



ΕΦΗΜΕΡΙΔΑ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΩΣ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ

7 Απριλίου 2024

ΤΕΥΧΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

Αρ. Φύλλου 2136

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ

Αριθμ. 2/40443/ΔΛΓΚ

Λογιστικές Πολιτικές για τα «Μη - Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία Διακρατούμενα προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες» και για τα «Αποθέματα».

Ο ΥΦΥΠΟΥΡΓΟΣ

ΕΘΝΙΚΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) Του άρθρου 156 του ν. 4270/2014 «Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ) δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις» (Α' 143), όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 37 του ν. 4701/2020 «Πλαίσιο χορήγησης μικροχρηματοδοτήσεων, ρυθμίσεις χρηματοπιστωτικού τομέα και άλλες διατάξεις» (Α' 128),

β) του π.δ. 54/2018 «Ορισμός του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης» (Α' 103), όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν. 4701/2020 «Πλαίσιο χορήγησης μικροχρηματοδοτήσεων, ρυθμίσεις χρηματοπιστωτικού τομέα και άλλες διατάξεις» (Α' 128),

γ) του ν. 3861/2010 «Ενίσχυση της διαφάνειας με την υποχρεωτική ανάρτηση νόμων και πράξεων των κυβερνητικών, διοικητικών και αυτοδιοικητικών οργάνων στο διαδίκτυο "Πρόγραμμα Διαύγεια" και άλλες διατάξεις» (Α' 112),

δ) του άρθρου 90 του Κώδικα νομοθεσίας για την Κυβέρνηση και τα κυβερνητικά όργανα (π.δ. 63/2005, Α' 98), το οποίο διατηρήθηκε σε ισχύ με την περ. 22 του άρθρου 119 του ν. 4622/2019 (Α' 133),

ε) του π.δ. 142/2017 «Οργανισμός Υπουργείου Οικονομικών» (Α' 181), όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του ν. 4972/2022 (Α' 181),

στ) του π.δ. 82/2023 «Μετονομασία Υπουργείου - Σύσταση και μετονομασία Γενικών Γραμματειών - Μεταφορά αρμοδιοτήτων, υπηρεσιακών μονάδων και θέσεων προσωπικού - Τροποποίηση και συμπλήρωση του π.δ. 77/2023 (Α' 130) - Μεταβατικές διατάξεις» (Α' 139),

ζ) του π.δ. 79/2023 «Διορισμός Υπουργών, Αναπληρωτών Υπουργών και Υφυπουργών» (Α' 131),

η) της υπό στοιχεία 102928 ΕΞ 2023/10.07.2023 κοινής απόφασης του Πρωθυπουργού και του Υπουργού Οικονομικών «Ανάθεση αρμοδιοτήτων στον Υφυπουργό Οικονομικών, Αθανάσιο Πετραλιά» (Β' 4441).

2. Την ανάγκη έκδοσης των Λογιστικών Πολιτικών για τα «Μη - Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία Διακρατούμενα προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες» και για τα «Αποθέματα».

3. Την εισήγηση της Διεύθυνσης Λογιστικής Γενικής Κυβέρνησης του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους για την έκδοση της παρούσας, καθώς και την υπ' αρ. 2735/2023/11.01.2024 γνωμοδότηση του Συμβουλίου Λογιστικής Τυποποίησης (ΣΛΟΤ), η οποία αποτελεί την προβλεπόμενη γνωμοδότηση της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) βάσει του άρθρου 37 του ν. 4701/2020 (Α' 128).

4. Το γεγονός ότι με την παρούσα απόφαση δεν προκαλείται δαπάνη σε βάρος του κρατικού προϋπολογισμού, αποφασίζουμε:

Την έκδοση των Λογιστικών Πολιτικών για τα «Μη - Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία Διακρατούμενα προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες» και για τα «Αποθέματα» που επισυνάπτονται ως παραρτήματα 1, και 2 αντιστοίχως της παρούσας.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1

Μη - Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία Διακρατούμενα προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες

Σκοπός

1. Ο σκοπός της παρούσας Λογιστικής Πολιτικής είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό και τις γνωστοποιήσεις των περιουσιακών στοιχείων που διακρατούνται προς πώληση, καθώς και την παρουσίαση και γνωστοποίηση των διακοπειών δραστηριοτήτων. Λαμβάνει υπόψη την προσέγγιση του IPSAS 44 των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα και του IFRS 5 των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, καθώς και των σχετικών διατάξεων των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων για τον Ιδιωτικό Τομέα (ΕΛΠ) και εμπεριέχει σαφείς αναφορές στις πηγές αυτές.

Πεδίο εφαρμογής

2. Οι οντότητες που καταρτίζουν και παρουσιάζουν Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με το Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης (ΛΠΓΚ) εφαρμόζουν την παρούσα Λογιστική Πολιτική για το λογιστικό χειρισμό των μη-κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων που διακρατούνται προς πώληση, καθώς και την παρουσίαση και γνωστοποίηση των διακοπειών δραστηριοτήτων.
3. Περιουσιακά στοιχεία που έχουν ήδη ταξινομηθεί βάσει άλλης Λογιστικής Πολιτικής ως μη-κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία, μπορούν να αναταξινομηθούν ως κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία, εφόσον πληρούν τις προϋποθέσεις ταξινόμησης ως διακρατούμενα προς πώληση περιουσιακά στοιχεία, όπως ορίζονται στην παρούσα Λογιστική Πολιτική. Περιουσιακά στοιχεία που μια οντότητα κανονικά θα τα θεωρούσε ως μη-κυκλοφορούντα, τα οποία όμως αποκτώνται αποκλειστικά με σκοπό την μεταπώλησή τους, δε θα ταξινομούνται ως κυκλοφορούντα, εκτός εάν πληρούν τα κριτήρια ταξινόμησης ως διακρατούμενα προς πώληση (κυκλοφορούντα) σύμφωνα με την παρούσα Λογιστική Πολιτική.
4. Ορισμένες φορές μια οντότητα προχωρά στη διάθεση μιας ομάδας περιουσιακών στοιχείων, ενδεχομένως με κάποιες άμεσα συνδεδεμένες υποχρεώσεις, σε μια ενιαία συναλλαγή. Μια τέτοια ομάδα προς διάθεση,

μπορεί να είναι μια ομάδα μονάδων δημιουργίας χρηματοροών¹, μια μεμονωμένη μονάδα δημιουργίας χρηματοροών ταμειακών ροών ή μέρος μιας μονάδας δημιουργίας χρηματοροών. Η ομάδα μπορεί να περιλαμβάνει οποιαδήποτε περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της οντότητας, συμπεριλαμβανομένων και κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων και βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων.

5. Εάν ένα μη-κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο είναι μέρος μιας ομάδας προς διάθεση, οι απαιτήσεις επιμέτρησης βάσει της παρούσας Λογιστικής Πολιτικής εφαρμόζονται σε όλη την ομάδα, έτσι ώστε αυτή να επιμετράται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ της λογιστικής αξίας και της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης.
6. Οι απαιτήσεις – κριτήρια ταξινόμησης και παρουσίασης της παρούσας Λογιστικής Πολιτικής εφαρμόζονται σε όλα τα μη-κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες προς διάθεση) που ταξινομούνται ως διακρατούμενα προς πώληση ή διακοπείσες δραστηριότητες. Δεν εφαρμόζονται στις κατηγορίες των περιουσιακών στοιχείων (είτε ως μεμονωμένα περιουσιακά στοιχεία είτε ως μέρος μιας ομάδας προς διάθεση) που αναφέρονται παρακάτω:
 - α) περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από παροχές σε εργαζομένους,
 - β) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.
7. Με την παρούσα Λογιστική Πολιτική καθορίζονται οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται σε σχέση με τα μη-κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες προς διάθεση) που ταξινομούνται ως διακρατούμενα προς πώληση ή διακοπείσες δραστηριότητες. Οι γνωστοποιήσεις που προβλέπονται από άλλες Λογιστικές Πολιτικές δεν εφαρμόζονται σε τέτοια περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες προς διάθεση), εκτός εάν αυτές οι Λογιστικές Πολιτικές απαιτούν :
 - α) ειδικές γνωστοποιήσεις σε σχέση με τα μη-κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες προς διάθεση) που ταξινομούνται ως διακρατούμενα προς πώληση ή διακοπείσες δραστηριότητες, ή
 - β) γνωστοποιήσεις σχετικά με την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων εντός μιας ομάδας προς διάθεση που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της παρούσας Λογιστικής Πολιτικής και οι γνωστοποιήσεις αυτές δεν παρέχονται ήδη στις λοιπές σημειώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

¹ Ωστόσο, από τη στιγμή που οι χρηματοροές από ένα περιουσιακό στοιχείο ή ομάδα περιουσιακών στοιχείων αναμένεται να προκύψουν κυρίως από την πώληση και όχι από τη συνεχιζόμενη χρήση, εξαρτώνται λιγότερο από τις χρηματοροές που προκύπτουν από άλλα περιουσιακά στοιχεία και η ομάδα παγίων προς διάθεση (πώληση), που πριν αποτελούσε μέρος μιας μονάδας δημιουργίας χρηματοροών γίνεται μια ξεχωριστή μονάδα δημιουργίας χρηματοροών.

Οι ελεγχόμενες οντότητες που καταρτίζουν και παρουσιάζουν Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις με διαφορετικό λογιστικό πλαίσιο, αλλά ενοποιούνται στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις οντότητας που εφαρμόζει το ΛΠΓΚ, για σκοπούς ενοποίησης εφαρμόζουν την παρούσα Λογιστική Πολιτική.

Ορισμοί

8. Για τους σκοπούς της παρούσας Λογιστικής Πολιτικής, οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτή με τις εξής έννοιες:

Ανακτήσιμο ποσό (Recoverable amount) ενός περιουσιακού στοιχείου που δε δημιουργεί χρηματοροές ή ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας μονάδας που δημιουργεί χρηματοροές, είναι το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης και της αξίας χρήσης.

Αξία χρήσης περιουσιακού στοιχείου που δημιουργεί χρηματοροές (Value in use of a cash-generating asset) είναι η παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών χρηματοροών που αναμένεται να αντληθούν από τη συνεχή χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και από τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

Αξία χρήσης περιουσιακού στοιχείου που δε δημιουργεί χρηματοροές (Value in use of a non cash-generating asset) είναι η παρούσα αξία της εναπομείνασας δυνατότητας παροχής υπηρεσίας του.

Διακοπείσα δραστηριότητα (Discontinued operation) είναι ένα συστατικό μιας οντότητας που είτε έχει αποσυρθεί είτε έχει ταξινομηθεί ως διακρατούμενο προς πώληση, αντιπροσωπεύοντας μια ξεχωριστή σημαντική δραστηριότητα ή μια γεωγραφική περιοχή εκμεταλλεύσεων και:

- α) υπάρχει συντονισμένο σχέδιο για διάθεση ή απόσυρση της δραστηριότητας, ή
- β) είναι ελεγχόμενη οντότητα που αποκτάται αποκλειστικά με σκοπό τη μεταπώληση.

Δεσμευτική συμφωνία αγοράς (firm purchase commitment) είναι μια συμφωνία με μη συνδεδεμένο μέρος, δεσμευτική και για τα δύο μέρη και συνήθως νομικά εκτελεστή, η οποία:

- α) καθορίζει όλους τους σημαντικούς όρους, συμπεριλαμβανομένης της τιμής και του χρονοδιαγράμματος των συναλλαγών, και
- β) περιλαμβάνει αντικίνητρο για τη μη εκτέλεση της, το οποίο είναι τόσο σημαντικό ώστε να καθιστά την εκτέλεση σφόδρα πιθανή.

Εύλογη αξία (Fair value) είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να διατεθεί ή μια υποχρέωση να διακανονισθεί, μεταξύ μερών που διαθέτουν τη γνώση και την ανεξαρτησία της βούλησης κατά τη συναλλαγή.

