



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ  
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ  
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

**Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς: Διεθνές Λογιστικό  
Πρότυπο 2 - Αποθέματα**

Της  
Νταλούσιου Αικατερίνης

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος  
στην  
Λογιστική και Χρηματοοικονομική

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2021

## **ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ**

*Με την ολοκλήρωση της παρούσας εργασίας θα ήθελα να εκφράσω τις ευχαριστίες μου στους ανθρώπους που είναι συνεχώς δίπλα μου σε οποιαδήποτε προσπάθεια στην ζωή μου.*

*Αρχικά θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένειά μου, τους γονείς μου Μάνθο και Βάσω για την οικονομική καθώς και τη συναισθηματική στήριξη που μου προσέφεραν κατά την διάρκεια των σπουδών μου. Επίσης θα ήθελα να ευχαριστήσω τον αδερφό μου Νίκο-Παναγιώτη για την μέγιστη υποστήριξή του.*

*Τέλος θα ήθελα να ευχαριστήσω τους καθηγητές του τμήματος Χρηματοοικονομικής και Λογιστικής, οι οποίοι μου προσέφεραν κίνητρα για μάθηση και εξειδίκευση σε τομείς της αρμοδιότητάς μου.*

## Περίληψη

Τα αποθέματα αντιπροσωπεύουν ένα μεγάλο μέρος των περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων και αποτελούν συνήθως ένα σημαντικό μέρος της Κατάστασης Οικονομικής Θέσης τους. Για το λόγο αυτό, η αποτίμηση των αποθεμάτων αποτελεί ένα θεωρητικό και πρακτικό ζήτημα. Στην παρούσα εργασία, μέσω της επισκόπησης της υπάρχουσας βιβλιογραφίας, γίνεται μία προσπάθεια, προσέγγισης του εννοιολογικού πλαισίου των αποθεμάτων, των μεθόδων αποτίμησής τους και των πλεονεκτημάτων καθώς και των μειονεκτημάτων που τις συνοδεύουν. Αναλύεται το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2 «Αποθέματα» και γίνεται μία εκτενής παρουσίαση του τρόπου αναγνώρισης, αποτίμησης, παρουσίασης και γνωστοποίησης των αποθεμάτων. Τέλος, εξετάζεται μέσω μελέτης περίπτωσης η επίπτωση της επιλογής των διαφορετικών μεθόδων αποτίμησης αποθεμάτων (FIFO και Μέσο Σταθμικό Κόστος –WAC) στα κέρδη, στους φόρους και στο τελικό απόθεμα των επιχειρήσεων. Από τη μελέτη, διαπιστώθηκε ότι η επιλογή μεθόδων αποτίμησης αποθέματος επηρεάζει άμεσα τα κέρδη, τους φόρους και το τελικό απόθεμα.

**Λέξεις Κλειδιά:** Αποθέματα, Αποτίμηση Αποθεμάτων, Δ.Π.Χ.Α., FIFO, Μέσο Σταθμικό Κόστος,

# ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup></b> .....	5
<b>ΕΙΣΑΓΩΓΗ</b> .....	5
1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις.....	5
1.2. Σκοπός .....	6
1.3 Δομή .....	7
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup></b> .....	8
<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ</b> .....	8
2.1 Εισαγωγικά .....	8
2.2 Σημασία των Δ.Π.Χ.Α. ....	8
2.2.1 Πλεονεκτήματα και Μειονεκτήματα Υιοθέτησης των Δ.Π.Χ.Α.....	9
2.3 Αποθέματα - Έννοια και Ορισμός.....	12
2.4 Μέθοδοι Αποτίμησης Αποθέματος σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. και τα U.S GAAP.....	13
2.5 Μέθοδος Αποτίμησης Αποθέματος First-In, First-Out (FIFO) .....	14
2.6 Μέθοδος Αποτίμησης αποθέματος Last-In, First-Out (LIFO).....	14
2.7 Μέθοδοι Αποτίμησης Αποθέματος: FIFO vs WAC.....	15
2.8 Επισκόπηση Εμπειρικών Μελετών .....	16
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο</b> .....	18
<b>ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ</b> .....	18
3.1 Εισαγωγικά .....	18
3.2 Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.) .....	18
3.2.1 Σκοπός.....	19
3.2.2 Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων και Πεδίο Εφαρμογής .....	20
3.3 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα .....	23
3.4 Λογιστικός Χειρισμός Αποθεμάτων Σύμφωνα με τον Ν. 4308/2014 .....	25
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4<sup>ο</sup></b> .....	27
<b>ΔΛΠ 2 - ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ</b> .....	27
4.1 Εισαγωγικά .....	27
4.2 Σκοπός, Πεδίο Εφαρμογής και Ορισμοί.....	28
4.2.1 Σκοπός.....	28
4.2.2 Πεδίο Εφαρμογής.....	28
4.2.3 Ορισμοί.....	30

4.3 Αποτίμηση Αποθεμάτων .....	31
4.4 Επιμέτρηση Κόστους.....	31
4.4.1 Στοιχεία Κόστους.....	31
4.4.2 Κόστος Αγοράς.....	32
4.4.3 Κόστος Μετατροπής.....	32
4.4.4 Λοιπά Κόστη.....	33
4.5 Τεχνικές Επιμέτρησης Κόστους .....	36
4.6 Τύποι Προσδιορισμού του Κόστους.....	37
4.6.1 Μέθοδος Εξατομικευμένου Κόστους .....	38
4.6.2 Μέθοδος του Μέσου Σταθμικού Κόστους.....	39
4.6.3 Μέθοδος FIFO .....	40
4.6.4 Αλλαγή Μεθόδου Προσδιορισμού του Κόστους.....	40
4.7 Προσδιορισμός της Καθαρής Ρευστοποιήσιμης Αξίας.....	41
4.7.1 Επιμέτρηση της Καθαρής Ρευστοποιήσιμης Αξίας.....	41
4.7.2 Απομείωση Αποθεμάτων .....	43
4.7.3 Αναστροφή Απομείωσης .....	43
4.8 Παρουσίαση και Γνωστοποιήσεις .....	44
4.8.1 Παρουσίαση .....	44
4.8.2 Γνωστοποιήσεις .....	44
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5<sup>ο</sup></b> .....	47
<b>ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ</b> .....	47
5.1 Εισαγωγικά .....	47
5.2 Χρήση της Μεθόδου Προσδιορισμού του Κόστους Αποθεμάτων FIFO .....	48
5.3 Χρήση της Μεθόδου Προσδιορισμού του Κόστους Αποθεμάτων WAC .....	53
5.4 Συζήτηση και Αποτελέσματα .....	56
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6<sup>ο</sup></b> .....	60
<b>ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ</b>	
<b>ΕΡΕΥΝΑ</b> .....	60
<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΕΣ ΑΝΑΦΟΡΕΣ</b> .....	62

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>Ο</sup>

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

### 1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Τα αποθέματα (Siyanbola, 2012), είναι ένα από τα μεγαλύτερα και σημαντικότερα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία οποιουδήποτε εμπορικού ή κατασκευαστικού οργανισμού. Ο Omolechinwa (1991), όρισε το απόθεμα ως το τρέχον περιουσιακό στοιχείο που αντιπροσωπεύεται από αγαθά που ανήκουν στην οντότητα για σκοπούς μελλοντικών πωλήσεων ή για την παραγωγή αγαθών προς πώληση. Ο Pandy (1966) αντιλαμβάνεται το απόθεμα ως ένα προϊόν που μια κατασκευαστική εταιρεία κατασκευάζει και το διαθέτει προς πώληση, καθώς και τα συστατικά που αποτελούν το προϊόν. Τα αποθέματα σε μια εμπορική εταιρεία είναι αγαθά που διατίθενται προς πώληση. Για τους κατασκευαστές, είναι υλικά ή προϊόντα που παρέχονται για να χρησιμοποιηθούν στη διαδικασία παραγωγής. Εν κατακλείδι, τα αποθέματα είναι περιουσιακά στοιχεία που διατίθενται προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των επιχειρήσεων, ή κατά τη διαδικασία παραγωγής εμφανίζονται με τη μορφή πρώτων υλών που παρέχονται προς κατανάλωση ή αφορούν παροχή υπηρεσιών.

Τα αποθέματα διακρατούνται προς πώληση και περιλαμβάνουν πρώτες ύλες, εργασίες σε εξέλιξη (ημιτελή αγαθά) και τελικά προϊόντα. Τα αποθέματα εμφανίζονται στην κατηγορία «Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία» της κατάστασης Οικονομικής Θέσης μιας οικονομικής οντότητας (Boundless, 2016). Το κόστος αποθέματος περιλαμβάνει το κόστος αγοράς, το κόστος μετατροπής και όλα τα άλλα έξοδα που προκύπτουν για να φέρουν το απόθεμα στην τρέχουσα κατάσταση και θέση του. Για το λόγο αυτό, οι μέθοδοι προσδιορισμού του κόστους κτήσης των αποθεμάτων και των πρώτων υλών που χρησιμοποιούνται από τις εταιρείες, διαδραματίζουν έναν ρόλο ζωτικής σημασίας στη λογιστική και τη διοίκηση τους. Ο Kokemuller (n.d.), στο Chron.com, όρισε την κοστολόγηση των αποθεμάτων ως τη διαδικασία εκχώρησης αξίας σε πρώτες ύλες, σε ημιτελή και έτοιμα προϊόντα στις καταστάσεις οικονομικής αναφοράς.

Οι μέθοδοι προσδιορισμού του κόστους (Μπατσινίλας & Πατατούκας, 2016), χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της αξίας του απούλητου αποθέματος, της αξίας του κόστους των πωληθέντων αγαθών και της αξίας άλλων συναλλαγών, όπως αγορές αποθεμάτων που πρέπει να αναφέρονται στο τέλος της λογιστικής περιόδου. Ο Igben (2009), υποστήριξε ότι η αποτίμηση των αποθεμάτων χρήζει ιδιαίτερης προσοχής επειδή η τιμή στην οποία αποτιμώνται οι πρώτες ύλες επηρεάζει άμεσα το κόστος παραγωγής και, ως εκ τούτου, είναι σημαντικό η τιμολόγηση να είναι ρεαλιστική και συνεπής. Η αποτίμηση των αποθεμάτων έχει να κάνει με τον προσδιορισμό ή την εκτίμηση του ποσού του αποθέματος που θα αναφερθεί στις οικονομικές καταστάσεις, καθώς αφορά το κλείσιμο αποθέματος (τελικά προϊόντα και παραγωγή σε εξέλιξη) και το κόστος των πωληθέντων αγαθών.

Δεδομένου ότι οι εταιρείες δεν αγοράζουν τα αποθέματά τους την ίδια στιγμή, είναι πιθανό να υπάρχουν διαφορές στις τιμές κτήσης του αποθέματος. Ως αποτέλεσμα, μία εταιρεία πρέπει να επιλέξει από τις διάφορες μεθόδους προσδιορισμού του κόστους κτήσης των αποθεμάτων για να εκτιμήσει την αξία του αποθέματός της στο τέλος της περιόδου. Κατά την επιλογή της μεθόδου αποτίμησης των αποθεμάτων από μια εταιρεία, θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψιν τα εγγενή πλεονεκτήματα και μειονεκτήματά της κάθε μεθόδου.

Η επιλογή οποιασδήποτε μεθόδου αποτίμησης του αποθέματος επηρεάζει το ακαθάριστο κέρδος και τα καθαρά έσοδα της εταιρείας. Ο Johnson (n.d.), στο Chron.com, υποστήριξε ότι η μέθοδος προσδιορισμού του κόστους που επιλέγει μια εταιρεία επηρεάζει άμεσα τα κέρδη και τη φορολογική υποχρέωση της εταιρείας. Ο Ibarra (2014), ισχυρίστηκε ότι το κόστος των πωληθέντων αποθεμάτων επηρεάζει την κατάσταση αποτελεσμάτων, ενώ η κατάσταση οικονομικής θέσης επηρεάζεται από το τελικό απόθεμα.

## **1.2. Σκοπός**

Σκοπός αυτής της μελέτης είναι να προσεγγίσει εννοιολογικά τα αποθέματα, να επισκοπήσει την υπάρχουσα βιβλιογραφία και το θεσμικό πλαίσιο που τα αφορούν, καθώς επίσης και να ανακαλύψει τον αντίκτυπο των δύο μεθόδων προσδιορισμού του κόστους κτήσης των αποθεμάτων, τη FIFO και το μέσο σταθμικό κόστος, στα κέρδη, στους φόρους και στο τελικό απόθεμα των επιχειρήσεων.

### 1.3 Δομή

Η παρούσα εργασία διαρθρώνεται σε έξι κεφάλαια. Στο παρόν κεφάλαιο, γίνεται μία εισαγωγή επί του θέματος και του σκοπού της εργασίας. Στο δεύτερο κεφάλαιο, γίνεται μία προσπάθεια επισκόπησης της υπάρχουσας βιβλιογραφίας σχετικά με τα αποθέματα και τις μεθόδους αποτίμησης που χρησιμοποιούνται ευρέως από τις εταιρείες σε παγκόσμιο επίπεδο. Στο τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζεται το ισχύον θεσμικό πλαίσιο στην ελληνική αγορά, δηλαδή τα Δ.Π.Χ.Α. και τα Ε.Λ.Π. του Ν. 4308/2014. Στο τέταρτο κεφάλαιο, αναλύεται λεπτομερώς το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2 «Αποθέματα» που αφορά τον λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων. Στο πέμπτο κεφάλαιο, παρουσιάζεται μία μελέτη περίπτωσης, μίας υποθετικής εταιρείας που δραστηριοποιείται στην ελληνική αγορά πετρελαίου και χρησιμοποιούνται οι δύο μέθοδοι αποτίμησης των αποθεμάτων που προτείνουν τα Διεθνή καθώς και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (FIFO και WAC), προκειμένου να αναλυθεί ο αντίκτυπος της επιλογής της μεθόδου αποτίμησης στα κέρδη, στο τελικό απόθεμα και στην φορολογική υποχρέωση των εταιρειών. Τέλος, στο έκτο κεφάλαιο, παρουσιάζονται τα συμπεράσματα της παρούσας μελέτης, οι περιορισμοί και οι προτάσεις για μελλοντική έρευνα.



## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup>**

### **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ**

#### **2.1 Εισαγωγικά**

Τα αποθέματα, καθώς και η αποτίμησή τους διαδραματίζουν έναν καθοριστικό ρόλο στη διαδικασία υπολογισμού κερδών και αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων μίας επιχείρησης. Ωστόσο, εξακολουθούν να υπάρχουν διαφορές μεταξύ των μεθόδων που εφαρμόζονται και αντιπαραθέσεις σχετικά με τον τρόπο αποτίμησής τους μεταξύ των διάφορων επιχειρήσεων. Σκοπός της ενότητας αυτής, είναι να εξηγήσει το θεωρητικό υπόβαθρο που σχετίζεται με τα αποθέματα και την αποτίμησή τους αναλύοντας την υπάρχουσα βιβλιογραφία, καθώς και την επίδραση που επέρχεται από την εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ).

#### **2.2 Σημασία των Δ.Π.Χ.Α.**

Ο Lee (1987), υποστηρίζει ότι απαιτείται μια καλά αναπτυγμένη λογιστική δομή για την ανάπτυξη αποτελεσματικών κεφαλαιαγορών. Οι αποτελεσματικές κεφαλαιαγορές αποτελούν τη ραχοκοκαλιά της οικονομικής ανάπτυξης των χωρών. Οι Lee (1987) και Wallace (1990) ισχυρίζονται ότι η λογιστική υποδομή σχετίζεται άμεσα με την οικονομική ανάπτυξη μιας χώρας. Οι αξιόπιστες χρηματοοικονομικές πληροφορίες αποτελούν τον ακρογωνιαίο λίθο μιας ισχυρής οικονομίας και ενός αποτελεσματικού δημόσιου τομέα. Οι Larson & Kenny (1996) προτείνουν ότι τα ΔΠΧΑ παρέχουν λογιστική υποδομή που βοηθά τις αναπτυσσόμενες χώρες να προωθήσουν την οικονομική τους ανάπτυξη παρέχοντας διαφανή λογιστικά πρότυπα παγκοσμίως.

Η υιοθέτηση καλά ανεπτυγμένων λογιστικών προτύπων μπορεί να καλύψει τις συγκεκριμένες λογιστικές ανάγκες μιας χώρας. Τα ΔΠΧΑ παρέχουν ένα συνεκτικό σύνολο λογιστικών προτύπων και πρακτικών που βοηθούν τους χρήστες να βελτιώσουν τόσο την

ποιότητα όσο και την αξιοπιστία των λογιστικών πληροφοριών. Η υπάρχουσα βιβλιογραφία προτείνει ότι τα ΔΠΧΑ βελτιώνουν την διαφάνεια των χρηματοοικονομικών αναφορών. Επιπλέον, τα ΔΠΧΑ όχι μόνο βελτιώνουν τη συγκρισιμότητα και την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων, αλλά επίσης μειώνουν την αβεβαιότητα και την ασυμμετρία των πληροφοριών. Η μείωση της αβεβαιότητας και της ασυμμετρίας πληροφοριών προσελκύουν περισσότερους επενδυτές, γεγονός που με τη σειρά του βελτιώνει τη ρευστότητα της αγοράς και αυξάνει την αποδοτικότητα των επιχειρήσεων και κατά συνέπεια προάγουν την οικονομική ανάπτυξη των χωρών (Lee, 1987). Επομένως, η υιοθέτηση των ΔΠΧΑ οδηγεί σε υψηλότερη οικονομική ανάπτυξη.

### **2.2.1 Πλεονεκτήματα και Μειονεκτήματα Υιοθέτησης των Δ.Π.Χ.Α**

Σε αυτήν την υπό ενότητα περιγράφονται τα οφέλη / πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα που σχετίζονται με την υιοθέτηση των ΔΠΧΑ.

- ***Πλεονεκτήματα***

Οι υποστηρικτές των ΔΠΧΑ προτείνουν ότι ένα ενιαίο σύνολο διεθνών προτύπων όπως τα ΔΠΧΠ προάγει την οικονομική ανάπτυξη. Η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC) διεξήγαγε μια παγκόσμια έρευνα, στην οποία συμμετείχαν ηγέτες του λογιστικού επαγγέλματος σε όλο τον κόσμο. Η έρευνα σχεδιάστηκε για να προσδιορίσει τις αντιλήψεις των ηγετών αυτών για τα ΔΠΧΑ και τον αντίκτυπο που έχουν στην οικονομική ανάπτυξη. Το 89% (143 ηγέτες) των ερωτηθέντων που επιλέχθηκαν από 91 χώρες απάντησαν ότι η σύγκλιση με τα ΔΠΧΑ ήταν είτε «πολύ σημαντική» είτε «σημαντική» για την οικονομική ανάπτυξη των χωρών τους (The CPA Letter, 2008). Σύμφωνα με τους Ball (2006) και Choi & Meek (2005), τα ΔΠΧΑ έχουν τη δυνατότητα να διευκολύνουν τις διασυνοριακές συγκρίσεις, να αυξήσουν τη διαφάνεια των αναφορών, να μειώσουν το κόστος πληροφοριών, να μειώσουν την ασυμμετρία των πληροφοριών και συνεπώς, να αυξήσουν τη ρευστότητα, την ανταγωνιστικότητα και την αποτελεσματικότητα των αγορών (Nulla, 2014).

Επιπλέον, τα ΔΠΧΑ παρέχουν αξιόπιστες και συγκρίσιμες οικονομικές καταστάσεις που βοηθούν ξένους επενδυτές και χρήστες χρηματοοικονομικών καταστάσεων στη διαδικασία λήψης αποφάσεων. Η υιοθέτηση ομοιόμορφων προτύπων εξαλείφει τις εξωτερικές πληροφορίες που προκύπτουν από την έλλειψη συγκρισιμότητας (Ball, 2006). Για

να λάβουν επενδυτικές αποφάσεις, οι ξένοι επενδυτές χρειάζονται ακριβείς, έγκαιρες, αξιόπιστες και συγκρίσιμες πληροφορίες. Ο Ball (2006) προτείνει ότι τα ΔΠΧΑ μειώνουν το κόστος επεξεργασίας πληροφοριών χρηματοοικονομικών καταστάσεων των επενδυτών όχι μόνο εξαλείφοντας τις διασυννοριακές διαφορές στα λογιστικά πρότυπα και τυποποιώντας τις μορφές αναφοράς, αλλά και παρέχοντας συγκρίσιμες, ακριβείς, περιεκτικές και έγκαιρες πληροφορίες. Η μείωση των διασυννοριακών διαφορών στα λογιστικά πρότυπα βοηθά τους επενδυτές σε διασυννοριακές εξαγορές και εκποιήσεις. Ομοίως, οι Jermakowicz & Gornik-Tomaszewski (2006) προτείνουν ότι, μειώνοντας τις διαφορές στη διασυννοριακή λογιστική, η υιοθέτηση των ΔΠΧΑ μειώνει τα εμπόδια στις διασυννοριακές συναλλαγές. Οι Tyrrall et al. (2007), αναφέρουν ότι οι περισσότεροι ερωτηθέντες στη μελέτη τους πιστεύουν ότι η πρόσβαση στη διεθνή χρηματοδότηση είναι το κύριο πλεονέκτημα της υιοθέτησης των ΔΠΧΑ.

