



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

Διαχείριση Αποθεμάτων, Κοστολόγηση και Έλεγχος με το Δ.Λ.Π. 2

της

Δαμασκηνίδου Στυλιανής

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος
στην

Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

Νοέμβριος 2022

Περιεχόμενα

Περίληψη	5
1. Εισαγωγή	6
1.1 Σκοπός και Ερευνητικά ερωτήματα διπλωματικής	7
1.2 Δομή της διπλωματικής	8
2. Επισκόπηση Βιβλιογραφίας	9
2.1 Εισαγωγή	9
3. Πλαίσιο οργάνωσης και λειτουργίας αποθήκης	11
3.1 Εισαγωγή	11
3.2 Η Αποθήκη	11
3.2.1 Λειτουργία και Οργάνωση της Αποθήκης	12
3.2.2 Το Τμήμα Προμηθειών	16
3.3 Η Έννοια του Αποθέματος	18
3.3.1 Κατηγορίες Αποθεμάτων	19
3.3.2 Είδη Κόστους Αποθεμάτων	21
3.3.3 Βασικοί Λόγοι Διατήρησης Αποθεμάτων	24
3.4 Είδη Ελέγχου	27
3.4.1 Εσωτερικός Έλεγχος	28
3.4.2 Εξωτερικός Έλεγχος	32
3.5 Μέθοδοι Απογραφής των Αποθεμάτων	33
3.5.1 Η Περιοδική Απογραφή	34
3.5.2 Η Συνεχής Απογραφή	35
3.5.3 Η Αρχική Αναγνώριση	36
3.6 Η Αποτίμηση των Αποθεμάτων	37
3.6.1 Μέθοδος του Μέσου Σταθμικού Κόστους	38
3.6.2 Μέθοδος FIFO (first in – first out)	39
3.6.3 Μέθοδος LIFO (last in – first out)	39

3.6.4 Μέθοδος του Εξατομικευμένου Κόστους	39
3.6.5 Μέθοδος του Κυκλοφοριακού Μέσου Όρου	40
3.6.6 Μέθοδος του Πρότυπου Κόστους	40
3.6.7 Μέθοδος του Βασικού Αποθέματος	40
3.6.8 Λογιστικές Αρχές στην Αποτίμηση των Αποθεμάτων	44
4. Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα & Αποτίμηση των Αποθεμάτων βάσει του ΔΛΠ2	46
4.1. Εισαγωγή	46
4.2. Αποτίμηση των Αποθεμάτων Σύμφωνα με τις Διατάξεις των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων	47
4.3 Η Αναγνώριση της Αξίας των Αποθεμάτων ως Δαπάνη.....	49
4.4. Η Γνωστοποίηση στις Οικονομικές Καταστάσεις των Εταιριών.....	50
4.5 Διαφοροποίηση των ΔΛΠ από τα Ελληνικά Πρότυπα ως προς την Αποτίμηση των Αποθεμάτων	51
5. Συμπεράσματα	54
5.1 Συμπεράσματα.....	54
5.2 Προτάσεις για μελλοντική έρευνα.....	55
Βιβλιογραφία	57
Εικόνες - Διαγράμματα.....	59
Ιστοσελίδες	59

Ευχαριστίες

Ένα μεγάλο ευχαριστώ στον επιβλέποντα καθηγητή μου για την πολύτιμη βοήθεια και καθοδήγηση του στην εκπόνηση της παρούσης διπλωματικής εργασίας .

Πολλές ευχαριστίες στην οικογένεια μου για τη στήριξη και τη βοήθεια τους όλα αυτά τα χρόνια, καθώς η περίοδος συγγραφής της εργασίας συνέπεσε με πολύ δύσκολες έκτακτες καταστάσεις.

Περίληψη

Στην παρούσα εργασία θα ασχοληθούμε εκτενώς με τον ορισμό των εννοιών της αποθήκης, της λειτουργίας της, όπως επίσης και των μεθόδων αποτίμησης των εμπορευμάτων. Εισάγονται οι έννοιες και οι τρόποι που χρησιμοποιούνται σύμφωνα με τα ΔΛΠ και τα ΕΛΠ, όπως επίσης τονίζεται η σημασία του εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου. Σημαντική είναι η παράθεση των διαφορών μεταξύ ΔΛΠ και ΕΛΠ.

Το βασικό συμπέρασμα είναι η σημαντικότητα και η βαρύτητα που πρέπει να δίνεται από τις επιχειρήσεις στην σωστή διαχείριση και έλεγχο των αποθηκών, ώστε να αποφύγουν να μειονεκτούν έναντι των ανταγωνιστών στον κλάδο.

1. Εισαγωγή

Στις μέρες μας, η πολυπλοκότητα της έννοιας και κατ' επέκταση της δομής των επιχειρήσεων έχει γίνει μεγαλύτερη. Πλέον συναντάμε εταιρίες οι οποίες δραστηριοποιούνται και διατηρούν δομές (σ.σ. γραφεία, αποθήκες) σε πολλές διαφορετικές χώρες. Το γεγονός αυτό σε συνδυασμό, με το ότι κάθε χώρα διατηρεί τα δικά της νομοθετικά πλαίσια και τρόπους διοίκησης, καθιστούν αναγκαία τη χρήση και δημιουργία κοινών μοντέλων διαχείρισης και ελέγχου των εταιριών καθώς και την καθολική εφαρμογή τους παγκοσμίως.

Σύμφωνα με την βιβλιογραφία σχετικά με την ανταγωνιστικότητα των επιχειρήσεων, οι επιχειρήσεις ακολουθούν έναν από τους παρακάτω στρατηγικούς άξονες ως αναφορά την θέση τους στην αγορά. Ο πρώτος είναι παρέχοντας υπηρεσίες και προϊόντα σε χαμηλότερη τιμή και ο δεύτερος παρέχοντας ξεχωριστά προϊόντα και υπηρεσίες, Porter (1990). Επιπρόσθετα στους δυο αυτούς άξονες, μπορούμε να προσθέσουμε και ακόμα τέσσερις παράγοντες που αφορούν την λειτουργία μια επιχείρησης που είναι οι παρακάτω Nahmias, (2009):

1. Ποιότητα
2. Ταχύτητα Παράδοσης
3. Αξιοπιστία Παραδόσεων
4. Προσαρμοστικότητα

Έτσι θα λέγαμε, ότι η θέση μιας εταιρείας σε επίπεδο στόχων και στρατηγικής εξαρτάται από την εξειδίκευση της σε έναν τουλάχιστον από τα παραπάνω. Για να το πετύχει αυτό όμως, κάθε επιχείρηση πρέπει να προσαρμόζει τις εργασίες της σε ορισμένα πρότυπα που έχουν θεσπιστεί παγκοσμίως, ώστε να μπορεί να είναι αναγνωρίσιμη αλλά και να μπορεί να αξιολογήσει τα αποτελέσματα της αλλά και τις εργασίες της σύμφωνα με κοινά κριτήρια και δείκτες.

Είναι κοινώς αποδεκτό ότι κάθε εταιρεία αποτελείται από μια πλειάδα τμημάτων τα οποία αποτελούν με τον τρόπο τους αναπόσπαστο κομμάτι της και συμβάλουν στην επίτευξη των στόχων της. Όπως είπαμε παραπάνω η επιχείρηση είναι ένας ζωντανός οργανισμός, που κάθε τμήμα της αποτελεί και ένα ζωτικό της όργανο. Το τμήμα της αποθήκης κάθε εταιρείας θα μπορούσε να περιγραφεί, τις περισσότερες φορές, ως η

καρδιά του οργανισμού αυτού, καθώς αποτελεί τον βασικό συνδετικό κρίκο μεταξύ όλων των τμημάτων. Πρόκειται δηλαδή για το τμήμα που αντλούνται είτε τα υλικά είτε οι πρώτες ύλες, για να λειτουργήσει σωστά η γραμμή παραγωγής της ή το εμπορικό της κομμάτι. Είναι επίσης το τμήμα που αποθηκεύονται τα εργαλεία και τα ημιτελή προϊόντα για την παραγωγική δραστηριότητα της εταιρείας, καθώς επίσης και τα τελικά προϊόντα. Η αποθήκη σαν οντότητα δηλαδή, είναι άμεσα συνυφασμένη με τη έννοια των αποθεμάτων.

Επομένως, γίνεται άμεσα αντιληπτό ότι η σωστή λειτουργία της αποθήκης αποτελεί κινητήριο μοχλό για τα υπόλοιπα τμήματα και κατ' επέκταση συμβάλει στην ισχυροποίηση της θέσης της εταιρείας σε σχέση με τις υπόλοιπες ανταγωνίστριες προς αυτήν εταιρείες. Έτσι, στα πλαίσια αυτής της πτυχιακής εργασίας επικεντρωθήκαμε στην ανάλυση του ζητήματος της αποτίμησης και καταγραφής των αποθεμάτων των επιχειρήσεων. Στα επόμενα κεφάλαια, θα προσπαθήσουμε να παρουσιάσουμε, αλλά και να αναλύσουμε διεξοδικά, την σπουδαιότητα της σωστής και βέλτιστης διαχείρισης των αποθηκών. Αυτό που γίνεται ξεκάθαρο εξ αρχής, είναι ότι το τελευταίο μπορεί να επιτευχθεί με την χρήση και κατανόηση των σωστών μοντέλων, που θα βοηθήσουν την επιχείρηση να παρακολουθήσει και να εκτιμήσει σωστά τους κινδύνους που απορρέουν από τις διαδικασίες διαχείρισης, οργάνωσης και λειτουργίας μιας αποθήκης, αλλά και με τον σωστό έλεγχο των διαδικασιών αυτών.

1.1 Σκοπός και Ερευνητικά ερωτήματα διπλωματικής

Η βιβλιογραφική ανασκόπηση είναι η μέθοδος που επιλέχθηκε για να εξεταστεί και να αναλυθεί το ζήτημα της παρούσας πτυχιακής εργασίας, με τα δεδομένα που αναφέρθηκαν στην προηγούμενη ενότητα του εισαγωγικού κεφαλαίου.

Μέσω της συγκεκριμένης μεθοδολογίας, έχουν επιλεγθεί δεδομένα τα οποία έχουν προκύψει από ολοκληρωμένες μελέτες και αναλύσεις τρίτων, καθώς επίσης και αναλύσεις που έχουν προκύψει σύμφωνα με το ισχύον νομικό πλαίσιο των Ελληνικών και Διεθνών λογιστικών προτύπων.

Ο αναγνώστης θα έχει ως αποτέλεσμα μια προσέγγιση της λειτουργίας του τμήματος της αποθήκης μίας σύγχρονης επιχείρησης καθώς και της σημαντικότητας της,

συνδυαστικά με την καταγραφή και επισήμανση των σύγχρονων μεθόδων αποτίμησης του κόστους των αποθεμάτων, με τον παρόν συνδυασμό ερμηνειών, επεξήγησης και ανάλυσης των ανωτέρω δεδομένων.

Θα επισημανθούν επίσης οι διαφοροποιήσεις που εντοπιστούν μεταξύ Ελληνικών και Διεθνών λογιστικών προτύπων και θα παρουσιαστούν οι τρόποι αποτίμησης με την μορφή εκτενών παραδειγμάτων.

1.2 Δομή της διπλωματικής

Έτσι η εργασία μπορούμε να πούμε ότι θα χωριστεί σε τρεις ενότητες. Στην πρώτη ενότητα, θα παρουσιάσουμε στον αναγνώστη την έννοια της αποθήκης και θα τον εισαγάγουμε στις βασικές της αρχές. Θα αναλύσουμε τις μεθόδους αποτίμησης των αποθεμάτων μιας επιχείρησης όπως θα αναλύσουμε τον τρόπο που μπορεί να γίνει βέλτιστος έλεγχος στις διαδικασίες της αποθήκης, κάνοντας χρήση του εσωτερικού ελέγχου στα θέματα της καταμέτρησης και της αποτίμησης των αποθεμάτων. Στη δεύτερη ενότητα, θα αναλύσουμε το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2 (ΔΛΠ 2), καθώς επίσης θα παραθέσουμε και μια σύγκριση με τα αντίστοιχα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

Το βασικότερο συμπέρασμα που καταλήγουμε, στην τρίτη ενότητα, μετά το πέρας της παρούσας έρευνας, είναι ότι οι επιχειρήσεις, οι οποίες δεν έχουν καταφέρει να εφαρμόσουν αλλά και να κατανοήσουν πλήρως την αναγκαιότητα της σωστής διαχείρισης και ελέγχου των αποθηκών τους, με την ευρεία έννοια του όρου, βρίσκονται ή κινδυνεύουν να βρεθούν σε μειονεκτική θέση σε σχέση με αντίστοιχους ανταγωνιστές τους στον κλάδο δραστηριοποίησης.

2. Επισκόπηση Βιβλιογραφίας

2.1 Εισαγωγή

Από την βιομηχανική επανάσταση και έπειτα η λειτουργία των επιχειρήσεων αποτελούσε αναπόσπαστο κομμάτι της καθημερινότητας της κοινωνίας. Σύμφωνα με τον Nahmias (2009), μόλις από το 1960 και έπειτα ξεκίνησαν να ακολουθούνται πιο εξειδικευμένες μέθοδοι ελέγχου και βελτιστοποίησης στις επιχειρήσεις. Το γεγονός αυτό είχε ως αποτέλεσμα να υπάρχει σημαντική άνθιση στο κομμάτι των δημοσιεύσεων σχετικά με τα θέματα αυτά.

Στα πλαίσια αυτής της εργασίας, έγινε προσπάθεια να περιγράψουμε την επιχείρηση σαν οντότητα αλλά και πιο ειδικά, να περιγράψουμε εκτενώς την λειτουργία της αποθήκης αλλά και τον τρόπο που μπορεί να γίνει βέλτιστος έλεγχος σε αυτήν.

Ο Nahmias (2009), στο βιβλίο του παρουσιάζει την επιχείρηση σαν οντότητα, αλλά και όλα τα κομμάτια που έχουν να κάνουν με την παραγωγική διαδικασία όπως και με την διαχείριση των αποθηκών. Πιο συγκεκριμένα, παρουσιάζει τις στρατηγικές και τα μοντέλα που μπορούν να χρησιμοποιηθούν από μια επιχείρηση ώστε να βελτιστοποιήσουν την παραγωγική της διαδικασία και την διαχείριση των αποθεμάτων της. Σε άρθρο του ο Keebler (2000), χρησιμοποιώντας τη μέθοδο Du Pont, τονίζει πόσο κοστοβόρες μπορεί να είναι οι δυσλειτουργίες στη διαχειριστική αλυσίδα. Στο κομμάτι της οργάνωσης των αποθηκών ο Λεοντάρης, Μ. (1989), παρουσιάζει τα τμήματα που ασχολούνται με την αποθήκη αλλά και τα κόστη που εντοπίζονται σε αυτήν.

Περαιτέρω, οι Κεχράς, Ι, Μαυροκορδάτος, Ι.,

Παπαγιάννης, Δ. & Τρόβας, Γ (2004), παρουσιάζουν όλα τα κομμάτια μιας αποθήκης σε επίπεδο αρμοδιοτήτων και οργάνωσης, αλλά και τα κόστη που σχετίζονται με αυτήν. Τέλος, στο βιβλίο του ο Νεγκάκης, Ι. Χ. (2015), κάνει αναφορά στα διάφορα κόστη που σχετίζονται με την αποθήκη αλλά και με τις μεθόδους που μπορούν να προσδιοριστούν.

Σύμφωνα με μελέτες που έχουν γίνει στο εξωτερικό, φαίνεται η σημασία της ορθής επιλογής τρόπου διαχείρισης της αποθήκης, ακόμα και εντός του ίδιου κλάδου, αναφορικά με την διαφοροποίηση και την επικράτηση έναντι των ανταγωνιστών, Jeff Shockley & Tobin Turner, (2015).

Στο κομμάτι του ελέγχου, η Παπαδάτου, Θ. (2005) κάνει εκτενή ανάλυση για τις έννοιες του εξωτερικού αλλά και του εσωτερικού ελέγχου σε μία επιχείρηση.

Ειδικότερα, περιγράφει στο βιβλίο τον τρόπο και τα στάδια με τα οποία πρέπει να γίνονται ο εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος. Γίνεται ιδιαίτερη αναφορά για τον εσωτερικό έλεγχο στην αποθήκη και τα είδη των απογραφών που σχετίζονται με αυτήν. Τέλος, περιγράφει όλα τα στάδια που πρέπει να ακολουθούνται κατά την απογραφή σε μια αποθήκη.

Το κομμάτι του ελέγχου των επιχειρήσεων βασίζεται όπως θα δούμε και σε επόμενα κεφάλαια σε αρχές που έχουν θεσπιστεί σε παγκόσμια κλίμακα και σε επίπεδο χώρας. Στην Ελλάδα τα τελευταία χρόνια έχει γίνει προσαρμογή των ΕΓΛΣ στα ΔΛΠ. Σε επίπεδο αποθήκης, το ΔΛΠ 2 είναι αυτό που ορίζει την σωστή λογιστική οργάνωση της. Στο βιβλίο της, η Τουρνά – Γερμανού, Ε. (2003) περιγράφει την γενική λογιστική με ΕΓΛΣ και τον τρόπο που εναρμονιζόταν η επιχείρηση με της προσταγές του ελληνικού κράτους μέχρι την θέσπιση των ΔΛΠ στην Ελλάδα. Ο Νεγκάκης, Ι. Χ. (2015) στο βιβλίο του περιγράφει τα διάφορα διεθνή λογιστικά πρότυπα και την συσχέτιση τους με τα ελληνικά πρότυπα. Κάνει δε, εκτενή αναφορά στο ΔΛΠ 2 που αφορά την λογιστική διαχείριση της αποθήκης και τον τρόπο που πρέπει να εφαρμοστεί σε κάθε επιχείρηση.

Μελέτες έχουν καταδείξει πως η προσαρμογή των ΔΛΠ σε αντικατάσταση των ΕΛΠ στις ελληνικές επιχειρήσεις, είχαν σημαντικές διαφορές στην επιμέτρηση και αποτίμηση αξιών, Athianos Stergios, Vazakidis Athanasios, Dritsakis Nikolaos, (2005).

