

**Χρηματοοικονομική Λογιστική**

**Ενότητα 7:** Αποτίμηση Αποθεμάτων

Παπαγεωργίου Γεώργιος, Έκτακτος Καθηγητής

Σχολή Τεχνολογικών Εφαρμογών

Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής

**Χρηματοδότηση**

* Το παρόν εκπαιδευτικό υλικό έχει αναπτυχθεί στο πλαίσιο του εκπαιδευτικού έργου του διδάσκοντα.
* Το έργο «**Ανοικτά Ακαδημαϊκά Μαθήματα στο Τ.Ε.Ι. Θεσσαλίας**» έχει χρηματοδοτήσει μόνο την αναδιαμόρφωση του εκπαιδευτικού υλικού.
* Το έργο υλοποιείται στο πλαίσιο του Επιχειρησιακού Προγράμματος «Εκπαίδευση και Δια Βίου Μάθηση» και συγχρηματοδοτείται από την Ευρωπαϊκή Ένωση (Ευρωπαϊκό Κοινωνικό Ταμείο) και από εθνικούς πόρους.



**Περιεχόμενα**

[ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ 5](#_Toc426563752)

[ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ 5](#_Toc426563753)

[ΕΝΝΟΙΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ 5](#_Toc426563754)

[ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ 6](#_Toc426563755)

[ΚΑΝΟΝΕΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΜΕ ΤΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ 9](#_Toc426563756)

[Αποθέματα προερχόμενα από αγορές 9](#_Toc426563757)

[Αποθέματα προερχόμενα από παραγωγή 11](#_Toc426563758)

[Αποθέματα υποπροϊόντων 14](#_Toc426563759)

[Αποθέματα υπολειμμάτων 15](#_Toc426563760)

[Αποθέματα συμπαράγωγων 15](#_Toc426563761)

[ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ 16](#_Toc426563762)

[Τιμή κτήσης 16](#_Toc426563763)

[Ιστορικό κόστος παραγωγής 17](#_Toc426563764)

[Τρέχουσα τιμή αναπαραγωγής 18](#_Toc426563765)

[Τρέχουσα τιμή αγοράς 19](#_Toc426563766)

[Τρέχουσα τιμή αγοράς 19](#_Toc426563767)

[ΜΕΘΟΔΟΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΗΣ ΤΙΜΗΣ ΚΤΗΣΗΣ 21](#_Toc426563768)

[Παραδεκτές μέθοδοι 21](#_Toc426563769)

[ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ 34](#_Toc426563770)

[ΠΡΟΤΥΠΕΣ ΤΙΜΕΣ 38](#_Toc426563771)

[Τέλος Ενότητας 43](#_Toc426563772)

[Σημειώματα 43](#_Toc426563773)

# ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

# ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Τα αποθέματα αποτελούν ένα σημαντικό τμήμα των στοιχείων του ενεργητικού των εμπορικών και βιομηχανικών επιχειρήσεων. Επομένως, η αποτίμηση και η εμφάνιση των αποθεμάτων των επιχειρήσεων αυτών είναι κεφαλαιώδους σημασίας για τον προσδιορισμό και την εμφάνιση της οικονομικής κατάστασης και των αποτελεσμάτων από τις εργασίες αυτές.

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (Δ.Λ.Π.) Νο2 πραγματεύεται την αποτίμηση και εμφάνιση των αποθεμάτων στις οικονομικές καταστάσεις, στα πλαίσια των αρχών του ιστορικού κόστους, ως την ευρέως αποδεκτή βάση επί της οποίας εμφανίζονται οι οικονομικές καταστάσεις.

# ΕΝΝΟΙΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Η έννοια των αποθεμάτων καθορίζεται από το Ε.Γ.Λ.Σ. (παρ.2.2.200), ως εξής:

«*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 τη 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*».

Ο ορισμός που δίνεται από το Δ.Λ.Π. Νο2 είναι:

«*Αποθέματα είναι τα υλικά ή ενσώματα περιουσιακά στοιχεία* (α) *προοριζόμενα προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης,* (β) *τα ευρισκόμενα στη διαδικασία της παραγωγής και προοριζόμενα ομοίως για τέτοια πώληση* ή (γ) *τα αναλωθέντα στην παραγωγή των προς πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών*».

# ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

**α) Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ**.: Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. (άρθρο 1, παρ.2.2.205, περ.1 και 2) τα αποθέματα που προέρχονται από αγορές αποτιμώνται στην κατ’ είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και τρέχουσας τιμής αγοράς.

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.

**β) Κατά τον Ν.2190/20**. Με τις διατάξεις του άρθρου 43 (παρ.7, περ. α, εδάφιο πρώτο) του Ν.2190/20, ορίζεται ότι:

Τα αποθέματα, εκτός από τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα αποτιμούνται στην κατ’ είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσης ή του κόστους παραγωγής τους και της τιμής στην οποία η επιχείρηση δύναται να τα αγοράσει (τρέχουσα τιμή αγοράς) ή να τα παράγει (τρέχουσα τιμή αναπαραγωγής) κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού.

Αν η τρέχουσα τιμή αγοράς ή αναπαραγωγής είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσης ή το ιστορικό κόστος παραγωγής, αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε η αποτίμηση γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

Τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα, τα ελαττωματικά προϊόντα και τα συμπαράγωγα αποτιμούνται σύμφωνα με όσα ορίζονται στις περιπτώσεις 3, 4, 11, 12, 13 και 14[V.[[1]](#footnote-1)] της παρ. 2.2.205 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980.

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας παραγράφου λαμβάνονται υπόψη οι εννοιολογικοί προσδιορισμοί της τιμής κτήσης, της τρέχουσας τιμής αγοράς, του ιστορικού κόστους παραγωγής και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, που ορίζονται στις περιπτ. 6, 8, 9 και 10 της παρ. 2.2.205[V.2[[2]](#footnote-2)] του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980.

**γ) Κατά το Π.Δ. 186/1992** (Κ.Β.Σ. τώρα Κ.Φ.Α.Σ.). Με το άρθρο 28, ορίζεται ότι:

Τα αποθέματα, εκτός από τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα, αποτιμούνται στην κατ’ είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής τους και της τιμής στην οποία η επιχείρηση μπορεί να τα αγοράσει ή να τα παράγει κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού.

Αν η τελευταία αυτή τιμή είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσης ή το ιστορικό κόστος παραγωγής, αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε η αποτίμηση γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

Τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα αποτιμούνται σύμφωνα με όσα ορίζονται από τις περιπτώσεις 3, 4 και 14[V.4.[[3]](#footnote-3)] της παραγράφου 2.2.205 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980.

Από τις παραπάνω διατάξεις του Κ.Β.Σ. προκύπτουν τα εξής:

**α)Τα αποθέματα που προέρχονται από αγορές αποτιμούνται κατά τον Κ.Β.Σ. στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης, τρέχουσας τιμής και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας**.

**β)Τα αποθέματα που προέρχονται από την παραγωγή αποτιμούνται κατά τον ίδιο τρόπο που προβλέπει ο εμπορικός νόμος** (Κ.Ν.2190/1920).

Στις παραπάνω διατάξεις παραπέμπει και η φορολογία εισοδήματος.

# ΚΑΝΟΝΕΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΜΕ ΤΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ

## Αποθέματα προερχόμενα από αγορές

Στην κατηγορία αυτή προέρχονται, σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., τα εξής είδη αποθεμάτων:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Είδος αποθέματος | Λογαριασμοί | Ορισμός |
| Γενική Λογιστική | ΑναλυτικήΛογιστική |
| Εμπορεύματα | Λ.20 | Λ.94.20 | Είναι τα υλικά αγαθά (αντικείμενα, ύλες, υλικά) που αποκτώνται από την οικονομική μονάδα, με σκοπό να μεταπωλούνται στην κατάσταση που αγοράζονται |
| Πρώτες και βοηθητικές ύλες (Βιομηχανικών – Ξενοδοχειακών επιχειρήσεων) | Λ.24 | Λ.94.24 | Είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτά με σκοπό την βιομηχανική επεξεργασία ή συναρμολόγησή τους για την παραγωγή ή κατασκευή προϊόντων |
| Υλικά συσκευασίας | Λ.24 | Λ.94.24 | Είναι τα υλικά αγαθά που η επιχείρηση αποκτά με σκοπό τη χρησιμοποίησή για τη συσκευασία των προϊόντων της, ώστε τα τελευταία να φτάνουν στην κατάσταση εκείνη στην οποία είναι δυνατό ή σκόπιμο να προσφέρονται στους πελάτες της |
| Αναλώσιμα υλικά | Λ.25 | Λ.94.25 | Είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτά με προορισμό την ανάλωσή τους για συντήρηση του πάγιου εξοπλισμού της και γενικά για εξασφάλιση των αναγκαίων συνθηκών λειτουργίας των κύριων και βοηθητικών υπηρεσιών. |
| Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων | Λ.26 | Λ.94.26 | Είναι τα υλικά αγαθά που η επιχείρηση αποκτά με σκοπό την ανάλωσή τους για συντήρηση και επισκευή του πάγιου εξοπλισμού της. Ανταλλακτικά αποτελούν και τα τμήματα των μηχανών που φθείρονται περισσότερο από το μηχάνημα στο οποίο είναι προσαρμοσμένα (Σ.τ.Ε. 2261 – 2 /1995) |
| Είδη συσκευασίας | Λ.28 | Λ.94.28 | Τα υλικά που χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση για τη συσκευασία εμπορευμάτων ή προϊόντων της και παραδίνονται στους πελάτες μαζί με το περιεχόμενό τους. Τα είδη συσκευασίας είναι επιστρεπτέα[V.5.1] ή μη, ανάλογα με τη συμφωνία που γίνεται κατά την πώληση. |

Τα παραπάνω αποθέματα αποτιμούνται στην κατ’ είδος χαμηλότερη αξία, μεταξύ τιμής κτήσης, τρέχουσας, τιμής αγοράς και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

## Αποθέματα προερχόμενα από παραγωγή

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Είδος αποθέματος | Λογαριασμοί | Ορισμός |
| Γενική Λογιστική | ΑναλυτικήΛογιστική |
| Έτοιμα προϊόντα | Λ.21 | Λ.94.21 | Είναι τα υλικά αγαθά που παράγονται, κατασκευάζονται ή συναρμολογούνται από την οικονομική μονάδα, με σκοπό την πώλησή τους  |
| Ημιτελή προϊόντα ή ακίνητα προς πώληση | Λ.21 | Λ.94.21 | 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  |
| Παραγωγή σε εξέλιξη | Λ.23 | Λ.94.23 | Είναι οι πρώτες ύλες, βοηθητικά υλικά, ημιτελή προϊόντα και άλλα στοιχεία κόστους (π.χ. εργασία, γενικά βιομηχανικά έξοδα), τα οποία κατά τη διάρκεια της χρήσης ή το τέλος αυτής κατά το στάδιο της απογραφής, βρίσκονται στο κύκλωμα της παραγωγικής διαδικασίας. |

Τα αποθέματα που προέρχονται από την παραγωγή αποτιμώνται στην κατ’ είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ του κόστους παραγωγής, της τρέχουσας τιμής αναπαραγωγής και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

[V.5.1] Ε.ΣΥ.Λ. Γνωμ. 75/1991. Λογιστική παρακολούθηση ειδών συσκευασίας.

**α)**Σύμφωνα με όσα ορίζονται με την παρ. 2.2.200, περ.3 του Ε.Γ.Λ.Σ. στους Λ.28 και Λ.94.28 παρακολουθούνται τα είδη συσκευασίας που από τη φύση τους και το λειτουργικό προορισμό τους ανήκουν στην κατηγορία των αποθεμάτων του κυκλοφορούντος ενεργητικού και τα οποία:

- είτε δεν είναι επιστρεπτέα, γιατί πωλούνται μαζί με τα συσκευαζόμενα σε αυτά εμπορεύματα ή και ιδιαιτέρως.

- είτε είναι επιστρεπτέα, επομένως για την παρακολούθησή τους χρησιμοποιούνται οι Λ.30.04 «*Πελάτες – εγγυήσεις ειδών συσκευασίας*» και Λ.30.07 «*Πελάτες λογ/σμός αξίας ειδών συσκευασίας*» και όσα από αυτά αχρηστεύονται ή καταστρέφονται, διαγράφονται και η αξία κτήσης τους βαρύνει τα έξοδα πώλησής τους.

**β)** τα επιστρεπτέα από τους πελάτες είδη συσκευασίας, των οποίων η παραγωγική ζωή είναι οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος και σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία αποσβένονται τμηματικά, παρακολουθούνται στον Λ.14.04 «*Μέσα αποθήκευσης και μεταφοράς*».

