

Τμήμα Λογιστικής

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Ο λογιστικός χειρισμός των αποθεμάτων σύμφωνα με τα Ελληνικά και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Γκόγκος Βασίλης

Α.Μ: 10350

Επιβλέπων καθηγητής: Παπαδέας Παναγιώτης

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Πρόλογος 3

ΜΕΡΟΣ Α:Ο ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1:ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΚΑΙ ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΟΙ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΙ

1.1Έννοια και πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί της ομάδας 2 του Ε.Γ.Λ.Σ 5

1.2 Ανάλυση των επί μέρους λογαριασμών που περιλαμβάνουν 6
τα αποθέματα

1.3 Τρόπος ανάπτυξης των λογαριασμών αποθεμάτων 8

Κ**ΕΦΑΛΑΙΟ 2:ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΚΑΤΑ ΤΗ ΔΙΑΡΚΕΙΑ ΤΗΣ ΧΡΗΣΗΣ**

2.1 Λειτουργία λογαριασμών αποθεμάτων 9

2.2 Αγορές αποθεμάτων 11

2.2 Απογραφή 15

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3:ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ

3.1 Τιμές που εφαρμόζονται για την αποτίμηση των αποθεμάτων 16
της απογραφής

3.2 Εννοιολογικός προσδιορισμός των τιμών και μεθόδων που 18
εφαρμόζονται για την αποτίμηση των αποθεμάτων της απογραφής

3.3 Μέθοδοι υπολογισμού της τιμής κτήσης 19

3.4 Η αποτίμηση των συμπαράγωγων - ελαττωματικών και 21
απαξιοθέντων προϊόντων

ΜΕΡΟΣ Β: Ο ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΚΑΙ ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΟΙ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΙ

4.1 Έναρξη ισχύος και σκοπός Δ.Λ.Π. 2 – πεδίο εφαρμογής 23

4.2 Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία 24

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5:ΚΟΣΤΟΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

5.1 Συνθετικά στοιχεία του κόστους αποθεμάτων 24

5.2 Τεχνικές προσδιορισμού του κόστους αποθεμάτων 28

5.3 Τύποι προσδιορισμού του κόστους 28

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΚΑΤΑ ΤΗ ΔΙΑΡΚΕΙΑ ΤΗΣ ΧΡΗΣΗΣ

6.1 Αποτίμηση αποθεμάτων 29

6.2 Καταχώρηση στα Αποτελέσματα Χρήσης 31

6.3 Γνωστοποιήσεις 31

ΜΕΡΟΣ Γ: ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΚΑΙ ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ ΚΑΤΑ ΤΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΧΕΙΡΙΣΜΟ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΚΑΙ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: Αποκλίσεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων 33
από τις ρυθμίσεις του ΔΛΠ 2

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ 36

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Σκοπός της εργασίας αυτής είναι να περιγράψει, να αναλύσει και να συγκρίνει τον λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων σύμφωνα με τα Ελληνικά και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Σύμφωνα με την Ελληνική Φορολογική Νομοθεσία η κάθε επιχείρηση που τηρεί βιβλία γ΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ. είναι υποχρεωμένη να εφαρμόζει το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο σχετικά με τη δομή του, την ονοματολογία του και το περιεχόμενό του στου πρωτοβάθμιους, στους δευτεροβάθμιους, καθώς και τριτοβάθμιους υποχρεωτικούς λογαριασμούς του Γ.Λ.Σ. Όμως οι Α.Ε. των οποίων οι μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, οι μητρικές εταιρίες που συντάσσουν Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις, καθώς και οι ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις που η δημοσίευσή τους βάση νόμου είναι υποχρεωτική, πρέπει να εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα από 1.1.2005 . Επίσης, και οι επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα είναι υποχρεωμένες να συντάσσουν τις ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π., εφόσον οι επιχειρήσεις αυτές αντιπροσωπεύουν αθροιστικά (όλες μαζί) ποσοστό μεγαλύτερο από το 5% του ενοποιημένου κύκλου εργασιών ή του ενοποιημένου ενεργητικού ή των ενοποιημένων αποτελεσμάτων μετά φυσικά την αφαίρεση της αναλογίας που έχουν οι μετοχές της μειοψηφίας.

Η εργασία αυτή είναι χωρισμένη σε τρία διαφορετικά μέρη. Το πρώτο μέρος έχει ως σκοπό να περιγράψει στον αναγνώστη την λειτουργία της ομάδας 2 ΄΄ Αποθέματα ΄΄ του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Αποτελείται από τα κεφάλαια 1, 2, 3 τα οποία ,περιλαμβάνουν, όλους τους εννοιολογικούς προσδιορισμούς σχετικά με τα αποθέματα, μελετούν, τον λογιστικό χειρισμό τους κατά την διάρκεια της χρήσης και τέλος ,αναλύουν, όλες τις μεθόδους σχετικά με την αποτίμηση αποθεμάτων απογραφής.

Το δεύτερο μέρος εισάγει τον αναγνώστη στην μελέτη της συμπεριφοράς του Δ.Λ.Π. 2 ΄΄ Αποθέματα ΄΄ σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Τα κεφάλαια 4, 5, 6 που το αποτελούν ,περιγράφουν, τον σκοπό του Δ.Λ.Π. 2, ,αναλύουν, όλα τα συνθετικά στοιχεία του κόστους αποθεμάτων καθώς και τις

τεχνικές προσδιορισμού αυτού και καταγράφουν τον λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων κατά τη διάρκεια της χρήσης.

Στο τελευταίο μέρος, γίνεται η σύγκριση των δύο πρώτων μερών και παρουσιάζονται οι ομοιότητες και οι διαφορές που προκύπτουν κατά τον λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων σύμφωνα με τα Ελληνικά και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

ΜΕΡΟΣ Α: Ο ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1:ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΚΑΙ ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΟΙ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΙ

1.1 Έννοια και πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί της ομάδας 2

Στην ομάδα 2 <<Αποθέματα>> του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου παρακολουθούνται τα αποθέματα της οικονομικής μονάδας που προέρχονται είτε από απογραφή, είτε από αγορά, είτε από ιδιοπαραγωγή και σε εξαιρετικές περιπτώσεις, είτε από ανταλλαγή, είτε από εισφορά σε είδος, είτε από δωρεά. Αποθέματα είναι τα υλικά αγαθά που ανήκουν στην οικονομική μονάδα, τα οποία:

1) προορίζονται να πωληθούν κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της
2) βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής και προορίζονται να πωληθούν όταν πάρουν την μορφή των έτοιμων προϊόντων
3) προορίζονται να αναλωθούν για την παραγωγή έτοιμων αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών
4) προορίζονται να αναλωθούν για την καλή λειτουργία, τη συντήρηση ή επισκευή, καθώς και την ιδιοπαραγωγή πάγιων στοιχείων
5) προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για την συσκευασία π.χ των παραγόμενων έτοιμων προϊόντων ή των εμπορευμάτων που προορίζονται για πώληση.

Οι πρωτοβάθμιοι υποχρεωτικοί λογαριασμοί που περιλαμβάνει η ομάδα 2 είναι οι παρακάτω:

20 <u>Εμπορεύματα</u>

21 <u>Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή</u>

22 <u>Υποπροϊόντα και υπολείμματα</u>

23 <u>Παραγωγή σε εξέλιξη</u> (προϊόντα, υποπροϊόντα και υπολείμματα στο στάδιο της κατεργασίας)

24 <u>Πρώτες και βοηθητικέ ύλες – Υλικά συσκευασίας</u>

25 <u>Αναλώσιμα υλικά</u>

26 <u>Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων</u>

27 …….

28 <u>Είδη συσκευασίας</u>

29 Αποθέματα υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων

1.2 Ανάλυση των επιμέρους λογαριασμών που περιλαμβάνουν τα αποθέματα

Παρακάτω ακολουθεί η ανάλυση των μερικότερων κατηγοριών που περιλαμβάνουν τα αποθέματα:

1. **Εμπορεύματα (λογαριασμός 20) :** Είναι τα υλικά αγαθά(αντικείμενα, ύλες, υλικά) που αποκτούνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό να μεταπωλούνται στην κατάσταση που αγοράζονται. Τα εμπορεύματα που παθαίνουν αλλοίωση ή χάνουν την αξία τους λόγω παρέλευσης της μόδας ή αχρηστεύονται από διάφορες άλλες αιτίες, λέγονται απαξιωθέντα εμπορεύματα.
2. **Έτοιμα προϊόντα (λογαριασμός 21) :** Είναι τα υλικά αγαθά παράγονται, κατασκευάζονται ή συναρμολογούνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό την πώλησή τους.
3. **Ημιτελή προϊόντα (λογαριασμός 21) :** Είναι τα υλικά αγαθά που μετά από κατεργασία σε ορισμένο στάδιο (ή στάδια), είναι έτοιμα για παραπέρα βιομηχανοποίηση (ή κατεργασία) ή για πώληση στην ημιτελή τους κατάσταση.

