



ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ



Κεντρική Ένωση
Δήμων Ελλάδας

Οι βασικές αλλαγές που επέρχονται στη λογιστική των Δήμων από την εφαρμογή του ΠΔ 54/2018, σε σχέση με τις απαιτήσεις του ΠΔ 315/1999

Έκδοση v.1



ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2025



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ ΤΟΠΙΚΗΣ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΚΑΙ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

Περιεχόμενα

	<u>Σελίδα</u>
Πρόλογος.....	2
Σύνοψη	4
1. Γενικά - Σχέδιο Λογαριασμών	10
2. Ενσώματα Περιουσιακά στοιχεία (Αναγνώριση - Επιμέτρηση - Απομείωση - Απόσβεση) ..	11
3. Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία	15
4. Έξοδα πολυετούς απόσβεσης	17
5. Ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση	18
6. Αποθέματα	19
7. Επενδύσεις – συμμετοχές	21
8. Απαιτήσεις - Απομειώσεις επισφαλών απαιτήσεων	23
9. Επιχορηγήσεις επενδύσεων	25
10. Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	26
11. Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	27
12. Μισθώσεις.....	28
13. Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία	32
14. Έσοδα (από ανταλλακτικές και μη ανταλλακτικές υπηρεσίες)	36
15. Έξοδα	37
16. Καθαρή θέση.....	40
17. Σημειώσεις – Προσάρτημα	40
18. Λογιστικά Μητρώα	44
19. Μεταβολές λογιστικών πολιτικών, λογιστικών εκτιμήσεων και διορθώσεις λαθών	45
20. Λογιστική πολιτική πρώτης εφαρμογής	46

Πρόλογος

Με το π.δ. 54/2018 «Ορισμός του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης» (ΛΠΓΚ) (Α' 103), καθορίζεται το λογιστικό πλαίσιο που διέπει τις οντότητες της γενικής κυβέρνησης, όπως αυτές καθορίζονται από το μητρώο της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής (ΕΛΣΤΑΤ). Καλύπτει συνολικά όλους τους υποτομείς της Γενικής Κυβέρνησης και παρουσιάζει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες, που παρουσιάζονται βάσει της αρχής (παραδοχής) του δεδουλευμένου, με σκοπό την παροχή χρηματοοικονομικών πληροφοριών μέσω χρηματοοικονομικών αναφορών που ευθυγραμμίζονται με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημόσιου Τομέα (IPSAS) και τα Πρότυπα του Ευρωπαϊκού Συστήματος Λογαριασμών (ESA).

Το νέο Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης (ΛΠΓΚ) εισάγει την εφαρμογή ενός κοινού σχεδίου λογαριασμών, τόσο για την κατάρτιση και την παρουσίαση των πληροφοριών του προϋπολογισμού όσο και για ανάπτυξη των λογαριασμών της γενικής λογιστικής για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, για όλους τους φορείς Γενικής Κυβέρνησης, αντικαθιστώντας τα υφιστάμενα κλαδικά λογιστικά σχέδια ενσωματώνοντας τις βασικές αρχές των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα, με τα οποία εξασφαλίζεται η ποιότητα και ειδικά η αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, άρα και η διαφάνεια και η λογοδοσία προς τους πολίτες και κάθε ενδιαφερόμενο χρήστη.

Η διαδικασία μετάβασης των ΟΤΑ από 1/1/2026 από το υφιστάμενο κλαδικό λογιστικό σχέδιο το οποίο προέβλεπε το π.δ. 315/1999 στο νέο ΛΠΓΚ αποτελεί ένα σύνθετο και απαιτητικό εγχείρημα, το οποίο δικαίως αντιμετωπίζεται ως «Μεταρρύθμιση» στο πλαίσιο της οποίας απαιτείται η διαχείριση όλων των εμπλεκόμενων παραγόντων (αιρετοί, προσωπικό, συνεργάτες, πληροφοριακά συστήματα, δομές, διαδικασίες) και δεν αποτελεί μία απλή μετάπτωση σε ένα άλλο διαφορετικό λογιστικό σύστημα καταγραφής των οικονομικών πράξεων, γεγονότων και συναλλαγών των ΟΤΑ.

Με σκοπό την υποστήριξη των ΟΤΑ για την εφαρμογή του π.δ. 54 / 2018, υπογράφηκε στις 21/7/2025, προγραμματική σύμβαση μεταξύ ΥΠ.ΕΣ., Κ.Ε.Δ.Ε., ΕΝ.Π.Ε. και Ε.Ε.Τ.Α.Α., που περιλαμβάνει: ενημερωτικές συναντήσεις για τον νέο προϋπολογισμό, την εκπόνηση των απαραίτητων οδηγιών σε συνεργασία με το ΥΠΕΣ και το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους, την εκπαίδευση / ενημέρωση του προσωπικού των Δήμων και των Περιφερειών και την παρουσίαση των οδηγιών, την υποστήριξη των Δήμων και των Περιφερειών στην εφαρμογή του π.δ. 54/2018.

Το παρόν τεύχος αναφέρεται στις βασικές αλλαγές στο λογιστικό σύστημα και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των ΟΤΑ λόγω της εφαρμογής του π.δ. 54/2018 και της πλήρους αντικατάστασης του προηγούμενου λογιστικού πλαισίου το οποίο προέβλεπε το π.δ. 315/1999 .

Το παρόν εκπονήθηκε από την ελεγκτική εταιρεία «Συνεργαζόμενοι Ορκωτοί Λογιστές» (ΣΟΛCROWE) ΑΕ, η οποία έχει πολύχρονη εμπειρία στον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των Δήμων και των Περιφερειών και συμμετείχε καθοριστικά στο σχεδιασμό και την εφαρμογή του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου σύμφωνα με το π.δ. 315/1999. Οι οδηγίες του παρόντος συντάχθηκαν από ειδική για το σκοπό αυτό ομάδα εργασίας της ΣΟΛCROWE, στην οποία συμμετείχαν μέλη της με πολύχρονη εμπειρία και εξειδικευμένες γνώσεις στο θέμα:

- Σταμάτης Δρίτσας, *Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής, Διδάκτωρ Νομικής του Ε.Κ.ΠΑ και του Παντείου Πανεπιστημίου, Μέλος του Επιστημονικού Συμβουλίου του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ).*
- Διονύσης Παπαγεωργακόπουλος, *Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής, Msc Consultancy and International Accounting University of Reading Μέλος του Συμβουλίου Λογιστικής Τυποποίησης της Ε.Α.Τ.Ε και του Επιστημονικού Συμβουλίου του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ), συγγραφέας συγγραμμάτων Ελεγκτικής και Λογιστικής.*
- Γιάννης Ράλλης, *Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής, Διδάκτωρ του Παντείου Πανεπιστημίου συγγραφέας συγγραμμάτων Λογιστικής των Ο.Τ.Α και των Διεθνών Προτύπων του Δημόσιου Τομέα.*

Συντονιστής του έργου ήταν ο Κος Γεώργιος Σταματίου, *Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής, Αναπληρωτής Διευθύνων Σύμβουλος της ΣΟΛCROWE*.

Για την ολοκλήρωση του παρόντος ελήφθησαν υπόψη και οι χρήσιμες επισημάνσεις στελεχών του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους (Γ.Λ.Κ). :

- Δημήτριος Παλιούρας, *Προϊστάμενος Διευθυντής Λογιστικής & Εφαρμογής Λογιστικού Πλαισίου Γενικής Κυβέρνησης*
- Παναγιώτης Κανελλέας, *Προϊστάμενος Υποδιεύθυνσης Λογιστικής & Εφαρμογής Λογιστικού Πλαισίου Γενικής Κυβέρνησης*
- Χρήστος Δήμος, *Προϊστάμενος Τμήματος για την Σύνταξη Ενοποιημένων Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων στη Γενική Κυβέρνηση*

Ευχαριστούμε ιδιαίτερα το Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών (Ο.Π.Α.) και την κ. Σάνδρα Κοέν, Καθηγήτρια Λογιστικής Ο.Π.Α. πολύ χρήσιμες παρατηρήσεις - επισημάνσεις.

Την ευθύνη συντονισμού και παρακολούθησης από πλευράς Ε.Ε.Τ.Α.Α είχε ο Γιάννης Γούπιος, Διευθυντής Οικονομικής Ανάπτυξης, Οργάνωσης & Περιβάλλοντος.

Σύνοψη

Το Προεδρικό Διάταγμα 54/2018 (εφεξής π.δ. 54/2018 ή «ΛΠΓΚ») εισήγαγε ένα εκσυγχρονισμένο πλαίσιο λογιστικών κανόνων για τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, συνδέοντας άμεσα τη δημόσια λογιστική με τα διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Το πλαίσιο αυτό διαμορφώθηκε με βάση τις αρχές των International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), με στόχο την ενίσχυση της διαφάνειας, της συγκρισιμότητας και της αξιοπιστίας των οικονομικών καταστάσεων των δημοσίων φορέων.

Σε σχέση με το π.δ. 315/1999 και το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο (εφεξής και «ΚΛΣΧ»), που προβλέπεται να εφαρμόζεται από τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης (εφεξής «ΟΤΑ») και επί σειρά ετών αποτελούσε το βασικό σημείο αναφοράς για την εφαρμογή της διπλογραφικής μεθόδου στους Δήμους, το π.δ. 54/2018 διατηρεί ορισμένες δομικές ομοιότητες. Περιληπτικά, οι ομοιότητες μεταξύ του π.δ. 54/2018 και του π.δ. 315/1999 είναι οι εξής:

- Βασική λογιστική αρχή και για τα δύο πλαίσια αποτελεί η αρχή του δεδουλευμένου
- Εφαρμογή της διπλογραφικής λογιστικής μεθόδου
- Κοινή λογική παρουσίασης οικονομικής θέσης & αποτελεσμάτων.
- Ως προς τον στόχο της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης υπάρχει κοινή επιδίωξη διαφάνειας και συγκρισιμότητας.

Η θεμελιώδης διαφορά μεταξύ των διεθνών προτύπων IPSAS και του π.δ. 54/2018 από τη μία μεριά και του ελληνικού δημοσίου λογιστικού κώδικα —όπως καθιερώθηκε με το π.δ. 315/1999 και το Ε.Γ.Λ.Σ.— έγκειται στον τρόπο σύνταξης και εφαρμογής των κανόνων. Τα IPSAS και το π.δ.54/2018 είναι «principle-based», δηλαδή βασίζονται σε θεμελιώδεις λογιστικές αρχές και γενικές κατευθυντήριες γραμμές, οι οποίες αφήνουν σημαντικό περιθώριο κρίσης στη διοίκηση για την ερμηνεία και εφαρμογή τους, ανάλογα με τη φύση των συναλλαγών και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του φορέα. Η προσέγγιση αυτή επιτρέπει την επίτευξη αληθούς και εύλογης απεικόνισης (true and fair view) και την καλύτερη προσαρμογή του λογιστικού πλαισίου σε πολύπλοκες συναλλαγές. Αντίθετα, το π.δ. 315/1999 (και το ΕΓΛΣ) λειτουργεί περισσότερο ως «κανονιστικός κώδικας» και καθορίζει λεπτομερώς ένα πλήρες λογιστικό σχέδιο, το περιεχόμενο του κάθε λογαριασμού και τον τρόπο λειτουργίας των λογαριασμών. Σημειώνεται ωστόσο ότι παρόλη τη σημαντική μεγαλύτερη ευελιξία του π.δ. 54/2018 σε θέματα λογιστικών αρχών και αυτό καθορίζει ένα υποχρεωτικό και πλήρες σχέδιο λογαριασμών που στηρίζεται στο Ευρωπαϊκό Σύστημα Λογαριασμών (European System of Accounts – ESA).

Στο π.δ. 315/1999 το σχέδιο λογαριασμών οργανώνεται σε τρία ανεξάρτητα «λογιστικά κυκλώματα» (γενική λογιστική, αναλυτική λογιστική, λογαριασμοί τάξεως). Αυτή η δομή αντανακλά μια νομοθετικά κωδικοποιημένη λογική, η οποία στηρίζεται σημαντικά στη συμμόρφωση με λεπτομερείς οδηγίες ως προς την καταχώρηση των λογιστικών γεγονότων περιορίζει το εύρος της ερμηνείας και απαιτεί λιγότερη ευελιξία έναντι των αρχών που χαρακτηρίζουν το ΛΠΓΚ και τα IPSAS. Βέβαια και το νέο ΛΠΓΚ προβλέπει ένα ιδιαίτερα αναλυτικό σχέδιο λογαριασμών γενικής λογιστικής, επιδιώκοντας το μέγιστο δυνατό βαθμό τυποποίησης στην καταγραφή των λογιστικών γεγονότων. Η πρακτική αυτή θα μπορούσε να ερμηνευτεί και σε αυτή την περίπτωση ως ένας εγγενής περιορισμός στην ανάπτυξη ενός λογιστικού πλαισίου αρχών και αναπόφευκτα περιορίζει σημαντικά την ευελιξία που χαρακτηρίζει τα IPSAS. Ωστόσο, το νέο ΛΠΓΚ εστιάζει πολύ περισσότερο στην εφαρμογή αρχών, σχετικών με την παρουσίαση της εύλογης εικόνας της χρηματοοικονομικής θέσης, των επιδόσεων και των χρηματοοικονομικών οντότητας, προκειμένου να επιτυγχάνονται οι προδιαγραφές ποιότητας των χρηματοοικονομικών πληροφοριών που παρουσιάζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και κατ' επέκταση και στις χρηματοοικονομικές αναφορές και περιορίζεται λιγότερο στην στενή εφαρμογή της καταγραφής των λογιστικών γεγονότων σε συγκεκριμένους λογαριασμούς.

Το παρόν αποσκοπεί στο να παρουσιάσει τις διαφορές του ΛΠΓΚ με το υφιστάμενο Λογιστικό Πλαίσιο σύμφωνα με το π.δ. 315/1999, και να αποτελέσει έναν οδηγό κατανόησης του νέου λογιστικού πλαισίου για τις Διοικήσεις των Δήμων και ειδικότερα:

- Λαμβάνει υπόψη του την υφιστάμενη κατάσταση των ΟΤΑ, έτσι όπως αυτή προσδιορίζεται από το π.δ. 315/1999.
- Έχει ως σημείο έναρξης το π.δ. 315/1999, το οποίο συγκρίνει ανά ομάδα λογαριασμών με το π.δ. 54/2018 όπως αυτό θα εφαρμοστεί υπό τις υφιστάμενες εκδομένες λογιστικές πολιτικές.
- Προσεγγίζει ειδικά θέματα του π.δ. 54/2018 που δεν υπήρχαν στο π.δ. 315/1999 (π.χ. λογιστικές πολιτικές για τα γεγονότα μετά το τέλος της χρήσης, αλλαγή λογιστικής πολιτικής, διόρθωση λάθους κ.λπ.).
- Λαμβάνει υπόψη ότι οι ΟΤΑ έχουν ήδη εμπειρία στην εφαρμογή διπλογραφικού λογιστικού συστήματος και της εφαρμογής του δεδουλευμένου.
- Περιλαμβάνει ενδεικτικά παραδείγματα σε ειδικά θέματα εφαρμογής του ΛΠΓΚ που ενδιαφέρουν τους ΟΤΑ.
- Εστιάζεται στις Λογιστικές Πολιτικές καθώς και στην εγκύκλιο 2/905/ΔΛΓΚ/13.1.2025 «Εφαρμογή του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης στις λοιπές οντότητες (φορείς) της Γενικής Κυβέρνησης στο πλαίσιο της Λογιστικής Μεταρρύθμισης».

Στη συνέχεια παρατίθεται πίνακας με τη σύνοψη των διαφορών μεταξύ του ΛΠΓΚ και του π.δ. 315/1999, οι οποίες καταγράφονται στο πλαίσιο της παρούσας εργασίας.

Θέμα / Διαφορά	π.δ. 315/1999	π.δ. 54/2018
Σχέδιο Λογαριασμών	Διαφορετικό Λογιστικό Σχέδιο και ΚΑΕ προϋπολογισμού	Κοινό σχέδιο λογαριασμών προϋπολογισμού και λογιστικής
Ενσώματα περιουσιακά στοιχεία	Δεν προβλέπεται η διάκριση σε ιδιοχρησιμοποιούμενα και επενδυτικά ακίνητα– αποσβέσεις βάσει των προβλεπόμενων συντελεστών από την κείμενη κάθε φορά νομοθεσία	Προβλέπεται η διάκριση σε ιδιοχρησιμοποιούμενα και επενδυτικά ακίνητα – Διαφορές σε θέματα αναγνώρισης, επιμέτρησης, απομείωσης και απόσβεσης όπως αναλύονται παρακάτω
Έρευνα και Ανάπτυξη	Δεν προβλέπεται η διάκριση των δαπανών σε έξοδα έρευνας και ανάπτυξης κατά την ιδιοπαραγωγή άυλων παγίων– οι αποσβέσεις διενεργούνται βάσει των προβλεπόμενων συντελεστών από την κείμενη κάθε φορά νομοθεσία	Οι δαπάνες ανάπτυξης μπορεί να αναγνωριστούν ως άυλα περιουσιακά στοιχεία υπό προϋποθέσεις ενώ τα έξοδα έρευνας καταχωρούνται ως έξοδα στην κατάσταση αποτελεσμάτων – διακρίνονται σε περιουσιακά στοιχεία με περιορισμένη ζωή (αποσβένονται) και με απεριόριστη ζωή (δεν αποσβένονται και ελέγχονται ως προς την απομείωσή τους)
Έξοδα πολυετούς απόσβεσης	Αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία και αποσβένονται	Δεν αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία βάσει των κριτηρίων αρχικής αναγνώρισης του

Θέμα / Διαφορά	π.δ. 315/1999	π.δ. 54/2018
		ΛΠΓΚ – θεωρούνται έξοδα της χρήσης που λαμβάνουν χώρα
Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση	Παρακολουθούνται σε συγκεκριμένο λογαριασμό με τον τίτλο «Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση»	Παρουσιάζονται στην κατηγορία των παγίων που αφορούν
Αποθέματα	Δεν προβλέπεται σε καμία περίπτωση η κεφαλαιοποίηση τόκων παρά μόνο ως έξοδο πολυετούς απόσβεσης. Αγορές υπό παραλαβή καταχωρούνται σε μεταβατικό λογαριασμό «αγορές υπό παραλαβή». Για τον προσδιορισμό του κόστους κτήσεως προβλέπεται και η μέθοδος LIFO. Προβλέπεται η τήρηση αναλυτικής λογιστικής. Χρησιμοποιείται και η αξία αντικατάστασης ως βάση αποτίμησης για την εκτίμηση πρόβλεψης υποτίμησης. Δεν περιλαμβάνονται αναλυτικές οδηγίες για την αναγνώριση υποτίμησης και της αναστροφής της.	Κεφαλαιοποίηση τόκων λόγω χρηματοδότησης ή μακροπρόθεσμου χαρακτήρα αποπληρωμής της οφειλής προς τον προμηθευτή. Για τον προσδιορισμό του κόστους κτήσεως δεν προβλέπεται η μέθοδος LIFO. Δεν είναι υποχρεωτική η τήρηση αναλυτικής λογιστικής. Χρησιμοποιείται και η αξία αντικατάστασης ως βάση μεταγενέστερης επιμέτρησης για την εκτίμηση τυχόν απομείωσης μόνο στην περίπτωση των αποθεμάτων τέλους που δεν προορίζονται προς πώληση. Διαφορετικά χρησιμοποιείται μόνο η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Παρέχονται αναλυτικές οδηγίες για την αναγνώριση ζημίας απομείωσης και της αναστροφής της.
Επενδύσεις και συμμετοχές	Δεν προβλέπεται σε καμία περίπτωση η επιμέτρηση σε εύλογη αξία. Ειδική οδηγία για τη μεταγενέστερη επιμέτρηση βάσει της τρέχουσας τιμής.	Προβλέπεται η επιμέτρηση σε εύλογη αξία και δεν χρησιμοποιείται η βάση της τρέχουσας τιμής.
Απαιτήσεις και απομειώσεις επισφαλών απαιτήσεων	Δεν προβλέπεται η εφαρμογή της βάσης επιμέτρησης «εύλογη αξία». Λογιστική υποτίμησης βάσει προβλέψεων. Τοκοφόρες απαιτήσεις και δάνεια αναγνωρίζονται στα ονομαστικά τους ποσά.	Η αρχική αναγνώριση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων γίνεται στην εύλογη αξία τους. Προβλέπεται η απομείωση. Τοκοφόρες απαιτήσεις και δάνεια επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος.
Επιχορηγήσεις επενδύσεων	Αναγνωρίζονται σε στοιχείο καθαρής θέσης και αποσβένονται	Αναγνωρίζονται ως υποχρεώσεις και μεταφέρονται στα έσοδα με την

Θέμα / Διαφορά	π.δ. 315/1999	π.δ. 54/2018
		εκπλήρωση της δέσμευσης.
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	Αρχική αναγνώριση και μεταγενέστερη επιμέτρηση σε ονομαστικά ποσά.	Αρχική αναγνώριση στην εύλογη αξία και μεταγενέστερη επιμέτρηση στο αποσβέσιμο κόστος
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	Δεν προβλέπεται χρήση της εύλογης αξίας ως βάσης επιμέτρησης.	Προβλέπεται χρήση της εύλογης αξίας ως βάσης επιμέτρησης. Ωστόσο, στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις η ονομαστική αξία ταυτίζεται συνήθως με την εύλογη (λαμβανομένης υπόψη και της σημαντικότητας της όποιας διαφοράς).
Παράγωγα	Δεν προβλέπεται λογιστική για παράγωγα	Προβλέπεται λογιστική για παράγωγα. Ωστόσο δεν αναμένονται συναλλαγές από τους ΟΤΑ τέτοιας φύσης και για το λόγο αυτό δεν έχει συμπεριληφθεί σχετική αναφορά για τις συναλλαγές σε παράγωγα.
Μισθώσεις	Δεν προβλέπεται η διάκριση των μισθώσεων σε χρηματοδοτικές και λειτουργικές και δεν περιλαμβάνεται λογιστική σχετικά με την πώληση με επαναμίσθωση. Όλα τα μισθώματα καταχωρούνται ως έξοδα ενοικίων στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης.	Προβλέπεται η διάκριση των μισθώσεων σε χρηματοδοτικές και λειτουργικές, τόσο για τους μισθωτές όσο και τους εκμισθωτές. Περιλαμβάνεται λογιστική σχετικά με την πώληση με επαναμίσθωση.
Προβλέψεις	Επιτρέπεται η αναγνώριση γενικών προβλέψεων. Στη λογιστική των προβλέψεων συμπεριλαμβάνεται και η λογιστική των υποτιμήσεων περιουσιακών στοιχείων (οι οποίες εμφανίζονται όμως αφαιρετικά της αξίας των παγίων) Δεν προβλέπεται η διάκριση προβλέψεων και ενδεχόμενων υποχρεώσεων.	Οι προβλέψεις θα αναγνωρίζονται εφόσον ικανοποιούνται τρεις προϋποθέσεις: α) υφίσταται μια παρούσα δέσμευση ως αποτέλεσμα ενός παρελθοντικού γεγονότος, β) είναι πιθανό ότι θα απαιτηθεί εκροή πόρων για τον διακανονισμό της, και γ) δύναται να γίνει αξιόπιστη εκτίμηση του ύψους της υποχρέωσης (μελλοντικής εκροής πόρων). Εάν δεν πληρείται κάποιο από τα ανωτέρω κριτήρια, τότε δεν αναγνωρίζεται πρόβλεψη. Οι απομειώσεις των περιουσιακών στοιχείων δεν νοούνται ως

Θέμα / Διαφορά	π.δ. 315/1999	π.δ. 54/2018
		προβλέψεις. Διάκριση προβλέψεων και ενδεχόμενων υποχρεώσεων.
Έσοδα	Δεν προβλέπεται η διάκριση σε έσοδα από ανταλλακτικές υπηρεσίες και μη ανταλλακτικές υπηρεσίες. Αναγνωρίζονται έκτακτα έσοδα και κέρδη καθώς και έσοδα προηγούμενων περιόδων.	Προβλέπεται η διάκριση σε έσοδα από ανταλλακτικές συναλλαγές και μη ανταλλακτικές συναλλαγές. Δεν υπάρχει εννοιολογικά ο όρος έκτακτα έσοδα και κέρδη καθώς και έσοδα προηγούμενων περιόδων. Όλα τα έσοδα είναι λειτουργικά.
Έξοδα	Προβλέπεται η λογιστική της περιοδικής κατανομής. Υλικά άμεσης ανάλωσης εξοδοποιούνται. Προβλέπεται η αναγνώριση δαπανών και εξόδων γενικής φύσης. Παρουσιάζονται έκτακτα έξοδα και έξοδα προηγούμενων χρήσεων.	Δεν προβλέπεται η λογιστική της περιοδικής κατανομής. Δεν προβλέπεται η αναγνώριση δαπανών και εξόδων γενικής φύσης. Δεν παρουσιάζονται έκτακτα έξοδα και έξοδα προηγούμενων χρήσεων.
Καθαρή θέση	Καταχωρούνται οι επιχορηγήσεις επενδύσεων σε αποθεματικά. . Καταχωρείται η αξία παγίων περιουσιακών στοιχείων που παραχωρούνται στο Δήμο από δωρεές.	Δεν καταχωρούνται οι επιχορηγήσεις επενδύσεων απευθείας σε αποθεματικά στην καθαρή θέση. Δεν καταχωρείται η αξία παγίων περιουσιακών στοιχείων που παραχωρούνται στο Δήμο από δωρεές. Αυτές αναγνωρίζονται ως έσοδα από μεταβιβάσεις όταν έχουν ικανοποιηθεί όλες οι σχετικές δεσμεύσεις.
Σημειώσεις προσάρτημα	Απλές αναφορές συμμόρφωσης και περιορισμένες αναλύσεις ή γνωστοποιήσεις	Βασικές αναλύσεις και γνωστοποιήσεις ανά στοιχείο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και ειδικά θέματα, σύμφωνα με τις απαιτήσεις των λογιστικών πολιτικών.
Λογιστικά μητρώα	Προβλέπεται μόνο το μητρώο παγίων, το βιβλίο αποθήκης και το μητρώο χρεογράφων. Το π.δ. 315/1999 στις γενικές του διατάξεις προβλέπει την τήρηση όλων των λογαριασμών στην	Προβλέπονται επτά συνολικά πρόσθετα αρχεία – μητρώα.