3. Πλαίσιο οργάνωσης και λειτουργίας αποθήκης

3.1 Εισαγωγή

Στα πλαίσια αυτής της ενότητας θα παρουσιάσουμε στον αναγνώστη την αποθήκη σαν οντότητα. Πιο συγκεκριμένα, θα προσπαθήσουμε να δώσουμε μια πλήρη εικόνα για τη λειτουργία της αποθήκης και τα τμήματα που ασχολούνται με αυτήν. Επιπρόσθετα, θα ασχοληθούμε με την έννοια των αποθεμάτων, δηλαδή με τα είδη αποθεμάτων αλλά και την κοστολόγηση αυτών.

3.2 Η Αποθήκη

Όπως αναφέρθηκε στην εισαγωγή αυτής της εργασίας, η σπουδαιότητα και ο ρόλος της αποθήκης σε μια επιχείρηση είναι από τους πλέον σημαντικούς. Ανάλογα με τον τύπο και το εύρος των εργασιών της εταιρείας, ο χώρος και το μέγεθος μιας αποθήκης μπορεί να ποικίλει. Ο κοινός όμως άξονας που χαρακτηρίζει όλες τις αποθήκες, είναι ότι εκεί αποθηκεύονται και φυλάσσονται πράγματα και υλικά που θα χρησιμοποιηθούν ή θα πωληθούν αργότερα. Στο βιβλίο του ο Λεονταρής Μ.(1989) , παραθέτει τον ορισμό της έννοιας της αποθήκης, ο οποίος είναι ο παρακάτω:

«Αποθήκη ονομάζεται ο χώρος στον οποίο εναποθέτει και φυλάει, κατάλληλα ταξινομημένα, όλα τα υλικά που χρησιμοποιούνται από αυτήν είτε ως πρώτες ύλες για παραγωγή της, είτε ως είδη συσκευασίας, είτε ως αναλώσιμα για την λειτουργία των εγκαταστάσεων της (καύσιμα, λιπαντικά, ανταλλακτικά κλπ.), καθώς επίσης, και τα έτοιμα ή ημικατεργασμένα προϊόντα της, τα υπολείμματα, τα εμπορεύματα κ.α.»

Αναλύοντας τον παραπάνω ορισμό καταλαβαίνουμε πόσο σημαντική είναι η σωστή και ομαλή, χωρίς προβλήματα, λειτουργία της αποθήκης. Θα μπορούσαμε να πούμε ότι πολλές φορές, εξαρτάται η βιωσιμότητα και σωστή λειτουργία όλης της επιχείρησης- οργανισμού.

3.2.1 Λειτουργία και Οργάνωση της Αποθήκης

Το τμήμα της αποθήκης, όπως και κάθε άλλο τμήμα μιας εταιρείας, καλείται να αντιμετωπίσει και να βρει λύσεις σε ένα σύνολο βασικών προβλημάτων. Σύμφωνα με τον Κεχράς Ι. (2004) τα βασικότερα ζητήματα που πρέπει να επιλύσει το τμήμα της αποθήκης είναι τα παρακάτω:

- **Διαδικασία λήψης και αποθήκευσης προμηθειών**

Η διαδικασία της λήψης και αποθήκευσης των προμηθειών – εμπορευμάτων ακολουθεί κάποιες συγκεκριμένες διαδικασίες, που πρέπει να εφαρμόζονται με συνέπεια. Κατά την διαδικασία της λήψης, πρέπει να γίνεται έλεγχος και αξιολόγηση των προμηθειών – εμπορευμάτων, ώστε να πληρούν τις ελάχιστα απαιτούμενες προδιαγραφές (π.χ. ημερομηνίες λήξης), αλλά και να συμβαδίζουν με τις ζητούμενες παραγγελθείσες ποσότητες. Ο χώρος και ο τρόπος αποθήκευσης των προμηθειών παίζει και αυτός πολύ σημαντικό ρόλο. Πιο αναλυτικά, κάθε προϊόν ανάλογα με την κατηγορία που ανήκει, πρέπει να αποθηκεύεται σε αυστηρώς συγκεκριμένους και προκαθορισμένους χώρους, οι οποίοι με τη σειρά τους πρέπει να ακολουθούν αυστηρούς κανόνες και προϋποθέσεις. Η σωστή τήρηση των διαδικασιών και κατ' επέκταση η σωστή λειτουργία του τμήματος των παραλαβών, όπου υπάρχει διακριτό τέτοιο τμήμα, διασφαλίζει την σωστή παραλαβή και αποθήκευση των προμηθειών μιας επιχείρησης χωρίς αλλοιώσεις και έχει ως αποτέλεσμα την βέλτιστη ποιότητα των παραγόμενων και πωλούμενων προϊόντων της επιχείρησης.

- **Διαδικασία της μεταφοράς μετά την αποθήκευση**

Μετά την αποθήκευση των προμηθειών στους κατάλληλους αποθηκευτικούς χώρους, η επόμενη διαδικασία που λαμβάνει χώρα, είναι αυτή της μεταφοράς. Πιο συγκεκριμένα, αφορά την επιτυχή μεταφορά των εκάστοτε προμηθειών στον τμήμα το οποίο προορίζονται, είτε αυτό είναι κάποιο άλλο τμήμα της επιχείρησης, είτε κάποιο φυσικό κατάστημα της.

- **Διαδικασία Ταξινόμησης**

Κατά την διαδικασία της ταξινόμησης, οι προμήθειες πρέπει να ταξινομούνται με τέτοιο τρόπο, ώστε να είναι δυνατός ο εσωτερικός και ο εξωτερικός έλεγχος τους, γεγονός που βοηθάει επίσης στην σωστή φύλαξη τους. Η σωστή εφαρμογή της διαδικασία αυτής, θα πρέπει να γίνεται με τέτοιον τρόπο ώστε να υφίσταται συνεχής ενημέρωση μεταξύ των τμημάτων για τις διαθέσιμες ποσότητες των προμηθειών, αλλά και άμεση μεταφορά αυτών στα εκάστοτε τμήματα που είναι απαραίτητα.

Για να μπορέσει να εξασφαλίσει το τμήμα της αποθήκης την βέλτιστη εφαρμογή των παραπάνω διαδικασιών αλλά και να είναι έτοιμο να αντιμετωπίσει οποιοδήποτε πρόβλημα, θα πρέπει να ακολουθήσει μια σειρά από δυναμικές ενέργειες που θα πρέπει να εφαρμόζονται σε μόνιμη βάση. Οι ενέργειες αυτές είναι οι παρακάτω:

I. Παραλαβή

Το τμήμα της αποθήκης είναι αρμόδιο για την γρήγορη παραλαβή των προμηθειών που έχουν παραγγελθεί.

II. Έλεγχος

Η αποθήκη είναι αρμόδια για τον έλεγχο των προμηθειών (π.χ. ζητούμενη ποσότητα, ποιοτικά χαρακτηριστικά κ.α.), πριν γίνει η αποδεκτή παραγγελία που παραδόθηκε.

III. Ταξινόμηση

Η ταξινόμηση των προμηθειών πρέπει να γίνεται με μεθοδικότητα και πρακτικότητα. Ακολουθώντας αυτήν την τακτική, οι προμήθειες θα είναι σε θέση να μεταφέρονται άμεσα και εύκολα όπου είναι απαραίτητα, όπως και να ελεγχθούν ανά πάσα στιγμή, αν κριθεί απαραίτητο.

IV. Πλήρης εικόνα

Το τμήμα της αποθήκης θα πρέπει να έχει πλήρη εικόνα για το σύνολο και την θέση των προμηθειών που βρίσκονται στην αποθήκη. Επιπρόσθετα, θα πρέπει

να γνωρίζει καθημερινά και το σύνολο των προμηθειών που διακινούνται στα πλαίσια της καθημερινής λειτουργίας της.

V. Πληρότητα

Η αποθήκη έχοντας πλήρη εικόνα για τα αποθέματα που βρίσκονται στον χώρο της, μπορεί να γνωρίζει αν αυτά επαρκούν ώστε να καλύψουν την ζήτηση της παραγωγής ή των φυσικών καταστημάτων της επιχείρησης. Κάνοντας έλεγχο πληρότητας, μειώνεται ο κίνδυνος εμφάνισης είτε υπεραποθεμάτων, είτε ελλείψεων. Στην πρώτη περίπτωση, η εταιρεία μπορεί να χάσει χρήσιμα κεφάλαια που θα μπορούσαν να επενδυθούν πχ. για την ανάπτυξη κάποιου άλλου τομέα ενώ στην δεύτερη περίπτωση, η εταιρεία μπορεί να αντιμετωπίσει απώλεια εσόδων ή και την αξιοπιστία της προς τους πελάτες της.

VI. Εναποθήκευση

Η αποθήκη θα πρέπει να διασφαλίζει την σωστή εναποθήκευση των προμηθειών, σε προκαθορισμένες θέσεις. Με αυτόν τον τρόπο, ο κάθε ενδιαφερόμενος μπορεί να γνωρίζει για την θέση του υλικού που ψάχνει χωρίς περιττές καθυστερήσεις. Η βέλτιστη εφαρμογή αυτής της διαδικασίας διευκολύνει την απογραφή και έλεγχο των διαθέσιμων υλικών που βρίσκονται στην αποθήκη.

Η σωστή λειτουργία του τμήματος της αποθήκης έχει ως άμεση προϋπόθεση την ύπαρξη μια επαρκούς οργανωτικής δομής, η οποία θα την βοηθήσει να επιτύχει τον απώτερο σκοπό της. Αυτό μπορεί να επιτευχθεί με την κάλυψη κάποιων στοιχειωδών απαιτήσεων από την επιχείρηση – οργανισμό. Οι απαιτήσεις αυτές είναι οι παρακάτω:

- Χώρος

Ο χώρος της αποθήκης είναι ξεκάθαρο ότι αποτελεί μια από τις βασικότερες προϋποθέσεις για την εύρυθμη λειτουργία της. Μια αποθήκη πρέπει να αποτελείται από άνετους και επαρκείς χώρους. Οι χώροι αυτοί πρέπει να είναι

τέτοιοι ώστε να λαμβάνουν χώρα ομαλά και αποτελεσματικά οι διαδικασίες της παράδοσης, παραλαβής και ταξινόμησης των προμηθειών. Θα πρέπει επιπλέον να είναι τέτοια η μορφή τους έτσι ώστε όλα τα εμπλεκόμενα τμήματα να μπορούν να λειτουργήσουν βέλτιστα. Επίσης, οι χώροι αυτοί θα πρέπει να πληρούν τουλάχιστον τις ελάχιστες απαιτούμενες προδιαγραφές, της εκάστοτε νομοθεσίας του κράτους που εδρεύουν, σε ότι αφορά τους κανόνες υγιεινής, ασφάλειας και αποθήκευσης. Ως αναφορά το λογιστικό κομμάτι, θα πρέπει να εξυπηρετούν αν πάσα στιγμή τις ανάγκες του λογιστικού τμήματος για άμεση αποτίμηση των υλικών και των προϊόντων που είναι αποθηκευμένα σε αυτούς. Τέλος, εάν ο χώρος της αποθήκης δεν είναι ενιαίος και οι διάφοροι χώροι ενδεχομένως βρίσκονται σε διαφορετικές γεωγραφικές περιοχές, προκειμένου να μην διαταραχθεί η σωστή λειτουργία του τμήματος της αποθήκης, θα πρέπει να υπάγονται σε μια και μόνο διεύθυνση.

- **Ασφάλεια**

Ο χώρος της αποθήκης θα πρέπει να φυλάσσεται επαρκώς προκειμένου να αποφευχθούν κλοπές ή φθορές από φυσικές καταστροφές. Τα γεγονότα αυτά μπορεί να επιφέρουν αλλοιώσεις στα φυλασσόμενα προϊόντα και κατ' επέκταση στην ορθότητα των λογιστικών αρχείων της επιχείρησης. Για τον λόγο αυτό θα πρέπει όποτε είναι δυνατό, αν όχι πάντα, τα υλικά – προϊόντα να φυλάσσονται κλειστό φυλαγμένο ή ασφαλισμένο χώρο. Με αυτόν τον τρόπο θα αποφευχθούν πιθανές κλοπές αλλά και θα είναι ευκολότερος ο έλεγχος στους υπεύθυνους διαχείρισης της αποθήκης.

- **Διεύθυνση**

Το κομμάτι αυτό αφορά της διοίκηση της αποθήκης, ως ξεχωριστή οντότητα μέσα στα πλαίσια της εταιρείας. Προκειμένου να μην υπονομεύεται η εύρυθμη λειτουργία της αποθήκης, η διοίκηση θα πρέπει να είναι διακριτή και ξεχωριστή. Αυτό σημαίνει, ότι στην διοίκηση θα πρέπει να υπάρχει υπεύθυνος αποθήκης και υπάλληλοι, οι οποίοι θα δραστηριοποιούνται ως αποθηκάριοι έχοντας ως αντικείμενο τον έλεγχο της κατάστασης του χώρου και των

εμπορευμάτων. Όπως και σε κάθε θέση, έτσι και εδώ, οι εργαζόμενοι θα πρέπει να διακατέχονται από αίσθημα ευθύνης και υπευθυνότητας ώστε να γίνεται σωστή και γρήγορη διαχείριση των αποθεμάτων.

3.2.2 Το Τμήμα Προμηθειών

Από αυτά που αναλύσαμε προηγουμένως, είναι ξεκάθαρο ότι η αποθήκη δεν έχει καμία υπόσταση εάν δεν υπάρχουν υλικά – προϊόντα για να αποθηκευτούν σε αυτήν. Έτσι, το τμήμα προμηθειών διαδραματίζει έναν πολύ σημαντικό ρόλο σε μια εταιρία και είναι άμεσα συνδεδεμένο περισσότερο απο κάθε άλλο τμήμα με την αποθήκη. Αν έπρεπε να δώσουμε έναν ορισμό για το τι ακριβώς είναι το τμήμα προμηθειών ή αλλιώς προμήθειες θα λέγαμε το παρακάτω:

« Προμήθειες είναι η υπεύθυνη λειτουργία για την απόκτηση μέσω αγοράς, ενοικίασης ή άλλου νόμιμου τρόπου, μηχανολογικού εξοπλισμού, υλικών, εξαρτημάτων, εφοδίων και υπηρεσιών που είναι απαραίτητα για την χρήση ή μεταπώληση στην επιχείρηση»
Lyssons, (2000).

Όπως αναφέραμε και προηγουμένως, η σημαντικότητα του τμήματος προμηθειών γίνεται άμεσα αντιληπτή αν αναλογιστούμε πως θα λειτουργούσε μια εταιρία χωρίς να έχει τις απαραίτητες πρώτες ύλες ή προϊόντα. Η απάντηση σε αυτό το υποθετικό σενάριο είναι ξεκάθαρη και είναι ότι θα διαταράσσονταν η λειτουργία της και θα διακυβεύονταν η βιωσιμότητα της. Ειδικότερα, στα πλαίσια της σύγχρονης αγοράς και του ανταγωνισμού είναι πολύ σημαντικό το τμήμα προμηθειών να επιτυγχάνει την προμήθεια των απαραίτητων πόρων με τέτοια τρόπο ώστε να ελαχιστοποιείται ο χρόνος παράδοσης, το κόστος διατήρησης του στοκ στην αποθήκη και το κόστος αγοράς. Έτσι, επιτυγχάνοντας τα παραπάνω, η εταιρία βρίσκεται σε πλεονεκτική θέση σε σχέση με τους ανταγωνιστές της.

Όπως και στην περίπτωση του τμήματος της αποθήκης, έτσι και στο τμήμα προμηθειών πρέπει να ακολουθούνται ένα σύνολο ενεργειών ώστε να λειτουργεί βέλτιστα. Οι ενέργειες αυτές είναι οι παρακάτω:

I. Έρευνα Αγοράς

Το τμήμα προμηθειών θα πρέπει να διεξάγει έρευνα αγοράς για τις τιμές και την ποιότητα των υλικών – προϊόντων που έχει ανάγκη η εταιρεία. Με αυτόν τον τρόπο η εταιρεία θα μπορεί να γνωρίζει αν πάσα στιγμή την διαθεσιμότητα και το κόστος των απαραίτητων για αυτήν προϊόντων που υπάρχουν στην αγορά.

II. Βελτιστοποίηση της σχέσης μεταξύ κόστους και ποιότητας

Η εύρεση της χρυσής τομής μεταξύ του κόστους και της ποιότητας των απαιτούμενων υλικών – προϊόντων είναι κομβική για μια εταιρεία. Η προμήθεια της καλύτερης δυνατής ποιότητας α' ύλης ή εμπορεύματος, στην οικονομικότερη τιμή της αγοράς, μπορεί να βοηθήσει την εταιρεία να θεμελιώσει την θέση της στη αγορά και να την κάνει πιο ανταγωνιστική έναντι των υπολοίπων στον κλάδο. Πιο συγκεκριμένα, η εύρεση της βέλτιστης λύσης στο παραπάνω «πρόβλημα», μπορεί να βοηθήσει την εταιρεία να έχει μεγαλύτερο περιθώριο κέρδους στο τελικό προϊόν αλλά και να προσφέρει τη βέλτιστη δυνατή ποιότητα στους πελάτες της, με τους διαθέσιμους πόρους της.

III. Παρακολούθηση

Ένα από τα σημαντικότερα κομμάτια του τμήματος προμηθειών είναι η παρακολούθηση του επιπέδων των αποθεμάτων. Ο έλεγχος των επιπέδων του αποθέματος ενός υλικού-προϊόντος μπορεί να είναι είτε συνεχής, είτε διακριτός και αυτό εξαρτάται από τα χαρακτηριστικά του, αλλά και το πόσο σημαντικό είναι για την λειτουργία της επιχείρησης. Η σημαντικότητα του ελέγχου έγκειται στο γεγονός ότι, έχοντας γνώση για τα επίπεδα των αποθεμάτων, το τμήμα προμηθειών μπορεί να προβεί σε καλύτερη έρευνα αγοράς και να παραγγείλει έγκαιρα την απαιτούμενη ποσότητα πόρων. Έτσι, παραγγέλλοντας έγκαιρα, η επιχείρηση μπορεί να επιτύχει μικρότερο κόστος μεταφοράς και αποθήκευσης αλλά και καλύτερη διαχείριση των διαθέσιμων πόρων της.