4. **Υποπροϊόντα (λογαριασμός 22) :** Είναι τα υλικά αγαθά (προϊόντα) που παράγονται μαζί με τα κύρια προϊόντα, σε διάφορα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας, από τις ίδιες πρώτες και βοηθητικές ύλες. Τα υποπροϊόντα επαναχρησιμοποιούνται από την οικονομική μονάδα σαν πρώτη ύλη ή πωλούνται αυτούσια.
5. **Υπολείμματα (λογαριασμός 22) :** Είναι υλικά κατάλοιπα της παραγωγικής διαδικασίας, κατά κανόνα άχρηστα. Τα υπολείμματα, όταν, σαν άχρηστα, απορρίπτονται, αντιπροσωπεύουν μέρος της βιομηχανικής απώλειας (π.χ φύρας). Στην κατηγορία των υπολειμμάτων εντάσσονται και τα ακατάλληλα για βιομηχανοποίηση ή κανονική αξιοποίηση διάφορα υλικά ή έτοιμα ή ημιτελή προϊόντα.
6. **Παραγωγή σε εξέλιξη (λογαριασμός 23) :** Είναι πρώτες ύλες, βοηθητικά υλικά, ημιτελή προϊόντα και άλλα στοιχεία κόστους (π.χ εργασία, γενικά βιομηχανικά έξοδα) τα οποία κατά τη διάρκεια της χρήσεως ή στο τέλος αυτής, κατά την απογραφή, βρίσκονται στο κύκλωμα της παραγωγικής διαδικασίας για κατεργασία.
7. **Πρώτες και βοηθητικές ύλες (λογαριασμός 24) :** Είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτάει με σκοπό την βιομηχανική επεξεργασία ή την συναρμολόγησή τους για την παραγωγή ή κατασκευή προϊόντων.
8. **Υλικά συσκευασίας (λογαριασμός 24) :** Είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτά με σκοπό την χρησιμοποίηση τους για την συσκευασία των προϊόντων της, ώστε τα τελευταία να φτάνουν στην κατάσταση εκείνη την οποία είναι δυνατό ή σκόπιμο να προσφέρονται στην πελατεία.
9. **Αναλώσιμα υλικά (λογαριασμός 25) :** Είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτά με προορισμό την ανάλωση τους για συντήρηση του πάγιου εξοπλισμού της και γενικά για την εξασφάλιση των αναγκαίων συνθηκών λειτουργίας των κύριων και βοηθητικών υπηρεσιών της.
10. **Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων (λογαριασμός 26) :** Είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτάει με σκοπό την ανάλωσή τους για συντήρηση και επισκευή του πάγιου εξοπλισμού της.

11. **Είδη συσκευασίας (λογαριασμός 28) :** Είναι τα υλικά μέσα που χρησιμοποιούνται από την οικονομική μονάδα για την συσκευασία εμπορευμάτων ή προϊόντων της και παραδίνονται στους πελάτες μαζί με το περιεχόμενό τους. Τα είδη συσκευασίας είναι επιστρεπτέα ή μη επιστρεπτέα, ανάλογα με τη συμφωνία που γίνεται κατά την πώληση σχετικά με την επιστροφή τους ή μη.

1.3 ΤΡΟΠΟΣ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Οι υποχρεωτικοί πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί αποθεμάτων (20-28) αναπτύσσονται σε δευτεροβάθμιους, τριτοβάθμιους ή αναλυτικότερους λογαριασμούς, σύμφωνα με τις πληροφοριακές ανάγκες κάθε οικονομικής μονάδας. Οι πραγματοποιηθείσες αγορές κατά την διάρκεια της χρήσεως, καθώς και τα αρχικά και τελικά αποθέματα, για όλες τις κατηγορίες αγαθών των λογαριασμών 20-28 παρακολουθούνται υποχρεωτικά σε ξεχωριστούς δευτεροβάθμιους, τριτοβάθμιους ή αναλυτικότερους λογαριασμούς.

Ακολουθεί ενδεικτικά η ανάπτυξη του λογαριασμού 20:

20 <u>ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ</u>

20.00 Είδος Α΄

20.00.00 <u>Αποθέματα</u>

20.00.01 <u>Αγορές χρήσεως</u>

20.00.02 <u>Εκπτώσεις Αγορών</u> (είδους Α΄)

20.01 Είδος Β΄

20.01.00 <u>Αποθέματα</u>

20.01.01 <u>Αγορές χρήσεως</u>

20.01.02 <u>Εκπτώσεις Αγορών</u> (είδους Β΄)

20.02 Είδος Γ΄

κ.ο.κ.

20.98 Εκπτώσεις αγορών (για περισσότερα από ένα είδη)

20.99 Προϋπολογισμένες αγορές

Το τελευταίο όριο ανάλυσης για καθένα από τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς 20-28 είναι η μερίδα αποθήκης, εκτός αν οι μερίδες αποθήκης (διαρκής απογραφή) εξυπηρετούνται στην ομάδα 9 της αναλυτικής λογιστικής(οικείοι υπολογαριασμοί του λογαριασμού 94 ‘’αποθέματα’’).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2:ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΔΙΑΡΚΕΙΑ ΤΗΣ ΧΡΗΣΗΣ

2.1 Λειτουργία λογαριασμών αποθεμάτων

1. Κατά την διάρκεια της χρήσης οι λογαριασμοί 20-28:

α) **χρεώνονται** κατά την έναρξη της χρήσης με την αξία των αποθεμάτων της προηγούμενης απογραφής, χωριστά κατά συντελεστή Φ.Π.Α.

β) **χρεώνονται** κατά την διάρκεια της χρήσης με την αξία των αγοραζόμενων αγαθών, χωριστά κατά συντελεστή Φ.Π.Α.

γ) **πιστώνονται** με τις ενδεχόμενες επιστροφές αγορών και τις εκτός τιμολογίου εκπτώσεις, χωριστά κατά συντελεστή Φ.Π.Α.

2. Κατά το τέλος της χρήσης οι λογαριασμοί 20-28:

α) **πιστώνονται** με χρέωση του λογαριασμού **80.00 ΄΄ λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης ΄΄** , με την αξία των αρχικών αποθεμάτων και την αξία των καθαρών, μετά την αφαίρεση των επιστροφών και των εκτός τιμολογίου εκπτώσεων, αγορών της χρήσης

β) **χρεώνονται** με πίστωση του λογαριασμού **80.00** , με την αξία των τελικών αποθεμάτων όπως αυτή προκύπτει κατά την αποτίμησή τους.

3. Για τα επιστρεπτέα από τους πελάτες ειδών συσκευασίας ισχύουν τα ακόλουθα:

α) όταν η αξίας τους τιμολογείται, δηλαδή όταν περιλαμβάνεται στην αξία που αναγράφεται στο τιμολόγιο πώλησης (ή στην απόδειξη λιανικής πώλησης) τότε **χρεώνεται** με αυτήν ο λογαριασμός **30.00 ΄΄ πελάτες εσωτερικού ΄΄** (ή 30.01 ή 30.02 ή 30.03 ή ο 38.00) και **πιστώνεται** ο λογαριασμός **30.07 ΄΄ πελάτες αντίθετος λογαριασμός αξίας ειδών συσκευασίας ΄΄.** Κατά την επιστροφή στην επιχείρηση των ειδών συσκευασίας ενεργείται αντίστροφη εγγραφή. Σε περίπτωση που τα τιμολογημένα είδη συσκευασίας δεν επιστρέφονται μέσα σε καθορισμένη προθεσμία, **χρεώνεται** ο λογαριασμός **30.07** με την αξία που προηγούμενα είχε πιστωθεί και **πιστώνεται** ο οικείος υπολογαριασμός ΄΄ **πωλήσεις ειδών συσκευασίας ΄΄** του **72.**

β) όταν η αξία τους δεν τιμολογείται, αλλά μόνο η ποσότητά τους αναγράφεται στο τιμολόγιο πώλησης του περιεχομένου τους ή σε άλλο ιδιαίτερο στοιχείο (π.χ δελτίο παραδόσεως ειδών συσκευασίας) , τότε η λογιστική τους παρακολούθηση γίνεται σύμφωνα με τις ιδιαίτερες συνθήκες κάθε οικονομικής μονάδας ,με την προϋπόθεση ότι από τους λογαριασμούς που τηρούνται (λογιστικά ή εξωλογιστικά) προκύπτουν πάντοτε τα μη τιμολογημένα είδη συσκευασίας που βρίσκονται στα χέρια κάθε πελάτη.

γ) τα ποσά που η επιχείρηση εισπράττει από τους πελάτες της για εγγύηση της επιστροφής των ειδών συσκευασίας, τα οποία παραδίδονται σε αυτούς χωρίς να τιμολογούνται, καταχωρούνται **πιστώνοντας** τον λογαριασμό **30.04 ΄΄ πελάτες εγγυήσεις ειδών συσκευασίας**¨. Αν τα μη τιμολογημένα είδη συσκευασίας δεν επιστρέφονται από τους πελάτες μέσα στην καθορισμένη προθεσμία, για το ποσό της αποζημιώσεως, που η επιχείρηση εξασφαλίζει για αποκατάσταση της ζημίας από την μη επιστροφή των ειδών αυτών, εκδίδεται τιμολόγιο πώλησης (ή δελτίο λιανικής πώλησης) **χρεώνοντας** τον προσωπικό λογαριασμό του πελάτη με πίστωση του οικείου υπολογαριασμού ΄΄ **πωλήσεις ειδών συσκευασίας** ΄΄ του **72**. Το ποσό της σχετικής εγγυήσεως του πελάτη μεταφέρεται από την πίστωση του λογαριασμού 30.04 στην πίστωση του προσωπικού του λογαριασμού.

δ) τα ενδεχόμενα ποσά που εισπράττει η επιχείρηση από τους πελάτες της για την χρησιμοποίηση από αυτούς των επιστρεπτέων ειδών συσκευασίας, καταχωρούνται σε πίστωση του λογαριασμού 74.98.01 ΄΄ έσοδα από μερική χρησιμοποίηση ειδών συσκευασίας ΄΄.

