



ΕΛΕΓΧΟΣ

ΕΜΠ

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ  
ΠΕΙΡΑΙΩΣ

ΕΘΝΙΚΟ ΜΕΤΣΟΒΙΟ  
ΠΟΛΥΤΕΧΝΕΙΟ

ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΣΠΟΥΔΩΝ "ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΚΑΙ  
ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ"  
ΕΙΔΙΚΕΥΣΗ: LOGISTICS

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ: ΣΩΚΡΑΤΗΣ ΜΟΣΧΟΥΡΗΣ  
ΕΠΙΚΟΥΡΟΣ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟΥ ΠΕΙΡΑΙΩΣ

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ: ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ  
ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ LOGISTICS

ΦΟΙΤΗΤΗΣ: ΚΑΣΚΑΝΤΙΡΗΣ ΝΙΚΟΛΑΟΣ / ΜΠΛ 0245



00154081

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ	
ΑΡ. ΕΙΣ	54081
COMP	36049
ΤΑΞΗ	657 0218 ΚΑΕ
ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ	

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ  
ΑΠΡΙΛΙΟΣ 2006

Η εργασία αυτή είναι αφιερωμένη:

Στους γονείς μου και τα αδέρφια μου, που μου συμπαραστάθηκαν υλικά και ηθικά, κατά την διάρκεια των σπουδών μου.

Στη θεία μου, Χριστίνα Σπύρου που με ενθάρρυνε να συνεχίσω τις σπουδές μου.

Στη κοπέλα μου, Γεωργία Υγειονομάκη, για την συμβολή της, στην εκπόνηση της διπλωματικής μου εργασίας.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup>

### ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

#### 1. ΔΛΠ- ΟΡΙΣΜΟΣ –ΣΚΟΠΟΣ- ΑΙΤΙΑ- ΩΦΕΛΗ

Τα «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα <sup>(1)</sup>»- ΔΛΠ (International Accounting Standards), είναι ένα σύνολο λογιστικών αρχών, που εξασφαλίζουν σε αρκετά μεγάλο βαθμό, μια αντικειμενική προσέγγιση της εικόνας των επιχειρήσεων, όπως αυτή αποτυπώνεται στους ισολογισμούς. Έχουν προταθεί και χρησιμοποιούνται για την ενιαία απεικόνιση των λογιστικών και οικονομικών μονάδων ή μεγεθών.

Κύριος σκοπός τους, είναι να ενισχυθεί η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων <sup>(2)</sup> στις εσωτερικές αγορές αλλά και να βοηθήσει τις διεθνείς εταιρίες, να ανταγωνίζονται για την εύρεση διαθέσιμων χρηματοοικονομικών πόρων, τόσο στις κοινοτικές όσο και στις διεθνείς κεφαλαιαγορές.

Η εφαρμογή της θα οδηγήσει στην αύξηση της ανταγωνιστικότητας των επιχειρήσεων, θα συντελέσει στη διαμόρφωση μιας καλύτερης εταιρικής εικόνας, βελτιώνοντας την αξιοπιστία τους και να προσελκύσουν ένα νέο και πιο ευρύ επενδυτικό κοινό. Επίσης εξασφαλίζεται η διαφάνεια και η συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων και επιχειρήσεων και διασφαλίζεται ο θεσμικός και ιδιωτικός επενδυτής.

Αφορμή για την δημιουργία και εφαρμογή γενικών αποδεκτών Λογιστικών αρχών, αποτέλεσαν τα σκάνδαλα της WorldCom και της Enron<sup>(3)</sup>, το οποίο προκάλεσε μια τεράστια κρίση αξιοπιστίας στην Επιχειρηματική Αμερική, με το όνομα «Enronitis», και αποτέλεσε μεγάλο πλήγμα στο λογιστικό και εμπορικό σύστημα των Ηνωμένων Πολιτειών. Όλα αυτά επηρέασαν αρνητικά την εμπιστοσύνη των επενδυτών στις κεφαλαιαγορές παγκοσμίως. Η δημόσια αξιοπιστία του κλάδου των ορκωτών ελεγκτών κλονίσθηκε.

Συγκεκριμένα κάποιες επιχειρήσεις (π.χ Enron, WorldCom, Parmalat), αποδείχτηκε ότι χρησιμοποίησαν τη δύναμη που διέθεταν για να βελτιώσουν την εικόνα των οικονομικών καταστάσεων τους, ώστε να αποφύγουν περαιτέρω συρρίκνωση της κεφαλαιαγοράς τους.

Ένα από τα βασικότερα τεχνάσματα τους, ήταν η χρήση συμφωνιών ανταλλαγής (swaps), προκειμένου να μετακυκλήσουν μέρους του κόστους, εκτός ισολογισμού. Συνήθως, το κόστος αυτό εμφανιζόταν ως επενδυτική δαπάνη, η απόσβεση της οποίας μπορεί να κατανεμηθεί σε περισσότερες της μιας χρήσης.

Μετά τη κρίση της Enron, η απάντηση των Η.Π.Α στο ζήτημα της αποκατάστασης της εμπιστοσύνης των επενδυτών, ήταν ο νόμος Sarbanes Oxley act.

Στο νόμο αυτό, υπάρχουν προτάσεις του ελληνοαμερικανού δημοκρατικού γεροϋσιαστή Σαρμπάνη, σχετικά με τη θωράκιση του όλου λογιστικού και ελεγκτικού συστήματος, μέσω της αύξησης των ποινών για τους παραβάτες και την υιοθέτηση επιμέρους βελτιώσεων.

Τα οικονομικά αυτά σκάνδαλα, κλόνισαν και την παγκόσμια κεφαλαιαγορά και ώθησαν την Ε.Ε να εξασφαλίσει ένα παγκοσμίως κατανοητό υψηλό επίπεδο προστασίας των επενδυτών. Το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο της Λισσαβόνας που πραγματοποιήθηκε στις 23 και 24 Μαρτίου του 2000<sup>(4)</sup>, έδωσε μεγάλη έμφαση στην επιτάχυνση της ολοκλήρωσης της εσωτερικής αγοράς χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών και όρισε προθεσμία για την εφαρμογή του προγράμματος Δράσης της επιτροπής για τις χρηματοοικονομικές υπηρεσίες του 2005, τονίζοντας ότι «είναι απαραίτητη η λήψη μέτρων για την βελτίωση της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζουν οι κοινοτικές εταιρίες, των οποίων οι τίτλοι των οικονομικών καταστάσεων, είναι εισηγμένοι για διαπραγμάτευση, σε οργανωμένη αγορά».

Στις 13 Ιουνίου 2000 η Επιτροπή δημοσίευσε την ανακοίνωση για την «Στρατηγική Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση» των Ε.Ε, με την οποία προτάθηκε να καθιερωθεί το αργότερο μέχρι το 2005, η κατάρτιση των ενοποιημένων λογαριασμών, όλων των εισηγμένων εταιριών βάση μέσω ενός ενιαίου συνόλου λογιστικών κανόνων και προτύπων, των επονομαζόμενων Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Παράλληλα η Ευρωπαϊκή Ένωση σκοπεύει να δημιουργήσει τις κατάλληλες θεσμικές δικλίδες στο σύστημα επιχειρηματικής και ελεγκτικής εποπτείας, ώστε να αποτραπούν φαινόμενα τύπου Enron, WorldCom, Parmalat στην Ευρωπαϊκή Αγορά.

## 2. ΤΑ ΕΠΙΚΡΑΤΕΣΤΕΡΑ ΔΛΠ

Τα επικρατέστερα «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα» παγκοσμίως είναι τα εξής:

- A) Τα «ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ» της FASB (Αμερικανικό ΔΛΠ)
- B) Τα «ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ» της FASC

### A) Η επιτροπή FASB

Η FASB είναι το «Συμβούλιο Χρηματο οικονομικών Λογιστικών Προτύπων» (Financial Accounting Standards Board). Η ιστορία του<sup>(6)</sup> ξεκινάει από το 1983, όταν το Αμερικανικό Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών (AICPA), συνέστησε το Committee on Accounting Procedures με σκοπό να εξισορροπήσει τα προβλήματα, τις διαφορές και τις συνέπειες που παρατηρούνταν στην πράξη.

Το 1959, η παραπάνω επιτροπή αντικαθίστανται απ' το Accounting Principles Board, το οποίο επεξεργάστηκε όλα τα πρακτικά προβλήματα και έδωσε σημαντικές λύσεις σ' αυτά, με την έκδοση πολλαπλών Opinions.

Κατά την 1<sup>η</sup> Ιουλίου του 1973 λειτουργεί το Financial Accounting Standards Board (FASB), το οποίο αποτελείται από ορκωτούς λογιστές, ακαδημαϊκούς καθηγητές και επιφανή οικονομικά στελέχη με τεράστια εμπειρία στη πράξη. Τα FASB και US-GAAP ή SFAS. Το US-GAAP προκύπτει<sup>(6)</sup> από το «US-Generally Accepted Accounting Principles» που σημαίνει Αμερικανικές Λογιστικές Αρχές Γενικής Αποδοχής. Το SFAS προέρχεται από τα αρχικά των λέξεων: «Statements of Financial Accounting Standards», που σημαίνει «Καταστάσεις των Χρηματοοικονομικών Λογιστικών Προτύπων».

### B) Η επιτροπή IASC:

Η επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee-IASC) συστήθηκε στις 29 Ιουνίου 1973, ύστερα από συμφωνία Λογιστικών Σωμάτων της Αυστραλίας, του Καναδά, της Γαλλίας, της Γερμανίας, της Ιαπωνίας, του Μεξικού, της Ολλανδίας, της Μ. Βρετανίας και των Η.Π.Α<sup>(7)</sup>.

Η αρχική αυτή συμφωνία αναθεωρήθηκε το Νοέμβριο του 1982, οπότε και το αναθεωρημένο καταστατικό της IASC. Το 1994 η IASC είχε 109 μέλη-

επαγγελματικές ενώσεις σε 80 χώρες, που αντιπροσωπεύουν πάνω από 1.000.000 λογιστές και λογιστές-ελεγκτές.

Έδρα της IASC είναι το Λονδίνο(8). Το 2002 η IASC μετονομάστηκε σε «Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board- IASB). Το IASB είναι το κύριο επαγγελματικό όργανο αποφάσεων που επεξεργάζεται και συντάσσει τη διαδικασία δημιουργίας προδιαγραφών της IASB που δημοσιοποιούνται. Η μετονομασία έγινε κυρίως για εναρμόνιση της επωνυμία της με την επωνυμία της περιφέρειας αντίστοιχης αμερικανικής οργάνωσης FASB. Αντίστοιχα η ΔΛΠ μετονομάστηκε σε Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφορικής (IFRS)

### **3. ΔΟΜΗ ΤΗΣ IASB**

Στη διάσκεψη του Εδιμβούργου (Σκωτία), το Μάιο του 2000, τα μέλη της IASC ενέκριναν τη νέα οργανωτική δομή της που είχε ως εξής<sup>(9)</sup>:

➤ Επίτροποι (Trustees)

19 μέλη από διάφορες χώρες και με διαφορετικό επαγγελματικό υπόβαθρο.

➤ Επιτροπές

Κύριες αρμοδιότητες τους, είναι να :

- Διορίζουν τα μέλη του Συμβουλίου, της Μόνιμης Επιτροπής Διερμηνειών και του Συμβουλευτικού Συμβουλίου.
- Να καταγράφουν την αποτελεσματικότητα του Συμβουλίου.
- Να εγκρίνουν τον προϋπολογισμό.
- Να τροποποιούν το καταστατικό.



#### 4. ΣΚΟΠΟΙ – ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΕΛΩΝ ΤΗΣ IASC (IASB)

Οι σκοποί της IASC είναι να :

- 1) Να διαμορφώνει και να δημοσιεύει για το ευρύ κοινό Λογιστικά Πρότυπα που η εφαρμογή να έχει ως αποτέλεσμα την ακριβοδίκαιη απεικόνιση της χρηματοοικονομικής κατάστασης και των επιδοτήσεων μιας επιχείρησης.
- 2) Να εργάζεται γενικά για βελτίωση και εναρμόνιση των κανόνων, των λογιστικών προτύπων και των διαδικασιών αναφορικά με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Τα μέλη που απαρτίζουν την IASB, υποχρεούνται να υποστηρίζουν το έργο της και οφείλουν<sup>(10)</sup>:

- a) Να δημοσιεύουν στις χώρες τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που γίνονται αποδεκτά για τη δημοσίευση απ' το σι των IASC.
- b) Να προσπαθούν να
  - b1) Εξασφαλίζουν ότι οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις, συμμορφώνονται με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, και να γνωστοποιούν το γεγονός της συμμόρφωσης αυτής, συμμορφώνονται με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, και να γνωστοποιούν το γεγονός της συμμόρφωσης αυτής.

- b 2) έχουν στενή συνεργασία με τις Κυβερνήσεις και τα όργανα της Λογιστικής τυποποίησης, για το ότι οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να ακολουθούν τις οδηγίες και τις υποδείξεις των ΔΛΠ και να γνωστοποιούν το γεγονός της συμμόρφωσης αυτής. Τέτοιου είδους παρόμοια συνεργασία, θα πρέπει να αναπτύσσεται και με τις αρχές που ελέγχουν τα χρηματιστήρια αξιών, καθώς και την εμπορική και βιομηχανική κοινότητα.
- b 3) να εξασφαλίζουν την ικανοποίηση των ελεγκτών, σχετικά με την συμμόρφωση των οικονομικών καταστάσεων με τη ΔΛΠ.
- b 4) να ενθαρρύνουν την αποδοχή και την τήρηση των ΔΛΠ διεθνώς.

Προκειμένου να διευκολύνεται η ανταλλαγή η ανταλλαγή απόψεων και να δίνεται η ευκαιρία στα Κράτη- μέλη να ρυθμίζουν τις θέσεις τους, η Επιτροπή θα ενημερώνει την Κανονιστική Επιτροπή Λογιστικών Θεμάτων (ARC), σχετικά με τα προς δρομολόγηση προγράμματα, τα έγγραφα συζήτησης, τις περιληπτικές εκθέσεις και τα σχέδια προς παρουσίαση του IASB.

#### **5. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ**

Συνοπτικά η διαδικασία έκδοσης των ΔΛΠ, έχει ως εξής<sup>(11)</sup> :

- 1) Οι κατευθυντήριες Επιτροπές, επιλέγουν τα σημαντικά θέματα τα οποία θα υποβληθούν σε αναλυτική μελέτη και εξέταση. Ύστερα απ' την διαδικασία εξέτασης και με γνώμονα τις απόψεις του συμβουλευτικού συμβουλίου, καταρτίζεται ένα σχέδιο επί των θεμάτων.
- 2) Το σχέδιο υποβάλλεται στο Συμβούλιο και πρέπει να γίνει δεκτό από τα 2/3 των μελών του Συμβουλίου. Ζητείται η άποψη του Συμβουλευτικού Συμβουλίου.
- 3) Αφού το σχέδιο εγκριθεί απ' το Συμβούλιο, θα σταλεί για επεξεργασία και σχολιασμό στα Λογιστικά Σώματα, στις Κυβερνήσεις ( και στα αρμόδια υπουργεία), στα Χρηματιστήρια Αξιών και σε άλλους ενδιαφερόμενους.
- 4) Τα σχόλια και οι παρατηρήσεις για το Σχέδιο, επεξεργάζονται απ' το Συμβούλιο και όπου είναι αναγκαίο το Συμβούλιο αναθεωρείται.
- 5) Το αναθεωρημένο Σχέδιο πρέπει να εγκριθεί από το Συμβούλιο, τουλάχιστον απ' τα  $\frac{3}{4}$  των μελών του, προκειμένου να οριστικοποιηθεί και να εκδοθεί το Πρότυπο.



- 6) Το Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται από την ημερομηνία που αναφέρεται σ' αυτό.
- 7) Σε κάποιο στάδιο της ανωτέρω διαδικασίας, το Συμβούλιο της IASB μπορεί να αποφασίσει την έκδοση ενός εγγράφου συζήτησης. Αυτό γίνεται διότι θα χρειαστεί κάποιο εύλογο χρονικό διάστημα, για να γίνουν συζητήσεις πάνω στο Σχέδιο που βρίσκεται προς έγκριση.
- 8) Στις προαναφερόμενες ψηφοφορίες κάθε χώρα- μέλος της IASC, και κάθε οργανισμός εκπροσωπείται στο Συμβούλιο με μια ψήφο.

## 6. ΔΙΕΘΝΗ ΚΑΙ ΤΟΠΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ. ΠΟΙΑ ΑΠΟ ΤΑ ΔΥΟ ΥΠΕΡΙΣΧΥΕΙ

Ένα εύλογο ερώτημα που γεννάται σε πάρα πολλούς λογιστές, οικονομολόγους και ορκωτούς λογιστές, είναι ποια ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ υπερισχύουν! Είναι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ή τα πρότυπα που ισχύουν με βάση τους εγχώριους κανόνες συγκεκριμένης χώρας;

Πριν από την ίδρυση της IASC υπήρχαν συχνά διαφορές στη μορφή, στο τύπο και στο περιεχόμενο, μεταξύ των δημοσιευμένων Λογιστικών Προτύπων των περισσότερων χωρών.

Για να δημιουργήσει η IASC ένα Λογιστικό πρότυπο πάνω σ'ένα θέμα, αρχικά επεξεργάζεται και μελετά όλα τα σχέδια ή Λογιστικά πρότυπα άλλων χωρών που έχουν εκδοθεί για το συγκεκριμένο θέμα. Από αυτά τα σχέδια, συγκεντρώνει τα ουσιώδη και προσπαθεί να εκδώσει ένα λογιστικό πρότυπο, που θα είναι προσαρμοσμένο και εφαρμόσιμο σε παγκόσμια κλίμακα.

Τα ΔΛΠ που εκδίδονται και δημοσιεύονται από την IASC, ΣΕ ΚΑΜΙΑ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΔΕΝ ΥΠΕΡΙΣΧΥΟΥΝ ΤΩΝ ΤΟΠΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ. Τα μέλη της IASC προσπαθούν να επικεντρωθούν στην γνωστοποίηση της εφαρμογής τους από κάθε ουσιώδη άποψη, όταν αυτά εφαρμόζονται. Πολλές φορές οι τοπικοί κανόνες έχουν σημαντικές διαφορές με τα ΔΛΠ, γι' αυτό τα τοπικά μέλη της IASC κάνουν αρκετές προσπάθειες, προκειμένου να πείσουν τις εγχώριες αρμόδιες αρχές για τα πλεονεκτήματα την εναρμόνιση με τα ΔΛΠ.

Κάθε πρότυπα εκδίδεται στην Αγγλική γλώσσα και κάθε μέλος της IASC είναι υποχρεωμένο να το μεταφράζει και να το εκδίδει στην γλώσσα της δικής του χώρας. Στις μεταφράσεις αυτές, δηλώνεται το όνομα του Λογιστικού

Σώματος που τη συνέταξε και ότι αυτή είναι μετάφραση του εγκεκριμένου κειμένου.

## **7. ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΣΤΟΝ ΕΛΛΑΔΙΚΟ ΧΩΡΟ**

Η Ελλάδα ως μέλος της Ε.Ε, είναι υποχρεωμένη να εγκαταλείψει<sup>(12)</sup> τα ελληνικά και να υιοθετήσει τα διεθνή λογιστικά πρότυπα. Στο ΦΕΚ242Α στις 19/10/2001<sup>(13)</sup>, δημοσιεύτηκε ο νόμος « Μέτρα για την ενίσχυση της κεφαλαιαγοράς και την ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας και άλλες διατάξεις», όπου καθιερώνεται η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, από τις Ανώνυμες Εταιρίες που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών και εκδίδουν ετήσιες οικονομικές καταστάσεις στο τέλος του έτους. (Υποχρεωτική εφαρμογή από 1/1/2003)\*.

Οι οικονομικές καταστάσεις αυτές περιλαμβάνουν<sup>(14)</sup>:

- A) Τον ισολογισμό
- B) Την κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως
- Γ) Την κατάσταση Μεταβολών στην Καθαρή Θέση
- Δ) Το παράρτημα (Επεξηγηματικές σημειώσεις)

Τα ΔΛΠ εφαρμόζονται σε οικονομικές καταστάσεις, κάθε είδους εμπορικής, βιομηχανικής ή επαγγελματικής επιχείρησης.

Όταν οι οικονομικές καταστάσεις εκδίδονται για άλλα πρόσωπα, όπως οι μέτοχοι, οι πιστωτές, οι εργαζόμενοι, οι υποψήφιοι επενδυτές και το ευρύ κοινό, τότε πρέπει να συντάσσονται με βάση τα ΔΛΠ.

Ευθύνη για την κατάρτιση και σύνταξη αυτών, έχουν οι διοικήσεις και ιδίως τα λογιστικά και οικονομικά τμήματα των επιχειρήσεων οι ελεγκτές θα πρέπει μετά από κάθε έλεγχο, να εκθέτουν τις απόψεις γύρω απ' τις οικονομικές καταστάσεις που έλεγξαν.

Το τελικό όριο (dead-line)- τελευταία ημερομηνία εφαρμογής των ΔΛΠ, απ' τις επιχειρήσεις είναι η 31/12/2005. Δόθηκε ένα διάστημα μετάβασης στα ΔΛΠ, 4 χρόνων, προκειμένου οι επιχειρήσεις να μπορέσουν να οργανωθούν, είτε εκπαιδεύοντας τα στελέχη των οικονομικών τμημάτων του, είτε στο να οργανώνουν την μηχανογράφηση τους πάνω στα ΔΛΠ. Διαδίδεται\* , ότι η Ε.Ε θα δώσει και άλλη παράταση.

Παρόλα αυτά, πολλές εταιρίες, για να εξαντλήσουν κεφάλαια<sup>(15)</sup> απ' τις ξένες κεφαλαιαγορές, προχώρησαν στην εφαρμογή των ΔΛΠ το 2002. Μερικές από αυτές είναι:

- |                          |  |
|--------------------------|--|
| 1)Εθνική Τράπεζα         | 7) Ελληνικά Πετρέλαιο                      |
| 2)ΟΤΕ                    | 8) 3 Ε(Ακολουθεί ΔΛΠ-ΙΑΣ σε 3μηνιαία βάση) |
| 3)Cosmote                | 9) Ραφαφον (« - » σε 6μηνιαία βάση)        |
| 4)ΤΙΤΑΝ                  | 10) Αlpha Bank (« - » σε 3μηνιαία βάση)    |
| 5)ΠΛΑΙΣΙΟ Computers ΑΕΒΕ | 11)ΜΥΤΙΛΗΝΑΙΟΣ ΟΜΙΛΟΣ<br>ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΑΕ   |
| 6)ΕFG Eurobank           | 12) Chipita                                |

Μέχρι στιγμής, έχουν παρθεί σημαντικές πρωτοβουλίες στη χώρα μας, με σκοπό την ενημέρωση των οικονομικών στελεχών, γύρω από την σπουδαιότητα και χρησιμότητα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων. Τέτοια ήταν η ημερίδα που πραγματοποιήθηκε απ' το Χρηματιστήριο Αξιών Αθήνας (ΧΑΑ) στις 8 Μαρτίου το 2002 με θέμα « Φορολογική Μεταρρύθμιση και οι προοπτικές της ελληνικής οικονομίας». Κατά τη διάρκεια της εκδήλωσης, ο τότε Υπουργός Οικονομικών κ. Ν. Χριστοδουλάκης, τόνισε την ανάγκη και την σπουδαιότητα της υιοθέτησης των ΔΛΠ, για την ανάπτυξη της οικονομίας μας στο μέλλον.

## **8. ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ: ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΤΕΛΙΚΗ ΜΟΡΦΗ ΑΥΤΩΝ**

Μέχρι τις 31/12/2001, η ΙΑΣΒ είχε εκδώσει 34 "Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα". Τα πρότυπα αυτά ήταν αριθμημένα απ' το 1-41. Απ' τα 41 πρότυπα, τα πρότυπα 3,4,5,6,9,13,25 καταργήθηκαν. Τα υπόλοιπα 34 υιοθετήθηκαν από την Ελλάδα το 2002, με τον νόμο Ν/2992/20-3-2002 (ΦΕΚ 54α /20-3-2002), υποχρεωτικά για τις εισηγμένες εταιρίες στο Χρηματιστήριο και προαιρετικά για τις μη εισηγμένες.

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή υιοθέτησε και ενέκρινε τον Σεπτέμβριο του 2003, 32 «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα» (IAS-IFRS), μαζί με τις σχετικές διερμηνείες τους (SIC/IFRIC). Τα πρότυπα που δεν εγκρίθηκαν ήταν τα IAS 32 «Χρηματοπιστωτικά μέσα. Γνωστοποίηση και Παρουσίαση», και το IAS 39 «Χρηματοπιστωτικά μέσα. Καταχώρηση και Αποτίμηση». Ειδικά για το

πρότυπο 39, η Ευρωπαϊκή Ένωση θα υιοθετήσει το κείμενο του IAS 39 ως έχει, παραλείποντας όμως ορισμένες διατάξεις που αφορούν την αποτίμηση με βάση το μοντέλο του Full Fair Value Option και την λογιστική της αντιστάθμισης. Η Επιτροπή δεν υιοθέτησε αυτές τις διατάξεις, καθώς εκτιμά ότι δεν είναι και χρήζουν περαιτέρω αναθεωρήσεων. Ήδη η IASB έχει εκδόσει Exposure Draft για τον περιορισμό της χρήση του Fair Value Option.

Τον Δεκέμβριο του 2003, έγιναν κάποιες βελτιώσεις σε 13 απ' τα 32 Πρότυπα και αυτό ήταν :<sup>(16)</sup>

- **Βελτιώσεις σε υφιστάμενο IAS**

IAS 1: Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

IAS 2: Αποθέματα.

IAS 8: Καθαρό κέρδος ή Ζημιά χρήσεως, Βασικά Λάθη και μεταβολές στις Λογιστικές Μεθόδους.

IAS 10: Γεγονότα μετά την Ημερομηνία Ισολογισμού.

IAS 15: Πληροφορίες που Φανερώνουν τις Επιδράσεις από τις Μεταβολές των Τιμών.

IAS 17: Μισθώσεις

IAS 21: Επιδράσεις των Μεταβολών στις τιμές του Συναλλάγματος.

IAS 24: Συνδεδεμένα μέρη.

IAS 27: Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Λογιστική των Επενδύσεων θυγατρικών Εταιριών.

IAS 28: Λογιστική Επενδύσεων σε Συγγενής Εταιρίες.

IAS 33: Κέρδη ανά μετοχή.

IAS 40: Επενδύσεις σε ακίνητα.

Τον Ιούλιο του 2003 εκδόθηκε το «Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης1 -(Δ.Π.Χ.Π1)», « Πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης(I.F.R.S.1- First-time Adoption of International Financial Reporting Standards)». Το Δ.Π.Χ.Π 1<sup>(17)</sup> αντικαθιστά την διερμηνεία SIC-8 « Πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ως βασική Λογιστική αρχή». Ισχύει για χρήσεις με ημερομηνία έναρξης την ή μετά την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου του 2004 ενώ ενθαρρύνεται

η εφαρμογή νωρίτερα. Μέσα στο 1<sup>ο</sup> τρίμηνο του 2004 εκδόθηκε το Δ.Π.Χ.Π/ I.F.R.S N<sup>ο</sup> 4 με τίτλο: “ Ασφαλιστικά Συμβόλαια ” ( Insurance Contracts), το οποίο θα ισχύει για χρήσεις με ημερομηνία έναρξης την ή μετά την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου του 2005, ενώ ενθαρρύνεται η εφαρμογή νωρίτερα.

Επίσης μέσα στον Μάρτιο του 2004, εκδόθηκε το I.F.R.S 3 « Business Combinations – Ενοποιήσεις επιχειρήσεων», με εφαρμογή συμφωνίας την ή μετά την 31<sup>η</sup> Μαρτίου 2004, ενώ ενθαρρύνεται η εφαρμογή νωρίτερα. Θα αντικαταστήσει τα IAS 22, SIC-9, SIC-22 και SIC-28. Εντός του 1<sup>ου</sup> τριμήνου, εκδόθηκαν και τα IFRS 2 «Shared –based Payment» και I.F.R.S 5 «Non current Assets Held For Sale and Discounting Operation», τα οποία ισχύουν για χρήσεις με ημερομηνία έναρξης την ή μετά την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου του 2005. Ειδικότερα για I.F.R.S 5 αντικαθιστά το IAS 35 «Διακοπτόμενες Εκμεταλλεύσεις».

Στα τέλη του 2004 το IASB εξέδωσε το I.F.R.S 6 «Μεταλλευτικές Βιομηχανίες: Κόστη Εξερεύνησης και Αποτίμηση Κοιτασμάτων.»

## **9. ΟΙ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΣ**

Τον Ιανουάριο του 1997 η IASC συνέστησε την “Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών –ΜΕΔ” (Standing Interpretations Committee- SIC ), η οποία αργότερα, το Μάρτη του 2001, μετονομάστηκε σε IFRIC ( International Financial Reporting Interpretations Committee).

Ο σκοπός της IFRIC είναι να επεξηγεί ορισμένα αμφισβητούμενα θέματα, σχετικά με τα IFRS και τα IAS.

Η IFRIC μέχρι το τέλος του 2001 είχε θέση σε ισχύ 25 “ Διερμηνείες” (Interpretations) αυτές με αριθμό 1- 25 και οι οποίες είναι οι παρακάτω <sup>(18)</sup>

SIC-1: Αρχή της συνέπειας – Διαφορετικοί μέθοδοι προσδιορισμού του κόστους των αποθεμάτων.

SIC-2: Αρχή της συνέπειας- Κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού.

SIC-3: Απάλειψη πραγματοποιηθέντων κερδών και ζημιών από συναλλαγές με συγγενείς επιχειρήσεις.

SIC-6: Κόστος τροποποίησης του υπάρχοντος λογισμικού.

SIC-7: Εισαγωγή του Ευρώ (ΔΛΠ 21)

SIC-8: Πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ως βασικό λογιστικό πρότυπο.

- SIC-9: Ενοποιήσεις επιχειρήσεων- Ταξινόμηση είτε ως εξαγορές, είτε ως συνενώσεις συμφερόντων.
- SIC-10: Κρατική υποστήριξη- Μη ύπαρξη συγκεκριμένης σχέσης με τις λειτουργικές δραστηριότητες της επιχείρησης (ΔΛΠ 20).
- SIC-11: Συνάλλαγμα- Κεφαλαιοποίηση ζημιών που προέρχονται από σοβαρές υποτιμήσεις του νομίσματος.
- SIC-12: Ενοποίηση- Οικονομικές μονάδες ειδικού σκοπού (ΔΛΠ 27)
- SIC-13: Από κοινού ελεγχόμενες μονάδες- Μη νομισματικές συνεισφορές από κοινοπρατούντες (ΔΛΠ31).
- SIC-14: Ενσώματα πάγια- Αποζημίωση για την απομείωση ή ζημιά στοιχείων.
- SIC-15: Λειτουργικές μισθώσεις-Κίνητρα (ΔΛΠ 17).
- SIC-18: Συνέπεια- Εναλλακτικές μέθοδοι.
- SIC-19: Τηρούμενο νόμισμα- Αποτίμηση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΛΠ 21 έως 29.
- SIC-20: Μέθοδος καθαρής θέσης- Καταχώρηση ζημιών.
- SIC-21: Φόροι εισοδήματος- Ανάκτηση αναπροσαρμοσμένων ή αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων (ΔΛΠ 12).
- SIC-22: Ενοποιήσεις επιχειρήσεων- Μεταγενέστερη προσαρμογή εύλογων αξιών και υπεραξίας που καταχωρήθηκαν αρχικά (ΔΛΠ 22).
- SIC-23: Ενσώματα πάγια- Κόστος σημαντικής επιθεώρησης ή γενικών επισκευών.
- SIC-24: Κέρδη ανά μετοχή- Χρηματοπιστωτικά εργαλεία και λοιπές συμβάσεις που μπορεί να διακανονιστούν σε μετοχές.
- SIC-25: Φόροι εισοδήματος-Μεταβολές στο Φορολογικό καθεστώς μιας επιχείρησης ή των μετοχών (ΔΛΠ 12)
- SIC-27: Εκτίμηση της ουσίας των συναλλαγών που συνεπάγονται το νομικό τύπο μιας μίσθωσης.
- SIC-28: Ενοποιήσεις επιχειρήσεων- "Ημερομηνία ανταλλαγής" και εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων.
- SIC-29: Γνωστοποίηση- Ρυθμίσεις για την παραχώρηση πρόσβασης σε υπηρεσίες.
- SIC-30: Τηρούμενο νόμισμα- Μετατροπή από το νόμισμα αποτίμησης σε νόμισμα παρουσίασης.

SIC-31: Έσοδα – Συναλλαγές ανταλλαγής που εμπεριέχουν υπηρεσίες διαφήμισης.

SIC-32: Άυλα περιουσιακά στοιχεία- Κόστος του διαδικτυακού τύπου.

SIC-33: Ενοποίηση και μέθοδος καθαρής θέσης – Δυνητικά δικαιώματα ψήφου και κατανομή των δικαιωμάτων ιδιοκτησίας.

Όμως από την 1/1/2005 ισχύουν οι διερμηνείες SIC-7,10,12,13,15,21,25,27,29,31,32 καθώς και οι νέες εκδοθείσες διερμηνείες. <sup>(19)</sup>

IFRIC 1: "Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities"

IFRIC 2: "Member's shares in Co-operation Entities and Similar Instrument"

IFRIC 3: "Emission Rights"

IFRIC 4: "Determining whether an arrangement contains a Lease"

IFRIC 5: "Rights to Interests arising from Decommissioning, Restoration and Environmental Rehabilitation Funds"

Ορισμένες διερμηνείες που δεν ισχύουν από 1/1/2005, αντικαταστάθηκαν ως εξής <sup>(20)</sup>:

- i) Η SIC-8 αντικαταστάθηκε απ' το IFRS 1.
- ii) Οι SIC-9, SIC-22, SIC-28, μαζί με το IAS 22, αντικαταστάθηκαν απ' το IFRS3.
- iii) Οι διερμηνείες SIC-11, SIC-19 και SIC-39, αντικαταστάθηκαν απ' το αναθεωρημένο πρότυπο (2003) IAS 21.
- iv) Η διερμηνεία SIC-33, αντικαταστάθηκε απ' τα IAS 27 και 28 (αναθεωρημένο το 2003).
- v) Οι διερμηνείες SIC-5 και SIC-17, αντικαταστάθηκαν απ' το IAS 32 (αναθεωρημένο το 2003).
- vi) Η διερμηνεία SIC-24, αντικαταστάθηκε απ' το IAS 33(αναθεωρημένο το 2003).

## 10. ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ Ε.Ε

Στις 4/2/2005 ψηφίστηκε από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, ο κανονισμός με αριθμό 211/205 ο οποίος αφορά τα Δ.Π.Χ.Π 1 και 2, καθώς και τα ΔΛΠ 12,16,19,32,33,38,39.

Κατόπιν της ψήφισης του παραπάνω κανονισμού, τα υιοθετημένα από την Ε.Ε πρότυπα καθώς και οι σχετικοί κανονισμοί έχουν ως εξής<sup>(21)</sup>:

ΠΡΟΤΥΠΑ	ΑΡΧΙΚΗ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ/ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ
Δ.Π.Χ.Π 1: Πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRS 1: First-time Adoption of Financial Reporting Standards).	<ul style="list-style-type: none"><li>• Υιοθετήθηκε απ' τον κανονισμό 707/2004</li><li>• Τροποποιήθηκε με τον κανονισμό 2236/2004:<ul style="list-style-type: none"><li>i) Δ.Π.Χ.Π 3: Τροποποίησε την παράγραφο Β1</li><li>ii) Δ.Π.Χ.Π 4: Τροποποίησε την παράγραφο 12,13,36<sup>Α</sup>. Εισήγαγε την παράγραφο 25Δ.</li><li>iii) Δ.Π.Χ.Π 5: Τροποποίησε την παράγραφο 68,81,87</li></ul></li><li>• Τροποποιήθηκε με τον 2237/2004<ul style="list-style-type: none"><li>i) ΔΛΠ 32: Τροποποίησε τις παραγράφους 12,13 και εισήγαγε την παράγραφο 25Ε.</li></ul></li><li>• Τροποποιήθηκε με τον 2238/2004<ul style="list-style-type: none"><li>i) ΔΛΠ 21: Τροποποίησε το προσάρτημα Β.</li></ul></li><li>• Τροποποιήθηκε με τον 211/2005<ul style="list-style-type: none"><li>i) Δ.Π.Χ.Π 2: Τροποποίησε τις</li></ul></li></ul>



	<p>παραγράφους 12,13 και προστέθηκαν οι παράγραφοι 25B και 25 Γ</p>
<p>Δ.Π.Χ.Π 2: Πληρωμές Βασιζόμενες σε Συμμετοχικούς Τίτλους (IFRS 2-Share Based Payment)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Υιοθετήθηκε με τον 211/2005</li> </ul>
<p>Δ.Π.Χ.Π 3: Συνενώσεις Επιχειρήσεων (IFRS 3- Business Combination)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Υιοθετήθηκε με τον 2236/2004</li> </ul>
<p>Δ.Π.Χ.Π 4: Ασφαλιστήρια Συμβόλαια (IFRS 4- Insurance Contracts)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Υιοθετήθηκε με τον 2236/2004</li> </ul>
<p>Δ.Π.Χ.Π 5: Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση &amp; Διακοπείσες Δραστηριότητες (IFRS 5-Non Current Assets Held for Sale and Discontinued Operations)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Υιοθετήθηκε με τον 2236/2004</li> </ul>
<p>Δ.Π.Χ.Π 6: Έρευνα και Αξιολόγηση Μεταλλευτικών Πόρων (IFRS 6: Exploration For and evolution of Mineral Resources) (2004)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Θα υιοθετηθεί μέσα στο 2005</li> </ul>
<p>ΔΛΠ 1: Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων (IAS 1: Presentation of Financial Statements)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Υιοθετήθηκε με τον 1725/2003</li> <li>• Τροποποιήθηκε με τον 2236/2004 με το Δ.Π.Χ.Π 3</li> <li>• Αντικαταστάθηκε με τον 2238/2004 από το</li> </ul>

	τροποποιημένο ΔΛΠ 1, όπως αυτό παρουσιάζεται στο συγκεκριμένο κανονισμό
ΔΛΠ 2: Αποθέματα (IAS 2: Inventories)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Υιοθετήθηκε με τον 1725/2003</li> <li>• Αντικαταστάθηκε με τον 2238/2004 από το τροποποιημένο ΔΛΠ , όπως αυτό παρουσιάζεται στο συγκεκριμένο κανονισμό</li> </ul>
ΔΛΠ 7: Καταστάσεις Ταμιακών Ροών (IAS 7: Cash Flow Statements)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Υιοθετήθηκε με τον 1725/2003</li> <li>• Τροποποιήθηκε με τον 2236/2004</li> <li>i) ΔΛΠ 8: Απάλειψε τις παραγράφους 29 και 30</li> </ul>
ΔΛΠ 8: Καθαρό Κέρδος ή Ζημιά Περιόδου, Βασικά Λάθη και Μεταβολές στις Λογιστικές Αρχές. (IAS 8: Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors.)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Υιοθετήθηκε με τον 1725/2003</li> <li>• Αντικαταστάθηκε με τον 2238/2004 από το τροποποιημένο ΔΛΠ 8 , όπως αυτό παρουσιάζεται στο συγκεκριμένο κανονισμό</li> </ul>
ΔΛΠ 10: Γεγονότα μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού. (IAS 10: Events after the balance sheet Date. )	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Υιοθετήθηκε με τον 1725/2003</li> <li>• Τροποποιήθηκε με τον 2236/2004 με το Δ.Π.Χ.Π 5</li> <li>• Αντικαταστάθηκε με τον 2238/2004 από το τροποποιημένο ΔΛΠ 10, όπως αυτό παρουσιάζεται στο συγκεκριμένο κανονισμό</li> </ul>
ΔΛΠ 11: Συμβάσεις Κατασκευών Έργων. (IAS 11: Construction Contracts )	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Υιοθετήθηκε με τον 1725/2003</li> </ul>
ΔΛΠ 12 : Φόρος Εισοδήματος IAS 12: ( Income Taxes)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Υιοθετήθηκε με τον 1725/2003</li> <li>• Τροποποιήθηκε με τον</li> </ul>

	<p>2086/2004</p> <p>i) ΔΛΠ 39: Τροποποίησε την παράγραφο 20</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Τροποποιήθηκε με τον 2236/2004</li> </ul> <p>i) Δ.Π.Χ.Π 3: Τροποποίησε τις παραγράφους 1,6,9,15,18,19,21,22,24,26,58,66-68 και απάλειψε την παράγραφο 32</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Τροποποιήθηκε με τον 2238/2004</li> </ul> <p>i) ΔΛΠ 1: απάλειψε τις παραγράφους 69 και 70</p> <p>ii) ΔΛΠ 8: Τροποποίησε τις παραγράφους 62,80 και απάλειψε τις παραγράφους 81 και 83</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Τροποποιήθηκε με τον 211/2005</li> </ul> <p>i) Δ.Π.Χ.Π 2: Τροποποίησε την παράγραφο 57 και πρόσθεσε τις παραγράφους 68 Α-68 Γ</p>
<p>ΔΛΠ 14: Πληροφόρηση κατά τομέα (IAS 14: Segment Reporting)</p>	<p>Τροποποίησε την παράγραφο 2</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Τροποποιήθηκε με τον 2236/2004</li> </ul> <p>i) Δ.Π.Χ.Π 3: Τροποποίησε την 2<sup>η</sup> παράγραφο με τον τίτλο καθώς και τις παραγράφους 19 και 21</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Τροποποιήθηκε με τον 2238/2004</li> </ul> <p>i) ΔΛΠ 2: Τροποποίησε την παράγραφο 2</p> <p>ii) ΔΛΠ 8: Τροποποίησε τις παραγράφους 8,16,60,77,78</p>
<p>ΔΛΠ 15: Πληροφορίες που εμφανίζουν τις επιδράσεις από τις</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Υιοθετήθηκε με τον 1725/2003</li> <li>• Καταργήθηκε με τον 2238/2004</li> </ul>

<p>μεταβολές των τιμών (IAS 15: Information Reflecting the effects of Changing Prices)</p>	
<p>ΔΛΠ 16: Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις (IAS 16: Property, Plant and Equipment)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Υιοθετήθηκε με τον 1725/2003</li> <li>• Τροποποιήθηκε με τον 2236 /2004 με το Δ.Π.Χ.Π 3 και το Δ.Π.Χ.Π 5</li> <li>• Αντικαταστάθηκε με τον 2238/2004 από το τροποποιημένο ΔΛΠ 16,όπως αυτό παρουσιάζεται στον συγκεκριμένο κανονισμό</li> <li>• Τροποποιήθηκε με τον 211/2005 :             <ol style="list-style-type: none"> <li>i) Δ.Π.Χ.Π 2: Τροποποίησε την παράγραφο 16</li> </ol> </li> </ul>
<p>ΔΛΠ 17 :Μισθώσεις (IAS 17: Lewes )</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Υιοθετήθηκε με τον 1725/2003</li> <li>• Τροποποιήθηκε με τον 2236 /2004 με το Δ.Π.Χ.Π 5</li> <li>• Αντικαταστάθηκε με τον 2238/2004 από το τροποποιημένο ΔΛΠ 17 όπως αυτό παρουσιάζεται στο συγκεκριμένο κανονισμό</li> </ul>
<p>ΔΛΠ 18: Έσοδα (IAS 18: Revenue)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Υιοθετήθηκε με τον 1725/2003\</li> <li>• Τροποποιήθηκε με τον 2086/2004</li> <li>i) ΔΛΠ 39: Τροποποίησε την παράγραφο 30 και απάλειψε την παράγραφο 31</li> <li>• Τροποποιήθηκε με τον</li> </ul>

	<p>2236/2004</p> <p>i) Δ.Π.Χ.Π 4: Τροποποίησε την παράγραφο 6</p>
<p>ΔΛΠ 19: Παροχές σε εργαζομένους (IAS19: Employee Benefits)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Υιοθετήθηκε με τον 1725/2003</li> <li>• Τροποποιήθηκε με τον 2086/2004</li> </ul> <p>i) ΔΛΠ 39: Αναφέρεται ότι η τροποποίηση δεν εφαρμόζεται σε πρότυπα που παρουσιάζονται με στοιχειώδη μορφή.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Τροποποιήθηκε με τον 2236/2004</li> </ul> <p>i) Δ.Π.Χ.Π 3: Τροποποίησε την παράγραφο 108</p> <p>ii) Δ.Π.Χ.Π 4: Τροποποίησε την παράγραφο 7</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Τροποποιήθηκε με τον 2238/2004</li> </ul> <p>i) ΔΛΠ 8: Τροποποίησε τις παραγράφους 131,142,160</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Τροποποιήθηκε με τον 211/2005</li> </ul> <p>i) Δ.Π.Χ.Π 2: Τροποποίησε την παράγραφο 2 της εισαγωγής, 1,3,4,7,22, απάλειψε την παράγραφο 11 της εισαγωγής και 144-152</p>
<p>ΔΛΠ 20: Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων &amp; Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης. (IAS 20: Accounting For Government Grants and Disclosure of Government</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Υιοθετήθηκε με τον 1725/2003</li> <li>• Τροποποιήθηκε με τον 2238/2004</li> </ul> <p>i) ΔΛΠ 8: Τροποποίησε τις παραγράφους 20-22</p>

Assistance )	
<p>ΔΛΠ 21:Οι Επιδράσεις των Μεταβολών στις Τιμές των Συναλλάγματος. (IAS 21: The effects of changes in Foreign Exchange Rates)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Υιοθετήθηκε με τον 1725/2003</li> <li>• Αντικαταστάθηκε με τον 2238/2004 από το τροποποιημένο ΔΛΠ 21,όπως αυτό παρουσιάζεται στο συγκεκριμένο κανονισμό.</li> </ul>
<p>ΔΛΠ 22: Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων. (IAS 22: Business Combinations )</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Υιοθετήθηκε με τον 1725/2003</li> <li>• Αντικαταστάθηκε με τον 2236/2004 από το Δ.Π.Χ.Π 3</li> <li>• Τροποποιήθηκε με τον 2238/2004</li> </ul>
<p>ΔΛΠ 23:Κόστος Δανεισμού (IAS 23:Borrowing Costs )</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Υιοθετήθηκε με τον 1725/2003</li> <li>• Τροποποιήθηκε με τον 2238/2004</li> </ul> <p>i) ΔΛΠ 8: Τροποποίησε την παράγραφο 30</p>
<p>ΔΛΠ 24: Γνωστοποίηση Συνδεδεμένων Μερών (IAS 24:Related Party Discluser)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Υιοθετήθηκε με τον 1725/2003</li> <li>• Αντικαταστάθηκε με τον 2238/2004 από το τροποποιημένο ΔΛΠ 24,όπως αυτό παρουσιάζεται στο συγκεκριμένο κανονισμό.</li> </ul>
<p>ΔΛΠ 26:Λογιστική &amp; Πληροφορική για τα Προγράμματα Παροχών Εξόδου από την Υπηρεσία. (IAS26: Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Υιοθετήθηκε με τον 1725/2003</li> </ul>

<p>ΔΛΠ 27: Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις &amp; Λογιστική Επενδύσεων σε Θυγατρικές Επιχειρήσεις (IAS 27: Consolidated and Separate Financial Statements)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Υιοθετήθηκε με τον 1725/2003</li> <li>• Τροποποιήθηκε με τον 2236/2004 με το Δ.Π.Χ.Π 3 και Δ.Π.Χ.Π 5</li> <li>• Αντικαταστάθηκε με τον 2238/2004 από το τροποποιημένο ΔΛΠ 27, όπως αυτό παρουσιάζεται στο συγκεκριμένο κανονισμό.</li> </ul>
<p>ΔΛΠ 28 : Λογιστική Επενδύσεων σε Συγγενείς Επιχειρήσεις (IAS: Investments in Associates)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Υιοθετήθηκε με τον 1725/2003</li> <li>• Τροποποιήθηκε με τον 2236/2004 με το Δ.Π.Χ.Π 3 και Δ.Π.Χ.Π 5</li> <li>• Αντικαταστάθηκε με τον 2238/2004 από το τροποποιημένο ΔΛΠ 28, όπως αυτό παρουσιάζεται στο συγκεκριμένο κανονισμό.</li> </ul>
<p>ΔΛΠ 29 : Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες (IAS 29: Financial Reporting in Hyperinflationary Economies)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Υιοθετήθηκε με τον 1725/2003</li> <li>• Τροποποιήθηκε με τον 2238/2004</li> </ul> <p>i) ΔΛΠ 21: Τροποποίησε τις παραγράφους 1,8,17,31,34,39 και απάλειψε την παράγραφο 23</p>
<p>ΔΛΠ 30 : Γνωστοποιήσεις στις Οικονομικές Καταστάσεις των Τραπεζών και των όμοιων Χρηματοπιστωτικών Ιδρυμάτων. (IAS 30: Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Υιοθετήθηκε με τον 1725/2003</li> <li>• Τροποποιήθηκε με τον 2086/2004</li> </ul> <p>i) ΔΛΠ 39: Τροποποίησε τις παραγράφους ,8,10,13,14,24,25,28,43,44,46,47, 49,58 και απάλειψε τις παραγράφους 23,45,48βίν και</p>

	<p>48βν</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Τροποποιήθηκε με τον 2238/2004</li> </ul> <p>i) ΔΛΠ 24: Τροποποίησε την παράγραφο 58</p>
<p>ΔΛΠ 31: Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση για τα Δικαιώματα σε Κοινοπραξίες (IAS 31 : Interests in Joint Ventures)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Υιοθετήθηκε με τον 1725/2003</li> <li>• Τροποποιήθηκε με τον 2236/2004 με το Δ.Π.Χ.Π 3 και Δ.Π.Χ.Π 5</li> <li>• Αντικαταστάθηκε με τον 2238/2004 από το τροποποιημένο ΔΛΠ 31,όπως αυτό παρουσιάζεται στο συγκεκριμένο κανονισμό.</li> </ul>
<p>ΔΛΠ 32 : Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Γνωστοποίηση &amp; Παρουσίαση (IAS 32 : Financial Instruments: Disclosure and Presentation )</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Τροποποιήθηκε με τον 2086/2004:</li> </ul> <p>i) ΔΛΠ 39: Τροποποίησε την παράγραφο 96</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Τροποποιήθηκε με τον 2236/2004:</li> </ul> <p>i) Δ.Π.Χ.Π 3: Τροποποίησε τις παραγράφους 2,4</p> <p>ii) Δ.Π.Χ.Π 4: Τροποποίησε τις παραγράφους 4,49 ε,86 και ΟΕ8 και απάλειψε την παράγραφο 6. Επίσης προστέθηκε η παράγραφος 91<sup>Α</sup>.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Με τον 2237/2004 υιοθετήθηκε το τροποποιημένο ΔΛΠ32, όπως αυτό παρουσιάζεται στο συγκεκριμένο κανονισμό.</li> <li>• Τροποποιήθηκε με τον</li> </ul>



	<p>211/2005</p> <p>i) Δ.Π.Χ.Π 2: Προστέθηκε η παράγραφος 4 στ.</p>
<p>ΔΛΠ 33 : Κέρδη Κατά Μετοχή (IAS 33: Earning per Share)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Υιοθετήθηκε με τον 1725/2003</li> <li>• Τροποποιήθηκε με τον 2236/2004 με το Δ.Π.Χ.Π 3.</li> <li>• Αντικαταστάθηκε με τον 2238/2004 από το τροποποιημένο ΔΛΠ 33,όπως αυτό παρουσιάζεται στο συγκεκριμένο κανονισμό.</li> <li>• Τροποποιήθηκε με τον 211/2005</li> </ul> <p>Δ.Π.Χ.Π 2: Προστέθηκε η παράγραφος 47 Α</p>
<p>ΔΛΠ 34: Ενδιάμεση Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση (IAS 34: Interim Financial Reporting)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Υιοθετήθηκε με τον 1725/2003</li> <li>• Τροποποιήθηκε με τον 2236/2004</li> </ul> <p>i) Δ.Π.Χ.Π 3:Τροποποίηση τις παραγράφους 16 και 18</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Τροποποιήθηκε με τον 2238/2004 :</li> </ul> <p>i)ΔΛΠ1: Τροποποίηση τις παραγράφους5,12 και 13</p> <p>ii)ΔΛΠ2: Τροποποίηση την παράγραφο 22</p> <p>iii) ΔΛΠ8: Τροποποίηση τις παραγράφους 17,24,25,27,43 και 44</p>
<p>ΔΛΠ 35 : Διακοπόμενες Εκμεταλλεύσεις (IAS 35 : Discontinuing Operations)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Υιοθετήθηκε με τον1725/2003</li> <li>• Αντικαταστάθηκε με τον 2236/2004 από το Δ.Π.Χ.Π5</li> </ul>