γ) η τήρηση αποθήκης για την παρακολούθηση των ειδών συσκευασίας δεν εξαρτάται από το αν αυτά καταταγούν στα αποθέματα του κυκλοφορούντος ενεργητικού ή στα πάγιας μορφής είδη συσκευασίας, αλλά προκύπτει από τις ανάγκες της διαχειριστικής τάξης, καθώς και από τις κείμενες διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι για την αποτίμηση των αποθεμάτων οι τιμές προσδιορίζονται ως εξής:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Κατηγορία αποθεμάτων | Αξία κτήσης | Τρέχουσα τιμή | Καθαρή ρευστοποιή-σιμη αξία |
| Τιμή κτήσης | Ιστορικό κόστος κτήσης | Αγοράς | Αναπαρα-γωγής |
| 1.Αποθέματα προερ-χόμενα από αγορές* Εμπορεύματα
* Πρώτες ύλες
* Υλικά συσκευασίας
* Αναλώσιμα υλικά
* Ανταλλακτικά παγίων
* Είδη συσκευασίας
 | α1 |  | α2 |  | α3 |
| 2. Αποθέματα προερ-χόμενα από παραγωγή* Έτοιμα προϊόντα
* Ημιτελή προϊόντα
* Παραγωγή σε εξέλιξη
 |  | π1 |  | π2 | π3 |
| 3. υποπροϊόντα | Τα υποπροϊόντα, εφόσον προορίζονται για πώληση, αποτιμούνται στην πιθανή τιμή πωλήσεώς τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα πωλήσεως, όπως και στην περίπτωση των υπολειμμάτων. Όταν όμως προορίζονται να χρησιμοποιηθούν από την ίδια την οικονομική μονάδα, αποτιμούνται στην τιμή χρησιμοποιήσεώς τους, δηλαδή στην τιμή που θα αγοράζονταν, είτε τα συγκεκριμένα υποπροϊόντα, είτε άλλα ισοδύναμης αξίας, με σκοπό να χρησιμοποιηθούν από αυτή. |
| 4. υπολείμματα | Τα υπολείμματα αποτιμούνται στην πιθανή τιμή πωλήσεώς τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την πώλησή τους. |
| 5. συμπαράγωγα | 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. |
| 6. ελαττωματικά | Τα ελαττωματικά προϊόντα, ανάλογα με τις περιπτώσεις που παρουσιάζονται, αποτιμούνται ως εξής:α. Σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν πρόκειται να διατεθεί με το ελάττωμά 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 ελάττωμά του με μικρή έκπτωση, αποτιμάται (κοστολογείται) όπως και το κανονικό προϊόν. Στην περίπτωση δηλαδή 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. |

Η αποτίμηση των αποθεμάτων που προέρχεται από αγορές γίνεται με τη μικρότερη τιμή μεταξύ των α1, α2, α3.

Η αποτίμηση των αποθεμάτων που προέρχονται από παραγωγή γίνεται στη μικρότερη τιμή των π1, π2, π3.

Στην περίπτωση που η εμφανιζόμενη στον ισολογισμό αξία, όπως έχει προσδιοριστεί με την εφαρμογή των παραδεκτών μεθόδων (αναφερόμενοι πιο κάτω), διαφέρει σημαντικά από την αξία που προκύπτει με βάση την τελευταία, σε σχέση με την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, γνωστή τιμή αγοράς, η διαφορά αυτή σημειώνεται στο προσάρτημα, συνολικά για κάθε κατηγορία αποθέματος (άρθρο 43, παρ.7, περ.γ, Κ.Ν.2190/1920).

Οι προβλέψεις που αφορούν υποτιμήσεις αποθεμάτων σχηματίζονται σε ύψος που καλύπτει τις υποτιμήσεις των στοιχείων αυτών, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, και εμφανίζονται στο ενεργητικό του ισολογισμού, αφαιρετικά από τα στοιχεία στα οποία αναφέρονται (άρθρο 42ε, παρ.14, Κ.Ν.2190/1920).

**Παράδειγμα**: Μια οικονομική μονάδα κατά τη διάρκεια της χρήσης 201Χ πραγματοποίησε αγορές εμπορευμάτων αξίας €60.000,00. Η απογραφή έναρξης των εμπορευμάτων είναι €590,00, ενώ η απογραφή λήξης αυτών προσδιορίστηκε σε €1.800,00, ως εξής:

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Είδος | ΜονάδαΜέτρησης | Ποσότητα | Αξίακτήσης | Αξίααγοράς | Αξία ρευστοποίησης | Αξία αποτίμησης |
| Τιμή αποτίμησης | Αξία |
| Α | κιλό | 10,00 | 10 | 12 | 25 | 10 | 100,00 |
| Β | κιλό | 1,00 | 30 | 270 | 450 | 380 | 270,00 |
| Γ | κιλό | 0,500 | 1.000 | 1.080 | 1.600 | 1.000 | 500,00 |
| Δ | τεμάχια | 2,00 | 200 | 240 | 480 | 200 | 400,00 |
| Ε | Τεμάχια | 0,35 | 1.000 | 1.148 | 1.700 | 1.000 | 350,00 |
| Ζ | Μέτρο | 0,10 | 3.500 | 3.200 | 1.800 | 1.800 | 180,00 |
| Σύνολο απογραφής | 1.800,00 |

Με βάση τα πιο πάνω στοιχεία, το κόστος των πωληθέντων εμπορευμάτων στη χρήση 201Χ, προσδιορίστηκε στο ποσό των €58.790,00 ως εξής:

|  |  |
| --- | --- |
| Απογραφή έναρξης 1/1/201Χ | 590,00 |
| (+) αγορές 201Χ | 60.000,00 |
| (–) απογραφή λήξης 31/12/201Χ  | 1.800,00 |
| Κόστος πωληθέντων  | 58.790,00 |

## Αποθέματα υποπροϊόντων

Υποπροϊόντα (Λ.22): 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 επαναχρησιμοποιούνται από την οικονομική μονάδα ή πωλούνται αυτούσια.

Η αποτίμηση των υποπροϊόντων γίνεται ως εξής:

**α)** προοριζόμενα για πώληση

|  |  |
| --- | --- |
| Πιθανή τιμή πώλησης | 1.000,00 |
| (–) άμεσα έξοδα πωλήσεως | 200,00 |
| Τιμή αποτίμησης | 800,00 |

**β)** προοριζόμενα για επαναχρησιμοποίηση

Αποτιμώνται στην τιμή χρησιμοποίησης, δηλαδή στην τιμή αγοράς των ίδιων ή άλλων ισοδύναμης αξίας.

## Αποθέματα υπολειμμάτων

Υπολείμματα (Λ.22): Είναι υλικά κατάλοιπα της παραγωγικής διαδικασίας, κατά κανόνα άχρηστα. Τα υπολείμματα όταν απορρίπτονται, αντιπροσωπεύουν μέρος της βιομηχανικής απώλειας (φύρα). Στην κατηγορία των υπολειμμάτων (Λ.22) εντάσσονται και τα ακατάλληλα για βιομηχανοποίηση ή κανονική αξιοποίηση διάφορα υλικά ή έτοιμα ή ημιτελή προϊόντα. Η αποτίμηση γίνεται ως εξής:

|  |  |
| --- | --- |
| Πιθανή τιμή πώλησης | 1.000,00 |
| (–) άμεσα έξοδα πωλήσεως | 200,00 |
| Τιμή αποτίμησης | 800,00 |

## Αποθέματα συμπαράγωγων

Είναι τα προϊόντα που παράγονται από την επεξεργασία της αυτής πρώτης ύλης κατά τη διάρκεια της αυτής παραγωγικής διαδικασίας.

Η αποτίμησή τους γίνεται ως εξής:

Τα συμπαράγωγα προϊόντα έχουν ενιαίο κόστος παραγωγής, το οποίο μετά τη μείωσή του κατά την αξία αποτίμησης των τυχόν υποπροϊόντων και υπολειμμάτων, κατανέμεται μεταξύ αυτών με κριτήριο την αξία τους σε καθαρές τιμές πώλησης.

**Παράδειγμα**: Από τη βιομηχανοποίηση της πρώτης ύλης Υ1 συμπαράγονται τα προϊόντα Π1 και Π2. Κατά τη διάρκεια μιας κοστολογικής περιόδου π.χ. μήνα Μάρτιο), τα απολογιστικά δεδομένα έχουν ως εξής:

|  |  |
| --- | --- |
| Βιομηχανοποίηση πρώτης ύλης Υ1 μονάδες 110.000×10 | 1.100.000 |
| Κόστος κατεργασίας | 500.000 |
| Συνολικό κόστος | 1.600.000 |
| (–) Αξία αποτίμησης υποπροϊόντων και υπολειμμάτων  | 100.000 |
| Κόστος συμπαράγωγων | 1.500.000 |

Έστω, επίσης, ότι η παραγωγή των Π1, Π2 έχει ως εξής:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Προϊόν  | Παραχθείσες μονάδες | Τιμή πώλησης | Αξία |
| Παραγωγή προϊόντος Π1 | 40.000 | 35,00 | 1.400.000 |
| Παραγωγή προϊόντος Π2 | 50.000 | 20,00 | 1.000.000 |
| Σύνολο αξίας | 2.400.000 |

Η κατανομή του ενωμένου κόστους γίνεται με επιμερισμό, ως εξής:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Προϊόν  | Μερισμός κόστους | Τελικό κόστος |
| Παραγωγή προϊόντος Π1 |  | 875.000 |
| Παραγωγή προϊόντος Π2 |  | 625.000 |

Και τελικά το κόστος κάθε μονάδας των Π1 και Π2 προσδιορίζεται ως εξής:

|  |  |
| --- | --- |
| Προϊόν  | Τελικό κόστος μονάδας |
| Παραγωγή προϊόντος Π1 | = 21,875 |
| Παραγωγή προϊόντος Π2 | = 12,50 |

# ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ

## Τιμή κτήσης

Τα αποθέματα που προέρχονται από αγορές καταχωρούνται κατά τη διάρκεια της χρήσης στα βιβλία της επιχείρησης με την τιμή κτήσης.

Τιμή κτήσης (ή άμεσο κόστος αγοράς) είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς των αποθεμάτων προσαυξημένη κατά τα ειδικά έξοδα αγορών και μειωμένη με τις εκπτώσεις (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.205 περ.6 και άρθρο 43, παρ.5, περ. β, Κ.Ν.2190/1920).

Τιμολογιακή αξία είναι η αξία αγοράς που αναγράφεται στα τιμολόγια, μειωμένη κατά τις εκπτώσεις 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 – τέλη εισαγωγής, καθώς και τα έξοδα μεταφοράς και παραλαβής των σχετικών ειδών.

Το Δ.Λ.Π. 2 (αναθεωρ. 2004 παρ.11) ονομάζει την τιμή κτήσης των αποθεμάτων κόστος αγοράς.

Το κόστος αγοράς περιλαμβάνει την αξία αγοράς, προσαυξημένη μεν με τους δασμούς εισαγωγής ή λοιπούς φόρους αγοράς (εκτός εκείνων που η επιχείρηση μπορεί να επανακτήσει, π.χ. Φ.Π.Α.) καθώς και τα μεταφορικά, έξοδα παράδοσης και άλλα έσοδα άμεσα επιρριπτέα στην αγορά των έτοιμων αγαθών, υλικών και υπηρεσιών. Εμπορικές εκπτώσεις, μειώσεις τιμών και άλλα παρόμοια στοιχεία αφαιρούνται κατά τον προσδιορισμό του κόστους αγοράς.

Οι τόκοι αγοράς αποθεμάτων δεν προσαυξάνουν την τιμή κτήσης των αποθεμάτων, αλλά τα χρηματοοικονομικά έξοδα (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ.5.213, περ.3).

Η εισφορά εναλλακτικής διαχείρησης αποτελεί τμήμα του κόστους κτήσης του εμπορεύματος και συνεπώς αναγνωρίζεται ως απόθεμα κατά την αγορά και ως έσοδο κατά την πώληση με την επίρρηψή τους μέσω των τιμολογίων στους πελάτες (Σ.ΛΟ.Τ. 288/2008).

Τα αποθέματα που παραλαμβάνονται από διαφορετικούς προμηθευτές, τα οποία αν και δεν διαφέρουν μεταξύ τους αγοράζονται σε διαφορετικές τιμές, καταχωρούνται εξ αρχής κατά την αγορά σε μια μερίδα αποθήκης, και όχι κατά προμηθευτή (Ε.ΣΥ.Λ. αρ.γνωμ.258/1995).

## Ιστορικό κόστος παραγωγής

**Ιστορικό κόστος παραγωγής**: Είναι το άμεσο κόστος αγοράς (η τιμή κτήσεως) των πρώτων υλών και των διάφορων 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 παραγμένα αγαθά στη θέση και κατάσταση που βρίσκονται κατά την απογραφή (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.205, περ.9)

Επομένως μια πρώτη προσέγγιση υπολογισμού του ιστορικού κόστους μπορεί να είναι η εξής:

|  |  |
| --- | --- |
| Λογαριασμός | Αξία (υποθετική) |
| Άμεσο κόστος αγοράς των πρώτων και βοηθητικών υλών | 1.000 |
| (+) Γενικά (έμμεσα) έξοδα αγορών | 100 |  |
| (+) Άμεσα και έμμεσα έξοδα παραγωγής[V.12.[[4]](#footnote-4)] | 150 |  |
| Κόστος κατεργασίας για να φθάσουν τα παραγμένα αγαθά στη θέση και κατάσταση που βρίσκονται κατά την απογραφή | 250 |
| Ιστορικό κόστος | 1.250 |

Το ιστορικό κόστος παραγωγής υπολογίζεται με μία από τις μεθόδους που υπολογίζεται και η τιμή κτήσεως, κατά τον τρόπο που ορίζεται παρακάτω.

