



**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ**

Διπλωματική Εργασία

**Ο ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ
ΜΕ ΤΟ ΔΛΠ 2**

του

ΛΑΖΑΡΟΥ ΑΓΓΕΛΙΔΗ

Επιβλέπων Καθηγητής: Ταχυνάκης Παναγιώτης

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του μεταπτυχιακού διπλώματος στην
Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

Νοέμβριος 2013

Δήλωση

Δηλώνω υπεύθυνα ότι το παρόν κείμενο αποτελεί προϊόν προσωπικής μελέτης και εργασίας και πως οι πηγές που χρησιμοποιήθηκαν για τη συγγραφή της δηλώνονται σαφώς στις παραπομπές είτε στο βιβλιογραφικό κατάλογο.

Ευχαριστίες

Αρχικά, θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή μου, κύριο Παναγιώτη Ταχυνάκη, για τη βοήθεια που μου προσέφερε κατά την εκπόνηση της διπλωματικής εργασίας μου, καθώς και για τις γνώσεις που μου παρείχε μέσω της διδασκαλίας του στο Μεταπτυχιακό Πρόγραμμα, γεγονός που με ώθησε στην συγκεκριμένη επιλογή του θέματος της διπλωματικής εργασίας μου και στην εκπόνηση της μελέτης μου.

Θα ήθελα επίσης να ευχαριστήσω όλους τους διδάσκοντες καθηγητές του Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών στην Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική του Πανεπιστημίου Μακεδονίας, όπως και τους εξεταστές της συγκεκριμένης διπλωματικής εργασίας.

Επίσης, θα ήθελα να ευχαριστήσω τους δικούς μου ανθρώπους που με βοήθησαν είτε πρακτικά, με την επιμέλεια του κειμένου, είτε μου συμπαραστάθηκαν κατά τη διάρκεια εκπόνησης της διπλωματικής εργασίας μου.

Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένεια μου για τη υπομονή και τη στήριξη που μου προσέφερε το χρονικό διάστημα που εκπονούσα την εργασία μου.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η υιοθέτηση στη χώρα μας των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων το 2004 αποτέλεσε κορυφαίο σημείο αναφοράς εκσυγχρονισμού της λογιστικής παρουσίασης και απεικόνισης, αλλά και μια τεράστια πρόκληση για τις ελληνικές επιχειρήσεις, οι οποίες θα έπρεπε να ακολουθήσουν τη διεθνή «κατεύθυνση» για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση τους.

Το επίπεδο γνώσεων της εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, στη χώρα μας, είναι ακόμη χαμηλό και συνηθίζεται η μετατροπή των χρηματοοικονομικών αναφορών των ελληνικών εταιριών να πραγματοποιείται από ελεγκτικές πολυεθνικές εταιρίες σαν επιπλέον υπηρεσία, όπου είναι φυσικά απαραίτητο. Ο λόγος που συμβαίνει αυτό είναι γιατί το λογιστικό επάγγελμα είναι ελεύθερο και βρίσκεται στην ευχέρεια του κάθε λογιστή να εκπαιδεύεται σε εξειδικευμένα θέματα και να παρακολουθεί τις εξελίξεις.

Το μεταπτυχιακό πρόγραμμα στην Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική που παρακολούθησα, μου έδωσε το ερέθισμα να εκπονήσω την εργασία αυτή, να αναλύσω μέσω του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 2 τον τρόπο με τον οποίο γίνεται η λογιστική παρουσίαση και ο έλεγχος των αποθεμάτων.

Στο πρώτο κεφάλαιο της παρούσης εργασίας περιγράφεται το περιεχόμενο του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 2, ο σκοπός του, το πεδίο εφαρμογής του και οι γνωστοποιήσεις που θα πρέπει να γίνονται σε επίπεδο σημειώσεων. Επίσης, σε αυτό το κεφάλαιο, γίνεται μια εννοιολογική προσέγγιση όρων που χρησιμοποιούνται για να γίνουν πιο κατανοητά τα παραδείγματα που θα παραθέσουμε παρακάτω.

Στο δεύτερο κεφάλαιο παρουσιάζεται ο λογιστικός χειρισμός και έλεγχος των αποθεμάτων. Αναλυτικότερα, σε αυτό το κεφάλαιο δείχνουμε τους τρόπους αποτίμησης των αποθεμάτων, τις τεχνικές μέτρησης του κόστους και πως το ύψος των αποθεμάτων επηρεάζει τα αποτελέσματα.

Το τρίτο κεφάλαιο αποτελεί το πρακτικό κομμάτι της εργασίας. Αναφέρεται αρχικά γενικότερα στον εσωτερικό έλεγχο μιας επιχείρησης με την έννοια του και τις γενικές αρχές του. Στη συνέχεια, παρουσιάζεται ένα παράδειγμα ενός φύλλου εργασίας απογραφής αποθεμάτων και αναφέρονται όλες οι δυσκολίες, οι ενέργειες, οι κίνδυνοι

και τα σημεία που πρέπει να προσέξει ο ελεγκτής κατά τη διάρκεια του ελέγχου των αποθεμάτων.

Το τέταρτο κεφάλαιο περιλαμβάνει τα συμπεράσματα και έναν απολογισμό της εφαρμογής του Διεθνούς Προτύπου 2 στις ελληνικές επιχειρήσεις.

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....σελ.	4
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ.....σελ.	6
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο ΤΟ ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 2.....σελ.	8
1.1 Παρουσίαση του προτύπου.....σελ.	8
1.2 Σκοπός.....σελ.	8
1.3 Πεδίο Εφαρμογής.....σελ.	8
1.4 Ορισμοί.....σελ.	9
1.5 Αποτίμηση Αποθεμάτων.....σελ.	11
1.6 Τεχνικές Αποτίμησης Κόστους.....σελ.	14
1.7 Αναγνώριση Ως Δαπάνη.....σελ.	17
1.8 Γνωστοποιήσεις.....σελ.	18
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο Ο ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ.....σελ.	19
2.1 Εισαγωγή.....σελ.	20
2.2 Αποτίμηση Αποθεμάτων.....σελ.	20
2.3 Κόστος Αποθεμάτων.....σελ.	22
2.4 Κόστος Αποθεμάτων Επιχειρήσεων Παροχής Υπηρεσιών Και Γεωργικών Προϊόντων.....σελ.	25
2.5 Τύποι Προσδιορισμού Του Κόστους-Παραδείγματα.....σελ.	25
2.6 Καθαρή Ρευστοποιήσιμη Αξία-Παραδείγματα.....σελ.	30
2.7 Αναγνώριση Του Εξόδου-Παραδείγματα.....σελ.	33
2.8 Γνωστοποιήσεις.....σελ.	36
2.9 Αποθέματα Και Οικονομικές Καταστάσεις.....σελ.	38
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο ΠΡΑΚΤΙΚΟ ΜΕΡΟΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ: ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΗΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΠΛΕΥΡΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ.....σελ.	40
3.1 Σκοπός Και Αρχές Του Ελέγχου.....σελ.	40
3.2 Η Λειτουργία Των Αποθεμάτων.....σελ.	40
3.3 Ορισμός Αποθεμάτων.....σελ.	41
3.4 Διάκριση Μεταξύ Παγίων και Αποθεμάτων.....σελ.	41
3.5 Γιατί Δίνουν Μεγάλη Σημασία Στα Αποθέματα Οι Ελεγκτές.....σελ.	42

3.6 Οι Αντικειμενικοί Στόχοι Των Ελεγκτών Κατά την Εξέταση Των Αποθεμάτων.....σελ.	42
3.7 Η Σημασία Του Εσωτερικού Ελέγχου Των Αποθεμάτων.....σελ.	43
3.8 Το Σύστημα Κοστολόγησης.....σελ.	45
3.9 Αντικειμενικός Σκοπός Και Οργάνωση Της Διαδικασίας.....σελ.	46
3.9.1 Αντικειμενικός Σκοπός Της Διαδικασίας.....σελ.	46
3.9.2 Οργάνωση Της Διαδικασίας.....σελ.	46
3.10 Οι Κυριότεροι Κίνδυνοι Που Ενέχει Η Λειτουργία.....σελ.	47
3.11 Το Πρόγραμμα Ελέγχου Για Τα Αποθέματα.....σελ.	50
3.12 Σύνδεση Του Σκοπού Του Ελέγχου Με Τους Ισχυρισμούς Της Διοίκησης Της Επιχείρησης.....σελ.	52
3.13 Φύλλο Εργασίας Απογραφής Αποθεμάτων- Inventory Audit.....σελ.	54
3.14 Τελικός Έλεγχος Φύλλων Εργασίας.....σελ.	61
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....σελ.	63
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....σελ.	69

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

ΤΟ ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 2

1.1 Παρουσίαση του Προτύπου

Το Πρότυπο αυτό είναι το αναθεωρημένο ΔΛΠ 2 από το 1993, έχει ως αντικείμενο τα αποθέματα και θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται για όσες επιχειρήσεις ήθελαν να προσαρμοστούν στις επερχόμενες αλλαγές. Οι αλλαγές του συγκεκριμένου προτύπου είναι σημαντικές γιατί επηρεάζουν τα αποτελέσματα χρήσης της κάθε επιχείρησης(1).

1.2 Σκοπός

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων. Πιο συγκεκριμένα, το ΔΛΠ 2 δίνει κατευθύνσεις για το ποσό του κόστους που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο και μεταφέρεται σε νέο μέχρι να αναγνωριστούν τα σχετιζόμενα έσοδα. Το Πρότυπο, δηλαδή, αυτό παρέχει οδηγίες για τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους και την εν συνεχεία αναγνώρισή του ως δαπάνη, συμπεριλαμβανομένης οποιασδήποτε απομείωσης της λογιστικής αξίας μέχρι την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Επίσης παρέχει οδηγίες ως προς τους τύπους προσδιορισμού του κόστους που χρησιμοποιούνται για την κοστολόγηση των αποθεμάτων(1).

1.3 Πεδίο Εφαρμογής

Το ΔΠΛ 2 αυτό εφαρμόζεται σε όλα τα αποθέματα **εκτός** από:

- (α) έργα υπό εκτέλεση που προκύπτουν σύμφωνα με συμβάσεις κατασκευής, συμπεριλαμβάνοντας άμεσα συνδεδεμένες συμβάσεις υπηρεσιών (ΔΛΠ 11),
- (β) χρηματοοικονομικά μέσα και

(γ) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που συνδέονται με γεωργική δραστηριότητα και γεωργική παραγωγή κατά τη στιγμή της συγκομιδής (ΔΛΠ 41).

Ακόμη, το Πρότυπο αυτό **δεν** εφαρμόζεται στην αποτίμηση αποθεμάτων που κατέχονται από:

(i) παραγωγούς γεωργικών και δασικών προϊόντων, γεωργικής παραγωγής μετά τη συγκομιδή και ορυκτών και ορυκτών προϊόντων, κατά την έκταση που αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, σύμφωνα με τις γενικά καθιερωμένες πρακτικές στους κλάδους αυτούς. Όταν τέτοια αποθέματα αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, οι μεταβολές στη λογιστική αξία αυτή αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημία κατά τη λογιστική περίοδο της μεταβολής.

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

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

Οι διαπραγματευτές-μεσολαβητές είναι όσοι αγοράζουν ή πωλούν εμπορεύματα για άλλους ή για ίδιο λογαριασμό. Τα αποθέματα που αναφέρονται στην παράγραφο(ii) αποκτώνται κυρίως με σκοπό την πώληση στο άμεσο μέλλον και τη δημιουργία κερδών από διακυμάνσεις στην τιμή ή το περιθώριο κέρδους του διαπραγματευτή-μεσολαβητή. Όταν τα αποθέματα αυτά αποτιμώνται στην εύλογη απομειωμένη κατά τα άμεσα κόστη πώλησης, εξαιρούνται μόνον από της απαιτήσεις αυτού του Προτύπου που αφορούν στην αποτίμηση(1).

1.4 Ορισμοί

Οι παρακάτω δύο ορισμοί είναι χρήσιμοι για την κατανόηση του Προτύπου αυτού (1).

- **Αποθέματα είναι** περιουσιακά στοιχεία:

(α) που κατέχονται προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης,

(β) που βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής για τέτοια πώληση

ή

(γ) έχουν τη μορφή υλών ή υλικών που θα αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία ή κατά την παροχή υπηρεσιών.

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

- **Εύλογη αξία** είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα ανταλλάσσόταν ή μια υποχρέωση διακανονιζόταν μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με επίγνωση και με τη θέληση τους σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση.

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

Τα αποθέματα περιλαμβάνουν αγαθά που αγοράστηκαν και κρατούνται προς μεταπώληση όπως για παράδειγμα, εμπορεύματα που αγοράστηκαν από έναν έμπορο λιανικής και κατέχονται για μεταπώληση ή γη και άλλη ακίνητη περιουσία που κρατείται για μεταπώληση. Τα αποθέματα επίσης περιλαμβάνουν έτοιμα αγαθά που παράχθηκαν από την οντότητα ή παραγωγή σε εξέλιξη καθώς και ύλες και υλικά που αναμένεται να χρησιμοποιηθούν στην παραγωγική διαδικασία. Στην περίπτωση του

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

1.5 Αποτίμηση Αποθεμάτων

Τα αποθέματα θα αποτιμώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

Κόστος αποθεμάτων

Το κόστος των αποθεμάτων πρέπει να περιλαμβάνει **όλα** τα κόστη αγοράς και μεταποίησης και τις άλλες δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για να φθάσουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση(1).

Κόστος Αγοράς

Το κόστος αγοράς των αποθεμάτων περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, τους εισαγωγικούς δασμούς και άλλους φόρους (εκτός εκείνων που η οντότητα μπορεί στη συνέχεια να επανακτήσει από τις φορολογικές αρχές), καθώς και μεταφορικά, έξοδα παράδοσης και άλλα έξοδα, άμεσα επιρριπτέα στην αγορά των ετοιμών αγαθών, υλικών και υπηρεσιών. Εμπορικές εκπτώσεις, μειώσεις τιμών και άλλα παρόμοια στοιχεία αφαιρούνται κατά τον προσδιορισμό του κόστους αγοράς(1).

Κόστος μεταποίησης

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

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

Μια παραγωγική διαδικασία μπορεί να καταλήγει σε ταυτόχρονη παραγωγή περισσότερων του ενός προϊόντων. Αυτό συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν παράγονται συμπαράγωγα προϊόντα ή όταν υπάρχει ένα κύριο προϊόν και ένα υποπροϊόν. Όταν το κόστος μετατροπής δεν μπορεί να εξατομικευτεί κατά προϊόν, επιμερίζεται μεταξύ των προϊόντων με έναν ορθολογικό και ομοιόμορφο τρόπο. Ο επιμερισμός μπορεί να βασίζεται, για παράδειγμα, στη σχετική αξία πωλήσεων κάθε προϊόντος είτε κατά το στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας όταν τα προϊόντα καθίστανται κατ' είδος αναγνωρίσιμα, είτε κατά την ολοκλήρωση της παραγωγής. Τα περισσότερα υποπροϊόντα είναι επουσιώδη από τη φύση τους. Αν αυτό συμβαίνει, αποτιμώνται συχνά στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους και η αξία αυτή αφαιρείται από το κόστος του κύριου προϊόντος. Ως αποτέλεσμα, η λογιστική αξία του κύριου προϊόντος δεν είναι σημαντικά διαφορετική από το κόστος του (1).

Λοιπές Δαπάνες

Οι λοιπές δαπάνες συμπεριλαμβάνονται στο κόστος των αποθεμάτων μόνο στην έκταση που πραγματοποιούνται για να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάστασή τους. Για παράδειγμα, μπορεί να πρέπει να συμπεριληφθούν στο κόστος

των αποθεμάτων μη παραγωγικά γενικά έξοδα ή κόστη σχεδιασμού προϊόντων για συγκεκριμένους πελάτες.

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

- (α) υπερβολικά μεγάλη φύρα υλών, σπατάλη εργασίας ή άλλου παραγωγικών κόστους,
- (β) κόστη αποθήκευσης, εκτός αν αυτά είναι αναγκαία στην παραγωγική διαδικασία πριν από ένα περαιτέρω στάδιο παραγωγής,
- (γ) γενικά έξοδα διοίκησης που δε συμβάλλουν στο να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση και
- (δ) κόστος πώλησης.

Μάλιστα το ΔΛΠ 23 «Κόστος Δανεισμού» εξατομικεύει περιορισμένες περιπτώσεις για τις οποίες τα κόστη δανεισμού περιλαμβάνονται στο κόστος αποθεμάτων.

Μία οντότητα μπορεί να αγοράσει αποθέματα με προθεσμιακό διακανονισμό. Όταν η συμφωνία ουσιαστικά περιέχει ένα στοιχείο χρηματοδότησης, το στοιχείο αυτό, για παράδειγμα η διαφορά μεταξύ της τιμής αγοράς με τους κανονικούς όρους πίστωσης και του πραγματικά καταβληθέντος ποσού, αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκου για το διάστημα της χρηματοδότησης(1).

Κόστος αποθεμάτων του παρέχοντος υπηρεσίες

Στην έκταση που οι παρέχοντες υπηρεσίες έχουν αποθέματα, αυτά αποτιμώνται στο κόστος παραγωγής τους. Τα κόστη αυτά αποτελούνται κυρίως από την εργασία και τα λοιπά κόστη του άμεσα απασχολούμενου προσωπικού για την παροχή των υπηρεσιών, που συμπεριλαμβάνουν το επιβλέπον προσωπικό και τα αναλογούντα γενικά έξοδα. Η εργασία και τα λοιπά κόστη που σχετίζονται με τις πωλήσεις και το γενικό διοικητικό προσωπικό δεν περιλαμβάνονται στο κόστος αποθεμάτων, αλλά αναγνωρίζονται ως έξοδα στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται. Το κόστος αποθεμάτων ενός παρέχοντος υπηρεσίες δεν περιλαμβάνει τα περιθώρια κέρδους ή τα μη αναλογούντα γενικά έξοδα που συχνά συνυπολογίζονται στις τιμές των παρεχόντων υπηρεσιών που χρεώνονται(1).

Κόστος συγκομιδής γεωργικής παραγωγής από βιολογικά περιουσιακά στοιχεία

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 41 Γεωργία, αποθέματα που συνθέτουν τη συγκομιδή γεωργικής παραγωγής από τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία μιας οντότητας, αποτιμώνται κατά την αρχική αναγνώριση στην εύλογη αξία τους μείον τα εκτιμώμενα κόστη σημείου πώλησης κατά τη στιγμή της συγκομιδής. Αυτό είναι το κόστος των αποθεμάτων κατά την ημερομηνία εκείνη για την εφαρμογή του παρόντος Προτύπου(1).

