

ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

Αποθέματα είναι στοιχεία του ενεργητικού

(α) που κρατούνται για πώληση στα πλαίσια των φυσιολογικών δραστηριοτήτων της επιχείρησης

(β) είναι στη διαδικασία παραγωγής για μία τέτοια πώληση

(γ) είναι στη μορφή υλικών που θα χρησιμοποιηθούν στη παραγωγή αγαθών ή υπηρεσιών

Καθαρή Αξία Ρευστοποίησης (ΚΑΡ) είναι η εκτιμώμενη τιμή πώλησεως, υπό τις συνήθεις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης, μειωμένη κατά τα κόστη που απαιτούνται για την ολοκλήρωση της παραγωγής και τα κόστη που απαιτούνται για την ολοκλήρωση της πώλησης.

Εύλογη Αξία είναι η αξία στην οποία ένα στοιχείο του ενεργητικού μπορεί να ανταλλαχθεί μεταξύ δύο πρόθυμων και καλά πληροφορημένων μερών.

Κατηγορίες Αποθεμάτων

- **Εμπορεύματα**
- Έτοιμα προϊόντα
- Ημιτελή προϊόντα
- Παραγωγή σε εξέλιξη
- Υποπροϊόντα
- Υπολείμματα
- Πρώτες και βοηθητικές ύλες
- Υλικά συσκευασίας
- Αναλώσιμα υλικά
- Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων
- Είδη συσκευασίας

Κόστος Αποθεμάτων

Το κόστος των αποθεμάτων πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα κόστη αγορών, επεξεργασίας καθώς και όλα τα κόστη που απαιτούνται για να φθάσουν τα αποθέματα στην παρούσα κατάσταση και τοποθεσία των.

ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Κόστος Αγοράς

Τιμή Αγοράς

+ Δασμοί Εισαγωγής

+ Λοιποί φόροι (μη ανακτήσιμοι)

+ Έξοδα μεταφοράς, διαχείρισης & λοιπά άμεσα έξοδα

- Εκπτώσεις αγορών

= Κόστος Αγοράς

Αγορά με πίστωση

Σύμφωνα με τα ΔΛΠ σε περίπτωση αγοράς με πίστωση η οποία επεκτείνεται πέρα από τους συνήθεις πιστωτικούς όρους, αναγνωρίζεται ένα έξοδο από τόκους που θα κατανεμηθεί στην περίοδο αποπληρωμής.

Αναγνώριση Εξόδου

Όταν τα αποθέματα πωλούνται, αναγνωρίζονται ως έξοδο στη χρήση που αναγνωρίζεται και το αντίστοιχο έσοδο

Αποθέματα που χρησιμοποιούνται σε ιδιοκατασκευές, αποτελούν μέρος του κόστους της ιδιοκατασκευής και αποσβένονται ανάλογα.

Παράδειγμα 1

Η εταιρεία Α με έδρα την Λάρισα αγόρασε, τον Ιανουάριο 2015, από την εταιρεία Β με έδρα την Ιταλία 1.000 T-shirts προς € 10,00 το ένα, 2.000 μπλούζες προς € 18,00 τη μία και 1.000 πουλόβερ προς € 25,00 το ένα. Η συναλλαγή υπόκειται σε ΦΠΑ 23% ο οποίος συμψηφίζεται με τον ΦΠΑ επί των πωλήσεων. Τα μεταφορικά ανήλθαν σε € 8.000 και πληρώθηκαν με μετρητά.

Τα εμπορεύματα ξεφορτώθηκαν στο λιμάνι του Πειραιά τον Φεβρουάριο 2015. Τα φορτοεκφορτωτικά ανήλθαν σε € 3.000 ενώ τα κόστη αποθήκευσης ανήλθαν σε 2.000 Ευρώ. Όλα τα έξοδα καταβλήθηκαν σε μετρητά.

Τέλος Φεβρουαρίου τα εμπορεύματα μεταφέρθηκαν στις αποθήκες της Α. Το κόστος μεταφοράς ανήλθε σε 1.000 Ευρώ. Στη συνέχεια όλα τα είδη ανασυσκευάστηκαν. Το κόστος ανασυσκευασίας ήταν 0,20 Ευρώ ανά τεμάχιο.