3.3 Η Έννοια του Αποθέματος

Στις προηγούμενες ενότητες είδαμε και αναλύσαμε την έννοια και τα βασικά χαρακτηριστικά της αποθήκης. Διαβάζοντας κάποιος τα παραπάνω, είναι ξεκάθαρο ότι η αποθήκη είναι το μέρος που φυλάσσονται και αποθηκεύονται προϊόντα και υλικά τα οποία δεν έχει φτάσει ακόμα η στιγμή που θα χρησιμοποιηθούν από την επιχείρηση και είναι προγραμματισμένο να χρησιμοποιηθούν στο μέλλον.

Όπως είδαμε, η διαδικασία της αποθήκευσης των προϊόντων και των πρώτων υλών παίζει έχει πολύ σημαντικό ρόλο στην εύρυθμη λειτουργία και την επιβίωση μιας επιχείρησης, έτσι και η διατήρηση και ο έλεγχος των αποθεμάτων διαδραματίζουν τον ίδιο σημαντικό ρόλο.

Το πρόβλημα της διατήρησης και διαχείρισης των αποθεμάτων θα λέγαμε ότι απασχολεί τον άνθρωπο από την πρώτη στιγμή που χρειάστηκε να διατηρήσει προμήθειες ώστε να επιβιώσει. Παρόλα αυτά η έννοια της σωστής διατήρησης και διαχείρισης αποθεμάτων όπως την γνωρίζουμε σήμερα, τοποθετείται περίπου κατά την λήξη της βιομηχανικής επανάστασης. Εκείνη την περίοδο η παραγωγική δυνατότητα αυξήθηκε ραγδαία και οι επιχειρήσεις βρέθηκαν αντιμέτωπες με ένα πολύ σημαντικό πρόβλημα. Το πρόβλημα αυτό δεν ήταν άλλο από την σωστή αξιοποίηση των αποθεμάτων που έμεναν αναξιοποίητα και ο σωστός προγραμματισμός των πρώτων υλών που χρειαζόντουσαν για την παραγωγή. Για εκείνη την εποχή, το πρόβλημα αυτό ήταν πρωτόγνωρο καθώς η ζήτηση προσαρμοζόταν στην εκάστοτε παραγωγική δυνατότητα. Παρόλο που η σωστή διαχείριση των αποθεμάτων μιας επιχείρησης κατέχει πολύ σημαντικό ρόλο στην μείωση τους κόστους λειτουργίας της, την αύξηση του τζίρου της και την μείωση του δεσμευμένο κεφαλαίου στην αποθήκη, η έρευνα γύρω από αυτό το θέμα άργησε πάρα πολύ. Οι πρώτες συντονισμένες προσπάθειες έγιναν κατά την διάρκεια και μετά το τέλος του Β' Παγκοσμίου Πολέμου υποκινούμενες πάντα από την ανάγκη για γρήγορη και σωστή διαχείριση κάθε φύσεως αποθέματος αλλά και από την αύξηση της πολυπλοκότητας των επιχειρήσεων που προέκυψε από την παγκοσμιοποίηση των αγορών.

Σύμφωνα με τον Skinner , υπάρχουν 5 περίοδοι που μπορούν να περιγράψουν την ανάπτυξη της διαχείρισης της παραγωγής, που είναι άμεσα συνδεδεμένη με την

διαχείριση των αποθεμάτων. Οι περίοδοι αυτές παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα.

1780 – 1850	Αυτοί που ήλεγχαν την παραγωγική διαδικασία ήταν και υπεύθυνοι για την ανάπτυξη των τεχνολογιών της
1850 – 1890	Αυτοί που ήλεγχαν την παραγωγική διαδικασία ήταν και οι αρχιτέκτονες της μαζικής παραγωγής
1890 – 1920	Η διαχείριση της παραγωγής εξαρτάται πλέον από το κάθε κομμάτι της επιχείρησης
1920 – 1960	Χρυσή εποχή της διαχείρισης παραγωγής, όπου ορίζονται τα πλαίσια του ελέγχου της παραγωγικής διαδικασίας
1960 - 1980	Άνθηση της μοντελοποίησης και των μεθόδων της διαχείρισης παραγωγής

Πίνακας 1. Σημαντικές περίοδοι στην διαχείρισης παραγωγής

Σύμφωνα με τον Νεγκάκης Ι. Χ. (2015) , ένας ορισμός του αποθέματος θα μπορούσε να είναι ο παρακάτω:

" Απόθεμα αποτελεί κάθε περιουσιακό στοιχείο που είτε κατέχεται με σκοπό να πωληθεί κατά την συνήθη πορεία των εργασιών της οικονομικής οντότητας, είτε βρίσκεται στην παραγωγική διαδικασία μέχρι να καταλήξει σε προϊόν προς πώληση, είτε έχει την μορφή ύλης ή υλικού που θα χρησιμοποιηθεί στην διαδικασία παραγωγής ή στην παροχή υπηρεσιών ”.

3.3.1 Κατηγορίες Αποθεμάτων

Κάθε εμπόρευμα που αποθηκεύεται στους χώρους της αποθήκης μπορεί να χαρακτηριστεί ως απόθεμα ή “ στοκ ”. Ο χαρακτηρισμός αυτός δεν αλλάζει από την φύση του εμπορεύματος, ωστόσο τα εμπορεύματα μπορούν να κατηγοριοποιηθούν σε μια από τις παρακάτω τρεις κατηγορίες:

- **Αναλώσιμα**

Ως αναλώσιμα μπορούν να χαρακτηριστούν τα υλικά ή τα εμπορεύματα που αποκτώνται από την επιχείρηση προκειμένου να χρησιμοποιηθούν από αυτήν αλλά δεν

αποτελούν κομμάτι του τελικού προϊόντος. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με το ελληνικό λογιστικό σχέδιο ένας ορισμός για τα αναλώσιμα δίνεται παρακάτω:

" Αναλώσιμα είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτάει με προορισμό την ανάλωσή τους για συντήρηση του πάγιου εξοπλισμού της και γενικά για την εξασφάλιση των αναγκαίων συνθηκών λειτουργίας των κύριων και βοηθητικών υπηρεσιών της."

Το βασικό γνώρισμα των αναλώσιμων είναι ότι δεν αποτελούν κομμάτι της παραγωγικής διαδικασίας. Αυτό μεταφράζεται στο ότι ένα υλικό ή προϊόν μπορεί να είναι αναλώσιμο σε μια εταιρεία και σε μια άλλη όχι. Για παράδειγμα, αν μια λογιστική εταιρεία αγοράζει χαρτί για τους εκτυπωτές της, τότε το χαρτί θεωρείται αναλώσιμο, ενώ αν η εταιρεία είναι εταιρεία γραφιστικών και εκτυπώσεων, τότε το χαρτί λογίζεται ως πρώτη ύλη.

- **Πρώτες και Βοηθητικές Ύλες**

Ως πρώτες και βοηθητικές ύλες μπορούν να χαρακτηριστούν όλα τα υλικά ή προϊόντα που προμηθεύεται η εταιρεία, ώστε να τα χρησιμοποιήσει στην παραγωγική της διαδικασία και αποτελούν κομμάτια του τελικού της προϊόντος. Επομένως, σε αντίθεση με τα αναλώσιμα οι πρώτες ύλες αποτελούν αναπόσπαστο κομμάτι της παραγωγικής διαδικασίας μιας εταιρείας.

- **Ημιτελή και Έτοιμα Προϊόντα**

Όπως είδαμε στα προηγούμενα κεφάλαια, στους χώρους της αποθήκης μπορούν να αποθηκευτούν πλειάδα υλικών και προϊόντων. Κάποια από αυτά τα προϊόντα μπορούν να διατεθούν άμεσα προς πώληση στους τελικούς αποδέκτες και κάποια άλλα βρίσκονται εκεί επειδή πρέπει να επεξεργαστούν επιπλέον με σκοπό να είναι έτοιμα προς πώληση. Τα ημιτελή προϊόντα λοιπόν είναι αυτά που αποθηκεύονται στην αποθήκη είτε επειδή περιμένουν κάποια πρώτη ύλη, ώστε να πάρουν την τελική μορφή τους, είτε επειδή απαιτείται επιπλέον χρόνος, βάσει διαδικασίας, ώστε να προκύψει το τελικό προϊόν. Τα τελικά προϊόντα από την άλλη είναι τα προϊόντα που παραμένουν στην αποθήκη περιμένοντας να παραγγελθούν από κάποιον πελάτη. Έτσι, θα

μπορούσαμε να πούμε ότι τα ημιτελή και τα τελικά προϊόντα αποτελούν το αποτέλεσμα της παραγωγικής διαδικασίας.

Ανακεφαλαιώνοντας, διαβάζοντας κανείς τα παραπάνω, θα μπορούσε να πει ότι ο χαρακτηρισμός του τύπου ενός υλικού – προϊόντος εξαρτάται από την σχέση που έχει με την παραγωγική διαδικασία. Πιο συγκεκριμένα, τα αναλώσιμα δεν συμμετέχουν στην παραγωγική διαδικασία, οι πρώτες ύλες είναι κομμάτι της παραγωγικής διαδικασίας και τα ημιτελή – τελικά προϊόντα είναι το αποτέλεσμα της παραγωγικής διαδικασίας. Έτσι, ανάλογα με το είδος της εταιρείας, κατηγοριοποιούνται εύκολα όλα τα υλικά – προϊόντα.

3.3.2 Είδη Κόστους Αποθεμάτων

Στις σύγχρονες επιχειρήσεις, δύο από τα βασικότερα προβλήματα που πρέπει να λυθούν είναι η μείωση του κόστους και η μεγιστοποίηση του κέρδους της. Όσον αφορά την λειτουργία της αποθήκης, ένα από τα μεγαλύτερα προβλήματα προς επίλυση είναι η ελαχιστοποίηση του κόστους. Λόγω της πολυπλοκότητας των σύγχρονων αποθηκών, είναι εύκολο να υποθέσουμε ότι θα υπάρχουν πολλά διαφορετικά είδη κόστους που σχετίζονται με αυτές. Παρόλα αυτά, όλα τα κόστη που σχετίζονται με την αποθήκη μπορούν να κατηγοριοποιηθούν σε μια από τις παρακάτω τρεις κατηγορίες.

I. Κόστος Αποθήκευσης

Το κόστος αποθήκευσης (holding cost) μπορεί να οριστεί ως το άθροισμα από όλα τα κόστη που σχετίζονται με το σύνολο του φυσικού αποθέματος που είναι αποθηκευμένο ανά πάσα στιγμή στον χώρο της αποθήκης. Το κόστος αποθήκευσης αποτελείται από ένα σύνολο από διαφορετικά κόστη, τα οποία μερικές φορές, είναι πολύ διαφορετικά μεταξύ τους. Μερικά από αυτά είναι:

- Το κόστος διατήρησης του φυσικού χώρου της αποθήκης
- Κόστη που οφείλονται σε φόρους και ασφάλειες

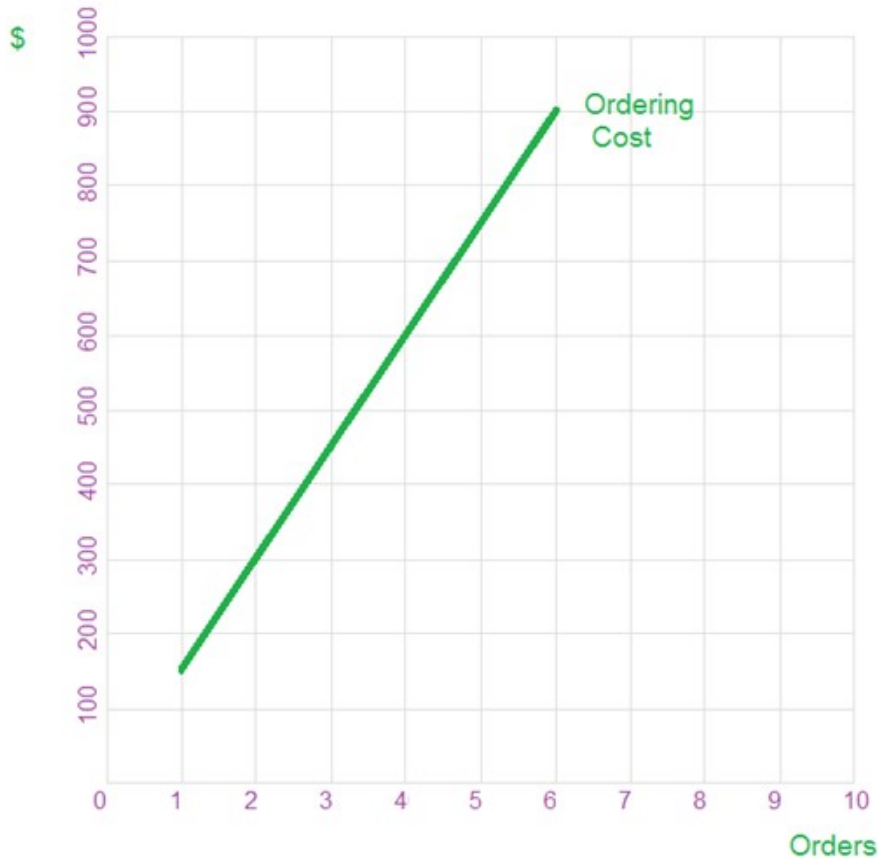
- Φθορές των αποθηκευμένων προϊόντων, αλλοίωση της ποιότητας των αποθηκευμένων προϊόντων με την πάροδο του χρόνου, απαξίωση των αποθηκευμένων προϊόντων
- Δέσμευση κεφαλαίων στην αποθήκη, τα οποία θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν διαφορετικά

Σύμφωνα με τον Nahmias (2009), το σημαντικότερο από τα παραπάνω κόστη είναι αυτό των δεσμευμένων κεφαλαίων και αποτελεί και το βασικό «συστατικό» του κόστους αποθήκευσης. Το κεφάλαιο αυτό επενδύεται στην αγορά ή στην παραγωγή προϊόντων και είναι «δεσμευμένο» στην αποθήκη. Έτσι, η μείωση των αποθηκευμένων προϊόντων στην αποθήκη σημαίνει και αύξηση του διαθέσιμου κεφαλαίου προς επένδυση σε άλλες δραστηριότητες της εταιρείας.

II. Κόστος Αγοράς

Όπως είδαμε νωρίτερα, το κόστος αποθήκευσης εξαρτάται από το σύνολο των αποθηκευμένων προϊόντων και υλικών στην αποθήκη, το κόστος αγοράς είναι αυτό που προκύπτει από την αγορά ή την παραγωγή των προϊόντων – υλικών. Το κόστος αγοράς αποτελείται από δύο επιμέρους κόστη, ένα σταθερό και ένα μεταβλητό. Το σταθερό κόστος είναι αυτό που χρεώνεται στην εταιρεία ανεξάρτητα από το μέγεθος της παραγγελίας και εξαρτάται άμεσα από το πλήθος των παραγγελιών. Το κόστος αυτό συμβολίζεται συνήθως με K και χαρακτηρίζεται ως το κόστος τοποθέτησης της παραγγελίας στον εκάστοτε προμηθευτή. Κάποια από τα κόστη που μπορούν να θεωρηθούν σαν κομμάτι του σταθερού κόστους είναι τα κόστη προδιαγραφών, τα κόστη που προκύπτουν από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά ενός προμηθευτή, τα κόστη από την διαδικασία παραλαβής και ελέγχου. Εάν μιλάμε για μια επιχείρηση, που παράγει η ίδια τα προϊόντα της τότε το σταθερό κόστος αφορά όλα τα κόστη που εσωκλείονται σε οποιαδήποτε μεταβολή της παραγωγικής της διαδικασίας. Το μεταβλητό κόστος εξαρτάται από το μέγεθος της παραγγελίας και μεγεθύνεται ανάλογα με αυτό. Αν συμβολίζαμε με $C(x)$ το κόστος αγοράς, όπου x είναι το μέγεθος της παραγγελίας, τότε έχουμε:

$$C(x) = \begin{cases} 0 & \text{αν } x = 0 \\ K + cx & \text{αν } x > 0 \end{cases}$$



Εικόνα 1. Γραφική απεικόνιση της συνάρτησης κόστους παραγγελίας

III. Κόστος Εξάντλησης

Το κόστος εξάντλησης μπορεί να οριστεί ως το κόστος που παρατηρείται όταν δεν υπάρχει επαρκές απόθεμα σε κάποιο υλικό ή προϊόν ώστε να καλυφθεί η ζήτηση όταν αυτή εμφανίζεται. Το κόστος αυτό υπολογίζεται με δυο διαφορετικούς τρόπους, η επιλογή του σωστού τρόπου κάθε φορά, εξαρτάται από το πώς μπορεί να διαχειριστεί την επιπρόσθετη ζήτηση η επιχείρηση. Εάν η ζήτηση που δεν μπορεί να καλυφθεί σε πραγματικό χρόνο, μπορεί να προγραμματιστεί με τέτοιο τρόπο ώστε να καλυφθεί στο κοντινό μέλλον συνήθως μαζί με την επόμενη παραγγελία τότε το κόστος εξάντλησης λογίζεται ως *κόστος ανεκτέλεστης παραγγελίας* (back-ordering cost). Σε αυτήν την περίπτωση, το κόστος εξάντλησης υπολογίζεται ως συνάρτηση του λογιστικού

κόστους και του κόστους που μπορεί να προκληθεί από πιθανές καθυστερήσεις. Στην περίπτωση που η ζήτηση δεν καλυφθεί από την επιχείρηση, είτε επειδή ο πελάτης μπορεί να καλύψει τις ανάγκες του από διαφορετικό προμηθευτή, είτε επειδή η επιχείρηση δεν μπορεί να καλύψει καθόλου την ζήτηση αυτή, τότε το κόστος εξάντλησης λογίζεται ως το κόστος που προκύπτει από τις χαμένες πωλήσεις (lost-sales cost). Σε αυτή την περίπτωση, το κόστος εξάντλησης υπολογίζεται ως το συνολικό χαμένο κέρδος που θα προερχόταν από την ικανοποίηση της χαμένης ζήτησης. Τέλος, και στις δύο περιπτώσεις, θα πρέπει να υπολογίζεται επιπρόσθετα και το κόστος που οφείλεται στην ικανοποίηση του πελάτη (loss-of-goodwill cost). Είναι ξεκάθαρο ότι δεν μπορεί να υπάρξει πετυχημένη εταιρεία, αν δεν έχει ικανοποιημένους πελάτες και το μεγαλύτερο κόστος για αυτή είναι να χάσει πελάτες. Εάν οι πελάτες αυτοί έφυγαν επειδή δεν ήταν ικανοποιημένοι, τότε μπορούν να δημιουργήσουν επιπλέον προβλήματα στην εικόνα της επιχείρησης.