Επιπροσθέτως, τα ΔΠΧΑ υπόσχονται αυξημένη διαφάνεια των οικονομικών καταστάσεων. Η αυξημένη διαφάνεια των οικονομικών καταστάσεων μειώνει το «κόστος αναφοράς μεταξύ διαχειριστών και μετόχων» και βελτιώνει την εταιρική διακυβέρνηση (Ball, 2006). Η μείωση του κόστους αντιπροσώπευσης ωφελεί τους επενδυτές, καθώς οι διαχειριστές θα ενεργούν προς το συμφέρον των μετόχων (Ball, 2006). Σε δύο έρευνες που διενήργησαν οι Jermakowicz (2004) στο Βέλγιο και Jermakowicz & Gornik-Tomaszewski (2006) στην Ευρωπαϊκή Ένωση, οι περισσότεροι ερωτηθέντες πιστεύουν ότι τα ΔΠΧΑ βελτιώνουν τη συγκρισιμότητα και τη διαφάνεια των οικονομικών καταστάσεων. Η βελτιωμένη ποιότητα, η συγκρισιμότητα και η διαφάνεια των οικονομικών καταστάσεων οδηγούν σε πιο αποτελεσματικές επενδυτικές αποφάσεις, χαμηλότερο κόστος προετοιμασίας, χαμηλότερο κόστος κεφαλαίου και αυξημένη αποδοτικότητα της αγοράς.

- ***Μειονεκτήματα***

Από την άλλη πλευρά, αυτοί που τάσσονται κατά των ΔΠΧΑ υποστηρίζουν ότι αυτά όχι μόνο αγνοούν τις πολιτισμικές και τις διαφορές των χωρών, αλλά και κατηγοριοποιούν τα χαμηλότερα αποδεκτά επίπεδα αναφοράς (Samuels & Piper, 1985). Πιστεύουν ότι η υιοθέτηση των ΔΠΧΑ επηρεάζει αρνητικά την οικονομική ανάπτυξη των αναπτυσσόμενων χωρών λόγω των διαφορετικών λογιστικών αναγκών τους και των διαφορών στο πολιτιστικό, πολιτικό, κοινωνικό και οικονομικό περιβάλλον τους από αυτές των ανεπτυγμένων χωρών (Hove, 1989· Briston, 1990). Οι ερωτηθέντες της έρευνας πιστεύουν ότι οι πολιτιστικές και κοινωνικοοικονομικές διαφορές μεταξύ αναπτυσσόμενων και ανεπτυγμένων χωρών καθιστούν την υιοθέτηση των ΔΠΧΑ ακατάλληλη για αναπτυσσόμενες χώρες (Mir &

Rahaman, 2005). Επιπλέον, οι Jermakowicz (2004) και Jermakowicz & Gornik-Tomaszewski (2006) προτείνουν ότι τα ΔΠΧΑ είναι ένα πολύπλοκο σύνολο προτύπων που είναι πολύ δαπανηρό για την εφαρμογή και η μετάβαση από τα τοπικά πρότυπα σε αυτά είναι μια επαχθής διαδικασία.

Μία από τις μεγαλύτερες προκλήσεις στην εφαρμογή των ΔΠΧΑ είναι ο εξελεγμένος χαρακτήρας των προτύπων του, η οποία απαιτεί ογκώδεις προσπάθειες για την εφαρμογή τους (Jermakowicz & Gornik-Tomaszewski, 2006). Ομοίως, οι Larson & Street (2004) προτείνουν ότι η περίπλοκη φύση των προτύπων είναι ένα από τα σημαντικότερα εμπόδια στη σύγκλιση των ΔΠΧΑ. Επιπλέον, τα δύο κύρια εμπόδια στη σύγκλιση των ΔΠΧΑ περιλαμβάνουν: (1) έλλειψη καθοδήγησης για την εφαρμογή τους και (2) διαφορές στην ερμηνεία τους (Jermakowicz, 2004; Jermakowicz & Gornik-Tomaszewski, 2006). Σε μια έρευνα που πραγματοποιήθηκε από τους Jermakowicz & Gornik-Tomaszewski (2006), οι περισσότεροι ερωτηθέντες αναφέρουν ότι οι κύριες προκλήσεις της υιοθέτησης / μετατροπής των ΔΠΧΑ περιλαμβάνουν την έλλειψη εκπαίδευσης, την έλλειψη κατάρτισης και την έλλειψη γνώσεων σχετικά με αυτά.

Οι Jermakowicz (2004) και Jermakowicz & Gornik-Tomaszewski (2006) θεωρούν ότι η χρήση της προσέγγισης της εύλογης αξίας για την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων είναι ένα από τα σημαντικότερα προβλήματα κατά τη μετάβαση σε ΔΠΧΑ. Τα ΔΠΧΑ απαιτούν τη χρήση λογιστικής για την εύλογη αξία. Στις αξίες τόσο των περιουσιακών στοιχείων όσο και των κερδών που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις, η προσέγγιση της εύλογης αξίας φέρνει αυξημένη μεταβλητότητα (Jermakowicz, 2004; Jermakowicz & Gornik-Tomaszewski, 2006). Ο Jermakowicz (2004) υποστηρίζει ότι ειδικά οι τράπεζες και οι ασφαλιστικές εταιρείες είναι δύο μεγάλοι κλάδοι που αντιμετωπίζουν σημαντικά προβλήματα αφού ήδη λειτουργούν κάτω από συγκεκριμένα ρυθμιστικά πλαίσια.

Η έρευνα δείχνει επίσης ότι η χρήση εύλογων αξιών είναι η βασική πρόκληση στην υιοθέτηση των ΔΠΧΑ, καθώς μπορεί να αυξήσει την αστάθεια στις αξίες των περιουσιακών στοιχείων και των κερδών (Jermakowicz, 2004). Επιπλέον, τα ευρήματα της έρευνας αποκαλύπτουν ότι τα ΔΠΧΑ στερούνται καθοδήγησης εφαρμογής και δεν είναι μόνο πολύπλοκα αλλά και πολύ δαπανηρά για εφαρμογή (Jermakowicz, 2004).

## 2.3 Αποθέματα - Έννοια και Ορισμός

Τα αποθέματα είναι είδη αξίας που κατέχονται για χρήση ή πώληση από μια επιχείρηση και συνήθως περιλαμβάνουν, πρώτες ύλες και προμήθειες που χρησιμοποιούνται στην παραγωγή, στην παραγωγή σε εξέλιξη και στα τελικά προϊόντα. Σύμφωνα με τον Adeniji (2009), στα αποθέματα περιλαμβάνονται εκείνα τα τελικά προϊόντα, καθώς και τα ζώα που είναι διαθέσιμα προς πώληση, η παραγωγή σε εξέλιξη και οι πρώτες ύλες και προμήθειες που θα καταναλωθούν κατά την παραγωγή αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών. Το Αμερικανικό Ινστιτούτο Λογιστών, καθόρισε τον όρο απογραφή ως «το σύνολο αυτών των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων τα οποία (1) κρατούνται προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών, (2) βρίσκονται σε διαδικασία παραγωγής για τέτοια πώληση ή (3) πρέπει να είναι διαθέσιμα προς «πώληση» (Yusuf, 2003).

Η αποτίμηση του αποθέματος χρησιμοποιώντας ένα περιοδικό σύστημα παρακολούθησης αποθέματος είναι ένα σημαντικό μέρος του καθορισμού του κόστους των αγαθών που πωλούνται από μια επιχείρηση. Οι επιχειρήσεις μπορούν να επιλέξουν ποια μέθοδο θα χρησιμοποιήσουν κατά τη σύνταξη των οικονομικών τους καταστάσεων και η καθεμία θα έχει τις δικές της επιπτώσεις στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων και στον ισολογισμό. Υπάρχουν δύο διαφορετικές μέθοδοι παρακολούθησης που μια επιχείρηση μπορεί να χρησιμοποιήσει: (1) το σύστημα διαρκούς απογραφής και (2) το σύστημα περιοδικού αποθέματος (Μπατσινίλας & Πατατούκας, 2016). Σε ένα σύστημα διαρκούς απογραφής, τα στοιχεία αποθέματος λογίζονται όταν αγοράζονται και όταν πωλούνται. Τα συστήματα διαρκούς απογραφής παρακολουθούν συνεχώς τις μονάδες και το κόστος του ευρώ ή του δολαρίου για να παρέχουν έως και τις ελάχιστες αποτιμήσεις αποθέματος (Μπατσινίλας & Πατατούκας, 2016). Σύμφωνα με τον Akin (1995), η διαχείριση αποθεμάτων είναι η διαδικασία διασφάλισης ότι το απόθεμα που κατέχει ο οργανισμός παρέχεται σε μονάδες που απαιτούν τα είδη, λαμβάνοντας υπόψη τους παράγοντες κόστους, χρόνου, τοποθεσίας, ποσότητας και ποιότητας.

Ο Lawal (1998) τονίζει ότι η διαχείριση αποθέματος στηρίζεται στο σωστό υλικό στη σωστή ποσότητα στο σωστό χρόνο και τόπο, με το σωστό κόστος. Ο Olowe (2009) έκρινε ότι η διαχείριση αποθέματος ασχολείται με την αποτελεσματικότητα των αποθεμάτων για την επίτευξη του βέλτιστου αποθέματος στο κεφάλαιο κίνησης της εταιρείας. Ο Kurfi (2003), τόνισε επίσης ότι, το απόθεμα αποτελεί τη σύνδεση μεταξύ παραγωγής και πωλήσεων

προϊόντος και αντιπροσωπεύει μία σημαντική τρέχουσα επένδυση περιουσιακών στοιχείων στις περισσότερες κατασκευαστικές εταιρείες. Απαιτείται κατάλληλη διαδικασία αποθήκευσης για να διασφαλιστεί ότι τα αποθέματα είναι διαθέσιμα όποτε χρειάζεται.

## **2.4 Μέθοδοι Αποτίμησης Αποθέματος σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. και τα U.S GAAP**

Μία από τις σημαντικότερες πτυχές των αποθεμάτων είναι η τιμολόγηση και η αποτίμησή τους. Τα αποθέματα καταναλώνονται κατά τη διαδικασία παραγωγής και είναι απαραίτητο να είναι γνωστή η αξία τους. Ωστόσο, το ερώτημα που προκύπτει είναι σε ποια τιμή θα χρεωθεί το υλικό που χρησιμοποιήθηκε. Μία προφανής απάντηση στο παραπάνω ερώτημα θα μπορούσε να είναι ότι τα υλικά αυτά θα πρέπει να τιμολογούνται στην ίδια τιμή στην οποία αγοράζονται.

Τα «αποθέματα» μπορεί να οριστούν σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) ως περιουσιακά στοιχεία που:

- διατηρούνται προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών,
- χρησιμοποιούνται στη διαδικασία παραγωγής για πωλήσεις και
- υπάρχουν με τη μορφή υλικών ή προμηθειών που θα καταναλωθούν κατά τη διαδικασία παραγωγής ή κατά την παροχή υπηρεσιών.

Το απόθεμα που ανήκει σε μια κατασκευαστική εταιρεία περιλαμβάνει συνήθως:

- πρώτες ύλες (RM),
- εργασίες σε εξέλιξη (WIP) και
- τελικά προϊόντα.

Σύμφωνα με τους Jermakowicz & Epstein (2010), οι μέθοδοι αποτίμησης των αποθεμάτων ρυθμίζονται τόσο από το IASB όσο και από το FASB. Σύμφωνα με το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB), το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2 – Αποθέματα, ορίζει τη FIFO (First In, First Out) ως επιτρεπτή μέθοδο απογραφής. Η LIFO (Last In, First Out) επιτρέπεται μόνο από τον «Εσωτερικό Κώδικα Εσόδων, Ενότητα 472» στις Ηνωμένες Πολιτείες, ενώ η FIFO επιτρέπεται τόσο βάσει του SFAS (Statement of Financial Accounting Standards) όσο και του ΔΛΠ 2 - Αποθέματα. Κατά την επιμέτρηση του κόστους του

αποθέματος, τα ΔΠΧΑ προβλέπουν ότι, μια οντότητα μπορεί να επιλέξει να χρησιμοποιήσει μία από τις δύο μεθόδους, FIFO ή WAC (Weighted Average Cost). Τα ΔΠΧΑ απαγορεύουν τη χρήση της μεθόδου αποτίμησης LIFO, ενώ αντίθετα τα US GAAP την επιτρέπουν. Επιπλέον, τα ΔΠΧΑ απαιτούν τα αποθέματα να αποτιμώνται πάνω από το κόστος σε εταιρείες που δραστηριοποιούνται σε συγκεκριμένες εξειδικευμένες βιομηχανίες (π.χ. Γεωργία, ορυχεία και έμποροι μεσιτών). Αντίθετα στα US GAAP τα αποθέματα σπάνια θα αποτιμώντα σε αξία πάνω από το κόστος (οι εξαιρέσεις είναι εξαιρετικά περιορισμένες).

## **2.5 Μέθοδος Αποτίμησης Αποθέματος First-In, First-Out (FIFO)**

Η FIFO είναι, σύμφωνα με τους Comiskey et al. (2008), μια μέθοδος αποτίμησης των αποθεμάτων που επιτρέπεται σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ και τα US GAAP. Στο πλαίσιο της FIFO, οι εταιρείες «λογοδοτούν» για την πώληση των προϊόντων στο απόθεμά τους που αγοράστηκαν πρώτα, πράγμα που σημαίνει ότι το Κόστος Πωληθέντων είναι μικρό υποθέτοντας ότι οι τιμές αυξάνονται. Τα αποθέματα από την άλλη πλευρά, είναι μεγαλύτερα σε σύγκριση με τη LIFO, δεδομένου ότι όσο οι τιμές αυξάνονται, στη LIFO τα τελευταία αποθέματα που αγοράστηκαν ακριβότερα πωλούνται πρώτα, οπότε το τελικό απόθεμα θα διαμορφώνεται από τις τιμές των αποθεμάτων που αγοράστηκαν αρχικά σε χαμηλότερες τιμές. Βάσει αυτού, με τη χρήση της FIFO το Κόστος Πωληθέντων θα είναι μειωμένο άρα και το καθαρό εισόδημα θα είναι υψηλότερο, πράγμα που θα δημιουργήσει υψηλότερη πρόβλεψη φόρου εισοδήματος από ό, τι αν χρησιμοποιηθεί η LIFO. Επομένως, το Κόστος Πωληθέντων θα υπολογίζεται σε χαμηλότερη αξία κατά τη διάρκεια περιόδων με πληθωρισμό (Comiskey et al., 2008). Από την άλλη, κατά τη διάρκεια περιόδων μείωσης των τιμών, η FIFO θα οδηγούσε σε υψηλότερα έξοδα, καθώς τα πρώτα προϊόντα που αγοράστηκαν κοστίζουν περισσότερο και κατά συνέπεια θα αύξαναν το Κόστος Πωληθέντων.

## **2.6 Μέθοδος Αποτίμησης αποθέματος Last-In, First-Out (LIFO)**

Η LIFO είναι μια μέθοδος αποτίμησης αποθέματος, η οποία είναι αποδεκτή σύμφωνα με τα US GAAP αλλά όχι από τα ΔΠΧΑ. Σύμφωνα με τους Comiskey et al. (2008), η LIFO

δεν επιτρέπεται από τα ΔΠΧΑ, καθώς οι εταιρείες που χρησιμοποιούν LIFO εμφανίζουν χαμηλότερο εισόδημα όταν αυξάνονται οι τιμές. Ως εκ τούτου, η LIFO παρουσιάζει χαμηλότερο καθαρό εισόδημα από τις αμερικανικές εταιρείες που χρησιμοποιούν FIFO και κατά συνέπεια αποδίδουν μικρότερο φόρο εισοδήματος στο κράτος. Μέχρι το 1930, οι αμερικανικές εταιρείες χρησιμοποιούσαν τη LIFO παρόλο που η FIFO ήταν η αποδεκτή μέθοδος από τα λογιστικά πρότυπα, κάτι που άλλαξε το 1939 με τον νόμο περί εσόδων στις ΗΠΑ. Η δυνατότητα εφαρμογής της LIFO αμφισβητήθηκε δεδομένου ότι η καταβολή φόρου διέφερε μεταξύ των δύο μεθόδων. Σύμφωνα με τους Hoffman & McKenzie (2009), υπάρχουν δύο απόψεις, αυτοί που πιστεύουν ότι η LIFO δεν δείχνει την πραγματική οικονομική αξία του αποθέματος μιας εταιρείας και αυτοί που υποστηρίζουν ότι η LIFO είναι η καλύτερη μέθοδος αποτίμησης για τα αποθέματα.

## **2.7 Μέθοδοι Αποτίμησης Αποθέματος: FIFO vs WAC**

Όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, η FIFO σημαίνει ότι τα αγαθά που προστέθηκαν για πρώτη φορά στο απόθεμα θεωρούνται ότι είναι τα πρώτα που θα αφαιρεθούν από το απόθεμα κατά τη διαδικασία της πώλησης. Από την άλλη το WAC, δηλαδή η μέθοδος του μέσου σταθμισμένου κόστους, θεωρεί ότι το κόστος της απογραφής βασίζεται στο μέσο κόστος των αγαθών που διατίθενται προς πώληση κατά τη διάρκεια της περιόδου. Το μέσο κόστος υπολογίζεται διαιρώντας το συνολικό κόστος ή τα αγαθά που διατίθενται προς πώληση με το σύνολο των διαθέσιμων προς πώληση μονάδων. Αυτό δίνει ένα σταθμισμένο μέσο κόστος ανά μονάδα που εφαρμόζεται στο σύνολο των μονάδων στο τελικό απόθεμα (Rajaskara & Lalitha, 2011). Και οι δύο όροι είναι λογιστικές έννοιες που χρησιμοποιούνται για την αποτίμηση του κόστους των πωληθέντων αγαθών και το τελικό απόθεμα.

Το WAC, είναι παρόμοιο με την εφαρμογή της απλής μέσης τιμής, εκτός από το γεγονός ότι, όταν πραγματοποιείται μια νέα αγορά, το κόστος προστίθεται στην αξία του υπολοίπου και οι συνολικές μονάδες που αγοράστηκαν προστίθενται επίσης στις μονάδες του υπάρχοντος αποθέματος. Έτσι, η νέα σταθμισμένη μέση τιμή θα καθοριστεί διαιρώντας το συνολικό κόστος του συνολικού διαθέσιμου αποθέματος προς τις συνολικές μονάδες τους αποθέματος. Σύμφωνα με τους Hassan et al. (2016), η διαφορά σε σύγκριση με άλλες μεθόδους αποτίμησης έγκειται στο γεγονός ότι, για κάθε παραλαβή καινούριου αποθέματος,



υπάρχει ανάγκη επαναυπολογισμού μίας νέας μέσης τιμής. Τα ακόλουθα είναι μερικά από τα εξαιρετικά πλεονεκτήματα της μεθόδου του μέσου σταθμισμένου κόστους:

- Εξομαλύνει τις διακυμάνσεις στην τιμή των υλικών.
- Η χρήση της μεθόδου δεν περιορίζεται σε υλικά με σταθερές τιμές.
- Παρουσιάζει μια εύλογη ένδειξη των αξιών των μετοχών.

Ωστόσο, σύμφωνα με τον Hassan et al. (2016), το βασικό μειονέκτημά της είναι το τελικό απόθεμα και το κόστος πωληθέντων ενδέχεται να μην αντικατοπτρίζουν τις τρέχουσες οικονομικές αξίες των αποθεμάτων.

## 2.8 Επισκόπηση Εμπειρικών Μελετών

Σύμφωνα με τις υπάρχουσες έρευνες, σε παγκόσμιο επίπεδο η πλειονότητα των εταιρειών χρησιμοποιεί τη μέθοδο αποτίμησης αποθέματος FIFO, ενώ ορισμένες επιλέγουν να χρησιμοποιήσουν την μέθοδο αποτίμησης αποθέματος LIFO ή τη μέθοδο αποτίμησης του μέσου σταθμισμένου κόστους. Δεν υπάρχει «σωστή» μέθοδος. Ωστόσο, οι Heintz & Parry (2008), υποστήριξαν ότι η FIFO μπορεί να αυξήσει τα έσοδα που εμφανίζονται στις καταστάσεις αποτελεσμάτων όταν το παλαιότερο κόστος αποθέματος είναι χαμηλότερο από το νεότερο κόστος αποθέματος. Κατά συνέπεια, το κόστος πωληθέντων αγαθών (COGAS) είναι χαμηλότερο, το οποίο με τη σειρά του αυξάνει το ακαθάριστο εισόδημα. Δήλωσαν επίσης, ότι η αλλαγή από τη μέθοδο LIFO στη μέθοδο FIFO συνήθως αυξάνει το απόθεμα και τα έσοδα κατά την περίοδο για την οποία γίνεται η λογιστική προσαρμογή. Κατά τη χρήση της προσέγγισης WAC, τόσο το απόθεμα όσο και το κόστος των πωληθέντων αγαθών βασίζονται στο μέσο κόστος όλων των μονάδων που αγοράστηκαν κατά τη διάρκεια μιας συγκεκριμένης περιόδου. Η μέθοδος WAC έχει διαφορετικό αντίκτυπο στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων σε σύγκριση με τη FIFO και τη LIFO (Investopedia, 2013).

Σύμφωνα με τους Rajasekaran & Lalitha (2011), κατά τη μέθοδο του μέσου σταθμισμένου κόστους, δεν αναγνωρίζεται καμία συγκεκριμένη ροή αγαθών (πρώτη ή τελευταία). Τα έξοδα πρέπει να καταλογίζονται στο κόστος των πωληθέντων αγαθών καθώς και των διαθέσιμων αγαθών. Η μέση σταθμισμένη μονάδα υπολογίζεται διαιρώντας το συνολικό κόστος παρόμοιων μονάδων σε μια περίοδο με τον σχετικό αριθμό μονάδων. Με

λίγα λόγια, το απόθεμα είναι ένα τρέχον περιουσιακό στοιχείο. Αποτελεί σημαντικό μέρος των οικονομικών καταστάσεων, των συναλλαγών και ειδικότερα των κατασκευαστικών ζητημάτων. Θεωρείται, μετά από το ταμείο και τα χρηματικά διαθέσιμα και τις απαιτήσεις, το κονδύλιο που διαδραματίζει τον σημαντικότερο ρόλο στα περιουσιακά στοιχεία μιας επιχείρησης (Rajasekaran & Lalitha, 2011).