Θέμα / Διαφορά	π.δ. 315/1999	π.δ. 54/2018
	έσχατη ανάλυσή τους που πρακτικά ισοδυναμεί με την τήρηση αναλυτικών μητρών. ¹	
Χρηματοοικονομικές αναφορές	Δεν προβλέπεται η σύνταξη χρηματοοικονομικών αναφορών και προβλέπονται η σύνταξη της κατάστασης διάθεσης κερδών και λογαριασμού εκμετάλλευσης ως επιμέρους οικονομικές καταστάσεις.	Προβλέπεται η σύνταξη χρηματοοικονομικών αναφορών και προβλέπονται η σύνταξη της κατάστασης ταμειακών ροών και μεταβολών καθαρής θέσης ενώ δεν προβλέπεται η κατάσταση διάθεσης κερδών και λογαριασμού εκμετάλλευσης ως επιμέρους χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
Λογιστική πρώτη εφαρμογής	Δεν προβλέπεται σχετική λογιστική πολιτική.	Προβλέπονται ειδικές οδηγίες και συγκεκριμένη λογιστική πολιτική. ²
Λογαριασμοί τάξεως	Προβλέπονται για την παρακολούθηση μεταξύ άλλων του προϋπολογισμού	Δεν προβλέπονται – Δεν υπάρχει υποχρέωση
Αναλυτική λογιστική	Προβλέπεται για κοστολογικούς σκοπούς	Δεν προβλέπεται – Δεν υπάρχει υποχρέωση

¹ Ωστόσο, οι Δήμοι στην πράξη είχαν αναπτύξει και άλλα μητρώα / αρχεία με σκοπό την εξυπηρέτηση της εύρυθμης λειτουργίας τους (ενδεικτικά αναφέρεται το «μητρώο απαιτήσεων»)

² Λογιστικές αρχές, αναγνωρίσεις και επιμετρήσεις περιουσιακών στοιχείων που έχουν αναλυθεί σε μεταγενέστερες λογιστικές πολιτικές κατισχύουν της Λογιστικής Πολιτικής Πρώτης Εφαρμογής εφόσον υπάρχει διαφοροποίηση.

1. Γενικά - Σχέδιο Λογαριασμών

Όσον αφορά στα Σχέδια Λογαριασμών τα οποία προβλέπονται από το προηγούμενο και το νέο πλαίσιο λογιστικής καταγράφονται δύο κύριες διαφορές, οι οποίες είναι οι εξής:

1. Οι φορείς της Γενικής Κυβέρνησης πλέον, με την εφαρμογή του π.δ. 54/2018, θα είναι υποχρεωμένοι να τηρούν λογιστικό διπλογραφικό σύστημα που θα παρακολουθεί τα οικονομικά τους δεδομένα με βάση την αρχή του δεδουλευμένου σε 8 ομάδες λογαριασμών ως εξής:

- Ομάδα 1: έσοδα
- Ομάδα 2: δαπάνες
- Ομάδα 3: ενσώματα πάγια, άυλα πάγια και αποθέματα
- Ομάδα 4: χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία
- Ομάδα 5: χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις
- Ομάδα 6: προβλέψεις
- Ομάδα 7: λοιπές οικονομικές ροές
- Ομάδα 8: λογαριασμοί καθαρής θέσης

Με την υιοθέτηση του σχεδίου λογαριασμών επιτυγχάνεται: α) ενιαία κωδικοποίηση για όλους τους Φορείς της Γενικής Κυβέρνησης και β) ενιαία κωδικοποίηση για Προϋπολογισμό-Λογιστική.

Το λογιστικό σχέδιο του π.δ. 315/1999 περιλαμβάνει δέκα ομάδες εκ των οποίων, η ομάδα 1 έως 8 αφορά την Γενική Λογιστική, η ομάδα 9 αφορά την Αναλυτική Λογιστική και η ομάδα 0 τους Λογαριασμούς Τάξεως. Αντίθετα, το Π.Δ. 54/2018 αποτελείται από 8 ομάδες, δίχως να είναι υποχρεωτική η τήρηση αναλυτικής λογιστικής και λογαριασμών τάξεως.

Οι ομάδες λογαριασμών του ΚΛΣΧ το οποίο προβλέπεται από το π.δ. 315/1999 έχουν ως εξής:

- Ομάδα 1: Πάγιο Ενεργητικό
- Ομάδα 2: Αποθέματα
- Ομάδα 3: Απαιτήσεις και διαθέσιμα
- Ομάδα 4: Καθαρή θέση - προβλέψεις - μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις
- Ομάδα 5: Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις
- Ομάδα 6: Οργανικά έξοδα κατ' είδος
- Ομάδα 7: Οργανικά έσοδα κατ' είδος
- Ομάδα 8: Λογαριασμοί αποτελεσμάτων
- Ομάδα 9: Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως
- Ομάδα 10: Λογαριασμοί τάξεως

2. Η κωδικοποίηση για τον Προϋπολογισμό διαφέρει από την κωδικοποίηση του λογιστικού σχεδίου.

2. Ενσώματα Περιουσιακά στοιχεία (Αναγνώριση - Επιμέτρηση - Απομείωση - Απόσβεση)

Όσον αφορά στις λογιστικές πολιτικές σχετικά με τα περιουσιακά στοιχεία, οι οποίες προβλέπονται από το δύο πλαίσια λογιστικής καταγράφονται επτά κύριες διαφορές, οι οποίες είναι οι εξής:

1. Ως προς την ταξινόμηση ακινήτων ως επενδυτικά ή ιδιοχρησιμοποιούμενα σύμφωνα με το π.δ. 54/2018 προβλέπεται η διάκριση των ακινήτων σε επενδυτικά ακίνητα και σε ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα, με βάση τη χρήση τους. Τα επενδυτικά ακίνητα διαφοροποιούνται από τα ιδιοχρησιμοποιούμενα καθώς κατέχονται για αποκόμιση αναμενόμενων χρηματοροών που είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τα άλλα περιουσιακά στοιχεία του Δήμου ενώ τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα παράγουν χρηματοροές από παραγωγή ή παροχή αγαθών και υπηρεσιών που αποδίδονται όχι μόνο σε συγκεκριμένο ακίνητο αλλά γενικότερα στα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται στη διαδικασία παραγωγής ή παροχής των συγκεκριμένων αγαθών και υπηρεσιών του Δήμου.

Αντίθετα, το π.δ. 315/1999 δεν προβλέπει καμία διάκριση των ακινήτων του Δήμου σε κατηγορίες με βάση τη χρήση τους.

2. Ως προς την αρχική αναγνώριση σύμφωνα με το π.δ. 54/2018:

- A. Τα έξοδα κτήσεως των εδαφικών εκτάσεων και κτηρίων (πχ φόροι μεταβίβασης, συμβολαιογραφικά και μεσιτικά οι αμοιβές μελετητών και δικηγόρων) προσανυξάνουν το αρχικό κόστος των στοιχείων αυτών. Επιπλέον, οι δαπάνες για μελέτες και έρευνες κατασκευής, επεκτάσεως ή συμπληρώσεως κτιρίων και λοιπών έργων προσανυξάνουν το κόστος.
- B. Εάν η πληρωμή αναβάλλεται πέραν των συνήθων πιστωτικών όρων, η διαφορά μεταξύ της τιμής μετρητοίς για την αγορά ενός ενσώματου παγίου και του συνόλου των πληρωμών, αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκων, κατά τη διάρκεια της περιόδου της τεκμαιρόμενης πίστωσης.
- Γ. Το κόστος ενός ενσώματου παγίου, που κατέχεται από μισθωτή βάσει σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης, προσδιορίζεται σύμφωνα με τη Λογιστική Πολιτική “Μισθώσεις”. Περισσότερα για το θέμα αυτό αναφέρονται στο κεφάλαιο 12 «Μισθώσεις».
- Δ. Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων περιλαμβάνει:
 - α) την τιμή αγοράς του, συμπεριλαμβανομένων των εισαγωγικών δασμών και των μη επιστρεπτέων φόρων αγοράς μετά την αφαίρεση εμπορικών εκπτώσεων και μειώσεων τιμών,
 - β) κάθε κόστος που αφορά άμεσα τη θέση του περιουσιακού στοιχείου στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει και
 - γ) την αρχική εκτίμηση του κόστους αποσυναρμολόγησης και απομάκρυνσης του στοιχείου και αποκατάστασης του χώρου όπου έχει τοποθετηθεί, για δέσμευση που αναλαμβάνει η οντότητα είτε κατά την απόκτηση του στοιχείου είτε ως συνέπεια χρήσης του στοιχείου για συγκεκριμένη περίοδο που δε σχετίζεται με την παραγωγή προϊόντων ή υπηρεσιών (δε συναρτάται με το ύψος παραγωγής), κατά την περίοδο αυτή. Η προσαύξηση της αξίας του ενσώματου παγίου κατά την

αρχική αναγνώρισή του με τα κόστη αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης ή αποκατάστασης, προσδιορίζεται βάσει της παρούσας αξίας του ποσού που εκτιμάται ότι θα απαιτηθεί μελλοντικά για το σκοπό αυτό και στο οποίο επιμετράται και η αντίστοιχη πρόβλεψη που αναγνωρίζεται στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης. Για παράδειγμα, το κόστος απομάκρυνσης μιας ανεμογεννήτριας στο τέλος της ωφέλιμης της ζωής δε συναρτάται με το βαθμό χρήσης της σε μια περίοδο, για λόγους παραγωγής ενέργειας και επιβαρύνει το κόστος κτήσης αυτής κατά την αρχική της αναγνώριση. Όταν το κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης ή αποκατάστασης σχετίζεται με την παραγωγή των προϊόντων ή των υπηρεσιών (συναρτάται με το ύψος παραγωγής), το σχετικό κόστος δεν προσauζάνει την αξία του ενσωμάτου παγίου κατά την αρχική του αναγνώριση, αλλά το ποσό που αναλογεί στο ύψος παραγωγής μιας περιόδου επιβαρύνει το σχετικό κόστος παραγωγής με ταυτόχρονη αναγνώριση σχετικής πρόβλεψης στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης.

Σύμφωνα με το π.δ. 315/1999 ισχύουν τα εξής:

- A. Τα έξοδα κτήσεως των εδαφικών εκτάσεων και κτηρίων (πχ φόροι μεταβίβασης, συμβολαιογραφικά και μεσιτικά οι αμοιβές μελετητών και δικηγόρων) δεν περιλαμβάνονται στην τιμή κτήσεως των στοιχείων αυτών και καταχωρούνται και παρακολουθούνται στο λογαριασμό 16.14 " έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων" και αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος της πραγματοποιήσεως τους είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία.
- B. Οι "Έρευνες – Πειραματικές εργασίες και ειδικές δαπάνες" περιλαμβάνουν (α) δαπάνες για μελέτες και έρευνες κατασκευής, επέκτασης ή συμπλήρωσης κτιρίων και λοιπών έργων, οι οποίες μετά την ολοκλήρωση μεταφέρονται στους αντίστοιχους λογαριασμούς πολυετούς απόσβεσης του 16, και (β) ειδικές δαπάνες όπως εφαρμογή σχεδίου πόλεως, κατεδαφίσεις λόγω ρυμοτομίας, επικινδυνότητας ή αυθαιρεσιών, που επίσης μεταφέρονται στον 16, εκτός από δαπάνες κατασκευής/επέκτασης/συμπλήρωσης πλην κτιρίων, οι οποίες μεταφέρονται στους κατάλληλους λογαριασμούς 12, 13, 14, 16 ή 17 ανάλογα με τη φύση τους. Η αρχική αναγνώριση των δαπανών γίνεται στην ονομαστική τους αξία, ανεξάρτητα από τυχόν αναβολή πληρωμής πέραν των συνήθων πιστωτικών όρων. Επιπλέον, ενσώματο πάγιο που κατέχεται μέσω χρηματοδοτικής μίσθωσης δεν αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο του μισθωτή, ενώ το κόστος ενός παγίου δεν περιλαμβάνει δαπάνες που καταχωρούνται ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης ούτε το κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης και αποκατάστασης του χώρου εγκατάστασής του.
3. Ως προς την υποτίμηση – απομείωση, σχετικά με την απομείωση περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με το π.δ. 54/2018 προβλέπονται οι κάτωθι λογιστικές πολιτικές:
- Λογιστική Πολιτική «Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων που δημιουργούν Χρηματοροές»
 - Λογιστική Πολιτική «Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων που δεν δημιουργούν Χρηματοροές»
- Αντίθετα, το π.δ. 315/1999 δεν περιλαμβάνει καθοδήγηση σχετικά με τον υπολογισμό της υποτίμησης μη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων.
4. Ως προς τα κτήρια και εγκαταστάσεις σε ακίνητα τρίτων σύμφωνα με το π.δ. 54/2018 οι δαπάνες για βελτιώσεις/προσθήκες σε ακίνητα μισθωμένα με λειτουργική μίσθωση υπόκεινται στον κάτωθι λογιστικό χειρισμό:

- α) Στην περίπτωση που η ωφέλιμη οικονομική ζωή του ακινήτου είναι σημαντικά μεγαλύτερη από τον χρόνο της μίσθωσης (χρόνος χρήσης), το κόστος κατασκευής του ακινήτου αναγνωρίζεται ως άυλο πάγιο περιουσιακό στοιχείο (συμβατική χρήση ακινήτου), υποκείμενο στον προβλεπόμενο από το νόμο λογιστικό χειρισμό (απόσβεση στη διάρκεια της μίσθωσης και έλεγχο απομείωσης).
- β) Στην περίπτωση που η ωφέλιμη οικονομική ζωή του ανεγειρόμενου παγίου ταυτίζεται ουσιαστικά με την περίοδο που η μισθώτρια συμβατικά το χρησιμοποιεί, η σύμβαση είναι στην ουσία χρηματοδοτική μίσθωση, με το σύνολο της αξίας της (κόστος κατασκευής του ακινήτου) προκαταβαλλόμενο από τη μισθώτρια. Η οντότητα αναγνωρίζει το πάγιο ως ακίνητο (κτήριο), το οποίο υπόκειται στον προβλεπόμενο από το νόμο λογιστικό χειρισμό (απόσβεση στη διάρκεια της μίσθωσης και έλεγχο απομείωσης).

Σημειώνεται ότι η περίπτωση β) είναι η συνηθέστερη στις λειτουργικές μισθώσεις που συνάπτουν οι Δήμοι.

Σύμφωνα με το π.δ. 315/1999 ισχύουν τα εξής:

Στους λογαριασμούς 11.07 "κτίρια- εγκαταστάσεις κτιρίων σε ακίνητα τρίτων", 11.08 "τεχνικά έργα εξυπηρετήσεως, μεταφορών σε ακίνητα τρίτων", 11.09 "λοιπά τεχνικά έργα σε ακίνητα τρίτων" και 11.10 "υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων τρίτων" παρακολουθούνται τα κτίρια και τεχνικά έργα που κατασκευάζονται, καθώς και τα έξοδα που γίνονται σε ακίνητα κυριότητας τρίτων, όταν ο Δήμος έχει δικαίωμα χρήσεως για ορισμένο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά, μετά την πάροδο του οποίου τα εν λόγω έργα (π.χ. κτίρια ή διαμορφώσεις) περιέρχονται στον κύριο του ακινήτου χωρίς αντάλλαγμα ή καθίστανται κοινής χρήσεως. Στους λογαριασμούς αυτούς καταχωρούνται: α) το κόστος ανεγέρσεως κτιρίων και τεχνικών έργων β) το κόστος διαμορφώσεων, βελτιώσεων και προσθηκών πάνω σε κτίρια και τεχνικά έργα και γ) τα έξοδα διαμορφώσεως εδαφικών εκτάσεων. Τα κτίρια και τα τεχνικά έργα που κατασκευάζονται από το Δήμο σε ακίνητα τρίτων, καθώς και τα έξοδα που πραγματοποιούνται γι' αυτά, αποσβένονται ανάλογα με το χρόνο της συμβατικής, χρησιμοποιήσεώς τους, με τον όρο ότι ο συντελεστής αποσβέσεως που προσδιορίζεται με βάση το χρόνο χρησιμοποιήσεως δεν θα είναι μικρότερος από το συντελεστή που εφαρμόζεται σε ομοειδή ιδιόκτητα πάγια στοιχεία. Για την ιδιοκτήτρια του γηπέδου-οικοπέδου οικονομική μονάδα, το κόστος κατασκευής του κτιρίου ή του τεχνικού έργου αποτελεί εισόδημα εξ εκμισθώσεως οικοδομών, το οποίο κατανέμεται στα έτη της συμβατικής χρησιμοποιήσεως του έργου υπό του τρίτου.

4. Σύμφωνα με το π.δ. 54/2018, δύναται να αναγνωριστούν πολιτιστικά, περιβαλλοντικά, ή ιστορικά στοιχεία κληρονομιάς εφ' όσον συνιστούν περιουσιακά στοιχεία της οντότητας αναφοράς (περιουσιακά στοιχεία κληρονομιάς), δηλαδή συνιστούν πόρο ελεγχόμενο επί του παρόντος από την οντότητα ως αποτέλεσμα παρελθόντων γεγονότων ή συναλλαγών, ικανό να παρέχει υπηρεσίες που συμβάλλουν στην επίτευξη των σκοπών της οντότητας (δυνατότητα παροχής υπηρεσιών) ή να αυξάνει τις ταμειακές εισροές ή να μειώνει της ταμειακές εκροές της οντότητας (δημιουργία οικονομικών οφελών). Ωστόσο, στην πράξη τα περισσότερα στοιχεία κληρονομιάς δεν ικανοποιούν τον όρο του περιουσιακού στοιχείου της οντότητας και άρα δεν αναγνωρίζονται.

Επισημαίνεται ότι, παρότι το π.δ. 54/2018 παρέχει τη δυνατότητα αναγνώρισης πολιτιστικών, περιβαλλοντικών ή ιστορικών στοιχείων κληρονομιάς ως περιουσιακών στοιχείων, στην πράξη η αναγνώρισή τους από τους Ο.Τ.Α. εμφανίζει αντικειμενικές δυσκολίες. Η αναγνώριση προϋποθέτει, αφενός, ότι ο Ο.Τ.Α. ασκεί έλεγχο επί του στοιχείου (κυριότητα ή άλλο τεκμηριωμένο δικαίωμα ελέγχου) και, αφετέρου, ότι η αξία του μπορεί να επιμετρηθεί με εύλογη αξιοπιστία. Στην πράξη, πολλά πολιτιστικά αγαθά (μνημεία, αρχαιολογικοί χώροι,

κειμήλια κ.λπ.) είτε δεν τελούν υπό τον έλεγχο του Ο.Τ.Α. (π.χ. ανήκουν στην Κεντρική Διοίκηση), είτε δεν είναι δυνατόν να αποτιμηθούν αξιόπιστα. Παρόλο που η οικεία Λογιστική Πολιτική προβλέπει αποτίμηση βάσει της αξίας χρήσης ή της αξίας ασφάλισης για τα συγκεκριμένα στοιχεία, ο προσδιορισμός τους παρουσιάζει αντικειμενικές δυσκολίες, καθώς πολλά πολιτιστικά στοιχεία κληρονομιάς δεν είναι ασφαλισμένα, ενώ ο υπολογισμός της αξίας χρήσης τους μπορεί να είναι εξαιρετικά πολύπλοκος για τα δεδομένα των Ο.Τ.Α. (π.χ. χρήση μοντέλου προεξόφλησης μελλοντικών χρηματικών ροών).

Επιπλέον, σύμφωνα με το π.δ. 315/1999 οι Δήμοι έως σήμερα δεν αναγνωρίζουν ως περιουσιακά στοιχεία αντίστοιχα στοιχεία.

5. Ως προς τις συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών: παραχωρητής στο ΛΠΓΚ περιλαμβάνεται συγκεκριμένη λογιστική πολιτική για το θέμα αυτό με τίτλο "Συμφωνίες Παραχώρησης του Δικαιώματος Παροχής Υπηρεσιών: Παραχωρητής". Στην σχετική λογιστική πολιτική περιλαμβάνονται τόσο οι απαιτούμενοι λογιστικοί χειρισμοί όσο και παραδείγματα εφαρμογής. Σημειώνεται ότι έως σήμερα συμφωνίες αυτού του τύπου δεν υπογράφονται συνήθως από τους Ο.Τ.Α..

Αντίθετα, στο π.δ. 315/1999 δεν παρέχεται καθοδήγηση για τις συμφωνίες παραχώρησης.

6. Ως προς τις αποσβέσεις, σύμφωνα με το π.δ. 54/2018:

- A. Προβλέπεται η δυνατότητα χρήσης μίας ποικιλίας μεθόδων απόσβεσης για να κατανέμεται το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου με τρόπο συστηματικό κατά τη διάρκεια της συνολικής ωφέλιμης ζωής του. Αυτές οι μέθοδοι περιλαμβάνουν τη σταθερή μέθοδο, τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου και τη μέθοδο της μονάδων παραγωγής.
- B. Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση την ωφέλιμη ζωή του εκάστοτε περιουσιακού στοιχείου.
- Γ. Το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται αφού αφαιρεθεί η υπολειμματική του αξία. Η υπολειμματική αξία ενός ενσώματου ή άυλου στοιχείου είναι το εκτιμώμενο ποσό που η οντότητα θα αποκτούσε επί του παρόντος από τη διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου μετά την αφαίρεση του εκτιμώμενου κόστους διάθεσης, εάν το περιουσιακό στοιχείο ήταν ήδη στην ηλικία και στις συνθήκες που αναμένονται κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του.
- Δ. Η απόσβεση ενός περιουσιακού στοιχείου αρχίζει όταν είναι διαθέσιμο για χρήση, δηλαδή όταν βρίσκεται στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Η απόσβεση ενός περιουσιακού στοιχείου σταματάει με την παύση αναγνώρισης του περιουσιακού στοιχείου. Συνεπώς, η απόσβεση δεν παύει όταν το περιουσιακό στοιχείο τίθεται σε αδράνεια ή όταν αποσύρεται από την ενεργό χρήση ή διακρατείται για πώληση, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο έχει αποσβεστεί πλήρως. Ωστόσο, σύμφωνα με τη μέθοδο απόσβεσης βάσει των παραγόμενων μονάδων, η απόσβεση μπορεί να είναι μηδενική ενόσω δεν υπάρχει παραγωγή.

