

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ Ι

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Τ.Ε.Ι Κρήτης, Σχολή Διοίκησης & Οικονομίας

Μεταπτυχιακό Δίπλωμα Ειδίκευσης στη
Λογιστική και στην Ελεγκτική

Χειμερινό Εξάμηνο 2012 - 2013
ΖΗΣΗΣ Β., Ph. D.

1

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

- I. Γενική Εισαγωγή
- II. Αρχική Αναγνώριση
- III. Μεταγενέστερη Αποτίμηση
- IV. Συστήματα λογιστικής παρακολούθησης αποθεμάτων
- V. Υποθέσεις ροής κόστους

2

I. Γενική Εισαγωγή (Ορισμός Αποθεμάτων)

Αποθέματα είναι, σύμφωνα με το ΔΛΠ 2, περιουσιακά στοιχεία:

- που κατέχονται προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης
 - Προϊόντα (Έτοιμα ή ημιτελή), Εμπορεύματα
- που βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής για τέτοια πώληση
 - Παραγωγή σε εξέλιξη (ημικατεργασμένα προϊόντα)
- που έχουν τη μορφή υλών ή υλικών που θα αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία ή κατά την παροχή υπηρεσιών
 - Α' και Β' ύλες, Υλικά συσκευασίας, Αναλώσιμα Υλικά κ.λ.π.

I. Γενική Εισαγωγή

3

Κόστος Κτήσης

- **Κόστος Κτήσης:** Το κόστος των αποθεμάτων πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα **κόστη αγοράς** (ή το **κόστος μεταποίησης**) και τις άλλες δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για να φθάσουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση (ΔΛΠ 2).
- **Κόστος αγοράς** (π.χ. για εμπορεύματα):
 - τιμή αγοράς (τιμολογιακή αξία) + ειδικά έξοδα αγορών (έξοδα άμεσα επιρριπτά στην αγορά των ετοιμών αγαθών ή υλικών) - επιστροφές αγορών - εκπτώσεις
 - Στα ειδικά έξοδα αγορών
 - Περιλαμβάνονται εισαγωγικοί δασμοί και φόροι (εκτός εκείνων που μπορεί στη συνέχεια να επανακτήσει η επιχείρηση από τις φορολογικές αρχές), μεταφορικά, έξοδα παράδοσης, ασφάλιστρα κ.λ.π..
 - Δεν περιλαμβάνονται: Φ.Π.Α., χρεωστικοί τόκοι από αγορά με πίστωση, συναλλαγματικές διαφορές, ενοίκια μονίμων αποθηκειακών χώρων (θεωρούνται γενικά έξοδα αγορών & κόστη περίσσει).
- **Κόστος Μεταποίησης** (π.χ. για έτοιμα προϊόντα):
 - Υλικά που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή (άμεσα υλικά)
 - Αμοιβές εργαζομένων (άμεσα εργατικά)
 - Αναλογία των σταθερών και μεταβλητών γενικών βιομηχανικών εξόδων παραγωγής (ΓΒΕ)

I. Γενική Εισαγωγή

4

Κόστος Πωληθέντων & Αρχή της συσχέτισης εσόδων & εξόδων

- Το κόστος αγοράς (για εμπορικές επιχειρήσεις) ή το κόστος μεταποίησης (για επιχειρήσεις με παραγωγή προϊόντων):
 - εμφανίζεται στον ισολογισμό σε λογαριασμούς αποθεμάτων μέχρι να πουληθούν τα εμπορεύματα / προϊόντα
 - μετατρέπεται σε έξοδο (Κόστος Πωληθέντων) όταν πουληθούν τα εμπορεύματα / προϊόντα
- Ο βασικός στόχος στη Λογιστική Αποθεμάτων
 - Να καθοριστεί
 - 1. το πόσο του κόστους κτήσεως των αποθεμάτων (Αρχικό Απόθεμα + Αγορές χρήσεως) που μετατρέπεται σε Κόστος Πωληθέντων
 - 2. το ύψος του Τελικού Αποθέματος.