<p>ΔΛΠ 36 : Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων Ενεργητικού (IAS 36 : Impairment of Assets)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Υιοθετήθηκε με τον 1725/2003</li> <li>• Τροποποιήθηκε με τον 2086/2004 :</li> </ul> <p>i) ΔΛΠ39: Τροποποιήθηκε η παράγραφος 1</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Αντικαταστάθηκε με τον 2236/2004 από το τροποποιημένο ΔΛΠ 36, όπως παρουσιάζεται στο συγκεκριμένο κανονισμό.</li> <li>• Τροποποιήθηκε με τον 2238/2004 :</li> </ul> <p>i) ΔΛΠ 8: Τροποποίησε την παράγραφο 13 της εισαγωγής και απάλειψε τις παραγράφους 120 και 121</p> <p>ii) ΔΛΠ 16: Τροποποίηση τις παραγράφους 4,9,37,38,41,42,59, 96 και 104.</p>
<p>ΔΛΠ 37 : Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις &amp; Ενδεχόμενες Απαιτήσεις (IAS 37: Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Υιοθετήθηκε με τον 1725/2003</li> <li>• Τροποποιήθηκε με τον 2086/2004 :</li> </ul> <p>i) ΔΛΠ 39: Τροποποίησε τις παραγράφους 1 και 2.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Τροποποιήθηκε με τον 2236/2004:</li> </ul> <p>i) Δ.Π.Χ.Π 3: Τροποποίησε την παράγραφο 5</p> <p>ii) Δ.Π.Χ.Π 4: Τροποποίησε τις παραγράφους 2 και 5 και απάλειψε τις παραγράφους 18 και 4</p>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>iii) Δ.Π.Χ.Π 5: Τροποποίησε την παράγραφο 9 <ul style="list-style-type: none"> <li>• Τροποποιήθηκε με τον 2238/2004</li> </ul> </li> <li>i) ΔΛΠ 8: Απάλειψε την παράγραφο 94</li> <li>ii) ΔΛΠ 10: Τροποποίησε την παράγραφο 18 της εισαγωγής και την παράγραφο 75. Επίσης απάλειψε την παράγραφο 96</li> <li>iii) ΔΛΠ 16: Τροποποιήθηκε η παράγραφος 14</li> </ul>
<p>ΔΛΠ 38 : Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία Ενεργητικού (IAS 38: Intangible Assets)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Υιοθετήθηκε με τον 1725/2003</li> <li>• Αντικαταστάθηκε με τον 2236/2004 από το τροποποιημένο ΔΛΠ 17,όπως αυτό παρουσιάζεται στο συγκεκριμένο κανονισμό.</li> <li>• Τροποποιήθηκε με τον 2238/2004</li> <li>i) ΔΛΠ 8: Απάλειψε την παράγραφο 120</li> <li>ii) ΔΛΠ 21: Τροποποίησε την παράγραφο 107</li> <li>• Τροποποιήθηκε με τον 211/2005</li> <li>i) Δ.Π.Χ.Π 2: Τροποποίησε την παράγραφο 7 και απάλειψε την παράγραφο 26</li> </ul>
<p>ΔΛΠ 39 :Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Καταχώρηση &amp; Αποτίμηση</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Υιοθετήθηκε με τον 2086/2003 με την εξαίρεση των διατάξεων</li> </ul>

<p>(IAS 39: Financial Instruments : Recognition and Measurement )</p>	<p>για τη χρησιμοποίηση της εύλογης αξίας και ορισμένων διατάξεων για τη λογιστική της αντιστάθμισης κινδύνου.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Τροποποιήθηκε με τον 2236/2004:</li> <li>i) Δ.Π.Χ.Π 3: Τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 2 και ΟΕ 4</li> <li>ii) Δ.Π.Χ.Π 4: Τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 2,9,10,ΟΕ1,ΟΕ2,ΟΕ3 και απαλειφθήκαν οι παράγραφοι 2η ,2στ ,3. Επίσης προστέθηκαν οι παράγραφοι ΟΕ4Α και ΟΕ12Α.</li> <li>• Τροποποιήθηκε με τον 211/2005</li> <li>i) Δ.Π.Χ.Π 2: Προστέθηκε η παράγραφος 2(ι)</li> </ul>
<p>ΔΛΠ 40 : Επενδύσεις σε Ακίνητα (IAS 40 : Investment Property)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Υιοθετήθηκε με τον 1725/2003</li> <li>• Τροποποιήθηκε με τον 2236/2004 με το Δ.Π.Χ.Π 5</li> <li>• Αντικαταστάθηκε με τον 2238/2004 από το τροποποιημένο ΔΛΠ 40,όπως αυτό παρουσιάζεται στο συγκεκριμένο κανονισμό.</li> <li>• Τροποποιήθηκε με τον 211/2005</li> <li>i) Δ.Π.Χ.Π 2: Τροποποίησε την παράγραφο 5</li> </ul>
<p>ΔΛΠ 41 : Γεωργία (IAS 41: Agriculture)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Υιοθετήθηκε με τον 1725/2003</li> <li>• Τροποποιήθηκε με τον 2236/2004:</li> </ul>

ΠΡΟΤΥΠΑ	ΑΡΧΙΚΗ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ/ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ
	i) Δ.Π.Χ.Π 5: Τροποποίησε τις παραγράφους 30 και 50 <ul style="list-style-type: none"> <li>• Τροποποιήθηκε με τον 2238/2004</li> </ul> i) ΔΛΠ 1: Τροποποίησε την παράγραφο 53 και απάλειψε την παράγραφο 39 ii) ΔΛΠ 21: Τροποποίησε την παράγραφο 50

Πανεπιστήμιο Πατρών

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup>**

### **ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ:**

#### **Παράγραφος 1:**

- (1) Κ. Ρήγας (2003-2004), σελ.1
- (2) Α. Πρωτόπαπας (21 Ιουνίου 2004), σελ.2
- (3) www.in.gr « Παρόν και μέλλον των ΔΛΠ», σελ.1
- (4) Α. Πρωτόπαπας (21 Ιουνίου 2004), σελ.2

#### **Παράγραφος 2:**

- (5) Εμμ. Σακέλλης (2002), σελ.24
- (6) Κ. Ρήγας (2003-2004), σελ.9-10
- (7) Εμμ. Σακέλλης (2002), σελ.23
- (8) Κ. Ρήγας (2003-2004), σελ.12

#### **Παράγραφος 3:**

- (9) Ν. Πρωτοψάλτη- Π. Βρουστούρη, σελ.38

#### **Παράγραφος 4:**

- (10) Εμμ. Σακέλλης (2002), σελ.23

#### **Παράγραφος 5:**

- (11) Εμμ. Σακέλλης (2002), σελ.27

#### **Παράγραφος 7:**

- (12) Ν. Χριστοδουλάκης (8/3/2002), σελ.1
- (13) Φορολογική Επιθεώρηση (Ιούνιος 2002), σελ.849
- (14) Εμμ. Σακέλλης (2002), σελ.31
- (15) Κ. Ρήγας (2003-2004), σελ.17-18

#### **Παράγραφος 8:**

- (16) IFRS NewsLetteer(Ιανουάριος 2004),σελ.2
- (17) IFRS NewsLetteer (Οκτώβριος 2004),σελ.5

#### **Παράγραφος 9:**

- (18) Κ. Ρήγας (2003-2004), σελ.5

(19) IFRS Newsletters(Δεκέμβριος 2004),σελ.2

(20) IFRS Newsletter(Οκτώβριος 2004),σελ.5,6,7,8,9

#### **Παράγραφος 10:**

(21) IFRS Newsletter(Απρίλιος 2005),σελ.(από 3 έως11)

#### **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

- Κ. Ρήγας (2003) «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα & Οι Χρηματοοικονομικές τους Λειτουργίες», Πανεπιστήμιο Πειραιώς.
- Εμμ. Σακέλλης (2002) «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα & Διερμηνείες»(2002), εκδ. Σταμούλης Α.Ε, Αθήνα.
- Φορολογική Επιθεώρηση (Ιούνιος 2002), Ομοσπονδία Εφοριακών (Π.Ο.Ε-Δ.Ο.Υ)
- [www.in.gr](http://www.in.gr)
- [www.grant-thorton.gr](http://www.grant-thorton.gr) –(IFRS Newsletter)
- Α. Πρωτόπαπας (21 Ιουνίου 2004) «Στρατηγική της Ε.Ε για την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων», ομιλία του Α. Πρωτόπαπα στον σύνδεσμο Βιομηχάνων Βορείου Ελλάδας([www.SEB.gr](http://www.SEB.gr))
- Ν. Χριστοδουλάκης (8/3/2002) «Η φορολογική μεταρρύθμιση και οι προοπτικές της ελληνικής οικονομίας», ομιλία του τότε Υπουργού Οικονομικών Ν. Χριστοδουλάκη σε ημερίδα του ΧΑΑ για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα([www.in.gr](http://www.in.gr))
- Κ. Α. Ρήγας(2004), « Η εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ελλάδα», Πανεπιστήμιο Πειραιώς.

### ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 2 « ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ»

#### 1. ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ

α) Να περιγράψει τον λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων <sup>(1)</sup>, στα πλαίσια της λογιστικής του ιστορικού κόστους, παρέχοντας οδηγίες για τον τρόπο με τον οποίο θα γίνει ο προσδιορισμός του κόστους των αποθεμάτων που καταχωρούνται ως περιουσιακά στοιχεία, την τυχόν υποτίμησή τους μέχρι την ρευστοποιήσιμη αξία τους και την καταχώρηση τους ως δαπάνη κατά την πώληση τους.

β) Το Πρότυπο, αναφέρεται στις μεθόδους κοστολόγησης των αποθεμάτων (στοιχεία, μέθοδοι).

γ) Στην αναγνώριση των εξόδων.

δ) Και στην αποτίμηση των αποθεμάτων

Το ΔΛΠ<sub>2</sub> εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις<sup>(2)</sup> που καταρτίζονται στο πλαίσιο του συστήματος του ιστορικού κόστους, όπως προαναφερθεί, αλλά δεν εφαρμόζεται στις περιπτώσεις, όπου:

- 1) Υπάρχουν εργασίες, σε εξέλιξη που προκύπτουν από συμβάσεις κατασκευής έργων, στις οποίες συμπεριλαμβάνονται και οι άμεσα σχετιζόμενες συμβάσεις υπηρεσιών για τις οποίες εφαρμόζεται το ΔΛΠ11 « Συμβάσεις κατασκευής έργων».
- 2) Χρηματοπιστωτικά μέσα.
- 3) Αποθέματα παραγωγής ζώων, γεωργικών και δασικών προϊόντων και μεταλλευμάτων από εξόρυξη, κατά την έκταση που αυτά αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξίας τους, σύμφωνα με τις καθιερωμένες πρακτικές, από τις επιχειρήσεις των κλάδων αυτών.
- 4) Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτικές δραστηριότητες και υπάγονται στο ΔΛΠ 41 « Γεωργία».

#### ΟΡΙΣΜΟΙ

Σαν αποθέματα ορίζουμε<sup>(3)</sup> τα περιουσιακά (υλικά), τα οποία:

⇒ Κατέχονται προς πώληση κατά το συνήθη λειτουργικό κύκλο των εργασιών της επιχείρησης (όπως π.χ. τα εμπορεύματα που αγόρασε η



επιχείρηση με σκοπό την μεταπώληση, τα οικόπεδα ή άλλα ακίνητα που προορίζονται για μεταπώληση).

- ⇒ Βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής (υλικά εν κατεργασία, παραγωγή σε εξέλιξη ή ημικατεργασμένα υλικά) ή
- ⇒ Είναι σε μορφή υλικών ή εφοδίων για να αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία ή στην παροχή υπηρεσιών.

Βασικό στοιχείο, το οποίο διακρίνει τα αποθέματα δεν είναι η υπόσταση τους, αλλά ο σκοπός για τον οποίο μια επιχείρηση κατέχει υλικά αγαθά. Για παράδειγμα, μια επιχείρηση η οποία δραστηριοποιείται στην μεταπώληση αυτοκινήτων, τα αυτοκίνητα που έχει στη κυριότητα της, θεωρούνται αποθέματα, ενώ για μια άλλη η οποία κατέχει αυτοκίνητα για χρήση από τους πωλητές, θα το κατατάξει στα πάγια περιουσιακά πάγια.

#### ▪ ΚΟΣΤΟΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Σύμφωνα με το Πρότυπο « Το κόστος αποθεμάτων πρέπει να περιλαμβάνει όλες τις δαπάνες αγοράς, το κόστος μετατροπής και τις άλλες δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για να φθάσουν τα αποθέματα, στην παρούσα θέση και κατάσταση»

Άρα, όπως λέει και η παραπάνω πρόταση, το κόστος αποθεμάτων διακρίνει σε<sup>(4)</sup>:

- (i) Κόστος αγοράς
- (ii) Κόστος μετατροπής
- (iii) Λοιπές δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για να φθάσουν τα αποθέματα στη παρούσα θέση και κατάσταση.

Αναλυτικότερα :

- (i) Το κόστος αγοράς των αποθεμάτων αποτελείται από την τιμή αγοράς, τους εισαγωγικούς δασμούς και άλλους φόρους ( εκτός εκείνων που η επιχείρηση, μπορεί στη συνέχεια να ανακτήσει ή να συμψηφίσει), καθώς και μεταφορικά έξοδα παράδοσης και άλλα έξοδα, άμεσα επιρριπτέα που έχουν να κάνουν με την αγορά ετοιμών αγαθών, υλικών και υπηρεσιών. Οι εκπτώσεις που γίνονται επί των αγορών, απλά μειώνουν το κόστος αγορών.

Στο κόστος αγοράς, μπορεί να συμπεριλαμβάνονται και συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν άμεσα από μια πρόσφατη αγορά αποθεμάτων που τιμολογήθηκε με αλλοδαπή οικονομική μονάδα, σε περιπτώσεις όμως, όπου μετά την πραγματοποίηση της αγοράς, έγινε σημαντική υποτίμηση ή διολίσθηση του ξένου νομίσματος, έναντι της οποίας δεν υπάρχει, πρακτικά, μέσο αντιστάθμισης της ζημιάς και το πρόβλημα που προέκυψε από την συγκεκριμένη αγορά, δεν μπορεί να διακανονιστεί.

Με άλλα λόγια, εάν εξαιρεθεί η πιο πάνω περίπτωση, το κόστος αγοράς αποτελείται από:

- Τιμολογιακή αξία
- Τα μεταφορικά από την αποθήκη του προμηθευτή στην αποθήκη του αγοραστή
- Τα ασφάλιστρα μεταφοράς
- Τους δασμούς
- Τα εκφορτωτικά στην αποθήκη του αγοραστή
- Τις προμήθειες και μεσιτείες αγοράς
- Τα δικαιώματα ΟΛΠ
- Τον μη εκπιπτόμενο Φ.Π.Α

(ii) Κόστος μετατροπής :

Το κόστος μετατροπής των αποθεμάτων συμπεριλαμβάνει τις δαπάνες που σχετίζονται <sup>(5)</sup> άμεσα προς τις παραγόμενες μονάδες, όπως π.χ τα άμεσα εργατικά.

Επίσης περιλαμβάνει μια συστηματική κατανομή των σταθερών και μεταβλητών γενικών εξόδων παραγωγής που πραγματοποιούνται για να μετατρέπουν τα υλικά σε έτοιμα αγαθά.

Η αντίληψη για το κόστος μετατροπής, είναι κοινή και για το ΕΓΛΣ, όπου στο κόστος μετατροπής συμπεριλαμβάνεται το σύνολο των ομαλών εξόδων που πραγματοποιούνται στο στάδιο της Α' ύλης σε έτοιμο προϊόν ή μετατροπής ενός υλικού από μια μορφή σε μια άλλη, κατά τη διάρκεια μιας φάσης κατεργασίας. Το κόστος μετατροπής περιλαμβάνει όλα τα έξοδα παραγωγής άμεσα και έμμεσα, εκτός από την αξία των άμεσων υλικών ώστε:

Κόστος μετατροπής = Κόστος άμεσης εργασίας + Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα

Στην διαμόρφωση όλων αυτών των εξόδων συμμετέχει επίσης η αξία όλων των έμμεσων υλικών παραγωγής ή άλλων τμημάτων ή βοηθητικών υπηρεσιών, όπως π.χ συντήρησης και επισκευών ατμού, ιδιοπαραγόμενου ηλεκτρικού ρεύματος, σχεδιαστήριου, τμήματος αποθηκών πρώτων και βοηθητικών υλών, τμήματος προγραμματισμού της παραγωγής, τμήματος ποιοτικού ελέγχου των προϊόντων που παράγονται εκεί.

Το κόστος μετατροπής διαιρείται σε σταθερά έξοδα μετατροπής και μεταβλητά έξοδα μετατροπής.

#### ✚ Σταθερά γενικά έξοδα παραγωγής

Σε αυτήν την κατηγορία ανήκουν οι έμμεσες δαπάνες που παραμένουν σχετικώς σταθερές, ανεξάρτητα από τον όγκο της παραγωγής, όπως η απόσβεση και η συντήρηση εργοστασιακών κτιρίων και εξοπλισμού, αλλά και το κόστος της διεύθυνσης και διοίκησης των εργοστασίων.

#### ✚ Μεταβλητά γενικά έξοδα παραγωγής

Είναι οι δαπάνες εκείνες, οι οποίες μεταβάλλονται άμεσα ή σχεδόν άμεσα με τον όγκο της παραγωγής, όπως π.χ η έμμεση εργασία ή τα έμμεσα υλικά.

#### ✚ Πως καταλογίζονται τα σταθερά και μεταβλητά έξοδα παραγωγής στο κόστος των παραγόμενων προϊόντων :

Σύμφωνα με το Πρότυπο, τα σταθερά γενικά έξοδα παραγωγής κατανέμονται στο κόστος μετατροπής, με βάση την κανονική και πραγματική δυναμικότητα των παραγωγικών εγκαταστάσεων.

Όταν αναφερόμαστε σε κανονική δυναμικότητα, εννοούμε για το συνηθισμένο αποτέλεσμα ή επίπεδο παραγωγής που αναμένεται επιτευχθεί, σε κανονικές συνθήκες, με την δεδομένη απώλεια δυναμικότητας, λόγω των προγραμματισμένων συντηρήσεων.

Τα σταθερά γενικά έξοδα που κατανέμονται σε κάθε παραγόμενη μονάδα δεν αυξάνονται, ως αποτέλεσμα χαμηλής παραγωγής ή πρόσκαιρης αδράνειας. Τα γενικά έξοδα που δεν έχουν καταμετρηθεί, καταχωρούνται ως δαπάνη, στην χρήση στην οποία εκτελούνται.

Όταν υπάρχει περίοδος ανώμαλης υψηλής παραγωγής, το ποσό των σταθερών γενικών εξόδων που αντιστοιχεί σε κάθε παραγόμενη μονάδα,

μειώνονται, έτσι ώστε να μην γίνεται αποτίμηση των αποθεμάτων, παραπάνω απ' το πραγματικό κόστος.

Τα μεταβλητά έξοδα παραγωγής σε κάθε παραγόμενη μονάδα στη βάση των πραγματικών χρήσεων των παραγωγικών εγκαταστάσεων.

### (iii) Κόστος Συμπαγωγών προϊόντων

Σύμφωνα με το «Πρότυπο» αυτό, η παραγωγική διαδικασία μπορεί να καταλήξει σε ταυτόχρονη παραγωγή περισσότερων του ενός προϊόντων. Αυτό γίνεται, όταν για παράδειγμα παράγονται κοινά προϊόντα ή όταν υπάρχει ένα κύριο προϊόν και ένα ή πιο πολλά υποπροϊόντα. Σε περιπτώσεις όπου οι δαπάνες μετατροπής δεν μπορούν να εξατομικευτούν κατά προϊόν, κατανομούνται μεταξύ των προϊόντων μ' ένα ορθολογικό και ομοιόμορφο τρόπο. Οι δαπάνες μετατροπών μπορεί π.χ να κατανεμηθούν με βάση την σχετική αξία των πωλήσεων κάθε προϊόντων, είτε κατά τη φάση της παραγωγικής διαδικασίας, είτε κατά το στάδιο ολοκλήρωσης της παραγωγής.

Πολλά υποπροϊόντα είναι ουσιώδη και συχνά αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους, όμως αυτή η αξία θα αφαιρεθεί από το κόστος του κυρίου προϊόντος, με αποτέλεσμα να υπάρχει ίδια λογιστική αξία με το κόστος του.

### (iv) Λογιστικές Δαπάνες:

Το Πρότυπο ορίζει ότι: « Λοιπές δαπάνες περιλαμβάνονται στο κόστος των αποθεμάτων, μόνο στο βαθμό που πραγματοποιούνται, ώστε να τα φέρουν στην παρούσα θέση και κατάσταση τους». Τέτοιο παράδειγμα μπορεί να περιληφθούν στο κόστος αποθεμάτων, κόστη που έχουν να κάνουν με γενικά μη παραγωγικά έξοδα ή δαπάνες σχεδιασμού των προϊόντων για ειδικές παραγγελίες πελατών.

### (v) Δανεικό κόστος :

Στο κόστος των αποθεμάτων είναι δυνατόν να συμπεριλαμβάνεται και δανεικό κόστος, σε ορισμένες περιπτώσεις που εφαρμόζεται, σύμφωνα με το ΔΛΠ « κόστος δανεισμού», η εναλλακτική μεταχείριση του δανειακού κόστους.

(vi) Δαπάνες που δεν επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής

Παραδείγματα που δεν επιβαρύνουν το κόστος αποθεμάτων, αλλά να καταχωρούνται στα αποτελέσματα της περιόδου στην οποία πραγματοποιούνται, είναι:

Εδώ αναφέρεται στη μη φυσιολογική φύρα παραγωγής η οποία βαρύνει ως έκτακτη ζημιά, τα αποτελέσματα της χρήσεως ή να αναφέρεται σε υπολλείματα που δεν έχουν αξία πώλησης, αλλά διευρύνουν τη φύρα παραγωγής.

β) Υπερβολικά ποσά εργασίας ή άλλων παραγωγικών δαπανών.

Εδώ το Πρότυπο ασχολείται με το κόστος αδράνειας και υποασπασχόλησης, το οποίο είχε να κάνει με περιπτώσεις όπου έχουμε π.χ βλάβη σε κάποια γραμμή παραγωγής και το εργατικό δυναμικό μένει χωρίς δραστηριότητα, μέχρι να διορθωθεί η ζημιά.

γ) Δαπάνες αποθήκευσης, εκτός ας είναι αναγκαίες στην παραγωγική διαδικασία πριν από ένα περαιτέρω στάδιο παραγωγής:

Το Πρότυπο αναφέρεται στο «συνεπαγόμενο» κόστος, το οποίο δεν επιβαρύνει το κόστος κτήσης των υλικών, αλλά το κόστος παραγωγής των προϊόντων. Τα «ειδικά» έξοδα αγορών επιβαρύνουν το κόστος αγοράς, μέχρι το υλικό ή οι πρώτες ύλες να αποθηκευτούν και να χρησιμοποιηθούν για την κατά προορισμό χρήση τους.

Τα έξοδα που πραγματοποιεί η επιχείρηση και που έχουν να κάνουν με την πώληση της, δεν επιβαρύνει το κόστος απόκτησης της αλλά τα αποθέματα χρήσεως.

Επίσης τα έξοδα αποθήκευσης θεωρούνται κόστος αποθέματος, στην περίπτωση που αναφερόμαστε σε φάσεις της παραγωγικής διαδικασίας, όπου η αποθήκευση των Α' υλών θεωρείται αναγκαία. Τέτοιο παράδειγμα αποτελούν τα κρασιά, ο καπνός, το τυρί. Για παράδειγμα το κρασί αποθηκεύεται σε κελάρια, και υπόκειται σε επεξεργασία, προκειμένου να πάρει την τελική μορφή και να ωριμάσει. Το κόστος ωρίμανσης ή παλαίωσης του κρασιού θεωρείται κόστος του αποθέματος.

δ) Γενικά έξοδα διοίκησης που δεν συμβάλλουν στο να έρθουν τα αποτελέσματα στην παρούσα θέση και κατάσταση. Σ' αυτήν την περίπτωση, αν τα έξοδα συμβάλλουν στο να μετατραπούν τα αποθέματα, στην παρούσα θέση και κατάσταση, είναι «ειδικά» έξοδα και κοστολογούνται. Τα ειδικά έξοδα βαρύνουν το κόστος των πωλημένων.

(iv) Κόστος αποθεμάτων του παρέχοντος υπηρεσίες.

Σύμφωνα με το Πρότυπο <sup>(6)</sup>, το κόστος των αποθεμάτων του παρέχοντος υπηρεσίες, αποτελείται πρωταρχικά από την εργασία και τα υπόλοιπα έξοδα του άμεσα απασχολούμενου προσωπικού για την παροχή υπηρεσιών και συμπεριλαμβάνουν το επιβλέπον προσωπικό και τα επιρριπτά γενικά έξοδα.

Εργασίες, έξοδα και δαπάνες που έχουν να κάνουν με τις πωλήσεις και το διοικητικό προσωπικό, δεν αποτελούν μέρος του κόστους αποθεμάτων, αλλά καταχωρούνται ως έξοδα στην περίοδο στην οποία πραγματοποιούνται.

## **2. ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΜΕΤΡΗΣΕΙΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ**

Για ευκολία και μόνο, το Πρότυπο παρέχει τη δυνατότητα της χρησιμοποίησης τεχνικών μέτρησης του κόστους των αποθεμάτων, όπως την μέθοδο του προτύπου κόστους (Standard Cost), ή την μέθοδο των τιμών της λιανικής (retail method), με την προϋπόθεση ότι το υπολογιζόμενο κόστος αποθεμάτων προσεγγίζει το πραγματικό κόστος.

### **2.1 Τεχνική του Standard Cost**

Βασική λειτουργία του συστήματος του «Standard Cost» ο προσδιορισμός των αποκλίσεων<sup>(9)</sup> ή των διαφορών μεταξύ του προτύπου και του πραγματικού κόστους.

Οι διαφορές αυτές δείχνουν σε πόσο βαθμό έχουν επιτευχθεί ή αποτύχει η προσέγγιση του πραγματικού κόστους στο πρότυπο κόστος.

Η τεχνική του Standard Cost αποτελεί ένα σπουδαίο μέτρο ελέγχου του πραγματικού κόστους και εξασφαλίζει τις προϋποθέσεις λήψης μέτρων και σημαντικών επιχειρηματικών αποφάσεων όταν είναι αρνητικές οι διαφορές,

για να αντιμετωπισθούν οι αιτίες που προκαλούν τις αρνητικές διαφορές και να εξαλειφθούν.

Σύμφωνα με το πρότυπο ΔΛΠ 2 « το πρότυπο κόστους λαμβάνει υπ' όψιν τα κανονικά επίπεδα αποδόσεως των υλικών, της εργασίας και του δυναμικού παραγωγής. Το κόστος αυτό επανεξετάζεται κατά διαστήματα και, αν είναι αναγκαίο αναθεωρείται υπό το φως των τρεχουσών συνθηκών.

Σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και τη Φορολογικό Νομοθεσία, η τεχνική της πρότυπης κοστολόγησης αντιμετωπίζεται σαν ένα σύστημα που μπορεί να εφαρμοσθεί στα πλαίσια λειτουργίας της Αναλυτικής Λογιστικής και για να χειρισθεί τις αποκλίσεις ακολουθεί διπλή μέθοδο:

Καταχωρεί τα ποσά που προκύπτουν από τις αποκλίσεις, σε αναλυτικούς λογαριασμούς κατά πηγή προελεύσεως, έτσι ώστε η επιχείρηση να εξασφαλίζει την ανά μήνα πληροφόρηση της διοίκησης για τον έλεγχο του κόστους, όμως γίνεται η κατανομή των ποσών των αποκλίσεων κατ' είδος προϊόντος μεταξύ των μενόντων και των πωληθέντων.

Τα ποσά των αποκλίσεων που αναλογούν στα πωληθέντα, αυξομειώνουν το κόστος των πωληθέντων και διαμορφώνουν μικτό αποτέλεσμα, ενώ τα ποσά των αποκλίσεων που αναλογούν στα μένοντα, αυξομειώνουν το κόστος απογραφής αυτών.

Στην ουσία τα Ελληνικά Πρότυπα έχουν σχεδόν την ίδια αντίληψη με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για τον χειρισμό της τεχνικής του Standard Cost.

Όμως η τεχνική αυτή αποτελεί ένα χρήσιμο εργαλείο για τη λήψη σημαντικών αποφάσεων, ακόμα και σε θέματα που έχουν να κάνουν με την λήψη του Supply chain Management, και με την διαδικασία Business Process Re-engineering (BPR) σε τομείς όπου παρουσιάζονται σημαντικές αρνητικές αποκλίσεις, όπως στους τομείς του τμήματος Προμηθειών, Παραγωγής, Διαχείρισης Ανθρώπινου Δυναμικού, Αποθήκευση κ.ά.

Για να γίνει ο καθορισμός του Προτύπου Κόστους, χρειάζεται ένας κατάλληλος συνδυασμός σκέψης και εμπειρίας όλων των ατόμων που είναι υπεύθυνοι για τις τιμές και τις ποσότητες των εισροών. Σε μια εταιρία βιομηχανική, για την διαμόρφωση του προτύπου κόστους, συνεργάζονται ο λογιστής, ο υπεύθυνος του τομέα προμηθειών, ο μηχανικός και προϊστάμενος παραγωγής και τα υπόλοιπα διοικητικά στελέχη.

Στον τομέα των Logistics, στο πρότυπο κόστος παίζει πρωταγωνιστικό ρόλο το τμήμα των Προμηθειών, το οποίο συμμετέχει ενεργά στην διαμόρφωση της ολικής απόκλισης του κόστους παραγωγής.

Η ολική απόκλιση βρίσκεται από τον τύπο:

### **ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ- ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ=± ΑΠΟΚΛΙΣΗ ΟΛΙΚΗ**

Ένα από τα σημαντικότερα στοιχεία που απαρτίζουν το ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ είναι οι αποκλίσεις αποδόσεων πρώτων υλών, καθώς και οι αποκλίσεις τιμής των πρώτων υλών.

Α) Στις αποκλίσεις αποδόσεων ή ποσότητας πρώτων υλών, γίνεται σύγκριση των ποσοτήτων <sup>(7)</sup> των πρώτων υλών που αναλώθηκαν, προς τις πρώτες ύλες, σε σχέση με τις ποσότητες που έπρεπε να αναλωθούν, σύμφωνα με το πρότυπο κόστος. Ο τύπος που δείχνει το αποτέλεσμα είναι:

**± Απόκλιση απόδοσης ποσότητας Πρώτων Υλών= Πρότυπη τιμή x (Πρότυπες ποσότητες – Πραγματικές ποσότητες)**

Για παράδειγμα αν το πρότυπο κόστος μιας μονάδας προϊόντος Π<sub>1</sub> προβλέπει ανάλωση πρώτης ύλης Υ<sub>1</sub> 4 μονάδων, πρότυπης τιμής 10, η πραγματική παραγωγή του προϊόντος Π<sub>1</sub>, ανήλθε κατά τον μήνα π.χ Απρίλιο σε 5.000 μονάδες και η πραγματική ανάλωση της πρώτης ύλης Υ<sub>1</sub>, ανήλθε σε 21.000 μονάδες, η απόκλιση απόδοσης των πρώτων υλών Υ<sub>1</sub> τον μήνα Απρίλη θα υπολογισθεί ως εξής:

**Απόκλιση αποδόσεως Α ύλης Υ<sub>1</sub> =10 x(500 x4=20.000-21.000)=-10.000€**

Η αρνητική αυτή απόκλιση χαρακτηρίζεται ως δυσμενής, γιατί ενώ σύμφωνα με τους όρους του standard cost, έπρεπε για την παραγωγή 5.000 μονάδων του προϊόντος Π<sub>1</sub> να αναλώσουμε 20.000 μονάδες πρώτης ύλης Υ<sub>1</sub> (ή αλλιώς 5.000 μονάδες έτοιμο προϊόν επί 4 μονάδες πρώτης ύλης ανά μονάδα προϊόντος, αναλώθηκαν πραγματικά 21.000 μονάδες ή αλλιώς 100 μονάδες επιπλέον, η αξία των οποίων, σε τιμές πρότυπου κόστους, ανέρχεται σε 10.000€.

Οι αποκλίσεις απόδοσης ή ποσότητας πρώτων υλών οφείλονται σε:

- (i) <sup>(8)</sup> Σε σπατάλες πρώτων υλών κατά την βιομηχανοποίηση, π.χ άχρηστα και ελαττωματικά κομμάτια.
- (ii) Σε πλημμελή λειτουργία των εγκαταστάσεων.



- (iii) Σε χρησιμοποίηση υλικών με διαφορετικές προδιαγραφές από εκείνες που προβλέπονται στο πρότυπο κοστολόγιο.
- (iv) Σε μη ορθή ή μη κανονική ανάμειξη των Α' υλών.

Το τμήμα Προμηθειών, σ' αυτές τις περιπτώσεις καλείται να παίζει ενεργό ρόλο και να βελτιώσει κάποιους παράγοντες και αιτίες όπως στην (iv) και στην(iii) περίπτωση.

Στην 1<sup>η</sup> περίπτωση θα πρέπει να γίνεται εξονυχιστικός έλεγχος, όσον αφορά την αξιοπιστία των προμηθευτών και την ποιότητα των εμπορευμάτων, ώστε να διαθέτει όσο το λιγότερο ή καθόλου ελαττωματικά προϊόντα Α' υλών, ώστε να μην υπάρχουν σπατάλες Α' υλών.

Στην 2<sup>η</sup> περίπτωση, η πιο γνωστή διαδικασία, είναι η διενέργεια διαγωνισμού με την κατάθεση προσφορών, που να πληρούν τις προδιαγραφές, είτε ποσοτικές είτε τιμής του πρότυπου κόστους.

Β) Στις αποκλίσεις των τιμών των πρώτων υλών, προσδιορίζονται οι διαφορές που προκύπτουν από την σύγκριση των πραγματικών τιμών αγοράς σε σχέση με τις τιμές που ορίζονται από το πρότυπο κόστος. Οι αποκλίσεις αυτές εκφράζουν το κέρδος ή την ζημιά που προκύπτει αν οι πρώτες ύλες που χρησιμοποιούμε για κατεργασία αγοράζονται σε τιμές χαμηλότερες ή υψηλότερες απ' τις τιμές που έχουμε θεσπίσει σαν πρότυπες.

Ανάλογα με τον χρόνο προσδιορισμού της απόκλισης τιμής, υπάρχουν οι εξής υποκατηγορίες:

Β1) Αποκλίσεις τιμής αγοραζόμενων πρώτων υλών:

Οι αποκλίσεις αυτές προσδιορίζονται κατά την παραλαβή της 1<sup>ης</sup> ύλης και προκύπτουν από την διαφορά μεταξύ προτύπων και πραγματικής τιμής αγοράς επί την ποσότητα που αγοράσθηκε, σύμφωνα με τον τύπο:

**$\pm$  Απόκλιση τιμής Πρώτων Υλών= Αγορασθείσα ποσότητα πρώτης ύλης x(πρότυπο-πραγματική τιμή)**

Ο προσδιορισμός της απόκλισης τιμής των πρώτων υλών, την ώρα που γίνεται η παραλαβή και όχι την ώρα που χρησιμοποιούνται στην παραγωγή, έχει το πλεονέκτημα ότι γνωστοποιείται το κέρδος ή η ζημιά, από την απόκλιση, έγκαιρα, τη στιγμή που πραγματοποιείται, και αυτό μπορεί να βοηθήσει την Διοίκηση σε συνεργασία με το Τμήμα Προμηθειών & Αγορών να πάρει μέτρα αποφυγής της ζημιάς για το μέλλον.

B2)Υπολογισμός απόκλισης τιμής κατά την κατεργασία των Α' υλών.

Ο τρόπος αυτός υπολογισμού των αποκλίσεων τιμής των πρώτων υλών χρησιμοποιείται πιο ευρύτερα σε σχέση με τον προηγούμενο, δεδομένου ότι εναρμονίζεται και με την τήρηση του λογαριασμού ή των μερίδων αποθήκης στο πραγματικό κόστος, μέθοδος η οποία ακολουθείται απ' την πλειοψηφία των επιχειρήσεων.

Οι αποκλίσεις τιμών, σ' αυτήν την περίπτωση, εκφράζουν τις διαφορές που προκύπτουν από την σύγκριση των πραγματικών τιμών με τις πρότυπες και η διαφορά τους πολλαπλασιάζετε με την κατεργασμένη ποσότητα πρώτης ύλης βάση του τύπου:

**$\pm$  Απόκλιση τιμής Πρώτης Ύλης =(Πρότυπη Τιμή- Πραγματική Τιμή)× Αναλωθείσα ποσότητα Πρώτης Ύλης**

Θετική απόκλιση σημαίνει ότι η πραγματική τιμή αγοράς είναι μικρότερη από την πρότυπη τιμή αγοράς, πράγμα που σημαίνει ότι έχει επιτευχθεί μια σωστή και αποτελεσματική αγορά απ' το τμήμα Αγορών & Προμηθειών με βάση την τιμή.

Δυσμενής απόκλιση, δείχνει ότι η τιμή αγοράς των Πρώτων Υλών είναι μεγαλύτερη από αυτή που είχε καθοριστεί με βάση το πρότυπο κόστος. Κάτι τέτοιο δείχνει τη μη σωστή οργάνωση και έρευνα Αγοράς που εφάρμοσε το τμήμα Purchasing. Το ενδεχόμενο να έγινε αυτή η αγορά σημαίνει ότι:

α) είτε οι τεχνικές και ποιοτικές προδιαγραφές του προϊόντος ήταν τέτοιες, που να μην δικαιολογούσαν αγορά πλην της συγκεκριμένης των πρώτων υλών ή  
β) μπορεί το τμήμα Προμηθειών να χρησιμοποίησε υποκειμενικά κριτήρια με σκοπό να επωφεληθούν κάποιες εταιρίες ή και άτομα.

### **B3) Η ολική απόκλιση επί των πρώτων υλών**

Η ολική απόκλιση επί των πρώτων υλών ισούται με το αλγεβρικό άθροισμα της απόκλισης και της απόκλισης της τιμής. Ο προσδιορισμός της ολικής απόκλισης πρώτων υλών γίνεται κατά πρώτη ύλη και αποβλέπει βασικά τον έλεγχο της ορθότητας των υπολογισμών των δύο άλλων αποκλίσεων. Ο τύπος υπολογισμού είναι ο εξής:

**± Απόκλιση Ολικής Πρώτης Ύλης = Πρότυπη ανάλωση x Πρότυπη Τιμή-  
Πραγματική ανάλωση x Πραγματική Τιμή**

Η επιχείρηση «MAUER», εφαρμόζοντας το ΔΛΠ 2, χρησιμοποιεί στην τεχνική προτύπων, το πρότυπο κόστος. Έστω ότι υπάρχουν τα εξής δεδομένα για την πρώτη ύλη Α, που χρησιμεύει για την παραγωγή του προϊόντος Π1:

- ± Πρότυπη ανάλωση=4 μονάδες/μονάδα προϊόντος
- ± Πρότυπη τιμή=10€/ανά μονάδα Πρώτης Ύλης
- ± Πραγματική ανάλωση=42.000 μονάδες Πρώτης Ύλης Α
- ± Πραγματική τιμή πρώτης ύλης=9€/μονάδα
- ± Πραγματική παραγωγή προϊόντος Π1=10.000 μονάδες

Με βάση τα δεδομένα αυτά οι αποκλίσεις επί της πρώτης ύλης Υ1 έχουν ως εξής:

α) Απόκλιση απόδοσης πρώτης ύλης Α= Πρότυπη τιμή x (Πρότυπες ποσότητες - Πραγματικές ποσότητες)  $\Rightarrow$  Απόκλιση απόδοσης πρώτων υλών Α=  $10 \times (4 \times 10.000 - 42.000) = -20.000$

β) Απόκλιση τιμής πρώτων υλών Α= Πραγματική ανάλωση x (Πρότυπη τιμή- Πραγματική τιμή)=  $42.000 \times (10 - 9) \text{€} \iff = +42.000$

γ) Απόκλιση ολικής πρώτης ύλης Α=  $10.000 \times 4 \times 10 - 42.000 \times 9 = +22.000$

Από αυτά τα παραπάνω αποτελέσματα μπορούν να εξαχθούν παρακάτω συμπεράσματα:

i) Η ολική απόκλιση υλών Α είναι θετική(+22.000) κάτι που σημαίνει ότι η πραγματική ανάλωση των πρώτων υλών Α, ήταν χαμηλότερη της πρότυπης ή ιδανικής ανάλωσης που είχε τεθεί. Επίσης η πραγματική τιμή αγοράς πρώτων υλών Α ήταν κατώτερη από αυτή που αναμενόταν. Σημαντικό ποσοστό έπαιξε και το τμήμα Προμηθειών & Purchasing, όπου με την κατάλληλη έρευνα αγοράς, την δημιουργία προδιαγραφών ποιότητας και τιμής, εξέτασαν και επικύρωσαν προσφορές που καλύπτουν τις απαιτούμενες προδιαγραφές, αλλά και να πετύχουν θετικές αποκλίσεις πρώτων υλών.

ii) Η απόκλιση απόδοσης πρώτων υλών Α, όμως είναι αρνητική. Μπορεί η ολική απόκλιση πρώτων υλών Α να είναι θετική και να μην έχει επηρεασθεί απ' την αρνητική απόδοση των πρώτων υλών Α, όμως αυτό σημαίνει ότι δεν

πρέπει να γίνουν προσπάθειες από τα τμήματα των επιχειρήσεων για να αφανισθεί η αρνητική διαφορά.

Αρνητική απόδοση πρώτης ύλης Α, σημαίνει ότι για την πραγματική παραγωγή προσόντος Π1, σύμφωνα με το πρότυπο κόστος, έπρεπε να αναλωθούν 40.000 μονάδες πρώτης ύλης Α. όμως η πραγματική ανάλωση των πρώτων υλών Α, για την παραγωγή του προϊόντος Π1 κυμάνθηκε στις 42.000 μονάδες. Η διαφορά (-200) μπορεί να εξαλειφθεί με αρκετούς τρόπους, τους οποίους οφείλει να μελετήσει το Τμήμα Προμηθειών σε συνεργασία με το τμήμα Παραγωγής.

Τυχαίνει πολλές φορές ο υπεύθυνος παραγωγής να τροφοδοτεί με λανθασμένες πληροφορίες το τμήμα Προμηθειών σχετικά με τις ποσότητες πρώτων υλών που χρειάζεται σε κάθε φάση κατεργασίας ή σταδίου παραγωγής του προϊόντος Π1. το τμήμα Προμηθειών προχωρά με τη σειρά του στην αγορά των ποσοτήτων που ενδεχομένως να είναι περιττές ή λανθασμένες. Έτσι υπάρχει άσκοπη αγορά και αποθήκευση περίσσιων ποσοτήτων πρώτων υλών Α, αλλά και κάκιστος έλεγχος και προγραμματισμός παραγωγής.

### **2.1.1. Λογιστικός χειρισμός των αποκλίσεων σύμφωνα με το διεθνές λογιστικό πρότυπο 2 και το εθνικό γενικό λογιστικό σχέδιο.**

Ο τρόπος αντιμετώπισης των προτύπων κόστους απ' το ΕΓΛΣ, είναι σχεδόν παραπλήσιος μ' εκείνον του ΔΛΠ 2 «Αποθέματα». Σύμφωνα με το ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ, ακολουθείται η διπλή μέθοδος, κατά το χειρισμό των αποκλίσεων:

Γίνεται λογιστικοποίηση των προσδιοριζόμενων αποκλίσεων, καταχωρώντας τα οικεία ποσά σε αναλυτικούς λογαριασμούς κατά πηγή προελεύσεως <sup>(9)</sup>, εξασφαλίζοντας έτσι την ανά μήνα πληροφόρηση της διοίκησης για τον έλεγχο του κόστους, κατανέμει όμως τα ποσά των αποκλίσεων κατ' είδος προϊόντος μεταξύ των μενόντων και των πωληθέντων.

Έτσι τα ποσά που αντιστοιχούν στα πωληθέντα, αυξομειώνουν το κόστος πωληθέντων, ενώ τα ποσά που αναλογούν στα μένοντα, αυξομειώνουν το κόστος της απογραφής αυτών.

Η κατανομή των αποκλίσεων μεταξύ των μενόντων και πωληθέντων, γίνεται με την εξής μέθοδο:

Για κάθε προϊόν, για το οποίο τηρείται μερίδα αποθήκης υπολογίζεται η απόκλιση μεταξύ του προτύπου και πραγματικού κόστους, η οποία λογιστικοποιείται σε ξεχωριστό λογαριασμό αποκλίσεων.

Έτσι στο τέλος του χρόνου, οι αποκλίσεις αυτές έχουν συγκεντρωθεί, κατανέμονται μεταξύ μενόντων και πωληθέντων. Τα ποσά των αποκλίσεων που αντιστοιχούν στα πωληθέντα προσθέτονται στο πρότυπο κόστους αυτών και διαμορφώνουν το πραγματικό κόστος των πωληθέντων. Το κόστος αυτό αφαιρείται από το αντίστοιχο έσοδο και διαμορφώνει το μικτό αποτέλεσμα.

Οι αποκλίσεις των μενόντων, συγκεντρώνονται ανά κατηγορία αποθεμάτων- αντίστοιχης των λογαριασμών.

20- Εμπορεύματα

21- Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή

22- Υποπροϊόντα και υπολείμματα

23- Παραγωγή σε εξέλιξη(προϊόντα, υποπροϊόντα και υπολείμματα στο στάδιο της κατεργασίας)

24- Πρώτες και βοηθητικές ύλες- υλικά συσκευασίας

25- Αναλώσιμα υλικά

28- Είδη συσκευασίας

Ύστερα όλα αυτά προσθέτονται αλγεβρικά στο πρότυπο κόστους της απογραφής της και διαμορφώνουν το πραγματικό κόστος της απογραφής αποθεμάτων.

Ειδικά για αποθέματα των λογαριασμών 24 Πρώτες & Βοηθητικές ύλες- υλικά συσκευασίας, λογαριασμού 25: Αναλώσιμα υλικά, λογαριασμού 26: Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων και λογαριασμού 28: Είδη συσκευασίας, τα οποία δεν είναι προς πώληση αλλά προς ανάληψη για παραγωγή ή για συντήρηση εγκαταστάσεων, η κατανομή των αποκλίσεων γίνεται μεταξύ μενόντων και αναλωθέντων.

Παράδειγμα:

Έστω ότι υπάρχουν τα προϊόντα Π1,Π2 και Π3 με τα εξής δεδομένα:

	Π1	Π2	Π3
Πρότυπο κόστος και αποκλίσεις απ' το πρότυπο κόστος	1.000μονάδεςx100=100.000 (+100.000)	2.000μονάδεςx60=120.000 (-20.000)	40.000μονάδεςx50=20.000 (+40.000)
Πωλήσεις με βάση το κόστος πρότυπο κόστος	500μονάδες x100=50.000	1.200μονάδεςx60=72.000	2.800μονάδεςx50=140.000
Πλεονάζουσα ή ελάττων αναλογία αποκλίσεων	50% x10.000=+5.000	60% x20.000= -12.000	70% x10.000=128.000
Πραγματικό κόστος παραγωγής πωληθέντων	55.000	60.000	168.000
Αποθέματα παραγωγής εις το πραγματικό κόστος	500μονάδες x100=50.000	800μονάδες x60=48.000	1.200μονάδες x50=60.000
Πλεονάζουσα ή ελάττουσα αναλογία αποκλίσεων	50% x10.000=+5.000	40% x20.000= -8.000	30% x4.000=+12.000 =72.000
Αποθέματα απογραφής στο πραγματικό κόστος	55.000	40.000	72.000

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, αντιμετωπίζουν σχεδόν το ίδιο, την λογιστική απεικόνιση του προτύπου κόστους, όμως σύμφωνα με την παράγραφο 17:

Αντιμετωπίζεται το πρότυπο κόστος, σα τεχνική μέτρησης του κόστους, των αποθεμάτων, εφ' όσον το αποτέλεσμα του δεν επηρεάζει το πραγματικό κόστος.

Πάντως το πρότυπο κόστος δεν αντιμετωπίζεται επ' ουδενί σαν μια μέθοδο αποτίμησης αποθεμάτων. Το ίδιο πρότυπο αναφέρει σαν μεθόδους αποτίμησης αποθεμάτων, τις εξής:

- α) Τη μέθοδο F.I.F.O
- β) Τη μέθοδο L.I.F.O
- γ) Τη μέθοδο του εξατομικευμένου κόστους
- δ) Τη μέθοδο του μέσου σταθμικού κόστους και
- ε) Τη μέθοδο της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας

## **2.2 Μέθοδος των τιμών λιανικής πώλησης (Retail-Inverting Method)**

Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται <sup>(10)</sup> από τις επιχειρήσεις λιανικού εμπορίου και κυρίως από πολυκαταστήματα, αλυσίδες καταστημάτων, σούπερ μάρκετ κλπ, για να αποτιμηθούν αποθέματα με μεγάλο αριθμό ταχέως μεταβαλλόμενο ειδών, τα οποία έχουν σχεδόν όμοια περιθώρια κέρδους και για τα οποία δεν είναι πρακτικά δυνατόν να χρησιμοποιηθούν άλλες κοστολογικές μέθοδοι.

Η μέθοδος βασίζεται στο ποσοστό συμμετοχής του κόστους στη τιμή πώλησης, το οποίο υπολογίζεται ως εξής:

$$\text{Ποσοστό κόστους} = \frac{\text{Κόστος εμπορευμάτων προς πώληση}}{\text{Εμπορεύματα προς πώληση σε τιμές πώλησης}}$$

Τα πόσα που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό του ποσοστού κόστους, αναφέρονται στη παρούσα χρήση. Ένα άλλο στοιχείο που απαιτείται είναι οι συνολικές πωλήσεις της περιόδου.

Βασική προϋπόθεση για την εφαρμογή της μεθόδου είναι, σχετική έστω, ομοιομορφία των προϊόντων που πωλήθηκαν μέσα στην περίοδο αποθεμάτων, σε σύγκριση με τα μένοντα αποθέματα.

Όταν εφαρμόζεται η μέθοδος αυτή, οι επιχειρήσεις τηρούν στοιχεία για τις αγορές τόσο σε τιμές κόστους όσο και σε τιμές πώλησης. Επίσης θα πρέπει να υπάρχουν αρχεία που να δείχνουν το απόθεμα αρχικά τόσο στην τιμή κτήσης όσο και σε λιανική τιμή πώλησης.

Παρακάτω ακολουθούν τα εξής τρία παραδείγματα:

Παράδειγμα 1<sup>(11)</sup> :

Έστω ότι τα διαθέσιμα προς πώληση προϊόντα είναι:

	Κόστος κτήσης	Λιανική τιμή πώλησης
Αρχικό απόθεμα(1/1)	415.000	560.000
Αγορές Γενάρη	+ 285.000	+ 440.000
Διαθέσιμα προς πώληση προϊόντα	700.000	1.000.000

$$\text{Ποσοστό κόστους κτήσης} = \frac{\text{Κοστος εμπορευμάτων προς πώληση}}{\text{εμπορεύματα προς πώληση σε τιμές πώλησης}}$$

$$\text{Ποσοστό κόστους κτήσης} = \frac{7.000.000}{1.000.000} = 70\%$$

(-) Πωλήσεις Ιανουαρίου σε Τιμές λιανικής (Προκύπτοντας απ' τα βιβλία)	600000
Τελικό αποτέλεσμα στις Τιμές λιανικής πώλησης	400000
Τελικό αποτέλεσμα στο Κόστος κτήσης (400000x 70%)= 280000	

Παράδειγμα 2:

Έστω ότι τα αποθέματα έναρξης<sup>(12)</sup> στις 1/1 του 2004 ήταν ως εξής:

πώλησης	Στο κόστος	Σε Τιμές λιανικής
Αποθέματα έναρξης (1/1)	40.000	70.000
Αγορές Ιανουαρίου	+ 500.000	+ 830.000
Σύνολο αποθεμάτων	540.000	900.000



Ποσοστό κόστους =  $\frac{540.000}{900.000} = 7\%$

900.000  
μείον: Πωλήσεις Ιανουαρίου σε τιμές λιανικής 700.000  
(στοιχεία από τα βιβλία)  
Αποθέματα 31/1

- σε τιμές λιανικής 200.000  
- σε Κόστος (200.000x60%) 120.000

Στα Παρακάτω παραδείγματα, η μέθοδος εφαρμόστηκε ως εξής:

α) Υπολογίσθηκαν τα διαθέσιμα προς πώληση αποθέματα(αρχικό απόθεμα± αγορές) στο κόστος και σε τιμές λιανικής πώλησης.

β) Υπολογίσθηκε η αξία του αποθέματος λήξης σε τιμές λιανικής πώλησης.

γ) Μετατράπηκε η τελευταία αυτή αξία σε Κόστος κτήσης με βάση το υπολογιζόμενο ποσοστό κόστους.

Αξίζει να σημειωθεί ότι η μέθοδος αυτή παρουσιάζει δυσκολίες στις περιπτώσεις που οι τιμές πώλησης παρουσιάζουν αυξητικές ή μειωτικές τάσεις.

Μια άλλη χρήση της μεθόδου αποτίμησης του αποθέματος με βάση τις τιμές λιανικής πώλησης αποσκοπεί στην ολοκλήρωση της ετήσια φυσικής απογραφής. Τα προϊόντα που πωλούνται π.χ στα ράφια των Supermarket, έχουν επικολημένες τις τιμές πώλησής τους. Όταν πραγματοποιούνται απογραφές κυρίως εξωλογιστικές, συνήθως καταγράφονται τα προϊόντα με τις τιμές πώλησής τους επικολημένες πάνω τους και δεν γίνεται ψάξιμο τιμολογίων αγορών, για να βρεθεί το κόστος ανά μονάδα αγοράς κάθε στοιχείου στο κατάστημα. Στη συνέχεια το σύνολο των αποθεμάτων σε λιανικές τιμές πώλησης, μετατρέπεται σε τιμές κτήσης, εφαρμόζοντας το ποσοστό κόστους κτήσεως, το οποίο είναι η σχέση μεταξύ κόστους κτήσεως και λιανικής τιμής πώλησης, κατά την τρέχουσα περίοδο.

