



ΔΗΜΟΚΡΕΙΤΕΙΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΘΡΑΚΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ

ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

ΕΝΟΤΗΤΑ 1^η

ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

- Η έννοια του Αποθέματος – Κατηγορίες Αποθεμάτων
- Κόστος Κτήσης Αποθέματος
- Το Σύστημα της Διαρκούς Απογραφής
- Το Σύστημα της Περιοδικής Απογραφής
- Η έννοια του Μικτού Λογαριασμού
- Αποτίμηση Αποθεμάτων
- Αποτίμηση στην Τιμή Κτήσης
- Μέθοδος της μέσης σταθμικής τιμής κτήσεως
- Μέθοδος της Σειράς Εξαντλήσεως (FIFO)
- Μέθοδος της Αντίστροφής Σειράς προς την Σειρά Εξαντλήσεως (LIFO)
- Η Αρχή της Συντηρητικότητας
- Λογιστικός Χειρισμός Αποθεμάτων

ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

Τα αποθέματα ως έννοια αναφέρονται σε διάφορες κατηγορίες υλικών στοιχείων τα οποία αποτελούν περιουσιακό στοιχείο μιας λογιστικής μονάδας και προορίζονται:

α) Να πωληθούν αυτούσια στα πλαίσια του κύκλου εργασιών της επιχείρησης.

β) Να χρησιμοποιηθούν για τις ανάγκες της επιχείρησης όπως αυτές προκύπτουν από τις βασικές λειτουργίες της.

ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

- Εμπορεύματα
- Εμπορεύματα Ενεχυριασθέντα
- Πρώτες Ύλες
- Βοηθητικές Ύλες
- Αναλώσιμα Υλικά
- Ημικατεργασμένα προϊόντα
- Έτοιμα προϊόντα
- Υποπροϊόντα
- Υπολείμματα
- Υλικά συσκευασίας ή είδη συσκευασίας
- Εμπορεύματα ή προϊόντα σε τρίτους προς πώληση

ΤΗΡΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Οι κατηγορίες αποθεμάτων που τηρούν οι επιχειρήσεις εξαρτώνται από το αντικείμενο δραστηριότητας τους. Για παράδειγμα μια εμπορική επιχείρηση τα αποθέματα που διατηρεί είναι συνήθως εμπορεύματα, υλικά συσκευασίας, αναλώσιμα κ.λπ, ενώ στην περίπτωση μιας βιομηχανικής ή μεταποιητικής μονάδας διατηρούνται αποθέματα σε πρώτες και βοηθητικές ύλες, ημικατεργασμένα προϊόντα κλπ.

Στην ενότητα αυτή θα δώσουμε ειδικό βάρος στις εμπορικές επιχειρήσεις, παρόλο που τα θέματα που διαπραγματεύεται η ενότητα αφορούν και τις άλλες κατηγορίες λογιστικών μονάδων.

ΚΟΣΤΟΣ ΚΤΗΣΗΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Τα στοιχεία που συνθέτουν το κόστος κτήσης των εμπορευμάτων είναι:

1. **Καθαρή Τιμολογιακή Αξία:** Πρόκειται για το ποσό που αναγράφεται στο τιμολόγιο και είναι απαλλαγμένο από φόρους και τέλη που δεν βαρύνουν την επιχείρηση (πχ. ΦΠΑ).
2. **Ειδικά Έξοδα Αγορών:** Είναι τα έξοδα που πραγματοποιεί μια επιχείρηση κατά το στάδιο της αγοράς εμπορευμάτων. Ενδεικτικά στην κατηγορία αυτή εντάσσονται τα μεταφορικά, οι δασμοί, τα ασφάλιστρα, οι προμήθειες, κ.λ.π.
3. **Εκπτώσεις αγορών:** Πρόκειται για τις εκπτώσεις που χορηγούνται από τον προμηθευτή με πιστωτικό σημείωμα.

Παράδειγμα

- Έστω ότι η εμπορική επιχείρηση Β αγοράζει 30 μονάδες εμπορεύματος Χ στην τιμή των 5 € / μονάδα. Για την ασφαλή μεταφορά του εμπορεύματος στις αποθήκες της καταβάλλει για μεταφορικά 30€ και για ασφάλιστρα 20€. Ο προμηθευτής με πιστωτικό σημείωμα ενημερώνει ότι χορηγεί έκπτωση 10€.

Καθαρή Τιμολογιακή Αξία : $30 \times 5 = 150\text{€}$

Ειδικά Έξοδα Αγορών = Μεταφορικά + Ασφάλιστρα = 50€.

Έκπτωση με πιστωτικό σημείωμα: 10€

Συνολικό Κόστος Κτήσης = Καθαρή τιμολογιακή Αξία + Ειδικά έξοδα αγορών + Έκπτωση με πιστωτικό σημείωμα = $150 + 50 - 10 = 190\text{€}$.

Λογιστικός Χειρισμός

- Χρησιμοποιώντας τα δεδομένα του προηγούμενου παραδείγματος ο λογιστικός χειρισμός μπορεί να γίνει με δύο τρόπους:

<u>1X</u>	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Αγορές Εμπορευμάτων	150	
Ταμείο		150
Αιτ: Αγορά εμπορευμάτων ως τιμολόγιο		
<u>2X</u>		
Ειδικά έξοδα αγορών	50	
Ταμείο		50
Αιτ: Ειδικά έξοδα αγορών		

<u>3X</u>	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Προκαταβολές σε Προμηθευτές	10	
Εκπτώσεις Αγορών		10
Αιτ: Εκπτώσεις αγορών		

2^{ος} Τρόπος

<u>1Χ</u>	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Αγορές Εμπορευμάτων	200	
Ταμείο		200
Αιτ: Αγορά εμπορευμάτων ως τιμολόγιο		
<u>2Χ</u>		
Προκαταβολές σε Προμηθευτές	10	
Εκπτώσεις Αγορών		10
Αιτ: Εκπτώσεις αγορών		

