



**Γ. Αληφαντής**  
διδάσκων  
στο Πανεπιστήμιο Πειραιώς  
**Αποτίμηση  
αποθεμάτων  
βάσει των ΕΛΠ  
και της φορολογίας >10**

# ΑΡΟΠΟ

N.

## Αποτίμηση αποθεμάτων (βάσει των ΕΛΠ και της φορολογίας)

**T**α αποθέματα περιλαμβάνουν τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία κατεχόμενα από τις επιχειρήσεις για πώληση στη συνήθεια ή με προσδότη (εμπορεύματα ή προϊόντα) ή βρίσκονται υπό επεξεργασία για τη μετατροπή τους σε προϊόντα. Περιλαμβάνουν επίσης τα πάση φύσεως υλικά που προορίζονται να αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία, για την παραγωγή προϊόντων ή την παροχή υπηρεσιών.

Συνήθεις τύποι αποθεμάτων είναι τα εμπορεύματα, τα υλικά παραγωγής, οι πρώτες ύλες, η παραγωγή σε εξέλιξη και τα έτοιμα προϊόντα.

Σύμφωνα με το άρθρο 20, των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ν. 4308/2014) τα αποθέματα των επιχειρήσεων αναγνωρίζονται αρχικά και αποτιμώνται στα λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων με τη γενική ρύθμιση του άρθρου 20, του Ν. 4308/2014.

Η γενική ρύθμιση του άρθρου 20, του Ν. 4308/2014, αναφέρεται ότι τα αποθέματα των επιχειρήσεων, αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτίσεως, και ακολούθως, στο τέλος της χρήσεως αποτιμώνται στο μικρότερο ποσό μεταξύ αξίας κτίσης και καθαρής ρευστοποιίσμης αξίας.

1. Αποτίμηση των αποθεμάτων πραγματοποιείται στο μικρότερο ποσό μεταξύ αξίας κτίσης και καθαρής ρευστοποιίσμης αξίας. Η διάταξη του άρθρου 20 αναφέρει τα ακόλουθα :

(παρ.1) Για αποθέματα των επιχειρήσεων καταρχήν καταχωρίζονται (αναγνωρίζονται) στα λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων στο κόστος κτίσεως.

(παρ.2) Το κόστος κτίσης των αποθεμάτων περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσουν αυτά στην παρούσα θέση και κατάστασή τους.

Ο όρος «παρούσα θέση», όπως διευκρινίστηκε από την οδηγία της ΕΛΤΕ για την εφαρμογή των ΕΛΠ (σελ. 99), αναφέρεται στη γεωγραφική θέση στην οποία βρίσκονται (π.χ. σε αποθήκη στην Αθήνα ή στη Θεσσαλονίκη). Ο όρος «κατάσταση» αναφέρεται στο στάδιο επεξεργασίας για παραγόμενα προϊόντα. Επίσης, το κόστος αγοράς για εμπορεύματα και υλικά περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, τους εισαγωγικούς δασμούς και άλλους φόρους (εκτός εκείνων που οντότητα μπορεί στη συνέχεια να ανακτήσει από τη φορολογική αρχή, όπως ο ΦΠΑ), μεταφορικά, κόστος παράδοσης και άλλα κόστη άμεσα επιρροτέα στην απόκτηση των ετοίμων αγαθών, υλικών και υπηρεσιών. Εμπορικές εκπώσεις, μειώσεις τιμών και άλλα παρόμοια στοιχεία αφαρούνται κατά τον προσδιορισμό του κόστους κτίσης των αποθεμάτων.

(παρ.3) Το κόστος παραγωγής προϊόντος ή υπηρεσίας προσδιορίζεται με μία από τις γενικά αποδεκτές μεθόδους κοστολόγησης και περιλαμβάνει:

α) Το κόστος πρώτων υλών, αναλώσιμων υλικών, εργασίας και άλλο κόστος που σχετίζεται άμεσα με το εν λόγω στοιχείο και

β) μία εύλογη αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων που σχετίζονται έμμεσα με το εν λόγω στοιχείο, στο βαθμό που τα έξοδα αυτά αναφέρονται στην περίοδο παραγωγής.

Όπως διευκρινίστηκε από την άνω οδηγία της ΕΛΤΕ (σελ. 100), ιδιαίτερα, το σταθερό κόστος παραγωγής (αποσβέσεις, συντήρηση, κ.λπ.) επιμερίζεται με μία εύλογη αναλογία στα επιμέρους παραγόμενα προϊόντα, λαμβάνοντας υπόψη την κανονική παραγωγική δυναμικότητα των παγίων σε πραγματικές συνθήκες λειτουργίας. Το μέγεθος αυτού μπορεί να προκύπτει και απολογιστικά, ως μέσος όρος ενός αριθμού περιόδων.

Η απαίτηση για εύλογη κατανομή συνεπάγεται ότι το σταθερό κόστος που αναλογεί σε μειωμένη παραγωγή (κόστος αδράνειας ή κόστος υποαπασχόλησης) αναγνωρίζεται κατευθείαν στην κατάσταση αποτελεσμάτων προσαυξάνοντας το κόστος πωληθέντων, χωρίς να επιβαρύνει το κόστος παραγωγής των αποθεμάτων. Ωστόσο, όταν το κόστος αδράνειας είναι σημαντικό, για την εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, το ποσό αυτό μπορεί να μην επιβα-

ρύνει το κόστος πωλήσεων αλλά να ενσωματώνεται στο κονδύλι «Λοιπά έξοδα και ζημιές», με κατάλληλη γνωστοποίηση στο προσάρτημα.)

(παρ.4) Για κόστος διανομής και διοίκησης δεν επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής.

