

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 2 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

**Χρήστος Ι. Νεγκάκης
Καθηγητής**

ΣΚΟΠΟΣ

Ο λογιστικός χειρισμός των αποθεμάτων



Το ποσό του κόστους που αναγνωρίζεται ως στοιχείο του ενεργητικού και μεταφέρεται από χρήση σε χρήση έως τη στιγμή της αναγνώρισης των σχετιζόμενων εσόδων.

Παρέχει οδηγίες για:

- ✓ τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους
- ✓ τη μετέπειτα αναγνώρισή του ως έξοδο, περιλαμβάνοντας και οποιαδήποτε υποτίμηση της λογιστικής αξίας μέχρι την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία
- ✓ τις χρησιμοποιούμενες μεθόδους προσδιορισμού του κόστους για την κοστολόγηση των αποθεμάτων

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Σε όλα τα αποθέματα εκτός από:

- ✓ χρηματοοικονομικά μέσα (ΔΛΠ 32, ΔΛΠ 39, ΔΠΧΑ 9)
- ✓ βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που συνδέονται με αγροτική δραστηριότητα και αγροτική παραγωγή κατά τη στιγμή της συγκομιδής (ΔΛΠ 41)

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Δεν εφαρμόζεται στην αποτίμηση αποθεμάτων που κατέχονται από:

- ✓ επιχειρήσεις παραγωγής γεωργικών και δασικών προϊόντων ή γεωργικής παραγωγής μετά τη συγκομιδή,
- ✓ επιχειρήσεις εξαγωγής ορυκτών και μεταλλευτικών προϊόντων, στο βαθμό που αυτά αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, σύμφωνα με ό,τι ισχύει σ' αυτούς τους κλάδους.



Τα αποθέματα αυτά αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία σε προκαθορισμένα στάδια της παραγωγής, π.χ. όταν:

- γίνεται η συγκομιδή των γεωργικών προϊόντων ή η εξόρυξη μεταλλευμάτων και η πώληση είναι βέβαιη με ένα προθεσμιακό συμβόλαιο ή με κυβερνητική εγγύηση, ή
- όταν υπάρχει μία ενεργός αγορά και ο κίνδυνος μη πώλησης είναι αμελητέος.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Δεν εφαρμόζεται στην αποτίμηση αποθεμάτων που κατέχονται από:

✓ Διαπραγματευτές-μεσολαβητές εμπορευμάτων, που αποτιμούν τα αποθέματά τους στην εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης.

Όσοι αγοράζουν ή πωλούν εμπορεύματα για τους ίδιους ή για λογαριασμό άλλων.

ΟΡΙΣΜΟΙ

❖ Αποθέματα:

Περιουσιακά στοιχεία που:

- ✓ κατέχονται προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης (π.χ. έτοιμα προϊόντα μιας παραγωγικής επιχείρησης, εμπορεύματα μιας εμπορικής επιχείρησης, κ.α.)
- ✓ βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής με προορισμό μια τέτοια πώληση ή
- ✓ έχουν τη μορφή υλών ή υλικών που θα αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία ή κατά την παροχή υπηρεσιών

➔ Στην περίπτωση που παρέχονται υπηρεσίες, τα αποθέματα περιλαμβάνουν *κόστη υπηρεσιών* (π.χ. εργασία, λοιπές δαπάνες απασχολούμενου προσωπικού), για τα οποία η επιχείρηση δεν έχει αναγνωρίσει ακόμη τα σχετικά έσοδα.

ΟΡΙΣΜΟΙ

❖ *Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία*

✓ Η εκτιμώμενη τιμή πώλησης των αποθεμάτων, μειωμένη κατά το εκτιμώμενο κόστος ολοκλήρωσης και το εκτιμώμενο κόστος που είναι αναγκαίο για την πραγματοποίηση της πώλησης, κατά τη συνήθη ροή των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων

❖ *Εύλογη Αξία*

✓ Αφορά την τιμή που θα λάμβανε κάποιος για την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή που θα κατέβαλε για το διακανονισμό μιας υποχρέωσης σε μια κανονική συναλλαγή μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία αποτίμησης.

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

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

ΚΟΣΤΟΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

➤ Κόστος αγοράς

➤ Κόστος μεταποίησης

➤ Λοιπά στοιχεία κόστους

ΚΟΣΤΟΣ ΑΓΟΡΑΣ

Περιλαμβάνει:

- ✓ Τιμή αγοράς
- ✓ Εισαγωγικούς δασμούς
- ✓ Άλλους φόρους (εκτός εκείνων που μπορούν να ανακτηθούν από τις φορολογικές αρχές)
- ✓ Έξοδα μεταφοράς
- ✓ Έξοδα παράδοσης
- ✓ Λοιπά έξοδα άμεσα καταλογιστέα στην απόκτηση των ετοίμων αγαθών, υλικών και υπηρεσιών.