Διαρκής Απογραφή (perpetual inventory system)

- **Χαρακτηριστικά Μεθόδου:**

- Μετά από κάθε συναλλαγή πώλησης η επιχείρηση γνωρίζει το κόστος των πωληθέντων μονάδων και κατ'επέκταση το μικτό αποτέλεσμα.
- τήρηση αναλυτικών λογαριασμών για κάθε είδος αποθέματος
- συνεχής και άμεση ενημέρωση των αναλυτικών λογαριασμών με τα στοιχεία των αποθεμάτων που εισάγονται ή εξάγονται από κάποια αποθήκη
- διενέργεια απογραφής αποθεμάτων ανά τακτά χρονικά διαστήματα.
- Η μέθοδος ενδείκνυται σε επιχειρήσεις όπου διακινούνται προϊόντα με υψηλή μοναδιαία αξία, οπότε επιτυγχάνεται ο καλύτερος έλεγχος των αποθεμάτων.

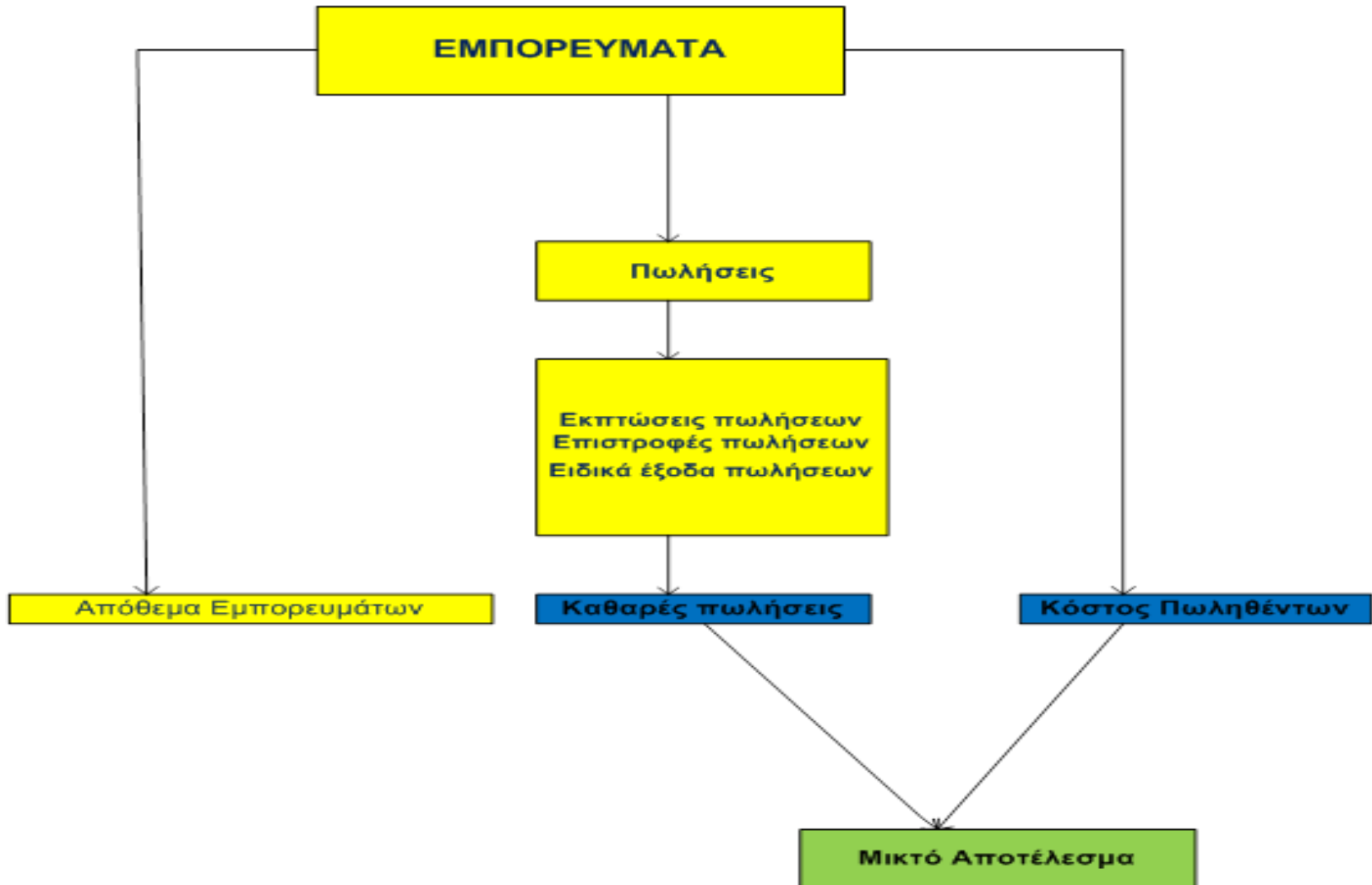
Πλεονεκτήματα

- Μας παρέχει καθημερινά μια εικόνα της αξίας των αποθεμάτων. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι η επιχείρηση αποτιμά διαρκώς τα αποθέματα της.
- Προσδιορίζουμε μετά από κάθε πώληση το κόστος των πωληθέντων. Ως εκ τούτου μπορούμε κάθε μέρα να γνωρίζουμε το μικτό αποτέλεσμα.

Μειονεκτήματα

- Είναι περισσότερο δαπανηρή από την περιοδική απογραφή.
- Δεν μας δίνει πληροφορίες σχετικά με τις αγορές και τις εκπτώσεις και επιστροφές αγορών καθώς και με τα ειδικά έξοδα αγορών.

ΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΗΣ ΔΙΑΡΚΟΥΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ



Οι εκπτώσεις πωλήσεων διακρίνονται σε χρηματοδοτικές και ποσοτικές. Οι χρηματοδοτικές εκπτώσεις μεταφέρονται στα αποτελέσματα εκμετάλλευσης, ενώ οι ποσοτικές εκπτώσεις στις συνολικές πωλήσεις.