4. Για τους λογαριασμούς ΄΄ προϋπολογισμένες αγορές ΄΄ και ΄΄ εκπτώσεις αγορών ΄΄ ισχύουν τα εξής:

α) Προϋπολογισμένες αγορές: Οι προαιρετικοί λογαριασμοί **20.99, 24.99, 25.99, 26.99** και **28.99**, κατά το τέλος της περιόδου λογισμού (π.χ στο τέλος του μήνα), χρεώνονται με τις προϋπολογισμένες αγορές (αξία αγορασμένων αγαθών που παραλαμβάνονται χωρίς τιμολόγιο ή άλλο παραστατικό αξίας κατά τη διάρκεια της χρήσεως), με πίστωση των αντίστοιχων και οικείων υπολογαριασμών του 58 ΄΄ λογαριασμοί περιοδικής κατανομής ΄΄. Στο τέλος της επόμενης περιόδου λογισμού (π.χ στο τέλος του επόμενου μήνα ή της επόμενης τριμηνίας) ακυρώνονται οι εγγραφές των προϋπολογισμένων αγορών, οι οποίες έγιναν στο τέλος της προηγούμενης περιόδου λογισμού και διενεργούνται νέες εγγραφές προϋπολογισμένων αγορών, σύμφωνα με τα στοιχεία της επόμενης περιόδου λογισμού, κατά τον ίδιο τρόπο. Σε όλες τις περιπτώσεις που παρουσιάζεται ανάγκη προϋπολογισμού της αξίας των αγορασμένων αγαθών, αντί της εφαρμογής της παραπάνω διαδικασίας, παρέχεται η δυνατότητα πιστώσεως του λογαριασμού 56.02 ΄΄ αγορές υπό τακτοποίηση ΄΄.

β) Εκπτώσεις αγορών: Οι προαιρετικοί λογαριασμοί **20.98, 24.98, 25.98, 26.98,** και **28.98** πιστώνονται με τις εκτός τιμολογίου χορηγούμενες εκπτώσεις επί αγορών, όταν η διακρισή τους κατ' είδος αγορών είναι αδύνατη ή παρουσιάζει δυσκολίες.

2.2 Αγορές αποθεμάτων

Οι αγορές αποθεμάτων που πραγματοποιούνται κατά την διάρκεια της χρήσεως καταχωρούνται στην χρέωση των λογαριασμών της ομάδας 2 (των

ειδικών υπολογαριασμών αγορών) με την τιμή κτήσεως τους , δηλαδή με την τιμολογιακή αξία προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς.

Τιμολογιακή αξία είναι η αξία που αναγράφεται στα τιμολόγια αγοράς, μειωμένη κατά τις ενδεχόμενες εκπτώσεις που χορηγούνται από τους προμηθευτές και απαλλαγμένη από τα ποσά των φόρων και τελών τα οποία δεν βαρύνουν την οικονομική μονάδα.

Τα ποσά φόρου κύκλου εργασιών (ή φόρου προστιθέμενης αξίας) που καταβάλλονται κατά τις αγορές των προς βιομηχανοποίηση υλών, τα οποία, σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία, συμψηφίζονται με οφειλές της οικονομικής μονάδας από Φ.Κ.Ε. που αντιστοιχεί στις πωλήσεις της, καταχωρούνται σε χρέωση του λογαριασμού 54.00 ΄΄ φόρος κύκλου εργασιών΄΄. Οι δασμοί , φόροι και τέλη που καταβάλλονται προσωρινά κατά την εισαγωγή αγαθών από το εξωτερικό, τα οποία προορίζονται για βιομηχανοποίηση και επανεξαγωγή, είναι δυνατό να καταχωρούνται σε χρέωση του λογαριασμού 33.14.01 ΄΄ δασμοί και λοιποί φόροι εισαγωγής προς επιστροφή ΄΄.

Τα ειδικά έξοδα αγορών, δηλαδή εκείνα που πραγματοποιούνται κατά τρόπο άμεσο για κάθε συγκεκριμένη αγορά μέχρι την παραλαβή και αποθήκευση των αγαθών (π.χ οι δασμοί εισαγωγής ή τα έξοδα μεταφοράς και παραλαβής των αγαθών), καταχωρούνται απευθείας σε χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 2. Τα έξοδα αυτά αν για οποιοδήποτε λόγο καταχωρηθούν σε λογαριασμούς της ομάδας 6, μεταφέρονται με αντιλογισμό στους συγκεκριμένους λογαριασμούς της ομάδας 2, τους οποίους αφορούν. Στους λογαριασμούς της ομάδας 2 μεταφέρονται επίσης τα ειδικά έξοδα αγορών, τα οποία προηγούμενα έχουν συγκεντρωθεί σε υπολογαριασμούς του 32.01 ΄΄ παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων ΄΄.

Σε περιπτώσεις που για διάφορους λόγους οι εκπτώσεις αγορών δεν είναι δυνατόν να μειώσουν την τιμολογιακή αξία αγοράς, καταχωρούνται στους ιδιαίτερους, κατά κατηγορία αποθεμάτων, υπολογαριασμούς, είτε κατ' είδος αποθεμάτων, είτε για περισσότερα είδη όταν δεν είναι δυνατός ή όταν είναι δυσχερής ο διαχωρισμός τους στα επιμέρους είδη. Στο τέλος της χρήσεως, τα υπόλοιπα των υπολογαριασμών εκπτώσεων αγορών μεταφέρονται στους

αντίστοιχους υπολογαριασμούς ΄΄ αγορές χρήσεως ΄΄. Όταν οι εκπτώσεις αγορών αναφέρονται σε περισσότερα από ένα είδη αποθεμάτων και ο διαχωρισμός τους κατ' είδος είναι αδύνατος ή δυσχερής, η κατανομή τους στα είδη αυτά γίνεται ανάλογα με την πριν από τις εκπτώσεις αξία κτήσεως τους.

Η χρέωση των λογαριασμών αποθεμάτων με την αξία των αγαθών που αγοράζονται διενεργείται κατά την παραλαβή τους με βάση τα τιμολόγια και λοιπά δικαιολογητικά αγοράς. Σε περίπτωση που τα τιμολόγια ή τα λοιπά δικαιολογητικά αγοράς δεν περιέχονται στην οικονομική μονάδα κατά την παραλαβή των αγαθών, χρεώνονται οι λογαριασμοί αποθεμάτων με την συμφωνημένη αξία των αγαθών που παραλαμβάνονται, με πίστωση του λογαριασμού 56.02 ΄΄ αγορές υπό τακτοποίηση ΄΄, ο οποίος χρεώνεται αμέσως μετά την λήψη του οικείου στοιχείου, π.χ τιμολογίου, με πίστωση του λογαριασμού του προμηθευτή ή των λογαριασμών των χρηματικών διαθεσίμων ή των οικείων υπολογαριασμών του 32. Ενδεχόμενη διαφορά μεταξύ της αξίας του τιμολογίου και εκείνης που λαμβάνεται υπόψη κατά την χρέωση των λογαριασμών των αποθεμάτων, καταχωρείται στους οικείους λογαριασμούς αυτών, εκτός αν η τακτοποιητική εγγραφή γίνεται έπειτα από το κλείσιμο του ισολογισμού, οπότε η διαφορά αυτή καταχωρείται στον οικείο υπολογαριασμό του 82 ΄΄ έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων ΄΄.

Στην περίπτωση που έχουν περιέλθει στην οικονομική μονάδα τιμολόγια χωρίς προηγουμένως να έχουν παραληφθεί τα αντίστοιχα αγαθά, τότε δεν διενεργούνται εγγραφές. Στην περίπτωση που, κατά το τέλος της χρήσεως, λαμβάνονται τιμολόγια για αγορές αγαθών που δεν έχουν παραληφθεί, αλλά έχουν φορτωθεί για λογαριασμό και με ευθύνη της οικονομικής μονάδας, πιστώνεται με την αξίας τους ο προσωπικός λογαριασμός του προμηθευτή, με χρέωση του υπολογαριασμού 36.02 ΄΄ αγορές υπό παραλαβή ΄΄. Έπειτα αυτός ο λογαριασμός τακτοποιείται στην επόμενη χρήση με την παραλαβή των αγαθών και την χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 2. Στην περίπτωση αγοράς αγαθών από το εξωτερικό χωρίς να έχουν παραληφθεί τα αντίστοιχα τιμολόγια, τότε η οικονομική μονάδα μπορεί να μην διενεργεί σχετικές εγγραφές.

Παράδειγμα αγοράς εμπορευμάτων

Η << ΑΛΦΑ Α.Ε.>> που ασχολείται με το εμπόριο ηλεκτρικών ειδών αγόρασε στις 17/7/2012 από την << ΒΗΤΑ Α.Ε.>> 10 τηλεοράσεις προς 500 ευρώ το τεμάχιο, πληρώνοντας την ίδια μέρα όλο το αντίτιμο της συναλλαγής. Να γίνουν οι ημερολογιακές εγγραφές. Η συναλλαγή επιβαρύνεται με Φ.Π.Α. 23%.