Υπολογίστε το κόστος κάθε τεμαχίου δεδομένου ότι η Α κατανέμει όλα τα έμμεσα κόστη χρησιμοποιώντας ως βάση μερισμού τον αριθμό των τεμαχίων.

Φυσιολογικά: Εμπορεύματα & Τιμολόγιο συνταξιδεύουν οπότε:

Εμπορεύματα (ή Αγορές)	XXX	
Διαθέσιμα (ή Υποχρέωση)		XXX

αλλά πολλές φορές ταξιδεύουν χώρια. Σ' αυτή την περίπτωση:

(α) αν τα εμπορεύματα προηγούνται του τιμολογίου

Εμπορεύματα (ή Αγορές)	XXX	
Αγορές υπό τακτοποίηση		XXX

και όταν έλθει και το τιμολόγιο

Αγορές υπό Τακτοποίηση	XXX	
Διαθέσιμα (ή Υποχρέωση)		XXX

(β) όταν το τιμολόγιο προηγείται των εμπορευμάτων

Αγορές υπό παραλαβή	XXX	
Διαθέσιμα (ή Υποχρέωση)		XXX

Με την παραλαβή των εμπορευμάτων

Εμπορεύματα (ή Αγορές)	XXX	
Αγορές υπό παραλαβή		XXX

Απογραφή.

1. Πραγματική απογραφή των αποθεμάτων τουλάχιστον μία φορά σε κάθε χρήση (στο τέλος)
2. Καταγραφή αποθεμάτων κατά είδος, ποιότητα, ποσότητα και αποθηκευτικό χώρο
3. Κατάταξη αυτών σε κατηγορίες που να αντιστοιχούν στους επιμέρους λογαριασμούς των αποθεμάτων.
4. Είδη που βρίσκονται σε τρίτους για πώληση, για ενέχυρο ή για άλλους λόγους, καταχωρούνται ιδιαίτερα στην απογραφή.
5. Αποτίμηση

Αποτίμηση Αποθεμάτων στην Απογραφή (ΔΛΠ – ΕΛΠ)

- Στην απογραφή τέλους χρήσεως, τα αποθέματα αποτιμώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους (τιμής κτήσεως) και καθαρής αξίας ρευστοποίησης.
- Σε περίπτωση που απόθεμα που μεταφέρεται από προηγούμενες περιόδους έχει αποτιμηθεί στην καθαρή αξία ρευστοποίησης και οι λόγοι αυτής της υποτίμησης έχουν εκλείψει, η αξία του αποθέματος αναπροσαρμόζεται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και νέας καθαρής αξίας ρευστοποίησης. Το ποσό της αναπροσαρμογής θα αναγνωρίζεται σαν μία μείωση του ποσού των αποθεμάτων που θα αναγνωρίζεται στα έξοδα της χρήσεως που έγινε η αναπροσαρμογή.
- Για τον προσδιορισμό της ΚΑΡ θα λαμβάνεται υπόψη ο σκοπός για τον οποίο κρατείται το απόθεμα. Για παράδειγμα, η ΚΑΡ μίας ποσότητας αποθέματος που κρατείται για την εκπλήρωση ενός συμβολαίου, θα στηρίζεται στην τιμή του συμβολαίου.

Παράδειγμα 2

Η επιχείρηση Α εμπορεύεται ένα μόνο προϊόν το Χ. Στην απογραφή της 31/12/20Χ5 διαπιστώθηκε ότι υπήρχαν στις αποθήκες 500 τεμάχια του Χ κόστους 30 Ευρώ το τεμάχιο. Η καθαρή αξία ρευστοποίησης του Χ στην αγορά υπολογίστηκε σε 28 Ευρώ το τεμάχιο αλλά η Χ έχει και μία έγγραφη μη ακυρώσιμη συμφωνία πώλησης 300 τεμαχίων του Χ στην εταιρεία Β προς 31 Ευρώ το τεμάχιο. Σε τι αξία θα αποτιμηθούν τα αποθέματα του Χ;

Στην χρήση 20Χ6 πωλούνται τα 300 τεμάχια στη Β με μετρητά. Στην απογραφή τέλους διαπιστώνεται ότι η καθαρή αξία ρευστοποίησης των 200 τεμαχίων του Χ αυξήθηκε στα 35 Ευρώ το τεμάχιο.