Σύμφωνα με το π.δ. 315/1999:

- A. Η αποσβεστέα αξία των πάγιων περιουσιακών στοιχείων κατανέμεται σε κάθε λογιστική χρήση, κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, με ομοιόμορφο τρόπο. Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων εφαρμόζεται η μέθοδος της σταθερής αποσβέσεως.
- B. Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση τους προβλεπόμενους από τη κείμενη νομοθεσία συντελεστές ετήσιας τακτικής αποσβέσεως για κάθε κατηγορία αποσβέσιμων πάγιων

στοιχείων. Οι συντελεστές αυτοί, κατά τεκμήριο, καλύπτουν τη φυσική φθορά (από τη χρήση και από την πάροδο του χρόνου) καθώς και την οικονομική απαξίωση των οικείων στοιχείων. Δεν επιτρέπεται ο λογισμός αποσβέσεων με συντελεστές μικρότερους από τους ελάχιστους συντελεστές, που η κείμενη νομοθεσία προβλέπει. Η διενέργεια αποσβέσεων για κάθε έτος με τους θεσπισμένους ελάχιστους συντελεστές είναι υποχρεωτική. Σημειώνεται ότι μετά την υιοθέτηση του ν.4308/2014 υπάρχει πλήρης διάκριση λογιστικής και φορολογικής βάσης. Έκτοτε, δεν είναι υποχρεωτική η χρήση των συντελεστών απόσβεσης που προβλέπονται από την φορολογική νομοθεσία.

Γ. Δεν προβλέπεται η εκτίμηση υπολειμματικής αξίας κατά τον προσδιορισμό του αποσβέσιμου ποσού.

Δ. Ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται από τη στιγμή που το πάγιο στοιχείο αρχίζει να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί. Αν ο χρόνος αυτός δεν συμπίπτει με την έναρξη της λογιστικής χρήσεως, η απόσβεση υπολογίζεται σε τόσα δωδέκατα της ετήσιας αποσβέσεως, όσοι είναι οι μήνες μέχρι το τέλος της χρήσεως, στους οποίους περιλαμβάνεται και ο μήνας μέσα στον οποίο το πάγιο στοιχείο αρχίζει να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί. Οι αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων τα οποία παραμένουν σε αδράνεια για χρονικό διάστημα που διαρκεί συνέχεια πέρα από έξι μήνες υπολογίζονται, για το διάστημα αυτό, με μειωμένους συντελεστές. Το ποσοστό μειώσεως καθορίζεται, συγχρόνως με τον καθορισμό των ετήσιων συντελεστών τακτικών αποσβέσεων.

7. Ως προς τη μεταγενέστερη επιμέτρηση των επενδυτικών ακινήτων, σύμφωνα με το π.δ. 54/2018 τα επενδυτικά ακίνητα επιμετρούνται είτε:

α) στο κόστος κτήσης μείον σωρευμένες αποσβέσεις, εάν είναι αποσβέσιμα και απομειώσεις, είτε

β) στην εύλογη αξία.

Σημειώνεται ότι παρόλο που στο π.δ. 54/2018 προβλέπεται η χρήση της εύλογης αξίας για την μεταγενέστερη επιμέτρηση των επενδυτικών ακινήτων, το ΛΠΓΚ δεν προβλέπει δυνατότητα επιμέτρησης των επενδυτικών ακινήτων στην εύλογη αξία. Τα επενδυτικά ακίνητα επιμετρώνται στο κόστος κτήσης μείον σωρευμένες αποσβέσεις και απομειώσεις, όπως ακριβώς και τα ιδιοχρησιμοποιούμενα.

Αντίθετα, σύμφωνα με το π.δ. 315/1999 δεν υφίσταται δυνατότητα αποτίμησης ακινήτων στην εύλογη αξία.

8. Αναφορικά με τα «Μη-Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία Διακρατούμενα προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες» για τα οποία το ΛΠΓΚ περιλαμβάνει ειδική λογιστική πολιτική ενώ το π.δ. 315/1999 δεν προβλέπει τίποτε σχετικά βλέπε σχετικά στην ενότητα 17 «Σημειώσεις – Προσάρτημα» στη συνέχεια.

3. Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία

Όσον αφορά στα άυλα περιουσιακά στοιχεία, καταγράφονται μεταξύ των δύο λογιστικών πλαισίων τρεις κύριες διαφορές, οι οποίες είναι οι εξής:

1. Όσον αφορά στα εσωτερικώς δημιουργημένα άυλα περιουσιακά στοιχεία, σύμφωνα με το π.δ. 54/2018 προκειμένου η οντότητα να εκτιμήσει, εάν ένα εσωτερικώς δημιουργημένο άυλο περιουσιακό στοιχείο πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης, έτσι ώστε να τα αναγνωρίσει ως

περιουσιακά στοιχεία, ταξινομεί τη δημιουργία του περιουσιακού στοιχείου σε: α. φάση έρευνας και β. φάση ανάπτυξης.

Δαπάνες έρευνας (ή κατά τη φάση έρευνας ενός εσωτερικού προγράμματος) αναγνωρίζονται ως έξοδα, όταν καθίστανται δεδουλευμένες. Στη φάση ανάπτυξης ενός εσωτερικού προγράμματος ο Ο.Τ.Α. μπορεί σε ορισμένες περιπτώσεις, να ταυτοποιήσει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, να στοιχειοθετήσει ότι το περιουσιακό αυτό στοιχείο θα δημιουργήσει μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών και να κεφαλαιοποιήσει τις δαπάνες αυτές. Σημειώνεται ότι, σύμφωνα με το ΛΠΓΚ, η κεφαλαιοποίηση δαπανών ανάπτυξης επιτρέπεται μόνο όταν πληρούνται σωρευτικά συγκεκριμένα κριτήρια τεχνικής εφικτότητας, πρόθεσης και ικανότητας ολοκλήρωσης του έργου, ύπαρξης επαρκών πόρων και δυνατότητας παραγωγής μελλοντικών οικονομικών ωφελειών ή παροχής υπηρεσιών. Η προσέγγιση αυτή διαφέρει σημαντικά από το π.δ. 315/1999, το οποίο δεν διαχωρίζει ρητώς τη φάση έρευνας από τη φάση ανάπτυξης και δεν θέτει αντίστοιχες προϋποθέσεις αναγνώρισης άυλων στοιχείων.

Σύμφωνα με το π.δ. 315/1999

Το κόστος λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως είναι το κόστος που πραγματοποιείται στη λειτουργία ερευνών και αναπτύξεως. Το κόστος αυτό σχηματίζεται από τα κατ' είδος έξοδα και λοιπά στοιχεία κόστους, τα οποία κατατάσσονται κατά προορισμό.

Το κόστος λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως κατανέμεται ως εξής :

- Επιβαρύνει το κόστος ακινητοποιήσεων όταν η ερευνητική δραστηριότητα οδηγεί στην ανακάλυψη μιας νέας μεθόδου ή ενός νέου προϊόντος, από την εκμετάλλευση των οποίων βασίμως αναμένεται η πραγματοποίηση για πολλά χρόνια πρόσθετων αξιολογών εσόδων.
 - Επιβαρύνει κατά το όλο ή μέρος τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως (όταν δεν συντρέχουν οι προηγούμενες προϋποθέσεις).
2. Αναφορικά με τις αποσβέσεις άυλων περιουσιακών στοιχείων στο ΛΠΓΚ προβλέπεται ότι η διοίκηση του Δήμου εκτιμά αρχικά εάν το άυλο περιουσιακό στοιχείο έχει περιορισμένη ή απεριόριστη ωφέλιμη ζωή. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή δεν αποσβένεται, ωστόσο ελέγχεται υποχρεωτικά για απομείωση σε ετήσια βάση. Αν η ωφέλιμη ζωή είναι περιορισμένη τότε εκτιμάται και η υπολειμματική αξία, προσδιορίζεται το αποσβέσιμο ποσό και επιλέγεται η κατάλληλη μέθοδος απόσβεσης.

Κατά το π.δ. 315/1999:

Η αξία κτήσεως των άυλων περιουσιακών στοιχείων του λογαριασμού 16.01 αποσβένεται με ισόποση ετήσια απόσβεση μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας κάθε άυλου στοιχείου και σε περίπτωση που το άυλο δικαίωμα έχει από το νόμο προστασία περιορισμένης διάρκειας, μέσα στο χρόνο της περιορισμένης αυτής διάρκειας, σε περιπτώσεις όμως διακοπής της παραγωγικής χρησιμοποίησής τους το αναπόσβεστο υπόλοιπο μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσεως.

Στον λογαριασμό 16.04 καταχωρείται η αξία της εισφοράς κατά χρήση ενσώματων παγίων που παραχωρούνται στο Δήμο για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, αποσβενόμενη ισόποσα μέσα στη διάρκεια της παραχώρησης. Στον λογαριασμό 16.05 παρακολουθούνται λοιπά άυλα δικαιώματα που δεν εντάσσονται στους λογαριασμούς 16.00–16.04, όπως μισθωτικά δικαιώματα ακινήτων, τα οποία αποσβένονται ισόποσα κατά τη διάρκεια του δικαιώματος και σε κάθε περίπτωση εντός πενταετίας. Τα έξοδα ερευνών αποσβένονται εφάπαξ ή ισόποσα σε πενταετία. Με την ολοκλήρωση της απόσβεσης των άυλων στοιχείων, οι σχετικοί λογαριασμοί

16.99 εξισώνονται μέσω μεταφοράς των αποσβέσεων στους αντίστοιχους λογαριασμούς του 16.

3. Ως προς την υποτίμηση αξίας άυλων περιουσιακών στοιχείων το π.δ. 54/2014 ορίζει ότι ο Δήμος οφείλει να ελέγχει για απομείωση τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που έχει αναγνωρίσει, ακόμα και αν δεν είναι έτοιμα προς χρήση, συγκρίνοντας τα ανακτήσιμα ποσά τους με τη λογιστική αξία τους: α) ετησίως και β) όποτε υπάρχει ένδειξη ότι το άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να έχει υποστεί απομείωση της αξίας του, σύμφωνα με τη «Λογιστική Πολιτική για την απομείωση περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν χρηματορροές» ή τη «Λογιστική Πολιτική για την απομείωση περιουσιακών στοιχείων που δε δημιουργούν χρηματορροές».

Αντίθετα, το π.δ.315/1999 δεν περιλαμβάνει οδηγίες για την υποτίμηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων.

4. Έξοδα πολυετούς απόσβεσης

Όσον αφορά στα έξοδα πολυετούς απόσβεσης, το π.δ. 54/2018 δεν αναγνωρίζει ως περιουσιακά στοιχεία τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης που προβλέπονται στο π.δ. 315/1999. Τα έξοδα αυτά δεν κεφαλαιοποιούνται αυτοτελώς.

Αναλυτικά παρατίθεται ο χειρισμός των εξόδων πολυετούς απόσβεσης από το π.δ. 315/1999 και το π.δ. 54/2014:

1. Στον λογαριασμό 16.10 "έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκατάστασης" παρακολουθούνται τα έξοδα καταρτίσεως και δημοσιεύσεως του καταστατικού ή άλλου παρεμφερούς αξίας οργανισμού ή κανονισμού λειτουργίας του Δήμου, τα έξοδα δημόσιας προβολής της ιδρύσεως του Δήμου, τα έξοδα της εκπόνησης τεχνικών, εμπορικών και οργανωτικών μελετών, τα έξοδα διοικήσεως που πραγματοποιούνται μέχρι την έναρξη της δραστηριότητάς του και τα έξοδα που δημιουργούνται για την επέκταση της δραστηριότητάς του. Με βάση το Π.Δ. 54/2014 τα έξοδα αυτά βαρύνουν τα αποτελέσματα στο έτος που πραγματοποιούνται και δεν αναγνωρίζονται ως περιουσιακό στοιχείο.
2. Στον λογαριασμό 16.11 "έξοδα ερευνών ορυχείων - μεταλλείων λατομείων" παρακολουθείται η αξία π.χ. κτήσεως, των εξόδων αυτών, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην περίπτωση 6 της παρ. 2.2.104. Για την αναγνώριση σχετικών περιουσιακών στοιχείων με βάση το Π.Δ. 54 θα πρέπει να λαμβάνεται καθοδήγηση από το IPSAS 50 "Εξερεύνηση και αξιολόγηση ορυκτών πόρων.
3. Στον λογαριασμό 16.12 "έξοδα λοιπών ερευνών" παρακολουθούνται τα έξοδα που γίνονται για έρευνες σε άλλους κλάδους και τομείς δραστηριότητας του Δήμου, εκτός από τα ορυχεία - μεταλλεία λατομεία. Οι προϋποθέσεις για την αναγνώριση περιουσιακών στοιχείων με συστατικά κόστους εξόδων ερευνών με βάση το Π.Δ. 54 παρατίθενται στην λογιστική πολιτική των άυλων περιουσιακών στοιχείων.
4. Στον λογαριασμό 16.13 "έξοδα εκδόσεως ομολογιακών δανείων" παρακολουθούνται έξοδα, όπως π.χ. εκείνα που γίνονται για εκτυπώσεις ή ανακοινώσεις, όταν ο Δήμος εκδίδει ομολογιακό δάνειο. Τα έξοδα αυτά με βάση το Π.Δ. 54 αναγνωρίζονται μειωτικά του ληφθέντος δανείου και αποσβένονται στην διάρκεια του δανείου με την μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου.
5. Στον λογαριασμό 16.14 "έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων" παρακολουθούνται όλα τα έξοδα που γίνονται για την απόκτηση των ακινήτων, όπως π.χ. είναι ο φόρος μεταβιβάσεως, τα συμβολαιογραφικά έξοδα, τα μεσιτικά και οι αμοιβές μελετητών ή δικηγόρων, τα οποία, σύμφωνα με όσα ορίζονται στις παραγράφους 2.2.104, περ. 10 και 2.2.1 05 περ. 7, δεν

προσαυξάνουν το κόστος κτήσεως τους. Τα έξοδα αυτά με βάση το Π.Δ. 54 προσαυξάνουν το κόστος κτήσεως των ενσώματων παγίων.

6. Στον λογαριασμό 16.15 "συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων" παρακολουθούνται σε υπολογαριασμούς κατά δάνειο, οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από μετατροπή σε ευρώ δανείων και πιστώσεων σε ξένο συνάλλαγμα, κατά την εξόφληση ή αποτίμησή τους, που συνάπτονται ειδικά και μόνο για την αγορά, κατασκευή ή εγκατάσταση πάγιων στοιχείων του Δήμου, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην περίπτωση 22 του Π.Δ. 315/1999. Τα έξοδα αυτά με βάση το Π.Δ. 54 αναγνωρίζονται ως ζημιές ή κέρδη από συναλλαγματικές διαφορές στο έτος που πραγματοποιούνται.
7. Στον λογαριασμό 16.16 "διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών" παρακολουθούνται οι διαφορές από τη διάθεση ομολογιών σε τιμή μικρότερη από την ονομαστική τους, καθώς και οι διαφορές από την εξόφληση ομολογιών σε τιμή μεγαλύτερη από την ονομαστική τους. Οι διαφορές αυτές αποσβένονται με τμηματικές ισόποσες δόσεις μέχρι την λήξη της προθεσμίας εξοφλήσεως του ομολογιακού δανείου. Με βάση το Π.Δ. 54 υπό ή υπέρ το άρτιο εκδόσεις αποσβένονται στην διάρκεια του δανείου με την μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου.
8. Στον λογαριασμό 16.17 " έξοδα αναδιοργάνωσης" παρακολουθούνται τα έξοδα μελετών οικονομικής, εμπορικής, τεχνικής και διοικητικής αναδιοργάνωσης ριζικού χαρακτήρα, με τα οποία επιδιώκεται η κάλυψη νέων αναγκών που προκύπτουν από το μέγεθος του Δήμου ως αποτέλεσμα σημαντικών επεκτάσεων ή αλλαγών στην οργανωτική του δομή ή ριζικών μεταβολών στη δραστηριότητά του. Με βάση το Π.Δ. 54 αυτά τα έξοδα αναγνωρίζονται στο έτος που πραγματοποιούνται. Λογισμικά προγράμματα αναγνωρίζονται ως άυλα περιουσιακά στοιχεία εφόσον πληρούν τις προϋποθέσεις.
9. Στον λογαριασμό 16.18 "τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου" παρακολουθούνται οι τόκοι, μόνο της κατασκευαστικής περιόδου, πιστώσεων ή δανείων τα οποία χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για κτήσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Με βάση το Π.Δ. 54 το κόστος δανεισμού (borrowing cost), όταν αφορά την απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή ενός ενσώματου παγίου, δεν κεφαλαιοποιείται, αλλά αναγνωρίζεται στα έξοδα της περιόδου στην οποία καθίσταται δουλεμένο.
10. Στον λογαριασμό 16.19 " λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως" παρακολουθούνται τα έξοδα εκείνα που δεν εντάσσονται σε μια από τις προηγούμενες κατηγορίες των λογαριασμών 16.10-16.18, όπως π.χ. η αναπόσβεστη αξία κτιρίου σε περίπτωση κατεδαφισέώς του. Με βάση το Π.Δ. 54 τα έξοδα αυτά αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία μόνο αν πληρούν τις προϋποθέσεις αναγνώρισης.
11. Στον λογαριασμό 16.90 παρακολουθούνται τα έξοδα μετεγκαταστάσεως του Δήμου. Με βάση το Π.Δ. 54 τα έξοδα αυτά βαρύνουν τα αποτελέσματα της χρήσης στην οποία πραγματοποιούνται.
12. Στον λογαριασμό 16.98 "προκαταβολές κτήσεως ασωμάτων ακινητοποιήσεων" παρακολουθούνται οι προκαταβολές που δίνονται για το λόγο αυτό. Με βάση το Π.Δ. 54 οι προκαταβολές παρακολουθούνται σε ειδικό λογαριασμό και πιστώνονται με την απόκτηση του σχετικού περιουσιακού στοιχείου.

5. Ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση

Σύμφωνα με το π.δ. 54/2018, το κόστος κατασκευής των νέων πάγιων εγκαταστάσεων (Τεχνικών Έργων, εγκαταστάσεων κοινής χρήσεως και λοιπών πάγιων στοιχείων) παρακολουθείται διακριτά σε λογαριασμό που αφορά τα πάγια υπό κατασκευή. Σε επίπεδο ισολογισμού ο λογαριασμός

“Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως πάγιων στοιχείων” παρουσιάζεται στην κατηγορία πάγιων περιουσιακών στοιχείων που αφορά. Πχ. Το κόστος κατασκευής ενός ιδιοκατασκευαζόμενου ακινήτου κατά την κατασκευή παρουσιάζεται στο κονδύλι “Ακίνητα”.

Ωστόσο, κατά το π.δ. 315/1999 το κόστος κατασκευής των νέων πάγιων εγκαταστάσεων (Τεχνικών Έργων, εγκαταστάσεων κοινής χρήσεως και λοιπών πάγιων στοιχείων) συγκεντρώνεται και παρακολουθείται στους οικείους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου 15 “Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως πάγιων στοιχείων”. Η κατασκευή των νέων πάγιων εγκαταστάσεων πραγματοποιείται, μερικά ή ολικά, μέσω εργολάβων, οπότε η παρακολούθηση και συγκέντρωση του κόστους γίνεται στους οικείους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου 15, καθώς και από υπηρεσίες και συνεργεία του Δήμου, οπότε το πραγματοποιούμενο κόστος συγκεντρώνεται σε υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου 93 και στη συνέχεια καταχωρείται στους οικείους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου 15, με πίστωση αντίστοιχων υπολογαριασμών του πρωτοβάθμιου 78 “Ιδιοπαραγωγή παγίων — Τεκμαρτά έσοδα”.

6. Αποθέματα

Όσον αφορά στα αποθέματα, μεταξύ του ΛΠΓΚ και του π.δ. 315/1999 καταγράφονται έξι διαφορές. Αυτές είναι οι εξής:

1. Αναφορικά με τις αγορές - κόστος χρηματοδότησης, σύμφωνα με το Π.Δ. 54/2018, προσεγγίζεται το ενδεχόμενο ένας Ο.Τ.Α. να αγοράσει αποθέματα με σημαντικά μεταγενέστερο χρόνο αποπληρωμής τους, ο οποίος υπερβαίνει τους συνήθεις εμπορικούς όρους. 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.

Στο π.δ. 315/1999, δεν υπάρχει αντίστοιχη διάταξη και η αξία κτήσης των αποθεμάτων βασίζεται στην τιμολογιακή αξία αγοράς των αποθεμάτων και δεν λαμβάνει υπόψη την χρονική αξία του χρήματος.

2. Ως προς τις αγορές υπό παραλαβή, το π.δ. 54/2018 προβλέπει ότι, σε περιπτώσεις που, κατά το τέλος της χρήσεως, λαμβάνονται τιμολόγια για αγορές αγαθών που δεν έχουν παραληφθεί και δεν έχουν καταχωρηθεί στο σύστημα αποθήκης (πρωτόκολλο παραλαβής, ποιοτικός έλεγχος, κλπ.), θα πρέπει να εξετάζεται αν τα αγαθά αυτά έχουν φορτωθεί για λογαριασμό και με ευθύνη του Δήμου. Αν ο Δήμος έχει αποκτήσει την κυριότητα και άρα τον έλεγχο των αποθεμάτων τότε πιστώνεται με την αξία των αγαθών ο προσωπικός λογαριασμός του προμηθευτή, με χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 3.2. Δεν υφίσταται εξαίρεση για την περίπτωση όπου τα τιμολόγια αφορούν αγορές αγαθών από το εξωτερικό, που κατά το τέλος της χρήσεως, δεν έχουν παραληφθεί, ώστε η οικονομική μονάδα να μπορεί να μη διενεργεί τις σχετικές εγγραφές.

Το π.δ. 315/1999 προβλέπει ότι σε περιπτώσεις που, κατά το τέλος της χρήσεως, λαμβάνονται τιμολόγια για αγορές αγαθών που δεν έχουν παραληφθεί, αλλά έχουν φορτωθεί για λογαριασμό και με ευθύνη της οικονομικής μονάδας, πιστώνεται με την αξία τους ο προσωπικός λογαριασμός του προμηθευτή, με χρέωση του υπολογαριασμού 36.02 «αγορές υπό παραλαβή». Ο λογαριασμός 36.02 τακτοποιείται στην επόμενη χρήση, κατά την παραλαβή των αγαθών, με χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 2. Αν τα τιμολόγια αφορούν αγορές αγαθών από το εξωτερικό που, κατά το τέλος της χρήσεως, δεν έχουν παραληφθεί, η οικονομική μονάδα μπορεί να μη διενεργεί σχετικές εγγραφές.

3. Ως προς τη μέθοδο προσδιορισμού κόστους αποθεμάτων, κατά το π.δ. 54/2018, το κόστος των αποθεμάτων, μπορεί να προσδιορίζεται με τη χρήση της μεθόδου Πρώτο Εισαχθέν, Πρώτο Εξαχθέν (FIFO) ή με τη μέθοδο του Μέσου Σταθμικού Κόστους. Σύμφωνα με την λογιστική πολιτική για τα αποθέματα η μέθοδος του Μέσου Σταθμικού Κόστους (Μ.Σ.Κ) καθίσταται υποχρεωτική για τη σύνταξη ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Αυτό σημαίνει ότι ένας Δήμος μπορεί να εφαρμόζει FIFO αλλά ταυτόχρονα πρέπει να εφαρμόζει υποχρεωτικά και ΜΣΟ για την αποστολή στοιχείων για σκοπούς ενοποίησης.