Οι χρηματοδοτικές εκπτώσεις χορηγούνται συνήθως σε πελάτες οι οποίοι εξοφλούν έγκαιρα ή νωρίτερα τις υποχρεώσεις τους προς την επιχείρηση. Οι χρηματοδοτικές εκπτώσεις δεν μειώνουν την αξία των πωλήσεων αλλά μεταφέρονται στα αποτελέσματα εκμετάλλευσης.

Οι ποσοτικές εκπτώσεις χορηγούνται σε πελάτες οι οποίοι αγοράζουν μεγάλες ποσότητες προϊόντων. Οι ποσοτικές εκπτώσεις μειώνουν την αξία των πωλήσεων.

Περιοδική Απογραφή

Χαρακτηριστικά Μεθόδου:

- Χαμηλό κόστος λόγω του ότι δεν τηρείται ο λογαριασμός «κόστος πωληθέντων».
- Περιοδική ενημέρωση των λογαριασμών. Δεν αποτιμά διαρκώς τα αποθέματα της.
- Μη τήρηση αναλυτικών λογαριασμών για κάθε είδους αποθέματος αλλά για κάθε κατηγορία, πχ τρόφιμα, πρώτες ύλες κτλ.
- Διενεργείται φυσική απογραφή των αποθεμάτων συνήθως μια φορά το χρόνο και μάλιστα στο τέλος της χρήσης.
- Δεν παρέχεται άμεσα η πληροφόρηση σχετικά με το κόστος των εμπορευμάτων, που έχουν πωληθεί στην διάρκεια της περιόδου, που έχουν επιστραφεί στους πελάτες, που βρίσκονται στην κυριότητα της επιχείρησης σε δεδομένη χρονική στιγμή.
- Η μέθοδος ενδείκνυται σε επιχειρήσεις που διακινούν αποθέματα χαμηλής μοναδιαίας αξίας.

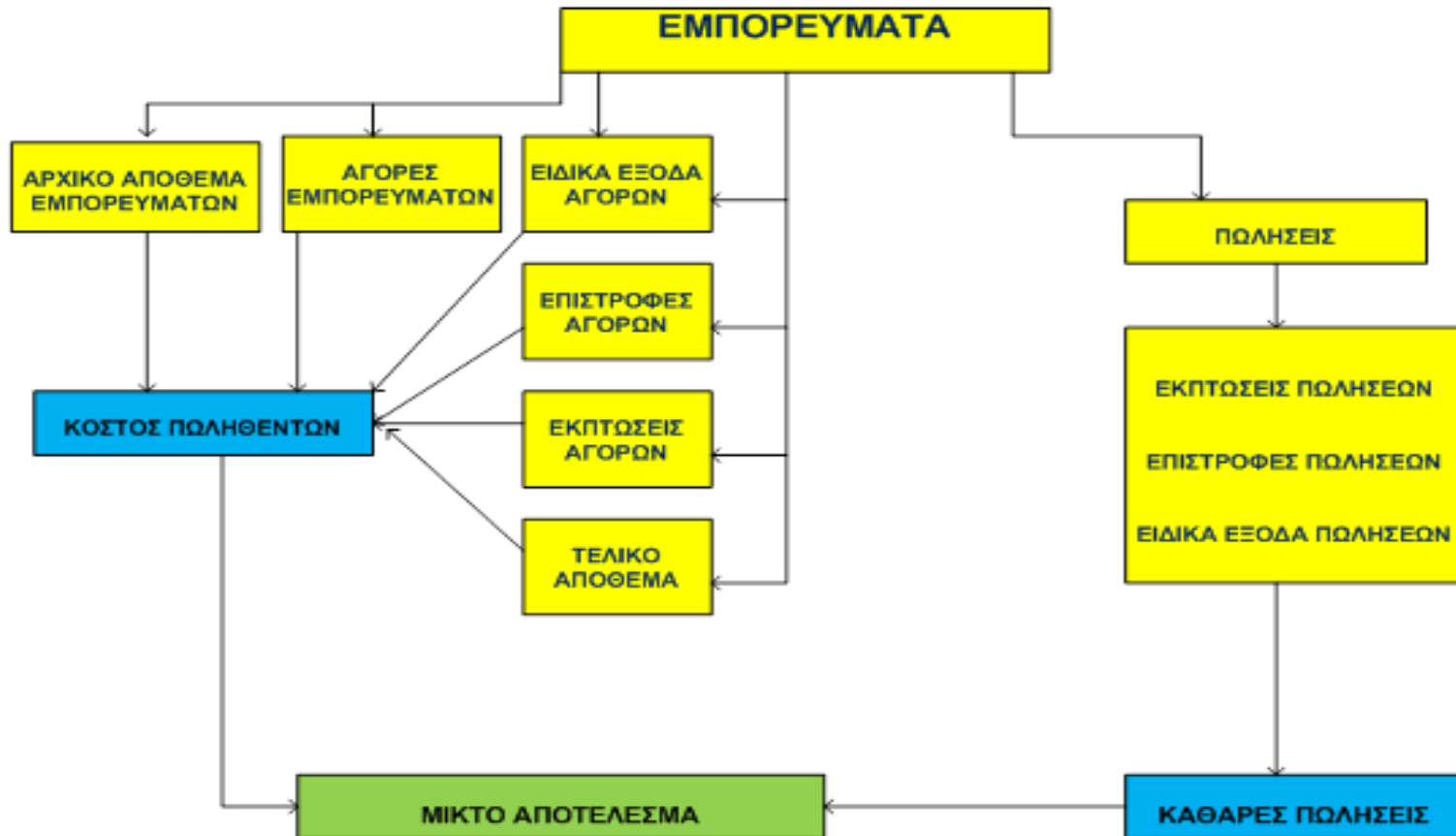
Πλεονεκτήματα

- χαμηλό κόστος εφαρμογής διότι δεν απαιτεί ειδική οργάνωση
- Από απόψεως πληροφόρησης η μέθοδος της περιοδικής απογραφής μας δίνει την δυνατότητα να γνωρίζουμε το σύνολο των εκπτώσεων, των επιστροφών και των ειδικών εξόδων αγορών