Στην χρήση 20Χ7 τα 200 τεμάχια του αποθέματος αρχής πωλούνται προς € 35 το τεμάχιο.

Διενεργείστε τις ημερολογιακές που προκύπτουν από τα παραπάνω γεγονότα μέχρι και τον υπολογισμό του μικτού κέρδους.

Προσδιορισμός τιμής κτήσεως στην Απογραφή

Βασική Σχέση

Απόθεμα Αρχής

+ Αγορές

- Κόστος Πωλήσεων (Αναλώσεις)

= Απόθεμα Τέλους

Λογιστική Παρακολούθηση των Αποθεμάτων

Μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους

- Κάθε παρτίδα παρακολουθείται ξεχωριστά. Εφαρμόζεται όταν κάθε παρτίδα αποθεμάτων χρησιμοποιείται για συγκεκριμένη δραστηριότητα ή έργο

Μέθοδος του Μέσου Σταθμικού Κόστους (ΜΣΚ).

$$ΜΣΚ = \frac{Αξία Αποθέματος Αρχής + Αξία Αγορών}{Ποσότητα Αποθέματος Αρχής + Ποσότητα που Αγοράστηκε}$$

Μέθοδος F.I.F.O (First – In – First – Out).

- θεωρείται ότι η πρώτη εισαγωγή (αγορά) εξάγεται πρώτη
- τα αποθέματα της απογραφής προέρχονται από τις τελευταίες αγορές της χρήσεως
- Η αξία των αποθεμάτων στον ισολογισμό προσεγγίζει τις τρέχουσες τιμές
- Το κόστος πωλήσεων στην ΚΑΧ αποκλίνει από το τρέχον κόστος

Μέθοδος L.I.F.O (Last – In – First – Out – Έχει απαγορευθεί η χρήση της)).

- θεωρείται ότι η πρώτη εξαγωγή προέρχεται από την τελευταία εισαγωγή
- τα αποθέματα τέλους χρήσεως προέρχονται από τις παλαιότερες εισαγωγές.
- Η αξία των αποθεμάτων στον ισολογισμό αποκλίνει από τις τρέχουσες τιμές
- Το κόστος πωλήσεων στην ΚΑΧ προσεγγίζει το τρέχον κόστος

Μέθοδος λιανικών πωλήσεων.

- Η τιμή κτήσεως υπολογίζεται αφαιρώντας το κέρδος από την τιμή πώλησης

Παράδειγμα 3

- Δίδονται οι παρακάτω πληροφορίες για το supermarket ΑΒΓ. Υπολογίστε το κόστος του αποθέματος τέλους με την μέθοδο των λιανικών πωλήσεων

	Κόστος	Τιμές Πώλησης
Απόθεμα Αρχής	10.000	13.000
Αγορές	100.000	140.000
Πωλήσεις		100.000

ΠΕΡΙΟΔΙΚΗ ΑΠΟΓΡΑΦΗ

- Η φυσική απογραφή γίνεται μία φορά στο τέλος της χρήσεως.
- Δεν τηρείται ο λογαριασμός κόστος πωλήσεων κατά τη διάρκεια της χρήσεως
- Το κόστος πωλήσεων υπολογίζεται στο τέλος της χρήσεως σαν διαφορά εξ' απογραφής
- Ο λογαριασμός **Εμπορεύματα** εμφανίζει μόνο το αρχικό απόθεμα των εμπορευμάτων.
- Κάθε αγορά εμπορευμάτων που πραγματοποιείται εμφανίζεται στο λογαριασμό **Αγορές**.
- Δεν τηρούνται οι αναλυτικοί λογαριασμοί των εμπορευμάτων κατά ποσότητα.