3.3.3 Βασικοί Λόγοι Διατήρησης Αποθεμάτων

Όπως είδαμε και προηγουμένως, η πολυπλοκότητα των σύγχρονων επιχειρήσεων επιβάλλει την διατήρηση αποθεμάτων. Αν κάποιος αναρωτηθεί για τους λόγους που πρέπει μια επιχείρηση να το κάνει αυτό, θα χρειαζόταν πολύ χρόνο ώστε να τους εντοπίσει και να τους παρουσιάσει όλους. Παρόλα αυτά θα προσπαθήσουμε να αναλύσουμε μερικούς από αυτούς παρακάτω.

- **Οικονομίες Κλίμακας (Economies of Scale)**

Οι σύγχρονες γραμμές παραγωγής, ακολουθώντας το πνεύμα της αγοράς, είναι και αυτές πολύπλοκες. Η αλλαγή του προϊόντος που παράγεται κάθε φορά βάσει πλάνου παραγωγής επιφέρει σημαντικά κόστη. Ας σκεφτούμε μια εταιρεία που παράγει ένα σύνολο από διαφορετικά είδη κονσερβών, τα οποία έχουν συγκεκριμένες προδιαγραφές το καθένα. Η εταιρεία, κάθε φορά που παράγεται ένας διαφορετικό προϊόν, επενδύει σε αυτό χρόνο παραγωγής αλλά και μέρος του διαθέσιμου κεφαλαίου της. Για να είναι προσοδοφόρα η παραγωγή του, θα πρέπει να παράγει συγκεκριμένο

αριθμό προϊόντων σε κάθε κύκλο παραγωγής. Έτσι, το απόθεμα που δεν πωλείται αμέσως, αποθηκεύεται στους χώρους της αποθήκης. Με τον τρόπο αυτό η εταιρία μπορεί να πετύχει σταθερό κόστος παραγωγής.

- **Αβεβαιότητα**

Αυτό που χαρακτηρίζει τις σύγχρονες επιχειρήσεις είναι η αβεβαιότητα που προέρχεται από τις διακύμανσης των καταστάσεων στο μέλλον. Είναι ξεκάθαρο ότι είναι αδύνατο να προβλέψουμε το μέλλον, παρόλα αυτά μπορούμε να είμαστε όσο το δυνατόν πιο έτοιμοι για να το αντιμετωπίσουμε. Έτσι, η αβεβαιότητα είναι ένας από τους σημαντικότερους λόγους που διατηρούμε αποθέματα. Η ικανοποίηση της ζήτησης του πελάτη, όπως είδαμε και προηγουμένως είναι πολύ σημαντική. Εάν η ζήτηση ενός πελάτη δεν μπορεί να ικανοποιηθεί, τότε αυτός μπορεί να αναζητήσει αυτό που επιθυμεί σε κάποιον ανταγωνιστή και στο χειρότερο σενάριο να μην έρθει ξανά στην επιχείρηση. Έτσι, η διατήρηση αποθεμάτων προσφέρει μια ασφάλεια σε κάθε επιχείρηση. Ένας άλλος παράγοντας που προκαλεί αβεβαιότητα στις επιχειρήσεις, είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ της τοποθέτησης μια παραγγελίας από το τμήμα προμηθειών μέχρι την παράδοση της παραγγελίας αυτής στην αποθήκη. Έτσι, η επιχείρηση πρέπει να έχει επαρκή αποθέματα στην αποθήκη της ώστε να ικανοποιήσει την ζήτηση των πελατών της μέχρι να παραλάβει ή να παραγάγει νέες ποσότητες. Οι παραπάνω δυο παράγοντες ίσως είναι οι δύο πιο σημαντικοί λόγοι που προκαλούν αβεβαιότητα σε μια επιχείρηση. Παρόλα αυτά, υπάρχουν και άλλοι λόγοι που μπορούν να δημιουργήσουν μεγάλη αβεβαιότητα σε μια επιχείρηση και επιγραμματικά είναι: η δυσκολία εύρεσης εργατικού προσωπικού, οι τιμές των πρώτων υλών και η δυσκολία παράδοσης των προϊόντων ή των πρώτων υλών.

- **Ευκαιριακό Κέρδος Πρώτων Υλών**

Η τιμή ή η αξία ενός προϊόντος μπορεί να έχει διακυμάνσεις. Έτσι αν μια επιχείρηση έχει πληροφορίες ή γνωρίζει ότι η τιμή ενός προϊόντος ή μιας πρώτης ύλης αναμένεται να ανέβει, τότε είναι προτιμότερο για αυτήν να αγοράσει και αποθηκεύσει μεγαλύτερες ποσότητες από το προϊόν αυτό με την χαμηλότερη τιμή. Ένα χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι η τιμή του χρυσού που ορισμένες φορές έχει διακυμάνσεις. Έτσι, μια

επιχείρηση που παράγει χρυσά κοσμήματα μπορεί, όταν γνωρίζει ότι αναμένεται να ανέβει η τιμή του χρυσού, να αγοράσει μεγαλύτερη ποσότητα χρυσού ώστε να πετύχει μείωση των εξόδων της στο μέλλον.

- **Διαδικασίες Μεταφορών**

Μετά το άνοιγμα της αγοράς και την παγκοσμιοποίηση της, η παραγωγή και η προμήθεια πρώτων υλών αλλά και προϊόντων γίνεται σε/από όλο τον κόσμο. Έτσι, ο χρόνος που χρειάζεται για να φτάσει ένα προϊόν στον τελικό αποδέκτη μπορεί να είναι πολύ μεγάλος. Για αυτόν το λόγο στις μέρες μας παρατηρείται μεγάλο δεσμευμένο κεφάλαιο από τις επιχειρήσεις να βρίσκεται σε διαδικασία μετάβασης στο τελικό προορισμό (in-transit ή pipeline inventories). Τα προϊόντα – υλικά αυτά λογίζονται ως απόθεμα για την εκάστοτε επιχείρηση. Επιπρόσθετα, είναι πολλοί οι περιορισμοί που μπορούν να προκύψουν όσο αναφορά το κομμάτι των μεταφορών. Ένα χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι οι περιορισμοί ελάχιστης παραγγελίας που μπορεί να ζητηθεί από έναν προμηθευτή ώστε να μειώσει το κόστος μεταφοράς του. Το γεγονός αυτό, αναγκάζει την επιχείρηση να διατηρεί επιπλέον αποθέματα στις αποθήκες της.

- **Εξασφάλιση Ροής Διαδικασιών Παραγωγής και Προμηθειών**

Η ζήτηση και γενικότερα οι διακυμάνσεις της μέσα στον χρόνο είναι πολύ δύσκολο να υπολογιστούν επακριβώς. Παρακολουθώντας κανείς τα ιστορικά δεδομένα της ζήτησης αλλά και έχοντας και εμπειρία σχετικά με την φύση των προϊόντων μπορεί να γνωρίζει την εποχικότητα αλλά και κάποιες συμπεριφορές που τείνουν να επαναλαμβάνονται. Έτσι, οι περισσότερες επιχειρήσεις για να μπορέσουν να ανταποκριθούν και να καλύψουν επιτυχώς την ζήτηση αυτή, ξεκινούν πολύ νωρίτερα την παραγωγή τους ή προμηθεύονται πολύ νωρίτερα το απαιτούμενο απόθεμα. Με τον τρόπο αυτό οι επιχειρήσεις μπορούν να προγραμματίσουν με τον βέλτιστο δυνατό τρόπο την παραγωγή τους και να διαχειριστούν πιο παραγωγικά το ανθρώπινο δυναμικό τους.

Στα πλαίσια αυτού του κεφαλαίου παρουσιάστηκαν τα βασικά χαρακτηριστικά μιας αποθήκης και διασαφηνίστηκαν η έννοια και τα χαρακτηριστικά των αποθεμάτων ενός οργανισμού. Διαβάζοντας κανείς το κεφάλαιο αυτό μπορεί να ξεχωρίσει την κατανομή μιας αποθήκης, τα διάφορα τμήματα που σχετίζονται με αυτή. Επίσης, είναι σε θέση να ξεχωρίσει τα διάφορα είδη αποθεμάτων και τα κόστη που σχετίζονται με αυτά.

3.4 Είδη Ελέγχου

Στα προηγούμενα κεφάλαια παρουσιάσαμε την έννοια της επιχείρησης ως οντότητα και επικεντρωθήκαμε στην λειτουργία και την οργάνωση του τμήματος της αποθήκης. Στα πλαίσια που ορίζει η σύγχρονη εποχή της παγκοσμιοποίησης, η επιχείρηση επιδιώκει να είναι βιώσιμη και επικερδής. Έτσι, αν αποδεχτούμε ότι μια επιχείρηση είναι μια οντότητα που απασχολεί ένα σύνολο ανθρώπων και εφαρμόζει ένα σύνολο από διαδικασίες και ενέργειες, ώστε να επιτύχει τους στόχους της τότε εξαιτίας της πολυπλοκότητας της θα πρέπει να διενεργούνται έλεγχοι. Οι έλεγχοι αυτοί θα εξασφαλίζουν την σωστή λειτουργία των διαδικασιών της επιχείρησης και θα διασφαλίζουν ότι ακολουθούνται όλοι οι νόμοι που τις διέπουν.

Σύμφωνα με την Παπαδάτου, Θ. (2005), αν μπορούσαμε να δώσουμε έναν ορισμό στην έννοια του ελέγχου, θα οριζόταν ως ένα σύνολο αξιολογήσεων, προκειμένου να εκφραστεί αντικειμενική κρίση – σύμφωνα με συγκεκριμένες αρχές – για την αποτελεσματικότητα των ενεργειών της επιχείρησης σε σχέση με τους επιδιωκόμενους στόχους.

Εξαιτίας της όλο και μεγαλύτερης πολυπλοκότητας των επιχειρήσεων, οι διοικούντες της εκάστοτε επιχείρησης δεν έχουν την δυνατότητα να έχουν την άμεση επίβλεψη του συνόλου των εργασιών. Έτσι, αναθέτουν την επίβλεψη αλλά και το μεγαλύτερο κομμάτι των εργασιών σε επιμέρους στελέχη της επιχείρησης. Το γεγονός αυτό ενέχει κινδύνους που αφορούν την μη τήρηση διαδικασιών αλλά και απόκλιση από αυτές. Παρόλο που ζούμε στην εποχή της πληροφόρησης, τις περισσότερες φορές οι όποιες αποκλίσεις θα γίνουν αντιληπτές από τους διοικούντες ετεροχρονισμένα. Το κυριότερο καθήκον του ελέγχου, θα λέγαμε ότι είναι να αξιολογεί το σύνολο των διαδικασιών της επιχείρησης προκειμένου να εξασφαλίζει ότι ακολουθούνται τα παρακάτω:

- Οι διαδικασίες εκτελούνται με τρόπο που εξασφαλίζουν τα απαιτούμενα και αναμενόμενα αποτελέσματα.
- Το σύνολο των δεδομένων που προκύπτουν από όλες τις διαδικασίες είναι αληθή και παρέχουν στους χρήστες τους σωστά στοιχεία ώστε να έχουν αξιόπιστα αποτελέσματα στην καθημερινές τους εργασίες.

Λαμβάνοντας υπόψη τα δυο παραπάνω χαρακτηριστικά που πρέπει να έχει ο έλεγχος σύμφωνα με την Παπαδάτου, Θ. (2005), θα μπορούσαμε να ορίσουμε την έννοια του ελέγχου ως την διαδικασία που κρίνει την αξιοπιστία και την ποιότητα της παραγόμενης από την επιχείρηση πληροφορίας.

Ανάλογα με το σύνολο των διαδικασιών και των αποτελεσμάτων που ασχολείται κάθε φορά ο έλεγχος, αλλά και με την ανεξαρτησία στο επίπεδο της ομάδας που διενεργεί τον έλεγχο, μπορεί να χαρακτηριστεί είτε ως εξωτερικός είτε ως εσωτερικός.

Πριν προχωρήσουμε στην περιγραφή του κάθε ελέγχου, θα δούμε γενικά την έννοια του ελέγχου, είτε αυτός είναι εσωτερικός, είτε εξωτερικός. Τρεις είναι οι μέθοδοι ελέγχου που έχει την δυνατότητα να πραγματοποιήσει ο ελεγκτής. Η πρώτη μέθοδος είναι αυτή του εξονυχιστικού ή πλήρους ελέγχου. Στην μέθοδο αυτή ο ελεγκτής ελέγχει σε βάθος όλους τους λογαριασμούς της επιχείρησης. Βασικό μειονέκτημα της μεθόδου είναι, ότι λόγω της πολυπλοκότητας και της δομής των σύγχρονων επιχειρήσεων, μπορεί να είναι πολύ χρονοβόρα. Η δεύτερη μέθοδος είναι ένα αυτή της δειγματοληψίας. Σε αυτήν την μέθοδο, βάσει των αρχών της δειγματοληψίας, ο ελεγκτής επιλέγει ένα αντιπροσωπευτικό δείγμα από τα προς έλεγχο δεδομένα. Ο μεγαλύτερος κίνδυνος που ελλοχεύει κατά την εφαρμογή αυτής της μεθόδου είναι να μην επιλεγεί μετά την δειγματοληψία αντιπροσωπευτικό δείγμα. Η τρίτη μέθοδος είναι αυτή της αξιολόγησης του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Η μέθοδος αυτή είναι και η επικρατέστερη, διότι ο ελεγκτής μπορεί να έχει πιο εύκολα μια σφαιρική εικόνα της δομής της επιχείρησης και να στοχεύσει στα σημεία που απαιτείται περεταίρω έλεγχος.

3.4.1 Εσωτερικός Έλεγχος

Ο εσωτερικός έλεγχος είναι ένα είδος ελέγχου, που όπως φανερώνει και το όνομα του, διενεργείται εσωτερικά στην εκάστοτε επιχείρηση. Πιο συγκεκριμένα, όταν μια επιχείρηση διενεργεί εσωτερικό έλεγχο, αναθέτει σε έναν υπάλληλο ή σε μια

εξειδικευμένη ομάδα της να εξετάσει την σωστή λειτουργία του συνόλου ή ενός μέρους των καθημερινών διαδικασιών της και να παραδώσει μια λεπτομερή αναφορά στην διοίκηση. Οι εσωτερικοί έλεγχοι μπορούν να διενεργηθούν σε καθημερινή, εβδομαδιαία, μηνιαία ή και ετήσια βάση. Είναι αρκετά σύνηθες ορισμένα τμήματα μιας επιχείρησης να ελέγχονται πιο συχνά από κάποια άλλα. Για παράδειγμα, ένα σύνολο διαδικασιών σε μια γραμμή παραγωγής μπορεί να ελέγχονται καθημερινά ώστε να διασφαλίζεται η ποιότητα του τελικού προϊόντος, σε αντίθεση με το σύνολο των εργασιών στο τμήμα διαχείριση προσωπικού που μπορεί να ελέγχονται μόνο μια φορά τον χρόνο. Σύμφωνα με την Παπαδάτου, Θ. (2005), ο εσωτερικός έλεγχος είναι ένα μέσο που εξυπηρετεί τα παρακάτω:

- i. Διαφυλάσσει την περιουσία της επιχείρησης
- ii. Εγγυάται την ποιότητα της οργάνωσης της επιχείρησης
- iii. Βελτιώνει την αποτελεσματικότητα της επιχείρησης
- iv. Διασφαλίζει την εφαρμογή της πολιτικής της διεύθυνσης

Σύμφωνα με τον Ojha, (2015) , οι εσωτερικοί έλεγχοι παρέχουν στην διοίκηση και στο διοικητικό συμβούλιο της επιχείρησης μια ελεγκτική υπηρεσία προστιθέμενης αξίας, στο πλαίσιο της οποίας τα ελαττώματα μιας ακολουθούμενης διαδικασίας ενδέχεται να εντοπιστούν και να διορθωθούν πριν από τους εκάστοτε εξωτερικούς ελέγχους. Με την θέσπιση του νόμου Sarbanes – Oxley το 2002, στον εσωτερικό έλεγχο προστίθενται νέες απαιτήσεις και επιπλέον καθίσταται η διοίκηση της κάθε επιχείρησης νομικά υπεύθυνη για τις οικονομικές καταστάσεις της. Επιπροσθέτως, ο νόμος αυτός συμπεριέλαβε τον έλεγχο των διαδικασιών των εσωτερικών ελέγχων ως κομμάτι του εξωτερικού ελέγχου.

Από τα παραπάνω χαρακτηριστικά, γίνεται αντιληπτό ότι ο εσωτερικός έλεγχος δεν ασχολείται μόνο με τα λογιστικά ζητήματα της εκάστοτε επιχείρησης αλλά και με τα διοικητικά.

Όσον αφορά τα λογιστικά πλαίσια, ο εσωτερικός έλεγχος περιλαμβάνει όλες τις διαδικασίες και τις οργανωτικές ιδιαιτερότητες που βοηθούν στην ορθή σύνταξη των λογαριασμών της. Οι διαδικασίες αυτές είναι δεδομένο ότι πρέπει να εφαρμόζονται καθημερινά από την επιχείρηση και να προσαρμόζονται στην σημαντικότητα της εκάστοτε διαδικασίας. Περιλαμβάνει, επίσης, όλες εκείνες τις διαδικασίες που προστατεύουν την περιουσία της επιχείρησης και κατ' επέκταση συμβάλλουν στην κανονικότητα και την ειλικρίνεια των λογαριασμών.

