

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 2

«ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ»

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

Τα κείμενα της ενότητας βασίζονται στη διεθνή βιβλιογραφία και έχουν διαμορφωθεί με αναφορά στο έργο του *Christos I. Negkakis*, Professor of Accounting και μέλους του Board of Directors του University of Macedonia, αποτελώντας επιστημονική βάση για την κατανόηση και εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IAS) και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (IFRS).

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
- ✓ Τους χρησιμοποιούμενους τύπους προσδιορισμού του κόστους για την κοστολόγηση των αποθεμάτων

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Σε όλα τα αποθέματα εκτός από:

- ✓ έργα υπό εκτέλεση, σύμφωνα με συμβάσεις κατασκευής, συμπεριλαμβάνοντας άμεσα συνδεόμενες συμβάσεις υπηρεσιών
- ✓ χρηματοοικονομικά μέσα
- ✓ βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που συνδέονται με αγροτική δραστηριότητα και αγροτική παραγωγή κατά τη στιγμή της συγκομιδής

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Δεν εφαρμόζεται στην επιμέτρηση 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 αμελητέος κίνδυνος μη πώλησης είναι αμελητέος.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Δεν εφαρμόζεται στην επιμέτρηση αποθεμάτων που κατέχονται από:

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

ΟΡΙΣΜΟΙ

Αποθέματα:

Περιουσιακά στοιχεία που:

- ✓ κατέχονται προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης
- ✓ βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής για 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 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.

Εύλογη Αξία

Το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μια υποχρέωση να διακανονισθεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, στα πλαίσια μιας συναλλαγής που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση.

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

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

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ 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 ετοιμών 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, πρώτες ύλες 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. 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).

Παραδείγματα κόστους 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
- ✓ Γενικά έξοδα διοίκησης
- ✓ Έξοδα διάθεσης

εκτός αν αυτό είναι αναγκαίο στην παραγωγική διαδικασία πριν από ένα επόμενο στάδιο παραγωγής

ΚΟΣΤΟΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΤΟΥ ΠΑΡΟΧΟΥ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

Επιμετρώνται στο κόστος παραγωγής τους :

Εργασία και λοιπές δαπάνες του άμεσα απασχολούμενου προσωπικού για την παροχή υπηρεσιών, που συμπεριλαμβάνουν 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).

Αυτό είναι το κόστος των αποθεμάτων για την εφαρμογή του παρόντος Προτύπου

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η επιχείρηση «ΑΛΦΑ» παρουσιάζει στο τέλος της χρήσης 2012 τα εξής στοιχεία για τα αποθέματά της:

ΠΡΟΪΟΝ	ΚΟΣΤΟΣ ΑΓΟΡΑΣ Α' ΚΑΙ Β' ΥΛΩΝ	ΑΜΕΣΑ ΕΡΓΑΤΙΚΑ ΚΑΙ ΑΛΛΑ ΕΞΟΔΑ	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΑΝΑΜΕΝΟΜΕΝΑ ΕΞΟΔΑ ΠΩΛΗΣΗΣ
A	18	3	26	3
B	17	5	18	4

Να γίνει η αποτίμηση των παραπάνω αποθεμάτων

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Κόστος αποθεμάτων = κόστος αγοράς + κόστος μετατροπής + λοιπά κόστη

A: $18+3=21$

B: $17+5=22$

Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία = Τιμή πώλησης - αναμενόμενα έξοδα πώλησης

A: $26-3=23$

B: $18-4=14$

Αποτίμηση στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας

A:21

B:14

35 αξία του τελικού αποθέματος που θα εμφανιστεί στις οικονομικές καταστάσεις.

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 μείωση της αξίας πώλησης του αποθέματος κατά το ανάλογο ποσοστό μικτού περιθωρίου κέρδους.
- ✓ 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.