1.6 Τεχνικές Αποτίμησης Κόστους

Για λόγους ευκολίας, μπορεί να χρησιμοποιούνται τεχνικές αποτίμησης του κόστους των αποθεμάτων, όπως π.χ. η μέθοδος του πρότυπου κόστους ή η μέθοδος της λιανικής πώλησης, εφόσον το αποτέλεσμα τους προσεγγίζει το κόστος. Το πρότυπο κόστος λαμβάνει υπόψη τα κανονικά επίπεδα υλών και υλικών, εργασίας, αποδοτικότητας και αξιοποίησης της δυναμικότητας. Το κόστος αυτό επανεξετάζεται κατά τακτικά διαστήματα και, αν είναι αναγκαίο, αναθεωρείται ανάλογα με τις συνθήκες (1).

Η μέθοδος της λιανικής πώλησης χρησιμοποιείται συχνά στον κλάδο λιανικής για την αποτίμηση αποθεμάτων μεγάλου αριθμού ταχέως μεταβαλλόμενων ειδών, τα οποία έχουν παρόμοια περιθώρια κέρδους και για τα οποία δεν είναι πρακτικά δυνατό να χρησιμοποιηθούν άλλες κοστολογικές μέθοδοι. Το κόστος του αποθέματος προσδιορίζεται με μείωση της αξίας πώλησής του αποθέματος κατά το αρμόζον ποσοστό μικτού περιθωρίου κέρδους. Το ποσοστό που χρησιμοποιείται λαμβάνει υπόψη και το απόθεμα που έχει υποτιμηθεί σε επίπεδο χαμηλότερο της αρχικής τιμής πωλήσεώς του. Για κάθε τμήμα λιανικής χρησιμοποιείται συχνά ένα μέσο ποσοστό(1).

Τύποι προσδιορισμού του κόστους

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

Συγκεκριμένο κόστος σημαίνει ότι συγκεκριμένα κόστη αποδίδονται σε εξατομικευμένα είδη του αποθέματος. Αυτός είναι ο κατάλληλος χειρισμός για τα

είδη που προορίζονται για έναν ειδικό σκοπό, ανεξάρτητα αν έχουν αγοραστεί ή παραχθεί. Όμως, το εξατομικευμένο κόστος είναι ακατάλληλο, όταν υπάρχει μεγάλος αριθμός ειδών του αποθέματος τα οποία αντικαθίστανται με μία κανονική ροή. Υπό τέτοιες συνθήκες, η μέθοδος της επιλογής των ειδών που παραμένουν ως απόθεμα, θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί ώστε να επιτευχθούν προκαθορισμένες επιδράσεις επί του κέρδους ή της ζημίας.

Το κόστος των αποθεμάτων, εκτός εκείνων που αναφέρονται στην παραπάνω παράγραφο, θα προσδιορίζεται με τη χρήση της μεθόδου πρώτης εισαγωγής πρώτη εξαγωγής (Π.Ε.Π.Ε.) ή του σταθμισμένου μέσου κόστους. Μία οντότητα πρέπει να χρησιμοποιεί τον ίδιο τύπο προσδιορισμού του κόστους για όλα τα αποθέματα που έχουν την ίδια φύση και χρήση από την οντότητα. Διαφορετικοί τύποι προσδιορισμού του κόστους μπορεί να δικαιολογηθούν για αποθέματα με διαφορετική φύση ή χρήση. Για παράδειγμα, η χρήση αποθεμάτων που χρησιμοποιούνται σε έναν επιχειρηματικό λειτουργικό τομέα μπορεί να διαφέρει από τη χρήση των ίδιων αποθεμάτων σε άλλον επιχειρηματικό λειτουργικό τομέα. Ωστόσο, μία διαφορά στη γεωγραφική θέση των αποθεμάτων (ή στους αντίστοιχους φορολογικούς κανονισμούς), από μόνη της, δεν είναι επαρκής για να δικαιολογήσει τη χρήση διαφορετικών τύπων προσδιορισμού του κόστους(τροποποίηση Β4 του ΔΠΧΠ8).

Η μέθοδος Π.Ε.Π.Ε. προϋποθέτει ότι τα είδη αποθεμάτων που αγοράστηκαν ή παράχθηκαν πρώτα, πωλούνται και πρώτα και συνεπώς τα μένοντα στο απόθεμα κατά το τέλος της περιόδου είναι τα πλέον πρόσφατα αγορασθέντα ή παραχθέντα. Με τον τύπο του μέσου σταθμισμένου κόστους, το κόστος κάθε είδους προσδιορίζεται από το μέσο σταθμισμένο κόστος παρόμοιων ειδών στην αρχή της περιόδου και το κόστος των παρόμοιων ειδών που αγοράστηκαν ή παρήχθησαν κατά τη διάρκεια της περιόδου. Ο μέσος όρος μπορεί να υπολογισθεί σε περιοδική βάση ή καθώς κάθε πρόσθετη εισαγωγή παραλαμβάνεται, ανάλογα με τις συνθήκες της οντότητας(1).

Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία

Το κόστος των αποθεμάτων μπορεί να μην είναι ανακτήσιμο, αν αυτά έχουν υποστεί φθορά, αν έχουν καταστεί ολικά ή μερικά άχρηστα ή αν οι τιμές πώλησής τους έχουν μειωθεί. Το κόστος αποθεμάτων μπορεί επίσης να μην είναι ανακτήσιμο, αν οι προβλεπόμενες δαπάνες ολοκλήρωσης ή πώλησής τους έχουν αυξηθεί. Η πρακτική της υποτίμησης των αποθεμάτων κάτω του κόστους, στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, είναι συνεπής με την άποψη ότι, τα περιουσιακά στοιχεία δεν πρέπει να

αναγνωρίζονται με ποσά μεγαλύτερα από τα αναμενόμενα να πραγματοποιηθούν από την πώληση ή τη χρήση τους.

Τα αποθέματα υποτιμώνται συνήθως στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και είδος. Σε μερικές περιπτώσεις, όμως, μπορεί να αρμόζει να ομαδοποιούνται όμοια ή συγγενή είδη. Αυτό μπορεί να συμβεί με είδη αποθέματος που αφορούν στην ίδια παραγωγική γραμμή, έχουν όμοιους σκοπούς ή τελικές χρήσεις, παράγονται και διατίθενται σε αγορά της ίδιας γεωγραφικής περιοχής και δεν μπορεί πρακτικά να αποτιμηθούν ξεχωριστά από άλλα είδη αυτής της παραγωγικής γραμμής. Δεν είναι κατάλληλη η υποτίμηση των αποθεμάτων με βάση τη γενική ταξινόμησή τους, όπως, για παράδειγμα, έτοιμα προϊόντα ή όλα τα αποθέματα ενός ιδιαίτερου επιχειρηματικού ή γεωγραφικού λειτουργικού τομέα. Οι παρέχοντες υπηρεσίες γενικά συγκεντρώνουν τα κόστη κατά υπηρεσία την οποία θα χρεώσουν με ξεχωριστή τιμή πώλησης. Συνεπώς, κάθε τέτοια υπηρεσία θεωρείται ως ένα ξεχωριστό είδος(τροποποίηση με Β4 του ΔΠΧΠ8).

Οι εκτιμήσεις της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας βασίζονται στην περισσότερο αξιόπιστη ένδειξη που υπάρχει κατά το χρόνο που γίνονται οι εκτιμήσεις, ως προς το ποσό στο οποίο αναμένεται να αποφέρουν τα αποθέματα. Αυτές οι εκτιμήσεις λαμβάνουν υπόψη τις διακυμάνσεις της τιμής ή του κόστους, που άμεσα σχετίζονται με γεγονότα τα οποία συμβαίνουν μετά το τέλος της περιόδου και στην έκταση που τα γεγονότα αυτά επιβεβαιώνουν τις υπάρχουσες στο τέλος της περιόδου συνθήκες. Οι εκτιμήσεις της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας επίσης λαμβάνουν υπόψη το σκοπό για τον οποίο τηρούνται τα αποθέματα. Για παράδειγμα, η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία της ποσότητας του αποθέματος που τηρείται για να καλύψει βέβαιες συμβάσεις πωλήσεων αγαθών ή υπηρεσιών, βασίζεται στη συμβατική τιμή. Αν οι συμβάσεις πωλήσεων καλύπτουν μικρότερες ποσότητες από αυτές των αποθεμάτων που τηρούνται, η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία της επί πλέον ποσότητας βασίζεται στις γενικές τιμές πώλησης. Προβλέψεις μπορεί να ανακύψουν από βέβαιες συμβάσεις πωλήσεων για ποσότητες που υπερβαίνουν τα υπάρχοντα αποθέματα ή από βέβαιες συμβάσεις αγοράς(1).

Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις

Οι ύλες και λοιπά υλικά, που κρατούνται για χρήση στην παραγωγή αποθεμάτων, δεν υποτιμώνται κάτω του κόστους, αν τα έτοιμα προϊόντα στα οποία θα ενσωματωθούν αναμένεται να πωληθούν στο κόστος ή πάνω από αυτό. Όμως, όταν μια κάμψη της

τιμής των υλών παρέχει ένδειξη ότι το κόστος των ετοιμών προϊόντων υπερβαίνει την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε τα αποθέματα υλών υποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Σε τέτοιες περιπτώσεις, το κόστος αντικατάστασης των υλών μπορεί να αποτελεί το καλύτερο διαθέσιμο μέσο αποτίμησης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους.

Μια νέα εκτίμηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας γίνεται σε κάθε μεταγενέστερη περίοδο. Όταν παύουν να υφίστανται οι συνθήκες που προηγουμένως προκάλεσαν την υποτίμηση των αποθεμάτων κάτω του κόστους ή όταν υπάρχουν σαφείς ενδείξεις μιας αύξησης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας λόγω διαφοροποιημένων οικονομικών συνθηκών, το ποσό της υποτίμησης αντिलογίζεται (ο αντιλογισμός περιορίζεται στο ποσό της αρχικής υποτίμησης) ώστε η νέα λογιστική αξία να είναι η χαμηλότερη μεταξύ του κόστους και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Αυτό συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν ένα είδος αποθέματος, που αναγνωρίζεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, επειδή η τιμή πώλησής του έχει μειωθεί, εξακολουθεί να κατέχεται σε μεταγενέστερη περίοδο και η τιμή πώλησής του έχει αυξηθεί(1).

1.7 Αναγνώριση ως Δαπάνη

Όταν πωλούνται αποθέματα, η λογιστική αξία τους πρέπει να αναγνωρίζεται ως δαπάνη της περιόδου κατά την οποία αναγνωρίστηκε το σχετικό έσοδο. Τα ποσά κάθε υποτίμησης των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και όλες οι ζημιές των αποθεμάτων πρέπει να αναγνωρίζονται στις δαπάνες της περιόδου κατά την οποία προέκυψε η υποτίμηση ή η ζημία. Το ποσό κάθε αντιλογισμού της υποτίμησης των αποθεμάτων, που προκύπτει από μια αύξηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, πρέπει να αναγνωρίζεται σε μείωση του ποσού της υποτίμησης των αποθεμάτων που βάρυνε τις δαπάνες, κατά την περίοδο στην οποία γίνεται ο αντιλογισμός. Μερικά αποθέματα μπορεί να κατανέμονται σε άλλους λογαριασμούς ενεργητικού, για παράδειγμα, αποθέματα που χρησιμοποιούνται σε ιδιοκατασκευαζόμενες ενσώματες ακινητοποιήσεις. Αποθέματα επιμεριζόμενα σε άλλο περιουσιακό στοιχείο με αυτό τον τρόπο, αναγνωρίζονται ως δαπάνη κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής αυτού του περιουσιακού στοιχείου(1).

1.8 Γνωστοποιήσεις

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρέχουν πληροφόρηση για:

- (α) τις λογιστικές πολιτικές που υιοθετήθηκαν για την αποτίμηση των αποθεμάτων, συμπεριλαμβανομένου του τύπου προσδιορισμού του κόστους που χρησιμοποιήθηκε,
- (β) τη συνολική λογιστική αξία των αποθεμάτων και τη λογιστική αξία ανά κατηγορία αποθεμάτων, όπως προσιδιάζει στην οντότητα,
- (γ) τη λογιστική αξία των αποθεμάτων που τηρούνται στην εύλογη αξία απομειωμένη κατά τα άμεση κόστη πώλησης,
- (δ) την ποσό αποθεμάτων που αναγνωρίστηκε ως δαπάνη κατά τη διάρκεια της περιόδου,
- (ε) το ποσό κάθε υποτίμησης αποθεμάτων που αναγνωρίστηκε ως δαπάνη της περιόδου,
- (στ) το ποσό κάθε αντιλογισμού οποιασδήποτε υποτίμησης αναγνωρίστηκε ως μείωση του ποσού των αποθεμάτων που αναγνωρίστηκε ως δαπάνη της περιόδου,
- (ζ) οι συνθήκες ή τα γεγονότα που οδήγησαν στον αντιλογισμό της υποτίμησης των αποθεμάτων και,
- (η) τη λογιστική αξία των αποθεμάτων που έχουν ενεχυριαστεί προς εξασφάλιση υποχρεώσεων.

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

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

Κάποιες επιχειρήσεις υιοθετούν μία μορφή παρουσίασης για τα κέρδη ή τις ζημίες που έχει ως αποτέλεσμα τη γνωστοποίηση ποσών εκτός του κόστους αποθεμάτων που αναγνωρίστηκαν ως δαπάνες κατά τη διάρκεια της περιόδου. Με τη μορφή αυτή, η επιχείρηση παρουσιάζει μία ανάλυση των δαπανών με βάση μία ταξινόμηση που βασίζεται στη φύση των δαπανών. Σε αυτήν την περίπτωση, η επιχείρηση γνωστοποιεί τα κόστη που αναγνωρίστηκαν ως δαπάνες για πρώτες ύλες και αναλώσιμα υλικά, εργατικό κόστος και άλλα κόστη, με το ποσό της καθαρής μεταβολής στα αποθέματα για την περίοδο(1).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

Ο ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

2.1 Εισαγωγή

Το Διεθνές Πρότυπο 2 αναφέρεται σε αποθέματα, τα οποία βάσει του Προτύπου αποτιμώνται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ της αξίας κτήσης και της ρευστοποιήσιμης αξίας, ενώ βάσει του Ν.2190/20 οι ελληνικές εταιρίες τα αποτιμούν στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της αξίας κτήσεως και της τιμής αγοράς. Στις περισσότερες επιχειρήσεις η αξία των αποθεμάτων είναι ένας σημαντικός παράγοντας που επηρεάζει τα κέρδη. Η αποτίμηση των αποθεμάτων, ωστόσο, μπορεί να είναι αρκετά υποκειμενική, συνεπώς υπάρχουν και διαφορετικές μέθοδοι που χρησιμοποιούνται στην πράξη. Οπότε για τον ενδιαφερόμενο έχει διαφορά εάν η εταιρία ακολουθεί τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα ή εάν ακολουθεί τα ελληνικά πρότυπα.

Το Διεθνές Πρότυπο 2, λοιπόν, στην πράξη αναφέρεται στο λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων (inventories ή stocks), υπό το πρίσμα του ιστορικού κόστους. Η σημαντική διαφορά έγκειται στην αξία που τα αποθέματα πρέπει να εμφανιστούν λογιστικά. Εξαρχής τα αποθέματα αναγνωρίζονται ως ένα στοιχείο του ενεργητικού (και εκεί καταγράφονται), μέχρι που συσχετίζονται με έσοδα (π.χ όταν έχουν πωληθεί), όπου στο σημείο αυτό μετατρέπονται σε έξοδο (π.χ κόστος πωληθέντων). Μέρος ή όλο το κόστος των αποθεμάτων μπορεί να μετατραπεί σε έξοδο εάν χρησιμοποιήσουμε τη μέθοδο της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Το Διεθνές Πρότυπο 2, επίσης προσφέρει έναν οδηγό για τη φόρμουλα που πρέπει να χρησιμοποιηθεί για να προσδιοριστεί το κόστος στα αποθέματα.

Με άλλα λόγια, η θεμελιώδης λογιστική αρχή του δεδουλευμένου απαιτεί τα κόστη να συσχετίζονται με τα έσοδα. Συνεπώς, προς πραγματοποίηση αυτού, τα αποθέματα τέλους (δηλαδή τα απύλητα) θα πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό και να σχετίζονται με μελλοντικά έσοδα της επιχείρησης που τα εμφανίζει.

2.2 Αποτίμηση Αποθεμάτων

Για την καλύτερη κατανόηση της αποτίμησης των αποθεμάτων θα συνδυάσουμε τη θεωρία με ένα παράδειγμα. Τα αποθέματα λοιπόν, αποτιμώνται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ του κόστους κτήσης και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Δίνεται το παρακάτω παράδειγμα:

Η επιχείρηση «Αγγελίδης» στο τέλος του έτους έχει τα εξής στοιχεία για τα αποθέματα της:

Πίνακας 2.1

Απόθεμα	Κόστος αγοράς	Εργασία & άλλα συναφή έξοδα	Τιμή πώλησης	Προβλεπόμενα έξοδα πώλησης
Προϊόν Α	15	2	20	2
Προϊόν Β	10	1	15	3

Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία για το προϊόν Α ανέρχεται στο ποσό των 18 ευρώ (τιμή πώλησης – τα προβλεπόμενα έξοδα πώλησης), ενώ για το προϊόν Β στο ποσό των 12 ευρώ.

Το κόστος των αποθεμάτων αποτελείται από το κόστος αγοράς και από τα άλλα συναφή έξοδα που έχουν πραγματοποιηθεί, προκειμένου τα αποθέματα να καταστούν κατάλληλα για πώληση. Έτσι το προϊόν Α έχει κόστος 17 ευρώ και το προϊόν Β έχει κόστος 11 ευρώ.