Μερικά παραδείγματα ελέγχου που αφορούν το κομμάτι αυτό του εσωτερικού ελέγχου είναι:

- Τα μέτρα που προλαμβάνουν τους κινδύνους κλοπής
- Τα μέτρα που προλαμβάνουν την υποτίμηση των αποθεμάτων
- Τα μέτρα που ευνοούν έμμεσα την σωστή αποτίμηση των αποθεμάτων

Όσον αφορά τα διοικητικά πλαίσια, ο εσωτερικός έλεγχος περιλαμβάνει το Σχέδιο Οργάνωσης της επιχείρησης και το σύνολο των διαδικασιών και των κανόνων που έχει θεσπίσει η επιχείρηση ώστε να εφαρμόζεται αποτελεσματικά η εκάστοτε στρατηγική της διεύθυνσης. Μερικά παραδείγματα ελέγχου που αφορούν το κομμάτι αυτό του εσωτερικού ελέγχου είναι:

- a. Ο έλεγχος της ποιότητας της πολιτικής των αγορών
- b. Ο ποιοτικός έλεγχος της παραγωγής
- c. Ο ποιοτικός έλεγχος της πώλησης
- d. Ο έλεγχος ποιότητας και αξιοκρατίας της επιλογής προσωπικού

Κάθε επιχείρηση μπορεί να θεωρηθεί ως ένας ζωντανός οργανισμός και το περιβάλλον στο οποίο λειτουργεί είναι δυναμικό. Έτσι, το περιεχόμενο του εσωτερικού δεν θα μπορούσε να είναι μοναδικό και τυποποιημένο για όλες τις επιχειρήσεις. Παρόλα αυτά υπάρχει ένα σύνολο χαρακτηριστικών γνωρισμάτων που εμφανίζονται σχεδόν σε όλες τις επιχειρήσεις και μπορούμε να τα κατατάξουμε σε τρεις διαφορετικές κατηγορίες, τα οποία αποτελούν τον πυρήνα του εσωτερικού ελέγχου. Αυτές είναι:

I. Τα Βασικά Χαρακτηριστικά του Εσωτερικού Ελέγχου

Για να είναι όσο το δυνατόν πιο αποτελεσματικός ο εσωτερικός έλεγχος, τρία είναι τα βασικά στοιχεία που βοηθούν προς αυτήν την κατεύθυνση. Αρχικά η εταιρεία θα πρέπει να στηρίζεται σε ένα διακριτό σύστημα οργάνωσης. Σύμφωνα με αυτό το σύστημα θα πρέπει να είναι ξεκάθαρες οι αρμοδιότητες κάθε εργαζόμενου και το σύνολο των ευθυνών που αντιστοιχούν σε κάθε θέση. Επίσης, ένα πολύ σημαντικό χαρακτηριστικό είναι η καταλληλότητα και η ακεραιότητα του προσωπικού ειδικά σε θέσεις ευθύνης. Τέλος, σε κάθε επιχείρηση θα πρέπει να υπάρχει ένα σύνολο γραπτών οδηγιών, που θα βοηθούν στην τήρηση των διαδικασιών αλλά και την σωστή παραγωγή πληροφορίας.

II. Οι Βασικοί Έλεγχοι της Απεικόνισης των Οικονομικών Γεγονότων

Οι έλεγχοι που κάνει ο ελεγκτής κατά την διενέργεια του ελέγχου θα πρέπει να αποβλέπουν στην επαλήθευση της σωστής απεικόνισης των διάφορων οικονομικών γεγονότων της επιχείρησης. Τα οικονομικά γεγονότα πρέπει να πληρούν τα παρακάτω:

- Κάθε οικονομικό γεγονός πρέπει να αποτελείται από ένα σύνολο λογιστικών εγγραφών
- Κάθε λογιστική εγγραφή συνοδεύεται από ένα σύνολο εγγράφων που αιτιολογεί το εκάστοτε γεγονός
- Οι λογιστικές εγγραφές είναι αληθείς και ακριβείς

Στην πράξη οι διαδικασίες ελέγχου μπορούν να περιλαμβάνουν διαδικασίες όπως είναι η αντιστοίχιση των συναλλαγών, η φυσική καταμέτρηση των αποθεμάτων, η αξιολόγηση των λογιστικών εγγράφων καθώς και ο έλεγχος της συμφωνίας των λογαριασμών και υπολοίπων αυτών και πολύ ακόμα που εξαρτώνται από τα χαρακτηριστικά του τμήματος της επιχείρησης που γίνεται ο έλεγχος.

III. Ο Έλεγχος στο Προσωπικό της Επιχείρησης

Η σωστή λειτουργία των διαδικασιών είναι απόλυτα συνυφασμένη και με τα άτομα που βρίσκονται στην ανάλογη θέση και εκτελούν τις διαδικασίες αυτές. Κάθε εργαζόμενος πρέπει να κατέχει ένα σύνολο προσόντων που να ανταποκρίνονται στην θέση στην οποία βρίσκεται. Αναφορικά με τον εσωτερικό έλεγχο, δύο είναι τα βασικά κομμάτια που ασχολείται ο ελεγκτής. Οι έλεγχοι αυτοί είναι είτε ιεραρχικοί, είτε αμοιβαίοι έλεγχοι του διαχωρισμού των καθηκόντων και διασφαλίζουν την ελαχιστοποίηση της πρωτοβουλίας σε διαδικασίες που ακολουθούν συγκεκριμένες προδιαγραφές.

Ο ελεγκτής μετά το τέλος του ελέγχου είναι υποχρεωμένος να παραδώσει στα αρμόδια στελέχη μια επίσημη έκθεση, που θα περιλαμβάνει τα όποια ευρήματα έχουν προκύψει και θεωρεί ότι είναι σημαντικά. Πιο συγκεκριμένα, η έκθεση αυτή περιλαμβάνει το σύνολο των ελέγχων που εφαρμόστηκαν κατά την τέλεση του εσωτερικού ελέγχου, μια περιγραφή των ευρημάτων που προέκυψαν και ορισμένες προτάσεις και ενέργειες που πρέπει να γίνουν ώστε να λυθούν τα όποια προβλήματα. Οι προτάσεις αυτές εξετάζονται από την εκάστοτε διοίκηση και προτείνονται διορθωτικές κινήσεις η εφαρμογή των οποίων παρακολουθείται για ένα χρονικό διάστημα.

Ανακεφαλαιώνοντας, ο εσωτερικός έλεγχος, όπως προδίδει και το όνομα του, είναι ένα σύνολο ελέγχων που πραγματοποιούνται εσωτερικά στην επιχείρηση ώστε να αποφύγει κινδύνους στις διαδικασίες της.

3.4.2 Εξωτερικός Έλεγχος

Ο εξωτερικός έλεγχος ήταν το πρώτο είδος ελέγχου που θεσμοθετήθηκε νομοθετικά στην χώρα μας. Σύμφωνα με την Παπαδάτου, Θ. (2005), η νομοθετική ρύθμιση του ελέγχου αυτού ήταν συνέπεια:

- Της υποχρεωτικότητας του οικονομικού ελέγχου όπως προβλέπεται από το άρθρο 42 α και 100 του κωδ. Νόμου 2190 περί Ανωνύμων Εταιριών.
- Της προσαρμογής της Νομοθεσίας μας στις διατάξεις της 8ης κοινοτικής οδηγίας 84/253.

Ο εξωτερικός έλεγχος διαφέρει από τον εσωτερικό στο πλαίσιο της ανεξαρτησίας όπως αναφέραμε και στο προηγούμενο υποκεφάλαιο. Η ελεγκτική διαδικασία του εξωτερικού ανατίθεται σε κάποιον εξωτερικό ελεγκτή που δεν έχει άμεση ή έμμεση εξάρτηση από την επιχείρηση που διενεργείται ο έλεγχος. Με αυτόν τον τρόπο ο φορέας (σ.σ. ρυθμιστικοί φορείς, τράπεζες κ.α.) που διατάσσει τον έλεγχο, εξασφαλίζει ότι τα αποτελέσματα αλλά και το σύνολο των διαδικασιών του ελέγχου θα είναι αμερόληπτα και ακριβή.

Ένας τυπικός εξωτερικός έλεγχος έχει τρεις σημαντικούς στόχους. Οι στόχοι αυτοί είναι:

- Ο έλεγχος της ακρίβειας και της πλήρους αιτιολόγησης όλων των λογαριασμών της εταιρείας.
- Η πιστοποίηση ότι όλα τα λογιστικά αρχεία της εταιρείας ακολουθούν όλες τις νομικά θεσμοθετημένες πρακτικές.
- Ο έλεγχος της ορθότητας των οικονομικών και χρηματοοικονομικών στοιχείων της εταιρείας.

Ο τελευταίος στόχος είναι και ένας από τους συνηθέστερους λόγους που διατάσσεται ή προτείνεται η διενέργεια εξωτερικού ελέγχου σε μια επιχείρηση. Αυτό συμβαίνει γιατί οι επενδυτές ή οι δανειστές μιας επιχείρησης θέλουν να είναι σίγουροι για το

κεφάλαιο το οποίο θα εμπιστευτούν στην επιχείρηση. Πέρα από τους εξωτερικούς συνεργάτες και οργανισμούς, μπορεί και η ίδια η επιχείρηση να προσλάβει κάποιον εξωτερικό ελεγκτή. Ένας από τους πιο σημαντικούς λόγους είναι η διερεύνηση για τυχόν απάτες και δολιοφθορές στο εσωτερικό της. Ο εξωτερικός έλεγχος σε μια επιχείρηση διενεργείται συνήθως μια φορά τον χρόνο σε αντίθεση με τους εσωτερικούς ελέγχους που μπορούν να πραγματοποιηθούν επαναλαμβανόμενα ανάλογα με την φύση του τμήματος που διενεργούνται. Ο εξωτερικός έλεγχος υπερβαίνει τα πλαίσια της ανάλυσης και του ελέγχου νούμερων και οικονομικών στοιχείων. Στο πρώτο στάδιο, λόγω της πολυπλοκότητας των εργασιών των σύγχρονων επιχειρήσεων, ο ελεγκτής προσπαθεί να αποκτήσει μια οικειότητα με τις διαδικασίες και το περιβάλλον της επιχείρησης. Στο δεύτερο στάδιο, εξετάζει τους διάφορους εσωτερικούς ελέγχους της επιχείρησης και ψάχνει για τυχόν ελλείψεις και κενά σε αυτούς. Στην περίπτωση που ο ελεγκτής εντοπίσει θέματα τα οποία είναι απαραίτητο να διερευνηθούν παραπάνω τότε και μόνο τότε δίνει περισσότερη σημασία στην λεπτομερή ανάλυση των διαδικασιών. Τέλος, όταν ολοκληρωθεί ο εξωτερικός έλεγχος υπάρχουν δυο πιθανά σενάρια τα οποία μπορούν να συμβούν. Είτε ο εξωτερικός έλεγχος θα συντάξει μια έκθεση με τα προβλήματα που εντοπίστηκαν και θα τα παραδώσει στον εκάστοτε αρμόδιο είτε θα αναφέρει ότι όλα βαίνουν καλώς στις διαδικασίες της επιχείρησης.

3.5 Μέθοδοι Απογραφής των Αποθεμάτων

Στα προηγούμενα κεφάλαια, αναλύσαμε το πόσο σημαντική είναι η αποθήκη ως οντότητα για μια επιχείρηση. Η σωστή λειτουργία της είναι ζωτικής σημασίας για την επίτευξη των στόχων της επιχείρησης. Πιο συγκεκριμένα, όσον αφορά τα αποθέματα, η ακριβής καταγραφή και παρακολούθηση των επιπέδων τους αποτελεί κομμάτι του εσωτερικού ελέγχου και ακολουθεί συγκεκριμένες νόρμες. Για τον προσδιορισμό των επιπέδων και κατ' επέκταση της αξίας των αποθεμάτων εφαρμόζεται η μέθοδος της απογραφής. Η απογραφή ανάλογα με την συχνότητα με την οποία πραγματοποιείται ονομάζεται είτε περιοδική είτε συνεχής.

3.5.1 Η Περιοδική Απογραφή

Κατά την διαδικασία και το σύστημα της περιοδικής απογραφής, η αξία των εμπορευμάτων που έχουν αποκτηθεί από την εκάστοτε επιχείρηση (οντότητα) παρακολουθείται από το λογαριασμό “Αγορές” που ανήκει στα ελληνικά λογιστικά πρότυπα (ΕΛΠ). Κατά την εφαρμογή του συστήματος της περιοδικής απογραφής, δεν απαιτείται υποχρεωτικά η τήρηση αναλυτικών λογαριασμών κατά είδος, ποσότητα και αξία.

Κατά την διάρκεια ενός φορολογικού έτους, όταν η επιχείρηση πραγματοποιεί πωλήσεις εμπορευμάτων που ανήκουν στην ομάδα 2 σύμφωνα με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα, δεν πραγματοποιείται καμία λογιστική εγγραφή. Η μόνη λογιστική εγγραφή που πραγματοποιείται είναι η πίστωση του λογαριασμού της ομάδας 7 “Πωλήσεις Εμπορευμάτων” με το έσοδο από την πώληση. Με τον τρόπο αυτό το κόστος πωληθέντων προσδιορίζεται μόνο κατά το κλείσιμο του φορολογικού έτους και όχι από ένα σύνολο λογιστικών εγγραφών.

Πιο συγκεκριμένα, λίγο πριν το τέλος του φορολογικού έτους, πραγματοποιείται η φυσική απογραφή των αποθεμάτων της επιχείρησης. Με την πραγματοποίηση της απογραφής επιτυγχάνεται η ακριβής εκτίμηση της αξίας των αποθεμάτων της επιχείρησης την τελευταία μέρα του φορολογικού έτους. Η αξία αυτή παρουσιάζεται στον ισολογισμό της επιχείρησης και χρησιμοποιείται ως το μόνο πληροφοριακό στοιχείο για την εκτίμηση του κόστους πωληθέντων.

Το σύστημα περιοδικής απογραφής έχει χαμηλό κόστος εφαρμογής διότι όπως περιγράψαμε και παραπάνω, δεν απαιτείται ο προσδιορισμός του κόστους πωληθέντων κατά την χρονική στιγμή της πώλησης αλλά μόνο μετά την πραγματοποίηση της φυσικής απογραφής στο τέλος του φορολογικού έτους. Ανέκαθεν το σύστημα της περιοδικής απογραφής χρησιμοποιούνταν από μικρομεσαίες επιχειρήσεις διότι δεν μπορούσαν να επωμιστούν την δαπάνη που προκύπτει λόγω της διαρκούς απογραφής και πηγάζει από μεγάλο όγκο λιανικών πωλήσεων, διαφορετικών αγαθών. Τα τελευταία χρόνια λόγω της ραγδαίας ανάπτυξης των υπολογιστών και των τεχνολογιών πληροφόρησης, τα μειονεκτήματα του συστήματος που εντοπίζονται κυρίως στην μη παροχή ικανοποιητικών πληροφοριών για την κίνηση των εμπορευμάτων έχουν υπερκεραστεί σε πολύ μεγάλο βαθμό.

3.5.2 Η Συνεχής Απογραφή

Η συνεχής απογραφή είναι το σύστημα κατά το οποίο είναι δυνατή η λεπτομερής, επί καθημερινής βάσεως, καταγραφή – τήρηση των εισαγωγών και εξαγωγών των εμπορευμάτων της επιχείρησης ανά ποσότητα και ανά αξία. Πιο συγκεκριμένα, μια επιχείρηση που εφαρμόζει το σύστημα αυτό όταν πραγματοποιεί μια πώληση, τα έσοδα από την πώληση αυτή αναλύονται σε δύο σκέλη. Πρώτον, αναλύεται στα πραγματικά έσοδα της πώλησης που λαμβάνει η επιχείρηση και παρακολουθούνται στον λογαριασμό εσόδων των ελληνικών λογιστικών προτύπων (ομάδα 7). Δεύτερον, αναλύεται και στα κόστη των εμπορευμάτων που πουλήθηκαν και τα οποία πιστώνονται στον λογαριασμό “Εμπορεύματα”, και πιο συγκεκριμένα στον λογαριασμό της ομάδας 2 των ελληνικών λογιστικών προτύπων. Έτσι, σύμφωνα με το σύστημα της διαρκούς απογραφής η πώληση και η μείωση της ποσότητας και αξίας των εμπορευμάτων καταγράφονται ταυτόχρονα. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, οι αναλυτικές πληροφορίες για κάθε εμπόρευμα καταγράφονται στο βιβλίο της Αποθήκης. Πιο συγκεκριμένα, ο λογαριασμός κάθε είδους στο βιβλίο της Αποθήκης απεικονίζει την αξία και την ποσότητα του αποθέματος κάθε χρονική στιγμή κατά την διάρκεια χρήσης. Κεχράς, , Μαυροκορδάτος, Παπαγιάννης., Τρόβας (2004).

Σύμφωνα με το σύστημα της διαρκούς απογραφής, κάθε επιχείρησης που το εφαρμόζει πρέπει να πραγματοποιεί τουλάχιστον μια φορά το χρόνο μια φυσική απογραφή. Με τον τρόπο αυτό επαληθεύεται η ορθότητα των λογαριασμών των εμπορευμάτων. Τα αποτελέσματα της φυσικής απογραφής θεωρούνται τα μόνα αξιόπιστα και οι λογαριασμοί των εμπορευμάτων πρέπει να εναρμονιστούν με αυτά. Στην περίπτωση που μετά το τέλος της φυσικής απογραφής προκύψουν διαφορές, αυτές μπορεί να οφείλονται σε κλοπές, καταστροφές ή κάποιον άλλο λόγο.

Παλαιότερα το σύστημα της διαρκούς απογραφής θεωρούνταν ιδιαίτερα κοστοβόρο. Παρόλα αυτά, οι επιχειρήσεις που το εφαρμόζαν είχαν ανά πάσα στιγμή πλήρη εικόνα για την αξία και τα επίπεδα των αποθεμάτων στις αποθήκες τους . Με τον τρόπο αυτό, οι εκάστοτε διοικήσεις είχαν την δυνατότητα να λαμβάνουν πιο ορθολογιστικές αποφάσεις και να πραγματοποιούν διορθωτικές κινήσεις. Τα τελευταία χρόνια, η άνθηση των πληροφοριακών συστημάτων βοήθησε στην ευκολότερη μηχανοργάνωση

των λογιστηρίων και έτσι ακόμα και μικρότερες σε μέγεθος εταιρίες εφαρμόζουν το σύστημα της διαρκούς απογραφής.