Εκπτώσεις, μειώσεις τιμών και άλλα παρόμοια στοιχεία αφαιρούνται κατά τον προσδιορισμό του κόστους αγοράς.

ΚΟΣΤΟΣ ΜΕΤΑΠΟΙΗΣΗΣ

Περιλαμβάνει:

- ✓ Δαπάνες άμεσα σχετιζόμενες με τις μονάδες παραγωγής (π.χ. άμεσα εργατικά κτλ.)
- ✓ Επιμερισμό σταθερών και μεταβλητών γενικών εξόδων παραγωγής, που πραγματοποιούνται κατά την μετατροπή των α' υλών σε έτοιμα προϊόντα.

Στοιχεία του έμμεσου κόστους παραγωγής που παραμένουν σχετικά σταθερά, ανεξαρτήτως του όγκου παραγωγής, π.χ. ενοίκια εργοστασίου, απόσβεση κτιρίων και εξοπλισμού, κόστος της διεύθυνσης και διοίκησης του εργοστασίου κλπ.

Στοιχεία του έμμεσου κόστους παραγωγής που μεταβάλλονται άμεσα ή σχεδόν άμεσα, ανάλογα με τον όγκο της παραγωγής, π.χ. έμμεσες ύλες και έμμεση εργασία.

ΛΟΙΠΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ

- Περιλαμβάνονται στο κόστος αποθεμάτων μόνο στο βαθμό που πραγματοποιούνται προκειμένου τα αποθέματα να έρθουν στην παρούσα θέση και κατάσταση (π.χ. κόστη σχεδιασμού προϊόντων για συγκεκριμένους πελάτες).

ΛΟΙΠΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ

Παραδείγματα εξόδων που δεν περιλαμβάνεται στο κόστος των αποθεμάτων, αλλά αναγνωρίζεται ως έξοδο της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιείται:

- ✓ Ιδιαίτερα μεγάλη φύρα υλών, σπατάλη εργασίας ή άλλου παραγωγικού κόστους
- ✓ Κόστος αποθήκευσης ← εκτός αν αυτό είναι αναγκαίο στην παραγωγική διαδικασία πριν από ένα επόμενο στάδιο παραγωγής
- ✓ Γενικά έξοδα διοίκησης
- ✓ Έξοδα διάθεσης

ΚΟΣΤΟΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΤΟΥ ΠΑΡΟΧΟΥ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

Αποτιμώνται στο κόστος παραγωγής τους :



Συμπεριλαμβάνει: εργασία και λοιπές δαπάνες του άμεσα απασχολούμενου προσωπικού για την παροχή υπηρεσιών, συμπεριλαμβάνοντας το επιβλέπον προσωπικό και τα αναλογούντα γενικά έξοδα.

- ❖ Η εργασία και τα λοιπά στοιχεία κόστους που σχετίζονται με τις πωλήσεις και το γενικό διοικητικό προσωπικό δεν περιλαμβάνονται στο κόστος αποθεμάτων, αλλά αναγνωρίζονται ως έξοδα στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται.
- ❖ Το κόστος αποθεμάτων του παρέχοντος υπηρεσίες δεν περιλαμβάνει τα περιθώρια κέρδους ή τα μη αναλογούντα γενικά έξοδα που συχνά συνυπολογίζονται στις τιμές που χρεώνονται από τους παρέχοντες τις υπηρεσίες.

ΚΟΣΤΟΣ ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΠΟΥ ΣΥΛΛΕΓΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΒΙΟΛΟΓΙΚΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

- Αποτίμηση κατά την αρχική αναγνώριση στην εύλογη αξία τους μείον τα εκτιμώμενα κόστη πώλησης κατά τη στιγμή της συγκομιδής (ΔΛΠ 41 Γεωργία).

ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ ΚΟΣΤΟΥΣ

➤ Η μέθοδος του πρότυπου κόστους

- ✓ Λαμβάνει υπόψη τα κανονικά επίπεδα υλών και υλικών, εργασίας, αποδοτικότητας και αξιοποίησης της παραγωγικής ικανότητας.
- ✓ Επανεξετάζεται τακτικά και αναθεωρείται, όποτε απαιτείται.