Συνεπώς, η αξία του τελικού αποθέματος που θα εμφανιστεί στον ισολογισμό είναι:

Πίνακας 2.2

Απόθεμα	Συνολικό κόστος κτήσης	Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία	Αποτίμηση στη χαμηλότερη μεταξύ των (1) και (2)
Προϊόν Α	17	18	17
Προϊόν Β	11	12	11
Σύνολο			28

2.3 Κόστος Αποθεμάτων

Το κόστος των αποθεμάτων περιλαμβάνει τα παρακάτω κόστη, που γίνονται για την αγορά των αποθεμάτων(2):

- Το κόστος αγοράς
- Το κόστος μετατροπής
- Τα λοιπά κόστη

Το κόστος αγοράς

Τα παρακάτω στοιχεία συνθέτουν το κόστος αγοράς των αποθεμάτων:

- Τιμή αγοράς (τιμολογιακή αξία μείον οποιεσδήποτε εκπτώσεις)
- Έξοδα εισαγωγής (δασμοί, ασφάλιστρα μεταφοράς, έξοδα εκτελωνιστών)
- Μη επιστρεπτέοι φόροι
- Κόστη μεταφοράς και αποθήκευσης των αποθεμάτων (φορτωτικά, μεταφορικά, εκφορτωτικά έξοδα)
- Κάθε άλλο κόστος άμεσα επιρριπτέο στην αγορά των έτοιμων αγαθών υλικών και υπηρεσιών

Για παράδειγμα: Η εταιρία «Αγγελίδης» εισάγει και πωλεί αγροτικά εξαρτήματα, Κατά τη διάρκεια της χρήσης πραγματοποίησε τα παρακάτω κόστη,

- Κόστος αγοράς εξαρτημάτων βάσει τιμολογίου 8.000€
- Εισαγωγικοί δασμοί 200€
- Τιμολόγιο τόκων που καλύπτει την περίοδο πίστωσης 80€
- Διάφορα Διοικητικά κόστη 300€
- Εκπτώσεις αγορών -800€
- Κόστη εγγυήσεων 100€
- Τιμολόγιο για την μεταφορά των αποθεμάτων στην αποθήκη 150€
- Ασφάλιστρα μεταφοράς 150€
- Έξοδα εκτελωνιστή 30€

Ποια από τα έξοδα αυτά μπορούν να συμπεριληφθούν στο κόστος αποθεμάτων;

Απάντηση:

Στο κόστος αποθεμάτων μπορούν να συμπεριληφθούν το κόστος αγοράς εξαρτημάτων 8.000€, οι εισαγωγικοί δασμοί 200€, οι εκπτώσεις αγορών -800€, το τιμολόγιο για τη μεταφορά των αποθεμάτων στην αποθήκη 150€, τα ασφάλιστρα μεταφοράς 150€ και τα έξοδα του εκτελωνιστή 30€. Σύνολο 7.730€.

Το κόστος μετατροπής

Το κόστος μετατροπής των αποθεμάτων περιλαμβάνει όλα τα άμεσα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν προκειμένου οι πρώτες ύλες να μετατραπούν σε έτοιμα προϊόντα, καθώς και μια κατανομή των σταθερών και μεταβλητών γενικών εξόδων παραγωγής. Πιο συγκεκριμένα, το κόστος μετατροπής των αποθεμάτων περιλαμβάνει μια συστηματική κατανομή των:

- Άμεσων εξόδων που σχετίζονται με την παραγωγή (πχ άμεσα εργατικά και πρώτες ύλες)
- Σταθερών και μεταβλητών γενικών εξόδων παραγωγής που πραγματοποιούνται κατά την μετατροπή των πρώτων υλών σε έτοιμα προϊόντα

Η κατανομή των σταθερών γενικών βιομηχανικών εξόδων στο κόστος μετατροπής, πρέπει να υπολογίζεται με βάση την κανονική δυναμικότητα των παραγωγικών εγκαταστάσεων. Η κανονική δυναμικότητα βρίσκεται από την αναμενόμενη παραγωγή που μπορεί να επιτευχθεί, κατά μέσο όρο, στη διάρκεια ενός αριθμού χρήσεων ή περιόδων με κανονικές συνθήκες. Το πραγματικό επίπεδο παραγωγής μπορεί να χρησιμοποιείται, στην περίπτωση που αυτό προσεγγίζει την κανονική δυναμικότητα. Έτσι, το ποσό των σταθερών γενικών βιομηχανικών εξόδων που κατανέμεται σε κάθε παραγόμενη μονάδα δεν αυξάνεται εξαιτίας της χαμηλής ή της πολύ υψηλής (εποχιακής) παραγωγικότητας.

Για παράδειγμα, η κανονική δυναμικότητα της παραγωγής ενός εργοστασίου ανέρχεται στις 5.000 μονάδες και τα σταθερά έξοδα στις 100.000€ για κάθε τετράμηνο. Να εξεταστεί η επιβάρυνση με σταθερά έξοδα της κάθε παραγόμενης μονάδας για τα διάφορα επίπεδα παραγωγής.

Η επιβάρυνση με σταθερά έξοδα της κάθε παραγόμενης μονάδας βάσει της κανονικής κατανομής είναι 20€ (100.000/5.000). Επίσης δίνονται τα παρακάτω στοιχεία σε πίνακα.

Πίνακας 2.3

Περίοδος	Παραγωγή (μον)	Τελικό αποθέμα	Συνολικό κόστος προϊόντων	Σταθερό κόστος παραγωγής	Κόστος τελικού αποθέματος
Α' τετράμηνο	5.500	1.500	110.000	100.000	272.272,27
Β τετράμηνο	7.000	500	140.000	100.000	7.142,85
Γ τετράμηνο	8.000	1.000	160.000	100.000	12.500,00
Σύνολα	20.500		410.000	300.000	

Για τον υπολογισμό του συνολικού κόστους προϊόντος, πολλαπλασιάσαμε τις μονάδες παραγωγής με το ποσό 20€, που είναι τα σταθερά έξοδα παραγωγής για κάθε μονάδα. Για τον υπολογισμό του κόστους του τελικού προϊόντος μοιράζω (διαιρώ) τα σταθερά έξοδα παραγωγής με το ύψος της παραγωγής μου για κάθε τετράμηνο και πολλαπλασιάζω την τιμή που θα βρω με το ύψος του τελικού αποθέματος. Συμπερασματικά, η διαδικασία αυτή γίνεται για να κάνω, σύμφωνα με το Πρότυπο, την καλύτερη κατανομή των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων στο κόστος των αποθεμάτων.

Λοιπά κόστη

Τα λοιπά στοιχεία του κόστους συμπεριλαμβάνονται στο κόστος των αποθεμάτων μόνο στην έκταση που πραγματοποιούνται για να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα κατάσταση τους. Για παράδειγμα, μπορεί να πρέπει να συμπεριληφθούν στο κόστος των αποθεμάτων μη παραγωγικά γενικά έξοδα ή κόστη σχεδιασμού προϊόντων για συγκεκριμένους πελάτες.

Υπάρχουν όμως και έξοδα τα οποία δε συμπεριλαμβάνονται στο κόστος των αποθεμάτων, αλλά αναγνωρίζονται ως έξοδα της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται. Αυτά είναι:

- Υπερβολικά έξοδα εργασίας, αναλώσεις υλικών ή υπερβολικά έξοδα παραγωγής
- Υπερβολική φύρα υλών και υλικών

- Γενικά έξοδα διοίκησης, τα οποία δε συμβάλλουν στη διαμόρφωση του τελικού προϊόντος
- Έξοδα αποθήκευσης, πέρα της περίπτωσης κατά την οποία η αποθήκευση είναι απαραίτητη για την παραγωγική διαδικασία γιατί αλλιώς θα ήταν ατελής (π.χ εάν το προϊόν χρειάζεται ψύξη)
- Έξοδα πώλησης, διάθεσης κλπ.

2.4 Κόστος Αποθεμάτων Επιχειρήσεων Παροχής Υπηρεσιών και Γεωργικών Προϊόντων

Όπως αναφέρει και το Πρότυπο, στην έκταση που οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών έχουν αποθέματα αυτά αποτιμώνται στο κόστος παραγωγής τους. Στα κόστη αυτά συμμετέχουν τα εργατικά και τα λοιπά κόστη προσωπικού που ασχολήθηκε άμεσα στην παροχή υπηρεσιών, συμπεριλαμβανομένων του επιβλέποντος προσωπικού και των αναλογούντων εξόδων.

Θα πρέπει όμως να επισημάνουμε ότι τα έξοδα που σχετίζονται με τις πωλήσεις και το διοικητικό προσωπικό δε συμπεριλαμβάνονται στα παραπάνω κόστη, αλλά αναγνωρίζονται ως έξοδα στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται.

Επίσης, το Πρότυπο ορίζει ότι στο κόστος αποθεμάτων της επιχείρησης παροχής υπηρεσιών δεν περιλαμβάνονται περιθώρια κέρδους ή γενικά έξοδα τα οποία δεν επιμερίζονται.

Από την άλλη πλευρά, σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 41 τα αποθέματα που συνθέτουν τη συγκομιδή μιας γεωργικής παραγωγής από τα βιολογικά στοιχεία του ενεργητικού μιας επιχείρησης, αποτιμώνται κατά την αρχική αναγνώριση στην εύλογη αξία τους μείον τα εκτιμώμενα, κατά την χρονική στιγμή της συγκομιδής, έξοδα πώλησης. Αυτό είναι το κόστος των αποθεμάτων κατά την ημερομηνία εκείνη, για την εφαρμογή του παρόντος προτύπου(2).

2.5 Τύποι Προσδιορισμού του Κόστους-Παραδείγματα

Ο προσδιορισμός του κόστους των αποθεμάτων είναι ένα βασικό λογιστικό θέμα διαχείρισης, αλλά και ένα πολύ σημαντικό σημείο λογιστικού ελέγχου. Το συγκεκριμένο Πρότυπο ορίζει ποιες τεχνικές επιτρέπονται και σε ποιες περιπτώσεις.

Οι επιχειρήσεις έχουν το δικαίωμα της επιλογής μία από τις παρακάτω μεθόδους, με σκοπό το αποτέλεσμα του προσδιορισμού του κόστους των αποθεμάτων τους να είναι όσο το δυνατό πιο κοντά στην πραγματικότητα. Οι **μέθοδοι** που επιλέγονται ως επικρατέστεροι από το Πρότυπο είναι οι εξής(3),(4):

α) **της μεθόδου της σειράς εξαντλήσεως των αποθεμάτων, FIFO**

β) **της μέσης σταθμικής τιμής**, με όλες τις δυνατότητες αυτής (ημερήσια, μηνιαία, ετήσια), με την προϋπόθεση αυτή να ακολουθείται παγίως

γ) με τη μέθοδο **του εξατομικευμένου κόστους**, όταν τα αποθέματα δεν αναλώνονται με σταθερούς ρυθμούς κατά τη συνήθη δραστηριότητα της επιχείρησης

Επίσης, **διάφορες τεχνικές**, όπως το πρότυπο κόστος και η μέθοδος της λιανικής τιμής, μπορούν να χρησιμοποιούνται εάν οι αξίες τους δεν διαφέρουν σημαντικά από το κόστος.

Η μέθοδος **του πρότυπου κόστους** λαμβάνει υπόψη τα κανονικά επίπεδα υλικών, εργασία, αποδοτικότητα και αξιοποίησης της παραγωγικής δυναμικότητας και πρέπει να επανεξετάζονται σε τακτά χρονικά διαστήματα ώστε να αλλάζουν ανάλογα με τις συνθήκες, όταν αυτές το απαιτούν.

Η μέθοδος **των τιμών λιανικής πώλησης** έχει εφαρμογή σε επιχειρήσεις ειδών λιανικής πώλησης με μεγάλο αριθμό γρήγορα μεταβαλλόμενων ειδών, τα οποία έχουν παρόμοια περιθώρια κέρδους και για τα οποία δεν είναι πρακτικά εφικτό να χρησιμοποιηθούν άλλες κοστολογικές μέθοδοι. Πιο αναλυτικά, όταν εφαρμόζεται η μέθοδος αυτή, το κόστος προσδιορίζεται με μείωση της αξίας πώλησης των αποθεμάτων κατά το αντίστοιχο ποσοστό μικτού κέρδους. Το ποσοστό που συνήθως επιλέγεται είναι αυτό που λαμβάνει υπόψη τα αποθέματα που έχουν τιμολογηθεί κάτω από την αρχική τιμή πώλησης τους. Επίσης, αξίζει να σημειωθεί ότι για κάθε τμήμα λιανικών πωλήσεων της επιχείρησης, συχνά χρησιμοποιείται ένα μέσο ποσοστό.

Καταλληλότητα των μεθόδων

Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους χρησιμοποιείται καλύτερα για να προσδιοριστεί τι κόστος των αποθεμάτων τα οποία:

- Δεν μπορούν να αντικατασταθούν το ένα από το άλλο
- Έχουν παραχθεί και προορίζονται για ειδικούς σκοπούς

Με τη μέθοδο αυτή τα συγκεκριμένα έξοδα κοστολογούνται σε συγκεκριμένα είδη του αποθέματος. Η μέθοδος αυτή είναι κατάλληλη όταν τα διάφορα είδη των αποθεμάτων προορίζονται για το συγκεκριμένο σκοπό. Ανεξάρτητα εάν τα αποθέματα αυτά έχουν αγοραστεί ή παραχθεί, τα έξοδα που έχουν πραγματοποιηθεί για τον συγκεκριμένο σκοπό, πρέπει να κοστολογούνται.

Το εξατομικευμένο κόστος είναι ακατάλληλο, όταν υπάρχει μεγάλος αριθμός ειδών του αποθέματος τα οποία αντικαθίσταται το ένα από το άλλο. Για αυτά τα αποθέματα θα πρέπει να εφαρμόζεται μία από τις ακόλουθες κοστολογικές μεθόδους: FIFO και μέθοδο της μέσης σταθμικής τιμής.

Με τη μέθοδο FIFO το κόστος των τελικών αποθεμάτων προέρχεται από τις τελευταίες αγορές και παραγωγές. Αυτό συμβαίνει διότι θεωρούμε ότι τα είδη που αγοράστηκαν ή παρήχθησαν πρώτα, πωλούνται και πρώτα.

Με τη μέθοδο της μέσης σταθμικής τιμής το κόστος του αποθέματος προσδιορίζεται από το μέσο σταθμικό κόστος των ομοίων ειδών που αγοράστηκαν ή παρήχθησαν κατά τη διάρκεια της χρήσης και το μέσο σταθμικό κόστος των ομοίων ειδών στην αρχή της περιόδου. Η μέθοδος αυτή, επιπροσθέτως, μπορεί να εφαρμόζεται σε περιοδική βάση ή και ετήσια.

Ακόμη, θα πρέπει να γνωρίζουμε ότι μια επιχείρησης θα πρέπει να χρησιμοποιεί την ίδια μέθοδο του κόστους για όλα τα αποθέματα της, τα οποία είναι παρόμοιας φύσης ή έχουν παρόμοια χρήση στην επιχείρηση. Για τα αποθέματα τα οποία έχουν διαφορετική φύση ή χρήση, μπορούν να χρησιμοποιηθούν διαφορετικές μέθοδοι προσδιορισμού του κόστους. Προσοχή όμως, μια διαφορά στη γεωγραφική τοποθεσία που βρίσκονται τα αποθέματα ή στη φορολογία που εφαρμόζεται εκεί, δεν αποτελεί λόγο για να δικαιολογήσει τη χρήση των διαφορετικών μεθόδων προσδιορισμού του κόστους των αποθεμάτων.

Παράδειγμα

Περιοδική μέση σταθμική τιμή

Κατά τη μέθοδο αυτή, ο προσδιορισμός της αξίας του τελικού αποθέματος ως και του κόστους πωληθέντων επιτυγχάνεται με βάση τη σταθμική μέση τιμή κτήσεως των συνολικών εμπορευμάτων προς πώληση. Η μέση αυτή τιμή προσδιορίζεται με τον τύπο:

Μέση Σταθ.Τιμή= (Αξία αρχ.αποθέμ.+αξία αγορών περιόδου)/(ποσότητα αρχ.Αποθεμ.+ποσότητα αγορών περιόδου)

Π.χ

Κατά της διάρκειας της χρήσης, η επιχείρηση «Αγγελίδης» πραγματοποίησε τις αγορές και πωλήσεις εμπορευμάτων που παρουσιάζονται παρακάτω:

Πίνακας 2.4

Ημερομηνία	Αγορές		Πωλήσεις	
	Τεμάχια	Τιμή ανά τεμάχιο	Τεμάχια	Τιμή ανά τεμάχιο
01/02/2012	15	5		
06/02/2012	10	6		
12/04/2012			15	7
20/12/2012	10	5,5		
25/12/2012			10	8
Σύνολο	35		25	

Τα έσοδα της επιχείρησης υπολογίζονται ως εξής:

Πίνακας 2.5

Ημερομηνία	Πωλήσεις		
	Τεμάχια	Τιμή	Σύνολο
12/04/2012	15	7	105
25/12/2012	10	80	80
Σύνολο	25		185

Το κόστος των πωλήσεων και η αξία τους τελικού αποθέματος, εάν η επιχείρηση χρησιμοποιεί τη μέθοδο της μέσης σταθμικής τιμής προσδιορίζεται ως εξής:

Πίνακας 2.6

Αγορές- Πωλήσεις	Εισαγωγή			Εξαγωγή		
	Τεμάχια	Τιμή	Σύνολο	Τεμάχια	Τιμή	Σύνολο
Έναρξη	0	0	0			
Αγορές	15	5	75			
Αγορές	10	6	60			
Πωλήσεις				15	7	105
Αγορές	10	5,5	55			
Πωλήσεις				10	8	80

Μέση Σταθ.Τιμή= (Αξία αρχ.αποθέμ.+αξία αγορών περιόδου)/(ποσότητα αρχ.

Αποθεμ.+ποσότητα αγορών περιόδου)= (0+190)/(0+35)=5,42 το τεμάχιο

Συνεπώς το κόστος του τελικού αποθέματος $= (35-25)*5,42=54,2$

και το κόστος πωλήσεων $= 25*5,42=135,50$

Το μικτό κέρδος είναι :

Πωλήσεις –κόστος πωληθέντων $=185-135,50=49,50$

Με τη μέθοδο της FIFO έχω:

Πίνακας2.7

Ημερομηνία	Αγορές- Πωλήσεις	Εισαγωγή			Εξαγωγή			Υπόλοιπο		
		Τεμάχια	Τιμή	Σύνολο	Τεμάχια	Τιμή	Σύνολο	Τεμάχια	Τιμή	Σύνολο
01/01/2012	Έναρξη	0	0	0				0	0	0
01/02/2012	Αγορές	15	5	75				15	5	75
06/02/2012	Αγορές	10	6	60				25		135
12/04/2012	Πωλήσεις				15	5	75	10	6	60
20/12/2012	Αγορές	10	5,5	55				20		115
25/12/2012	Πωλήσεις				10	6	60	10	5,5	55

Το κόστος πωλήσεων ισούται με $(75+60) 135$

Το κόστος του τελικού αποθέματος είναι 55

Και το μικτό κέρδος είναι: πωλήσεις –κόστος πωλήσεων $=185-135=50$

Αξίζει να σημειωθεί ότι το μεγάλο μειονέκτημα της μεθόδου της FIFO έγκειται στο γεγονός ότι τα έσοδα από τις πωλήσεις δε σχετίζονται με το τρέχον κόστος των πωληθέντων, το οποίο προσεγγίζει και το κόστος αντικατάστασης τους. Η μέθοδος FIFO συμβαδίζει με τη φυσική ροή των αποθεμάτων και κατά συνέπεια στο τέλος της περιόδου, η αξία του τελικού αποθέματος πλησιάζει το κόστος αντικατάστασης των αποθεμάτων. Αυτή την προσέγγιση έχει υιοθετήσει κατά κύριο λόγο το ΔΛΠ 2.