Μειονεκτήματα

- Δεν παρέχεται καθημερινά μια εικόνα της αξίας των αποθεμάτων.
- Δεν είναι εύκολο να προσδιορίζεται η πορεία του μικτού κέρδους της επιχείρησης αφού το κόστος των πωληθέντων προσδιορίζεται μόνο στο τέλος της χρήσεως μετά την απογραφή.
- Τήρηση λογαριασμού παρακολούθησης του αποθέματος όχι μόνο κατά είδος αλλά και κατά κατηγορία.

Το Σύστημα της Περιοδικής Απογραφής



Σχήμα 2

Βασικές Χρηματοοικονομικές Σχέσεις

1. Αρχικό Απόθεμα + Καθαρές Αγορές – Τελικό Απόθεμα = Κόστος Πωληθέντων
2. Καθαρές Αγορές = Συνολικές Αγορές + ειδικά έξοδα αγορών – εκπτώσεις και επιστροφές πωλήσεων
3. Καθαρές Πωλήσεις = Συνολικές Πωλήσεις – Επιστροφές και Εκπτώσεις Πωλήσεων – Ειδικά έξοδα πωλήσεων.

Μέθοδοι Αποτίμησης

1.Μέθοδος Μέσου Σταθμικού

2.Μέθοδος της σειράς εξαντλήσεως (FIFO)

3.Μέθοδος της αντίστροφής σειράς προς την σειρά εξαντλήσεως (LIFO). Δεν αναγνωρίζεται από τα Ελληνικά και Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Βάση Αποτίμησης Αποθεμάτων

- Τιμή Κτήσης



Αναφέρεται στο κόστος αγοράς ή παραγωγής του αποθέματος

- Τρέχουσα Τιμή Αγοράς



Αναφέρεται στην Τιμή αγοράς του.

- Καθαρή Ρευστοποιήσιμη Αξία



Τιμή άμεσης ρευστοποίησης υπό ομαλές συνθήκες λειτουργίας της οικονομικής μονάδας

Μέθοδος Μέσου Σταθμικού

Σύμφωνα με την μέθοδο αυτή ως τιμή κτήσης λαμβάνεται ο σταθμικός μέσος όρος των διαφόρων τιμών αγοράς.

Παράδειγμα 1

Έστω ότι η εμπορική επιχείρηση Φ η οποία εμπορεύεται το προϊόν Χ. Στον πίνακα που ακολουθεί δίνονται οι απαραίτητες πληροφορίες για την αποτίμηση του τελικού αποθέματος το οποίο ανέρχεται σε 15 μονάδες.

Αριθμός Αγορών	Ποσότητα σε Μονάδες	Τιμή Μονάδας	Συνολική Αξία
Αρχικό Απόθεμα	10	200	2.000
1η Αγορά	20	180	3.600
2η Αγορά	30	190	5.700
3η Αγορά	20	190	3.800
4η Αγορά	15	180	2.700
Σύνολο	95		17.800

Μέση Τιμή Αγοράς= $17.800/95 = 187,3€$ οπότε το κόστος των 15 μονάδων είναι:
 $15 * 187,3 = 2.810,5€$.

Μέθοδος της φυσικής σειράς εξαντλήσεως του αποθέματος (First in First out)

Αριθμός Αγορών	Ποσότητα σε Μονάδες	Τιμή Μονάδας	Συνολική Αξία
Αρχικό Απόθεμα	10	200	2.000
1η Αγορά	20	180	3.600
2η Αγορά	30	190	5.700
3η Αγορά	20	190	3.800
4η Αγορά	15	180	2.700
Σύνολο	95		17.800

Χρησιμοποιώντας τα αριθμητικά δεδομένα του παραδείγματος 1, διαπιστώνουμε ότι το τελικό απόθεμα των 15 μονάδων προέρχεται από την 4^η αγορά. Οπότε αποτιμάται σε 2.700€. Εάν υποθέσουμε ότι το τελικό απόθεμα εμπορεύματος ανέρχονταν σε 20 μονάδες τότε στην περίπτωση αυτή λαμβάνουμε υπόψη το σύνολο της 4^{ης} αγοράς και 5 μονάδες από την Τρίτη αγορά. Οπότε η αποτίμηση των 20 μονάδων σύμφωνα με την μέθοδο FIFO έχει ως ακολούθως:

$$15 \cdot 180 + 5 \cdot 190 = 2.700 + 950 = 3.650 \text{€}.$$

Μέθοδος της αντιστρόφου σειράς εξαντλήσεως του αποθέματος (Last in First out)

Αριθμός Αγορών	Ποσότητα σε Μονάδες	Τιμή Μονάδας	Συνολική Αξία
Αρχικό Απόθεμα	10	200	2.000
1η Αγορά	20	180	3.600
2η Αγορά	30	190	5.700
3η Αγορά	20	190	3.800
4η Αγορά	15	180	2.700
Σύνολο	95		17.800

Χρησιμοποιώντας τα αριθμητικά δεδομένα του παραδείγματος 1, διαπιστώνουμε ότι το τελικό απόθεμα των 15 μονάδων από το αρχικό απόθεμα και την πρώτη αγορά. Ειδικότερα οι 10 μονάδες είναι το αρχικό απόθεμα, ενώ οι υπόλοιπες 5 μονάδες η 1^η αγορά. Συνεπώς σύμφωνα με την μέθοδο LIFO οι 15 μονάδες αποτιμώνται ως ακολούθως:

$10 \cdot 200 + 5 \cdot 180 = 2000 + 900 = 2.900\text{€}$. Σε περίπτωση όπου είχαμε να αποτιμήσουμε 20 μονάδες τότε:

$10 \cdot 200 + 10 \cdot 180 = 2.000 + 1.800 = 3.800\text{€}$.