3.5.3 Η Αρχική Αναγνώριση

Στα προηγούμενα υποκεφάλαια έγινε σαφές ότι κάθε επιχειρηματική οντότητα που διατηρεί αποθέματα πρέπει να διενεργεί φυσική απογραφή τουλάχιστον μια φορά κάθε φορολογικό έτος, γεγονός που ακολουθεί τις οδηγίες των ΕΛΠ. Κάθε επιχείρηση πραγματοποιεί φυσική απογραφή πάντα στο τέλος του φορολογικού έτους. Αφού τελειώσει η διαδικασία της καταμέτρησης και καταγραφής των αποθεμάτων, πρέπει να προσδιοριστεί η τιμή κατά την οποία που θα αποτιμηθούν. Η τιμή αυτή καθορίζεται από το είδος του εκάστοτε αποθέματος και χρησιμοποιούνται διαφορετικές πρακτικές για τον καθορισμό της. Πολύ σημαντικό ρόλο στις πρακτικές αυτές κατέχουν η τιμή κτήσης, η τρέχουσα τιμή της αγοράς το κόστος παραγωγής και η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Για λόγους καλύτερης κατανόησης θα δώσουμε τους ορισμούς της κάθε έννοιας.

- Τιμή Κτήσης

Η τιμή κτήσης όπως προδίδει και το όνομα της αφορά την τιμή κατά την οποία αποκτήθηκε ένα αγαθό από την επιχείρηση. Πιο συγκεκριμένα, η τιμή κτήσης είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς προσαυξημένη με οποιαδήποτε ειδικά έξοδα αγοράς και μειωμένη κατά την όποια έκπτωση μπορεί να παρέχει ο εκάστοτε προμηθευτής και απαλλαγμένη από φόρους (σ.σ. Φ.Π.Α.) και τέλη που πληρώνει η επιχείρηση.

- Τρέχουσα Τιμή Αγοράς

Σε προηγούμενο κεφάλαιο είδαμε ότι το τμήμα προμηθειών προσπαθεί να εξασφαλίσει τις ζητούμενες ποσότητες των εκάστοτε αγαθών στην καλύτερη δυνατή τιμή. Το περιβάλλον που διαμορφώνουν οι σύγχρονες αγορές προσδίδουν στις τιμές των εκάστοτε αγαθών ένα δυναμικό χαρακτήρα, καθώς οι παράγοντες που τις επηρεάζουν ποικίλουν. Έτσι, ως τρέχουσα τιμή της αγοράς ορίζεται η τιμή αγοράς του εκάστοτε αγαθού την στιγμή που έχει τελειώσει η φυσική απογραφή.

- Κόστος Παραγωγής

Το κόστος παραγωγής ή πραγματικό κόστος όπως προδίδει το όνομα του αφορά τα αγαθά που παράγονται από την επιχείρηση. Στο κόστος λοιπόν περιλαμβάνονται το κόστος κτήσης των πρώτων υλών για την παραγωγή του αγαθού, το κόστος που σχετίζεται με τα εργατικά έξοδα και τέλος τα έμμεσα έξοδα (σ.σ. γενικά βιομηχανικά έξοδα) που δαπανήθηκαν για την παραγωγή του αγαθού. Τα κόστη που προαναφέρθηκαν υπολογίζονται μέχρι και την στιγμή που πραγματοποιείται η φυσική απογραφή.

- Καθαρή Ρευστοποιήσιμη Αξία

Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία ενός αγαθού έχει να κάνει με την τιμή που μπορεί να πωληθεί ένα αγαθό. Πιο συγκεκριμένα, ορίζεται ως η τιμή που μπορεί να πωληθεί το αγαθό κάτω από φυσιολογικές συνθήκες, μειωμένη κατά τα έξοδα που μπορεί να προκύψουν κατά την διαδικασία αυτήν, την στιγμή που πραγματοποιείται η φυσική απογραφή.

Έτσι, η τιμή στην οποία αποτιμάτε το εκάστοτε αγαθό εξαρτάται από την φύση του. Στα αποθέματα που προέρχονται από αγορές ως τιμή αποτίμησης ορίζεται η χαμηλότερη μεταξύ τιμής κτήσης και τρέχουσας τιμής αγοράς. Στα προϊόντα που προέρχονται από της παραγωγικής διαδικασίας αποτιμώνται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ του κόστους παραγωγής και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Όσο αναφορά τα υπολείμματα και τα υποπροϊόντα αυτά αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους.

3.6 Η Αποτίμηση των Αποθεμάτων

Στο προηγούμενο κεφάλαιο παρουσιάσαμε τις μεθόδους που χρησιμοποιούνται για την απογραφή των αποθεμάτων αλλά και τον τρόπο με τον οποίο γίνεται ο υπολογισμός της τιμής που θα αποτιμηθούν. Από τις διάφορες τιμές που συμμετέχουν στις διαδικασίες υπολογισμού της τιμής αποτίμησης, αυτή που είναι πιο δύσκολο να υπολογιστεί, είναι αυτή της τιμής κτήσης. Το γεγονός αυτό συμβαίνει γιατί η τιμή κτήσης είναι άμεσα εξαρτώμενη από τον πληθωρισμό και είναι δυναμική κατά την

περίοδο χρήσης. Έτσι, για τον προσδιορισμό της τιμής κτήσης υπάρχουν διάφοροι μέθοδοι που εφαρμόζονται στην πράξη. Οι πιο γνωστές είναι:

- 1) Μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους (Weighted Average)
- 2) Μέθοδος FIFO (first in – first out) ή μέθοδος πρώτη εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή
- 3) Μέθοδος LIFO (last in – first out) ή μέθοδος τελευταία εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή
- 4) Μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους (Specific Identification)
- 5) Μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου (Average Cost)
- 6) Μέθοδος του πρότυπου κόστους (Standard Cost)
- 7) Μέθοδος του βασικού αποθέματος (Basic Cost)

Κάθε επιχείρηση μπορεί να εφαρμόσει οποιαδήποτε από τις παραπάνω μεθόδους στην αποτίμηση της τιμής κτήσης. Σε κάθε κατηγορία αποθεμάτων όσο αναφορά την χρήση και την φύση τους, μπορεί να εφαρμοστεί και διαφορετική μέθοδος αποτίμησης αρκεί η επιλεχθείσα μέθοδος να εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο. Παρακάτω θα παρουσιαστούν αναλυτικά τα χαρακτηριστικά και ο τρόπος λειτουργίας της κάθε μεθόδου.

3.6.1 Μέθοδος του Μέσου Σταθμικού Κόστους

Κατά την εφαρμογή της μεθόδου του μέσου σταθμικού κόστους, η τιμή κτήσης υπολογίζεται ως η μέση σταθμική τιμή κτήσης στην επιλεγμένη περίοδο. Συνήθως οι περίοδοι που επιλέγονται για τον υπολογισμό του σταθμικού μέσου είναι το τρίμηνο, το εξάμηνο και το έτος. Η μέση σταθμική τιμή κτήσης υπολογίζεται ως το πηλίκο του αθροίσματος της αξίας αποθέματος στην έναρξη της περιόδου και της αξίας αγορών της περιόδου στην τιμή κτήσης προς το άθροισμα της ποσότητας αποθεμάτων στην έναρξη της περιόδου και της ποσότητας αγορών της περιόδου. Το μέσο σταθμικό κόστος δίνεται από τον παρακάτω μαθηματική σχέση:

(αξία αποθέματος έναρξης περιόδου + αξία αγορών της περιόδου στην τιμή κτήσεως)/

(ποσότητα αποθέματος έναρξης της περιόδου + ποσότητα που αγοράζεται στην περίοδο)

3.6.2 Μέθοδος FIFO (first in – first out)

Στην μέθοδο αυτή υποθέτει ότι εισαγωγή ενός εμπορεύματος που πραγματοποιείται πρώτη, είναι και αυτή που θα εξαχθεί πρώτη. Πιο συγκεκριμένα, αυτό μεταφράζεται στο ότι το εμπόρευμα που αγοράστηκε πρώτο είναι και αυτό που θα πωληθεί πρώτο. Έτσι, τα αποθέματα που καταμετρούνται κατά την απογραφή του τέλους χρήσης είναι αυτά που αποκτήθηκαν από την επιχείρηση τελευταία ενώ η ποσότητα και η αξία των εμπορευμάτων που έχουν πωληθεί (κόστος πωληθέντων) κατά την διάρκεια του φορολογικού έτους προέρχεται από τα αρχικά αποθέματα και τις αρχικές αγορές.

3.6.3 Μέθοδος LIFO (last in – first out)

Η μέθοδος αυτή είναι ακριβώς η αντίστροφη από αυτήν που προαναφέρθηκε. Πιο συγκεκριμένα, κατά την διαδικασία της απογραφής που διεξάγεται στο τέλος του φορολογικού έτους τα αποθέματα που απογράφονται, προέρχονται από τις πρώτες αγορές που πραγματοποίησε η επιχείρηση, ενώ η ποσότητα και αξία των πωληθέντων εμπορευμάτων (κόστος πωληθέντων) προέρχεται από το κόστος των τελευταίων αγορών.

Η μέθοδος αυτή ήταν η πλέον ενδεδειγμένη για χρήση όταν υπήρχε πληθωρισμός, ώστε η εκάστοτε επιχείρηση να επιτύχει χαμηλότερη φορολογία. Παρόλα αυτά η εφαρμογή της μεθόδου αυτής απαγορεύτηκε βάσει των νομοθετικών διατάξεων Ν.4308/2014.

3.6.4 Μέθοδος του Εξατομικευμένου Κόστους

Κατά την εφαρμογή της μεθόδου αυτής, τα αποθέματα που καταμετρούνται κατά την απογραφή τέλους ανήκουν σε ειδικές – συγκεκριμένες αγορές. Πιο συγκεκριμένα, τα εμπορεύματα παρακολουθούνται, όχι μόνο κατά είδος αλλά και κατά παρτίδα αγοράς. Έτσι, το κόστος πωληθέντων υπολογίζεται μετά την αφαίρεση της αξίας των τελικών αποθεμάτων από το άθροισμα της αξίας των αρχικών αποθεμάτων και της αξίας των αγορών χρήσεων.

3.6.5 Μέθοδος του Κυκλοφοριακού Μέσου Όρου

Στα πλαίσια εφαρμογής της μεθόδου του κυκλοφοριακού μέσου όρου κάθε φορά που εισάγεται νέο απόθεμα στην αποθήκη, γίνεται και ο προσδιορισμός της μέση τιμής κτήσης του διαθέσιμου υπολοίπου. Έτσι, η μέση τιμή κτήσης του διαθέσιμου υπολοίπου υπολογίζεται ως το πηλίκο του άθροισματος της αξίας του προηγούμενου υπολοίπου και της αξίας της νέας ποσότητας στην τιμή κτήσης της, προς το άθροισμα της ποσότητας του προηγούμενου διαθέσιμου υπολοίπου και της αποκτηθείσας ποσότητας.

Μετά τον υπολογισμό της μέση τιμής κτήσης, η τιμή αυτή πολλαπλασιάζεται με την ποσότητα των εμπορευμάτων μετά την απογραφή τους, ώστε να καθοριστεί η αξία των αποθεμάτων. Το κόστος των πωληθέντων υπολογίζεται ως η διαφορά της αξίας των τελικών αποθεμάτων και της αξίας των αγορών χρήσεως.

3.6.6 Μέθοδος του Πρότυπου Κόστους

Κατά την μέθοδο του πρότυπο κόστους, όπως δηλώνει και το όνομα της, η τιμή κτήσης παίρνει μια προκαθορισμένη τιμή. Η τιμή των αποθεμάτων που βρίσκονται στους χώρους της επιχείρησης είναι προκαθορισμένη και ακολουθεί συγκεκριμένα κριτήρια. Τα κριτήρια αυτά τα χρησιμοποιεί η εκάστοτε διοίκηση για να ασκήσει βέλτιστο έλεγχο στην παραγωγική διαδικασία. Στην περίπτωση που παρατηρηθούν αποκλίσεις στην πρότυπη τιμή, τότε αυτές κατανέμονται μεταξύ των απομενόντων και των πωληθέντων εμπορευμάτων.

3.6.7 Μέθοδος του Βασικού Αποθέματος

Κατά την εφαρμογή του βασικού αποθέματος, τα αποθέματα χωρίζονται σε δύο κατηγορίες:

- ❖ Τα βασικά αποθέματα
- ❖ Τα υπεραποθέματα

Στην κατηγορία των βασικών αποθεμάτων, ανήκουν όλα τα αποθέματα που είναι απαραίτητα για την παραγωγική διαδικασία. Το ύψος των αποθεμάτων αυτών δεν πρέπει να είναι χαμηλότερο από κάποια συγκεκριμένη ποσότητα.

Στην κατηγορία των υπεραποθεμάτων, ανήκουν τα εμπορεύματα που η επιχείρηση διατηρεί στην αποθήκη της και τα αποθέματα τους ξεπερνάνε το όριο ασφαλείας που έχει τεθεί από την επιχείρηση. Τα εμπορεύματα αυτά χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση για μια έκτακτη ανάγκη ή για μελλοντικές αυξήσεις στην παραγωγική διαδικασία.

Παρακάτω θα δούμε μέσω παραδείγματος μία εφαρμογή των 2 κυριότερων τρόπων αποτίμησης αποθεμάτων.

Παράδειγμα 1.

Η επιχείρηση Σίγμα κατά την έναρξη του έτους 2020 έχει 20 τεμάχια από το βασικό της προϊόν Δέλτα, που έχουν αποτιμηθεί στην τιμή των 20 ευρώ. Κατά τη διάρκεια της χρήσης αγόρασε και πώλησε τεμάχια του προϊόντος σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα και πρέπει να υπολογιστεί το κόστος του τελικού αποθέματος, τα έσοδα και το μικτό κέρδος με FIFO και ΜΣΚ.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΓΟΡΕΣ		ΠΩΛΗΣΕΙΣ	
	ΤΜΧ	ΤΙΜΗ	ΤΜΧ	ΤΙΜΗ
02/02/2020	30	23		
17/03/2020	50	25		
23/05/2020			30	24
10/09/2020	10	15		
28/10/2020			35	20
ΣΥΝΟΛΟ	90		65	

Επίλυση

Τα έσοδα υπολογίζονται με όμοιο τρόπο, ανεξαρτήτως του επιλεγμένου τρόπου υπολογισμού του κόστους, πιο συγκεκριμένα, πολλαπλασιάζοντας τα πωληθέντα τεμάχια επί την τιμή πώλησης.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ		ΣΥΝΟΛΟ
	ΤΜΧ	ΤΙΜΗ	
23/05/2020	30	24	720
28/10/2020	35	20	700
Σύνολο			1420

❖ *Επίλυση με Μέσο Σταθμικό Κόστος*

Μέσο Σταθμικό Κόστος κτήσης = $20 \cdot 20 + 30 \cdot 23 + 50 \cdot 25 + 10 \cdot 15 / 30 \cdot 24 + 35 \cdot 20 = 2490 / 1420 = 1,75$ ευρώ/τμχ

Κόστος τελικού αποθέματος = $(20 + 30 + 50 + 10 - 30 - 35) \cdot 1,75 = 45 \cdot 1,75 = 78,75$ ευρώ

Κόστος πωλήσεων = $(30 + 35) \cdot 1,75 = 113,75$ ευρώ

Μικτό κέρδος = Πωλήσεις - Κόστος πωλήσεων = 1306,25 ευρώ

ΑΓΟΡΕΣ - ΠΩΛΗΣΕΙΣ	ΕΙΣΑΓΩΓΗ			ΕΞΑΓΩΓΗ		
	ΤΜΧ	ΤΙΜΗ	ΣΥΝΟΛΟ	ΤΜΧ	ΤΙΜΗ	ΣΥΝΟΛΟ
ΕΝΑΡΞΗ	20	20	400			
ΑΓΟΡΕΣ	30	23	690			
ΑΓΟΡΕΣ	50	25	1250			
ΠΩΛΗΣΕΙΣ				30	24	720
ΑΓΟΡΕΣ	10	15	150			
ΠΩΛΗΣΕΙΣ				35	20	700

❖ *Επίλυση με F.I.F.O.*

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΓΟΡΕΣ - ΠΩΛΗΣΕΙΣ	ΕΙΣΑΓΩΓΗ			ΕΞΑΓΩΓΗ			ΥΠΟΛΟΙΠΟ		
		ΤΜΧ	ΤΙΜΗ	ΣΥΝΟΛΟ	ΤΜΧ	ΤΙΜΗ	ΣΥΝΟΛΟ	ΤΜΧ	ΤΙΜΗ	ΣΥΝΟΛΟ
01/01/2020	Έναρξη	20	20	400				20	20	400
02/02/2020	Αγορές	30	23	690				30	23	690
17/03/2020	Αγορές	50	25	1250				50	25	1250
								100		2340
23/05/2020	Πωλήσεις				20	20	400			
					10	23	230	20	23	460
								50	25	2340
								70		2800
10/09/2020	10	15	150					10	15	150
								80		2950
28/10/2020					20	23	460			
					15	25	375	35	25	875
								10	15	150
								45		1025

Το κόστος του τελικού αποθέματος ανέρχεται σε 1025 ευρώ.

Το κόστος πωλήσεων ανέρχεται σε $400+230+460+375 = 1465$ ευρώ

Το μικτό κέρδος ανέρχεται σε $1420-1465 = - 45$ ευρώ.

Είναι εμφανές ότι ο διαφορετικός τρόπος υπολογισμού του κόστους οδηγεί σε διαφορετικά αποτελέσματα χρήσης, για αυτό και είναι πολύ σημαντική η σωστή επιλογή της μεθόδου αποτίμησης.