Σε περιόδους πληθωριστικών πιέσεων όμως, η μέθοδος FIFO υπερεκτιμά τα κέρδη από την πώληση αποθεμάτων, γιατί τα έσοδα των πωλήσεων αντιπαραβάλλονται με το κόστος προγενέστερων αγορών. Λόγω του παραπάνω συσχετισμού, η μέθοδος δεν ενδείκνυται για περιόδους όπου υπάρχει υψηλός πληθωρισμός (2).

2.6 Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία-Παραδείγματα

Τα αποθέματα, όπως προαναφέρθηκε, αποτιμώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους. Με άλλα λόγια, τα αποθέματα δεν πρέπει να δείχνουν αξία μεγαλύτερη από την αναμενόμενη που θα προκύψει από την πώληση ή την χρήση τους. Μάλιστα, θα πρέπει να σημειωθεί ότι το κόστος των αποθεμάτων μπορεί να μην είναι ανακτήσιμο, αν αυτά έχουν υποστεί κάποια φθορά, αν έχουν αχρηστευθεί ή αν οι τιμές πώλησης τους έχουν μειωθεί καθώς και αν το προβλεπόμενο κόστος ολοκλήρωσης ή πώλησης τους έχει αυξηθεί (3).

Οι πρώτες ύλες και τα λοιπά υλικά, που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν στην παραγωγή αποθεμάτων, δεν υποτιμώνται κάτω του κόστους, αν τα έτοιμα προϊόντα στα οποία θα ενσωματωθούν αναμένεται να πωληθούν στο κόστος ή πάνω από αυτό. Όμως, όταν μια κάμψη της τιμής της τιμής των υλών προδιαθέτει ότι το κόστος των έτοιμων προϊόντων υπερβαίνει την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε τα αποθέματα υλών αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Σε αυτήν την περίπτωση, το κόστος αντικατάστασης των υλών μπορεί να αποτελεί το καλύτερο διαθέσιμο μέσο επιμέτρησης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

Οι εκτιμήσεις της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας βασίζονται στην αξιόπιστη ένδειξη που υπάρχει κατά το χρόνο που γίνονται οι εκτιμήσεις, ως προς το ποσό που αναμένεται να αποφέρουν τα αποθέματα (3).

Ακόμη, σε κάθε μεταγενέστερη περίοδο γίνεται μια νέα εκτίμηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Στην πορεία όμως, μετά το σκαμπανέβασμα της καθαρής

ρευστοποιήσιμης αξίας, το ποσό της υποτίμησης αντιλογίζεται ώστε η νέα λογιστική αξία να είναι η χαμηλότερη μεταξύ του κόστους και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Αυτό συμβαίνει όταν ένα είδος αποθέματος που τηρείται λογιστικά στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, έχει την τιμή του μειωμένη σε μια περίοδο και αυξημένη σε μια άλλη(3).

Τα αποθέματα ως στοιχείου του ενεργητικού μιας οντότητας δεν πρέπει να εμφανίζονται με αξία μεγαλύτερη από αυτή που πρόκειται να εισπράξει με την πώληση τους. Συνοπτικά, και με όσα αναφέρθηκαν παραπάνω, θα πρέπει να ελέγχεται:

- Εάν το κόστος των αποθεμάτων είναι ανακτήσιμο, δηλαδή εάν η τιμή πώλησης του αποθέματος υπερβαίνει το κόστος του. Το κόστος του αποθέματος μπορεί, όπως προαναφέρθηκε, να έχει υποστεί κάποια φθορά.
- Γεγονότα που συμβαίνουν μεταγενέστερα της περιόδου αναφοράς και δικαιολογούν τη μείωση της αξίας των αποθεμάτων.
- Ο σκοπός για τον οποίο διατηρούνται τα αποθέματα. Για παράδειγμα, αν υπάρχει μια προσυμφωνημένη τιμή πώλησης ενός αποθέματος, τότε η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του διατηρούμενου προς κάλυψη συγκεκριμένων πωλήσεων είναι η προσυμφωνημένη τιμή πώλησης, με την προϋπόθεση να υπάρχει συγκεκριμένη σύμβαση πώλησης.
- Οι πρώτες ύλες και τα λοιπά υλικά δεν αποτιμώνται κάτω από το κόστος κτήσης, αν τα έτοιμα προϊόντα στα οποία θα ενσωματωθούν αναμένεται να πωληθούν στο κόστος ή πάνω από αυτό. Στην περίπτωση, όμως, που υπάρχει ένδειξη ότι το κόστος των προϊόντων που θα παραχθούν από αυτές, θα υπερβεί την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε τα αποθέματα πρώτων και βοηθητικών υλών, αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Το πιο κατάλληλο μέσο μέτρησης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας των πρώτων και βοηθητικών υλών, σε αντίστοιχες περιπτώσεις είναι το κόστος αντικατάστασης τους.

Ακόμη, θα πρέπει να γνωρίζουμε ότι, η αποτίμηση των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους γίνεται συνήθως κατά είδος. Επιτρέπεται όμως και η ομαδοποίηση όμοιων ή ομοειδών προϊόντων.

Αυτό μπορεί να συμβεί όταν τα αποθέματα που παράγονται έχουν όμοιες τελικές χρήσεις ή παράγονται στην ίδια γεωγραφικά περιοχή ή ακόμη, αν ανήκουν στην ίδια παραγωγική γραμμή.

Παράδειγμα 1

Τα προϊόντα της επιχείρησης «Αγγελίδη» πωλούνται στην τιμή των 1.800€ ανά τεμάχιο, ενώ το κόστος παραγωγής τους ανέρχεται στο ποσό των 1.500€ ανά τεμάχιο. Λόγω μιας καινούριας ευρεσιτεχνίας μιας ανταγωνιστικής επιχείρησης, η τιμή πώλησης των προϊόντων στην αγορά διαμορφώθηκε στα 1.300€ ανά τεμάχιο. Η υπολειμματική αξία των προϊόντων της επιχείρησης «Αγγελίδη» βάσει συμφωνίας που έχει γίνει με επιχείρηση στο παρελθόν, ανέρχεται στο ποσό των 1.400€ ανά τεμάχιο.

Να υπολογιστεί σε ποιο ποσό θα αποτιμηθούν τα αποθέματα.

Λύση

Η αποτίμηση γίνεται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους παραγωγής, δηλαδή 1.500€ και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας των αποθεμάτων, δηλαδή στο ποσό των 1.400€ ανά τεμάχιο. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία των αποθεμάτων είναι 1.400€ λόγω της συμφωνίας που υπάρχει μεταξύ των επιχειρήσεων.

Παράδειγμα 2

Η εταιρεία «Αγγελίδης.» κατασκευάζει και πωλεί προϊόντα. Τα κόστη πώλησης των προϊόντων είναι αμελητέα. Κατά την 31/12/2011 τα κοστολογικά δεδομένα έχουν ως εξής:

Πίνακας 2.8

	Κόστος ανά μονάδα	Αξία πώλησης ανά μονάδα
Ύλες (ως απογραφή της 31/12/2011)	300€	280€
Εκτιμώμενο κόστος μετατροπής	60€	100€
Τελικό προϊόν	360€	380€

Πρέπει η εταιρεία να προβεί σε υποτίμηση των Α' υλών;

Λύση

Η επιχείρηση δεν πρέπει να υποτιμήσει τις Α' ύλες, διότι τα έτοιμα προϊόντα στα οποία θα ενσωματωθούν αναμένεται να πωληθούν άνω του κόστους.

2.7 Αναγνώριση του Εξόδου-Παραδείγματα

Όταν πωλούνται αποθέματα, η λογιστική τους αξία πρέπει να αναγνωρίζεται ως έξοδο στην περίοδο, κατά την οποία αναγνωρίστηκε και το αντίστοιχο σχετικό έσοδο. Τα ποσά της κάθε μείωσης της αξίας των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και όλες οι ζημίες των αποθεμάτων, πρέπει να αναγνωρίζονται ως έξοδα της περιόδου στην οποία προέκυψε η μείωση της αξίας ή η ζημία.

Το ποσό της αναστροφής της μείωσης της αξίας των αποθεμάτων που προκύπτει από μία αύξηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας πρέπει να αναγνωρίζεται ως μείωση του ποσού που βάρυνε τα έξοδα, κατά την περίοδο που έλαβε χώρα η αναστροφή. (2)

Παράδειγμα 1

Το κόστος του αποθέματος «Ψ» την 31/12/2010 ανέρχεται σε 1.000.000€ (10.000 τεμάχια* 100€), προσδιοριζόμενο με τη μέθοδο F.I.F.O.. Η τιμή πώλησης την 31/12/2010 θεωρείται σε 70€ ανά τεμάχιο, καθώς στην αγορά κυκλοφόρησαν παρόμοια αναπτυγμένα προϊόντα που οδήγησαν προς τα κάτω τις τιμές των παλαιότερων προϊόντων (τεχνολογική απαξίωση).

Στη χρήση του 2011, λόγω μεταβολής των συνθηκών στην αγορά, έγινε αύξηση των τιμών πώλησης των προϊόντων στη αγορά σε 90€ ανά τεμάχιο.

Να προσδιοριστεί ο λογιστικός χειρισμός των παραπάνω γεγονότων.

Λύση

Βάσει των παραπάνω, η επιχείρηση θα πρέπει να αποτιμήσει τα συγκεκριμένα αποθέματα στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ του κόστους κτήσης (1.000.000 €) και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας (700.000 €).

Η λογιστική εγγραφή που πρέπει να διενεργηθεί την 31/12/2010, κατά τη χρήση, δηλαδή, στην οποία προέκυψε η υποτίμηση είναι η παρακάτω:

Πίνακας 2.9

Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
Ζημία λόγω μείωσης της αξίας των αποθεμάτων	300.000	
Αποθέματα		300.000

Η παραπάνω εγγραφή έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση του τελικού αποθέματος κατά 300.000 € και την αντίστοιχη ισόποση αύξηση του ύψους του κόστους των πωλήσεων.

Στη χρήση του 2011, η τιμή των παλαιότερων προϊόντων έχει διαμορφωθεί στην αγορά σε 90 €. Αν η επιχείρηση εξακολουθεί να κατέχει 5.000 τεμάχια από το συγκεκριμένο απόθεμα, θα πρέπει να προβεί σε αναστροφή της προηγούμενης ζημίας λόγω μείωσης της αξίας των αποθεμάτων και να προσαρμόσει το κόστος τεμαχίου σε 90 € (από 70 € που εμφανιζόταν στα βιβλία της επιχείρησης).

Πρέπει, συνεπώς, να προσαρμόσει το κόστος τεμαχίου στη χαμηλότερη αξία μεταξύ της λογιστικής αξίας του και της νέας καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, όπως αυτή διαμορφώθηκε με βάση τις νέες συνθήκες αγοράς.

Η λογιστική εγγραφή που πρέπει να διενεργηθεί την 31/12/2011 είναι η παρακάτω:

Πίνακας 2.10

Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
Αποθέματα (5.000 τεμάχια*20 €)	100.000	
Έσοδα από αναστροφή ζημίας λόγω μείωσης της αξίας των αποθεμάτων		100.000

Παράδειγμα 2

Στην απογραφή της 31/12/2008 απογράφησαν και μεταξύ των άλλων και 5.000 μονάδες του είδους

Πίνακας 2.11

Κόστος Αγοράς	75.000 €
Ναύλα και Ασφάλιστρα	6.000 €
Δασμοί	10.000 €
Λοιπά ειδικά έξοδα αγορών	4.000 €
Σύνολο	95.000 €

Να γίνουν οι εγγραφές αποτιμήσεως αν κατά την 31/12/2008 η ρευστοποιήσιμη αξία ήταν : α) 22 € ανά μονάδα και β) 18 € ανά μονάδα.

Αν, στη δεύτερη περίπτωση, τη επόμενη χρήση πωληθούν 4.000 μονάδες και η ρευστοποιήσιμη αξία για τις απομένουσες είναι 20 € για την κάθε μια μονάδα, πώς θα αποτιμηθούν οι εναπομένουσες 1.000 μονάδες. Θα γίνει κάποια εγγραφή; Εάν ναι ποια είναι αυτή;

Λύση

α) Αν η ρευστοποιήσιμη αξία είναι 22 € η αποτίμηση παραμένει 95.000 € (5.000 * 19 €).

Αν η ρευστοποιήσιμη αξία είναι 18 €, τα αποθέματα θα πρέπει να αποτιμηθούν στις 90.000 € (5.000 * 18 €), οπότε:

Πίνακας 2.12

	Χρέωση	Πίστωση
Αποτελέσματα Χρήσεως (ζημία υποτίμησης)	5.000 €	
Αποθέματα		5.000 €

β) Αν πωληθούν 4.000 μονάδες και στο τέλος της επόμενης χρήσεως η ρευστοποιήσιμη αξία είναι $20 \text{ €} * 1.000 = 20.000 \text{ €}$, τότε έχει εκλείψει ο λόγος της υποτίμησης και η εγγραφή θα γίνει:

Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
Κόστος πωληθέντων (αναστροφή υποτίμησης)	5.000 €	
Αποθέματα		5.000 €

Σε ορισμένες περιπτώσεις τα αποθέματα μπορεί να χρησιμοποιούνται για τη δημιουργία πάγιων στοιχείων του ενεργητικού (ιδιοπαραγωγή παγίων). Στις περιπτώσεις αυτές, το έξοδο αναγνωρίζεται στην Κατάσταση Συνολικών Εσόδων (ή στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων, στην περίπτωση που αυτή παρουσιάζεται ξεχωριστά σύμφωνα με σχετική δυνατότητα που παρέχει το αναθεωρημένο Δ.Λ.Π. 1) μέσω των αποσβέσεων, καταμετρημένο στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του πάγιου στοιχείου του ενεργητικού.(2)

2.8 Γνωστοποιήσεις

Οι Επεξηγηματικές Σημειώσεις των Οικονομικών Καταστάσεων της επιχείρησης θα πρέπει να περιλαμβάνουν τις ακόλουθες πληροφορίες:

- τις λογιστικές πολιτικές που υιοθετούνται για την αποτίμηση των αποθεμάτων, συμπεριλαμβανομένης της μεθόδου που χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό του κόστους,
- τη συνολική λογιστική αξία των αποθεμάτων και τη λογιστική αξία ανά κατηγορία αποθεμάτων,

- τη λογιστική αξία των αποθεμάτων που αποτιμήθηκαν στην εύλογη αξία μειωμένη κατά τα κόστη πώλησης,
- τα ποσά των αποθεμάτων που αναγνωρίστηκαν ως έξοδο κατά τη διάρκεια της παρουσιαζόμενης περιόδου,
- το ποσό της μείωσης της αξίας των αποθεμάτων, το οποίο αναγνωρίστηκε ως έξοδο της περιόδου,
- το ποσό της αναστροφής μιας προγενέστερης μείωσης της αξίας των αποθεμάτων, το οποίο αναγνωρίζεται ως μείωση του ποσού των αποθεμάτων που αναγνωρίστηκε ως έξοδο στην περίοδο,
- τις συνθήκες ή τα γεγονότα, τα οποία οδήγησαν την επιχείρηση στο να προβεί στην αναστροφή της προγενέστερης μείωσης της αξίας των αποθεμάτων, και
- τη λογιστική αξία των αποθεμάτων που έχουν ενεχυριαστεί για την εξασφάλιση υποχρεώσεων.

Πληροφορίες για τη λογιστική αξία των διάφορων κατηγοριών αποθεμάτων και την έκταση των μεταβολών σε αυτά τα στοιχεία του ενεργητικού, είναι χρήσιμες για τους χρήστες των Οικονομικών Καταστάσεων, προκειμένου να προβούν σε υπολογισμούς σημαντικών δεικτών.

Συνήθεις κατηγορίες αποθεμάτων είναι τα εμπορεύματα, τα υλικά παραγωγής, τα αναλώσιμα, οι πρώτες ύλες, τα ημικατεργασμένα και τα έτοιμα προϊόντα. Τα αποθέματα μιας επιχείρησης παροχής υπηρεσιών, μπορεί να περιγράφονται ως εργασίες σε εξέλιξη.

Το ποσό των αποθεμάτων που αναγνωρίζεται ως έξοδο κατά τη διάρκεια της περιόδου και το οποίο αναφέρεται βς κόστος πωλήσεων, απαρτίζεται από:

- τα κόστη τα οποία προηγουμένως περιλαμβάνονταν στην αποτίμηση των αποθεμάτων που έχουν πλέον πωληθεί,
- τα γενικά βιομηχανικά έξοδα της περιόδου που έχουν υποκοστολογηθεί, και
- τα υπερβολικά κόστη παραγωγής των αποθεμάτων.

Οι ειδικές, επίσης, συνθήκες μιας επιχείρησης μπορεί να δικαιολογούν τον συνυπολογισμό και άλλων εξόδων, όπως, για παράδειγμα, των εξόδων διάθεσης. Στις περιπτώσεις που επιχειρήσεις επιλέξουν να παρουσιάσουν ανάλυση των εξόδων κατά είδος, τότε οι σχετικές πληροφορίες αναφορικά με το κόστος των αποθεμάτων που επιβάρυναν την παρουσιαζόμενη περίοδο, θα περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των Οικονομικών Καταστάσεων.

Συγκεκριμένα, οι επιχειρήσεις θα γνωστοποιούν ως έξοδα που αναγνωρίστηκαν στα κέρδη ή τις ζημιές της περιόδου, το κόστος των πρώτων υλών και υλικών, τα έξοδα μισθοδοσίας και τα άλλα λειτουργικά έξοδα, μαζί με το ποσό της καθαρής μεταβολής, κατά την περίοδο, στα αποθέματα.(2)

2.9 Αποθέματα και Οικονομικές Καταστάσεις

Από τη στιγμή, λοιπόν, που έχει γίνει αποτίμηση των αποθεμάτων, με ή χωρίς υποτίμησής τους, φτάνουμε στο σημείο του υπολογισμού του κόστους πωληθέντων με βάση τον τύπο : $\text{Απόθεμα Αρχής} + \text{Αγορές} - \text{Απόθεμα Τέλους} = \text{Κόστος Πωληθέντων}$. Άρα, η αποτίμηση των αποθεμάτων επηρεάζει το Κόστος Πωληθέντων και συνδέεται με αυτό με αντιστρόφως ανάλογη σχέση. Αυτό σημαίνει ότι μια επιχείρηση, η οποία παρουσιάζει τα Αποθέματα Τέλους υποτιμημένα εμφανίζει υψηλό Κόστος Πωληθέντων. Αποτέλεσμα του υψηλού κόστους πωληθέντων είναι ότι τα Μεικτά Κέρδη της επιχείρησης εμφανίζονται μειωμένα, από τη στιγμή που τα Μεικτά Κέρδη προκύπτουν αφαιρώντας από τις Πωλήσεις του έτους το Κόστος Πωληθέντων. Χαμηλό επίπεδο Μεικτών Κερδών επιφέρει, όπως, είναι αναμενόμενο χαμηλότερο ύψος φορολογίας της επιχείρησης. Με λίγα λόγια η αποτίμηση των αποθεμάτων επηρεάζει την γενικότερη εικόνα μιας επιχείρησης δηλαδή τον Ισολογισμό της. Επίσης, επηρεάζονται και τα Αποτελέσματα Χρήσεως, διότι όπως προαναφέρθηκε τα ποσά της υποτίμησης των αποθεμάτων καταχωρούνται στα έξοδα της χρήσεως μέσα στην οποία πραγματοποιήθηκε η υποτίμηση.