Άσκηση 1Α – Διαρκής Απογραφή FIFO

Η επιχείρηση 4ΧΧ είχε κατά τη διάρκεια της χρήσης 2019 πραγματοποιήσει τις εξής συναλλαγές:
Αρχικό απόθεμα ήταν 40 μονάδες με τιμή κτήσης τα € 400.

16/2 Αγορά 60 μονάδων εμπορεύματος προς € 625 ανά μονάδα

30/3 Πώληση 72 μονάδων εμπορεύματος προς € 1100 ανά μονάδα

17/4 Αγορά 50 μονάδων εμπορεύματος προς € 800 ανά μονάδα

Η εταιρεία χρησιμοποιεί το σύστημα της διαρκούς απογραφής και τη μέθοδο FIFO (πρώτη εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή) για την αποτίμηση των αποθεμάτων. Να βρεθεί το τελικό απόθεμα και κόστος πωληθέντων την 31/12/2019, και το μικτό κέρδος κατά την διάρκεια του έτους από τις πιο πάνω συναλλαγές.

ΛΥΣΗ

	Μονάδες	Τιμή/Μονάδα	Αξία
Αρχικό Απόθεμα	40	400	16.000
Αγορά 16/02	60	625	37.500
Αγορά 17/4	50	800	40.000
Πώληση 30/3	72	1.100	79.200

(1) Σύστημα Διαρκούς απογραφής και Μέθοδο FIFO

Κόστος Πωληθέντων Μονάδων = $40 \cdot 400 + 32 \cdot 625 = 16.000 + 20.000 = 36.000\text{€}$

Μικτό Περιθώριο = Πωλήσεις – Κόστος Πωληθέντων = $79.200 - 36.000 = 43.200\text{€}$.

Στις 31/12/2013 στην αποθήκη θα παραμείνουν 78 μονάδες η αξία των οποίων αποτιμάται ως ακολούθως:

$28 \cdot 625 + 50 \cdot 800 = 17.500 + 40.000 = 57.500\text{€}$.

Επαλήθευση

Κόστος Πωληθέντων = Αρχικό Απόθεμα + Αγορές – Τελικό Απόθεμα = $16.000 + 77.500 - 57.500 = 36.000\text{€}$.

Άσκηση 1B – Διαρκής Απογραφή LIFO

Η επιχείρηση 4ΧΧ είχε κατά τη διάρκεια της χρήσης 2019 πραγματοποιήσει τις εξής συναλλαγές:

Αρχικό απόθεμα ήταν 40 μονάδες με τιμή κτήσης τα € 400.

16/2 Αγορά 60 μονάδων εμπορεύματος προς € 625 ανά μονάδα

30/3 Πώληση 72 μονάδων εμπορεύματος προς € 1100 ανά μονάδα

17/4 Αγορά 50 μονάδων εμπορεύματος προς € 800 ανά μονάδα

Αν η Εταιρεία χρησιμοποιούσε την μέθοδο LIFO (τελευταία εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή) αντί FIFO, ποιο θα ήταν το τελικό απόθεμα και πιο το κόστος πωληθέντων?

(2) Σύστημα Διαρκούς απογραφής και Μέθοδο LIFO

Κόστος Πωληθέντων = $60 * 625 + 12 * 400 = 37.500 + 4.800 = 42.300€$

Αξία Τελικού Αποθέματος = $28 * 400 + 50 * 800 = 11.200 + 40.000 = 51.200€$

Μικτό Αποτέλεσμα = $79.200 - 42.300 = 36.900€$

Επαλήθευση

Κόστος Πωληθέντων = Αρχικό Απόθεμα + Αγορές – Τελικό Απόθεμα = $16.000 + 77.500 - 51.200 = 42.300€$

Άσκηση 1Γ – Διαρκής Απογραφή ΜΕΣΟΣ ΣΤΑΘΜΙΚΟΣ

Η επιχείρηση 4ΧΧ είχε κατά τη διάρκεια της χρήσης 2019 πραγματοποιήσει τις εξής συναλλαγές:
Αρχικό απόθεμα ήταν 40 μονάδες με τιμή κτήσης τα € 400.

16/2 Αγορά 60 μονάδων εμπορεύματος προς € 625 ανά μονάδα

30/3 Πώληση 72 μονάδων εμπορεύματος προς € 1100 ανά μονάδα

17/4 Αγορά 50 μονάδων εμπορεύματος προς € 800 ανά μονάδα

Αν η εταιρεία χρησιμοποιούσε την μέθοδο του μέσου σταθμικού όρου (Weighted average) αντί FIFO, ποιο θα ήταν το τελικό απόθεμα, πιο το κόστος πωληθέντων και ποια η μεταβολή της κερδοφορίας;

(3) Μέσος Σταθμικός

Από το αρχικό απόθεμα και την 1^η αγορά μένουν 28 μονάδες προϊόντος. Αυτές θα αποτιμηθούν στην τιμή των 535€/μονάδα $(37.500+16.000)/(40+60)$

Οπότε Αξία Τελικού Αποθέματος = $28*535+50*800=14.980+40.000=54.980€$.

Κόστος Πωληθέντων = Αρχικό Απόθεμα + Αγορές – Τελικό Απόθεμα = $16.000 + 77.500 - 54980=38.520€$

Μικτό Αποτέλεσμα = $79.200-38520=40.680€$

Διαπιστώνουμε ότι σε σχέση με την μέθοδο FIFO το Μικτό αποτέλεσμα μειώνεται, ενώ σε σχέση με την LIFO αυξάνεται.