(Εναλλακτικά, μπορεί να τηρηθεί μόνο ένας πρωτοβάθμιος λογαριασμός ο «Εμπορεύματα». Αυτός θα αναλύεται σε δευτεροβάθμιους ως εξής: «Απόθεμα :Αρχής», «Αγορές Χρήσεως», «Εκπτώσεις Αγορών» κλπ)

ΔΙΑΡΚΗΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗ

- Η φυσική απογραφή γίνεται τουλάχιστον φορά στο τέλος της χρήσεως.
- Τηρείται ο λογαριασμός **Κόστος Πωλήσεων** κατά τη διάρκεια της χρήσεως.
- Το κόστος πωλήσεων υπολογίζεται σε κάθε πώληση
- Ο λογαριασμός **Εμπορεύματα** εμφανίζει το αρχικό απόθεμα των εμπορευμάτων και τις αγορές που πραγματοποιούνται.
- Οι αναλυτικοί λογαριασμοί των εμπορευμάτων τηρούνται κατά ποσότητα και αξία.

Παράδειγμα 4

Η εμπορική επιχείρηση ΑΒΓ που εμπορεύεται ψυγεία πραγματοποίησε τις παρακάτω αγορές στη χρήση 20Χ5:

1/4/Χ5 200 ψυγεία Χ 500 Ευρώ	100.000
1/7/Χ5 100 ψυγεία Χ 550 Ευρώ	55.000
1/9/Χ5 200 ψυγεία Χ 600 Ευρώ	120.000

Λαμβάνοντας υπόψη ότι το απόθεμα ψυγείων της 1/1/20Χ5 ήταν 100 ψυγεία Χ 400 Ευρώ και ότι στην απογραφή της 31/12/20Χ5 βρέθηκαν 50 ψυγεία στις αποθήκες **ΖΗΤΕΙΤΑΙ** η τιμή κτήσεως των ψυγείων του αποθέματος της 31/12/20Χ5, το κόστος πωληθέντων και το μικτό κέρδος υποθέτοντας συνολικές πωλήσεις 350.000 Ευρώ.

Παράδειγμα 5

Έστω ότι στη χρήση 20Χ1 πραγματοποιήθηκαν οι παρακάτω αγορές του προϊόντος Χ

Ιανουάριος-Ιούνιος	7.000 τεμ. Χ 100 Ευρώ/τεμάχιο
Ιούλιος-Νοέμβριος	5.000 τεμ. Χ 120 Ευρώ/τεμάχιο
Δεκέμβριος	2.000 τεμ. Χ 130 Ευρώ/τεμάχιο

Υπολογίστε την αξία του αποθέματος τέλους LIFO υποθέτοντας ότι στην απογραφή βρέθηκαν 1.000 τεμάχια. Στη συνέχεια υπολογίστε τις επιπτώσεις που θα είχε μία απόφαση της διοίκησης να αγοράσει 1.000 επιπλέον τεμάχια τον Δεκέμβριο. Τι συμπεράσματα βγάζετε;

Παράδειγμα 6

Να καταχωρηθούν τα παρακάτω γεγονότα στο ημερολόγιο υποθέτοντας ότι για τη λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων η επιχείρηση εφαρμόζει **Φ.Ι.Φ.Ο** **περιοδική απογραφή**.

Όλες οι συναλλαγές με πίστωση έγιναν με όρους που είναι συνήθεις για αυτού του είδους τις συναλλαγές.

- Το αρχικό απόθεμα των εμπορευμάτων είναι 100 μονάδες προς 50 Ευρώ η μονάδα
- Αγοράζονται 200 τεμάχια με 60 Ευρώ το ένα με πίστωση.
- Για την παραλαβή τους η επιχείρηση επιβαρύνθηκε με έξοδα μεταφοράς 200 Ευρώ
- Πωλούνται 80 μονάδες προς 90 € η μία έναντι γραμματίων
- Για την παράδοση των εμπορευμάτων η επιχείρηση επιβαρύνθηκε για έξοδα μεταφοράς με 100 Ευρώ