Σύμφωνα με το π.δ. 315/1999, η τιμή κτήσεως, στην οποία αποτιμώνται τα αποθέματα υπολογίζεται με την μέθοδο του μέσου σταθμικού κόστους. Επιτρέπεται ωστόσο ο Δήμος να αποτιμάει τα αποθέματα αυτού στην τιμή κτήσεως που προσδιορίζεται με άλλη παραδεκτή μέθοδο από αυτές που καθορίζονται στην περίπτωση 7 της παραγράφου 2.2.205 του Ε.Γ.Λ.Σ. (Π.Δ. 1123/1980) (F.I.F.O. / L.I.F.O./ Μέθοδος του βασικού αποθέματος - Μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους/ Μέθοδος του πρότυπου κόστους).

4. Για την τήρηση βιβλίου αποθήκης το π.δ. 315/1999 προβλέπει ότι ο Δήμος δεν έχει υποχρέωση τήρησης αναλυτικής λογιστικής. Προβλέπεται η ύπαρξη κοστολογικής ταξινόμησης, πληροφορίες για την εφαρμογή της οποίας δεν έχουν ωστόσο ακόμα δημοσιευτεί.

Κατά το π.δ. 315/1999, η εσωλογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων, στην τελευταία τους υποδιαίρεση (κατ' είδος) γίνεται στην αναλυτική λογιστική όπου τηρείται και η λογιστική αποθήκη κατ' είδος, ποσότητα και αξία. Όταν ο Δήμος δεν τηρεί αναλυτική λογιστική, αλλά τηρεί αποθήκη (υποχρεωτικά ή προαιρετικά) τότε αυτή τηρείται εξωλογιστικά, εκτός δηλαδή του λογιστικού κυκλώματος. Στην περίπτωση αυτή η χρέωση των μερίδων αποθήκης, π.χ. των εμπορευμάτων, πρέπει να συμφωνεί με τη χρέωση του λογαριασμού 20 "Εμπορεύματα".

5. Αναφορικά με την μεταγενέστερη επιμέτρηση και συγκεκριμένα την βάση αποτίμησης (Ρευστοποιήσιμη αξία – Κόστος αντικατάστασης), κατά την οικεία Λογιστική Πολιτική τα αποθέματα, ανεξαρτήτως αν προέρχονται από αγορά ή παραγωγή, 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 επιμετρώνται 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.

Σύμφωνα με το π.δ. 315/1999, τα αποθέματα που προέρχονται από αγορές αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσεως και τρέχουσας τιμής αγοράς. Η τρέχουσα τιμή αγορά είναι η τιμή αντικαταστάσεως του συγκεκριμένου αποθέματος, δηλαδή η τιμή στην οποία η οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα να προμηθευτεί το αγαθό, κατά την ημέρα συντάξεως της απογραφής, από τη συνήθη αγορά, με συνήθεις όρους και κάτω από κανονικές συνθήκες, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη περιπτώσιακά και προσωρινά γεγονότα που προκαλούν αδικαιολόγητες προσωρινές διακυμάνσεις τιμών. Η τρέχουσα τιμή αγοράς διαμορφώνεται με το συνυπολογισμό όλων των στοιχείων του κόστους κτήσεως.

Τα αποθέματα (εκτός από τα υπολείμματα και υποπροϊόντα) που προέρχονται από παραγωγή του Δήμου και προορίζονται, είτε για πώληση ως έτοιμα προϊόντα είτε για περαιτέρω επεξεργασία προς παραγωγή ετοιμών προϊόντων, αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμών ιστορικού κόστους παραγωγής και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

6. Ως προς την λογιστική σχετικά με τη ζημιά υποτίμησης αποθεμάτων, κατά την οικεία Λογιστική Πολιτική, 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 και δ) τα κόστη τα οποία εκτιμάται ότι απαιτούνται για την ολοκλήρωση 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".

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.

Το π.δ. 315/1999 δεν περιλαμβάνει αναλυτικές οδηγίες για την υποτίμηση και την αναστροφή υποτίμησης της αξίας αποθεμάτων

7. Επενδύσεις – συμμετοχές

Όσον αφορά στις επενδύσεις και τις συμμετοχές, μεταξύ του ΛΠΓΚ και του π.δ. 54/2018 καταγράφονται δύο διαφορές. Αυτές είναι οι εξής:

1. Ως προς την αρχική αναγνώριση, το π.δ. 54/2018 προβλέπει ότι η αρχική αναγνώριση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων γίνεται στην εύλογη αξία τους. Τα κόστη συναλλαγής των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων αναγνωρίζονται: α) στις δαπάνες δηλαδή επιβαρύνουν την κατάσταση αποτελεσμάτων ως έξοδα κατά την περίοδο που πραγματοποιούνται, αν τα στοιχεία μεταγενέστερα επιμετρούνται στην εύλογη αξία τους και β) σε αύξηση του κόστους κτήσης τους, αν τα στοιχεία μεταγενέστερα επιμετρούνται με βάση το κόστος κτήσης.

Οι χρεωστικοί τίτλοι που αποκτώνται σε τιμή υπό ή υπέρ το άρτιο, αναγνωρίζονται στο κόστος κτήσης τους, με τρόπο που να παρακολουθείται η αξία του υπό ή υπέρ το άρτιο, τόσο κατά την αρχική αναγνώριση όσο και μεταγενέστερα.

Τα χρηματοοικονομικά και συναφή περιουσιακά στοιχεία που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα, κατά την αρχική τους αναγνώριση μετατρέπονται στο λειτουργικό νόμισμα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, με την ισοτιμία των νομισμάτων της ημερομηνίας της συναλλαγής.

Σύμφωνα με το π.δ. 315/1999 παρ. 2.2.112. ο σχετικός πρωτοβάθμιος λογαριασμός στον οποίο καταχωρούνται τα οι επενδύσεις μακροπρόθεσμου χαρακτήρα είναι ο Λογαριασμός 18 "Τίτλοι πάγιας επενδύσεως και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις".

Στον δευτεροβάθμιο 18.00 "Τίτλοι πάγιας επενδύσεως" παρακολουθούνται οι μετοχές ανωνύμων εταιριών, τα εταιρικά μερίδια Ε.Π.Ε και οι εταιρικές μερίδες των άλλης μορφής εταιριών, που η διαρκής κατοχή τους κρίνεται ιδιαίτερα χρήσιμη για την δραστηριότητα του Δήμου.

Οι μετοχές ανωνύμων εταιρειών χαρακτηρίζονται ως μορφή πάγιας επενδύσεως, όταν κατά την απόκτηση τους υπάρχει σκοπός για διαρκή κατοχή τους. Στην αντίθετη περίπτωση, χαρακτηρίζονται ως χρεόγραφα και παρακολουθούνται στο λογαριασμό 34.

Οι τίτλοι πάγιας επενδύσεως καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 18.00 με την αξία κτήσεως τους. Αξία κτήσεως είναι το ποσό που καταβάλλεται είτε απευθείας στην εταιρία κατά τη συγκρότηση του κεφαλαίου της, είτε για την αγορά των τίτλων, καθώς και η ονομαστική αξία των τίτλων που δίδονται στο Δήμο, χωρίς αντάλλαγμα, λόγω νόμιμης αναπροσαρμογής των περιουσιακών στοιχείων του ισολογισμού της εκδότριας εταιρίας ή κεφαλαιοποίησης αποθεματικών της. Στην περίπτωση λήψεως τίτλων χωρίς αντάλλαγμα χρεώνεται ο οικείος υπολογαριασμός του 18.00 με πίστωση του λογαριασμού 41.06 "διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων". Τα ειδικά έξοδα αγοράς τίτλων συμμετοχής καταχωρούνται στον λογαριασμό 64.10 "έξοδα τίτλων πάγιας επενδύσεως και χρεογράφων".

2. Ως προς την μεταγενέστερη επιμέτρηση, το π.δ. 54/2018 προβλέπει ότι οι συμμετοχές σε θυγατρικές οντότητες, συγγενείς οντότητες και κοινοπραξίες, επιμετρούνται στο κόστος κτήσης μείον ζημίες απομείωσης. Παρατίθενται κατωτέρω οι ορισμοί για την καλύτερη κατανόηση του θέματος:

Θυγατρική οντότητα είναι μια οντότητα που ελέγχεται από μια μητρική οντότητα, άμεσα ή έμμεσα.

Συγγενής οντότητα είναι μια οντότητα στην οποία συμμετέχει μια άλλη οντότητα και επί της οποίας η άλλη οντότητα ασκεί ουσιώδη επιρροή στις λειτουργίες και χρηματοοικονομικές πολιτικές της. Η συγγενής οντότητα δεν είναι ούτε θυγατρική ούτε κοινοπραξία για την άλλη οντότητα.

Κοινοπραξία καλείται η από κοινού σύμπραξη περισσότερων φυσικών ή νομικών προσώπων που έχουν κοινό έλεγχο, με σκοπό την επίτευξη ορισμένου κοινού σκοπού.

Σε κάθε ημερομηνία σύνταξης χρηματοοικονομικών αναφορών τα εν λόγω χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία επιμετρούνται ως εξής:

- Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που δεν διαπραγματεύονται σε οργανωμένες αγορές ή άλλες χρηματαγορές και η εύλογη αξία τους δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα με αποδεκτές μεθόδους επιμέτρησης, επιμετρούνται στο ανακτήσιμο κόστος κτήσης. Τυχόν ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται ως ζημίες στην κατάσταση αποτελεσμάτων της περιόδου. Οι απομειώσεις απαιτήσεων σχηματίζονται με χρέωση των σχετικών λογαριασμών της υποομάδας «7.6.4 – Απομειώσεις και αναστροφές ζημίας απομείωσης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων», και πίστωση των πεμπτοβάθμιων λογαριασμών χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που λήγουν με τα ψηφία 94 (δηλαδή είναι της μορφής 4.X.X.XX.94).
- Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που διαπραγματεύονται σε οργανωμένες αγορές ή άλλες χρηματαγορές, ή η εύλογη αξία τους μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα με τεχνικές επιμέτρησης, επιμετρούνται στην εύλογη αξία τους. Οι διαφορές εύλογης αξίας αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημία στην κατάσταση αποτελεσμάτων της περιόδου. Οι διαφορές εύλογης αξίας αναγνωρίζονται με τη χρήση των λογαριασμών της υποομάδας «7.2.4 – Κέρδη και ζημίες εύλογης αξίας από χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία», σε συνδυασμό με τους λογαριασμούς χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που λήγουν με τα ψηφία 92 (δηλαδή είναι της μορφής 4.X.X.XX.92).

Κατά το π.δ. 315/1999, για την αποτίμηση των τίτλων πάγιας επενδύσεως και των χρεογράφων ισχύουν τα εξής:

- α) Με την επιφύλαξη της παρακάτω περιπτώσεως δ, οι κάθε φύσεως τίτλοι χρεογράφων με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων αποτιμούνται μαζί με τα χρεόγραφα που παρακολουθούνται στο λογαριασμό 34 στην κατ' είδος τρέχουσα τιμή τους.

Ως τρέχουσα τιμή ορίζεται : αα) για τους εισηγμένους στο χρηματιστήριο τίτλους (μετοχές, ομολογίες, κ.λπ.) ο μέσος όρος της επίσημης τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσεως και αβ) για τους μη εισηγμένους στο χρηματιστήριο τίτλους : αα.1) αν πρόκειται για μετοχές ανωνύμων εταιριών, η εσωτερική λογιστική αξία που προκύπτει από το δημοσιευμένο τελευταίο ισολογισμό της εταιρίας, για τις μετοχές της οποίας πρόκειται να γίνει η αποτίμηση, αα.2) αν πρόκειται για τους λοιπούς, εκτός από τις μετοχές, τίτλους, η τιμή κτήσεώς τους και αα.3) αν πρόκειται για μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, **ο μέσος όρος** της καθαρής τιμής τους **κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσεως**.

- β) Όταν η τρέχουσα αξία κατ' είδος των τίτλων πάγιας επενδύσεως και των χρεογράφων , είναι χαμηλότερη από την αντίστοιχη της κτήσεως, η διαφορά καταχωρείται σε χρέωση των λογαριασμών 68.18 και 68. 34 με πίστωση των λογαριασμών 18.00.98 και 34.98 αντίστοιχα.

Στο τέλος της χρήσεως πριν από τη μεταφορά των υπολοίπων των αποτελεσματικών λογαριασμών στο λογαριασμό Γενικής Εκμεταλλεύσεως, τα πιο πάνω υπόλοιπα των λογαριασμών 68.18 και 68.34 μεταφέρονται με λογιστική εγγραφή σε χρέωση του λογαριασμού 41.12 "Διαφορά από αποτίμηση τίτλων στην τρέχουσα αξία τους", εφόσον καλύπτονται από το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού. Εάν δεν υπάρχει πιστωτικό υπόλοιπο στο λογαριασμό 41.12 ή αυτό δεν επαρκεί, το απομένον υπόλοιπο στους λογαριασμούς 68.18 και 68.34 μεταφέρεται στο λογαριασμό Γενικής Εκμεταλλεύσεως.

- γ) Όταν η τρέχουσα αξία κατ' είδος των τίτλων παγίας επενδύσεως και των χρεογράφων είναι υψηλότερη από την αντίστοιχη αξία κτήσεως, η διαφορά καταχωρείται σε πίστωση των λογαριασμών 78.18 και 78.34 με χρέωση των λογαριασμών 18.00.98 και 34.98 αντίστοιχα, Στο τέλος της χρήσεως και πριν από την μεταφορά των υπολοίπων των αποτελεσματικών λογαριασμών στο λογαριασμό Γενικής Εκμεταλλεύσεως, τα πιο πάνω υπόλοιπα των λογαριασμών 78.18 και 78.34 μεταφέρονται με λογιστική εγγραφή σε πίστωση του λογαριασμού 41 .12 " Διαφορά από αποτίμηση τίτλων στην τρέχουσα αξία τους" και συμψηφίζονται με τα αντίστοιχα χρεωστικά υπόλοιπα της πιο πάνω περιπτώσεως β, που θα προκύψουν σε επόμενη χρήση.
- δ) Τα κάθε φύσεως χρεόγραφα και τίτλοι που έχουν χαρακτήρα προθεσμιακής καταθέσεως και δεν είναι εισαγμένα στο χρηματιστήριο αποτιμώνται στην κατ' είδος παρούσα αξία τους κατά την ημέρα κλεισίματος του Ισολογισμού. Η αξία αυτή προσδιορίζεται με βάση το ετήσιο επιτόκιο του κάθε χρεογράφου ή τίτλου.

8. Απαιτήσεις - Απομειώσεις επισφαλών απαιτήσεων

1. Σύμφωνα με το π.δ. 54/2018, ως απαιτήσεις ορίζεται το δικαίωμα λήψεως ταμιακών διαθεσίμων ή άλλων περιουσιακών στοιχείων. Κατ' ελάχιστο αναλύονται σε:
 - Απαιτήσεις από φόρους
 - Απαιτήσεις από κοινωνικές εισφορές
 - Απαιτήσεις από μεταβιβάσεις
 - Απαιτήσεις από πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών
 - Απαιτήσεις από τόκους

- Απαιτήσεις από λοιπά έσοδα
- Απαιτήσεις από πωλήσεις τιμαλφών
- Απαιτήσεις από πωλήσεις παγίων
- Απαιτήσεις από συναλλαγές επί χρηματοοικονομικών στοιχείων

Περαιτέρω, στις απαιτήσεις περιλαμβάνονται οι προκαταβολές και οι λοιπές απαιτήσεις. Οι προκαταβολές αφορούν την παράδοση ταμιακών διαθεσίμων έναντι των οποίων αναμένεται η λήψη αγαθών ή υπηρεσιών. Οι λοιπές απαιτήσεις του λογαριασμού 4.9 αφορούν απαιτήσεις εκτός αυτών που αναφέρονται στον Λογαριασμό 4.8 - Απαιτήσεις, όπως για παράδειγμα απαιτήσεις από εισπράξεις που διενεργούν άλλες οντότητες για λογαριασμό της οντότητας που καταρτίζει καταστάσεις καθώς και έξοδα τρίτων.

Η αρχική αναγνώριση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων γίνεται στην εύλογη αξία τους.

Οι απαιτήσεις επιμετρώνται στο ανακτήσιμο κόστος κτήσης (κόστος κτήσης μείον τυχόν ζημίες απομείωσης). Τυχόν ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται ως ζημίες στην κατάσταση αποτελεσμάτων της περιόδου. Οι προκαταβολές επιμετρώνται στα ονομαστικά τους ποσά που εκκρεμούν (δεν έχουν διακανονισθεί) κατά την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών αναφορών. Κατά το μέρος που τα εν λόγω ποσά δεν είναι ανακτήσιμα, λογίζονται ζημίες απομείωσης στην κατάσταση αποτελεσμάτων της περιόδου. Οι απομειώσεις απαιτήσεων σχηματίζονται με χρέωση των λογαριασμών «7.6.4.08.01 – Απομειώσεις Απαιτήσεων» & «7.6.4.09.01 - Απομειώσεις προκαταβολών και λοιπών απαιτήσεων», και πίστωση των σχετικών πεμπτοβάθμιων λογαριασμών απαιτήσεων που λήγουν με τα ψηφία 94 (δηλαδή είναι της μορφής 4.8.X.XX.94 και 4.9.X.XX.94).

Σύμφωνα με το π.δ. 315/1999 οι απαιτήσεις του Δήμου που προέρχονται από τη δραστηριότητα αυτού και πιο συγκεκριμένα από την πώληση αγαθών, υπηρεσιών και άλλων εσόδων αναγνωρίζονται στο ονομαστικό ποσό τους. Οι προβλέψεις εκμεταλλεύσεως σχηματίζονται, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 68 και πίστωση των λογαριασμών 44.00-44.09.

Οι προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις και δάνεια σχηματίζονται με χρέωση του λογαριασμού 83.11 "προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις και δάνεια" και πίστωση του λογαριασμού 44.11 "προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις και δάνεια".

Τυχόν προβλέψεις για επισφαλείς χρεώστες (λογ. 44.11) εμφανίζονται στον ισολογισμό ως μειωτικό κονδύλι των απαιτήσεων.

2. Σύμφωνα με το π.δ. 54/2018 οι έντοκες απαιτήσεις - δάνεια επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος κτήσης είτε με τη μέθοδο του αποτελεσματικού επιτοκίου είτε με τη σταθερή μέθοδο, εάν η επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις (από τη σταθερή μέθοδο) δεν είναι σημαντική. Οι προκύπτοντες τόκοι αναγνωρίζονται ως έσοδα στην κατάσταση αποτελεσμάτων της περιόδου (ομάδα λογαριασμών 1). Τα δάνεια απομειώνονται όταν το ανακτήσιμο ποσό υπολείπεται του αποσβέσιμου κόστους κτήσης.

Κατά το π.δ. 315/1999, οι έντοκες απαιτήσεις και τα δάνεια καταχωρούνται αρχικά στο ονομαστικό ποσό.

Στους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς 18.13 "λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις" και 18.14 "λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις σε Ξ.Ν." παρακολουθούνται οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις του Δήμου.

Κάθε απαίτηση που εμφανίζεται στους λογαριασμούς 18.11, 18.13 και 18.14 μόλις γίνει επισφαλής μεταφέρεται στον οικείο λογαριασμό της ομάδας 3 του Σχεδίου Λογαριασμών, όπου παρακολουθούνται οι επισφαλείς απαιτήσεις.

Στο λογαριασμό 33.24 "βραχυπρόθεσμα δάνεια" παρακολουθούνται τα δάνεια βραχυπρόθεσμης διάρκειας που χορηγεί ο Δήμος σε άλλα Ν.Π.Δ.Δ., Ν.Π.Ι.Δ., φυσικά πρόσωπα ή Ο.Τ.Α..

Στο λογαριασμό 33.95 "Λοιποί χρεώστες" παρακολουθούνται τα χορηγημένα βραχυπρόθεσμης διάρκειας δάνεια σε οργανισμούς, σωματεία, υποτρόφους, σεισμόπληκτους ή δάνεια άλλων ειδικών περιπτώσεων όπως επίσης και οι λοιπές βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις του Δήμου που δεν είναι δυνατό να ενταχθούν σε οποιοδήποτε άλλο λογαριασμό της ομάδας 3.

Οι προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις και δάνεια σχηματίζονται με χρέωση του λογαριασμού 83.11 "προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις και δάνεια" και πίστωση του λογαριασμού 44.11 "προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις και δάνεια".

9. Επιχορηγήσεις επενδύσεων

Σύμφωνα με το ΛΠΓΚ οι επιχορηγήσεις επενδύσεων αφορούν σε κεφαλαιακές μεταβιβάσεις σε χρήμα ή σε είδος που πληρώνονται από οντότητες της γενικής κυβέρνησης για τη χρηματοδότηση όλου ή μέρους του κόστους που αναλήφθηκε από οντότητα για την απόκτηση παγίων περιουσιακών στοιχείων.

Οι επιχορηγήσεις επενδύσεων σε είδος αφορούν μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων όπως εξοπλισμός μεταφορών, μηχανολογικός και άλλος εξοπλισμός. Οι επιχορηγήσεις επενδύσεων περιλαμβάνουν τόσο πληρωμές εφάπαξ συνολικών ποσών σχεδιασμένες να χρηματοδοτήσουν το σχηματισμό κεφαλαίου κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου όσο και πληρωμές σε δόσεις αναφορικά με το σχηματισμό κεφαλαίου που έγινε κατά τη διάρκεια προγενέστερης περιόδου.

Επιχορηγήσεις που λήφθηκαν από οντότητα για την κάλυψη δαπάνης τόκου που συνδέεται με απόκτηση περιουσιακού στοιχείου εξαιρούνται από τις επιχορηγήσεις επενδύσεων και καταχωρούνται ως τρέχουσες μεταβιβάσεις. Παρόλα αυτά, όταν η επιχορήγηση εξυπηρετεί διπλό σκοπό, δηλαδή της χρηματοδότησης της πληρωμής του συμβατικού χρέους και της πληρωμής του τόκου στο δανεισθέν κεφάλαιο, και δεν είναι δυνατό να διαχωριστούν αυτά τα δύο συστατικά, το σύνολο της επιχορήγησης αντιμετωπίζεται στους λογαριασμούς ως επιχορήγηση επενδύσεων. Μεταβιβάσεις που προορίζονται για διάφορους απροσδιόριστους σκοπούς καταχωρούνται ως τρέχουσες μεταβιβάσεις ακόμα και εάν μερικώς χρησιμοποιούνται για την κάλυψη απόκτησης περιουσιακού στοιχείου.

Σύμφωνα με το ΛΠΓΚ, οι επιχορηγήσεις επενδύσεων δεν κεφαλαιοποιούνται απευθείας στην καθαρή θέση, αλλά αναγνωρίζονται ως έσοδα από μεταβιβάσεις όταν πληρούν τις προϋποθέσεις αναγνώρισης εσόδου. Απαραίτητη κρίνεται η λήψη καθοδήγησης σχετικά με το πότε πληρούνται οι προϋποθέσεις καθοδήγησης και ποιο συγκεκριμένα αν οι προϋποθέσεις καθοδήγησης πληρούνται σε συγκεκριμένη χρονική στιγμή (π.χ. την απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου) ή πληρούνται κατά την διάρκεια χρήσης του περιουσιακού στοιχείου και την διενέργεια των σχετικών αποσβέσεων. Έως την πλήρωση της προϋπόθεσης αναγνώρισης εσόδου οι εισπράξεις από επιχορηγήσεις αναγνωρίζονται ως υποχρέωση.

Κατά το π.δ. 315/1999, το στοιχείο της καθαρής θέσης "επιχορηγήσεις επενδύσεων" πιστώνεται με τις χορηγούμενες επιχορηγήσεις για τη χρηματοδότηση πάγιων στοιχείων του Δήμου ή και τοιούτων κοινής χρήσεως, με χρέωση του οικείου λογαριασμού του ενεργητικού (λογαριασμός απαιτήσεων ή ταμιακών διαθεσίμων).

Οι επιχορηγήσεις για κάλυψη λειτουργικών δαπανών καταχωρούνται στην πίστωση του λογαριασμού 74.