Στο παρακάτω παράδειγμα, η ετήσια απογραφή σε λιανικές τιμές, μειώνεται σε τιμές κτήσης:

Διαθέσιμα προϊόντα προς πώληση:	Κόστος κτήσης	Λιανική τιμή πώλησης
ΑΡΧΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ	131.000	220.000
Καθαρές Αγορές	+49.000	<u>80.000</u>
Διαθέσιμα προς πώληση προϊόντα	180.000	300.000

Ποσοστό κόστους κτήσης(  $180.000/300.000$ ) = 60%

Τελικό αποτέλεσμα στις τιμές λιανικής 235.400  
(για εξωλογιστική απογραφή)

Τελικό αποτέλεσμα σε τιμές κτήσης  
( $235.000 \times 60\%$ ) = 141.240

Στο παραπάνω παράδειγμα, υπάρχει μια φυσική απογραφή στο τέλος του χρόνου, που ανέρχεται σε 235.400 σε τιμές λιανικής πώλησης. Το ποσό αυτό μειώνεται σε κόστος κτήσης ύψους 141.240, με τη βοήθεια του ποσοστού κόστους κτήσεως, που είναι 60%.

### **2.3. Μέθοδος του ποσοστού μικτού κέρδους (Gross Margin Method)**

Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό του κόστους των πωληθέντων, αλλά και της απογραφής των αποθεμάτων, τα οποία έχουν καταστραφεί από πυρκαγιά ή άλλη αιτία. Υπολογίζοντας το κόστος των εμπορευμάτων που καταστράφηκαν, βοηθά στο να καθοριστεί το ύψος της ασφαλιστικής αποτίμησης, όταν δεν λειτουργεί το σύστημα της διαρκούς απογραφής ή στοιχεία που έχουν να κάνουν με την διαρκή απογραφή.

Στην περίπτωση που το σύστημα της διαρκούς απογραφής λειτουργεί, τότε το ύψος της ασφαλιστικής αποτίμησης καθορίζεται<sup>(13)</sup> με βάση τον κατ' αξίαν όγκο του αποθέματος. Επί της αξίας του αποθέματος(ανεξάρτητα με την μέθοδο αποτίμησης που χρησιμοποιεί η επιχείρηση), υπολογίζεται με βάση τον μέσο μηνιαίο σταθμικό όγκο, το οικείο ασφάλιστρο.

Η μέθοδος του ποσοστού μικτού κέρδους βοηθάει στο να γίνεται ο προσδιορισμός της αξίας των αποθεμάτων στο τέλος κάθε μήνα, κάτι που ευνοεί την διοίκηση της επιχείρησης για τον καταρτισμό μηνιαίων οικονομικών καταστάσεων.

Επίσης υπάρχει η εκδοχή, στην οποία στηρίζεται η μέθοδος, η οποία λέει ότι το ποσοστό μικτού κέρδους παραμένει σταθερό, απ' τη μία λογιστική περίοδο στην άλλη, εκδοχή που ανταποκρίνεται στα πράγματα για πολλές κατηγορίες επιχειρήσεων.

Η διαδικασία εφαρμογής της μεθόδου είναι η εξής:

- Προσδιορίζεται το κόστος των προϊόντων προς πώληση (Αποθέμα έναρξης + Αγορές), απ' το γενικό σύνολο.
- Προσδιορίζεται το ποσοστό μικτού κέρδους επί των πωλήσεων (Μικτά κέρδη/πωλήσεις).
- Υπολογίζεται το κόστος των πωληθέντων, αφαιρώντας απ' τις καθαρές πωλήσεις, το μικτό κέρδος.
- Αφαιρείται από το κόστος των προϊόντων προς διάθεση, το κόστος των πωληθέντων και προσδιορίζεται κατ' εκτίμηση η αξία του τελικού αποθέματος.

Παράδειγμα:

Έστω ότι η επιχείρηση Β εργάζεται με ποσοστό μικτού κέρδους 30%:

Αποθέματα έναρξης (κόστος)	1.000.000
(+) Αγορές (κόστος)	<u>10.000.000</u>

Κόστος διαθέσιμων προς πώληση εμπορευμάτων 11.000.000

$$\begin{aligned}\text{Κόστος πωλήσεων} &= \text{Καθαρές πωλήσεις} - \text{Μικτό κέρδος} \times \text{επί των πωλήσεων} \\ &= 12.000.000 - 30\% \times 12.000.000 \\ &= 12.000.000 - 3.600.000 \\ &= 8.400.000\end{aligned}$$

Άρα,

Κόστος διαθέσιμων εμπορευμάτων προς πώληση - Κόστος πωλήσεων =  
Κόστος αποθέματος λήξης

$$11.000.000 - 8.400.000 = 2.600.000$$

$$\text{Κόστος αποθέματος λήξης} = 8.400.000$$

Επίσης μια άλλη σημαντική εφαρμογή αυτής της μεθόδου είναι οι απογραφές ομάδων προϊόντων μεγάλου αριθμού ή αποθεμάτων με διαφορετικό κατά μονάδα συντελεστή περιθωρίου κέρδους. Σε τέτοια ενδεχόμενα, έχοντας τα στοιχεία των αρχικών απογραφών, αγορών και εσόδων από πωλήσεις, μπορεί να υπολογισθεί το Κόστος της τελικής απογραφής της περιόδου, χρησιμοποιώντας διαφορετικούς συντελεστές μικτού περιθωρίου κέρδους, για τον προσδιορισμό του κόστους των πωληθέντων κάθε ομάδων αποθέματος.

#### 2.4 CASE STUDY- Μελέτη περίπτωσης

Τα Supermarket K-M, έχουν μια σειρά αλυσίδων καταστημάτων, σε όλο το νομό Αττικής. Φέτος, ξεκίνησαν την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, για την σύνταξη των οικονομικών τους καταστάσεων. Η κεντρική διοίκηση απαιτεί να έχει μια τακτή ενημέρωση σχετικά με τα αποθέματα που υπάρχουν στα καταστήματα και ιδίως για τα 4 προϊόντα, το Α, το Β, το Γ και το Δ, για τα οποία το καθένα έχει διαφορετικό συντελεστή μικτού περιθωρίου κέρδους. Το Α έχει συντελεστή μικτού περιθωρίου κέρδους 20%, το Β 40%, το Γ 25% και το Δ 30%.

Στις 1/1 του 2004 έγινε αρχική απογραφή, η οποία έδειξε ότι:

	<u>Προϊόν Α</u>	<u>Προϊόν Β</u>	<u>Προϊόν Γ</u>	<u>Προϊόν Δ</u>	<u>Σύνολο</u>
Αρχική απογραφή(1/1)	15.000	25.000	40.000	20.000	100.000

Μέσα στον μήνα Ιανουάριο έγιναν οι εξής αγορές:

Αγορές (1/1-31/1)	80.000	120.000	200.000	400.000	800.000
-------------------	--------	---------	---------	---------	---------

Ο υπολογισμός του κόστους της τελικής απογραφής είναι ως εξής:

Σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2 Αποθέματα, μπορεί να εφαρμοστεί σαν μια τεχνική μέτρησης του κόστους των αποθεμάτων ή του κόστους της τελικής απογραφής του μήνα Ιανουαρίου, η τεχνική του μικτού περιθωρίου κέρδους.

Έτσι έχουμε:

	<u>Προϊόν Α</u>	<u>Προϊόν Β</u>	<u>Προϊόν Γ</u>	<u>Προϊόν Δ</u>	<u>Σύνολο</u>
Αρχική απογραφή(1/1)	15.000	25.000	40.000	20.000	100.000
Αγορές(1/1-31/1)	80.000	120.000	200.000	400.000	800.000
Κόστος διαθέσιμων προς πώληση εμπορευμάτων	<u>95.000</u>	<u>145.000</u>	<u>240.000</u>	<u>420.000</u>	<u>900.000</u>

Οι πωλήσεις των προϊόντων αντίστοιχα ήταν:

A	B	Γ	Δ	<u>Σύνολο</u>
90.000	210.000	300.000	200.000	800.000

Το κόστος των πωλήσεων υπολογίζεται ως εξής:

Κόστος πωλήσεων

$$\begin{aligned}\text{προϊόντων Α} &= \text{Πωλήσεις Α- Μικτό περιθώριο κερδών} \times \text{πωλήσεις Α} \\ &= 90.000 - 20\% \times 90.000 \\ &= 90.000 - 18.000 \\ &= 72.000\end{aligned}$$

Κόστος πωλήσεων

$$\begin{aligned}\text{προϊόντων Β} &= 210.000 - 40\% \times 210.000 \\ &= 210.000 - 84.000 \\ &= 126.000\end{aligned}$$

Όμοια το Κόστος πωλήσεων Γ = 225.000

και το Κόστος πωλήσεων Δ = 140.000

Το συνολικό κόστος πωλήσεων και για τα 4 προϊόντα είναι = 563.000

Άρα το Κόστος της τελικής απογραφής για το Α. Β. Γ. Δ είναι:

<u>Α</u>	<u>Β</u>	<u>Γ</u>	<u>Δ</u>	<u>Σύνολο</u>
23.000	19.000	15.000	280.000	337.000

Παρακάτω υπάρχει συνοπτικός πίνακας αποτελεσμάτων:

	Προϊόν Α	Προϊόν Β	Προϊόν Γ	Προϊόν Δ	Σύνολο
Αρχική απογραφή	15.000	25.000	40.000	20.000	100.000
Αγορές 1/1-31/1	80.000	120.000	200.000	400.000	800.000
Σύνολο	<sup>(1)</sup> 95.000	145.000	240.000	420.000	900.000
Πωλήσεις: (-) Μικτό	90.000	210.000	300.000	200.000	800.000
Περιθώριο κέρδους					
A=90.000 x20%	18.000				
B= 210.000 x40%		84.000			
Γ= 300.000 x 25%			75.000		
Δ= 200000 x 30%				60.000	
					237.000
Κόστος πωλήσεων <sup>(2)</sup>	72.000	126.000	225.000	140.000	563.000
Απογραφές	=23.000	19000	15.000	280.000	337.000

$$[(3)=(1)-(2)]$$

Όπως φαίνεται και από τα πιο πάνω στοιχεία, ο μέσος σταθμικός συντελεστής του μικτού περιθωριακού κέρδους ανέρχεται σε:  $(237.000 \times 100 : 800.000) = 29,62\%$ . Εάν ο πραγματικός συντελεστής του μικτού περιθωριακού κέρδους κατά την προηγούμενη χρήση ήταν π.χ 30%, τότε η απογραφή της 31/1, θα ήταν πολύ παραπάνω και πιο ακριβής.

Η απογραφή δείχνει ότι το απόθεμα του προϊόντος Δ κοστίζει 280.000, που είναι και η πιο μεγάλη αξία, ενώ την μικρότερη αξία του κόστους αποθέματος έχει το προϊόν Α.

Με βάση τον πίνακα αυτόν, ο υπεύθυνος του τμήματος Logistics καλείται να πάρει σημαντικές αποφάσεις σχετικά με την διαχείριση των αγορών των εμπορευμάτων.

Σύμφωνα με τον πίνακα, τις περισσότερες πωλήσεις έχει πραγματοποιήσει το προϊόν Γ, ενώ τις λιγότερες το προϊόν Δ. Παρ' όλα αυτά, πραγματοποιήθηκαν οι περισσότερες αγορές για το προϊόν Δ. Το κόστος της τελικής απογραφής για το προϊόν Δ, είναι το μεγαλύτερο σε σύγκριση με τα άλλα προϊόντα.

Αυτή η διαπίστωση ωθεί τον υπεύθυνο του τμήματος Logistics:

- α) Να συνεργαστεί με το τμήμα Προμηθειών, ώστε να γίνει ένας καλύτερος προγραμματισμός για το μηνιαίο Sales Forecast.
- β) Συνεργασία τμημάτων Αποθήκης, Προμηθειών, Marketing & Πωλήσεων, για την προώθηση των αποθεμάτων, ιδίως του προϊόντος Δ.
- γ) Τοποθέτηση του προϊόντος Δ, σε ράφια που να είναι εμφανή ώστε να μπορεί να το δει ο καταναλωτής.
- δ) Εσωτερική διακίνηση ποσότητα ζ αυτού σε άλλα σημεία πώλησης.

Όπως φάνηκε και από την πιο πάνω μελέτη περίπτωσης, η μέθοδος του μικτού περιθωρίου κέρδους αναφέρεται σε κόστος μη πραγματικό. Το κόστος που προσδιορίζεται με βάση το μικτό περιθώριο κέρδους, χρησιμοποιείται κυρίως για τη λήψη σοβαρών επιχειρηματικών αποφάσεων.

Όμως η μέθοδος του μικτού περιθωρίου κέρδους, δεν μπορεί σε καμία περίπτωση, να υποκαταστήσει την εσωλογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων με το σύστημα της πλήρους διαρκούς απογραφής, τόσο για τον υπολογισμό του κόστους των πωληθέντων, όσο και για το σύνολο των αποθεμάτων και των επιμέρους κατηγοριών αυτών, π.χ εμπορεύματα, προϊόντα, πρώτες ύλες, υλικά-συσκευασίες, κλπ.

Η κίνηση των αποθεμάτων στην αποθήκη αποτυπώνεται με ηλεκτρονικά μέσα, συνεπώς είναι πιο εύκολη η εσωλογιστική παρακολούθησή του κατ' είδος, ποσότητα και αξία.

### 3. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ -ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Για την αποτίμηση και την κοστολόγηση των αποθεμάτων υπάρχουν και χρησιμοποιούνται οι εξής κοστολογικές μέθοδοι<sup>(14)</sup>:

- Μέθοδος εξατομικευμένου κόστους
- Μέθοδος F.I.F.O (first in- first out)
- Μέθοδος μέσου σταθμικού κόστους

Το Πρότυπο όμως εδώ διακρίνει τα αποθέματα, σε αποθέματα που αντικαθίστανται με μια κανονική ροή και σε αποθέματα που δεν αντικαθίστανται με κανονική ροή. Με τον χαρακτηρισμό Κανονική ροή, εννοούνται τα αγοραζόμενα από τις εμπορικές επιχειρήσεις αποθέματα με συχνή ροή, αλλά και τα αποθέματα που παράγονται απ' τις βιομηχανικές επιχειρήσεις, τα ονομαζόμενα προϊόντα «μαζικής παραγωγής».

Σαν αποθέματα μη κανονικής ροής, το Πρότυπο εννοεί τόσο τα αγοραζόμενα όσο και τα παραγόμενα αποθέματα, τα οποία δεν παράγονται ή αγοράζονται «εν σειρά», αλλά χαρακτηρίζονται ως προϊόντα παραγωγής κατά παραγγελία ή εξατομικευμένης παραγωγής.

#### 3.1 Βασικές μέθοδοι προσδιορισμού του κόστους των αποθεμάτων που αντικαθίστανται με μια κανονική ροή.

Το πρότυπο θεωρεί ως βασική μέθοδο μία από τις 2 μεθόδους:

- α) Τη μέθοδο F.I.F.O και την
- β) Μέθοδο του μέσου κόστους η οποία υποδιαιρείται σε 2 μεθόδους.
  - β1) Μέθοδος του μέσου(ετήσιου ή περιοδικού) σταθμικού κόστους
  - β2) Μέθοδο του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων

##### 3.1.1. Μέθοδος F.I.F.O

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, η απογραφή αποθεμάτων στο τέλος κάθε περιόδου, όπως π.χ στο τέλος κάθε μήνα αποτιμάται στο κόστος που έχουν οι τελευταίες αγορές μέχρι να συμπληρωθεί η απογραφόμενη ποσότητα του αποθέματος, αφού οι πρώτες εισαγωγές στην αποθήκη(αρχική απογραφή +πρώτες αγορές) βιομηχανοποιούνται ή πωλούνται πρώτες.

Κεντρική ιδέα αυτής της μεθόδου είναι ότι η πρώτη εισαγωγή εξάγεται πρώτη. Η αποτίμηση των πωλημένων- αναλωμένων γίνεται σύμφωνα με την



σειρά εισαγωγής τους γι' αυτό και η μέθοδος αυτή λέγεται και η «μέθοδος της σειράς εξάντλησης των αποθεμάτων».

Η παραπάνω εκδοχή της σειράς εξάντλησης στις περισσότερες επιχειρήσεις, σχεδόν ταυτίζεται με τη φυσική ροή των αποθεμάτων. Με τη μέθοδο αυτή το απόθεμα τέλους χρήσεως, αποτιμούνται σε τιμές που πλησιάζουν τις τρέχουσες τιμές της αγοράς και συνεπώς η αξία των αποθεμάτων που εμφανίζεται στον ισολογισμό, είναι ορθότερη σε σύγκριση μ' εκείνη προκύπτει με την εφαρμογή άλλων μεθόδων.

Το βασικό μειονέκτημα της F.I.F.O έγκειται στην βασική της αδυναμία στην ορθή αντιπαράθεση των εσόδων με το κόστος των πωλήσεων, γιατί στα τρέχοντα έσοδα των πωλήσεων δεν αντιπαραθέτει το τρέχον κόστος των πωλημένων, αλλά το κόστος κτήσης παλαιότερων αγορών. Έτσι σε περιόδους πληθωρισμού η μέθοδος υπερεκτιμά τα λογιστικά κέρδη σε σχέση με τις άλλες μεθόδους, με περαιτέρω συνέπεια την εμφάνιση στον ισολογισμό αυξημένων μικτών κερδών, και άρα και καθαρών κερδών. Σαν αποτέλεσμα αυτού του γεγονότος, επέρχεται η πληρωμή αυξημένου φόρου εισοδήματος.

Αντίθετα σε περιόδους μείωσης των τιμών, το αποτέλεσμα υποεκτιμάται, με συνέπεια ο φόρος εισοδήματος να είναι μειωμένος.

Η μέθοδος F.I.F.O λειτουργεί σε συνδυασμό με τα 2 συστήματα απογραφής αποθεμάτων:

- (i) Το σύστημα της περιοδικής απογραφής<sup>(15)</sup>
- (ii) Το σύστημα της διαρκής απογραφής

(i) Σύμφωνα με το σύστημα αυτό, μπορεί να τηρηθούν αναλυτικοί λογαριασμοί, για κάθε είδος εμπορεύματος, αλλά τηρούνται με τέτοιο τρόπο, ώστε να μην προκύπτουν απ' αυτές τα μένοντα εμπορεύματα. Έτσι ο προσδιορισμός της ποσότητας και του κόστους των αποθεμάτων τέλους χρήσεως ή κάθε μήνα ή τριμήνου, είναι εφικτός μόνο με την διενέργεια φυσικής απογραφής.

Το κόστος των πωληθέντων, δεν βγαίνει μόνο ως αποτέλεσμα, απ' τα τηρούμενα στοιχεία, αλλά ως η συνολική διαφορά μεταξύ του συνολικού κόστους των προϊόντων προς πώληση και του συνολικού κόστους των εμπορευμάτων που έμειναν.

(ii) Σύμφωνα με το σύστημα αυτό, εκτός από την τήρηση ενός ή περισσότερων γενικών λογαριασμών, τηρούνται αναλυτικοί λογαριασμοί για κάθε είδος εμπορεύματος, με τους οποίους παρακολουθούνται οι αλλαγές που υφίστανται το κάθε απόθεμα, κατά ποσότητα και αξία.

Κάθε αναλυτικός λογαριασμός εμφανίζει το υπόλοιπο, τόσο της ποσότητας όσο και της αξίας (κόστος) του εμπορεύματος που παρακολουθεί και συνεπώς μ' αυτόν τον τρόπο είναι δυνατόν να φαίνονται σε οποιαδήποτε στιγμή, πόσα και ποια είναι τα μένοντα εμπορεύματα.

Επίσης απ' τις καρτέλες των αναλυτικών λογαριασμών και χωρίς την διενέργεια της φυσικής απογραφής, μπορεί να υπολογιστεί το κόστος των πωληθέντων και από τον συσχετισμό του με τα έσοδα από τις πωλήσεις, μπορεί να υπολογισθεί το μικτό αποτέλεσμα(κέρδος ή ζημία), τόσο το συνολικό, όσο για κάθε είδος εμπορεύματος.

Η διενέργεια των φυσικών απογραφών στο τέλος κάθε χρήσεως, είναι υποχρεωτική, προκειμένου να ελεγχθεί η ορθότητα και η ακρίβεια των στοιχείων που τηρούνται.

- Εφαρμογή μεθόδου F.I.F.O με το σύστημα της περιοδικής απογραφής:

(α) Απόθεμα έναρξης : 100 μονάδες

Τιμή μονάδος : 10 €

Στις 10/1 γίνεται μια νέα αγορά 100 μονάδων στην τιμή των 12€. Στις 11/1 πραγματοποιείται η πρώτη πώληση της χρονιάς στην ποσότητα των 300 μονάδων. Στις 31/1 πραγματοποιείται αγορά 500 μονάδων στην τιμή των 15€ ανά μονάδα, και στις 20/1 πωλούνται σε πελάτες, 600 μονάδες. Η τελευταία αγορά των 200 μονάδων γίνεται στην τιμή των 17€ ανά μονάδα και η τελευταία πώληση των 100 μονάδων, γίνεται στις 28/1.

Συνοπτικά ο πίνακας αγορών —πωλήσεων έχει ως εξής:

Συναλλαγές Ιανουαρίου	Κόστος μονάδας	Τιμή μονάδας	Αξία	Αναλώμενες ή πωλώμενες μονάδες	Υπόλοιπες μονάδες
1/1 Απόθεμα έναρξης	100	x 10	1000	-	100
10/1 Αγορά	400	x 12	4800	-	500
11/1 Πώληση	-		-	300	200
13/1 Αγορά	500	x 15	7500	-	700
20/1 Πώληση	-		-	600	100
25/1 Αγορά	200	x 17	3400	-	300
28/1 Πώληση	-		-	100	200
	<u>1200</u>		<u>16700</u>		

Σύμφωνα με τη μέθοδο F.I.F.O και το σύστημα περιοδικής απογραφής έχουμε τα εξής:

	Τιμή	κόστους	μονάδας	
Απόθεμα έναρξης μονάδες	100	x 10 =		1.000
(+)				
Πλέον αγορές	400	x 12 =	4.800	
	500	x 15 =	7.500	
	200	x 17 =	3.400	<u>(+)15.700</u>
				16.700
(-) απόθεμα λήξης				<u>(-)3.400</u>
Κόστος ανάλωσης ή πωλήσεων				13.300

B) Με το σύστημα της διαρκούς απογραφής:

Η ροή του κόστους των αποθεμάτων και των πωληθέντων παρακολουθείται σε κάθε συναλλαγή, σύμφωνα με το τρέχον κόστος και έχει ως εξής:

		ΧΡΕΩΣΗ			ΠΙΣΤΩΣΗ			ΥΠΟΛΟΙΠΟ		
Ημ/νια	Αγορές-πωλήσεις	Μονάδες	Κόστος μονάδας	Συνολικό κόστος	Μονάδες	Κόστος μονάδας	Συνολικό κόστος	Μονάδες	Κόστος μονάδ.	Συνολ. Κόστος
1/1	Αποθεμα Εναρξης							100	10	1000
10/1	Αγορά	400	12	4800				400	12	4800
								500		5800
11/1	Πώληση				100	10	1000	200	12	2400
					200	12	2400			
13/1	Αγορά	500	15	7500				500	15	7500
20/1	Πώληση				200	12	2400	100	15	9900
					400	15	6000			1500
25/1	Αγορά	200	17	3400				200	17	3400
										4900
28/1	Πώληση				100	15	1500	200	17	3400
		1100		15700	1000		13500			

Μπορεί να γίνει ο υπολογισμός του κόστους των πωληθέντων, αλλά και του κόστους των μενόντων αποθεμάτων, στο τέλος κάθε περιόδου, και τότε θα έχουμε:

Μονάδες που πωλήθηκαν/ αναλώθηκαν

$$100 \times 10 (\text{απ' το απόθεμα έναρξης}) = 1.000$$

Πώληση 11/1  $100 \times 10 (\text{απ' το απόθεμα έναρξης}) = 1.000$

300  $\left\{ \begin{array}{l} 200 \times 12 (\text{ απ' την αγορά 10/1}) = 2.400 \end{array} \right.$

Πώληση 20/1  $200 \times 12 (\text{απ' την αγορά 10/1}) = 2.400$

600  $\left\{ \begin{array}{l} 400 \times 15 (\text{απ' την αγορά 13/1}) = 6.000 \end{array} \right.$

Πώληση 28/1			
Κόστος πωληθέντων	}	100 x 15(απ' την αγορά 13/1)	=1.500
		1.000	13.300
Μένοντα		200 x 17(απ' την αγορά 25/1)	=3.400
Σύνολο/Μονάδες		1.200	16.700

Το συμπέρασμα που βγαίνει απ' την εφαρμογή της μεθόδου F.I.F.O με τα 2 συστήματα των απογραφών, είναι ότι:

α) το Κόστος των πωλήσεων και μενόντων προσδιορίζεται στο ίδιο ύψος, ανεξάρτητα απ' το σύστημα απογραφής που χρησιμοποιεί η επιχείρηση και τον τρόπο που τον εφαρμόζει(τρέχουσα κοστολόγηση ή κοστολόγηση στα τέλη της περιόδου)

β) Το σύστημα της διαρκούς απογραφής μας δίνει Περισσότερες Πληροφορίες, σχετικά με την ποσοτική ροή των προϊόντων, την διακύμανση των τιμών αγοράς που έχει να κάνει σε άμεση σχέση με τις ποσότητες αγορών. Παρατηρείται ότι όσο πιο μεγάλες ποσότητες αγοράζει η επιχείρηση, τόσο η τιμή είναι πιο μικρή, ενώ η εταιρεία φροντίζει να διώχνει πρώτα τα παλιό της απόθεμα, και το μένον απόθεμα κοστολογείται στην τρέχουσα τιμή αγοράς.

Όμως με τη F.I.F.O, έχουμε μεγάλο κόστος μενόντων αποθεμάτων και μικρό κόστος πωληθέντων, αφού το αποτιμά σε παλαιότερες τιμές, με συνέπεια να εμφανίζονται στον ισολογισμό της εταιρείας υψηλότερα κέρδη και να επιβαρύνεται η επιχείρηση με πιο βαριά φορολογία εισοδήματος. Η F.I.F.O είναι πολύ εύκολη στην μηχανογραφική λειτουργία και γενικά είναι πολύ δημοφιλής στην εφαρμογή της, από πολλές εταιρείες.

Πολλές εφαρμογές Logistics, ξεκινούν απ' το πνεύμα των μεθοδολογιών F.I.F.O η οποία συμβαδίζει με τη φυσική ροή των αποθεμάτων. Μια τέτοια εφαρμογή είναι η επιλογή και η εγκατάσταση εξοπλισμού και συστήματος αποθήκευσης, αλλά και η δημιουργία μιας πολιτικής αποθεμάτων με στόχο την εξάλειψη κοστών που σχετίζονται με τα αποθέματα.

### 3.1.1. Μέθοδος F.I.F.O & εξοπλισμός-συστήματα αποθήκευσης

Όπως αναφέρθηκε πιο πάνω, η μέθοδος F.I.F.O, συμβαδίζει με τη φυσική ροή των αποθεμάτων. Πάνω σ' αυτήν την αντίληψη στηρίζονται πολλές εταιρείες για την επιλογή των αποθηκευτικών συστημάτων τους, καθώς και τον εξοπλισμό τους, ώστε να επιτυγχάνεται η απρόσκοπτη και κανονική ροή των υλικών, αλλά και ο πιο εύκολος έλεγχος διαθεσιμότητας των αποθεμάτων (Stock control).

Οι λειτουργίες της αποθήκης, είναι γεγονός ότι προσθέτουν κόστος και όχι αξία στα προϊόντα (non-value added services), αλλά είναι σημαντικές για την εξυπηρέτηση των πελατών (διαμόρφωση μιας σωστής πολιτικής Customer Service & After Sales Support), και για την ανάπτυξη και κερδοφορία της επιχείρησης.

Η μέθοδος αποτίμησης F.I.F.O, δίνει την ευκαιρία να εξασφαλίσει μια πιο νορμάλ απογραφή των αποθεμάτων (ιδίως με την μέθοδο της διαρκής απογραφής), να υπάρχει πιο επαρκής μηχανογραφική υποστήριξη (όπως π.χ το μηχανογραφικό πακέτο<sup>1</sup> της ABERON) της αποθήκης αλλά και να αποτελέσει σημαντικό κριτήριο για την οργάνωση της αποθήκης και την επιλογή του αποθηκευτικού εξοπλισμού και των συστημάτων αποθήκευσης.

Ανάλογα με το σκοπό αποθήκευσης, το είδος του προϊόντος, τον χώρο αποθήκευσης και σε συνδυασμό με την μέθοδο F.I.F.O, υπάρχουν τα εξής συστήματα:

#### (i) Κλασικά Ράφια Παλετών (16) (Standard Pallet Ratching)

Χρησιμεύουν για κάθε μέγεθος παλέτας, έχουν δυνατότητα εκμετάλλευσης ύψους της αποθήκης έως και 12-14 μέτρα, εκμετάλλευσης χώρου έως και 35% του χώρου αποθήκης και έχουν χαμηλό κόστος αγοράς. Στο σύστημα αυτό εφαρμόζεται άριστα η μέθοδος F.I.F.O.

#### (ii) Ράφια Ελεύθερης Διέλευσης (Drive Through)

Στα ράφια ελεύθερης διέλευσης, οι παλέτες ακουμπάνε με τις 2 άκρες τους σε ειδική διαμόρφωση του ραφιού. Η εκμετάλλευση χώρου είναι πάρα πολύ υψηλή, γύρω στο 55%, του χώρου αποθήκευσης ενώ αρκετή είναι και η εκμετάλλευση του ύψους. Γίνεται πολύ καλή εφαρμογή της μεθόδου F.I.F.O.

### (iii) Κεκλιμένα ράφια παλετών (Live Storage)

Η τοποθέτηση των παλετών γίνεται από την πίσω πλευρά του κεκλιμένου ραφιού και συλλέγονται από την εμπρός με τη σειρά που τοποθετήθηκαν. Υπάρχει υψηλή εκμετάλλευση χώρου γύρω στο 85%, έχει υψηλό κόστος κατασκευής και επειδή δεν είναι καλή η πρόσβαση στις θέσεις αποθήκευση χρησιμοποιείται για προϊόντα με μικρή διάρκεια ζωής σε μεγάλες παρτίδες με λίγους κωδικούς και μεγάλη κυκλοφοριακή ταχύτητα.

### (iv) Κινητά Ράφια (Mobile Ranching)

Το σύστημα αυτό προσφέρει μεγάλη αξιοποίηση του χώρου γιατί τα ράφια τοποθετούνται σε κινητές Θέσεις οι οποίες μετακινούνται για να δημιουργηθεί ένας νέος διάδρομος, σε άλλο σημείο της αποθήκης. Η κίνηση των ραφιών επιτυγχάνεται με ηλεκτρικούς κινητήρες, που ενεργοποιούνται με διακόπτη ή με τηλεχειριστήριο από το χειριστή του ανυψωτικού, έτσι ώστε ο τελευταίος δεν χρειάζεται να ανεβοκατεβαίνει απ' το μηχάνημα για να κινήσει τα ράφια.

Η μέθοδος F.I.F.O εφαρμόζεται σε αυτό το σύστημα, υπάρχει εύκολη πρόσβαση θέσεων αλλά έχουν υψηλό κόστος κατασκευής, η χαμηλή ταχύτητα πρόσβασης και η ανελαστικότητα σε περιπτώσεις αναχωροταξίας. Είναι ιδανικό σύστημα για την διατήρηση αρχείων, για την αποθήκευση εργαλείων, αλλά και για ευαίσθητα και πολύτιμα αντικείμενα.

### (v) Carousels

Είναι από τα πιο μοντέρνα συστήματα αποθήκευσης. Ανάλογα με το πώς μετακινούνται τα επίπεδα των ραφιών, διακρίνονται σε οριζόντια και κατακόρυφα carousels. Το σύστημα των carousels εξοικονομεί μέχρι και 70% του αποθηκευτικού χώρου, επιταχύνει το ρυθμό αλλαγής (picking) μέχρι και 50%, αφού φέρνει το ζητούμενο προϊόν μπροστά στα χέρια του πικαδόρου, απ' το συντομότερο διάδρομο.

Είναι ιδιαίτερα λειτουργικό σύστημα με υψηλή τιμή απόκτησης και μπορεί να εφαρμοστεί η μέθοδος F.I.F.O. Το κόστος χρήσεως είναι χαμηλό και επιτυγχάνεται καλύτερος και πιο ποιοτικός έλεγχος αποθεμάτων.

### 3.1.2. Μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους

Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους στηρίζεται στην εκδοχή ότι η πιο ενδεδειγμένη τιμή για την αποτίμηση των αποθεμάτων τέλους χρήσεως και την εξεύρεση του κόστους των πωληθέντων, είναι το πιο αντιπροσωπευτικό μέσο κόστος κτήσης της μονάδας του αποθέματος, στην περίοδο.

Σύμφωνα με το Πρότυπο «με τη μέθοδο του μέσου σταθμικού κόστους, το Κόστος κάθε είδος προσδιορίζεται από το μέσο σταθμικό Κόστος των ομοίων ειδών στην αρχή της χρήση και το κόστος των ομοίων ειδών που αγοράστηκαν ή παρήχθησαν κατά τη διάρκεια της χρήσεως. Ο μέσος όρος μπορεί να υπολογιστεί σε περιοδική βάση ή καθώς κάθε πρόσθετο φορτίο παραλαμβάνεται, ανάλογα με τις συνθήκες της επιχείρησης». Δηλαδή το πρότυπο υιοθετεί και τις 2 παραλλαγές της μεθόδου του μέσου περιοδικού(ετήσιου ή βραχύχρονου) μέσου όρου και του κυκλοφοριακού μέσου όρου.

#### 3.1.2.1 Η μέθοδος του ετήσιου μέσου σταθμικού όρου ή του περιοδικού μέσου σταθμικού όρου.(Weighted Average Method).

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, τα αποθέματα απογραφής του τέλους χρήσεως αλλά και οποιεσδήποτε ποσότητες ενδιάμεσης περιόδου όπως του τέλους του μηνός, διμήνου, τριμήνου, κλπ, αποτιμώνται στη μέση σταθμική τιμή κτήσης που διαμορφώνεται στο τέλος του μηνός, του διμήνου ή της χρήσης, με βάση τη σχέση:

Αξία αποθέματος κατά την έναρξη της περιόδου+Αξία αγορών στη τιμή κτήσης  
Ποσότητα αποθέματος κατά την έναρξη της περιόδου + Ποσότητα που αγοράστηκε στη περίοδο

$$= \text{Μέση σταθμική τιμή κτήσης}$$

Η μ' αυτόν τρόπο προσδιορισμένη μέση σταθμική τιμή μονάδας, χρησιμοποιείται όχι μόνο για την αποτίμηση των αποθεμάτων λήξης και του κόστους των πωληθέντων. Η συγκεκριμένη μέθοδος χρησιμοποιείται ευρύτατα στη πράξη, γιατί είναι εύκολη στη πράξη, υπολογίζει το κόστος



μονάδας με μια αντικειμενική βάση, δεν χωρούν υποκειμενικοί χειρισμοί και ελαχιστοποιούνται οι επιδράσεις των ακραίων τάσεων για μεγάλα ανεβουκατεβάσματα των τιμών στην αγορά. Όταν οι τιμές παρουσιάζουν ανυψωτική τάση, το μέσο Κόστος είναι χαμηλότερο από το τρέχον κόστος, ενώ όταν οι τιμές παρουσιάζουν πτώση, το μέσο κόστος είναι υψηλότερο από το τρέχον Κόστος. Αυτό είναι ένα μεγάλο μειονέκτημα της μεθόδου, γιατί στα τρέχοντα έσοδα από τις πωλήσεις δεν αντιπαραθέτει το τρέχον Κόστος κτήσης των πωλημένων.

Συνήθως η μέθοδος αυτή εφαρμόζεται συνήθως όταν υπάρχει σταθερότητα τιμών ή όταν η επιχείρηση προσδιορίζει εσωλογιστικά (με ημερολογιακές εγγραφές), το Κόστος αναλώσεων, παραγωγής, πωληθέντων και διακινήσεων και αποθεμάτων, μια φορά στο τέλος της χρήσεως. Δηλαδή η επιχείρηση εφαρμόζει την συγκεκριμένη μέθοδο, όταν εφαρμόζεται το σύστημα περιοδικής απογραφής. Αν η επιχείρηση εφαρμόσει το σύστημα της διαρκούς απογραφής, επειδή το μέσο σταθμικό κόστος δεν είναι δυνατόν να υπολογισθεί πριν από την τελευταία αγορά της περιόδου, οι αναλώσεις-πωλήσεις και τα υπόλοιπα των αποθεμάτων, παρακολουθούνται μόνο κατά ποσότητα.

Η περίοδος στάθμισης είναι δυνατό να είναι:

- α) ολόκληρη η χρήση, οπότε μιλάμε για μέσο ετήσιο σταθμικό κόστος, ή
- β) μηνιαία, διμηνιαία ή τριμηνιαία, οπότε μιλάμε για μηνιαίο, διμηνιαίο ή και τριμηνιαίο κόστος:

Συναλλαγές Ιανουαρίου	Κόστος μονάδας	Τιμή	Αξία	Αναλωμένες ή πωλώμενες μονάδες	Υπολοιπό μονάδες
1/1 απόθεμα έναρξης	100	x10=	1.000		100
10/1 αγορά	400	x12=	4.800		500
11/1 πώληση				300	200
13/1 αγορά	500	x15=	7.500		700
20/1 πώληση				600	100
25/1 αγορά	200	x17=	3.400		300
28/1 πώληση				<u>100</u>	200
			<u>16.700</u>	1.000	

Με βάση τα παραπάνω δεδομένα, η αξία των αναλωμένων — πωληθέντων και των μενόντων αποθεμάτων, υπολογίζονται ως εξής:

Αποθέματα	100		x 10 = 1000
έναρξης			
Αγορές 10/1		400 x 12 = 4800	
13/1		500 x 12 = 7500	
25/1	1100	200 x 17 = 3400 =	15700
	1200		16700

Άρα :

$$\frac{1000+15700}{100+1100} = \frac{1000+15700}{100+1100} \approx 13,917$$

Άρα η αξία των αποθεμάτων είναι : 200 μονάδες x 13,917 = 2783

Και η αξία των πωληθέντων ή αναλωμένων είναι:  $\frac{1000 \text{ μονάδες} \times 13,917 = 13917}{1200} = 16700$

### 3.1.2.2 ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΚΟΥ ΜΕΣΟΥ ΟΡΟΥ Ή ΤΩΝ ΥΠΟΛΟΙΠΩΝ ΔΙΑΔΟΧΙΚΩΝ (Moving Average cost)

Σύμφωνα με τη συγκεκριμένη μέθοδο, η τιμή στην οποία αποτιμούνται οι ποσότητες που αναλώθηκαν ή πωλήθηκαν, από μια Πρώτη ύλη, εμπόρευμα ή προϊόν, καθώς και οι ποσότητες της απογραφής, προκύπτει μετά από κάθε εισαγωγή, με βάση τη σχέση:

Μέση τιμή =  $\frac{\text{Αξία υπολοίπου πριν την εισαγωγή} + \text{Αξία νέας εισαγωγής}}$

Ποσοτικό υπόλοιπο σε μονάδες πριν την εισαγωγή +  
ποσότητα(μονάδες) νέας εισαγωγής

Κατά την προηγούμενη μέθοδο, το ετήσιο μέσο σταθμικό κόστος προσδιορίζεται στο τέλος της χρήσεως και αν η επιχείρηση εφαρμόζει το σύστημα της διαρκούς απογραφής, δεν είναι σε θέση στη διάρκεια της χρήσεως να υπολογίζει το κόστος αναλωθέντων ή πωληθέντων.

Για να αντιμετωπιστεί αυτό το πρόβλημα, σαν μέσο Κόστος μονάδας μπορεί να χρησιμοποιηθεί εκείνο που προκύπτει μετά από κάθε αγορά εμπορεύματος.

Η προκειμένη μέθοδος είναι αντικειμενική, γιατί δεν αφήνει περιθώρια προσωπικών χειρισμών και δίνει ένα αντιπροσωπευτικό μέσο κόστος, το οποίο πλησιάζει προς το τρέχον κόστος παρά στο μέσο σταθμικό κόστος.

Εφαρμογή:

		ΧΡΕΩΣΗ			ΠΙΣΤΩΣΗ			ΥΠΟΛΟΙΠΟ		
Ημ/να	Αγοράς-πωλήσεις	Μονάδες	Κόστος μονάδας	Συνολικό κόστος	Μονάδες	Κόστος μονάδας	Συνολικό κόστος	Μονάδες	Κόστος μονάδας	Συνολικό Κόστος
1/1	Απόθεμα Έναρξης							100	10	1000
10/1	Αγορά	400	12	4800				400	12	4800
	Μέση Τιμή							500	11,60	5800
					300	11,6	3480	200	11,60	2320
13/1	Αγορά	500	15	7500				700	14,03	9820
20/1	Πώληση				600	14,03	8.147	100	14,05	1403
25/1	Αγορά	200	17	3400				300	16,01	4803
28/1	Πώληση				100	16,01	1601	200	16,01	3202

$$* \frac{1000+4800}{100+400} = \frac{5800}{500} = 11,60 \text{ μέση τιμή υπολοίπου}$$

### 3.1.3 Εφαρμογή του μέσου σταθμικού όρου(WIN AVERAGE) σε αποτίμηση αποθεμάτων πρώτης ύλης (BAMBAKI<sup>(17)</sup> Κ3 1/2)

Η κλωστοϋφαντουργία «NHΜΑΤΕΞ Α.Ε» είναι μια παραγωγική μονάδα υφασμάτων πολλών ειδών, όπως μεταξωτού, βαμβακερού, μάλλινου, κá. Εδρεύει στη Περιοχή Οινόφυτα της Αττικής, όπου υπάρχει η παραγωγική μονάδα και δίπλα υπάρχει η αποθήκη, όπου εισάγονται και φυλάσσονται οι πρώτες ύλες. Επίσης υπάρχουν 2 κέντρα αποθήκης στη Λάρισα και την Ξάνθη, όπου συλλέγεται το βαμβάκι τύπου Κ 3 1/2, απ' τους τοπικούς συνεταιρισμούς. Τη συγκεκριμένη Πρώτη ύλη, τη χρησιμοποιεί για την παραγωγή βαμβακερού υφάσματος και αποστέλλεται στην κεντρική παραγωγική μονάδα, με βάση τις ποσότητες που χρειάζονται για την εκτέλεση της Παραγωγής και την τακτοποίηση των παραγγελιών που έχουν παρθεί.

Απ' την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου του 2005, το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρείας, αποφάσισε να εφαρμόσει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Ιδίως για το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2 «Αποθέματα», αποφάσισε να ξεκινήσει τον προσδιορισμό του κόστους των αποθεμάτων με τη μέθοδο του μέσου σταθμικού κόστους, και αυτό γιατί σε κάθε αποθήκη γίνεται:

α) Διαφορετική παραλαβή ποσοτήτων Κ3 1/2

β) Τα αρχικά αποθέματα της συγκεκριμένης πρώτης ύλης, είναι διαφορετικά σε κάθε αποθηκευτικό κέντρο. Γι' αυτό το λόγο γίνονται λογιστικές καταχωρήσεις μεταξύ αποθηκών, ώστε το Κόστος των αποθηκών να ισοδυναμεί με το Weighted Average Cost.

Όπως είναι γνωστό η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους, αποτελείται απ' τις μεθόδους του:

(i) Μέσου ετήσιου σταθμικού όρου ή της μέσης σταθμικής τιμής, (Weighted Average Method).

(ii) Μέθοδο του μέσου μηνιαίου σταθμικού όρου ή της μέσης μηνιαίας σταθμικής τιμής, (Month-end Average Cost Method).

(iii) Μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου σταθμικού όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων, (Moving Average of Inventing Pricing).

**3.1.3.1 Μέθοδος του μέσου ετήσιου σταθμικού όρου ή της μέσης ετήσιας σταθμικής (Weighted Average Method)**

Ο Παρακάτω Πίνακας παρουσιάζει την αρχική απογραφή της αγοράς και της κατανάλωσης της πρώτης ύλης Κ3 1/2, όταν εφαρμόζεται η συγκεκριμένη «υπομέθοδος», η οποία υπολογίζει τις μηνιαίες διακινήσεις της πρώτης ύλης, για κάθε μήνα μέσα στο 2004.

ΠΡΩΤΗ ΥΛΗ: ΒΑΜΒΑΚΙ ΤΥΠΟΥ Κ3 ½  
Κίνηση πρώτης ύλης περιόδου 1/1 - 31/12/2004(8)

1/1/2004	Απογραφή	μονάδες	100 x 1000	100000€
1/1-31/1	Αγορές		900 x 1100	990000€
1/1-31/1	Σύνολο		1000x 1090	1090000€
1/1-31/1	Αναλώσεις	Μονάδες	800 x 1090=	972000€
1/2 -28/2	Αγορές		1000 x 1200	1200000€
1/1-28/2	Σύνολο		2000 x 1145	2290000
1/2- 28/2	Αναλώσεις	Μονάδες	1200 x 1098=	1318000€
			2000 x 1145=	2290000€
1/3-31/3	Αγορές		2000 x 1050	2100000€
1/1-31/3	Σύνολο		4000 x 1097,5	4390000€
1/3-31/3	Αναλώσεις	Μονάδες	1000 x 1145=	2290000€
			3000 x 1097,5=	3292500€
1/4-30/4	Αγορές		1000 x 1080	1080000
1/1-30/4	Σύνολο		5000 x 1094	5470000
1/4-30/4	Αναλώσεις	Μονάδες	2000 x 1088,75=	2177500€
			5000 x 1094=	5470000
1/5-31/5	Αγορές		3000 x 1000	3000000
1/1-31/5	Σύνολο		8000x 058,75	8470000
1/5-31/5	Αναλώσεις	Μονάδες	2000 x 970,625=	1941250
			7000 x 1058,75=	7411250

1/6-30/6	Αγορές	''''	<u>2000</u> x 1100	2200000
1/1-30/6	Σύνολο	''''	10000 x 1067	10670000
1/6-30/6	Αναλώσεις	''''	Μονάδες	<u>2000</u> x 1095,875= 2191750 9000 x 1067= 9603000
1/7-31/7	Αγορές	''''	<u>2000</u> x 1100	2200000
1/1-31/7	Σύνολο	''''	12000x1072,5	12870000
1/7-31/7	Αναλώσεις	''''	Μονάδες	<u>1000</u> x 1122= 1122000 10000 x 10725000
1/8-31/8	Αγορές	''''	<u>3000</u> x 1050	3150000€
1/1-31/8	Σύνολο	''''	15000 x 1088	16020000
1/8-31/8	Αναλώσεις	''''	Μονάδες	<u>4000</u> x 1056,75= 4227000 1400 x 1088= 14952000
1/9-31/9	Αγορές	''''	<u>5000</u> x 1070	5350000€
1/1-31/9	Σύνολο	''''	20000x1068,5	21370000
1/9-31/9	Αναλώσεις	''''	Μονάδες	4000 x 1070,25= 4281000 18000 x 1068,5= 19233000
1/10-31/10	Αγορές	''''	<u>5000</u> x 1090	5450000€
1/1-31/10	Σύνολο	''''	25000x1072,8	26820000
1/10-31/10	Αναλώσεις	''''	Μονάδες	<u>5000</u> x 1088,25= <u>5441400</u> 23000 x 1072,80= 24674400
1/11-31/11	Αγορές	''''	<u>15000</u> x 1000	15000000€
1/1-30/11	Σύνολο	''''	40000x1045,5	41820000
1/11-30/11	Αναλώσεις	''''	Μονάδες	<u>10000</u> x 982,75= <u>9827500</u> 3300 x 1045,50= 34501500
1/12-31/12	Αγορές	''''	10000 x 950	9500000€
1/1-31/12	Σύνολο	''''	50000x1026,43	51320000
1/12-31/12	Αναλώσεις	''''	Μονάδες	<u>12000</u> x 973,876= <u>11680500</u>
1/1-31/12	Αναλώσεις	''''		45000 x 1026,4= 46188000
31/12/2004	Απογραφή		Μονάδες	<b>5000 x 1026,4=51320000€</b>

Όπως φαίνεται από τα πιο πάνω παραδείγματα, για να προσδιοριστεί η τιμή, με την οποία θα αποτιμηθούν οι μηνιαίες αναλώσεις της Πρώτης ύλης Κ 3 1/2, με τη μέθοδο του μέσου ετήσιου σταθμικού όρου, γίνονται τα εξής:

Στο τέλος κάθε μήνα προσδιορίζουμε τη μέση σταθμική τιμή των μέχρι εκείνη τη στιγμή εισαγωγών στην αποθήκη της Πρώτης ύλης, δηλαδή την αρχική απογραφή συν τις αγορές της περιόδου. Γίνεται αποτίμηση του αποθέματος της απογραφής του τέλους κάθε μήνα, με τη μέση σταθμική τιμή, και το ποσό που προκύπτει, αφαιρείται από το άθροισμα αρχικής απογραφής και αγορών. Η διαφορά, η οποία προκύπτει, αντιπροσωπεύει το Κόστος των αναλώσεων της πρώτης ύλης κατά την περίοδο. Μετά γίνεται αφαίρεση, ότι έχει ήδη κοστολογηθεί κατά την προηγούμενη περίοδο, μέχρι και το τέλος του προηγούμενου μήνα και το απομένον υπόλοιπο αντιπροσωπεύει το κόστος των αναλώσεων πρώτης ύλης τον συγκεκριμένο μήνα.

Δηλαδή στο τέλος του μήνα Μαρτίου του 2004, θα ισχύει:

Σύνολο Αρχικής Απογραφής και αγορών μέχρι 31/3/2004:	4000μον x 1097,50* = 4390000€
(-) Κόστος αποθεμάτων απογραφής της 31/3/2004:	1000μον x 1097,50 = 1097500€
= κόστος αναλώσεων περιόδου 1/1-31/3/2004 :	3000μον x 1097,50* = 3292500€
(-)κόστος αναλώσεων προηγ. περιόδου 1/11-28/2/2004: 2000€μον x 1145 = 2290000€	
Κόστος αναλώσεων Μαρτίου 1/3- 31/3/2004:	1000μον x 1002,5€ = 1002500€

Με τον ίδιο τρόπο γίνονται οι αντίστοιχοι υπολογισμοί και κατά τους επόμενους μήνες του έτους, ώστε να αποτιμήσουμε τις ποσότητες του βαμβακιού που αναλώνονται κάθε μήνα. Στο τέλος της χρήσεως, τόσο το απόθεμα απογραφής της Πρώτης ύλης την 31 / 12/2004, όσο και το σύνολο των αναλώσεων του έτους έχουν αποτιμηθεί με την μέση ετήσια σταθμική τιμή των 1026,40€/μονάδα. Η τιμή αυτή είναι διαφορετική, από μήνα σε μήνα.

Η χρησιμότητα της μεθόδου αυτής, συνίσταται σε περιπτώσεις, όπου υπάρχει σταθερότητα τιμών ή όταν η επιχείρηση προσδιορίζει, με ημερολογιακές εγγραφές το Κόστος αναλώσεων, παραγωγής, πωληθέντων και διακινήσεων των αποθεμάτων, μια φορά στο τέλος της χρήσεως.

### 3.1.3.2 Η μέθοδος του μέσου μηνιαίου σταθμικού όρου ή της μέσης μηνιαίας σταθμικής τιμής (Month-end Average Cost Method).

Με την συγκεκριμένη περίπτωση, κάθε μήνας αντιμετωπίζεται ως μία ξεχωριστή διαχειριστική περίοδος με διακριτό εντελώς κόστος το αποθέματος, σε σχέση με τις προηγούμενες περιόδους!

Το Κόστος αποθέματος φτιάχνεται από:

- α) Το Κόστος αποθέματος της αρχής κάθε μήνα
- β) Από το κόστος των αγορών του αποθέματος που έγιναν κατά τη διάρκεια του μήνα.

