκπτώσεις αγορών

28.99 Προϋπολογισμένες αγορές (Λ/58.28)

29 Αποθέματα υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων

290 Εμπορεύματα (Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 20)

291 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή (Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 21)

292 Υποπροϊόντα και υπολείμματα (Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 22)

293 Παραγωγή σε εξέλιξη (Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 23)

294 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας (Ανάπτυξη αντίστοιχη

του λ/σμού 24)

295 Αναλώσιμα υλικά (Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 25)

296 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων (Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 26)

297

298 Είδη συσκευασίας (Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 28)

ΠΑΡΑΤΗΜΑ 2. ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

ΟΜΑΔΑ 2 «ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ»

20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ

20.00 Αποθέματα απογραφής

20.00.01 Αποθέματα απογραφής ενάρξεως

20.00.02 Αποθέματα απογραφής λήξεως

20.01 Αγορές περιόδου

20.29 Απομείωση (υποτίμηση) αναγνωριζόμενη φορολογικά

20.30 Διαφορές εύλογης αξίας χρηματιστηριακών εμπορευμάτων
κερδοσκοπικών συναλλαγών

20.30.00 Διαφορές εύλογης αξίας αποθεμάτων απογραφής ενάρξεως

20.30.01 Διαφορές εύλογης αξίας αποθεμάτων απογραφής λήξεως

20.40 Απομείωση εμπορευμάτων (υποτίμηση) μη αναγνωριζόμενη φορολογικά

20.98 Εκπτώσεις αγορών

20.99 Αναλώσεις

21 ΠΡΟΙΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΗ

21.00 Αποθέματα απογραφής

21.00.01 Αποθέματα απογραφής ενάρξεως

21.00.02 Αποθέματα απογραφής λήξεως

21.29 Απομείωση (υποτίμηση) αναγνωριζόμενη φορολογικά

21.40 Απομείωση προϊόντων έτοιμων και ημιτελών (υποτίμηση) μη
αναγνωριζόμενη φορολογικά

21.99 Αναλώσεις

22 ΥΠΟΠΡΟΙΟΝΤΑ ΚΑΙ ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΑ

22.00 Αποθέματα απογραφής

22.00.01 Αποθέματα απογραφής ενάρξεως

22.00.02 Αποθέματα απογραφής λήξεως

22.29 Απομείωση (υποτίμηση) αναγνωριζόμενη φορολογικά

22.40 Απομείωση υποπροϊόντων και υπολειμμάτων (υποτίμηση) μη

αναγνωριζόμενη φορολογικά

22.99 Αναλώσεις

23 ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ

23.00 Αποθέματα απογραφής

23.00.01 Αποθέματα απογραφής ενάρξεως

23.00.02 Αποθέματα απογραφής λήξεως

23.29 Απομείωση (υποτίμηση) αναγνωριζόμενη φορολογικά

23.40 Απομείωση παραγωγής σε εξέλιξη (υποτίμηση) μη αναγνωριζόμενη φορολογικά

23.99 Αναλώσεις

24 ΠΡΩΤΕΣ ΚΑΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΥΛΕΣ – ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ

