

IPSAS 12: Αποθέματα

Η παρούσα περιγραφή αποτελεί σύντομη περίληψη και απόδοση του προτύπου από τους συγγραφείς του βιβλίου «Λογιστική Δημοσίου Τομέα: Τάσεις και Πρακτικές» για εκπαιδευτικούς σκοπούς και σε καμία περίπτωση δεν ενέχει τη θέση επίσημης μετάφρασης του προτύπου.

Αθήνα, Σεπτέμβριος 2020

IPSAS 12: Αποθέματα

Το IPSAS 12 περιγράφει τον λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων. Ένα βασικό θέμα της λογιστικής των αποθεμάτων είναι το ποσό του κόστους που καταχωρείται ως περιουσιακό στοιχείο και μεταφέρεται από περίοδο σε περίοδο μέχρις ότου να καταχωρηθούν τα αντίστοιχα έσοδα. Αυτό το Πρότυπο παρέχει πρακτικές οδηγίες για τον προσδιορισμό του κόστους και την εν συνεχεία καταχώρηση του ως έξοδο, καθώς και για τυχόν υποτίμηση της λογιστικής αξίας μέχρι την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Επίσης παρέχει οδηγίες ως προς τους κοστολογικούς τύπους που χρησιμοποιούνται για την κοστολόγηση των αποθεμάτων. Το IPSAS 12 είναι βασισμένο στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2 «Αποθέματα».

Βασικοί Ορισμοί

Αποθέματα είναι τα περιουσιακά στοιχεία:

- (α) με την μορφή υλικών ή εφοδίων για να αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία,
- (β) με την μορφή υλικών ή εφοδίων για να αναλωθούν ή διανεμηθούν κατά την παροχή υπηρεσιών,
- (β) που κατέχονται προς πώληση κατά την συνήθη πορεία των εργασιών, ή
- (γ) στη διαδικασία παραγωγής προς πώληση ή διανομή.

Τα αποθέματα περιλαμβάνουν αγαθά που αγοράστηκαν και κατέχονται για μεταπώληση, όπως για παράδειγμα εμπορεύματα που αγοράστηκαν από μια οντότητα και κατέχονται για μεταπώληση ή γη και άλλη ακίνητη περιουσία που κατέχεται για πώληση. Επιπλέον, τα αποθέματα περιλαμβάνουν έτοιμα αγαθά που παράχθηκαν από την οντότητα ή είναι σε εξέλιξη καθώς και υλικά και εφόδια που αναμένεται να χρησιμοποιηθούν στην παραγωγική διαδικασία. Για τον δημόσιο τομέα, τα αποθέματα περιλαμβάνουν επίσης αγαθά που αγοράζονται ή παράγονται από την οντότητα και διανέμονται σε τρίτα μέρη δωρεάν ή έναντι συμβολικού τιμήματος, όπως για παράδειγμα τα βιβλία που παρέχονται στους μαθητές. Άλλα παραδείγματα αποθεμάτων στον δημόσιο τομέα είναι το στρατιωτικό υλικό, τα υλικά συντήρησης, ανταλλακτικά, στρατηγικά αποθέματα σε ενέργεια, φάρμακα, παραγωγή σε εξέλιξη και ακίνητη περιουσία που κρατείται προς πώληση.

Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η εκτιμώμενη τιμή πώλησης κατά τη συνήθη πορεία της οντότητας, μειωμένη με το υπολογιζόμενο κόστος ολοκλήρωσης και το υπολογιζόμενο κόστος που είναι αναγκαίο για να πραγματοποιηθεί η πώληση, η συναλλαγή ή η διανομή.

Εφαρμογή

Το IPSAS 12 πρέπει να εφαρμόζεται για την λογιστική παρακολούθηση όλων των αποθεμάτων, εκτός από:

- (α) έργα υπό εκτέλεση που προκύπτουν σύμφωνα με συμβάσεις κατασκευής έργων, συμπεριλαμβάνοντας άμεσα συνδεδεμένες συμβάσεις υπηρεσιών (βλ. IPSAS 11 «Συμβάσεις κατασκευής έργων»).

(β) χρηματοοικονομικά μέσα (βλ. IPSAS 28, 29 και 30).

(γ) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που συνδέονται με γεωργική δραστηριότητα (βλ. IPSAS 27 «Γεωργία»)

(δ) παραγωγή σε εξέλιξη για την παροχή υπηρεσιών δωρεάν ή με συμβολικό τίμημα

Το IPSAS 12 δεν εφαρμόζεται για την επιμέτρηση των παρακάτω αποθεμάτων από:

(α) παραγωγούς αποθεμάτων αγροτικών και δασικών προϊόντων, αγροτικής παραγωγής μετά τη συγκομιδή και ορυκτών και ορυκτών προϊόντων, κατά την έκταση που επιμετρώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, σύμφωνα με τις καθιερωμένες αρχές των συγκεκριμένων κλάδων. Όταν τέτοια αποθέματα επιμετρώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, οι μεταβολές στη λογιστική αξία αυτή αναγνωρίζονται ως πλεόνασμα ή έλλειμμα, στην περίοδο όπου συνέβησαν.