Άσκηση 2

Στον παρακάτω πίνακα δίνονται τα στοιχεία αγορών και πωλήσεων για την εμπορική επιχείρηση ΑΔΧ. Ζητείται να προσδιοριστεί για την τρέχουσα χρήση η αξία του τελικού αποθέματος, το κόστος πωληθέντων και το μικτό αποτέλεσμα. Η επιχείρηση ακολουθεί το σύστημα της **διαρκούς απογραφής**.

	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΜΟΝΑΔΕΣ	ΤΙΜΗ ΚΤΗΣΗΣ/ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΝΑ ΜΟΝΑΔΑ	ΑΞΙΑ ΑΓΟΡΑΣ	ΑΞΙΑ ΠΩΛΗΣΗΣ
Αρχικό Απόθεμα Εμπορευμάτων	1/1/2020	600	120	72.000	
1η Αγορά	20/1/2020	1.000	90	90.000	
2η Αγορά	28/2/2020	900	100	90.000	
1η Πώληση	1/3/2020	1.200	200		240.000
3η Αγορά	20/3/2020	800	110	88.000	
4η Αγορά	2/4/2020	700	110	77.000	
2η Πώληση	15/4/2020	1.800	220		396.000
5η Αγορά	30/4/2020	800	110	88.000	
3η Πώληση	1/9/2020	1.000	220		220.000
6η Αγορά	10/11/2020	300	120	36.000	
7η Αγορά	1/12/2020	200	120	24.000	

Λύση Άσκησης 2

1^η Περίπτωση – FIFO

	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΜΟΝΑΔΕΣ	ΤΙΜΗ ΚΤΗΣΗΣ/ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΝΑ ΜΟΝΑΔΑ	ΑΞΙΑ ΑΓΟΡΑΣ	ΑΞΙΑ ΠΩΛΗΣΗΣ
Αρχικό Απόθεμα Εμπορευμάτων	1/1/2020	600	120	72.000	
1η Αγορά	20/1/2020	1.000	90	90.000	
2η Αγορά	28/2/2020	900	100	90.000	
1η Πώληση	1/3/2020	1.200	200		240.000
3η Αγορά	20/3/2020	800	110	88.000	
4η Αγορά	2/4/2020	700	110	77.000	
2η Πώληση	15/4/2020	1.800	220		396.000
5η Αγορά	30/4/2020	800	110	88.000	
3η Πώληση	1/9/2020	1.000	220		220.000
6η Αγορά	10/11/2020	300	120	36.000	
7η Αγορά	1/12/2020	200	120	24.000	

Μετά την 1η Πώληση	Μονάδες	Τιμή	Αξία Αγοράς
Υπόλοιπο 1ης Αγοράς	400	90	36.000
Υπόλοιπο 2ης Αγοράς	<u>900</u>	100	<u>90.000</u>
Σύνολο Αποθέματος	1.300		126.000
Κόστος Πωληθέντων	126.000		126.000
Μικτό Αποτέλεσμα	114.000		

Το αρχικό απόθεμα εξαντλείται στο συνολό του και από την πρώτη αγορά μόνο 400 μονάδες και όλη η δεύτερη αγορά

Λύση Άσκησης 2

- Μέχρι την δεύτερη πράξη πώλησης στο υπόλοιπο αποθέματος των 1.300 μονάδων προστίθενται δύο αγορές:

Μετά την 1η Πώληση	Μονάδες	Τιμή	Αξία Αγοράς
Υπόλοιπο 1ης Αγοράς	400	90	36.000
Υπόλοιπο 2ης Αγοράς	<u>900</u>	100	<u>90.000</u>
Σύνολο Αποθέματος	1.300		126.000
Κόστος Πωληθέντων	126.000		126.000
Μικτό Αποτέλεσμα	114.000		

Το αρχικό απόθεμα εξαντλείται στο συνολό του και από την πρώτη αγορά μόνο 400 μονάδες και όλη η δεύτερη αγορά

	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΜΟΝΑΔΕΣ	Τιμή Αγοράς	Αξία
Υπόλοιπο 1ης Αγοράς	20/1/2020	400	90	36.000
Υπόλοιπο 2ης Αγοράς	28/2/2020	900	100	90.000
3η Αγορά	20/3/2020	800	110	88.000
4η Αγορά	2/4/2020	700	110	77.000

- Η δεύτερη πράξη πώλησης των 1.800 μονάδων θα καλυφθεί από τα υπόλοιπα των δύο πρώτων αγορών (1.300 μονάδες) και 500 μονάδες από την 3η αγορά. Οπότε Κόστος Πωληθέντων = $400 \cdot 90 + 900 \cdot 100 + 500 \cdot 110 = 181.000 \text{€}$
- Μικτό Αποτέλεσμα = $396.000 - 181.000 = 215.000 \text{€}$

Λύση Άσκησης 2

- Μετά την δεύτερη πώληση έχουμε ένα υπόλοιπο αποθέματος 1.000 μονάδων. Μέχρι την Τρίτη πράξη πώλησης πραγματοποιείται η 5^η αγορά.

	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΜΟΝΑΔΕΣ	Τιμή Αγοράς	Αξία
Υπόλοιπο 3ης Αγοράς	20/3/2020	300	110	33.000
Υπόλοιπο 4ης Αγοράς	2/4/2020	700	110	77.000
5η Αγορά	30/4/2020	800	110	88.000
		1.800		

- Την 01/09/2020 έχουμε πώληση 1.000 μονάδων. Αυτές θα καλυφθούν εξ ολοκλήρου από τα υπόλοιπα της 3^{ης} και 4^{ης} αγοράς
- Κόστος Πωληθέντων = $300 * 110 + 700 * 110 = 110.000€$
- Μικτό Αποτέλεσμα = $220.000 - 110.000 = 110.000€$

Συνεπώς το τελικό απόθεμα εμπορεύματος διαμορφώνεται σε 1.300 μονάδες (5^η+6^η+7^η αγορά) Η αξία του είναι: $88.000 + 36.000 + 24.000 = 148.000€$.