Στο τέλος της χρήσεως, από το λογαριασμό 43 μεταφέρεται στο λογαριασμό 81.01.05 "αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων" ποσό ίσο με τις αποσβέσεις πάγιων στοιχείων των υπολογαριασμών του λογαριασμού 66, που αναλογούν στην αξία των αποσβέσιμων πάγιων στοιχείων που χρηματοδοτήθηκαν από τις πιο πάνω επιχορηγήσεις.

Σε περίπτωση εκποίησης, καταστροφής ή αχρηστεύσεως οποιουδήποτε πάγιου στοιχείου που χρηματοδοτήθηκε από τις παραπάνω επιχορηγήσεις, από το λογαριασμό 43 μεταφέρεται στην πίστωση του οικείου λογαριασμού του πάγιου στοιχείου το υπόλοιπο της επιχορηγήσεως που αφορά το στοιχείο αυτό.

10. Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις

Ως προς τις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις καταγράφονται έξι βασικές διαφορές μεταξύ του π.δ. 315/1999 και του π.δ. 54/2018. Αυτές είναι οι εξής:

1. Αρχική αναγνώριση των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων: Σύμφωνα με τις διατάξεις του Παραρτήματος π.δ. 54/2018 για το ΛΠΓΚ, η αρχική αναγνώριση των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων γίνεται στην εύλογη αξία τους. Τα κόστη συναλλαγής για την ανάληψη χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων αναγνωρίζονται: α) στις δαπάνες δηλαδή επιβαρύνουν την κατάσταση αποτελεσμάτων ως έξοδα κατά την περίοδο που πραγματοποιούνται αν τα στοιχεία μεταγενέστερα επιμετρούνται στην εύλογη αξία τους, β) σε μείωση του κόστους κτήσης τους, αν τα στοιχεία μεταγενέστερα επιμετρούνται με βάση το κόστος κτήσης. Στο π.δ. 315/1999 δεν υπάρχει καμία αναφορά για την αρχική αναγνώριση των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων στην εύλογη αξία, για τον λογιστικό χειρισμό του κόστους συναλλαγής και την αρχική αναγνώριση των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που εκδίδονται σε τιμή υπέρ το άρτιο. Σύμφωνα με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αναγνωρίζονταν αρχικά στα ονομαστικά τους ποσά.
2. Μεταγενέστερη επιμέτρηση των μακροπρόθεσμων χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων: Σύμφωνα με τις διατάξεις του Παραρτήματος π.δ. 54/2018 για το ΛΠΓΚ, οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, εκτός των παραγώνων, επιμετρούνται στο αποσβέσιμο κόστος, είτε με τη μέθοδο του αποτελεσματικού επιτοκίου είτε με τη σταθερή μέθοδο, εάν η επίπτωση στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις (από τη σταθερή μέθοδο) δεν είναι σημαντική. Οι προκύπτοντες τόκοι αναγνωρίζονται ως έξοδα στην κατάσταση αποτελεσμάτων της περιόδου (ομάδα λογαριασμών 2).

Στο π.δ. 315/1999 δεν υπάρχει καμία αναφορά για τη μεταγενέστερη επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων στο αποσβέσιμο κόστος. Σύμφωνα με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις επιμετρώνται μεταγενέστερα στα ονομαστικά τους ποσά στα οποία αρχικά αναγνωρίστηκαν μείον τις τακτοποιήσεις και πληρωμές που έλαβαν χώρα μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης.

3. Σύμφωνα με το π.δ. 54/2018, οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις από παράγωγα επιμετρούνται στην εύλογη αξία τους. Οι προκύπτουσες διαφορές εύλογης αξίας αναγνωρίζονται ως κέρδη και ζημιές στην κατάσταση αποτελεσμάτων της περιόδου (Λογαριασμός 7.2).

Στο π.δ. 315/1999 δεν υπάρχει καμία αναφορά για τον λογιστικό χειρισμό σχετικά με τις υποχρεώσεις από παράγωγα.

Ωστόσο, δεν αναμένεται να διενεργηθούν συναλλαγές από τους Δήμους, βάσει των οποίων θα χρειαστεί να καταχωρηθούν χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις από παράγωγα.

4. Σύμφωνα με το π.δ. 54/2018, τα έσοδα επομένων περιόδων (ληφθείσες προκαταβολές), επιμετρούνται στα ονομαστικά τους ποσά που δεν έχουν καταστεί δουλευμένα κατά την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Στο π.δ. 315/1999 δεν υπάρχει καμία αναφορά για την μεταγενέστερη επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων στο αποσβέσιμο κόστος.

5. Σύμφωνα με το π.δ. 54/2018 για το ΛΠΓΚ, προβλέπεται η καταγραφή των μακροπρόθεσμων χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων σε ειδικό μητρώο προμηθευτών / πιστωτών.

Στο π.δ. 315/1999 δεν περιλαμβάνεται καμία αναφορά σχετικά με την υποχρέωση του Δήμου να παρακολουθεί τις χρηματοοικονομικές του υποχρεώσεις (βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες) σε ειδικό μητρώο. Ωστόσο στην πράξη αυτή ήταν κοινή πρακτική από τους Δήμους.

11. Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις

Ως προς τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις καταγράφονται δέκα βασικές διαφορές μεταξύ του π.δ. 315/1999 και του π.δ. 54/2018. Αυτές είναι οι εξής:

1. Αρχική αναγνώριση των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων: Σύμφωνα με τις διατάξεις του Παραρτήματος π.δ. 54/2018 η αρχική αναγνώριση των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων γίνεται στην εύλογη αξία τους. Τα κόστη συναλλαγής για την ανάληψη χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων αναγνωρίζονται: α) στις δαπάνες δηλαδή επιβαρύνουν την κατάσταση αποτελεσμάτων ως έξοδα κατά την περίοδο που πραγματοποιούνται αν τα στοιχεία μεταγενέστερα επιμετρούνται στην εύλογη αξία τους, β) σε μείωση του κόστους κτήσης τους, αν τα στοιχεία μεταγενέστερα επιμετρούνται με βάση το κόστος κτήσης. Οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που εκδίδονται σε τιμή υπό ή υπέρ το άρτιο, αναγνωρίζονται με τρόπο που να παρακολουθείται η αξία του υπό ή υπέρ το άρτιο, τόσο κατά την αρχική αναγνώριση όσο και μεταγενέστερα.

Στο π.δ. 315/1999 δεν υπάρχει καμία αναφορά για την αρχική αναγνώριση των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων στην εύλογη αξία, για τον λογιστικό χειρισμό του κόστους συναλλαγής και την αρχική αναγνώριση των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που εκδίδονται σε τιμή υπέρ το άρτιο. Σύμφωνα με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αναγνωρίζονταν αρχικά στα ονομαστικά τους ποσά.

2. Σύμφωνα με το π.δ. 54/2018 οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις από παράγωγα επιμετρούνται στην εύλογη αξία τους. Οι προκύπτουσες διαφορές εύλογης αξίας αναγνωρίζονται ως κέρδη και ζημιές στην κατάσταση αποτελεσμάτων της περιόδου (Λογαριασμός 7.2). Στο π.δ. 315/1999 δεν υπάρχει καμία αναφορά για τον λογιστικό χειρισμό σχετικά με τις υποχρεώσεις από παράγωγα. Ωστόσο, δεν αναμένεται να διενεργηθούν συναλλαγές από τους Δήμους βάσει των οποίων θα χρειαστεί να καταχωρηθούν χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις από παράγωγα.
3. Σύμφωνα με το π.δ. 54/2018 τα έσοδα επομένων περιόδων (ληφθείσες προκαταβολές), επιμετρούνται στα ονομαστικά τους ποσά που δεν έχουν καταστεί δουλευμένα κατά την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Στο π.δ. 315/1999 δεν υπάρχει καμία αναφορά για την μεταγενέστερη επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων στο αποσβέσιμο κόστος.
4. Στο π.δ. 54/2018 προβλέπεται η καταγραφή των βραχυπρόθεσμων χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων σε ειδικό μητρώο προμηθευτών / πιστωτών.

Στο π.δ. 315/1999 δεν περιλαμβάνεται καμία αναφορά σχετικά με την υποχρέωση του Δήμου να παρακολουθεί τις χρηματοοικονομικές του υποχρεώσεις (βραχυπρόθεσμες και

μακροπρόθεσμες) σε ειδικό μητρώο. Ωστόσο στην πράξη αυτή ήταν κοινή πρακτική από τους Δήμους.

5. Στο π.δ. 54/2018 δεν προβλέπονται αντίστοιχοι λογαριασμοί με τους λογαριασμούς του π.δ. 315/1999 51 «Γραμμάτια πληρωτέα» και 53.06 «Οφειλόμενες δόσεις ομολογιών και λοιπών χρεογράφων». Ως εκ τούτου, στο νέο λογιστικό πλαίσιο δεν προβλέπεται λογιστικός χειρισμός με τις συναλλαγές που καταχωρούνταν στους εν λόγω λογαριασμούς του ΚΛΣ σύμφωνα με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο.
6. Στο π.δ. 54/2018 δεν προβλέπονται αντίστοιχοι λογαριασμοί με τους λογαριασμούς του π.δ. 315/1999 53.17 «Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις πληρωτέες στην επόμενη χρήση σε ευρώ» και 53.18 «Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις πληρωτέες στην επόμενη χρήση σε ξένο νόμισμα». Σύμφωνα με το νέο λογιστικό πλαίσιο, το βραχυπρόθεσμο μέρος των μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων σε ευρώ και ξένο νόμισμα συμπεριλαμβάνεται στον οικείο λογαριασμό υποχρεώσεων. Συνεπώς, η διάκριση σε βραχυπρόθεσμο και μακροπρόθεσμο μέρος γίνεται μέσα από την ανάλυση των υποχρεώσεων (π.χ. στο σχετικό μητρώο ή σε συγκεκριμένο πεδίο των πληροφοριακών συστημάτων), και όχι με ξεχωριστό λογαριασμό όπως στο ΚΛΣΧ. Σε κάθε περίπτωση, η πληροφορία αυτή πρέπει να είναι διαθέσιμη για να παρουσιαστεί στο προσάρτημα.
7. Στο π.δ. 54/2018 δεν προβλέπεται αντίστοιχος λογαριασμός με το λογαριασμό του π.δ. 315/1999 56.90 «Πωλήσεις ανεγειρόμενων οικοδομών υπό διακανονισμό». Ως εκ τούτου, στο νέο λογιστικό πλαίσιο δεν προβλέπεται και ο σχετικός λογιστικός χειρισμός. Για την αναγνώριση των εσόδων από ανταλλακτικές και μη ανταλλακτικές συναλλαγές βλέπετε στη συνέχεια.
8. Στο π.δ. 54/2018 δεν προβλέπεται αντίστοιχος λογαριασμός με το λογαριασμό του ΚΛΣΧ του π.δ. 315/1999 56.92 «Αναμενόμενα έσοδα από αποζημιώσεις ασφαλιστικών εταιρειών για ζημιές σε πάγια ή στα αποθέματα του Δήμου». Ωστόσο, το κοινό σχέδιο λογαριασμών του ΛΠΓΚ προβλέπει σχετικό λογαριασμό εσόδων 1.3.9.09.03 «Έσοδα από ασφαλιστικές αποζημιώσεις», ενώ η σχετική απαίτηση παρακολουθείται στον λογαριασμό 4.8.3.01.01 «Απαιτήσεις από μεταβιβάσεις», χωρίς να εξειδικεύει τις αποζημιώσεις για πάγια ή αποθέματα. Για την αναγνώριση του συγκεκριμένου εσόδου ισχύουν οι γενικοί κανόνες αναγνώρισης των εσόδων, όπως η σφόδρα πιθανή εισροή οικονομικού οφέλους ή δυνατότητα παροχής υπηρεσίας (την αναγνώριση των εσόδων από ανταλλακτικές και μη ανταλλακτικές συναλλαγές και για την λογιστική πολιτική του νέου λογιστικού σχετικά με τα ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία βλέπετε στη συνέχεια).
9. Για τον λογαριασμό 58 «Λογαριασμοί περιοδικής κατανομής» και τον λογαριασμό 59 «Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις άλλων κέντρων» δεν προβλέπονται αντίστοιχοι λογαριασμοί στο ΣΧΛΓΚ σύμφωνα με το π.δ. 54/2018.
10. Στο π.δ. 54/2018 δεν προβλέπονται αντίστοιχες υποχρεώσεις με αυτές της παρ. 1.1.105 του ΚΛΣΧ σχετικά με τις διαδικασίες λογιστικοποίησης αγορών και δαπανών.

12. Μισθώσεις

Αναφορικά με τις μισθώσεις, οι διαφορές που καταγράφονται μεταξύ του ΛΠΓΚ και του π.δ. 315/1999 ταξινομούνται σε τέσσερις κατηγορίες: α) ως προς τον μισθωτή, β) ως προς τον εκμισθωτή, γ) ως προς τις συναλλαγές πώλησης με επαναμίσθωση και δ) ως προς τις γνωστοποιήσεις.

Γενικά, ως προς τις μισθώσεις, το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο δεν προέβλεπε την διάκριση των μισθώσεων σε χρηματοδοτικές και λειτουργικές. Αντίθετα, το π.δ. 54/2018 για το ΛΠΓΚ προβλέπει συγκεκριμένους λογιστικούς χειρισμούς βάσει της διάκρισης των μισθώσεων σε χρηματοδοτικές και λειτουργικές, τόσο για τον μισθωτή όσο και για τον εκμισθωτή.

Ως προς τον μισθωτή οι διαφορές μεταξύ των δύο πλαισίων έχουν ως εξής:

Το νέο λογιστικό πλαίσιο διακρίνει τις μισθώσεις σε χρηματοδοτικές και λειτουργικές, βάσει συγκεκριμένων κριτηρίων (βλ. σχετικά ανωτέρω). Εφόσον, για τον μισθωτή ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου μία μίσθωση αξιολογηθεί εφαρμόζοντας τα εν λόγω κριτήρια ως λειτουργική, τότε δεν εντοπίζεται σημαντική διαφορά ως προς το λογιστικό χειρισμό σε σχέση με το υπό αντικατάσταση λογιστικό πλαίσιο και τα μισθώματα αναγνωρίζονται από το Δήμο επίσης σε ειδικούς λογαριασμούς εξόδων, με την ευθεία μέθοδο, εκτός αν μία άλλη συστηματική βάση είναι περισσότερο αντιπροσωπευτική σε περίπτωση που η χρονική κατανομή του οφέλους για το χρήστη είναι ουσιαστικά διαφορετική από αυτή της ευθείας μεθόδου, έστω και αν οι πληρωμές δεν γίνονται σε αυτήν τη βάση.

Ανάλογα με τη φύση των μισθωμένων πάγιων περιουσιακών στοιχείων, οι λογαριασμοί εξόδων στους οποίους καταχωρούνται τα μισθώματα αναπτύσσονται σε 4^ο και 5^ο βαθμό και είναι ανά περίπτωση μισθωμένου πάγιου περιουσιακού στοιχείου οι εξής: 2.7.3.02.01 (ενοίκια και αποζημιώσεις χρήσης γης), 2.4.4.01 (μισθώματα κτιρίων και υποδομών), 2.4.4.02.01 (μισθώματα μηχανολογικού εξοπλισμού), 2.4.4.03 (μισθώματα οχημάτων) και 2.4.4.09.89 (λοιπά μισθώματα). Οι εν λόγω λογαριασμοί του π.δ. 54/2018 αντιστοιχίζονται με τους αναλυτικοβάθμιους λογαριασμούς του 62.04 του ΚΛΣΧ, για τους οποίους έγινε αναφορά ανωτέρω, είτε οι δεύτεροι έχουν περιγραφή «μισθώματα» ή «ενοίκια» είτε έχουν την περιγραφή «Leasing», μόνο στην περίπτωση της λειτουργικής μίσθωσης.

Όταν πρόκειται για μίσθωση, η οποία βάσει των κριτηρίων που αναφέρονται ανωτέρω αφορά σε χρηματοδοτική μίσθωση, το π.δ. 54/2018 προβλέπει ότι κατά την έναρξη της μισθωτικής περιόδου, οι Δήμοι που λειτουργούν ως μισθωτές αναγνωρίζουν τις χρηματοδοτικές μισθώσεις ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης, με ποσό ίσο με την εύλογη αξία της μισθούμενης ιδιοκτησίας ή, αν είναι χαμηλότερη, με την παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων, η κάθε μία προσδιοριζόμενη κατά την έναρξη της μίσθωσης. Το προεξοφλητικό επιτόκιο για τον υπολογισμό της παρούσας αξίας των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων, είναι το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης³, αν αυτό είναι εφικτό να προσδιοριστεί. Διαφορετικά, χρησιμοποιείται το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού⁴ του Δήμου /μισθωτή.

Κατά την έναρξη της μισθωτικής περιόδου, τόσο το περιουσιακό στοιχείο, όσο και η υποχρέωση των μελλοντικών μισθωμάτων, αναγνωρίζονται στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις στα ίδια ποσά, εκτός από οποιαδήποτε αρχικά άμεσα κόστη⁵ του μισθωτή (π.χ. αυτά που αφορούν συγκεκριμένες μισθωτικές δραστηριότητες, όπως κατά τη διαπραγμάτευση και εξασφάλιση των μισθωτικών συμφωνιών) που προστίθενται στο ποσό που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο.

Οι ελάχιστες καταβολές μισθωμάτων επιμερίζονται ανάμεσα στη χρηματοδοτική επιβάρυνση και σε μείωση της ανεξόφλητης υποχρέωσης. Τα ενδεχόμενα μισθώματα αναγνωρίζονται ως έξοδα στις περιόδους κατά τις οποίες πραγματοποιούνται.

Η χρηματοδοτική μίσθωση δημιουργεί για τον Δήμο και έξοδο απόσβεσης, αν πρόκειται για αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία. Για την απόσβεση εφαρμόζονται οι σχετικές διατάξεις του ΛΠΓΚ για τα ενσώματα ή άυλα, αναλόγως, περιουσιακά στοιχεία. Αν υπάρχει εύλογη βεβαιότητα ότι μέχρι τη λήξη της μισθωτικής περιόδου ο μισθωτής θα αποκτήσει την ιδιοκτησία του περιουσιακού

³ Τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης είναι το προεξοφλητικό επιτόκιο το οποίο κατά την έναρξη της μίσθωσης εξισώνει τη συνολική παρούσα αξία: α) των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων, και β) της μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας, με (i) την εύλογη αξία του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, και (ii) κάθε αρχικό άμεσο κόστος του εκμισθωτή.

⁴ Διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή είναι το επιτόκιο με το οποίο θα επιβαρυνόταν ο μισθωτής σε μία παρόμοια μισθωτική σχέση ή, αν αυτό δεν μπορεί να προσδιοριστεί, το επιτόκιο το οποίο, κατά την έναρξη της μίσθωσης, θα επιβαρυνόταν ο μισθωτής για να δανειστεί τα αναγκαία κεφάλαια, με παρόμοιους όρους και εξασφαλίσεις, για να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο.

⁵ Τα αρχικά άμεσα κόστη είναι επαυξητικά κόστη που αποδίδονται ευθέως στη διαπραγμάτευση και τη συμφωνία μιας μίσθωσης, με εξαίρεση το κόστος που επιβαρύνει εκμισθωτές που είναι κατασκευαστές ή έμποροι.

στοιχείου, τότε η περίοδος της αναμενόμενης χρήσης του είναι η ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου. Σε διαφορετική περίπτωση, η πλήρης απόσβεση του περιουσιακού στοιχείου αυτού θα γίνει στη διάρκεια της μισθωτικής περιόδου, ή, αν είναι συντομότερη, στην ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου.

Για να προσδιορίσει πότε ένα μισθωμένο περιουσιακό στοιχείο έχει απομειωθεί, ο Δήμος εφαρμόζει τα όσα περί απομειώσεων το ΛΠΓΚ ορίζει.

Κατά το π.δ. 315/1999, τα μισθώματα ή ενοίκια που καταβάλλονται από τον Δήμο σε όλες τις περιπτώσεις των μισθώσεων (χρηματοδοτικές ή λειτουργικές) λογίζονται ως έξοδα της χρήσης. Συγκεκριμένα, τα (κατεβληθέντα) από τον Δήμο μισθώματα καταχωρούνται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, ως έξοδα, στους αναλυτικοβάθμιους λογαριασμούς του 62.04 «Ενοίκια – μισθώματα». Οι υποχρεωτικοί τριτοβάθμιοι που τηρούνται σύμφωνα με το ΚΛΣΧ αντιστοιχούν στη φύση των μισθωμένων πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Έτσι, τα μισθώματα εδαφικών εκτάσεων και γαιών καταχωρούνται στον τριτοβάθμιο λογαριασμό 62.04.31, τα μισθώματα που αφορούν στα κτίρια και τα τεχνικά έργα ακινήτων καταχωρούνται στον τριτοβάθμιο λογαριασμό 62.04.32, τα μισθώματα για τα μηχανήματα και τις τεχνικές εγκαταστάσεις καταχωρούνται στον τριτοβάθμιο λογαριασμό 62.04.33, τα μισθώματα για μεταφορικά μέσα καταχωρούνται στον τριτοβάθμιο λογαριασμό 62.04.34, τα μισθώματα για την ενοικίαση επίπλων και λοιπού εξοπλισμού και σκευών και λοιπού εξοπλισμού καταχωρούνται στον τριτοβάθμιο λογαριασμό 62.04.35 και στον αναλυτικοβάθμιο 62.04.37 καταχωρούνται τα ενοίκια μηχανογραφικών μέσων. Τέλος στους αναλυτικοβάθμιους 62.04.36 και 62.04.38 καταχωρούνται τα λοιπά μισθώματα και τα ενοίκια λοιπού εξοπλισμού.

Ωστόσο, το π.δ. 315/1999 προβλέπει και την ανάπτυξη και συγκεκριμένων αναλυτικοβάθμιων λογαριασμών του δευτεροβάθμιου 62.04 με την περιγραφή «Leasing». Αυτοί είναι: ο τριτοβάθμιος 62.04.41 με την περιγραφή «Leasing εδαφικών εκτάσεων», ο τριτοβάθμιος 62.04.42 με την περιγραφή «Leasing κτηρίων», 62.04.43 με την περιγραφή «Leasing μηχανημάτων», 62.04.44 με την περιγραφή «Leasing μεταφορικών μέσων» και 62.04.45 με την περιγραφή «Leasing επίπλων και λοιπού εξοπλισμού».

Σημειώνεται ότι στο π.δ. 315/1999 δεν συμπεριλαμβάνεται καμία αναφορά σχετικά με τη διάκριση των αναλυτικοβάθμιων λογαριασμών του 62.04 με την περιγραφή «μισθώματα» ή «ενοίκια» και την περιγραφή «Leasing».

Ως προς τον εκμισθωτή οι διαφορές μεταξύ των δύο πλαισίων έχουν ως εξής:

Κατά το νέο λογιστικό πλαίσιο, οι Δήμοι / εκμισθωτές παρουσιάζουν τα περιουσιακά στοιχεία που υπόκεινται σε **λειτουργικές μισθώσεις** στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης σύμφωνα με τη φύση του κάθε περιουσιακού στοιχείου.

Το έσοδο της μίσθωσης από λειτουργικές μισθώσεις αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα με την ευθεία μέθοδο σε ολόκληρη τη διάρκεια της μισθωτικής περιόδου, εκτός αν μία άλλη συστηματική βάση είναι περισσότερο αντιπροσωπευτική του ρυθμού μείωσης του οφέλους που προκύπτει από το μισθωμένο περιουσιακό στοιχείο.

Κόστη, συμπεριλαμβανομένης της απόσβεσης, που πραγματοποιούνται για την απόκτηση του εσόδου της μίσθωσης αναγνωρίζονται στα έξοδα. Το έσοδο της μίσθωσης (μη συμπεριλαμβανομένων των εισπράξεων για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν, όπως η ασφάλεια και η συντήρηση) αναγνωρίζεται με την ευθεία μέθοδο σε ολόκληρη τη διάρκεια της μισθωτικής περιόδου, ακόμη και αν οι εισπράξεις δε βασίζονται σε τέτοια μέθοδο, εκτός αν μία άλλη συστηματική μέθοδος είναι πιο αντιπροσωπευτική του ρυθμού μείωσης του οφέλους που αποφέρει η χρήση του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου.