(β) αποθέματα εμπορευμάτων των μεσαζόντων που επιμετρούν τα αποθέματά τους στην εύλογη αξία μειωμένη κατά το άμεσο κόστος της πώλησης. Όταν τέτοια αποθέματα επιμετρώνται στην εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης, οι μεταβολές στην εύλογη αξία αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα ως πλεόνασμα ή έλλειμμα στην περίοδο που συνέβησαν.

Αποτίμηση

Τα αποθέματα πρέπει να αποτιμώνται στην χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Τα αποθέματα που αποκτώνται μέσω μη-ανταλλακτικών συναλλαγών, αποτιμώνται στην εύλογη αξία κατά την ημερομηνία απόκτησης.

Τα αποθέματα που διακρατούνται για διανομή δωρεάν ή έναντι συμβολικού τιμήματος και εκείνα που διακρατούνται για ανάλωση στην διαδικασία παραγωγής αγαθών που θα διαμενηθούν δωρεάν ή έναντι συμβολικού τιμήματος, αποτιμώνται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ κόστους και τρέχοντος κόστους αντικατάστασης.

Το κόστος των αποθεμάτων περιλαμβάνει όλα τα κόστη αγοράς, το κόστος μετατροπής και τα άλλα κόστη που αναλήφθηκαν για να φθάσουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση. Το **κόστος αγοράς** των αποθεμάτων περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, τους εισαγωγικούς δασμούς και άλλους φόρους (εκτός εκείνων που η οντότητα μπορεί στη συνέχεια να ανακτήσει από τις φορολογικές αρχές), καθώς και μεταφορικά, κόστος παράδοσης και άλλα κόστη, άμεσα επιρριπτά στην αγορά των έτοιμων αγαθών, υλικών και εφοδίων. Εμπορικές εκπτώσεις, εκπτώσεις τιμών και άλλα στοιχεία εκπίπτουν κατά τον προσδιορισμό του κόστους αγοράς. Το **κόστος μετατροπής** των αποθεμάτων συμπεριλαμβάνει τα κόστη που σχετίζονται άμεσα με τις μονάδες παραγωγής (π.χ. τα άμεσα εργατικά). Επίσης, περιλαμβάνει μια συστηματική κατανομή των σταθερών και μεταβλητών γενικών εξόδων παραγωγής, που πραγματοποιούνται κατά την μετατροπή των υλών σε έτοιμα αγαθά.

Προσδιορισμός του κόστους

Το κόστος αποθεμάτων των ειδών που δεν είναι συνήθως εναλλάξιμα, καθώς και των αγαθών ή υπηρεσιών που παράγονται και προορίζονται για ειδικούς σκοπούς, θα καθορίζονται με την εξατομίκευση του μεμονωμένου κόστους κάθε είδους.

Εξατομικευμένο κόστος σημαίνει ότι συγκεκριμένα κόστη επιρρίπτονται σε εξατομικευμένα είδη του αποθέματος. Αυτό είναι μια κατάλληλη αντιμετώπιση για τα είδη που έχουν διαχωριστεί για ένα ειδικό σκοπό, ανεξάρτητα αν έχουν αγοραστεί ή παραχθεί.

Όμως, το εξατομικευμένο κόστος είναι ακατάλληλο, όταν υπάρχει μεγάλος αριθμός ειδών του αποθέματος τα οποία αντικαθίστανται με μία κανονική ροή. Σε τέτοιες περιπτώσεις, μία μεθοδική επιλογή των ειδών που παραμένουν ως απόθεμα, θα μπορούσε να καταλήξει σε προκαθορισμένες επιδράσεις επί του καθαρού πλεονάσματος ή ελλείμματος της χρήσης. Το κόστος των αποθεμάτων αυτών, πρέπει τότε να προσδιορίζεται με τη χρήση της μεθόδου της σειράς εξαντλήσεως (πρώτη εισαγωγή πρώτη εξαγωγή) ή του μέσου σταθμικού κόστους.

Καταχώρηση στα έξοδα

Όταν πωλούνται, ανταλλάσσονται ή διανέμονται αποθέματα, η λογιστική αξία τους πρέπει να καταχωρείται στα έξοδα της περιόδου κατά την οποία καταχωρήθηκε το σχετικό έσοδο. Αν δεν υπάρχουν σχετικά έσοδα, το έξοδο καταχωρείται όταν τα αποθέματα διανέμονται ή παρέχονται σχετικές υπηρεσίες. Τα ποσά κάθε υποτίμησης των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και όλες οι ζημίες των αποθεμάτων πρέπει να καταχωρούνται στα έξοδα της περιόδου κατά την οποία προέκυψε η υποτίμηση ή η ζημία. Το ποσό κάθε αναστροφής της υποτίμησης των αποθεμάτων που προκύπτει από μια αύξηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, πρέπει να καταχωρείται σε μείωση του ποσού της υποτίμησης των αποθεμάτων που βάρυνε τα έξοδα, κατά την περίοδο που συνέβη η αναστροφή.