➤ Η μέθοδος της τιμής λιανικής πώλησης

- ✓ Χρησιμοποιείται για την επιμέτρηση αποθεμάτων μεγάλου αριθμού ταχέως μεταβαλλόμενων ειδών με παρόμοια περιθώρια κέρδους και για τα οποία δε μπορούν να χρησιμοποιηθούν άλλες κοστολογικές μέθοδοι.
- ✓ Το κόστος προσδιορίζεται με αφαίρεση του ανάλογου ποσοστού μικτού περιθωρίου κέρδους από την αξία πώλησης του αποθέματος.
- ✓ Για το χρησιμοποιούμενο ποσοστό λαμβάνεται υπόψη και το απόθεμα που έχει υποτιμηθεί σε επίπεδο χαμηλότερο της αρχικής τιμής πωλήσεώς του.
- ✓ Συχνά χρησιμοποιείται ένα μέσο ποσοστό για κάθε τμήμα λιανικής.

ΜΕΘΟΔΟΙ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

➤ Εξατομίκευση του μεμονωμένου κόστους

Είδη που δεν είναι συνήθως ανταλλάξιμα, καθώς και αγαθά ή υπηρεσίες που παράγονται και προορίζονται για ειδικούς σκοπούς

↳ Συγκεκριμένα κόστη αποδίδονται σε εξατομικευμένα είδη του αποθέματος.

Διαφορετικά

↳ Χρήση ■ First In-First Out (F.I.F.O.)
■ Μέσο σταθμικό κόστος

➤ Απαιτείται η χρησιμοποίηση της ίδιας μεθόδου προσδιορισμού του κόστους για όλα τα αποθέματα με την ίδια φύση και χρήση.

F.I.F.O.

❖ Τα προϊόντα τα οποία αγοράστηκαν ή παρήχθησαν πρώτα θα πωληθούν πρώτα.

◦  Τα αποθέματα στο τέλος της περιόδου είναι αυτά που αγοράστηκαν ή παρήχθησαν πιο πρόσφατα.

ΜΕΣΟ ΣΤΑΘΜΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

❖ Καθορίζεται από το μέσο σταθμικό κόστος των παρόμοιων στοιχείων στην αρχή της περιόδου και του κόστους των παρόμοιων ειδών που αγοράσθηκαν ή παρήχθησαν κατά την διάρκεια της περιόδου.

Αξία αποθ. αρχής περιόδου + Αξία αγορών περιόδου στην τιμή κτήσεως
Ποσότητα αποθ. αρχής περιόδου + Αγοραζόμενη ποσότητα στην περίοδο

❖ Μπορεί να υπολογισθεί σε περιοδική βάση ή για κάθε επιπρόσθετη παραλαβή.

ΚΑΘΑΡΗ ΡΕΥΣΤΟΠΟΙΗΣΙΜΗ ΑΞΙΑ

- Ανεξάρτητα από την μέθοδο υπολογισμού του κόστους, πρέπει να ελέγχεται εάν το κόστος είναι μικρότερο από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία των αποθεμάτων
- Άρα, προσδιορισμός της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας και σύγκριση με το κόστος κτήσης.
- Σημαντικό \rightleftarrows τα αποθέματα να μην εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις σε αξία μεγαλύτερη από αυτή που αναμένεται να εισπραχθεί από την πώλησή τους.

ΚΑΘΑΡΗ ΡΕΥΣΤΟΠΟΙΗΣΙΜΗ ΑΞΙΑ

- Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία μπορεί να πέσει κάτω από το κόστος για διάφορους λόγους, μεταξύ των οποίων είναι:
 - ✓ Φθορών
 - ✓ Τεχνολογικής απαξίωσης
 - ✓ Πτώση των τιμών πώλησης

ΚΑΘΑΡΗ ΡΕΥΣΤΟΠΟΙΗΣΙΜΗ ΑΞΙΑ

- Εκτιμήσεις καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας με βάση την πιο αξιόπιστη ένδειξη κατά τη διάρκεια των εκτιμήσεων σχετικά με το αναμενόμενο ποσό των αποθεμάτων.

Λαμβάνουν υπόψη:

- ✓ τις διακυμάνσεις της τιμής ή του κόστους, που σχετίζονται άμεσα με γεγονότα που συμβαίνουν μετά το τέλος της περιόδου και τα οποία επιβεβαιώνουν τις υπάρχουσες στο τέλος της περιόδου συνθήκες
- ✓ το σκοπό για τον οποίο τηρούνται τα αποθέματα

ΚΑΘΑΡΗ ΡΕΥΣΤΟΠΟΙΗΣΙΜΗ ΑΞΙΑ

➤ Αποτίμηση αποθεμάτων κατ' είδος

Όμως, μερικές φορές ➔ Ομαδοποίηση όμοιων ή συγγενών ειδών



Είδη αποθέματος της ίδιας παραγωγικής γραμμής, με όμοιους σκοπούς ή τελικές χρήσεις, με παραγωγή και διάθεση στην ίδια γεωγραφική περιοχή

➤ Ακατάλληλη η αποτίμηση αποθεμάτων με βάση τη γενική ταξινόμησή τους, π.χ. έτοιμα προϊόντα ή αποθέματα ενός ιδιαίτερου λειτουργικού τομέα.

