

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2

Αποθέματα

Σκοπός

- 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

- 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

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

Αποθέματα (Inventories) είναι περιουσιακά στοιχεία:

- με τη μορφή υλικών ή εφοδίων προς ανάλωση στην παραγωγική διαδικασία,
- 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. κάποιου τύπου 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 μασκών 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 μασκών 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 μασκών 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 ούισκι 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€ + 12.000€ - 1.500€ = 11.500€.

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€ + 12.000€ - 1.500€ = 11.500€.

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