Είναι γνωστό ότι τα αποθέματα έχουν τη δική τους επίδραση στη ρευστότητα των επιχειρήσεων. Επομένως, η σωστή θέση μιας επιχείρησης μπορεί να καθοριστεί μόνο εάν τα αποθέματα αποτιμώνται σωστά. Το απόθεμα εμφανίζεται σε διάφορες μορφές που μπορεί να περιλαμβάνουν απόθεμα πρώτων υλών, ημιτελή αγαθά (παραγωγή σε εξέλιξη), τελικά προϊόντα και αναλώσιμα ανάλογα με τον τύπο της επιχείρησης (Haribhai-Pitamber & Dhurup, 2014).

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο**

### **ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ**

#### **3.1 Εισαγωγικά**

Σήμερα στην Ελλάδα οι επιχειρήσεις μπορούν να συντάσσουν τις οικονομικές τους καταστάσεις βάσει των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.) ή βάσει των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων του Ν. 4308/2014. Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) βασίζονται στην έννοια των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.), με τη διαφορά ότι απλοποιούνται περισσότερο λόγω του περιορισμένου χαρακτήρα των ελληνικών επιχειρήσεων. Σκοπός του κεφαλαίου αυτού είναι να αναφέρει συνοπτικά και συνολικά τους βασικούς κανόνες των λογιστικών συστημάτων και να αναλύσει το λογιστικό σύστημα που χρησιμοποιείται σήμερα στην Ελλάδα, δηλαδή τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Το κεφάλαιο αυτό επίσης αποσκοπεί στο να αναδειχθούν τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα αυτού του λογιστικού συστήματος στην Ελλάδα.

#### **3.2 Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.)**

Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς είναι ένα σύνολο υψηλής ποιότητας, διαφανών και συγκρίσιμων παγκόσμιων λογιστικών προτύπων που αναπτύχθηκαν από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB), ένα ανεξάρτητο συμβούλιο καθορισμού προτύπων. Προκειμένου να αναπτυχθούν αυτά τα πρότυπα, το IASB ακολουθεί μια διεθνή διαδικασία διαβούλευσης, μια πρακτική της συμμετοχής ενδιαφερομένων ατόμων και οργανισμών από όλο τον κόσμο στην ανάπτυξη λογιστικών κανόνων. Το IASB αναπτύσσει αυτά τα πρότυπα από το 2001. Πριν από την ίδρυση του IASB, η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASC) ήταν υπεύθυνη για την ανάπτυξη των λογιστικών κανόνων για τα έτη 1973 και 2000. Η IASC ανέπτυξε κανονισμούς γνωστούς ως Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (IAS). Από το 2001, πάνω από 100 χώρες, συμπεριλαμβανομένων όλων των χωρών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ), έχουν είτε απαιτήσει ή επιτρέψει την εφαρμογή των ΔΠΧΑ.

### 3.2.1 Σκοπός

Οι βασικοί στόχοι που προσπαθεί να επιτύχει το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) αλλά και οι κυβερνήσεις μέσω της εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Α. είναι οι εξής (IASB, 2010):

1. **Αξιοπιστία:** οι οικονομικές καταστάσεις να παρέχονται πλήρεις και αμερόληπτες. Υποδεικνύει ότι είναι σημαντικό να χρησιμοποιείται ευρέως καθώς όλες οι επιχειρηματικές υποθέσεις χρειάζονται την πιστή αναπαράσταση των οικονομικών τους όρων.
2. **Συνάφεια:** Οι πληροφορίες που λαμβάνονται με αυτό το σύστημα να είναι συναφείς. Λειτουργεί καλύτερα για τη λήψη μελλοντικών αποφάσεων και τη συγκρισιμότητα πέρα από τα διεθνή σύνορα. Είναι εξαιρετικά σημαντικό οι επενδυτές να γνωρίζουν την ακριβή εικόνα καθώς δεν επιτρέπεται χειραγώγηση από τη διοίκηση κάτω από αυτό το σύστημα. Η απουσία χειραγώγησης οδηγεί πάντα στις σωστές αποφάσεις.
3. **Εννοιολογικό πλαίσιο:** τα ΔΠΧΑ παρέχουν ένα πλήρες εννοιολογικό πλαίσιο που χρησιμεύει ως εργαλείο για την ανάπτυξη προτύπων. Πολλές εταιρείες το χρησιμοποιούν ως σημείο αναφοράς για την επιλογή των λογιστικών τους πολιτικών και τη λειτουργία τους ανάλογα. Παίζει λοιπόν σημαντικό ρόλο σε όλες τις οντότητες.
4. **Συμβατότητα:** Η υιοθέτηση των ΔΠΧΑ επιτρέπει τη συγκρισιμότητα, γεγονός που θεωρείται πολύ σημαντικό στο σημερινό ανταγωνιστικό περιβάλλον, μέσα στο οποίο λειτουργούν οι επιχειρήσεις, προκειμένου να επιτευχθεί η αποτελεσματική λειτουργία της κεφαλαιαγοράς. Όλες οι μικρές ή μεγάλες εταιρείες επιθυμούν να είναι σε θέση να συγκρίνουν το σύνολο των οικονομικών καταστάσεών τους με αυτές των προηγούμενων ετών, ή και άλλων εταιρειών προκειμένου να είναι σε θέση να σχεδιάσουν τη μελλοντική πορεία δράσης τους.
5. **Επικαιρότητα:** Η χρήση αυτού του πλαισίου θεωρείται επίσης ότι επιτυγχάνει εξοικονόμηση χρόνου, καθώς παρέχει τεχνικές και οδηγίες ώστε να μπορεί να εφαρμοστεί χωρίς να απαιτούνται πολλές προσπάθειες. Αυτό επιτυγχάνει την εξοικονόμηση χρόνου που είναι πλεονεκτικό για όλες τις επιχειρηματικές οντότητες προκειμένου να αναπτυχθούν περαιτέρω.
6. **Καλύτερη πρόσβαση σε ξένα κεφάλαια όσον αφορά τις επενδύσεις:** Βοηθά στην εύκολη πρόσβαση στη διεθνή αγορά, καθώς υιοθετείται ευρέως από όλες τις ανεπτυγμένες χώρες όπως ο Καναδάς, η Ιαπωνία, η Ευρώπη και πολλές άλλες

εντασσόμενες χώρες. Έτσι, όταν οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται σύμφωνα με συγκεκριμένα πρότυπα αναφοράς, μπορούν να έχουν πιο εύκολη πρόσβαση σε ξένα κεφάλαια και επενδύσεις.

7. **Τυποποίηση της λογιστικής και της χρηματοοικονομικής αναφοράς:** Τα ΔΠΧΑ διασφαλίζουν την τυποποίηση των λογιστικών προτύπων, η οποία τελικά συμβάλλει στην ύπαρξη σαφών και βελτιωμένων οικονομικών καταστάσεων. Ακόμη, εξαλείφει, επίσης, τα εμπόδια στο εμπόριο και προωθεί τη χώρα προς την παγκοσμιοποιημένη εποχή.
8. **Προσδιορισμός των ευκαιριών και των απειλών:** η υιοθέτηση των ΔΠΧΑ βοηθά την επιχείρηση να εντοπίσει τις ευκαιρίες που υπάρχουν στην αγορά. Βοηθά στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων με έναν πολύ πιο ακριβή και δίκαιο τρόπο, γεγονός που βοηθά πολύ στον εντοπισμό των ευκαιριών και των κινδύνων στην παγκόσμια αγορά. Αυτό, συμβάλλει επίσης στην οικονομική αποδοτικότητα και βοηθά στη βελτίωση της κατανομής κεφαλαίου.
9. **Ευελιξία:** αφού παρέχει μεγαλύτερη ευελιξία στα λογιστικά πρότυπα καθώς χρησιμοποιεί σύστημα βασισμένο σε αρχές και όχι φιλοσοφία και ακολουθεί συγκεκριμένους κανόνες.

### 3.2.2 Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων και Πεδίο Εφαρμογής

Σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, οι οικονομικές καταστάσεις αποτελούνται από τα παρακάτω (IASB, 2010):

1. Κατάσταση οικονομικής θέσης (ισολογισμός)
2. Κατάσταση συνολικών εσόδων, που μπορεί να παρουσιάζεται ως ενιαία κατάσταση ή με ξεχωριστή κατάσταση αποτελεσμάτων και κατάσταση λοιπών συνολικών εσόδων
3. Κατάσταση μεταβολής Ιδίων Κεφαλαίων
4. Κατάσταση ταμειακών ροών
5. Σημειώσεις, συμπεριλαμβανομένης μιας περίληψης των σημαντικών λογιστικών πολιτικών.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ, IAS) είναι λογιστικές πρακτικές υπό τη μορφή νόμων με τους οποίους καλούνται να εναρμονιστούν υποχρεωτικά οι ελληνικές επιχειρήσεις,

μετά από κοινοτική οδηγία και γίνανε υποχρεωτικά από το 2006, αρχικά για τις εισηγμένες αλλά και για τις υπόλοιπες εταιρίες. Τα ΔΛΠ, ήταν οι αρχικές οδηγίες με αυστηρά λογιστικό προσανατολισμό, που στη συνέχεια εμπλουτίστηκαν και είναι πλέον γνωστά ως ΔΠΧΑ (IFRS). Τα ΔΛΠ είναι παρουσιάζονται στον Πίνακα 1:

**Πίνακας 1: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα**

ΔΛΠ 1:	Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων
ΔΛΠ 2:	Αποθέματα
ΔΛΠ 7:	Καταστάσεις Ταμειακών Ροών
ΔΛΠ 8:	Λογιστικές Πολιτικές, Αλλαγές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη
ΔΛΠ 10:	Γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού
ΔΛΠ 11:	Κατασκευαστικές Συμβάσεις
ΔΛΠ 12:	Φόροι Εισοδήματος
ΔΛΠ 14:	Οικονομικές Πληροφορίες Κατά Τομέα
ΔΛΠ 16:	Ενσώματα Πάγια
ΔΛΠ 17:	Μισθώσεις
ΔΛΠ 18:	Έσοδα
ΔΛΠ 19:	Παροχές σε Εργαζόμενους
ΔΛΠ 26:	Λογιστική και Πληροφόρηση Προγραμμάτων Παροχών Αποχώρησης από την Υπηρεσία
ΔΛΠ 20:	Λογιστική των Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης
ΔΛΠ 21:	Οι Επιδράσεις των Μεταβολών στις Τιμές Συναλλάγματος
ΔΛΠ 23:	Κόστος Δανεισμού
ΔΛΠ 24:	Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών
ΔΛΠ 27:	Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις
ΔΛΠ 28:	Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις
ΔΛΠ 29:	Παρουσίαση Οικονομικών Στοιχείων σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες
ΔΛΠ 30:	Γνωστοποιήσεις στις Οικονομικές Καταστάσεις Τραπεζών και Όμοιων Χρηματοοικονομικών Ιδρυμάτων
ΔΛΠ 31:	Επενδύσεις σε Κοινοπραξίες
ΔΛΠ 32:	Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Αποτίμηση
ΔΛΠ 33:	Κέρδη ανά Μετοχή
ΔΛΠ 34:	Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις
ΔΛΠ 36:	Μείωση της Αξίας Στοιχείων του Ενεργητικού
ΔΛΠ 37:	Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδιάμεσες Απαιτήσεις
ΔΛΠ 38:	Άυλα Στοιχεία του Ενεργητικού
ΔΛΠ 40:	Επενδύσεις σε Ακίνητα
ΔΛΠ 41:	Γεωργία

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 1 - Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων, τα γενικά χαρακτηριστικά των ΔΠΧΑ είναι τα εξής:

- **Εύλογη παρουσίαση και συμμόρφωση με τα ΔΠΧΑ:** Η δίκαιη παρουσίαση απαιτεί την πιστή αναπαράσταση των αποτελεσμάτων των συναλλαγών, άλλων γεγονότων και

προϋποθέσεων σύμφωνα με τους ορισμούς και τα κριτήρια αναγνώρισης για περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, έσοδα και έξοδα που ορίζονται στο Πλαίσιο των ΔΠΧΑ.

- **Συνέχιση Δραστηριότητας:** Οι οικονομικές καταστάσεις είναι παρούσες σε συνεχή βάση εκτός εάν η διοίκηση σκοπεύει είτε να εκκαθαρίσει την οντότητα είτε να σταματήσει τη διαπραγμάτευση, ή δεν έχει ρεαλιστική εναλλακτική λύση παρά να το πράξει.
- **Αρχή του Δεδουλευμένου:** Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει στοιχεία ως περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, ίδια κεφάλαια, έσοδα και έξοδα όταν πληροί τα κριτήρια καθορισμού και αναγνώρισης για τα στοιχεία αυτά στο πλαίσιο των ΔΠΧΑ.
- **Σημαντικότητα και συγκέντρωση:** Κάθε κατηγορία σημαντικών παρόμοιων αντικειμένων πρέπει να παρουσιάζεται ξεχωριστά. Αντικείμενα που έχουν ανάμοια φύση ή λειτουργία παρουσιάζονται ξεχωριστά, εκτός εάν είναι άυλα.
- **Συμψηφισμός:** Ο συμψηφισμός γενικά απαγορεύεται στα ΔΠΧΑ. Ωστόσο, ορισμένα πρότυπα απαιτούν συμψηφισμό όταν πληρούνται συγκεκριμένοι όροι (όπως στην περίπτωση των υποχρεώσεων σχετικά με τις παροχές στο προσωπικό στο ΔΛΠ 19 και η καθαρή παρουσίαση των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων στο ΔΛΠ 12).
- **Συχνότητα αναφοράς:** Τα ΔΠΧΑ απαιτούν την παρουσίαση ενός πλήρους συνόλου οικονομικών καταστάσεων τουλάχιστον μία φορά ανά έτος.
- **Συγκριτικές πληροφορίες:** Τα ΔΠΧΑ απαιτούν από τις οντότητες να παρουσιάζουν συγκριτικές πληροφορίες για την προηγούμενη περίοδο για όλα τα ποσά που αναφέρονται στις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου.
- **Συνοχή παρουσίασης:** Τα ΔΠΧΑ απαιτούν η παρουσίαση και η ταξινόμηση των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις να διατηρείται από τη μία περίοδο στην άλλη εκτός εάν έχει γίνει μία σημαντική αλλαγή στη φύση των δραστηριοτήτων της οντότητας ή συντρέχουν άλλοι λόγοι που ορίζει το πρότυπο.

Τα αποθέματα (εφόσον υπάρχουν) αποτελούν ένα από τα σημαντικότερα στοιχεία στην κατάσταση οικονομικής θέσης της εταιρείας τα οποία μάλιστα επηρεάζουν και την κατάσταση των συνολικών εσόδων καθώς και την κατάσταση των ταμειακών ροών κατά το ποσό της μεταβολής τους. Μάλιστα, βάσει της αρχής της σημαντικότητας και της συγκέντρωσης θα πρέπει να παρουσιάζονται ως ξεχωριστό κονδύλιο στον Ισολογισμό. Αρμόδιο πρότυπο για τη λογιστική παρακολούθηση και μεταχείριση των αποθεμάτων είναι το ΔΛΠ 2 – Αποθέματα, το οποίο αναλύεται στο επόμενο κεφάλαιο και αποτελεί το αντικείμενο ανάλυσης της παρούσας εργασίας.

### 3.3 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Με ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2015, ο Νόμος 4308/2014 όπως ισχύει σήμερα, έχει εισάγει σημαντικές αλλαγές και καινοτομίες σε σύγκριση με τα προηγούμενα ισχύοντα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και το δημοσιονομικό πλαίσιο. Υπάρχουν ερμηνευτικές κατευθυντήριες γραμμές που εκδόθηκαν τον Δεκέμβριο του 2014 αλλά και τον Οκτώβριο του 2015. Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα θεσπίζουν υποχρεώσεις λογιστικής και οικονομικών καταστάσεων που βασίζονται στις αρχές των ΔΠΧΑ, αν και με ορισμένες διαφορές προς την κατεύθυνση της πιο «ευέλικτης» μεταχείρισης π.χ., η προαιρετική εφαρμογή αναβαλλόμενης φορολογίας.

Η πλήρης υιοθέτηση των ΔΠΧΑ, αντί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, είναι προαιρετική, υπόκειται σε απόφαση διαχείρισης, εκτός από συγκεκριμένες επιχειρήσεις που είναι υποχρεωμένες να υιοθετήσουν και να εφαρμόσουν πλήρως τα ΔΠΧΑ, όπως ορίζει και απαριθμεί πλήρως ο νόμος 4308/2014. Παρ' όλα αυτά, αφού υιοθετηθούν, τα ΔΠΧΑ θα πρέπει να εφαρμόζονται με συνέπεια για τουλάχιστον πέντε συνεχόμενα οικονομικά έτη. Οι εταιρείες υπόκεινται περαιτέρω σε διαφορετικές υποχρεώσεις συμμόρφωσης ανάλογα με το μέγεθος της επιχείρησης με βάση συγκεκριμένα ποσοτικά κριτήρια (συνολική αξία ισολογισμού, καθαρός κύκλος εργασιών και μέσος αριθμός εργαζομένων της επιχείρησης). Ο όγκος αυτών των υποχρεώσεων αυξάνεται από μικροεπιχειρήσεις σε μεγάλες επιχειρήσεις, ενώ για μικρότερες επιχειρήσεις ισχύουν ειδικές εξαιρέσεις και απλουστεύσεις.

Είτε στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα είτε στα ΔΠΧΑ, το λογιστικό σύστημα που χρησιμοποιεί η επιχείρηση πρέπει να παρακολουθεί παράλληλα τόσο τη λογιστική όσο και τη φορολογική βάση των εξόδων, των εσόδων, των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των στοιχείων της καθαρής θέσης, προκειμένου να συμμορφώνεται με τη φορολογική νομοθεσία. Η Ερμηνευτική Εγκύκλιος υποδεικνύει συγκεκριμένες μεθοδολογίες και παραδείγματα για την εκπλήρωση αυτής της απαίτησης. Το πιο αντιπροσωπευτικό είναι η διπλή παρακολούθηση των αποσβέσεων ανά λογιστικό πρότυπο ωφέλιμης ζωής και σύμφωνα με τους φορολογικούς κανόνες οι συντελεστές απόσβεσης που εφαρμόζονται για φορολογικούς σκοπούς. Επιπλέον, ο νόμος 4308/2014 περιέχει «επεξηγηματικές» οικονομικές καταστάσεις, μεμονωμένα και ενοποιημένα μοντέλα αυτών. Η υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων εξαρτάται από την κατηγοριοποίηση των Ομίλων σε μικρές, μεσαίες και μεγάλες, με βάση συγκεκριμένα όρια.



Νέες απαιτήσεις τίθενται επίσης σε σχέση με τη σύνταξη σημειώσεων στους λογαριασμούς, οι οποίες θα πρέπει να παρέχουν λεπτομερείς πληροφορίες (αφηγηματικές και ποσοτικές) σχετικά με τους λογαριασμούς/στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων, ανάλογα και πάλι με το μέγεθος της επιχείρησης. Ένας άλλος τομέας που έχει υποστεί σημαντικές τροποποιήσεις βάσει του νόμου 4308/2014 είναι οι κανόνες επιμέτρησης και αναγνώρισης. Οι περισσότερες τροποποιήσεις σε αυτόν τον τομέα είναι σύμφωνες, αν όχι εντελώς όμοιες, με τους αντίστοιχους κανόνες των ΔΠΧΑ. Κάποιες βασικές πτυχές αυτών των κανόνων περιγράφονται παρακάτω:

- Οι αποσβέσεις μπορούν να υπολογίζονται με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή των περιουσιακών στοιχείων, αντί των τεκμαρτών συντελεστών απόσβεσης που ισχύουν για φορολογικούς σκοπούς.
- Τα περιουσιακά στοιχεία ενδέχεται να υποστούν απομείωση.
- Οι μισθώσεις κατηγοριοποιούνται ως χρηματοοικονομικές ή λειτουργικές, ανάλογα με τα κριτήρια οικονομικής ουσίας που καθορίζονται από τα ΔΠΧΑ και αντικατοπτρίζονται επίσης στη φορολογική νομοθεσία (προηγουμένως δεν ήταν δυνατή η επανεκτίμηση όλων των λειτουργικών μισθώσεων).
- Οι προβλέψεις για αποζημίωση αποχώρησης των εργαζομένων μετρώνται είτε με βάση τα ονομαστικά ποσά σύμφωνα με τη νομοθεσία για την απασχόληση είτε με βάση αποδεκτές αναλογιστικές μελέτες.
- Τα έξοδα εγκατάστασης, τα έξοδα E&A και ο φόρος εισοδήματος (τρέχοντες και αναβαλλόμενοι φόροι) αποτελούν στοιχεία της κατάστασης Αποτελεσμάτων.

Πρόσθετες αρχές εμπνευσμένες από τα ΔΠΧΑ, για όσες επιχειρήσεις εφαρμόζουν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, μπορεί επίσης να ζητηθεί ερμηνευτική καθοδήγηση από τα ΔΠΧΑ, εφόσον αυτό είναι σύμφωνο με τις διατάξεις του νόμου 4308/2014. Πιστεύεται ότι η εισαγωγή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων είναι ένα πρώτο βήμα προς τα ΔΠΧΑ και ότι στο μέλλον η πλήρης υιοθέτηση των ΔΠΧΑ μπορεί να καταστεί υποχρεωτική για όλες τις ελληνικές επιχειρήσεις. Παρά την αναγκαιότητα κόστους και τεχνικής εμπειρογνομosύνης, αυτό μπορεί μελλοντικά να ενισχύσει τη συγκρισιμότητα και την αξιοπιστία των οικονομικών πληροφοριών των ελληνικών επιχειρήσεων καθώς και να διευκολύνει τις διαδικασίες ενοποίησης για πολυεθνικές που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα (Athianos & Stylianos, 2019).