Για τον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής των μενόντων προϊόντων στην απογραφή λήξης, συνυπολογίζεται στην αξία των χρησιμοποιηθέντων υλικών και ανάλογο ποσοστό εξόδων παραγωγής, συμπεριλαμβανόμενων και των τακτικών αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης (άρθρο 31, παρ.7, Ν.2238/1994).

## Τρέχουσα τιμή αναπαραγωγής

Τρέχουσα τιμή αναπαραγωγής είναι το κόστος στο οποίο η επιχείρηση μπορεί να παράγει τα ιδιοπαραγόμενα αποθέματα κατά την ημέρα σύνταξης της απογραφής, δηλαδή το κόστος παραγωγής του αποθέματος του τελευταίου μήνα της χρήσης ή του πρώτου μήνα της επόμενης χρήσης.

## Τρέχουσα τιμή αγοράς

Τρέχουσα τιμή αγοράς είναι η τιμή αντικατάστασης του συγκεκριμένου αποθέματος, δηλαδή η τιμή στην οποία η οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα να προμηθευτεί το αγαθό, κατά την ημέρα σύνταξης 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. Η τρέχουσα τιμή αγοράς διαμορφώνεται με το συνυπολογισμό όλων των στοιχείων του κόστους κτήσης (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ.2.2.205, περ.8).

Η δικαστηριακή νομολογία ενέκρινε (Σ.τ.Ε. 2547/1979) ότι ως τρέχουσα τιμή νοείται εκείνη στην οποία ο επιτηδευματίας μπορεί να αγοράσει το απόθεμα κατά την ημέρα που συντάσσει την απογραφή. Επομένως, αν η τιμή κτήσης ενός εμπορεύματος π.χ. υποδημάτων έχει υποβιβαστεί λόγω παρέλευσης της μόδας, η αποτίμηση των υποδημάτων αυτών θα γίνει στο βιβλίο απογραφών με τιμή κατώτερη της τιμής κτήσης. Η μείωση της τιμής πώλησης του εμπορεύματος, λόγω παρέλευσης της μόδας του, αμφισβητήθηκε από τον φορολογικό ελεγκτή αν συνιστά την τρέχουσα τιμή αυτού. Όμως, το δικαστήριο έκρινε, με την άνω απόφασή του, ότι η μειωμένη αξία των υποδημάτων λόγω παρέλευσης της μόδας ανταποκρίνεται στην τρέχουσα αξία αυτών, στην οποία καλώς κατεγράφησαν.

Επίσης, απόθεμα φαρμάκων τέλους χρήσης θα αποτιμηθεί με την τρέχουσα τιμή αγοράς τέλους χρήσης εφόσον αυτή πράγματι είναι μικρότερη της τιμής κτήσης τους (Υπ. Οικονομικών 1014535/1998).

## Τρέχουσα τιμή αγοράς

Το Ε.Γ.Λ.Σ. (παρ.2.2.205, περ.8) αναφέρει ότι σε περίπτωση αδυναμίας προσδιορισμού της τρέχουσας τιμής του αποθέματος, λαμβάνεται υπόψη η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία αυτού.

**Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία**: Είναι η τιμή πωλήσεως του αποθέματος, στην οποία υπολογίζεται ότι αυτό θα πωληθεί κάτω από συνθήκες ομαλής πορείας των εργασιών της οικονομικής μονάδας, μειωμένη με το κόστος ολοκληρώσεως 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 πωλήσεως.

Επομένως, αν τα αποθέματα για ειδικούς οικονομικούς λόγους, π.χ. λόγω αλλαγής προτιμήσεων των καταναλωτών (παρέλευσης της μόδας), ελαττωματικότητας, παλαιότητας κλπ, υφίστανται σοβαρή μείωση της αξίας τους, η αποτίμησή τους στην απογραφή πρέπει να γίνει στην πιθανή τιμή πώλησης (Σ.τ.Ε. 1520/1991).

Στην περίπτωση, όμως, αυτή ο επιχειρηματίας φέρει το βάρος της απόδειξης της απαξίωσης αυτής.

Το Δ.Λ.Π. 2 για την εξακρίβωση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας των αποθεμάτων αναφέρει εκτός των άλλων, τα εξής:

«*Το κόστος των αποθεμάτων μπορεί να μη είναι ανακτήσιμο, αν αυτά έχουν υποστεί φθορά, αν έχουν καταστεί ολικώς ή μερικώς άχρηστα ή αν οι τιμές πώλησής τους έχουν μειωθεί. Το κόστος αποθεμάτων μπορεί επίσης να μη είναι ανακτήσιμο, αν οι προβλεπόμενες δαπάνες ολοκλήρωσης ή πώλησής τους έχουν αυξηθεί*».

Οι εκτιμήσεις της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας λαμβάνουν υπόψη το σκοπό για τον οποίο τηρούνται τα αποθέματα. Για παράδειγμα, η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία ποσότητας αποθέματος που τηρείται για να καλύψει βέβαιες συμβάσεις πωλήσεων αγαθών ή υπηρεσιών, βασίζεται στη συμβατική τιμή. Αν οι συμβάσεις πωλήσεων καλύπτουν μικρότερες ποσότητες από αυτές των αποθεμάτων που τηρούνται, η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία της επιπλέον ποσότητας βασίζεται στη γενική τιμή πώλησης.

Οι ύλες και τα υλικά, που κρατούνται 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. Όμως, όταν μια κάμψη της τιμής των υλών παρέχει ένδειξη ότι το κόστος των ετοίμων προϊόντων υπερβαίνει 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 καλύτερο διαθέσιμο μέσο επιμέτρησης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους.

Για τα αποθέματα, τα οποία για μεγάλο χρονικό διάστημα δεν παρουσιάζουν καμία κίνηση, η επιχείρηση πρέπει να σχηματίσει πρόβλεψη για την πιθανή ζημιά που ενδεχόμενα να υποστεί λόγω της απαξίωσης. Η πρόβλεψη αυτή εμφανίζεται στο ενεργητικό του ισολογισμού αφαιρετικά από τα αποθέματα στα οποία αναφέρεται (Κ.Ν. 2190/1920, άρθρο 42ε, παρ.14).

Επειδή δεν έχουν καθιερωθεί συγκεκριμένα χρονικά όρια, μετά την υπέρβαση των οποίων το απόθεμα θεωρείται «ακίνητο» και επομένως μπορεί βάσιμα να θεωρηθεί ότι έχει υποστεί απαξίωση, το τεχνικό γραφείο του Σ.Ο.Λ. προτείνει στους ορκωτούς ελεγκτές να θεωρούν γενικά ότι είναι «ακίνητα» τα αποθέματα που περιλαμβάνονται στα κονδύλια του ισολογισμού και που τουλάχιστον σε όλη τη διάρκεια της χρήσης και μέχρι την ημερομηνία της επόμενης χρήσης οι αναλυτικοί λογαριασμοί δεν παρουσίασαν καμία κίνηση ή παρουσίασαν ασήμαντη κίνηση.

# ΜΕΘΟΔΟΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΗΣ ΤΙΜΗΣ ΚΤΗΣΗΣ

## Παραδεκτές μέθοδοι

Όπως προηγούμενα αναφέρθηκε, τα εμπορεύματα που προέρχονται από αγορές καταχωρούνται στην τιμολογιακή αξία μειωμένη κατά τις χορηγηθείσες εκπτώσεις, το Φ.Π.Α. και προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγορών. Επίσης, τα αποθέματα που προέρχονται από την παραγωγή καταχωρούνται με τις τιμές του ιστορικού κόστους.

Κατά τη διάρκεια της χρήσης, όμως, οι τιμές αλλάζουν, με αποτέλεσμα να δημιουργούνται συγχύσεις για τον υπολογισμό της τιμής κτήσης. Εφόσον, όμως, ο Κ.Ν. 2190/1920 (άρθρο 43, παρ.7, περ. β) αναφέρει ότι η μέθοδος υπολογισμού της τιμής κτήσης ή του κόστους παραγωγής επιλέγεται από την οικονομική μονάδα (με μία από τις επτά προαναφερθείσες), αρκεί αυτή να εφαρμόζεται πάγια, προτείνονται οι παρακάτω μέθοδοι υπολογισμού (Ν.3052/2002, ισχύς από 1/1/2003):

**α) Μέθοδος μέσου σταθμικού κόστους**

Κατά τη μέθοδο αυτή η μέση σταθμική τιμή κτήσης υπολογίζεται από την παρακάτω έκφραση:

 

Η περίοδος στάθμισης μπορεί να είναι ετήσια ή μικρότερη του έτους, αρκεί να τηρείται παγίως, δηλαδή οι παραλλαγές της μεθόδου αυτής μπορεί να είναι οι παρακάτω:

* Μέθοδος του ετήσιου μέσου σταθμικού κόστους
* Μέθοδος του μηνιαίου μέσου σταθμικού κόστους
* Μέθοδος του διμηνιαίου μέσου σταθμικού κόστους
* Μέθοδος του τριμηνιαίου μέσου σταθμικού κόστους κ.ο.κ.

**Παράδειγμα** (αποτίμηση αποθεμάτων με αγορές μόνον από την έδρα)

Κατά τη διάρκεια της χρήσης 201Χ, η οικονομική μονάδα πραγματοποίησε τις παρακάτω αγορές του είδους Α με τις εξής τιμές:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Ποσότητα | Τιμή μονάδας | Κόστος αγοράς |
| 1η αγορά | 1.000 | €10,00 | €10.000,00 |
| 2η >> | 500 | €14,00 | €7.000,00 |
| 3η >> | 2.000 | €13,00 | €26.000,00 |
| 4η >> | 1.000 | €14,00 | €14.000,00 |
| 5η >> | 600 | €15,00 | €90.000,00 |
| Σύνολα | 10.500 |  | €147.000,00 |

Έστω ότι κατά την απογραφή 31/12/201Χ το απόθεμα του είδους Α καταμετρήθηκε σε 1.000 μονάδες. Η μέση τιμή κτήσης, καθώς και η αξία των αποθεμάτων προσδιορίζονται ως εξής:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Μέση τιμή κτήσης είδους Α |  | €14,00 |
| Αξία αποθέματος Α 31/12/201Χ | 1.000×€14,00 | €14.000,00 |

Αξίζει να σημειωθεί ότι, η αποτίμηση των αποθεμάτων των υποκαταστημάτων, όταν τηρείται εξαρτημένη λογιστική των αποθηκευτικών χώρων και για τις χρήσεις που αρχίζουν από 22/12/2006, μπορεί να γίνεται:

1. Ξεχωριστά από τα αποθέματα της έδρας με βάση την αξία αγοράς ή το ιστορικό κόστος παραγωγής ενός εκάστου από αυτά
2. Ενιαία με τα αποθέματα της έδρας
3. Ενιαία με τα αποθέματα της έδρας ορισμένων από αυτά και ξεχωριστά για καθένα από τα υπόλοιπα
4. Ενιαία με τα αποθέματα της έδρας ορισμένων από αυτά και ενιαία για όλα ή μερικά από τα υπόλοιπα υποκαταστήματα

(Υπ. Οικον. Πολ.1024/2007).

**β) Μέθοδος κυκλοφοριακού μέσου όρου ή διαδοχικών υπολοίπων**

Κατά τη μέθοδο αυτή μετά από κάθε εισαγωγή καθορίζεται η μέση τιμή του υπολοίπου με την εξής έκφραση:

 

**Παράδειγμα**: έστω ότι κατά τη διάρκεια της χρήσης 201Χ, η οικονομική μονάδα πραγματοποίησε τις παρακάτω αγορές του είδους Α με τις αντίστοιχες τιμές, ενώ πραγματοποίησε και τις ακόλουθες εξαγωγές:

|  |  |
| --- | --- |
| Εισαγωγή | Εξαγωγή |
| Αγορά | Ποσότη-τες | ΤιμήΜονά-δας | ΚόστοςΑγοράς | Μέση τιμή | Πώληση | Ποσότη-τα | Κόστοςπωληθ. |
| 1η | 4.000 | 10,00 | 40.000,00 |  |  |  |  |
| 2η | 2.000 | 12,00 | 24.000,00 |  |  |  |  |
| Σύνολο | 6.000 |  | 64.000,00 | 10,67 |  |  |  |
| Εξαγωγή | (2.000) |  | (21.340,00) | 10,67 | 1η | 2.000 | 21.340 |
| Υπόλοιπο | 4.000 |  | 42.660,00 | 10,67 |  |  |  |
| 3η | 1.500 | 11,00 | 16.500,00 |  |  |  |  |
| 4η | 1.000 | 13,00 | 13.000,00 |  |  |  |  |
| Σύνολο | 6.500 |  | 72.160,00 | 11,10 |  |  |  |
| Εξαγωγή | (4.000) |  | (44.400,00) | 11,10 | 2η | 4.000 | 44.400 |
| Υπόλοιπο | 2.500 |  | 27.760,00 | 11,10 |  |  |  |
| 5η | 500 | 14,00 | 7.000,00 |  |  |  |  |
| Σύνολο | 3.000 |  | 34.760,00 | 11,59 |  |  |  |
| Εξαγωγή | (1.000) |  | (11.590,00) | 11,59 | 3η | 1.000 | 11.590 |
| Υπόλοιπο | 2.000 |  | 23.170,00 | 11,59 |  |  |  |
| Αποτίμηση (αξία) αποθέματος 31/12/201Χ: 2.000×€11,59 = 23.170,00Κόστος πωληθέντων | 77.330 |

**γ) Μέθοδος πρώτη εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (F.I.F.O.)**

Κατά τη μέθοδο αυτή θεωρείται ότι η πρώτη εισαγωγή (αγορά) εξάγεται πρώτη και ότι τα αποθέματα απογραφής προέρχονται από τις τελευταίες αγορές της χρήσης και αποτιμούνται στις τιμές που αντίστοιχα αγοράστηκαν. Η αρχή του σχετικού υπολογισμού γίνεται από την τελευταία αγορά.