Τα αρχικά άμεσα κόστη που επιβαρύνουν τους Δήμους / εκμισθωτές κατά τη διαπραγμάτευση και τη συμφωνία μιας λειτουργικής μίσθωσης προστίθενται στη λογιστική αξία του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου και αναγνωρίζονται κατά τη διάρκεια της μισθωτικής περιόδου στην ίδια βάση με το έσοδο της μίσθωσης.

Η μέθοδος απόσβεσης των αποσβέσιμων μισθωμένων περιουσιακών στοιχείων ακολουθεί τη συνήθη πολιτική απόσβεσης του εκμισθωτή για παρόμοια περιουσιακά στοιχεία και η απόσβεση υπολογίζεται από τον Δήμο σύμφωνα με τα όσα περί αποσβέσεων το ΛΠΓΚ ορίζει.

Για να προσδιορίσει πότε ένα μισθωμένο περιουσιακό στοιχείο έχει απομειωθεί, ο Δήμος εφαρμόζει τα όσα περί απομειώσεων το ΛΠΓΚ ορίζει.

Σύμφωνα με το π.δ. 54/2018, όταν οι Δήμοι λειτουργούν ως εκμισθωτές αναγνωρίζουν τις εισπρακτέες καταβολές μισθωμάτων **βάσει χρηματοδοτικής μίσθωσης** ως περιουσιακό στοιχείο στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης. Αυτό το περιουσιακό στοιχείο παρουσιάζεται ως απαίτηση ποσού ίσου με την καθαρή επένδυση στη μίσθωση.

Σε μία χρηματοδοτική μίσθωση, ουσιαστικά όλοι οι κίνδυνοι και οι ανταμοιβές που συνεπάγεται η ιδιοκτησία μεταβιβάζονται από τον Δήμο / εκμισθωτή στο μισθωτή και έτσι οι απαιτήσεις καταβολών μισθωμάτων αντιμετωπίζονται από τον Δήμο/εκμισθωτή ως αποπληρωμή κεφαλαίου που επιστρέφει σε αυτόν το ποσό που επένδυσε και χρηματοοικονομικό έσοδο που είναι η αμοιβή του για τις υπηρεσίες του. Τα ενδεχόμενα μισθώματα (πληρωμές που μπορεί να καταβάλει ο μισθωτής πέραν των βασικών σταθερών μισθωμάτων, συχνά συνδεδεμένα με μεταβλητές παραμέτρους), αναγνωρίζονται ως έσοδα στις περιόδους κατά τις οποίες πραγματοποιούνται.

Οι Δήμοι / εκμισθωτές μπορεί να πραγματοποιήσουν αρχικά άμεσα κόστη, όπως προμήθειες, αμοιβές νομικών συμβούλων και εσωτερικά κόστη που είναι επαυξητικά και που αποδίδονται ευθέως στη διαπραγμάτευση και τη συμφωνία μιας μίσθωσης. Σε αυτά δεν συμπεριλαμβάνονται γενικά έξοδα όπως αυτά που πραγματοποιούνται από ομάδες πωλήσεων και μάρκετινγκ. Για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις, εκτός από εκείνες που αφορούν εκμισθωτές που είναι κατασκευαστές ή έμποροι, τα αρχικά άμεσα κόστη συμπεριλαμβάνονται στην αρχική επιμέτρηση των απαιτήσεων της χρηματοδοτικής μίσθωσης και μειώνουν το έσοδο που αναγνωρίζεται κατά τη μισθωτική περίοδο. Το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης προσδιορίζεται κατά τέτοιο τρόπο ώστε τα αρχικά άμεσα κόστη να συμπεριλαμβάνονται αυτόματα στις απαιτήσεις της χρηματοδοτικής μίσθωσης. Δε συντρέχει λόγος να προστεθούν ξεχωριστά.

Η αναγνώριση του χρηματοοικονομικού εσόδου γίνεται με τρόπο που αντανακλά ένα σταθερό περιοδικό επιτόκιο απόδοσης της καθαρής επένδυσης⁶ του Δήμου / εκμισθωτή στη χρηματοδοτική μίσθωση.

Το π.δ. 54/2018 προβλέπει την καταχώρηση των εσόδων από μισθώματα του Δήμου ως εκμισθωτή σε τριτοβάθμιους και τεταρτοβάθμιους λογαριασμούς: τον 1.4.3.01 «Μισθώματα κτιρίων και υποδομών», τον 1.5.3 «Ενοίκια φυσικών πόρων», 1.4.3.02 «Μισθώματα μηχανολογικού εξοπλισμού» και 1.4.3.03 «Μισθώματα οχημάτων».

Οι εκτιμώμενες μη εγγυημένες υπολειμματικές αξίες, που χρησιμοποιούνται στον υπολογισμό της ακαθάριστης επένδυσης του Δήμου / εκμισθωτή στη μίσθωση, επανεξετάζονται τακτικά. Αν υπάρξει μείωση της εκτιμώμενης μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας, αναθεωρείται η κατανομή του εσόδου για ολόκληρη τη διάρκεια της μίσθωσης και κάθε μείωση σε σχέση με τα δεδουλευμένα ποσά αναγνωρίζεται αμέσως.

Σύμφωνα με το π.δ. 315/1999 τα μισθώματα ή ενοίκια που εισπράττονται από τον Δήμο σε όλες τις περιπτώσεις των μισθώσεων (χρηματοδοτικές ή λειτουργικές) λογίζονται ως έσοδα της χρήσης. Ειδικότερα, από το ΚΛΣΧ προβλέπονται δύο δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί εσόδων στους οποίους καταχωρούνται τα έσοδα από εκμίσθωση περιουσιακών στοιχείων. Αυτοί είναι ο λογαριασμός 75.00 «Έσοδα από εκμίσθωση ακινήτων» και ο 75.01 «Έσοδα από εκμίσθωση κινητής περιουσίας».

Σχετικά με τις συναλλαγές πώλησης με επαναμίσθωση

⁶ Καθαρή επένδυση στη μίσθωση είναι η μικτή επένδυση στη μίσθωση, προεξοφλημένη με το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης.

Σύμφωνα με το π.δ. 54/2018, μία συναλλαγή πώλησης με επαναμίσθωση του Δήμου περιλαμβάνει την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου από τον Δήμο και την επαναμίσθωση του ίδιου περιουσιακού στοιχείου στον ίδιο Δήμο. Συνήθως υπάρχει αλληλεξάρτηση μεταξύ μισθωμάτων και τιμής πώλησης, επειδή η διαπραγματεύσή τους γίνεται σε συνολική βάση. Ο λογιστικός χειρισμός μιας συναλλαγής πώλησης με επαναμίσθωση εξαρτάται από το είδος της σχετικής μίσθωσης.

Αν μία συναλλαγή πώλησης με επαναμίσθωση του Δήμου καταλήγει σε χρηματοδοτική μίσθωση, οποιαδήποτε θετική διαφορά του προϊόντος της πώλησης του στοιχείου αυτού, σε σχέση με τη λογιστική αξία του, δεν αναγνωρίζεται άμεσα ως έσοδο από τον πωλητή-μισθωτή. Αντί για αυτό, θα εμφανιστεί ως αναβαλλόμενο έσοδο και θα αποσβένεται καθ' όλη τη διάρκεια της μισθωτικής περιόδου.

Αν μία συναλλαγή πώλησης με επαναμίσθωση του Δήμου καταλήγει σε λειτουργική μίσθωση και είναι φανερό ότι η συναλλαγή αυτή έχει γίνει στην εύλογη αξία, τότε οποιοδήποτε κέρδος ή ζημία αναγνωρίζεται αμέσως. Αν η τιμή πώλησης του στοιχείου είναι μικρότερη από την εύλογη αξία του, τότε οποιοδήποτε κέρδος ή ζημία αναγνωρίζεται αμέσως, εκτός αν η ζημία αντισταθμίζεται από μελλοντικά μισθώματα χαμηλότερα από την τιμή της αγοράς, οπότε η ζημία αυτή αναγνωρίζεται ως αναβαλλόμενο έξοδο και αποσβένεται αναλογικά με τα μισθώματα σε ολόκληρη την περίοδο που αναμένεται να χρησιμοποιείται το περιουσιακό στοιχείο. Αν η τιμή πώλησης του στοιχείου είναι μεγαλύτερη από την εύλογη αξία του τότε η θετική διαφορά αναγνωρίζεται ως αναβαλλόμενο έσοδο και αποσβένεται σε ολόκληρη την περίοδο που αναμένεται να χρησιμοποιείται το περιουσιακό στοιχείο.

Για λειτουργικές μισθώσεις, αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου, κατά τη χρονική στιγμή μιας συναλλαγής πώλησης με επαναμίσθωση, είναι μικρότερη από τη λογιστική αξία του, τότε η ζημία που προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας και της εύλογης αξίας αναγνωρίζεται αμέσως.

Στις χρηματοδοτικές μισθώσεις δεν είναι απαραίτητη αυτή η προσαρμογή, εκτός αν έχει υπάρξει απομείωση της αξίας του στοιχείου, η οποία αναγνωρίζεται σύμφωνα με τα όσα περί απομειώσεων το ΛΠΓΚ ορίζει.

Στο π.δ. 315/1999 δεν περιλαμβάνονται ειδικές διατάξεις σχετικά με τις συναλλαγές πώλησης με επαναμίσθωση.

13. Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία

Σύμφωνα με το νέο ΛΠΓΚ οι προβλέψεις αποτελούν υποχρεώσεις αβέβαιου χρόνου ή ποσού, δηλαδή υποχρεώσεις για τις οποίες υπάρχει παρούσα δέσμευση, αλλά δεν είναι βέβαιο ούτε πότε ούτε ακριβώς πόσο θα καταβληθεί.

Οι Δήμοι, οι οποίοι καταρτίζουν και παρουσιάζουν Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με το Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης (ΛΠΓΚ) εφαρμόζουν την Λογιστική Πολιτική των Προβλέψεων για το λογιστικό χειρισμό των προβλέψεων, ενδεχόμενων υποχρεώσεων και ενδεχόμενων περιουσιακών στοιχείων, εκτός από τις περιπτώσεις: α) εκτελεστέων συμβάσεων, εκτός αν η σύμβαση είναι επαχθής και β) απαιτήσεων για προβλέψεις που περιλαμβάνονται σε άλλες Λογιστικές Πολιτικές.

Οι προβλέψεις θα αναγνωρίζονται στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις ενός Δήμου εφόσον ικανοποιούνται τρεις προϋποθέσεις: α) υφίσταται μια παρούσα δέσμευση ως αποτέλεσμα ενός παρελθοντικού γεγονότος, β) είναι πιθανό ότι θα απαιτηθεί εκροή πόρων για τον διακανονισμό της, και γ) δύναται να γίνει αξιόπιστη εκτίμηση του ύψους της υποχρέωσης (μελλοντικής εκροής πόρων). Εάν δεν πληρείται κάποιο από τα ανωτέρω κριτήρια, τότε δεν αναγνωρίζεται πρόβλεψη.

Το ποσό που αναγνωρίζεται ως πρόβλεψη είναι η βέλτιστη εκτίμηση της δαπάνης που απαιτείται για να διακανονιστεί η παρούσα δέσμευση κατά την ημερομηνία αναφοράς.

Ενδεχόμενες υποχρεώσεις είναι οι δυνητικές δεσμεύσεις που προκύπτουν από γεγονότα του παρελθόντος, η ύπαρξη των οποίων θα επιβεβαιωθεί μόνο από το εάν συμβεί ή δε συμβεί ένα ή περισσότερα αβέβαια μελλοντικά γεγονότα, τα οποία δεν είναι πλήρως υπό τον έλεγχο του Δήμου.

Οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις δεν αναγνωρίζονται στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις .

Οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις γνωστοποιούνται στις σημειώσεις, εκτός εάν η πιθανότητα εκροής πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη είναι απομακρυσμένη.

Τα ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία δεν καταχωρούνται στις οικονομικές καταστάσεις αλλά γνωστοποιούνται στις σημειώσεις του προσαρτήματος επί των οικονομικών καταστάσεων.

Σύμφωνα με το π.δ. 315/1999 σχετικά με τον Λογαριασμό 44 «Προβλέψεις» *«Πρόβλεψη είναι η κράτηση ορισμένου ποσού, που γίνεται, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού του Δήμου σε βάρος του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως ή του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως»*. Και περαιτέρω «η κράτηση αυτή αποβλέπει στη κάλυψη ζημίας ή ενδεχόμενης υποτιμήςσεως στοιχείων του ενεργητικού, όταν κατά την ημερομηνία συντάξεως του ισολογισμού είναι πιθανή η πραγματοποίησή τους».

Κατά το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο και το ΚΛΣΧ, οι προβλέψεις διακρίνονται σε δύο βασικές κατηγορίες: α) στις προβλέψεις για κινδύνους εκμεταλλεύσεως, οι οποίες σχηματίζονται με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 68 «προβλέψεις εκμεταλλεύσεως». Για τις προβλέψεις αυτές χρησιμοποιούνται οι δέκα πρώτοι υπολογαριασμοί του 44 (44.00 έως και 44.09) και β) στις προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους (έκτακτες ζημίες και έξοδα), οι οποίες σχηματίζονται με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 83 «προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους». Για τις προβλέψεις αυτές χρησιμοποιούνται οι επόμενοι υπολογαριασμοί του 44 (44.10 έως 44.98).

Οι προβλέψεις για κινδύνους εκμεταλλεύσεως προορίζονται να καλύψουν έξοδα της χρήσεως που πιθανολογούνται ότι θα πραγματοποιηθούν μετά από το σχηματισμό των προβλέψεων. Τα έξοδα αυτά αν είχαν πραγματοποιηθεί μέσα στη χρήση, θα είχαν καταχωρηθεί σε προσαύξηση των εξόδων της ομάδας 6.

Οι προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους προορίζονται να καλύψουν έκτακτες ζημίες και έκτακτα έξοδα που πιθανολογούνται ότι θα πραγματοποιηθούν μετά από το σχηματισμό των προβλέψεων. Τα έξοδα αυτά, αν είχαν πραγματοποιηθεί μέσα στη χρήση, θα είχαν καταχωρηθεί στους οικείους υπολογαριασμούς των 81 «έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα» ή 82 «έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων».

Σχετικά με το σχηματισμό και τη χρησιμοποίηση των προβλέψεων ισχύουν οι ακόλουθοι κανόνες: α) ο σχηματισμός των προβλέψεων είναι υποχρεωτικός, εφόσον συντρέχουν οι παραπάνω προϋποθέσεις, ανεξάρτητα αν η χρήση κλείνει με θετικό ή αρνητικό αποτέλεσμα, β) οι προβλέψεις εκμεταλλεύσεως σχηματίζονται, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 68 και πίστωση των λογαριασμών 44.00-44.09.

Οι προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις και δάνεια σχηματίζονται με χρέωση του λογαριασμού 83.11 «προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις και δάνεια» και πίστωση του λογαριασμού 44.11 «προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις και δάνεια».

Οι προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα, για έξοδα προηγούμενων χρήσεων και οι λοιπές έκτακτες προβλέψεις σχηματίζονται με χρέωση των λογαριασμών 83.12, 83.13 και 83.98 και πίστωση των λογαριασμών 44.12, 44.13 και 44. 98 αντίστοιχα.

Τέλος, οι προβλέψεις για απαξιώσεις και υποτιμήσεις της αξίας των παγίων στοιχείων σχηματίζονται με χρέωση του λογαριασμού 83.10 και πίστωση του λογαριασμού 44.10.

Τα έξοδα που πραγματοποιούνται κατά τις επόμενες χρήσεις, για τα οποία είχαν σχηματιστεί προβλέψεις, καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 82.00 «Έξοδα προηγούμενων χρήσεων» και σε ανοιγόμενους τριτοβάθμιους λογαριασμούς ανάλογα με τις επιθυμητές πληροφορίες.

Οι σχηματισμένες για κάθε καταβαλλόμενο έξοδο προβλέψεις, ανεξάρτητα από το ύψος τους, με χρέωση του λογαριασμού 44 και των οικείων υπολογαριασμών του, μεταφέρονται στην πίστωση του λογαριασμού 84.01 «έσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων για έκτακτους κινδύνους» (εφόσον πρόκειται για προβλέψεις που έχουν καταχωρηθεί στους λογαριασμούς 44.10 έως 44.98) ή στην πίστωση των λογαριασμών 84.91 «Έσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων για έξοδα εκμεταλλεύσεως» (εφόσον πρόκειται για προβλέψεις που έχουν καταχωρηθεί στους λογαριασμούς 44.00 έως 44.09).

Σε περίπτωση εκποίησης πάγιου στοιχείου για το οποίο είχε προηγηθεί ο σχηματισμός προβλέψεως, η τελευταία μεταφέρεται από το λογαριασμό 44.10 στην πίστωση του λογαριασμού του πάγιου που εκποιείται σύμφωνα με όσα ορίζονται στην περίπτωση 13 της παραγράφου 2.2.104 και στην περ. 9 της παραγρ. 2.2.105.

Ο λογαριασμός 44.11 χρεώνεται με το ποσό σχηματισμένης πρόβλεψης, με πίστωση του λογαριασμού της οικείας απαιτήσεως, όποτε αυτή χαρακτηρίζεται, για το σύνολο ή μέρος, ως ανεπίδεκτη εισπράξεως. Το υπόλοιπο της απαιτήσεως, που τυχόν μένει ακάλυπτο μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 81.02.06 «ζημίες από ανεπίδεκτες εισπράξεως απαιτήσεις».

Οι έκτακτες ζημίες και τα έκτακτα έξοδα που πραγματοποιούνται κατά τις επόμενες χρήσεις, για τις περιπτώσεις των οποίων είχαν σχηματισθεί προβλέψεις, καταχωρούνται κανονικά στους οικείους υπολογαριασμούς των 81 και 82. Μετά από κάθε καταχώρηση ζημίας ή εξόδων αυτής της μορφής, από τις σχηματισμένες προβλέψεις μεταφέρονται, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 44 και πίστωση του λογαριασμού 84.01 «έσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων για έκτακτους κινδύνους, τα ποσά των προβλέψεων που είχαν σχηματισθεί για τις ζημίες και τα έξοδα που ήδη πραγματοποιήθηκαν.

Οι σχηματισμένες προβλέψεις αναπροσαρμόζονται στο τέλος κάθε χρήσης, με βάση τις νέες συνθήκες που στο μεταξύ έχουν διαμορφωθεί. Αν υπάρχουν ποσά προβλέψεων που δεν χρησιμοποιήθηκαν, είτε επειδή οι ζημίες ή τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν ήταν μικρότερα από τις σχηματισμένες γι' αυτά προβλέψεις, είτε επειδή εξέλιπαν οι κίνδυνοι για τους οποίους είχαν σχηματισθεί, μεταφέρονται στη πίστωση του λογαριασμού 84.00 «έσοδα από αχρησιμοποιήτες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων».

Για τους λογαριασμούς 44.14 και 44.15 των προβλέψεων για συναλλαγματικές διαφορές ισχύουν τα όσα αναφέρονται στην παράγραφο 2.3.2. και 2.2.110 του ΚΛΣΧ αντίστοιχα.

Σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, οι διαφορές μεταξύ των δύο πλαισίων, συνοψίζονται στα εξής:

1. Στο προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο περιλαμβάνονταν ειδικός λογιστικός χειρισμός για τις προβλέψεις εκμεταλλεύσεως ως προβλέψεις για έξοδα της χρήσεως που πιθανολογούνται ότι θα πραγματοποιηθούν μετά από το σχηματισμό των προβλέψεων. Ο λογιστικός χειρισμός αυτός δεν είναι συναφής με τα όσα προβλέπονται για την αναγνώριση και την επιμέτρηση των προβλέψεων σύμφωνα με το π.δ. 54/2018. Ο λογιστικός αυτός χειρισμός δεν είναι συμβατός με τα κριτήρια αναγνώρισης προβλέψεων του ΛΠΓΚ, σύμφωνα με τα οποία απαιτείται παρούσα δέσμευση ως αποτέλεσμα παρελθόντος γεγονότος και πιθανότητα εκροής πόρων.
2. Στο προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο οι απομειώσεις των περιουσιακών στοιχείων εντάσσεται στη λογιστική των προβλέψεων. Το ΛΠΓΚ εισάγει νέα πολιτική σχετικά με τις απομειώσεις των περιουσιακών στοιχείων, ανάλογα με το εάν δημιουργούν ταμειακές ροές ή όχι. Το π.δ 54/2018 δεν αντιμετωπίζει τις απομειώσεις των περιουσιακών στοιχείων ως προβλέψεις και έκτακτους κινδύνους και έξοδα.

3. Η λογιστική σχετικά με την επιμέτρηση των προβλέψεων σύμφωνα με το π.δ. 54/2018 βασίζεται στις βέλτιστες εκτιμήσεις. Η αντίστοιχη προσέγγιση σύμφωνα με το π.δ. 315/1999 προέβλεπε την αναπροσαρμογή των προβλέψεων στο τέλος κάθε χρήσης βάσει των νέων συνθηκών που στο μεταξύ έχουν διαμορφωθεί (παρ. 2.2.405 5β).
4. Η λογιστική σχετικά με τις επαχθείς συμβάσεις, σύμφωνα με το π.δ. 54/2018 δεν προβλεπόταν στο π.δ. 315/1999. Σύμφωνα με το ΛΠΓΚ, επαχθής είναι η σύμβαση στην οποία το αναπόφευκτο κόστος εκπλήρωσης των δεσμεύσεων που απορρέουν από αυτή υπερβαίνει τα αναμενόμενα οικονομικά οφέλη ή τη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που θα ληφθούν βάσει αυτής. Αν η οντότητα έχει μια σύμβαση που είναι επαχθής, η παρούσα δέσμευση βάσει της σύμβασης, αφαιρουμένων των ανακτήσιμων ποσών, αναγνωρίζεται και επιμετράται ως πρόβλεψη.
5. Στο προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο δεν περιλαμβάνεται καμία αναφορά στις ενδεχόμενες υποχρεώσεις, για τις οποίες απαιτείται ειδική αναφορά στις σημειώσεις του Προσαρτήματος σύμφωνα με το π.δ. 54/2018, αν και υπήρχε η υποχρέωση αναφοράς στο Προσάρτημα των προβλέψεων για κινδύνους και έξοδα για τις οποίες δεν είχαν καταχωρηθεί προβλέψεις στο Παθητικό του Ισολογισμού. Ωστόσο, και στο νέο πλαίσιο δεν αναγνωρίζεται πρόβλεψη στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης και Χρηματοοικονομικής Επίδοσης του Δήμου.
6. Στο προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο δεν περιλαμβάνεται καμία αναφορά στα ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία, για τις οποία απαιτείται ειδική αναφορά στις σημειώσεις του Προσαρτήματος σύμφωνα με το π.δ. 54/2018, ωστόσο και στο νέο πλαίσιο δεν αναγνωρίζεται αναγνώριση των στοιχείων αυτών στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης.
7. Στο προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο δεν περιλαμβάνεται καμία αναφορά σε λογιστικό χειρισμό σχετικά με τις δαπάνες αναδιοργάνωσης και στις προϋποθέσεις αναγνώρισης ως πρόβλεψης στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης και Χρηματοοικονομικής Επίδοσης του Δήμου. Σύμφωνα με το νέο ΛΠΓΚ οι προϋποθέσεις αναγνώρισης πρόβλεψης για δαπάνες αναδιοργάνωσης είναι: α) η οντότητα να έχει μια παρούσα δέσμευση (νομική ή τεκμαιρόμενη), ως αποτέλεσμα ενός παρελθόντος γεγονότος, β) να είναι πιθανό ότι μια εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών θα απαιτηθεί για να διακανονιστεί η δέσμευση και γ) να μπορεί να γίνει μια αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού της δέσμευσης. Εάν δεν πληρείται κάποιο από τα ανωτέρω κριτήρια, τότε δεν αναγνωρίζεται από τον Δήμο πρόβλεψη για δαπάνες αναδιοργάνωσης.
8. Με το νέο ΛΠΓΚ δεν αναγνωρίζονται και δεν παρουσιάζονται στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης και την ΚΑΧ του Δήμου προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων. Εφόσον προκύψει ζήτημα αναγνώρισης εξόδων που έπρεπε να καταχωρηθούν σε προηγούμενη χρήση εφαρμόζονται τα όσα προβλέπονται από τη Λογιστική Πολιτική «Μεταβολές Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη» του νέου ΛΠΓΚ για την διόρθωση λάθους (Αποφ. 2/87749/ΔΛΓΛΚ ΦΕΚ. Β' 3082/14.7.2021).
9. Με το νέο ΛΠΓΚ δεν καταχωρούνται στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης και στην ΚΑΧ γενικές και αόριστες προβλέψεις με την περιγραφή «λοιπές έκτακτες προβλέψεις» και «προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους και έξοδα». Στο σχέδιο λογαριασμών του π.δ. 54/2018 δεν υφίσταται διακριτή ομάδα λογαριασμών για τα έξοδα που αφορούν προβλέψεις. Οι προβλέψεις σχηματίζονται χρεώνοντας τον λογαριασμό που αφορά την οικεία δαπάνη (με τη χρήση των πεμπτοβάθμιων λογαριασμών της μορφής Χ.Χ.Χ.ΧΧ.97), και πιστώνοντας τον οικείο λογαριασμό της ομάδας 6 (Προβλέψεις).
10. Οι γνωστοποιήσεις για τις προβλέψεις και τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις στις σημειώσεις του Προσαρτήματος επί των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων, σύμφωνα με το π.δ. 54/2018, είναι περισσότερο λεπτομερείς σε σχέση με τις αντίστοιχες γνωστοποιήσεις τις οποίες προέβλεπε το π.δ. 315/1999.