Λύση Άσκησης

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 17/7/2012 ΑΓΟΡΩΝ	**ΧΡΕΩΣΗ**	**ΠΙΣΤΩΣΗ**
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ		
20.00.00.23 αγορές χρήσης με 23%	5000	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ –ΤΕΛΗ		
54.00.00.23 Φ.Π.Α. αγορών με 23%	1150	
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		
50.00.00.02 ΒΗΤΑ Α.Ε.		6150

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 17/7/2012 ΤΑΜΕΙΟΥ	**ΧΡΕΩΣΗ**	**ΠΙΣΤΩΣΗ**
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		
50.00.00.02 ΒΗΤΑ Α.Ε.	6150	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38.00.00.00 ταμείο επιχείρησης		6150

2.3 Απογραφή

Όλες οι οικονομικές μονάδες είναι υποχρεωμένες να πραγματοποιούν πραγματική απογραφή των αποθεμάτων τους τουλάχιστον μία φορά μέσα σε κάθε χρήση και μάλιστα στο τέλος αυτής. Κατά την διάρκεια της απογραφής πρέπει να αναγνωρίζονται, να καταμετρούνται και να καταγράφονται όλα τα αποθέματα κατ' είδος, ποιότητα και ποσότητα και να γίνεται η κατάταξη αυτών σε κατηγορίες που να αντιστοιχούν στους επιμέρους λογαριασμούς των αποθεμάτων. Είδη οποία βρίσκονται σε τρίτους για πώληση, για ενέχυρο ή για άλλους λόγους, καταχωρούνται ιδιαίτερα στην απογραφή. Οι οικονομικές μονάδες που τηρούν τους λογαριασμούς αποθεμάτων με την μέθοδο της διαρκούς απογραφής έχουν την δυνατότητα αντί να διενεργούν πραγματική απογραφή για όλα τα είδη κατά την λήξη της χρήσεως, να εφαρμόζουν την μέθοδο της περιοδικής απογραφής. Σύμφωνα με αυτή την μέθοδο η απογραφή, για κάθε κατηγορία ειδών, γίνεται μέσα στην χρήση, αλλά σε καθορισμένους χρόνους που κρίνονται κατάλληλοι από την οικονομική μονάδα, με την προϋπόθεση ότι όλα τα είδη θα απογράφονται τουλάχιστον μια φορά μέσα στην χρήση. Η ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων και η καταγραφή τους στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου γίνεται ξεχωριστά για κάθε αποθηκευτικό χώρο. Η καταχώρηση περιλαμβάνει το είδος, την ποσότητα, τη μονάδα μέτρησης, την κατά μονάδα αξία με την οποία αποτιμάται το αγαθό και τη συνολική αξία του αγαθού με την οποία γίνεται μια εγγραφή για ολόκληρη την ποσότητα κάθε είδους αγαθού για αποθηκευτικό χώρο τα αποθέματα καταγράφονται ποσοτικά μέχρι την 20ή ημέρα του μεθεπόμενου από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου μήνα. Κατ' αξία καταγράφονται μέχρι το κλείσιμο του Ισολογισμού (3 μήνες για ατομικές, Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., 4 μήνες για Α.Ε. και συνεταιρισμούς και 6 μήνες για τις αλλοδαπές. Η ποσοτική καταμέτρηση αποθεμάτων υποκαταστημάτων γίνεται όταν

1. το υποκατάστημα τηρεί αυτοτελή λογιστική και τηρείται ίδιο βιβλίο απογραφών στο οποίο καταχωρούνται τα αποθέματα και

2. το υποκατάστημα δεν τηρεί αυτοτελή λογιστική και τα αποθέματά καταχωρούνται κατ' είδος, ποσότητα και μονάδα μέτρησης σε διπλότυπες

θεωρημένες καταστάσεις, όπου εκεί καταχωρούνται και τα αποθέματα των αποθηκευτικών χώρων που ανήκουν στο υποκατάστημα. Η ενημέρωση του βιβλίου απογραφών με τα αποθέματα του υποκαταστήματος γίνεται είτε με αναλυτική καταχώρηση των αποθεμάτων που έχουν καταγραφεί στην κατάσταση απογραφής του υποκαταστήματος είτε με εγγραφή που θα

παραπέμπει στην αντίστοιχη κατάσταση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3:ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ

3.1 Τιμές που εφαρμόζονται για την αποτίμησης των αποθεμάτων απογραφής

Α) Αποτίμηση εμπορεύσιμων αγαθών

Τα αποθέματα που προέρχονται από αγορές αποτιμούνται στο τέλος κάθε χρήσης στην κατ ‘είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης και τρέχουσας τιμής αγοράς.

Β) Αποτίμηση ετοίμων προϊόντων και ημιτελών

Τα αποθέματα (εκτός από τα υπολείμματα και υποπροϊόντα) που προέρχονται από την παραγωγή της οικονομικής μονάδας και προορίζονται, είτε για πώληση ως έτοιμα προϊόντα, είτε για παραπέρα επεξεργασία προς παραγωγή έτοιμων προϊόντων, αποτιμούνται στην κατ ‘ είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμών ιστορικού κόστους παραγωγής και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας

.

Γ) Αποτίμηση υπολειμμάτων και υποπροϊόντων

Τα υπολείμματα αποτιμούνται στην πιθανή τιμή πωλήσεως τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την πώλησή

τους. Αν όμως τα υπολείμματα επαναχρησιμοποιούνται από την ίδια την επιχείρηση για την παραγωγή άλλων προϊόντων, τότε για τον προσδιορισμό της αξίας τους χρησιμοποιούνται διάφορες μέθοδοι, που τα αποτιμούν συνήθως στην τιμή χρησιμοποίησής τους, όπως γίνεται και με τα υποπροϊόντα. Αν τα υπολείμματα, αντιπροσωπεύουν μέρος της βιομηχανικής φύρας, τότε δεν αποτιμούνται, ούτε περιλαμβάνονται στην απογραφή.
Τα υποπροϊόντα, εφόσον προορίζονται για πώληση, αποτιμώνται στην πιθανή τιμή πώλησής τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα πώλησης, όπως και στην περίπτωση των υπολειμμάτων. Όταν όμως προορίζονται να χρησιμοποιηθούν από την ίδια την οικονομική μονάδα, αποτιμούνται στην τιμή χρησιμοποιήσεως, δηλαδή στην τιμή που θα αγοράζονταν, είτε τα συγκεκριμένα υποπροϊόντα, είτε άλλα ισοδύναμης αξίας, με σκοπό να χρησιμοποιηθούν από αυτή.

Δ) Αποτίμηση αποθεμάτων παραγωγής σε εξέλιξη

Τα προϊόντα και τα άλλα στοιχεία κόστους που βρίσκονται, κατά την απογραφή στο στάδιο της ‘’παραγωγής σε εξέλιξη’’, αποτιμούνται στην κατ ‘ είδος χαμηλότερη τιμή, 30 μεταξύ της τιμής ιστορικού κόστους παραγωγής και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, δηλαδή όπως γίνεται και με τα προϊόντα.

Ε) Αποτίμηση αποθεμάτων ά και ΄β υλών – υλικών συσκευασίας

Η αποτίμηση των αποθεμάτων ά και ΄β υλών και υλικών συσκευασίας γίνεται όπως και με τα εμπορεύματα. Τα αποθέματα ά και ΄β υλών και υλικών συσκευασίας με την αξία αποτίμησής τους καταχωρούνται, κατ ‘ είδος και αξία, χωριστά στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών. Όταν ιδιοπαραγόμενα υποπροϊόντα προορίζονται να χρησιμοποιηθούν από την επιχείρηση ως ά ύλη, τότε η αξία κτήσης τους (δηλαδή ως κόστος παραγωγής τους) θα πρέπει να θεωρείται η τιμή με την οποία θα αγοράζονται αυτά από το τρίτο πρόσωπο.

Οι οικονομικές μονάδες που εφαρμόζουν το σύστημα της πρότυπης κοστολόγησης έχουν τη δυνατότητα να αποτιμούν τα αποθέματά τους στις τιμές του πρότυπου κόστους, με την προϋπόθεση ότι οι αποκλίσεις, που

ενδεχόμενα θα προκύψουν ανάμεσα στο ιστορικό κόστος και στο πρότυπο κόστος, θα κατανέμονται κατά απούλητα (μένοντα) και στα πωλημένα αποθέματά τους. Το ποσό των αποκλίσεων που αναλογεί στα απούλητα αποθέματα της απογραφής εμφανίζεται ιδιαίτερα.

3.2 Εννοιολογικός προσδιορισμός των τιμών και μεθόδων που εφαρμόζονται για την αποτίμηση των αποθεμάτων.

Τρέχουσα τιμή αγοράς είναι η τιμή αντικαταστάσεως του συγκεκριμένου αποθέματος, δηλαδή η τιμή στην οποία η οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα να προμηθευτεί το αγαθό, κατά την ημέρα συντάξεως της απογραφής, από τη συνήθη αγορά, με συνήθεις όρους και κάτω από κανονικές συνθήκες, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη περιπτωσιακά και προσωρινά γεγονότα που προκαλούν αδικαιολόγητες προσωρινές διακυμάνσεις τιμών. Για τον υπολογισμό της τρέχουσας τιμής αγοράς, λαμβάνονται υπόψη και τα ειδικά έξοδα αγοράς.

Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η τιμή πώλησης του αποθέματος, στην οποία υπολογίζεται ότι αυτό θα πωληθεί κάτω από συνθήκες ομαλής πορείας των εργασιών της οικονομικής μονάδας, μειωμένη με το κόστος ολοκλήρωσης 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 πώλησης.