- Αγοράζονται 300 τεμάχια προς 70 Ευρώ το ένα, με υπογραφή (αποδοχή) γραμματίων
- Αγοράζονται 200 τεμάχια προς 75 Ευρώ το ένα με έκδοση μεταχρονολογημένης επιταγής.
- Πωλούνται 140 μονάδες προς 100 Ευρώ η μία, με πίστωση.
- Επιστρέφονται εμπορεύματα από τον πελάτη αξίας 10 τεμάχια
- Αγοράζονται 100 τεμάχια προς 80 Ευρώ με πίστωση.
- Επιστρέφονται στον προμηθευτή 10 τεμάχια
- Πωλούνται, με πίστωση, 270 μονάδες προς 110 €
- Χορηγείται έκπτωση στον πελάτη 200 Ευρώ
- Αγοράζονται 200 τεμάχια προς 85 Ευρώ με πίστωση.
- Χορηγεί έκπτωση ο προμηθευτής 200 Ευρώ (δηλ. 1 € / τεμ.)
- Πωλούνται με πίστωση 220 μονάδες προς 120 Ευρώ
- Καταλογίζονται τόκοι 170 Ευρώ σε βάρος της επιχείρησης από τους προμηθευτές
- Καταλογίζονται τόκοι 140 Ευρώ από την επιχείρηση σε βάρος των πελατών της
- Στην απογραφή τέλους χρήσεως βρέθηκαν 390 μονάδες.
- Η καθαρή αξία ρευστοποίησης εκτιμήθηκε σε € 80.

Παράδειγμα 7

Να καταχωρηθούν τα παρακάτω γεγονότα στο γενικό καθολικό υποθέτοντας ότι για τη λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων η επιχείρηση εφαρμόζει την μέθοδο του **Μέσου Σταθμικού Κόστους με διαρκή απογραφή**.

Όλες οι συναλλαγές με πίστωση έγιναν με όρους που είναι συνήθεις για αυτού του είδους τις συναλλαγές.

1. Το αρχικό απόθεμα των εμπορευμάτων είναι 100 μονάδες προς 50 Ευρώ η μονάδα
2. Αγοράζονται 200 τεμάχια με 60 Ευρώ με μετρητά.
3. Για την παραλαβή τους η επιχείρηση επιβαρύνθηκε με έξοδα μεταφοράς 200 Ευρώ
4. Πωλούνται στον πελάτη Α 80 μονάδες προς 90 €
5. Αγοράζονται 300 τεμάχια προς 70 Ευρώ το ένα με πίστωση
6. Αγοράζονται 200 τεμάχια προς 75 Ευρώ το ένα με πίστωση
7. Πωλούνται στον πελάτη Β 140 μονάδες προς 100 Ευρώ η μία, με πίστωση.
8. Επιστρέφονται εμπορεύματα από τον πελάτη Β 10 τεμάχια. Η πωλήτρια εταιρεία δεν αντικαθιστά τα τεμάχια.
9. Αγοράζονται 100 τεμάχια προς 80 Ευρώ με πίστωση
10. Επιστρέφονται στον προμηθευτή 10 τεμάχια
11. Πωλούνται στον πελάτη Γ 270 μονάδες προς 110 €
12. Αγοράζονται 200 τεμάχια προς 85 Ευρώ με πίστωση.
13. Χορηγεί έκπτωση ο προμηθευτής 200 Ευρώ (δηλ. 1 € / τεμ.)
14. Πωλούνται με πίστωση 220 μονάδες προς 120 Ευρώ
15. Στην απογραφή τέλους χρήσεως βρέθηκαν 390 μονάδες.
16. Η καθαρή αξία ρευστοποίησης εκτιμήθηκε σε € 90.

Εμπόρευμα XXXXX							
Κωδικός Λ/σμού: 20.00.1234							
Ημ/νία	Αιτιολογία	Εισαγωγές		Εξαγωγές		Υπόλοιπο	
		Π	TK	Π	TK	Π	TK
1/1/09	Απογραφή έναρξης	200	64			200	64
13/1/09	Τιμολόγιο 64 «ΧΨΖ α.ε.»	450	68			200 450	64 68