Η σημασία, λοιπόν, της αποτίμησης των αποθεμάτων είναι μεγάλη, από τη στιγμή που επηρεάζουν δύο σημαντικές οικονομικές καταστάσεις όπως είναι ο Ισολογισμός και τα Αποτελέσματα Χρήσεως και οι οποίες προορίζονται για διαφορετικούς σκοπούς.

Στον Ισολογισμό, που περιλαμβάνονται τα αποθέματα και τα άλλα κυκλοφορούντα στοιχεία του ενεργητικού, αποτελούν ένα μέτρο αξιολόγησης της ρευστότητας (Κυκλοφορούν Ενεργητικό / Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις) της επιχείρησης, δηλαδή της ικανότητάς της να αντιμετωπίζει τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της.

Από την άλλη, στα Αποτελέσματα Χρήσεως, η τιμή στην οποία αποτιμώνται τα αποθέματα παρέχει την δυνατότητα σύγκρισης των εσόδων με το Κόστος Πωληθέντων. Επίσης, σημαντική μεταβολή της εικόνας των Αποτελεσμάτων

Χρήσεως προκαλείται, όταν μια επιχείρηση όχι μόνο δεν διενήργησε πρόβλεψη για την κάλυψη ζημίας από επισφαλείς απαιτήσεις, αλλά αντιλόγησε και την πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων που είχε δημιουργήσει κατά την προηγούμενη χρήση.(6)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΠΡΑΚΤΙΚΟ ΜΕΡΟΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

ΔΙΑΔΙΑΚΑΣΙΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΗΣ

ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΠΛΕΥΡΑ ΤΟΥ

ΕΛΕΓΚΤΗ

3.1 Σκοπός και Αρχές του Ελέγχου

Με τον όρο "σύστημα εσωτερικού ελέγχου" εννοούμε:

- την οργάνωση των οικονομικών, λογιστικών και λοιπών υπηρεσιών της επιχειρήσεως.
- την κατανομή αρμοδιοτήτων, και ευθυνών του προσωπικού, και
- την εφαρμογή κανόνων και διαδικασιών, μέτρων και ελέγχων ώστε:
 1. να περιορίζονται οι κίνδυνοι λαθών και άλλων ανωμαλιών κατά την εκτέλεση των συναλλαγών.
 2. να αποκτούν μεγαλύτερη ακρίβεια και αξιοπιστία τα λογιστικά βιβλία και στοιχεία της επιχειρήσεως, και
 3. να φυλάσσονται, αποτελεσματικά, τα περιουσιακά στοιχεία της επιχειρήσεως.

3.2 Η Λειτουργία των Αποθεμάτων

Η λειτουργία των αποθεμάτων αφορά όλες τις οικονομικές ενέργειες της επιχείρησης, που έχουν να κάνουν με:

- Την είσοδο στην επιχείρηση.
- Την κατανάλωση από την επιχείρηση για την διενέργεια της παραγωγικής διαδικασίας.
- Την δημιουργία από την ίδια την επιχείρηση.
- Την έξοδο από την επιχείρηση.

Όλων των περιουσιακών στοιχείων που λογιστικά αποδίδονται με τον όρο «ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ» και παρακολουθούνται από τους λογαριασμούς της ομάδας 2 του Ε.Γ.Λ.Σ. (Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου). Τα περιουσιακά αυτά στοιχεία

περιλαμβάνουν το σύνολο των εμπορευμάτων, των α' υλών, των έτοιμων προϊόντων και ημιτελών, των υποπροϊόντων, και υπολειμμάτων, την παραγωγή σε εξέλιξη, τα είδη και τα υλικά συσκευασίας, ανταλλακτικά παγίων κ.λ.π..

Όλες αυτές οι ενέργειες συνδέονται όπως είναι φυσικό με τις λειτουργίες των Πωλήσεων (έξοδος) και των Αγορών (είσοδος), εν τούτοις τα ειδικά προβλήματα του κυκλώματος των Αποθεμάτων είναι τόσο πολλά και σημαντικά που χρειάζονται ξεχωριστή ανάλυση, ακόμα δε περισσότερο γιατί συνδέονται και με το θέμα της φυσικής απογραφής, διαδικασία σημαντική για κάθε επιχείρηση, αλλά και διαδικασία που ενέχει τους πλέον σημαντικούς κινδύνους σε σχέση με την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων.

Πρέπει επίσης να επισημανθεί ότι οι λογαριασμοί Αποθεμάτων της Γενικής Λογιστικής είναι και κατ' αντιστοιχία λογαριασμοί της ομάδας 9, της Αναλυτικής (σε όποιες επιχειρήσεις τηρούν Αναλυτική Λογιστική). Η εξέταση λοιπόν αυτών των λογαριασμών συμπεριλαμβάνονται σε αυτό το κύκλωμα(8).

3.3 Ορισμός Αποθεμάτων

α) Η αποθηκευμένη ποσότητα ενός προϊόντος για να αντιμετωπιστεί η μελλοντική ζήτηση αυτού.

β) Τα αποθέματα είναι κυκλοφοριακά περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης που θα πωληθούν (τελικά) στα πλαίσια της δραστηριότητας της επιχείρησης.

Ο όρος αποθέματα συμπεριλαμβάνει:

α) Αγαθά έτοιμα για πώληση που βρίσκονται στα χέρια μιας επιχείρησης.

β) Αγαθά ημικατεργασμένα.

γ) Πρώτες ύλες και

δ) Βοηθητικές ύλες.

3.4 Διάκριση μεταξύ Παγίων και Αποθεμάτων

Μερικά αγαθά μπορεί να έχουν διαφορετικό χαρακτήρα, ανάλογα με τη μορφή και το σκοπό της επιχείρησης που τα κατέχει. Έτσι τα ίδια αγαθά σε άλλη επιχείρηση μπορεί να είναι πάγια και σε άλλη αποθέματα. Για παράδειγμα: Μια πολυκατοικία είναι

πάγιο για μια εταιρεία παραγωγής μπετόν, ενώ είναι απόθεμα για μια εταιρεία οικοδομικών επιχειρήσεων.

Οι τίτλοι συμμετοχών σε άλλες επιχειρήσεις, είναι άυλο περιουσιακό στοιχείο για μια εταιρεία εμπορίας αυτοκινήτων, ενώ είναι απόθεμα για μια χρηματιστηριακή εταιρεία. Πλήθος άλλων παρόμοιων παραδειγμάτων επιβεβαιώνουν το γεγονός.

Συμπερασματικά, για να χαρακτηριστεί ένα αγαθό «ΑΠΟΘΕΜΑ» πρέπει να προσδιορίζεται να εισέλθει ή να έχει ήδη εισέλθει στον κύκλο παραγωγής ή εμπορευματοποίησης της επιχείρησης.(8)

3.5 Γιατί δίνουν μεγάλη σημασία στα Αποθέματα οι Ελεγκτές

α) Τα αποθέματα είναι το σπουδαιότερο ενεργητικό στοιχείο της επιχείρησης και το πιο ευαίσθητο στα σημαντικά σφάλματα από οποιοδήποτε άλλο περιουσιακό στοιχείο.

β) Οι ελεγκτές δίνουν μεγάλη σημασία στα αποθέματα επειδή οι τιμές τους παρουσιάζουν διαχρονικά αυξομειώσεις λόγω πληθωρικών μεταβολών των τιμών και συνεπώς αυτό μπορεί να περικλείει κινδύνους για την επιχείρηση.

γ) Επίσης μας ενδιαφέρει η αξία των αποθεμάτων, γιατί επηρεάζει το κόστος πωληθέντων προϊόντων καθώς επίσης ασκεί επίδραση στα καθαρά ετήσια κέρδη.

δ) Οι προσπάθειες που καταβάλλουμε για να εξακριβώσουμε και επαληθεύσουμε την ποσότητα των αποθεμάτων και την αξία τους είναι πολυπλοκότερες και δυσκολότερες αν συγκριθούν με τις προσπάθειες που καταβάλλονται για να εξακριβώσουμε και να επαληθεύσουμε άλλα τα στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

ε) Για να εξακριβώσουμε την πραγματική τους αξία και να παρουσιάσουμε μια αληθινή εικόνα στον ισολογισμό.

3.6 Οι Αντικειμενικοί Στόχοι των Ελεγκτών κατά την Εξέταση των Αποθεμάτων

Οι αντικειμενικοί στόχοι των εσωτερικών ελεγκτών κατά την εξέταση των αποθεμάτων είναι:

α) Να προσδιορίσουν αν υπάρχει επαρκής ποσότητα αποθεμάτων.

β) Να προσδιορίσουν και να ελέγξουν την ποιότητα και την κατάσταση των αποθεμάτων.

γ) Να ελέγξουν την καταλληλότητα της μεθόδου αποτίμησης των αποθεμάτων.

δ) Να δουν αν υπάρχει κυριότητα των αποθεμάτων.

Η εξέταση των αποθεμάτων από μέρους των ελεγκτών αποσκοπεί στην ανεύρεση της πιθανότητας αν υπάρχει σκόπιμα λανθασμένο ύψος των αποθεμάτων, ατασθαλίες, στην πρόληψη τυχών λαθών, καθώς και στο να προσδιορίσει τις αξίες και τις ακριβείς ποσότητες των αποθεμάτων.

3.7 Η Σημασία του Εσωτερικού Ελέγχου των Αποθεμάτων

Ο εσωτερικός έλεγχος, όπως είδαμε, αποσκοπεί κυρίως στην πρόληψη απάτης και αποφυγή ατασθαλιών. Αλλά ο εσωτερικός έλεγχος επιτελεί και άλλες λειτουργίες που είναι πολύ πιο σημαντικές από την πρόληψη απάτης. Με τον εσωτερικό έλεγχο μπορούμε να εξακριβώσουμε το ακριβές κόστος των αποθεμάτων, το ακριβές κόστος των πωληθέντων εμπορευμάτων, καθώς επίσης μπορούμε να εξακριβώσουμε με ακρίβεια τις ποσότητες των αποθεμάτων.

Οι επαρκείς εσωτερικοί έλεγχοι συμβάλλουν ώστε να αποφύγουμε λανθασμένα στοιχεία κόστους που χρησιμοποιούνται από τη διοίκηση κατά τη διάρκεια λήψης αποφάσεων και καθορισμού των τιμών. Στην πραγματικότητα, δηλαδή επιζητούμε την πραγματική εικόνα των αποθεμάτων μέσα από τους λογαριασμούς. Έτσι, οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις θα είναι αξιόπιστες όσον αφορά τα κέρδη και την πραγματική περιουσία της εταιρίας.

Επίσης, ο έλεγχος που κάνουμε στα αποθέματα και στο κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων είναι σημαντικός, γιατί επηρεάζει όλες σχεδόν τις άλλες λογιστικές λειτουργίες που σχετίζονται με την παραγωγή και την πώληση των προϊόντων (παραλαβή, τιμολόγηση, αποθήκευση, επεξεργασία, αποστολή).

Οι προμήθειες, οι παραλαβές και η λογιστική παρακολούθηση είναι τρεις λειτουργίες που πρέπει να ανατεθούν σε τρεις διαφορετικές υπηρεσίες:

- 1) Η λειτουργία των προμηθειών. Ο επαρκής εσωτερικός έλεγχος επί των προμηθειών απαιτεί, πριν από όλα μια οργανωτική διάθρωση, που εκχωρεί σε μια ξεχωριστή υπηρεσία της εταιρίας την αποκλειστική αρμοδιότητα να κάνει όλες τις αγορές υλικών και υπηρεσιών. Οι λειτουργίες των προμηθειών των

παραλαβών και της λογιστικής παρακολούθησης θα πρέπει να διαχωριστούν και να ανατεθούν σε χωριστές υπηρεσίες.

Στις μικρές επιχειρήσεις αυτό το είδος κατανομής μπορεί να μην είναι εφικτό, αλλά ακόμη και σε αυτές τις επιχειρήσεις, είναι συνήθως δυνατή η ανάθεση σε ένα άτομο όλων των διαδικασιών προμήθειας διαφόρων υλικών και υπηρεσιών. Για όλες τις προμήθειες θα πρέπει να ετοιμάζονται εντολές αγορών αριθμημένες κατά αύξοντα αριθμό και θα πρέπει να στέλνονται αντίγραφα αυτών στις υπηρεσίες λογιστικής και παραλαβών.

- 2) Η λειτουργία των παραλαβών. Όλα τα αγαθά που παραλαμβάνονται από την εταιρία, χωρίς καμία απολύτως εξαίρεση, θα πρέπει να ξεκαθαρίζονται από την υπηρεσία παραλαβών, που είναι ανεξάρτητη από της υπηρεσίες προμηθειών, αποστολών και αποθήκευσης.

Αυτή η υπηρεσία είναι αρμόδια: α) για τις ποσότητες των αγαθών που έχουν παραλειφθεί, β) για την ανακάλυψη ελαττωματικών προϊόντων, γ) για τη μεταβίβαση των αγαθών που παρέλαβε στις αποθήκες όσο το δυνατό συντομότερο και δ) για τη σύνταξη έκθεσης παραλαβής.

- 3) Η λειτουργία της αποθήκευσης: Όταν τα αγαθά φτάσουν στις αποθήκες, τα παραλαμβάνουν και τα καταμετρούν. Κατόπιν η υπηρεσία αποθήκευσης ενημερώνει τη λογιστική υπηρεσία όσον αφορά την ποσότητα που παρέλαβε και αποθήκευσε με δελτίο εισαγωγής, στη συνέχεια υπογράφει ότι παρέλαβε τα αγαθά και αναλαμβάνει η ίδια την ευθύνη αποθήκευσης και διατήρησης τους.
- 4) Η λειτουργία χορήγησης: επειδή η υπηρεσία αποθηκών είναι υπεύθυνη για τα αγαθά που είναι κάτω από τον έλεγχο της, έχει λόγους να επιμένει για όλα τα αγαθά που περνούν από τα χέρια της να φέρουν μια αριθμημένη εκ των προτέρων αίτηση, που θα συνοδεύεται από ένα υπογεγραμμένο δελτίο εξαγωγής για το τμήμα που παραλαμβάνει τα αγαθά. Οι αιτήσεις γίνονται συνήθως εις τριπλούν. Ένα αντίγραφο κρατάει η υπηρεσία που υποβάλλει την αίτηση, ένα άλλο αποτελεί απόδειξη της υπηρεσίας αποθηκών και το τρίτο είναι η γνωστοποίηση για τη λογιστική υπηρεσία για την κατανομή του κόστους. Σε ορισμένες εμπορικές επιχειρήσεις, οι εντολές φόρτωσης, και όχι οι αιτήσεις του εργοστασίου, χρησιμοποιούνται για να εγκρίνουν την έξοδο, αγαθών από τις αποθήκες.

- 5) Η λειτουργία της επεξεργασίας: Κατά τη διάρκεια της επεξεργασίας των αγαθών στο εργοστάσιο και πριν αποθηκευθούν σαν έτοιμα προϊόντα, πρέπει να υπάρχει ένας εξουσιοδοτημένος επιστάτης ο οποίος να γνωρίζει που βρίσκονται τα προϊόντα και πως θα διατεθούν. Ο εσωτερικός έλεγχος των αγαθών που βρίσκονται στο στάδιο της επεξεργασίας περιλαμβάνει την επιθεώρηση (ποιοτικό έλεγχο) των αγαθών, ώστε να ανακαλυφθούν τα ελαττωματικά, άχρηστα, υποβαθμισμένα και να απορριφθούν και γενικότερα να ανακαλυφθεί η ανεπάρκεια του παραγωγικού συστήματος.
- 6) Η λειτουργία της αποστολής: Οι αποστολές των αγαθών θα πρέπει να γίνονται κατόπιν έγκρισης της υπηρεσίας πωλήσεων. Ένα αντίγραφο της έγκρισης της αποστολής στέλνεται στην υπηρεσία αποθηκών, ένα άλλο αντίγραφο κρατιέται από την υπηρεσία αποστολών και ένα τρίτο αντίγραφο συνοδεύει τα αγαθά που στέλνονται μέχρι τον προορισμό τους. Αυτά τα αντίγραφα θα πρέπει να είναι αριθμημένα και να υφίστανται λογιστικό έλεγχο. Μόλις τα αγαθά αποσταλούν, η υπηρεσία αποστολών στέλνει τα αποδεικτικά στοιχεία φόρτωσης (φορτωτικές, συμφωνητικό μεταφοράς αγαθών) στην υπηρεσία έκδοσης τιμολογίων.

3.8 Το Σύστημα Κοστολόγησης

Το σύστημα κοστολόγησης είναι αναπόσπαστο μέρος του εσωτερικού ελέγχου των αποθεμάτων και χρησιμεύει για την κατανομή του κόστους πρώτων και βοηθητικών υλών, του κόστους εργασίας και του έμμεσου κόστους (γενικών βιομηχανικών εξόδων).

Παρέχει ακριβές και αξιόπιστες πληροφορίες στοιχεία για την αποτίμηση των αποθεμάτων και αποτελεί μέσο προστασίας των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης. Ειδικότερα παρατηρούμε:

- α) Το σύστημα διαρκούς απογραφής των αποθεμάτων: Τα στοιχεία διαρκούς απογραφής αποθεμάτων δείχνουν συνεχώς την ποσότητα των αγαθών που βρίσκονται στα χέρια της επιχείρησης. Μας δίνουν πληροφορίες πάνω στις πωλήσεις και στην παραγωγή και βασικά αποτελούν το πιο σημαντικό μέρος του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

β) Εσωτερικός έλεγχος και ηλεκτρονικός υπολογιστής (H/Y): Με τον H/Y μπορούμε να επιτύχουμε διαρκή απογραφή αποθεμάτων και μάλιστα όσο συχνά επιθυμεί η διοίκηση. Ακόμα, έχουμε σε κάθε στιγμή αποτίμηση των αποθεμάτων μας. Επίσης μέσω H/Y μπορεί να επιτευχθεί η πιο σύνθετη ανάλυση για κάθε αποθηκευμένο αγαθό, ακόμα κι αν ο αριθμός των αγαθών είναι πολύ μεγάλος.