Λύση άσκησης 2

• 2^η Περίπτωση – LIFO

	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΜΟΝΑΔΕΣ	ΤΙΜΗ ΚΤΗΣΗΣ/ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΝΑ ΜΟΝΑΔΑ	ΑΞΙΑ ΑΓΟΡΑΣ	ΑΞΙΑ ΠΩΛΗΣΗΣ
Αρχικό Απόθεμα Εμπορευμάτων	1/1/2020	600	120	72.000	
1η Αγορά	20/1/2020	1.000	90	90.000	
2η Αγορά	28/2/2020	900	100	90.000	
1η Πώληση	1/3/2020	1.200	200		240.000
3η Αγορά	20/3/2020	800	110	88.000	
4η Αγορά	2/4/2020	700	110	77.000	
2η Πώληση	15/4/2020	1.800	220		396.000
5η Αγορά	30/4/2020	800	110	88.000	
3η Πώληση	1/9/2020	1.000	220		220.000
6η Αγορά	10/11/2020	300	120	36.000	
7η Αγορά	1/12/2020	200	120	24.000	

Οι 1.200 μονάδες θα καλυφθούν εξολοκλήρου από την 2^η αγορά (900) και οι 300 μονάδες από την 1η αγορά

Κόστος Πωληθέντων = $900 * 100 + 300 * 90 = 90.000 + 27.000 = 117.000€$

Μικτό Αποτέλεσμα = $240.000 - 117.000 = 123.000€$

Συνεπώς την 01/3/2020 το απόθεμα περιλαμβάνει τις αρχικές μονάδες και 700 από την 1^η αγορά σύνολο 1.300.

Λύση άσκησης 2

2^η Περίπτωση – LIFO

	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΜΟΝΑΔΕΣ	ΤΙΜΗ ΚΤΗΣΗΣ/ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΝΑ ΜΟΝΑΔΑ	ΑΞΙΑ ΑΓΟΡΑΣ	ΑΞΙΑ ΠΩΛΗΣΗΣ
Αρχικό Απόθεμα Εμπορευμάτων	1/1/2020	600	120	72.000	
1η Αγορά	20/1/2020	1.000	90	90.000	
2η Αγορά	28/2/2020	900	100	90.000	
1η Πώληση	1/3/2020	1.200	200		240.000
3η Αγορά	20/3/2020	800	110	88.000	
4η Αγορά	2/4/2020	700	110	77.000	
2η Πώληση	15/4/2020	1.800	220		396.000
5η Αγορά	30/4/2020	800	110	88.000	
3η Πώληση	1/9/2020	1.000	220		220.000
6η Αγορά	10/11/2020	300	120	36.000	
7η Αγορά	1/12/2020	200	120	24.000	

Το απόθεμα της 2^{ης} πώλησης θα καλυφθεί εξ ολοκλήρου από την 3^η και 4^η αγορά και θα απορροφήσει και 300 μονάδες από την πρώτη αγορά

Κόστος Πωληθέντων = $800 \cdot 110 + 700 \cdot 110 + 300 \cdot 90 = 192.000 \text{€}$

Μικτό Κέρδος = $396.000 - 192.000 = 204.000 \text{€}$

Στις 15/04/2020 το απόθεμα αποτελείται από το αρχικό (600) και 400 μονάδες από την 1^η αγορά

Λύση άσκησης 2

2^η Περίπτωση – LIFO

	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΜΟΝΑΔΕΣ	ΤΙΜΗ ΚΤΗΣΗΣ/ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΝΑ ΜΟΝΑΔΑ	ΑΞΙΑ ΑΓΟΡΑΣ	ΑΞΙΑ ΠΩΛΗΣΗΣ
Αρχικό Απόθεμα Εμπορευμάτων	1/1/2020	600	120	72.000	
1η Αγορά	20/1/2020	1.000	90	90.000	
2η Αγορά	28/2/2020	900	100	90.000	
1η Πώληση	1/3/2020	1.200	200		240.000
3η Αγορά	20/3/2020	800	110	88.000	
4η Αγορά	2/4/2020	700	110	77.000	
2η Πώληση	15/4/2020	1.800	220		396.000
5η Αγορά	30/4/2020	800	110	88.000	
3η Πώληση	1/9/2020	1.000	220		220.000
6η Αγορά	10/11/2020	300	120	36.000	
7η Αγορά	1/12/2020	200	120	24.000	

Η Τρίτη πώληση θα καλυφθεί από την 5^η αγορά (εξ ολοκλήρου) και 200 μονάδες από την πρώτη αγορά:

Οπότε Κόστος Πωληθέντων = $800 \cdot 110 + 200 \cdot 90 = 88.000 + 18.000 = 106.000 \text{€}$

Μικτό Περιθώριο Κέρδους = $220.000 - 106.000 = 114.000 \text{€}$

Συνεπώς το τελικό απόθεμα θα διαμορφωθεί από το αρχικό 600 μονάδες, 200 από την 1^η αγορά και το σύνολο της 6^{ης} και 7^{ης} αγοράς δηλαδή 1.300 μονάδες

Παρατηρήσεις επί των μεθόδων αποτίμησης

- Η μέθοδος του μέσου σταθμικού δίνει πάντα τιμή αποτίμησης ανάμεσα στις τιμές που δίνουν οι άλλες μέθοδοι.
- Επειδή αναζητείται μια αντιπροσωπευτική τιμή κτήσης γίνεται σύγκριση της τρέχουσας τιμής κτήσης με την τιμή που δίνει η κάθε μέθοδος και εφαρμόζοντας την αρχή της συντηρητικότητας επιλέγεται η μικρότερη τιμή.
- Μια λογιστική μονάδα δεν μπορεί να αλλάζει αυθαίρετα την μέθοδο αποτίμησης αποθεμάτων αλλά υποχρεώνεται σε περίπτωση αλλαγής να κοινοποιήσει την διαφορά στην αποτίμηση που προκύπτει από την αλλαγή της μεθόδου.
- Η επιλογή μεθόδου αποτίμησης των αποθεμάτων συναρτάται με τους φορολογικούς στόχους της επιχείρησης, την κατάσταση της αγοράς, τις πιθανές επιπτώσεις της μεθόδου στα μεγέθη του ισολογισμού, την τιμολογιακή πολιτική της επιχείρησης και το στόχο αναφορικά με το περιθώριο μικτού κέρδους κ.λπ.