### 3.4 Λογιστικός Χειρισμός Αποθεμάτων Σύμφωνα με τον Ν. 4308/2014

Ο λογιστικός χειρισμός των αποθεμάτων κατά τα ΕΛΠ είναι παρόμοιος με αυτόν που προτείνουν τα Δ.Π.Χ.Α. και συγκεκριμένα το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2 (βλέπε Κεφάλαιο 4). Ο Νόμος 4308/2014 εισήγαγε την υποχρέωση παρακολούθησης και τεκμηρίωσης των αποθεμάτων που υπάρχουν (και όχι μόνο των πωληθέντων αγαθών), είτε με έκδοση ενός εγγράφου αποστολής, είτε με τιμολόγιο είτε με απόδειξη (όταν πωλούνται τα αποθέματα).

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τον Ν. 4308/2014 απαιτείται η τήρηση αρχείου απογραφής:

- α) Για κάθε τύπο αποθέματος που τηρείται, τη φυσική μονάδα μέτρησης και την ποσότητα, για καθεμία ξεχωριστή γεωγραφική θέση.
- β) Για κάθε τύπο αποθέματος που τηρείται, η λογιστική αξία ανά μονάδα και η συνολική αξία.
- γ) Η φυσική μέτρηση του αποθέματος μπορεί να πραγματοποιηθεί χρησιμοποιώντας έμμεσες τεχνικές που είναι αξιόπιστες και κατάλληλα τεκμηριωμένες.
- δ) Τα αναλώσιμα αγαθά που δεν είναι υλικά, δεν χρειάζεται να συμπεριληφθούν στα αρχεία απογραφής.

Επίσης, σύμφωνα με το αρ. 20 του Ν. 4308/2014 ισχύουν τα παρακάτω:

- ❖ Τα αποθέματα αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης.
- ❖ Το κόστος των αποθεμάτων περιλαμβάνει τις συνολικές δαπάνες που απαιτούνται για τη μεταφορά τους στην παρούσα θέση και κατάσταση.
- ❖ Το κόστος παραγωγής αγαθών και υπηρεσιών καθορίζεται σύμφωνα με μια γενικά αποδεκτή τεχνική κοστολόγησης. Το κόστος παραγωγής περιλαμβάνει:
  - το κόστος των πρώτων υλών, των αναλωσίμων, της εργασίας και άλλων δαπανών που αποδίδονται άμεσα στο εν λόγω είδος, και
  - εύλογο ποσοστό σταθερών και μεταβλητών γενικών εξόδων που αποδίδονται έμμεσα στο εν λόγω είδος, στο βαθμό που αφορούν την περίοδο παραγωγής.
- ❖ Τα έξοδα διανομής και διαχείρισης δεν περιλαμβάνονται στο κόστος απογραφής.
- ❖ Όταν απαιτείται σημαντική χρονική περίοδος για την προετοιμασία του αποθέματος για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του, το κόστος αποθέματος μπορεί να χρεωθεί

με τους τόκους των τοκοφόρων υποχρεώσεων από το ποσό που αναλογεί στο απόθεμα για την αντίστοιχη περίοδο.

- ❖ Μετά την αρχική αναγνώριση, τα αποθέματα αποτιμώνται στη χαμηλότερη τιμή κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.
- ❖ Κόστος κλεισίματος αποθέματος:
  - Το κόστος κλεισίματος του αποθέματος καθορίζεται σύμφωνα με τον τύπο First-In, First Out (FIFO) ή τον σταθμισμένο μέσο κόστος, ή με μια μέθοδο που αντικατοπτρίζει τη γενικά αποδεκτή πρακτική. Η χρήση του Last-In, First-Out (LIFO) δεν επιτρέπεται.
  - Η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τον ίδιο τύπο κόστους για όλα τα αποθέματα που έχουν παρόμοια φύση και χρήση με την οντότητα. Για αποθέματα διαφορετικής φύσης ή χρήσης, επιτρέπονται διαφορετικοί τύποι κόστους.
  - Το κόστος των αποθεμάτων μεμονωμένων ειδών που δεν είναι συνήθως εναλλάξιμα με άλλα είδη αποθέματος, και το κόστος αγαθών ή υπηρεσιών που παράγονται και διαχωρίζονται για συγκεκριμένα έργα καταλογίζονται με τη χρήση ειδικής ταυτοποίησης του ατομικού τους κόστους.
- ❖ Οι αγορές αναλώσιμων υλικών που είναι άυλες μπορεί να αντιμετωπίζονται ως έξοδο της περιόδου.

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4<sup>ο</sup>

## ΔΛΠ 2 - ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

### 4.1 Εισαγωγικά

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2 «Αποθέματα» καθορίζει τις απαιτήσεις σχετικά με τον τρόπο υπολογισμού των περισσότερων τύπων αποθέματος. Το πρότυπο απαιτεί την αποτίμηση των αποθεμάτων στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας (NRV) και περιγράφει αποδεκτές μεθόδους προσδιορισμού του κόστους, συμπεριλαμβανομένης της ειδικής ταυτοποίησης (σε ορισμένες περιπτώσεις), της FIFO και του μέσου σταθμισμένου κόστους.

Το ΔΛΠ 2 «Αποθέματα» εκδόθηκε από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων τον Δεκέμβριο του 1993. Αντικατέστησε το ΔΛΠ 2 «Αποτίμηση και Παρουσίαση Αποθεμάτων» στο πλαίσιο του Συστήματος Ιστορικού Κόστους (το οποίο αρχικά εκδόθηκε τον Οκτώβριο του 1975). Η μόνιμη επιτροπή ερμηνειών ανέπτυξε το «SIC-1 –Συνέπεια - Διαφορετικοί τύποι κόστους για τα αποθέματα», η οποία εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 1997. Περιορισμένες τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 2 έγιναν το 1999 και το 2000. Τον Απρίλιο του 2001, το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) αποφάσισε ότι όλα τα Πρότυπα και οι Διερμηνείες που εκδόθηκαν σύμφωνα με προηγούμενα Συντάγματα συνέχισαν να ισχύουν, εκτός εάν τροποποιηθούν ή αποσυρθούν.

Τον Δεκέμβριο του 2003 το IASB εξέδωσε ένα αναθεωρημένο ΔΛΠ 2, το οποίο αντικατέστησε επίσης το SIC-1. Έκτοτε το ΔΛΠ 2 έχει τροποποιηθεί με τα ακόλουθα ΔΠΧΠ:

- ΔΠΧΑ 8 Λειτουργικοί τομείς (Νοέμβριος 2006)
- Βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ (Μάιος 2008)
- ΔΠΧΑ 9 Χρηματοοικονομικά Μέσα (Νοέμβριος 2009)
- ΔΠΧΑ 9 Χρηματοοικονομικά Μέσα (Νοέμβριος 2013)
- ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες (Μάιος 2014)
- ΔΠΧΑ 9 Χρηματοοικονομικά Μέσα (Ιούλιος 2014)
- ΔΠΧΑ 16 Μισθώσεις (Ιανουάριος 2016)

Το ΔΛΠ 2 παρατίθεται στις παραγράφους 1–42 και στο Προσάρτημα. Όλες οι παράγραφοι έχουν την ίδια ισχύ, αλλά διατηρούν τη μορφή IASC του Προτύπου όταν υιοθετήθηκε από το IASB. Το ΔΛΠ 2 θα πρέπει να διαβαστεί στο πλαίσιο του στόχου του και της βάσης συμπερασμάτων, του Προλόγου στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και του Εννοιολογικού Πλαισίου για την Οικονομική Αναφορά. Το ΔΛΠ 8 «Λογιστικές πολιτικές, αλλαγές στις λογιστικές εκτιμήσεις και λάθη» παρέχει μια βάση για την επιλογή και την εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών ελλείψει ρητής καθοδήγησης.

## **4.2 Σκοπός, Πεδίο Εφαρμογής και Ορισμοί**

### **4.2.1 Σκοπός**

Σύμφωνα με την παρ. 1 του ΔΛΠ 2, στόχος του παρόντος Προτύπου είναι να καθορίσει τη λογιστική αντιμετώπιση των αποθεμάτων. Παρέχει καθοδήγηση για τον προσδιορισμό του κόστους των αποθεμάτων και τη μεταγενέστερη αναγνώριση ενός κόστους, συμπεριλαμβανομένης τυχόν υποτίμησης στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Παρέχει επίσης οδηγίες για τους τύπους κόστους που χρησιμοποιούνται για την εκχώρηση κόστους σε αποθέματα (ΔΛΠ 2: 1).

### **4.2.2 Πεδίο Εφαρμογής**

Το παρόν Πρότυπο διευκρινίζει ότι ορισμένοι τύποι αποθεμάτων βρίσκονται εκτός του πεδίου εφαρμογής του, ενώ ορισμένοι άλλοι τύποι αποθεμάτων εξαιρούνται μόνο από τις απαιτήσεις επιμέτρησης του Προτύπου.

Η παράγραφος 3 καθιερώνει σαφή διάκριση μεταξύ των αποθεμάτων που είναι εντελώς εκτός του πεδίου εφαρμογής του Προτύπου (που περιγράφεται στην παράγραφο 2) και εκείνων των αποθεμάτων που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των απαιτήσεων επιμέτρησης αλλά εντός του πεδίου εφαρμογής των άλλων απαιτήσεων του Προτύπου (ΔΛΠ 2: 2 & 2: 3).

Γενικά, στο πεδίο εφαρμογής του Προτύπου περιλαμβάνονται τα περιουσιακά στοιχεία που διατίθενται προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία της επιχείρησης (τελικά προϊόντα), τα περιουσιακά στοιχεία στην παραγωγική διαδικασία προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των της επιχείρησης (εν εξελίξει εργασία) και υλικά και προμήθειες που καταναλώνονται στην παραγωγή (πρώτες ύλες) (ΔΛΠ 2: 6).

Ωστόσο, το ΔΛΠ 2 αποκλείει ορισμένα αποθέματα από το πεδίο εφαρμογής του (ΔΛΠ 2.2) ως ακολούθως:

1. Εργασίες σε εξέλιξη που προκύπτουν από συμβάσεις κατασκευής (βλ. ΔΛΠ 11 «Συμβάσεις κατασκευής έργων»),
2. Χρηματοοικονομικά μέσα (βλ. ΔΛΠ 39 «Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση»),
3. Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με γεωργική δραστηριότητα και αγροτικά προϊόντα κατά τη συγκομιδή (βλ. ΔΛΠ 41 «Γεωργία»)

Επίσης, ενώ τα ακόλουθα είναι εντός του πεδίου εφαρμογής του προτύπου, το ΔΛΠ 2 δεν εφαρμόζεται στη επιμέτρηση των αποθεμάτων που τηρούνται από (ΔΛΠ 2: 3):

- παραγωγούς αγροτικών και δασικών προϊόντων, αγροτικών προϊόντων μετά τη συγκομιδή και ορυκτών προϊόντων, στο βαθμό που αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία (πάνω ή κάτω του κόστους) σύμφωνα με καθιερωμένες πρακτικές σε αυτούς τους κλάδους. Όταν τα αποθέματα αυτά αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, οι μεταβολές της αξίας αυτής αναγνωρίζονται στα κέρδη ή ζημιές κατά την περίοδο της μεταβολής. Πιο συγκεκριμένα, τα αποθέματα που αναφέρονται στην παράγραφο 3 (α) αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία σε ορισμένα στάδια της παραγωγής. Αυτό συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν συγκομίζονται γεωργικές καλλιέργειες ή αντλούνται ορυκτά και η πώληση διασφαλίζεται βάσει προθεσμιακής σύμβασης ή κρατικής εγγύησης ή όταν υπάρχει ενεργή αγορά και υπάρχει αμελητέος κίνδυνος μη πώλησης. Αυτά τα αποθέματα εξαιρούνται μόνο από τις απαιτήσεις επιμέτρησης του παρόντος Προτύπου (ΔΛΠ 2: 4).
- μεσίτες και εμπόρους εμπορευμάτων που επιμετρούν τα αποθέματά τους στην εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης. Όταν τα αποθέματα αυτά αποτιμώνται στην εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης, οι μεταβολές στην εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα κατά την περίοδο της

μεταβολής. Πιο συγκεκριμένα, μεσίτες-έμποροι, είναι εκείνοι που αγοράζουν ή πωλούν προϊόντα για άλλους ή για δικό τους λογαριασμό. Τα αποθέματα που αναφέρονται στην παράγραφο 3 (β) αποκτώνται κυρίως με σκοπό την πώληση στο εγγύς μέλλον και τη δημιουργία κέρδους από τις διακυμάνσεις της τιμής ή το περιθώριο μεσιτών-εμπόρων. Όταν αυτά τα αποθέματα αποτιμώνται στην εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης, εξαιρούνται μόνο από τις απαιτήσεις επιμέτρησης του παρόντος Προτύπου (ΔΛΠ 2: 5).

### 4.2.3 Ορισμοί

Οι όροι που χρησιμοποιούνται στο ΔΛΠ 2 με τις έννοιες που καθορίζονται από το παρόν Πρότυπο είναι οι ακόλουθοι (ΔΛΠ 2: 6):

Τα **αποθέματα** είναι «περιουσιακά στοιχεία:

1. που διατίθενται προς πώληση κατά τη συνήθη επιχειρηματική δραστηριότητα ·
2. στη διαδικασία παραγωγής για τέτοια πώληση · ή
3. με τη μορφή υλικών ή προμηθειών που θα καταναλωθούν κατά τη διαδικασία παραγωγής ή κατά την παροχή υπηρεσιών.»

Η **καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία** είναι «η εκτιμώμενη τιμή πώλησης κατά τη συνήθη πορεία της επιχείρησης μείον το εκτιμώμενο κόστος ολοκλήρωσης και το εκτιμώμενο κόστος που απαιτείται για την πραγματοποίηση της πώλησης».

Η **εύλογη αξία** είναι «η τιμή που θα εισπραχθεί για την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή θα καταβληθεί για τη μεταφορά μιας υποχρέωσης σε μια κανονική συναλλαγή μεταξύ των συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης. (ΔΠΧΑ 13 «Επιμέτρηση Εύλογης Αξίας».)»

Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία αναφέρεται στο καθαρό ποσό που μια οικονομική οντότητα αναμένει να λάβει από την πώληση αποθεμάτων κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της. Από την άλλη, η εύλογη αξία αντικατοπτρίζει την τιμή στην οποία θα πραγματοποιούνταν μεταξύ των συμμετεχόντων στην αγορά μια κανονική συναλλαγή πώλησης του ίδιου αποθέματος στην κύρια (ή πιο συμφέρουσα) αγορά για το απόθεμα αυτό. Η πρώτη είναι μια τιμή για μια συγκεκριμένη οντότητα ενώ η δεύτερη δεν είναι. Η καθαρή

ρευστοποιήσιμη αξία των αποθεμάτων μπορεί και να μην ισούται με την εύλογη αξία μείον τα κόστη πώλησης (ΔΛΠ 2: 7).

Τα αποθέματα περιλαμβάνουν αγαθά που αγοράζονται και φυλάσσονται για μεταπώληση, συμπεριλαμβανομένων, για παράδειγμα, εμπορευμάτων που αγοράζονται από λιανοπωλητή και διατηρούνται για μεταπώληση ή γης και άλλων ακινήτων που διατίθενται για μεταπώληση. Τα αποθέματα περιλαμβάνουν επίσης τελικά προϊόντα που παράγονται ή βρίσκονται σε εξέλιξη, από την οντότητα και περιλαμβάνουν υλικά και προμήθειες που αναμένουν χρήση στη διαδικασία παραγωγής. Τα έξοδα που προκύπτουν για την εκπλήρωση μιας σύμβασης με έναν πελάτη που δεν δημιουργεί αποθέματα λογίζονται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 15 «Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες» (ΔΛΠ 2: 8).

### **4.3 Αποτίμηση Αποθεμάτων**

Τα αποθέματα αποτιμώνται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας (ΔΛΠ 2: 9). Η σύγκριση του κόστους με την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία θα πρέπει, κατ' αρχήν, να γίνεται ανά στοιχείο, αλλά, εάν αυτό είναι ανέφικτο, ομάδες παρόμοιων στοιχείων μπορεί να εξεταστούν μαζί. Δεν είναι αποδεκτό να συγκρίνεται η συνολική καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία όλων των αποθεμάτων με τη συνολική τιμή αγοράς ή το κόστος παραγωγής τους.

Επίσης, η εισαγωγή στο ΔΛΠ 2 καθιστά σαφές ότι, εκτός των κατηγοριών αποθεμάτων που αναφέρονται που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Προτύπου και εκείνων που εξαιρούνται από τους κανόνες επιμέτρησης, δεν είναι αποδεκτή η υιοθέτηση λογιστικής πολιτικής μεταφορά αποθεμάτων σε τρέχουσα αξία.

### **4.4 Επιμέτρηση Κόστους**

#### **4.4.1 Στοιχεία Κόστους**

Το ΔΛΠ 2, διευκρινίζει ότι το κόστος των αποθεμάτων περιλαμβάνει (ΔΛΠ 2: 10):



- όλα τα έξοδα αγοράς ·
- το κόστος μετατροπής · και
- άλλα έξοδα που προκύπτουν από τη μεταφορά των αποθεμάτων στην παρούσα θέση και κατάσταση.

#### 4.4.2 Κόστος Αγοράς

Το κόστος αγοράς αποθεμάτων περιλαμβάνει (ΔΛΠ 2: 11):

- τιμή αγοράς;
- εισαγωγικούς δασμούς και άλλους φόρους που δεν είναι ανακτήσιμοι από την οντότητα (π.χ. ΦΠΑ που καταβάλλεται στο βαθμό που μια οικονομική οντότητα δεν μπορεί να τον ανακτήσει) ·
- έξοδα μεταφοράς και χειρισμού · και
- άλλα έξοδα που σχετίζονται άμεσα με την απόκτηση τελικών προϊόντων, υλικών και υπηρεσιών.

Τυχόν εμπορικές εκπτώσεις ή εκπτώσεις που λαμβάνονται αφαιρούνται για τον προσδιορισμό του κόστους αγοράς αποθέματος.

#### 4.4.3 Κόστος Μετατροπής

Το κόστος μετατροπής των αποθεμάτων περιλαμβάνει το κόστος που σχετίζεται άμεσα με τις μονάδες παραγωγής όπως (ΔΛΠ 2:12):

- άμεση εργασία, συμπεριλαμβανομένων όλων των σχετικών φόρων απασχόλησης και παροχών και τυχόν έξοδα πληρωμής βάσει μετοχών · και
- συστηματική κατανομή των γενικών εξόδων σταθερής και μεταβλητής παραγωγής που προκύπτουν από τη μετατροπή υλικών σε τελικά προϊόντα.

Όσον αφορά την άμεση εργασία, το κόστος των μισθών των εργαζομένων που ασχολούνται άμεσα με την παραγωγή θα πρέπει να κατανέμεται στις παραγωγικές δραστηριότητες με βάση τις συνήθεις συνθήκες λειτουργίας. Το κόστος εργασίας που είναι

αποτέλεσμα λειτουργικών ανεπαρκειών, όπως ανώμαλη ικανότητα ρελαντί ή ασυνήθιστη εργασία διόρθωσης, δεν πρέπει να συμπεριληφθεί στην αποτίμηση αποθεμάτων (ΔΛΠ 2:13).

Από την άλλη, όσον αφορά τα γενικά έξοδα παραγωγής, η κατανομή τους στα αποθέματα θα πρέπει να βασίζεται στην κανονική δυναμικότητα των εγκαταστάσεων παραγωγής, δηλαδή η παραγωγή που αναμένεται να επιτευχθεί κατά μέσο όρο για ορισμένες περιόδους υπό κανονικές συνθήκες, λαμβάνοντας υπόψη την απώλεια δυναμικότητας που προκύπτει από την προγραμματισμένη συντήρηση (ΔΛΠ 2:13).

Τα σταθερά γενικά έξοδα παραγωγής είναι αυτά τα έμμεσα κόστη παραγωγής που παραμένουν σχετικά σταθερά ανεξάρτητα από τον όγκο της παραγωγής και μπορεί να περιλαμβάνουν (ΔΛΠ 2:12):

- απόσβεση και συντήρηση κτιρίων εργοστασίου, εξοπλισμού και, για οντότητες που έχουν υιοθετήσει το ΔΠΧΑ 16, περιουσιακά στοιχεία δικαιώματος χρήσης που χρησιμοποιούνται στη διαδικασία παραγωγής · και
- έξοδα διαχείρισης εργοστασίων.

Όταν μια οντότητα υιοθετεί το μοντέλο αναπροσαρμογής για στοιχεία των ενσώματων παγίων, θα πρέπει να εξετάζει, για τους σκοπούς της αποτίμησης των αποθεμάτων, τις αποσβέσεις με βάση τα αναπροσαρμοσμένα ποσά αυτών των στοιχείων.

Όταν τα επίπεδα παραγωγής είναι ασυνήθιστα χαμηλά, τα μη κατανομημένα σταθερά γενικά έξοδα αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται. Σε περιόδους ασυνήθιστα υψηλής παραγωγής, το ποσό των σταθερών γενικών εξόδων που κατανομούνται σε κάθε μονάδα παραγωγής μειώνεται έτσι ώστε τα αποθέματα να μην αποτιμώνται σε τιμές υψηλότερες του κόστους (ΔΛΠ 2:13).

Ακόμη, τα μεταβλητά γενικά έξοδα παραγωγής είναι αυτά τα έμμεσα κόστη παραγωγής που συνδέονται άμεσα ή σχεδόν άμεσα με τον όγκο της παραγωγής (ΔΛΠ 2:12). Τα μεταβλητά γενικά έξοδα μπορεί να περιλαμβάνουν έμμεσα υλικά και έμμεση εργασία και επιμερίζονται σε κάθε μονάδα παραγωγής με βάση την πραγματική χρήση των εγκαταστάσεων παραγωγής.

#### **4.4.4 Λοιπά Κόστη**

Τα λοιπά κόστη περιλαμβάνονται στο κόστος των αποθεμάτων μόνο στο βαθμό που πραγματοποιούνται για να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση.