Σύμφωνα με τα δεδομένα του προηγούμενου παραδείγματος, η διακύμανση του κόστους αναλώσεων της Πρώτης ύλης Κ3 1/2 στο τέλος του μήνα, την απογραφή στο τέλος του μήνα, καθώς και το κόστος απογραφής στο τέλος της χρήσεως, θα έχει ως εξής:

#### BAMBAKI ΤΥΠΟΥ Κ 3 1/2

Κίνηση πρώτων υλών στην αποθήκη από 1/1/1 - 31/12/2004

Από 1/1/2004- 31/12/2004

1/1/2004	Απογραφή	μονάδες	100 x 1000	100000€
1/1-31/1	Αγορές	" "	900 x 1100	990000€
31/1	Σύνολο	" "	1000 x 1090	1090000€
1/1-31/1	Αναλώσεις	" "	800 x 1090	720000€
1/2	Υπόλοιπο	" "	200 x 1090	370000€
1/2 -28/2	Αγορές	" "	1000 x 1200	1200000€
28/2	Σύνολο	" "	1200 x 1308	1570000€
1/2- 28/2	Αναλώσεις	" "	1200 x 1308	1570000€
1/3	Υπόλοιπο	" "	0	0
1/3-31/3	Αγορές	" "	2000 x 1050	2100000€
1/3-31/3	Αναλώσεις	" "	1000 x 1050	1050000€
1/4	Υπόλοιπο	" "	1000 x 1050	1050000€
1/4-30/4	Αγορές	" "	1000 x 1080	1080000€
30/4	Σύνολο	" "	2000 x 1065	2130000€



1/4-30/4	Αναλώσεις	...	<u>2000</u> x 1065	2130000€
1/5	Υπόλοιπο	...	0	0
1/5-31/5	Αγορές	...	3000 x 1000	3000000€
1/5-31/5	Αναλώσεις	...	<u>2000</u> x 1000	<u>2000000€</u>
1/6	Υπόλοιπο	...	1000 x 1000	100000€
1/6-30/6	Αγορές	...	<u>2000</u> x 1100	<u>2200000€</u>
30/6	Σύνολο	...	3000 x 1066,6	3200000€
1/6-30/6	Αναλώσεις	...	<u>2000</u> x 1066,6	<u>2133200€</u>
1/7	Υπόλοιπο	...	1000 x 1066,8	1066800€
1/7-31/7	Αγορές	...	<u>2000</u> x 1100	<u>2200000€</u>
31/7	Σύνολο	...	3000 x 1088,9	3266800
1/7-31/7	Αναλώσεις	...	<u>1000</u> x 1088,9	<u>1088900€</u>
1/8	Υπόλοιπο	...	2000 x 1088,9	2177900€
1/8-31/8	Αγορές	...	<u>3000</u> x 1050	<u>3150000€</u>
31/8	Σύνολο	...	5000 x 1065,6	5327900€
1/8-31/8	Αναλώσεις	...	<u>4000</u> x 1065,6	<u>4262400€</u>
1/9	Υπόλοιπο	...	1000 x 1065,6	1065500€
1/9-31/9	Αγορές	...	<u>5000</u> x 1070	<u>5350000€</u>
31/9	Σύνολο	...	6000 x 1069,2	6415500€
1/9-31/9	Αναλώσεις	...	<u>4000</u> x 1069,2	<u>4276800€</u>
1/10	Υπόλοιπο	...	2000 x 1069,2	2138700€
1/10-31/10	Αγορές	...	<u>5000</u> x 1090	<u>5450000€</u>
31/10	Σύνολο	...	7000 x 1084,10	7588700€
1/10-31/10	Αναλώσεις	...	<u>5000</u> x 1084,10	<u>5420500€</u>
1/11	Υπόλοιπο	...	2000 x 1084,10	2168200€
1/11-31/11	Αγορές	...	<u>15000</u> x 1000	<u>15000000€</u>
30/11	Σύνολο	...	17000 x 1009,9	17168200€
1/11-30/11	Αναλώσεις	...	<u>10000</u> x 1099,9	<u>10099000€</u>
1/12	Υπόλοιπο	...	7000 x 1099,9	7069200€
1/12-31/12	Αγορές	...	<u>10000</u> x 950	<u>9500000€</u>
31/12	Σύνολο	...	17000 x 974,66	16569200€

1/12-31/12	Αναλώσεις		<u>12000</u> x 974.66	<u>11695900€</u>
31/12/2004	Απογραφή		5000 x 97466	4873300€

Η συγκεκριμένη μέθοδος εξυπηρετεί πρακτικά την επιχείρηση, όταν θέλει να παρακολουθήσει την κίνηση των αποθεμάτων, βραχυχρόνια και σε μηνιαία βάση. Η μέθοδος αυτή συντελεί στην «ανεξαρτητοποίηση» του κόστους των αποθεμάτων κάθε μήνα, από τυχόν διακυμάνσεις των τιμών αγοράς των πρώτων υλών, που λαμβάνουν χώρα κάθε μήνα ή περίοδο.

Εάν επιχειρήσει κάποιος να κάνει σύγκριση των μεθόδων μέσης ετήσιας και μέσης μηνιαίας σταθμικής τιμής, τόσο το κόστος των μηνιαίων αναλώσεων, όσο και το κόστος της τελικής απογραφής των πρώτων υλών, διαφέρει σημαντικά τους. Η κάθε μέθοδος ασκεί την δικιά της επιρροή, όχι μόνο στα βραχυχρόνια (μηνιαία) αποτελέσματα, αλλά και στα τελικά μεγέθη των υλικών ετήσιων αποτελεσμάτων.

### **3.1.3.3 Μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου σταθμικού ή των διαδοχικών υπολοίπων (Moving Average of Inverting Pricing).**

Η συγκεκριμένη μέθοδος είναι πολύ χρήσιμη για τους υπεύθυνους αποθηκών, και κατ' επέκταση για τη διεύθυνση Logistics, διότι:

(i) Η μέση σταθμική τιμή που διαμορφώνεται, χρησιμοποιείται για την αποτίμηση των ποσοτήτων που θέλει η εταιρεία να διακινήσει από την μία αποθήκη(κεντρική) στην άλλη(υπό-αποθήκη), μέχρι να υπάρξει νέα εισαγωγή στην αποθήκη. Έτσι μπορεί να είναι γνωστή η αξία των αποθεμάτων που διακινούνται απ' το ένα αποθηκευτικό κέντρο στο άλλο, μέχρι να πραγματοποιηθεί νέα αγορά πρώτων υλών απ' το τμήμα προμηθειών και αγορών, και να προκύψει ή να διαμορφωθεί η νέα μέση τιμή κ.ο.κ. Η τιμή της αποτίμησης των αναλώμενων ή πωλούμενων ποσοτήτων, βρίσκεται με βάση τη σχέση:

$$\frac{\text{Αξία υπολοίπου πριν την εισαγωγή} - \text{Αξία νέας εισαγωγής}}{\text{Ποσοτικό υπόλοιπο σε μονάδες πριν την εισαγωγή} + \text{ποσότητα(μονάδες) νέας εισαγωγής}} = \text{Μέση τιμή αποτίμησης}$$

Σύμφωνα με το προηγούμενο παράδειγμα, για το μήνα Ιανουάριο του 2004, η μέση σταθμική τιμή διαδοχικών υπολοίπων θα είναι:

$$\frac{100000+990000}{100+900} = \frac{1090000}{100} = 1090/\text{μονάδα}$$

Σε μεγάλες αποθήκες, όταν πραγματοποιούνται πολλές εισαγωγές(αγορές) και εξαγωγές(πωλήσεις ή αναλώσεις) μέσα στην ημέρα, και οι τιμές των επιμέρους εισαγωγών είναι διαφορετικές, τότε και το κόστος των επιμέρους εξαγωγών της ίδιας ημέρας θα διαφέρει, όπως και το κόστος της απογραφής.

Στο συγκεκριμένο παράδειγμα, η τιμή 1090/μονάδα, θα χρησιμοποιηθεί για την αποτίμηση της ανάλωσης που θα γίνει μετά την εισαγωγή των 900 μονάδων της πρώτης ύλης. Εάν υποθεθεί ότι η εξαγωγή είναι 800 μονάδες, τότε το κόστος ανέρχεται σε 72.000€. Μετά την εξαγωγή αυτή, προκύπτει νέο υπόλοιπο 200 μονάδων, μέσης τιμής 1090/μονάδα και αξίας 370.000€. Μια νέα αγορά πρώτης ύλης έστω 1000 μονάδων με κόστος 1.200.000 €, διαμορφώνει νέα μέση τιμή:

$$\frac{(1090000-720000)}{(1000-800)} = \frac{370000+1200000}{200-1000} = \frac{1570000}{1200} =$$

$$= 1308/\text{μονάδα (Μέσο κόστος μονάδων μετά την νέα εισαγωγή-αγορά)}$$

Η συγκεκριμένη μέθοδος χρησιμοποιείται ευρύτατα απ' τις εμπορικές επιχειρήσεις, και εξυπηρετεί δύο βασικούς στόχους:

(i) Συντελεί στον ακριβή προσδιορισμό της αξίας των αποθεμάτων που εκμεταλλεύονται σε ημερήσια βάση. Η πληροφορία αυτή προτρέπει τους οικονομικούς αναλυτές της εταιρείας, αλλά και το Logistics Department, να αντλήσουν σημαντικά στοιχεία που θα τους βοηθήσουν στη χάραξη μιας συγκεκριμένης πολιτικής.

Όσον αφορά το οικονομικό σκέλος, όταν γνωρίζουν τα στελέχη την αξία των αποθεμάτων που εκμεταλλεύεται σε ημερήσια βάση, μπορούν να προσδιορίσουν τι κεφάλαιο θα επενδυθεί για τα αποθέματα, καθώς και τους τόκους των κεφαλαίων, με του οποίους η επιχείρηση θα επιβαρυνθεί.

Όσον αφορά το Logistics κομμάτι της μεθόδου, η γνώση του κόστους των αποθεμάτων σε ημερήσια βάση, βοηθά στην εκτίμηση σημαντικών στοιχείων που αποτελούν το κόστος αποθέματος, όπως το κόστος απαρχαίωσης, το κόστος του χώρου και του κόστους διακίνησης του αποθέματος.

Στην περίπτωση του κόστους απαρχαίωσης η πρώτη ύλη Βαμβάκι K3 1/2 , που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ρούχων λ.χ, μπορεί να μην είναι στην επικαιρότητα την επόμενη χρονιά, γιατί εμφανίζονται νέες τάσεις μόδας, κάθε χρόνο. Το ύφασμα που έχει σαν πρώτη ύλη τον συγκεκριμένο τύπο βαμβακιού μπορεί να μην είναι στις προτιμήσεις των καταναλωτών τα επόμενα χρόνια. Άρα, ο υπεύθυνος Logistics σε συνεργασία με το τμήμα Marketing & Πωλήσεων με το τμήμα Προμηθειών και Αγορών αλλά και με το Οικονομικό τμήμα, θα πρέπει να ασκήσει μια τέτοια πολιτική διαχείρισης αποθεμάτων, που να ικανοποιηθεί η πλειοψηφία των υπό εκτέλεση παραγγελιών, να γίνεται σωστή και τακτική απογραφή, ώστε το τμήμα Προμηθειών να κάνει τις κατάλληλες αγορές. Φυσικά λαμβάνονται σημαντικά υπ' όψιν οι πληροφορίες που προέρχονται απ' το τμήμα των Πωλήσεων, σχετικά με τις προβλέψεις τους και τις τάσεις μόδας που επικρατούν. Έτσι θα γίνει προσπάθεια για σωστή διαχείριση των οικονομικών πόρων της εταιρείας, με επενδύσεις σε κατάλληλες ποσότητες αποθέματος.

Όσον αφορά το κόστος του χώρου, για την αποθήκευση της πρώτης ύλης, θα χρειαστεί μεγάλος αποθηκευτικός χώρος, ειδικά για την περίοδο Οκτώβριο- Νοέμβριο όπου γίνεται η συγκομιδή βαμβακιού. Την περίοδο εκείνη, ιδίως τον Νοέμβριο(σύμφωνα και με το παράδειγμα), το μέγεθος της ποσότητας που αγοράστηκε είναι αρκετά μεγάλο, σχετικά με τις

προηγούμενες περιόδους, και σε συνδυασμό με το απόθεμα που ήδη υπάρχει. συντελεί στην ύπαρξη μεγάλης αξία αποθέματος. Άρα θα χρειαστεί και μεγάλους αποθηκευτικούς χώρους για την διατήρηση της συγκεκριμένης πρώτης ύλης, και κατά συνέπεια αναλόγου αξίας.

Τέλος, το κόστος διακίνησης δημιουργείται κατά τις εντός των αποθηκών διακινήσεις αποθεμάτων, για να επιτευχθεί εξοικονόμηση χώρου αποθήκευσης και συντήρησης. Σε περιόδους που διατηρούνται μεγάλης αξίας αποθέματα επιλέγονται τα κατάλληλα συστήματα αποθήκευσης και διακίνησης, με σκοπό την ταχύτερη και ασφαλέστερη διακίνησή τους, ώστε να μην προκληθεί φθορά. Σημαντικό ρόλο παίζει και η φύση του προϊόντος, αλλά και η διάρκεια ζωής του.

#### 4.Προσδιορισμός του κόστους των αποθεμάτων που δεν αντικαθίστανται με «κανονική ροή»

Σύμφωνα με το Πρότυπο, σαν αποθέματα «μη κανονικής ροής», εννοούνται τόσο τα αγοραζόμενα αποθέματα όσο και τα παραγόμενα, τα οποία δεν παράγονται ή παράγονται εν σειρά.

Με τον τομέα εξατομικευμένης παραγωγής ασχολούνται επιχειρήσεις, κυρίως «κατασκευαστικές», βιομηχανικές, επιχειρήσεις παραγωγής υλικού πολέμου, κλπ.

Τέτοιου είδους εταιρείες κατασκευάζουν προϊόντα εξατομικευμένα, μη τυποποιημένα, τα οποία είναι ανόμοια μεταξύ τους. Οι επιχειρήσεις αυτής της κατηγορίας διακρίνονται στις εξής 2 υποκατηγορίες:

α) Σε επιχειρήσεις που παράγουν κατά παραγγελία των πελατών τους, οι οποίοι θέτουν κάποιες προδιαγραφές στην κατασκευή των έργων τους ή προϊόντων τους. Τα προϊόντα αυτά υφίστανται το καθένα διαφορετική σειρά κατεργασιών που δε μοιάζουν με τη σειρά κατεργασίας προϊόντων παραγγελίας άλλου πελάτη.

Τέτοιου είδους παραγγελίες πελατών συνήθως αναφέρονται στην κατασκευή ενός έργου, όπως λ.χ στις οικοδομικές, κατασκευαστικές και αεροναυπηγικές επιχειρήσεις ή στην παραγωγή μιας συγκεκριμένης σειράς ομοειδών κατασκευών, όπως λ.χ στις αεροναυπηγικές, κατασκευαστικές και αυτοκινητοβιομηχανίες ή στην Κατασκευή μιας σειράς προϊόντων του ίδιου ή

ανομοιότυπου, όπου όμως οι κατεργασίες είναι παρόμοιες και ομοιόμορφες διαδικασίες Παραγωγής για την συγκεκριμένη παραγγελία.

β) Στις επιχειρήσεις που παράγουν εξατομικευμένα προϊόντα όχι κατ' εντολή των πελατών τους αλλά για τη δημιουργία δικών τους αποθεμάτων.

Για κάθε εξατομικευμένη παραγωγή προϊόντος, απαιτούνται συνήθως διαφορετικές Α' ύλες, διαφορετική άμεση εργασία και έμμεσες δαπάνες και συνεπώς, για κάθε κατασκευή πρέπει να γίνεται ιδιαίτερη κοστολόγηση.

Τα κύρια χαρακτηριστικά του συστήματος κοστολόγησης εξατομικευμένης παραγωγής είναι:

(i) Το κόστος υπολογίζεται αφού συγκεντρωθούν όλες οι εντολές παραγωγής ή των φύλλων κόστους.

(11) Το κόστος εξευρίσκεται στο τέλος με την αποπεράτωση της παραγωγής, και όχι σε τακτή χρονική περίοδο.

(iii) Απαιτεί ασυγκρίτως πληρέστερη, σε σχέση με το σύστημα της μαζικής παραγωγής, λογιστικοδιοικητική οργάνωση,(συμπλήρωση ειδικών εντύπων, λεπτολόγο παρακολούθηση των αναλώσεων υλικών, κλπ).

Με τη μέθοδο της εξατομικευμένης παραγωγής υπολογίζουμε το Κόστος αποθεμάτων, όπου εφαρμόζεται η μέθοδος JUST-IN-TIME.

Η μέθοδος JUST-IN-TIME(JIT), είναι μια νέα αντίληψη, όσον αφορά τον τρόπο διαχείρισης των αποθεμάτων από τις επιχειρήσεις. Ο τρόπος αντιμετώπισης των αποθεμάτων αποτελούσε πρόβλημα μείζονος σημασίας για τις Διοικήσεις. Η Κεντρική ιδέα του συστήματος είναι σχετικά <sup>(21)</sup> απλή:

Κάθε εργαζόμενος σε μια θέση εργασίας, παραλαμβάνοντας ένα κομμάτι από τη προηγούμενη θέση, το εξετάζει μήπως είναι ελαττωματικό. Αν όντως είναι προβληματικό, το αναφέρει στον προηγούμενο και αυτός ψάχνει να βρει την αιτία, λύνει το πρόβλημα και έτσι αποφεύγεται η παραγωγή μεγάλου όγκου ελαττωματικών προϊόντων.

Έτσι αποκαθίσταται η λειτουργία της παραγωγικής μονάδας, όπου οι θέσεις εργασίας ενώνονται μεταξύ τους, και έτσι αυξάνεται η αλληλεξάρτηση των εργαζομένων στα διάφορα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας, αλλά και η συνεκτικότητα του συστήματος.

Στο σύστημα JUST-IN-TIME, θεωρούμε σαν αποθέματα, την παραγωγή σε εξέλιξη, όταν με την αποτίμηση, ασχολείται η μέθοδος της

εξατομικευμένης Παραγωγής. Η αποτίμηση της παραγωγής σε εξέλιξη γίνεται ως εξής:

Συνήθως η παραγωγή προϊόντων διαρκεί 2 ή περισσότερους μήνες. Τότε το κόστος Παραγωγής σε εξέλιξη στο τέλος κάθε μήνα, αφαιρείται απ' τον οικείο λογαριασμό(απ' το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «Παραγωγή σε εξέλιξη»). Η διαφορά αποτελεί το κόστος των παραχθέντων ετοιμών κατά τη διάρκεια της παραγωγής.

#### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ:**

Η εταιρεία KASKAWEAR Α.Ε ειδικεύεται εδώ και χρόνια στη παραγωγή κοστούμιών κατά παραγγελία πελατών. Η μονάδα παραγωγής της ή πιο σωστά το εργοστάσιο παραγωγής των κοστούμιών βρίσκεται στη βιομηχανική περιοχή των Οиноφύτων Αττικής. Σκοπός της εταιρείας είναι να εφαρμοστεί μια πολιτική που σαν στόχο θα έχει τη μείωση έως εκμηδενισμό των αποθεμάτων και την εκτέλεση και παραγωγή των συγκεκριμένων ποσοτήτων και μόνο, χωρίς να υπάρχουν αποθέματα. Ένας άλλος στόχος είναι η όσο το δυνατόν μείωση των σκάρτων προϊόντων και την ελαχιστοποίηση του «lead time» παράδοσης των παραγγελιών στους 5 πελάτες. 14 εφαρμογή του συστήματος JUST-IN-TIME αποτελεί μονόδρομο για την επίτευξη των σκοπών αυτών. Τα λογιστικά δεδομένα της εταιρείας δείχνουν ότι στο τέλος του μήνα Ιανουαρίου, ο λογαριασμός «παραγωγή σε εξέλιξη» εμφανίζει χρεωστικό υπόλοιπο, πριν από την εγγραφή μεταφοράς του κόστους των παραχθέντων ετοιμών, 263.300€.

Υποθέτουμε ότι η αποτίμηση της απογραφής της παραγωγής σε εξέλιξη την 31 / 1, έχει ως εξής:

- α) Ύφασμα που έχει περάσει μόνο απ' το κοπτήριο και αντιστοιχεί σε μέτρα,  $1500 \times 50 = 75.000\text{€}$
- β) Φόδρα που έχει περάσει μόνο απ' το κοπτήριο και αντιστοιχεί σε μέτρα,  $1500 \times 10 = 15.000\text{€}$
- γ) Υλικά παραγωγής αξίας 10.000€
- δ) Άμεση εργασία που περιλαμβάνεται στα επεξεργασμένα υφάσματα και τη φόδρα  $5.000 \times 33\% = 1.650\text{€}$

Με βάση τα δεδομένα αυτά, το κόστος των παραχθέντων κατά το μήνα Ιανουάριο και εισαχθέντων στην αποθήκη ετοιμών μονάδων του κουστουμιού, προσδιορίζεται ως εξής:

Υπόλοιπο λογαριασμού κόστους παραγωγής σε εξέλιξη την 31/1: 263.000 €  
Μείον(-):Κόστος απογραφής παραγωγής σε εξέλιξη την 31/1:

- Πρώτες Ύλες	(75.000+15.000) =90.000€
- Υλικά Παραγωγής	10.000€
- Άμεση Εργασία	5.000€
- ΓΒΕ	<u>1.650€</u>
	106.650€

Άρα 263.000€ - 106.650€= 156.650€ => Κόστος παραχθέντων ετοιμών το μήνα Ιανουάριο.

Η μέθοδος αυτή θεωρείται ότι οδηγεί σε μια καλή προσέγγιση του κόστους των παραγόμενων ετοιμών προϊόντων, κατά τις ενδιάμεσες — μηνιαίες κοστολογήσεις που γίνονται πριν πραγματοποιηθεί η παραγωγή της παραγγελίας ή της εντολής παραγωγής. Η μέθοδος αυτή πρέπει να χρησιμοποιείται όταν η παραγωγική διαδικασία είναι απλή, τα χρησιμοποιούμενα αποθέματα(είτε πρώτες ύλες, είτε βοηθητικές), είναι λίγα και εύκολο να μετρηθούν, και όταν βρίσκονται στο παραγωγικό κύκλωμα και ο υπολογισμός του βαθμού ή ποσοστού κατεργασίας των άμεσων υλικών παραγωγής κατά την απογραφή του στο τέλος κάθε μήνα είναι σχετικά εύκολος και ακριβής.

## **5. Αποτίμηση των αποθεμάτων**

### **5.1 Ο βασικός κανόνας αποτίμησης των αποθεμάτων**

Ο βασικός κανόνας αποτίμησης των αποθεμάτων καθιερώνεται με την ξβ, παράγραφο του προτύπου που ορίζει ότι «η αποτίμηση των αποθεμάτων θα πρέπει να γίνεται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας».



Η αποτίμηση των αποθεμάτων με βάση την παραπάνω αρχή στηρίζεται στις εξής λογιστικές αρχές:

(i) Στην αρχή της αντιπαράθεσης εσόδων- εξόδων, σύμφωνα με την οποία η μείωση της αξίας του κατεχόμενου αγαθού, ανεξαρτήτως της αιτίας που την προκάλεσε(βλάβη, απαρχαίωση, περιπτώσεις πλημμύρας, πυρκαγιάς). Πρέπει να Θεωρείται ζημιά της περιόδου στην οποία η μείωση αυτή συνέβη και

(ii) στην αρχή της συντηρητικότητας.

Στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία ορίζεται η υπολογιζόμενη τιμή πώλησης μειωμένη με το υπολογιζόμενο κόστος παραγωγικής ολοκλήρωσης και το υπολογιζόμενο κόστος που είναι αναγκαίο για να γίνει η πώληση.

Σαν επεξήγηση, το Πρότυπο αναφέρει τα ακόλουθα:

- Το κόστος ενός αποθέματος μπορεί να μην είναι ανακτήσιμο, αν αυτό έχει υποστεί ολική ή μερική καταστροφή αν η τιμή πώλησής του έχει μειωθεί. Επίσης το κόστος του μπορεί να μην ανακτηθεί αν οι προβλεπόμενες δαπάνες ολοκλήρωσης ή πώλησής του έχουν αυξηθεί.

Επίσης η υποτίμηση των αποθεμάτων κάτω του κόστους κτήσης τους, στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, είναι σωστή υπό την έννοια ότι τα περιουσιακά στοιχεία δεν πρέπει να καταχωρούνται με επιπλέον ποσά από τα αναμενόμενα να πραγματοποιηθούν από την πώληση ή τη χρήση τους.

- Οι υπολογισμοί της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας βασίζονται στην περισσότερο αξιόπιστη ένδειξη που υπάρχει κατά το χρόνο που γίνονται οι εκτιμήσεις ως προς το ποσό στο οποίο θα κυμανθεί η πώληση των αποθεμάτων.

Οι εκτιμήσεις αυτές λαμβάνουν υπ' όψη τις διακυμάνσεις τιμής ή του κόστους, που άμεσα σχετίζονται με γεγονότα τα οποία συμβαίνουν μετά το τέλος χρήσεως, και στην έκταση που τα γεγονότα αυτά επιβεβαιώνουν τις υπάρχουσες στο τέλος αποθήκες.

- Οι εκτιμήσεις της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας λαμβάνουν υπ' όψη και το σκοπό για τον οποίο διατηρούνται τα αποθέματα. Τέτοια περίπτωση υπάρχει και όταν η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία της ποσότητας αποθέματος

που διατηρείται για να καλύψει προσυμφωνημένες πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών, βασίζεται στη συμβατική τιμή.

Εάν οι συμβάσεις πωλήσεων καλύπτουν μικρότερες ποσότητες απ' αυτές των αποθεμάτων που ήδη υπάρχουν, η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία της επιπλέον ποσότητας θα υπολογισθεί με βάση τη γενική τιμή πώλησης. Εάν όμως οι συμβάσεις πωλήσεων αναφέρονται σε ποσότητες μεγαλύτερες απ' τα ήδη υπάρχοντα αποθέματα, τότε μπορεί να ανακύψουν ενδεχόμενες υποχρεώσεις ή Προβλέψεις, οι οποίες αντιμετωπίζονται από το «ΔΛΠ» 37 "Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις, Ενδεχόμενες Απαιτήσεις".

#### 5.2.Πως γίνεται η σύγκριση κόστους κτήσης ή καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας για την εξεύρεση της χαμηλότερης τιμής

Για να υπολογισθεί η χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και αξία ρευστοποίησης, θα πρέπει να ισχύουν κάποιες αρχές όπως:

- (i) Η σύγκριση θα πρέπει να γίνεται κατ' είδος αποθέματος, αλλά και σε μερικές περιπτώσεις η σύγκριση μπορεί να γίνεται σε ομαδοποιημένα όμοια ή συγγενή είδη. Αυτό μπορεί να πραγματοποιηθεί για είδη αποθεμάτων που αφορούν την ίδια παραγωγική γραμμή, έχουν όμοιους σκοπούς ή τελικές χρήσεις, παράγονται και διατίθενται σε αγορά ίδιας γεωγραφικής περιοχής και τα οποία δεν είναι πρακτικά εφικτό να αποτιμηθούν ξεχωριστά από άλλα είδη της αυτής παραγωγικής γραμμής.
- (ii) Δεν επιτρέπεται να υποτιμώνται ή αποτιμώνται τα αποθέματα με βάση μια γενική ταξινόμησή τους όπως π.χ όλα τα αποθέματα ενός Ιδιαίτερα βιομηχανικού ή γεωγραφικού τομέα( π.χ αποθέματα νηματοουργείου).
- (iii) Στις υπηρεσίες παροχής υπηρεσιών, η σύγκριση πρέπει να γίνεται κατά υπηρεσία για την οποία έχει συμφωνηθεί ξεχωριστή τιμή πώλησης, και για την οποία πρέπει να προσδιορίζεται και ιδιαίτερο κόστος παραγωγής.

### **5.3 Αποτίμηση πρώτων υλών**

Σύμφωνα με το Πρότυπο(§ 29), τα υλικά που ενσωματώνονται στα προϊόντα που παράγονται και η ποσότητα που αναλώνεται είναι ανάλογη με την ποσότητα των προϊόντων που παράγεται, και διατηρούνται χρήση στην παραγωγή αποθεμάτων, δεν αποτιμώνται κάτω απ' το κόστος τους. Αυτό ισχύει για την περίπτωση, όπου τα έτοιμα προϊόντα(στα οποία οι Α' ύλες είναι

ενσωματωμένες σ' αυτό), αναμένεται να πωληθούν στο κόστος ή πάνω απ' αυτό.

Στην περίπτωση όμως, που μία μείωση της τιμής των υλικών δείχνει ότι το κόστος των ετοιμων προϊόντων θα υπερβεί τη καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε τα αποθέματα υλών αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Σε τέτοιες περιπτώσεις, το κόστος αντικατάστασης των υλικών μπορεί να αποτελεί το καλύτερο διαθέσιμο μέσο μέτρησης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

### **5.4 Μέθοδος χαμηλότερης τιμής μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας και εφαρμογές**

Η μέθοδος αυτή, εφαρμόζεται κατά 3 τρόπους:

- α) Συγκρίνοντας το κόστος απόκτησης και της τρέχουσας τιμής χωριστά για κάθε στοιχείο της απογραφής (στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή)
- β) Συγκρίνοντας το κόστος κτήσης για κάθε κατηγορία στοιχείων της απογραφής, καθώς και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, ομοίως.
- γ) Συγκρίνοντας το συνολικό Κόστος κτήσης και τη συνολική τρέχουσα αξία των αποθεμάτων της απογραφής. Αυτή η περίπτωση αποκλείεται από το Πρότυπο.

Η εφαρμογή των 2 πρώτων μεθόδων έχει ως εξής:

1) ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ ΧΑΜΗΛΟΤΕΡΗΣ ΤΙΜΗΣ :

	<u>ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔΑΣ</u>			<u>ΣΥΝΟΛΙΚΟ</u>
	Ποσότητα	Κόστος	Τρέχουσα	Κόστος Τρέχουσα Χαμηλότερη τιμή
<u>Πρώτες Ύλες</u>				10000
A	1000	10	12	50000
B	2000	30	25	80000
Γ	4000	20	22	15000
Δ	5000	40	30	
<u>Έτοιμα Προϊόντα</u>				
E	3000	50	60	150000
Z	1500	80	70	105000
H	400	105	120	42000
Θ	600	200	190	<u>114000€</u>

Αξία αποθεμάτων στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή= 566000€

Αξίζει να σημειωθεί, ότι όταν ένα στοιχείο, είτε Α' ύλες, είτε έτοιμο προϊόν, αποτιμάται στην χαμηλότερη καθαρή αξία ρευστοποίησης, η αξία αυτή θεωρείται ως κόστος κτήσης για τις επόμενες χρήσεις.

II) ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΚΑΤΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΧΑΜΗΛΟΤΕΡΗΣ ΤΙΜΗΣ

	ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔΑΣ					
	Ποσότητα	Κόστος	Τρέχουσα Τιμή	Κόστος	Τρέχουσα	Χαμηλότερη τιμή
Πρώτες Ύλες						
A	1000	10	12	10000	12000	
B	2000	30	25	60000	50000	
Γ	4000	20	22	80000	88000	
Δ	500	40	30	<u>20000</u>	<u>15000</u>	
				170000	165000	
Έτοιμα προϊόντα						
E	3000	50	60	150000	180000	
Z	1500	80	70	120000	105000	
H	400	105	120	42000	48000	
Θ	600	200	190	<u>12000</u>	<u>114000</u>	
				432000€	447000€	432000€

Αξία αποθεμάτων στην κατά κατηγορία χαμηλότερη τιμή= 597.000 €

Στην πράξη, συνήθως εφαρμόζεται η μέθοδος της κατ' είδος χαμηλότερης τιμής. Όμως υπάρχουν αρκετές περιπτώσεις, στις οποίες εφαρμόζεται η μέθοδος της κατά κατηγορία αποθεμάτων χαμηλότερης τιμής. Οι παρακάτω 2 μέθοδοι εφαρμόζονται στην περίπτωση που οι τιμές του κόστους κτήσης είναι μικρότερες από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

Υπάρχουν περιπτώσεις που μια κατηγορία αποθεμάτων ενδέχεται να έχει πιο μικρή καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία απ' το κόστος κτήσης αν<sup>(22)</sup>

- Έχει υποστεί ζημιά
- Έχει καταστεί ολικά ή μερικά άχρηστο
- Οι τιμές πωλήσεων έχουν μειωθεί
- Οι προβλεπόμενες δαπάνες ολοκλήρωσεως ή πωλήσεών του έχουν αυξηθεί

Όπως προαναφέρθηκε και πιο πάνω, η αποτίμηση των αποθεμάτων πρέπει να γίνεται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξία. Γι' αυτό το λόγο θα πρέπει όπου είναι απαραίτητο, να

υποτιμούνται τα αποθέματα. Για να εκτιμηθεί η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία θα πρέπει να λαμβάνονται υπ' όψιν τα εξής:

- Κατά το πόσο εφικτό είναι η ανάκτηση κόστους του αποθέματος των ομοίων που αγοράστηκαν ή κατασκευάστηκαν μέσα στη χρήση.
- Διακυμάνσεις της τιμής ή στο Κόστος σχετικά με γεγονότα μετά τη λήξη της περιόδου(βλ. ΔΛΠ. 10), και
- Τον σκοπό, για τον οποίο διατηρούνται τα αποθέματα(π.χ, έχει ήδη γίνει συμφωνία για τιμή πώλησης)
- Τα υλικά (Α' και Β' ύλες και λοιπά υλικά) που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ετοιμών προϊόντων, δεν υποτιμούνται κάτω του κόστους, εκτός αν και το συνολικό κόστος των τελικών προϊόντων στα οποία θα ενσωματωθούν, υπερβεί την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία καθορίζεται ευκολότερα με τη χρήση του κόστους αντικαταστάσεώς του.

Όσον αφορά την συχνότητα των αποτιμήσεων με την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, αυτή πρέπει να αναθεωρείται σε κάθε μεταγενέστερη περίοδο. Όταν οι συνθήκες που προκάλεσαν στο παρελθόν υποτίμηση δεν υπάρχουν πια, η υποτίμησης αυτή αντιστρέφεται, ούτως ώστε η νέα λογική αξία να είναι χαμηλότερη μεταξύ του κόστους και της αναθεωρημένης καθαρής ρευστοποιήσιμης αξία. Αυτό συμβαίνει για παράδειγμα όταν ένα είδος αποθέματος, που έχει καταχωρηθεί στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, επειδή η τιμή πώλησης του έχει μειωθεί, εξακολουθεί να κατέχεται σε μεταγενέστερη περίοδο, εντωμεταξύ και η τιμή πώλησής του έχει αυξηθεί.

Παράδειγμα:

Η επιχείρηση Α προσπαθεί να υπολογίσει το κόστος των αποθεμάτων που θα συμπεριληφθεί στις οικονομικές καταστάσεις, στο τέλος της χρονιάς. Οι πληροφορίες για τα κατ' είδος αποθέματά της είναι οι εξής:

ΠΡΟΪΟΝ	ΚΟΣΤΟΣ(ΕΥΡΩ)	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΘΕΣΗΣ
A	100	120	25
B	50	60	5
Γ	75	85	15

Η αξία του τελικού αποθέματος θα υπολογισθεί ως εξής:

ΠΡΟΪΟΝ	ΚΟΣΤΟΣ(ΕΥΡΩ)	ΚΑΘΑΡΗ ΡΕΥΣΤΟΠΟΙΗΣΙΜΗ ΛΞΙΑ-ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗ-ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΘΕΣΗΣ	ΤΙΜΗ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΧΑΜΗΛΟΤΕΡΗ
A	100	$(120 - 25) = 95$	95
B	50	$(60 - 5) = 55$	50
Γ	75	$(85 - 15) = 70$	70

Αξία τελικού αποθέματος = 215

## 5.5 Αλλαγή μεθόδου αποτίμησης των αποθεμάτων

### 5.5.1. Η αρχή της συνέπειας στην αλλαγή αποτίμησης των αποθεμάτων

Η σπουδαία αυτή αρχή της «συνέπειας», επιβάλλει στις εταιρείες να εφαρμόζουν κατά τρόπο πάγιο τις μεθόδους που επιλέχθηκαν για την αποτίμηση των διαφόρων ειδών και κατηγοριών αποθεμάτων τους. Εάν δεν γινόταν έτσι, η κάθε εταιρεία θα είχε την δυνατότητα να αυξομειώνει τα αποτελέσματά της, απλώς αλλάζοντας τις μεθόδους αποτίμησης των αποθεμάτων. Έτσι θα παρουσιάζονταν πλασματικοί ισολογισμοί, με μη «πραγματικούς» δέκτες. Η αρχή της συνέπειας δεν υπαγορεύει στις επιχειρήσεις του ίδιου κλάδου να εφαρμόζουν όλες την ίδια μέθοδο αποτίμησης των αποθεμάτων τους, αλλά τις υποχρεώνει να μην αλλάζουν τις μεθόδους αποτίμησης κατά τη διάρκεια της χρήσης. Αυτή η αρχή αποδεικνύεται σωτήρια για την ανάπτυξη επενδύσεων και εισχώρησης σε νέες αγορές από μεγάλες πολυεθνικές εταιρείες.

Έστω ότι μια πολυεθνική εταιρεία θέλει να κάνει μια επέκταση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της στον ελλαδικό χώρο. Πρώτος στόχος είναι η συγχώνευση ή αγορά ή συνεργασία με μια εταιρεία «Logistics», ώστε να μπορέσει να εξαπλωθεί στην ελληνική αγορά, με σωστή διαχείριση και πολιτική αποθεμάτων και διανομών των παραγγελιών, καθώς και αποθήκευση των εμπορευμάτων της.

Για να μπορέσει η συγκεκριμένη πολυεθνική να επιλέξει τις κατάλληλες συνεργασίες, θα πρέπει να κοιτάξει πολλά στοιχεία και οικονομικούς δείκτες που έχουν να κάνουν με τους υποψήφιους συνεργάτες. Τέτοια στοιχεία είναι τα αποθέματα με τους σχετικούς δείκτες, κ.ά.

Με την αρχή της συνέπειας, ο ενδιαφερόμενος συνεργάτης είναι βέβαιος ότι διαβάζει πραγματικά στοιχεία, ότι η επιχείρηση χρησιμοποιεί τις ίδιες λογικές μεθόδους που χρησιμοποίησε στην προηγούμενη χρήση. Άρα δίνεται η δυνατότητα να γίνονται διαχρονικές συγκρίσεις στα αποτελέσματα, στους σχετικούς δείκτες και στους ισολογισμούς. Έτσι τα ενδιαφερόμενα μέρη θα συζητήσουν την προοπτική της συνεργασίας, υπό το πρίσμα της μελέτης ρεαλιστικών στοιχείων.

Η αρχή της συνέπειας δεν σημαίνει ότι η επιχείρηση δεν δύναται ποτέ να αλλάξει τις μεθόδους αποτίμησης των αποθεμάτων. Αλλαγή στις μεθόδους αποτίμησης των αποθεμάτων μπορεί να γίνει όταν απαιτηθεί από το νόμο ή όργανο θέσπισης Λογιστικών Προτύπων ή εφ' όσον η μεταβολή αυτή καταλήξει σε μια ορθότερη παρουσίαση των γεγονότων ή των συναλλαγών στους ισολογισμούς της εταιρείας.

Όταν η επιχείρηση ξεκινάει να εφαρμόσει άλλη μέθοδο αποτίμησης, υποχρεώνεται να αποκαλύψει την αλλαγή αυτή, στα αποτελέσματα χρήσης και στις οικονομικές καταστάσεις.

⇒ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΑΛΛΑΓΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΤΗΣΗΣ

⇒

Έστω ότι τα δεδομένα είναι τα εξής:



Μήνας	Ιανουάριος	Κόστος	Τιμή μονάδας	Αξία	Αναλώσιμες	Υπόλοιπο
(Συναλλαγές)		(Κόστος)			μονάδες	μονάδων
1/1	αποθέματα έναρξης	100	x	10 = 1000	-	100
10/1	Αγορά	400	x	12 = 4800	-	500
11/1	Πώληση	-	-	-	300	200
13/1	Αγορά	500	x	15 = 7500	-	700
20/1	Πώληση	-	-	-	600	100
25/1	Αγορά	200	x	17 = 3400	-	300
28/1	Πώληση	-	-	-	100	200
		<u>1200</u>		<u>16700</u>	<u>1000</u>	

Αν η επιχείρηση εφαρμόζε στις προηγούμενες χρήσεις τη μέθοδο F.I.F.O και στην κλειόμενη χρήση εγκαταλείπει και εφαρμόσει τη μέθοδο L.I.F.O, στη χρήση αυτή θα προκύψει η ακόλουθη μεταβολή στα αποτελέσματα και στην αξία των απόθεμάτων. Δηλαδή:

Αποθέματα με την παλιά μέθοδο F.I.F.O:

$$\text{Μονάδες} \times 17 = 3.400\text{€}$$

Αποθέματα με τη νέα μέθοδο L.I.F.O:

$$100 \times 10 = 1.000\text{€} \quad (-)$$

$$100 \times 12 = \underline{1.200\text{€}}$$

$$2.200\text{€}$$

$$\underline{2.200}$$

$$1.200$$

Διαφορά λόγω αλλαγής της μεθόδου.

Λόγω αλλαγής της μεθόδου τα κέρδη της χρήσεως(πριν απ' το φόρο εισοδήματος), προσδιορίζονται μειωμένα κατά 1.200€, ισόποσα δε εμφανίζονται μειωμένα και τα αποθέματα. Αν η επιχείρηση χρησιμοποιούσε πρώτα τη L.I.F.O και μεταγενέστερα τη F.I.F.O, τα κέρδη της χρήσεως θα ήταν αυξημένα όπως και τα αποθέματα, κατά το ποσόν αυτό. Όταν οι μεγάλες ανώνυμες εταιρείες δημοσιεύουν τις οικονομικές καταστάσεις τους, στο τέλος της χρήσεως, θα πρέπει να αναφέρουν την αλλαγή της μεθόδου αποτίμησης και την επίπτωση που θα έχει στα προ φόρων αποτελέσματα.

## **5.6 Αναγνώριση εξόδων**

Όταν η επιχείρηση πουλάει τα αποθέματά της, θα πρέπει να καταχωρεί το κόστος των πωλήσεων στα έξοδα της χρήσεως κατά την οποία καταχωρήθηκε το σχετικό έσοδο. Αυτός ο χειρισμός αποτελεί την βάση της λογιστικής αρχής της συσχέτισης των εσόδων με τα έξοδα. Κάθε ποσό το οποίο προέρχεται από την υποτίμηση των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, καθώς και όλες οι ζημιές που υφίστανται κάθε είδους ή κατηγορία αποθέματος, πρέπει να καταχωρούνται σε έξοδα της χρήσεως κατά την οποία προέκυψε η υποτίμηση ή ζημία.

Το ποσό κάθε αναστροφής της υποτίμησης των αποθεμάτων που προκύπτει απ' την αύξηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, πρέπει να καταχωρείται σε μείωση του ποσού της υποτίμησης των αποθεμάτων (έσοδο) που βάρυνε τα έξοδα, κατά την χρήση στην οποία συνέβη η αναστροφή.

Υπάρχουν είδη αποθεμάτων, τα οποία κατανέμονται σε άλλους λογαριασμούς περιουσιακών στοιχείων (όπως π.χ το απόθεμα που χρησιμοποιείται στις ιδιοκατασκευαζόμενες ενσώματες κινητοποιήσεις). Αποθέματα τα οποία έχουν καταμεληθεί σε άλλο περιουσιακό στοιχείο με παρόμοιο τρόπο, καταχωρούνται ως δαπάνη κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής αυτού του περιουσιακού στοιχείου (αποσβέσεις).

## **5.7 Γνωστοποιήσεις επί των οικονομικών καταστάσεων**

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 2 «Αποθέματα», οι κυριότερες γνωστοποιήσεις είναι οι εξής:

- ⇒ Οι λογιστικές μέθοδοι που υιοθετούνται για την αποτίμηση αποθεμάτων, συμπεριλαμβανομένης της μεθόδου προσδιορισμού του κόστους που χρησιμοποιήθηκε.
- ⇒ Η συνολική λογιστική αξία των αποθεμάτων και η λογιστική αξία κατά κατηγορία αποθεμάτων.
- ⇒ Η λογιστική αξία των αποθεμάτων που αποτιμήθηκαν στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.
- ⇒ Το ποσό κάθε αναστροφής υποτιμήσεως που θεωρείται ως έσοδο της χρήσεως.
- ⇒ Οι συνθήκες ή τα γεγονότα που οδήγησαν στην αναστροφή της υποτίμησης αποθεμάτων.

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

### ➤ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗΣ

#### Λογιστικές Μέθοδοι

Αποθέματα:

Οι πρώτες ύλες και τα έτοιμα προϊόντα αποτιμώνται στο κόστος αγοράς. Προϊόντα σε εξέλιξη και παραγόμενα προϊόντα αποτιμώνται στο Κόστος Παραγωγής. Το Κόστος Παραγωγής συμπεριλαμβάνει άμεσα έξοδα Παραγωγής και ανάλογη κατανομή έμμεσων εξόδων παραγωγής και αποσβέσεων εργοστασίου.

Η κοστολογική μέθοδος που χρησιμοποιείται για την αποτίμηση σημαντικών πρώτων υλών και ετοιμών είναι η F.I.F.O.(First-In-First-Out). Η μέθοδος μέσου σταθμικού κόστους χρησιμοποιείται για όλα τα υπόλοιπα αποθέματα.

Αναγνωρίζεται έξοδο χρήσεως όταν η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία κάποιου είδους προϊόντος είναι χαμηλότερη απ' το κόστος.

Αποθέματα	2002 (ευρώ' 000)	2001 (ευρώ' 000)
Πρώτες και βοηθητικές Ύλες, Προϊόντα σε εξέλιξη	2.669	3.061
Έτοιμα προϊόντα παραγωγής	3.541	3.848
Προβλέψεις	<u>(46)</u>	<u>(37)</u>
	6.164	6.872

Αποθέματα ποσού 113000€ ευρώ(2001: 151000€). έχει ενεχυριαστεί προς εξασφάλιση υποχρεώσεων.

#### **5.8 Γνωστοποίηση για τα λογιστικοποιημένα έξοδα**

Γνωστοποιείται για περίοδο είτε:

- Το Κόστος των αποθεμάτων που λογιστικοποιείται σαν έξοδο:
  - αποτίμηση πωληθέντων αποθεμάτων
  - ακατανέμητα γενικά έξοδα Παραγωγής

- έκτακτα έξοδα Παραγωγής

ή

- ο Λειτουργικά έξοδα κατ' είδος
  - πρώτες ύλες και αναλώσιμα υλικά
  - εργατικά
  - άλλες λειτουργικές δαπάνες
  - καθαρή Κίνηση στα αποθέματα

### 5.9 Η συμβολή των μεθόδων αποτίμησης αποθεμάτων και γενικά του ΔΛΠ(2 στον τομέα συστημάτων διανομής *Pachaning &* διαχείρισης αποθεμάτων

Το ΔΛΠ(2) «Αποθέματα» εφαρμόζει τις τεχνικές προσδιορισμού της αξίας των αποθεμάτων, για τις οποίες έγινε ανάλυση σ' αυτό το κεφάλαιο. Όμως οι τεχνικές αυτές παίζουν πολύ μεγάλο ρόλο στον προγραμματισμό ενός συστήματος διανομής, γιατί προσδιορίζουν την αξία των αποθεμάτων, η οποία σε σχέση με το βάρος αυτών, συνεισφέρουν σε σημαντικές αποφάσεις που έχουν να κάνουν με το κόστος της μεταφοράς, καθώς και την φυσική ροή προϊόντων, δηλαδή την κίνηση και την αποθήκευση.

Συχνά οι αποφάσεις αυτές λαμβάνουν υπ' όψιν και άλλα χαρακτηριστικά, όπως ο όγκος του προϊόντος, η μοναδικότητά του, καθώς και κάποια ειδικά χαρακτηριστικά του, όπως η διάρκεια ζωής του, ο κίνδυνος πρόσμιξης, κ.ά. Οι υπεύθυνοι των τμημάτων διανομής, αποθήκης και γενικά του Logistics Department χρησιμοποιούν ένα πηλίκο ή λόγο, ο οποίος σε συνδυασμό με τις τεχνικές αποτίμησης αποθεμάτων μας δίνει χρήσιμες πληροφορίες. Ο λόγος αυτός είναι:

$$\lambda = \frac{\text{Αξία Αποθεμάτων}}{\text{Βάρος Αποθεμάτων}}$$

Προϊόντα τα οποία έχουν μεγάλη αξία απορροφούν εύκολα ένα μεγάλο ποσοστό απ' το κόστος διανομής, ενώ τα προϊόντα που έχουν χαμηλή αξία, πρέπει να έχουν ένα φθινό σύστημα διανομής για να επιβιώνουν στην αγορά.

Τα προϊόντα εκείνα που έχουν υψηλό λόγο αξίας/βάρους, έχουν χαμηλό κόστος μεταφοράς, ενώ τα αποθέματα εκείνα που έχουν χαμηλό λόγο αξίας/βάρους, έχουν υψηλό Κόστος μεταφοράς.

Στην περίπτωση υψηλού λόγου αξίας/βάρους, η επιχείρηση θα χρησιμοποιήσει μεταφορικά μέσα με χαμηλά κόστη μεταφοράς και το κόστος αποθήκευση είναι χαμηλό. Για παράδειγμα, προϊόντα που είναι με τη μορφή σάκων και που έχουν μεγάλο βάρος αλλά χαμηλή αξία, αποθηκεύονται με τη βοήθεια του συστήματος αποθήκευσης Block Stacking.

Στη 2<sup>η</sup> περίπτωση χαμηλού λόγου αξίας/βάρους, η επιχείρηση θα χρησιμοποιήσει μεταφορικό μέσο με υψηλό κόστος μεταφοράς, ενώ το κόστος αποθήκευσης είναι υψηλό.

### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ**

Η εταιρεία «QUMAK Α.Ε.» ειδικεύεται στην παραγωγή και προώθηση στην αγορά βαμβακιού τύπου K3 1/2. Από τις αρχές του 2004, ξεκίνησε την εφαρμογή των ΔΛΠ(Διεθνών Λογιστικών Προτύπων) για την σύνταξη των Οικονομικών της καταστάσεων. Κύριος σκοπός εφαρμογής αυτών των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι πρωτίστως η προσέλκυση νέων επενδυτών για συνεργασίες προώθησης του προϊόντος της σε νέες αγορές.

Η αποτίμηση των αποθεμάτων στα τέλη της χρονιάς γίνεται με βάση της μεθόδου του «Λογιστικού Προτύπου 2 Αποθέματα». Χρησιμοποιείται η μέθοδος F.I.F.O(First-In-First-Out) κυρίως. Όμως γίνεται η αποτίμηση των αποθεμάτων και με τη μέθοδο μέσου σταθμικού κόστους, που έχουν να κάνουν με στατιστικές εκτιμήσεις.

Στις 31/12/2004 η αποτίμηση αποθεμάτων έχει ως εξής:

- (i) Μέθοδος F.I.F.O: 1.280.000(1εκατομμύριο ευρώ 280 χιλιάδες)
- (ii) Μέθοδος Μέσου Σταθμικού Κόστους: 1.206.000 εκ. ευρώ

Το συνολικό βάρος του αποθέματος της συγκεκριμένης ύλης βαμβακιού είναι:  
Σε Kgr: Βάρος βαμβακιού K 3 1/2: 800.000 Kgr

1) Με τη χρήση της μεθόδου F.I.FO η αξία του αποθέματος είναι 1.280.000εκ.ευρώ. Το βάρος είναι 800.000 Kgr.

Σύμφωνα με το λόγο  $\lambda = \text{αξία/βάρος} \Rightarrow$  θα έχουμε τα εξής:

$$\lambda = \frac{1280.000\text{€}}{800.000\text{Kgr}} = 1,6\text{€/Kgr}$$

Οι οικονομικοί αναλυτές και τα στελέχη της επιχείρησης είχαν ορίσει ότι με βάση το λόγο  $\lambda = \text{Αξία/βάρος}$ , θα μπορούσαν να πάρουν αποφάσεις που έχουν να κάνουν με το σύστημα αποθήκευσης που θα επιλεγεί, για να καθοριστεί το κόστος αποθήκευσης, καθώς και αποφάσεις που έχουν να κάνουν με το κόστος μεταφοράς.

Συγκεκριμένα, ο λόγος  $\lambda = 1,6$  που υπολογίστηκε χρησιμοποιώντας τη μέθοδο F.I.F.O, είναι ο υψηλότερος απ' όλους και αυτό γιατί η αξία των αποθεμάτων είναι η μεγαλύτερη απ' όλες που υπολογίσθηκαν με τις άλλες μεθόδους, ενώ το βάρος είναι σταθερό.

Επειδή η επιχείρηση χρησιμοποιεί συνήθως τη μέθοδο F.I.F.O, ο λόγος Αξία/Βάρους είναι ο πιο ψηλός απ' όλους. Όμως το κόστος μεταφοράς θα είναι σχετικά χαμηλό σε σχέση με τα κόστη μεταφοράς των άλλων περιπτώσεων. Και αυτό γιατί μπορεί να:

- (i) Επιλεγεί ένας 3PL συνεργάτης για τη μεταφορά προϊόντων.
- (ii) Να έχει η επιχείρηση δικό της στόλο με μεταφορά προϊόντων με πλήρη φορτηγά (TL), έτσι ώστε να υπάρχει μείωση της συχνότητας των δρομολογίων.

Όσον αφορά το σύστημα αλλά και τη διάταξη αποθήκευσης που θα ακολουθηθεί, είναι συνάρτηση της μεθόδου αποτίμησης του αποθέματος αλλά και του λόγου  $\lambda$ . Η μέθοδος F.I.F.O αλλά και η υψηλή αξία του αποθέματος σε σχέση με το βάρος του, προκρίνουν το σύστημα αποθήκευσης σε ράφια εισόδου(Drive-In). Με το σύστημα αυτό επιτυγχάνεται(35) ικανός βαθμός αξιοποίησης του χώρου αποθήκης, πολύ καλή δυνατότητα πρόσβασης επιθυμητής θέσης αποθήκευσης, μικρή πιθανότητα καταστροφής αποθέματος αλλά και μέτριο κόστος λειτουργίας, το οποίο αντισταθίζεται με την χαμηλή πιθανότητα ζημιάς.

## ο ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Ο τομέας Διαχείρισης των αποθεμάτων είναι ένας παράγοντας που παίζει σπουδαίο ρόλο στην επίτευξη των στόχων που θέτει η διεύθυνση Logistics μιας επιχείρησης. Για τη διαμόρφωση της πολιτικής διοίκησης των αποθεμάτων, θα πρέπει να γίνεται στενή παρακολούθηση των εξής στοιχείων:

- ⊕ Της τιμολογιακής πολιτικής του κάθε προϊόντος.
- ⊕ Των αναγκών σε προϊόντα και διαφημιστικό υλικό, απαραίτητα για την σωστή λειτουργία της εμπορικής δραστηριότητας.
- ⊕ Στην διολίσθηση ή ανατίμηση του ευρώ.
- ⊕ ΣΤΗΝ ΑΛΛΑΓΗ ΤΗΣ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΚΗΣ ΤΑΧΥΤΗΤΑΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ή της κυκλοφοριακής ταχύτητας των εισπράξεων.