Κόστος Πωληθέντων = Αρχικό Απόθεμα + Αγορές Χρήσεως - Τελικό Απόθεμα

$$ΚΠ = ΑΑ + ΑΧ - ΤΑ$$
$$ΑΑ + ΑΧ = ΚΠ + ΤΑ$$

I. Γενική Εισαγωγή

5

II. Αρχική Αναγνώριση

Η αρχική αναγνώριση των αποθεμάτων γίνεται στο (ιστορικό) κόστος κτήσης (κόστος αγοράς ή κόστος μεταποίησης).

- Λογιστική απεικόνιση κατά την αρχική αναγνώριση
 - Αγορά
 - Χρέωση Αποθέματα (Εμπορεύματα κ.λ.π.) ή ειδικός (αναλυτικός) Λ/σμος Αγορές Χρήσεως
 - Πίστωση
 - > Ταμείο (με μετρητά)
 - > Γραμμάτια πληρωτέα
 - > Καταθέσεις όψεως
 - > Επταμηνές μεταχρονολογημένες πληρωτέες
 - > Προμηθευτές
 - > Προκαταβολές σε προμηθευτές
 - Χορήγηση εκπτώσεων ή επιστροφές αγορών: μπορεί να πιστωθούν οι λογαριασμοί αποθεμάτων ή ιδιαίτεροι λογαριασμοί Εκπτώσεων Αγορών ή Επιστροφών Αγορών (προτιμότερο).

6

Ειδικές περιπτώσεις

- Έγινε παραλαβή εμπορευμάτων αλλά ακόμα δεν παραλήφθηκε το τιμολόγιο (μέχρι το τέλος της χρήσης)
 - **Χρεώνουμε 'Αποθέματα'** (με τη συμφωνημένη τιμή) και **πιστώνουμε 'Αγορές υπό τακτοποίηση'**.
- Παραλήφθηκε το τιμολόγιο αλλά δεν έγινε παραλαβή εμπορευμάτων (μέχρι το τέλος της χρήσης)
 - **Χρεώνουμε 'Αγορές υπό παραλαβή'** (με την αναγραφόμενη τιμή) και **πιστώνουμε 'Προμηθευτή'**.

II. Αρχική Αναγνώριση

7

Παραγωγή

- Λογαριασμοί εξόδων (στους οποίους αρχικά καταχωρούνται κόστη που χρησιμοποιούνται στην παραγωγή) όπως αμοιβές προσωπικού, αναλωθείσες Α' και Β' Υλές, αποσβέσεις (κ.λ.π.) θα πιστωθούν με χρέωση του λογαριασμού 'Παραγωγή σε εξέλιξη'.
- Ο λογαριασμός 'Παραγωγή σε εξέλιξη' θα πιστωθεί με την αξία του προϊόντος όταν αυτό ολοκληρωθεί και θα χρεωθεί ο λογαριασμός 'Προϊόντα'.
- Ο λογαριασμός 'Προϊόντα' θα πιστωθεί με την πώληση των προϊόντων και θα χρεωθεί ο λογαριασμός εξόδου Κ.Π.
 - Συνεπώς οι αμοιβές προσωπικού, η ανάληψη Α' & Β' υλών, οι αποσβέσεις (κ.λ.π.) μετατρέπονται σε ΠΡΟΪΟΝ (μετατροπή κόστους) και καταχωρούνται ως έξοδο (Κ.Π.) ΟΤΑΝ ΤΟ ΠΡΟΪΟΝ ΠΟΥΛΗΘΕΙ.

II. Αρχική Αναγνώριση

8

III. Μεταγενέστερη Αποτίμηση

Η αποτίμηση σε μεταγενέστερο χρονικά σημείο (π.χ. στην απογραφή) γίνεται με βάση την αρχή της χαμηλότερης τιμής μεταξύ τιμής (κόστους) κτήσης και τρέχουσας τιμής.