Κόστος πώλησης (Cost to sell) είναι το πρόσθετο κόστος που αποδίδεται άμεσα στη διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου (ή μιας ομάδας προς διάθεση), εξαιρουμένων των χρηματοοικονομικών εξόδων και των εξόδων φόρου εισοδήματος.

Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (Current assets): τα περιουσιακά στοιχεία ταξινομούνται ως κυκλοφορούντα όταν συντρέχει κάποιο από τα κατωτέρω κριτήρια:

- α) αναμένεται να ρευστοποιηθούν ή διακρατούνται προκειμένου να πωληθούν ή να αναλωθούν εντός του κανονικού λειτουργικού κύκλου της οντότητας,
- β) κατέχεται το περιουσιακό στοιχείο κυρίως για εμπορικούς σκοπούς,
- γ) αναμένεται να ρευστοποιηθούν εντός δώδεκα (12) μηνών από την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων,
- δ) το περιουσιακό στοιχείο αποτελείται από μετρητά ή ταμειακά ισοδύναμα.

Μη - Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (Non – current assets) είναι τα περιουσιακά στοιχεία που θα χρησιμοποιηθούν από την οντότητα για την επίτευξη των στόχων της για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο της μιας περιόδου αναφοράς (12 μήνες). Σε αυτά κατατάσσονται κυρίως τα παρακάτω:

- α) Ενσώματα πάγια,
- β) Άυλα πάγια,
- γ) Προκαταβολές και μη κυκλοφορούντα στοιχεία υπό κατασκευή,
- δ) Μακροπρόθεσμες επενδύσεις.

Μονάδα δημιουργίας χρηματοροών (Cash-generating unit) είναι η μικρότερη αναγνωρίσιμη ομάδα περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται με πρωτεύοντα σκοπό την εμπορική απόδοση δημιουργώντας ταμειακές εισροές από τη συνεχή χρήση, οι οποίες είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμειακές εισροές άλλων περιουσιακών στοιχείων ή ομάδων περιουσιακών στοιχείων.

Ομάδα προς διάθεση (Disposal group) είναι μια ομάδα περιουσιακών στοιχείων που πρόκειται να διατεθούν με πώληση ή άλλο τρόπο, μαζί ως ομάδα σε μια ενιαία συναλλαγή, πιθανώς μαζί με υποχρεώσεις που συνδέονται άμεσα με αυτά τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία θα μεταβιβαστούν κατά τη συναλλαγή. Η ομάδα περιλαμβάνει την υπεραξία που πιθανώς αποκτήθηκε από συνένωση, εάν η ομάδα είναι μια μονάδα δημιουργίας χρηματοροών στην οποία η υπεραξία έχει κατανεμηθεί σύμφωνα με τις απαιτήσεις των παραγράφων 54 έως 59 της Λογιστικής Πολιτικής “Απομείωση Περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν Χρηματοροές”.

Πιθανό (probable) σημαίνει περισσότερο πιθανό να συμβεί παρά όχι.

Σφόδρα πιθανό (highly probable) σημαίνει σημαντικά ισχυρότερο από το πιθανό.

Στοιχείο οντότητας (Component of an entity) είναι το στοιχείο που περιλαμβάνει λειτουργίες και χρηματοροές που μπορούν λειτουργικά να διακριθούν σαφώς και για σκοπούς χρηματοοικονομικής αναφοράς από την υπόλοιπη οντότητα.

Ταξινόμηση των μη-κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων (ή ομάδων προς διάθεση) ως διακρατούμενα προς πώληση

9. Μια οντότητα ταξινομεί ένα μη-κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα προς διάθεση) ως διακρατούμενο προς πώληση, εάν η λογιστική του αξία είναι σφόδρα πιθανό ότι θα ανακτηθεί κυρίως μέσω μιας συναλλαγής πώλησης και όχι από τη συνεχιζόμενη χρήση.
10. Για να συμβεί αυτό, το περιουσιακό στοιχείο (ή η ομάδα προς διάθεση) πρέπει να είναι διαθέσιμο για άμεση πώληση στην παρούσα κατάστασή του, υπό τους συνήθεις όρους πώλησης τέτοιων περιουσιακών στοιχείων (ή ομάδων προς διάθεση) και η πώλησή του πρέπει να είναι σφόδρα πιθανή.
11. Για να είναι σφόδρα πιθανή να πραγματοποιηθεί μια πώληση, πρέπει:
 - α) το αρμόδιο επίπεδο διοίκησης να έχει δεσμευτεί για ένα πλάνο πώλησης του περιουσιακού στοιχείου (ή της ομάδας προς διάθεση) και να έχει ξεκινήσει ένα ενεργό πρόγραμμα ανεύρεσης αγοραστή και ολοκλήρωσης του αρχικού πλάνου πώλησης,
 - β) το περιουσιακό στοιχείο (ή η ομάδα προς διάθεση) να διατίθεται ενεργά στην αγορά προς πώληση σε τιμή ανάλογη με την τρέχουσα εύλογη αξία του,
 - γ) η πώληση να αναμένεται να πραγματοποιηθεί εντός ενός έτους από την ημερομηνία ταξινόμησης, χωρίς να είναι πιθανή κάποια αλλαγή ή απόσυρση του σχεδίου πώλησης, και
 - δ) η πιθανότητα έγκρισης από τη διοίκηση, εάν απαιτείται, να λαμβάνεται υπόψη ως μέρος αξιολόγησης του κατά πόσον η πώληση είναι σφόδρα πιθανή.
12. Γεγονότα ή περιστάσεις ενδέχεται να παρατείνουν την περίοδο ολοκλήρωσης της πώλησης πέραν του ενός έτους. Η παράταση της περιόδου (πέραν του ενός έτους) που απαιτείται για την ολοκλήρωση της πώλησης, δεν αποκλείει την ταξινόμηση ενός περιουσιακού στοιχείου (ή μιας ομάδας προς διάθεση) ως διακρατούμενο προς πώληση, εάν η καθυστέρηση οφείλεται σε γεγονότα ή περιστάσεις πέραν του ελέγχου της οντότητας και υπάρχουν επαρκείς αποδείξεις ότι η οντότητα παραμένει προσηλωμένη στο σχέδιό της να πωλήσει το περιουσιακό στοιχείο (ή την ομάδα προς διάθεση). Ως εκ τούτου, ισχύει η εξαίρεση από την απαίτηση του ενός έτους (παρ. 11 γ) στις ακόλουθες περιπτώσεις στις οποίες προκύπτουν τέτοια γεγονότα ή περιστάσεις όπως:

- όταν κατά την ημερομηνία που μια οντότητα δεσμεύεται σε ένα σχέδιο πώλησης ενός μη-κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου (ή ομάδας προς διάθεση), είναι αναμενόμενο ότι άλλοι (και όχι ο αγοραστής) θα επιβάλλουν όρους που θα επεκτείνουν τη χρονική περίοδο που απαιτείται για την ολοκλήρωση της πώλησης και:
 - α) οι ενέργειες που είναι απαραίτητες για την ανταπόκριση σε αυτούς τους όρους, δεν μπορούν να δρομολογηθούν μέχρι ότου αποκτηθεί δεσμευτική συμφωνία αγοράς, και
 - β) μια δεσμευτική συμφωνία αγοράς είναι εξαιρετικά πιθανή εντός ενός έτους
 - όταν μια οντότητα αποκτά δεσμευτική συμφωνία αγοράς και απροσδόκητα ο αγοραστής ή οι άλλοι επιβάλλουν όρους στη μεταβίβαση ενός μη-κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου (ή ομάδας προς διάθεση) που ταξινομήθηκε ως διακρατούμενο προς πώληση, παρατείνοντας την περίοδο που απαιτείται για την ολοκλήρωση της πώλησης και:
 - α) έχουν γίνει εγκαίρως οι απαραίτητες ενέργειες για την εκπλήρωση των όρων, και
 - β) αναμένεται μια ευνοϊκή επίλυση των παραγόντων που δημιουργούν την καθυστέρηση
 - όταν κατά τη διάρκεια του πρώτου έτους (12 μήνες) προκύπτουν συνθήκες που προηγουμένως θεωρούνταν μη πιθανές και ως αποτέλεσμα, ένα μη-κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα προς διάθεση) που ταξινομήθηκε ως διακρατούμενο προς πώληση, δεν πωλείται μέχρι το τέλος της περιόδου αυτής, και:
 - i. κατά τη διάρκεια του πρώτου έτους (12μήνες) η οντότητα έλαβε τα απαραίτητα μέτρα για να ανταποκριθεί στην αλλαγή των συνθηκών,
 - ii. το μη-κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή η ομάδα προς διάθεση) διατίθεται ενεργά στην αγορά σε τιμή που είναι λογική, δεδομένης της αλλαγής των συνθηκών, και
 - iii. πληρούνται τα κριτήρια των παραγράφων 10 και 11.
13. Μια οντότητα που έχει δεσμευτεί σε ένα σχέδιο πώλησης που συνεπάγεται την απώλεια του ελέγχου μιας ελεγχόμενης οντότητας, θα κατατάσσει όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της εν λόγω ελεγχόμενης οντότητας ως διακρατούμενα προς πώληση, όταν πληρούνται τα κριτήρια που ορίζονται στις παραγράφους 10-12, ανεξάρτητα από το αν η οντότητα θα διατηρήσει μη-ελέγχουσα συμμετοχή στην πρώην ελεγχόμενη οντότητα μετά την πώληση.
14. Όταν μια οντότητα αποκτά ένα μη-κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα προς διάθεση) αποκλειστικά με σκοπό τη μεταγενέστερη διάθεσή του, θα πρέπει να ταξινομεί το μη-κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή την ομάδα προς διάθεση) ως διακρατούμενο προς πώληση κατά την ημερομηνία απόκτησης μόνο εάν:
- α) πληρούται το κριτήριο της παραγράφου 11(γ), ή τα αναφερόμενα στην παράγραφο 12, και

- β) είναι σφόδρα πιθανό ότι οποιοδήποτε άλλο κριτήριο των παραγράφων 10 και 11, που δεν πληρούνται κατά την ημερομηνία αυτή, θα πληρούνται σε σύντομο χρονικό διάστημα (συνήθως εντός τριών μηνών) μετά την απόκτησή του.
15. Όταν τα κριτήρια των παραγράφων 10 και 11, καθώς και οι περιπτώσεις της παραγράφου 12, πληρούνται μετά την περίοδο αναφοράς, τότε η οντότητα δεν πρέπει να ταξινομήσει το μη-κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή την ομάδα προς διάθεση) ως διακρατούμενο προς πώληση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις κατά την έκδοσή τους (εντός της περιόδου αναφοράς).

Μη - Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία προς απόσυρση

16. Μια οντότητα δεν πρέπει να ταξινομεί ως διακρατούμενο προς πώληση ένα μη-κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα προς διάθεση) που πρόκειται να αποσυρθεί, διότι η λογιστική του αξία θα ανακτηθεί μέσω της συνεχιζόμενης χρήσης του. Ωστόσο, εάν η ομάδα προς διάθεση που θα αποσυρθεί πληροί τα κριτήρια της παραγράφου 32, τότε θεωρείται ως διακοπείσα δραστηριότητα και η οντότητα παρέχει τις σχετικές γνωστοποιήσεις σύμφωνα με την παράγραφο 33 κατά την ημερομηνία την οποία παύει να χρησιμοποιείται.
17. Μια οντότητα δεν πρέπει να αντιμετωπίζει ένα μη-κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο που προσωρινά έχει τεθεί εκτός χρήσης σαν να είναι εγκαταλελειμμένο και συνεπώς προς απόσυρση.