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο(2) «Αποθέματα», με τη μέθοδο αποτίμησης που χρησιμοποιεί, ασκεί μεγάλη επιρροή στη διαμόρφωση του ΔΕΙΚΤΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ. Ο συγκεκριμένος δείκτης δίνεται από το πηλίκο:

$$\text{Δείκτης Κυκλοφορίας Αποθεμάτων} = \frac{\text{Πωλήσεις}}{\text{Αποθέματα}}$$

Σύμφωνα με το προηγούμενο παράδειγμα(η εταιρεία με το βαμβάκι K3 1/2 ), η εταιρεία που ασχολείται με το τύπο βαμβακιού K3 1/2 , χρησιμοποιεί τη μέθοδο σαν μέθοδο αποτίμησης των αποθεμάτων. Η αξία των αποθεμάτων με βάση τη μέθοδο F.I.F.O, ανέρχεται σε 38.400.000ευρώ. Με βάση τα παραπάνω νούμερα ο δείκτης κυκλοφορίας των αποθεμάτων θα είναι:

$$\text{Δείκτης Κυκλοφορίας Αποθεμάτων} = \frac{38.400.000 \text{ €}}{1.280.000\text{€}} = 3$$

Εάν χρησιμοποιήσουμε τη μέθοδο του Σταθμικού Κόστους, ο δείκτης Κυκλοφορίας θα είναι:

$$\frac{38.400.000\text{€}}{1.206.000\text{€}} = 3,19$$

Παρατηρείται, ότι ενώ η αξία αποθέματος μειώνεται από 1.280.000€ σε 1.206.000€, ο δείκτης κυκλοφορίας των αποθεμάτων αυξάνεται. Το κόστος διατήρησης αποθέματος είναι σε ετήσια βάση το 35% της αξίας της κτήσης του αποθέματος. Μια μείωση της αξίας του αποθέματος από 1.280.000 € σε 1.206.000€, δηλαδή κατά 25.900€(35%x74.000). Εάν τα κέρδη προ φόρων της εταιρείας είναι 1εκ €, τότε η μείωση του κόστους διατήρησης αποθεμάτων κατά 25.900, θα επιφέρει αύξηση των κερδών προ φόρων κατά 20%.

## **6. Το ΔΛΠ 2 επιβάλλει αναθεώρηση των πολιτικών αποθεμάτων στις επιχειρήσεις**

Την πλήρη αναθεώρηση των πολιτικών κοστολόγησης και διαχείρισης αποθεμάτων, επιβάλλει το νέο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2, υποχρεώνοντας τις διευθύνσεις Πωλήσεων και Οικονομικών Υπηρεσιών να υιοθετήσουν νέες στρατηγικές για αποτιμήσεις και ταχεία διακίνηση των αποθεμάτων, κυρίως στις αλυσίδες σούπερ μάρκετ, ένδυσης καθώς και των βιομηχανικών τροφίμων & ποτών.

Τα αποθέματα μετατρέπονται σε χαρακτηριστικά προϊόντα( ανεξάρτητα από το εάν οι εταιρίες είναι εισηγμένες ή όχι) και αποτελούν στοιχεία που μεταβάλλουν έσοδα και έξοδα, επηρεάζοντας τα τελικά αποτελέσματα και τους ισολογισμούς.

Οι τρέχουσες τιμές των αποθεμάτων μπορεί να είναι ακόμη και κάτω του κόστους κτήσης τους, με αποτέλεσμα να επηρεάζονται αρνητικά τα οικονομικά στοιχεία των επιχειρήσεων λιανικής εμπορίου, παραγωγής τροφίμων και ποτών.

Οι υπεύθυνοι πωλήσεων θα πρέπει (μεταξύ άλλων) να κάνουν προβλέψεις όσον αφορά στις βραχυχρόνιες ή μεσοπρόθεσμες μεταβολές των αποθεμάτων (κυρίως για προϊόντα που δεν έχουν ημερομηνίες λήξης), με βάση τις προβλεπόμενες τιμές για ομοειδή προϊόντα, χρησιμοποιούμενες Α' ύλες κλπ.

Η πρακτική της μεθόδου αποτίμησης των αποθεμάτων με βάση το «ιστορικό του κόστους» εγκαταλείπεται στην πράξη και θα πρέπει να υιοθετηθούν μέθοδοι αποτίμησης των αποθεμάτων με βάση την τρέχουσα αγοραία αξία τους. Εδώ απαιτείται μια αρμονική συνεργασία μεταξύ των



τιμημάτων Προμηθειών & Αγορών, Πωλήσεων & Marketing, Προγραμματισμού, και αυτό γιατί:

- ⊕ Οι πωλήσεις θα πρέπει να γίνονται κατά τέτοιον τρόπο ώστε να μην προκαλούν συσσωρεύσεις αποθεμάτων, τα οποία απαξιώνονται με βάση την αγοραία αξία τους, με αρνητικές συνέπειες για τον ισολογισμό, αφού θα καταγραφούν ζημιές.
- ⊕ Η παραγωγική διαδικασία θα πρέπει να προσαρμοσθεί περισσότερο προς τις ανάγκες των πωλήσεων έτσι ώστε τα παραγόμενα προϊόντα να αποθεματοποιούνται με βάση τις προβλέψεις για ικανοποιητική πορεία των τιμών των αποθεμάτων.
- ⊕ Οι παραγγελίες για πρώτες ύλες θα πρέπει να γίνονται με βάση τις εκτιμήσεις για την πορεία των τιμών των έτοιμων προϊόντων που θα διαθέτουν στην αγορά μετά από ένα χρονικό διάστημα. Εάν γίνουν παραγγελίες μεγάλου όγκου πρώτων υλών, για να αποθεματοποιηθούν και να υποχωρήσουν αισθητά οι αγοραίες τιμές, τότε είναι πολύ πιθανό να προκληθούν ζημιές. Συνεπώς όλες αυτές οι παραπάνω Διευθύνσεις των εταιριών θα πρέπει να έχουν πολύ μεγαλύτερη συνεργασία με τους υπεύθυνους παραγωγής και να μην παραμένουν αποκομμένες μεταξύ τους.

Σε πρώτη φάση υποχρεώνονται όλες οι εισηγμένες επιχειρήσεις να εφαρμόζουν το νέο ΔΛΠ 2, το αργότερο μέχρι τα τέλη του 2005, ενώ προαιρετικά δύνανται να το εφαρμόσουν και άλλες μεγάλες εταιρίες. Ωστόσο το αργότερο μέχρι το τέλος του 2007 προβλέπεται να επιβληθούν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα-ΔΛΠ(International Accounting Standards IFRS), στο σύνολο των εταιριών που δεν είναι εισηγμένες. Μάλιστα υιοθετήθηκε πλήρως η άποψη της κορυφαίας οργάνωσης των Ευρωπαϊκών εργοδοτών ( UNICE), να μην γίνονται διακρίσεις στην εφαρμογή των ΔΛΠ(και ειδικότερα του ΔΛΠ 2) μεταξύ εισηγμένων, μικρομεσαίων και πολύ μικρών επιχειρήσεων. Αντίθετα όλες οι μη εισηγμένες εταιρίες( χωρίς διακρίσεις λόγω διαφορετικής οικονομικής επιφάνειας), επιβάλλεται να εφαρμόσουν τα ΔΛΠ που ήδη υποχρεούνται να εφαρμόσουν οι εισηγμένες με το κλείσιμο των ισολογισμών χρήσης 2005. απλώς εξασφαλίζεται μια

μεταβατική περίοδος 2-3 ετών για να εφαρμοσθούν αυτά σε όλες ανεξάρτητα τις εταιρίες.

Η έγκαιρη προσαρμογή των ελληνικών μαγαζιών λιανικής και επιχειρήσεων εμπορίας και παραγωγής τροφίμων & ποτών προς τις διατάξεις του ΔΛΠ 2 για τις αποτιμήσεις των αποθεμάτων, θα τους επιτρέψει να ασκήσουν με τα κατά το δυνατόν λιγότερα προβλήματα πολιτικές αποτίμησης, διαχείρισης και κυκλοφορίας αποθεμάτων. Λόγω του μεγάλου ύψους που καταλαμβάνουν τα αποθέματα στο σύνολο του ενεργητικού των εταιριών λιανεμπορίου, η πιστή εφαρμογή του ΔΛΠ 2 για τα αποθέματα, θα τους επιτρέψει να εφαρμόσουν ευκολότερα το σύνολο των ΔΛΠ και ΔΠΧΠ.

Κύρια επιδίωξη και βασικός σκοπός της Ευρωπαϊκής Ένωσης είναι η πλήρης εναρμόνιση των μεθόδων αποτίμησης των οικονομικών στοιχείων των επιχειρήσεων και των αποθεμάτων τους, ειδικότερα με βάση τις διατάξεις του ΔΛΠ 2. Έτσι όλες οι ευρωπαϊκές επιχειρήσεις – εισηγμένες – μη εισηγμένες – θα εφαρμόζουν συγκεκριμένες μεθόδους αποτίμησης των αποθεμάτων τους. Εισάγονται νέες καινοτομίες, οι οποίες ανατρέπουν κοινές μεθόδους που είχαν υιοθετηθεί για την αποτίμηση των αποθεμάτων με βάση το «ιστορικό του κόστους».

Η αποτίμηση των αποθεμάτων παύει να έχει μόνο «λογιστική» αντιμετώπιση και χρησιμεύει για τη χάραξη σημαντικών στρατηγικών για κάθε επιχείρηση, όπως η χάραξη πολιτικών Inventory Management, Packaging και αποθήκευσης. Η μέθοδος F.I.F.O είναι πιο διαδεδομένη μέθοδος υπολογισμού του κόστους κτήσης των αποθεμάτων και συνεπώς στην αποτίμηση τους. Συμβαδίζει εξίσου με την φυσική ροή των υλικών (Ροή κόστους // Ροή υλικών). Έτσι δίνεται η δυνατότητα στα τμήματα Logistics των επιχειρήσεων να κάνουν τις κατάλληλες εφαρμογές αποθήκευσης, χωροταξίας, αποθήκης, επιλογή αποθηκευτικού εξοπλισμού αλλά και αποφυγή χρησιμοποίησης αποθέματος που είναι κοντά σε ημερομηνία λήξης( όταν πρόκειται για μικρής διάρκειας υλικά).

Ταυτόχρονα το ΔΛΠ 2, επιτρέπει στις Διευθύνσεις Παραγωγής, Οικονομικών Υπηρεσιών και Πωλήσεων, να επιλέξουν τις τεχνικές εκείνες μέτρησης του κόστους των αποθεμάτων, που ταιριάζουν καλύτερα προς τις ανάγκες και ιδιαιτερότητες της επιχείρησης. Από την άλλη πλευρά

όμως, δεν θα έχουν την δυνατότητα οι διευθύνσεις να αλλάξουν συχνά τις μεθόδους μέτρησης του κόστους των αποθεμάτων, προκειμένου να προσαρμόσουν την αξία των αποθεμάτων ανάλογα προς τις ανάγκες «εξωραϊσμού» των ισολογισμών.

Ιδιαίτερα επισημαίνεται σε ότι αφορά στις μεταβολές των όγκων και των αξιών των αποθεμάτων:

- (i) Όταν πωλούνται αποθέματα, η λογιστική αξία πρέπει να καταχωρείται στα έξοδα της περιόδου, κατά την οποία καταχωρήθηκε το σχετικό έσοδο.
- (ii) Τα ποσά κάθε υποτίμησης των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και όλες οι ζημιές των αποθεμάτων, πρέπει να καταχωρούνται στα έξοδα της περιόδου, κατά την οποία προέκυψε η υποτίμηση ή η ζημιά.
- (iii) Σε περίοδο αναστροφής των υποτιμητικής πορείας των αποθεμάτων, που προκύπτει από μια αύξηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, αυτή η μεταβολή θα πρέπει να καταχωρείται με ισόποση μείωση του ποσού της υποτίμησης των αποθεμάτων που βάρυνε τα έξοδα κατά την περίοδο στην οποία συνέβη η αναστροφή.

Οι πολιτικές των πωλήσεων επηρεάζουν την «εσωτερική αξία» ή «διαφάνεια» για την αξία των αποθεμάτων. Η σωστή οργάνωση των Διευθύνσεων Πωλήσεων δύναται να αποτρέψει υποτιμήσεις των «εσωτερικών αξιών» των αποθεμάτων, καθώς θα πρέπει να καταγραφούν αυτές, επηρεάζοντας το ενεργητικό των επιχειρήσεων, κατ' επέκταση και τα ίδια κεφάλαια τους.

Εντούτοις, για να είναι αποτελεσματικές οι Διευθύνσεις Πωλήσεων και στον τομέα αυτό, θα πρέπει να δώσουν πολύ μεγαλύτερη έμφαση στις προβλέψεις τόσο για την πορεία των τιμών των πρώτων υλών και έτοιμων προϊόντων βραχυχρόνια και μεσοπρόθεσμα, όσο και για την εξέλιξη της συνολικής ζήτησης από την πλευρά των νοικοκυριών.

Από την άλλη πλευρά όμως, το ενδεχόμενο μιας μεγάλης ανατίμησης των έτοιμων προϊόντων και των πρώτων υλών μεσοπρόθεσμα χρειάζεται να προβλέψει από τις Διευθύνσεις των Πωλήσεων. Εάν οι τελευταίες είναι αποτελεσματικές, μπορούν έγκαιρα να ευαισθητοποιήσουν τις Οικονομικές Διευθύνσεις (και τις Διευθύνσεις Παραγωγής σε περίπτωση βιομηχανιών ή αλυσίδων που προωθούν προϊόντα private labels), για να στοκάρουν

μεγάλης αξίας αποθέματα τα οποία θα υπερτιμηθούν κατά την περίοδο γενικής ανατίμησης ομοειδών πρώτων υλών και έτοιμων προϊόντων.

Από τις παραπάνω παραγράφους βγαίνει το συμπέρασμα ότι τα αποθέματα θα πρέπει να αντιμετωπίζονται και ως « χρηματιστηριακά» προϊόντα. Αυτό σημαίνει ότι οι μεταβολές των «εσωτερικών αξιών» των αποθεμάτων ενδιαφέρουν όχι μόνο τις διοικήσεις και τους μετόχους, αλλά και τις δανείστριες τράπεζες και τους προμηθευτές. Επομένως η εφαρμογή των ΔΛΠ 2 υποχρεώνει τις επιχειρήσεις να είναι πολύ περισσότερο ευαίσθητες σε σύγκριση με το παρελθόν, σε ότι αφορά τις αποτιμήσεις των αποθεμάτων.

Ταυτόχρονα, οι οικονομικές καταστάσεις με τα στοιχεία για την πορεία των αποθεμάτων και τις μεθόδους αποτίμησης που χρησιμοποιήθηκαν από κάθε ανταγωνίστρια επιχείρηση, θα πρέπει να αποτελούν αντικείμενο επιστάμενης μελέτης από την πλευρά των Διευθύνσεων Πωλήσεων.

Οι υποχρεώσεις που επιβάλλει το ΔΛΠ 2 για τους τρόπους αναγραφής των αξιών των αποθεμάτων στις οικονομικές καταστάσεις, αποκαλύπτουν τις πολιτικές που ακολούθησαν οι ανταγωνίστριες επιχειρήσεις στον ευαίσθητο αυτό τομέα.

Η ανάγνωση των οικονομικών καταστάσεων και ειδικότερα οι αποτιμήσεις των αποθεμάτων των ανταγωνιστριών επιχειρήσεων αποκαλύπτουν:

- 1) Τις λογιστικές αρχές που υιοθετήθηκαν για την αποτίμηση των αποθεμάτων, συμπεριλαμβανόμενης της κοστολογικής μεθόδου προσδιορισμού του κόστους που χρησιμοποιήθηκε.
- 2) Τη συνολική λογιστική αξία των αποθεμάτων και τη λογιστική αξία κατά κατηγορία αποθεμάτων.
- 3) Τη λογιστική αξία των αποθεμάτων που αποτιμήθηκαν στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.
- 4) Το ποσό κάθε αναστροφής υποτίμησης, που θεωρείται ως έσοδο της περιόδου.
- 5) Τη λογιστική αξία των αποθεμάτων που έχουν ενεχυριασθεί προς εξασφάλιση υποχρεώσεων.

Εξάλλου οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να γνωστοποιούν:

- α) Είτε το κόστος των αποθεμάτων που καταχωρήθηκε ως έξοδο κατά τη διάρκεια της περιόδου.

β) Είτε τα λειτουργικά κόστη που αντιστοιχούν στα έσοδα και τα οποία καταχωρήθηκαν στα έξοδα κατά τη διάρκεια της περιόδου, ταξινομημένα κατά είδος.

6) Ο τρόπος χειρισμού των αποθεμάτων από πλευράς τομέα Logistics, και αυτό φαίνεται απ' τον δείκτη κυκλοφορίας των αποθεμάτων. Όσο αυξάνονται οι πωλήσεις, μειώνεται το απόθεμα. Τότε έχουμε χαμηλό δείκτη αποθεμάτων, πράγμα που σημαίνει ότι υπάρχει εύρυθμη λειτουργία των Logistics.

Υψηλός δείκτης αποθεμάτων σημαίνει όχι άρτια οργάνωση και λειτουργία των Logistics. Και για τις 2 περιπτώσεις, χρειάζεται η παρέμβαση BENCHMARKING , ώστε να γίνει σύγκριση και αξιολόγηση των μειονεκτημάτων και πλεονεκτημάτων της λειτουργίας του τμήματος Logistics, της εταιρίας.

Πανεπιστήμιο Πειραιώς

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2°

### ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ:

- Παράγραφος 1
  - (1) Σακέλλης Εμμ. (2002), σελ 103
  - (2) Σακέλλης Εμμ.-«ΕΨΙΛΟΝ ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ»(2003)
  - (3) Σακέλλης Εμμ.(2002), σελ 103
  - (4) Ρήγας (2003-2004), σελ 54
  - (5) Ρήγας (2003-2004), σελ 54
  - (6) Σακέλλης Εμμ. (2002), σελ 109
- Παράγραφος 2.1
  - (7) Βαρβάκης Κ. (2002), σελ 900
  - (8) Ι. Πάγγειος (1993), σελ 170
- Παράγραφος 2.1.1
  - (9) Βαρβάκης Κ. (2002), σελ 912
- Παράγραφος 2.2
  - (10) ΝΑΟΥΜ (1988), σελ 502
  - (11) WALTER.B.MEIGS & ROBERT F. MEIGS (1988), σελ 400
  - (12) Σακέλλης Εμμ.(2002), σελ 111
- Παράγραφος 2.3
  - (13) Κ.Α. Βαρβάκης (2001), σελ
- Παράγραφος 3
  - (14) Σεραφείμ Κώστας (2003), σελ 1706
- Παράγραφος 3.1.1
  - (15) Ναούμ (1988), σελ 142-143
- Παράγραφος 3.1.1.1
  - (16) Γιαννάκαινας Βλ. (2002), σελ 147
- Παράγραφος 3.1.3
  - (17) Κ. Βαρβάκης (2002), σελ 332-333
- Παράγραφος 3.1.3.1
  - (18) Κ. Βαρβάκης (2002). σελ 333
- Παράγραφος 3.1.3.2

- (19) Κ. Βαρβάκης (2002), σελ 335
- Παράγραφος 3.1.3.3
- (20) Κ. Βαρβάκης (2002), σελ 603
- Παράγραφος 4
- (21) Κ. Παππής (1995), σελ 84
- Παράγραφος 5
- (22) Κώστας Σεραφείμ (2003). σελ 1710

Πανεπιστήμιο Πειραιώς

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Εμμανουήλ, Ι. Σακέλλης (2002). «ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ». Εκδόσεις Ε. Σακέλλη, Αθήνα
- Ρήγας, Κ. Α (2003-2004). «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Πανεπιστήμιο Πειραιά,(Σημειώσεις)
- Βαρβάκης, Κ (2002). «Κοστολόγηση & κοστολογική οργάνωση», Εκδόσεις Παπαζήση Α.Ε.Β.Ε. Αθήνα
- Βαρβάκης, Κ (2001). «Θεωρία του κόστους- Το κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις», Εκδόσεις Παπαζήση Α.Ε.Β.Ε
- Χρήστος Βασ. Ναούμ. «Μαθήματα χρημ/οικονομικής λογιστικής». Τεύχος Α'. Γ' έκδοση, 1988, Αθήνα
- WALTER.B. MEIGS- ROBERT.F. MEIGS. «Λογιστική- η βάση των επιχειρηματικών αποφάσεων». Τόμος Α'. 7<sup>η</sup> έκδοση, 1980. Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα
- Κώστας Σεραφεΐμ «ΔΠΛ<sub>2</sub> (ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ)- Παρουσίαση & επεξήγηση», Περιοδικό ΕΦΥΛΟΝ 7, ΠΕΡΙΟΔΟΣ Β' /ΕΤΟΣ /2003,ΤΕΥΧΟΣ 74(275), 29/8/2003, σελ.1706
- Γιαννακίνας Βλάσσης «Ανατομία των Business Logistics». Εκδόσεις W.W creations, Αθήνα, 2002
- Κώστα. Π. Παπλή (1995). «Προγραμματισμός Παραγωγής», Εκδόσεις Σταμούλης, Πειραιάς, 1995



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΤΗ ΧΩΡΑ ΜΑΣ ΚΑΙ ΤΩΝ ΟΣΩΝ ΠΡΟΒΛΕΠΕΙ ΤΟ ΔΛΠ 2 «ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ»

1. Διαφορές

2. Η αποτίμηση των αποθεμάτων με βάση την κείμενη νομοθεσία στη χώρα μας

3. Αποτίμηση των παραγόμενων έτοιμων & ημιτελών προϊόντων

4. Αποτίμηση των αποθεμάτων που υπέστησαν μείωση της αξίας τους

Πανεπιστήμιο Πελοποννήσου

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup>

### ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΤΗ ΧΩΡΑ ΜΑΣ ΚΑΙ ΤΩΝ ΟΣΩΝ ΠΡΟΒΛΕΠΕΙ ΤΟ ΔΛΠ 2 «ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ»

#### 1. Διαφορές

Ξεκινώντας από την σύγκριση ανάμεσα στο Πρότυπο 2, με τις διατάξεις που ισχύουν στη χώρα μας (ΕΓΛΣ, ν.2190/1920, ΚΒΣ), διαπιστώνονται οι εξής διαφορές:

##### (i) Διαφορές ως προς τον ορισμό της έννοιας των αποθεμάτων.

Η έννοια των αποθεμάτων, όπως προσδιορίζεται στο Πρότυπο, συμπίπτει με αυτή των ελληνικών προτύπων με την επιπλέον επισήμανση ότι στη περίπτωση των επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών «αποθέματα» είναι και τα κόστη των υπηρεσιών για τα οποία η επιχείρηση δεν έχει καταχωρήσει ακόμη τα σχετικά έσοδα.

##### (ii) Διαφορές ως προς τα στοιχεία που συνθέτουν το κόστος του αποθέματος.

- Το Κόστος κτήσης των αποθεμάτων είναι δυνατόν να επιβαρυνθεί και με τους τόκους δανείων, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζει το 23 «Κόστος δανεισμού», όταν κυρίως για τη διάθεση ή χρησιμοποίηση των αποθεμάτων απαιτείται χρόνος ωρίμανσης(π.χ οινόπνευματώδη ποτά, κ.ά.)
- Το κόστος κτήσης είναι δυνατόν, σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, και εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζει το ΔΛΠ 21 «Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος», να επιβαρύνεται με συναλλαγματικές διαφορές.

Σύμφωνα με τα ελληνικά πρότυπα, οι τόκοι δανείων καθώς και οι τυχόν συναλλαγματικές διαφορές, δεν συνιστούν κόστος αποθεμάτων.

(iii) Διαφορές ως προς την κοστολόγηση και της μεθόδου προσδιορισμού του κόστους κτήσης των αποθεμάτων.

Γενικά, οι διατάξεις του Προτύπου περί κοστολόγησης δεν υφίστανται των όσων ορίζει το Ε.Γ.Λ.Σ και κατ' επέκταση η νομοθεσία της χώρας μας. Όμως υπάρχει μια σημαντική διαφορά.

- Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ και τον Κ.Β.Σ «η τιμή κτήσεως υπολογίζεται με οποιαδήποτε από τις παρακάτω μεθόδους, καθώς και με οποιαδήποτε άλλη παραδεγμένη μέθοδο(Ε.Γ.Λ.Σ παρ. 2.2.205 περ.7)

α) Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους

β) Η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων

γ) Η μέθοδος πρώτη εισαγωγή- Πρώτη εξαγωγή (F.I.F.O)

δ) Η μέθοδος τελευταία εισαγωγή — Πρώτη εξαγωγή (L.I.F.O)

ε) Η μέθοδος του βασικού αποθέματος

στ) Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους

ζ) Η μέθοδος του πρότυπου κόστους

Η μέθοδος του υπολογισμού της τιμής κτήσης ή του κόστους παραγωγής των αποθεμάτων, καθώς και της τιμής κτήσης των κινητών αξιών, επιλέγεται από την επιχείρηση, με βάση τις παραπάνω μεθόδους, και εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο, από χρήση σε χρήση.

Η επιχείρηση δεν υποχρεώνεται να εφαρμόζει για όλες τις κατηγορίες αποθεμάτων, την ίδια μέθοδο αποτίμησης. Είναι σύνηθες φαινόμενο, άλλη μέθοδος να εφαρμόζεται για τις πρώτες ύλες (λ.χ του μέσου σταθμικού όρου), άλλη για τα έτοιμα προϊόντα(λ.χ F.I.F.O), κλπ.

Σύμφωνα με το Πρότυπο, το κόστος των αποθεμάτων που αντικαθίστανται με μια κανονική ροή(μαζική Παραγωγή, αγοραζόμενα προϊόντα εν σειρά), επιβάλλει ως βασική μέθοδο τη μέθοδο F.I.F.O ή τη μέθοδο του μέσου σταθμικού κόστους.

(iv) Διαφορές ως προς την αποτίμηση των αποθεμάτων

Σύμφωνα με τις διατάξεις των ελληνικών Προτύπων και συγκρίνοντας αυτές με τις αντίστοιχες του Προτύπου 2, εντοπίζουμε τις ακόλουθες διαφορές:

- Η αποτίμηση των αποθεμάτων κατά τα ελληνικά Πρότυπα, γίνεται βασικά στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσης και τρέχουσας, και μόνο αν η τρέχουσα είναι μεγαλύτερη από την καθαρή αξία ρευστοποίησης, η αποτίμηση γίνεται στη χαμηλότερη αξία ρευστοποίησης.

Το πρότυπο στη βάση σύγκρισης των κατ' είδος τιμών δεν θέτει τις τρέχουσες τιμές, αλλά συγκρίνει μόνο την τιμή κτήσης με την καθαρή αξία ρευστοποίησης. Έτσι στις περιπτώσεις που η τρέχουσα τιμή είναι χαμηλότερη της τιμής κτήσης, ενώ η αξία ρευστοποίησης υπερκαλύπτει την τιμή κτήσης, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις στην χώρα μας, η αποτίμηση θα πρέπει να γίνεται στην τρέχουσα αξία, ενώ κατά το Πρότυπο στο Κόστος κτήσης, π.χ.

<u>Αξία κτήσης</u>	<u>Τρέχουσα Αξία</u>	<u>Καθαρή Αξία ρευστοποίησης</u>
1000000	800000	1200000

Η αποτίμηση, κατά τις ισχύουσες διατάξεις στη χώρα μας, θα γίνει στις 800.000, ενώ σύμφωνα με το Πρότυπο στο 1.000.000.

- Το Πρότυπο υιοθετεί την κατ' είδος αποτίμηση. Δέχεται όμως σε «μερικές περιπτώσεις μπορεί να αρμόζει να ομαδοποιούνται όμοια ή συγγενή είδη». Αυτό μπορεί να γίνει για είδη αποθεμάτων που αφορούν ίδια παραγωγική γραμμή, έχουν όμοιους σκοπούς ή τελικές χρήσεις, παράγονται και διατίθενται στην αγορά της ίδιας γεωργικής περιοχής και δεν μπορεί πρακτικά να αποτιμηθούν ξεχωριστά από άλλα είδη αυτής της παραγωγικής γραμμής.
- Η αποτίμηση ομαδοποιημένων αποθεμάτων δεν γίνεται δεκτή από την κείμενη νομοθεσία στη χώρα μας.
- Το Πρότυπο επιτρέπει τη χρησιμοποίηση διαφορετικών μεθόδων προσδιορισμού του κόστους των αποθεμάτων και κατ' επέκταση, διαφορετικές μεθόδους αποτίμησης για αποθέματα με διαφορετική φύση και χρήση. Τα ελληνικά πρότυπα δεν επιτρέπουν τέτοια ευχέρεια.
  - Σύμφωνα με το Πρότυπο, τα άμεσα υλικά που ενσωματώνονται στο παραγόμενο προϊόν δεν υποτιμώνται κάτω του κόστους, αν τα έτοιμα προϊόντα στα οποία θα ενσωματωθούν αναμένεται να πωληθούν στο

κόστος ή πάνω από αυτό. Η αντιμετώπιση αυτή δεν γίνεται δεκτή απ' τα ελληνικά πρότυπα.

- Κατά τα ισχύοντα στην χώρα μας, η διαφορά υποτίμησης των αποθεμάτων, κατά την αποτίμησή τους, φέρεται απ' ευθείας σε μείωση της αξίας των αποθεμάτων και, σύμφωνα με την υπαγορευόμενη απ' το Ε.Γ.Λ.Σ λογιστική διαδικασία, η διαφορά αυτή προσαυξάνει το Κόστος των πωλήσεων. Η τιμή αποτίμησης(χαμηλότερη του κόστους κτήσης), συνιστά εφεξής το Κόστος κτήσης. Κατά το Πρότυπο όμως, το αρχικό Κόστος κτήσης πρέπει να παραμένει αμείωτο και η ζημιά υποτίμησης Πρέπει να καταχωρείται σε αντίθετο λογαριασμό «προβλέψεως» για το υποτιμούμενο είδος, γιατί σε ενδεχόμενη μεταγενέστερη αύξηση της αξίας ρευστοποίησής του, η πρόβλεψη πρέπει να αντιλογιστεί.

## 2. Η αποτίμηση των αποθεμάτων με βάση την κείμενη νομοθεσία στη χώρα μας

Ο βασικός κανόνας αποτίμησης είναι ο κανόνας των κατ' είδος χαμηλότερης τιμής μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας, με ορισμένες αποκλίσεις για τα υποπροϊόντα, υπολείμματα, κλπ. Ο κανόνας αυτός ισχύει για αποθέματα που προέρχονται από αγορές(εμπορεύματα, πρώτες και βοηθητικές ύλες, υλικά συσκευασίας, αναλώσιμα υλικά, ανταλλακτικά παγίων στοιχείων και είδη συσκευασίας) αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσεως και της τρέχουσας τιμής αγοράς.

Σε περίπτωση που η τρέχουσα τιμή αγοράς είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσεως, αλλά μεγαλύτερη απ' την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε η αποτίμηση γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

### • Έννοια της τιμής κτήσης

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ «η τιμή κτήσεως είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς των αποθεμάτων αυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς και μειωμένης με τις εκπτώσεις».

### • Έννοια της τρέχουσας τιμής αγοράς

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ τρέχουσα τιμή αγοράς είναι η τιμή αντικαταστάσεως του συγκεκριμένου αποθέματος, δηλαδή η τιμή στην οποία η οικονομική

μονάδα έχει την δυνατότητα να προμηθευτεί το αγαθό, κατά την ημέρα συντάξεως της απογραφής, από τη συνήθη αγορά, με συνήθεις όρους και κάτω από γενικές συνθήκες, χωρίς να υπολογίζονται περιπτωσιακά και προσωρινά γεγονότα που προκαλούν αδικαιολόγητες προσωρινές διακυμάνσεις τιμών. Η τρέχουσα τιμή αγοράς διαμορφώνεται με το συνυπολογισμό όλων των στοιχείων του κόστους κτήσεως. Σε περίπτωση αδυναμίας προσδιορισμού της τρέχουσας τιμής εφαρμόζεται η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

- Έννοια της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ, καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η τιμή πώλησης του αποθέματος, στην οποία υπολογίζεται ότι αυτό θα πωληθεί κάτω από συνθήκες ομαλής πορείας των εργασιών της επιχείρησης, μειωμένη με το κόστος ολοκλήρωσεως της επεξεργασίας (όταν πρόκειται για ημιτελή αποθέματα ή αποθέματα που βρίσκονται στο στάδιο της κατεργασίας) και με τα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την επίτευξη της πώλησεως. Το ίδιο ορισμό δίνει και το Πρότυπο 2, το οποίο ορίζει ότι:

- Ο υπολογισμός της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας δεν πρέπει να βασίζεται σε προσωρινές διακυμάνσεις των τιμών ή του κόστους, αλλά στις πιο αξιόπιστες ενδείξεις, που υπάρχουν κατά το χρόνο υπολογισμού σχετικά με το τι αναμένεται να αποδώσουν τα αποθέματα.

- Τα αποθέματα πρέπει να αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία κατ' είδος ή κατά ομάδες όμοιων ειδών. Οποιαδήποτε μέθοδος χρησιμοποιείται, πρέπει να εφαρμόζεται πάγια.

- Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία αποθεμάτων που κατέχονται για ικανοποίηση συμβάσεων πωλήσεων της επιχείρησης πρέπει να βασίζεται στις συμβατικές τιμές. Αν οι συμβάσεις πωλήσεων αφορούν ποσότητες μικρότερες από τις ποσότητες των κατεχόμενων αποθεμάτων, η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία των επιπλέον αποθεμάτων πρέπει να βασίζεται στις γενικές τιμές της αγοράς.

### 3. Αποτίμηση των παραγόμενων ετοιμών και ημιτελών προϊόντων

- Κανόνες αποτίμησης

Τα παραγόμενα έτοιμα και ημιτελή προϊόντα αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ του κόστους παραγωγής και του κόστους παραγωγής στο οποίο η επιχείρηση δύναται να τα παράγει κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού(τρέχουσα τιμή αναπαραγωγής).

Στην περίπτωση που η τρέχουσα τιμή αναπαραγωγής είναι χαμηλότερη από το ιστορικό κόστος παραγωγής τους, αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, η αποτίμηση γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

- Έννοια του ιστορικού κόστους προαγωγής

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

Την παραπάνω έννοια του ιστορικού κόστους παραγωγής και τον τρόπο υπολογισμού του υιοθετεί και ο νόμος 2190/1920 (άρθρο 43. παρ 7α) και ο ΚΒΣ(άρθρο 28, παρ. 2). ο ν. 2190/1920, υιοθετεί και τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους παραγωγής, δηλαδή του κανόνες κοστολόγησης του Ε.Γ.Λ.Σ.

Ο ΚΒΣ(πδ 186/1992, άρθρο 8, παρ.12) διακρίνει:

- ⇒ Τις επιχειρήσεις που τηρούν προαιρετικά ή υποχρεωτικά το Ε.Γ.Λ.Σ, οι οποίες οφείλουν να προσδιορίζουν το κόστος σύμφωνα με τους κανόνες που καθιερώνει το Ε.Γ.Λ.Σ.
- ⇒ Τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν το Ε.Γ.Λ.Σ, οι οποίες οφείλουν να προσδιορίζουν το Κόστος στο εξωλογιστικό βιβλίο Παραγωγής - Κοστολόγιο «βάσει κανόνων που ακολουθούνται πάγια».

Κατά το IAS 2, ιστορικό κόστος των αποθεμάτων είναι το συνολικό άθροισμα του κόστους αγοράς, του κόστους επεξεργασίας και άλλου κόστους που πραγματοποιήθηκε για να φθάσουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση. Κόστος επεξεργασίας είναι το - πέραν του κόστους αγοράς - κόστος που πραγματοποιείται για να φθάσουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση.

Σχετικά με την εξακρίβωση του ιστορικού κόστους το πρότυπο αυτό ορίζει τα εξής: Το ιστορικό κόστος των βιομηχανοποιημένων αποθεμάτων πρέπει να περιλαμβάνει μια συστηματική κατανομή εκείνων των έμμεσων εξόδων παραγωγής που συντέιναν στο να φθάσουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση που βρίσκονται. Η κατανομή των σταθερών έμμεσων εξόδων παραγωγής στο κόστος κατεργασίας, πρέπει να βασίζεται στη δυναμικότητα των εγκαταστάσεων παραγωγής. Αν τα σταθερά έμμεσα έξοδα παραγωγής, δεν έχουν επιβαρύνει εξολοκλήρου ή κατά σημαντικό μέρος την αποτίμηση των αποθεμάτων, με την αιτιολογία ότι δε συμβάλλουν άμεσα, για να φθάσουν τα αποθέματα στην παρούσα κατάσταση και θέση που βρίσκονται, το γεγονός αυτό πρέπει να αποκαλύπτεται.

Αλλά έμμεσα έξοδα παραγωγής πρέπει να επιβαρύνουν το κόστος των αποθεμάτων μόνο στην έκταση που σαφώς συντέιναν στο να φθάσουν τα αποθέματα στη παρούσα κατάσταση και θέση που βρίσκονται. Ασυνήθη ποσά υλικών, εργατικών ή άλλων εξόδων που αναλώθηκαν δεν πρέπει να περιλαμβάνονται στο κόστος των αποθεμάτων.

- Έννοια του τρέχοντος κόστους παραγωγής.

Το Ε.Γ.Λ.Σ δεν αναφέρει τίποτα για το κόστος αυτό, αφού δεν το χρησιμοποιεί σαν μέγεθος στην εξεύρεση της τιμής αποτιμήσεως των αποθεμάτων.

Από τις διατάξεις του άρθρου 43, παρ.7 α του ν.2{90/1920 και του άρθρου 28, παρ.1, του ΚΒΣ συνάγεται ότι το κόστος αναπαραγωγής είναι το κόστος που απαιτείται για να παράγει η επιχείρηση τα αποθέματά της κατ' είδος, την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού.

- Αποτίμηση συμπαράγωγων προϊόντων

Συμπαράγωγα είναι τα προϊόντα που παράγονται από την επεξεργασία της αυτής πρώτης ύλης με την αυτή παραγωγική διαδικασία.



Τα συμπαράγωγα προϊόντα αποτιμώνται, στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ των τιμών ιστορικού κόστους παραγωγής και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

- Αποτίμηση των ελαττωματικών προϊόντων

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

Τα ελαττωματικά αποτιμώνται στη πιθανή τιμή πώλησής τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα που υποτίθεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την πώλησή τους. Την αρχή αυτή υιοθετούν τόσο ο ν.2190/1929(άρθρο 43, παρ. 7α), όσο και ο ΚΒΣ.

- Αποτίμηση των υποπροϊόντων

Υποπροϊόντα ή υποπαραγωγή είναι τα υλικά αγαθά που παράγονται μαζί με τα κύρια προϊόντα, σε διάφορα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας από τις ίδιες πρώτες και βοηθητικές ύλες.

Τα υποπροϊόντα εφόσον προορίζονται για πώληση, αποτιμώνται στην πιθανή τιμή πωλήσεώς τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα πωλήσεως. Όταν όμως προορίζονται να χρησιμοποιηθούν από την ίδια οικονομική μονάδα, αποτιμώνται στην τιμή χρησιμοποιήσεώς τους, δηλαδή στη τιμή που θα αγοράζονταν, είτε τα συγκεκριμένα υποπροϊόντα, είτε άλλα ισοδύναμης αξίας, με σκοπό να χρησιμοποιηθούν από αυτή.

- Αποτίμηση των υπολειμμάτων

Υπολείμματα είναι τα υλικά κατάλοιπα της παραγωγικής διαδικασίας(λ.χ. αποβάμβακας, αποκόμματα χάρτου).

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ τα υπολείμματα αποτιμώνται στην πιθανή τιμή πώλησής τους μειωμένη με τα άμεσα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την πώλησή τους. Τον τρόπο αυτό υιοθετούν τόσο ο ν.2190/1920(άρθρο 43, παρ.7 α), όσο και ο ΚΒΣ.

#### **4. Αποτίμηση αποθεμάτων που υπέστησαν μείωση της αξίας τους.**

Και το Ε.Γ.Λ.Σ, ν.2190/1920, αλλά και ο ΚΒΣ προβλέπουν ότι στις περιπτώσεις που η καθαρή τιμή ρευστοποιήσεως των αποθεμάτων είναι χαμηλότερη από την τρέχουσα τιμή (ή κατά περίπτωση κόστος αναπαραγωγής), η αποτίμηση τους γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους.

Αξίζει να σημειωθεί ότι και πριν από την ισχύ των 3 παραπάνω νομοθετημένων, είχε γίνει αποδεκτό ότι τα εμπορεύματα που, λόγω βλάβης, είτε λόγω παρέλευσης μόδας π.χ. αχρηστεύονται ή υφίστανται μείωση της αξίας τους, η αποτίμησή τους στην απογραφή θα γίνει με βάση τις πιθανές τιμές πώλησής τους, εάν δε τα εμπορεύματα αχρηστευθούν πλήρως, θα απογραφούν άνευ αξίας(Υπουργείο Οικονομικών Ε.16430/1956). Την λύση αυτή δέχεται και η νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων(Στ.Ε 3350/1990, 1520/1991).

#### **5. Σχόλια και κριτική του κανόνα αποτίμησης των αποθεμάτων που εφαρμόζεται στη χώρα μας**

Οι επιχειρήσεις στον Ελλαδικό χώρο αποτιμούν τα αποθέματα στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας.

Συγκρίνοντας όμως τα εφαρμοζόμενα στη χώρα μας με τα εφαρμοζόμενα εκτός Ελλάδας, θα διαπιστωθούν σημαντικές αποκλίσεις, κυρίως με την οριοθέτηση της τρέχουσας τιμής.

Ειδικότερα:

##### **(i) Ως Προς τον καθορισμό της τιμής κτήσης**

Το Ε.Γ.Λ.Σ και ο ν. 2190/1920 και ο ΚΙ3Σ οριοθετούν μεν την τιμή κτήσης και το κόστος παραγωγής, αλλά δεν προσδιορίζουν σωστά το βασικό στοιχείο της τιμής αυτής, την τιμολογιακή αξία, ορίζοντας ότι είναι η «αξία που αναγράφεται στα τιμολόγια...», η οποία μπορεί να είναι «τοις μετρητοίς», οι δε τόκοι που περιλαμβάνονται στην «επί πιστώση» τιμολογιακή αξία δεν πρέπει να βαρύνουν το κόστος κτήσεως, αλλά τα έξοδα χρηματοδότησης.

(ii) Ως προς τον καθορισμό της έννοιας και της οριοθέτησης της τρέχουσας τιμής.

Το Ε.Γ.Λ.Σ, ο ν. 2190/1920 και ο ΚΒΣ δεν οριοθετούν την τρέχουσα τιμή μέσα σε ανώτατο και κατώτατο όριο, όπως εφαρμόζεται στο εξωτερικό.

Επίσης, κατά τα ισχύοντα στην χώρα μας, ως καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία ορίζεται η τιμή πώλησης μειωμένη με το κόστος ολοκλήρωσεως της επεξεργασίας και τα υπολογιζόμενα έξοδα πώλησης, δηλαδή καθιερώνεται το ανώτερο όριο της τρέχουσας τιμής, χωρίς να προβλέπεται κατώτατο όριο αυτής που προκύπτει αν από την τιμή αυτή αφαιρεθεί ένα κανονικό περιθώριο κέρδους.

Πανεπιστήμιο Πειραιώς

#### 4.1 Εισαγωγή

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αναμένεται να φέρουν βελτιώσεις στην ανάλυση των οικονομικών δεδομένων των επιχειρήσεων, να φανούν περισσότερο οι αδυναμίες που έχουν οι επιχειρήσεις, όσον αφορά την πληροφόρηση που δίνουν στο κοινό.

Η φιλοσοφία και η δομή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων κινείται πάνω σε 2 άξονες: κατ' αρχήν, με την εφαρμογή τους δεν απεικονίζουμε πλέον τον τύπο των συναλλαγών αλλά την ουσία και δεύτερον, οι οικονομικές καταστάσεις δεν καταρτίζονται πλέον από τους λογιστές, αλλά από όλη την διοίκηση.

Και οι διοικήσεις των εταιριών, επιβάλλεται να ασχοληθούν με την κατάρτιση τους, καθώς οι οικονομικές καταστάσεις δεν περιλαμβάνουν μόνο ποσοτικά, αλλά και ποιοτικά κριτήρια. Έμφαση, λοιπόν, από εδώ και πέρα, δεν δίνεται μόνο πληροφοριακά στους αριθμούς ενός ισολογισμού, αλλά στο προσάρτημα, στο οποίο περιλαμβάνονται πολλά ποιοτικά κριτήρια, στοιχεία και πληροφορίες. Εξάλλου, ο επενδυτής δεν ενδιαφέρεται τόσο για τους αριθμούς όσο για την ποιότητα της πληροφόρησης και αυτό στο οποίο θα πρέπει να δίνει βαρύτητα, δεν είναι τόσο ο ισολογισμός, που είναι ένα ιστορικό στοιχείο, αλλά τα σχέδια της εταιρίας για το μέλλον.

Δεν είναι άλλωστε τυχαίο το γεγονός, ότι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα έχουν μετονομασθεί σε Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης/Αναφοράς, ακριβώς για να τονιστεί ότι οι οικονομικές καταστάσεις δεν είναι έγγραφα λογιστικής ορθοδοξίας ή διαχειριστικής εκκαθάρισης, αλλά εργαλεία χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και ανάλυσης. Για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, ασχολούνται όλα τα τμήματα της επιχείρησης και μπορούν να παρθούν στρατηγικές αποφάσεις, με βάση το παρόν, παραβλέποντας το παρελθόν και το μέλλον, για παράδειγμα με βάση το IAS-2( Αποθέματα), όλα τα αποθέματα αποτιμώνται στην τρέχουσα αξία τους (βάση εκτιμήσεως), παρά στην ιστορική ( που είναι νομικά και συναλλακτικά πιστοποιημένη). Ακόμα, κονδύλια που προβλέπεται να ρευστοποιηθούν μελλοντικά, προεξοφλούνται και

καταχωρούνται στην Παρούσα Αξία τους, με τη διαφορά να εμφανίζεται ως δαπάνη (ή έσοδο) Τόκου. Δηλαδή πωλήσεις με υπερβολική πίστωση (IAS-18) και με προκαταβολική τιμολόγηση, οδηγούν σε μείωση του κύκλου εργασιών.

#### 4.2 Έκδοση των νέων "IFRS"

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μετασχηματίζουν την εικόνα και την αξιολόγηση της επιχείρησης, μετατρέποντας τους ισολογισμούς από λογιστικά εργαλεία, σε μοχλούς συμμετοχής όλων των τμημάτων της επιχείρησης, για την διαμόρφωση των οικονομικών αποτελεσμάτων της, και την χάραξη στρατηγικών για την επίτευξη των βραχυχρόνιων ή μακροχρόνιων στόχων που έχει θέσει η Διοίκηση.

Έχοντας αντιληφθεί τον ευρύτερο ρόλο των ΔΛΠ ή IFRS (International Financial Reporting Standards, όπως μετονομάστηκαν), η IASB προχώρησε στην έκδοση 6 νέων Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Παρουσίασης κατά την διετία 2004-2005, αντικαθιστώντας ή διευρύνοντας κάποια επίμαχα σημεία προηγούμενων προτύπων και Διερμηνειών.

Τα 6 αυτά πρότυπα είναι τα εξής:

(i) IFRS-1: Πρώτη εφαρμογή των International Financial Reporting Standards, το οποίο εκδόθηκε τον Ιούνιο του 2003 (First adoption of IFRS). Έχει εφαρμογή για τις οικονομικές καταστάσεις <sup>(1)</sup> που συντάσσονται από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου του 2004. Οι επιχειρήσεις μπορούν να το εφαρμόσουν και για οικονομικές καταστάσεις που αφορούν προηγούμενες ημερομηνίες, αντί της μέχρι τότε ισχύουσας διερμηνείας (S.I.C 8), όμως σε μια τέτοια περίπτωση το γεγονός θα πρέπει να γνωστοποιείται.

Το πρότυπο στοχεύει να θέσει κανόνες που θα εξασφαλίζουν ότι οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες συντάσσονται με βάση τα I.F.R.S, καθώς και οι ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις για την περίοδο την οποία καλύπτουν α) είναι σαφείς για τους χρήστες των καταστάσεων και συγκρίσιμες για τις περιόδους τις οποίες αφορούν, β) παρέχουν το κατάλληλο σημείο έναρξης για την λογιστική απεικόνιση σύμφωνα με τα I.F.R.S και, γ) δημιουργούνται με κόστος που δεν υπερβάλλει τα οφέλη για τους χρήστες

(ii) I.F.R.S-2: " Πληρωμές βασιζόμενες σε στοιχεία καθαρής θέσης "(Share-based Payment), το οποίο εκδόθηκε τον Φεβρουάριο του 2004, η ισχύς του οποίου ξεκινά από τις οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται μετά την 1/1/2005.

Σκοπός του προτύπου είναι να καθορίσει τις λογιστικές αρχές, που θα πρέπει να εφαρμόζονται για την αποτίμηση και παρουσίαση στις οικονομικές καταστάσεις πληρωμών προς τρίτους, οι οποίες τακτοποιούνται με ποσά τα οποία βασίζονται στην αξία των μετόχων της εταιρίας ή άλλων χρηματοπιστωτικών μέσων καθαρής θέσης.

Το πρότυπο<sup>(2)</sup> έρχεται να καλύψει το κενό που υπήρχε στον τρόπο αποτίμησης και απεικόνισης υποχρεώσεων ή αμοιβών, το τελικό τίμημα των οποίων είναι συνδεδεμένο με στοιχεία καθαρής θέσης. Ενδεικτικά παραδείγματα τέτοιων συναλλαγών είναι μελλοντικές αμοιβές μελών της διοίκησης, διευθυντικών στελεχών ή εργαζομένων με την έκδοση μετοχών (employee share ownership, share option plans). Η εκτεταμένη χρήση αυτής της μορφής αμοιβών κυρίως προς τα μέλη της διοίκησης των εταιριών οδήγησε την I.A.S.B στην υιοθέτηση του Προτύπου.

(iii) I.F.R.S-3: " Επιχειρηματικές Συνενώσεις"(Business Combinations). Το I.F.R.S 3<sup>(3)</sup> εφαρμόζεται σε όλες τις ενοποιήσεις επιχειρήσεων που συμφωνούνται μετά την 31/3/2004 και αντικαθιστά το προηγούμενο IAS 22. Περιλαμβάνονται στο νέο πρότυπο μεταβατικές διατάξεις για τον χειρισμό προηγούμενων ενοποιήσεων.

(iv) I.F.R.S-4: "Ασφαλιστικά Συμβόλαια"(Insurance Contracts). Τον Μάρτιο του 2004 η IASB εξέδωσε το I.F.R.S 4<sup>(4)</sup>, το οποίο αποτελεί την πρώτη φάση του σχεδίου προτύπων που θα διέπουν εξ' ολοκλήρου τα ασφαλιστικά συμβόλαια είναι ένα σημαντικό βήμα για την λογιστική αντιμετώπιση των ασφαλιστικών συμβολαίων από τις ασφαλιστικές εταιρίες.

(v) I.F.R.S-5: "Μη κυκλοφορούντα στοιχεία προς εκποίηση και διακοπηθείσες εκμεταλλεύσεις"(Non current assets held for sale and discontinued operations.)

Στις 31 Μαρτίου του 2004, η IASB εξέδωσε το I.F.R.S 5 <sup>(5)</sup>, του οποίου η έκδοση του αποτελεί την απαρχή μιας συνολικής προσπάθειας της επιτροπής να επιτύχει μια γενικότερη σύγκλιση με τα Αμερικάνικα Λογιστικά Πρότυπα(US GAAP). Το I.F.R.S 5 καλύπτει θέματα του αντίστοιχου Αμερικανικού προτύπου(S.F.A.S. 144).

Εφαρμόζεται για την ταξινόμηση και παρουσίαση όλων των περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας που περιλαμβάνονται στο μη κυκλοφορούν ενεργητικό (non current assets). Εφαρμόζεται επίσης για την παρουσίαση των διακοπόμενων εκμεταλλεύσεων αντικαθιστώντας το προηγούμενο λογιστικό πρότυπο(IAS N<sup>ο</sup> 35).

(vi) I.F.R.S-6: “Έρευνα και Αξιολόγηση Μεταλλευτικών Πόρων”

Το συγκεκριμένο ΔΠΧΠ εκδόθηκε από την IASB, τον Ιανουάριο του 2005. σκοπός του I.F.R.S 6, είναι να καθορίσει τον τρόπο χρηματοοικονομικής παρουσίασης της έρευνας και αξιολόγηση μεταλλευτικών πόρων.