- **Κόστος αντικατάστασης** (Ε.Γ.Λ.Σ. και US G.A.A.P.)
- **Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία** (Δ.Λ.Π)
- Αν υπάρξει μείωση της τρέχουσας αξίας τότε
 - Θα μειωθεί η αξία των αποθεμάτων **τώρα** (ώστε η αξία τους να συμμορφώνεται με βάση τη νέα μειωμένη τιμή) και όταν θα γίνει η πώληση στο μέλλον, το Κ.Π. που θα καταγραφεί στο μέλλον, θα αντανάκλα τη νέα μειωμένη τιμή.
 - Θα καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία μία μη πραγματοποιηθείσα ζημία (δεν έχει πραγματοποιηθεί η πώληση).
 - Λογιστική Απεικόνιση εγγραφής μείωσης αξίας αποθεμάτων λόγω αποτίμησης

Χρέωση

Πίστωση

Ζημιά από αποτίμηση ή Κ.Π.
Αποθέματα ή Προβλέψεις (ΙΣΟΛ)

XX

XX

9

IV. Συστήματα λογιστικής παρακολούθησης αποθεμάτων

- **Σύστημα Περιοδικής Απογραφής**
 - Το σύστημα της Περιοδικής Απογραφής στηρίζεται στη βασική εξίσωση των αποθεμάτων
 $KΠ = AA + AX - TA$
 - Αρχικό Απόθεμα: Από τους λογαριασμούς
 - Αγορές Χρήσεως: Από τους λογαριασμούς
 - Τελικό Απόθεμα: Από την απογραφή σε φυσικές μονάδες και αξία (στο τέλος της περιόδου)
 - Δεν γίνονται καταχωρήσεις σε λογαριασμό 'Κόστος Πωληθέντων' στη διάρκεια της χρήσης (αλλά στο τέλος της περιόδου).
 - Ο λογαριασμός 'Αποθέματα' δεν είναι ενημερωμένος με τις μειώσεις των αποθεμάτων.
 - Φυσική απογραφή των αποθεμάτων στο τέλος της περιόδου
 - Απώλειες (λόγω κλοπής, καταστροφής, φύρας) ενσωματώνονται στο Κ.Π.

10

IV. Συστήματα λογιστικής παρακολούθησης αποθεμάτων

- **Σύστημα Διαρκούς Απογραφής**
 - Ο λογαριασμός 'Κόστος Πωληθέντων' ενημερώνεται στη διάρκεια της χρήσης με τις μειώσεις των αποθεμάτων λόγω πωλήσεων
 - Ο λογαριασμός 'Αποθέματα' είναι ενημερωμένος με τις μειώσεις των αποθεμάτων.
 - Απώλειες (λόγω κλοπής, καταστροφής, φύρας) δεν ενσωματώνονται στο Κ.Π.

11

Παράδειγμα: Το αρχικό απόθεμα εμπορευμάτων της 'ΑΒΓ Α.Ε.' ήταν €30.000. Κατά τη διάρκεια της χρήσης η 'ΑΒΓ Α.Ε.' αγόρασε εμπορεύματα αξίας €10.000 (με μετρητά) και πούλησε εμπορεύματα αξίας €25.000 αντί €29.000 (με μετρητά).

Σενάριο Α: Το τελικό απόθεμα της ΑΒΓ Α.Ε. υπολογίστηκε σε €15.000.

Περιοδική Απογραφή		Διαρκής Απογραφή	
Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση
ΑΓΟΡΑ			
Εμπ/τα*	10.000	Εμπ/τα	10.000
Ταμείο	10.000	Ταμείο	10.000
ΠΩΛΗΣΗ			
Ταμείο	29.000	Ταμείο	29.000
Πωλήσεις	29.000	Πωλήσεις	29.000
		Κόστος Πωλ	25.000
		Εμπ/τα	25.000
ΤΕΛΟΣ ΤΗΣ ΧΡΗΣΗΣ			
Κόστος Πωλ	25.000		
Εμπ/τα*	25.000		

Σενάριο Β: Το τελικό απόθεμα της ΑΒΓ Α.Ε. υπολογίστηκε σε €14.000.

Περιοδική Απογραφή		Διαρκής Απογραφή	
Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση
Κόστος Πωλ	26.000	Ζημιά από	απώλεια 1.000
Εμπ/τα*	26.000	Εμπ/των	Εμπ/τα 1.000

*: Στην περιοδική απογραφή, συνήθως, απαιτούνται αναλυτικότεροι λογαριασμοί που παρακολουθούν τις αγορές χρήσεως (ΑΧ) αποθεμάτων, το αρχικό απόθεμα (ΑΑ) και το τελικό απόθεμα (ΤΑ). Για απλοποίηση δύναται να χρησιμοποιείται ο περιληπτικός λογαριασμός (π.χ. Εμπορεύματα).