**Παράδειγμα**: Έστω ότι τη διάρκεια της χρήσης 201Χ η οικονομική μονάδα πραγματοποίησε τις παρακάτω αγορές με τις έναντι αυτών σημειούμενες τιμές. Στην ίδια κατάσταση παρατίθενται και οι εξαγωγές αποθεμάτων από την αποθήκη (πωλήσεις). Τα αποθέματα κατά την απογραφή 31/12/201Χ καταμετρήθηκαν σε 2.000 μονάδες.

Με βάση τα δεδομένα, το κόστος πωληθέντων και η αξία απογραφής 31/12/201Χ θα προσδιοριστούν ως εξής:

|  |  |
| --- | --- |
| **ΕΙΣΑΓΩΓΗ** | **ΕΞΑΓΩΓΗ** |
| Αγορά | Ποσό-τητα | Τιμή μονάδας | Κόστος αγοράς | Πώληση | Ποσό-τητα | Κόστος πωληθέν-των |
| 1η | 4.000 | €10,00 | 40.000,00 |  |  |  |
| 2η | 2.000 | €12,00 | 24.000,00 |  |  |  |
| 3η | 1.500 | €11,00 | 16.500,00 |  |  |  |
| 4η | 1.000 | €13,00 | 13.000,00 |  |  |  |
| 5η | 500 | €14,00 | 7.000,00 |  |  |  |
| Σύνολο | 9.000 |  | 100.500,00 |  |  |  |
| Πωλήσεις | (7.000) |  |  | Χρήσης 201Χ | 7.000 | 75.000,00 |
| Υπόλοιπο | 2.000 |  |  |  |  |  |
| **Αποτίμηση (αξία) αποθέματος 31/12/201Χ** |  |  |  |
| Ποσότητα | Τιμή μονάδας | Αξία |  |  |  |
| 5η | 500 | €14,00 | 7.000,00 |  |  |  |
| 4η | 1.000 | €13,00 | 13.000,00 |  |  |  |
| 3η | 500 | €11,00 | 5.500,00 |  |  |  |
| Σύνολο | 2.000 |  | 25.500,00 |  |  |  |
| Κόστος πωληθέντων | 75.000,00 |  |  | 75.000,00 |

**δ) Μέθοδος τελευταία εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (L.I.F.O.)**

Κατά τη μέθοδο αυτή θεωρείται ότι η πρώτη εξαγωγή (πώληση) προέρχεται από την τελευταία εισαγωγή και ότι τα αποθέματα τέλους χρήσης προέρχονται από τις παλαιότερες εισαγωγές. Η αρχή του σχετικού υπολογισμού γίνεται από την πρώτη αγορά της χρήσης.

**Παράδειγμα**: Με τα δεδομένα του προηγούμενου παραδείγματος θα προσδιορίσουμε το απόθεμα την 31η/12/210Χ και το κόστος πωληθέντων ως εξής:

|  |  |
| --- | --- |
| **ΕΙΣΑΓΩΓΗ** | **ΕΞΑΓΩΓΗ** |
| Αγορά | Ποσό-τητα | Τιμή μονάδας | Κόστος αγοράς | Πώληση | Ποσό-τητα | Κόστος πωληθέν-των |
| 1η | 4.000 | €10,00 | 40.000,00 |  |  |  |
| 2η | 2.000 | €12,00 | 24.000,00 |  |  |  |
| 3η | 1.500 | €11,00 | 16.500,00 |  |  |  |
| 4η | 1.000 | €13,00 | 13.000,00 |  |  |  |
| 5η | 500 | €14,00 | 7.000,00 |  |  |  |
| Σύνολο | 9.000 |  | 100.500,00 |  |  |  |
| Πωλήσεις | (7.000) |  |  | Χρήσης 201Χ | 7.000 |  |
| Υπόλοιπο | 2.000 |  |  |  |  |  |
| **Αποτίμηση (αξία) αποθέματος 31/12/201Χ** |  |  |  |
| Αγορά  | Ποσότητα | Τιμή μονάδας | Αξία |  |  |  |
| 1η | 2.000 | €10,00 | 20.000,00 |  |  |  |
| Σύνολο | 2.000 |  | 20.000,00 |  |  |  |
| Κόστος πωληθέντων | 80.500,00 |  |  | 80.500,00 |

**ε) Μέθοδος του βασικού αποθέματος**

Κατά την μέθοδο αυτή τα αποθέματα τέλους χρήσης διακρίνονται σε δύο μέρη. Το ένα αντιστοιχεί στο βασικό απόθεμα και 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 ανάγκες βιομηχανοποίησης προκειμένου για υλικά που αναλώνονται στην παραγωγική διαδικασία. Το βασικό απόθεμα αποτιμάται στην αξία της αρχικής του κτήσης. Το υπόλοιπο απόθεμα αποτιμάται με μια από τις μεθόδους που αναφέρθηκαν προηγούμενα.

Για να εφαρμόσουμε τη μέθοδο του βασικού αποθέματος πρέπει, σύμφωνα με όσα προβλέπονται από το Ε.Γ.Λ.Σ. (παρ.2.2.205 περ.7ε), οι επιχειρήσεις με δική τους ευθύνη να διαχωρίσουν τα αποθέματα τέλους χρήσης σε βασικό απόθεμα και σε υπεραπόθεμα, λαμβάνοντας ως κριτήριο για τον προσδιορισμό του βασικού αποθέματος, την ελάχιστη ποσότητα που κρίνεται αναγκαία για την ομαλή διεξαγωγή της συνήθους δραστηριότητας της επιχείρησης, κάτω από συνήθεις συνθήκες.

Στην περίπτωση που η ποσότητα των κατά είδος αποθεμάτων δεν διακυμαίνεται σημαντικά από χρήση σε χρήση, είναι δυνατό να χαρακτηρίζεται ολόκληρη η ποσότητα αυτή ως βασικό απόθεμα και ανάλογα να γίνεται η αποτίμησή της.

**Παράδειγμα**:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Ποσότητα | Αξία |
| Απόθεμα έναρξης (βασικό απόθεμα) | 100 | 1.000 |
| Αγορές κατά τη διάρκεια της χρήσης |
| α) 400×12=4.800 |  |  |
| β) 500×15=7.500 |  |  |
| γ) 200×17=3.400 |  |  |
| Σύνολα αγορών | 1.100 | 15.700 |
| Σύνολο αποθεμάτων | 1.200 | 16.700 |
| Απόθεμα λήξης |
| α) βασικό απόθεμα: 100×10=1.000 |  |  |
| β) επιπλέον απόθεμα:100×17=1.700 |  |  |
| Συνολικό απόθεμα λήξης | 200 | 2.700 |
| **Κόστος πωληθέντων** | **1.000** | **14.000** |

**στ) Μέθοδος 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, κ.ο.κ.). Κατά την αποτίμηση των αποθεμάτων της απογραφής, αυτά αναλύονται σε ποσότητες κατά παρτίδα από την οποία προέρχονται και αποτιμώνται στο κόστος της συγκεκριμένης παρτίδας, ανεξάρτητα από το χρόνο παραγωγής ή αγοράς τους.

**ζ) Μέθοδος του πρότυπου κόστους**

 Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα αποτιμώνται στην τιμή του πρότυπου κόστους. Η μέθοδος του πρότυπου κόστους, εφαρμόζεται με την προϋπόθεση της παρ. 2.2.205 περ.5 Ε.Γ.Λ.Σ [V.20.[[5]](#footnote-5)].

**ζ.α)** **Γενικά περί πρότυπου και προϋπολογιστικού κόστους**

Το πρότυπο, όπως και το προϋπολογιστικό κόστος, είναι ένα προκαθορισμένο κόστος. **Προκαθορισμένο κόστος** είναι εκείνο που υπολογίζεται πριν πραγματοποιηθεί, με τις διάφορες μεθόδους και διαδικασίες.

Το προκαθορισμένο κόστος, ανάλογα με τις διαδικασίες που ακολουθούνται για τον προσδιορισμό του, την ακρίβεια και τους σκοπούς που επιδιώκονται, διακρίνεται στις ακόλουθες κατηγορίες:

**i. Προϋπολογιστικό κόστος** είναι εκείνο που καταρτίζεται πριν πραγματοποιηθεί η παραγωγή, π.χ. ενός προϊόντος, μιας υπηρεσίας, ενός έργου, ή πριν λειτουργήσει μία υπηρεσία, ή πριν πραγματοποιηθεί μια δραστηριότητα.

 Το προϋπολογιστικό κόστος προσδιορίζεται με βάση τα δεδομένα του παρελθόντος και τις συνθήκες που προβλέπεται να διαμορφωθούν κατά τη χρονική περίοδο πραγματοποιήσεώς του. Στον όρο «συνθήκες» περιλαμβάνονται οι ποσοτικές αναλώσεις και οι τιμές των συστατικών στοιχείων του κόστους, όπως π.χ. οι ποσοτικές αναλώσεις και τιμές των υλικών, της εργασίας, του ηλεκτρικού ρεύματος, των καυσίμων και λοιπών εξόδων που προβλέπεται να πραγματοποιηθούν κατά τη χρονική περίοδο παραγωγής του προϊόντος ή του έργου για το οποίο προσδιορίζεται το προϋπολογιστικό κόστος.

 Ο προσδιορισμός του προϋπολογιστικού κόστους, με τον τρόπο που γίνεται, αποτελεί προσπάθεια προσεγγίσεως του μελλοντικού ιστορικού (πραγματικού) κόστους. Το κόστος αυτό, κατά κανόνα, χρησιμοποιείται για τον καθορισμό τιμών πωλήσεως, όπως π.χ. προϊόντων και έργων, σε προσφορές. Χρησιμοποιείται επίσης για τον καθορισμό τιμών πωλήσεως προϊόντων που παράγονται για πρώτη φορά. Για λόγους ασφάλειας και για χάρη του σκοπού που εξυπηρετεί, ο προσδιορισμός του προϋπολογιστικού κόστους γίνεται με ανοχές κατά τον υπολογισμό των συστατικών του στοιχείων.

 Ορισμένες επιχειρήσεις για την ομοιόμορφη αντιμετώπιση της αποτίμησης των αποθεμάτων τους (στο τέλος της χρήσης), έχουν θεσπίσει τη μέθοδο που δίνεται από την εξής έκφραση:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | + |  |
|  | + |  |

**Τιμή αγοραστή**: είναι η τιμή της παραγγελίας αγοράς με την οποία η επιχείρηση έχει συμφωνήσει να αγοράσει από τον προμηθευτή τα εμπορεύματα και η οποία μπορεί να αλλάζει μέσα στη χρήση ανάλογα με τις συνθήκες της αγοράς.

Η άνω τιμή αγοραστή είναι μια προϋπολογιστική τιμή κόστους, την οποία οι επιχειρήσεις την χρησιμοποιούν κατά τη λογιστικοποίηση της αξίας των παραλαμβανόμενων εμπορευμάτων και την καταχώρησή τους στους αναλυτικούς λογαριασμούς των αποθεμάτων του πρωτοβάθμιου Λ.94 «***Αποθέματα***» της αναλυτικής λογιστικής (Ε.ΣΥ.Λ. αρ. γνωμ.258/1995).

Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ της πραγματικής αξίας του τιμολογίου του προμηθευτή και της προϋπολογιστικής τιμής (της τιμής του αγοραστή), δηλαδή η «απόκλιση τιμής αγοράς», καταχωρείται κατά τη διάρκεια της χρήσης στον Λ.95 «***Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος***» και στους υπολογαριασμούς του. Η εγγραφή αυτή της λογιστικοποίησης της απόκλισης αξίας αγοράς γίνεται κατά την καταχώρηση της αξίας του τιμολογίου του προμηθευτή στη Γενική Λογιστική.

Στο τέλος της χρήσης τα μένοντα αποθέματα εμπορευμάτων (η τελική απογραφή τους) μπορεί να αποτιμώνται στα προϋπολογιστικές τιμές (τιμές του αγοραστή). Η ολική όμως απόκλιση τιμής αγοράς, κατ’ είδος εμπορεύματος, κατανεμόμενη ανάλογα μεταξύ μενόντων των πωληθέντων θα συνυπολογίζεται (θετικά ή αρνητικά) στο προϋπολογιστικό κόστος της απογραφής σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παράγραφο 2.2.205 περ.5 του Ε.Γ.Λ.Σ. Το ολικό ποσό της απόκλισης που αφορά τα μένοντα στο τέλος της χρήσης, αναγράφεται χωριστά με ένα ποσό, για όλα τα εμπορεύματα, κάτω από το ολικό προϋπολογιστικό κόστος της απογραφής κατά πρωτοβάθμιο λογαριασμό αποθέματος (π.χ. Λ.20, Λ.24 κλπ), έτσι ώστε με την προσθαφαίρεσή του να μεταβάλλεται το ολικό κόστος των αποθεμάτων της απογραφής, από προϋπολογιστικό σε πραγματικό κόστος (Ε.ΣΥ.Λ. αρ. γνωμ.245/1995).