#### *4.4.4.1 Κόστος που πρέπει να εξαιρεθεί από το κόστος των αποθεμάτων*

Το ΔΛΠ 2, στην παράγραφο 16 δίνει τα ακόλουθα ως παραδείγματα κόστους που θα πρέπει να εξαιρούνται από το κόστος των αποθεμάτων και να αναγνωρίζονται ως έξοδα στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται:

1. ασυνήθιστες ποσότητες σπατάλης υλικών, εργασίας ή άλλου κόστους παραγωγής ·
2. έξοδα αποθήκευσης, εκτός εάν αυτά τα έξοδα είναι απαραίτητα στη διαδικασία παραγωγής πριν από ένα άλλο στάδιο παραγωγής ·
3. διοικητικά γενικά έξοδα που δεν συμβάλλουν στην αποστολή των αποθεμάτων στην τρέχουσα τοποθεσία και κατάσταση τους · και
4. κόστος πώλησης.

Ιδιαίτερη προσοχή πρέπει να δοθεί στο κόστος διανομής και μεταφοράς που σχετίζεται με τη μεταφορά αποθεμάτων στην τρέχουσα τοποθεσία και την κατάσταση πώλησής τους, τα οποία μπορεί να περιλαμβάνουν τα ακόλουθα (ΔΛΠ 2:10):

1. μεταφορά εμπορευμάτων από τον προμηθευτή ·
2. μεταφορά ή διανομή σε ενδιάμεσο στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας ·
3. μεταφορά ή διανομή αποθεμάτων σε προσωρινή θέση αποθήκευσης (π.χ. αποθήκη), συμπεριλαμβανομένων των δαπανών που προκύπτουν για την παραλαβή, σήμανση, επεξεργασία, συλλογή και επανασυσκευασία · και
4. μεταφορά ή διανομή αποθεμάτων από αποθήκη ή κέντρο διανομής στο αρχικό σημείο πώλησης.

Οι δαπάνες που προκύπτουν για τη μεταφορά ενός αντικειμένου από μια αποθήκη στο αρχικό σημείο πώλησής του πρέπει να κεφαλαιοποιούνται σε αποθέματα. Ωστόσο, το κόστος που σχετίζεται με τη μεταφορά αποθεμάτων από το ένα σημείο πώλησης στο άλλο (π.χ. μεταφορά αγαθών μεταξύ καταστημάτων) δεν πρέπει να συμπεριληφθεί στο κόστος των αποθεμάτων, επειδή τα αγαθά ήταν ήδη σε κατάσταση και θέση για πώληση πριν από τη μεταφορά.

#### 4.4.4.2 Κόστος Δανεισμού

Ο βαθμός στον οποίο το κόστος δανεισμού θα πρέπει να συμπεριληφθεί στο κόστος των αποθεμάτων καθορίζεται με βάση τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 23. Το ΔΛΠ 23 δηλώνει ρητά ότι «τα αποθέματα που κατασκευάζονται ή παράγονται με άλλο τρόπο σε σύντομο χρονικό διάστημα, δεν αποτελούν περιουσιακά στοιχεία που πληρούν τις προϋποθέσεις». Μόνο τα αποθέματα που χρειάζονται ένα «σημαντικό» χρονικό διάστημα για να προετοιμαστούν για την προβλεπόμενη πώληση ή χρήση τους μπορούν να πληρούν τον ορισμό ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις

Ένα παράδειγμα όπου θα ήταν σκόπιμο να συμπεριληφθεί το κόστος δανεισμού στο κόστος των αποθεμάτων είναι όταν η οντότητα κατέχει αποθέματα ωρίμανσης (όπως το ουίσκι). Η περίοδος ωρίμανσης είναι απαραίτητο μέρος της περιόδου παραγωγής και το κόστος δανεισμού που πραγματοποιήθηκε κατά τη διάρκεια αυτής της περιόδου αποδίδεται στο να φέρει το προϊόν στην υπάρχουσα κατάσταση. Αυτά τα έξοδα δανεισμού μπορούν συνεπώς να συμπεριληφθούν καταλλήλως στο κόστος των αποθεμάτων σύμφωνα με το ΔΛΠ 2 (ΔΛΠ 2:12).

Το ΔΛΠ 23 περιλαμβάνει μια απαλλαγή προαιρετικού πεδίου εφαρμογής που επιτρέπει σε μια οικονομική οντότητα να μην εφαρμόζει το Πρότυπο αυτό σε αποθέματα που κατασκευάζονται ή αλλιώς παράγονται σε μεγάλες ποσότητες σε επαναλαμβανόμενη βάση. Η εξαίρεση είναι προαιρετική. Συνεπώς, μια οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει, ως θέμα λογιστικής πολιτικής, εάν θα εφαρμόσει τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 23 στο κόστος δανεισμού που σχετίζεται με αποθέματα που παράγονται σε μεγάλες ποσότητες σε επαναλαμβανόμενη βάση.

#### 4.4.4.3 Αποθέματα που αποκτήθηκαν με αναβαλλόμενους όρους διακανονισμού

Όταν μια οικονομική οντότητα αποκτά αποθέματα με αναβαλλόμενους όρους διακανονισμού, η συναλλαγή μπορεί να περιλαμβάνει χρηματοδοτικό στοιχείο (π.χ. όταν υπάρχει διαφορά μεταξύ του ποσού που καταβλήθηκε και του ποσού που θα είχε πληρωθεί εάν τα αποθέματα είχαν αποκτηθεί με κανονικούς όρους πίστωσης). Σε τέτοιες συνθήκες, το στοιχείο χρηματοδότησης δεν περιλαμβάνεται στο κόστος των αποθεμάτων, αλλά αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκου κατά την περίοδο της χρηματοδότησης (ΔΛΠ 2:18).

## 4.5 Τεχνικές Επιμέτρησης Κόστους

Μπορεί να χρησιμοποιηθούν τεχνικές για τη μέτρηση του κόστους, όπως η *μέθοδος του πρότυπου κόστους* ή η *μέθοδος των τιμών λιανικής*, υπό την προϋπόθεση ότι τα αποτελέσματα προσεγγίζουν το πραγματικό κόστος (ΔΛΠ 2:21).

Η μέθοδος του πρότυπου κόστους είναι μια μέθοδος που χρησιμοποιείται συχνά από τις κατασκευαστικές οντότητες για να κατανεύμουν σταθερά και μεταβλητά γενικά έξοδα παραγωγής σε κάθε στοιχείο αποθέματος που παράγεται. Το πρότυπο κόστος μιας μονάδας παραγωγής βασίζεται στο προϋπολογισμένο ποσό των σταθερών γενικών εξόδων παραγωγής και στην κανονική δυναμικότητα των εγκαταστάσεων παραγωγής. Το πρότυπο κόστος αναθεωρείται για να ληφθούν υπόψη οι αποκλίσεις που προκύπτουν όταν η πραγματική απόδοση ποικίλλει από τα προϋπολογισμένα στοιχεία στα οποία βασίστηκε το πρότυπο κόστος.

Τα πρότυπα κόστη πρέπει να χρησιμοποιούνται μόνο για σκοπούς αποτίμησης αποθέματος στο τέλος του έτους, εάν σχετίζονται με το πραγματικό κόστος που πραγματοποιήθηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου. Αυτό μπορεί να επιτευχθεί με συχνή ενημέρωση των προτύπων ή προσαρμογή για τις καταγεγραμμένες αποκλίσεις.

Η μέθοδος των τιμών λιανικής μπορεί να χρησιμοποιηθεί από λιανοπωλητές που πωλούν μεγάλο αριθμό σχετικά ομοιογενών ειδών με παρόμοια περιθώρια μικτού κέρδους. Το κόστος των αποθεμάτων καθορίζεται αφαιρώντας το μέσο περιθώριο από την τιμή πώλησης των αποθεμάτων. Αυτά τα μέσα περιθώρια λαμβάνουν υπόψη τυχόν μειώσεις από την αρχική τιμή πώλησης αντικειμένων λόγω πωλήσεων ή άλλων προσφορών. Όταν χρησιμοποιείται η μέθοδος των τιμών λιανικής πώλησης, τα μέσα περιθώρια συχνά καθορίζονται σε βάση τμημάτων.

### *Παράδειγμα 4.5.1 - Μέθοδος τιμών λιανικής πώλησης για τη μέτρηση του κόστους των αποθεμάτων (Deloitte, 2021)*

	<b>Κόστος</b>	<b>Τιμή Λιανικής</b>
Αρχικό Απόθεμα	300	400
Αγορές	<u>1.000</u>	<u>1600</u>
<b>Σύνολο</b>	<b><u>1.300</u></b>	<b><u>2.000</u></b>

Πωλήσεις	-1.500
<b>Τελικό Απόθεμα σε τιμές Λιανικής</b>	<b><u>500</u></b>

Για τη μετατροπή του τελικού αποθέματος με αξία λιανικής σε τελικό απόθεμα στο κόστος, θα πρέπει να πολλαπλασιαστεί η αξία κλεισίματος σε τιμές λιανικής με την αναλογία κόστους - λιανικής τιμής για το έτος ως εξής:

$$1.300 / 2.000 = 65\%$$

$$65\% * 500 = 325 \text{ Νομισματικές Μονάδες} = \text{τιμή κλεισίματος των αποθεμάτων}$$

Η μέθοδος που απεικονίζεται παραπάνω καταλήγει σε αποτίμηση αποθεμάτων που προσεγγίζει τη μέση τιμή και επομένως είναι αποδεκτή υπό ορισμένους περιορισμούς. Η μέθοδος λειτουργεί ικανοποιητικά μόνο για ένα ολόκληρο τμήμα ή κατάσταση εάν αναμένεται ότι όλες οι γραμμές που διαθέτουν θα δημιουργήσουν παρόμοια περιθώρια κέρδους. Συνεπώς, για να καταλήξουμε σε αποδεκτή αποτίμηση αποθέματος με τη μέθοδο των τιμών λιανικής, είναι απαραίτητο να χωρίσουμε τα αποθέματα σε κατηγορίες ανάλογα με το περιθώριο κέρδους που επιτεύχθηκε. Ένα περαιτέρω πρόβλημα με τη μέθοδο των τιμών λιανικής προκύπτει εάν η τιμή πώλησης των αντικειμένων που κινούνται αργά έχει μειωθεί. Εάν το κανονικό ποσοστό ακαθάριστου κέρδους αφαιρεθεί από αυτά τα στοιχεία, αυτό θα έχει ως αποτέλεσμα την αποτίμησή τους κάτω του κόστους, δίνοντας ένα αποτέλεσμα που μπορεί να είναι υπερβολικά συντηρητικό και, κατά συνέπεια, μη αποδεκτό (Deloitte, 2021).

#### 4.6 Τύποι Προσδιορισμού του Κόστους

Το κόστος μπορεί να προσδιορισθεί σε μεμονωμένα στοιχεία αποθέματος, ανάλογα με τη φύση τους, είτε με την εξατομικευμένη μέθοδο αναγνώρισης είτε με τη χρήση ενός τύπου προσδιορισμού του κόστους. Όταν η χρήση της εξατομικευμένης μεθόδου αναγνώρισης είναι ακατάλληλη, το ΔΛΠ 2 επιτρέπει την επιλογή ανάμεσα σε δύο τύπους προσδιορισμού του κόστους: τον τύπο του μέσου σταθμικού κόστους (WAC) και τον τύπο πρώτης εισόδου, πρώτης εξόδου (FIFO). Η χρήση του τύπου “LIFO” τελευταίας εισόδου, πρώτης εξόδου (LIFO) απαγορεύεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 2 (ΔΛΠ 2: IN13).

Παρόλο που το ΔΛΠ 2 επιτρέπει την επιλογή μεταξύ του μέσου σταθμισμένου κόστους και της FIFO για τα αποθέματα που δεν επιμετρώνται με την εξατομικευμένη μέθοδο αναγνώρισης, απαιτεί να χρησιμοποιείται ο ίδιος τύπος κόστους για όλα τα αποθέματα που έχουν παρόμοια φύση και χρήση για την οντότητα. Για αποθέματα διαφορετικής φύσης ή χρήσης, μπορεί να δικαιολογηθεί διαφορετικός τύπος κόστους (ΔΛΠ 2:25). Διαφορές γεωγραφικής θέσης ή φορολογικών κανόνων δεν δικαιολογούν, από μόνες τους, τη χρήση διαφορετικών τύπων κόστους (ΔΛΠ 2:26).

#### **4.6.1 Μέθοδος Εξατομικευμένου Κόστους**

Το ΔΛΠ 2 (ΔΛΠ 2:23) απαιτεί ότι το κόστος των αποθεμάτων ειδών που δεν είναι συνήθως εναλλάξιμα, καθώς και των αγαθών ή υπηρεσιών που παράγονται και διαχωρίζονται για συγκεκριμένα έργα, πρέπει να κατανέμεται χρησιμοποιώντας συγκεκριμένο προσδιορισμό του εξατομικευμένου κόστους. Η συγκεκριμένη μέθοδος αναγνώρισης συνεπάγεται ανάθεση συγκεκριμένων δαπανών σε προσδιορισμένα είδη αποθέματος. Έτσι, αυτή η μέθοδος ενδείκνυται όταν τα στοιχεία αποθέματος παράγονται για συγκεκριμένα έργα ή όταν άλλα στοιχεία αποθέματος που διατηρούνται δεν μπορούν να υποκατασταθούν με αυτά (π.χ. αυτοκίνητα αντίκες ή έργα τέχνης).

Η συγκεκριμένη μέθοδος αναγνώρισης δεν είναι κατάλληλη για τη συνηθισμένη παραγωγή αποθεμάτων που είναι συνήθως εναλλάξιμα, διότι θα επέτρεπε σε μια οντότητα να επηρεάσει τα αναφερόμενα κέρδη της επιλέγοντας ποιες συγκεκριμένες μονάδες θα πωλήσει - και, ως εκ τούτου, ποια πανομοιότυπα διαφορετικά προϊόντα παραμένουν στο απόθεμα στο τέλος της περιόδου αναφοράς - με βάση τα προϊόντα που έχουν υψηλότερο ή χαμηλότερο ειδικό κόστος. Ωστόσο, ορισμένες οντότητες ενδέχεται να έχουν δημιουργήσει συστήματα υπολογιστών που κατανέμουν συγκεκριμένο κόστος σε αποθέματα που είναι συνήθως εναλλάξιμα. Το κατά πόσον οι αποτιμήσεις που παράγονται από τέτοια συστήματα θα είναι αποδεκτές θα εξαρτηθεί από το αν προσεγγίζουν εύλογα αυτές που θα προέκυπταν από τη χρήση τύπων κόστους.

## 4.6.2 Μέθοδος του Μέσου Σταθμικού Κόστους

Ο τύπος του μέσου σταθμικού κόστους αποδίδει μια αξία σε κάθε στοιχείο αποθέματος με βάση το σταθμισμένο μέσο όρο των στοιχείων των αποθεμάτων στην αρχή της περιόδου και τον σταθμισμένο μέσο όρο των στοιχείων των αποθεμάτων που αγοράστηκαν ή παρήχθησαν κατά την περίοδο αναφοράς. Ανάλογα με το σύστημα απογραφής της οντότητας, το μέσο σταθμισμένο κόστος υπολογίζεται είτε σε περιοδική βάση είτε σε διαρκή βάση κατά την παραλαβή των αποθεμάτων.

### Παράδειγμα 4.6.2.1 - Μέθοδος του Μέσου Σταθμικού Κόστους (ΔΛΠ 2:27)

Μια οικονομική οντότητα είχε αποθέματα 1.500 μονάδων με μέσο σταθμικό κόστος 4€ ανά μονάδα και πραγματοποίησε τις ακόλουθες αγορές κατά τη διάρκεια του έτους:

Ημερομηνία Αγοράς	Μονάδες	Κόστος ανά Μονάδα	Συνολικό Κόστος
1-Ιαν	1.500	4,2	6.300
1-Απρ	2.000	4,5	9.000
1-Μαϊ	2.500	4,1	10.250
1-Ιουλ	1.000	4,4	4.400
1-Οκτ	500	4,5	2.250
<b>Σύνολο</b>	<b>7.500</b>		<b>32.200</b>

Το τελικό απόθεμα είναι 2.000 μονάδες.

Σύμφωνα με την μέθοδο του μέσου σταθμικού κόστους, ο αριθμός των μονάδων στα αποθέματα κλεισίματος πολλαπλασιάζεται με το μέσο σταθμισμένο κόστος ανά μονάδα για το έτος.

Ημερομηνία Αγοράς	Μονάδες	Κόστος ανά Μονάδα	Συνολικό Κόστος
Αρχικό Απόθεμα	1.500	4,0	6.000
1-Ιαν	1.500	4,2	6.300
1-Απρ	2.000	4,5	9.000
1-Μαϊ	2.500	4,1	10.250
1-Ιουλ	1.000	4,4	4.400
1-Οκτ	500	4,5	2.250
<b>Σύνολο</b>	<b>9.000</b>		<b>38.200</b>

Το μέσο σταθμικό κόστος υπολογίζεται ως εξής:  $38.200 / 9.000 = 4,24$  €/μονάδα προϊόντος

Η αξία του τελικού αποθέματος είναι  $4,24 * 2.000 = 8.480$  €.



### 4.6.3 Μέθοδος FIFO

Ο τύπος κόστους FIFO υποθέτει ότι τα είδη αποθέματος που αγοράστηκαν ή παρήχθησαν πρώτα πωλούνται πρώτα. Επομένως, στο τέλος της περιόδου, τα στοιχεία του αποθέματος αποτιμώνται χρησιμοποιώντας τις τιμές από τις πιο πρόσφατες αγορές.

#### *Παράδειγμα 4.6.2.2 - Μέθοδος FIFO (ΔΛΠ 2:28)*

Τα δεδομένα του παραδείγματος είναι τα ίδια με το **Παράδειγμα 4.6.2.1**. Σύμφωνα με την μέθοδο FIFO, οι πρώτες μονάδες που αγοράζονται είναι οι πρώτες που πωλούνται. Επομένως, τα αποθέματα κλεισίματος αποτιμώνται στο κόστος ανά μονάδα των τελευταίων αγορών.

Εάν υπάρχουν 2.000 μονάδες στο τέλος του έτους, η αξία των αποθεμάτων κλεισίματος, δηλαδή του τελικού αποθέματος, υπολογίζεται ως εξής.

Ημερομηνία Αγοράς	Μονάδες	Κόστος ανά Μονάδα	Συνολικό Κόστος
1-Μαΐ	500	4,1	2.050
1-Ιουλ	1.000	4,4	4.400
1-Οκτ	500	4,5	2.250
<b>Σύνολο</b>	<b>2.000</b>		<b>8.700</b>

Επομένως, το τελικό απόθεμα ισούται με 8.700 €.

### 4.6.4 Αλλαγή Μεθόδου Προσδιορισμού του Κόστους

Μια οικονομική οντότητα μπορεί να αποφασίσει να αλλάξει από την κοστολογική μέθοδο που χρησιμοποιεί (π.χ. από WAC σε FIFO) με βάση ότι η τελευταία χρησιμοποιείται ευρύτερα στη συγκεκριμένη βιομηχανία που λειτουργεί η εν λόγω οντότητα και, ως εκ τούτου, θα αυξήσει τη συγκρισιμότητα. Ένα συνηθισμένο ερώτημα είναι εάν μια τέτοια αλλαγή συνιστά αλλαγή στη λογιστική πολιτική ή αλλαγή στην εκτίμηση. Μερικές φορές

υποστηρίζεται ότι απλώς αντιπροσωπεύει μια αλλαγή στην εκτίμηση, καθώς είναι μια αναθεώρηση της μεθόδου εκτίμησης του κόστους. Από την άλλη πλευρά, ωστόσο, φαίνεται σκόπιμο να αντιμετωπιστεί ως αλλαγή λογιστικής πολιτικής, για τους λόγους που παρατίθενται κάτωθι.

Για αποθέματα που είναι συνήθως εναλλάξιμα, το ΔΛΠ 2 (ΔΛΠ 2:24) αναφέρει ότι μια μέθοδος εξατομικευμένου κόστους είναι ακατάλληλη. Συνεπώς, η χρήση τύπων κόστους δεν είναι απλώς μια μέθοδος εκτίμησης του συνολικού πραγματικού κόστους μεμονωμένων ειδών, διότι διαφορετικά μια συγκεκριμένη προσέγγιση εξατομίκευσης δεν θα ήταν ακατάλληλη, αλλά θα έδινε την καλύτερη δυνατή εκτίμηση. Μάλλον, οι τύποι κόστους χρησιμοποιούνται για να φτάσουν σε ένα διαφορετικό νούμερο που αποφεύγει τις μη αποδεκτές στρεβλώσεις που θα προέκυπταν εάν υιοθετούνταν μια τέτοια εξατομικευμένη προσέγγιση.

Το ΔΛΠ 2:36 (α) απαιτεί γνωστοποίηση των λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιούνται για τη επιμέτρηση των αποθεμάτων «συμπεριλαμβανομένου του χρησιμοποιούμενου τύπου κόστους», γεγονός που ενισχύει την άποψη ότι ο τύπος κόστους που επιλέγεται είναι ζήτημα λογιστικής πολιτικής.

Άλλες αλλαγές στον τρόπο με τον οποίο επιμετρώνται τα αποθέματα (π.χ. τυχόν αλλαγές στη βάση για την κατανομή των γενικών εξόδων ή άλλα κόστη μετατροπής σε αποθέματα) είναι πιθανό να είναι αλλαγές της εκτίμησης και όχι θέματα λογιστικής πολιτικής. Σύμφωνα με την παράγραφο 39 του ΔΛΠ 8, το αποτέλεσμα μιας μεταβολής στην εκτίμηση θα πρέπει να γνωστοποιείται ξεχωριστά, όταν είναι σημαντικό.