Μέχρι τώρα κανένα ΔΠΧΠ <sup>(6)</sup> δεν αναφερόταν επαρκώς στο λογιστικό χειρισμό τέτοιων δραστηριοτήτων οι οποίες εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής τους ΔΛΠ 38 «'Αυλα στοιχεία του ενεργητικού». Επίσης υπάρχουν πολλές και διαφορετικές απόψεις σχετικά με το λογιστικό χειρισμό των δαπανών των σχετικών με την έρευνα και αξιολόγηση μεταλλευτικών πόρων, δαπάνες οι οποίες ανέχονται σε πολύ μεγάλο ύψος σε εταιρίες, οι οποίες εμπλέκονται σε μεταλλευτικές- εξορυκτικές δραστηριότητες. Επίσης μεταλλευτικά δικαιώματα και μεταλλευτικοί πόροι, όπως πετρέλαιο, φυσικό αέριο και παρόμοιοι μη ανανεώσιμοι πόροι εξαιρούνται από το αντικείμενο του ΔΛΠ 16 «Ενσώματα Πάγια».

Όλες αυτές οι αφορμές οδήγησαν στην έκδοση του IFRS 6, ώστε να λυθούν αυτές.

Τα Δ.Π.Χ.Π στοχεύουν στην αναβάθμιση των πληροφοριών και των οικονομικών αναλύσεων των επιχειρήσεων. Θα αποτελέσουν σημαντικά εργαλεία για την λήψη στρατηγικών αποφάσεων αλλά και την εύρυθμη λειτουργία τμημάτων της επιχείρησης, όπως το τμήμα Logistics & Inventory Control.

Στη συνέχεια θα γίνει ανάλυση του I.F.R.S 1, και όπως μπορούν να διαμορφωθούν συγκεκριμένες πολιτικές Logistics, με τη βοήθεια των Δ.Π.Χ.Π 1

#### **4.3 Δ.Π.Χ.Π Ν<sup>ο</sup>1(Πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς)**

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή με τον Κανονισμό ( υποχρεωτική εφαρμογή από όλα τα κράτη μέλη) 1725/2003 τις 29/09/2003 υιοθέτησε όλα τα ισχύοντα τότε Δ.Π.Χ.Π ( και ερμηνείες) με μοναδική εξαίρεση τα Δ.Π.Χ.Π 32 και 39.

Στη συνέχεια με τον κανονισμό 707/2004 τις 06/04/2004 υιοθέτησε το Δ.Π.Χ.Π Ν<sup>ο</sup> 1 "Πρώτη υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης".

Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, για να διευκολύνει την μετάβαση των εταιριών στα ΔΛΠ, αποφάσισε να αντικαταστήσει την ΜΕΔ-8 "Πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ ως βασικό λογιστικό πλαίσιο" με το Δ.Π.Χ.Π Ν<sup>ο</sup>1.

Ο στόχος του Δ.Π.Χ.Α 1 είναι να καθιερώσει κοινούς κανόνες και πρακτικές για τις επιχειρήσεις που ετοιμάζουν για πρώτη φορά τις Οικονομικές Καταστάσεις με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με σκοπό αυτές οι μετατροπές να πραγματοποιούνται με συνέπεια και διαφάνεια.

Με τον τρόπο αυτό θα μειωθεί η αβεβαιότητα που μπορεί να υπάρξει μεταξύ των χρηστών των Οικονομικών Καταστάσεων όταν την χρονιά της μετατροπής θα προσπαθήσουν να αναλύσουν τα εταιρικά αποτελέσματα, προσπαθώντας να κατανοήσουν ποιες αλλαγές στα αποτελέσματα προέρχονται από;

1) Τις δραστηριότητες της επιχείρησης και τις στρατηγικές που εφάρμοσε η διοίκηση, και

2) Τις αλλαγές στις λογιστικές αρχές και πολιτικές λόγω της μετάβασης στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

#### **ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΑΙ ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ**

Ο σκοπός του Δ.Π.Χ.Α 1 είναι να εξασφαλίσει ότι η πρώτη εφαρμογή με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και η παρουσίαση των Οικονομικών



Καταστάσεων όπως και των Ενδιάμεσων Οικονομικών Καταστάσεων παρέχει υψηλής ποιότητας πληροφορίες, οι οποίες:

1) Είναι διαφανείς για όλους τους χρήστες και συγκρίσιμες για όλες τις περιόδους στις οποίες αυτές αναφέρονται.

2) Παρέχουν μια κατάλληλη αρχή για την λογιστική παρουσίαση με βάση τα Διεθνή Πρότυπα.

3) Μπορούν να παραχθούν με τέτοιο κόστος το οποίο δεν θα ξεπερνά τα οφέλη που παρέχει στους χρήστες.

Το Δ.Π.Χ.Α 1 εφαρμόζεται σε:

(i) Οικονομικές καταστάσεις επιχειρήσεων, που συνάδουν από κάθε άποψη με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, συμπεριλαμβανομένων και των συγκριτικών στοιχείων της προηγούμενης χρονιάς, και

(ii) Ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις.

Οι πρώτες Οικονομικές Καταστάσεις μιας επιχείρησης με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι αυτές που εφαρμόζονται για πρώτη φορά ολοκληρωτικά με βάση αυτά τα Πρότυπα. Σε αυτές τις οικονομικές καταστάσεις η επιχείρηση πρέπει να συμπεριλάβει μια ρητή και ανεπιφύλακτη δήλωση συμμόρφωσης με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Εάν μια επιχείρηση εφαρμόζει ήδη τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, αλλά κάνει αλλαγές στις Λογιστικές Αρχές που θα υιοθετήσει, τότε αυτές οι αλλαγές πρέπει να πραγματοποιηθούν με βάση το ΔΛΠ 8 "Λογιστικές Αρχές, Αλλαγές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη" και όχι με το Δ.Π.Χ.Α 1.

## ΤΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ

Πιθανότατα η πιο σημαντική ενέργεια ως προς την διεθνή εναρμόνιση της χρηματοοικονομικής αναφοράς των επιχειρήσεων διεθνώς ήταν η απόφαση της Ευρωπαϊκής Ένωσης τον Ιούνιο του 2002, η οποία απαιτούσε την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από όλα τα κράτη-μέλη.

Αυτή η απόφαση/ κανονισμός ισχύει για όλες τις οικονομικές περιόδους που ξεκινούν μετά την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2005, για όλες τις επιχειρήσεις που βρίσκονται στην Ευρωπαϊκή Ένωση και έχουν αξιόγραφα (μετοχές ή ομόλογα) σε κάποια από τα χρηματιστήρια της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Οι

επιχειρήσεις θα πρέπει να ετοιμάζουν Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, τα οποία έχουν επικυρωθεί από την Ε.Ε.

Αυτή η απόφαση έχει την ισχύ του νόμου σε όλα τα κράτη-μέλη και υπερισχύει τοπικών προτύπων, νομοθεσίας ή άλλων λογιστικών κανονισμών που μπορεί να υπάρχουν. Αυτή η εξέλιξη επηρεάζει άμεσα 7.000 επιχειρήσεις στην Ε.Ε.

Παρόλο που το Δ.Π.Χ.Α 1 είναι πολύ σημαντικό για την πρώτη εφαρμογή το 2005, δεν έχει ολοκληρωθεί αποκλειστικά για το 2005. Πολλές εταιρίες που δεν έχουν αξιόγραφα τους σε κάποιο από τα Ευρωπαϊκά Χρηματιστήρια, μπορεί να θελήσουν να εφαρμόσουν τα Δ.Λ.Π σε μεταγενέστερο στάδιο. Το Δ.Π.Χ.Α 1 θα πρέπει να εφαρμοσθεί για τον πρώτο χρόνο που οι επιχειρήσεις θα καταρτίσουν Οικονομικές Καταστάσεις με βάση τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ.

## **ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ**

### **1. Ισολογισμός Έναρξης**

Μια επιχείρηση θα πρέπει να ετοιμάσει έναν Ισολογισμό Έναρξης με βάση τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ, την ημερομηνία που θα πραγματοποιηθεί η μεταφορά στα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ. Αυτή η ημερομηνία είναι το ξεκίνημα της περιόδου για την οποία θα παρουσιασθούν συγκριτικές οικονομικές πληροφορίες στις Οικονομικές Καταστάσεις του Έτους.

#### **Παράδειγμα:**

Μια επιχείρηση έχει τέλος χρόνου την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου, και έχει πρόθεση να καταρτίσει Οικονομικές Καταστάσεις με βάση τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ για πρώτη φορά για το τέλος χρήσης 31/12/2005.

Η 01/01/2004 θεωρείται η ημερομηνία μετάβασης στα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ. Ο Ισολογισμός Έναρξης θα πρέπει να ετοιμαστεί την 01/01/2004 με βάση το ΔΛΠ/ΔΠΧΑ που είναι σε εφαρμογή την 31/12/2005. Αυτό γίνεται για σκοπούς καθορισμού των συγκριτικών αποτελεσμάτων που θα παρουσιαστούν στις Οικονομικές Καταστάσεις του 2005.

## 2. Λογιστικές αρχές

Οι λογιστικές αρχές που θα εφαρμοσθούν για την κατάρτιση του Ισολογισμού Έναρξης θα πρέπει να βασίζονται στην υπόθεση ότι τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ εφαρμόζονται εξ' αρχής στην επιχείρηση. Αυτό ισχύει για το έτος πρώτης εφαρμογής, αλλά και για το έτος σύγκρισης.

Μια επιχείρηση πρέπει να επιλέξει τις λογιστικές αρχές με βάση τα ΔΛΠ που ισχύουν την ημερομηνία που θα καταρτίσει τις πρώτες Οικονομικές Καταστάσεις με βάση τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ, δηλαδή τα πρότυπα που θα ισχύουν την 31/12/2005 για τις ελληνικές εταιρίες που θα εφαρμόσουν για πρώτη φορά τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ.

Όταν επιλεγούν οι λογιστικές αρχές, πρέπει να εφαρμόζονται για όλες τις περιόδους που θα γίνεται αναφορά στις οικονομικές καταστάσεις. Προγενέστερες εκδόσεις των προτύπων δεν θα χρησιμοποιηθούν για την ετοιμασία των συγκριτικών αποτελεσμάτων. Η χρησιμοποίηση των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ που θα βρίσκονται σε ισχύ την 31/12/2005 και όχι προγενέστερων εκδόσεων είναι επιβεβλημένη, γιατί αυτά τα πρότυπα περιλαμβάνουν τον καταλληλότερο λογιστικό χειρισμό και θα δώσουν τις πιο σωστές πληροφορίες.

Μια επιχείρηση θα πρέπει να κάνει τις εξής ενέργειες, εκτός από ορισμένες απαλλαγές τις οποίες επιτρέπει το ΔΠΧΑ 1, για την κατάρτιση του Ισολογισμού Έναρξης:

ΕΝΕΡΓΕΙΑ	ΕΠΕΞΗΓΗΣΗ	ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ
Α. Καταχώρηση όλων των στοιχείων ενεργητικού και όλων των υποχρεώσεων των οποίων η αναγνώριση επιβάλλεται από τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ	Αυτή η ενέργεια μπορεί να περιλαμβάνει και την καταχώρηση στοιχείων του ενεργητικού ή υποχρεώσεων που προηγουμένως δεν μπορούσαν να αναγνωρισθούν με βάση τα Ελληνικά Πρότυπα και κανονισμούς.	1. Πάγια περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις που αφορούν χρηματοδοτικές μισθώσεις με βάση το ΔΛΠ 17 2. Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις/απαιτήσεις με βάση το ΔΛΠ 12
		3. Προβλέψεις με βάση τις πρόνοιες του ΔΛΠ 37 4. Άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτηθήκαν μεμονωμένα με βάση το ΔΛΠ 38 5. Παράγωγα με βάση το ΔΛΠ 39
Β. Διαγραφή όλων των στοιχείων ενεργητικού και όλων των υποχρεώσεων των οποίων η αναγνώριση επιβάλλεται από τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ	Αυτή η ενέργεια μπορεί να περιλαμβάνει και τη διαγραφή στοιχείων του ενεργητικού ή υποχρεώσεων που προηγουμένως θα μπορούσαν να αναγνωρισθούν με βάση τα Ελληνικά ή άλλα πρότυπα και κανονισμούς.	1. Προβλέψεις που δεν πληρούν τα κριτήρια καταχώρησης/αναγνώρισης 2. Άυλα περιουσιακά στοιχεία που δεν πληρούν τα κριτήρια καταχώρησης/αναγνώρισης, με βάση το ΔΛΠ 38.
Γ. Επαναταξινόμηση στοιχείων που είχαν καταχωρηθεί με βάση τα Ελληνικά ή άλλα πρότυπα και κανονισμούς ως στοιχεία ενεργητικού, υποχρεώσεις ή ίδια κεφάλαια, αλλά τώρα με βάση τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ πρέπει να αλλάξει η ταξινόμησή τους.	Ένα στοιχείο που προηγουμένως είχε καταχωρηθεί στα ίδια κεφάλαια, με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ μπορεί να χρήζει επαναταξινόμησης και θα πρέπει να καταχωρηθεί σαν υποχρέωση.	1. Εξεργυρώσιμες προνομιούχες μετοχές μπορεί να χρήζουν επαναταξινόμησης, από τα ίδια κεφάλαια στις υποχρεώσεις. 2. Πάγια περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση μπορεί να χρήζουν επαναταξινόμησης με βάση το ΔΠΧΑ 5 "Πάγια περιουσιακά

		στοιχεία που κατέχονται προ πώληση και Διακοπτόμενες Εργασίες"
Δ. Εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ για την αποτίμηση όλων των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων	Κάποια περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που συνεχίζουν να καταχωρούνται με τον ίδιο τρόπο, με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ, μπορεί να χρειάζεται να επαναπροσδιορισθεί η λογιστική τους αξία.	1. Η απομείωση αξίας παγίων περιουσιακών στοιχείων με βάση το ΔΛΠ 36 2. Οι προβλέψεις πρέπει να αποτιμηθούν με βάση το ΔΛΠ 37

### 3. Λογιστικές εκτιμήσεις

Η διοίκηση της επιχείρησης στην κατάρτιση του Ισολογισμού έναρξης πρέπει να διενεργήσει ορισμένες εκτιμήσεις για την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων (π.χ αποσβέσεις παγίων, ζημιές μείωσης της αξίας των αποθεμάτων).

Οι εκτιμήσεις αυτές πρέπει να είναι σύμφωνες με τις συνθήκες που υπήρχαν κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ. Απαγορεύεται, δηλαδή, η αναδρομική χρήση πληροφοριών που συνέβησαν μετά την ημερομηνία μετάβασης.

#### Παράδειγμα:

Η ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ/ΔΛΠ είναι η 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2004. Μια καινούργια πληροφορία στις 15 Ιουλίου 2004, απαιτεί την αύξηση των προβλέψεων για τα βραδυκίνητα αποθέματα που είχαν καταχωρηθεί με βάση τα Ελληνικά Πρότυπα και κανονισμούς στις 3/12/2003.

Σ' αυτήν την περίπτωση η εταιρία δεν θα κάνει αναπροσαρμογή στην πρόβλεψη στον Ισολογισμό Έναρξης. Η πρόβλεψη θα αναπροσαρμοστεί με την αύξηση και θα παρουσιαστεί ως δαπάνη στην Κατάσταση Λογαριασμού Αποτελεσμάτων για το τέλος χρήσης του 2004.

#### **4. Εκτιμώμενο κόστος**

Μια επιχείρηση μπορεί να επιλέξει να αποτιμήσει πάγια περιουσιακά στοιχεία στη δίκαιη τους αξία κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ και να θεωρήσει αυτήν την αξία σαν το εκτιμώμενο κόστος κατά την ημερομηνία μετάβασης.

Μια επιχείρηση μπορεί να χρησιμοποιήσει για την κατάρτιση του Ισολογισμού Έναρξης την δίκαιη αξία σαν το εκτιμώμενο κόστος για τα εξής περιουσιακά στοιχεία:

- ⊕ Πάγια περιουσιακά στοιχεία
- ⊕ Επενδύσεις σε ακίνητα
- ⊕ Άυλα περιουσιακά στοιχεία

Εφ' όσον γίνει αυτό, τότε η επιχείρηση στις πρώτες Οικονομικές Καταστάσεις για κάθε στοιχείο που καταχωρήθηκε στον Ισολογισμό έναρξης πρέπει να γνωστοποιεί τα εξής:

- ⇒ Το σύνολο της δίκαιης αξίας
- ⇒ Το σύνολο της διόρθωσης στην λογιστική αξία που υπήρχε με τα Ελληνικά Πρότυπα και Κανονισμούς

#### **5. Απαλλαγές και εξαιρέσεις από την πλήρη συμμόρφωση με όλα τα Δ.Π.Χ.Α**

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, το Δ.Π.Χ.Α 1 απαιτεί από μια επιχείρηση πλήρη αναστροφική εφαρμογή όλων των ΔΛΠ/Δ.Π.Χ.Α, σαν να τα εφάρμοζε εξ αρχής.

Μια επιχείρηση μπορεί να επιλέξει από μια σειρά απαλλαγών από την εφαρμογή των ΔΛΠ/Δ.Π.Χ.Α κατά την ετοιμασία του Ισολογισμού Έναρξης.

Ταυτόχρονα υπάρχει και ένας αριθμός εξαιρέσεων που υποχρεωτικά η επιχείρηση πρέπει να ακολουθήσει κατά την ετοιμασία του Ισολογισμού.

## ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ (ΕΘΕΛΟΝΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ)

### 1. Η χρησιμοποίηση της δίκαιης αξίας σαν εκτιμώμενο κόστος

Μια επιχείρηση που θα χρησιμοποιεί το μοντέλο του κόστους για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία με βάση το ΔΛΠ 16, έχει το δικαίωμα να αποτιμήσει στην δίκαιη αξία τους τα πάγια κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΛΠ/Δ.Π.Χ.Α και η αξία αυτή να παγιοποιηθεί και να θεωρηθεί ως εκτιμώμενο κόστος. Η ρύθμιση αυτή μπορεί να επεκταθεί και σε:

- Επενδύσεις σε ακίνητα (ΔΛΠ 40)
- Άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία πληρούν τα κριτήρια καταχώρησης με βάση τις πρόνοιες του ΔΛΠ 38

### 2. Συνένωση Επιχειρήσεων

Η επιχείρηση που υιοθετεί τα Δ.Π.Χ.Α για πρώτη φορά, δεν χρειάζεται να εφαρμόσει τις πρόνοιες του Δ.Π.Χ.Α 3 (συνένωση επιχειρήσεων).

### 3. Παροχές Εργαζομένων

Όλα τα συσσωρευμένα αναλογιστικά κέρδη ή ζημιές που προκύπτουν κατά την ημερομηνία μετάβασης καταχωρούνται πλήρως.

### 4. Συσσωρευμένες συναλλαγματικές διαφορές

Όλες οι συσσωρευμένες συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από την μετατροπή επενδύσεων εξωτερικού καταχωρούνται στα συσσωρευμένα κέρδη ( κέρδη εις νέον) κατά την ημερομηνία μετάβασης. Ως αποτέλεσμα το αποθεματικό συναλλαγής διαφοράς μηδενίζεται.

## 5. Σύνθετα χρηματοοικονομικά μέσα

Με βάση τις ρυθμίσεις του ΔΛΠ 32 κάθε σύνθετο χρηματοοικονομικό μέσο θα πρέπει να διαχωρίζεται σε στοιχεία των ιδίων κεφαλαίων και σε στοιχείο υποχρέωσης.

Εάν κατά την ημερομηνία μετάβασης το μέρος που αντιστοιχεί στην υποχρέωση δεν υπάρχει, τότε η αναδρομική εφαρμογή οδηγεί ουσιαστικά στο διαχωρισμό 2 στοιχείων των ιδίων κεφαλαίων ( ίδια κεφάλαια και χρηματοοικονομικά έξοδα τα οποία μειώνουν το υπόλοιπο των "κερδών εις Νέον"

Σε αυτήν την περίπτωση, επιτρέπεται να μην γίνει διαχωρισμός του ποσού, διότι οδηγεί σε ουσιαστική πληροφόρηση.

## 6. Περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις

- (α) Θυγατρικών εταιριών
- (β) Συνδεδεμένων εταιριών
- (γ) Κοινοπραξιών

Εάν η θυγατρική εταιρία υιοθετεί τα Δ.Π.Χ.Α σε ημερομηνία μεταγενέστερη της μητρικής, τότε στις ξέχωρες οικονομικές καταστάσεις της, τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις της, αποτιμώνται:

- Στις λογιστικές αξίες που θα συμπεριλαμβανόταν στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρίας (κατά την ημερομηνία μετάβασης της μητρικής εταιρίας).ή
- Στις λογιστικές αξίες που απαιτούνται με βάση το Δ.Π.Χ.Α 1 κατά την ημερομηνία μετάβασης στη θυγατρική.

Εάν η μητρική υιοθετεί το Δ.Π.Χ.Α σε ημερομηνία μεταγενέστερη της θυγατρικής, τότε κατά την ενοποίηση θα πρέπει να χρησιμοποιηθούν οι ίδιες λογιστικές αξίες, οι οποίες προσδιορίστηκαν στις ξέχωρες οικονομικές καταστάσεις της θυγατρικής.



Οι πιο πάνω πρόνοιες ισχύουν για συνδεδεμένες εταιρίες, καθώς επίσης και για κοινοπραξίες.

## **7. Συγκριτικά ποσά για τα χρηματοοικονομικά μέσα**

Επιχειρήσεις με ημερομηνία μετάβασης πριν την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2006, μπορούν να επιλέξουν να μην αναπροσαρμοστούν τα συγκριτικά ποσά της προηγούμενης χρήσης με βάση τις πρόνοιες του ΔΛΠ 32 και 39.

Μια επιχείρηση που καταρτίζει τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α για τη λήξη χρήσης 31/12/2005 μπορεί να επιλέξει να εφαρμόσει τις πρόνοιες του ΔΛΠ 32 και 39 από 01/01/2005. Η επιχείρηση η οποία επιλέγει αυτήν την απαλλαγή, πρέπει να εφαρμόσει τις προηγούμενες Γενικές Παραδεκτές Λογιστικές Αρχές όσον αφορά την καταχώρηση και ταξινόμηση και αποτίμηση των χρηματοοικονομικών μέσων στα συγκριτικά ποσά της προηγούμενης χρήσης.

## **8. Ταξινόμηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων**

Μια επιχείρηση μπορεί να επιλέξει κατά την ημερομηνία μετάβασης της στο ΔΛΠ 32 και 39, να ταξινομήσει ένα χρηματοοικονομικό μέσο ως χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση που αποτιμάται:

- ✦ Στην δίκαιη αξία του μέσω της Κατάστασης Λογαριασμού Αποτελεσμάτων ή
- ✦ Ως "διαθέσιμο προς πώληση"

## **Εξαιρέσεις (Υποχρεωτική Εφαρμογή)**

### **1. Εκτιμήσεις**

- Πάγια περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται για πώληση και διακοπείσες εργασίες (Δ.Π.Χ.Α 5).

Το Δ.Π.Χ.Α 5 εφαρμόζεται στους υιοθετούντες για πρώτη φορά το Δ.Π.Χ.Α 01/01/2005 ( δηλαδή από την ημερομηνία εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Α 5).

Επιχειρήσεις με ημερομηνία μετάβασης πριν την 01/01/2006 δεν πρέπει να αναπροσαρμόσουν τα συγκριτικά ποσά της προηγούμενης χρήσης για πάγια περιουσιακά στοιχεία που πληρούν τα κριτήρια για να ταξινομηθούν ότι κατέχονται για πώληση.

Τα συγκριτικά ποσά στην Κατάσταση Λογαριασμού Αποτελεσμάτων ταξινομούνται ως διακοπείσες δραστηριότητες, νοούμενου ότι πληρούν τα κριτήρια του Δ.Π.Χ.Α 5 μετά την 01/01/2005.

Αναδρομική εφαρμογή του Δ.Π.Χ.Α 5 επιτρέπεται εάν όλες οι αναγκαίες πληροφορίες για εφαρμογή του Δ.Π.Χ.Α 5 είναι διαθέσιμες.

- Διαγραφή χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.

Ο υιοθετών για πρώτη φορά τα Δ.Π.Χ.Α πρέπει να εφαρμόσει τις πρόνοιες του ΔΛΠ 39 όσον αφορά τη διαγραφή χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων από 01/01/2004.

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που διαγράφηκαν πριν την 01/01/2004 δεν μπορούν να αναγνωριστούν/καταχωρηθούν στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται με βάση τα Δ.Π.Χ.Α εκτός εάν:

- Η επιχείρηση αποφασίσει να τα καταχωρήσει και
- Όλες οι πληροφορίες για την εφαρμογή του ΔΛΠ 39 είναι διαθέσιμες

- Λογιστική αντιστάθμιση των κινδύνων

Η λογιστική αντιστάθμιση των κινδύνων εφαρμόζεται μελλοντικά από την ημερομηνία μετάβασης της επιχείρησης στο ΔΛΠ 39 και εφαρμόζεται σε όλες τις συναλλαγές που πληρούν τα κριτήρια του ΔΛΠ 39 για λογιστική αντιστάθμιση των κινδύνων.

## 2. Παρουσίαση και γνωστοποιήσεις

### Επεξήγηση της μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Α

Η επιχείρηση πρέπει να επεξηγήει πως η μετάβαση στα Δ.Π.Χ.Α, έχει επηρεάσει την οικονομική της θέσης, τα αποτελέσματα και τις ταμειακές ροές.

Οι ακόλουθες πληροφορίες πρέπει να παρουσιαστούν στις επεξηγηματικές σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις:

- Συμφωνία των ιδίων κεφαλαίων σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α και τις ΓΠΛΑΑ κατά την :
  - Ημερομηνία μετάβασης και
  - Την ημερομηνία ισολογισμού των τελευταίων οικονομικών καταστάσεων που καταρτίστηκαν με βάση τις ΓΠΛΑ
  - Συμφωνία του κέρδους ή της ζημίας του τελευταίου έτους που καταρτίστηκε σύμφωνα με τις ΓΛΠΑ και του αντίστοιχου κέρδους σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α.

#### **4.4. Δ.Π.Χ.Π 1 & ΔΛΠ «Αποθέματα». Η συμβολή σε λήψεις αποφάσεων**

Στις 06/04/2004 <sup>(8)</sup>, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή με τον κανονισμό 707/2004 υιοθέτησε το Δ.Π.Χ.Π 1 "Πρώτη υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής πληροφόρησης".

Το Δ.Π.Χ.Π Νο 1, απαιτεί αναδρομική εφαρμογή στους περισσότερους τομείς της λογιστικής, και σε κάθε κονδύλι Ισολογισμού πρέπει να γίνονται οι απαραίτητες προσαρμογές, για την κατάρτιση του ισολογισμού, με βάση όσα προβλέπει το Δ.Π.Χ.Π Νο 1.

Στο στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων "Αποθέματα", γίνεται σε ετήσια βάση, η εκτίμηση του ύψους των απαξιωμένων αποθεμάτων, χρησιμοποιώντας σαν μεθόδους αποτίμησης το μέσο σταθμικό κόστος ή την μέθοδο F.I.F.O, όπως προβλέπεται το ΔΛΠ 2 « Αποθέματα». Μπορεί ακόμη να παρουσιαστεί αλλαγή των μεθόδων αποτίμησης από F.I.F.O σε μέσο σταθμικό κόστος ή και αντίστροφο.

Όλες αυτές οι ενέργειες αποτυπώνονται στο λογαριασμό "Αποτελέσματα εις νέο" και επηρεάζουν αρκετά αποφάσεις της εταιρίας πάνω σε θέματα εφοδιαστικής αλυσίδας.

#### Παράδειγμα : <sup>(9)</sup>

Η επιχείρηση "ΑΙΟΛΟΣ" μέχρι τη χρήση 2001 χρησιμοποιούσε τη Μέθοδο Σταθμικού Κόστους, προκειμένου να προβεί στην αποτίμηση των αποθεμάτων της. Την 01/01/2002 αποφασίζει να αλλάξει τη χρησιμοποιούμενη μέθοδο και να χρησιμοποιεί τη μέθοδο F.I.F.O. Ο φορολογικός συντελεστής είναι 35%.

Εκτιμήθηκε ότι εάν η επιχείρηση εφάρμοζε ανέκαθεν τη μέθοδο F.I.F.O, τότε το κόστος πωληθέντων για τις χρήσεις πριν το 2001, θα ήταν μικρότερο κατά το ποσό των 200.000 € και αντίστοιχα ο φόρος εισοδήματος θα ήταν μεγαλύτερος κατά 70.000€ ( $200.000 \times 35\%$ ).

Για την χρήση του 2001, επίσης το κόστος πωληθέντων θα ήταν μικρότερο κατά το ποσό των 200.000 € και αντίστοιχα ο φόρος εισοδήματος θα ήταν μεγαλύτερος κατά 7.000€ ( $200.000 \times 35\%$ ).

(Σημείωση: Θα πρέπει η επιχείρηση να κοστολογήσει εκ νέου τα αποθέματα της . στο συγκεκριμένο παράδειγμα, η αλλαγή της πολιτικής λογιστικής εκτίμησης είχε ως αποτέλεσμα τα απόθεμα τέλους να είναι υψηλότερο απ' αυτό που είχε προσδιοριστεί με βάση την προηγούμενη μέθοδο. Άμεσο αποτέλεσμα του προαναφερθέντος γεγονότος είναι ότι θα πρέπει να μειωθεί το Κόστος Πωληθέντων).

Τα αποτελέσματα χρήσης (πριν τις αλλαγές) είναι τα εξής.

	ΧΡΗΣΗ 2002	ΧΡΗΣΗ 2001
ΕΞΟΔΑ ΧΡΗΣΗΣ	1.000.000	900.000
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	- 300.000	- 250.000
ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ	700.000	650.000
ΕΞΟΔΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ	- 90.000	-80.000
ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΘΕΣΗΣ	- 80.000	- 70.000
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΞΟΔΑ	- 25.000	- 10.000
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	- 176.750	- 171.500
ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ	328.250	318.500

#### Αποτελέσματα εις νέο

	2002	2001
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ ΕΙΣ ΝΕΟ	5.318.500	5.000.000
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΧΡΗΣΗΣ	328.250	318.500
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΕΙΣ ΝΕΟ	5.646.750	5.318.500

Η αλλαγή της λογιστικής πολιτικής θα εφαρμόζεται αναδρομικά με αναπροσαρμογή του αρχικού υπολοίπου του κονδυλίου " Υπόλοιπο κερδών εις νέο" για τη χρήση 2002, ως να ίσχυε η μέθοδος F.I.F.O εξ' αρχής.

Συνεπώς, μετά την αλλαγή της λογιστικής πολιτικής, το αποτελέσματα θα αναμορφωθούν ως εξής:

**ΑΝΑΜΟΡΦΩΜΕΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ**

	<b>ΧΡΗΣΗ 2002</b>	<b>ΧΡΗΣΗ 2001</b>
ΕΣΟΔΑ ΧΡΗΣΗΣ	1.000.000	900.000
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	- 300.000	- 230.000 <sup>(1)</sup>
<b>ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ</b>	<b>700.000</b>	<b>670.000</b>
ΕΞΟΔΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ	- 90.000	-80.000
ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΘΕΣΗΣ	- 80.000	- 70.000
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΞΟΔΑ	- 25.000	- 10.000
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	- 176.750	- 178.500 <sup>(2)</sup>
<b>ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ</b>	<b>328.250</b>	<b>331.500</b>

**ΑΝΑΜΟΡΦΩΜΕΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ**

	<b>2002</b>	<b>2001</b>
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ ΕΙΣ ΝΕΟ	<b>5.318.500</b>	<b>5.000.000</b>
ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΕΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΗΣΕΩΝ	—	—
ΑΛΛΑΓΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ	<b>143.000 <sup>(4)</sup></b>	<b>130.000 <sup>(3)</sup></b>
<b>ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΣΜΕΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ</b>	<b>5.461.500</b>	<b>5.130.000</b>
<b>ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ</b>	<b>5.789.750</b>	<b>5.461.500</b>

Όπου :

(1) : Υπολογισμός του κόστους πωληθέντων μετά την αλλαγή της λογιστικής πολιτικής για τη χρήση 2001 ( $250.000 - 20.000 = 230.000$ ).

(2) : Αύξηση του εξόδου φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2001 μετά την αλλαγή της λογιστικής πολιτικής ( $171.500 + 7.000 = 178.500$ ).

(3) : Αναπροσαρμογή του υπολοίπου των "Κερδών εις νέο" για τις χρήσεις πριν το 2001, λαμβάνοντας υπ' όψη, αφενός τη μείωση του κόστους πωληθέντων κατά 200.000€ και αφετέρου την αύξηση του φόρου εισοδήματος κατά ποσό 70.000€ ( $200.000 - 70.000 = 130.000$ ). όσον αφορά την επίδραση των γεγονότων στα κονδύλια του Ισολογισμού αναφέρεται ότι το κονδύλι του ενεργητικού "Αποθέματα" θα είναι αυξημένο κατά το ποσό των 200.000€, ενώ το κονδύλι του Παθητικού " Υποχρεώσεις από φόρους ", θα είναι αυξημένο κατά το ποσό των 70.000€.

(4) : Αναπροσαρμογή του υπολοίπου των "Κερδών εις νέο" για τις χρήσεις πριν το 2002, λαμβάνοντας υπόψη τη μείωση του κόστους πωληθέντων για τη χρήση 2001 και τις προηγούμενες από αυτήν χρήσεις, καθώς και τις αντίστοιχες αυξήσεις του φόρου εισοδήματος ( $200.000 + 20.000 - 70.000 - 7.000 = 143.000$ ).

### Παράδειγμα 2 <sup>(10)</sup>:-

Μια επιχείρηση μέχρι την χρήση 2002 χρησιμοποιεί την μέθοδο F.I.F.O για την αποτίμηση των αποθεμάτων της. Στο 2003 η διοίκηση της εταιρίας αποφασίζει να μεταβάλει τη μέθοδο που χρησιμοποιεί για να αποτιμά τα αποθέματα της στη μέθοδο του μέσου σταθμικού, τότε το κόστος πωληθέντων θα ήταν μικρότερο κατά 100.000 για τις χρήσεις πριν το 2002, ενώ ο φόρος εισοδήματος μεγαλύτερος κατά 30.000 ( $100.000 \times 30\%$ ) και για την χρήση 2002, το κόστος πωληθέντων μικρότερο κατά 10.000 με φόρο εισοδήματος μεγαλύτερο κατά 3.000.

Τα αποτελέσματα πριν και μετά την αλλαγή της μεθόδου είναι τα παρακάτω:

	ΧΡΗΣΗ 2003	ΧΡΗΣΗ 2002	ΧΡΗΣΗ 2003 ΑΝΑΘΕΩΡΗ- ΜΕΝΑ	ΧΡΗΣΗ 2002 ΑΝΑΘΕΩΡΗ- ΜΕΝΑ
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ				
ΕΣΟΔΑ ΧΡΗΣΗΣ	500.000	400.000	500.000	400.000
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	-200.000	-160.000	-200.000	-150.000(Β)
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	300.000	240.000	300.000	250.000
ΛΟΙΠΑ ΕΞΟΔΑ	-100.000	-90.000	-100.000	-90.000
ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ	200.000	150.000	200.000	160.000
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	-60.000	-45.000	-60.000	-48.000(Γ)
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ	140.000	105.000	140.000	112.000(Δ)



**ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ**

	ΧΡΗΣΗ 2003	ΧΡΗΣΗ 2002	ΧΡΗΣΗ 2003 ΑΝΑΘΕΩΡΗ- ΜΕΝΑ	ΧΡΗΣΗ 2002 ΑΝΑΘΕΩΡΗ- ΜΕΝΑ
<b>ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ</b>				
<b>ΜΕΤΟΧΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ</b>	300.000	300.000	300.000	300.000
<b>ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕ- ΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ</b>	300.000	195.000	377.000	195.000
<b>ΑΝΑΠΡΟΣΑ- ΡΜΟΓΗ ΕΙΣ ΝΕΟ ΛΟΓΩ ΑΛΛΑΓΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ</b>				70.000(A)
<b>ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ- ΤΑ ΧΡΗΣΗΣ ΕΙΣ ΝΕΟ</b>	140.000	105.000	140.000	112.000
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ- ΤΩΝ ΕΙΣ ΝΕΟ</b>	440.000	300.000	517.000(E)	377.000
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ</b>	740.000	600.000	817.000	677.000

Όπου :

(Α):Το ποσό των 70.000€ αφορά την εσωτερική επίδραση από την αλλαγή της μεθόδου η οποία για τις προηγούμενες χρήσεις είναι 100.000€ κόστος πωληθέντων μείον 30.000€ θετική επίδραση στο φόρο εισιδήματος.

(Β):Η επίδραση από την αλλαγή της μεθόδου που αφορά την προηγούμενη χρήση 2002 και ανέρχεται σε 10.000€ μειώνει το κόστος πωληθέντων από 160.000€ σε 150.000€.

(Γ): Αφορά την επίδραση στο φόρο εισοδήματος από την αλλαγή του κόστους πωληθέντων και ανέρχεται σε 3.000€ αυξάνοντας τον από 45.000€ σε 48.000€.

(Δ): Αφορά την θετική επίδραση στα καθαρά αποτελέσματα, ύψους 7.000€ από την αλλαγή του κόστους πωληθέντων κατά 10.000€ και τον φόρο 3.000€.

(Ε): Είναι το αποτέλεσμα της αλλαγής μεθόδου στα κέρδη εις νέο κατά 77.000€, η οποία οφείλεται σε 70.000, λόγω της αναπροσαρμογής μεθόδου αναδρομικά για τις χρήσεις προ 2002 και κατά 7.000€ για τη χρήση 2002.

Στα 2 προηγούμενα παραδείγματα, έγινε αναφορά στο κατά πόσο επηρεάζονται τα οικονομικά αποτελέσματα μιας εταιρίας, με την αλλαγή μεθόδου αποτίμησης αποθεμάτων καθώς και πως καταγράφονται στον Ισολογισμό, σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. Ν<sup>ο</sup> 1 "Πρώτη υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Α."

Όμως επηρεάζονται σε μεγάλο βαθμό και οι απόψεις των εταιριών σχετικά με τον τρόπο που διαχειρίζονται τα αποθέματα τους, χωρίς να προβλέπεται κάποια αξιοσημείωτη μεταβολή στις συνθήκες της αγοράς. Στο 1<sup>ο</sup> παράδειγμα για τη χρήση 2001:

ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ= 250.000€

ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ = 30.000€

Τότε το γύρισμα αποθέματος υπολογίζεται ως εξής:

$$\text{Δείκτης Κυκλοφορίας Αποθέματος}_{2001} = \frac{250.000\text{€}}{30.000\text{€}} = 8,3$$

Η μέση περίοδος αποθεματοποίησης ευρίσκεται ως εξής:

$$\frac{\text{Αποθέματα}}{\text{Κόστος Πωληθέντων}} \times 365 = \frac{30.000\text{€}}{250.000\text{€}} \times 365 = 44\text{ημέρες}$$

Αντίστοιχα για τη χρήση 2002:

Κόστος Πωληθέντων: 300.000

Αποθέματα: 50.000

$$\text{Δείκτης Κυκλοφορίας Αποθεμάτων} = \frac{300.000}{50.000} = 6$$

$$\text{Μέση περίοδος διατήρησης αποθεμάτων} = \frac{50.000}{300.000} \times 365 = 60,8$$

Όπως παρατηρούμε μεταξύ των περιόδων χρήσεων 2001 και 2002:

- (i) Το κόστος πωληθέντων αυξήθηκε με ρυθμό μεγαλύτερο από την αύξηση των αποθεμάτων, έτσι ώστε ο δείκτης κυκλοφορίας αποθεμάτων το 2002, να είναι μικρότερος απ' τον αντίστοιχο δείκτη του 2001.
- (ii) Η μέση περίοδος αποθεματοποίησης αυξάνεται από 43 ημέρες σε 60,8 ημέρες, και αυτό είναι λογικό από την στιγμή που αυξάνονται οι πωλήσεις, υπάρχει ένας συντονισμός της αποθήκης, των καναλιών διανομής, και του τμήματος των πωλήσεων. Μπορεί τα προϊόντα να έχουν ήδη πουληθεί, αλλά να πρέπει να παραμείνουν στις αποθήκες, και να παραδοθούν στην ημερομηνία που επιθυμεί ο πελάτης.

Τα κεφάλαια, που θα δεσμεύει σε αποθέματα, η εταιρία για το 2002, ανέρχονται σε :

$$C = 1.000.000 \times \frac{250.000}{900.000} \times \frac{50.000}{250.000} = 55.555 \text{ χιλιάδες €}$$

Όμως τα δεδομένα αλλάζουν, αφού η αλλαγή μεθόδου αποτίμησης των αποθεμάτων άλλαξε τα μεγέθη στις οικονομικές καταστάσεις και αντίστοιχα θα έχουμε:

$$\text{2001: Δείκτης Κυκλοφορίας Αποθεμάτων} = \frac{230.000}{250.000} = 0,92$$

Λόγω της αλλαγής αποτίμησης, αυξάνονται τα αποθέματα κατά 200.000€ και η μέση περίοδος αποθεματοποίησης είναι:

$$\text{Μ.Π. Αποθεματοποίησης}_{2001} = \frac{250.000}{230.000} \times 365 = 396 \text{ ημέρες}$$

Τα νούμερα αλλάζουν δραματικά την εικόνα της εταιρίας, σε σχέση με τη χρήση 2001, πριν την αλλαγή μεθόδου αποτίμησης. Αυτό σημαίνει νέες διαδικασίες οργάνωσης αποθηκών, καναλιών διανομής, προβλέψεων για πωλήσεις κ.α

Για το 2002:

$$\text{Δείκτης Κυκλοφορίας Αποθεμάτων} = \frac{300.000}{240.000} = 1,25$$

(Τα απόθεμα αυξήθηκε από 230.000 σε 240.000)

$$\text{Μέση Περίοδος Αποθέματος}_{(2002)} = \frac{240.000}{300.000} \times 365 = 292 \text{ ημέρες}$$

Τα κεφάλαια που πρέπει να δεσμευθούν για αποθέματα είναι τα εξής:

$$C = 1.000.000 \frac{230.000}{900.000} \times \frac{250.000}{230.000} = 277.777 \text{ χιλιάδες €}$$

Οι αριθμοί είναι πάρα πολύ μεγάλοι σε σύγκριση με τα νούμερα πριν την αλλαγή της μεθόδου. Με κάθε απόφαση για την αλλαγή πολιτικής αποτίμησης των αποθεμάτων, θα πρέπει να γίνεται και η κατάλληλη προσαρμογή σε τμήματα όπως, το Inventory Control, Warehousing Department, Sales Forecast, και να τεθούν σ' αυτά τα τμήματα νέοι στόχοι.

## ΚΕΦΑΛΛΙΟ 5

«ΑΝΑΛΥΣΗ & ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ “FROZEN Α.Ε” ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ( Green Gaap) ΑΛΛΑ ΚΑΙ ΤΟ ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗΣ 2- ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ. Η ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΤΟΥΣ ΣΕ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΖΗΤΗΜΑΤΩΝ LOGISTICS».

1. Η εταιρία
2. Οργανόγραμμα
3. Συνοπτική κατάσταση της 31<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 2002-2003(Με βάση το ΕΛΓΣ)
4. Συνοπτική κατάσταση της 31<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 2002-2003(Με βάση τα ΔΠΧΠ)
5. Τα πρώτα συμπεράσματα & κατάλληλοι αριθμοδίκτες
6. Προβλήματα τμημάτων Logistics-Πωλήσεων & μέτρα βελτίωσης
7. Η third Party Εταιρεία —συνεργάτης
8. Η οργάνωση της αποθήκης των F.P.L Α.Ε
9. Αποτελέσματα από την εφαρμογή των σχεδίων για την αναβάθμιση των πωλήσεων & κυκλώματος Logistics

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5<sup>ο</sup>

### «ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΑΙ ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΤΗΣ FROZEN Α.Ε ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ & ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ ΚΑΙ Η ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΤΟΥΣ ΣΕ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΣΕ ΘΕΜΑΤΑ LOGISTICS».

#### 1. Η εταιρεία

Η εταιρεία FROZEN Α.Ε ιδρύθηκε το 1969, είναι εισηγμένη στο Χρηματιστήριο Αθηνών και ειδικεύεται στην εμπορία και παραγωγή κατεψυγμένων προϊόντων ζύμης, κατεψυγμένων λαχανικών και γαλακτοκομικών προϊόντων, όπως φρέσκο γάλα, γιαούρτι και σοκολατούχο γάλα. Έδρα της εταιρείας είναι ο Αγ. Στέφανος Αττικής, όπου βρίσκεται και η μεγάλη κεντρική αποθήκη της.

Τα προηγούμενα χρόνια η εταιρεία έκανε μεγάλη προσπάθεια να εδραιωθεί στην ελληνική αγορά, όμως θέλει ακόμα πολύ δουλειά για να επιτευχθεί. Όραμα της Διοίκησης είναι να αποκτήσει ικανοποιητικό μέρος της πίτας που λέγεται ελληνικός χώρος, στον τομέα που ασχολείται, και στη συνέχεια να προωθήσει τα προϊόντα της στα Βαλκάνια, και συνέχεια στην Ευρώπη, Ν.Α Ασία, και στην Αμερικανική Ήπειρο.

Για να επιτευχθεί αυτό, θα πρέπει να ξεκινήσει μία μελέτη γύρω από την αποτελεσματικότητα των λειτουργιών Logistics της εταιρείας. Το Τμήμα Προμηθειών και ο τομέας της Παραγωγής είναι σε ικανοποιητικό επίπεδο λειτουργίας, σε αντίθεση με τα υπόλοιπα τμήματα Logistics, που όπως θα φανεί και απ' τους κατάλληλους δείκτες και τις εκθέσεις των αρμοδίων προϊσταμένων, είναι μη αποδοτικά.

Επίσης η εταιρεία αποφάσισε να εφαρμόσει πειραματικά την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων του 2002 και 2003, εφαρμόζοντας παράλληλα τα ελληνικά πρότυπα(GREEK GAAP) και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, ώστε να μπορέσουν οι επενδυτές(εγχώριοι και μη), να εξοικειωθούν μαζί της, αλλά και να εξετάσει η εταιρεία τι επιχειρηματικές αποφάσεις μπορεί να λάβει η εταιρεία σε θέματα πιστωτικής πολιτικής αλλά και εφαρμογής πωλήσεων και Logistics . Σαν υποχρεωτική ημέρα εφαρμογής της ορίζεται η 1/1/2005 και μέχρι τότε θα ήθελε η εταιρεία να έχει μάθει την χρήση αυτών και την σημασία τους.

Στις οικονομικές καταστάσεις του 2002 και 2003, που είναι συνταγμένες με βάση τα ελληνικά και διεθνή πρότυπα, δίνεται μεγάλη βάση στον υπολογισμό των δεικτών:

(i) Κυκλοφοριακής ταχύτητας αποθεμάτων = Πωλήσεις/ Αποθέματα

(ii) Μέσος γβόνο παιαμονής αποθεμάτων στην αποθήκη=

$\frac{\text{ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ}}{\text{ΠΩΛΗΣΕΙΣ}} \times 36 \text{ ημέρες}$

$\frac{\text{ΠΩΛΗΣΕΙΣ}}{\text{ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ}}$

(iii) Κυκλοφοριακή ταχύτητα απαιτήσεων =  $\frac{\text{ΠΩΛΗΣΕΙΣ}}{\text{ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ}}$

(iv) Ημέρες Απαιτήσεων =  $\frac{\text{ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ}}{\text{ΠΩΛΗΣΕΙΣ}} \times 365 \text{ ημέρες}$

(v) Κυκλοφοριακή ταχύτητα ενεργητικού

Όλοι οι δείκτες συγκρίνονται με τους αντίστοιχους πρότυπους δείκτες του κλάδου. Οι δύο πρώτοι δείκτες παίζουν μεγάλο ρόλο για την εύρυθμη λειτουργία των Logistics εφαρμογών της εταιρείας. Ικανοποιητική κυκλοφοριακή από αποθεμάτων σημαίνει επιτυχή λειτουργία του τμήματος Logistics, ενώ χαμηλή κυκλοφοριακή ταχύτητα σημαίνει προβληματική ροή του Logistics τμήματος.

Εάν ο μέσος χρόνος παραμονής των αποθεμάτων στις αποθήκες είναι υψηλός σε σχέση με το μέσο χρόνο του κλάδου, αυτό είναι αρνητικό για την επιχείρηση, ενώ το αντίστροφο ισχύει όταν ο μέσος χρόνος παραμονής της εταιρείας είναι πιο χαμηλός απ' το μέσο δείκτη του κλάδου.

Η αποτίμηση των αποθεμάτων γίνεται με τη βοήθεια της μεθόδου του μέσου σταθμικού κόστους και απεικονίζεται στις, κατά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο οικονομικές καταστάσεις, ενώ στις οικονομικές καταστάσεις κατά τα ΔΠΧΠ, τα αποθέματα αποτιμούνται με τη χρήση των μεθόδων F.I.F.O. Η μέθοδος F.I.F.O είναι πιο εύκολη στη χρήση γιατί η ροή του κόστους ταυτίζεται με την ροή των υλικών. Επίσης βολεύει την εταιρεία, διότι είχε να κάνει με προϊόντα που είναι ευπαθή και με ημερομηνία λήξης. Με την μελλοντική χρήση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, η χρήση της μεθόδου F.I.F.O, θα βοηθήσει την επιχείρηση να οργανώσει καλύτερα το μηχανογραφικό της σύστημα, να εξοπλίσει την αποθήκη με τα ακατάλληλα αποθηκευτικά συστήματα, αλλά αποτελεί και ένα κριτήριο διατήρησης και αποθήκευσης αποθεμάτων στις αποθήκες.

Οι δείκτες κυκλοφοριακής ταχύτητας απαιτήσεων και ημέρες απαιτήσεων, μας δείχνουν πόσο επιτυχημένη πολιτική εισπράξεων υπολοίπων εφαρμόζουν τα στελέχη του οικονομικού τμήματος. Χαμηλή κυκλοφοριακή ταχύτητα απαιτήσεων(με σύγκριση με τον μέσο αντίστοιχο δείκτη του κλάδου), σημαίνει Κακή εισπρακτική πολιτική, ενώ ο αυξημένος δείκτης σημαίνει επιτυχή εισπρακτική πολιτική. Χαμηλό διάστημα εισπράξεων των απαιτήσεων δείχνει θετικά δείγματα, ενώ υψηλός δείκτης διαστήματος σημαίνει ακριβώς το αντίθετο.

Το ηπάλικο της κυκλοφοριακής ταχύτητας ενεργητικού δείχνει το επίπεδο των πωλήσεων αλλά και του συνόλου ενεργητικού. Χαμηλός δείκτης κυκλοφοριακής ταχύτητας ενεργητικού σημαίνει χαμηλές πωλήσεις και περίσσια περιουσιακά στοιχεία που παραμένουν άχρηστα. Υψηλός δείκτης υψηλές πωλήσεις και πάγια περιουσιακά στοιχεία αποδοτικά.

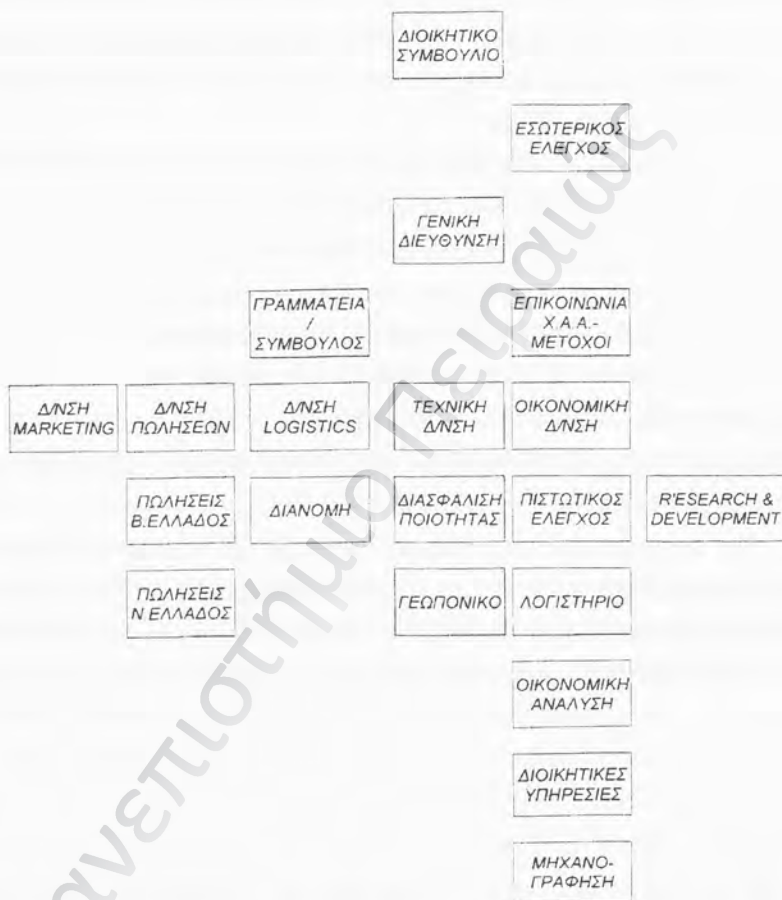
Τα κλάσματα αυτά θα απεικονίζουν, τόσο με βάση τα ελληνικά πρότυπα όσο και με τα ΔΠΧΠ, αποτελέσματα των μέχρι τώρα πολιτικών της εταιρείας, σε θέματα Logistics , Πωλήσεων & Εισπράξεων, και τα περιθώρια βελτίωσης που τυχόν θα χρειαστούν.

Το οργανόγραμμα της εταιρείας, περιλαμβάνει σε περίοπτη θέση την Διεύθυνση Logistics , δίπλα σ' αυτές των Πωλήσεων και του οικονομικού τμήματος, κάτι που δείχνει την σημασία που έχουν οι τομείς Logistics για την επιβάρυνση των στόχων της εταιρείας. Το οργανόγραμμα της εταιρείας έχει ως εξής:



## 2. Οργανόγραμμα

Στη συνέχεια σας παρουσιάζεται το οργανόγραμμα της Εταιρείας:



Παρακάτω δίδονται οι ακόλουθες οικονομικές καταστάσεις 2002-2003 με βάση το ΕΓΛΣ.