Ιστορικό κόστος παραγωγής : είναι το άμεσο κόστος αγοράς (ή τιμή κτήσεως) των πρώτων υλών και των διαφόρων υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή των αγαθών, προσαυξημένο με τα γενικά (έμμεσα) έξοδα αγορών, καθώς και με 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 πού υπολογίζεται και η τιμή κτήσης.

Τιμή κτήσης : είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς των αποθεμάτων, αυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς, μειωμένη με τις εκπτώσεις (άμεσο κόστος αγοράς) που κάθε φορά χορηγούνται από τους προμηθευτές και απαλλαγμένη από τους φόρους και τα τέλη που δεν βαρύνουν τελικά, την οικονομική μονάδα.
Ειδικά έξοδα αγοράς είναι τα άμεσα έξοδα αγοράς που γίνονται μέχρι την παραλαβή και αποθήκευση του αγαθού και ιδιαίτερα οι δασμοί και λοιποί φόροι εισαγωγής, καθώς και τα έξοδα μεταφοράς και παραλαβής των σχετικών ειδών.

3.3 Μέθοδοι υπολογισμού της τιμής κτήσεως

Η τιμή κτήσεως υπολογίζεται με οποιαδήποτε από τις παρακάτω μεθόδους :
• **Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους** : κατά τη μέθοδο αυτή η μέση σταθμική τιμή κτήσεως υπολογίζεται με τον εξής τύπο :

$$\text{αξία κτήσεως} = \frac{\text{αξία αποθέματος ενάρξεως της περιόδου + αξία αγορών της περιόδου στην περίοδο}}{\text{ποσότητα αποθέματος ενάρξεως της περιόδου + ποσότητα που αγοράζεται στην περίοδο}}$$

• **Η μέθοδος του ή κυκλοφοριακού μέσου όρου των διαδοχικών υπολοίπων**: κατά τη μέθοδο αυτή μετά από κάθε εισαγωγή καθορίζεται η μέση τιμή του υπολοίπου με τον εξής τύπο :

αξία προηγούμενου υπολοίπου + αξία νέας αγοράς στην τιμή κτήσεως

ποσότητα προηγούμενου υπολοίπου + ποσότητα νέας αγοράς

• Η μέθοδος πρώτη εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (F.I.F.O.) :
Κατά τη μέθοδο αυτή θεωρείται ότι η πρώτη εισαγωγή (αγορά) εξάγεται πρώτη (First in – First out) και ότι τα αποθέματα της απογραφής προέρχονται από τις τελευταίες αγορές της χρήσεως και αποτιμούνται στις τιμές που αντίστοιχα αγοράστηκαν. Η αρχή του σχετικού υπολογισμού γίνεται από την τελευταία αγορά.

• Η μέθοδος τελευταία εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (L.I.F.O.) : Κατά τη μέθοδο αυτή θεωρείται ότι η πρώτη εξαγωγή προέρχεται από τη τελευταία εισαγωγή (Last in – First out) και ότι τα αποθέματα τέλους χρήσης προέρχονται από τις παλαιότερες εισαγωγές. Η αρχή του σχετικού υπολογισμού γίνεται από την πρώτη αγορά χρήσεως.

• Η μέθοδος του βασικού αποθέματος : Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα τέλους χρήσης διακρίνονται σε δύο μέρη. Το ένα αντιστοιχεί στο βασικό απόθεμα που αντιπροσωπεύει την ελάχιστη ποσότητα (στοκ ασφαλείας) η οποία κρίνεται αναγκαία για την ομαλή διεξαγωγή της συνήθους δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας. Το άλλο προορίζεται για εξυπηρέτηση μελλοντικών αναγκών πωλήσεων, όταν πρόκειται για εμπορεύματα ή έτοιμα προϊόντα, ή αναγκών βιομηχανοποιήσεων, όταν πρόκειται για υλικά που αναλώνονται στην παραγωγική διαδικασία. Το βασικό απόθεμα αποτιμάται στην αξία της αρχικής κτήσεως του. Το υπόλοιπο μέρος (υπεραπόθεμα) αποτιμάται με μία από τις παραπάνω (1 – 4) μεθόδους υπολογισμού της τιμής κτήσεως.

• Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους : Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα παρακολουθούνται όχι μόνο κατ' είδος, αλλά και κατά συγκεκριμένες παρτίδες αγοράς ή παραγωγής, οι οποίες έτσι αποκτούν αυτοτέλεια κόστους (π.χ. παρτίδα μαλλιών, ακατέργαστων δερμάτων,

πλαστικών πρώτων υλών, μερών μηχανημάτων). Κατά την αποτίμηση των αποθεμάτων της απογραφής αυτά αναλύονται σε ποσότητες κατά παρτίδα από την οποία προέρχονται και αποτιμούνται στο κόστος της συγκεκριμένης παρτίδας, ανεξάρτητα από το χρόνο παραγωγής ή αγοράς τους.

• **Η μέθοδος του πρότυπου κόστους :** κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα αποτιμούνται στην τιμή του πρότυπου κόστους.

Η οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα να εφαρμόζει οποιαδήποτε από τις παραδεδεγμένες μεθόδους προσδιορισμού της τιμής κτήσεως, με την προϋπόθεση ότι τη μέθοδο που θα επιλέξει θα την εφαρμόζει κατά τρόπο πάγιο. Σε περιπτώσεις αλλαγής των συνθηκών ή υπάρξεως σοβαρών λόγων επιτρέπεται η αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσεως, με την προϋπόθεση ότι στις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις θα δηλώνονται οι λόγοι που οδήγησαν στην αλλαγή, καθώς και η επίδραση που είχε η αλλαγή αυτή στη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων.

3.4 Η αποτίμηση των συμπαράγωγων – ελαττωματικών - απαξιωθέντων προϊόντων

Συμπαράγωγα είναι τα προϊόντα που παράγονται από την επεξεργασία της αυτής πρώτης ύλης κατά τη διάρκεια της αυτής παραγωγικής διαδικασίας.
Τα συμπαράγωγα προϊόντα έχουν ενιαίο κόστος παραγωγής, το οποίο, μετά τη μείωσή του κατά την αξία αποτιμήσεως των τυχόν υποπροϊόντων και υπολειμμάτων, κατανέμεται μεταξύ αυτών με κριτήριο την αξία τους σε καθαρές τιμές πωλήσεως.

Ελαττωματικά είναι τα προϊόντα που 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 προϊόντα, ανάλογα με τις περιπτώσεις που παρουσιάζονται αποτιμούνται ως εξής :

α) σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν πρόκειται να διατεθεί με το ελάττωμα του σε μικρότερη τιμή, η αποτίμησή του γίνεται στην πιθανή τιμή πωλήσεώς του. Το κόστος που προκύπτει με τον τρόπο αυτό μειώνει το συνολικό κόστος παραγωγής, η διαφορά δε αποτελεί το κόστος της παραγωγής του κανονικού ή των κανονικών προϊόντων.

β) σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν πρόκειται να διατεθεί με το ελάττωμα του με μικρή έκπτωση, αποτιμάται (κοστολογείται) όπως και το κανονικό προϊόν. Στην περίπτωση αυτή το συνολικό κόστος παραγωγής διαιρείται με τη συνολική σε μονάδες παραγωγή, κανονικών και ελαττωματικών προϊόντων, και από τη διαίρεση αυτή προκύπτει ενιαίο κατά μονάδα κόστος παραγωγής.

γ) σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν δεν είναι δυνατό ή δε συμφέρει να διατεθεί στην αγορά με το ελάττωμά του, και για το λόγο αυτό επανεισάγεται στην παραγωγική διαδικασία με σκοπό την εξάλειψη του ελαττώματος, τα έξοδα της πρόσθετης κατεργασίας βαρύνουν το σύνολο της παραγωγής και όχι μόνο εκείνη που προέρχεται από την επεξεργασία των ελαττωματικών προϊόντων. Στην περίπτωση συνεπώς αυτή η αποτίμηση του ελαττωματικού προϊόντος γίνεται στο ιστορικό κόστος παραγωγής του.

δ) σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν, για διάφορους λόγους, επαναχρησιμοποιείται στην παραγωγική διαδικασία σαν πρώτη ύλη, η αποτίμησή του γίνεται στην τιμή της πρώτης ύλης που υποκαθιστά.

ΜΕΡΟΣ Β :Ο ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4:ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΚΑΙ ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΟΙ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΙ

4.1 Έναρξη ισχύος Δ.Λ.Π. 2 και σκοπός –πεδίο εφαρμογής

Το πρότυπο **Δ.Λ.Π. 2 ΄΄ Αποθέματα ΄΄** άρχισε να εφαρμόζεται στην χώρα μας για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά από την 1 Ιανουαρίου 1995.

Βασική εφαρμογή του προτύπου αυτό είναι όλες τις περιπτώσεις αποθεμάτων που αφορούν σε προϊόντα, εμπορεύματα, πρώτες ύλες και εν γένει σε αγαθά, που είτε θα χρησιμοποιηθούν στα πλαίσια μιας μεταποιητικής διαδικασίας είτε θα διατεθούν προς πώληση. Αντίθετα δεν εφαρμόζεται στις περιπτώσεις των αποθεμάτων που προκύπτουν από κατασκευαστικά έργα, χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, γεωργικά, δασικά και μεταλλευτικά προϊόντα και τέλος από βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με γεωργικές δραστηριότητες.