Επιμέτρηση των μη-κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων (ή ομάδων προς διάθεση) που ταξινομούνται ως διακρατούμενα προς πώληση

Επιμέτρηση

18. Μια οντότητα θα επιμετρά ένα μη-κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα προς διάθεση) που ταξινομείται ως διακρατούμενο προς πώληση, στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ λογιστικής αξίας και εύλογης αξίας αφαιρουμένου του κόστους πώλησης.
19. Εάν ένα νεοαποκτηθέν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα προς διάθεση) πληροί τα κριτήρια ταξινόμησης ως διακρατούμενο προς πώληση (όπως αναφέρονται στην παράγραφο 14), η εφαρμογή της παραγράφου 18 θα έχει σαν αποτέλεσμα το περιουσιακό στοιχείο (ή η ομάδα προς διάθεση) να επιμετράται κατά την αρχική αναγνώριση στη χαμηλότερη αξία μεταξύ της λογιστικής αξίας του, και της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης. Συνεπώς, εάν το περιουσιακό στοιχείο (ή η ομάδα προς διάθεση) αποκτάται ως μέρος μιας εξαγοράς, θα επιμετρηθεί στην εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης. Εάν το περιουσιακό στοιχείο

- (ή η ομάδα προς διάθεση) έχει αποκτηθεί ως μέρος μιας συνένωσης δημοσίου τομέα θα επιμετρηθεί επίσης στη χαμηλότερη αξία μεταξύ της λογιστικής αξίας και της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης.
20. Όταν μια πώληση αναμένεται να πραγματοποιηθεί πέραν του ενός έτους, η οντότητα πρέπει να επιμετρήσει το κόστος πώλησης στην παρούσα αξία του. Οποιαδήποτε αύξηση στην παρούσα αξία του κόστους πώλησης, η οποία προκύπτει με την πάροδο του χρόνου, θα πρέπει να παρουσιάζεται ως κόστος χρηματοδότησης στα αποτελέσματα.
21. Αμέσως πριν την αρχική ταξινόμηση του περιουσιακού στοιχείου (ή της ομάδας προς διάθεση) ως διακρατούμενο προς πώληση, οι λογιστικές αξίες του περιουσιακού στοιχείου (ή όλων των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της ομάδας) θα επιμετρώνται με βάση την ισχύουσα Λογιστική Πολιτική.
22. Κατά τη μεταγενέστερη επιμέτρηση μιας ομάδας προς διάθεση, οι λογιστικές αξίες όσων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των απαιτήσεων επιμέτρησης της παρούσας, αλλά συμπεριλαμβάνονται στην ομάδα προς διάθεση η οποία ταξινομείται ως διακρατούμενη προς πώληση, θα επανεκτιμώνται σύμφωνα με τις οικείες Λογιστικές Πολιτικές πριν την επιμέτρηση της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης της ομάδας προς διάθεση.

Αναγνώριση ζημιών απομείωσης και αναστροφή ζημιών απομείωσης

23. Η οντότητα αναγνωρίζει ζημία απομείωσης για οποιαδήποτε αρχική ή μεταγενέστερη μείωση της αξίας του περιουσιακού στοιχείου (ή της ομάδας προς διάθεση) βάσει της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης.
24. Η οντότητα αναγνωρίζει στα αποτελέσματα κάθε μεταγενέστερη αύξηση της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου, αλλά όχι πέραν του ποσού της συσσωρευμένης ζημίας απομείωσης που έχει ήδη αναγνωριστεί.
25. Η ζημία απομείωσης ή οποιαδήποτε μεταγενέστερη αναστροφή της που αναγνωρίζεται για μια ομάδα προς διάθεση, θα πρέπει να μειώνει ή να αυξάνει (αναστροφή απομείωσης), τη λογιστική αξία των μη-κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων της ομάδας που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των απαιτήσεων επιμέτρησης της παρούσας Λογιστικής Πολιτικής, σύμφωνα με τη Λογιστική Πολιτική "Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων που δημιουργούν Χρηματοροές" με την ακόλουθη σειρά:
- α) πρώτα, επέρχεται μείωση της λογιστικής αξίας της υπεραξίας που έχει κατανεμηθεί στη μονάδα (ομάδα μονάδων) δημιουργίας χρηματοροών,

- β) και στη συνέχεια, στα άλλα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας (ομάδας μονάδων) που δημιουργούν χρηματοροές, κατ' αναλογία με τη λογιστική αξία κάθε περιουσιακού στοιχείου της μονάδας. Επίσης, η αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης για μια μονάδα δημιουργίας χρηματοροών κατανέμεται στα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας που δημιουργούν χρηματοροές, εκτός από την υπεραξία, κατ' αναλογία με τη λογιστική αξία αυτών των περιουσιακών στοιχείων. Κανένα μέρος του ποσού μιας απομείωσης ή αναστροφής δε θα κατανέμεται σε περιουσιακό στοιχείο που δε δημιουργεί χρηματοροές, που συνεισφέρει δηλαδή μόνο δυνατότητα παροχής υπηρεσίας στη μονάδα δημιουργίας χρηματοροών.
26. Ένα κέρδος ή μια ζημία που δεν είχε προηγουμένως αναγνωριστεί μέχρι την ημερομηνία πώλησης ενός μη-κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου (ή ομάδας προς διάθεση), θα αναγνωρίζεται κατά την ημερομηνία παύσης αναγνώρισης. Οι σχετικές με την παύση αναγνώρισης απαιτήσεις, αναφέρονται στις Λογιστικές Πολιτικές "Ενσώματα Πάγια" και "Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία".
27. Τόκοι και άλλα έξοδα που αποδίδονται σε υποχρεώσεις ομάδας προς διάθεση ταξινομημένης ως διακρατούμενης προς πώληση, θα συνεχίσουν να αναγνωρίζονται.

Παύση αποσβέσεων

28. Η οντότητα δεν θα αποσβένει ένα μη-κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο όσο είναι ταξινομημένο ως διακρατούμενο προς πώληση ή όσο είναι μέρος μια ομάδας προς διάθεση ταξινομημένης ως διακρατούμενης προς πώληση.

Αλλαγές στο σχέδιο πώλησης

29. Εάν η οντότητα έχει ταξινομήσει ένα περιουσιακό στοιχείο (ή μια ομάδα προς διάθεση) ως διακρατούμενο προς πώληση, αλλά τα κριτήρια των παραγράφων 10-12 δεν πληρούνται πλέον, η οντότητα πρέπει να σταματήσει να ταξινομεί το περιουσιακό στοιχείο (ή την ομάδα προς διάθεση) ως διακρατούμενο προς πώληση. Σε αυτές τις περιπτώσεις, η οντότητα πρέπει να ακολουθεί τις οδηγίες της παραγράφου 30 προκειμένου να υπολογίσει λογιστικά την αλλαγή αυτή.
30. Η οντότητα θα επιμετρά ένα μη-κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα προς διάθεση) το οποίο παύει να ταξινομείται ως διακρατούμενο προς πώληση (ή παύει να αποτελεί μέρος μιας ομάδας προς διάθεση που ταξινομείται ως διακρατούμενη προς πώληση), στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ της λογιστικής του αξίας πριν το περιουσιακό στοιχείο (ή η ομάδα προς διάθεση) ταξινομηθεί ως διακρατούμενο προς

πώληση, αφαιρουμένων τυχόν αποσβέσεων που θα είχαν αναγνωριστεί εάν το περιουσιακό στοιχείο (ή η ομάδα προς διάθεση) δεν είχε ταξινομηθεί ως διακρατούμενο προς πώληση, και του ανακτήσιμου ποσού του κατά την ημερομηνία της μεταγενέστερης απόφασης για τη μη διάθεσή του.

Παρουσίαση και Γνωστοποιήσεις

Παρουσίαση διακοπεισών δραστηριοτήτων

31. Ένα στοιχείο μιας οντότητας μπορεί να περιλαμβάνει δραστηριότητες και χρηματοροές που μπορούν σαφώς να διαχωριστούν από την υπόλοιπη οντότητα λειτουργικά και για σκοπούς οικονομικών αναφορών.
32. Διακοπείσα δραστηριότητα είναι ένα συστατικό μιας οντότητας που είτε έχει αποσυρθεί είτε έχει ταξινομηθεί ως διακρατούμενο προς πώληση, αντιπροσωπεύοντας μια ξεχωριστή σημαντική δραστηριότητα ή μια γεωγραφική περιοχή εκμεταλλεύσεων και:
 - α) υπάρχει συντονισμένο σχέδιο για διάθεση ή απόσυρση της διακριτής δραστηριότητας, ή
 - β) είναι ελεγχόμενη οντότητα που αποκτάται αποκλειστικά με σκοπό τη μεταπώληση.
33. Μια οντότητα πρέπει για τις διακοπείσες δραστηριότητες να **γνωστοποιεί**:
 - α) μια συνοπτική περιγραφή του αντικειμένου της διακοπείσας δραστηριότητας, και
 - β) τους λόγους για τους οποίους αυτή διακόπτεται.

Παρουσίαση ενός μη - κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου ή μιας ομάδας προς διάθεση που ταξινομείται ως διακρατούμενο προς πώληση

34. Μια οντότητα θα παρουσιάζει ένα μη-κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο που ταξινομείται ως διακρατούμενο προς πώληση και τα περιουσιακά στοιχεία μιας ομάδας προς διάθεση που ταξινομείται ως διακρατούμενη προς πώληση, ξεχωριστά από τα υπόλοιπα περιουσιακά στοιχεία στην κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης. Ομοίως, χωριστά θα παρουσιάζονται από άλλες υποχρεώσεις και οι υποχρεώσεις μιας ομάδας προς διάθεση που ταξινομείται ως διακρατούμενη προς πώληση. Τα περιουσιακά αυτά στοιχεία και οι σχετιζόμενες με αυτά υποχρεώσεις δε συμψηφίζονται και παρουσιάζονται ως διακριτά ποσά. Οι κύριες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που διακρατούνται προς πώληση πρέπει να γνωστοποιούνται ξεχωριστά είτε στην κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης είτε στις σημειώσεις ως κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία.

35. Αν μια ομάδα προς διάθεση είναι μια νεοαποκτηθείσα ελεγχόμενη οντότητα που πληροί τα κριτήρια ταξινόμησης ως διακρατούμενη προς πώληση κατά την απόκτησή της (βλ. Παράγραφο 14), δεν απαιτείται γνωστοποίηση των κύριων κατηγοριών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεών της.

Πρόσθετες γνωστοποιήσεις

36. Αν έχει εφαρμογή η παράγραφος 29, η οντότητα θα γνωστοποιεί κατά την περίοδο της απόφασης ότι αλλάζει το σχέδιο πώλησης του μη-κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου (ή ομάδας προς διάθεση), καθώς και μια περιγραφή των γεγονότων και των συνθηκών που οδήγησαν στην απόφαση αυτή.

Γνωστοποιήσεις εύλογης αξίας

37. Μια οντότητα γνωστοποιεί την τεχνική επιμέτρησης, για περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που επιμετρώνται στην εύλογη αξία στην κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης, κατά την ταξινόμησή τους ως διακρατούμενα προς πώληση.

Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος

38. Η παρούσα Λογιστική Πολιτική εφαρμόζεται για την κατάρτιση Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων που καλύπτουν περιόδους αναφοράς που ξεκινούν από ή μετά την 1/1/2025.

Παράρτημα

Παραδείγματα εφαρμογής

Διαθεσιμότητα για άμεση πώληση

Για να πληροί τις προϋποθέσεις για ταξινόμηση ως διακρατούμενο προς πώληση, ένα μη-κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα προς διάθεση) πρέπει να είναι διαθέσιμο για άμεση πώληση στην παρούσα κατάστασή του, υπό την επιφύλαξη μόνο των όρων που είναι συνήθεις για πωλήσεις τέτοιων περιουσιακών στοιχείων (ή ομάδων προς διάθεση). Ένα μη-κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα προς διάθεση) είναι διαθέσιμο για άμεση πώληση εάν μια οντότητα του Δημοσίου έχει την πρόθεση και την ικανότητα να μεταβιβάσει το περιουσιακό στοιχείο (ή την ομάδα προς διάθεση) σε έναν αγοραστή στην παρούσα κατάστασή του. Τα παραδείγματα 1-3 απεικονίζουν καταστάσεις στις οποίες το κριτήριο της άμεσης πώλησης πληρούται ή δεν πληρούται.