## FROZEN Α.Ε

3. ΣΥΝΟΠΤΙΚΟ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΗΣ 31<sup>ης</sup> ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2002

(ΠΟΣΑ ΣΕ ΧΙΛΙΑΔΕΣ ΕΥΡΩ) ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ ΕΓΓΣ

<u>ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</u>	31/12/00	31/12/01
<u>Β. ΕΞΟΔΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ</u>	22.775	36.264
ΜΕΙΟΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	<u>20.556</u>	<u>25.008</u>
ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ ΑΞΙΑ	2.219	11.256
<u>Γ. ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</u>		
(I)(II) ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ	16.439.080	17.043.743
ΜΕΙΟΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	<u>7.296.263</u>	<u>7.927.017</u>
ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ ΑΞΙΑ	9.143.817	9.116.726
(III) Συμμετοχές και άλλες μακροπρόθεσμες χρηματοοικονομικές απαιτήσεις	<u>33.427</u>	<u>11.849</u>
Σύνολο Πάγιου Ενεργητικού	<u>9.177.244</u>	<u>9.128.575</u>
<u>Δ. ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</u>		
I. ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ*	563.542	541.123
II. ΠΕΛΑΤΕΣ	359.585	359.883
II. Λοιπές απαιτήσεις	169.397	146.710
III. Χρεόγραφα	9.099	9.327
IV. Διαθέσιμα	<u>23.890</u>	<u>24.389</u>
Σύνολο κυκλοφορούντος ενεργητικού	1.125.508	1.081.432
E. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	<u>241.419</u>	239.482

ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	<u>10.546.390</u>	<u>10.460.745</u>
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ	2.212.133	766.927
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ		

#### ΠΑΘΗΤΙΚΟ

##### A. ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ

I. ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΜΕΤΟΧΙΚΟ	1.067.200	1.067.200
II. Διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτο	115.754	115.754
III. Διαφορές αναπροσαρμογής και Επιχορηγήσεις επενδύσεων	1.197.781	1.273.958
IV. Αποθεματικά κεφάλαια	532.280	532.280
Ειδικό αποθεματικό Ν.2941/01	1.424.378	1.426.731
Υπόλοιπο κερδών χρήσεως, προ φόρων	0	362.571
Υπόλοιπο κερδών προηγούμενης χρήσης	5.601	0
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων	<u>4.342.994</u>	<u>4.784.845</u>

B. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ	<u>588.321</u>	<u>603.570</u>
--	----------------	----------------

##### Γ. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

I. Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		
Δάνεια Τραπεζών & Ομολογιακά Δάνεια	3.377.534	3.118.797
Λοιπές Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις	<u>344.434</u>	<u>357.564</u>
	3.721.968	3.476.361
II. Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	138.139	197.178
Προμηθευτές		
Βραχ/μο μέρος μακρ/μων υποχρεώσεων	749.594	768.072
Φόροι-Τέλη- Ασφαλιστικά Ταμεία	332.775	112.045
Λοιπές Υποχρεώσεις	<u>563.825</u>	<u>432.601</u>
	1.784.403	1.509.896
Σύνολο Υποχρεώσεων	<u>5.506.371</u>	<u>4.986.257</u>

Δ. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	<u>108.704</u>	86.073
----------------------------	----------------	--------

## ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ

ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ	<u>10.546.390</u>	<u>10.460.745</u>
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ	2.212.133	766.927

ΣΥΝΟΠΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΗΣ 31<sup>ης</sup> ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2000-(FROZEN A.E)2<sup>η</sup> ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΧΡΗΣΗ- ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1/2000 – 31/12/2000

(Ποσό σε χιλιάδες ευρώ)

	1/1/02-31/12/02	1/1/03-31/12/03
Κύκλος Εργασιών		3.882.051
(-)κόστος πωληθέντων		2.884.725
Μικτά αποτελέσματα(κέρδη)εκμετάλλευσης	745.304,5	997.326
Πλέον:Άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως	<u>98.874,5</u>	<u>112.624</u>
Σύνολο	646.430	1.109.950
Μειών:Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	152.007	182.552
Έξοδα λειτουργίας έρευνών-Ανάπτυξη	29.299,5	38.919
Έξοδα Λειτουργίας Διάθεσης	<u>230.994,5</u>	<u>374.003</u>
Μερικά αποτελέσματα(κέρδη) εκμετάλλευσης	431.878	514.476
Μειών:χρηματοοικονομικά αποτελέσματα	<u>222.234</u>	<u>193.531</u>
Ολικά αποτελέσματα(κέρδη) εκμετάλλευσης	209.644	320.945
Πλέον:Ανόργανα Έσοδα- κέρδη	106.105	112.218
Μειών:Ανόργανα Έξοδα-Ζημιές	102.866	70.592
Μειών:Αποσβέσεις με ενσωμνες στο λειτ. κόστος	4.537	0
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΕΡΙΟΔΟΥ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ		362.571
	208.346	
(-)φόρος εισοδήματος	<u>39.586.740</u>	<u>130.525.560</u>
Καθαρά κέρδη	168.760.266	232.065,440

Παρακάτω δίδονται τα οικονομικά αποτελέσματα του 2002- 2003 με βάση τα ΔΠΧΠ.

4. FROZEN A.E (ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ Δ.Π.Χ.Π)

Οικονομικά αποτελέσματα της 31<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 2000 και 2001

	(Σε χιλιάδες €)	
	<u>2000</u>	<u>2001</u>
<u>ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</u>		
<u>Κυκλοφορούν ενεργητικό</u>		
Διαθέσιμα	28.407	24.389
Χρεόγραφα	12.567	19.801
Πελάτες	560.543	596.869
Χρεώστες Διάφοροι	79.265	87.083
Αποθέματα	558.433	534.695
Απαιτήσεις από Οργανισμούς	61.294	-
Ασφάλισης Προσωπικού		
Χρηματοοικονομικά παράγωγα ενεργητικού	8.740	11.126
Λοιπές Απαιτήσεις	<u>6.166</u>	<u>7.862</u>
ΣΥΝΟΛΟ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΟΣ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	1.315.415	1.281.825
<u>Πάγιο Ενεργητικό</u>		
Επενδύσεις σε συνδεδεμένες εταιρείες	29.240	21.006
Ενσώματες κινητοποιήσεις	8.987.619	9.029.368
Ασώματες Ακινήτοποιήσεις	2.219	11.775
Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις	138.300	136.659
Λοιπές Μακροπρόθεσμες Απαιτήσεις	<u>13.448</u>	12034
Σύνολο παγίου Ενεργητικού	<u>9.170.826</u>	<u>9.210.842</u>
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	<u>10.486.241</u>	<u>10.492.667</u>
<u>ΠΑΘΗΤΙΚΟ</u>		
<u>Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις</u>	581.434	684.939
Προμηθευτές και πιστωτές διάφοροι	99	279

Μερίσματα πληρωτέα	200.269	153.180
Μεταβατικοί Λογαριασμοί Παθητικού	108.703	83.391
Χρηματοοικονομικά Παράγωγα Παθητικού	80.543	47.609
Τράπεζες Λογ. Βραχυπρόθεσμων Υποχρεώσεων	103.400	57.100
Βραχυπρόθεσμο μέρος χρηματοοικονομικών παραγώγων	-	20.495
Σύνολο Βραχυπρόθεσμων Υποχρεώσεων	<u>749.595</u>	<u>746.262</u>
<u>Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις</u>		
Μακροπρόθεσμες Δανειακές Υποχρεώσεις	3.377.534	3.115.646
Προβλέψεις για κινδύνους Αναβαλλόμενες φορολογικές Υποχρεώσεις	429.530	444.504
28.413	26.773	
Επιχορηγήσεις παγίων Επενδύσεων ή συμμετοχές καταναλωτών	1.195.147	1.276.784
Λοιπές μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις	<u>344.434</u>	<u>357.564</u>
Σύνολο Μακροπρόθεσμων Υποχρεώσεων	5.375.058	5.221.271
<u>ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ</u>		
ΚΕΦΑΛΑΙΟ	1.067.200	1.067.200
Διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο	106.679	106.679
Τακτικό Αποθεματικό	11.127	11.127
Υπεραξία αναπροσαρμογής παγίων περιουσιακών στοιχείων	2.547.511	2.546.583

Κεφαλαιοποιήσεις υπεραξίας αναπροσαρμογής παγίων περιουσιακών στοιχείων	(947.342)	(947.342)
Αποθεματικά	208.436	215.670
Αποτελέσματα(ζημιές) εις νέο	293.329	478.224
Σύνολο Ιδίων κεφαλαίων	<u>3.287.140</u>	<u>3.478.141</u>
<u>Σύνολο Παθητικού</u>	<u>10.486.241</u>	<u>10.492.667</u>

ΣΥΝΟΠΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ 31<sup>ης</sup>/12/2000- 31/12/2001

	2002	2003
<u>ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ</u>		
Πωλήσεις	3.318.430	3.606.628
Λοιπές Πωλήσεις	<u>102.276</u>	<u>284.788</u>
	<u>3.420.706</u>	<u>3.891.416</u>
<u>ΕΞΟΔΑ</u>		
Αμοιβές και Έξοδα Προσωπικού	767.445	821.465
Υγρά καύσιμα	862.390	994.753
Φυσικό Αέριο	272.650	296.356
Αποσβέσεις	243.552	456.662
Υλικά και Αναλώσιμα	221.702	254.516
Χρήση συστημάτων μεταφοράς	69.663	243.210
Συντηρήσεις και λοιπά έξοδα τρίτων	64.479	73.260
Αμοιβές τρίτων	15.668	19.144
Φόροι - Τέλη	22.516	25.536
Προβλέψεις για κινδύνους	32.533	17.111
Προβλέψεις για βραδέως κινούμενα αποθέματα	13.948	7.722
Προβλέψεις για επισφαλής απαιτήσεις	27.122	26.282
Λοιπά έξοδα	<u>57.392</u>	<u>61.348</u>
<u>ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ</u>	750.246	594.651

Χρηματοοικονομικά έξοδα	(232.284)	(175.813)
Χρηματοοικονομικά έσοδα	16.914	40.987
Ζημιές από συνδεδεμένες επιχειρήσεις	-	(26.844)
Κέρδη/Ζημιές από συναλ/κες διαφορές	43.434	35.008
Λοιπά έσοδα/έξοδα	<u>14.622</u>	<u>5.655</u>
Αποτελέσματα ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ, ΚΕΡΔΗ	592.932	473.644
Φόρος εισοδήματος	(112.970)	(174.848)
ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ.	479.962	298.796
ΚΕΡΔΗ/ΖΗΜΙΕΣ		
Κέρδη/ μετοχή	<u>2.07</u>	<u>1.29</u>
Σταθμισμένος μέσος όρος αριθμού μετοχών	232.000.000	232.000.000



## 5. Τα πρώτα συμπεράσματα

Η εταιρεία σύνταξε τους ισολογισμούς των 2002- 2003, με βάση τα Ελληνικά Πρότυπα αλλά και με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, έτσι ώστε οι επενδυτές να έχουν μια σαφή και έγκαιρη ενημέρωση επί των οικονομικών καταστάσεων της εταιρείας και να κάνουν τις δικές τους συγκρίσεις. Επίσης βοηθάει στο να εντοπιστούν οι επιδράσεις εναλλακτικών πολιτικών διοίκησης του τμήματος Logistics πάνω στα μέρη των ισολογισμών, και να γίνουν οι απαραίτητες αλλαγές.

Σύμφωνα με τις οικονομικές καταστάσεις του 2002:

- (i) Το ύψος των αποθεμάτων ανέρχεται σε 563.542.000€ σύμφωνα με το ΕΓΛΣ και με τη μέθοδο του σταθμικού όρου, ενώ σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ και με τη μέθοδο F.I.F.O, ανέρχεται σε 558.433.000€. Υπάρχει διαφορά της τάξης των 5.109.000€. Στην πρώτη περίπτωση το μέσο ημερήσιο ύψος των αποθεμάτων σε 1.543,951€, ενώ στην 2<sup>η</sup> περίπτωση οι αποθήκες ημερησίως διακινούν απόθεμα της τάξης 1.529.953,4 χιλ. ευρώ.
- (ii) Το ύψος των πωλήσεων ανέρχεται σε 3.248.515 χιλιάδες €, σύμφωνα με τα Ελληνικά Πρότυπα ανέρχεται σε 3.318.430. Οι πωλήσεις στην 2<sup>η</sup> περίπτωση παρουσιάζονται αυξημένες κατά 69.915 χιλιάδες €. Οι ημερήσιες πωλήσεις που πραγματοποιεί η εταιρεία ανέρχεται σε 8.900 χιλιάδες € και 9.091,5 χιλιάδες € αντιστοίχως.
- (iii) Το ύψος των απαιτήσεων σύμφωνα με τα Ελληνικά Πρότυπα, ανέρχεται σε 528.982 χιλιάδες €, ενώ με τα Διεθνή Πρότυπα σε 628.003 χιλιάδες σε 528.982 χιλιάδες €. Η διαφορά αυτή προέρχεται απ' το γεγονός ότι στην οικονομική κατάσταση που συντάχθηκε κατά τα ΔΠΧΠ, απ' ότι στα ελληνικά πρότυπα.
- (iv) Οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις ανέρχονται σε 1.784.403 σύμφωνα με τον 1<sup>ο</sup> ισολογισμό, ενώ με τα ΔΠΧΠ ανέρχονται σε 1.824.043 (σε χιλιάδες €). Οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις ανέρχονται σε 3.721.968 (σε χιλιάδες €) στην 1<sup>η</sup> περίπτωση, ενώ στην 2<sup>η</sup> περίπτωση ανέρχονται σε 5.375.058 (σε χιλιάδες €).
- (v) Τα κέρδη προ- φόρων ανέρχονται σε 208.346 (σε χιλιάδες €), ενώ σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ υπολογίζονται σε 592.932 χιλιάδες €.

Μέσα από αριθμούς, φαίνονται σημαντικές διαφορές μεταξύ της οικονομικής κατάστασης που συντάσσεται με τα ελληνικά πρότυπα, και των αποτελεσμάτων που συντάσσονται με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Όμως θα πρέπει να γίνει ο υπολογισμός και η σύγκριση των αριθμοδεικτών που ενδιαφέρουν τον τομέα Logistics , ώστε να θεσπιστούν και τα εναλλακτικά σχέδια που πρέπει να εξετασθούν.

(i) Κυκλοφοριακή ταχύτητα απαιτήσεων.

Για να υπολογισθεί η ταχύτητα είσπραξης των απαιτήσεων της εταιρείας, χρησιμοποιούμε το κλάσμα ΠΩΛΗΣΕΙΣ/ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ.

Όσο πιο γρήγορα εισπράττονται οι απαιτήσεις της εταιρείας τόσο μικρότερο κεφάλαιο δεσμεύεται σε απαιτήσεις, και το οποίο θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί αποδοτικότερα κάπου αλλού(π.χ επένδυση σε νέους εξοπλισμούς αποθήκευσης). Το αντίστροφο κλάσμα, πολλαπλασιαζόμενο επί 360 ημέρες μας δίνει το μέσο διάστημα είσπραξης των απαιτήσεων.

(ii) Κυκλοφοριακή ταχύτητα των αποθεμάτων. Ο δείκτης αυτός είναι πολύ σημαντικός για πολλούς λόγους:

1. Βοηθάει στο να υπολογισθεί εάν η εταιρεία έχει υπερβολικό απόθεμα προϊόντων στην αποθήκη
2. Δίνει την δυνατότητα να δώσει μια γενική εικόνα της πολιτικής διοίκησης των αποθεμάτων που ασκεί η εταιρεία
3. Μετράει το κατά πόσο η αποθήκη λειτουργεί αποδοτικά, π.χ εάν δεν γίνονται σωστές τακτικές απογραφές και η αποθήκευση των προϊόντων είναι πρόχειρη, δημιουργώντας αποθέματα προϊόντων που είναι ξεχασμένα, και με τον καιρό η αξία τους μειώνεται.
4. δείχνει τον συντονισμό του τμήματος πωλήσεων- Logistics - Προμηθειών & Αγορών- Οικονομικής Διαχείρισης.
5. Βοηθά στον έλεγχο και την αντιμετώπιση του κόστους υποαποθεματοποίησης ή υπεραποθεματοποίησης.
6. Οδηγεί σε πιο βαθιά ανάλυση των τμημάτων που σχετίζονται με τον χειρισμό, τη συντήρηση, την αγορά και γενικώς του τμήματος Inventory Management.

Ο τύπος που μας δίνει τον δείκτη κυκλοφορίας αποθεμάτων είναι ο εξής:

(Πωλήσεις) ή κόστος Πωληθέντων

Ταχύτητα κυκλοφορίας αποθεμάτων =

Αποθέματα

Το αντίστροφο κλάσμα πολλαπλασιαζόμενο επί 360 μας δίνει το χρονικό διάστημα σε ημέρες που μένουν τα αποθέματα στις αποθήκες.

Οι πρότυποι αριθμοδείκτες για τον κλάδο κατεψυγμένων προϊόντων ζύμης, σφολιατοιδών και λαχανικών- οσπρίων είναι οι παρακάτω:

#### ΠΡΟΤΥΠΟΙ ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΕΣ ΚΛΑΔΟΥ

Ταχύτητα Αποθεμάτων	6,5
Ημέρες Αποθεμάτων	55ημέρες
Ταχύτητα Απαιτήσεων	6,20 ημέρες
Ημέρες Απαιτήσεων	57 ημέρες
Κυκλοφοριακή Ταχύτητα Ενεργητικού	0,35

Σύμφωνα με τους παραπάνω τύπους των αριθμοδεικτών τα αποτελέσματα για τις χρονιές 2001 και 2002, κατά τα Ελληνικά αλλά και Διεθνή Πρότυπα θα είναι τα εξής:

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	2000		ΠΡΟΤΥΠΟΙ ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΕΣ	2001	
	ΕΓΛΣ	ΔΠΧΠ		ΕΓΛΣ	ΔΠΧΠ
Κυκλοφορική ταχύτητα Αποθεμάτων	5,76	6,12	6,5	7,17	7,27
Κυκλοφορική ταχύτητα Απαιτήσεων	6,14	5,44	6,20	7,66	6,43
Ημέρες Αποθεμάτων	62,4ημέρες	58,7ημέρες	55ημέρες	50,1ημέρες	49,46ημέρες
Ημέρες Απαιτήσεων	58,6ημέρες	66 ημέρες	57ημέρες	46,97ημέρες	55,9ημέρες
Κυκλοφορική ταχύτητα ενεργητικού	0,30	0,32	0,35	0,37	0,37

Παρατηρείται ότι για το έτος 2002:

(i) Η κυκλοφοριακή ταχύτητα των αποθεμάτων είναι αρκετά χαμηλή σε σχέση με τον πρότυπο αριθμοδείκτη, ιδίως ο δείκτης που έχει υπολογισθεί με βάση τις οικονομικές καταστάσεις των ελληνικών προτύπων, που

χρησιμοποιήθηκε η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους, σαν μέθοδος αποτίμησης του κόστους των αποθεμάτων.

Ο δείκτης κυκλοφοριακής ταχύτητας των αποθεμάτων που υπολογίστηκε βάση των οικονομικών καταστάσεων κατά τα ΔΠΧΠ, είναι ελαφρώς χαμηλός σε σχέση με την πρότυπη τιμή του κλάδου. Σαν μέθοδος αποτίμησης του κόστους των αποθεμάτων, εφαρμόζεται η μέθοδος F.I.F.O, επειδή είναι πιο απλή πρακτική, λαμβάνει υπόψη τη φύση του προϊόντος και συμπίπτει με την ομαλή ροή των προϊόντων στις αποθήκες.

(ii) Η μέση διάρκεια παραμονής των αποθεμάτων στις αποθήκες είναι πιο μεγάλη σε σχέση με τη πρότυπη τιμή. Η πιο μεγάλη τιμή είναι 62,4ημέρες, βάση των οικονομικών αποτελεσμάτων με βάση το ΕΓΛΣ, ενώ σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ οι ημέρες παραμονής των αποθεμάτων είναι 58,7 ημέρες.

(iii) Ο ρυθμός με τον οποίο εισπράττονται οι απαιτήσεις είναι χαμηλός σε σχέση με τους πρότυπους δείκτες του κλάδου. Με βάση τα ελληνικά πρότυπα, ο ρυθμός αυτός ανέρχεται σε 6,14 έναντι 6,20 του κλάδου, ενώ με βάση τα ΔΠΧΠ η ταχύτητα των απαιτήσεων ανέρχεται σε 5,44. Οι χαμηλοί δείκτες δείχνουν ότι δεσμεύεται μεγάλο κεφάλαιο σε απαιτήσεις και το οποίο θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί αποδοτικότερα σε κάποιον άλλο τομέα της εταιρείας. Επίσης φαίνεται ότι η επιχείρηση δεν έχει σωστή πολιτική εισπρακτέων λογαριασμών και το πρόβλημα αυτό φαίνεται ιδίως στο δείκτη κατά ΔΠΧΠ. Αδυνατεί να εισπράξει τους λογαριασμούς και αν δεν έχει κάνει αλλαγές και στην πιστωτική πολιτική θα αντιμετωπίσει μεγάλο πρόβλημα.

Αυτό φαίνεται και απ' τις ημέρες των απαιτήσεων, ιδίως απ' τον δείκτη που υπολογίστηκε με βάση τα ΔΠΧΠ. Ενώ η μέση ληκτότητα των απαιτήσεων του κλάδου είναι 57 ημέρες, η μέση ληκτότητα της εταιρείας είναι 66 ημέρες, (Κατά ΔΠΧΠ) και 58,6 ημέρες (κατά τα ελληνικά πρότυπα).

(iv) Η κυκλοφοριακή ταχύτητα ενεργητικού είναι μικρή σε σχέση με του μέσου κλάδου. Κατά το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, ο δείκτης είναι 0,30 και 0,32 κατά τα ΔΠΧΠ, ενώ ο μέσος δείκτης του κλάδου είναι 0,35. Αυτό σημαίνει ο κύκλος εργασιών( πωλήσεις) της εταιρείας δεν είναι ικανοποιητικός. καθόλου και η εταιρεία θα πρέπει να πάρει σοβαρά μέτρα για να αυξηθούν οι πωλήσεις της.

Η ιδέα, να πωληθούν περιουσιακά στοιχεία της εταιρείας δεν αυξάνεται προς το παρόν.

Οι συγκεκριμένοι δείκτες δείχναν ότι δεν υπάρχει σωστή λειτουργία, ανάμεσα στα τμήματα των πωλήσεων, του τμήματος Logistics, του τμήματος αποθηκών, των προμηθειών & Αγορών.

## **6. Προβλήματα τμημάτων Logistics πωλήσεων 7 μέτρα βελτίωσης**

Στις αρχές του 2003 στις 4 Μαρτίου, τα στελέχη της εταιρείας συκάλεσαν σύσκεψη ανάμεσα στους προϊστάμενους των τμημάτων και στην ηγεσία. Ζητήθηκε αναλυτική αναφορά και αιτιολόγηση για την πορεία της εταιρείας. Ιδιαίτερη έμφαση δόθηκε στα τμήματα των πωλήσεων, της οικονομικής διαχείρισης, Logistics, όπου εκεί δόθηκε ιδιαίτερο βάρος, αφού η εύρυθμη λειτουργία του θα αποτελεί δυνατό όπλο στην εκπλήρωση ενός μεγάλου μέρους των στόχων που έχει θέσει η εταιρεία, βραχυχρόνια και μακροχρόνια.

Τα Reports του τμήματος Logistics δεν ήταν ενθαρρυντικά για τη χρονιά που πέρασε.

Συγκεκριμένα:

### **A) Στην πολιτική διοίκησης των αποθεμάτων.**

- (i) Αύξηση αριθμού εκκρεμών παραγγελιών.
- (ii) Δέσμευση περισσότερων κεφαλαίων σε αποθέματα, ενώ οι εκκρεμείς παραγγελίες παρέμεναν σταθερές.
- (iii) Παραλαβή περαιτέρω αποθεμάτων στην αποθήκη, ενώ παραμένουν οι εκκρεμείς παραγγελίες. Δεν υπάρχει επαρκής χώρος για την αποθήκευσή τους, με αποτέλεσμα να χαλάνε.
- (iv) Απώλειες πελατών στον ανταγωνισμό.
- (v) Αυξήθηκαν οι παραγγελίες που ακυρώθηκαν
- (vi) Κάκιστες σχέσεις με προμηθευτές, όπως προκύπτουν από ακυρώσεις συνεργασιών και μείωση στις παραγγελίες.
- (vii) Μεγάλες ποσότητες απαξιωμένων ειδών.
- (viii) Αύξηση κόστους έλλειψης αποθέματος

- (ix) Αποτυχία κάλυψης απότομης ζήτησης ή κάλυψης πιθανών καθυστερήσεων από προμηθευτές.
- (x) Μη κάλυψη της παραγωγής με απαιτούμενα υλικά με βάση το πρόγραμμα παραγωγής.
- (xi) Αύξηση του κόστους κτήσης των αποθεμάτων.
- (xii) Αποτυχία υιοθέτησης στρατηγικής CRP (Consequence Replenishment Planning).

#### B) Στον τομέα αποθήκευσης:

- (i) Η παραλαβή των πραγμάτων γίνεται «on the floor».
- (ii) Τα εμπορεύματα πάθαιναν φθορές, διότι πέρναγαν από πολλά χέρια μέχρι να καταλήξουν στις θέσεις αποθήκευσης.
- (iii) Δεν έχει γίνει επαρκής κωδικοποίηση των θέσεων αποθήκευσης, για να διευκολυνθεί η διαδικασία του order picking.
- (iv) Ενώ το πλήθος των κωδικών είναι αρκετά μεγάλο, το picking εφαρμόζεται ανά παραγγελία. Αυτό οδηγεί στο να διανύουν μεγάλες αποστάσεις οι εργαζόμενοι, αφού για κάθε παραγγελία, οι εργαζόμενοι κάνουν νέο κύκλο στην αποθήκη. Έτσι ο αριθμός συλλογής μειώνεται, άρα και ο ρυθμός εκτέλεση παραγγελιών. Στην περίπτωση του μεγάλου πλήθους κωδικών, εφαρμόζεται το picking κατά ζώνη (τα προϊόντα ομαδοποιούνται σε ζώνες με βάση την θέση τους στην αποθήκη).
- (v) Το ήδη υπάρχον σύστημα αποθήκευσης είναι ήδη απαρχαιωμένο. και ως εκ τούτου δεν μπορεί να λαμβάνει μεγάλες ποσότητες αποθεμάτων.
- (vi) Περιορισμένη χρήση αυτοματισμών στην αποθηκευτική λειτουργία.
- (vii) Οι προϋποθέσεις συντήρησης των αποθεμάτων δεν είναι ο καλύτερος. Εξαιτίας αυτού πολλά προϊόντα αχρηστεύονται.
- (viii) Μη περιοδικός ποιοτικός έλεγχος των αποθεμάτων, υπό την επίβλεψη του υπεύθυνου ποσοτικού ελέγχου της εταιρείας.
- (ix) Η κατανομή των προϊόντων είναι ανεπαρκής. Τα ταχέως κινούμενα προϊόντα έχουν τοποθετηθεί μακριά απ' τους χώρους παραλαβής αποστολής. Αυτό σημαίνει ελλιπής παρακολούθηση της κίνησης των προϊόντων.
- (x) Τα προϊόντα έχουν τοποθετηθεί στις θέσεις αποθήκευσης με τέτοιο τρόπο που δεν υπάρχει ευελιξία χωροταξίας.

(xi) Ελλιπής χρήση τεχνολογίας Bar-Code

(xii) Ελλείψεις τακτικές και περιοδικές απογραφές.

(xiii) Μεταφορά λανθασμένων Reports απ' τον προϊστάμενο της Αποθήκης, στο τμήμα των Πωλήσεων, σχετικά με τα υπάρχοντα αποθέματα.

(xiv) Έχουν παρατηρηθεί σημαντικές φθορές και ζημιές, τόσο σε εξοπλισμούς αποθήκευσης, σε οχήματα διακίνησης υλικών στην αποθήκη, όσο και στα προϊόντα.

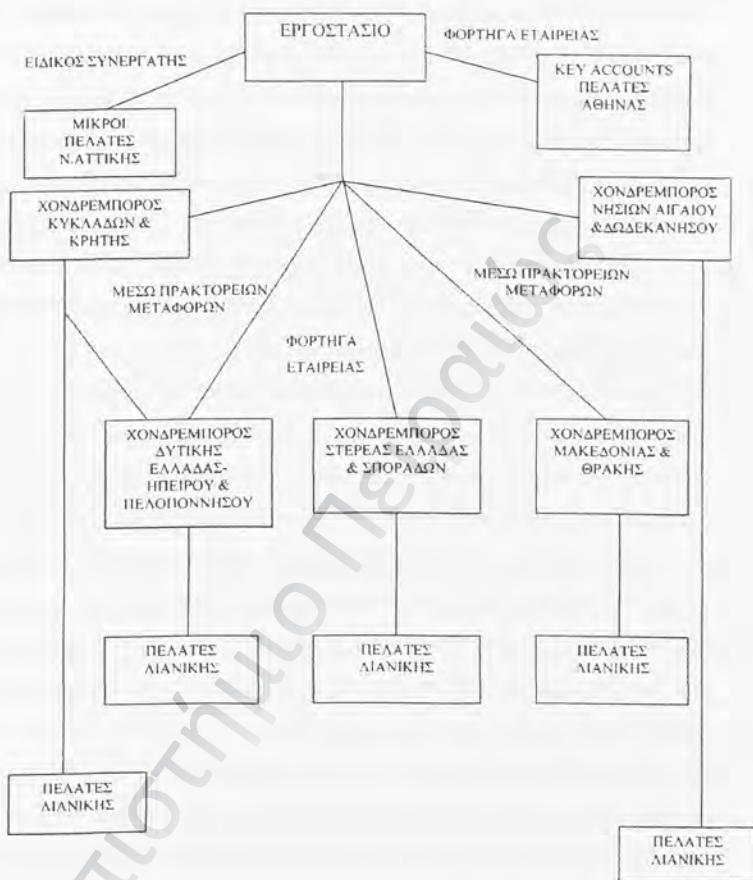
(xv) Ανεπαρκής εκπαίδευση του εργατικού δυναμικού της αποθήκης, πάνω στα συστήματα και εξοπλισμούς αποθήκευσης και στους τρόπους χρήσης και συντήρησης αυτών.

(xvi) Μικρή εξοικείωση με τη χρήση του bar-code.

Στον τομέα τα Διανομής & Customer Service, διαπιστώθηκαν τα εξής προβλήματα:

(i) Ο σχεδιασμός των καναλιών διανομής ήταν πρόχειρος. Η μορφή του καναλιού διανομής που χρησιμοποιήθηκε ήταν η εξής:

Πανεπιστήμιο Παιραγιάς



Τέτοιο κανάλι διανομής μόνο κερδοφόρο δεν είναι για την εταιρεία. Το Κόστος μεταφοράς του προϊόντος από το εργοστάσιο στον τελικό καταναλωτή είναι πολύ υψηλό. Συμπεριλαμβάνει το κόστος μεταφοράς στο χονδρέμπωρο και απ' τον χονδρέμπωρο στους πελάτες λιανικής. Το Κόστος αποθεματοποίησης ανεβαίνει, αφού η εταιρεία δίνει μέρος των πιστώσεων στους χονδρέμπωρους και στους πελάτες, για να τηρούν και αυτοί απόθεμα.

Οι χονδρέμπωροι αγοράζουν τα προϊόντα για λογαριασμό τους και τα προωθούν προς την αγορά. Μπορεί να συντελούν στην εξυπηρέτηση όλων των πελατών μιας γεωγραφικής περιοχής, αλλά το κόστος αγοράς απ' τον



πελάτη λιανικής, αλλά και από τον καταναλωτή είναι υψηλό. Ο χονδρέμπορος βάζει και το δικό τους ποσοστό κέρδους.

(ii) Οι πελάτες που βρίσκονται εκτός Αθηνών, έχουν τρομερά παράπονα απ' το επίπεδο εξυπηρέτησης των χονδρεμπόρων. Οι παραδόσεις δεν γίνονται έγκαιρα, φθορές κατά τη μεταφορά των προϊόντων, απροθυμία των χονδρεμπόρων να πάρουν πίσω τα φθαρμένα και να τα αντικαταστήσουν με καινούργια. Οι χρόνοι εκτέλεσης των παραγγελιών δεν είναι ικανοποιητικοί. Η πληρότητα των παραγγελιών αγγίζει το 60% ποσοστό αρκετά μικρό.

Επίσης έχουν αναφερθεί κρούσματα για μη υπαστήριξη τοποθέτησης εμπορευμάτων στα καταστήματα τους (merchandising), 14 ημερομηνία λήξης σε κάποια προϊόντα είναι μη ευανάγνωστα.

(iii) Τα φορτηγά που ξεκινούν τις διανομές στους Key Accounts Αθηνών (οι πιο μεγάλοι πελάτες της εταιρείας εντός Αθηνών), ξεκινούν πολλές φορές με ελλείψεις εμπορευμάτων σε μεγάλες παραγγελίες. Οι αποθηκάριοι των Key Accounts αρνούνται να παραλάβουν τα προϊόντα και ξοδεύεται σημαντικός χρόνος για τηλέφωνα, συνεννοήσεις, έως ότου γίνει τελικά η παραλαβή. Άλλες φορές τα προϊόντα επιστρέφονται πίσω στη κεντρική αποθήκη.

(iv) Παρουσιάζονται πολλά προβλήματα με τα παραστατικά ή συνοδευτικά των εμπορευμάτων. Αδυναμία παραλαβής απ' τους αποθηκάριους των Key Accounts.

(v) Τα δρομολόγια διανομής έχουν διαμορφωθεί με τέτοιο τρόπο, που παρατηρείται μεγάλη καθυστέρηση στους χρόνους παράδοσης.

(vi) Στα δρομολόγια χρειάζεται μόνο ο οδηγός, αφού δεν χρειάζεται να εκφορτώνει τα εμπορεύματα, χρησιμοποιώντας μυϊκή δύναμη. Όμως πολλές φορές υπήρχε και συνοδηγός, ο οποίος συνεπάγεται επιπλέον κόστος.

#### Στο τμήμα των Πωλήσεων διαπιστώθηκαν τα εξής:

(i) Το Τμήμα των Πωλήσεων (ιδίως το Sales Force) είναι αρκετά πολυπληθές για να ικανοποιήσει τους στόχους του. Παρόλα αυτά, τα Περισσότερα μέλη είναι αντιπαραγωγικά. Δεν είχε την κατάλληλη δομή και οργάνωση για να καλύψει τις ανάγκες της αγοράς.

(ii) Σημαντικό μερίδιο έχει και το Τμήμα Διοίκησης Αποθεμάτων, αλλά και το τμήμα της Αποθήκης, τα οποία έδιναν ελλιπή ενημέρωση στο Τμήμα

Πωλήσεων, σχετικά με τα αποθέματα των κωδικών που είχαν αυξημένη ζήτηση.

Από την άλλη πλευρά, το Sales Force δεν είχε πλήρης γνώση του κέρδους που προσφέρουν τα επιμέρους προϊόντα, στη σειρά προϊόντων της εταιρείας. Οι πληροφορίες αυτές θα βοηθούσαν το τμήμα Διαχείρισης Αποθεμάτων και της αποθήκης να κάνει μια ABC ανάλυση των κωδικών, με βάση την κερδοφορία τους, αλλά και το τμήμα Προμηθειών & Αγορών να εκδώσει εντολές αγοράς Α' υλών για την παραγωγή αυτών των προϊόντων

(iii) Το Κόστος των πωλήσεων είναι υπέρμετρα υψηλό.

(iv) Το Sales Force δεν παρακολουθεί επαρκώς τις εξελίξεις της αγοράς.

(v) Το ετήσιο συνολικό μέγεθος των πωλήσεων σε αξίες, τεμάχια. είναι σημαντικά χαμηλό σε σχέση μ' αυτό του κλάδου.

(vi) Δεν έχει γίνει κατανομή κερδών ανά κατηγορία όλων των πελατών, ώστε να πραγματοποιηθεί μια πιο πλήρη οργάνωση των δρομολογιών(ποιοι πρέπει να εξυπηρετηθούν πρώτοι, μήπως είναι και άλλοι πελάτες που θα μπορούσαν να θεωρηθούν ως Key accounts customers.

(vii) Το ποσοστό των νέων πελατών ήταν κατώτερο του αναμενόμενου.

(viii) Το Sales Force έθεσε προτάσεις για ανεύρεση ευκαιριών για νέα προϊόντα.

(ix) Υπήρξε σύγχυση σχετικά με το δίκτυο Πωλήσεων που αναλάμβανε ο κάθε πωλητής. Σε περιπτώσεις που το Κεντρικό κατάστημα ήταν, π.χ στο Κέντρο της Αθήνας, και υπάρχουν υποκαταστήματα σε Β. Προάστια, Πειραιά και Μεσόγεια, ποιος πωλητής αναλαμβάνει το υποκατάστημα π.χ των Β. Προαστίων; Εκείνος που έχει υπό την επιρροή του το κεντρικό κατάστημα ή ο πωλητής που έχει αναλάβει τα Β. Προάστια.

(x) Παρόλο που το οικονομικό τμήμα της εταιρείας είχε ενημερώσει το τμήμα Πωλήσεων για την πιστοληπτική ικανότητα των υποψηφίων πελατών προς συναλλαγή, πραγματοποιήθηκαν πωλήσεις σε επισφαλής πελάτες. Πολλά υπόλοιπα πελατών δεν έχουν ακόμα εισπραχθεί.

(xi) Σύμφωνα με έρευνες και δημοσκοπήσεις που έγιναν για λογαριασμό της εταιρείας, σχετικά με την εταιρική φήμη της, διαπιστώθηκε ότι αυτή είναι πολύ χαμηλή. Αυτό οφείλεται κυρίως στην πολύ κακή ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών αλλά και από την απροθυμία των πωλητών να εξυπηρετήσουν τα καταστήματα λιανικής.

(xii) Η εταιρεία έχει σημαντικό μερίδιο σ' αυτήν την κατάσταση που έχει διαγραφεί. Δεν έχει καταφέρει να ταυτίσει τα μέλη όλων των τμημάτων, με τις αξίες και τα «θέλω» της εταιρείας.

Η κακή οργάνωση και λειτουργία των παραπάνω τμημάτων, έχουν άσχημες επιπτώσεις και στο Customers Service Level της εταιρείας. Συγκεκριμένα:

- (i) Η συχνότητα Αποστολών Παραδόσεων δεν είναι ικανοποιητική
- (ii) Ο χρόνος μεταξύ παραγγελίας και παράδοσης είναι αρκετά μεγάλος
- (iii) Μικρή αξιοπιστία παραδόσεων
- (iv) Ελάχιστες έκτακτες αποστολές
- (v) Μικρή διαθεσιμότητα αποθεμάτων
- (vi) Χαμηλή πληρότητα παραγγελιών
- (vii) Αργεί ο χρόνος γνωστοποίησης της παραγγελίας
- (viii) Η ακρίβεια των τιμολογίων δεν είναι μεγάλη
- (ix) Η ποιότητα του συστήματος των Πωλήσεων είναι αρκετά χαμηλή, εάν αναλογισθεί κανείς τα τακτά εκπαιδευτικά σεμινάρια που πραγματοποιούνται.
- (x) Όχι σταθερές τηλεφωνικές επαφές με χονδρέμπορους ή Key accounts
- (xi) Ελάχιστη μεταχείριση παραπόνων πελατών
- (xii) Χαμηλό After Sales Service
- (xiii) Μη επαρκής αναφορά για ανάλυση και στατικά πωλήσεων
- (xiv) Ελάχιστη χρησιμοποίηση πινάκων για τα ταχέως κινούμενα προϊόντα και για τα βραδέως κινούμενα.

Παρατηρείται μια κάκιστη οργάνωση και απόδοση των λειτουργιών Logistics της επιχείρησης. Η κακή συντήρηση και αποθήκευση των προϊόντων, η μη οργανωμένη διαδικασία order riching, η χειρίστη πολιτική διοίκησης των αποθεμάτων, σε συνδυασμό με την ελαττωματική λειτουργία του κυκλώματος των πωλήσεων οδηγούν σε χαμηλά αποτελέσματα αποδοτικότητας και παραγωγικότητας. Επίσης η εταιρεία είναι σε χαμηλό επίπεδο, όσον αφορά τη χρήση των νέων τεχνολογιών και πληροφοριακών συστημάτων που υποστηρίζουν τις λειτουργίες Logistics.

Το αποτέλεσμα όλων αυτών των παραμέτρων είναι η παροχή ενός μη ικανοποιητικού Customer Service, το οποίο οδηγεί σε μείωση της εταιρικής φήμης της εταιρείας.

Ο χαμηλός δείκτης κυκλοφοριακής ταχύτητας των αποθεμάτων (σε σχέση με τον μέσο δείκτη του κλάδου) αποτελεί την πλήρη απεικόνιση της ελλιπούς λειτουργίας των λειτουργιών Logistics ως ένα μεγάλο όπλο για την εκπλήρωση των μακροπρόθεσμων στρατηγικών στόχων.

Με βάση όλα τα παραπάνω προβλήματα και σκέψεις, η ηγεσία αποφάσισε να εκπονήσει τα παρακάτω σχέδια:

1) Επανασχεδιασμός Επιχειρηματικών διαδικασιών (Business Process Reengineering) και δομής τμήματος Πωλήσεων με σκοπό την αύξηση της απόδοσης του συγκεκριμένου κυκλώματος.

Συγκεκριμένα η δομή τμήματος πωλήσεων ορίζεται με βάση γεωγραφικά κριτήρια, όπως:

- (i) Τμήμα Πωλήσεων Νομού Αττικής & Πειραιά
- (ii) Τμήμα Πωλήσεων Στερεάς Ελλάδας & Θεσσαλίας & Σποράδων
- (iii) Τμήμα Πωλήσεων Πελοποννήσου & Ζακύνθου —Κεφαλονιάς— Ιθάκης
- (iv) Τμήμα Πωλήσεων Δυτικής Ελλάδος- Λευκάδας —Παξών-Κέρκυρας- Ηπείρου
- (v) Τμήμα Πωλήσεων Μακεδονίας-Θράκης- Θάσου- Σαμοθράκης- Λήμνου
- (vi) Τμήμα Πωλήσεων Κυκλάδων & Νήσων Αιγαίου
- (vii) Τμήμα Πωλήσεων Δωδεκανήσου
- (viii) Τμήμα Πωλήσεων Κρήτης

Το κάθε τμήμα θα αναλαμβάνει τις εξής δραστηριότητες:

- α) Δρομολόγηση και έλεγχος πωλητών απ' τους Διευθυντές Πωλήσεων και Area Managers
- β) Επισκέψεις στο πελάτη, προγραμματισμένες και έκτακτες
- γ) Παραγγελιοληψία
- δ) Merchandising Πωλητών
- ε) Χειρισμός παραπόνων πελάτη
- στ) Έλεγχος υπολοίπων- είσπραξη από πελάτες
- ζ) Λήψη τηλεφωνικής παραγγελίας- Fax
- η) Έλεγχος παραγγελιών
- θ) Καταχώρηση παραγγελιών στο μηχανογραφικό σύστημα της εταιρείας
- ι) Προώθηση παραγγελιών

- κ) Έλεγχος χειρισμών ανεκτέλεστων παραγγελιών
- λ) Καταχώρηση και έλεγχο κινήσεως αποθήκης σε συνεργασία με το τμήμα Logistics της εταιρείας
- μ) Συνεργασία με το λογιστήριο για στατιστική και λογιστική παρακολούθησης των πελατών
- ν) Παρακολούθηση μεγάλων σημείων πώλησης(π.χ Λάρισα- Θεσσαλονίκη). Γίνεται με την συμμετοχή των διευθυντών πωλήσεων των επιμέρους περιοχών
- ξ) Κλείσιμο και παρακολούθηση συμφωνιών
- ο) Έλεγχος διανομών παραγγελιών
- π) Κατάστρωση Budgeting & Planning από τους διευθυντές πωλήσεων
- ρ) Λοιπές δραστηριότητες πωλήσεων και παραγγελιοληψίας
- σ) Συνεχής αναζήτηση σε νέες ευκαιρίες για προϊόντα στην αγορά
- τ) Σεμινάριο επιμόρφωσης και εξοικείωσης με τις νέες τεχνολογίες και το διαδίκτυο
- υ) Πρόβλεψη για τις εισπράξεις των επόμενων μηνών.

2) Η ανάγκη για αναβάθμιση των εφαρμογών Logistics είναι μεγάλη. Η εύρυθμη λειτουργία των Logistics ισοδυναμεί με εξοικονόμηση κόστους και κεφαλαίων, αύξηση της εταιρικής φήμης τα εταιρείας, του επιπέδου Customer Service και εξάπλωση σε αγορές εκτός Ελλάδας, μακροχρόνια.

Όμως η εταιρεία δεν μπορεί να προχωρήσει σε βραχυπρόθεσμες επενδύσεις, αφού το κυκλοφορούν ενεργητικό είναι μικρότερο απ' τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, σύμφωνα με τις κατά τα ελληνικά και διεθνή πρότυπα οικονομικές καταστάσεις. Η αγορά αποθηκευτικού εξοπλισμού, συστημάτων νέας τεχνολογίας και γενικά οι επενδύσεις σε κεφαλαιουχικό εξοπλισμό καθίστανται απαγορευτικές.

Επίσης το αποθηκευτικό προσωπικό χρειάζεται εκπαίδευση σε τυχόν νέα συστήματα αποθήκευσης και εφαρμογές πληροφορικής. Αυτό σημαίνει επιπλέον κόστος. Το μεγαλύτερο μέρος του ανθρώπινου δυναμικού θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί σε άλλα τμήματα.

Η επιλογή ενός εξωτερικού συνεργάτη(3PL) φαίνεται ως η πλέον συμφέρουσα. Πέρα από τις νέες τεχνολογίες στο τομέα της πληροφορικής, τον εκσυγχρονισμό και την άρτια οργάνωση των αποθηκών και του στόλου

οχημάτων και την ροή των προϊόντων, η εταιρεία εξετάζει το ιστορικό των υποψηφίων 3PL εταιρειών, τι τζίρο πραγματοποιούν, την οικονομική τους επιφάνεια, τι συνολικό όγκο(σε παλέτες, κιβώτια ή κυβικά μέτρα) διακινεί κάθε χρόνο, τον τρόπο με τον οποίο παραλαμβάνει τα προϊόντα, τον χρόνο που απαιτείται να εκτελέσει την κάθε παραγγελία, πως διαχειρίζεται τις έκτακτες παραγγελίες, τα ελαττωματικά και τις τυχόν επιστροφές, ο βαθμός εξυπηρέτησης του πελάτη λιανικής, το κόστος των παρεχόμενων υπηρεσιών, αλλά και τις προοπτικές ανάπτυξης της εταιρείας 3PL.

Επίσης ο 3PL συνεργάτης θα πρέπει να έχει τη δυνατότητα να συνεργασθεί με την εταιρεία FROZEN, για την εφαρμογή της πολιτικής VMI(Vendor Management Inventory). Η πρακτική αυτή επιτρέπει στην εταιρεία να αναπληρώνει το απόθεμα του πελάτη λιανικής, βάση των στοιχείων των πωλήσεων και του επιπέδου του αποθέματος, που παρέχονται απ' τους πελάτες στους κατά τόπους πωλητές. Βασική προϋπόθεση είναι οι σωστές εκτελέσεις και αποστολές των παραγγελιών, τόσο ποσοτικά όσο και χρονικά. Επίσης απαραίτητη είναι η χρήση της τεχνολογίας για ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων EDI, ανάμεσα στην επιχείρηση, στην εταιρία 3PL και στους πελάτες λιανικής. Ανταλλάσσονται πληροφορίες όπως το πρόγραμμα αποστολών, τα lead-times, η επιβεβαίωση των προϊόντων και την τιμολόγηση.

Η άρτια οργάνωση της αποθήκης, τόσο του 3PL συνεργάτη όσο και των πελατών η σωστή διαχείριση των αποθεμάτων, αλλά και η ευελιξία των πληροφοριακών συστημάτων που έχουν σχεδιασθεί με συνεργασία της επιχείρησης, της 3PL εταιρείας, αλλά και των Key accounts πελατών είναι αυτονόητη.

3) Η εταιρεία δίνει μεγάλη έμφαση στην έγκαιρη είσπραξη των απαιτήσεων. Η ανάγκη για άντληση ρευστού κρίνεται επιβεβλημένη. Τέτοιες δραστηριότητες τις έχει αναλάβει το τμήμα Πωλήσεων σε συνεργασία με το οικονομικό τμήμα. Η ηγεσία αποφάσισε να εφαρμόσει μέτρα που θα βοηθούσαν στην πιο εύκολη είσπραξη των απαιτήσεων από πελάτες. Τέτοια μέτρα είναι τα εξής:

- (i) Πιο αυστηρός έλεγχος της πιστοληπτικής ικανότητας του πελάτη
- (ii) Σημαντικό ποσοστό έκπτωσης στην περίπτωση πληρωμής με μετρητά on delivery, για τους μικρούς πελάτες λιανικής.
- (iii) Μεγάλη έκπτωση στην περίπτωση στην περίπτωση μεγάλης αξίας παραγγελίας και παροχή ευκολιών στον διακανονισμό πληρωμής.

- (iv) Τα ίδια ισχύουν στην περίπτωση μεγάλης ποσότητας παραγγελίας
- (v) Οι μεγάλοι πελάτες Key-accounts (αλυσίδες supermarket) πληρώνουν συνήθως με εξαήμερες επιταγές. Η εταιρεία παρέχει bonus εκπτώσεων ανάλογα με το ρυθμό τοποθέτησης παραγγελίας, αλλά και μεγάλης ποσότητας ταυτόχρονα. Έτσι η εταιρεία αυξάνει τις πωλήσεις της, αλλά εισπράττει και σε σύντομο διάστημα, μεγάλο μέρος των απαιτήσεων.
- (vi) Η εταιρεία παρέχει extra-bonus στους πωλητές που θα αναλαμβάνουν με επιτυχία τις εισπράξεις απαιτήσεων αφερέγγυων πελατών.
- (vii) Διαπραγματεύσεις της επιχείρησης με τους προμηθευτές για παροχή ευκολιών πληρωμής ή εκπτώσεων. Η εταιρεία διακρίνεται για την άριστη συνεργασία με τους προμηθευτές της και για την φερεγγυότητά της, σε αντίθεση με την κακή πολιτική είσπραξης των απαιτήσεων που είχε μέχρι τώρα.

### **7. Η 3rd Party εταιρεία- συνεργάτης.**

Μετά από μία έρευνα αγοράς που κράτησε συνολικά 2μήνες, η FROZEN A.E, κατέληξε σε συμφωνία συνεργασίας 3ετών με την FROST PRODUCTS LOGISTICS A.E.

Η F.R.L A.E ιδρύθηκε το 1985 και εδρεύει (τα γραφεία της), στο κέντρο της Αθήνας, αλλά και η μεγάλη της αποθήκη βρίσκεται στον Ασπρόπυργο Αττικής, στη θέση Μαγούλα. Η επιλογή της τοποθεσίας εγκατάστασης της αποθήκης μόνο τυχαία δεν ήταν. Η περιοχή βρίσκεται δίπλα στην Αττική οδό, και μπορεί να πραγματοποιεί οδικές μεταφορές προς Πελοπόννησο, και στην υπόλοιπη Ελλάδα. Επίσης τα φορτηγά της κάνουν 25-30 λεπτά για να φθάσουν στο αεροδρόμιο «Ελ. Βενιζέλος», προκειμένου να χρησιμοποιήσουν τα αερομεταφορικά μέσα. Τέλος το λιμάνι της Ελευσίνας είναι δίπλα σχεδόν και μπορεί να πραγματοποιήσει θαλάσσιες μεταφορές εμπορευμάτων.

Το σύστημα διανομή των 3PL εταιρείας σε συνεργασίας με τη FROZEN είναι το εξής:

α) Έχει προχωρήσει στη δημιουργία «ζωνών» στο Λεκανοπέδιο και διαμελισμό της υπόλοιπης Ελλάδας σε περιοχές, με βάση ορισμένα κριτήρια, όπως:

- Οργάνωση του τμήματος Πωλήσεων

- Πυκνότητα του πληθυσμού
- Συγκοινωνιακά προβλήματα
- Δυνατότητα πρόσβασης
- Ωράριο παραλαβής πελατών κ.ά

β) Ενημερώνεται on-line απ' τα Τμήματα Πωλήσεων της εταιρείας για τις παραγγελίες που έχουν ληφθεί, με βάση την σειρά προτεραιότητας που έχει δοθεί. Αφού παραληφθούν, γίνεται ο προγραμματισμός των δρομολογίων για το πρωί τα επόμενης ημέρας, λαμβάνοντας υπόψη την «τμηματοποίηση» του Λεκανοπεδίου αλλά και της υπόλοιπης χώρας. Υπάρχουν και άλλα στοιχεία που λαμβάνει υπόψιν, όπως:

- Η διαδρομή που θα ακολουθηθεί θα είναι η μικρότερη δυνατή και στο μικρότερο κόστος. Σημαντικό στοιχείο ο αριθμός των σημείων παράδοσης.
- Ο αριθμός των φορτηγών και η χωρητικότητά τους. Προσπάθεια για την χρησιμοποίηση του ελάχιστου αριθμού φορτηγών, με την πλησιέστερη αξιοποίησή τους από πλευράς χωρητικότητά τους, από πλευρά όγκου και βάρους. Εδώ παίζει σπουδαίο ρόλο ο αριθμός, ο όγκος και το βάρος κάθε παραγγελίας.
- Ανάγκη ύπαρξης συνοδηγού ή βοηθών για τις φορτοεκφορτώσεις. Μπορεί να επηρεάζεται το κόστος μεταφοράς, αλλά επιδρά θετικά στους χρόνους φορτοεκφορτώσεων και παράδοσης.
- Ημέρες που δεν παραλαμβάνει ο πελάτης, κ.ά.