γ) Τι είναι τα φύλλα εργασίας του ελέγχου για τα αποθέματα και το κόστος πωληθέντων αγαθών: Τα φύλλα εργασίας ετοιμάζονται από τους ελεγκτές όταν επαληθεύουν τα αποθέματα. Περιέχουν γραπτά σχόλια και λεπτομερή ανάλυση και υπολογισμούς και μας δείχνουν τον τρόπο με τον οποίο έγινε η πραγματική απογραφή.(8)

3.09 Αντικειμενικός Σκοπός και Οργάνωση της Διαδικασίας

3.09.1 Αντικειμενικός Σκοπός της Διαδικασίας

Προϋπάρχουν τα βασικά στοιχεία του Εσωτερικού Ελέγχου.

- Οι οποιοσδήποτε κινήσεις των Αποθεμάτων εγκρίνονται από αρμόδια πρόσωπα.
- Τα Αποθέματα προστατεύονται ικανοποιητικά από απώλειες κλοπής, σπατάλης, μη εγκεκριμένης εξόδου και διαφόρους άλλους κινδύνους.
- Υπάρχει κατάλληλη διαδικασία που εξασφαλίζει την ορθή απογραφή των αποθεμάτων.
- Τα Αποθέματα αποτιμώνται ορθά.

3.09.2 Οργάνωση της Διαδικασίας

- Ύπαρξη προσωπικού κατάλληλου, στο οποίο οι υπεύθυνοι της επιχείρησης έχουν κάθε εμπιστοσύνη.
- Διαχωρισμός των εξουσιών σε σχέση με τις εξής ενέργειες:
- Πρωτοβουλία κινήσεων (είσοδος, έξοδος).
- Φύλαξη και διατήρηση των Αποθεμάτων.
- Λογιστική καταγραφή των κινήσεων.
- Φυσικός έλεγχος των Αποθεμάτων.

- Ύπαρξη ικανοποιητικής σε ποιότητα και ποσότητα, πληροφορίας και καλή κυκλοφορία αυτής της πληροφορίας, ύπαρξη εγχειριδίου στο οποίο συγκεντρώνεται όλη η διαδικασία αν είναι δυνατόν.
- Κάλυψη από ειδική ασφάλεια για κινδύνους απαξίωσης των αποθεμάτων και περιοδική επανεξέταση των αξιών για τις οποίες έχουν ασφαλιστεί τα αποθέματα.
- Ακριβής προσδιορισμός των αναγκών.
- Ορθός σχεδιασμός και οργάνωση της παραγωγής.
- Κάθε είσοδος ή έξοδος αποθεμάτων αποδεικνύεται για γραπτό στοιχείο.
- Έλεγχος των εξόδων αποθεμάτων, είτε στις εξόδους του εργοστασίου, είτε στη φόρτωση στα μεταφορικά μέσα.(8)

3.10 Οι Κυριότεροι Κίνδυνοι που ενέχει η Λειτουργία

Πρέπει να σημειωθεί ότι η λειτουργία των αποθεμάτων ενέχει ένα μεγάλο αριθμό κινδύνων, ίσως τους σημαντικότερους και τους περισσότερους από όλες τις άλλες λειτουργίες της επιχείρησης.

Κατά μια γενική έννοια και με την επιφύλαξη της ύπαρξης ειδικών κινδύνων ,ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της επιχείρησης, ο ελεγκτής αντιμετωπίζει δυο κινδύνους:

- Κακή απογραφή των ποσοτήτων των αποθεμάτων.
- Κακή αποτίμηση των αποθεμάτων.

Λεπτομερειακά οι πιθανοί κίνδυνοι μπορούν να εμφανιστούν σε πίνακα αξιολόγησης κατά λειτουργία, όπως ο πίνακας παρακάτω.(8)

ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ	ΑΔΥΝΑΜΙΕΣ ΥΠΑΡΧΟΝΤΟΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ	ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΑΜΕΣΕΣ ΣΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΚΑΙ ΤΗΝ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΟΥΣ	ΔΕΥΤΕΡΕΥΟΝΤΕΣ ΚΙΝΔΥΝΟΙ ΠΟΥ ΕΧΟΥΝ ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΤΗΝ ΠΟΡΕΙΑ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ
ΑΓΟΡΕΣ	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Αγορές όχι με τους άριστους όρους τιμών. ▪ Κακός καταμερισμός των προμηθευτών (εξάρτηση από προμηθευτές) 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Υπερεκτίμηση του κόστους αγοράς. ▪ Επιπτώσεις στις τιμές. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Μείωση του ποσοστού κέρδους. ▪ Κίνδυνος διακοπής της προμήθειας αποθεμάτων.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Αγορές επιπλέοντων τρεχουσών αναγκών. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Κόστος αποθήκευσης υπερβολικό. ▪ Υποτίμηση και γήρανση των αποθεμάτων. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Ανισορροπία της οικονομικής δομής του Ισολογισμού.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Ελαττώματα στη διαδικασία παρακολούθησης των παραγγελιών. 		<ul style="list-style-type: none"> ▪ Έλλειψη αποθεμάτων. ▪ Κίνδυνος πληρωμής ρητρών ή αποζημιώσεων για καθυστερήσεις παραδόσεων.
ΠΑΡΑΛΑΒΗ	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Μη ορθή μέτρηση κατά την παραλαβή. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Ανεπάρκεια ή υπερέπαρκεια των πράγματι υπαρχόντων με τα εμφανιζόμενα στα λογιστικά βιβλία. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Πιθανές απώλειες ή διαφυγόντα κέρδη.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Αποδοχή αγαθών που δεν 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Ύπαρξη ακίνητων αποθεμάτων. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Πρόσθετο κόστος επιστροφής των

	είχαν παραγγελθεί.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Απαξίωση αποθεμάτων. 	επιπλέον αποθεμάτων στους προμηθευτές.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Μειονεκτήματα στη διαδικασία ελέγχου ποιότητας. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Αγαθά ακατάλληλα για την παραγωγή. ▪ Επιστροφές από πελάτες. ▪ Αγαθά που δεν πρόκειται να πωληθούν. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Σύνταξη Πιστωτικών σημειωμάτων. ▪ δημιουργία επισφαλών απαιτήσεων και απώλειες πελατών.
ΑΠΟΘΗΚΕΥΣΗ	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Αμελής συντήρηση. ▪ Ανεπαρκής προστασία των αποθεμάτων. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Απαξίωση αποθεμάτων. ▪ Υπερβολικό ποσοστό φόρων. ▪ Απώλειες και κλοπές. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Αύξηση του κόστους πωληθέντων. ▪ Συνέπειες στο δείκτη κυκλοφοριακής ταχύτητας των αποθεμάτων.
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Μειονεκτήματα στη διαδικασία καταγραφής στο βιβλίο αποθήκης. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Ανεπάρκεια ή υπερεπάρκεια των πράγματι υπαρχόντων σε σχέση με τα υπόλοιπα των λογαριασμών. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Έπαρξη απωλειών και διαφυγόντων κερδών. ▪ κίνδυνος υπέρ αποθεμάτων ή ελλείψεων.
ΠΑΡΑΓΩΓΗ	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Μειονεκτήματα στην διαδικασία προσδιορισμού των αναγκών. ▪ Ανεπαρκής σχεδιασμός. ▪ Διαδικασία παραγωγής ελαττωματική. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Αποτίμηση των αποθεμάτων σε κόστος που δεν είναι πραγματικό. ▪ Υπό ή υπερεκτίμηση του αποτελέσματος. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Αργοπορία παραγωγής, πρόσθετο κόστος.
ΠΩΛΗΣΗ- ΠΑΡΑΔΟΣΗ	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Ποσότητες όχι σύμφωνες με τις παραγγελίες. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Ανεπάρκεια ή υπερεπάρκεια υπαρχόντων σε σχέση 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Εμπορικοί κίνδυνοι.

	▪ Αργοπορία παράδοσης.	με τα υπόλοιπα των λογαριασμών.	
--	------------------------	---------------------------------	--

3.11 Το Πρόγραμμα Ελέγχου για τα Αποθέματα (8)

Ο σκοπός του εξωτερικού ελέγχου, από την άλλη πλευρά, των οικονομικών καταστάσεων είναι η διατύπωση γνώμης από τον ελεγκτή, για το γεγονός αν οι οικονομικές αυτές καταστάσεις έχουν συνταχθεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με το δεδηλωμένο λογιστικό πλαίσιο (πλαίσιο λογιστικών κανόνων), δηλαδή σύμφωνα με:

- τα Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ) ή
- τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) ή
- κάποιο άλλο έγκυρο πλαίσιο λογιστικών αρχών, ειδικό για τις οικονομικές καταστάσεις.

Με τον έλεγχο παρέχεται εύλογη διασφάλιση, αλλά όχι εγγύηση, ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη λάθη και παραλείψεις. Κατά συνέπεια, ο ελεγκτής δεν πρέπει να παρέχει ή να αφήνει να νοηθεί ότι παρέχεται τέτοια εγγύηση. Ο ελεγκτής οφείλει:

- να συμμορφώνεται προς τον «Κώδικα Δεοντολογίας των Επαγγελματιών Ελεγκτών», που εκδίδει η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC). Οι αρχές δεοντολογίας που αναφέρονται που να φέρονται στις επαγγελματικές ευθύνες του ελεγκτή είναι:
 - ακεραιότητα
 - αντικειμενικότητα
 - επαγγελματική επάρκεια και επιμέλεια
 - εχεμύθεια
 - επαγγελματική συμπεριφορά
- να διενεργεί τον έλεγχο που αναλαμβάνει σύμφωνα με τα ΔΕΠ (Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα) και
- να επικαλείται συμμόρφωση με τα ΔΕΠ μόνον όταν έχει συμμορφωθεί πλήρως με όλα τα ΔΕΠ που σχετίζονται με τον έλεγχο(7).

Οι ακόλουθες ελεγκτικές διαδικασίες για την επαλήθευση των αποθεμάτων θα αναλυθούν παρακάτω. Το πρόγραμμα που παρατίθεται είναι κατάλληλο για μια μεταποιητική επιχείρηση που διενεργεί μια πλήρη πραγματική απογραφή για να επαληθευτεί ή διαρκής απογραφή των αποθεμάτων κατά το κλείσιμο κάθε οικονομικού έτους.

3.11.1 Μελέτη και Αξιολόγηση του Εξωτερικού Ελέγχου για τα Αποθέματα

Περιλαμβάνει:

1. Τη λήψη μιας περιγραφής του εσωτερικού ελέγχου για τα αποθέματα.
2. Την εξέταση ενός δείγματος εντολών αγοράς.
3. Τον έλεγχο του συστήματος κοστολόγησης.
4. Την αξιολόγηση των εσωτερικών ελέγχων για τα αποθέματα.

3.11.2 Έλεγχος Τεκμηρίωσης για τα Αποθέματα

Περιλαμβάνει:

- 1) Τη συμμετοχή εκ των προτέρων στο σχεδιασμό της πραγματικής απογραφής.
- 2) Επισκόπηση της απογραφής των αποθεμάτων και διενέργεια ελέγχων μετρήσεων.
- 3) Επισκόπηση του χειρισμού των αγαθών που είναι επί παρακαταθήκη και καθορισμός ότι τα αποθέματα δεν περιλαμβάνουν τα αγαθά που ανήκουν σε άλλους ή έχουν βαρύνει άλλους λογαριασμούς.
- 4) Την επαλήθευση της ύπαρξης των αγαθών, που βρίσκονται σε δημόσιες αποθήκες και των αγαθών που έχουν ήδη δοθεί επί παρακαταθήκη.
- 5) Προσδιορισμό της ποιότητας και των συνθηκών τήρησης των αποθεμάτων.
- 6) Τη λήψη αντιγράφου της απογραφής των αποθεμάτων, καθορισμός της ακρίβειας στη διενέργεια των μετρήσεων.
- 7) Επισκόπηση των μεθόδων και των τεχνικών αποτίμησης των αποθεμάτων.
- 8) Έλεγχο της αποτίμησης των πρώτων υλών ή των αγορασθέντων υλικών.
- 9) Τον καθορισμό της ευλογοφάνειας και της ακρίβειας της αποτίμησης των τελικών αγαθών και των αγαθών σε επεξεργασία.

- 10) Την εφαρμογή του ελέγχου «της μικρότερης τιμής» στις τιμές των αποθεμάτων.
- 11) Σύγκριση της πραγματικής απογραφής των αποθεμάτων με τα στοιχεία της διαρκούς απογραφής των αποθεμάτων.
- 12) Την επισκόπηση του διαχωριστικού σημείου τέλους χρήσης για τις συναλλαγές αγορών και πωλήσεων.
- 13) Έλεγχο της ευλογοφάνειας των αποθεμάτων με σύγκριση προς τα προηγούμενα χρόνια με εφαρμογή της μεθόδου του ακαθάριστου ποσοστού κέρδους με των υπολογισμό του δείκτη κίνησης των αποθεμάτων και με μεταφορά στην παραγωγική ικανότητα και στις δυνατότητες αποθήκευσης.
- 14) Έλεγχο των αρχικών αποθεμάτων, κατά τον πρώτο έλεγχο ενός καινούργιου πελάτη.
- 15) Τη λήψη και εξέταση μιας ανάλυσης του κόστους πωληθέντων αγαθών.
- 16) Καθορισμό του εάν τα αποθέματα έχουν δοθεί σαν ενέχυρο και επισκόπηση των ανειλημμένων υποχρεώσεων αγορών και πωλήσεων.
- 17) Επισκόπηση των υπολογισμών του κόστους αντικατάστασης των αποθεμάτων και του κόστους των πωληθέντων αγαθών.
- 18) Καθορισμό της κατάλληλης παρουσίασης των αποθεμάτων στον ισολογισμό και του κόστους των πωληθέντων αγαθών στον λογαριασμό κέρδη και ζημίες.
- 19) Λήψη από τον πελάτη μιας ενημερωτικής επιστολής για τα αποθέματα και το κόστος των πωληθέντων αγαθών.(8)

3.12 Σύνδεση του Σκοπού του Ελέγχου με τους Ισχυρισμούς της Διοίκησης της Επιχείρησης

Ο ελεγκτής είναι υπεύθυνος για τη διατύπωση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων, εδραιωμένης στο διενεργηθέντα έλεγχο. Η ευθύνη για τη σύνταξη και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων ανήκει στη Διοίκηση της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας.

Κατά τη διενέργεια του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής προσδιορίζει τους ελεγκτικούς στόχους κάθε λογαριασμού με ευθεία αναφορά σε πέντε ισχυρισμούς της Διοίκησης, η οποία όπως προαναφέρθηκε, έχει την απόλυτη

ευθύνη για τη σύνταξη και την παρουσίαση αυτών των οικονομικών καταστάσεων.

Οι ισχυρισμοί αυτοί είναι οι εξής:

1) Ύπαρξη ή πραγματοποίηση

Ο ισχυρισμός αυτός αναφέρεται στην ύπαρξη, δηλαδή ότι τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που εμφανίζονται στον Ισολογισμό, πράγματι υπάρχουν και τα έσοδα-έξοδα που εμφανίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης έχουν, όντως πραγματοποιηθεί κατά τη διάρκεια της εκάστοτε χρήσης.

2) Πληρότητα

Ο ισχυρισμός αυτός αναφέρεται στην πληρότητα, δηλαδή όλα τα περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, έσοδα και έξοδα της οικονομικής μονάδας που εξετάζεται εμφανίζονται στις ελεγχόμενες οικονομικές καταστάσεις. Ο ισχυρισμός αυτός αναφέρεται και στην πληρότητα των παρεχόμενων πληροφοριών από το Προσάρτημα.

3) Δικαιώματα και Υποχρεώσεις

Ο ισχυρισμός αυτός αναφέρεται στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις, δηλαδή στο γεγονός ότι τα περιουσιακά στοιχεία που εμφανίζονται στον Ισολογισμό ανήκουν κατά κυριότητα στην εξεταζόμενη οικονομική μονάδα. Ομοίως, και για τις υποχρεώσεις υπάρχει νομική δέσμευση για εκροή πόρων. Επίσης, τα έσοδα και τα έξοδα που εμφανίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης αφορούν μόνο την ελεγχόμενη οικονομική μονάδα.

4) Αποτίμηση ή κατανομή

Ο ισχυρισμός αυτός αναφέρεται στην αποτίμηση ή την κατανομή, δηλαδή ότι τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις έχουν αποτιμηθεί σύμφωνα με το εφαρμοζόμενο λογιστικό πλαίσιο που έχει καθιερωθεί και τα έσοδα-έξοδα έχουν κατανεμηθεί μεταξύ των χρήσεων σύμφωνα με την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων.

5) Παρουσίαση και αποκάλυψη

Ο ισχυρισμός αυτός αναφέρεται στην παρουσίαση και την αποκάλυψη, δηλαδή ότι τα κονδύλια των λογαριασμών των οικονομικών καταστάσεων της οικονομικής μονάδας έχουν κατάλληλα και αντίστοιχα ταξινομηθεί και έχουν δοθεί όλες οι απαραίτητες πληροφορίες, σύμφωνα με το εφαρμοζόμενο λογιστικό πλαίσιο (ΔΠΧΠ ή ΕΛΠ).

Όλα αυτά συμβαίνουν για να αποφευχθεί η επιρροή του ελεγκτικού κινδύνου, ο οποίος έγκειται στο γεγονός ότι ο ελεγκτής στηριζόμενος στην ελεγκτική του προσέγγιση θα αδυνατίσει να εντοπίσει λάθη και παραλείψεις που περιέχονται στις

οικονομικές καταστάσεις. Όσο μεγαλύτερος είναι ο ελεγκτικός κίνδυνος, τόσο μεγαλύτερος, κοπιαστικός και ουσιώδης είναι και ο σχεδιασμός και η εργασία που έχει να εκτελέσει ο ελεγκτής. Γι' αυτό το λόγο, έχει το δικαίωμα ο ελεγκτής να διαφοροποιήσει τη φύση, το χρόνο και την έκταση των ελεγκτικών του διαδικασιών, ανάλογα με την αντίληψη που έχει για τον ελεγκτικό κίνδυνο, ώστε να πετύχει τη μέγιστη δυνατή αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα στον έλεγχο του. Έτσι, βασικός στόχος του ελεγκτή είναι να ελαχιστοποιηθεί ο ελεγκτικός κίνδυνος σε μεμονωμένα υπόλοιπα λογαριασμών και ένας δευτερεύων στόχος του είναι να αποκτήσει την επιθυμητή διασφάλιση στην υψηλότερη δυνατή απόδοση που μπορεί να πετύχει(7).