12

V. Υποθέσεις ροής κόστους

$$\text{Αρχικό Απόθεμα} + \text{Αγορές Χρήσης} = \text{Κόστος Πωληθέντων} + \text{Τελικό Απόθεμα}$$

Κόστος Κτήσης
Γνωστό

Επιμερισμός κόστους κτήσης
????

- Ο επιμερισμός θα ήταν εύκολος αν το κόστος ανά μονάδα αποθέματος ήταν σταθερό.
 - Το ερώτημα είναι από «ποιες αγορές προέρχεται το τελικό απόθεμα» ή «από ποιες αγορές προέρχεται το Κ.Π.»

13

V. Υποθέσεις ροής κόστους

- Η επιλογή πώς θα επηρεάσει τις οικονομικές καταστάσεις ??? (1)

Παράδειγμα 1^ο

Τιμή Αγοράς	Μονάδες Αποθέματος	Κ.Π.	Τελικό Απόθεμα	Τιμή Πώλησης	Κέρδος
100	Μονάδα 1 ^η	100		180	
120	Μονάδα 2 ^η	120		180	
200	Μονάδα 3 ^η	200		180	
420/3	M.O.	140		180	

14

V. Υποθέσεις ροής κόστους

- Έχει σημασία ποια αξία θα επιλέξουμε ??
 - Θα επηρεάσει το ΚΠ (Κέρδη)
 - Θα επηρεάσει το ύψος των αποθεμάτων (Ισολογισμό)
 - Θα επηρεάσει το ταμείο (την ΚΤΡ) ???
 - Μακροπρόθεσμα??

Παράδειγμα 1^ο

Τιμή Αγοράς	Μονάδες Αποθέματος	Κ.Π.	Τελικό Απόθεμα	Τιμή Πώλησης	Κέρδος
100	Μονάδα 1 ^η	100	320	180	80
120	Μονάδα 2 ^η	120	300	180	60
200	Μονάδα 3 ^η	200	220	180	(20)
420/3	M.O.	140	280	180	40

15

V. Υποθέσεις ροής κόστους

- Για τον επιμερισμό του κόστους κτήσης χρησιμοποιούνται οι εξής υποθέσεις 'κοστολογικής' ροής των αποθεμάτων
 - Μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους
 - Για κάθε μονάδα που πωλείται μπορεί να εξακριβωθεί το κόστος της.
 - Για μεγάλης αξίας αποθέματα σε περιορισμένο αριθμό
 - Μέθοδος της σειράς εξαντλήσεως (FIFO)
 - Μέθοδος της αντίστροφης σειράς από τη σειρά εξαντλήσεως (LIFO)
 - Μέθοδος του Μέσου Σταθμικού Κόστους (ΜΣΚ)

16

Μέθοδος της σειράς εξαντλήσεως (F.I.FO.)

- Βασική Παραδοχή:** Οι μονάδες που εισέρχονται πρώτες στην επιχείρηση, εξέρχονται (πωλούνται) πρώτες.

Παράδειγμα 2^ο (FIFO)

Αποθέματα	Ποσότητα	Κόστος Κτήσης	
Αρχικό Απόθεμα	Μονάδα 1 ^η	1	100
Αγορές Χρήσεως	Μονάδα 2 ^η	+1	120
Αγορές Χρήσεως	Μονάδα 3 ^η	+1	200
- ΚΠ		-1	K.A.X.
Τελικό Απόθεμα		2	ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ

V. Υποθέσεις ροής κόστους

17

Μέθοδος της σειράς εξαντλήσεως (F.I.FO.)

- Βασική Παραδοχή:** Οι μονάδες που εισέρχονται πρώτες στην επιχείρηση, εξέρχονται (πωλούνται) πρώτες.

