

Γεώργιος Στ. Αληφαντής

Διδάσκων στο Πανεπιστήμιο Πειραιώς, τ. Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής,
Σύμβουλος στην Εταιρεία Δικηγόρων ΡΟΤΑΜΙΤΙΣΒΕΚΡΙΣ

Τα αποθέματα περιλαμβάνουν τα περιουσιακά στοιχεία τα κατεχόμενα από τις επιχειρήσεις για πώληση στη συνήθη εμπορική δραστηριότητα (εμπορεύματα ή προϊόντα) ή βρίσκονται υπό επεξεργασία για τη μετατροπή τους σε προϊόντα. Περιλαμβάνουν επίσης τα πάσης 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, αναφέρει ότι τα αποθέματα των επιχειρήσεων, αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσεως, και, ακολούθως, στο τέλος της χρήσεως αποτιμώνται στο μικρότερο ποσό μεταξύ αξίας κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

1. Αποτίμηση των αποθεμάτων πραγματοποιείται στο μικρότερο ποσό μεταξύ αξίας κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας

Η διάταξη του άρθρου 20 αναφέρει τα ακόλουθα:

(παρ.1) Τα αποθέματα των επιχειρήσεων καταρχήν καταχωρούνται (αναγνωρίζονται) στα λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων στο κόστος κτήσεως.

(παρ.2) Το κόστος κτήσης 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 Ε.Λ.Π. (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 η οντότητα μπορεί στη συνέχεια να ανακτήσει από την φορολογική αρχή, όπως ο ΦΠΑ), μεταφορικά, κόστη παράδοσης και άλλα κόστη άμεσα επιρριπτά στην απόκτηση των ετοιμών αγαθών, υλικών και υπηρεσιών. Εμπορικές εκπτώσεις, μειώσεις τιμών και άλλα παρόμοια στοιχεία αφαιρούνται κατά τον προσδιορισμό του κόστους κτήσης 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, κλπ.) επιμερίζεται με μια εύλογη αναλογία στα επιμέρους παραγόμενα προϊόντα, λαμβάνοντας υπόψη την κανονική παραγωγική δυναμικότητα των παγίων σε πραγματικές συνθήκες λειτουργίας. Το μέγεθος αυτό 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 επιβαρύνει το κόστος πωλήσεων, αλλά να ενσωματώνεται στο κονδύλι «Λοιπά έξοδα και ζημιές», με κατάλληλη γνωστοποίηση στο προσάρτημα).

(παρ.4) Τα κόστη 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 πώλησή τους, το κόστος των αποθεμάτων μπορεί να επιβαρύνεται με τόκους εντόκων υποχρεώσεων, κατά το μέρος που οι τόκοι αυτοί αναλογούν στα εν λόγω αποθέματα και για την προαναφερθείσα περίοδο.

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

(παρ.7) Το κόστος κτήσης του τελικού αποθέματος:

- α) Προσδιορίζεται, σύμφωνα με τη μέθοδο «Πρώτο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν» (FIFO) ή τη μέθοδο του μέσου σταθμικού όρου ή άλλη τεκμηριωμένα γενικά αποδεκτή μέθοδο. Η χρήση της μεθόδου «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 κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης 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 την 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 χρηματιστηριακά αγαθά, δηλαδή οι τιμές τους διαπραγματεύονται σε οργανωμένες αγορές. Τη δυνατότητα αυτή δεν έχει μια επιχείρηση που διαθέτει χρηματιστηριακά αποθέματα στα πλαίσια συνήθων εμπορικών (μεταπώληση εμπορευμάτων) ή παραγωγικών (πρώτες ύλες και υλικά) δραστηριοτήτων.

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

- α) *Εμπορεύματα οι τιμές 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 τους αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημίες στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν*

3. Επενδύσεις σε ράβδους χρυσού

Στην πράξη, εμπορική ανώνυμη εταιρεία είχε την πρόθεση να επενδύσει μέρος των χρηματικών διαθεσίμων της σε ράβδους χρυσού, τις οποίες θα προμηθεύετο νόμιμα. Η άνω εταιρεία υπέβαλε ερώτημα στο ΣΛΟΤ ζητώντας να μάθει ποιος είναι ο λογιστικός χειρισμός της εν λόγω συναλλαγής και εν συνεχεία η παρακολούθηση του επενδυτικού αυτού προϊόντος, όπως η αποτίμηση και η αντιμετώπιση σε περαιτέρω εκποίηση του. Το ΣΛΟΤ με το έγγραφο 383/2016 απάντησε ότι:

3.1. Για τις επενδύσεις σε πολύτιμα μέταλλα δεν προβλέπεται, καταρχήν ειδικός χειρισμός

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 κτήσης μείον ζημιών απομείωσης. Αν τα εν λόγω στοιχεία ενταχθούν στο μη κυκλοφορούν ενεργητικό βάσει του επενδυτικού ορίζοντα της οντότητας, οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται εφόσον είναι μόνιμου χαρακτήρα.