24.00 Αποθέματα απογραφής

24.00.01 Αποθέματα απογραφής ενάρξεως

24.00.02 Αποθέματα απογραφής λήξεως

24.01 Αγορές περιόδου

24.29 Απομείωση (υποτίμηση) αναγνωριζόμενη φορολογικά

24.40 Απομείωση πρώτων υλών και υλικών (υποτίμηση) μη αναγνωριζόμενη φορολογικά

24.98 Εκπτώσεις αγορών

24.99 Αναλώσεις

25 ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΥΛΙΚΑ

25.00 Μικρά Εργαλεία

25.00.01 Αποθέματα απογραφής

25.00.01.01 Απογραφή ενάρξεως

25.00.01.02 Απογραφή λήξεως

25.00.02 Αγορές περιόδου

25.01 Λιγνίτης

25.02 Πετρέλαιο

25.03 Μαζούτ

- 25.29 Απομείωση (υποτίμηση) αναγνωριζόμενη φορολογικά
- 25.40 Απομείωση αναλώσιμων υλικών (υποτίμηση) μη αναγνωριζόμενη φορολογικά
- 25.98 Εκπτώσεις αγορών
- 25.99 **Αναλώσεις**
- 26 ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΑ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**
- 26.00 **Αποθέματα απογραφής**
 - 26.00.01 Αποθέματα απογραφής ενάρξεως
 - 26.00.02 Αποθέματα απογραφής λήξεως
- 26.01 **Αγορές περιόδου**
- 26.29 Απομείωση (υποτίμηση) αναγνωριζόμενη φορολογικά
- 26.40 Απομείωση ανταλλακτικών παγίων (υποτίμηση) μη αναγνωριζόμενη φορολογικά
- 26.98 Εκπτώσεις αγορών
- 26.99 **Αναλώσεις**
- 27 ΒΙΟΛΟΓΙΚΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ**
- 27.00 **Αποθέματα απογραφής**
 - 27.00.01 Αποθέματα απογραφής ενάρξεως
 - 27.00.01.01 Αποθέματα απογραφή ενάρξεως ζώων
 - 27.00.01.02 Αποθέματα απογραφής ενάρξεως φυτών
 - 27.00.02 Αποθέματα απογραφής λήξεως
 - 27.00.02.01 Αποθέματα απογραφή λήξεως ζώων
 - 27.00.02.02 Αποθέματα απογραφής λήξεως φυτών
- 27.01.01 Αγορές περιόδου ζώων
- 27.01.02 Αγορές περιόδου φυτών
- 27.98.01 Εκπτώσεις αγορών ζώων
- 27.98.02 Εκπτώσεις αγορών φυτών
- 27.29 **Απομείωση (υποτίμηση) αναγνωριζόμενη φορολογικά**
 - 27.29.01 Απομείωση (υποτίμηση) αναγνωριζόμενη φορολογικά ζώων
 - 27.29.02 Απομείωση (υποτίμηση) αναγνωριζόμενη φορολογικά φυτών
- 27.30 **Διαφορές εύλογης αξίας βιολογικών αποθεμάτων**

27.30.01 Διαφορές εύλογης αξίας βιολ. αποθ. απογραφής ενάρξεως

27.30.01.01 Διαφορές εύλογης αξίας βιολογικών αποθεμάτων
απογραφής ενάρξεως ζώων

27.30.01.02 Διαφορές εύλογης αξίας βιολογικών αποθεμάτων
απογραφής ενάρξεως φυτών

27.30.02 Διαφορές εύλογης αξίας βιολ. αποθ. απογραφής λήξεως

27.30.02.01 Διαφορές εύλογης αξίας βιολογικών αποθεμάτων
απογραφής λήξεως ζώων

27.30.02.02 Διαφορές εύλογης αξίας βιολογικών αποθεμάτων
απογραφής λήξεως φυτών

**27.40 Απομείωση (υποτίμηση) βιολογικών αποθεμάτων μη
αναγνωριζόμενη φορολογικά**

27.40.01 Απομείωση (υποτίμηση) ζώων μη αναγνωριζόμενη
φορολογικά

27.40.02 Απομείωση (υποτίμηση) φυτών μη αναγνωριζόμενη
φορολογικά

27.99 Αναλώσεις

28 ΕΙΔΗ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ

28.00 Αποθέματα απογραφής

28.00.01 Αποθέματα απογραφής ενάρξεως

28.00.02 Αποθέματα απογραφής λήξεως

28.01 Αγορές περιόδου

28.29 Απομείωση (υποτίμηση) αναγνωριζόμενη φορολογικά

28.40 Απομείωση ειδών συσκευασίας (υποτίμηση) μη αναγνωριζόμενη
φορολογικά

28.98 Εκπτώσεις αγορών

28.99 Αναλώσεις