Σχόλια επί της Μεθόδου FIFO

- Βασικό μειονέκτημα της είναι μη ορθή αντιπαράθεση των εσόδων που δημιουργούνται από την πώληση εμπορευμάτων με το κόστος αυτών, καθώς δεν συσχετίζει τα έσοδα με το τρέχον κόστος αλλά με το κόστος κτήσης παλαιότερων ετών. Σε περιόδους πληθωρισμού υπερεκτιμά τα λογιστικά κέρδη.
- Η ροή του κόστους συμβαδίζει με την φυσική ροή των αποθεμάτων, ενώ έχει εύκολη εφαρμογή και είναι εφαρμόσιμη και με τα δύο συστήματα παρακολούθησης των αποθεμάτων (διαρκή και περιοδική απογραφή).

Αρχή της Συντηρητικότητας

Μετά την αρχική αναγνώριση της αξίας του Αποθέματος αυτά επιμετρούνται στην κατ είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

Συνεπώς στο παράδειγμά 2 περίπτωση (FIFO) οι 1.300 μονάδες αποτιμώνται ως εξής:

Συνεπώς το τελικό απόθεμα εμπορεύματος διαμορφώνεται σε 1.300 μονάδες (5^η+6^η+7^η αγορά)

Η αξία του είναι: $88.000 + 36.000 + 24.000 = 148.000\text{€}$.

Αν υποθέσουμε όμως ότι η τρέχουσα αξία της μονάδας είναι 109€ τότε: $1.300 * 109 = 141.700\text{€}$. Στον ισολογισμό θα εμφανίσουμε την μικρότερη τιμή μεταξύ αυτής που δίνει η μέθοδος αποτίμησης και τρέχουσας αξίας. Στο παράδειγμά μας η διαφορά (6.300€) αποτελεί έκτακτη ζημιά η οποία μπορεί να αναστραφεί στο μέλλον.

Άσκηση1 : Δίνονται μερικοί λογαριασμοί του γενικού καθολικού της εμπορικής επιχείρησης ΧΔΑ μετά τις εγγραφές προσαρμογής στα δεδομένα της απογραφής στις 31/12/20ΧΧ. Να προσδιορισθεί λογιστικά το μικτό αποτέλεσμα.

Απόθεμα Εμπορευμάτων	30,000	Γραμμάτια πληρωτέα	20,000
Γραμμάτια εισπρακτέα	25,000	Χρηματοδοτικές εκπτώσεις	500
έσοδα από ενοίκια	2,000	Έσοδα από προμήθειες	1,000
φόροι πληρωτέοι	4,000	Προβλέψεις (έξοδο)	10,000
Κόστος Πωληθέντων	30,000	Προβλέψεις (Υποχρέωση)	25,000
Ειδικά έξοδα πωλήσεων	800	Πελάτες	10,000
εκπτώσεις πωλήσεων	600	Αποσβέσεις	5,000
επιστροφές πωλήσεων	500	Πωλήσεις	80,000
έσοδα από μερίσματα	5,000	φορολογικό πρόστιμό	3,000
Διαφορές Απογραφής	800	Αναλώσεις υλικών συσκευασίας	1,000

Σημείωση: Οι αναλώσεις υλικών συσκευασίας επιβαρύνουν την λειτουργία διάθεσης

Λύση Άσκησης 1

XX	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Κόστος πωληθέντων	800	
Διαφορές απογραφής		800
εγγραφή προσδιορισμού κόστους πωληθέντων		
XX		
Πωλήσεις	1,900	
Ειδικά έξοδα πωλήσεων		800
εκπτώσεις πωλήσεων		600
επιστροφές πωλήσεων		500
εγγραφή προσδιορισμού καθαρών πωλήσεων		
XX		
Πωλήσεις	30,800	
Κόστος πωληθέντων		30,800
Μεταφορά κόστος πωληθέντων στις πωλήσεις		
XX		
Πωλήσεις	47,300	
Μικτό αποτέλεσμα (κέρδος)		47,300
εγγραφή προσδιορισμού μικτού αποτελεσματος		

Άσκηση 2: Δίνονται μερικοί λογαριασμοί του γενικού καθολικού της εμπορικής επιχείρησης ΧΔΑ μετά τις εγγραφές προσαρμογής στα δεδομένα της απογραφής στις 31/12/20ΧΧ. Να προσδιορισθεί λογιστικά το μικτό αποτέλεσμα.

XX	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Κόστος πωληθέντων	71,800	
Εμπορεύματα αρχής		30,000
Αγορές εμπορευμάτων		40,000
Ειδικά έξοδα αγορών		800
Αναλώσεις υλικών συσκευασίας		1,000
εγγραφή προσδιορισμού κόστους πωληθέντων		
XX		
Επιστροφές αγορών	1,000	
Εκπτώσεις αγορών	500	
Εμπορεύματα τέλους	20,000	
Κόστος πωληθέντων		21,500
εγγραφή προσδιορισμού κόστους πωληθέντων		
XX		
Πωλήσεις	1,900	
Ειδικά έξοδα πωλήσεων		800
εκπτώσεις πωλήσεων		600
επιστροφές πωλήσεων		500
εγγραφή προσδιορισμού καθαρών πωλήσεων		
XX		
Πωλήσεις	27,800	
Μικτό αποτέλεσμα (κέρδος)		27,800
εγγραφή προσδιορισμού μικτού αποτελεσματος		

ΛΥΣΗ