Η παραπάνω περιγραφόμενη μέθοδος λογιστικής παρακολούθησης και αποτίμησης των αποθεμάτων μπορεί να εφαρμόζεται σε κάθε κατάστημα της επιχείρησης χωριστά, είτε σε αυτό εξάγεται είτε όχι αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα, υπό τον όρο ότι οι τυχόν διακινήσεις εμπορευμάτων, μεταξύ των υποκαταστημάτων, αποτιμώνται σε τιμές κόστους του καταστήματος που αποστέλλει τα εμπορεύματα όπως αυτό (το κόστος) προκύπτει από τις τηρούμενες μερίδες αποθήκης (Ε.ΣΥ.Λ. αρ. γνωμ. 258/1995).

**ii. Πρότυπο κόστος** είναι εκείνο που καταρτίζεται και προσδιορίζεται πριν πραγματοποιηθεί, με βάση τους παρακάτω υπολογισμούς και ακριβείς μετρήσεις:

* Των ποσοτήτων υλικών που αναλώνονται άμεσα για την παραγωγή της μονάδας του προϊόντος
* Του χρόνου άμεσης εργασίας που απαιτείται για την παραγωγή της μονάδας του προϊόντος
* Των ποσοτήτων των λοιπών στοιχείων του κόστους, όπως π.χ. ηλεκτρικού ρεύματος, ατμού, νερού, έμμεσων υλικών παραγωγής, συντηρήσεων και επισκευών, που απαιτούνται κατά μονάδα δραστηριότητας
* Των τιμών μονάδας των άμεσων υλικών,
* Των τιμών μονάδας της άμεσης εργασίας
* Των τιμών μονάδας των λοιπών συστατικών του στοιχείων

Το πρότυπο κόστος είναι κόστος προκαθορισμένο, επειδή προσδιορίζεται πριν πραγματοποιηθεί, διαφέρει όμως από το προϋπολογιστικό κόστος επειδή ο προσδιορισμός του βασίζεται σε εξειδικευμένους υπολογισμούς που γίνονται μετά από πραγματικές μετρήσεις. Επίσης, κατά τον προσδιορισμό του πρότυπου κόστους επιχειρείται ο καθορισμός του ακριβούς ύψους του κόστους, ενώ κατά τον προσδιορισμό του προϋπολογιστικού κόστους επιχειρείται η πρόβλεψη του ύψους του κόστους. Το πρότυπο κόστος είναι συγχρόνως και πραγματικό, επειδή η δυνατότητα πραγματοποίησής του είναι πειραματικά επαληθευμένη και μάλιστα κάτω από συγκεκριμένες συνθήκες χρησιμοποιούμενου εξοπλισμού, επιπέδου εξειδικευμένης εργασίας και γενικά κάτω από ορισμένες συνθήκες λειτουργίας της μονάδας.

Το πρότυπο κόστος αποτελεί το σταθερό κοστολογικό μέγεθος (επαληθευμένα πραγματοποιήσιμο) με το οποίο συγκρίνεται το πραγματικό κόστος για τον προσδιορισμό των αποκλίσεων (διαφορών). Η ανάλυση των αποκλίσεων κατά πηγή προέλευσης αποτελεί τη βάση ελέγχου του πραγματικού κόστους, και μέσω αυτού, της αποτελεσματικότητας ολόκληρης της εκμετάλλευσης και των λειτουργικών της υποδιαιρέσεων.

Σχετικά με τη λογιστική εμφάνιση του κόστους των αποθεμάτων, όταν εφαρμόζεται πρότυπη κοστολόγηση, το Ε.ΣΥ.Λ. με τη γνωμοδότηση 245/3–5–1995 έδωσε τις εξής οδηγίες:

**ζ.β) Αγοραζόμενα αποθέματα**

Τα αγοραζόμενα αποθέματα, δηλαδή τα αποθέματα που παρακολουθούνται στους Λ.20, Λ.24, Λ.25, Λ28 της γενικής λογιστικής, η επιχείρηση μπορεί να τα παρακολουθεί κατά τη διάρκεια της χρήσης, ως εξής:

* Στη γενική λογιστική σε πραγματικές αξίες
* Στην αναλυτική λογιστική σε πρότυπες αξίες

**Ενημέρωση αποθήκης**. Οι αποθήκες τηρούνται πάντοτε και αποκλειστικά στην αναλυτική λογιστική και για τον λόγο αυτό είναι απόλυτα εφικτή ή χρεωπίστωσή τους σε τιμές πρότυπου ή προϋπολογιστικού κόστους.

Όταν εφαρμόζεται, εσωλογιστικά, το σύστημα του πρότυπου κόστους και για τα αγοραζόμενα αποθέματα (Λ.20, Λ.24 κλπ) ακολουθείται η μέθοδος προσδιορισμού της «απόκλισης τιμής» κατά τη λογιστικοποίηση του τιμολογίου αγοράς, στην αναλυτική λογιστική οι μερίδες αποθήκης τηρούνται στο πρότυπο κόστος. Οι αποκλίσεις μεταξύ πρότυπου κόστους αγοράς και πραγματικού κόστους αγοράς των αποθεμάτων καταχωρούνται στον Λ.95 «*Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος*» και στους υπολογαριασμούς του.

**Αποκλίσεις τιμών αγοράς**. Οι αποκλίσεις των τιμών αγοράς των αποθεμάτων από το πρότυπο κόστος παρακολουθούνται στον Λ.95 «*Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος*», όπως προαναφέρθηκε. Η κατανομή των αποκλίσεων μεταξύ μενόντων και διατεθέντων αποθεμάτων γίνεται για κάθε είδος αποθέματος χωριστά.

Το ποσό της απόκλισης που αφορά τα μένοντα, και το οποίο καταχωρείται με ένα κονδύλι στην απογραφή κατά πρωτοβάθμιο λογαριασμό προκύπτει ως αλγεβρικό άθροισμα θετικών ή αρνητικών αποκλίσεων των τιμών αγοράς των επί μέρους ειδών αποθεμάτων της απογραφής τέλους χρήσης.

**Αποτίμηση αποθεμάτων τέλους χρήσης**. Στο τέλος της χρήσης τα μένοντα αποθέματα μπορεί να αποτιμώνται στις πρότυπες τιμές τους.

Η ολική όμως απόκλιση «τιμής αγοράς» κατ’ είδος αποθέματος θα κατανέμεται ανάλογα μεταξύ μενόντων και διατεθέντων (πωληθέντων ή αναλωθέντων) και θα συνυπολογίζεται (θετικά ή αρνητικά) στο πρότυπο κόστος απογραφής σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην παράγραφο 2.2.205 περ. 5 και 7ζ του Ε.Γ.Λ.Σ. (Ε.ΣΥ.Λ. αρ.γνωμ.259/1995).

Επομένως, στην απογραφή τα παραπάνω αποθέματα αθροιζόμενα θα μας δίνουν, κατ’ αρχή, το **ολικό πρότυπο κόστος** κατά πρωτοβάθμιο λογαριασμό αποθέματος (Λ.20, Λ.24, Λ.25, Λ.26 και Λ.28).

Το ολικό ποσό της απόκλισης, που αφορά τα μένοντα κατά το τέλος της χρήσης, αναγράφεται χωριστά, κάτω από το ολικό πρότυπο κόστος της απογραφής, κατά πρωτοβάθμιοι λογαριασμό αποθέματος, ενώ με την προσθαφαίρεσή του μεταβάλλει το ολικό κόστος των αποθεμάτων της απογραφής από πρότυπο σε πραγματικό κόστος (Ε.ΣΥ.Λ. αρ. γνωμ. 259/1995).

Το παραπάνω ολικό κόστος των αποθεμάτων της απογραφής τέλους χρήσης πρέπει να μειωθεί ή να αυξηθεί κατά το **ολικό ποσό της απόκλισης** που αναλογεί στα μένοντα αποθέματα.

Επομένως, η διαφορά μεταξύ ολικού πρότυπου κόστους και ολικού ποσού απογραφής, μας αποφέρει το **ολικό πραγματικό κόστος** των αποθεμάτων της απογραφής τέλους χρήσης.

**Παράδειγμα**. Στην απογραφή 31 Δεκεμβρίου 201Χ ο πρωτοβάθμιος Λ.24 «*Πρώτες και βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας*» έχει τις καταχωρήσεις του πίνακα.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Είδος | Μον. μέτρησης | Ποσότητα | Πρότυπο κόστος | Αξία |
| Α | Kgr | 17.475 | 100 | 17.475,00 |
| Β | Kgr | 2.000 | 0,30 | 600,00 |
| Γ | Kgr | 1.000 | 0,20 | 200,00 |
| Δ | Kgr | 3.000 | 0,40 | 1.200,00 |
| E | Kgr | 1.500 | 0,35 | 525,00 |

Έστω ακόμα ότι:

|  |  |
| --- | --- |
| Οι πραγματικές συνολικές αγορές των ειδών Α, Β, Γ, Δ, Ε έχουν καταχωρηθεί στον Λ.24 με αξία | 110.000,00 |
| Οι καταχωρημένες πρότυπες αγορές στους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής έχουν αξία | 100.000,00 |

Ζητείται να προσδιοριστεί το ολικό κόστος απογραφής αποθεμάτων του Λ.24.

**Λύση**

Το ολικό πρότυπο κόστος είναι προφανώς:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Είδος | Μον. μέτρησης | Ποσότητα | Πρότυπο κόστος | Αξία |
| Α | Kgr | 17.475 | 100 | 17.475,00 |
| Β | Kgr | 2.000 | 0,30 | 600,00 |
| Γ | Kgr | 1.000 | 0,20 | 200,00 |
| Δ | Kgr | 3.000 | 0,40 | 1.200,00 |
| E | Kgr | 1.500 | 0,35 | 525,00 |
| Ολικό πρότυπο κόστος | 20.000,00 |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Η αρνητική απόκλιση τιμών αγοράς είναι: | 110.000 – 100.000 | 10.000,00 |
| Πλέον: Αναλογία ολικών ποσών αρνητικών αποκλίσεων στην απογραφή 31/12/201X:  |  | 2.000,00 |
| Ολικό πραγματικό κόστος απογραφής αποθεμάτων του Λ.24 | 22.000,00 |

**ζ.γ) Παραγόμενα προϊόντα**

Τα έτοιμα και ημιτελή προϊόντα του Λ.21 «*Έτοιμα και ημιτελή προϊόντα*», μπορεί να παρακολουθούνται στην αναλυτική λογιστική στο πρότυπο κόστος και να αποτιμώνται στην απογραφή τους σε πρότυπες τιμές.

Οι αποκλίσεις κόστους παραγωγής (διαφορές μεταξύ πρότυπου και πραγματικού κόστους) που προσδιορίζονται κατ’ είδος προϊόντος και λογιστικοποιούνται κατά τη διάρκεια της χρήσης, καταχωρούμενες στους υπολογαριασμούς του Λ.95 «*Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος*», κατανέμονται στο τέλος της χρήσης μεταξύ μενόντων και πωληθέντων.

Το ποσό των αποκλίσεων που αναλογεί στα μένοντα προϊόντα καθώς και στα ημιτελή, προσδιοριζόμενο ως το αλγεβρικό άθροισμα των αποκλίσεων των κατ’ είδος προϊόντων, αναγράφεται στην απογραφή τέλους χρήσης με ένα κονδύλι κάτω από το άθροισμα του ολικού πρότυπου κόστους απογραφής των αποθεμάτων του Λ.21 «*Έτοιμα και ημιτελή προϊόντα*» και προσθαφαιρείται σε αυτό.

Το υπόλοιπο ποσό των αποκλίσεων μεταφέρεται ή στο κόστος πωληθέντων ή στα αποτελέσματα χρήσης.

**Παράδειγμα**. Ο Λ.24 «*Πρώτες και βοηθητικές ύλες – υλικά συσκευασίας*» παρουσιάζει κατά τη διάρκεια της χρήσης 201Χ, αγορές σε πραγματικές τιμές €110.000,00. Οι αγορές αφορούν ένα μόνο είδος (π.χ παρθένο ελαιόλαδο 0–1ο).