Παράδειγμα 1

Μια οντότητα έχει δεσμευτεί σε ένα σχέδιο πώλησης του δημοτικού της κτιρίου και έχει ξεκινήσει ενέργειες για την εξεύρεση αγοραστή.

(α) Η οντότητα προτίθεται να μεταβιβάσει το κτίριο σε αγοραστή μετά την εκκένωσή του. Ο χρόνος που απαιτείται για την εκκένωση του κτιρίου είναι συνήθης για τις πωλήσεις τέτοιων περιουσιακών στοιχείων. Άρα, το κριτήριο της άμεσης πώλησης θα πληρούται κατά την προβλεπόμενη δεσμευτική ημερομηνία βάσει του σχεδίου πώλησης.

(β) Η οντότητα θα συνεχίσει να χρησιμοποιεί το κτίριο μέχρι να ολοκληρωθεί η κατασκευή ενός νέου δημοτικού κτιρίου. Η οντότητα δεν σκοπεύει να μεταβιβάσει το υπάρχον κτίριο σε αγοραστή μέχρι να ολοκληρωθεί η κατασκευή του νέου κτιρίου (και να εκκενώσει το υπάρχον κτίριο). Η καθυστέρηση του χρόνου μεταβίβασης του υφιστάμενου κτιρίου που επέβαλε η οντότητα (πωλητής), καταδεικνύει ότι το κτίριο δεν είναι διαθέσιμο για άμεση πώληση. Το κριτήριο της άμεσης πώλησης δε θα πληρούται έως ότου ολοκληρωθεί η κατασκευή του νέου κτιρίου, ακόμη και αν ληφθεί νωρίτερα δεσμευτική συμφωνία αγοράς για τη μελλοντική μεταβίβαση του υφιστάμενου κτιρίου.

Παράδειγμα 2

Μια οντότητα έχει δεσμευτεί σε ένα σχέδιο πώλησης μιας επιχείρησης επισκευής οδών και έχει ξεκινήσει τις ενέργειες για τον εντοπισμό του αγοραστή. Κατά την ημερομηνία δέσμευσης που προβλέπει το σχέδιο, υπάρχει ένα ανεκτέλεστο υπόλοιπο μη ολοκληρωμένων κυβερνητικών παραγγελιών επισκευής οδών.

(α) Η οντότητα σκοπεύει να πωλήσει την επιχείρηση επισκευής οδών με τις υπάρχουσες κυβερνητικές παραγγελίες επισκευής οδών. Τυχόν ανεκτέλεστες παραγγελίες κατά την ημερομηνία πώλησης θα μεταβιβαστούν στον αγοραστή και ο αγοραστής θα επισκευάσει τις οδούς βάσει σύμβασης. Η μεταβίβαση των μη ολοκληρωμένων εντολών επισκευής οδών κατά την ημερομηνία πώλησης δε θα επηρεάσει το χρονοδιάγραμμα της μεταβίβασης της μονάδας. Το κριτήριο της άμεσης πώλησης θα πληρούται κατά την προβλεπόμενη δεσμευτική ημερομηνία βάσει του σχεδίου πώλησης.

(β) Η οντότητα προτίθεται να πωλήσει την επιχείρηση επισκευής οδών, αλλά χωρίς τις υπάρχουσες παραγγελίες. Η οντότητα δεν σκοπεύει να μεταβιβάσει την επιχείρηση σε αγοραστή παρά μόνο μετά την εκπλήρωση των ανεκτέλεστων παραγγελιών επισκευής οδών. Η καθυστέρηση στο χρονοδιάγραμμα της μεταβίβασης της λειτουργίας που επιβάλλει η οντότητα (πωλητής), καταδεικνύει ότι η επιχείρηση δεν είναι διαθέσιμη για άμεση πώληση. Το κριτήριο της άμεσης πώλησης δε θα πληρούται έως ότου ολοκληρωθούν οι παραγγελίες επισκευής οδών, ακόμη και αν ληφθεί νωρίτερα μια δεσμευτική συμφωνία αγοράς για τη μελλοντική μεταβίβαση της εκμετάλλευσης.

Παράδειγμα 3

Μια οντότητα κατάρχει ένα ακίνητο που αποτελείται από γη και κτίρια και προτίθεται να το πωλήσει.

(α) Η οντότητα δεν σκοπεύει να μεταβιβάσει το ακίνητο σε αγοραστή παρά μόνο αφού ολοκληρώσει τις ανακαινίσεις για να αυξήσει την αξία πώλησης του ακινήτου. Η χρονική καθυστέρηση της μεταβίβασης του ακινήτου που επιβάλλει η οντότητα (πωλητής) καταδεικνύει ότι το ακίνητο δεν είναι διαθέσιμο για άμεση πώληση. Το κριτήριο της άμεσης πώλησης δε θα πληρούται μέχρι να ολοκληρωθούν οι ανακαινίσεις.

(β) Μετά την ολοκλήρωση των ανακαινίσεων και την ταξινόμηση του ακινήτου ως διακρατούμενο προς πώληση, αλλά πριν από τη δεσμευτική συμφωνία, η οντότητα αντιλαμβάνεται περιβαλλοντικές ζημιές που θα απαιτήσουν αποκατάσταση. Η οντότητα εξακολουθεί να σκοπεύει να πωλήσει το ακίνητο. Ωστόσο, η οντότητα δεν έχει τη δυνατότητα να μεταβιβάσει το ακίνητο σε αγοραστή μέχρι να ολοκληρωθεί η αποκατάσταση. Η καθυστέρηση στο χρονοδιάγραμμα της μεταβίβασης του ακινήτου πριν από τη δεσμευτική συμφωνία αγοράς καταδεικνύει ότι το ακίνητο δεν είναι διαθέσιμο για άμεση πώληση. Το κριτήριο της άμεσης πώλησης δε θα συνεχίσει να πληρούται και το ακίνητο θα αναταξινομηθεί ως κατεχόμενο προς χρήση σύμφωνα με τα κριτήρια για αλλαγές στο σχέδιο πώλησης της παραγράφου 29.

Ολοκλήρωση της πώλησης που αναμένεται εντός ενός έτους**Παράδειγμα 4**

Για να πληροί τις προϋποθέσεις για ταξινόμηση ως διακρατούμενο προς πώληση, η πώληση ενός μη-κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου (ή ομάδας προς διάθεση) πρέπει να είναι σφόδρα πιθανή (παράγραφος 10) και η μεταβίβαση του περιουσιακού στοιχείου (ή της ομάδας προς διάθεση) πρέπει να αναμένεται να πληροί τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως ολοκληρωμένη πώληση εντός ενός έτους (παράγραφος 11.γ). Αυτά τα κριτήρια δε θα πληρούνται εάν, για παράδειγμα:

(α) Μια οντότητα που προμηθεύει εξοπλισμό ηλεκτρονικών υπολογιστών σε επιμέρους υπηρεσιακές μονάδες, κατέχει παρωχημένο εξοπλισμό και δεν έχει ακόμη καθοριστεί εάν ο εξοπλισμός θα πωληθεί, θα μεταφερθεί σε άλλη οντότητα του δημόσιου τομέα χωρίς κόστος ή θα δοθεί ως δωρεά σε μη κερδοσκοπικά ιδρύματα. Άρα, ο χρόνος διάθεσης του εν λόγω εξοπλισμού δεν μπορεί να καθοριστεί.

(β) Μια οντότητα δεσμεύεται σε ένα σχέδιο "πώλησης" ενός ακινήτου που χρησιμοποιείται ως μέρος μιας συναλλαγής πώλησης και επαναμίσθωσης.

Εξαιρέσεις από το κριτήριο ότι η πώληση αναμένεται να ολοκληρωθεί εντός ενός έτους:

Μια εξαίρεση από το κριτήριο του ενός έτους ισχύει σε περιορισμένες περιπτώσεις, στις οποίες η περίοδος που απαιτείται για την ολοκλήρωση της πώλησης ενός μη - κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου (ή ομάδας προς διάθεση) θα παραταθεί (ή έχει παραταθεί) από γεγονότα ή περιστάσεις πέραν του ελέγχου της οντότητας και πληρούνται συγκεκριμένες προϋποθέσεις (παράγραφος 12). Τα παραδείγματα 5-7 απεικονίζουν αυτές τις καταστάσεις.

Παράδειγμα 5

Μια οντότητα του κλάδου παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, έχει δεσμευτεί σε ένα σχέδιο πώλησης μιας ομάδας περιουσιακών στοιχείων που αντιπροσωπεύουν σημαντικό μέρος των δραστηριοτήτων της. Η πώληση απαιτεί από τους υποψήφιους αγοραστές να λάβουν ρυθμιστική έγκριση, η οποία θα μπορούσε να παρατείνει την περίοδο που απαιτείται για την ολοκλήρωση της πώλησης πέραν του ενός έτους. Οι ενέργειες που είναι απαραίτητες για την απόκτηση της έγκρισης αυτής δεν μπορούν να ξεκινήσουν πριν γίνει γνωστός ο αγοραστής και ληφθεί η δέσμευση αγοράς. Ωστόσο, είναι σφόδρα πιθανό να υπάρξει δεσμευτική συμφωνία αγοράς εντός ενός έτους. Στην περίπτωση αυτή, οι προϋποθέσεις της παραγράφου 12 για εξαίρεση από την απαίτηση ενός έτους πληρούνται.

Παράδειγμα 6

Μια οντότητα δεσμεύεται σε ένα σχέδιο πώλησης μιας παραγωγικής μονάδας στην παρούσα κατάστασή της και ταξινομεί την μονάδα ως διακρατούμενη προς πώληση κατά την ημερομηνία αυτή. Μετά την απόκτηση μιας δεσμευτικής συμφωνίας, ο αγοραστής κατά την επιθεώρηση του ακινήτου εντοπίζει περιβαλλοντικές ζημιές που δεν είχε διαπιστωθεί ότι υπήρχαν. Ο αγοραστής απαιτεί από την οντότητα να αποκαταστήσει τη ζημία, γεγονός που θα παρατείνει την περίοδο που απαιτείται για την ολοκλήρωση της πώλησης πέραν του ενός έτους. Ωστόσο, η οντότητα έχει ξεκινήσει ενέργειες για την αποκατάσταση της ζημίας και η ικανοποιητική αποκατάστασή της είναι σφόδρα πιθανή. Στην περίπτωση αυτή, οι προϋποθέσεις της παραγράφου 12 για εξαίρεση από την απαίτηση ενός έτους θα πληρούνται.

Παράδειγμα 7

Μια οντότητα δεσμεύεται σε ένα σχέδιο πώλησης ενός μη-κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου και κατατάσσει το περιουσιακό στοιχείο ως διακρατούμενο προς πώληση κατά την ημερομηνία αυτή.

(α) Κατά τη διάρκεια της αρχικής περιόδου ενός έτους, οι συνθήκες της αγοράς που επικρατούσαν κατά την ημερομηνία που το περιουσιακό στοιχείο ταξινομήθηκε αρχικά ως διακρατούμενο προς πώληση επιδεινώνονται και ως αποτέλεσμα, το περιουσιακό στοιχείο δεν πωλείται μέχρι το τέλος της περιόδου. Κατά τη διάρκεια αυτής της περιόδου, η οντότητα αναζήτησε ενεργά αλλά δεν έλαβε καμία λογική

προσφορά για την αγορά του περιουσιακού στοιχείου και κατά συνέπεια, μείωσε την τιμή. Το περιουσιακό στοιχείο συνεχίζει να διατίθεται ενεργά στην αγορά σε μια τιμή που είναι λογική δεδομένης της αλλαγής των συνθηκών της αγοράς, και συνεπώς πληρούνται τα κριτήρια των παραγράφων της άμεσης πώλησης και της ολοκλήρωσης της πώλησης εντός ενός έτους. Στην περίπτωση αυτή, οι προϋποθέσεις της παραγράφου 12(γ) για εξαίρεση από την απαίτηση ενός έτους θα πληρούνται. Στο τέλος της αρχικής περιόδου του ενός έτους, το περιουσιακό στοιχείο θα συνεχίσει να ταξινομείται ως διακρατούμενο προς πώληση.