14. Έσοδα (από ανταλλακτικές και μη ανταλλακτικές υπηρεσίες)

Ως προς τα έσοδα καταγράφονται έντεκα βασικές διαφορές μεταξύ του π.δ. 315/1999 και του π.δ. 54/2018. Αυτές είναι οι εξής:

1. Σύμφωνα με το π.δ. 315/1999, στο τέλος κάθε χρήσεως η κατάσταση των αποτελεσμάτων χρήσης καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού του Δήμου. Στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως, που καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών του Δήμου, για κάθε κονδύλι γίνεται συσχέτιση με τον ή τους κωδικούς αριθμούς των αντίστοιχων λογαριασμών του σχεδίου λογαριασμών, όπως φαίνεται στο υπόδειγμα της παρ. 4.1.202. Κατά τη δημοσίευση της καταστάσεως αυτής οι κωδικοί αριθμοί συσχέτισεως είναι δυνατό να παραλείπονται. Η καταχώρηση αυτή δεν προβλέπεται από το νέο ΛΠΓΚ.
2. Το π.δ. 315/1999 δεν προβλέπει τη διάκριση των εσόδων σε έσοδα από ανταλλακτικές και μη ανταλλακτικές υπηρεσίες. Συνέπεια αυτού, οι λογαριασμοί του ΣΛΓΚ, στους οποίους καταχωρούνται τα έσοδα και των δύο κατηγοριών και ειδικά τα έσοδα από μη ανταλλακτικές υπηρεσίες έχουν διαφορετική ταξινόμηση και περιγραφή («Φόρου» και «Μεταβιβάσεις») και αντίστοιχα παρουσιάζονται διαφορετικά και στην κατάσταση των αποτελεσμάτων στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως.
3. Το ΛΠΓΚ προβλέπει διαφορετική αποτύπωση των εσόδων από ιδιοπαραγωγή παγίων στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως από την αντίστοιχη του ΚΛΣΧ σύμφωνα με το π.δ. 315/1999 αλλά και των ΕΛΠ. Τα τελευταία προβλέπουν λογαριασμούς ιδιοπαραγωγής παγίων (λογαριασμοί 78. στο ΚΛΣΧ και 80. στα ΕΛΠ), στους οποίους αποτυπώνεται ως τεκμαρτό έσοδο το κόστος παραγωγής παγίων στοιχείων που κατασκευάζονται από την οντότητα με ίδια μέσα και για δική της χρήση. Στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως οι λογαριασμοί τεκμαρτών εσόδων από ιδιοπαραγωγή παγίων αποτυπώνονται αφαιρετικά του κόστους λειτουργίας που αφορούν. Το νέο ΛΠΓΚ προβλέπει λογαριασμούς τεκμαρτών εσόδων από ιδιοπαραγωγή παγίων, οι οποίοι όμως στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως αποτυπώνονται σε διακριτή γραμμή ως έσοδα, δίχως να μειώνουν τα αντίστοιχα έξοδα. Ως εκ τούτου, στην αναδιατυπωμένη Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης οι Δήμοι θα αντιστοιχίσουν τα έσοδα από ιδιοπαραγωγή παγίων (λογαριασμός 78 ή 80) στη συγκεκριμένη γραμμή του εσόδου του σχετικού πίνακα, ενώ θα αποτυπώσουν τα έξοδα στο ακέραιο, χωρίς να έχουν αφαιρέσει από αυτά τα κόστη ιδιοπαραγωγής παγίων. Ο συγκεκριμένος λογιστικός χειρισμός, εξυπηρετεί τις ανάγκες ενοποίησης σε επίπεδο Γενικής Κυβέρνησης, ωστόσο εφαρμόζεται υποχρεωτικά και στις ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις των Δήμων.⁷
4. Σύμφωνα με τον ορισμό του ΚΛΣΧ και το π.δ. 315/1999, οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν στην απόκτηση περιουσιακών στοιχείων αναγνωρίζονται απευθείας σε ειδικό αποθεματικό της καθαρής θέσης (λογαριασμός 43 - Επιχορηγήσεις Επενδύσεων). Οι κρατικές επιχορηγήσεις αρχικά αναγνωρίζονται με τα ποσά που εισπράττονται ή εγκρίνονται οριστικά. Μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης, οι κρατικές επιχορηγήσεις αποσβένονται με τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα ως έσοδα, στην ίδια περίοδο και με τρόπο αντίστοιχο της μεταφοράς στα αποτελέσματα της λογιστικής αξίας του στοιχείου που επιχορηγήθηκε (συνήθως με τις αντίστοιχες αποσβέσεις του παγίου).⁸ Εν αντιθέσει με τους προαναφερθέντες λογιστικούς χειρισμούς, σύμφωνα με το νέο ΛΠΓΚ οι επιχορηγήσεις επενδύσεων δεν καταχωρούνται απευθείας σε στοιχείο της καθαρής θέσης, αλλά αναγνωρίζονται ως έσοδα από μεταβιβάσεις όταν πληρούν τις προϋποθέσεις αναγνώρισης εσόδου (συνήθως όταν αποκτάται το πάγιο) ή

⁷ Το ΛΠΓΚ ακολουθεί την προσέγγιση του Ευρωπαϊκού Συστήματος Λογαριασμών (ESA), σύμφωνα με την οποία οι συναλλαγές που αφορούν παραγωγή εμφανίζονται σε μικτή βάση στις χρηματοοικονομικές αναφορές. Υπογραμμίζεται ότι ο συγκεκριμένος λογιστικός χειρισμός ισχύει τόσο για τις ενοποιημένες όσο και για τις αναδιατυπωμένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων της Γενικής Κυβέρνησης (βλ. σχετ. και υπόδειγμα Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης στο σχετικό Προσάρτημα του π.δ. 54/2018).

⁸ Στα ΕΛΠ οι επιχορηγήσεις επενδύσεων αναγνωρίζονται αρχικά σε λογαριασμό υποχρεώσεων (π.χ. 58 - Κρατικές επιχορηγήσεις).Ε

όταν δεν προβλέπονται τέτοιοι δεσμευτικοί όροι. Όταν λαμβάνεται περιουσιακό στοιχείο (π.χ. ταμειακά διαθέσιμα που προορίζονται για αγορά παγίου) πριν την εκπλήρωση του δεσμευτικού όρου, κατά την αρχική καταχώριση αναγνωρίζεται σχετική υποχρέωση η οποία καταχωρείται στον λογαριασμό 5.9.1.03.01 «Προκαταβολές από επιχορηγήσεις επενδύσεων».

5. Δεν προβλέπεται η καταχώριση εσόδων σε κονδύλι με περιγραφή «Έσοδα προηγούμενων χρήσεων». Εφόσον προκύψει ζήτημα αναγνώρισης εσόδων που έπρεπε να καταχωρηθούν σε προηγούμενη χρήση εφαρμόζονται τα όσα προβλέπονται από τη Λογιστική Πολιτική «Μεταβολές Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη» του νέου ΛΠΓΚ για την διόρθωση λάθους (Αποφ. 2/87749/ΔΛΓΛΚ ΦΕΚ. Β' 3082/14.7.2021).
6. Σύμφωνα με το νέο ΛΠΓΚ, τα έσοδα που προέρχονται από συναλλαγές ανταλλαγής, επιμετρούνται στην εύλογη αξία του ληφθέντος ή εισπρακτέου ανταλλάγματος. Τα έσοδα που προέρχονται από συναλλαγές (πράξεις) που δεν αφορούν ανταλλαγή, επιμετρούνται στην εύλογη αξία του αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου. Αυτό δεν προβλέπεται στο π.δ. 315/1999, στο πλαίσιο του οποίου η αναγνώριση εσόδων σε εύλογη αξία δεν είναι αποδεκτή.
7. Στο νέο ΛΠΓΚ προβλέπονται τα «έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων», τα οποία καταχωρούνταν τον λογαριασμό 84 του ΚΛΣΧ σύμφωνα με το π.δ. 315/1999. Στο σχέδιο λογαριασμών του π.δ. 54/2018 δεν υφίσταται διακριτή ομάδα λογαριασμών για τα έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις. Τα έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις αποτυπώνονται με τη χρέωση του οικείου λογαριασμού της ομάδας 6, όπου είχε αποτυπωθεί το αρχικό ποσό της πρόβλεψης, και την πίστωση του λογαριασμού της μορφής Χ.Χ.Χ.ΧΧ 97 που αφορά την οικεία δαπάνη (και πού είχε χρεωθεί κατά τον αρχικό σχηματισμό της πρόβλεψης).
8. Δεν προβλέπεται η ταξινόμηση και η παρουσίαση στην ΚΑΧ εσόδων «ως έκτακτα και ανόργανα». Σε κάθε περίπτωση στην παρουσίαση των κονδυλίων της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης εφαρμόζεται η κατ' είδος προσέγγιση και όχι η κατά προορισμό που υιοθετούσε το ΚΛΣΧ και το π.δ. 315/1999.
9. Στο νέο ΛΠΓΚ δεν γίνεται αναφορά σε λογαριασμούς περιοδικής κατανομής. Ωστόσο, αυτό δεν σημαίνει ότι εντός της περιόδου αναφοράς οι Δήμοι δεν μπορούν να τηρήσουν ένα αντίστοιχο σύστημα. Σημειώνεται ότι και με το π.δ. 315/1999 στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης δεν καταχωρούνταν προϋπολογιστικά μεγέθη.
10. Με το νέο ΛΠΓΚ δεν τηρούνται λογαριασμοί παρακολούθησης «οργανικών εσόδων κατ' είδος και κέντρο».
11. Με το νέο ΛΠΓΚ δεν αναγνωρίζονται τεκμαρτά έσοδα, τα οποία αναγνωρίζονταν με το π.δ. 315/1999.

15. Έξοδα

Ως προς τα έξοδα καταγράφονται δεκαπέντε βασικές διαφορές μεταξύ του π.δ. 315/1999 και του π.δ. 54/2018. Αυτές είναι οι εξής:

1. Σύμφωνα με το π.δ. 315/1999, στο τέλος κάθε χρήσεως η κατάσταση των αποτελεσμάτων χρήσης καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού του Δήμου. Στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως, που καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών του Δήμου, για κάθε κονδύλι γίνεται συσχέτιση με τον ή τους κωδικούς αριθμούς των αντίστοιχων λογαριασμών του σχεδίου λογαριασμών, όπως φαίνεται στο υπόδειγμα της παρ. 4.1.202. Κατά τη δημοσίευση της καταστάσεως αυτής οι κωδικοί αριθμοί συσχέτισεως είναι δυνατό να παραλείπονται. Η καταχώριση αυτή δεν προβλέπεται από το νέο ΛΠΓΚ.

2. Το ΛΠΓΚ προβλέπει διαφορετική αποτύπωση των εσόδων από ιδιοπαραγωγή παγίων στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως από την αντίστοιχη του ΚΛΣΧ σύμφωνα με το π.δ. 315/1999 αλλά και των ΕΛΠ. Τα τελευταία προβλέπουν λογαριασμούς ιδιοπαραγωγής παγίων (λογαριασμοί 78. στο ΚΛΣΧ και 80. στα ΕΛΠ), στους οποίους αποτυπώνεται ως τεκμαρτό έσοδο το κόστος παραγωγής παγίων στοιχείων που κατασκευάζονται από την οντότητα με ίδια μέσα και για δική της χρήση. Στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως οι λογαριασμοί τεκμαρτών εσόδων από ιδιοπαραγωγή παγίων αποτυπώνονται αφαιρετικά του κόστους λειτουργίας που αφορούν. Το νέο ΛΠΓΚ προβλέπει λογαριασμούς τεκμαρτών εσόδων από ιδιοπαραγωγή παγίων, οι οποίοι όμως στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως αποτυπώνονται σε διακριτή γραμμή ως έσοδα, δίγως να μειώνουν τα αντίστοιχα έξοδα. Ως εκ τούτου, στην αναδιατυπωμένη ΚΑΧ οι Δήμοι θα αντιστοιχίσουν τα έσοδα από ιδιοπαραγωγή παγίων (λογαριασμός 78 ή 80) στη συγκεκριμένη γραμμή του εσόδου του σχετικού πίνακα, ενώ θα αποτυπώσουν τα έξοδα στο ακέραιο, χωρίς να έχουν αφαιρέσει από αυτά τα κόστη ιδιοπαραγωγής παγίων. Ο συγκεκριμένος λογιστικός χειρισμός, εξυπηρετεί τις ανάγκες ενοποίησης σε επίπεδο Γενικής Κυβέρνησης, ωστόσο εφαρμόζεται υποχρεωτικά και στις ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις των Δήμων.⁹
3. Με το νέο ΛΠΓΚ δεν τηρούνται και δεν αναγνωρίζονται στην ΚΑΧ κονδύλια προϋπολογισμένων προβλέψεων, εξόδων και ζημιών στο πλαίσιο της εφαρμογής λογιστικής περιοδικής κατανομής. Η λογιστική περιοδικής κατανομής έχει καταργηθεί με το νέο πλαίσιο. Ωστόσο, αυτό δεν σημαίνει ότι εντός της περιόδου αναφοράς οι Δήμοι δεν μπορούν να τηρήσουν ένα αντίστοιχο σύστημα. Σημειώνεται ότι και με το π.δ. 315/1999 στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης δεν καταχωρούνταν προϋπολογιστικά μεγέθη.
4. Τα «Έξοδα καλλιτεχνικών, αθλητικών και κοινωνικών δραστηριοτήτων», οι «Δαπάνες εκπαίδευσης, επιστημονικών ερευνών και εργασιών» και τα «Έξοδα εκμετάλλευσης κινητής και ακίνητης περιουσίας του Δήμου» που σύμφωνα με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο του π.δ. 315/1999 καταχωρούνταν στους λογαριασμούς 64.15, 64.16 και 64.50 αντίστοιχα δε αφορούν σε οικονομική αλλά σε λειτουργική ταξινόμηση και συνεπώς δεν υφίστανται στο σχέδιο λογαριασμών του π.δ. 54/18 αντίστοιχοι λογαριασμοί. Τα έξοδα αυτά καταχωρίζονται στους οικείους λογαριασμούς δαπανών βάσει της φύσης της δαπάνης.
5. Στο π.δ. 315/1999 προβλέπεται ειδικός λογαριασμός εξόδων (64.98.95) στον οποίο καταχωρούνται οι «Λοιπές Δαπάνες γενικής φύσεως». Στο νέο ΛΠΓΚ δεν προβλέπεται αντίστοιχος λογαριασμός για γενικής φύσεως δαπάνες. Τα ποσά των εξόδων καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς δαπανών βάσει της φύσης της δαπάνης και έτσι παρουσιάζονται και στην ΚΑΧ του Δήμου.
6. Στο π.δ. 315/1999 προβλέπεται ειδικός λογαριασμός εξόδων (64.98.97) στον οποίο καταχωρούνται «Άλλα έξοδα υπηρεσιών μη δυνάμενα να ενταχθούν στα ανωτέρω έξοδα». Στο νέο ΛΠΓΚ δεν υφίσταται αντίστοιχος λογαριασμός για γενικής φύσεως έξοδα. Τα ποσά καταχωρίζονται στους οικείους λογαριασμούς δαπανών βάσει της φύσης της δαπάνης.
7. Στο π.δ. 315/1999 προβλέπεται ειδικός λογαριασμός εξόδων (67.30) στον οποίο καταχωρούνται οι «Επιδότησεις – Εμβάσματα». Στο νέο ΛΠΓΚ δεν υφίσταται στο γενικής φύσεως λογαριασμός για επιδοτήσεις – εμβάσματα. Τα ποσά αυτών των εξόδων καταχωρίζονται στους οικείους λογαριασμούς δαπανών βάσει της φύσης της δαπάνης. Εφόσον

⁹ Το ΛΠΓΚ ακολουθεί την προσέγγιση του Ευρωπαϊκού Συστήματος Λογαριασμών (ESA), σύμφωνα με την οποία οι συναλλαγές που αφορούν παραγωγή εμφανίζονται σε μικτή βάση στις χρηματοοικονομικές αναφορές. Υπογραμμίζεται ότι ο συγκεκριμένος λογιστικός χειρισμός ισχύει τόσο για τις ενοποιημένες όσο και για τις αναδιατυπωμένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων της Γενικής Κυβέρνησης (βλ. σχετ. και υπόδειγμα Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης στο σχετικό Προσάρτημα του π.δ. 54/2018).

πληρούν τον σχετικό ορισμό του π.δ. 54/2018, οι χορηγηθείσες από τον Δήμο επιδοτήσεις ταξινομούνται στον λογαριασμό 2.5 «Επιδοτήσεις».¹⁰

8. Τα «Έξοδα καλλιτεχνικών, αθλητικών και κοινωνικών δραστηριοτήτων», οι «Δαπάνες εκπαίδευσης, επιστημονικών ερευνών και εργασιών» και τα «Έξοδα εκμετάλλευσης κινητής και ακίνητης περιουσίας του Δήμου», τα οποία σύμφωνα με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο του π.δ. 315/1999 καταχωρούνταν στους λογαριασμούς 64.15, 64.16 και 64.50 αντίστοιχα δε αφορούν σε οικονομική αλλά σε λειτουργική ταξινόμηση και συνεπώς δεν υφίστανται στο σχέδιο λογαριασμών του π.δ. 54/18 αντίστοιχοι λογαριασμοί. Τα έξοδα αυτά καταχωρίζονται στους οικείους λογαριασμούς δαπανών βάσει της φύσης της δαπάνης. Περαιτέρω, στο π.δ. 315/1999 προβλέπεται ειδικός λογαριασμός εξόδων (67.31) στον οποίο καταχωρούνται οι «Παραχωρήσεις πάγιων στοιχείων κατασκευασθέντων από το Δήμο». Βάσει της οικείας λογιστικής πολιτικής του ΛΠΓΚ, οι παραχωρήσεις παγίων δεν αναγνωρίζονται ως έξοδο. Οι παραχωρήσεις αυτές αφορούν σε δωρεάν εκχώρηση του δικαιώματος χρήσης.
9. Οι «προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων παγίων περιουσιακών στοιχείων» και οι «προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις και δάνεια» του π.δ. 315/99 παρουσιάζονται στην ΚΑΧ βάσει του π.δ. 54/2018 ως «Απομειώσεις χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων» και «Απομειώσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων» υπολογισμένες με τη μεθοδολογία που προβλέπει το π.δ. 54/2018.
10. Τα «Έξοδα τίτλων πάγιας επένδυσης και χρεογράφων» τα οποία, σύμφωνα με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο καταχωρούνταν ως έξοδα στην ΚΑΧ, με το νέο ΛΠΓΚ υπό προϋποθέσεις συμπεριλαμβάνονται στο κόστος κτήσης των τίτλων και των χρεογράφων.
11. Με το νέο ΛΠΓΚ, δεν προβλέπεται η ταξινόμηση και η παρουσίαση στην ΚΑΧ εξόδων «ως έκτακτα». Σε κάθε περίπτωση στην παρουσίαση των κονδυλίων της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης εφαρμόζεται η κατ' είδος προσέγγιση και όχι η κατά προορισμό που υιοθετούσε το ΚΛΣΧ και το π.δ. 315/1999.
12. Στο π.δ. 54/2018 δεν προβλέπεται η καταχώρηση εξόδων σε κονδύλι με περιγραφή «Έξοδα προηγούμενων χρήσεων». Συνεπακόλουθα δεν αναγνωρίζονται και δεν παρουσιάζονται στην ΚΑΧ και προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων. Εφόσον προκύψει ζήτημα αναγνώρισης εξόδων που έπρεπε να καταχωρηθούν σε προηγούμενη χρήση εφαρμόζονται τα όσα προβλέπονται από τη Λογιστική Πολιτική «Μεταβολές Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη» του νέου ΛΠΓΚ για την διόρθωση λάθους (Αποφ. 2/87749/ΔΛΓΛΚ ΦΕΚ. Β' 3082/14.7.2021).
13. Με το νέο ΛΠΓΚ δεν καταχωρούνται στην ΚΑΧ «λοιπές έκτακτες προβλέψεις» και «προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους και έξοδα». Στο σχέδιο λογαριασμών του π.δ. 54/2018 δεν υφίσταται διακριτή ομάδα λογαριασμών για τα έξοδα που αφορούν προβλέψεις. Οι προβλέψεις σχηματίζονται χρεώνοντας τον λογαριασμό που αφορά την οικεία δαπάνη (με τη χρήση των πεμπτοβάθμιων λογαριασμών της μορφής Χ.Χ.Χ.ΧΧ.97), και πιστώνοντας τον οικείο λογαριασμό της ομάδας 6 (Προβλέψεις).
14. Με το νέο ΛΠΓΚ δεν παρακολουθούνται λογιστικά και δεν παρουσιάζονται στην ΚΑΧ αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος.

¹⁰ Το συγκεκριμένο αποτελεί θέμα ιδιαίτερης προσοχής για τους Ο.Τ.Α., καθώς ο ορισμός του ΛΠΓΚ για τις επιδοτήσεις, όπως προκύπτει από τον αντίστοιχο ορισμό του Ευρωπαϊκού Συστήματος Λογαριασμών (ESA), διαφέρει ουσιωδώς από τον αντίστοιχο ορισμό του π.δ. 315/1999. Σύμφωνα με το ΛΠΓΚ, οι επιδοτήσεις αποτελούν τρέχουσες χωρίς ανταπόδοση πληρωμές που η γενική Κυβέρνηση πραγματοποιεί προς εγχώριους παραγωγούς. Χαρακτηριστικό παράδειγμα επιδοτήσεων αποτελούν οι επιδοτήσεις άγονων γραμμών του Υπ. Ναυτιλίας, και οι επιδοτήσεις απασχόλησης της ΔΥΠΑ. Υπογραμμίζεται ότι οι Ο.Τ.Α. γενικά δεν εμφανίζουν έξοδα από επιδοτήσεις, όπως αυτά ορίζονται στο νέο ΛΠΓΚ.

15. Σύμφωνα με το π.δ. 54/1999 οι δαπάνες που προέρχονται από συναλλαγές (πράξεις) που δεν αφορούν ανταλλαγή, επιμετρούνται στην εύλογη αξία της αναγνωριζόμενης υποχρέωσης. Αυτό δεν ήταν αποδεκτό από το π.δ. 315/1999.