3.6.8 Λογιστικές Αρχές στην Αποτίμηση των Αποθεμάτων

Οι ισχύουσες νομοθετικές διατάξεις ορίζουν κάποιες υποχρεωτικές βασικές αρχές, που οι λογιστές των επιχειρήσεων είναι υποχρεωμένοι να εφαρμόζουν κατά την διάρκεια της αποτίμησης των αποθεμάτων. Οι αρχές αυτές είναι οι παρακάτω:

i. Αρχή της Συνέπειας

Η αρχή αυτή όπως προδίδει και το όνομα της, έχει να κάνει με την συνέπεια την οποία ακολουθεί μια επιχείρηση στην εφαρμογή των μεθόδων αποτίμησης που έχει επιλέξει να χρησιμοποιεί. Μια επιχείρηση πρέπει να εφαρμόζει με απόλυτη συνέπεια και αδιαλλαξία τις μεθόδους αποτίμησης που έχει επιλέξει διότι με αυτό τον τρόπο είναι δυνατή η σύγκριση των αποθεμάτων και των οικονομικών της αποτελεσμάτων από όλα τα ενδιαφερόμενα μέρη.

ii. Αρχή του Συσχετισμού Εσόδων – Εξόδων

Η συγκεκριμένη αρχή ορίζει ότι το κόστος των πωληθέντων πρέπει πάντοτε να συνδέεται και να είναι άμεσα συνυφασμένο με τα έσοδα που λαμβάνει η επιχείρηση μετά την πώληση κάθε υλικού αγαθού. Επιβάλλεται δηλαδή, όταν γίνεται η επιλογή μια μεθόδου, η μέθοδος αυτή να αποφεύγει για παράδειγμα να θεωρεί ότι κάποια υλικά που μπορούν να αλλοιωθούν άμεσα και αγοράστηκαν πριν αρκετούς μήνες, εξακολουθούν να βρίσκονται στην αποθήκη, ενώ οι πωλήσεις προέρχονται από τα ίδια υλικά που αγοράστηκαν τον τελευταίο μήνα.

iii. Αρχή της συντηρητικότητας

Η συγκεκριμένη αρχή ότι η μέθοδος αποτίμησης που επιλέγεται από μια επιχείρηση, θα πρέπει να παρέχει τα χαμηλότερα επίπεδα κερδοφορίας, την χαμηλότερη αξία τελικών αποθεμάτων και τέλος τα χαμηλότερα δυνατά ίδια κεφάλαια. Η αρχή αυτή ικανοποιείται μέσω της επιλογής της μικρότερης τιμής μεταξύ της τρέχουσας τιμής και της τιμής κτήσης για κάθε διαφορετικό απόθεμα ξεχωριστά.

iv. Αρχή της Συνέχισης της Επιχειρηματικής Δραστηριότητας

Σύμφωνα με αυτήν την αρχή, η επιλογή της μεθόδου από την επιχείρηση θα πρέπει να διασφαλίζει την συνέχιση των δραστηριοτήτων της. Πιο συγκεκριμένα, μέσω της επιλεγείσας μεθόδου πρέπει να διασφαλίζεται καθαρή και αληθής εικόνα για την

διαθεσιμότητα και την κατάσταση των αποθεμάτων και των οικονομικών στοιχείων της επιχείρησης.

v. Αρχή της Αυτοτέλειας των Χρήσεων

Σύμφωνα με αυτή την αρχή, κάθε χρήση πρέπει να είναι ανεξάρτητη και αυτοτελής από τις προηγούμενες. Πιο συγκεκριμένα, κάθε φορολογικό έτος πρέπει να είναι ανεξάρτητο από τα προηγούμενα και τα επόμενα έτη. Στο επίπεδο των αποθεμάτων, αυτά πρέπει να σχετίζονται με ένα συγκεκριμένο έτος και να είναι ανεξάρτητα από τα υπόλοιπα έτη είτε στο επίπεδο των ποσοτήτων τους, είτε στα έσοδα που προκύπτουν από αυτά.

Στο κεφάλαιο αυτό, παρουσιάσαμε τις διάφορες μεθόδους αποτίμησης και τις λογιστικές αρχές που πρέπει να ακολουθεί η επιχείρηση κατά την εφαρμογή τους. Το σημαντικότερο ερώτημα που προκύπτει είναι με ποια κριτήρια πρέπει να επιλέξει μια επιχείρηση τις μεθόδους αποτίμησης που της ταιριάζουν. Η επιλογή των κατάλληλων μεθόδων είναι δύσκολη, καθώς η εφαρμογή της κάθε μεθόδου επηρεάζει τα οικονομικά αποτελέσματα της εκάστοτε χρήσης και κατ' επέκταση την φορολογική επιβάρυνση της επιχείρησης. Όλες οι μέθοδοι έχουν πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα τα οποία εξαρτώνται σε μεγαλύτερο βαθμό από την εκάστοτε φύση των αποθεμάτων. Έτσι, σύμφωνα με την Τουρνά – Γερμανού (2003) , κατά την διαδικασία της επιλογής της κατάλληλης μεθόδου, η διοίκηση θα πρέπει να θέτει και να απαντά τα παρακάτω ερωτήματα:

- Ποια μέθοδος δίνει το υψηλότερο κέρδος;
- Πως οι διάφορες μέθοδοι επηρεάζουν τις φορολογικές υποχρεώσεις της επιχείρησης;
- Τι κόστος έχουν οι διάφορες μέθοδοι για να εφαρμοστούν; Ποια έχει το χαμηλότερο και ποια το υψηλότερο κόστος;
- Ποια μέθοδος παρέχει αξία τελικού αποτελέσματος, πλησιέστερη στην πραγματική αξία , αν αποτιμηθεί με τρέχουσες τιμές της αγοράς;

4. Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα & Αποτίμηση των Αποθεμάτων βάσει του ΔΛΠ2

4.1. Εισαγωγή

Όπως είδαμε εκτενώς στα προηγούμενα κεφάλαια, οι επιχειρήσεις και ειδικότερα οι αποθήκες είναι άμεσα συνυφασμένες με την παγκοσμιοποίηση των αγορών. Το γεγονός αυτό αυξάνει την πολυπλοκότητα τους και κάνει το έλεγχο των λειτουργιών και των διαδικασιών τους πιο δύσκολο. Έτσι, η ίδρυση επιχειρήσεων που ακολουθούσαν την τάση αυτή της αγοράς δημιούργησε την ανάγκη για την δημιουργία ενός ολοκληρωμένου συστήματος παροχής οικονομικών πληροφοριών. Πιο συγκεκριμένα, ενός οργανωμένου συστήματος λογιστικής παρακολούθησης και ομοιόμορφης εμφάνισης του περιεχομένου των λογαριασμών σε εθνικό αλλά και διεθνές επίπεδο. Νεγκάκης, Ι. Χ. (2015) Η βασικότερη προϋπόθεση για την εφαρμογή τέτοιου είδους πρακτικών είναι η δημιουργία διαδικασιών, αρχών και λογιστικών προτύπων που να μην μένουν αναλλοίωτα στο πέρασμα του χρόνου αλλά να προσαρμόζονται στις εκάστοτε συνθήκες της αγοράς.

Ήδη από το 1973, που ιδρύθηκε η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards – IAS) γινόταν μια συνεχής προσπάθεια με την έκδοση προτύπων (Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα) , έτσι ώστε να υπάρχουν ενιαία μοντέλα ελέγχου και μοντελοποίησης των διαδικασιών των επιχειρήσεων. Με την ενιαία και ομοιόμορφη εφαρμογή των προτύπων αυτών, διασφαλιζόνταν η πανομοιότυπη αντιμετώπιση των πρακτικών θεμάτων των επιχειρήσεων, διευκολύνονταν η διαχείριση των διαφόρων οντοτήτων από τους εργαζόμενους και γινόταν πιο εύκολος ο έλεγχος των καταστάσεων από τους ελεγκτές.

Η Ε.Ε. στα πλαίσια της προσπάθειας δημιουργίας μιας ενιαίας πολιτικής και μια κοινής οικονομικής αγοράς μεταξύ των κρατών – μελών της και βασίστηκε στα ήδη υπάρχοντα πρότυπα που είχαν αναπτυχθεί μέχρι εκείνη την στιγμή από την IASC (σ.σ. η IAS μετά το 2001 αναδιοργανώθηκε και μετονομάστηκε σε IASB). Έτσι, από το 2005 και έπειτα, όλες οι επιχειρήσεις που ήταν εισηγμένες σε οποιαδήποτε χρηματιστηριακή αγορά της Ε.Ε., υιοθέτησαν την εφαρμογή των ΔΠΧΑ και αντικατέστησαν τα εκάστοτε εθνικά πρότυπα που χρησιμοποιούσαν μέχρι τότε.

Στην Ελλάδα η έναρξη εφαρμογής των ελληνικών λογιστικών προτύπων (ΕΛΠ) θεσμοθετήθηκε αρχικά στις 1/1/2015. Νομοθετικά τα πρότυπα αυτά ακολουθούν τους παρακάτω νόμους:

- i. Το Ν. 4308/14, “ Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς διατάξεις”
- ii. Το Ν. 2190/20, “ Περί Ανωνύμων Εταιριών “ και τον Ν.4548/18 που τον διαδέχτηκε
- iii. Τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών
- iv. Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ)
- v. Την 4η Οδηγία της ΕΕ.

Με την θεσμοθέτηση των προτύπων αυτών επιτεύχθηκε σε εθνικό επίπεδο η δημιουργία οικονομικών καταστάσεων, που απεικονίζουν με ακριβή και αμερόληπτο τρόπο τις οικονομικές επιδόσεις των επιχειρήσεων.

4.2. Αποτίμηση των Αποθεμάτων Σύμφωνα με τις Διατάξεις των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Αναφορικά με την διαχείριση των αποθεμάτων, το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο που αφορά αυτό το πεδίο είναι το ΔΛΠ 2 Αποθέματα. Το πρότυπο αυτό καθορίζει τις μεθόδους προσδιορισμού του κόστους και την κατηγοριοποίηση αυτού. Το ΔΛΠ 2 αφορά τους παρακάτω λογαριασμούς αποθεμάτων του ΕΓΛΣ:

- ❖ 20 Εμπορεύματα
- ❖ 21 Προϊόντα Έτοιμα & Ημιτελή
- ❖ 22 Υποπροϊόντα και Υπολείμματα
- ❖ 23 Παραγωγή σε εξέλιξη
- ❖ 24 Πρώτες και Βοηθητικές ύλες – Υλικά Συσκευασίας
- ❖ 25 Αναλώσιμα Υλικά
- ❖ 26 Ανταλλακτικά Παγίων
- ❖ 28 Είδη συσκευασίας

Και τους παρακάτω λογαριασμούς του σχεδίου των Ε.Λ.Π.:

- ❖ 20 Εμπορεύματα
- ❖ 21 Προϊόντα
- ❖ 23 Παραγωγή σε Εξέλιξη
- ❖ 24 Πρώτες ύλες και υλικά
- ❖ 25 Υλικά Συσκευασίας
- ❖ 26 Ανταλλακτικά παγίων
- ❖ 27 Λοιπά Αποθέματα

Σύμφωνα με τον Νεγκάκη Ι. Χ. (2015), το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται σε όλα τα είδη αποθεμάτων, με εξαίρεση τα αποθέματα από έργα υπό εκτέλεση (σ.σ. τα καλύπτει το ΔΠΧΑ 15 “Εσοδα από Συμβάσεις με Πελάτες”), από χρηματοοικονομικά μέσα (σ.σ. τα καλύπτει το ΔΛΠ 32 “Χρηματοοικονομικά Μέσα : Παρουσίαση” και το ΔΠΧΑ 9 “Χρηματοοικονομικά Μέσα”) και από βιολογικά περιουσιακά στοιχεία σχετικά με αγροτική δραστηριότητα (σ.σ. τα καλύπτει το ΔΛΠ 41 “Γεωργία”). Επιπρόσθετα, οι πρακτικές του ΔΛΠ2 δεν εφαρμόζονται για την αποτίμηση αποθεμάτων που κατέχονται από παραγωγούς αγροτικών και δασικών προϊόντων, σε αγροτική παραγωγή μετά από συγκομιδή και σε ορυκτά και μεταλλευτικά προϊόντα.

Σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, η αποτίμηση των αποθεμάτων πρέπει να γίνεται στην χαμηλότερη αξία μεταξύ της αξίας κόστους και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας των αποθεμάτων. Οι μέθοδοι που προτείνονται από τα ΔΛΠ 2 για τον υπολογισμό της αξίας τους κόστους των αποθεμάτων είναι τρεις και είναι α) η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους, β) η μέθοδος FIFO και γ) η μέθοδος του μέσου σταθμευμένου κόστους. Οι τρεις αυτές μέθοδοι αναλύθηκαν διεξοδικά στο κεφάλαιο 3 της παρούσας εργασίας.

Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία των αποθεμάτων υπολογίζεται στην περίπτωση κατά την οποία το κόστος των αποθεμάτων δεν μπορεί να υπολογιστεί επειδή τα υλικά – προϊόντα έχουν υποστεί κάποια ανεπιθύμητη φθορά ή καταστροφή ή ακόμα όταν οι τιμές πώλησης τους έχουν μειωθεί. Έτσι, σε αυτήν την περίπτωση τα αποθέματα υποτιμούνται κάτω του κόστους, στην λεγόμενη ρευστοποιήσιμη αξία τους. Για τον υπολογισμό της λαμβάνονται υπόψη όλα τα διαθέσιμα στοιχεία μέχρι την στιγμή της αποτίμησης και συνυπολογίζονται γεγονότα που πραγματοποιούνται μετέπειτα από την ημερομηνία αναφοράς και δικαιολογούν την αποτίμηση των αποθεμάτων σε τιμές κόστους.

Αυτό που είναι πολύ σημαντικό και στην περίπτωση του ΔΛΠ 2 είναι ότι η αποτίμηση του κόστους πρέπει να γίνεται με την ίδια μέθοδο που έχει επιλεγεί για κάθε κατηγορία αποθεμάτων καθ' όλη την διάρκεια του φορολογικού έτους.

Εξίσου σημαντική συμβολή των ΔΛΠ είναι η εισαγωγή του όρου της εύλογης αξίας. Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ), εύλογη αξία είναι η αξία για την οποία ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μια υποχρέωση να διακανονισθεί μεταξύ δύο συμβαλλομένων που ενεργούν με επίγνωση, γνωρίζουν το αντικείμενο της συναλλαγής και η συναλλαγή είναι αντικειμενική και ουδέτερη, δηλαδή γίνεται με όρους αγοράς.

Είναι γεγονός ότι η έννοια της εύλογης αξίας έχει επιφέρει αλλαγές στην αναγνώριση και αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων των οικονομικών καταστάσεων οι οποίες απευθύνονται σε χρήστες εκτός της διοίκησης της επιχείρησης, όπως χρηματοοικονομικούς αναλυτές, πιστωτικά ιδρύματα, πελάτες, προμηθευτές και άλλους. Όταν λέμε αναγνώριση εννοούμε πώς θα πρέπει ένα κονδύλι να εμφανισθεί στις οικονομικές καταστάσεις, ενώ όταν λέμε αποτίμηση εννοούμε με ποια αξία θα εμφανισθεί αυτό το κονδύλι στις οικονομικές καταστάσεις.

Οι βασικές αλλαγές που επέφερε η χρήση της εύλογης αξίας είναι:

- a. η καταχώρηση στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης μη πραγματοποιημένων κερδών και
- b. η διανομή των κερδών. (Μπατσινίλας, Πατατούκας, 2021)

4.3 Η Αναγνώριση της Αξίας των Αποθεμάτων ως Δαπάνη

Σύμφωνα με τον Κόντο, Γ. (2019), με δεδομένα τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα η αξία των αποθεμάτων, όπως αυτή έχει αποτιμηθεί με τις μεθόδους που παρουσιάστηκαν, πρέπει είτε να καταχωρηθεί στις δαπάνες της επιχείρησης είτε να υπολογίζεται στους άλλους λογαριασμούς της.

Στην περίπτωση που η αξία των αποθεμάτων καταχωρηθεί ως έξοδο της επιχείρησης τότε πρέπει να δοθεί ιδιαίτερη προσοχή στις παρακάτω περιπτώσεις:

- Τα ποσά και το σύνολο των ζημιών που προκύπτουν από την υποτίμηση των αποθεμάτων, θα πρέπει να καταχωρηθούν ως δαπάνες που επιβαρύνουν ένα συγκεκριμένο φορολογικό έτος.
- Όταν η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία αυξάνεται, το ποσό που προκύπτει από την αναστροφή της υποτίμησης των αποθεμάτων πρέπει να καταχωρηθεί μειώνοντας το ποσό των αποθεμάτων που επιβάρυνε τα έξοδα την περίοδο της αναστροφής. Νεγκάκης, Ι. Χ. (2015)
- Το κόστος των πωληθέντων αποθεμάτων σε ένα συγκεκριμένο φορολογικό έτος θα πρέπει να αναγνωρίζεται ως δαπάνη. Έτσι, η αξία των αποθεμάτων αυτών πρέπει να συσχετίζεται πλήρως με τις εγγραφές αγοράς τους αλλά και πώλησης τους.

Στην περίπτωση που η εταιρεία αποφασίσει να μην καταχωρήσει την αξία των αποθεμάτων ως δαπάνη, αλλά να την καταχωρήσει σε λοιπούς λογαριασμούς (π.χ. τα αποθέματα που χρησιμοποιούνται στην περίπτωση των ιδιοκατασκευαζόμενων παγίων περιουσιακών στοιχείων), τότε οι δαπάνες αυτές αναγνωρίζονται ως έξοδο κατά την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου που αφορούν.

4.4. Η Γνωστοποίηση στις Οικονομικές Καταστάσεις των Εταιριών

Σύμφωνα με τα όσα ορίζονται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι απαραίτητη η γνωστοποίηση συγκεκριμένων πληροφοριακών στοιχείων, τα οποία παρουσιάζονται παρακάτω: Νεγκάκης, Ι. Χ. (2015)

- I. Οι μέθοδοι υπολογισμού της λογιστικής αξίας των αποθεμάτων, καθώς και οι τύποι που χρησιμοποιήθηκαν κατά τον υπολογισμό.
- II. Η συνολική λογιστική αξία των αποθεμάτων, καθώς επίσης και η συνολική αξία αν κατηγορία αποθεμάτων.
- III. Η λογιστική αξία των αποθεμάτων που αποτιμώνται στην εύλογη αξία μειωμένη κατά τα άμεσα κόστη.
- IV. Το ποσό των αποθεμάτων που αναγνωρίστηκε ως έξοδο κατά την διάρκεια ενός φορολογικού έτους.
- V. Το ύψος της υποτίμησης των αποθεμάτων που αναγνωρίστηκε ως έξοδο κατά την διάρκεια ενός φορολογικού έτους.