## **4.7 Προσδιορισμός της Καθαρής Ρευστοποιήσιμης Αξίας**

### **4.7.1 Επιμέτρηση της Καθαρής Ρευστοποιήσιμης Αξίας**

Το ΔΛΠ 2, στην παράγραφο 6, ορίζει την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία ως «η εκτιμώμενη τιμή πώλησης κατά τις συνήθεις δραστηριότητες της επιχείρησης μείον το εκτιμώμενο κόστος ολοκλήρωσης και το εκτιμώμενο κόστος που απαιτείται για την πραγματοποίηση της πώλησης». Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία ενός στοιχείου αποθέματος

μπορεί να μειωθεί κάτω από το κόστος του για πολλούς λόγους, συμπεριλαμβανομένων ζημιών, παλαιότητας, μείωσης των τιμών πώλησης ή αύξησης της εκτίμησης του κόστους για την ολοκλήρωση και την εμπορία των αποθεμάτων.

Το Πρότυπο επισημαίνει τη διάκριση μεταξύ της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας (όπως ορίστηκε στην προηγούμενη παράγραφο) και της εύλογης αξίας του αποθέματος. Εξηγεί ότι η εύλογη αξία αντικατοπτρίζει «την τιμή στην οποία θα πραγματοποιούνταν μια κανονική συναλλαγή για την πώληση του ίδιου αποθέματος στην κύρια (ή πιο συμφέρουσα) αγορά για το απόθεμα αυτό μεταξύ των συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης» (ΔΛΠ 2: 7).

Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι το καθαρό ποσό που μια οικονομική οντότητα αναμένει να πραγματοποιήσει από την πώληση αποθεμάτων κατά τη συνήθη πορεία των επιχειρήσεων και, ως εκ τούτου, είναι μια αξία για μια συγκεκριμένη οντότητα. Η εύλογη αξία δεν είναι αξία μίας συγκεκριμένης οντότητας. Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία των αποθεμάτων μπορεί να μην ισούται με την εύλογη αξία τους μείον το κόστος πώλησης (ΔΛΠ 2: 7). Αυτό θα συμβεί, για παράδειγμα, όταν η οντότητα έχει εξασφαλίσει ευνοϊκές δεσμευτικές συμβάσεις πώλησης που δεν έχουν επηρεαστεί από πιο πρόσφατες δυσμενείς συνθήκες της αγοράς.

Γενικά, οι εκτιμήσεις της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας γίνονται ανά στοιχείο. Σε ορισμένες περιπτώσεις, ωστόσο, μπορεί να είναι σκόπιμο να ομαδοποιηθούν στοιχεία παρόμοιων ή συναφών αποθεμάτων. Αυτό μπορεί να συμβαίνει όταν αποθέματα (ΔΛΠ 2:29):

- σχετίζονται με την ίδια σειρά προϊόντων και έχουν παρόμοιους σκοπούς ή τελικές χρήσεις ·
- παράγονται και διατίθενται στην αγορά στην ίδια γεωγραφική περιοχή · και
- δεν μπορούν πρακτικά να αξιολογηθούν χωριστά από άλλα είδη της συγκεκριμένης σειράς προϊόντων.

Κατά την εκτίμηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας των αποθεμάτων, η διοίκηση θα πρέπει να λάβει υπόψη όλα τα γεγονότα που σχετίζονται με τα αποθέματα και το λειτουργικό περιβάλλον τη στιγμή που γίνονται οι εκτιμήσεις. Οι εκτιμήσεις βασίζονται στα πιο αξιόπιστα αποδεικτικά στοιχεία που ήταν διαθέσιμα εκείνη τη στιγμή ως προς το ποσό που είναι πιθανό να ανακτηθεί από τα αποθέματα (ΔΛΠ 2:30).

## 4.7.2 Απομείωση Αποθεμάτων

Όταν η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία ενός στοιχείου αποθέματος είναι μικρότερη από το κόστος του, η διαφορά λογίζεται αμέσως στα αποτελέσματα.

Τα στοιχεία του αποθέματος απομειώνονται γενικά ανά είδος. Το ΔΛΠ 2 υποδεικνύει ότι είναι γενικά μη αποδεκτό να απομειώνονται ολόκληρες ταξινομήσεις αποθεμάτων, όπως τελικά προϊόντα ή όλα τα αποθέματα σε ένα συγκεκριμένο λειτουργικό τμήμα (ΔΛΠ 2:29). Τα υλικά και άλλες προμήθειες που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή αποθεμάτων δεν αποτιμώνται κάτω από το κόστος, εάν τα τελικά προϊόντα στα οποία θα ενσωματωθούν αναμένεται να πωληθούν στο κόστος ή σε τιμή υψηλότερη του κόστους. Ωστόσο, όταν η μείωση της τιμής των υλικών υποδεικνύει ότι το κόστος των τελικών προϊόντων θα υπερβεί την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τα υλικά αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Σε τέτοιες συνθήκες, το κόστος αντικατάστασης των υλικών μπορεί να είναι το καλύτερο διαθέσιμο μέτρο της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους (ΔΛΠ 2:32).

## 4.7.3 Αναστροφή Απομείωσης

Οι εκτιμήσεις της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας γίνονται στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς. Όταν οι μεταγενέστερες αξιολογήσεις δείχνουν ότι οι συνθήκες που προκάλεσαν την απομείωση των αποθεμάτων κάτω του κόστους δεν υπάρχουν πλέον, ή όταν υπάρχουν σαφείς ενδείξεις αύξησης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας λόγω μεταβαλλόμενων οικονομικών συνθηκών, απαιτείται η απομείωση αποθεμάτων που είχαν αναγνωριστεί προηγουμένως να αντιστραφεί (ΔΛΠ 2:33). Αυτό συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν ένα στοιχείο αποθέματος που αποτιμάται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία επειδή η τιμή πώλησής του είχε μειωθεί εξακολουθεί να υπάρχει σε επόμενη περίοδο και η τιμή πώλησής του έχει αυξηθεί.

Το ποσό της απομείωσης πρέπει να αντιστραφεί μέσω των αποτελεσμάτων, έτσι ώστε η νέα λογιστική αξία να είναι χαμηλότερη από το κόστος και την αναθεωρημένη καθαρή

ρευστοποιήσιμη αξία. Επομένως, το ποσό της αναστροφής περιορίζεται στο ποσό της αρχικής απομείωσης.

## **4.8 Παρουσίαση και Γνωστοποιήσεις**

### **4.8.1 Παρουσίαση**

Το ΔΛΠ 1, στην παράγραφο 54, απαιτεί, όταν είναι σημαντική, η συνολική λογιστική αξία των αποθεμάτων (εκτός από αυτά που περιλαμβάνονται στις ομάδες διάθεσης που ταξινομούνται ως διακρατούμενα προς πώληση) να παρουσιάζεται ως ξεχωριστό στοιχείο στην κατάσταση οικονομικής θέσης.

### **4.8.2 Γνωστοποιήσεις**

#### *4.8.2.1 Λογιστικές Πολιτικές*

Το ΔΛΠ 2, στην παράγραφο 36, απαιτεί οι οικονομικές καταστάσεις να γνωστοποιούν τις λογιστικές πολιτικές που υιοθετούνται για την επιμέτρηση των αποθεμάτων, συμπεριλαμβανομένου της μεθόδου προσδιορισμού του κόστους που χρησιμοποιείται.

#### *4.8.2.2 Ανάλυση της λογιστικής αξίας*

Το ΔΛΠ 2, απαιτεί τη γνωστοποίηση της συνολικής λογιστικής αξίας των αποθεμάτων, μαζί με ανάλυση της λογιστικής αξίας με τρόπο κατάλληλο για την οικονομική οντότητα.

Οι κοινές κατηγοριοποιήσεις των αποθεμάτων είναι οι εξής:

- εμπορεύματα;
- προμήθειες παραγωγής ·
- υλικά,
- ημικατεργασμένα,
- τελικά προϊόντα.

Οι οντότητες σε εξειδικευμένους κλάδους θα πρέπει να χρησιμοποιούν μια κατηγοριοποίηση που έχει νόημα στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων τους. Για παράδειγμα, οι οντότητες ανάπτυξης ακινήτων θα μπορούσαν να αναλύσουν το χαρτοφυλάκιό τους ως εξής:

- γη που διατίθεται για ανάπτυξη ·
- ακίνητα υπό κατασκευή · και
- ολοκληρωμένα ακίνητα που διατίθενται προς πώληση.

#### *4.8.2.3 Ανακτησιμότητα*

Το ΔΛΠ 1, απαιτεί από την οικονομική οντότητα να γνωστοποιεί για κάθε περιουσιακό στοιχείο που συνδυάζει ποσά που αναμένεται να ανακτηθούν τόσο εντός 12 μηνών, όσο και μετά από 12 μήνες από το τέλος της περιόδου αναφοράς, το ποσό που αναμένεται να ανακτηθεί μετά από περισσότερους από 12 μήνες. Είναι σκόπιμο μια οικονομική οντότητα να γνωστοποιεί το ποσό των αποθεμάτων που αναμένεται να ανακτηθούν μετά από περισσότερο από ένα έτος από το τέλος της περιόδου αναφοράς (ΔΛΠ 1:65).

#### *4.8.2.4 Αποτίμηση των αποθεμάτων στην εύλογη αξία μείον τα κόστη πώλησης*

Το ΔΛΠ 2, απαιτεί ξεχωριστή γνωστοποίηση της λογιστικής αξίας των αποθεμάτων που αποτιμώνται στην εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης. Η απαίτηση αυτή θα πρέπει στην πράξη να ισχύει μόνο για ορισμένα αποθέματα που τηρούνται από μεσίτες- εμπόρους.

#### *4.8.2.5 Ποσά που αναγνωρίζονται στα Αποτελέσματα*

Το Το ΔΛΠ 2 απαιτεί ξεχωριστή γνωστοποίηση των κάτωθι (ΔΛΠ 2:36):

- το ποσό των αποθεμάτων που αναγνωρίζονται ως έξοδο κατά την περίοδο ·
- το ποσό κάθε απομείωσης αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία που αναγνωρίζεται ως έξοδο στην περίοδο · και
- το ποσό οποιασδήποτε αναστροφής οποιασδήποτε απομείωσης που αναγνωρίζεται ως μείωση του κόστους των αποθεμάτων για την περίοδο.

Επιπλέον, απαιτείται γνωστοποίηση των περιστάσεων ή γεγονότων που οδήγησαν σε οποιαδήποτε αναγνωρισμένη αναστροφή της απομείωσης των αποθεμάτων.

Το ΔΛΠ 2, στην παράγραφο 38, διευκρινίζει ότι το ποσό των αποθεμάτων που αναγνωρίζονται ως έξοδο κατά την περίοδο αναφοράς, το οποίο συνήθως περιγράφεται ως κόστος πωλήσεων, αποτελείται από:

- το κόστος που είχε συμπεριληφθεί προηγουμένως στη μέτρηση των αποθεμάτων που έχουν πλέον πωληθεί ·
- μη καταναμημένα γενικά έξοδα παραγωγής · και
- ασυνήθη ποσά του κόστους παραγωγής των αποθεμάτων.

#### *4.8.2.6 Αποθέματα που δεσμεύτηκαν ως εγγυήσεις*

Το Το ΔΛΠ 2 απαιτεί από τις οντότητες να γνωστοποιούν τη λογιστική αξία των αποθεμάτων που έχουν δεσμευτεί ως εγγύηση για υποχρεώσεις (ΔΛΠ 2:36).

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5<sup>ο</sup>

## ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

### 5.1 Εισαγωγικά

Στο Κεφάλαιο αυτό γίνεται μία προσπάθεια να αποτυπωθεί πρακτικά ο αντίκτυπος των μεθόδων προσδιορισμού του κόστους των αποθεμάτων FIFO και σταθμισμένου μέσου όρου (WAC) στα κέρδη μετά φόρων, στο περιθώριο κέρδους, τους φόρους που καλείται να πληρώσει η οικονομική οντότητα στο τέλος της χρήσης, καθώς και το ύψος των αποθεμάτων κλεισίματος. Προκειμένου να επιτευχθεί αυτό γίνανε οι εξής χειρισμοί και υποθέσεις:

1. Χρησιμοποιήθηκε σαν παράδειγμα μία υποθετική εταιρεία η οποία δραστηριοποιείται στην ελληνική αγορά πετρελαίου, κατέχει ιδιόκτητες εγκαταστάσεις αποθήκευσης πετρελαίου και διαθέτει πρατήρια σε όλη την Ελλάδα. Το βασικό προϊόν της εταιρείας είναι το πετρέλαιο κίνησης, το οποίο το αγοράζει από διυλιστήρια πετρελαίου βάσει των τιμών που δημοσιεύει η ΕΛ.ΠΕ. (Ελληνικά Πετρέλαια) την τελευταία μέρα κάθε μήνα και τα πωλεί στα πρατήρια που κατέχει ή σε τρίτους χρησιμοποιώντας ένα περιθώριο κέρδους 10% επί της τρέχουσας τιμής αγοράς. Η εταιρεία διατηρεί το ίδιο περιθώριο κέρδους σε όλες τις συναλλαγές της ανεξαρτήτως των διακυμάνσεων των τιμών.
2. Οι τιμές αγοράς του πετρελαίου κίνησης που εφαρμόστηκαν στην παρούσα μελέτη περίπτωσης αντλήθηκαν από την σελίδα <oil.gge.gov.gr> και αφορούν τις τιμές διυλιστηρίου των ΕΛ.ΠΕ. την τελευταία εργάσιμη ημέρα κάθε μήνα για το έτος 2020.
3. Τα λειτουργικά έξοδα της χρήσης 2020 ανέρχονται σε 150.000€.
4. Ο φορολογικός συντελεστής για το έτος 2020 ανέρχεται σε 24% επί των φορολογητέων κερδών.
5. Δεν υπάρχουν φορολογικές και λογιστικές διαφορές για τη χρήση του 2020.
6. Κατά την περίοδο 1.1.2020 – 31.12.2020 αγοράστηκαν και πωλήθηκαν τα ακόλουθα:



**Πίνακας 2:** Αγορές και πωλήσεις χρήσης

<b>DIESEL ΚΙΝΗΣΗΣ</b>	<b>Ποσότητα m3</b>	<b>Τιμή Αγοράς €/m3</b>	<b>Τιμή Πώλησης €/m3</b>
<i>Αρχικό Απόθεμα 1.1.2020</i>	<b>1.000.000,00</b>	0,9444	
<i>Αγορές Ιανουαρίου 2020</i>	450.000,00	0,9224	
<i>Πωλήσεις Ιανουαρίου 2020</i>	500.000,00		1,0224
<i>Αγορές Φεβρουαρίου 2020</i>	750.000,00	0,8910	
<i>Πωλήσεις Φεβρουαρίου 2020</i>	600.000,00		0,9910
<i>Αγορές Μαρτίου 2020</i>	800.000,00	0,7468	
<i>Πωλήσεις Μαρτίου 2020</i>	1.000.000,00		0,8468
<i>Αγορές Απριλίου 2020</i>	550.000,00	0,6588	
<i>Πωλήσεις Απριλίου 2020</i>	900.000,00		0,7588
<i>Αγορές Μαΐου 2020</i>	700.000,00	0,7379	
<i>Πωλήσεις Μαΐου 2020</i>	600.000,00		0,8379
<i>Αγορές Ιουνίου 2020</i>	950.000,00	0,7830	
<i>Πωλήσεις Ιουνίου 2020</i>	800.000,00		0,8830
<i>Αγορές Ιουλίου 2020</i>	750.000,00	0,7828	
<i>Πωλήσεις Ιουλίου 2020</i>	700.000,00		0,8828
<i>Αγορές Αυγούστου 2020</i>	850.000,00	0,7763	
<i>Πωλήσεις Αυγούστου 2020</i>	900.000,00		0,8763
<i>Αγορές Σεπτεμβρίου 2020</i>	600.000,00	0,7506	
<i>Πωλήσεις Σεπτεμβρίου 2020</i>	500.000,00		0,8506
<i>Αγορές Οκτωβρίου 2020</i>	450.000,00	0,7430	
<i>Πωλήσεις Οκτωβρίου 2020</i>	450.000,00		0,8430
<i>Αγορές Νοεμβρίου 2020</i>	400.000,00	0,7926	
<i>Πωλήσεις Νοεμβρίου 2020</i>	450.000,00		0,8926
<i>Αγορές Δεκεμβρίου 2020</i>	750.000,00	0,8112	
<i>Πωλήσεις Δεκεμβρίου 2020</i>	450.000,00		0,9112

## 5.2 Χρήση της Μεθόδου Προσδιορισμού του Κόστους Αποθεμάτων FIFO

Όπως εξηγήθηκε στο Κεφάλαιο 4, τα αποθέματα πετρελαίου κίνησης που αγοράστηκαν πρώτα πωλούνται πρώτα, όταν εφαρμόζεται η μέθοδος FIFO. Αυτό σημαίνει ότι το 1.000.000 κυβικών μέτρων του αρχικού αποθέματος στις 1.1.2020 του πετρελαίου κίνησης πρέπει να εξαντληθεί πρώτα πριν εξεταστεί η αγορά του Ιανουαρίου. Οι υπολογισμοί για το κόστος πωληθέντων του Ιανουαρίου θα έχει ως εξής:

Τα 500.000 κυβικά μέτρα που πωλήθηκαν τον Ιανουάριο του 2020 θα αποτιμηθούν στην τιμή των 0,9444 €/m<sup>3</sup> αφού χρησιμοποιήθηκαν τα αρχικά αποθέματα που βρισκόταν

στην αποθήκη της εταιρείας και αγοράστηκαν στην τιμή αυτή. Τα 600.000 κυβικά μέτρα πετρελαίου που πωλήθηκαν τον Φεβρουάριο του 2020 θα αποτιμηθούν στην τιμή των 0,94 €/m<sup>3</sup> μέχρι τα 500.000 m<sup>3</sup>, αφού χρησιμοποιήθηκαν τα εναπομείναντα αρχικά αποθέματα που βρισκόταν στην αποθήκη της εταιρείας, ενώ για τα υπόλοιπα 100.000 m<sup>3</sup> χρησιμοποιήθηκαν οι αγορές Ιανουαρίου και επομένως θα αποτιμηθούν στην τιμή των 0,9224 €/m<sup>3</sup>. Επομένως το κόστος πωληθέντων του Φεβρουαρίου 2020 είναι:

$$(500.000 \text{ m}^3 * 0,9444 \text{ €/m}^3) + (100.000 \text{ m}^3 * 0,9224 \text{ €/m}^3) = 564.456,80 \text{ €}$$

Ακολουθώντας την ίδια λογική το κόστος πωληθέντων των επόμενων μηνών υπολογίζεται ως εξής:

***Μάρτιος 2020:***

$$\text{Κόστος Πωληθέντων} = (350.000 \text{ m}^3 * 0,9224 \text{ €/m}^3) + (650.000 \text{ m}^3 * 0,8910 \text{ €/m}^3) = 901.982,25\text{€}$$

***Απρίλιος 2020:***

$$\text{Κόστος Πωληθέντων} = (100.000 \text{ m}^3 * 0,8910 \text{ €/m}^3) + (800.000 \text{ m}^3 * 0,7468 \text{ €/m}^3) = 686.498,90 \text{ €}$$

***Μάϊος 2020:***

$$\text{Κόστος Πωληθέντων} = (550.000 \text{ m}^3 * 0,6588 \text{ €/m}^3) + (50.000 \text{ m}^3 * 0,7379 \text{ €/m}^3) = 399.248,25 \text{ €}$$

***Ιούνιος 2020:***

$$\text{Κόστος Πωληθέντων} = (650.000 \text{ m}^3 * 0,7379 \text{ €/m}^3) + (150.000 \text{ m}^3 * 0,7830 \text{ €/m}^3) = 597.114,30 \text{ €}$$

***Ιούλιος 2020:***

$$\text{Κόστος Πωληθέντων} = 700.000 \text{ m}^3 * 0,7830 \text{ €/m}^3 = 548.133,60 \text{ €}$$

***Αύγουστος 2020:***

$$\text{Κόστος Πωληθέντων} = (100.000 \text{ m}^3 * 0,7830 \text{ €/m}^3) + (750.000 \text{ m}^3 * 0,7828 \text{ €/m}^3) + (50.000 \text{ m}^3 * 0,7763 \text{ €/m}^3) = 704.207,60 \text{ €}$$

***Σεπτέμβριος 2020:***

$$\text{Κόστος Πωληθέντων} = 500.000 \text{ m}^3 * 0,7763 \text{ €/m}^3 = 388.148,00 \text{ €}$$

***Οκτώβριος 2020:***

Κόστος Πωληθέντων = (300.000 m<sup>3</sup> \* 0,7763 €/m<sup>3</sup>) + (150.000 m<sup>3</sup> \* 0,7506 €/m<sup>3</sup>) = 345.475,05 €

**Νοέμβριος 2020:**

Κόστος Πωληθέντων = 450.000 m<sup>3</sup> \* 0,7506 €/m<sup>3</sup> = 337.758,75 €

**Δεκέμβριος 2020:**

Κόστος Πωληθέντων = 450.000 m<sup>3</sup> \* 0,7430 €/m<sup>3</sup> = 334.354,05 €

Άρα το **Συνολικό Κόστος Πωληθέντων και οι Συνολικές Πωλήσεις** για την περίοδο από 1.1.2020 έως 31.12.2020 είναι:

**Πίνακας 3:** Πωλήσεις και Κόστος Πωληθέντων χρήσης

<b>DIESEL ΚΙΝΗΣΗΣ</b>	<b>Ποσότητα m<sup>3</sup></b>	<b>Τιμή Πώλησης €/m<sup>3</sup></b>	<b>Συνολικές Πωλήσεις (Αξία €)</b>	<b>Κόστος Πωληθέντων (Αξία €)</b>
<i>Πωλήσεις Ιανουαρίου 2020</i>	500.000,00	1,0224	511.214	472.214
<i>Πωλήσεις Φεβρουαρίου 2020</i>	600.000,00	0,9910	594.584	564.457
<i>Πωλήσεις Μαρτίου 2020</i>	1.000.000,00	0,8468	846.752	901.982
<i>Πωλήσεις Απριλίου 2020</i>	900.000,00	0,7588	682.939	686.499
<i>Πωλήσεις Μαΐου 2020</i>	600.000,00	0,8379	502.760	399.248
<i>Πωλήσεις Ιουνίου 2020</i>	800.000,00	0,8830	706.438	597.114
<i>Πωλήσεις Ιουλίου 2020</i>	700.000,00	0,8828	617.949	548.134
<i>Πωλήσεις Αυγούστου 2020</i>	900.000,00	0,8763	788.666	704.208
<i>Πωλήσεις Σεπτεμβρίου 2020</i>	500.000,00	0,8506	425.288	388.148
<i>Πωλήσεις Οκτωβρίου 2020</i>	450.000,00	0,8430	379.354	345.475
<i>Πωλήσεις Νοεμβρίου 2020</i>	450.000,00	0,8926	401.683	337.759
<i>Πωλήσεις Δεκεμβρίου 2020</i>	450.000,00	0,9112	410.026	334.354
<b>Σύνολο 1.1-31.12.2020</b>	<b>7.850.000,00</b>		<b>6.867.652</b>	<b>6.279.592</b>

Το τελικό απόθεμα με 31.12.2020 υπολογίζεται αν λάβουμε υπόψιν μας τις ποσότητες που αγοράστηκαν κατά τη χρήση 2020, δηλαδή τις αγορές του Νοεμβρίου και του Δεκεμβρίου, αλλά δεν πουλήθηκαν, ήτοι:

**Τελικό Απόθεμα 31.12.2020** = (400.000 m<sup>3</sup> \* 0,7926 €/m<sup>3</sup>) + (750.000 m<sup>3</sup> \* 0,8112 €/m<sup>3</sup>) = 925.427,20 €

Στον παρακάτω Πίνακα (4) παρουσιάζεται αναλυτικά η κίνηση της αποθήκης για τη χρήση του 2020.