(β) Κατά τη διάρκεια της επόμενης του ενός έτους περιόδου, οι συνθήκες της αγοράς επιδεινώνονται περαιτέρω και το περιουσιακό στοιχείο δεν πωλείται μέχρι το τέλος της εν λόγω περιόδου. Η οντότητα πιστεύει ότι οι συνθήκες της αγοράς θα βελτιωθούν και δε μείωσε περαιτέρω την τιμή του περιουσιακού στοιχείου. Το περιουσιακό στοιχείο συνεχίζει να κατέχεται προς πώληση, αλλά σε τιμή που υπερβαίνει την τρέχουσα εύλογη αξία του. Στην περίπτωση αυτή, η απουσία μείωσης της τιμής καταδεικνύει ότι το περιουσιακό στοιχείο δεν είναι διαθέσιμο για άμεση πώληση, όπως απαιτείται από τα κριτήρια άμεσης πώλησης, δεδομένου ότι το κριτήριο ολοκλήρωσης της πώλησης εντός ενός έτους απαιτεί επίσης ένα περιουσιακό στοιχείο να διατίθεται στην αγορά σε τιμή που είναι λογική σε σχέση με την τρέχουσα εύλογη αξία του. Επομένως, οι προϋποθέσεις της παραγράφου 12 για εξαίρεση από την απαίτηση ενός έτους δεν πληρούνται. Το περιουσιακό στοιχείο θα αναταξινομηθεί ως κατεχόμενο προς χρήση σύμφωνα με τα κριτήρια για αλλαγές στο σχέδιο πώλησης σύμφωνα με την παράγραφο 29.

Προσδιορισμός εάν ένα περιουσιακό στοιχείο έχει αποσυρθεί

Παράδειγμα 8

Μια οντότητα παύει να χρησιμοποιεί μια εγκατάσταση αποθήκευσης, επειδή η ζήτηση για υπηρεσίες αποθήκευσης έχει μειωθεί. Ωστόσο, η εγκατάσταση αποθήκευσης διατηρείται σε λειτουργική κατάσταση και αναμένεται ότι θα επανέλθει σε χρήση εάν η ζήτηση αυξηθεί. Η εγκατάσταση αποθήκευσης δε θεωρείται εγκαταλελειμμένη (παράγραφος 17).

Παρουσίαση μιας διακοπείσας δραστηριότητας που έχει αποσυρθεί

Τα περιουσιακά στοιχεία που θα εγκαταλειφθούν απαγορεύεται να ταξινομούνται ως διακρατούμενα προς πώληση. Ωστόσο, εάν τα περιουσιακά στοιχεία που πρόκειται να εγκαταλειφθούν αποτελούν σημαντική δραστηριότητα, καταχωρούνται στις διακοπείσες δραστηριότητες κατά την ημερομηνία εγκατάλειψής τους. Το παράδειγμα 9 απεικονίζει αυτή την περίπτωση.

Παράδειγμα 9

Τον Οκτώβριο του 20Χ5 μια οντότητα αποφασίζει να εγκαταλείψει όλες τις εγκαταστάσεις κατασκευής πυρομαχικών, γεγονός που αποτελεί μια σημαντική δραστηριότητα. Όλες οι εργασίες σταματάνε στις εγκαταστάσεις κατασκευής πυρομαχικών κατά τη διάρκεια του έτους που έληξε στις 31 Δεκεμβρίου 20Χ6. Στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις για το έτος που έληξε στις 31 Δεκεμβρίου 20Χ5, τα αποτελέσματα και οι χρηματοροές των εγκαταστάσεων κατασκευής πυρομαχικών αντιμετωπίζονται ως συνεχιζόμενες (συνήθεις λειτουργικές) δραστηριότητες. Στις οικονομικές καταστάσεις για το έτος που έληξε στις 31 Δεκεμβρίου 20Χ6, τα αποτελέσματα και οι χρηματοροές των εγκαταστάσεων κατασκευής πυρομαχικών αντιμετωπίζονται ως διακοπείσες δραστηριότητες και η οντότητα προβαίνει στις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από την παράγραφο 33 της παρούσας Λογιστικής Πολιτικής.

Επιμερισμός ζημίας απομείωσης σε ομάδα προς διάθεση

Η παράγραφος 26 της παρούσας Λογιστικής Πολιτικής απαιτεί μια ζημία απομείωσης (ή οποιασδήποτε μεταγενέστερης αναστροφής της) που αναγνωρίζεται για μια ομάδα προς διάθεση να μειώνει ή να αυξάνει (αναστροφή απομείωσης) τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων της ομάδας που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των απαιτήσεων επιμέτρησης της παρούσας Λογιστικής Πολιτικής. Το παράδειγμα 10 απεικονίζει την κατανομή μιας ζημίας απομείωσης σε μια ομάδα προς διάθεση.

Παράδειγμα 10

Μια οντότητα σχεδιάζει να διαθέσει μια ομάδα περιουσιακών στοιχείων της (ως πώληση περιουσιακών στοιχείων). Τα περιουσιακά στοιχεία αποτελούν μια ομάδα προς διάθεση, και επιμετρώνται ως εξής:

	Λογιστική αξία πριν από την ταξινόμηση ως διακρατούμενη προς πώληση
Υπεραξία	€ 1.500
Ενσώματα πάγια (αποτιμώμενα στο κόστος)	€ 5.700
Αποθέματα	€ 2.200
Επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους	€ 1.500
Σύνολο	€ 10.900

Η οντότητα επιμετρά την εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης της ομάδας προς διάθεση σε 9.100€. Επειδή η οντότητα επιμετρά μια ομάδα προς διάθεση που ταξινομείται ως διακρατούμενη προς πώληση

στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ της λογιστικής αξίας και της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης, η οντότητα αναγνωρίζει ζημία απομείωσης ύψους $(10.900\text{€} - 9.100\text{€}) = 1.800\text{€}$, όταν η ομάδα κατατάσσεται αρχικά ως διακρατούμενη προς πώληση.

Η ζημία απομείωσης κατανέμεται στα μη-κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία στα οποία εφαρμόζονται οι απαιτήσεις επιμέτρησης της παρούσας Λογιστικής Πολιτικής. Ως εκ τούτου, δεν επιμερίζεται ζημία απομείωσης στα αποθέματα και στις επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους. Η ζημία κατανέμεται στα άλλα περιουσιακά στοιχεία με τη σειρά κατανομής που ορίζεται στην παράγραφο 22 και βάσει της Λογιστικής Πολιτικής “Απομειώσεις Περιουσιακών Στοιχείων που δημιουργούν Χρηματοροές”.

Η κατανομή μπορεί να απεικονιστεί ως εξής:

	Λογιστική αξία πριν από την ταξινόμηση ως διακρατούμενη προς πώληση	Κατανεμημένη ζημία απομείωσης	Λογιστική αξία μετά την κατανομή της ζημίας απομείωσης
Υπεραξία	€ 1.500	(1500)	€ 0
Ενσώματα πάγια (αποτιμώμενα στο κόστος)	€ 5.700	(300)	€ 5.400
Αποθέματα	€ 2.200		€ 2.200
Επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους	€ 1.500		€ 1.500
Σύνολο	€ 10.900	(1800)	€ 9.100

Η ζημία απομείωσης μειώνει οποιοδήποτε ποσό υπεραξίας. Στη συνέχεια, η υπολειπόμενη ζημία κατανέμεται σε άλλα περιουσιακά στοιχεία κατ' αναλογία με βάση τις λογιστικές αξίες αυτών των περιουσιακών στοιχείων.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2

Αποθέματα

Σκοπός

1. Ο σκοπός της παρούσας Λογιστικής Πολιτικής είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό και τις γνωστοποιήσεις των Αποθεμάτων. Επίσης, παρέχει κατευθύνσεις ως προς τον προσδιορισμό του κόστους των αποθεμάτων ως περιουσιακό στοιχείο και τη μεταγενέστερη αναγνώρισή του ως έξοδο, συμπεριλαμβανομένης και οποιασδήποτε υποτίμησης στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Επιπλέον, παρέχει καθοδήγηση ως προς τους τύπους προσδιορισμού κόστους που χρησιμοποιούνται για τον επιμερισμό του κόστους (κοστολόγηση) στα αποθέματα. Λαμβάνει υπόψη την προσέγγιση του IPSAS 12 των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα, του IAS 2 των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και των σχετικών διατάξεων των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων για τον Ιδιωτικό Τομέα (ΕΛΠ) και εμπεριέχει σαφείς αναφορές στις πηγές αυτές.

Πεδίο εφαρμογής

2. Οι οντότητες που καταρτίζουν και παρουσιάζουν Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με το Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης (ΛΠΓΚ) εφαρμόζουν την παρούσα Λογιστική Πολιτική για το λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων, εκτός από χρηματοοικονομικά μέσα.

Οι ελεγχόμενες οντότητες που καταρτίζουν και παρουσιάζουν Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις με διαφορετικό λογιστικό πλαίσιο, αλλά ενοποιούνται στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις οντότητας που εφαρμόζει το ΛΠΓΚ, για σκοπούς ενοποίησης εφαρμόζουν την παρούσα Λογιστική Πολιτική.

Ορισμοί

3. Για τους σκοπούς της παρούσας Λογιστικής Πολιτικής, οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτή με τις εξής έννοιες:

Αποθέματα (Inventories) είναι περιουσιακά στοιχεία:

- α) με τη μορφή υλικών ή εφοδίων προς ανάλωση στην παραγωγική διαδικασία,
- β) με τη μορφή υλικών ή εφοδίων προς ανάλωση ή διανομή κατά την παροχή υπηρεσιών,

- γ) που κατέχονται προς πώληση ή διανομή στο πλαίσιο των συνήθων λειτουργιών, ή
- δ) που ενσωματώνονται σε διαδικασία παραγωγής σε εξέλιξη προς πώληση ή διανομή.

Τα αποθέματα περιλαμβάνουν:

- α) αγαθά που έχουν αγοραστεί και διακρατούνται για μεταπώληση π.χ. έτοιμα προϊόντα (εμπορεύματα),
- β) έτοιμα προϊόντα ή προϊόντα των οποίων η παραγωγή βρίσκεται σε εξέλιξη, δηλαδή προϊόντα που βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής και προορίζονται να πωληθούν ή να διανεμηθούν όταν πάρουν τη μορφή έτοιμων προϊόντων ή προορίζονται να αναλωθούν για την παραγωγή έτοιμων προϊόντων ή την παροχή υπηρεσιών,
- γ) υλικά και προμήθειες που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν στην παραγωγική διαδικασία,
- δ) αγαθά που αγοράζονται ή παράγονται από μια οντότητα, τα οποία προορίζονται για διανομή σε τρίτα μέρη χωρίς χρέωση ή με μια συμβολική χρέωση, για παράδειγμα εκπαιδευτικά βιβλία που παράγονται από μια υγειονομική αρχή για να δοθούν ως δωρεά σε εκπαιδευτικά ιδρύματα,
- ε) αγαθά που προορίζονται να αναλωθούν για την καλή λειτουργία, τη συντήρηση ή την επισκευή, καθώς και την ιδιοπαραγωγή παγίων περιουσιακών στοιχείων με την προϋπόθεση ότι δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης παγίου περιουσιακού στοιχείου, όπως αυτά περιγράφονται στη Λογιστική Πολιτική των Ενσωμάτων Παγίων.