ΚΑΘΑΡΗ ΡΕΥΣΤΟΠΟΙΗΣΙΜΗ ΑΞΙΑ

- Οι α' ύλες και τα λοιπά υλικά, δεν αποτιμώνται κάτω του κόστους, αν τα έτοιμα προϊόντα στα οποία θα ενσωματωθούν αναμένεται να πωληθούν στο κόστος ή πάνω από αυτό.
- Όταν μια κάμψη της τιμής των υλών παρέχει ένδειξη ότι το κόστος των ετοιμών προϊόντων υπερβαίνει την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία
 - ↳ υποτίμηση αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία
- Καλύτερο διαθέσιμο μέσο επιμέτρησης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους \rightleftharpoons κόστος αντικατάστασης

ΚΑΘΑΡΗ ΡΕΥΣΤΟΠΟΙΗΣΙΜΗ ΑΞΙΑ

➤ Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία πρέπει να αναθεωρείται σε κάθε μεταγενέστερη περίοδο λόγω :

- ✓ παύσης προηγούμενων συνθηκών που οδήγησαν σε υποτίμηση των αποθεμάτων κάτω του κόστους
- ✓ ύπαρξης σαφών ενδείξεων αύξησης καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας λόγω διαφοροποιημένων οικονομικών συνθηκών



Το ποσό της υποτίμησης αναστρέφεται, ώστε η νέα λογιστική αξία να είναι η χαμηλότερη μεταξύ του κόστους και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας (αναθεωρημένη).

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΕΞΟΔΟΥ

- ✓ Με την πώληση των αποθεμάτων, η λογιστική τους αξία αναγνωρίζεται ως έξοδο,
 - ➔ στην περίοδο κατά την οποία αναγνωρίστηκε και το σχετικό έσοδο.
- ✓ Κάθε υποτίμηση στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και όλες οι ζημιές αναγνωρίζονται ως έξοδα,
 - ➔ στην περίοδο που προέκυψε η υποτίμηση ή η ζημία.
- ✓ Το ποσό της αναστροφής υποτίμησης των αποθεμάτων, αναγνωρίζεται ως μείωση,
 - ➔ του ποσού που βάρυνε τα έξοδα κατά την περίοδο της αναστροφής

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

- ✓ η μέθοδος αποτίμησης των αποθεμάτων και ο τύπος προσδιορισμού του κόστους
- ✓ η συνολική λογιστική αξία των αποθεμάτων και η λογιστική αξία ανά κατηγορία αποθεμάτων
- ✓ η λογιστική αξία των αποθεμάτων που αποτιμώνται στην εύλογη αξία μειωμένη κατά το άμεσο κόστος πώλησης
- ✓ το ποσό των αποθεμάτων που αναγνωρίστηκε ως έξοδο κατά τη διάρκεια της περιόδου

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

- ✓ το ποσό κάθε υποτίμησης αποθεμάτων που αναγνωρίστηκε ως έξοδο περιόδου
- ✓ το ποσό κάθε αναστροφής υποτίμησης που αναγνωρίζεται ως μείωση του ποσού των αποθεμάτων που αναγνωρίστηκε ως έξοδο της περιόδου
- ✓ οι συνθήκες ή τα γεγονότα που οδήγησαν στην αναστροφή της υποτίμησης των αποθεμάτων
- ✓ η λογιστική αξία των αποθεμάτων που έχουν ενεχυριαστεί προς εξασφάλιση υποχρεώσεων

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΠ & ΔΠΧΑ

- ✓ ΕΛΠ: η αρχική αναγνώριση στο κόστος κτήσης. Μεταγενέστερα αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.
- ✓ ΔΛΠ 2: αποτίμηση στη μικρότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.
- ✓ Δεν παρατηρείται διαφοροποίηση (συντηρητική αρχή)
- ✓ Και στις δύο περιπτώσεις δεν επιτρέπεται η χρήση της μεθόδου L.I.F.O.

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΠ & ΔΠΧΑ

- ✓ ΕΛΠ: βιολογικά αποθέματα στην εύλογη αξία.
- ✓ ΔΛΠ 2: ειδικό πρότυπο (ΔΠΛ 41).
- ✓ Με την εισαγωγή του Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – ΕΛΠ) έγινε προσπάθεια τα ελληνικά πρότυπα να έρθουν σε αρμονία με τα διεθνή.