Σκοπός του προτύπου αυτού είναι να παρουσιάσει τον τρόπο λογιστικού χειρισμού των αποθεμάτων καθώς και τον τρόπο αποτίμησης και παρουσίασης τους στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης. Η παρουσίαση των αποθεμάτων στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης περιλαμβάνει, όχι μόνο την ανάλυση του ύψους τους, αλλά και όλες τις συναφείς πληροφορίες που πρέπει να παρασχεθούν ως προς αυτά.

4.2 Ορισμοί

Τα **αποθέματα** είναι περιουσιακά στοιχεία τα οποία:

- Κατέχονται προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης (εμπορεύματα)
- Βρίσκονται στη διαδικασία παραγωγής για μια τέτοια πώληση (έτοιμα και ημιτελή προϊόντα)
- Έχουν την μορφή υλών ή υλικών που θα χρησιμοποιηθούν στην παραγωγική διαδικασία (ά και ΄β ύλες) ή στην παροχή υπηρεσιών

Στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, αποθέματα συνιστούν τα κόστη των υπηρεσιών, για τα οποία η επιχείρηση δεν έχει καταχωρήσει ακόμα τα σχετικά έσοδα. Τα αποθέματα περιλαμβάνουν αγαθά που αγοράστηκαν και κρατιούνται προς μεταπώληση όπως για παράδειγμα, εμπορεύματα, που αγοράστηκαν από ένα έμπορο λιανικής και κατέχονται για μεταπώληση ή γη και άλλη ακίνητη περιουσία που κρατιέται για μεταπώληση. Τα αποθέματα επίσης περιλαμβάνουν έτοιμα αγαθά που παράχθηκαν από την οντότητα ή παραγωγή σε εξέλιξη καθώς και ύλες και υλικά που αναμένεται να χρησιμοποιηθούν στην παραγωγική διαδικασία.

Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η υπολογιζόμενη τιμή πώλησης κατά τη συνήθη πορεία της επιχείρησης μειωμένη με το υπολογιζόμενο κόστος παραγωγικής ολοκλήρωσης και το υπολογιζόμενο κόστος που είναι αναγκαίο για να πραγματοποιηθεί η πώληση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΚΟΣΤΟΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

5.1 Συνθετικά στοιχεία του κόστους αποθεμάτων

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

Το **κόστος αγοράς** των αποθεμάτων περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, τους εισαγωγικούς δασμούς και άλλους φόρους (εκτός εκείνων που η οντότητα μπορεί στη συνέχεια να επανακτήσει από τις φορολογικές αρχές), καθώς και μεταφορικά, έξοδα παράδοσης και άλλα έξοδα, άμεσα επιρριπτέα στην αγορά των ετοίμων αγαθών, υλικών και υπηρεσιών. Εμπορικές εκπτώσεις, μειώσεις τιμών και άλλα παρόμοια στοιχεία αφαιρούνται κατά τον προσδιορισμό του κόστους αγοράς. Στο κόστος αγοράς μπορεί να συμπεριλαμβάνονται και συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν άμεσα από μια πρόσφατη αγορά αποθεμάτων που τιμολογήθηκε σε ξένο νόμισμα, στις σπάνιες περιπτώσεις που μετά την αγορά επακολούθησε σοβαρή υποτίμηση ή διολίσθηση του ξένου νομίσματος έναντι της οποίας δεν υπάρχει πρακτικό μέσο αντιστάθμισης της ζημιάς και η χρέωση που προέκυψε από την αγορά δεν μπορεί να διακανονιστεί. Δηλαδή, με εξαίρεση τη σπάνια περίπτωση της επιβάρυνσης του κόστους αγοράς με συναλλαγματικές διαφορές, που δεν προβλέπεται από τα ελληνικά πρότυπα , το κόστος αγοράς, όπως οριοθετείται από το πρότυπο, συμπίπτει με το κόστος αγοράς των ημεδαπών προτύπων. Δηλαδή το κόστος αγοράς συντίθεται από :

• Την τιμολογιακή αξία και

• Τα ειδικά έξοδα αγορών (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., κ.λπ.).

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

εργασία. Ο επιμερισμός των σταθερών γενικών εξόδων παραγωγής στο κόστος μεταποίησης βασίζεται στην κανονική δυναμικότητα των παραγωγικών εγκαταστάσεων. Κανονική δυναμικότητα είναι η αναμενόμενη να επιτευχθεί παραγωγή κατά μέσο όρο στη διάρκεια ενός αριθμού περιόδων ή εποχών υπό κανονικές συνθήκες, λαμβανόμενων υπόψη των απωλειών δυναμικότητας λόγω της προγραμματισμένης συντήρησης. Το πραγματικό επίπεδο παραγωγής μπορεί να χρησιμοποιείται, αν αυτό προσεγγίζει την κανονική δυναμικότητα. Το ποσό των σταθερών γενικών εξόδων που επιμερίζεται σε κάθε παραγόμενη μονάδα δεν αυξάνεται ως συνέπεια χαμηλής παραγωγής ή πρόσκαιρης αδράνειας του εργοστασίου. Τα μη επιμεριζόμενα γενικά έξοδα αναγνωρίζονται ως δαπάνη στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται. Σε περιόδους ανώμαλα υψηλής παραγωγής, το ποσό των σταθερών γενικών εξόδων που επιρρίπτεται σε κάθε παραγωγική μονάδα μειώνεται, ούτε ώστε τα αποθέματα να μην αποτιμώνται πάνω από το κόστος. Τα μεταβλητά έξοδα παραγωγής επιμερίζονται σε κάθε παραγόμενη μονάδα βάσει της πραγματικής χρήσης των παραγωγικών εγκαταστάσεων. Μια παραγωγική διαδικασία μπορεί να καταλήγει σε ταυτόχρονη παραγωγή περισσότερων του ενός προϊόντος. Αυτό συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν παράγονται συμπαράγωγα προϊόντα ή όταν υπάρχει ένα κύριο προϊόν και ένα υποπροϊόν. Όταν το κόστος μετατροπής δεν μπορεί να εξατομικευτεί κατά προϊόν, επιμερίζεται μεταξύ των προϊόντων με έναν ορθολογικό και ομοιόμορφο τρόπο. Ο επιμερισμός μπορεί να βασίζεται, για παράδειγμα, στη σχετική αξία πωλήσεων κάθε προϊόντος είτε κατά το στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας όταν τα προϊόντα καθίστανται κατ' είδος αναγνωρίσιμα, είτε κατά την ολοκλήρωση της παραγωγής. Τα περισσότερα υποπροϊόντα είναι επουσιώδη από τη φύση τους. Αν αυτό συμβαίνει, αποτιμώνται συχνά στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους και η αξία αυτή αφαιρείται από το κόστος του κύριου προϊόντος. Ως αποτέλεσμα, η λογιστική αξία του κύριου προϊόντος δεν είναι σημαντικά διαφορετική από το κόστος του.

Οι **λοιπές δαπάνες** μπορεί να συμπεριλαμβάνονται στο κόστος μόνο κατά την έκταση που απαιτούνται να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα κατάστασή τους. Για παράδειγμα, μπορεί να συμπεριληφθούν στο κόστος αποθεμάτων μη παραγωγικά γενικά έξοδα ή κόστη σχεδιασμού προϊόντων για

συγκεκριμένους πελάτες. Γενικά έξοδα διοίκησης που δεν συμβάλλουν να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση καθώς και υπερβολικά ποσά άχρηστων υλικών (φύρα), αποτελούν δαπάνες που δεν περιλαμβάνονται στο κόστος αποθεμάτων. Το κόστος αποθήκευσης ετοίμων προϊόντων πριν από την πώληση δεν βαρύνει το κόστος των αποθεμάτων αλλά τα αποτελέσματα χρήσης όταν πραγματοποιείται. Σε περιπτώσεις που το κόστος αποθήκευσης είναι αναγκαίο στην παραγωγική διαδικασία, όπως το κόστος παλαίωσης κρασιού ή της ωρίμανσης του τυριού αυτό θεωρείται κόστος του αποθέματος.

Στο κόστος των αποθεμάτων είναι δυνατό να συμπεριλαμβάνεται και **δανειακό κόστος**, σε ορισμένες περιπτώσεις που εφαρμόζεται η εναλλακτική μεταχείριση του δανειακού κόστους που προβλέπεται από το Δ.Λ.Π. 23.

Το **κόστος αποθεμάτων του παρέχοντος υπηρεσίες** αποτελείται από την εργασία και τις λοιπές δαπάνες του άμεσα απασχολούμενου προσωπικού, που περιλαμβάνουν το επιβλέπον προσωπικό και τα αναλογούντα γενικά έξοδα. Η εργασία και τα λοιπά κόστη που σχετίζονται με τις πωλήσεις και το γενικό διοικητικό προσωπικό δεν περιλαμβάνονται στο κόστος αποθεμάτων, αλλά αναγνωρίζονται ως έξοδα στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται. Το κόστος αποθεμάτων ενός παρέχοντος υπηρεσίες δεν περιλαμβάνει τα περιθώρια κέρδους ή τα μη αναλογούντα γενικά έξοδα που συχνά συνυπολογίζονται στις τιμές των παρεχόντων υπηρεσιών που χρεώνονται.