ΤΥΠΟΙ 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 του ίδιου τύπου προσδιορισμού 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 αγοράσθηκαν 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 αγοράστηκαν 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.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η επιχείρηση «ΒΗΤΑ» κατά τη διάρκεια της χρήσης 2012 πραγματοποίησε τις εξής αγορές και πωλήσεις των αποθεμάτων της. Υποθέτουμε ότι τα αποθέματα έναρξης της χρήσης είναι μηδενικά.

Ημερομηνία	ΑΓΟΡΕΣ		ΠΩΛΗΣΕΙΣ	
	ΤΜΧ	ΤΙΜΗ/ΤΜΧ	ΤΜΧ	ΤΙΜΗ/ΤΜΧ
10/01/2012	20	10		
29/02/2012	40	13		
26/04/2012			30	16
30/08/2012	20	8		
12/12/2012			28	20
ΣΥΝΟΛΟ	80		58	

Να υπολογιστεί το κόστος του τελικού αποθέματος, εάν χρησιμοποιείται α) η μέθοδος F.I.F.O. β) η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους

ΑΠΑΝΤΗΣΗ Μέθοδος F.I.F.O.

Ημερομηνία	Αγορές- Πωλήσεις	Εισαγωγές			Εξαγωγές			Υπόλοιπο		
		Τμχ	Τιμή	Σύνολο	Τμχ	Τιμή	Σύνολο	Τμχ	Τιμή	Σύνολο
1/1/2012	Έναρξη	0	0	0				0	0	0
10/01/2012	Αγορές	20	10	200				20	10	200
29/02/2012	Αγορές	40	13	520				20	10	200
								40	13	520
								60		720
26/04/2012	Πωλήσεις				20	10	200	30	13	390
					10	13	130	30		390
30/08/2012	Αγορές	20	8	160				30	13	390
								20	8	160
								50		550
12/12/2012	Πωλήσεις				28	13	364	2	13	26
								20	8	160
								22		186

186 το κόστος του τελικού αποθέματος

ΑΠΑΝΤΗΣΗ Μέθοδος Μέσου Σταθμικού Κόστους

Ημερομηνία	Αγορές- Πωλήσεις	Εισαγωγές			Εξαγωγές		
		Τμχ	Τιμή	Σύνολο	Τμχ	Τιμή	Σύνολο
1/1/2012	Έναρξη	0	0	0			
10/01/2012	Αγορές	20	10	200			
29/02/2012	Αγορές	40	13	520			
26/04/2012	Πωλήσεις				30	16	480
30/08/2012	Αγορές	20	8	160			
12/12/2012	Πωλήσεις				28	20	560

Μέσο σταθμικό κόστος κτήσης= $200+520+160/20+40+20=11$ Κόστος τελικού αποθέματος= $(80-58) \times 11=22 \times 11=242$

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 τα αποθέματα να μην εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις σε αξία μεγαλύτερη από αυτή που αναμένεται να εισπραχθεί από την πώλησή τους.

ΚΑΘΑΡΗ ΡΕΥΣΤΟΠΟΙΗΣΙΜΗ ΑΞΙΑ

- Το κόστος μπορεί να μην είναι ανακτήσιμο (δηλαδή η τιμή πώλησης των αποθεμάτων να μην υπερβαίνει το κόστος τους) λόγω:
 - ✓ Φθορών
 - ✓ Τεχνολογικής απαξίωσης
 - ✓ Τιμής πώλησης κάτω του κόστους

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.

τους, π.χ. έτοιμα προϊόντα ή αποθέματα ενός ιδιαίτερου λειτουργικού

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 υλών στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία
- Καλύτερο διαθέσιμο μέσο επιμέτρησης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους **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 αντλογίζεται, 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 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 αντιλογισμού οποιασδήποτε υποτίμησης που αναγνωρίζεται ως μείωση του ποσού των αποθεμάτων που αναγνωρίστηκε ως έξοδο της περιόδου
- ✓ οι συνθήκες ή τα γεγονότα που οδήγησαν στον αντιλογισμό της υποτίμησης των αποθεμάτων
- ✓ η λογιστική αξία των αποθεμάτων που έχουν ενεχυριαστεί προς εξασφάλιση υποχρεώσεων