Ειδικότερα, τα αποθέματα στο δημόσιο τομέα, μπορεί να περιλαμβάνουν:

- α) στρατιωτικά αποθέματα, τα οποία αποτελούνται από είδη μιας χρήσης, όπως πυρομαχικά, πύραυλοι, ρουκέτες και βόμβες. Ωστόσο ορισμένα στρατιωτικά είδη π.χ. κάποιιοι τύποι πυραύλων, μπορούν να εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της Λογιστικής Πολιτικής των Ενσωμάτων Παγίων,
- β) αναλώσιμα υλικά,
- γ) υλικά συντήρησης,
- δ) ανταλλακτικά ενσώματων παγίων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού (εκτός αν βάσει κριτηρίων αναγνώρισης εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της Λογιστικής Πολιτικής των Ενσωμάτων Παγίων),
- ε) στρατηγικά αποθέματα, για παράδειγμα ενεργειακά αποθέματα όπως είναι το πετρέλαιο, για χρήση σε επείγουσες ή εξαιρετικές περιπτώσεις (φυσική καταστροφή ή άλλες καταστάσεις έκτακτης ανάγκης και προστασίας του κοινωνικού συνόλου),
- στ) αποθέματα μη εκδοθέντος νομίσματος,
- ζ) υλικά ταχυδρομικών υπηρεσιών που διακρατούνται για πώληση (π.χ. γραμματόσημα),
- η) υλικά που θα αναλωθούν σε έργα υπό εκτέλεση, όπως για παράδειγμα υλικό εκπαίδευσης ή κατάρτισης, και

θ) γη ή ακίνητα που διατίθενται προς πώληση, μόνο εφόσον η συνήθης δραστηριότητα της οντότητας είναι η πώληση ακινήτων.

Βιολογικά Περιουσιακά στοιχεία (Biological assets) είναι τα ζώντα ζώα και φυτά.

Εύλογη αξία (Fair value) είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαχθεί ή μια υποχρέωση να διακανονισθεί, μεταξύ μερών που διαθέτουν τη γνώση και την ανεξαρτησία της βούλησης κατά τη συναλλαγή.

Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία (Net realizable value) είναι η εκτιμώμενη τιμή πώλησης στο πλαίσιο των συνήθων λειτουργιών μιας οντότητας, μείον τα εκτιμώμενα κόστη ολοκλήρωσης και τα εκτιμώμενα κόστη που είναι αναγκαία για την πώληση, ανταλλαγή ή διανομή.

Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία αναφέρεται στο καθαρό ποσό που μια οντότητα αναμένει να αποκομίσει από την πώληση των αποθεμάτων κατά το συνήθη τρόπο λειτουργίας, και αφορά μια ειδική αξία που μπορεί να πετύχει η οντότητα με συγκεκριμένη συμφωνία, ενώ η εύλογη αξία αντανακλά το ποσό για το οποίο τα ίδια αποθέματα θα μπορούσαν να ανταλλαγούν μεταξύ ενημερωμένων και πρόθυμων αγοραστών και πωλητών στην αγορά. **Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία για τα αποθέματα ενδέχεται να μην ισούται με την εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης.**

Περιουσιακό στοιχείο (Asset) είναι ένας πόρος που ελέγχεται από την οντότητα ως αποτέλεσμα παρελθόντων γεγονότων και από τον οποίο αναμένεται να εισρεύσουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη στην οντότητα ή η δυνατότητα παροχής υπηρεσιών.

Τρέχον κόστος αντικατάστασης (Current replacement cost) είναι το κόστος που πρέπει να καταβάλλει η οντότητα προκειμένου να αποκτήσει το περιουσιακό στοιχείο κατά την ημερομηνία αναφοράς.

Αναγνώριση

4. Μια οντότητα αναγνωρίζει αγαθά ως αποθέματα όταν:

- α) αποκτά τον έλεγχο των αγαθών,
- β) είναι πιθανό ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που συνδέονται με αυτά, θα εισρεύσουν στην οντότητα λόγω των αποθεμάτων, και
- γ) η αξία τους μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

Επιμέτρηση

Επιμέτρηση Αποθεμάτων

5. Τα αποθέματα επιμετρούνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ του κόστους και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, εκτός εάν:

- α) τα αποθέματα αποκτώνται μέσω συναλλαγής χωρίς αντάλλαγμα, οπότε το κόστος τους επιμετράται στην εύλογη αξία τους κατά την ημερομηνία απόκτησης, και
- β) τα αποθέματα κατέχονται για διανομή δωρεάν ή με κάποιο συμβολικό αντίτιμο ή για ανάλωση κατά τη διαδικασία παραγωγής αγαθών ή παροχής υπηρεσιών οι οποίες πρόκειται να διανεμηθούν δωρεάν ή με κάποιο συμβολικό αντίτιμο, οπότε επιμετρούνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ του κόστους και του τρέχοντος κόστους αντικατάστασης κατά την ημερομηνία αναφοράς.

Κόστος Αποθεμάτων

6. Το κόστος των αποθεμάτων περιλαμβάνει όλα τα κόστη της αγοράς, τα κόστη μεταποίησης και τα λοιπά κόστη που πραγματοποιούνται προκειμένου τα αποθέματα να καταστούν έτοιμα για την προοριζόμενη χρήση ή διάθεσή τους.

Κόστος Αγοράς

7. Το κόστος αγοράς των αποθεμάτων περιλαμβάνει:

- α) την τιμή αγοράς,
- β) τους δασμούς εισαγωγής και λοιπούς φόρους (και δεν περιλαμβάνει εκείνους που μεταγενέστερα ανακτώνται από την οντότητα μέσω των φορολογικών αρχών), και
- γ) τα έξοδα μεταφοράς, διαχείρισης και λοιπά έξοδα που επιμερίζονται άμεσα στην απόκτηση έτοιμων προϊόντων, υλικών και προμηθειών.

Οι εκπτώσεις, οι επιστροφές ποσών (rebates) και άλλα παρόμοια στοιχεία αφαιρούνται προκειμένου να προσδιοριστεί το κόστος αγοράς.

Κόστος Μεταποίησης

8. Ο προσδιορισμός του κόστους μετατροπής των ημικατεργασμένων αποθεμάτων σε έτοιμα προϊόντα πραγματοποιείται αρχικά στο περιβάλλον παραγωγής. Τα κόστη μεταποίησης των αποθεμάτων περιλαμβάνουν:

- α) κόστη τα οποία σχετίζονται άμεσα με μονάδες παραγωγής προϊόντος, όπως η άμεση εργασία,

β) συστηματικό επιμερισμό των σταθερών και μεταβλητών γενικών εξόδων παραγωγής τα οποία πραγματοποιούνται, προκειμένου να μετατραπούν οι πρώτες ύλες σε έτοιμα προϊόντα.

- Σταθερά γενικά έξοδα παραγωγής είναι εκείνα τα έμμεσα κόστη παραγωγής τα οποία παραμένουν σχετικά σταθερά ανεξάρτητα από (α) τον όγκο της παραγωγής (τέτοια κόστη είναι οι αποσβέσεις και τα έξοδα συντήρησης των εργοστασιακών εγκαταστάσεων και εξοπλισμού) και (β) το διοικητικό κόστος του εργοστασίου.
- Μεταβλητά γενικά έξοδα παραγωγής είναι εκείνα τα έμμεσα κόστη παραγωγής τα οποία μεταβάλλονται λόγω της μεταβολής του όγκου της παραγωγής, όπως για παράδειγμα το κόστος αγοράς έμμεσων υλικών και η έμμεση εργασία.

9. Ο επιμερισμός των σταθερών γενικών εξόδων παραγωγής στο κόστος μεταποίησης βασίζεται στην κανονική δυναμικότητα των εγκαταστάσεων παραγωγής. Κανονική δυναμικότητα είναι η παραγωγή που αναμένεται να επιτευχθεί κατά μέσο όρο και υπό φυσιολογικές συνθήκες σε έναν αριθμό περιόδων, λαμβάνοντας υπόψη τη ζημία στην παραγωγή, η οποία μπορεί να προκύψει από την προγραμματισμένη συντήρηση του εξοπλισμού. Τα μεταβλητά γενικά έξοδα παραγωγής επιμερίζονται σε κάθε μονάδα παραγωγής βάσει του όγκου παραγωγής.

Για παράδειγμα, η κατανομή των σταθερών και μεταβλητών γενικών εξόδων για την παραγωγή του ρουχισμού των ενόπλων δυνάμεων μπορεί να περιλαμβάνει κόστη όπως τις αποσβέσεις μηχανημάτων, αποσβέσεις κτηρίων, ασφάλιστρα μηχανημάτων, ασφάλιστρα κτηρίων, φωτισμός και θέρμανση, βοηθητικές ύλες, έμμεση εργασία, ηλεκτρικό ρεύμα κίνησης και όποια άλλα γενικά έξοδα εμπλέκονται στη διαδικασία μεταποίησης και μπορούν να επιμεριστούν.

10. Μια παραγωγική διαδικασία μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα την παραγωγή περισσότερων του ενός προϊόντων ταυτόχρονα. Αυτό συμβαίνει για παράδειγμα, όταν παράγονται συμπαράγωγα προϊόντα πχ. πετρέλαιο, βενζίνη, υγραέριο ή όταν υπάρχει ένα κύριο προϊόν και ένα υποπροϊόν. Όταν το κόστος μετατροπής του κάθε προϊόντος (μεταποίησης) δεν μπορεί να εξατομικευτεί κατά προϊόν, τότε επιμερίζεται μεταξύ των προϊόντων με έναν ορθολογικό και συνεπή τρόπο. Ο επιμερισμός αυτός μπορεί να βασίζεται, για παράδειγμα, στη σχετική αξία πώλησης κάθε προϊόντος είτε στο στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας όπου τα προϊόντα καθίστανται διακριτά προσδιορίσιμα, είτε κατά την ολοκλήρωση της παραγωγής. Τα περισσότερα υποπροϊόντα, από τη φύση τους είναι μη ουσιώδη. Σε αυτές τις περιπτώσεις συχνά επιμετρούνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους, και η αξία αυτή αφαιρείται από το κόστος του κύριου προϊόντος. Για παράδειγμα κατά την παραγωγή ενός επίπλου το παραγόμενο υποπροϊόν (πριονίδι) το οποίο πρόκειται να πωληθεί, θα αναγνωριστεί ως απόθεμα

και θα αποτιμηθεί στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του, η οποία θα αφαιρεθεί από το κόστος του κύριου προϊόντος (έπιπλο).

Λοιπά Κόστη

11. Τα λοιπά κόστη περιλαμβάνονται στο κόστος των αποθεμάτων μόνο στο βαθμό που αυτά έχουν πραγματοποιηθεί προκειμένου να καταστούν τα αποθέματα έτοιμα για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή τους και μπορούν να επιμεριστούν.
12. Ενδεικτικές περιπτώσεις, οι οποίες **εξαιρούνται** από το κόστος των αποθεμάτων **και αναγνωρίζονται ως έξοδα** εντός της περιόδου που πραγματοποιήθηκαν, είναι:
 - α) ασυνήθιστα ποσά σπατάλης παραγωγικού κόστους (φύρα), για παράδειγμα κόστη χαμένων υλικών, εργασίας και λοιπών κοστών παραγωγής,
 - β) κόστη αποθήκευσης, εκτός εάν τα κόστη αυτά είναι απαραίτητα στην παραγωγική διαδικασία πριν τα περαιτέρω στάδια παραγωγής,
 - γ) γενικά έξοδα διοίκησης τα οποία δεν συμβάλουν στο να καταστούν τα αποθέματα έτοιμα για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή τους, και
 - δ) κόστη πώλησης.
13. Μια οντότητα υπάρχει περίπτωση να αγοράσει αποθέματα με σημαντικά μεταγενέστερο χρόνο αποπληρωμής τους. Όταν προβλέπεται κόστος χρηματοδότησης για την αγορά τους ή υπάρχει σημαντική καθυστέρηση αποπληρωμής, η διαφορά μεταξύ της αξίας αγοράς και του πληρωτέου ποσού αναγνωρίζεται ως χρηματοοικονομικό έξοδο - τόκος, για την περίοδο της χρηματοδότησης ή για την περίοδο καθυστέρησης αποπληρωμής αντίστοιχα.