Η επιχείρηση κατά τη διάρκεια της ίδιας χρήσης, παρακολούθησε στην αναλυτική λογιστική τα παραπάνω αγοραζόμενα από τρίτους αποθέματα σε τιμές πρότυπου κόστους. Από τους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής προκύπτουν οι εξής πληροφορίες, σχετικά με την κίνηση των παραπάνω αποθεμάτων:

|  |  |
| --- | --- |
| Πρότυπο κόστος αγορών πρώτων υλών χρήσης 201Χ | 100.000,00 |
| Πρότυπο κόστος αναλώσεων πρώτων υλών | 78.500,00 |
| * Στην παραγωγή ελαιολάδου (έτοιμο προϊόν)
 | 70.000,00 |  |
| * Στη διοίκηση
 | 500,00 |  |
| * Στη συσκευασία
 | 8.000,00 |  |
| Πρότυπο κόστος πωληθέντων πρώτων υλών | 1.500,00 |
| Σύνολο κόστους αναλώσεων και πωληθέντων πρώτων υλών | 80.000,00 |
| Πρότυπο κόστος μενόντων πρώτων υλών | 100.000,00 - 80.000,00 | 20.000,00 |

Οι αρνητικές αποκλίσεις μεταξύ πραγματικών τιμών αγοράς και αντίστοιχων πρότυπων, είναι:

|  |  |
| --- | --- |
| Πραγματικές τιμές αγοράς πρώτων υλών Λ.24 | 110.000,00 |
| Πρότυπο κόστος αγορών πρώτων υλών Λ.94 | 100.000,00 |
| Αρνητική απόκλιση | 10.000,00 |

Ενώ οι παραπάνω αποκλίσεις θα κατανεμηθούν **α)** στο κόστος αναλώσεων και **β)** στα μένοντα, ως εξής:

|  |
| --- |
| **Είδος: Ελαιόλαδο κλπ** |
| Κόστος | Κόστος σε πρότυ-πες αξίες | Κατανομή αρνη-τικών αποκλίσεων | Συνολικό κόστος σε πραγματικές τιμές |
| Κόστος παραγωγής έτοιμου προϊόντος | 70.000,00 | 7.000,00**[V.27.[[6]](#footnote-6)]** | 77.000,00 |
| Κόστος διοίκησης | 500,00 | 50,00 | 550,00 |
| Κόστος διάθεσης (συσκευασία) | 8.000,00 | 800,00 | 8.800,00 |
| Κόστος πωληθέντων | 1.500,00 | 150,00 | 1.650,00 |
| Κόστος μενόντων (πρώτων υλών) | 20.000,00 | 2.000,00 | 22.000,00 |
| Σύνολα | 100.000,00 | 10.000,00 | 110.000,00 |

Αν υποθέσουμε ότι κατά τη διάρκεια της χρήσης 201Χ η επιχείρηση παρήγαγε 100.000 μονάδες έτοιμου προϊόντος και ότι στην απογραφή καταμετρήθηκαν 1.000 μονάδες, η αποτίμηση των μενόντων αποθεμάτων έτοιμου προϊόντος την 31η/12/201Χ, θα γίνει ως εξής:

|  |
| --- |
| **Λογαριασμός 21 «Έτοιμα και ημιτελή προϊόντα»** |
| Είδος: Ελαιόλαδο κλπ |
| Ολικό πρότυπο κόστος μενόντων | Kgr 1.000 × €0,7**(\*)** | 700,00 |
| (+) Αναλογία ολικών αρνητικών αποκλίσεων |  | 70,00 |
| Ολικό πραγματικό κόστος μενόντων | 770,00 |

**(\*)** Ο αναγνώστης καλείται να απαντήσει γιατί η τιμή αποτίμησης είναι €0,7 και όχι οιαδήποτε άλλη.

**ζ.δ) Συμφωνία μεταξύ γενικής και αναλυτικής λογιστικής**

Όταν εφαρμόζεται πρότυπη κοστολόγηση και οι προσδιοριζόμενες αποκλίσεις μεταξύ πρότυπου και πραγματικού κόστους μεταφέρονται στα αποτελέσματα ή στο κόστος των λειτουργιών διοίκησης και διάθεσης το μικτό αποτέλεσμα που προσδιορίζεται στην αναλυτική λογιστική διαφέρει από αυτό της γενικής. Αντίθετα το καθαρό αποτέλεσμα είναι το ίδιο (αναλυτική και γενική λογιστική).

**ζ.ε) Απογραφή έναρξης αποθεμάτων**

αν στην προηγούμενη χρήση τα αποθέματα είχαν αποτιμηθεί σε πρότυπο κόστος με ιδιαίτερη εμφάνιση των αποκλίσεων στην αντίστοιχη απογραφή, με την έναρξη της χρήσης οι μερίδες αποθήκης (αναλυτικοί λογαριασμοί του Λ.94 «Αποθέματα»), θα ενημερωθούν ως εξής:

* Οι μερίδες αποθήκης θα εμφανίζουν την ίδια ακριβώς εικόνα που είχαν κατά το κλείσιμό τους στο τέλος της προηγούμενης χρήσης
* Επειδή, όμως, οι αναλυτικοί λογαριασμοί του Λ.94 «*Αποθέματα*» τηρούνται στο πρότυπο κόστος, για να εξασφαλιστεί η συνέχιση τήρησης του πρότυπου κόστους, μεταφέρεται το ποσό της απόκλισης από τον Λ.94 στον Λ.95 «*Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος*»
* Στον Λ.95 «*Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος*» καταχωρούνται, εκτός από τις προηγούμενες αποκλίσεις της απογραφής έναρξης, και οι αποκλίσεις μεταξύ πρότυπου και πραγματικού κόστους αποθεμάτων της τρέχουσας χρήσης και το αλγεβρικό άθροισμά τους κατανέμεται στο τέλος της χρήσης στα μένοντα και στα διατεθέντα με την προαναφερθείσα λογιστική διαδικασία.

**η) Μέθοδος τελευταίας τιμής αγοράς**

Η μέθοδος αυτή δεν μπορεί να θεωρηθεί ως παραδεκτή, καθόσον προσδιορίζεται κόστος το οποίο δεν έχει πραγματοποιηθεί και επομένως δεν είναι ιστορικό κόστος (παρ.14 Δ.Λ.Π. 2). Εφόσον, σύμφωνα με τον Κ.Ν.2190/1920 και την παρ.2.2.205 Ε.Γ.Λ.Σ., η αποτίμηση των αποθεμάτων της απογραφής γίνεται με βάση το ιστορικό κόστος, η μέθοδος αυτή δεν ενδείκνυται ως παραδεκτή.

**θ) Μέθοδος του ποσοστού μικτού κέρδους.**

Η καταχώρηση, στο βιβλίο απογραφών ή στις θεωρημένες καταστάσεις απογραφής, γίνεται, με τη μέθοδο αυτή, κατ’ είδος αγαθού, ποσότητα και αξία σε τιμές λιανικής πώλησης μειωμένες κατά το ποσοστό κέρδους και μειωμένες, επίσης, κατά τον Φ.Π.Α. Σημειώνεται ότι, η μέθοδος αυτή είναι παραδεκτή τόσο κατά το αναθεωρημένο Δ.Λ.Π. 2, όσο και κατά τον Κ.Β.Σ. (ΠΔ 186/1992).

Αξίζει επίσης να σημειωθεί, ότι αρχικά το Ε.ΣΥ.Λ. είχε αναφέρει ότι η μέθοδος αυτή μπορεί να γίνει αποδεκτή μόνο στις περιπτώσεις που, νόμιμα, δεν τηρείται βιβλίο αποθήκης κατά ποσότητα και αξία για τις εισαγωγές, επομένως η παραπάνω μέθοδος αποτελεί τον προσφορότερο τρόπο προσδιορισμού της αξίας κτήσης των αποθεμάτων της απογραφής π.χ. τα πολυκαταστήματα ή τα super markets μπορούν να αποτιμήσουν τα αποθέματά τους με τη μέθοδο αυτή.

# ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ

Η επιχείρηση «Χ» μέσα στη χρήση πραγματοποιεί στην αποθήκη της πρώτης ύλης τις ακόλουθες κινήσεις.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Ημ/νία | Ενέργεια | Ποσότητα | Τιμή μονάδας | Υπόλοιπο |
| 20/1 | Προμήθεια  | 600 | €30,00 | 600 |
| 28/1 | Προμήθεια | 400 | €36,00 | 1.000 |
| 9/2 | Ανάλωση | 300 |  | 700 |
| 25/2 | Ανάλωση | 350 |  | 350 |
| 4/3 | Προμήθεια | 240 | €38,00 | 590 |
| 15/3 | Ανάλωση | 340 |  | 250 |

Να γίνει η αποτίμηση 31/3.

**α) Μέθοδος απλού μέσου όρου**

Απλά βρίσκουμε το μέσο όρο των τριών (3) εισαγωγών που έχουν γίνει:

 Μέση τιμή μονάδας = =€34,67

Επομένως, το απόθεμα των 250 μονάδων θα αποτιμηθεί με €34,67 ανά μονάδα, δηλαδή:

Αξία αποθέματος 31/3= 250 × €34,67 = €8.667,50

**β) Μέθοδος σταθμικού μέσου όρου (Σ.Μ.Ο.)**

Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιεί τις ποσότητες ως συντελεστή στάθμισης. Αυτό επιβάλλει τις εξής ενέργειες:

1. Κάθε νεοπαραληφθείσα ποσότητα προστίθεται στην ήδη υπάρχουσα
2. Το κόστος των νεοπαραληφθεισών ποσοτήτων προστίθεται στο κόστος των ήδη υπαρχουσών
3. Διαίρεση της αξίας του κάθε νέου υπολοίπου δια των νέων υπόλοιπων μονάδων. Για κάθε νέα παραλαβή προκύπτει ανάγκη υπολογισμού ενός νέου μέσου όρου.

Επομένως, η πλήρης ανάπτυξη της καρτέλας της αποθήκης για τη μέθοδο αυτή είναι:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Ημερ/νία | **ΠΑΡΑΛΑΒΕΣ** | **ΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ** | **ΥΠΟΛΟΙΠΟ** |
| Ποσό-τητα | ΤιμήΜον. | Αξία | Ποσό-τητα | ΤιμήΜον. | Αξία | Ποσό-τητα | Αξία |
| 20/1 | 600 | 30 | 18.000 |  |  |  | 600 | 18.000 |
| 28/1 | 450 | 36 | 16.200 |  |  |  | 1.050 | 34.200 |
| 9/2 |  |  |  | 300 | 32,57 | 9.770 | 750 | 24.430 |
| 25/2 |  |  |  | 350 | 32,57 | 11.400 | 400 | 13.030 |
| 4/3 | 240 | 38 | 9.120 |  |  |  | 640 | 22.150 |
| 15/3 |  |  |  | 340 | 34,61 | 11.770 | 300 | 10.380 |

Η πρώτη χορήγηση γίνεται στη τιμή μονάδας:

 

Η δεύτερη χορήγηση γίνεται με βάση την τιμή μονάδας που διαμορφώθηκε την 25η/2, δηλαδή:

 = 

Παρατηρείστε ότι δημιουργούνται τιμές που ουδέποτε υπήρξαν.

**γ) Μέθοδος της σειράς εξάντλησης (F.I.F.O)**

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, οι μονάδες οι μονάδες που χρονικά εισήχθησαν πρώτες στην αποθήκη χορηγούνται πρώτες. Έτσι χρησιμοποιείται η τιμή παραλαβής μέχρι να τελειώσουν όλες οι μονάδες που εισήλθαν μαζί. Όταν τελειώσουν οι μονάδες μιας παραλαβής οι επόμενες χορηγήσεις γίνονται από την επόμενη παραλαβή, επομένως και η τιμή θα είναι αυτή της δεύτερης.

Η πλήρης ανάπτυξη της καρτέλας της αποθήκης με τη μέθοδο F.I.F.O, θα είναι:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Ημερ/νία | **ΠΑΡΑΛΑΒΕΣ** | **ΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ** | **ΥΠΟΛΟΙΠΟ** |
| Ποσό-τητα | ΤιμήΜον. | Αξία | Ποσό-τητα | ΤιμήΜον. | Αξία | Ποσό-τητα | Αξία |
| 20/1 | 600 | 30 | 18.000 |  |  |  | 600 | 18.000 |
| 28/1 | 450 | 36 | 16.200 |  |  |  | 1.050 | 34.200 |
| 9/2 |  |  |  | 300 | 30,00 | 9.000 | 750 | 25.200 |
| 25/2 |  |  |  | 300 | 30,00 | 9.000 | 450 | 16.200 |
|  |  |  |  | 50 | 36,00 | 1.800 | 400 | 4.400 |
| 4/3 | 240 | 38 | 9.120 |  |  |  | 640 | 23.520 |
| 15/3 |  |  |  | 340 | 36,00 | 12.240 | 60 | 2.160 |
|  |  |  |  |  |  |  | 240 | 9.120 |
|  |  |  |  |  |  |  | 300 | 11.280 |

Σημείωση: Δεν δημιουργούνται κέρδη ή ζημιές από τη λογιστική παρακολούθηση της αποθήκης (γιατί;). Η τιμή χορήγησης πιθανά να διαφέρει από την τρέχουσα τιμή.

**δ) Μέθοδος της αντίστροφης σειράς εξάντλησης (L.I.F.O.)**

Η τιμή της τελευταίας παραλαβής ισχύει μέχρι να εξαντληθούν οι μονάδες της παραλαβής αυτής. Όταν εξαντληθούν λαμβάνεται η τιμή της προηγούμενης παραλαβής κ.ο.κ.