γ) Η εταιρεία 3PL κάνει χρήση τηλεματικής, ώστε να έχει τον πλήρη έλεγχο των δρομολογίων. Τα φορτηγά της είναι εξοπλισμένα με τον κατάλληλο εξοπλισμό, και η θέση τους ελέγχεται μέσω δορυφόρου. Έτσι υπάρχει ενημέρωση για τη θέση του οχήματος, σε ποιο δρόμο κινείται, τον χρόνο άφιξης στον πελάτη, τα διανυόμενα χιλιόμετρα, κ.ά. Η εταιρεία δεν διαθέτει κάποιο ηλεκτρονικό εξοπλισμό για την εφαρμογή τα τηλεματικής. Μέσω διαδικτύου και πληκτρολογώντας τον κωδικό πρόσβασης, στην ιστοσελίδα της εταιρείας που συνεργάζεται, λαμβάνει γρήγορα τις σχετικές πληροφορίες.



δ) Υπάρχει εντατική επικοινωνία, μέσω EDI και Internet, με την FROZEN A.E σχετικά με την πορεία των παραδόσεων. Δίνει στη FROZEN AE, στοιχεία που έχουν να κάνουν με την αξιολόγηση του ήδη υπάρχοντος δικτύου παραγωγής, ώστε να γίνουν οι απαραίτητες διορθώσεις, εάν χρειασθεί.

ε) Το τμήμα Διανομής βρίσκεται σε στενή συνεργασία με το τμήμα της αποθήκης, σχετικά με θέματα οργάνωσης και εκτέλεσης παραγγελιών. Δίνονται στοιχεία όπως, ο όγκος, η αξία και το βάρος κάθε παραγγελίας, ώστε να υπολογισθούν οι λόγοι Αξία/Βάρος, Αξία/Όγκος, και να επιλεγεί ο τύπος φορτηγών για τις διανομές.

### 8. Η Οργάνωση της Αποθήκης της F.P.L. A.E

Η αποθήκη της F.P.L. A.E. έχει έκταση 2800τμ περίπου και εξυπηρετεί τα προϊόντα της FROZEN, αλλά και άλλων εταιρειών που έχουν να κάνουν με εμπορεύματα περιβάλλοντος ψυγείου. Η θερμοκρασία στην αποθήκη κυμαίνεται μεταξύ -4/5 βαθμούς °C.

Για να γίνει η καλύτερη εξυπηρέτηση των σημείων που διανέμονται τα προϊόντα των εταιρειών που αποθηκεύει, έχει εγκαταστήσει το «Warehouse Management System -Σύστημα Κινητής Αποθήκευση», σε περιβάλλον ασύρματου δικτύου με χρήση ασύρματων τερματικών.

Το Σύστημα Κινητής Αποθήκευση αποτελείται από 1.740 παλετοθέσεις σε 3BLOCKS. Το Block «Α» χρησιμοποιείται σαν περιοχή Stock. Στο Block «Β» έχει διαμορφωθεί σήραγγα περισυλλογής των ταχέως διακινούμενων Προϊόντων ζύμης (περί 50 είδη), ενώ το Block «C», χρησιμοποιείται για την αποθήκευση και περισυλλογή προϊόντων λαχανικών- οσπρίων.

Η διοίκηση των παραλαβών από την κεντρική αποθήκη της FROZEN, ή από τρίτους, οι ενδοδιακινήσεις, η συλλογή παραγγελιών, οι απογραφές και οι αποστολές πραγματοποιούνται από το Warehouse Management System, με απόλυτη και αυστηρή τήρηση της αρχής F.I.F.O. Η συγκεκριμένη αποθήκη διακινεί ετησίως 100.000 παλέτες και 12.000.000 κιβώτια προϊόντων ψυγείου(γιαούρτια, χυμοί, γάλατα, προϊόντα ζύμης, κατεψυγμένα λαχανικά), ενώ οι επιστροφές ελέγχονται και συμψηφίζονται απ' το Warehouse Management System. Το ποσοστό αύξησης των κιβωτίων που διακινούνται

στην αποθήκη. αυξάνεται κάθε χρόνο, χωρίς να απαιτηθεί αύξηση του προσωπικού και του διαθέσιμου χώρου.

Το Block «Α» τροφοδοτεί το Block «Β» από τα κανάλια του οποίου τροφοδοτούνται τα κανάλια της περισυλλογής στο ισόγειο του ίδιου block. Οι ενδοδιακινήσεις τροφοδοσίας των καναλιών πραγματοποιούνται από 2 Reach Trucks, ενώ η περισυλλογή παραγγελιών στη σήραγγα γίνεται επάνω σε χειροπαλετίνες και βάση picking lists που εκδίδει το Warehouse Management System. Το ισόγειο του block A έχει σχεδιασθεί έτσι ώστε να διαθέτει μηχανισμό ανακρέμασης των modules ώστε να καθαρίζεται εύκολα το δάπεδο.

Η ζώνη περισυλλογής αποτελείται από 40 θέσεις(Picking Stations), ενώ η περισυλλογή γίνεται και στο ισόγειο του Block «C»(ένα σύνολο 60 θέσεων περισυλλογής παραγγελιών από τα κανάλια του συστήματος κινητής αποθήκευσης). Οι εντολές περισυλλογής δίνουν τη βέλτιστη διαδρομή στην σήραγγα και επιτρέπουν την εργονομική μετακίνηση των προϊόντων απ' τις παλέτες.

Το σύστημα κινητής αποθήκευσης λειτουργεί με πλήρη ασφάλεια, όπως σε όλες τις περιπτώσεις, καθώς το σύστημα διαχωρισμού επιτρέπει τη μετακίνηση εν σειρά παλέτας, αφού πρώτα μετακινηθεί η παλέτα που έχει αδειάσει.

Το συγκεκριμένο WMS έχει σχεδιασθεί ειδικά για την αποτελεσματική και αποδοτική διαχείριση αποθεμάτων προϊόντων ψυγείου, σε συνεργασία με τις εταιρείες(όπως FROZEN), αλλά και με τους Key accounts πελάτες τους.

Στενή συνεργασία υπάρχει και με τα τμήματα Πωλήσεων των εταιρειών πελατών, σχετικά με τις διαφαινόμενες αλλαγές σε εφαρμογές Πληροφορικής & Logistics. Τα συστήματα τροφοδοσίας και διανομής των εταιριών υπόκεινται σε αλλαγές, και σε συνδυασμό με τις σημαντικές βελτιώσεις στις τεχνολογίες πληροφορικής, μηχανοργάνωσης και Logistics &, δίνουν τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις να εφαρμόζουν πιο αποτελεσματικά συστήματα διαχείρισης αποθεμάτων, παραδόσεων προϊόντων και διανομών. Οι πωλήσεις πλέον συνδέονται στενά με την κερδοφορία και οι σχέσεις κόστους, πώλησης και παράδοσης ανά μονάδα προϊόντος, καθώς και το μοναδιαίο κόστος επίσκεψης των πωλητών στο πελάτη, έχουν αποκτήσει καθοριστική σημασία στο σχεδιασμό και υλοποίηση των στρατηγικών των εταιρειών.

Οι άνθρωποι των πωλήσεων, πρέπει να γνωρίζουν τους περιορισμούς, αλλά και την ευελιξία που παρέχει η αποθήκευση και η διανομή των προϊόντων. Όσο πιο ενημερωμένος είναι ο πωλητής πάνω στις τεχνολογίες αποθήκευσης και διανομής, τόσο πιο ουσιαστική και αμεσότερη είναι η επαφή με τους πελάτες του.

Η πληροφορική έχει μπει για τα καλά στο χώρο των επιχειρήσεων τα τελευταία χρόνια, χάρη στη χρήση και εξέλιξη των ERP συστημάτων που ενοποιεί σε ενοποιημένη -μηχανογραφική βάση όλα τα τμήματα της εταιρείας. Εκτός από τις παραπάνω διεπιφάνειες, ο third-party συνεργάτης εφαρμόζει εκτέλεση παραγγελιών που έχουν σταλεί μέσω χρήσης τεχνολογιών RFID(Radio Frequency Identification) ή συστήματα web-based EDI(Electronic Data Interchange).

Η χρήση των τεχνολογιών και από τους πωλητές συντελεί στην γρήγορη αποστολή της παραγγελίας στο third-party συνεργάτη, στην γρήγορη εκτέλεσή της και παράδοσή της στους πελάτες λιανικής. Το επίπεδο εξυπηρέτησης των πελατών ανεβαίνει, όπως και η εταιρική φήμη.

### **9. Αποτελέσματα από την εφαρμογή των σχεδίων για την αναβάθμιση των τμημάτων πωλήσεων & Logistics**

Ο τομέας των Logistics και των πωλήσεων αποτελούν στρατηγικής σημασίας παράγοντες για την περαιτέρω εξέλιξη της εταιρείας. Στο τέλος του 2002, τα αποτελέσματα των οικονομικών καταστάσεων κατά τα ελληνικά και διεθνή λογιστικά πρότυπα ήταν τραγικά. Η σύγκριση των συγκεκριμένων αριθμοδεικτών και η σύγκρισή τους με τους πρότυπους του κλάδου, φανέρωνε το μέγεθος των προβλημάτων. Η απώλεια μεριδίου από την αγορά και μεγάλοι μέρους του κεφαλαίου της FROZEN αποτελούσε τροχοπέδη για την υλοποίηση των σχεδίων που είχε θέσει. Η οργάνωση ήταν στοιχειώδης, η αποδοτικότητα των τμημάτων ήταν εξαιρετικά χαμηλή και γενικά η εταιρεία λειτουργούσε με αυτόματο πιλότο.

Η απόφαση για εφαρμογή των «ΔΠΧΠ», πρώτα σε πιλοτικό στάδιο μέχρι το 2003, και μετά σε μόνιμη βάση θα αποτελούσε ένα σημαντικό όπλο για μακροχρόνιες συνεργασίες με εταιρείες-κολοσσούς, αλλά και για ανοίγματα σε νέες ξένες μεγάλες αγορές. Όμως έχοντας σε χαμηλό επίπεδο

την απόδοση των κυκλωμάτων των Πωλήσεων και των Logistics που είναι τα βασικά όπλα(μαζί με την πληροφορική) για την διεύθυνση σε «παρθένες» αγορές και την προώθηση των εξαγωγών δεν υπάρχουν πολλές ελπίδες.

Όμως η ανάθεση των λειτουργιών αποθήκευσης & Διανομής σε εξωτερικό συνεργάτη, η αναδιάρθρωση της δομής του τμήματος Πωλήσεων και η εύρεση τρόπου αύξησης των πωλήσεων και είσπραξης των απαιτήσεων, βελτίωσαν σε πολύ μεγάλο βαθμό τις 2 λειτουργίες της FROZEN η οποία εξοικονόμηση σημαντικά κεφάλαια, οι πωλήσεις βελτιώθηκαν και γενικά το εταιρικό προφίλ της. Αναλυτικά:

α) Οι πωλήσεις παρουσίασαν ανάκαμψη μέσα στο 2003 κιόλας. Στα τέλη του 2002, οι πωλήσεις κυμαίνονταν στα 3.248. 515(σε χιλιάδες €) με βάση το ελληνικό Γενικό Λογιστικό σχέδιο και 3.318.430, με βάση τα ΔΠΧΠ. Στις 31/12/2003, το μέγεθος των πωλήσεων ανέρχεται σε 3.882.051 χιλιάδες €(κατά ΕΓΛΣ) και 3.606.628 χιλιάδες €(κατά ΔΠΧΠ). Υπάρχει αύξηση κατά 19,5% και 13,7% αντίστοιχα.

Μεγάλο ρόλο έπαιξαν παράγοντες όπως:

(i). Η στενή συνεργασία της 3<sup>rd</sup> Party εταιρείας FPL, με το τμήμα πωλήσεων της FROZEN. Η συνεχής ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ τους, η χρήση πληροφοριακών εφαρμογών για την ταχύτερη επικοινωνίας τους(εφαρμογή του e-ordering με χρήση EdI), βοήθησε το τμήμα πωλήσεων να προσεγγίσει πιο εύκολα τον πελάτη να κατανοήσει τις απαιτήσεις του να βοηθήσει τον εξωτερικό συνεργάτη να τις ικανοποιήσει στο μέγιστο βαθμό και να αυξηθεί ο βαθμός ετοιμότητας του Customer Service Level της εταιρείας.

(ii). Η εταιρεία έδωσε μια σειρά από κίνητρα στους πωλητές για να αφομοιωθούν με τις αξίες και τους στόχους της. Εάν ο κύκλος εργασιών της εταιρείας αυξάνεται, θα υπάρχει και η ανάλογη εξέλιξη για τα στελέχη και θα δημιουργήσουν ένα καλό όνομα στο χώρο τους. Σαν αποτέλεσμα αυτής της μεθόδου, οι πωλητές δούλεψαν πιο δημιουργικά, με μεγαλύτερη αφοσίωση και ευχαρίστηση επικεντρώνοντας όλο και πιο πολύ το ενδιαφέρον τους για τους πελάτες και για τους στόχους του τμήματος.

(iii). Η χρήση του διαδικτύου(Internet) και η εξοικείωση με τις νέες τεχνολογίες, βοήθησε το τμήμα Πωλήσεων να μειώσει τον χρόνο παραγγελιοληψίας απ' τον πελάτη, στέλνοντας μέσω EDI την παραγγελία στο πληροφοριακό

σύστημα του 3<sup>rd</sup> Party συνεργάτη. Η γρήγορη εκτέλεση και αποστολή είναι γεγονός.

(v). Οι πωλητές ενημερώνονται συνεχώς για τις εξελίξεις στον κλάδο, ώστε να αδράξουν τυχόν ευκαιρίες για καινοτομίες στα προϊόντα.

Η αύξηση των πωλήσεων φαίνεται και από τον δείκτη κυκλοφοριακής ταχύτητας του ενεργητικού. Για το 2002, ο δείκτης κυμαίνεται στα 0,30 (με βάση το ΕΓΛΣ) και 0,32(βάση των ΔΠΧΠ). Και στις 2 περιπτώσεις, ο δείκτης είναι αρκετά χαμηλός, σε σχέση με τον μέσο δείκτη του κλάδου που είναι 0,35. Αυτό σημαίνει ότι έπρεπε να αυξηθούν οι πωλήσεις ή να πωληθούν κάποια περιουσιακά στοιχεία. Η εταιρία αποφάσισε την πρώτη λύση.

Για το 2003, ο δείκτης με βάση το ΕΓΛΣ και τα ΔΠΧΠ, κυμαίνεται στο 0,37, που είναι παραπάνω απ' τον μέσο δείκτη του κλάδου.

B) Οι λειτουργίες Logistics έφεραν θετικά αποτελέσματα στην εταιρεία. Η κίνηση της FROZEN A.E, να αναθέσει στην 3<sup>rd</sup> Party εταιρεία F.P.L A.E, την αποθήκευση και διανομή των προϊόντων της, απέδωσε καρπούς. Με την αξιολόγηση οργάνωσης της αποθήκης της, την ορθή κατανομή των δρομολογίων και διανομή του προϊόντος, πέτυχε να:

- (i) Βελτιώσει την απόδοση σε περισυλλογή παραγγελιών
- (ii) Βελτιώσει την ιχνηλασιμότητα των παραγγελιών
- (iii) Συλλέγονται παραγγελίες χωρίς να γίνονται λάθη
- (iv) Γίνονται ταχύτητα οι απογραφές
- (v) Υπάρχουν σχεδόν μηδαμινές φθορές στα προϊόντα
- (vi) Αυξήσει το επίπεδο εξυπηρέτησης των πελατών
- (vii) Να τηρηθεί αυστηρά η αρχή F.I.F.O
- (viii) Να βελτιώσει την κινητικότητα των αποθεμάτων
- (ix) Να μειωθεί ο χρόνος παραμονής αποθεμάτων στην αποθήκη

Το μυστικό της επιτυχίας των Logistics βρίσκεται στην βελτίωση τα κυκλοφοριακής ταχύτητας των αποθεμάτων και στην μείωση του κόστους, σταθερού και μεταβλητού.

Όσον αφορά την ταχύτητα κυκλοφορίας των αποθεμάτων αρκεί να δειχθεί η διαφορά ανάμεσα στους συγκεκριμένους δείκτες με βάση το ΕΓΛΣ αλλά και τα ΔΠΧΠ, σε σχέση με τις 2 χρονιές και τον μέσο δείκτη του κλάδου. Το 2002 ο δείκτης κυκλοφοριακής ταχύτητας των αποθεμάτων ανερχόταν σε

5,76 (κατά το ΕΓΛΣ) και 6,12(κατά ΔΠΧΠ). Και στις 2 περιπτώσεις ο μέσος δείκτης του κλάδου είναι υψηλότερος.

Από την στιγμή που η ηγεσία της εταιρείας πήρε αυτά τα μέτρα στον τομέα των Logistics , ο δείκτης κυκλοφοριακής αποθεμάτων ανέβηκε πολύ το 2003. Ενώ ο μέσος δείκτης του κλάδου ήταν 6,5 φορές οι τιμές του δείκτη της εταιρείας ανερχόταν σε 7,1 7φορές (κατά ΕΓΛΣ) και 7,27φορές(κατά ΔΠΧΠ).

Μεγάλη βελτίωση υπάρχει και στη διάρκεια παραμονής των αποθεμάτων στην αποθήκη. Όταν η FROZEN αποθήκευε τα προϊόντα της στις δικές της εγκαταστάσεις, ο χρόνος αποθήκευσης(παραμονής) ήταν μεγάλος σε σχέση με το μέσο χρόνο που παρατηρείται στον κλάδο, το 2002. Ο δείκτης ημερών αποθεμάτων ήταν 62,4 ημέρες(κατά ΕΓΛΣ) και 58,7 ημέρες(κατά το ΔΠΧΠ), ενώ ο μέσος δείκτης κυμαινόταν στις 55ημέρες. Το 2003, οι τιμές του δείκτη της εταιρείας παρουσιάζουν εμφανή βελτίωση σε σχέση με τις τιμές του 2002 και τον μέσο δείκτη του κλάδου.

Ο μέσος χρόνος παραμονής των αποθεμάτων είναι 50,1 ημέρες (με δείκτη ΕΓΛΣ) και 49,4ημέρες (με βάση τα ΔΠΧΠ). Οι χρόνοι αυτοί είναι καλύτεροι απ' τον μέσο χρόνο κλάδου, κάτι που φανερώνει τη σωστή αποθήκευση, την ταχύτητα και αποδοτική συλλογή παραγγελιών, αποστολή και παράδοση καθώς και την αποδοτική διαχείριση αποθεμάτων.

Η βελτίωση του συστήματος επέφερε θετικά αποτελέσματα στην τιμολογιακή πολιτική της εταιρείας. Έχοντας μειώσει κατά πολύ το κόστος που έχει να κάνει με αποθήκευση και διανομή του προϊόντος, έχει τη δυνατότητα να γίνει περισσότερο ανταγωνιστική, χαμηλώνοντας τις τιμές. Επίσης έδωσε την δυνατότητα στην εταιρεία να εξοικονομήσει σημαντικό μέρος του κεφαλαίου της από την σωστή χρήση και διακίνηση των αποθεμάτων της. Για το 2002, ο δείκτης κυκλοφορίας αποθεμάτων είναι:

- Με βάση τα ελληνικά πρότυπα:  

$$\text{Δείκτης κυκλοφορίας αποθεμάτων}_{2002} = \frac{\text{Πωλήσεις}}{\text{Αποθέματα}} = \frac{3.248.515(\text{χιλ. €})}{563.542(\text{χιλ. €})}$$

$$= 5,76$$

- Με βάση τα ΔΠΧΠ:

$$\text{ΔΠΧΠ}_{2002} = \frac{\text{Πωλήσεις}}{\text{Αποθέματα}} = \frac{3.420.706}{558.433} = 6.12$$

Την επόμενη χρονιά έχουμε μια μείωση των αποθεμάτων από 563.5429(χιλιάδες €) σε 541.123 χιλιάδες €, με βάση τα ελληνικά πρότυπα. Με βάση τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης τα αποθέματα μειώθηκαν από 558.433 χιλιάδες € σε 534.695 χιλιάδες €. Το κόστος διατήρησης αποθέματος είναι σε ετήσια βάση, το 35% των αξίας κτήσης του αποθέματος τους.

Η μείωση των αποθεμάτων κατά 22.419 χιλιάδες € (κατά τα ελληνικά πρότυπα) και 23.738 χιλιάδες € (κατά ΔΠΧΠ), θα οδηγήσει σε μείωση του κόστους αποθεμάτων κατά 7.846,65 χιλιάδες € (35% 22.419) και 8.308,3(35% x 23.738) χιλιάδες € αντίστοιχα.

Η εξοικονόμηση των χρημάτων αυτών θα χρησιμοποιηθεί για την καθυστέρηση και βελτίωση των μηχανογραφικών της συστημάτων.

Επίσης οι πωλήσεις αυξάνονται, όπως φαίνεται και στις 2 ειδών οικονομικές καταστάσεις του 2003 και με την μείωση της επένδυσης σε αποθέματα, έχουμε μια σημαντική αύξηση δείκτη κυκλοφοριακής ταχύτητας των αποθεμάτων.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

### ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ & Logistics

«Παρόν και μέλλον»

6.1 Δ.Π.Χ.Π. —Πλεονεκτήματα & Κίνδυνοι

6.2 Logistics- Η κατάσταση τους στον Ελλαδικό χώρο

6.3 Δ.Π.Χ.Π. — Η σημασία τους για την Ελλάδα. Προοπτικές ανάπτυξής τους.

Πανεπιστήμιο Πειραιώς



## 6.1 Δ.Π.Χ.Π. (Πλεονεκτήματα -Κίνδυνοι)

Με κύριες αιτίες την πολυνομία και την διάθεση των επιχειρήσεων να ωραιοποιήσουν την οικονομική τους κατάσταση, οι ισολογισμοί των εταιρειών εμφανίζουν συχνά σημειώσεις και στοιχεία που δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα, με σκοπό να εξαπατήσουν τους επενδυτές, και να υπάρχουν σκάνδαλα τύπου Enron στις Η.Π.Α., αλλά και τύπου ΚΛΩΝΑΤΕΞ στην Ελλάδα.

Η εμφάνιση και η εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, θα συμβάλλει σημαντικά στην αποφυγή τέτοιων ανεπιθύμητων καταστάσεων. Οι εισηγμένες επιχειρήσεις που στηρίζονταν σε μια στρατιά λογιστών που είχαν έντονα τα γνωρίσματα ενός αλχημιστή, θα αποκαλυφθούν πολύ γρήγορα.

Η περιγραφή της εικόνας και της οικονομικής δραστηριότητας μιας επιχείρησης θα γίνεται με τέτοια ακρίβεια, ώστε δεν θα υπάρχει χώρος για διαφορετικές ερμηνείες και σημειώσεις. Οι παρατηρήσεις των ορκωτών δεν θα είναι ακριβείς και ποσοτικοποιημένες και έτσι θα λαμβάνονται υπόψιν στην εκτίμηση μιας εταιρείας.

Οι παρατυπίες που έκαναν οι εταιρείες στους ισολογισμούς τους ποικίλουν, ενώ συνήθως εταιρείες ίδιων κλάδων έκαναν παρόμοιες σημειώσεις. Ο συνήθης στόχος των σημειώσεων είναι η απεικόνιση των εισηγμένων εταιρειών- με καλύτερη καθαρή θέση από την πραγματική τους- με καλύτερα αποτελέσματα. Έτσι συχνά δεν γινότουσαν προβλέψεις που έπρεπε να γίνουν για αποζημιώσεις προσωπικού ή επισφαλείς χρεώσεις. Η έλλειψη πρόβλεψης παρατηρείται από τον ορκωτό, αλλά η παρατήρηση δεν επηρεάζει τα αποτελέσματα.

Εξίσου σύνθητες ήταν επίσης οι εταιρείες να κεφαλαιοποιούν τα έξοδά τους, απεικονίζοντας τα ως άυλα περιουσιακά στοιχεία.

Όλα αυτά γινότουσαν υπό το φάσμα των αντιφατικών διατάξεων ενός νόμου, οι οποίες ανέτρεπαν τις διατάξεις ενός άλλου, επιτρέποντας στις εταιρείες να επιλέγουν το νόμο ή τη διάταξη που προτιμούν. Άλλες διατάξεις δεν ήταν καθόλου επιτυχείς.

Με την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π., οι ισολογισμοί των εταιρειών απεικονίζουν την αληθινή οικονομική κατάσταση των εταιρειών. Είναι

ξεκάθαρο ότι ο κανόνας είναι τα Λογιστικά Πρότυπα και όχι ο φορολογικός νόμος ή κάποια άλλη διάταξη ή υπουργική απόφαση που θα μπορεί να ευνοεί μια εταιρεία σε μια δεδομένη συγκυρία.

Ο φορολογικός νόμος θα έχει ισχύ μόνο για τις φορολογικές δηλώσεις. Επίσης έχουμε πολύ λιγότερες σημειώσεις από τις εταιρείες και ελάχιστες παρατηρήσεις από τους ορκωτούς.

Μεγάλη σημασία έχει η αυστηρότητα με την οποία εφαρμόζονται τα Δ.Π.Χ.Π., καθώς και ο ρόλος του Υπουργείου Ανάπτυξης, το οποίο θα πρέπει να μην κάνει δεκτούς τους ισολογισμούς που δεν είναι σύννομοι.

Σε επιχειρησιακό τομέα, τα Δ.Π.Χ.Π. μπορούν να βοηθήσουν τις εταιρείες να κάνουν μία ανάλυση της λειτουργίας διαφόρων τμημάτων τους και να λάβουν σοβαρές επιχειρηματικές αποφάσεις. Ο υπολογισμός σημαντικών χρηματοοικονομικών δεικτών(π.χ ταχύτητα κυκλοφορίας αποθεμάτων), απεικονίζει σε μεγάλο βαθμό, το κατά πόσο λειτουργεί αποδοτικά ένα τμήμα της(π.χ Logistics ).

Στην περίπτωση του IAS 2 «Inventories», οι μέθοδοι αποτίμησης του κόστους των αποθεμάτων δίνουν στην εταιρεία μια σειρά από στρατηγικές και επιχειρηματικές αποφάσεις. Για παράδειγμα με τη μέθοδο F.I.F.O, η ροή του κόστους συμβαδίζει με τη ροή των υλικών(πρωτογενών ή μη) σε μια αποθήκη, και αυτό συντελεί στην επιλογή π.χ του κατάλληλου αποθηκευτικού συστήματος.

Υπάρχουν όμως και κίνδυνοι που εγκυμονεί η εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. σε πρακτικά πράγματα, όπως:

(i) Το θεσμικό πλαίσιο χρειάζεται αναμόρφωση. Επιβάλλεται να γίνουν αλλαγές, τόσο στη φορολογική όσο και στην εμπορική νομοθεσία. Στον εμπορικό νόμο(N.2190/1920) πρέπει να γίνουν αλλαγές όσον αφορά τις αποτιμήσεις. Τα ελληνικά πρότυπα καλύπτουν μονάχα κάποια θέματα αποτιμήσεων, όπως αυτά των αποσβέσεων και της αποτίμησης των αποθεμάτων.

(ii) Τα Δ.Π.Χ.Π. εισάγουν κανόνες, ώστε να παρουσιάζεται η πραγματική εικόνα των επιχειρήσεων, όπως αυτή προκύπτει από τις γνωστές λογιστικές καταστάσεις. Αυτό σημαίνει ότι η λεγόμενη αρχή του ιστορικού κόστους

τίθεται υπό αμφισβήτηση. Μέχρι τώρα για παράδειγμα γνωρίζαμε ότι η εμφανιζόμενη αξία του ακινήτου είναι η αρχική(ή παλαιά), διότι βασίζονταν στο συμβόλαιο αγοράς, το οποίο μπορεί να είχε γίνει προ εικοσαετίας. Αυτή η αξία εθεωρείτο ως βάση εκκίνησης. Τώρα με τα Δ.Π.Χ.Π. αναφύεται το θέμα της αποτίμησης στην τρέχουσα αξία.

(iii) Η έννοια της αποτίμησης επεκτείνεται και σε άλλα στοιχεία, όπως για παράδειγμα, στους πελάτες. Μέχρι τώρα οι εταιρείες εμφάνιζαν τους πελάτες στο λογαριασμό πελατών με βάση το υπόλοιπό τους. Τώρα με βάση τα Δ.Π.Χ.Π. πρέπει να αποτιμηθεί με μεγαλύτερη ακρίβεια η επισφάλεια που μπορεί να έχει ένας πελάτης για την επιχείρηση. Ο ελληνικός νόμος δεν αντιμετωπίζει επαρκώς την επισφάλεια. Επιτρέπει τη χρήση μιας φόρμουλας για τον υπολογισμό των επισφαλειών, που είναι για πολλές επιχειρήσεις κάπως μακριά από την πραγματικότητα. Στα Δ.Π.Χ.Π. απαιτείται να γίνει ορθότερη αποτίμηση όλων των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού.

(iv) Ένα άλλο πρόβλημα είναι ποιος θα κάνει τις αποτιμήσεις. Ένα σημείο στο οποίο δεν ήταν ειλικρινείς οι καταστάσεις ήταν το θέμα των αποσβέσεων, καθώς χρησιμοποιούσαν το ιστορικό κόστος με αξίες πεπαλαιωμένες. Τώρα οι αξίες αυτές πρέπει να αντικατασταθούν με τρέχουσες. Ποιος όμως είναι ο αρμόδιος που θα μετατρέψει τις τιμές σε τρέχουσες; Οι ελεγκτικές εταιρείες, που μέχρι τώρα εξέταζαν αν έχουν τηρηθεί οι διαδικασίες, αν έχουν αλλάξει οι μέθοδοι αποτίμησης, κ.λ.π, καλούνται να προσφέρουν αυτήν την υπηρεσία.

(v) Μεγάλος κίνδυνος υπάρχει στο θέμα της αποτίμησης των αποζημιώσεων που δίνονται για τους απολυόμενους. Σύμφωνα με τα ελληνικά πρότυπα εμφανίζονταν στον ισολογισμό της επιχείρησης η μελλοντική δαπάνη, δηλαδή η υποχρέωση που έχει η συγκεκριμένη επιχείρηση όσον αφορά τους απολυόμενους, μόνο μέσα στον επόμενο χρόνο. Τώρα όμως θα πρέπει να εμφανίζεται γενικά η υποχρέωση της επιχείρησης για απολυόμενους. Αυτό σημαίνει ότι ο ελεγκτής ή η ελεγκτική εταιρεία που θα κάνει αυτή τη δουλειά, θα πρέπει να κάνει και αναλογιστική μελέτη. Θα πρέπει να απαντήσει σε ερωτήματα όπως: Ποια θα είναι η πιθανή επίπτωση από τις απολύσεις για την

επιχείρηση, σε ποιο βάθος χρόνου θα συμβεί αυτό και πόσοι θα είναι οι απολυόμενοι;

(vi) Θα πρέπει να μελετηθούν οι κανόνες αποτίμησης χρηματοοικονομικών εργαλείων (SWAPS, Perivatives). Μέχρι τώρα χρησιμοποιείτο ο μέσος όρος των 15 ημερών. Τα Δ.Π.Χ.Π. εισάγουν νέους τρόπους και ανοίγουν νέους ορίζοντες γι' αυτές τις αποτιμήσεις. Φεύγουμε, δηλαδή, από το θέμα του ιστορικού κόστους και προχωράμε περισσότερο σε εκτιμήσεις. Εδώ όμως ενέχονται μεγάλοι κίνδυνοι, όπως:

Ποιοι θα τις κάνουν, τι κύρος θα έχουν, τι υποδείγματα θα χρησιμοποιήσουν. Επειδή δεν υπάρχουν πολλά παραδείγματα από άλλες χώρες της Ευρώπης, υπάρχει κίνδυνος τα πρώτα 7ρόνια να γίνουν πολλά λάθη.

(vii) Σύμφωνα με το νόμο Ν.2992 των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, ο φόρος θα υπολογίζεται με τις ίδιες διατάξεις. Κάτι τέτοιο είναι ιδιαίτερα επικίνδυνο, γιατί ο υπολογίζοντας με βάση τις υπάρχουσες διατάξεις υπάρχει κίνδυνος μια επιχείρηση να πληρώσει φόρο, ενώ σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Χρηματοοικονομικής πληροφόρησης δεν θα έπρεπε να το κάνει. Τα Δ.Π.Χ.Π. εισάγουν την έννοια του ανά βαλλόμενου φόρου, όμως εξετασθεί ο τρόπος με τον οποίο θα λειτουργήσει.

(viii) Θα πρέπει να γίνουν αλλαγές στον κώδικα, και ιδιαίτερα στις διατάξεις που αφορούν το μητρώο παγίων. Τι μητρώο παγίων θα έχουν; Ένα μητρώο που θα κάνει τις αποσβέσεις με βάση τη φορολογία ή ένα άλλο που θα έχει τα πάγια αποσβεσμένα σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. και προφανώς με άλλους συντελεστές.

(ix) Αναφορικά με τα κέρδη και τη φορολογία, πρέπει να εξετασθεί επί ποίων κερδών θα γίνεται η φορολόγηση. Επί των κερδών που θα προκύπτουν με τη φορολογική νομοθεσία ή με βάση αυτά που θα προκύπτουν από τα Δ.Π.Χ.Π.; Ποια κέρδη τελικώς θα διανέμουν οι επιχειρήσεις;

(x) Τέλος θα πρέπει να γίνουν αλλαγές και να αναμορφωθεί το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Θα πρέπει για παράδειγμα, να ορισθεί πού θα τηρηθούν οι αναβαλλόμενοι φόροι. Δεν μπορεί η κάθε επιχείρηση να ανοίγει κατά το δοκούν το λογαριασμό. Αυτά τα Θέματα ανήκουν στην αρμοδιότητα του Σ.Λ.Ο.Τ.(Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης), Πρώην Ε.ΣΥ.Λ.

Όλες οι παραπάνω σημειώσεις δεν αποτελούν μειονεκτήματα των Δ.Π.Χ.Π., αλλά κάποια σημεία που πρέπει να εξετασθούν ιδιαίτερα και με μεγάλη προσοχή, ώστε να μην παρατηρηθεί μπέρδεμα και αλλοίωση στα οικονομικά αποτελέσματα των εισηγμένων εταιρειών.

## **6.2 LOGISTICS- Η Πορεία εξέλιξης τους**

Τα Logistics σήμερα στην Ελλάδα βρίσκονται σ' ένα στάδιο υπανάπτυξης. Η ελληνική πολιτεία είτε δεν ενδιαφέρεται για τα Logistics, είτε τα μπερδεύει με τις εταιρείες μεταφορών και τους οδηγούς νταλίκας. Η οργανωμένη διακίνηση εμπορευμάτων αποτελεί μια οικονομική διαδικασία ρίχνει αισθητά το κόστος των εμπορευμάτων και μειώνει την κυκλοφορία των τριαξονικών φορτηγών, των οποίων το ασύδοτο πάνω- κάτω έχει συνέπειες στην ασφάλεια των δρόμων.

Ο υπό- διαμόρφωση νέος αναπτυξιακός νόμος έχει ειπωθεί ότι αντιμετωπίζει το θέμα, πλην όμως η καθυστέρηση στην επεξεργασία του, λόγω γραφειοκρατικών διαδικασιών δεν αποτελεί εγγύηση για το αποτέλεσμα.

Η Ελλάδα βρίσκεται σε μία σημαντική γεωγραφική θέση, ύψιστης στρατηγικής σημασίας, μεταξύ Ευρώπης, Ασίας και Αφρικής. Θεωρείται σαν ένα διαμετακομιστικό κέντρο πόλος εμπορίου της Νοτιοανατολικής Ευρώπης, αλλά το δυναμικό που διαθέτει στα Logistics είναι σχεδόν ανύπαρκτο. Η σύγκριση με τις χώρες της Ευρώπης είναι καταλυτική, καθώς είναι εντελώς αρνητική για τη χώρα μας.

Τα προηγούμενα χρόνια το ελληνικό κράτος, δεν είχε ασχοληθεί ιδιαίτερα με τον κλάδο των Logistics, γιατί όπως φαινόταν δεν είχε κατανοήσει την αξία του και την σημασία του για την οικονομία, καθώς:

(i) Το επάγγελμα και η ειδικότητα logistics, εφοδιασμού και επιμελητείας δεν υπάρχει πουθενά και δεν μπορεί να δηλωθεί(δεν υπάρχει αντίστοιχος ΣΤΑΚΩΔ για τη δημιουργία νέας επιχείρησης).

(ii) Οι εταιρείες που λειτουργούν αρχικά παρείχαν και μερικές ακόμα παρέχουν υπηρεσίες 3<sup>rd</sup> Party Logistics, δηλώνουν τις επιχειρήσεις τους ως... στάβλους, αποθήκες για γεωργικά προϊόντα κ.ο.κ, γιατί δεν υπάρχουν τα ανάλογα επαγγέλματα.

(iii) Οι περιοχές που υποστηρίζουν σήμερα το 80% της οικονομίας και το 100% της τροφοδοσίας της Απτικής, ο Ασπρόπυργος, τα Οινόφυτα και η ευρύτερη περιοχή των Μεσογείων βρίσκεται σε άθλια κατάσταση από άποψη υποδομών.

(iv) Οι εταιρείες που παρείχαν υπηρεσίες διανομών και Μεταφορών (διεθνών ή εθνικών) έχουν δικαίωμα να έχουν δικούς τους στόλους φορτηγών αυτοκινήτων με αποτέλεσμα να αναγκάζονται να είναι συνεχώς στην παρανομία, ή να ανοίγουν εταιρίες ταχυμεταφορών για να έχουν δικούς τους στόλους.

(v) Η λαχαναγορά του Ρέντη είναι ένα εμπορευματικό κέντρο logistics ευπαθών προσόντων και είναι πλήρως αποδιοργανωμένη.

(vi) Δεν είναι δυνατόν τα τελωνεία να λειτουργούν 5 μέρες την βδομάδα από τις 8 το πρωί μέχρι το μεσημέρι. Απλά χάνουμε τις εξελίξεις. Είναι απαράδεκτο, για παράδειγμα, να έρχονται τούρκικα εμπορεύματα στο αεροδρόμιο «Ελ. Βενιζέλος»(διότι το αεροδρόμιο της Κωνσταντινούπολης έχει μικρές δυνατότητες χωρητικότητας αεροπλάνων για Αμερική) και φεύγουν μετά από ...4ημέρες, απλώς και μόνο γιατί ήρθαν Παρασκευή μεσημέρι, και το τελωνείο ήταν κλειστό!

Όμως ακόμα και η πλειοψηφία των ελληνικών επιχειρήσεων δεν έχει κατανοήσει την πραγματική σημασία των κέντρων διανομής και αποθήκευσης, και πόσα εκατομμύρια ευρώ μπορούν να εξοικονομηθούν απ' την σωστή οργάνωση των Logistics.

Παρατηρείται ότι η πλειοψηφία των εταιριών στη χώρα μας υπάρχουν:

(i) Αποθήκες χωρίς καμία μηχανογραφική υποστήριξη, όπου ο «ασίδας» αποθηκάριος και κανείς άλλος στην επιχείρηση, ξέρει που είναι τα εμπορεύματα. Επίσης υπάρχουν και πολλοί εργάτες αποθηκών που δεν

ξέρουν να διαβάζουν, επομένως είτε τυπώσεις χαρτιά, είτε δε τους τυπώσεις, είναι το ίδιο πράγμα.

(ii) Αποθήκες, όπου τα αποθέματα των υπολογιστών δεν έχουν καμία σχέση με τα πραγματικά αποθέματα. Μπορεί να έχει περιοριστεί στον υπολογιστή, ότι η αποθήκη έχει αποθέματα 100 τεμάχια από έναν κωδικό, όμως στην πραγματικότητα υπάρχουν 20 τεμάχια, γιατί τα άλλα 80 πουλήθηκαν χωρίς δελτίο αποστολής-τιμολόγιο. Τα αποθέματα των υπολογιστών θεωρούνται πολύτιμα μόνο για την εφορία και για καμία άλλη δραστηριότητα της επιχείρησης.

(iii) Αποθήκες όπου τα picking list. Είναι απλά αντίγραφα παραγγελιών. Δεν έχει γίνει πριν, έλεγχος αποθεμάτων απ' τον Η/Υ, με αποτέλεσμα να τυπώνονται οι παραγγελίες, να μοιράζονται στους εργάτες, και αυτοί να ψάχνουν εμπορεύματα που δεν υπάρχουν σε σημείο που ίσως τα ξέρουν.

(iv) Υπεύθυνοι αποθηκών που μονίμως δεν έχουν χώρο, μονίμως θέλουν εργάτες, αλλά δε μπορούν να το αιτιολογήσουν.

(v) Υπάρχουν επιχειρήσεις που ακόμα δεν ξέρουν ποια είναι τα βασικά κόστη Logistics για τις βασικές δραστηριότητες, όπως είναι η αποθήκευση και η διανομή.

(vi) Υπάρχουν επιχειρήσεις που ακόμα δεν παρακολουθούν βασικούς δείκτες απόδοσης (όπως είναι τα ποσοστά επί της % ελλείψεων αποθεμάτων) ή πόσες παραγγελίες έχουν καθυστερήσει.

(vii) Μεγάλα δίκτυα διανομής όταν η δρομολόγηση γίνεται κάθε ημέρα με χαρτί και μολύβι από τον έμπειρο δρομολογητή.

(viii) Πολλές εταιρίες παίρνουν άριστα στην οργάνωση των πωλήσεων, όμως η λέξη συνεργασία με την οργάνωση Logistics είναι κάτι άγνωστο, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατή η εξοικονόμηση χρημάτων (εκατομμυρίων δραχμών) που αφορούν τα αποθέματα, το κόστος διανομής κ.λ.π.

(ix) Εταιρίες λιανικής που παραδίδουν τις παραγγελίες τους μετά από 2 ή και 3 ημέρες.

Όλα τα παραπάνω αντιπροσωπεύουν μια κατάσταση πραγματική και σκληρή. Όμως υπάρχει και η άλλη πραγματικότητα, που είναι στο άλλο άκρο και δεν έχει ούτε μια απ' τις πιο πάνω διαπιστώσεις. Όμως, δυστυχώς αντιπροσωπεύει την απόλυτη πλειοψηφία.

### 6.3 Δ.Π.Χ.Π. & Logistics: Η σημασία τους για την Ελλάδα. Προοπτικές, Μέτρα Ανάπτυξης.

Τα Δ.Π.Χ.Π. με την εισαγωγή τους στον ελλαδικό χώρο, επέφεραν κοσμογονία σε πολλούς τομείς, όπως στο χώρο των επιχειρήσεων και της οικονομίας, της λογιστικής, της εκπαίδευσης(ιδιαίτερα της πανεπιστημιακής), αλλά και στο χώρο της πληροφορικής.

Οι επιχειρήσεις θα ετοιμάζουν πια τις οικονομικές τους καταστάσεις με βάση τα Δ.Π.Χ.Π., οι οποίοι θα προσπαθούν να δείχνουν στους επενδυτές(είτε είναι επιχειρήσεις που ενδιαφέρονται για συγχωνεύσεις ή συνεργασίες, είτε επενδυτές που θέλουν να αγοράσουν μετοχές αυτών) την αληθινή οικονομική κατάσταση των εταιριών, κυρίως αυτών που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο. Ήδη από την 1/1/2005 συντάσσονται οι οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Π.Χ.Π..

Ο βαθμός διαφάνειας της ελληνικής αγοράς και των επιχειρήσεων θα ενισχυθεί σημαντικά, οι οικονομικές καταστάσεις των εγχώριων επιχειρήσεων θα μπορούν άνετα και χωρίς ενδοιασμό, να συγκριθούν με αυτές των υπόλοιπων ανεπτυγμένων κρατών, η ζήτηση εθνικών αξιογράφων θα αυξηθεί σε μεγάλο βαθμό, ενώ η πρόσβαση σε νέα κεφάλαια ξένων εταιριών θα είναι πολύ πιο εύκολη.

Οι επιχειρήσεις θα μπορέσουν να εξελιχθούν, προσελκύοντας κεφάλαια για επενδυτές προς αυτές, και θα αποκτήσουν πρόσβαση σε νέες καινοτομίες αλλά και τεχνολογίες. Ο ρυθμός θα αυξηθεί, καθώς θα δημιουργηθούν νέες θέσεις εργασίας.

Η λογιστική σαν επιστήμη περνάει ένα στάδιο μετάβασης σ' ένα ανώτερο επίπεδο. Τώρα πια η λογιστική δεν είναι μόνο η «επιστήμη της τακτοποίησης οικονομικών στοιχείων και ενεργειών σε κάποιους λογαριασμούς», αλλά μπαίνει και σε πιο βαθιά νοήματα. Ο λογιστής γίνεται και οικονομολόγος, γίνεται και οικονομικός αναλυτής, αποκτάει ένα κύρος. Δεν είναι πια μόνο «φοροτεχνικός λογιστής», δεν περιορίζεται το αντικείμενό του.

Τα πανεπιστημιακά ιδρύματα αρχίζουν και πραγματοποιούν σοβαρές προσπάθειες, με την εισαγωγή μαθημάτων για τα Δ.Π.Χ.Π.. Το Πανεπιστήμιο Πειραιά, το Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών, το Πανεπιστήμιο Μακεδονίας



στη Θεσσαλονίκη, έχουν ξεκινήσει μια σοβαρή προσπάθεια. Οι εταιρείες ορκωτών λογιστών & ελεγκτών πρωτοστατούν στη δημιουργία ημερίδων και σεμιναρίων για τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης. Άλλοι ιδιωτικοί οργανισμοί σε συνεργασία με φορείς τυποποίησης διοργανώνουν εντατικά τμήματα διδασκαλίας των Δ.Π.Χ.Π..

Ενδιαφέρον παρουσιάζεται και στο τομέα της πληροφορικής. Άλλες επιχειρήσεις έχουν οργανωθεί με βάση τα ευρέως κυκλοφορούντα προγράμματα λογισμικού και άλλες έχουν αναπτύξει δικά τους περισσότερο πολύπλοκα προγράμματα. Ήδη, σιγά-σιγά, γίνονται προσαρμογές των λογισμικών αυτών, με βάση τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, όπως οι εταιρείες SAP και Oracle, που έχουν ήδη διαθέσει στην αγορά τα πρώτα λογισμικά και δη ERP συστήματα, προσαρμοσμένα στα Δ.Π.Χ.Π..

Από την άλλη πλευρά, ο τομέας των Logistics ήταν πολύ υποβαθμισμένος στην Ελλάδα, όπως προαναφέρθηκε και πιο πάνω. Οι ελληνικές κυβερνήσεις των προηγούμενων ετών δεν είχαν δείξει την απαιτούμενη προσοχή, σε αντίθεση με την υπόλοιπη Ευρώπη, όπου τα Logistics αναπτύσσονται ραγδαία.

Όμως η Ελλάδα βρίσκεται σ' ένα υψίστης σημασίας στρατηγικό σημείο, παίζοντας το ρόλο της γέφυρας μεταξύ Ευρώπης- Ασίας αλλά και Αφρικής. Η χώρα μας είναι από μόνη της ένα μεγάλο εμπορευματικό κέντρο.

Τα τελευταία 2 χρόνια παρατηρείται μια κινητικότητα απ' τους κρατικούς θεσμούς πάνω στο τομέα των Logistics. Τα μεγαλύτερα οδικά έργα που γίνονται σ' όλη την Ελλάδα (Γέφυρα Ρίου- Αντιρρίου, Εγνατία Οδός, Αττική Οδός, λιμάνια, κ.ά), καθώς και ο νέος αναπτυξιακός νόμος, αναμένεται να φέρουν μεγάλες αλλαγές στο τομέα των Logistics. Ήδη ο νέος αναπτυξιακός νόμος ενισχύει επενδυτικά σχέδια που καλύπτουν σχεδόν των υπηρεσιών της εφοδιαστικής αλυσίδας. Τα σημαντικότερα από αυτά αφορούν τη δημιουργία εμπορευματικών σταθμών, εμπορευματικών και διαμετακομιστικών κέντρων, σχέδια μεταφορικών επιχειρήσεων για τη δημιουργία υποδομών αποθήκευσης, συσκευασίας και τυποποίησης προϊόντων, σχέδια παροχής υπηρεσιών εφοδιαστικής αλυσίδας, καθώς και σχέδιο σύγχρονων συστημάτων αυτοματοποίησης διαδικασιών και μηχανογράφησης αποθήκευσης.

Σκοπός όλων αυτών των σχεδίων δράσης είναι η προώθηση και διάθεση προϊόντων όλων των κλάδων, τόσο στην εσωτερική αγορά όσο και σε αγορές εξωτερικού. με περαιτέρω Προοπτικές ανάπτυξης του κλάδου των Logistics. Ιδιαίτερη έμφαση πρέπει να δοθεί στον αγροτικό τομέα με την ανάπτυξη των Agrologistics, δηλαδή της διαδικασίας σχεδιασμού, υλοποίησης και ελέγχου της αποθεματικής ροής-διακίνησης και αποθήκευσης τελικών αγροτικών προϊόντων από τον τόπο παραγωγής έως τα σημεία κατανάλωσης. Έτσι θα τονωθεί η αγροτική οικονομία της χώρας, οι αγροτικοί συνεταιρισμοί, υπό το νομικό καθεστώς των ανωνύμων εταιρειών, θα μπορούν να διακινούν τα προϊόντα τους τόσο στην εγχώρια όσο και στην εξωτερική αγορά. Έτσι, οι αγρότες θα πωλούν το μεγαλύτερο μέρος της σοδειάς τους, δεν θα πετούν για αχρήστευση σημαντικές ποσότητες σοδειάς, αλλά θα τονωθεί και η απασχόληση στην επαρχία.

Κανείς δε μπορεί να αμφισβητήσει ότι τα καλώς οργανωμένα Logistics θα συνδράμουν θετικά στην ελληνική οικονομία. Εκτός όμως και από τη κρατική πρωτοβουλία, χρειάζεται η ιδιωτική πρωτοβουλία. Εδώ πρωταγωνιστικό ρόλο αναλαμβάνουν τα Δ.Π.Χ.Π.. Η σωστή και αληθινή ενημέρωση επί των οικονομικών καταστάσεων, καθιστά τις ελληνικές επιχειρήσεις διαφανείς, ισότιμες και ιδιαίτερα ελκυστικές στο να αντλήσουν ξένα αλλά και εγχώρια κεφάλαια.

Οι εξαγορές, οι συγχωνεύσεις και οι συνεργασίες θα αυξηθούν. Μπορεί μια πολυεθνική εταιρεία να θέλει να εξαπλωθεί τόσο στα Βαλκάνια, όσο και στη Δυτική Ασία. Για να γίνει αυτό, χρειάζεται πολύ καλή οργάνωση Logistics. Έτσι, αποφασίζει να συνεργαστεί με μία 3PL ελληνική εταιρεία. Το πρώτο πράγμα που θα κοιτάξει είναι σε τι οικονομική κατάσταση βρίσκεται. Υποτίθεται ότι η 3PL ελληνική εταιρεία είναι αξιόπιστη δύναμη στον ελλαδικό χώρο. Με τη βοήθεια των Δ.Π.Χ.Π. θα μπορέσει πιο εύκολα να εξετάσει την εικόνα της εταιρείας Logistics, και να λάβει θετική απόφαση για συνεργασία. Η 3PL εταιρεία θα ευνοηθεί. αφού θα κερδίσει σε γνώση και τεχνογνωσία, αλλά και θα συναντήσει νέες αγορές.

Η εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π., απ' την αρχή του 2005, αλλά και ο σχεδιασμός για ανάπτυξη των λειτουργιών Logistics, θα επιφέρουν αισιόδοξα αποτελέσματα για την Ελλάδα. Η χώρα μας θα αποκτήσει μια αγορά από όσο το δυνατόν γίνεται διαφανείς συναλλαγές, ξένα κεφάλαια θα αντληθούν, αλλά

και θα ενισχυθούν οι εξαγωγές των ελληνικών προϊόντων, μέσω των Logistics.

Οι επιχειρήσεις θα μπορούν πιο εύκολα να συνάψουν συνεργασίες μ' άλλες εταιρείες, εγχώριες ή εκτός Ελλάδας. αλλά και να οργανωθούν εκ των έσω σε παλαιούς τομείς, όπως σε θέματα μηχανογράφησης, πωλήσεων, Logistics, κ.ά.

Ιδιαίτερα για τα Logistics, είναι μεγάλη ευκαιρία για τις ελληνικές επιχειρήσεις να οργανωθούν, έτσι ώστε να πετύχουν ανοίγματα σε μεγάλες αγορές, (με τη βοήθεια πάντα των τμημάτων πώλησης), να γίνουν πιο ανταγωνιστικές αλλά και να εξοικονομήσουν πολλά εκατομμύρια ευρώ, τα οποία θα διατεθούν (όχι όλα) για επενδύσεις. Και οι επενδύσεις οδηγούν σε αύξηση του αριθμού των απασχολουμένων.

Πανεπιστήμιο Πειραιώς