5.2 Τεχνικές προσδιορισμού του κόστους αποθεμάτων

Το **πρότυπο κόστος** (standard cost) και οι **τιμές λιανικής πώλησης** (retail method), είναι μερικές από τις τεχνικές που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό του κόστους των αποθεμάτων. Το πρότυπο κόστος λαμβάνει υπόψη του τα κανονικά επίπεδα υλών, εργασίας, αποδοτικότητας και

αξιοποίησης της δυναμικότητας. Το κόστος αυτό εξετάζεται ανά τακτά χρονικά διαστήματα και αναθεωρείται όταν υπάρχουν μεταβολές. Η μέθοδος της λιανικής πώλησης χρησιμοποιείται συχνά στον κλάδο λιανικής για την αποτίμηση αποθεμάτων μεγάλου αριθμού ταχέως μεταβαλλόμενων ειδών, τα οποία έχουν παρόμοια περιθώρια κέρδους και για τα οποία δεν είναι πρακτική δυνατό να χρησιμοποιηθούν άλλες κοστολογικοί μέθοδοι. Το κόστος του αποθέματος προσδιορίζεται με μείωση της αξίας πώλησης του αποθέματος κατά το αρμόζον ποσοστό μικτού περιθωρίου κέρδους. Το ποσοστό που χρησιμοποιείται λαμβάνει υπόψη και το απόθεμα που έχει υποτιμηθεί σε επίπεδο χαμηλότερο της αρχικής τιμής πωλήσεώς του. Για κάθε τμήμα λιανικής χρησιμοποιείται συχνά ένα μέσο ποσοστό .

5.3 Τύποι προσδιορισμού του κόστους

Το κόστος αποθεμάτων των ειδών που δεν αντικαθίστανται με μια κανονική ροή, καθώς και των αγαθών ή υπηρεσιών που παράγονται και προορίζονται για ειδικούς σκοπούς, θα καθορίζεται με την μέθοδο του **εξατομικευμένου κόστους**. Συγκεκριμένο κόστος σημαίνει ότι συγκεκριμένα κόστη αποδίδονται σε εξατομικευμένα είδη του αποθέματος. Αυτός είναι ο κατάλληλος χειρισμός για τα είδη που προορίζονται για έναν ειδικό σκοπό, ανεξάρτητα αν έχουν αγοραστεί ή παραχθεί. Όμως, το εξατομικευμένο κόστος είναι ακατάλληλο, όταν υπάρχει μεγάλος αριθμός ειδών του αποθέματος τα οποία αντικαθίστανται με κανονική ροή. Υπό τέτοιες συνθήκες, η μέθοδος της επιλογής των ειδών που παραμένουν ως απόθεμα, θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί ώστε να επιτευχθούν προκαθορισμένες επιδράσεις επί του κέρδους ή της ζημίας. Το κόστος των αποθεμάτων, εκτός εκείνων που αναφέρονται παραπάνω στην πρώτη παράγραφο, θα προσδιορίζεται με τη χρήση της μεθόδου πρώτης εισαγωγής πρώτη εξαγωγής (F.I.F.O.) ή του σταθμισμένου μέσου κόστους. Μία οντότητα πρέπει να χρησιμοποιεί τον ίδιο τύπο προσδιορισμού του κόστους για όλα τα αποθέματα που έχουν την ίδια φύση και χρήση από την οντότητα. Διαφορετικοί τύποι προσδιορισμού του κόστους μπορεί να δικαιολογηθούν για αποθέματα με διαφορετική φύση ή

χρήση. Για παράδειγμα, η χρήση αποθεμάτων που χρησιμοποιούνται σε έναν επιχειρηματικό τομέα μπορεί να διαφέρει από τη χρήση των ίδιων αποθεμάτων σε άλλον επιχειρηματικό τομέα. Ωστόσο, μια διαφορά στη γεωγραφική θέση των αποθεμάτων (ή στους αντίστοιχους φορολογικούς κανονισμούς), από μόνη της, δεν είναι επαρκής για να δικαιολογήσει τη χρήση διαφορετικών τύπων προσδιορισμού του κόστους.

Η μέθοδος F.I.F.O. προϋποθέτει ότι τα είδη αποθεμάτων που αγοράστηκαν ή παράχθηκαν πρώτα, πωλούνται και πρώτα και συνεπώς τα μένοντα στο απόθεμα κατά το τέλος της περιόδου είναι τα πλέον πρόσφατα αγορασθέντα η παραχθέντα.

Με τον τύπο του μέσου σταθμισμένου κόστους, το κόστος κάθε είδους προσδιορίζεται από το μέσο σταθμισμένο κόστος παρόμοιων ειδών στην αρχή της περιόδου και το κόστος των παρόμοιων ειδών που αγοράστηκαν ή παρήχθησαν κατά τη διάρκεια της περιόδου. Ο μέσος όρος μπορεί να υπολογισθεί σε περιοδική βάση ή καθώς κάθε πρόσθετη εισαγωγή παραλαμβάνεται, ανάλογα με τις συνθήκες της οντότητας.

Άλλη μέθοδος η οποία δεν προτείνεται ως βασική αλλά εναλλακτική είναι η **μέθοδος L.I.F.O.**

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6:ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΚΑΤΑ ΤΗ ΔΙΑΡΚΕΙΑ ΤΗΣ ΧΡΗΣΗΣ

6.1 Αποτίμηση αποθεμάτων

Για την εξεύρεση της τιμής αποτίμησης των αποθεμάτων, δηλαδή την εξεύρεση της χαμηλότερης αξίας μεταξύ κτήσης και αξία ρευστοποίησης, το Πρότυπο προβλέπει τα εξής:

• Βασική αρχή είναι η σύγκριση αυτή να γίνεται κατ ‘ είδος αποθέματος.

• Σε μερικές περιπτώσεις η σύγκριση μπορεί να αρμόζει να γίνεται σε ομαδοποιημένα όμοια ή συγγενή είδη. Αυτό μπορεί να συμβεί σε είδη αποθέματος που αφορούν στην ίδια παραγωγική γραμμή, έχουν όμοιους σκοπούς ή τελικές χρήσεις, παράγονται και διατίθενται σε αγορά ίδιας

γεωγραφικής περιοχής και τα οποία δεν είναι δυνατό πρακτικά να αποτιμηθούν χωριστά από άλλα είδη της αυτής παραγωγικής γραμμής.

• Δεν είναι ορθό να υποτιμώνται τα αποθέματα με βάση μια γενική ταξινόμησή τους, όπως π.χ. όλα τα έτοιμα προϊόντα ή όλα τα αποθέματα ενός ιδιαίτερα βιομηχανικού ή γεωγραφικού τομέα (π.χ. αποθέματα νηματουργείου, υφαντουργείου ή αποθέματα υποκαταστήματος Κρήτης)

• Στις υπηρεσίες παροχής υπηρεσιών, η σύγκριση πρέπει να γίνεται κατά υπηρεσία για την οποία έχει συμφωνηθεί ξεχωριστή τιμή πώλησης. Συνεπώς ως είδος θεωρείται η υπηρεσία για την οποία έχει συμφωνηθεί ιδιαίτερη τιμή πώλησης και για την οποία πρέπει να προσδιορίζεται και ιδιαίτερο κόστος παραγωγής.

• Τα υλικά και τα λοιπά εφόδια, που διατηρούνται για χρήση στην παραγωγή αποθεμάτων, δεν υποτιμώνται κάτω του κόστους, αν τα έτοιμα προϊόντα στα οποία θα ενσωματωθούν αναμένεται να πωληθούν στο κόστος ή πάνω από αυτό.

• Όταν όμως μια μείωση της τιμής των υλών παρέχει ένδειξη ότι το κόστος των ετοίμων προϊόντων θα υπερβεί την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε τα αποθέματα υλών αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Σε τέτοιες περιπτώσεις, το κόστος αντικατάστασης των υλών μπορεί να αποτελεί το καλλίτερο διαθέσιμο μέσο μέτρηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους.

Παράδειγμα αποτίμησης αποθέματος

Η επιχείρηση ΑΛΦΑ Α.Ε. που ασχολείται με το εμπόριο ηλεκτρικών ειδών εισήγαγε από το εξωτερικό κατά την 17/7/2012 4000 τεμάχια λαμπτήρων. Η αξία κατά τεμάχιο ανέρχεται σε 2. Η εισαγωγή έγινε από την Κίνα και αναγκάστηκε να πληρώσει εισαγωγικό δασμό συνολικά 1500. Τα έξοδα μεταφοράς ανήλθαν σε 150 ενώ πλήρωσε και 50 σε ειδικό προσωπικό για την κατάλληλη στοίβαξη των λαμπτήρων στην αποθήκη της. Στο τέλος της χρήσεως του 2012 το απόθεμα των λαμπτήρων ανερχόταν σε 1500 ενώ κατά την 31/12/2012 , η τιμή πώλησης του κάθε λαμπτήρα ανερχόταν σε 3.ζητείται η αποτίμηση κατά την 31/12/2012.