3.13 Φύλλο Εργασίας Απογραφής Αποθεμάτων- Inventory Audit

Τα φύλλα εργασίας ετοιμάζονται από τους ελεγκτές όταν επαληθεύουν τα αποθέματα. Περιέχουν γραπτά σχόλια και λεπτομερή ανάλυση και υπολογισμούς και μας δείχνουν τον τρόπο με τον οποίο έγινε η πραγματική απογραφή. Η μορφή τους είναι η ακόλουθη:

Όνομα εταιρίας

Ημ/νια

Κωδικός λογαριασμού	Σύντομη περιγραφή λογαριασμού	Μέθοδος κοστολόγησης	Σχετικό ποσό

Ο τρόπος που συμπληρώνονται αυτά τα φύλλα εργασίας βασίζονται σε κάποιες υποθέσεις, όπως ότι υπάρχουν τα αντίστοιχα παραστατικά που αποδεικνύουν τα ποσά που καταγράφονται, η πληρότητα και η αποκάλυψη, τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις και γενικότερα οι βασικές αρχές του ελέγχου που αναφέρθηκαν στην αρχή αυτού του κεφαλαίου.

Τα σχόλια και τα ποσά που θα περιλαμβάνονται μέσα στα φύλλα εργασίας πρέπει να ακολουθούν κάποιες βασικές αρχές για τον αντικειμενικό σκοπό του ελέγχου που είναι οι εξής:

1. Τα αποθέματα πρέπει να περιλαμβάνονται σε λογαριασμούς, οι οποίοι συνθέτουν και κατηγοριοποιούν όλα τα έτοιμα προϊόντα, τις πρώτες ύλες, τα αναλώσιμα και πρόσθετα υλικά, τα οποία κατέχει η επιχείρηση ως στοιχεία του ενεργητικού και έχουν φυσική υπόσταση, μπορούν να μετακινηθούν και να αποθηκευθούν.
2. Ο λογαριασμός αποθεμάτων πρέπει να έχει δημιουργηθεί με ακρίβεια, να μπορεί να επεκταθεί, να συνοψισθεί και να προσδιορίζεται με ευκολία το σύνολο του ποσού του.
3. Τα αποθέματα πρέπει να έχουν αποτιμηθεί βάσει των γενικών αποδεκτών λογιστικών αρχών και να έχουν αποτιμηθεί στη χαμηλότερη τιμή κόστους ή αγοράς.

4. Πρέπει να εξαιρεθούν τα αποθέματα με χαμηλή κυκλοφοριακή ταχύτητα, τα παλιά αποθέματα, τα ελαττωματικά αποθέματα, από την καθαρή αξία του συνόλου των αποθεμάτων.
5. Τα αποθέματα πρέπει να είναι κατάλληλα ταξινομημένα στον ισολογισμό, ώστε η αποκάλυψη που θα γίνει στα δεσμευμένα αποθέματα να μπορεί να είναι σωστή και έγκυρη.

Τα σχόλια που περιέχονται μέσα σε αυτά τα φύλλα εργασίας έχουν να κάνουν με το αντικείμενο του ελέγχου. Πριν πραγματοποιηθεί η συμπλήρωση τους οι ελεγκτές πρέπει να προβούν σε κάποιες ενέργειες:

1. Συμπληρώνει το βασικό φύλλο εργασίας που παρουσιάστηκε στην αρχή του υποκεφαλαίου.
2. Οφείλει να μάθει για τη μέθοδο αποτίμησης που χρησιμοποιεί ο πελάτης, διευκρινίζει τις οποιεσδήποτε αλλαγές έχουν γίνει σε συγκεκριμένα προϊόντα, διάφορες αλλαγές στην παραγωγική μέθοδο, μαθαίνει για τις λογιστικές μεθόδους που ακολούθησε ο πελάτης, για τις μεθόδους που χρησιμοποιήθηκαν για την αποτίμηση των αποθεμάτων, την τιμολογιακή πολιτική της επιχείρησης και τις διαδικασίες που ακολουθεί, τα αποτελέσματα από τη φυσική παρατήρηση κατά τη διάρκεια του χρόνου και τα αποτελέσματα από την αποτίμηση των αποθεμάτων.
3. Πρέπει να ελέγξει την ακρίβεια της επιχείρησης όσον αφορά τη φυσική καταγραφή των αποθεμάτων, δηλαδή:
 - Εκτελεί δειγματοληπτικό έλεγχο στους λογαριασμούς των αποθεμάτων,
 - Κάνει τεστ ελέγχου για να συγκρίνει τους λογαριασμούς με φυσική απογραφή με αυτούς που δείχνουν τα υπόλοιπα των λογαριασμών. Ελέγχει τους λογαριασμούς που έχουν προστεθεί ή διαγραφεί.
 - Εάν είναι εφικτό ελέγχει τα αποθέματα και τους λογαριασμούς που είναι τοποθετημένα σε μακρινές τοποθεσίες.
 - Ελέγχει αν ταιριάζει η φυσική απογραφή με το σύνολο του γενικού λογαριασμού και τακτοποιεί το σύνολο του γενικού λογαριασμού σύμφωνα με το ποσό του πρωτοβάθμιου λογαριασμού.

4. Πρέπει να επιθεωρήσει όλους τους λογαριασμούς στη λίστα των φυσικής απογραφής των αποθεμάτων και να δει αν ταυτίζονται τα ποσά με τα αντίστοιχα των πρώτων υλών, των αποθεμάτων και των τελικών αγαθών.

Υπάρχουν κάποιες ενέργειες και γεγονότα που ο ελεγκτής πρέπει να προσέξει ιδιαίτερα, όπως:

- Ο χρόνος που απαιτείται για τον έλεγχο των επιμέρους υπολογαριασμών του κύριου λογαριασμού αποθεμάτων. Αυτό μπορεί να αποφευχθεί με σωστή και μελετημένη διαδικασία, καθώς και με τεκμηριωμένη καταγραφή σύντομων σημειώσεων.
- Αν οι λογαριασμοί των αποθεμάτων διατηρούνται και παρακολουθούνται σε κάποιο λογιστικό σύστημα (μηχανογράφησης), σωστό και ορθό θα ήταν να ελεγχθούν μέσω κάποιων ελεγκτικών λογισμικών και μεθόδων, ώστε να ελεγχθεί η ακρίβεια του συστήματος.
- Αν το λογιστικό σύστημα που χρησιμοποιεί η επιχείρηση είναι αδύνατο να ελεγχθεί και να δεχθεί επέμβαση από την ίδια την επιχείρηση, τότε ο έλεγχος για την ακρίβεια του συστήματος μπορεί να μειωθεί στο ελάχιστο.
- Για να μπορέσει να ελέγξει τα αθροίσματα των λογαριασμών, μπορεί να χρησιμοποιήσει το άθροισμα του λογαριασμού σαν «τυφλό σύνολο», για παράδειγμα μετακίνησε πέντε σελίδες και πρόσθεσε τες στο σύνολο του πελάτη.
- Επίσης, καλό θα ήταν ένα αντίγραφο όλων των λογαριασμών των αποθεμάτων να προστεθεί από τον ελεγκτή στο φύλλο εργασίας. Ωστόσο, μερικές φορές είναι δύσκολο να φτιαχτεί ένα αντίτυπο για όλους τους λογαριασμούς αποθεμάτων λόγω όγκου, αλλά συχνά χρησιμοποιούνται συμπληρωματικά αρχεία ή φάκελοι που συνοδεύουν τον κύριο φάκελο των εργασιών.

Άλλα πρακτικά θέματα που μπορεί να απασχολήσουν τον ελεγκτή είναι:

- Το γεγονός ότι σημαντικά και μοναδικά αντικείμενα για έλεγχο μπορούν να θεωρηθούν τα αντικείμενα ή τα αποθέματα των οποίων οι λογαριασμοί είναι σημαντικά ποσά στις οικονομικές καταστάσεις, είναι αυτά τα προϊόντα που θεωρούνται αντιπροσωπευτικά και για τα υπόλοιπα αποθέματα, είναι εκείνα τα προϊόντα στα οποία στο παρελθόν έχουν γίνει λάθη πάνω σε αυτά.

- Το γεγονός ότι κάποιες μικρές επιχειρήσεις έχουν μερικά σημαντικά αποθέματα που εάν ελεγχθούν μπορούν να αποτελέσουν τη βάση για τον έλεγχο της κανονικότητας και όλων των υπόλοιπων αποθεμάτων και προϊόντων της επιχείρησης.
- Το γεγονός ότι η διαδικασία της επιλογής των σημαντικών και μοναδικών αντικειμένων και αποθεμάτων δεν είναι μια απλή δειγματοληπτική εργασία. Κανονικά, ο έλεγχος τέτοιων αντικειμένων συσχετίζεται με αναλυτικά και πολύπλοκα τεστ.
- Κατά τη διαδικασία επιλογής των σημαντικών αποθεμάτων θα μπορούσε να γίνεται κάποια κατηγοριοποίηση τους βάσει ειδικών χαρακτηριστικών τους, κωδικών, λεπτομερειών του καθενός, π.χ. αυτά του υψηλότερου κόστους να ταξινομούνται μαζί, ή κάποια επικίνδυνα ή εύθραυστα αποθέματα να ταξινομούνται μαζί με τους αντίστοιχους κωδικούς τους, ή να ταξινομούνται μαζί αυτά που αποκτήθηκαν την ίδια ημερομηνία με την αντίστοιχη ημερομηνία, γενικώς λεπτομέρειες που θα καταγράφονται και θα δίνονται σαν βοηθητικό υλικό κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Να εκτιμάται και να ελέγχεται η μέθοδος κοστολόγησης κάθε αποθέματος που έχει καταγραφεί, αν είναι σύμφωνη με τις γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές, αν έχει χρησιμοποιηθεί παρόμοια μέθοδος κοστολόγησης για παρόμοια αγαθά.
- Το γεγονός ότι για όποιο ποσό ή σχόλιο καταγράφει στα φύλλα εργασίας πρέπει να υπάρχουν και τα αντίστοιχα παραστατικά, π.χ. τιμολόγια, που αποδεικνύουν την κάθε κίνηση που καταγράφεται. **(9)**
- Για πρακτικούς λόγους και για να αποφεύγονται τα λάθη παράλειψης ή διπλής μέτρησης, συνιστούμε να τοποθετούνται αριθμημένες ετικέτες σε κάθε απογραφόμενο αγαθό, όπου θα αναγράφονται τα χαρακτηριστικά του (κωδικός-βάρος).
- Θα πρέπει να παραθέτουν στα φύλλα εργασίας τους αριθμούς με τα στοιχεία των αγαθών από τις ετικέτες. Κι έτσι συγκρίνοντας τις ετικέτες απογραφείς με τις φυσικές μετρήσεις, μπορούν να αποκαλύψουν λάθη ποσοτικά αλλά και λάθη που αφορούν μονάδες μέτρησης, κωδικούς κ.λ.π.
- Επίσης, προσοχή πρέπει να δίδεται και στα τυχόν υφιστάμενα αποθέματα τρίτων επί παρακαταθήκη. Αυτά πρέπει να ξεχωρίζονται από τα αντίστοιχα της επιχείρησης και να καταχωρούνται χωριστά. Οι ελεγκτές οφείλουν να

ελέγξουν και να επαληθεύσουν τα αποδεικτικά παραλαβής, που πρέπει να φυλάσσει ο αποθηκάριος, ως δικαιολογητικό εισαγωγής τους στη γενική αποθήκη.

- Πρέπει, επίσης, να ελέγχει εάν τηρείται κατά σύστημα η μέθοδος αποτίμησης των αποθεμάτων, γιατί η αυθαίρετη αλλαγή τους, δημιουργεί προβλήματα φορολόγησης τους. Όταν έχουμε διαφορετικές αποτιμήσεις, από την αλλαγή της μεθόδου αποτίμησης τους, βγαίνουν λογιστικές διαφορές, μπαίνουν πρόστιμα και ποινές. Η αλλαγή της μεθόδου αποτιμήσεως, επιτρέπεται μόνο για τη βελτίωση και λειτουργικότητα της επιχείρησης και για σπουδαίους λόγους και μετά από έγκριση της εφορίας.
- Θα πρέπει στην περιγραφή να περιληφθούν και αγαθά που βρίσκονται εις χείρας τρίτων δηλαδή υποκαταστήματα πράκτορες κλπ, για πώληση.

Παρακάτω παρατίθεται ένα δείγμα ερωτηματολογίου που χρησιμοποιεί ο ελεγκτής κατά την απογραφή των αποθεμάτων, καθώς και ένα δείγμα προγράμματος ελέγχου.(10)

Δείγμα ερωτηματολογίου εξωτερικού ελέγχου	
Αποθέματα	
Ερώτηση	Σκοπός ερώτησης/Διαπίστωση
Είναι ακριβώς προσδιορισμένη και οριοθετημένη ως προς συγκεκριμένα είδη αποθεμάτων η ευθύνη για τα αποθέματα;	Δυνατότητα αναζήτησης ευθύνης. Ναι /Οχι
Προστατεύονται επαρκώς τα αποθέματα έναντι φυσικής τους φθοράς;	Ναι /Οχι
Κλειδώνονται οι αποθήκες και επιτρέπεται οι πρόσβαση σε αυτές μόνο σε εξουσιοδοτημένα άτομα ;	Δυνατότητα αναζήτησης ευθύνης. Ναι /Οχι
Βιβλίο αποθήκης	
Όπου γίνεται ενημέρωση και ως προς την αξία των αποθεμάτων, γίνεται κατά διαστήματα διασταύρωση των αξιών στο βιβλίο ή της καρτέλες αποθήκης με αυτές	Συμφωνία βιβλίων και έλεγχος διαφορών μεταξύ τους. Ναι /Οχι

στο γενικό καθολικό;	
Τηρούνται καρτέλες αποθεμάτων και από άλλα τμήματα της επιχείρησης παράλληλα προς τους υπεύθυνους των αποθηκών;	Διασταυρωτικός έλεγχος/έλεγχος των υπευθύνων αποθηκών. Ναι /Όχι
Τηρούνται χωριστές καρτέλες αποθήκης για εμπορεύματα σε τρίτους, παρακαταθήκη κ.λ.π.;	Έλεγχος αποθεμάτων Ναι /Όχι
Κοστολόγηση	
Υπάρχει σύστημα κοστολόγησης ή τουλάχιστον βιβλίο παραγωγής/κοστολογίου υπό τον έλεγχο του Λογιστηρίου και της Οικονομικής Διεύθυνσης;	Έλεγχος κόστους, έλεγχος και αποτίμηση απογραφής, αποτελεσμάτων, τιμών κ.λ.π Ναι /Όχι
Εκτελείται φυσική απογραφή τουλάχιστον μία φορά το χρόνο;	Επιβεβαίωση και συμφωνία των βιβλίων με το πραγματικό ύψος και αξία των αποθεμάτων. Ναι /Όχι
Πόσο αποτελεσματικό είναι το σύστημα κοστολόγησης της επιχείρησης;	Συμπτώματα κακού κοστολογίου είναι οι μεγάλες διαφορές μεταξύ απογραφής και αντίστοιχων υπολοίπων στα βιβλία, καθώς και αδικαιολόγητες αποκλίσεις στη συμφωνία κόστους πωληθέντων και απογραφών / αναλώσεων μεγαλύτερες σε σχέση με τις προδιαγραφές, φύρες, κ.λ.π.

Δείγμα προγράμματος ελέγχου	
Αποθέματα	
Ερώτηση	Σκοπός ερώτησης/Διαπίστωση
Εντοπίστε τα διάφορα σημεία και την πιθανή ποσότητα, αξία και είδος των κατά περίπτωση αποθεμάτων.	Θα χρησιμεύσει στον καλύτερο προγραμματισμό και επάνδρωση για την παρακολούθηση της απογραφής από την ελεγκτική ομάδα.

Μελετήστε τη μέθοδο και τις διαδικασίες απογραφής της επιχείρησης και αξιολογήστε την αποτελεσματικότητα της κάνοντας σχετικές προτάσεις για άμεση βελτίωση.	Η απογραφή πάντα αποτελεί σημείο αναφοράς για το σωστό υπολογισμό των αποτελεσμάτων και ο ασαφής και επαρκής σχεδιασμός μπορεί να αποτελέσει σημείο τριβής μεταξύ των ελεγκτών και του πελάτη.
Στην περίπτωση που η παραγωγή δεν σταματά κατά την απογραφή, βεβαιωθείτε ότι εξασκείται αποτελεσματικός έλεγχος στις ποσότητες που διακινούνται.	Είναι εύκολο να αναμειχθούν ποσότητες αποθεμάτων από τις δυο συνεχόμενες χρήσεις.
Εξοικειωθείτε με τους χώρους της επιχείρησης με τη βοήθεια του υπεύθυνου υπάλληλου για την απογραφή.	
Ετοιμάστε τις αναγκαίες οδηγίες για τα μέλη της ομάδας αλλά και για το προσωπικό της επιχείρησης, πιθανών κινδύνων και ελλείψεων που θα προκύψουν.	
Καταχωρείστε σε ξεχωριστή κατάσταση τους αριθμούς, τις ποσότητες και το είδος αποθεμάτων στις ετικέτες που έχουν δειγματοληπτικά ελεγχθεί κατά τη διεξαγωγή της απογραφής.	Αυτό θα αποτελέσει σε φύλλο εργασίας το τεκμήριο του ελέγχου και παρακολούθησης της απογραφής.

3.14 Τελικός Έλεγχος Φύλλων Εργασίας

Μια πληθώρα φύλλων εργασίας παράγεται κατά τη διάρκεια ενός ελέγχου. Τα φύλλα αυτά συνιστούν την τεκμηρίωση του ελεγκτικού έργου που εκτελέστηκε και θα αρχειοθετηθούν. Τα παρακάτω σημεία αναφέρονται στη τελική διαμόρφωση και συμπλήρωση τούτων στη φάση της ανασκόπησης και αξιολόγησης τους.

Επικεφαλίδες: Κάθε φύλλο εργασίας θα πρέπει να φέρει όλα τα βασικά στοιχεία του συγκεκριμένου ελέγχου, όπως όνομα επιχείρησης, περιοχή ελέγχου και

σκοπό του φύλλου, όνομα και μονογραφές του συντάξαντος τούτου, ημερομηνία κλεισίματος και έτος χρήσεως, καθώς και ημερομηνία σύνταξής του.

Περιεχόμενο: Σύμφωνα με το σκοπό που αναφέρεται στην επικεφαλίδα του, σε κάθε φύλλο εργασίας θα πρέπει να φαίνεται καθαρά και ολοκληρωμένη σωστά όλη η εργασία η οποία υποτίθεται ότι έχει εκτελεστεί ή περιγράφεται επ' αυτού.