Κόστος αγροτικής παραγωγής συγκομιδής από βιολογικά περιουσιακά στοιχεία

14. Τα προϊόντα που συλλέγονται από βιολογικά περιουσιακά στοιχεία και τα οποία θεωρούνται αποθέματα, πχ. Γάλα, φρούτα, ξυλεία κ.λπ. θα επιμετρούνται κατά την αρχική αναγνώριση στην εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης κατά την ημερομηνία της συγκομιδής.

Τύποι προσδιορισμού του Κόστους Αποθεμάτων

15. Μια οντότητα θα πρέπει να χρησιμοποιεί τον ίδιο τύπο προσδιορισμού του κόστους για όλα τα αποθέματα που έχουν παρόμοια φύση και χρήση από την οντότητα. Για τα αποθέματα εκείνα με διαφορετική φύση και χρήση, μπορεί να δικαιολογηθεί η υιοθέτηση διαφορετικού τύπου

προσδιορισμού του κόστους. Μια διαφορά σε γεωγραφική περιοχή κατοχής αποθεμάτων από μόνη της δεν είναι αρκετή για να δικαιολογήσει ένα διαφορετικό τύπο προσδιορισμού του κόστους.

16. Το κόστος των αποθεμάτων, θα προσδιορίζεται με τη χρήση της μεθόδου Πρώτο Εισαχθέν, Πρώτο Εξαχθέν (FIFO) ή με τη μέθοδο του Μέσου Σταθμικού Κόστους.
17. Η μέθοδος FIFO βασίζεται στην παραδοχή ότι τα στοιχεία των αποθεμάτων που αποκτώνται ή παρήχθησαν πρώτα, είναι αυτά που διατίθενται και πρώτα. Συνεπώς, τα στοιχεία των αποθεμάτων που παραμένουν στα αποθέματα στο τέλος κάθε περιόδου είναι εκείνα που έχουν αποκτηθεί ή παραχθεί πιο πρόσφατα.
18. Σύμφωνα με τη μέθοδο του Μέσου Σταθμικού Κόστους, το κόστος κάθε στοιχείου προσδιορίζεται από το σταθμισμένο μέσο κόστος των ομοειδών στοιχείων αρχικών αποθεμάτων κατά την έναρξη της περιόδου αναφοράς και των παραχθέντων ή αποκτηθέντων αποθεμάτων κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς. Δεδομένων των συνθηκών κάθε οντότητας, η μέση τιμή του κόστους μπορεί να υπολογισθεί σε μια περιοδική βάση ή κατά την παραλαβή κάθε πρόσθετης παράδοσης.
19. Όλες οι οντότητες της Γενικής Κυβέρνησης για τους σκοπούς κατάρτισης Ενοποιημένων Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων απαιτείται να εφαρμόζουν ενιαίες μεθόδους επιμέτρησης. Συνεπώς κατά το έτος κατάρτισης Ενοποιημένων Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων και για την αποστολή των προς ενοποίηση οικονομικών στοιχείων, η μέθοδος του Μέσου Σταθμικού Κόστους (Μ.Σ.Κ) καθίσταται υποχρεωτική.

Υποτίμηση στην Καθαρή Ρευστοποιήσιμη Αξία

20. Τα αποθέματα των οποίων το κόστος ενδέχεται να μην είναι ανακτήσιμο, υποτιμούνται κάτω από το κόστος, δηλαδή στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, εάν:
- α) είναι κατεστραμμένα ή έχουν υποστεί σοβαρές ζημιές,
 - β) έχουν απαξιωθεί μερικώς ή στο σύνολό τους,
 - γ) οι τιμές πώλησής τους έχουν μειωθεί,
 - δ) τα κόστη τα οποία εκτιμάται ότι απαιτούνται για την ολοκλήρωσή τους ή τα κόστη τα οποία εκτιμάται ότι πρέπει να πραγματοποιηθούν για την πώλησή τους, την ανταλλαγή τους ή τη διανομή τους, έχουν αυξηθεί.
- Η πρακτική υποτίμησης της αξίας των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους, είναι συνεπής με την άποψη ότι τα περιουσιακά στοιχεία δεν πρέπει να απεικονίζονται σε αξίες οι οποίες

υπερβαίνουν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή τη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που αναμένονται να πραγματοποιηθούν από την πώλησή τους, την ανταλλαγή τους, τη διάθεσή τους ή τη χρήση τους. Το ποσό της υποτίμησης της αξίας των αποθεμάτων αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα μέσω του λογαριασμού "Απομειώσεις αποθεμάτων".

21. Τα αποθέματα συνήθως υποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία ανά είδος ξεχωριστά. Ωστόσο, σε ορισμένες περιπτώσεις μπορεί να χρειάζεται η ομαδοποίηση ομοειδών ή συναφών στοιχείων. Αυτή μπορεί να είναι η περίπτωση στοιχείων αποθεμάτων με ομοειδείς σκοπούς ή χρήσεις, και τα οποία πρακτικά δεν μπορούν να εκτιμηθούν ξεχωριστά από άλλα είδη προϊόντων (π.χ. της ίδιας γραμμής παραγωγής). Δεν κρίνεται ως κατάλληλη η υποτίμηση της αξίας αποθεμάτων βάσει της ταξινόμησής τους (π.χ. των ετοιμών προϊόντων, ή όλων των προϊόντων μιας συγκεκριμένης λειτουργίας ή γεωγραφικής περιοχής).
22. Οι αξίες των υλικών και άλλων προμηθειών που κατέχονται από την οντότητα προκειμένου να χρησιμοποιηθούν στην παραγωγή των αποθεμάτων, δεν υποτιμώνται κάτω του κόστους κτήσεως εάν τα έτοιμα προϊόντα στα οποία πρόκειται να ενσωματωθούν αναμένεται να πωληθούν, να ανταλλαχθούν ή να διανεμηθούν στο κόστος τους ή άνω αυτού. Ωστόσο, όταν μια μείωση στις τιμές των υλικών υποδηλώνει ότι το κόστος των ετοιμών προϊόντων υπερβαίνει την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε οι αξίες των υλικών υποτιμούνται στο ύψος της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Στις περιπτώσεις αυτές, το τρέχον κόστος αντικατάστασης των υλικών μπορεί να αποτελεί την πλέον κατάλληλη μέθοδο επιμέτρησης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους.
23. Σε κάθε περίοδο διενεργείται εκ νέου εκτίμηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας των αποθεμάτων. Όταν οι συνθήκες που προκάλεσαν την προηγούμενη υποτίμηση των αποθεμάτων κάτω του κόστους κτήσης παύσουν να υφίστανται, ή όταν υπάρχει ξεκάθαρη απόδειξη της αύξησης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας λόγω της αλλαγής των οικονομικών συνθηκών, το ποσό της υποτίμησης αναστρέφεται. Η αναστροφή αυτή περιορίζεται στο ποσό της αρχικής υποτίμησης, έτσι ώστε η νέα λογιστική αξία να είναι το χαμηλότερο ποσό μεταξύ του κόστους (λογιστική αξία προ υποτίμησης) και της αναπροσαρμοσμένης καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Αυτό μπορεί να συμβεί, για παράδειγμα όταν ένα στοιχείο των αποθεμάτων που αποτιμάται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία επειδή η τιμή πώλησής του είχε μειωθεί, εξακολουθεί να υπάρχει σε μεταγενέστερη περίοδο και η τιμή πώλησής του έχει αυξηθεί (παράδειγμα 5).

Αναγνώριση ως έξοδο

24. Όταν αποθέματα πωλούνται, ανταλλάσσονται ή διανέμονται, η λογιστική αξία των αποθεμάτων αυτών αναγνωρίζεται ως έξοδο της περιόδου κατά την οποία αναγνωρίζεται και το σχετικό έσοδο. Εάν δεν υπάρχει σχετικό έσοδο, το έξοδο αναγνωρίζεται όταν τα προϊόντα διανέμονται ή παρέχεται η σχετική υπηρεσία. Το ποσό τυχόν υποτιμήσεων των αποθεμάτων και οι ζημίες επί αυτών αναγνωρίζονται ως έξοδο την περίοδο κατά την οποία συνέβη η υποτίμηση ή το ζημιογόνο γεγονός. Το ποσό τυχόν αναστροφής μιας υποτίμησης αποθεμάτων αναγνωρίζεται άμεσα στα αποτελέσματα κατά την περίοδο εντός της οποίας πραγματοποιήθηκε η αναστροφή.
25. Για μια οντότητα που είναι πάροχος υπηρεσιών, το σημείο στο οποίο αναγνωρίζονται τα αποθέματα ως έξοδο είναι συνήθως, όταν παρέχονται οι υπηρεσίες για τις οποίες έχουν αναλωθεί τα σχετικά αποθέματα.

Γνωστοποιήσεις

26. Στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις θα γνωστοποιούνται:
- α) οι λογιστικές μέθοδοι που εφαρμόζονται για την επιμέτρηση των αποθεμάτων, συμπεριλαμβανομένης και της μεθόδου προσδιορισμού του κόστους,
 - β) η συνολική λογιστική αξία των αποθεμάτων και η λογιστική αξία των αποθεμάτων ταξινομημένη ανά κατηγορία κατάλληλα για την οντότητα,
 - γ) το ποσό των αποθεμάτων που αναγνωρίζεται ως έξοδο κατά τη διάρκεια της περιόδου,
 - δ) το ποσό κάθε υποτίμησης της αξίας των αποθεμάτων που έχει αναγνωρισθεί ως έξοδο εντός της περιόδου,
 - ε) το ποσό κάθε αναστροφής υποτίμησης η οποία έχει αναγνωρισθεί στην κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης της περιόδου,
 - στ) οι συνθήκες ή τα γεγονότα τα οποία οδήγησαν στην αναστροφή της υποτίμησης των αποθεμάτων, και
 - ζ) οποιαδήποτε αλλαγή μεθόδου αποτίμησης, η οποία πρέπει να βασίζεται σε ουσιαστική αιτιολόγηση και συνεπάγεται αναδρομική αναδιατύπωση των οικείων αξιών και στοιχείων (Λογιστική Πολιτική "Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη").
27. Πληροφορίες σχετικά με τις λογιστικές αξίες που κατέχονται σε διαφορετικές ταξινομήσεις αποθεμάτων και την έκταση των μεταβολών αυτών των περιουσιακών στοιχείων είναι χρήσιμες για τους χρήστες των

οικονομικών καταστάσεων. Οι συνήθεις ταξινομήσεις των αποθεμάτων είναι τα εμπορεύματα, οι πρώτες ύλες, τα βοηθητικά υλικά, τα προϊόντα υπό επεξεργασία και τα τελικά προϊόντα.

Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος

28. Η παρούσα Λογιστική Πολιτική εφαρμόζεται για την κατάρτιση Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων που καλύπτουν περιόδους αναφοράς που ξεκινούν από ή μετά την 1/1/2025.

Παράρτημα

Παραδείγματα εφαρμογής

Παράδειγμα 1

Οντότητα παρήγγειλε στις 15.12.2015 ένα φορτίο масκών προστασίας Covid από ιδιωτική επιχείρηση του εξωτερικού, το οποίο έχει συμφωνήσει να παραλάβει με πλοίο που έχει ναυλώσει ειδικά για τη μεταφορά αυτή σε λιμάνι της χώρας. Η συμφωνία με τον προμηθευτή είναι να παραδοθεί το προϊόν φορτωμένο στο καράβι (Free On Board)¹. Στις 31.12.2015, κατά την ημερομηνία σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, το φορτίο έχει ετοιμασθεί και η μισή ποσότητα βρίσκεται στην προβλήτα του λιμανιού, ενώ το άλλο μισό έχει ήδη φορτωθεί στο πλοίο. Να εξηγηθεί εάν η οντότητα πρέπει να αναγνωρίσει το σύνολο του προϊόντος αυτού στα αποθέματά της στις 31.12.2015.