**Πίνακας 4:** Προσδιορισμός Κόστους Πωλήσεων και Τελικού Αποθέματος με τη μέθοδο FIFO

<b>DIESEL ΚΙΝΗΣΗΣ</b>	<b>Ποσότητα m3</b>	<b>Τιμή Αγοράς €/m3</b>	<b>Τιμή Πώλησης €/m3</b>	<b>Συνολικό Κόστος (Αξία €)</b>	<b>Συνολικές Πωλήσεις (Αξία €)</b>	<b>Κόστος Πωληθέντων (Αξία €)</b>	<b>Αποτίμηση ΤΑ (Αξία €)</b>
<i>Αρχικό Απόθεμα 1.1.2020</i>	<b>1.000.000,00</b>	<b>0,9444</b>		<b>944.428</b>			
<i>Αγορές Ιανουαρίου 2020</i>	450.000,00	0,9224		415.093			
<i>Πωλήσεις Ιανουαρίου 2020</i>	500.000,00		1,0224		511.214	472.214	
<i>ΤΑ Ιανουαρίου 2020</i>	950.000,00						887.307
<i>Αγορές Φεβρουαρίου 2020</i>	750.000,00	0,8910		668.230			
<i>Πωλήσεις Φεβρουαρίου 2020</i>	600.000,00		0,9910		594.584	564.457	
<i>ΤΑ Φεβρουαρίου 2020</i>	1.100.000,00						991.080
<i>Αγορές Μαρτίου 2020</i>	800.000,00	0,7468		597.402			
<i>Πωλήσεις Μαρτίου 2020</i>	1.000.000,00		0,8468		846.752	901.982	
<i>ΤΑ Μαρτίου 2020</i>	900.000,00						686.499
<i>Αγορές Απριλίου 2020</i>	550.000,00	0,6588		362.352			
<i>Πωλήσεις Απριλίου 2020</i>	900.000,00		0,7588		682.939	686.499	
<i>ΤΑ Απριλίου 2020</i>	550.000,00						362.352
<i>Αγορές Μαΐου 2020</i>	700.000,00	0,7379		516.554			
<i>Πωλήσεις Μαΐου 2020</i>	600.000,00		0,8379		502.760	399.248	
<i>ΤΑ Μαΐου 2020</i>	650.000,00						479.657
<i>Αγορές Ιουνίου 2020</i>	950.000,00	0,7830		743.896			
<i>Πωλήσεις Ιουνίου 2020</i>	800.000,00		0,8830		706.438	597.114	
<i>ΤΑ Ιουνίου 2020</i>	800.000,00						626.438
<i>Αγορές Ιουλίου 2020</i>	750.000,00	0,7828		587.088			
<i>Πωλήσεις Ιουλίου 2020</i>	700.000,00		0,8828		617.949	548.134	
<i>ΤΑ Ιουλίου 2020</i>	850.000,00						665.393
<i>Αγορές Αυγούστου 2020</i>	850.000,00	0,7763		659.852			
<i>Πωλήσεις Αυγούστου 2020</i>	900.000,00		0,8763		788.666	704.208	
<i>ΤΑ Αυγούστου 2020</i>	800.000,00						621.037
<i>Αγορές Σεπτεμβρίου 2020</i>	600.000,00	0,7506		450.345			
<i>Πωλήσεις Σεπτεμβρίου 2020</i>	500.000,00		0,8506		425.288	388.148	

<b>DIESEL ΚΙΝΗΣΗΣ</b>	<b>Ποσότητα m3</b>	<b>Τιμή Αγοράς €/m3</b>	<b>Τιμή Πώλησης €/m3</b>	<b>Συνολικό Κόστος (Αξία €)</b>	<b>Συνολικές Πωλήσεις (Αξία €)</b>	<b>Κόστος Πωληθέντων (Αξία €)</b>	<b>Αποτίμηση ΤΑ (Αξία €)</b>
<i>ΤΑ Σεπτεμβρίου 2020</i>	900.000,00						683.234
<i>Αγορές Οκτωβρίου 2020</i>	450.000,00	0,7430		334.354			
<i>Πωλήσεις Οκτωβρίου 2020</i>	450.000,00		0,8430		379.354	345.475	
<i>ΤΑ Οκτωβρίου 2020</i>	900.000,00						672.113
<i>Αγορές Νοεμβρίου 2020</i>	400.000,00	0,7926		317.051			
<i>Πωλήσεις Νοεμβρίου 2020</i>	450.000,00		0,8926		401.683	337.759	
<i>ΤΑ Νοεμβρίου 2020</i>	850.000,00						651.405
<i>Αγορές Δεκεμβρίου 2020</i>	750.000,00	0,8112		608.376			
<i>Πωλήσεις Δεκεμβρίου 2020</i>	450.000,00		0,9112		410.026	334.354	
<b><i>Τελικό Απόθεμα 31.12.2020</i></b>	<b>1.150.000,00</b>				<b>6.867.652</b>	<b>6.279.592</b>	<b>925.427</b>

Η κατάσταση Συνολικών Εσόδων θα διαμορφωθεί ως εξής:

**Πίνακας 5:** Κατάσταση Συνολικών Εσόδων 31.12.2020 με τη μέθοδο FIFO

<i>Κατάσταση Συνολικών Εσόδων 31.12.2020</i>		<b>%</b>
<i>Εσοδα από Πωλήσεις</i>	6.867.652,45	
<i>(Μείον) Κόστος Πωληθέντων</i>	-6.279.591,55	
<b><i>Μικτό Κέρδος</i></b>	<b>588.060,90</b>	<b>8,6%</b>
<i>(Μείον) Λειτουργικά Έξοδα</i>	- 150.000,00	
<b><i>Κέρδη Προ Φόρων</i></b>	<b>438.060,90</b>	<b>6,4%</b>
<i>Φόρος Εισοδήματος (24%)</i>	- 105.134,62	
<b><i>Κέρδη Μετά Φόρων</i></b>	<b>332.926,28</b>	<b>4,8%</b>

### 5.3 Χρήση της Μεθόδου Προσδιορισμού του Κόστους Αποθεμάτων WAC

Στη μέθοδο του Μέσου Σταθμικού Κόστους (WAC), τα στοιχεία αποθέματος εκδίδονται ή πωλούνται χρησιμοποιώντας το μέσο κόστος μονάδας όλης της διαθέσιμης μονάδας του στοιχείου αποθέματος, όπως περιγράφεται στο Κεφάλαιο 4. Επομένως, βάσει του Πίνακα 6, τα στοιχεία του Κόστους και του Εσόδου θα έχουν ως εξής:

**Μέσο Σταθμικό Κόστος ανά Μονάδα** = (Συνολικό Κόστος Αγορών + Αξία Αρχικού Αποθέματος) / Συνολική Ποσότητα = (6.260.590,75€ + 944.428 €) / (8.000.000 m<sup>3</sup> + 1.000.000 m<sup>3</sup>) = **0,80 €/m<sup>3</sup>**.

Οι συνολικές μονάδες πετρελαίου που πωλήθηκαν είναι 7.850.000 m<sup>3</sup>, επομένως το Κόστος Πωληθέντων θα είναι ίσο με: 7.850.000 m<sup>3</sup> \* 0,80 €/m<sup>3</sup> = **6.284.377,47 €**.

Το Τελικό Απόθεμα με 31.12.2020 θα είναι ίσο με: 1.150.000 m<sup>3</sup> \* 0,80 €/m<sup>3</sup> = **920.641,28 €**.

**Πίνακας 6:** Προσδιορισμός Κόστους Πωλήσεων και Τελικού Αποθέματος με τη μέθοδο WAC

<b>DIESEL ΚΙΝΗΣΗΣ</b>	<b>Ποσότητα m3</b>	<b>Τιμή Αγοράς €/m3</b>	<b>Τιμή Πώλησης €/m3</b>	<b>Συνολικό Κόστος (Αξία €)</b>	<b>Συνολικές Πωλήσεις (Αξία €)</b>	<b>Σωρευτικές Αγορές (Ποσότητα)</b>	<b>Σωρευτικές Αγορές (Αξία €)</b>	<b>WAC</b>	<b>Αποτίμηση ΤΑ (Αξία €)</b>
<i>Αρχικό Απόθεμα 1.1.2020</i>	<b>1.000.000,00</b>	<b>0,9444</b>		<b>944.428</b>					
<i>Αγορές Ιανουαρίου 2020</i>	450.000,00	0,9224		415.093		1.450.000	1.359.521		
<i>Πωλήσεις Ιανουαρίου 2020</i>	500.000,00		1,0224		511.214				
<i>ΤΑ Ιανουαρίου 2020</i>	950.000,00							0,94	890.720
<i>Αγορές Φεβρουαρίου 2020</i>	750.000,00	0,8910		668.230		2.200.000	2.027.750		
<i>Πωλήσεις Φεβρουαρίου 2020</i>	600.000,00		0,9910		594.584				
<i>ΤΑ Φεβρουαρίου 2020</i>	1.100.000,00							0,92	1.013.875
<i>Αγορές Μαρτίου 2020</i>	800.000,00	0,7468		597.402		3.000.000	2.625.152		
<i>Πωλήσεις Μαρτίου 2020</i>	1.000.000,00		0,8468		846.752				
<i>ΤΑ Μαρτίου 2020</i>	900.000,00							0,88	787.546
<i>Αγορές Απριλίου 2020</i>	550.000,00	0,6588		362.352		3.550.000	2.987.504		
<i>Πωλήσεις Απριλίου 2020</i>	900.000,00		0,7588		682.939				
<i>ΤΑ Απριλίου 2020</i>	550.000,00							0,84	462.853
<i>Αγορές Μαΐου 2020</i>	700.000,00	0,7379		516.554		4.250.000	3.504.057		
<i>Πωλήσεις Μαΐου 2020</i>	600.000,00		0,8379		502.760				
<i>ΤΑ Μαΐου 2020</i>	650.000,00							0,82	535.915
<i>Αγορές Ιουνίου 2020</i>	950.000,00	0,7830		743.896		5.200.000	4.247.953		
<i>Πωλήσεις Ιουνίου 2020</i>	800.000,00		0,8830		706.438				
<i>ΤΑ Ιουνίου 2020</i>	800.000,00							0,82	653.531
<i>Αγορές Ιουλίου 2020</i>	750.000,00	0,7828		587.088		5.950.000	4.835.041		
<i>Πωλήσεις Ιουλίου 2020</i>	700.000,00		0,8828		617.949				
<i>ΤΑ Ιουλίου 2020</i>	850.000,00							0,81	690.720
<i>Αγορές Αυγούστου 2020</i>	850.000,00	0,7763		659.852		6.800.000	5.494.893		
<i>Πωλήσεις Αυγούστου 2020</i>	900.000,00		0,8763		788.666				
<i>ΤΑ Αυγούστου 2020</i>	800.000,00							0,81	646.458
<i>Αγορές Σεπτεμβρίου 2020</i>	600.000,00	0,7506		450.345		7.400.000	5.945.238		
<i>Πωλήσεις Σεπτεμβρίου 2020</i>	500.000,00		0,8506		425.288				
<i>ΤΑ Σεπτεμβρίου 2020</i>	900.000,00							0,80	723.069

<b>DIESEL ΚΙΝΗΣΗΣ</b>	<b>Ποσότητα m3</b>	<b>Τιμή Αγοράς €/m3</b>	<b>Τιμή Πώλησης €/m3</b>	<b>Συνολικό Κόστος (Αξία €)</b>	<b>Συνολικές Πωλήσεις (Αξία €)</b>	<b>Σωρευτικές Αγορές (Ποσότητα)</b>	<b>Σωρευτικές Αγορές (Αξία €)</b>	<b>WAC</b>	<b>Αποτίμηση ΤΑ (Αξία €)</b>
<i>Αγορές Οκτωβρίου 2020</i>	450.000,00	0,7430		334.354		7.850.000	6.279.592		
<i>Πωλήσεις Οκτωβρίου 2020</i>	450.000,00		0,8430		379.354				
<i>ΤΑ Οκτωβρίου 2020</i>	900.000,00							0,80	719.953
<i>Αγορές Νοεμβρίου 2020</i>	400.000,00	0,7926		317.051		8.250.000	6.596.643		
<i>Πωλήσεις Νοεμβρίου 2020</i>	450.000,00		0,8926		401.683				
<i>ΤΑ Νοεμβρίου 2020</i>	850.000,00							0,80	679.654
<i>Αγορές Δεκεμβρίου 2020</i>	750.000,00	0,8112		608.376		9.000.000	7.205.019		
<i>Πωλήσεις Δεκεμβρίου 2020</i>	450.000,00		0,9112		410.026				
<b><i>Τελικό Απόθεμα 31.12.2020</i></b>	<b>1.150.000,00</b>			<b>7.205.018,75</b>	<b>6.867.652,45</b>		<b>7.205.018,75</b>	<b>0,80</b>	<b>920.641,28</b>



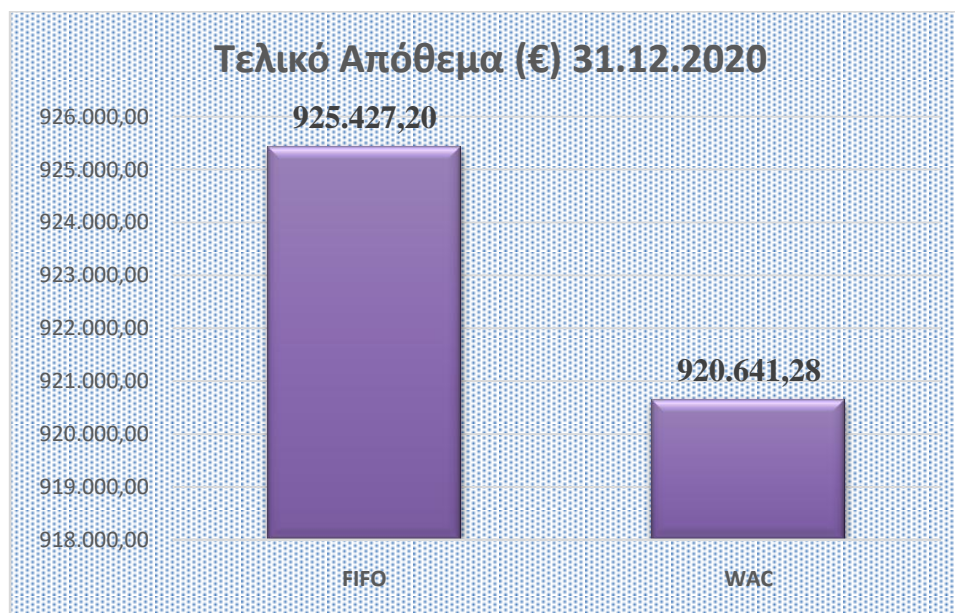
Η κατάσταση Συνολικών Εσόδων με τη μέθοδο του Μέσου Σταθμικού Κόστους θα διαμορφωθεί ως εξής:

**Πίνακας 7:** Κατάσταση Συνολικών Εσόδων 31.12.2020 με τη μέθοδο WAC

<i>Κατάσταση Συνολικών Εσόδων 31.12.2020</i>		<b>%</b>
Έσοδα από Πωλήσεις	6.867.652,45	
(Μείον) Κόστος Πωληθέντων	-6.284.377,47	
<b>Μικτό Κέρδος</b>	<b>583.274,98</b>	<b>8,5%</b>
(Μείον) Λειτουργικά Έξοδα	-150.000,00	
<b>Κέρδη Προ Φόρων</b>	<b>433.274,98</b>	<b>6,3%</b>
Φόρος Εισοδήματος (24%)	-103.986,00	
<b>Κέρδη Μετά Φόρων</b>	<b>329.288,99</b>	<b>4,8%</b>

#### 5.4 Συζήτηση και Αποτελέσματα

Από τον πίνακα 4 και τον πίνακα 6, το τελικό απόθεμα κλεισίματος στις 31.12.2020 με χρήση της μεθόδου FIFO ανήλθε σε 925.427,20 €, ενώ το τελικό απόθεμα κλεισίματος με χρήση της μεθόδου του μέσου σταθμικού κόστους ανήλθε σε 920.641,28 €.



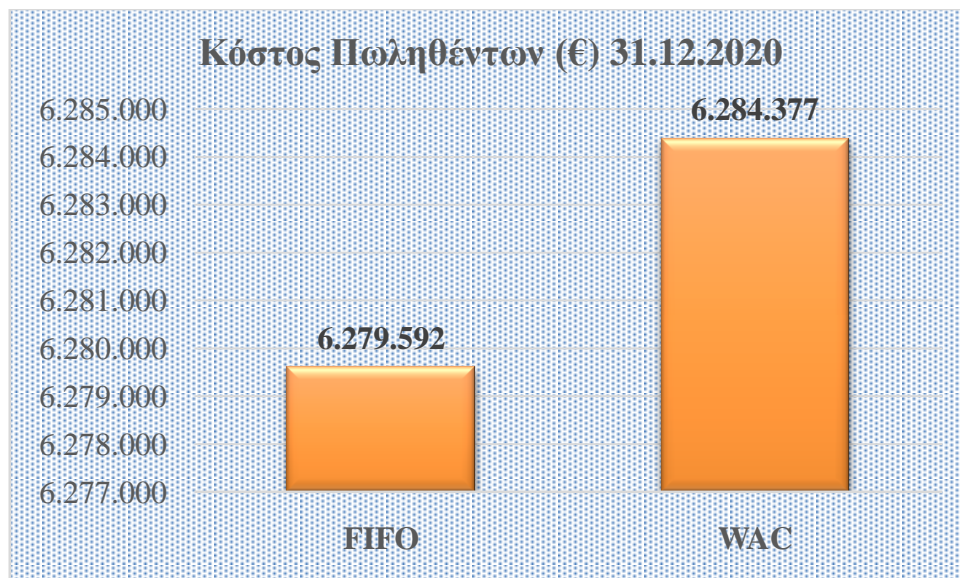
**Διάγραμμα 1.:** Σύγκριση Τελικού Αποθέματος 31.12.2020

Εδώ το κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο της εταιρείας θα εμφανίζεται υψηλότερο στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης της εταιρείας με 31.12.2020 κατά 4.785,92 € σε

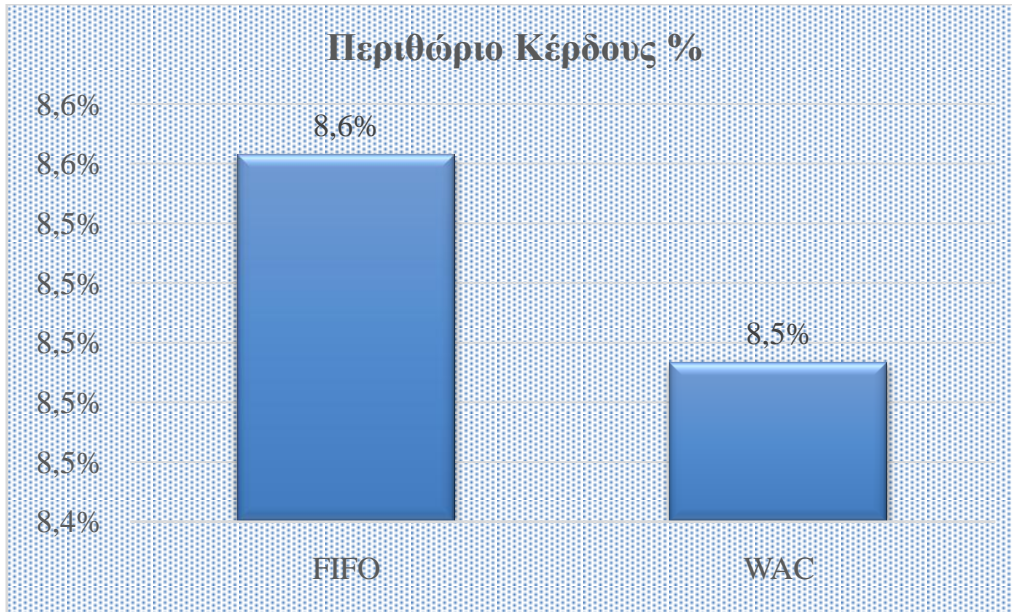
περίπτωση που η εταιρεία επιλέξει να χρησιμοποιήσει τη μέθοδο FIFO από το αν επιλέξει να χρησιμοποιήσει τη μέθοδο του μέσου σταθμικού κόστους. Αυτό συνεπάγεται ότι το συνολικό κυκλοφορούν ενεργητικό μιας εταιρείας που χρησιμοποιεί τη μέθοδο προσδιορισμού κόστους κτήσης των αποθεμάτων, FIFO θα είναι υψηλότερο από αυτό της εταιρείας που χρησιμοποιεί τη μέθοδο του μέσου σταθμικού κόστους.