3.2. Είναι δυνατόν το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο να αποτιμάται στην εύλογη αξία.

Το ΣΛΟΤ σημειώνει στο ίδιο έγγραφο ότι είναι δυνατόν το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο να αποτιμάται στην εύλογη αξία του, κατά παρέκκλιση των γενικών αρχών, βάσει της παραγράφου 9 του άρθρου 17, του Ν. 4308/2014 περί εύλογης παρουσίας («Αποτίμηση-Επιμέτρηση στην εύλογη αξία ακινήτων, χρεογράφων, βιολογικών και λοιπών περιουσιακών στοιχείων» Γ. Αληφαντή, έκδοση Διπλογραφία, Αθήνα 2017, σελ. 88).

3.3. Παραστατικά πωλήσεων επενδυτικού χρυσού

Οι οντότητες (πιστωτικά ιδρύματα) που διενεργούν συναλλαγές επενδυτικού χρυσού υποχρεούνται να εκδίδουν τα παραστατικά πωλήσεων, κατά τα αναφερόμενα στα άρθρα 8 και 12 των Ε.Λ.Π. (ΔΕΑΦ Δ 1058266 / 2017, «Αποτίμηση-Επιμέτρηση στην εύλογη αξία ακινήτων, χρεογράφων, βιολογικών και λοιπών περιουσιακών στοιχείων» Γ. Αληφαντή, έκδοση Διπλογραφία, Αθήνα 2017, σελ. 89).

4. Αποτίμηση αποθεμάτων κατά το φορολογικό νόμο

Με το φορολογικό νόμο τα αποθέματα και τα ημικατεργασμένα προϊόντα αποτιμώνται σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες λογιστικής. Ωστόσο, ο φορολογούμενος δεν επιτρέπεται να χρησιμοποιήσει διαφορετική μέθοδο αποτίμησης κατά τα τέσσερα (4) έτη μετά το φορολογικό έτος κατά το οποίο χρησιμοποιήθηκε για πρώτη φορά η μέθοδος αποτίμησης που εφάρμοσε η επιχείρηση. (άρθρο 25, Ν.4172/2013). Ο φορολογικός νόμος για την αποτίμηση των αποθεμάτων παραπέμπει στους κανόνες της λογιστικής, δηλαδή στο άνω άρθρο 20 του Ν. 4308/2014 το οποίο αναφέρει ότι «Μετά την αρχική αναγνώριση, τα αποθέματα επιμετρώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας».

Η «καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία» ορίζεται ως η εκτιμώμενη τιμή διάθεσης του αποθέματος στην κανονική πορεία της επιχειρηματικής δραστηριότητας, μειωμένη κατά το τυχόν κόστος που απαιτείται για την ολοκλήρωσή του και για την πραγματοποίηση της διάθεσης. Το κόστος που απαιτείται για την πώληση είναι συνήθως οι προμήθειες πώλησης, τα έξοδα συσκευασίας και τα μεταφορικά (Ορισμός, από το παράρτημα του Ν. 4308/2014).

Φορολογική αναγνώριση: Επομένως, η διαφορά από την αποτίμηση αποθεμάτων δεν αποτελεί δαπάνη εξεταζόμενη στο πλαίσιο εφαρμογής του άρθρου 22 του Ν.4172/2013, αλλά επηρεάζει τα αποτελέσματα μέσω του κόστους πωληθέντων (Υπ. Οικονομικών πολ. 1075/2016).

Οι τακτικές αποσβέσεις πρέπει να επιβαρύνουν το λειτουργικό κόστος. Στο παρελθόν ο φορολογικός νόμος 2238/1994 ανέφερε στο άρθρο 31, παρ.7 ότι για τον προσδιορισμό του κόστους των μενόντων προϊόντων από τις βιομηχανικές και βιοτεχνικές επιχειρήσεις συνυπολογίζεται στην αξία των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν και ανάλογο ποσοστό εξόδων παραγωγής στα οποία περιλαμβάνονται και οι αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων.

Ο Ν. 4172/2013 δεν συμπεριέλαβε παρόμοια διάταξη, αλλά στο άνω άρθρο 25 αναφέρει ότι τα αποθέματα και τα ημικατεργασμένα προϊόντα αποτιμώνται σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες λογιστικής. Το άνω άρθρο 20, των Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014) αναφέρει ότι 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, όπου στο σταθερό κόστος παραγωγής περιλαμβάνονται αποσβέσεις, συντήρηση, κ.λπ. (Οδηγία ΕΛΤΕ για την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. σελ. 100).