Σύμβολα: Τα συνήθως χρησιμοποιούμενα σύμβολα θα πρέπει να εμφανίζονται και τα οποία θα ελέγχους που έγιναν σε αυτά.

Διευκρινήσεις: Οι απαραίτητες διευκρινήσεις και εξηγήσεις θα πρέπει να υπάρχουν αναφορικά με το περιεχόμενο και την εργασία που ο συντάκτης του φύλλου έχει εκτελέσει.

Διασύνδεση: Η διασύνδεση των διαφόρων φύλλων εργασίας μεταξύ τους και στο πλαίσιο του συνόλου των φύλλων που αναμένεται να συνταχθούν σε έναν έλεγχο, θα πρέπει να είναι πλήρης και ακριβής. **(10)**

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (Δ.Λ.Π.) 2 «ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ» ασχολείται με τον λογιστικό χειρισμό αυτών, σύμφωνα με την λογιστική του ιστορικού κόστους. Παρέχει, δηλαδή, τον οδηγό για τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους των αποθεμάτων, που καταχωρούνται ως περιουσιακά στοιχεία μέχρις ότου καταστούν έξοδα με την πώλησή τους και την τυχόν υποτίμησή τους έως τη τη ρευστοποιήσιμη αξία τους.

Τα αποθέματα είναι περιουσιακά στοιχεία τα οποία :

- 1) κατέχονται για πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης (εμπορεύματα και έτοιμα προϊόντα)
- 2) είναι στη διαδικασία της παραγωγής για μια τέτοια πώληση (ημιτελή προϊόντα και ημικατεργασμένες πρώτες ύλες
- 3) έχουν τη μορφή υλικών ή εφοδίων που θα χρησιμοποιηθούν στην παραγωγική διαδικασία (πρώτες και βοηθητικές ύλες).

Στην περίπτωση επιχείρησης παροχής υπηρεσιών, αποθέματα συνιστούν τα κόστη των υπηρεσιών (εργασία και λοιπές δαπάνες του άμεσα απασχολούμενου προσωπικού), για τα οποία δεν έχει γίνει ακόμη καταχώρηση των σχετικών εσόδων. Αξίζει να αναφερθεί ότι στα αποθέματα περιλαμβάνονται και κτίρια, διαμερίσματα και γήπεδα, που προορίζονται για μεταπώληση και δεν υπόκεινται σε λογιστική απόσβεση. Στο Δ.Λ.Π.2 δεν εμπίπτει η λογιστική παρακολούθηση των παρακάτω :

- 1) Εργασίες σε εξέλιξη που προκύπτουν από συμβάσεις κατασκευής έργων, οι οποίες αφορούν το Δ.Λ.Π. 11 «ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΕΡΓΩΝ»
- 2) Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία
- 3) Γεωργικά και δασικά προϊόντα και μεταλλεύματα από εξόρυξη και αγροτική παραγωγή, τα οποία αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους σύμφωνα με καθιερωμένες πρακτικές από τις επιχειρήσεις των κλάδων αυτών
- 4) Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτικές δραστηριότητες, τα οποία αφορούν το Δ.Λ.Π. 41 «ΓΕΩΡΓΙΑ».

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 2 το κόστος των αποθεμάτων πρέπει να περιλαμβάνει όλες τις δαπάνες αγοράς , το κόστος μετατροπής και τις λοιπές δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν, προκειμένου να φθάσουν τα αποθέματα στη θέση και κατάσταση που βρίσκονται τη συγκεκριμένη χρονική στιγμή. Οι αποδεκτές τεχνικές μέτρησης του κόστους των αποθεμάτων, από το Δ.Λ.Π. 2, είναι η μέθοδος του πρότυπου κόστους (standard cost) και η μέθοδος των τιμών λιανικής (retail method).

Η εφαρμογή των παραπάνω μεθόδων προϋποθέτει, ότι το αποτέλεσμα που προκύπτει προσεγγίζει το πραγματικό κόστος παραγωγής.

Το Ε.Γ.Α.Σ. ορίζει ότι η αποτίμηση των αποθεμάτων γίνεται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσης και τρέχουσας και μόνο αν η τρέχουσα είναι μεγαλύτερη από την καθαρή αξία ρευστοποίησης, η αποτίμηση γίνεται στη χαμηλότερη αυτή αξία. Με τον όρο «καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία» εννοείται η εκτιμώμενη τιμή πώλησης μειωμένη με το υπολογιζόμενο κόστος παραγωγικής ολοκλήρωσης και το εκτιμώμενο κόστος πραγματοποίησης της πώλησης. Η αποτίμηση όμως των αποθεμάτων πλέον στηρίζεται στην αρχή που έχει εισάγει το Δ.Λ.Π. 2 ότι «τα αποθέματα πρέπει να αποτιμώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας». Η αποτίμηση γίνεται κατ' είδος αποθέματος. Παρέχεται όμως η δυνατότητα να ομαδοποιούνται κάποια όμοια ή συγγενή είδη, όταν αφορούν αγαθά με την ίδια τελική χρήση, που παράγονται από την ίδια παραγωγική γραμμή, διατίθενται στην αγορά ίδιας γεωγραφικής περιοχής και δεν μπορούν πρακτικά να διαχωριστούν. Δεν θεωρείται ορθή η αποτίμηση των αποθεμάτων με βάση μια γενική ταξινόμησή τους, όπως για παράδειγμα όλα τα έτοιμα προϊόντα ή όλα τα αποθέματα μιας βιομηχανικής επιχείρησης. Όσον αφορά στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών η σύγκριση πρέπει να γίνεται κατά υπηρεσία για την οποία έχει συμφωνηθεί ξεχωριστή τιμή πώλησης. Άρα, σε αυτή την περίπτωση ως αποτιμώμενο είδος θεωρείται η συγκεκριμένη υπηρεσία, η οποία έχει συγκεκριμένο κόστος και προσυμφωνημένη τιμή.

Η πιθανότητα-δυνατότητα της υποτίμησης των αποθεμάτων κάτω του κόστους στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, παρέχεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες το κόστος ενός αποθέματος μπορεί να μην είναι ανακτήσιμο. Αυτό συμβαίνει όταν: 1) το απόθεμα έχει υποστεί ζημιά, που το καθιστά ολικά ή μερικά άχρηστο (π.χ. πυρκαγιά) 2) οι τιμές πώλησης του έχουν μειωθεί (π.χ. εποχικότητα) 3) οι προβλεπόμενες δαπάνες ολοκλήρωσης ή πώλησης του έχουν αυξηθεί. Δεν υποτιμώνται όμως κάτω του κόστους οι πρώτες ύλες και τα υλικά που διατηρούνται για χρήση στην παραγωγή αποθεμάτων, αν τα προϊόντα στα οποία θα ενσωματωθούν αναμένεται να πωληθούν στο κόστος ή πάνω από αυτό. Για παράδειγμα αν δεν έχουν αλλάξει οι τεχνικές προδιαγραφές κατασκευής για κάποιο προϊόν, οι πρώτες ύλες που χρησιμοποιούνται για την κατασκευή του παραμένουν χρήσιμες για την παραγωγική διαδικασία και κατά συνέπεια δεν μπορούν να υποτιμηθούν κάτω του κόστους.

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2 (I.A.S 2 «Inventories») έχει σχέση με το ζήτημα των αποθεμάτων των εμπορικών κυρίως επιχειρήσεων, καθώς τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα δεν διαθέτουν ιδιαίτερα αποθέματα λόγω της φύσης των εργασιών τους.

Βασικό μέλημα του ΔΛΠ 2 είναι να θέσει το πλαίσιο προσδιορισμού του τρόπου παρουσίασης, αναγνώρισης και αποτίμησης αποθεμάτων στις λογιστικές καταστάσεις των επιχειρήσεων. Επιπροσθέτως, στόχος του ΔΛΠ 2 είναι ο καθορισμός του κόστους και η αναγνώριση του σαν στοιχείο του ενεργητικού, καθώς και η αποτίμηση του στη καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του. Παρακάτω παρουσιάζονται οι διαφορές του Ε.Γ.Α.Σ. και του ΔΛΠ 2 στην αντιμετώπιση των αποθεμάτων.

Ε.Γ.Α.Σ	Δ.Λ.Π. 2
<p><u>Αποτίμηση</u>: στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ αξίας κτήσης, τρέχουσας τιμής, και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.</p> <p><u>Κόστος Αποθεμάτων</u>: Τιμολογιακή αξία + ειδικά έξοδα αγοράς + κόστος παραγωγής</p> <p><u>Μέθοδοι Μέτρησης Κόστους</u>: Μέθοδος Μέσου Σταθμικού Κόστους, LIFO, FIFO, Μέθοδος Βασικού Αποθέματος, Μέθοδος Εξατομικευμένου Κόστους, Μέθοδος Πρότυπου Κόστους. Η επιλεγμένη μέθοδος ακολουθείται πάγια.</p> <p><u>Γνωστοποιήσεις</u>: 1) Μέθοδος Μέτρησης Κόστους, 2) Αλλαγή Μεθόδου Μέτρησης Κόστους, 3) Αιτιολόγηση Αλλαγής και 4) Συνέπειες Αλλαγής</p>	<p><u>Αποτίμηση</u>: Στην χαμηλότερη τιμή Μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.</p> <p><u>Κόστος Αποθεμάτων</u>: δαπάνες αγοράς+ κόστος μετατροπής +λοιπές δαπάνες</p> <p><u>Μέθοδοι Μέτρησης Κόστους</u>: Μέθοδος Μέσου Σταθμικού Κόστους, LIFO, FIFO, Μέθοδος Βασικού Αποθέματος, Μέθοδος Εξατομικευμένου Κόστους.</p> <p><u>Γνωστοποιήσεις</u>: 1) Λογιστική Μέθοδος Αποτίμησης, 2) Συνολική αξία αποθεμάτων, 3) Λογιστική αξία αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία της, 4) Λογιστική αξία αποθεμάτων και 5) Ποσό ανάκτησης της μείωσης.</p>

Τα αποθέματα, ως κυκλοφοριακά περιουσιακά στοιχεία που προορίζονται να αντιμετωπίσουν μελλοντική ζήτηση ή να αναλωθούν για την παραγωγή αγαθών, έχουν μεγάλη σημασία για την επιχείρηση και γι' αυτό και αποτελούν σημαντικό αντικείμενο του εσωτερικού ελέγχου. Τόσο η υπεραποθεματοποίηση, όσο και η υποαποθεματοποίηση, δημιουργεί σοβαρά προβλήματα στην επιχείρηση.

Στην πρώτη περίπτωση, δημιουργούμε σοβαρή επιβάρυνση δαπανών, γιατί το κόστος συντήρησης των αποθεμάτων είναι σημαντικό (30%-40% κόστος χρήματος – φύλαξης – διαχείρισης). Στη δεύτερη περίπτωση, δημιουργούμε σοβαρά προβλήματα αντιμετώπισεως μελλοντικής ζήτησεως που ισοδυναμεί με το κόστος ευκαιρίας που χάνεται για την επιχείρηση από το γεγονός και μόνο της έλλειψης της δυνατότητας για να αντιμετωπίσει τη ζήτηση αυτή. Γι' αυτό το λόγο, δίκαια υποστηρίζεται ότι "η αποτυχία" της διοίκησης στη διαχείριση των αποθεμάτων ενδέχεται να οδηγήσει σε αποτυχία την όλη επιχειρηματική "προσπάθεια".

Στον έλεγχο δημιουργούν σοβαρά προβλήματα λογιστικής παρακολούθησης τους, με τη διαρκή ροή και ανακύκλωση τους. Γι' αυτό το λόγο, θα πρέπει να δίνει μεγάλη σημασία στα αποθέματα, για όσα προαναφέρθηκαν και επιπλέον για το γεγονός ότι η αξία τους επηρεάζει το κόστος των πωληθέντων, αλλά και των μενόντων που έτσι ασκούν επίδραση στο καθαρό αποτέλεσμα της επιχείρησης και στην όλη εικόνα του ισολογισμού.

Οι βασικότεροι στόχοι του έλεγχου αποθεμάτων είναι:

1. Η αξιολόγηση του συστήματος εξωτερικού ελέγχου.
2. Η επαλήθευση της εμφανιζόμενης στον ισολογισμό αξίας αποθεμάτων.
3. Η επιβεβαίωση της ιδιοκτησίας των εμφανιζόμενων αποθεμάτων.
4. Η εκτίμηση και η κατάσταση της ποιότητας των αποθεμάτων.
5. Ο έλεγχος της ορθότητας των μεθόδων αποτίμησης των αποθεμάτων και της κοστολόγησης των προϊόντων της επιχείρησης.
6. Ο έλεγχος της ορθότητας των μεθόδων αποτίμησης των αποθεμάτων και της κοστολόγησης των προϊόντων της επιχείρησης.
7. Η εκτίμηση του κόστους πωληθέντων της περιόδου υπό έλεγχο.

Ο έλεγχος των αποθεμάτων αποβλέπει κατ' αρχήν να διαπιστώσει, εάν υπάρχουν στην επιχείρηση επαρκή αποθέματα. Στη συνέχεια, εξετάζει αν υπάρχει υπερβολική αποθεματοποίηση και κατόπιν ελέγχει την ποιότητα των αποθεμάτων.

Γενικά, ο έλεγχος αποβλέπει στο να ελέγξει την πραγματική εικόνα των αποθεμάτων και να διαπιστώσει εάν υπάρχουν συνειδητά ή μη λάθη, ατασθαλίες και απάτες. Κι

αυτά, θα τα ανακαλύψει εάν α) κάνει κλειστή αποθήκη β) εκπονήσει οργανωτικό σχέδιο παρακολούθησης της διακίνησης των αποθεμάτων όπου οι λειτουργίες: προμηθειών, παραλαβών, αποθήκευσης και λογιστηρίου, θα λειτουργούν αυτοτελώς και θα είναι ανεξάρτητες υπηρεσίες.

Το τμήμα ή γραφείο προμηθειών θα πρέπει να κινείται με αριθμημένες εντολές αγορών και να κοινοποιεί αντίγραφα τους στα γραφεία παραλαβών, αποθηκών και στο λογιστήριο για τις λογιστικές εγγραφές.

Το γραφείο παραλαβής ελέγχει τις ποσότητες που παραλαμβάνει, διαπιστώνει αν είναι κανονικές ή ελαττωματικές, συντάσσει έκθεση παραλαβής και την προωθεί μαζί με τα αγαθά που παρέλαβε στις αποθήκες.

Το γραφείο αποθήκευσης παραλαμβάνει και καταμετρά τα αγαθά στην αποθήκη, εκδίδει δελτίο εισαγωγής με ημερομηνία για τα παραληφθέντα είδη, τα καταχωρεί στο βιβλίο αποθήκης και στέλνει το δελτίο εισαγωγής υπογεγραμμένο με μνεία του οικείου δικαιολογητικού εγγραφής στο λογιστήριο.

Ο αποθηκάριος έχει την ευθύνη της φύλαξης και συντήρησης των παραληφθέντων. Γι' αυτό σε κάθε διακίνηση αγαθών ζητάει να υπάρχει σχετική αίτηση του ενδιαφερόμενου (γραφείου ή τμήματος). Στη συνέχεια, εκδίδει δελτίο εσωτερικής διακίνησης προς το τμήμα και ένα αντίγραφο στέλνει στο λογιστήριο για τις εγγραφές.

Όταν το αγαθό βγαίνει προς τα έξω λόγω πωλήσεων ή άλλου λόγου τότε εκδίδει δελτίο εξαγωγής ύστερα από εντολή του τμήματος πωλήσεων, το οποίο εκδίδει και το τιμολόγιο – δελτίο αποστολής βάση αυτό.

Ο εσωτερικός έλεγχος θα πρέπει να εισηγείται προς τη διοίκηση μέτρα κατάλληλα για τη φυσική προστασία των αποθεμάτων. Γι' αυτό θα πρέπει να ελέγχει τους χώρους όπου αποθηκεύονται τα αγαθά, εάν είναι επαρκείς και κατάλληλη για φύλαξη και ασφάλεια.

Ο εσωτερικός έλεγχος, γενικά πρέπει να ελέγξει εάν τηρείται το βιβλίο αποθήκης σύμφωνα με το ΔΛΠ 2 και εάν διασφαλίζεται το όλο σύστημα των αποθεμάτων, από κλοπές, ατασθαλίες κλπ.

Ο έλεγχος των αποθεμάτων γίνεται με τη χρήση των φύλλων εργασίας απο τον εκάστοτε ελεγκτή. Τα φύλλα εργασίας προετοιμάζονται από τους ελεγκτές όταν βρίσκονται στη διαδικασία επαλήθευσης των αποθεμάτων. Περιέχουν γραπτά σχόλια και λεπτομερή ανάλυση και υπολογισμούς και μας δείχνουν τον τρόπο με τον οποίο έγινε η πραγματική απογραφή. Υπάρχουν διάφοροι κίνδυνοι και σημεία κατά τα

οποία ο ελεγκτής πρέπει να είναι αρκετά προσεκτικός, αλλά η χρήση τους έχει αποδειχθεί απαραίτητη και αρκετά βοηθητική για τη διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- (1) Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2
- (2) Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς I.F.R.S αναλυτική παρουσίαση, GrantThorton, Τόμος Α', Γ' Έκδοση, 2009
- (3) Σημειώσεις ΙΕΣΟΕΛ
- (4) Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Α' Μέρος, ΙΕΣΟΕΛ, Μιχάλης Χατζησταυράκης
- (5) Μπαραλέξης Σπύρος (2006), Γενική Λογιστική -Συνοπτική θεωρία και λυμένες ασκήσεις,, Θεσσαλονίκη
- (6) Καζαντζής Χρήστος,(2006) . Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος, , Πειραιάς
- (7) Λουμιώτης Βασίλειος Βασικές,(2008) Οδηγίες Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων, 2^η έκδοση, ΣΟΕΛ, Αθήνα
- (8) Σημειώσεις Ελεγκτικής Ι. Γιαννούλη, Πανεπιστήμιο Πειραιά
- (9) Guidance Note on Audit of Inventories
- (10) Βλάχος Χ., Λουκά Λ. (2007), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2007, Global training, τέταρτη έκδοση
- (11)Βρουστούρης Κ. Π., Πρωτοψάλτης Γ. Ν.(2001), Πρακτική Ανάλυση, Ερμηνεία και Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, έκδοση ΣΟΕΛ, Αθήνα
- (12)Καραγιώργος Θ., Πετρίδης Α. (Θεσσαλονίκη 2006), Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) σε συνδυασμό με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Γ.Λ.Σ.) – Θεωρία και Πράξη, εκδόσεις Γερμανός

Ιστοσελίδες

www.soel.gr

www.taxisnet.gr

www.forotexnis.gr

www.wikipedia.com