Η πλήρης ανάπτυξη της καρτέλας αποθήκης θα είναι:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Ημερ/νία | **ΠΑΡΑΛΑΒΕΣ** | **ΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ** | **ΥΠΟΛΟΙΠΟ** |
| Ποσό-τητα | ΤιμήΜον. | Αξία | Ποσό-τητα | ΤιμήΜον. | Αξία | Ποσό-τητα | Αξία |
| 20/1 | 600 | 30 | 18.000 |  |  |  | 600 | 18.000 |
| 28/1 | 450 | 36 | 16.200 |  |  |  | 600 | 18.000 |
|  |  |  |  |  |  |  | 450 | 16.200 |
|  |  |  |  |  |  |  | 1.050 | 34.200 |
| 9/2 |  |  |  | 300 | 36,00 | 10.800 | 600 | 18.000 |
|  |  |  |  |  |  |  | 150 | 5.400 |
|  |  |  |  |  |  |  | 750 | 23.400 |
| 25/2 |  |  |  | 150 | 36,00 | 5.400 | 400 | 12.000 |
|  |  |  |  | 200 | 30,00 | 6.000 |  |  |
|  |  |  |  | 350 |  | 11.400 |  |  |
| 4/3 | 240 | 38 | 9.120 |  |  |  | 400 | 12.000 |
|  |  |  |  |  |  |  | 240 | 9.120 |
|  |  |  |  |  |  |  | 640 | 21.120 |
| 15/3 |  |  |  | 240 | 38,00 | 9.120 | 300 | 9.000 |
|  |  |  |  | 100 | 30,00 | 3.000 |  |  |
|  |  |  |  | 340 |  | 12.120 |  |  |

Σημείωση: όταν γίνεται χορήγηση από πολύ παλιά παραλαβή, η αποτίμηση είναι σε τιμή εξωπραγματική.

**ε) Μέθοδος της τρέχουσας τιμής ή τιμής αντικατάστασης**

Χρησιμοποιεί την τρέχουσα τιμή για την αποτίμηση των αποθεμάτων. Αυτό σημαίνει ότι η τρέχουσα τιμή πρέπει να είναι γνωστή τη στιγμή της χορήγησης.

Στο παράδειγμά μας υποθέτουμε ότι οι τρέχουσες τιμές είναι οι παρακάτω:

|  |  |
| --- | --- |
| 20/1 |  |
| 28/1 |  |
| 9/2 |  |
| 25/2 |  |
| 4/3 |  |
| 15/3 |  |

Η πλήρης ανάπτυξη της καρτέλας αποθήκης θα είναι η πιο κάτω:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Ημερ/νία | **ΠΑΡΑΛΑΒΕΣ** | **ΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ** | **ΥΠΟΛΟΙΠΟ** |
| Ποσό-τητα | ΤιμήΜον. | Αξία | Ποσό-τητα | ΤιμήΜον. | Αξία | Ποσό-τητα | Αξία |
| 20/1 | 600 | 30 | 18.000 |  |  |  | 600 | 18.000 |
| 28/1 | 450 | 36 | 16.200 |  |  |  | 1.050 | 34.200 |
| 9/2 |  |  |  | 300 | 38,00 | 11.400 | 750 | 28.500 |
| 25/2 |  |  |  | 350 | 39,00 | 13.650 | 400 | 15.600 |
| 4/3 | 240 | 39 | 9.360 |  |  |  | 640 | 24.960 |
| 15/3 |  |  |  | 340 | 40,00 | 13.600 | 300 | 12.000 |

Επισήμανση: Με τη μέθοδο αυτή δημιουργούνται λογιστικά κέρδη και ζημιές που οφείλονται αποκλειστικά στις διακυμάνσεις της τρέχουσας τιμής.

**στ) Μέθοδος πρότυπης τιμής**

Η μέθοδος, όπως προαναφέρθηκε, χρησιμοποιείται στο πλαίσιο της πρότυπης κοστολόγησης. Χρησιμοποιείται μια προκαθορισμένη τιμή για τις παραλαβές και για τις χορηγήσεις, ενώ οι αποκλίσεις που ενδεχόμενα προκύπτουν, συγκρίνοντας την προκαθορισμένη τιμή του πρότυπου κόστους με την προκύπτουσα από το ιστορικό κόστος, κατανέμονται στα απούλητα (μένοντα αποθέματα) και στα πουλημένα αποθέματα. Η μέθοδος του πρότυπου κόστους μπορεί να εφαρμοστεί μόνο όταν τηρείται αναλυτική λογιστική (εσωλογιστική κοστολόγηση) και όχι κατά την εξωλογιστική κοστολόγηση.

Αν για παράδειγμα η πρότυπη τιμή, στο παράδειγμά μας, είναι 36€/μον., τότε η πλήρης ανάπτυξη καρτέλας της αποθήκης, θα είναι η εξής:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Ημερ/νία | **ΠΑΡΑΛΑΒΕΣ** | **ΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ** | **ΥΠΟΛΟΙΠΟ** |
| Ποσό-τητα | ΤιμήΜον. | Αξία | Ποσό-τητα | ΤιμήΜον. | Αξία | Ποσό-τητα | Αξία |
| 20/1 | 600 | 36 | 21.600 |  |  |  | 600 | 21.600 |
| 28/1 | 450 | 36 | 16.200 |  |  |  | 1.050 | 37.800 |
| 9/2 |  |  |  | 300 | 36,00 | 10.800 | 750 | 27.000 |
| 25/2 |  |  |  | 350 | 36,00 | 12.600 | 400 | 14.400 |
| 4/3 | 240 | 36 | 8.640 |  |  |  | 640 | 23.040 |
| 15/3 |  |  |  | 340 | 36,00 | 12.240 | 300 | 10.800 |

Παρατηρείστε ότι, η δυσκολία εντοπίζεται στον προσδιορισμό της πρότυπης τιμής.

# ΠΡΟΤΥΠΕΣ ΤΙΜΕΣ

Οι πρότυπες ποσότητες που καθορίζονται για την παραγωγή της μονάδας του προϊόντος, για να μετατραπούν σε κόστος πρέπει να πολλαπλασιαστούν με τις αντίστοιχες πρότυπες τιμές. Οι τιμές αυτές είναι προκαθορισμένες και προσδιορίζονται σύμφωνα με τη διαδικασία των προτύπων.

Η πρότυπη τιμή των στοιχείων του κόστους έχει την τάση να αντιστοιχεί στην προβλεπόμενη επιτεύξιμη τιμή κτήσης των αγαθών, που θα χρησιμοποιηθούν στην παραγωγή. Αποτελεί ένα είδος τιμής που εκφράζει το ποσό στο οποίο προβλέπεται να στοιχίσουν τα ποσοτικά μεγέθη που χρησιμοποιούνται. Για τον προσδιορισμό της πρότυπης τιμής λαμβάνονται υπόψη οι συνθήκες που προβλέπεται να ισχύουν στην αγορά κατά τη διάρκεια της προϋπολογιστικής περιόδου, οι συμφωνίες που έχουν γίνει με τους προμηθευτές αγαθών και υπηρεσιών, τα μέσα και οι δυνατότητες επηρεασμού των τιμών αγοράς των αγαθών που ενδιαφέρουν την οικονομική μονάδα, τα αποθέματα έναρξης κλπ.

**Παράδειγμα** προσδιορισμού πρότυπης τιμής πρώτης ύλης Υ1.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Προέλευση | Μονάδες | Τιμή μονάδας |
| Αποθέματα έναρξης | 20.000 | 100,00 |
| Συμβόλαια αγοράς | 30.000 | 110,00 |
| Συμβόλαια αγοράς | 10.000 | 120,00 |

Έστω ότι η ανάλωση της πρώτης ύλης Υ1 υπολογίζεται σε 40.000 μονάδες, τότε η πρότυπη τιμή ανάλωσης θα είναι:

α) Μέθοδος Σ. Μ.Ο.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Μονάδες | Τιμή μονάδας | Αξία |
| 20.000 | 100,00 | 2.000.000 |
| 30.000 | 110,00 | 3.300.000 |
| 10.000 | 120,00 | 1.200.000 |
| 60.000 |  | 6.500.000 |

Πρότυπη τιμή μον. = = 

β) μέθοδος αποτίμησης F.I.F.O.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Μονάδες | Τιμή μονάδας | Αξία |
| 20.000 | 100,00 | 2.000.000 |
| 20.000 | 110,00 | 2.200.000 |
| 40.000 |  | 4.200.000 |

Πρότυπη τιμή μον. = = 

γ) μέθοδος αποτίμησης L.I.F.O.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Μονάδες | Τιμή μονάδας | Αξία |
| 10.000 | 120,00 | 1.200.000 |
| 30.000 | 110,00 | 3.300.000 |
| 40.000 |  | 4.500.000 |

Πρότυπη τιμή μον. = = 

**Άσκηση** (τακτοποίηση ποσοτικής διαφοράς απογραφής)

Η εμπορική επιχείρηση ΝΗΜΑ ΑΕ ασχολείται με το εμπόριο νήματος και τηρεί θεωρημένη αποθήκη για τα εμπορεύσιμα αγαθά. Η καρτέλα αποθήκης, ενός είδους Α, την 31η/12/201Χ, παρουσιάζει την εξής εικόνα:

|  |
| --- |
| **Καρτέλα αποθήκης είδος Α** |
| Ημερ/νία | **ΕΙΣΑΓΩΓΗ** | **ΕΞΑΓΩΓΗ** | **ΥΠΟΛΟΙΠΟ** |
| Ποσό-τητα | ΤιμήΜον. | Αξία | Ποσό-τητα | ΤιμήΜον. | Αξία | Ποσό-τητα | ΤιμήΜον | Αξία |
| 1/1 | 100 | 1,36 | 136 |  |  |  |  |  |  |
| 10/5 | 1.000 | 1,80 | 1.800 |  |  |  |  |  |  |
| 20/9 |  |  |  | 400 | 3,50 | 1.400 |  |  |  |
| 31/12 | 1.100 | 1,76 | 1.936 | 400 | 3,50 | 1.400 | 700 |  |  |

Την 31η/12/201Χ έγινε πραγματική (φυσική) απογραφή του είδους Α και προέκυψε ότι το απόθεμα είναι 660 μονάδες, αντί των 700 που εμφανίζεται στην καρτέλα. Η απόκλιση θεωρήθηκε, από τη διοίκηση, φυσιολογική και όχι σε διαφορές π.χ. ζύγισης κατά την εξαγωγή ή την εισαγωγή. Να γίνουν οι λογιστικές ενέργειες που αφορούν τον χειρισμό του ελλείμματος, δεδομένου ότι εφαρμόζεται πάγια, από την επιχείρηση, η μέθοδος αποτίμησης του Σ.Μ.Ο.

**Λύση**

α) από το λογιστήριο εκδίδεται ένα αθεώρητο «δελτίο εσωτερικής διακίνησης» γραμμένο με την ποσότητα του ελλείμματος (40 μον.), με το οποίο ενημερώνεται η καρτέλα του είδους.

β) γίνεται αποτίμηση του είδους Α, ώστε να προσδιοριστεί το κόστος του τελικού αποθέματος, ως εξής:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Ποσότητα  | Τιμή μον. | Αξία |
| Αρχικό απόθεμα | 100 | 1,36 | 136 |
| Αγορές | 1.000 | 1,80 | 1.800 |
| Σύνολο | 1.100 | 1,76(\*) | 1.936 |
| (\*) Μέση τιμή κτήσης:  |
| Κόστος τελικού αποθέματος | 660 | 1,76 | 1.161,60 |
| Προσδιορισμός κόστους πωληθέντων |
| Κόστος πωληθέντων | 400 | 1,76 | 704,00 |
| Έλλειμμα (φυσιολογικό) | 40 | 1,76 | 70,40 |
| Συνολικό κόστος πωληθέντων | 440 | 1,76 | 774,40 |
| Σύνολο κόστους | 1.100 | 1,76 | 1.936,00 |

γ) με την ολοκλήρωση της αποτίμησης, εκδίδεται ένα δελτίο εσωτερικής διακίνησης την 31η/12/201Χ, συμπληρωμένο με το συνολικό ποσό των 774,40€.

Με το πρωτότυπο του δελτίου ενημερώνεται η καρτέλα αποθήκης, ως προς τις εξαγωγές. Αξίζει να σημειωθεί, επίσης, ότι το ποσό της διαφοράς 1.400–774,40 = €625,60 είναι μικτό κέρδος, καθόσον €1.400 είναι τα έσοδα των πωλήσεων, ενώ €774,40 είναι το κόστος πωληθέντων. Η καρτέλα αποθήκης θα έχει, ενημερωμένη, ως εξής:

|  |
| --- |
| **Καρτέλα αποθήκης είδος Α** |
| Ημερ/νία | **ΕΙΣΑΓΩΓΗ** | **ΕΞΑΓΩΓΗ** | **ΥΠΟΛΟΙΠΟ** |
| Ποσό-τητα | ΤιμήΜον. | Αξία | Ποσό-τητα | ΤιμήΜον. | Αξία | Ποσό-τητα | ΤιμήΜον | Αξία |
| 1/1 | 100 | 1,36 | 136 |  |  |  |  |  |  |
| 10/5 | 1.000 | 1,80 | 1.800 |  |  |  |  |  |  |
| 20/9 |  |  |  | 400 | 3,50 | 1.400 |  |  |  |
| 31/12 | 1.100 | 1,76 | 1.936 | 400 | 3,50 | 1.400 | 700 |  |  |
| Έλλειμμα |  |  |  | 40 |  |  | 660 |  | 1.161,60 |
| **Σύνολα** |  |  |  | 440 |  | 1.400 |  |  |  |
| Κόστοςελλείμματος |  |  |  |  |  | -70,40 |  |  |  |
| Κόστος πω-ληθέντων |  |  |  |  |  | 704,00 |  |  |  |
| **Μικτό κέρ-δος** |  |  |  |  |  | 625,60 |  |  |  |

δ) εγγραφές στη Γ.Λ.