Λύση άσκησης

Κόστος αποθέματος 17/7/2012 : 4000*2 = 8000

+ δασμοί	1500
+ έξοδα μεταφοράς	150
+ έξοδα ειδικών	50
Σύνολο	9700 / 4000= 2,425

Αποτίμηση 31/12/2012: κόστος 2,425 < 3 καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία
Άρα 1500 * 2,425 = 3.637,5

6.2 Καταχώρηση στα Αποτελέσματα Χρήσης

Το πρότυπο ορίζει τα ακόλουθα :
- η Λογιστική αξία των αποθεμάτων που πωλήθηκαν μεταφέρεται στα έξοδα της χρήσεως στην οποία καταχωρήθηκε το σχετικό έσοδο.
- τα ποσά κάθε υποτίμησης των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και όλες οι ζημιές των αποθεμάτων πρέπει να καταχωρούνται στα έξοδα της χρήσεως κατά την οποία προέκυψε η ζημιά ή η υποτίμηση. Το ποσό κάθε αναστροφής της υποτίμησης των αποθεμάτων, που προκύπτει από μια αύξηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, πρέπει να καταχωρείται σε μείωση του ποσού της υποτίμησης των αποθεμάτων που βάρυνε τα έξοδα, κατά τη χρήση στην οποία συνέβη η αναστροφή, δηλαδή στα αποτελέσματα σε μείωση του κόστους των πωληθέντων.
- Το κόστος των αναλωμένων αποθεμάτων είναι δυνατό να βαρύνει το κόστος άλλων παραγόμενων περιουσιακών στοιχείων, όπως π.χ. το κόστος ιδιοκατασκευαζόμενου πάγιου στοιχείου. Το κόστος των αποθεμάτων αυτών ενσωματώνεται στο κόστος του παγίου και αποσβένεται στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

6.3 Γνωστοποιήσεις

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρέχουν πληροφόρηση για :

1. Τις λογιστικές πολιτικές που υιοθετήθηκαν για την αποτίμηση των αποθεμάτων, συμπεριλαμβανόμενου του τύπου προσδιορισμού του κόστους που χρησιμοποιήθηκε.

2. Τη συνολική λογιστική αξία των αποθεμάτων και τη λογιστική αξία ανά

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 χρήσεως στην οποία πραγματοποιήθηκε η αναστροφή.

5. Τις συνθήκες ή τα γεγονότα που οδήγησαν στην αναστροφή της υποτίμησης.

6. Τη λογιστική αξία των αποθεμάτων που έχουν ενεχυριασθεί για εξασφάλιση υποχρεώσεων.

Όταν το κόστος των αποθεμάτων προσδιορίζεται με τη χρήση της εναλλακτικής **μεθόδου L.I.F.O.** οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να αποκαλύπτουν τη διαφορά μεταξύ του ποσού των αποθεμάτων του Ισολογισμού και ενός από τα δυο ποσά:

- Του μικρότερου ποσού μεταξύ αυτού που προκύπτει από την εφαρμογή της μεθόδου F.I.F.O. ή WAC (μέσης σταθμικής) και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.
- Του μικρότερου ποσού μεταξύ του τρέχοντος κόστους κατά την ημερομηνία Ισολογισμού και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

ΜΕΡΟΣ Γ: ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΚΑΙ ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ ΚΑΤΑ ΤΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΧΕΙΡΙΣΜΟ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΚΑΙ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΚΑΙ ΟΣΩΝ ΠΡΟΒΛΕΠΕΙ ΤΟ ΔΛΠ 2

Μελετώντας τα όσα προβλέπει το Πρότυπο 2 και συγκρίνοντάς τα με τις διατάξεις που ισχύουν στην χώρα μας προκύπτουν οι εξής διαφορές:

Α) Διαφορές ως προς τα στοιχεία του κόστους

• το κόστος κτήσης των αποθεμάτων είναι δυνατό, κατά το Πρότυπο, να επιβαρυνθεί και με τόκους δανείων, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζει το Δ.Λ.Π. 23 <<**κόστος δανεισμού**>>. Αυτό το συναντάμε όταν για τη διάθεση ή χρησιμοποίηση των αποθεμάτων απαιτείται χρόνος ωρίμανσης (π.χ. οινοπνευματώδη ποτά, φύλλα καπνού πριν την κατεργασία τους.)

• το κόστος κτήσης είναι δυνατό, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζει το Δ.Λ.Π 21 <<Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος>>, να επιβαρύνεται με συναλλαγματικές διαφορές.

Κατά τα Ελληνικά Πρότυπα οι προαναφερόμενες δαπάνες δεν συνιστούν το κόστος των αποθεμάτων.

- το **κόστος αποθεμάτων του παρέχοντος υπηρεσίες** είναι δυνατό, κατά το Πρότυπο, και αποτελείται από την εργασία και τα διάφορα άλλα κόστη του άμεσα απασχολούμενου προσωπικού για την παροχή υπηρεσιών. Τα Ελληνικά πρότυπα δεν προβλέπουν κάτι τέτοιο.

Β) Διαφορές ως προς την κοστολόγηση και τις μεθόδους προσδιορισμού του κόστους κτήσης των αποθεμάτων

Σε γενικές γραμμές, οι ολίγες διατάξεις του Προτύπου περί κοστολόγησης δεν υφίστανται των όσων ορίζει το Ε.ΓΛΣ και κατ' επέκταση η νομοθεσία της χώρας μας.

Διαπιστώνεται όμως η ακόλουθη βασική διαφορά.

• Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ και τον Κ.Β.Σ, η τιμή κτήσεως υπολογίζεται με

οποιαδήποτε από τις παρακάτω μεθόδους:

1. η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους
2. η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων
3. η μέθοδος πρώτη εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (F.I.F.O)
4. η μέθοδος τελευταία εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (L.I.F.O)
5. η μέθοδος του βασικού αποθέματος
6. η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους
7. η μέθοδος του Πρότυπου κόστους

Σύμφωνα με την Ελληνική νομοθεσία η τιμή και το ιστορικό κόστος παραγωγής υπολογίζονται με βάση οποιαδήποτε από τις παραδεκτές μεθόδους με την προϋπόθεση η μέθοδος που θα επιλεγεί θα εφαρμόζεται πάγια από χρήσης σε χρήση. Το Πρότυπο σε ότι αφορά το κόστος των αποθεμάτων που αντικαθίστανται με κανονική ροή (δηλαδή μαζική παραγωγή,) επιβάλλει ως βασική μέθοδο τη μέθοδο FIFO ή του μέσου σταθμικού κόστους και εναλλακτικά τη μέθοδο LIFO. Σε περίπτωση όμως που εφαρμόζεται η τελευταία αυτή μέθοδος, τα Πρότυπο απαιτεί πρόσθετα γνωστοποιούμενα στοιχεία. Συνεπώς κατά το Πρότυπο, αποκλείονται οι άλλες προαναφερόμενες μέθοδοι που προβλέπει το Ε.Γ.ΛΣ.

• Το Πρότυπο υιοθετεί τη μέθοδο αποτίμησης στις τιμές λιανικής πώλησης των αποθεμάτων μεγάλου αριθμού και μεγάλης ταχύτητας κυκλοφορίας. Τα Ελληνικά Πρότυπα δεν δέχονται τη μέθοδο αυτή.

• Κατά τα ελληνικά πρότυπα, δεν επιτρέπεται η αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσεως και του ιστορικού κόστους παραγωγής. Το Πρότυπο επιτρέπει την αλλαγή μεθόδου, εφόσον η μεταβολή θα καταβληθεί σε μια ορθότερη παρουσίαση των γεγονότων ή των συναλλαγών.

Γ) Διαφορές ως προς την αποτίμηση των αποθεμάτων

Συγκρίνοντας τις διατάξεις που ισχύουν στη χώρα μας σχετικά με την αποτίμηση των αποθεμάτων με όσα ορίζει το Πρότυπο 2, εντοπίζονται οι 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 αυτή 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, κατά τις ισχύουσες στη χώρα μας διατάξεις, η αποτίμηση πρέπει να γίνεται στην τρέχουσα τιμή, ενώ κατά το Πρότυπο στο κόστος κτήσης.

• το Πρότυπο υιοθετεί βέβαια, την κατ ‘ είδος αποτίμηση. Δέχεται όμως, ότι σε μερικές περιπτώσεις μπορεί να αρμόζει να ομαδοποιούνται όμοια ή συγγενή είδη. Αυτό μπορεί να συμβεί με είδη αποθεμάτων που αφορούν την ίδια παραγωγική γραμμή, έχουν όμοιους σκοπούς, παράγονται και διατίθενται στην αγορά της ίδιας γεωργικής περιοχής και δεν μπορεί πρακτικά να αποτιμηθούν ξεχωριστά από άλλα είδη αυτής της παραγωγικής γραμμής. Σημειώνεται ότι η αποτίμηση ομαδοποιημένων αποθεμάτων δεν γίνεται δεκτή από τη νομοθεσία της χώρας μας.

• Το Πρότυπο επιτρέπει τη χρησιμοποίηση διαφορετικών μεθόδων προσδιορισμού του κόστους αποθεμάτων και, κατ’ επέκταση, διαφορετικές μεθόδους αποτίμησης για αποθέματα με διαφορετική φύση και χρήση . Τέτοια ευχέρεια δεν επιτρέπει η κείμενη νομοθεσία στη χώρα μας.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Καούνης *Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.* Έκδοση ιδίου , Αθήνα 2005

Κοντάκος *Γενική Λογιστική.* Εκδότης *ΈΛΛΗΝ* , Αθήνα 2001

Βούλγαρη *Γενική Λογιστική.* Εκδότης *ΣΥΓΧΡΟΝΗ ΕΚΔΟΤΙΚΗ,* Αθήνα 2005

Πρωτοψάλτης , Βρουστούρης *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες.* Εκδότης *ΣΩΜΑ ΟΡΚΟΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ* 2002

Σακέλλη *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.* Εκδόσεις ιδίου, Αθήνα 2002

http://www.readyratios.com/reference/accounting/inventories_international_accounting_standard_ias_2_overview_.html

http://www.taxheaven.gr/pages/library2

www.logistis.gr/files/dlp/dlp2.doc