(παρ.5) Όταν απαιτείται σημαντική περίοδος χρόνου για να καταστούν τα αποθέματα έτοιμα για την προοριζόμενη χρήση ή πώληση τους, το κόστος των αποθεμάτων μπορεί να επιβαρύνεται με τόκους εντόκων υποχρεώσεων, κατά τα μέρος που οι τόκοι αυτοί αναλογούν στην λόγω αποθέματα και για την προαναφερθείσα περίοδο.

(παρ.6) Μετά την αρχική αναγνώριση, τα αποθέματα επιμετρώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτίσης και καθαρής ρευστοποιίσμης αξίας.

(παρ.7) Για κόστος κτίσης του τελικού αποθέματος:

α) Προσδιορίζεται, σύμφωνα με τη μέθοδο «Πρώτο Εισαχθέν - Πρώτο Εξαχθέν» (FIFO) ή τη μέθοδο του μέσου σταθμικού όρου ή άλλη τεκμηριώμενα γενικά αποδεκτή μέθοδο. Η χρήση της μέθοδου «Τελευταίο Εισαχθέν - Πρώτο Εξαχθέν» (LIFO) δεν επιτρέπεται.

β) Η ίδια μέθοδος χρησιμοποιείται για όλα τα αποθέματα που έχουν παρόμοια φύση και χρήση από την οντότητα. Για αποθέματα με διαφορετική φύση ή χρήση διαφορετικές μέθοδοι μπορεί να δικαιολογούνται.

γ) Το κόστος αποθεμάτων που δεν είναι συνήθως αντικαταστατά, καθώς και των αγαθών ή υπηρεσιών που παράγονται και προορίζονται για ειδικά έργα, προσδιορίζεται με τη μέθοδο του εξατομικευμένου κόστους.

(παρ.8) Οι αγορές αναλώσιμων υλικών που δεν είναι σημαντικές για το μέγεθος της οντότητας μπορούν να αντιμετωπίζονται ως έξοδα της περιόδου.

2. Αποτίμηση των αποθεμάτων στην εύλογη αξία.

Σε αντίθεση με την ανωτέρω γενική ρύθμιση του άρθρου 20 του νόμου, για επιμέτρηση των αποθεμάτων στο μικρότερο ποσό μεταξύ αξίας κτίσης και καθαρής ρευστοποιίσμης αξίας, παρέχεται από το

άρθρο 24, παρ. 8, του Ν. 4308/2014 η δυνατότητα επιμέτρησης αποθεμάτων στην εύλογη αξία τους μείον το κόστος που απαιτείται για τη διάθεσή τους, μόνο για οντότητες που κατέχουν αποθέματα αποκλειστικά για πώληση στα πλαίσια κερδοσκοπικών συναλλαγών (commodity traders), και με την πρόσθετη προϋπόθεση ότι τα αποθέματα αυτά είναι χρηματιστριακά αγαθά δηλαδή οι πιμές τους διαπραγματεύονται σε οργανωμένες αγορές. Τη δυνατότητα αυτή δεν έχει μια επιχείρηση που διαθέτει χρηματιστριακά αποθέματα στα πλαίσια συνήθων εμπορικών (μεταπώληση εμπορευμάτων) ή παραγωγικών (πρότες ύλες και υλικά) δραστηριοτήτων.

Για τα αποθέματα της παραγράφου 8 του άρθρου 24, το κέρδος κατά την πώληση προκύπτει ως διαφορά μεταξύ της πιμής πώλησης και της τελευταίας επιμέτρησης.

Η διάταξη της παραγράφου 8 του άρθρου 24 αναφέρει :

α) Εμπορεύματα οι πιμές των οποίων διαπραγματεύονται σε οργανωμένες αγορές και τα οποία προορίζονται για πώληση στα πλαίσια κερδοσκοπικών συναλλαγών, μπορούν να επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους, μείον το κόστος που απαιτείται για τη διάθεσή τους.

β) Οι διαφορές από την επιμέτρηση των εν λόγω στοιχείων στην εύλογη αξία των αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημιές στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν.

3. Επενδύσεις σε ράβδους χρυσού. Στην πράξη, εμπορικά ανάνυμπτη στην πρόθεση να επενδύσει μέρος των χρηματικών διαθεσίμων της σε ράβδους χρυσού, τις οποίες θα προμηθεύσετο νόμιμα. Η άνω επαργεία υπέβαλε ερώτημα στο ΣΔΟΤ ζητώντας να μάθει ποιος είναι ο λογιστικός κειρισμός της εν λόγω συναλλαγής και εν συνεχείᾳ η παρακολούθηση του επενδυτικού αυτού προϊόντος, όπως η προστηρούμενη αποδεκτής μεθόδους κοστολόγησης και περιλαμβάνει:

α) Το κόστος πρώτων υλών, αναλώσιμων υλικών, εργασίας και άλλο κόστος που σχετίζεται άμεσα με το εν λόγω στοιχείο και

β) μία εύλογη αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων που σχετίζονται έμμεσα με το εν λόγω στοιχείο, στο βαθμό που τα έξοδα αυτά αναφέρονται στην περίοδο παραγωγής.

ταρχών ειδικός κειρισμός. Οι εν λόγω επενδύσεις δεν μπορούν να ενταχθούν σε κάποιες από τις κατηγορίες του νόμου που κατ' επιλογή της οντότητας επιτρέπεται να επιμετρώνται σε εύλογη αξία. Συνεπώς, έχει εφαρμογή η γενική αρχή του νόμου περί επιμέτρησης στο κόστος κτίσης μείον ζημιών απομείωσης. Αν τα εν λόγω στοιχεία ενταχθούν στο μη κυκλοφορούν ενεργητικό βάσει του επενδυτικού ορίζοντα τ