Όσον αφορά την Κατάσταση Συνολικών Εσόδων με 31.12.2020, από τις δύο περιπτώσεις που εξετάστηκαν προκύπτουν από τους Πίνακες 5 και 7 ότι:

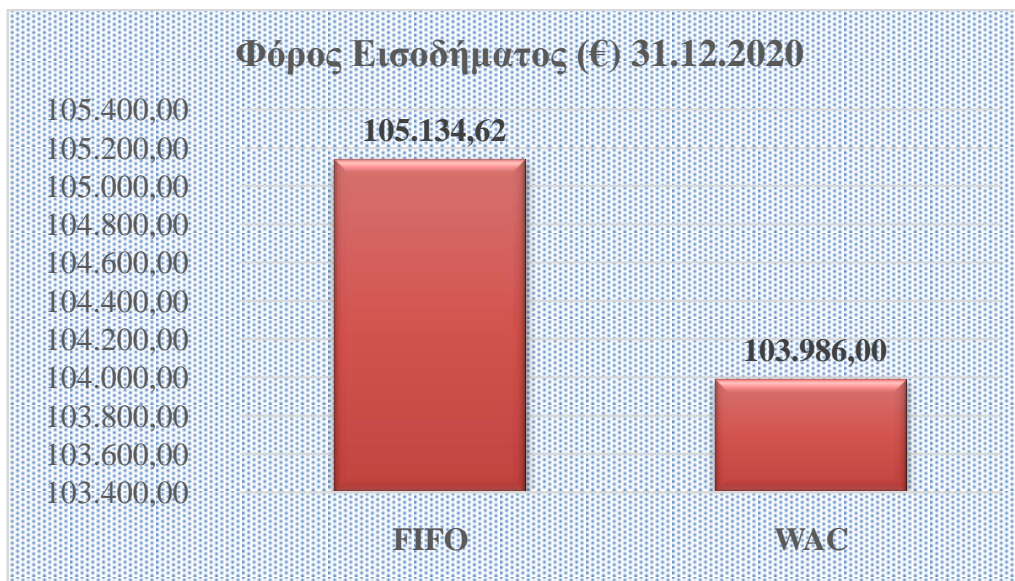
- ❖ Το Κόστος Πωληθέντων με 31.12.2020 ανήλθε σε 6.279.592 € με τη FIFO, ενώ με το WAC ανήλθε σε 6.284.377€ (Διαφορά: -4.785,92 €).
- ❖ Το Μικτό Κέρδος με 31.12.2020 ανήλθε σε 588.060,90 € με τη FIFO, ενώ με το WAC ανήλθε σε 583.274,98 € (Διαφορά: 4.785,92 €).
- ❖ Το Περιθώριο Κέρδους με 31.12.2020 ανήλθε σε 8,6% με τη FIFO, ενώ με το WAC ανήλθε σε 8,5% (Διαφορά: 0,1%).
- ❖ Ο Φόρος Εισοδήματος με 31.12.2020 ανήλθε σε 105.134,62 € με τη FIFO, ενώ με το WAC ανήλθε σε 103.986,00 € (Διαφορά: 1.148,62 €).
- ❖ Τα Κέρδη μετά Φόρων με 31.12.2020 ανήλθαν σε 332.926,28 € με τη FIFO, ενώ με το WAC ανήλθαν σε 329.288,99€ (Διαφορά: 3.637,30 €).



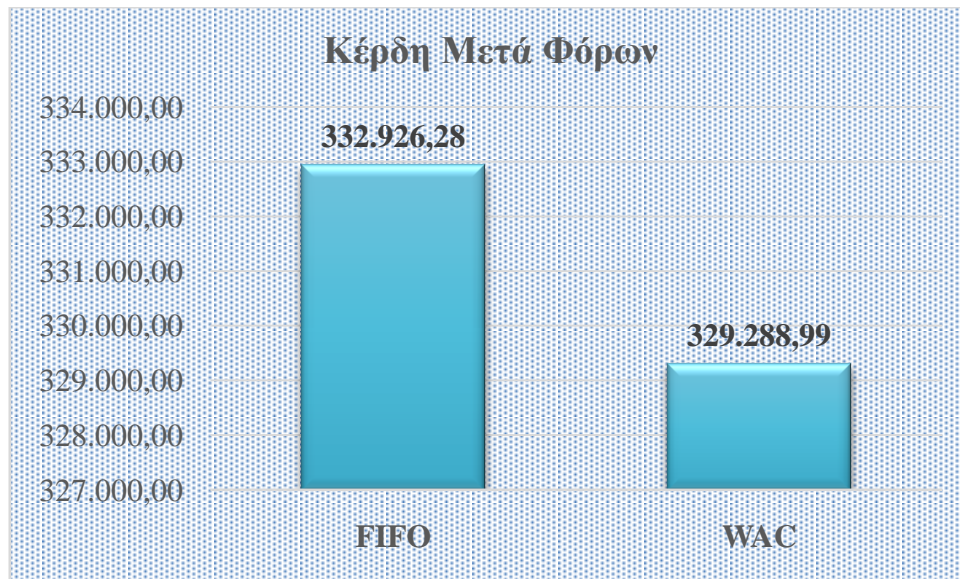
**Διάγραμμα 2.:** Σύγκριση Κόστους Πωληθέντων 31.12.2020



**Διάγραμμα 3.:** Σύγκριση Περιθωρίου Κέρδους (%) 31.12.2020



**Διάγραμμα 4.:** Σύγκριση Φόρου Εισοδήματος 31.12.2020



**Διάγραμμα 5.:** Σύγκριση Κερδών Μετά Φόρων 31.12.2020

Από τα παραπάνω, προκύπτει το συμπέρασμα ότι όταν η επιλογή προσδιορισμού του κόστους κτήσης του αποθέματος μιας εταιρείας είναι η μέθοδος FIFO, αυτή η εταιρεία θα σημειώσει υψηλότερα κέρδη για το έτος από μία εταιρεία που θα επιλέξει να χρησιμοποιήσει τη μέθοδο του μέσου σταθμικού κόστους. Ωστόσο αυτό συνεπάγεται ότι η εταιρεία που χρησιμοποιεί τη μέθοδο FIFO θα πληρώσει υψηλότερο φόρο. Η μέθοδος FIFO ευνοεί την εταιρεία ως προς το ποσό που δηλώνεται ως κέρδος και το τελικό απόθεμα κλεισίματος της χρήσης. Ευνοεί επίσης την κυβέρνηση αφού η εταιρεία θα πληρώσει περισσότερους φόρους και ευνοεί επίσης τους μετόχους αφού το υψηλότερο κέρδος έχει ως αποτέλεσμα υψηλότερα μερίσματα. Με τα υψηλότερα κέρδη, θα προσελκύσει επίσης περισσότερους επενδυτές αφού θα επιτευχθεί μεγαλύτερη κερδοφορία και μέρισμα. Το εύρημα σε αυτή τη μελέτη είναι σύμφωνο με τα ευρήματα της υπάρχουσας βιβλιογραφίας όπως παρουσιάζονται στο Κεφάλαιο 2, ότι δηλαδή η επιλογή της μεθόδου προσδιορισμού του κόστους κτήσης του αποθέματος επηρεάζει το ακαθάριστο κέρδος και το καθαρό εισόδημα καθώς και τη φορολογική υποχρέωση της εν λόγω εταιρείας.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6<sup>ο</sup>

### ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Το ΔΛΠ 2 «Αποθέματα» είναι λογιστικό πρότυπο, το οποίο αποτελεί μέρος των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.). Αυτό το πρότυπο ρυθμίζει τη λογιστική αντιμετώπιση των αποθεμάτων, θέτει το πλαίσιο για τον προσδιορισμό της αξίας των αποθεμάτων και την παρουσίασή τους στις οικονομικές καταστάσεις. Στην Ελλάδα, οι επιχειρήσεις ανάλογα με το μέγεθός του υποχρεώνονται να εφαρμόζουν είτε τα Δ.Π.Χ.Α. είτε τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα όπως ορίζει ο Ν. 4308/2014. Για τα αποθέματα, τόσο τα ΕΛΠ (αρ. 20, Ν. 4308/2014) όσο και τα Δ.Π.Χ.Α. προτείνουν τον ίδιο λογιστικό χειρισμό. Τα προϊόντα που παράγονται και αγοράζονται, πρώτες ύλες, εργασίες σε εξέλιξη και υπηρεσίες σε εξέλιξη θεωρούνται αποθέματα. Τα χρηματοπιστωτικά μέσα και τα γεωργικά προϊόντα πριν από τη συγκομιδή λαμβάνονται υπόψη σε διαφορετικά πρότυπα. Ως εκ τούτου, δεν περιλαμβάνονται στο πρότυπο ΔΛΠ 2 «Αποθέματα». Το απόθεμα αποτελεί σημαντικό μέρος της συνολικής αξίας του ενεργητικού. Επομένως, ο προσδιορισμός της αξίας και η παρουσίαση των αποθεμάτων είναι αναπόσπαστο μέρος της λογιστικής.

Το πρότυπο ΔΛΠ 2 «Αποθέματα» ορίζει τα συστατικά της αξίας αποθέματος και δίνει επιλογές μεθόδων αποτίμησης. Σύμφωνα με το πρότυπο, η αξία του αποθέματος αποτιμάται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ του κόστους κτήσης του και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας του. Το κόστος περιλαμβάνει το κόστος αγοράς, το κόστος μετατροπής και άλλα έξοδα που σχετίζονται με την αποστολή του αποθέματος στην τρέχουσα τοποθεσία και κατάσταση. Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η τιμή πώλησης από την οποία αφαιρούνται τα κόστη ολοκλήρωσης και τα κόστη που σχετίζονται με την πώληση. Το κόστος κατανέμεται στο απόθεμα χρησιμοποιώντας μία από τις τρεις μεθόδους προσδιορισμού του κόστους κτήσης του, δηλαδή, τη μέθοδο του εξατομικευμένου κόστους, τη μέθοδο «Πρώτο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν» ή FIFO και τη μέθοδο του Μέσου Σταθμικού Κόστους ή WAC. Ο υπολογισμός του κόστους διαφέρει ελαφρώς από τη μια μέθοδο στην άλλη. Δεδομένου ότι το απόθεμα είναι μέρος της συνολικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας και αφαιρείται από την Κατάσταση Συνολικών Εσόδων ως το κόστος των πωληθέντων αγαθών, η

αξία του αποθέματος επηρεάζει τη συνολική αξία του περιουσιακού στοιχείου, το κέρδος και την φορολογική υποχρέωση της περιόδου. Επομένως, η επιλογή της μεθόδου προσδιορισμού του κόστους σχετίζεται άμεσα με τις στρατηγικές διαχειριστικές αποφάσεις.

Στη μελέτη περίπτωσης που παρουσιάστηκε στο Κεφάλαιο 5, εξετάστηκαν οι επιπτώσεις της επιλογής της μεθόδου προσδιορισμού του κόστους κτήσης των αποθεμάτων στα κέρδη, τους φόρους και το τελικό απόθεμα κλεισίματος. Οι υπολογισμοί έγιναν χρησιμοποιώντας δύο μεθόδους προσδιορισμού του κόστους του αποθέματος, τη FIFO και το Μέσο Σταθμικό Κόστος. Οι ερευνητές όπως και η μελέτη περίπτωσης καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η επιλογή της μεθόδου προσδιορισμού του κόστους κτήσης του αποθέματος επηρεάζει άμεσα το κέρδος, το φόρο και το τελικό απόθεμα οποιασδήποτε εταιρείας και ότι υπάρχει πολύ ισχυρή συσχέτιση μεταξύ τους. Πιο συγκεκριμένα, η μελέτη περίπτωσης αλλά και η υπάρχουσα βιβλιογραφία καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η χρήση της μεθόδου FIFO παρουσιάζει στις Οικονομικές Καταστάσεις υψηλότερο Κυκλοφορούν Ενεργητικό και υψηλότερη κερδοφορία συγκριτικά με τη μέθοδο WAC και αυτό έχει ως αποτέλεσμα την απόδοση υψηλότερου φόρου στο κράτος.

Αυτή η μελέτη περιορίζεται από τα διαθέσιμα δεδομένα και χρησιμοποιεί υποθετικές παραδοχές ως προς, για παράδειγμα, τα περιθώρια κέρδους που εφαρμόζονται. Επίσης, χρησιμοποιεί περιορισμένο χρονικό ορίζοντα ενός έτους και δεν λαμβάνει υπόψη τις μακροπρόθεσμες συνέπειες που μπορεί να έχει η επιλογή της μεθόδου προσδιορισμού του κόστους κτήσης των αποθεμάτων. Η ανάλυση της μελέτης περίπτωσης περιορίζεται στο ότι είναι μια απεικόνιση της πιθανής επίδρασης της επιλογής των μεθόδων κοστολόγησης αποθεμάτων. Ο αντίκτυπος στις πραγματικές εταιρείες θα μπορούσε να είναι μικρότερος ή μεγαλύτερος, ανάλογα με τη μοναδική οικονομική κατάσταση των μεμονωμένων εταιρειών.

Η παρούσα μελέτη παρέχει ένα σημείο εκκίνησης για μελλοντική έρευνα σχετικά με αυτόν τον σημαντικό τομέα της χρηματοοικονομικής αναφοράς, δηλαδή την κοστολόγηση αποθεμάτων. Μελλοντικές έρευνες θα μπορούσαν να επεκτείνουν την τρέχουσα μελέτη χρησιμοποιώντας δείγματα που περιλαμβάνουν πρόσθετα έτη δεδομένων και οικονομικά στοιχεία από υπάρχουσες επιχειρήσεις. Τέλος, η ανάλυση της μελέτης περίπτωσης θα μπορούσε να επεκταθεί ώστε να περιλαμβάνει άλλες υποθετικές εταιρείες σε διαφορετικές οικονομικές καταστάσεις.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΕΣ ΑΝΑΦΟΡΕΣ

### ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Μπατσινίλας, Γ., Ε. και Πατατούκας, Π., Κ. (2016), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308 / 2014): Ερμηνεία και Πρακτικές Εφαρμογές, Αθήνα.

Νεγκάκης, Ι., Χ. (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς - Ειδικά θέματα, Θεσσαλονίκη.

Ν. 4308/2014, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις.

### ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Athianos, S. & Stylianou, T. (2019). “Accounting Systems and Classifications: The Case of Greece”, *American Journal of Applied Sciences*, Vol. 16(11), pp. 327-335.

Ball, R. (2006), “International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors”, *Accounting and Business Research*, Vol. 36, pp. 5-27.

Boundless (2016), Valuing Inventory: Impact of Inventory Method on Financial Statement Analysis, Boundless Accounting, Ανάκτηση από:  
«<https://courses.lumenlearning.com/boundless-accounting/chapter/valuing-inventory/>».

Briston, R. J. (1990), “Accounting in Developing Countries: Indonesia and the Solomon Islands as Case Studies for Regional Cooperation”, *Research in Third World Accounting*, Vol.1, pp. 195-216.

Choi, F., & Meek, G. K. (2005), *International Accounting*. New Jersey: Prentice-Hall.

Comiskey, E. E., Charles W. Mulford, & Joshua T. (2008), “The Potential Consequences of the Elimination of LIFO as a Part of IFRS Convergence”, *Georgia Tech Financial Analysis Lab* (2008).

- Hassan G., Abdullahi A., Rahima & Ali, Abass. (2016), “Effect of Trade Receivables and Inventory Management on SMEs Performance”, *British Journal of Economics, Management & Trade*, Vol. 12, pp. 1-8.
- Haribhai-Pitamber, H. & Dhurup, M. (2014), “Inventory Control and Valuation Systems among Retail SMEs in a Developing Country: An Exploratory Study”, *Mediterranean Journal of Social Sciences*, No.5.
- Heintz, J.A & Parry Jr., R.W. (2008), *College Accounting*, USA: South-Western, 19th Edition.
- Hoffman, M.J.R., & McKenzie K.S. (2009), “Must LIFO Go to Make Way for IFRS?”, *The Tax Adviser March* (2009), pp. 156-61.
- Hove, M. R. (1989), “The Inappropriateness of International Accounting Standards in Less Developed Countries: The Case of International Accounting Standard Number 24 – Related Party Disclosures - Concerning Transfer Pricing”, *International Journal of Accounting*, No. 24, pp. 165-179.
- IAS 2 - Inventories, IASB.
- Ibarra, V. C. (2008). “Choice of Inventory Costing Method of Selected Companies in the Philippines”. *Journal of International Business Research*, 2008, Vol. 7(1).
- IFRS Foundation and the IASB, Short Guide to IFRS, Ανάκτηση από: <http://www.ifrs.org>, <http://www.ifrsbox.com>».
- IFRS Foundation, International Financial Reported Standards – Overview, Ανάκτηση από: <http://www.ey.com/GL/en/Issues/IFRS/IFRS-Overview>».
- Igben, R. O. (2009), “Financial Accounting Made Simple”, *ROI Publishers, Lagos*, 1999, pp. 87-116.
- Jermakowicz, E. K. (2004), “Effects of Adoption of International Financial Reporting Standards in Belgium: The Evidence from BEL-20 Companies”, *Accounting in Europe*, Vol.1, pp. 51-70.
- Jermakowicz, E. K., & Gornik-Tomaszewski, S. (2006), Implementing IFRS from the perspective of EU publicly traded companies, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 15, pp. 170-196.



- Jermakowicz, E. & Epstein, B.J. (2010), “IFRS for SMEs-an option for U.S. private entities?”, *Review of Business*, Vol. 30, pp. 72-79.
- Johnson, J. (n.d.), Impact of Financial Statements when switching to LIFO from FIFO, Ανάκτηση από: «<https://smallbusiness.chron.com/impact-financial-statements-switching-lifo-fifo-51234.html>».
- Kokemuller, N. (n.d.), What are the implications of using LIFO and FIFO inventory method?, Ανάκτηση από: «<https://smallbusiness.chron.com/meaning-lifo-fifo-31050.html>».
- Kurfi, A.A. (2003), *Principles of Financial Management*, Kano:Benmark Publishers, 1st Edition.
- Larson, R. K., & Kenny, S. Y. (1996), “Accounting Standard-Setting Strategies and Theories of Economic Development: Implications for the Adoption of International Accounting Standards”, *Advances in International Accounting*, Vol. 9, pp. 1-20.
- Larson, R. K., & Street, D. L. (2004), “Convergence with IFRS in an Expanding Europe: Progress and Obstacles Identified by Large Accounting Firms' Survey”, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 13, pp. 89-119.
- Lawal, M.I. (1998), Inventory Management in commercialized Government Parastatals. Unpublished Long Essay for PGDM, Department of Management Sciences, School of Post graduate Studies, Bayero University Kano.
- Lee, C. W. (1987), Accounting Infrastructure and Economic Development. *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 6, pp. 75-85.
- Mir, M. Z., & Rahaman, A. S. (2005), “The adoption of international accounting standards in Bangladesh”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 18, pp. 816-841.
- Nosiru, A. A. (2015), The Tax Effect of FIFO and LIFO on the profitability of manufacturing, Ανάκτηση από: «<https://www.linkedin.com/pulse/tax-effect-fifo-lifo-profitability-manufacturing-nosiru>».
- Nulla, Y. M. (2014), IFRS Impact on Accounting Quality in Telecommunications Industry, Working Paper SSRN.
- Olowe, A. (2009), *Financial Management: Concepts, Financial System and Business Finance*, Lagos: Brierly Jones Publishers, 2nd Edition.

- Omolechinwa, E. O. (1991), *Coping with Cost Accounting*, Lagos, Punmark Nigeria.
- Pandy, I. M. (1966), *Financial Management*, London, Vikas publishing Hse ltd.
- Rajasekaran, V. & Lalitha, R. (2011), *Financial Accounting*, India: Dorling Kindersley Pvt. Ltd.
- Romeo, J. L., (2009), Analysis of the LIFO inventory valuation method during the onset of IFRS. Honors Scholar Theses.Paper79, Ανάκτηση από: «[http://digitalcommons.uconn.edu/srhonors\\_theses/79](http://digitalcommons.uconn.edu/srhonors_theses/79)».
- Samuels, J. M., & Piper, A. G. (1985), *International Accounting*, New York: St. Martin's Press.
- Siyanbola, T. T. (2012), “Impact of Stock Valuation on Profitability of Manufacturing Industries”, *International Journal of Advanced Research in management and Social Sciences*, Vol. 1(2), pp. 35-46.
- The CPA Letter. (2008, Jan). “One Set of International Standards Important for Economic Growth”, *World Accountancy Leaders*, Vol. 88(1), pp. 4.
- Tyrrall, D., Woodward, D., & Rakhimbekova, A. (2007), “The relevance of International Financial Reporting Standards to a developing country: Evidence from Kazakhstan”, *The International Journal of Accounting*, Vol. 42, pp. 82-110.
- Wallace, R. S. (1990). “Accounting in Developing Countries: A Review of the Literature”, *Research in Third World Accounting*, Vol. 1, pp. 3-54.
- Yusuf, A. (2003), *Inventory Control and EOQ in Government Parastatals*, unpublished Dissertation for PhD in Management, St. Clements University.

## ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΕΙΣ

- <http://oil.gge.gov.gr/>
- <https://www.investopedia.com/>
- <https://www.ifrs.org/>
- <https://www.iasplus.com/>