Παράδειγμα 2^ο (FIFO)

Αποθέματα	Ποσότητα	Κόστος Κτήσης	
Αρχικό Απόθεμα	Μονάδα 1 ^η	1	100
Αγορές Χρήσεως	Μονάδα 2 ^η	+1	120
Αγορές Χρήσεως	Μονάδα 3 ^η	+1	200
- ΚΠ		-1	(100) K.A.X.
Τελικό Απόθεμα		2	320 ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ

V. Υποθέσεις ροής κόστους

18

Μέθοδος της αντίστροφής σειράς από τη σειρά εξαντλήσεως (LIFO.)

- Βασική Παραδοχή: Οι μονάδες που εισέρχονται τελευταίες στην επιχείρηση, εξέρχονται (πωλούνται) πρώτες.

Παράδειγμα 3^ο (LIFO)

Αποθέματα	Ποσότητα	Κόστος Κτήσης	
Αρχικό Απόθεμα Μονάδα 1 ^η	1	100	
Αγορές Χρήσεως Μονάδα 2 ^η	+1	120	
Αγορές Χρήσεως Μονάδα 3 ^η	+1	200	
- ΚΠ	-1		Κ.Α.Χ.
Τελικό Απόθεμα	2		ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ

V. Υποθέσεις ροής κόστους

19

Μέθοδος της αντίστροφής σειράς από τη σειρά εξαντλήσεως (LIFO.)

- Βασική Παραδοχή: Οι μονάδες που εισέρχονται τελευταίες στην επιχείρηση, εξέρχονται (πωλούνται) πρώτες.

Παράδειγμα 3^ο (LIFO)

Αποθέματα	Ποσότητα	Κόστος Κτήσης	
Αρχικό Απόθεμα Μονάδα 1 ^η	1	100	
Αγορές Χρήσεως Μονάδα 2 ^η	+1	120	
Αγορές Χρήσεως Μονάδα 3 ^η	+1	200	
- ΚΠ	-1	(200)	Κ.Α.Χ.
Τελικό Απόθεμα	2	220	ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ

V. Υποθέσεις ροής κόστους

20

Μέθοδος του Μέσου Σταθμικού Κόστους (ΜΣΚ)

- Βασική Παραδοχή: Οι μονάδες που εξέρχονται (πωλούνται), προέρχονται αναλογικά από τις διαθέσιμες προς πώληση μονάδες

Παράδειγμα 4^ο (ΜΣΚ)

Αποθέματα	Ποσότητα	Κόστος Κτήσης	
Αρχικό Απόθεμα Μονάδα 1 ^η	1	100	
Αγορές Χρήσεως Μονάδα 2 ^η	+1	120	
Αγορές Χρήσεως Μονάδα 3 ^η	+1	200	
- ΚΠ	-1	(140)	Κ.Α.Χ.
Τελικό Απόθεμα	2	280	ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ

V. Υποθέσεις ροής κόστους

21

Η επιλογή πώς θα επηρεάσει τις οικονομικές καταστάσεις ??? (2)

- * **Μειονέκτημα:** Εμφανίζει τα αποθέματα στον Ισολογισμό με το κόστος κτήσεως παλαιότερων αγορών
- * * **Μειονέκτημα:** Τα έσοδα από πωλήσεις συσχετίζονται με το κόστος κτήσεως παλαιότερων αγορών

	Αποτίμηση αποθεμάτων στον ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ	Κόστος Πωληθέντων στην Κ.Α.Χ.
LIFO	Παλαιότερες Αγορές*	Νεότερες Αγορές
FIFO	Νεότερες Αγορές	Παλαιότερες Αγορές **
ΜΣΚ	Μ.Ο.	Μ.Ο.

V. Υποθέσεις ροής κόστους

22

Η επιλογή πώς θα επηρεάσει τις οικονομικές καταστάσεις ??? (3)

- ✓ Σε περιόδους αύξησης των τιμών (πληθωρισμού) αναμένεται

	LIFO	FIFO
⇒ ↑ ΚΠ / ↓ Κέρδος	X	
⇒ ↓ ΚΠ / ↑ Κέρδος		X
⇒ ↓ Αποθέματα στον Ισολογισμό	X	
⇒ ↑ Αποθέματα στον Ισολογισμό		X

- ✓ Σε περιόδους μείωσης των τιμών αναμένεται ???

V. Υποθέσεις ροής κόστους

23