- VI. Το ποσό οποιουδήποτε αντιλογισμού που έλαβε χώρα εξαιτίας διάφορων υποτιμήσεων και αναγνωρίστηκε ως έξοδο.
- VII. Οι συνθήκες ή τα γεγονότα που οδήγησαν στις διάφορες υποτιμήσεις.
- VIII. Η λογιστική αξία των αποθεμάτων, που έχουν ενεχυριαστεί προς εξασφάλιση υποχρεώσεων της επιχείρησης.

4.5 Διαφοροποίηση των ΔΛΠ από τα Ελληνικά Πρότυπα ως προς την Αποτίμηση των Αποθεμάτων

Οι διαφορές μεταξύ των ελληνικών και των διεθνών λογιστικών προτύπων όσον αφορά την αποτίμηση και την παρακολούθηση των αποθεμάτων δεν είναι τόσο έντονες σε σχέση με τις διαφορές που εντοπίζονται σε άλλους τομείς των επιχειρήσεων. Παρόλα αυτά έχουν προκύψει κάποιες βασικές διαφορές μεταξύ τους.

Σε μια πρώτη αξιολόγηση, η πιο σημαντική διαφορά που εντοπίζεται ο τρόπος προσδιορισμού της τιμής κτήσης των αποθεμάτων. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 2 επιτρέπεται η χρήση, ως μεθόδων κοστολόγησης, μόνο της FIFO (First In - First Out) και του σταθμισμένου μέσου. Αντιθέτως, σύμφωνα με τα ΕΛΠ προβλέπονταν και η χρήση και άλλων μεθόδων κοστολόγησης πέραν των 2 προαναφερθέντων, όπως παρουσιάστηκε και στο κεφάλαιο 5. (ΕΛΓΣ παρ.2.2.205 και ΔΛΠ παρ.10.2)

Βάση του ΔΛΠ 2, προβλέπεται ότι για τα αποθέματα τα οποία δεν αντικαθίστανται με κανονική ροή ή για τα αποθέματα τα οποία παράγονται και διαχωρίζονται για ειδικούς σκοπούς ακολουθείται η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους. Στα ΕΛΠ προβλέπονταν ότι η μέθοδος κοστολόγησης διατηρείται η ίδια από χρήση σε χρήση και μπορούσε να αλλάξει μόνο εάν υπάρχει ουσιωδέστατη μεταβολή συνθηκών ή άλλος εξαιρετικός λόγος (ΔΛΠ παρ.7.8.2)

Αναφορικά και με την αποτίμηση των αποθεμάτων, σημειώνονται και στον τομέα αυτόν σημαντικές και ουσιώδεις διαφορές. Ειδικότερα, το ΔΛΠ 2 καθορίζει ότι τα αποθέματα αποτιμώνται στη μικρότερη αξία μεταξύ του κόστους κτήσεως και της καθαρής αγοραίας αξίας των αποθεμάτων. Από την άλλη πλευρά, τα ΕΛΠ ορίζουν πως τα αποθέματα αποτιμώνται στη μικρότερη αξία μεταξύ του κόστους κτήσεως και της τρέχουσας αξίας τους κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού. Τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ δεν προβαίνουν σε καμία μνεία της τρέχουσας αξίας των αποθεμάτων κατά την ημερομηνία

του Ισολογισμού. Επίσης, κατά τα ΕΛΠ, η τρέχουσα αξία των αποθεμάτων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού δεν λαμβάνεται υπόψη εφόσον η τρέχουσα αξία είναι μικρότερη της καθαρής αγοραίας αξίας των αποθεμάτων. Στην περίπτωση αυτή τα αποθέματα αποτιμούνται στην καθαρή αγοραία αξία τους.

Μια ακόμα διαφορά που εντοπίζεται, είναι ο τρόπος χειρισμού των τόκων. Πιο συγκεκριμένα στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κόστος κτήσης των αποθεμάτων μπορεί να αυξηθεί από τα αντίστοιχα ποσά των τόκων που προκύπτουν από δάνεια της εταιρείας ή άλλου είδους πιστώσεις (διαφορές μεταξύ της τιμής αγοράς των αποθεμάτων βάσει των συνήθων πιστωτικών ορίων και του πραγματικά καταβληθέντος ποσού). Το γεγονός αυτό βέβαια είναι εφικτό, εφόσον οι προϋποθέσεις που ορίζουν οι διατάξεις του ΔΛΠ 23 "Κόστος Δανεισμού" δεν παραβιάζονται. Αντίθετα, τα ΕΛΠ δεν επέτρεπαν τον συνυπολογισμό των δαπανών αυτών στο κόστος κτήσεως των αποθεμάτων.

Τέλος, ο τρόπος διαχείρισης των προβλέψεων υποτίμησης είναι διαφορετικός μεταξύ των ελληνικών και των διεθνών προτύπων. Στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα τα αποτελέσματα χρήσης επιβαρύνονται από την υποτίμηση των αποθεμάτων μέσω του κόστους πωληθέντων. Στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα η υποτίμηση των αποθεμάτων λαμβάνεται υπόψη και η παρακολούθηση της γίνεται από διακριτό λογαριασμό προβλέψεων.

Μπορούμε να πούμε πως η έννοια των αποθεμάτων είναι παρεμφερής και στα δυο πλαίσια λογιστικών προτύπων, με τη διαφορά ότι στα ΔΠΧΑ περιλαμβάνονται ορισμένες ιδιαίτερες διευκρινίσεις. Ειδικότερα, συμπεριλαμβάνονται οι έννοιες των αποθεμάτων και τα κόστη των υπηρεσιών, για τα οποία η επιχείρηση δεν έχει καταχωρήσει ακόμη τα σχετικά έσοδα. Τα βασικά σημεία του πλαισίου των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, σχετικά με τα Αποθέματα, έχουν ως ακολούθως (PricewaterhouseCoopers Business Solutions A.E., 2016):

- Αναγνωρίζονται αρχικά τα αποθέματα στο κόστος κτήσης.
- Προσδιορίζεται το κόστος κτήσης του τελικού αποθέματος με βάση τη μέθοδο «Πρώτο Εισαχθέν - Πρώτο Εξαχθέν» (FIFO) ή τη μέθοδο του μέσου σταθμικού όρου ή άλλη τεκμηριωμένα γενικά αποδεκτή μέθοδο. Δεν επιτρέπεται η χρήση της μεθόδου «Τελευταίο Εισαχθέν - Πρώτο Εξαχθέν» (LIFO).

- Εισάγεται ο κανόνας όπου η μεταγενέστερη επιμέτρηση του αποθέματος πρέπει να γίνεται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ της αξίας κτήσης και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Στα ΕΛΠ, με τον νόμο 4308/14, αρ.20 η σύγκριση γινόταν μεταξύ κόστους κτήσης και τρέχουσας αξίας, και εάν η τρέχουσα αξία ήταν χαμηλότερη της κτήσης πραγματοποιούταν σύγκριση με την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.
- Ορίζεται πως οι αγορές των αναλώσιμων υλικών που δεν είναι σημαντικές για το μέγεθος της οντότητας, μπορούν να αντιμετωπίζονται ως έξοδα περιόδου. Δεν αποσαφηνίζεται όμως το μέγεθος της σημαντικότητας.
- Εμπορεύματα οι τιμές των οποίων διαπραγματεύονται σε οργανωμένες αγορές, μπορούν να επιμετρούνται στην εύλογη αξία τους, αφαιρουμένου του κόστους που απαιτείται για τη διάθεσή τους (PricewaterhouseCoopers Business Solutions A.E., 2016 - KPMG A.E., 2015).

5. Συμπεράσματα

5.1 Συμπεράσματα

Στο πλαίσιο αυτής της εργασίας παρουσιάστηκε η αποθήκη ως μια οντότητα. Πιο συγκεκριμένα αναδείχθηκαν η σημασία του ρόλου της αποθήκης σε μια επιχείρηση και η πολυπλοκότητα που τη διακρίνει. Περιγράφηκε ο τρόπος λειτουργίας της και τα διάφορα τμήματα που την αποτελούν και ο ρόλος που έχει το καθένα από αυτά. Τέλος, τονίστηκαν οι μέθοδοι αποτίμησης του κόστους των αποθεμάτων καθώς και ο σημαντικός ρόλος που διαδραματίζουν ο εσωτερικός και ο εξωτερικός έλεγχος.

Η διαχείριση των αποθηκών και των αποθεμάτων αυτής αποτελούσε πάντοτε μεγάλο κεφάλαιο για τις επιχειρήσεις και όσο η πολυπλοκότητά τους μεγάλωνε τόσο πιο δύσκολη γινόταν. Τα παλαιότερα χρόνια, η βελτιστοποίηση των εργασιών και της λειτουργίας των αποθηκών απασχολούσε περισσότερο τις επιχειρηματικές μονάδες με μεγάλο κύκλο εργασιών. Μετά όμως την παγκοσμιοποίηση των αγορών που είχε ως αποτέλεσμα τη διαφοροποίηση της έννοιας «αποθήκη», ολοένα και περισσότερες επιχειρηματικές μονάδες ανεξαρτήτως μεγέθους και κύκλου εργασιών ασχολούνται με τους τρόπους βελτιστοποίησης της διαχείρισης των αποθεμάτων και των διαδικασιών των αποθηκών τους. Με τη θέσπιση διαδικασιών και νέων μεθόδων διαχείρισης τις τελευταίες δεκαετίες, το διάστημα δηλαδή που υπήρξε και μεγαλύτερη άνθιση στον χώρο, βελτιώθηκε αισθητά η λειτουργία των αποθηκών και δόθηκαν μεγάλα πλεονεκτήματα στις επιχειρήσεις που έδωσαν μεγάλη προσοχή σε αυτό το κομμάτι τους.

Η θέσπιση των αρχών του εξωτερικού και περισσότερο του εσωτερικού ελέγχου στις επιχειρήσεις συνέβαλε ώστε να είναι φερέγγυες και να έχουν τον πλήρη έλεγχο των διαδικασιών τους και να προβλέπουν πιθανούς κινδύνους στη ροή των διαδικασιών τους. Οι ελεγκτές είναι αυτοί που είναι υπεύθυνοι για την απόδοση ορθών και εύστοχων κατευθύνσεων στους διοικούντες των επιχειρήσεων έτσι ώστε να αποφεύγονται αστοχίες και να αποτρέπονται μεγάλης έκτασης ζημιογόνες καταστάσεις. Με τη σωστή εφαρμογή του εξωτερικού αλλά περισσότερο του εσωτερικού ελέγχου κάθε επιχείρηση έχει μόνο πλεονεκτήματα έναντι των ανταγωνιστών της.

Αναφορικά με τους τρόπους απογραφής των αποθεμάτων παρουσιάστηκαν και οι δύο μέθοδοι που χρησιμοποιούνται από τις επιχειρήσεις στις μέρες μας, οι οποίες είναι η περιοδική και η συνεχής απογραφή. Αυτό που έγινε κατανοητό από την υπάρχουσα βιβλιογραφία είναι ότι στις μέρες μας είναι πιο διαδεδομένη η εφαρμογή της περιοδικής απογραφής, μια φορά στο τέλος κάθε φορολογικού έτους, έναντι της διαρκούς απογραφής. Το γεγονός αυτό είναι σε έναν βαθμό αξιοσημείωτο, καθώς με την ανάπτυξη των πληροφορικών συστημάτων έχουν ξεπεραστεί πολλά εμπόδια που ταλαιπωρούσαν τις επιχειρήσεις στο κομμάτι των απογραφών τα παλαιότερα χρόνια.

Κατά τη διαδικασία της αποτίμησης των αποθεμάτων παρουσιάστηκε το σύνολο των μεθόδων που προτείνονται από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και χρησιμοποιούνται από τις επιχειρήσεις στη χώρα μας. Επιπροσθέτως, παρουσιάστηκε το ΔΛΠ 2 που αφορά τον τρόπο διαχείρισης και αποτίμησης των αποθεμάτων και έχει θεσπιστεί σε διεθνές επίπεδο. Τα πρότυπα αυτά συγκρίθηκαν και δεν εντοπίστηκαν μεγάλες διαφοροποιήσεις ως προς τον τρόπο αντιμετώπισης και αποτίμησης των αποθεμάτων.

Εν κατακλείδι, αυτό που μπορεί να κατανοήσει κάποιος μελετώντας την παρούσα έρευνα είναι ότι οποιαδήποτε επιχείρηση επενδύσει στη σωστή διαχείριση της αποθήκης και των αποθεμάτων της είναι σε πλεονεκτική θέση έναντι των ανταγωνιστών της. Αυτό απορρέει από το γεγονός ότι μπορεί να μειώσει αισθητά το κεφάλαιο που είναι δεσμευμένο στην αποθήκη της, να ακολουθήσει κατά γράμμα τις νομοθετικές διατάξεις των αρχών και να αξιοποιήσει με βέλτιστο τρόπο το προσωπικό της.

5.2 Προτάσεις για μελλοντική έρευνα

Σε συνέχεια της παρούσας εργασίας, επόμενοι μελετητές θα μπορούσαν να εμβαθύνουν σε θέματα συσχέτισης των ΔΛΠ και το χειρισμό τους στα πλαίσια οικονομικών κρίσεων, είτε του χρηματοπιστωτικού τομέα, είτε έκτακτων φαινομένων, πως προσαρμόζονται στα συνεχώς μεταβαλλόμενα πλαίσια διαχείρισης δεδομένων, όπως επίσης και σε συνδυασμό με το φαινόμενο bullwhip.

Το συγκεκριμένο φαινόμενο ορίζεται από τις αλλαγές που προκαλούνται στην εφοδιαστική αλυσίδα από σημαντικές μεταβολές της ζήτησης από τα χαμηλότερα επίπεδα της προς τα ανώτερα.

Βιβλιογραφία

- Γκίκας, Δ., Παπαδάκης, Α. & Σιουγλέ, Γ. (2010), *"Ανάλυση και Αποτίμηση Επιχειρήσεων"*, Αθήνα, Εκδόσεις Γ. Μπένου.
- Κεχράς, Ι , Μαυροκορδάτος, Ι., Παπαγιάννης, Δ. & Τρόβας, Γ (2004), *"Το βιβλίο της Αποθήκης"*, Αθήνα, Εκδόσεις Σάκκουλα.
- Κόντος Γ. (2019), *"Χρηματοοικονομική Λογιστική Σύμφωνα με τα ΔΛΠ και τα ΕΛΠ"*, Αθήνα, Εκδόσεις Διπλογραφία.
- Λεοντάρης Μ. (1989), *"Αποθήκη – Κοστολόγηση"*, Αθήνα, Εκδόσεις Πάμισος
- Μπατσινίλας, Επ., & Πατατούκας, Κυριάκος (2021), *"Σύγχρονη Λογιστική"*, Εκδόσεις Σταμούλη
- Λουμιώτης Βασίλειος (2015), *"Διαχείριση Κινδύνου και Εσωτερικός Έλεγχος"*, Ινστιτούτο Εκπαίδευσης ΣΟΕΛ
- Λουμιώτης Βασίλειος (2019), *"Πρακτικά Θέματα Εφαρμοσμένης Ελεγκτικής των Επιχειρήσεων με Βάση τα Δ.Π.Ε."*, Ινστιτούτο Εκπαίδευσης ΣΟΕΛ
- Νεγκάκης, Ι. Χ. & Ταχυνάκης, Δ. Π. (2017), *"Ελεγκτική, Εσωτερικός Έλεγχος, Θεωρία και Εφαρμογές "*, Αθήνα, Εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική
- Νεγκάκης Ι. Χ. (2015), *"Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς"*, Θεσσαλονίκη
- Ντζανάτος Δημ.(2008) , *"Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά"* (τόμος Α), Εκδόσεις Καστανιώτη
- Παπαδάτου Θ. (2005), *"Εσωτερικός και Εξωτερικός Έλεγχος Ανώνυμων Εταιρειών"*, Αθήνα, Εκδόσεις Σάκκουλα.
- Τουρνά–Γερμανού Ε. (2003). *"Γενική Λογιστική με ΕΓΛΣ"* (Δ' έκδοση). Αθήνα, Έκδοση ίδιας.

Bazerman, M. H., Morgan, K. P. and Loewenstein, G.F. (1997) , "*The impossibility of auditor independence*", *Sloan Management Review*", 38(4), 89-94

Graham, L. (2015), "*Internal Control Audit and Compliance*", New Jersey, Hoboken

Gwynne R. (2011), "*Warehouse Management: A Complete Guide to Improving Efficiency and Minimizing Costs in the Modern Warehouse*", Great Britain, Kogan Page Limited.

Jacobs, F. R. & Chase, R.B.(2014), "*Operations and Supply Chain Management*", USA: McGraw – Hill Publications

Lyssons K. (2000), "*Purchasing and supply chain management*", UK: Prentice Hall.

Nahmias S.(2009), "*Production and Operations Analysis*", USA: McGraw – Hill International Edition.

Ojha N.(2012). "*The changing role of internal audit*", Deloitte

Pickett K. (2010), "*The essential handbook of internal auditing*", Chichester, John Wiley & Sons.

PricewaterhouseCoopers Business Solutions A.E.,(2016), "*Manual of Accounting IRFS*", Bloomsberry Publishing PLC

Athianos, Stergios, Vazakidis, Athanasios, & Dritsakis, Nikolaos, (2005), "*Financial Statement Effects of Adopting International Accounting Standards: The Case of Greece*"

SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1829348> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1829348>

48

Jeff, Shockley & Tobin, Turner (2015) "*Linking inventory efficiency, productivity and responsiveness to retail firm outperformance: empirical insights from US*

retailing segments, Production Planning & Control,

26:5, p.393-406, DOI: 10.1080/09537287.2014.906680

Keebler, J. S. 2000. “*Financial issues in supply chain management*” in Supply chain management, Edited by: Mentzer, J. T. 321–345

Porter, M. (1990), “*Business Week*”, pp. 94-95

Skinner, W (1985). “*The Taming of Lions: How Manufacturing Leadership Evolved, 1780 – 1984*”. “*Chapter 2 in The Uneasy Alliance: Managing the Productivity – Technology Dilemma*”, ed. K. B. Clark, R. H. Hayes, and C. Lorenz. Boston, MA: Harvard Business School Press, 1985

Εικόνες - Διαγράμματα

Εικόνα 1 : <https://accounting-simplified.com/management/inventory/economic-order-quantity/>

Ιστοσελίδες

1. www.logistics.gr
2. www.ifrs.gov
3. www.fasb.org