Απάντηση

Η οντότητα αναμένεται να χρησιμοποιήσει το φορτίο масκών προστασίας Covid για διανομή στο υγειονομικό προσωπικό, ενώ μπορεί να εκτιμήσει αξιόπιστα και την αξία τους (κόστος) καθώς έχει προφανώς συμφωνήσει συγκεκριμένες τιμές αγοράς. Ωστόσο, η οντότητα δεν ελέγχει τους κινδύνους και τα οφέλη που έχουν να κάνουν με την ιδιοκτησία του συνόλου των αποθεμάτων. Ο προμηθευτής έχει εκπληρώσει τις υποχρεώσεις του μόνον ως προς τη μισή ποσότητα των масκών προστασίας που έχει παραδώσει επί του πλοίου, όπως έχει συμφωνηθεί. Αν ο προμηθευτής αποφασίσει το μέρος του προϊόντος που βρίσκεται στην προβλήτα να το παραδώσει αλλού (π.χ. σε πλοίο για άλλο πελάτη γιατί πέτυχε καλύτερη τιμή εν μέσω πανδημικής κρίσης), η οντότητα ενδέχεται να μη λάβει ποτέ τα αποθέματα που δεν έχουν ακόμα φορτωθεί στο πλοίο. Ενδεχομένως βέβαια να δικαιούται κάποιο είδος αποζημίωσης από

¹ **FOB: Free On Board** - Ελεύθερο Επί του Πλοίου σημαίνει ότι με τη φόρτωση των εμπορευμάτων στο πλοίο από τον πωλητή, ο κίνδυνος απώλειας ή ζημίας των προϊόντων μεταφέρεται στον αγοραστή τη στιγμή που τα προϊόντα φορτωθούν στο πλοίο.

τον προμηθευτή της για αθέτηση συμφωνίας, αλλά αυτό δε μεταβάλλει την πραγματικότητα όσον αφορά την πιθανότητα της μη παραλαβής των αποθεμάτων.

Άρα, η οντότητα θα αναγνωρίσει στα αποθέματά της μόνον εκείνα τα οποία βάσει της συμφωνίας ουσιαστικά της ανήκουν (δηλαδή εκείνα που βρίσκονται επί του πλοίου στις 31.12.2015).

Παράδειγμα 2

Προϊόντα όπως το ουίσκι παραμένουν σε βαρέλια και παλαιώνονται επί πολλά έτη. Μπορούν τα κόστη της αποθήκευσης να συμπεριληφθούν στο κόστος παραχθέντων;

Απάντηση

Η ενσωμάτωση στο κόστος του αποθέματος του κόστους αποθήκευσης επιτρέπεται όταν η αποθήκευση είναι στην πραγματικότητα μέρος της παραγωγικής – μεταποιητικής διαδικασίας και μετά το στάδιο αυτό ακολουθεί και επόμενο στάδιο επεξεργασίας, μέχρι το απόθεμα να καταστεί έτοιμο για την προοριζόμενη χρήση του. Δηλαδή το απόθεμα δεν είναι έτοιμο προϊόν προς πώληση, αφού παραμένει στην αποθήκη μέχρι να επέλθει ο προβλεπόμενος χρόνος παλαίωσης. Επομένως, το κόστος αποθήκευσης με σκοπό την παλαίωση μέχρι να φτάσει το προϊόν στη φάση της εμφιάλωσης, θα πρέπει να ενσωματωθεί στο κόστος των παραχθέντων, καθώς η παλαίωση είναι απαραίτητη προκειμένου να καταστεί εμπορεύσιμο το προϊόν.

Μέθοδοι αποτίμησης αποθεμάτων

Για να προσδιοριστεί η αξία των αποθεμάτων στο τέλος της χρήσης (τελικό απόθεμα), η οποία θα είναι η αξία του αρχικού αποθέματος της αμέσως επόμενης χρήσης, χρησιμοποιείται το σύστημα της περιοδικής απογραφής.

Όταν μια οντότητα κάνει απογραφή στο τέλος της χρονιάς, πρέπει να γίνει σωστή καταμέτρηση και σωστή αποτίμηση. Οι μέθοδοι αποτίμησης που δύναται να επιλέξει είναι:

- α) Πρώτο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν (FIFO), ή
- β) Μέσο Σταθμικό Κόστος (Μ.Σ.Κ.), που είναι η διαίρεση του συνολικού κόστους με τον αριθμό των παραγόμενων μονάδων προϊόντων:

$$\text{Μέσο Σταθμικό Κόστος} = \frac{\text{Συνολικό Κόστος}}{\text{Ποσότητα Παραγωγής}}$$

Παράδειγμα 3**Μέθοδος Μ.Σ.Κ. (Μέσου Σταθμικού Κόστους)**

Έστω, ότι η οντότητα έχει αρχικό απόθεμα ελαστικών 2.000€ που αντιστοιχεί σε 10 μονάδες αποθεμάτων, και αγορές 100.000€ που αντιστοιχούν σε 1.050 μονάδες αποθεμάτων.

Με τη μέθοδο του Μ.Σ.Κ. το Τελικό Απόθεμα θα αποτιμηθεί με $102.000/1060=96,22€$.

Δηλαδή, η οντότητα ξεκίνησε με αξία ελαστικών $2.000/10=200€$ ανά τεμάχιο και θα αποτιμήσει το Τελικό Απόθεμα 96,22€. Αυτό σημαίνει ότι κατά τη διάρκεια της χρονιάς έπεσαν οι τιμές.

Παράδειγμα 4**Μέθοδος Πρώτο Εισαχθέν, Πρώτο Εξαχθέν (FIFO)**

Έστω, ότι η οντότητα έχει αγορές τον Ιανουάριο 1.000 μονάδες με κόστος 3.000€ (3€ το τεμάχιο) και τον Φεβρουάριο 700 μονάδες με κόστος 2.800€ (4€ το τεμάχιο). Ακολουθούν τον Μάρτιο πωλήσεις 200 μονάδες τις οποίες θα αποτιμήσει με 3€ το τεμάχιο και τον Απρίλιο 900 μονάδες από τις οποίες τις 800 μονάδες θα τις αποτιμήσει με 3€ και τις 100 μονάδες με 4€.

Το Τελικό Απόθεμα (Τ.Α) των 600 μονάδων που απομένουν, θα αποτιμηθεί με 4€ ανά τεμάχιο, άρα $T.A = 600 \times 4 = 2.400€$.

Με τη μέθοδο του Μ.Σ.Κ. θα ίσχυε $(3.000+2.800)/(1.000+700)=3,4€$ το τεμάχιο, άρα το Τελικό Απόθεμα θα ήταν $T.A = 600 \times 3,4 = 2.040€$.

Παράδειγμα 5

Την 31η Δεκεμβρίου του 2020 οι οντότητες 1 και 2 είχαν στην κατοχή τους αποθέματα για τα οποία δίνονται οι παρακάτω πληροφορίες:

	<u>Οντότητα 1</u>	<u>Οντότητα 2</u>
Αξία κτήσης αρχικού αποθέματος	1.000	1.000
Αγορές περιόδου	12.000	12.000
Αξία κτήσης τελικού αποθέματος (ΤΑ)	1.500	1.500
Απαιτούμενο κόστος για την πώληση ΤΑ	200	200
Εκτιμώμενη αξία πώλησης ΤΑ	1.900	1.600

Να προσδιοριστεί η αξία επιμέτρησης για την Οντότητα 1 και την Οντότητα 2 και το ποσό της σχετικής ζημίας (υποτίμησης) και αναστροφής, εάν υπάρχει.

Απάντηση

Τα αποθέματα επιμετρούνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ του κόστους και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Για την κάθε οντότητα η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία προκύπτει αν από την εκτιμώμενη τιμή πώλησης αφαιρέσουμε το απαιτούμενο κόστος για την πώληση, όπως απεικονίζεται παρακάτω:

	<u>Οντότητα 1</u>	<u>Οντότητα 2</u>
Εκτιμώμενη αξία πώλησης	1.900	1.600
Απαιτούμενο κόστος για την πώληση	200	200
Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία	1.700	1.400
Αξία επιμέτρησης (κόστος κτήσης / ΚΡΑ)	1.500	1.400
Ζημιά επιμέτρησης (0 / 1400-1500)	-	100
Εκτιμώμενη αξία πώλησης ΤΑ	1.900	1.600
Κόστος πωληθέντων	11.500	11.500

Όταν τα αποθέματα πωληθούν, το κόστος τους γίνεται έξοδο για την οντότητα και ονομάζεται κόστος πωληθέντων. Το κόστος πωληθέντων είναι το κόστος απόκτησης προϊόντων και ισούται με το συνολικό ποσό που επιβαρύνθηκε η οντότητα προκειμένου να τα αποκτήσει. Εμφανίζεται στην κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης και μπορεί έτσι να προσδιοριστεί το πραγματικό κόστος των εμπορευμάτων που πωλούνται σε μια συγκεκριμένη περίοδο.

Υπολογίζεται, αν στο αρχικό απόθεμα εμπορευμάτων προστεθούν οι αγορές της περιόδου αναφοράς και αφαιρεθεί το τελικό απόθεμα. Δηλαδή, Κόστος Πωληθέντων = Αρχικό Απόθεμα + Αγορές Περιόδου Αναφοράς - Τελικό Απόθεμα.

Συνεπώς, για την Οντότητα 1 η επιμέτρηση του τελικού αποθέματος θα γίνει στην αξία κτήσης του (1.500€), καθώς είναι χαμηλότερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία (1.700€), και το κόστος πωληθέντων θα είναι $1.000\text{€} + 12.000\text{€} - 1.500\text{€} = 11.500\text{€}$.

Για την Οντότητα 2 η επιμέτρηση του τελικού αποθέματος θα γίνει στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία (1.400€), καθώς είναι χαμηλότερη από την αξία κτήσης του (1.500€). Έτσι, προκύπτει μια υποτίμηση της αξίας των αποθεμάτων 100€, η οποία αναγνωρίζεται αμέσως στα αποτελέσματα μέσω του λογαριασμού "Απομειώσεις αποθεμάτων", και η οποία δεν επηρεάζει το κόστος πωληθέντων το οποίο θα είναι $1.000\text{€} + 12.000\text{€} - 1.500\text{€} = 11.500\text{€}$.

Αναστροφή Υποτίμησης

Στη χρήση του 2021 για την Οντότητα 2, η τιμή πώλησης (καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία) των παλαιότερων αποθεμάτων έχει διαμορφωθεί στην αγορά σε 1.600€. Αν η επιχείρηση εξακολουθεί να κατέχει το σύνολο των αποθεμάτων της προηγούμενης χρήσης, θα πρέπει να προβεί σε αναστροφή της προηγούμενης ζημίας

που είχε επισυμβεί λόγω μείωσης της αξίας των αποθεμάτων. Η αναστροφή αυτή περιορίζεται στο ποσό της αρχικής υποτίμησης και το κόστος των αποθεμάτων προσαρμόζεται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ της λογιστικής αξίας προ υποτίμησης και της νέας καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, όπως αυτή διαμορφώθηκε με βάση τις νέες συνθήκες αγοράς. Άρα, το ποσό της αναστροφής θα διαμορφωθεί στα 100€ και η λογιστική αξία των αποθεμάτων θα επανέλθει στα 1.500€.

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Αθήνα, 1 Απριλίου 2024

Ο Υφυπουργός

ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ ΠΕΤΡΑΛΙΑΣ