1.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 80 | Γενική εκμετάλλευση |  |  |
| 80.00 | Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης |  |  |
| 80.00.00 | Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης | 1.936 |  |
|  | 20 | Εμπορεύματα |  |  |
|  | 20.00 | Αποθέματα εμπορευμάτων |  |  |
|  | 20.00.00 | Αποθέματα απογραφής |  | 136 |
|  | 21.01 | Αγορές χρήσης εμπορευμάτων |  |  |
|  | 20.01.23 | Αγορές χρήσης εμπορευμάτων με 23% |  | 1.800 |

*Μεταφορά αρχικών αποθεμάτων και αγορών στη γενική εκμετάλλευση*

2.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 20 | Εμπορεύματα |  |  |
| 20.00 | Αποθέματα εμπορευμάτων |  |  |
| 20.00.00 | Αποθέματα απογραφής | 1.161,60 |  |
|  | 80 | Γενική εκμετάλλευση |  |  |
|  | 80.00 | Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης |  |  |
|  | 80.00.00 | Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης |  | 1.161,60 |

*Μεταφορά τελικών αποθεμάτων στη γενική εκμετάλλευση*

3.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 70 | Πωλήσεις εμπορευμάτων |  |  |
| 70.00 | Πωλήσεις στο εσωτερικό |  |  |
| 70.00.23 | Πωλήσεις χονδρικές με 23% | 1.400 |  |
|  | 80 | Γενική εκμετάλλευση |  |  |
|  | 80.00 | Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης |  |  |
|  | 80.00.00 | Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης |  | 1.400 |

*Μεταφορά πωλήσεων στη γενική εκμετάλλευση*

Το καθολικό του Λ.80.00.00 «*Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης*», έχει ως εξής

 Λ.80.00.00 «***Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης***»

 (1) 1.936 1.161,60 (2)

 1.400 (3)

Παρουσιάζει δηλαδή πιστωτικό υπόλοιπο €625,60, το οποίο σημαίνει μικτό κέρδος. Η επόμενη εγγραφή τακτοποιεί το μικτό αυτό κέρδος, ως εξής:

4.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 80 | Γενική εκμετάλλευση |  |  |
| 80.00 | Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης |  |  |
| 80.00.00 | Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης | 625,60 |  |
|  | 80.01 | Μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) εκμετάλλευσης |  |  |
|  | 80.01.00 | Μικτά αποτελέσματα χρήσης 201Χ |  |  |
|  | 80.01.00.01 | Μικτά κέρδη χρήσης 201Χ |  | 625,60 |

*Προσδιορισμός μικτού αποτελέσματος*

Έστω ότι το έλλειμμα της αποθήκης του είδους προέρχεται από κλοπή, και επιπλέον το συγκεκριμένο εμπόρευμα δεν είναι ασφαλισμένο, τότε η κλοπή (εφόσον δεν μπορεί να αποδειχθεί) θεωρείται τεκμαρτό έσοδο και η παρακάτω εγγραφή τακτοποιεί το γεγονός αυτό:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 81 | Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα |  |  |
| 81.00 | Έκτακτα και ανόργανα έξοδα |  |  |
| 81.00.03 | Κλοπές – υπεξαιρέσεις | 70,40 |  |
|  | 78 | Ιδιοπαραγωγή παγίων (τεκμαρτά έσοδα) |  |  |
|  | 78.10 | Έσοδα από ιδιόχρηση αποθεμάτων |  |  |
|  | 78.10.05 | Ζημιές από κλοπή ανασφάλιστων αποθεμάτων |  | 70,40 |

*Κλοπή αποθεμάτων*

Ενώ κατά την εξαγωγή του αποτελέσματος θα διενεργούνταν οι εγγραφές:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 78 | Ιδιοπαραγωγή παγίων (τεκμαρτά έσοδα) |  |  |
| 78.10 | Έσοδα από ιδιόχρηση αποθεμάτων |  |  |
| 78.10.05 | Ζημιές από κλοπή ανασφάλιστων αποθεμάτων | 70,40 |  |
|  | 80 | Γενική εκμετάλλευση |  |  |
|  | 80.00 | Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης |  |  |
|  | 80.00.00 | Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης |  | 70,40 |

*Μεταφορά Λ.78 στη γενική εκμετάλλευση*

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 86 | Αποτελέσματα χρήσης |  |  |
| 86.02 | Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα |  |  |
| 86.02.07 | Έκτακτα και ανόργανα έξοδα | 70,40 |  |
|  | 81 | Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα |  |  |
|  | 81.00 | Έκτακτα και ανόργανα έξοδα |  |  |
|  | 81.00.03 | Κλοπές – υπεξαιρέσεις |  | 70,40 |

*Καταλογισμός έκτακτου εξόδου*

Ο αναγνώστης καλείται να σχηματίσει τα καθολικά (για επιβεβαίωση).

# Τέλος Ενότητας

Επεξεργασία: Μέγας Χρήστος

 

# Σημειώματα

**Σημείωμα Ιστορικού Εκδόσεων Έργου**

Το παρόν έργο αποτελεί την έκδοση 1.01.

**Σημείωμα Αναφοράς**

Copyright Τεχνολογικό Εκπαιδευτικό Ίδρυμα Θεσσαλίας, Αναστασίου Θεόδωρος 2015. Αναστασίου Θεόδωρος. «Χρημοτοοικονομική Λογιστική». Έκδοση: 1.0. Λάρισα 01/07/2015. Διαθέσιμο από τη δικτυακή διεύθυνση: <http://cdev.teilar.gr/courses/> .

**Σημείωμα Αδειοδότησης**

Το παρόν υλικό διατίθεται με τους όρους της άδειας χρήσης Creative Commons Αναφορά Δημιουργού - Μη Εμπορική Χρήση - Παρόμοια Διανομή 4.0 [1] ή μεταγενέστερη, Διεθνής Έκδοση. Εξαιρούνται τα αυτοτελή έργα τρίτων π.χ. φωτογραφίες, διαγράμματα κ.λπ., τα οποία εμπεριέχονται σε αυτό και τα οποία αναφέρονται μαζί με τους όρους χρήσης τους στο «Σημείωμα Χρήσης Έργων Τρίτων».



[1] [http://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/](http://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/deed.el)

Ως **Μη Εμπορική** ορίζεται η χρήση:

που δεν περιλαμβάνει άμεσο ή έμμεσο οικονομικό όφελος από την χρήση του έργου, για το διανομέα του έργου και αδειοδόχο,

που δεν περιλαμβάνει οικονομική συναλλαγή ως προϋπόθεση για τη χρήση ή πρόσβαση στο έργο,

που δεν προσπορίζει στο διανομέα του έργου και αδειοδόχο έμμεσο οικονομικό όφελος (π.χ. διαφημίσεις) από την προβολή του έργου σε διαδικτυακό τόπο.

Ο δικαιούχος μπορεί να παρέχει στον αδειοδόχο ξεχωριστή άδεια να χρησιμοποιεί το έργο για εμπορική χρήση, εφόσον αυτό του ζητηθεί.

**Σημείωμα Χρήσης Έργων Τρίτων**

Το Έργο αυτό κάνει χρήση των ακόλουθων έργων:

Εικόνες

Εικόνα 1: <αναφορά><άδεια με την οποία διατίθεται> <σύνδεσμος><πηγή><κ.τ.λ>

Πίνακες

Πίνακας 1: <αναφορά><άδεια με την οποία διατίθεται> <σύνδεσμος><πηγή><κ.τ.λ>

**Διατήρηση Σημειωμάτων**

Οποιαδήποτε αναπαραγωγή ή διασκευή του υλικού θα πρέπει να συμπεριλαμβάνει:

* το Σημείωμα Αναφοράς,
* το Σημείωμα Αδειοδότησης,
* τη Δήλωση Διατήρησης Σημειωμάτων,
* το Σημείωμα Χρήσης Έργων Τρίτων (εφόσον υπάρχει).

μαζί με τους συνοδευόμενους υπερσυνδέσμους.

1. **[V.]** Άρθρο 1 παρ. 2.2.205 Π.Δ. 1123/1980

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

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

11. Συμπαράγωγα είναι τα προϊόντα που παράγονται από την επεξεργασία της αυτής πρώτης ύλης κατά τη διάρκεια της αυτής παραγωγικής διαδικασίας.

12. 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.

13. 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 κατώτερη της κανονικής.

14. Τα ελαττωματικά προϊόντα, ανάλογα με τις περιπτώσεις που παρουσιάζονται, αποτιμούνται ως εξής:
α. Σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν πρόκειται να διατεθεί με το ελάττωμά 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 ελάττωμά του με μικρή έκπτωση, αποτιμάται (κοστολογείται) όπως και το κανονικό προϊόν. Στην περίπτωση δηλαδή 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. [↑](#footnote-ref-1)
2. **[V.2.]** Άρθρο 1 παρ.2.2.205 Π.Δ. 1123/1980

6. Τιμή κτήσεως: Είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς των αποθεμάτων, αυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς και μειωμένη με τις εκπτώσεις (άμεσο κόστος αγοράς).

Τιμολογιακή αξία είναι η αξία αγοράς που αναγράφεται στα τιμολόγια, μειωμένη κατά τις εκπτώσεις που κάθε φορά χορηγούνται από τους προμηθευτές και απαλλαγμένη από τους φόρους και τα τέλη που δε 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-τέλη εισαγωγής, καθώς και τα έξοδα μεταφοράς και παραλαβής των σχετικών ειδών.

8. 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. 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 της παρακάτω περιπτ. 10.

9. Ιστορικό κόστος παραγωγής: Είναι το άμεσο κόστος αγοράς (η τιμή κτήσεως) των πρώτων υλών και των διάφορων 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 παραγμένα 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, κατά τον τρόπο που ορίζεται παραπάνω στην περίπτ. 7.

Ο προσδιορισμός του ιστορικού κόστους παραγωγής γίνεται κατά τον τρόπο που περιγράφεται στις παρ. 5.213 και 5.214 του πέμπτου μέρους.

10. Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία: Είναι η τιμή πωλήσεως του αποθέματος, στην οποία υπολογίζεται ότι αυτό θα πωληθεί κάτω από συνθήκες ομαλής πορείας των εργασιών της οικονομικής μονάδας, μειωμένη με το κόστος ολοκληρώσεως 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 πωλήσεως. [↑](#footnote-ref-2)
3. [V.4..] Άρθρο 1 παρ.2.2.205 Π.Δ. 1123/1980

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

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

14. Τα ελαττωματικά προϊόντα, ανάλογα με τις περιπτώσεις που παρουσιάζονται, αποτιμούνται ως εξής:
α. Σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν πρόκειται να διατεθεί με το ελάττωμά 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 ελάττωμά του με μικρή έκπτωση, αποτιμάται (κοστολογείται) όπως και το κανονικό προϊόν. Στην περίπτωση δηλαδή 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. [↑](#footnote-ref-3)
4. [V.12.] Το Δ.Λ.Π. Νο2 για το κόστος μεταποίησης αναφέρει τα εξής: 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 τη 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 άμεσα, ανάλογα με τον όγκο 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, λαμβανομένων 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 ασυνήθιστα υψηλής παραγωγής, το ποσό των σταθερών γενικών εξόδων που επιρρίπτεται σε κάθε παραγόμενη μονάδα μειώνεται, ούτως ώστε τα αποθέματα να μην επιμετρούνται πάνω στο κόστος. Τα μεταβλητά έξοδα παραγωγής επιμερίζονται σε κάθε παραγόμενη μονάδα βάσει της πραγματικής χρήσης των παραγωγικών εγκαταστάσεων.

Τα λοιπά κόστη συμπεριλαμβάνονται στο κόστος αποθεμάτων μόνο στην έκταση που πραγματοποιούνται για να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάστασή τους. για παράδειγμα, μπορεί να πρέπει να συμπεριληφθούν στο κόστος αποθεμάτων μη παραγωγικά γενικά έξοδα ή κόστη σχεδιασμού προϊόντων για συγκεκριμένους πελάτες.

Παραδείγματα κόστους που δεν περιλαμβάνονται στο κόστος αποθεμάτων, αλλά αναγνωρίζονται ως δαπάνη περιόδου, κατά την οποία πραγματοποιείται, αποτελούν:

(α) υπερβολικά μεγάλη φύρα υλικών, σπατάλη εργασίας ή άλλου παραγωγικού κόστους

(β) κόστη αποθήκευσης, εκτός αν αυτά είναι αναγκαία στην παραγωγική διαδικασία πριν από ένα περαιτέρω στάδιο παραγωγής

(γ) γενικά έξοδα διοίκησης που δεν συμβάλλουν στο να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση

(δ) κόστος πώλησης. [↑](#footnote-ref-4)
5. [V.20.] Παρ. 2.2.205 περ. 5 Ε.Γ.Λ.Σ.: Οι οικονομικές μονάδες που εφαρμόζουν σύστημα πρότυπης κοστολογήσεως 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 και στο πρότυπο κόστος, θα κατανέμονται στα απούλητα (μένοντα) και στα πωλημένα αποθέματά τους. Το ποσό των αποκλίσεων που αναλογεί στα απούλητα αποθέματα της απογραφής εμφανίζεται ιδιαίτερα. [↑](#footnote-ref-5)
6. **[V.27.]** Ακολουθείται ο προηγούμενος επιμερισμός, δηλαδή: , π.χ. . [↑](#footnote-ref-6)