16. Καθαρή θέση

Ως προς την καθαρή θέση καταγράφονται δύο βασικές διαφορές μεταξύ του π.δ. 315/1999 και του π.δ. 54/2018. Αυτές είναι οι εξής:

1. Σύμφωνα με τον ορισμό του ΚΛΣΧ και το π.δ. 315/1999, οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν στην απόκτηση περιουσιακών στοιχείων αναγνωρίζονται απευθείας σε ειδικό αποθεματικό της καθαρής θέσης (λογαριασμός 43 - Επιχορηγήσεις Επενδύσεων). Οι κρατικές επιχορηγήσεις αρχικά αναγνωρίζονται με τα ποσά που εισπράττονται ή εγκρίνονται οριστικά. Μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης, οι κρατικές επιχορηγήσεις αποσβένονται με τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα ως έσοδα, στην ίδια περίοδο και με τρόπο αντίστοιχο της μεταφοράς στα αποτελέσματα της λογιστικής αξίας του στοιχείου που επιχορηγήθηκε (συνήθως με τις αντίστοιχες αποσβέσεις του παγίου). Σύμφωνα με το νέο ΛΠΓΚ, οι επιχορηγήσεις επενδύσεων δεν καταχωρούνται απευθείας σε στοιχείο της καθαρής θέσης, αλλά αναγνωρίζονται ως έσοδα όταν εκπληρωθούν οι σχετικοί όροι που συνοδεύουν τις μεταβιβάσεις (συνήθως όταν αποκτάται το πάγιο), ή όταν δεν προβλέπονται τέτοιοι δεσμευτικοί όροι. Όταν λαμβάνεται περιουσιακό στοιχείο (π.χ. ταμειακά διαθέσιμα που προορίζονται για αγορά παγίου) πριν την εκπλήρωση του δεσμευτικού όρου, κατά την αρχική καταχώριση θα αναγνωριστεί υποχρέωση (λογαριασμός 5.9.1.03.01 «Προκαταβολές από επιχορηγήσεις επενδύσεων»).
2. Σύμφωνα με το ΚΛΣΧ και το π.δ. 315/1999, στο λογαριασμό 41.15 παρακολουθούνται η αξία των ακινήτων και λοιπών πάγιων στοιχείων που παραχωρούνται στο Δήμο από δωρεές, κληρονομίες κ.λπ, χωρίς δηλαδή αντάλλαγμα. Αν πρόκειται για επικαρπίες περιουσιακών στοιχείων, τότε τα έσοδα αυτών καταχωρούνται σε οικείο λογαριασμό εσόδου (75 ή 76), ενώ στους λογαριασμούς τάξεως μνημονεύονται τα δικαιώματα επικαρπίας κ.λπ. Εν αντιθέσει με τους προαναφερθέντες λογιστικούς χειρισμούς, σύμφωνα με το νέο ΛΠΓΚ οι αξίες των ακινήτων και λοιπών πάγιων στοιχείων που παραχωρούνται στο Δήμο από δωρεές, κληρονομίες κ.λπ, χωρίς δηλαδή αντάλλαγμα, δεν καταχωρούνται απευθείας σε στοιχείο της καθαρής θέσης, αλλά αναγνωρίζονται ως έσοδα από μεταβιβάσεις όταν πληρούν τις προϋποθέσεις αναγνώρισης εσόδου (συνήθως όταν αποκτάται το πάγιο) με αξία αρχικής αναγνώρισης την εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου το οποίο μεταβιβάστηκε στον Δήμο.

17. Σημειώσεις – Προσάρτημα

Ως προς τη σημειώσεις και το προσάρτημα καταγράφονται επτά βασικές διαφορές μεταξύ του π.δ. 315/1999 και του π.δ. 54/2018. Αυτές είναι οι εξής:

1. Οι γνωστοποιήσεις για τις προβλέψεις και τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις στις σημειώσεις του Προσαρτήματος επί των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων, σύμφωνα με το π.δ. 54/2018, είναι περισσότερο λεπτομερείς σε σχέση με τις αντίστοιχες γνωστοποιήσεις τις οποίες προέβλεπε το π.δ. 315/1999.
2. Οι Δήμοι / μισθωτές γνωστοποιούν τα ακόλουθα για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις:
 - ✓ για κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων, την καθαρή λογιστική αξία κατά την ημερομηνία αναφοράς,

- ✓ συμφωνία μεταξύ του συνόλου των μελλοντικών ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων κατά την ημερομηνία αναφοράς, και της παρούσας αξίας τους,
- ✓ επιπρόσθετα, η οντότητα γνωστοποιεί το σύνολο των μελλοντικών ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων κατά την ημερομηνία αναφοράς και την παρούσα αξία τους, για κάθε μία από τις ακόλουθες περιόδους: α) κατά τη διάρκεια της επόμενης περιόδου αναφοράς, β) μετά την επόμενη περίοδο αναφοράς και όχι αργότερα από 5 έτη, και γ) μετά από 5 έτη,
- ✓ ενδεχόμενα μισθώματα που αναγνωρίστηκαν στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης,
- ✓ το σύνολο των μελλοντικών ελάχιστων καταβολών υπομισθωμάτων που αναμένεται να εισπραχθεί βάσει μη ακυρώσιμης υπομίσθωσης κατά την ημερομηνία αναφοράς, και
- ✓ μία γενική περιγραφή των ουσιωδών μισθωτικών συμφωνιών του μισθωτή που περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα: α) τη βάση προσδιορισμού των ενδεχόμενων μισθωμάτων, β) την ύπαρξη και τους όρους δικαιωμάτων ανανέωσης ή αγοράς και τους όρους κλιμάκωσης, και γ) τους περιορισμούς που τίθενται από τις μισθωτικές συμφωνίες, όπως αυτοί που αφορούν επιστροφή πλεονάσματος, διανομές στους ιδιοκτήτες (επιστροφή κεφαλαίου, μερίσματα, κτλ.), επιπρόσθετο χρέος και επέκταση μισθώσεων.

3. Οι Δήμοι / μισθωτές γνωστοποιούν τα ακόλουθα για τις λειτουργικές μισθώσεις:

- ✓ το σύνολο των μελλοντικών ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων βάσει μη ακυρώσιμων λειτουργικών μισθώσεων για κάθε μία από τις ακόλουθες περιόδους: α) κατά τη διάρκεια της επόμενης περιόδου αναφοράς, β) μετά την επόμενη περίοδο αναφοράς και όχι αργότερα από 5 έτη, και γ) μετά από 5 έτη,
- ✓ το σύνολο των μελλοντικών ελάχιστων καταβολών υπομισθωμάτων που αναμένεται να ληφθεί βάσει μη ακυρώσιμης υπομίσθωσης κατά την ημερομηνία αναφοράς,
- ✓ πληρωμές μισθωμάτων και υπομισθωμάτων που αναγνωρίστηκαν ως έξοδα κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, με διαχωρισμό των ποσών των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων, των ενδεχόμενων μισθωμάτων και των καταβολών υπομισθωμάτων,
- ✓ μία γενική περιγραφή των ουσιωδών μισθωτικών συμφωνιών του μισθωτή που περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα: α) τη βάση προσδιορισμού των ενδεχόμενων μισθωμάτων, β) την ύπαρξη και τους όρους δικαιωμάτων ανανέωσης ή αγοράς και τους όρους κλιμάκωσης, και γ) τους περιορισμούς που τίθενται από τις μισθωτικές συμφωνίες, όπως αυτοί που αφορούν επιστροφή πλεονάσματος, διανομές στους ιδιοκτήτες (επιστροφή κεφαλαίου, μερίσματα, κτλ.), επιπρόσθετο χρέος και επέκταση μισθώσεων.

4. Οι Δήμοι / εκμισθωτές γνωστοποιούν τα ακόλουθα για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις:

- ✓ συμφωνία μεταξύ της συνολικής ακαθάριστης επένδυσης στη μίσθωση κατά την ημερομηνία αναφοράς, και της παρούσας αξίας των εισπρακτέων ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων κατά την ημερομηνία αναφοράς,
- ✓ επιπρόσθετα, η οντότητα γνωστοποιεί την ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση και την παρούσα αξία των εισπρακτέων ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων κατά την ημερομηνία αναφοράς, για κάθε μία από τις ακόλουθες περιόδους: α) κατά τη διάρκεια της επόμενης περιόδου αναφοράς, β) μετά την επόμενη περίοδο αναφοράς και όχι αργότερα από 5 έτη, και γ) μετά από 5 έτη,

- ✓ το μη δεδουλευμένο χρηματοοικονομικό έσοδο¹¹,
 - ✓ τις μη εγγυημένες υπολειμματικές αξίες που δικαιούται ο εκμισθωτής,
 - ✓ τη συνυπολογιζόμενη απώλεια για τις ανείσπρακτες απαιτήσεις από τις ελάχιστες καταβολές μισθωμάτων,
 - ✓ ενδεχόμενα μισθώματα που αναγνωρίστηκαν στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης, και (ζ) μία γενική περιγραφή των ουσιωδών συμφωνιών μίσθωσης του εκμισθωτή.
5. Οι Δήμοι / εκμισθωτές γνωστοποιούν τα ακόλουθα για τις λειτουργικές μισθώσεις:
- ✓ το σύνολο των μελλοντικών ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων βάσει μη ακυρώσιμων λειτουργικών μισθώσεων για κάθε μία από τις ακόλουθες περιόδους: α) κατά τη διάρκεια της επόμενης περιόδου αναφοράς, β) μετά την επόμενη περίοδο αναφοράς και όχι αργότερα από 5 έτη, και γ) μετά από 5 έτη,
 - ✓ συνολικά ενδεχόμενα μισθώματα που αναγνωρίστηκαν στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης, και
 - ✓ μία γενική περιγραφή των συμφωνιών μίσθωσης του εκμισθωτή.
6. Οι υποχρεώσεις γνωστοποιήσεων από τους μισθωτές και τους εκμισθωτές εφαρμόζονται εξ ίσου για τις συναλλαγές πώλησης με επαναμίσθωση. Η απαιτούμενη περιγραφή των σημαντικών μισθωτικών συμφωνιών συνεπάγεται τη γνωστοποίηση των ιδιαζόντων ή ασυνήθων προϋποθέσεων της συμφωνίας ή των όρων της συναλλαγής πώλησης με επαναμίσθωση.
7. Οι Δήμοι παραχωρητές γνωστοποιούν τις συμβάσεις παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών σε κάθε ημερομηνία αναφοράς:
- i. Μια περιληπτική περιγραφή της συμφωνίας,
 - ii. Σημαντικούς όρους της συμφωνίας που μπορεί να επηρεάζουν το ποσό, το χρονισμό, και τη βεβαιότητα των μελλοντικών ταμειακών ροών (π.χ. η περίοδος της παραχώρησης, οι ημερομηνίες ανατιμολόγησης, και η βάση στην οποία καθορίζεται η ανατιμολόγηση ή η επαναδιαπραγμάτευση),
 - iii. Τη φύση και την έκταση (π.χ. ποσότητα, χρονική περίοδος, ή ποσό, ανάλογα με την περίπτωση):
 - Δικαιωμάτων χρήσης συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων,
 - Δικαιωμάτων που δημιουργούν απαίτηση προς το φορέα εκμετάλλευσης να παρέχει συγκεκριμένες υπηρεσίες αναφορικά με τη συμφωνία παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών,
 - Της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων παραχώρησης υπηρεσιών που αναγνωρίζονται κατά την ημερομηνία αναφοράς, συμπεριλαμβανομένων των υφιστάμενων περιουσιακών στοιχείων του Παραχωρητή που αναταξινομήθηκαν ως περιουσιακά στοιχεία παραχώρησης υπηρεσιών,

¹¹ Μη δεδουλευμένο χρηματοδοτικό έσοδο είναι η διαφορά μεταξύ: α) της μικτής επένδυσης στη μίσθωση, και β) της καθαρής επένδυσης στη μίσθωση.

- Της λογιστικής αξίας των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που αναγνωρίζονται κατά την ημερομηνία αναφοράς, του τόκου με τον οποίο θα επιβαρυνθούν μέχρι τη λήξη της συμφωνίας, καθώς και τις πληρωμές που αναμένεται να προκύψουν: α) κατά τη διάρκεια της επόμενης περιόδου αναφοράς, β) μετά την επόμενη περίοδο αναφοράς και όχι αργότερα από 5 έτη και γ) μετά από 5 έτη,
- Της λογιστικής αξίας των αναβαλλόμενων εσόδων,
- Δικαιωμάτων λήψης συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων κατά τη λήξη της συμφωνίας παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών,
- Δικαιωμάτων ανανέωσης και τερματισμού,
- Άλλων δικαιωμάτων και δεσμεύσεων (π.χ. μείζων συντήρηση/αναβάθμιση περιουσιακού στοιχείου παραχώρησης υπηρεσιών),
- Δεσμεύσεων να παρέχει πρόσβαση στο φορέα εκμετάλλευσης σε περιουσιακά στοιχεία παραχώρησης υπηρεσιών ή σε άλλα περιουσιακά στοιχεία που παράγουν έσοδα, και

iv. Αλλαγές στη συμφωνία που λαμβάνουν χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς.

Οι παραπάνω γνωστοποιήσεις παρέχονται για κάθε σημαντική συμφωνία παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών ή συνολικά για συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών που περιλαμβάνουν υπηρεσίες παρόμοιας φύσης (π.χ. είσπραξη διοδίων, τηλεπικοινωνίες, υπηρεσίες παροχής ύδρευσης) και έχουν ταξινομηθεί στην ίδια υποκατηγορία περιουσιακών στοιχείων.

Οι Δήμοι εφαρμόζουν τη Λογιστική Πολιτική σχετικά με το λογιστικό χειρισμό και τις γνωστοποιήσεις των μη-κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων που διακρατούνται προς πώληση, καθώς και την παρουσίαση και γνωστοποίηση των διακοπείσων δραστηριοτήτων. Τα κύρια σημεία της Πολιτικής είναι τα εξής:

1. Τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες προς διάθεση) ταξινομούνται ως διακρατούμενα προς πώληση εάν η λογιστική τους αξία είναι σφόδρα πιθανό ότι θα ανακτηθεί κυρίως μέσω μιας συναλλαγής πώλησης και όχι μέσω της συνεχιζόμενης χρήσης.
2. Τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που ταξινομούνται ως διακρατούμενα προς πώληση αποτιμώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ της λογιστικής τους αξίας και της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης.
3. Διακοπείσα δραστηριότητα είναι ένα συστατικό ενός Δήμου που είτε έχει αποσυρθεί είτε έχει ταξινομηθεί ως διακρατούμενο προς πώληση, αντιπροσωπεύοντας μια ξεχωριστή σημαντική δραστηριότητα ή μια γεωγραφική περιοχή εκμεταλλεύσεων και για το οποίο είτε υπάρχει συντονισμένο σχέδιο για διάθεση ή απόσυρση της διακριτής δραστηριότητας, είτε αποτελεί ελεγχόμενη οντότητα που αποκτάται αποκλειστικά με σκοπό τη μεταπώληση
4. Μια οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί για τις διακοπείσες δραστηριότητες αφενός μια συνοπτική περιγραφή του αντικειμένου της διακοπείσας δραστηριότητας, και αφετέρου τους λόγους για τους οποίους αυτή διακόπτεται.

Η συγκεκριμένη Λογιστική Πολιτική αφορά κυρίως Δήμους οι οποίοι προβαίνουν σε συναλλαγές πώλησης των μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων τους (π.χ. πωλήσεις ακινήτων) και ως εκ τούτου οφείλουν να συμπεριλάβουν τις ως άνω γνωστοποιήσεις στο Προσάρτημα επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

18. Λογιστικά Μητρώα

Με το ΚΛΣΧ και ο π.δ. 315/1999 προβλέπονται μόνο δύο συμπληρωματικά αρχεία πέραν των κύριων (συγκεντρωτικό ημερολόγιο και γενικό καθολικό). Αυτά είναι: α) το βιβλίο αποθήκης και β) μητρώο παγίων. Επίσης προβλέπεται και το μητρώο Χρεογράφων. Στην πράξη οι Δήμοι τηρούσαν πολλά από τα προτεινόμενα μητρώα ως μέρος των πληροφοριακών τους συστημάτων.

Σύμφωνα με το νέο ΛΠΓΚ εκτός από το βιβλίο αποθήκης και το μητρώο παγίων προβλέπονται ακόμη πέντε συμπληρωματικά αρχεία. Βάσει των κανόνων που θέτει το ΛΠΓΚ, η σύνταξη και η κατάρτιση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων των Δήμων προϋποθέτουν αναγκαίες και ουσιώδεις πληροφορίες, οι οποίες θα πρέπει να αντληθούν μέσω στοχευμένων επιχειρησιακών ενεργειών, όπως η δημιουργία και η τήρηση αξιόπιστων Λογιστικών Μητρώων.

Για παράδειγμα, ένα λειτουργικό Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων θα παρέχει καταγραφή και αξιακή εκτίμηση της παγίας περιουσίας της Οντότητας, καθώς και την παρακολούθηση της τακτικής και έκτακτης διακύμανσής της λόγω οικονομικών γεγονότων όπως π.χ. αποσβέσεις και απομειώσεις. Τα λογιστικά μητρώα θα πρέπει, ει δυνατόν, να υποστηρίζονται και να τηρούνται μέσω των πληροφοριακών συστημάτων των οντοτήτων, ώστε να ενημερώνουν με αυτοματοποιημένες διαδικασίες το κεντρικό λογιστικό σύστημα.

Το πλήθος και το είδος των επιμέρους λογιστικών μητρώων που θα τηρούνται εξαρτώνται από τη δραστηριότητα και τη φύση των συναλλαγών του κάθε Δήμου. Ορισμένα λογιστικά μητρώα αφορούν το σύνολο των Δήμων (π.χ. Μητρώο Παγίων), ενώ κάποια άλλα ενδέχεται να μην είναι απαιτητά για Δήμους οι οποίοι δεν εμφανίζουν τις συγκεκριμένες συναλλαγές που αποτυπώνονται σε αυτά (π.χ. Μητρώο Παραχωρήσεων). Ορισμένα από τα λογιστικά μητρώα που θα χρειαστεί να τηρούν οι Δήμοι στο πλαίσιο της εφαρμογής του ΛΠΓΚ είναι τα εξής:

1. Μητρώο Παγίων: Όπως ορίζεται στο ΛΠΓΚ, για τους σκοπούς διαχείρισης και παρακολούθησης των ενσώματων και άυλων παγίων, απαιτείται η τήρηση σχετικού μητρώου τα αναλυτικά δεδομένα του οποίου, θα συμφωνούν με τους σχετικούς λογαριασμούς του Λογιστικού Σχεδίου.
2. Μητρώο Αποθεμάτων (Βιβλίο Αποθήκης): Για την ορθή καταγραφή της ποσότητας, της αξίας και του κόστους των αποθεμάτων κρίνεται απαραίτητη η δημιουργία ενός Μητρώου Αποθεμάτων, τα αναλυτικά δεδομένα του οποίου θα συμφωνούν με τους σχετικούς λογαριασμούς του Λογιστικού Σχεδίου.
3. Μητρώο Μισθώσεων: Όπως ορίζεται στην οικεία Λογιστική Πολιτική, τηρείται για τους σκοπούς διαχείρισης, παρακολούθησης και διάκρισης του είδους των μισθώσεων (χρηματοδοτική και λειτουργική).
4. Μητρώα Προμηθευτών/Πιστωτών/Πελατών/Χρεωστών: Για λόγους πλήρους καταγραφής και παρακολούθησης σε πραγματικό χρόνο των υποχρεώσεων και των απαιτήσεων των λοιπών οντοτήτων της Γενικής Κυβέρνησης, είναι απαραίτητη η δημιουργία Μητρώων Προμηθευτών, Πιστωτών, Πελατών και Χρεωστών. Τα συγκεκριμένα Μητρώα έχουν κατά κύριο λόγο παρόμοια συστημική λειτουργία και πληροφόρηση.
5. Μητρώο Επισφαλών Απαιτήσεων: Για την παρακολούθηση των τυχόν επισφαλών απαιτήσεων της οντότητας, δηλαδή απαιτήσεων των οποίων η είσπραξη θεωρείται αμφίβολη, προκειμένου να προχωρήσει στη διενέργεια των απαιτούμενων απομειώσεων, η οντότητα θα πρέπει να τηρεί αναλυτικά το σχετικό μητρώο.
6. Μητρώο Τραπεζικών Λογαριασμών: Για την ορθή καταγραφή των ταμειακών διαθεσίμων και ισοδυνάμων κρίνεται απαραίτητη η δημιουργία ενός Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών, τα

αναλυτικά δεδομένα του οποίου θα συμφωνούν με τους λογαριασμούς Γενικής Λογιστικής που αφορούν τα ταμειακά διαθέσιμα της οντότητας.

7. Μητρώο Παραχωρήσεων: Όπως ορίζεται στην οικεία Λογιστική Πολιτική, το συγκεκριμένο μητρώο τηρείται για σκοπούς διαχείρισης και παρακολούθησης των συμβάσεων παραχωρήσεων περιουσιακών στοιχείων στις οποίες ενδέχεται να έχει προβεί η οντότητα.

19. Μεταβολές λογιστικών πολιτικών, λογιστικών εκτιμήσεων και διορθώσεις λαθών

Ως προς την παρουσίαση, και τη γνωστοποίηση μεταβολών που οφείλονται σε λογιστικές πολιτικές, λογιστικές εκτιμήσεις, και διορθώσεις λαθών το ΛΠΓΚ περιλαμβάνει συγκεκριμένη πολιτική. Τα κύρια σημεία της πολιτικής είναι τα εξής:

1. Οι λογιστικές πολιτικές πρέπει να εφαρμόζονται με συνεπή και ομοιόμορφο τρόπο σε παρόμοιες συναλλαγές.
2. Ενδεχόμενη αλλαγή σε μια λογιστική πολιτική πρέπει να πραγματοποιηθεί μόνο εάν αυτό απαιτείται από το ΛΠΓΚ ή, εν απουσία σχετικής Λογιστικής Πολιτικής ή οδηγίας, η αλλαγή επιφέρει σαφή βελτίωση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που παρέχεται από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της.
3. Μια αλλαγή σε λογιστική πολιτική εφαρμόζεται αναδρομικά, εκτός εάν είναι ανέφικτο για την οντότητα να προσδιορίσει είτε τις επιδράσεις της αλλαγής για κάθε περίοδο αναφοράς είτε τη συνολική σωρευτική επίδραση της αλλαγής.
4. Οι αλλαγές στις λογιστικές εκτιμήσεις (για παράδειγμα, η αλλαγή στην ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου) λογιστικοποιούνται στην τρέχουσα περίοδο ή στην τρέχουσα και μελλοντική περίοδο, χωρίς αναδρομική αναδιατύπωση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων παρελθουσών χρήσεων.
5. Όλα τα ουσιώδη σφάλματα προηγούμενης περιόδου θα διορθώνονται αναδρομικά στο σώμα των πρώτων χρηματοοικονομικών καταστάσεων που εγκρίνονται μετά την ανακάλυψή τους, με αναδρομική αναδιατύπωση των συγκριτικών ποσών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της προγενέστερης περιόδου.

Το π.δ. 315/1999 δεν περιλαμβάνει αντίστοιχη λογιστική και όλες οι διορθώσεις των λαθών και οι επιπτώσεις της αλλαγής πολιτικών αναγνωρίζονται στην τρέχουσα περίοδο αναφοράς χωρίς να επηρεάζονται τα συγκριτικά στοιχεία της προηγούμενης χρήσης.

Ως προς τα γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς το ΛΠΓΚ προβλέπει ότι ένας Δήμος υποχρεούται να προσαρμόσει τις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις για γεγονότα που λαμβάνουν χώρα μετά την ημερομηνία αναφοράς, καθώς και τις σχετικές γνωστοποιήσεις που πρέπει να παρέχονται. Τα κύρια σημεία της πολιτικής είναι τα εξής:

1. Γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς είναι εκείνα τα γεγονότα, τόσο ευνοϊκά όσο και δυσμενή, που λαμβάνουν χώρα μεταξύ της ημερομηνίας αναφοράς και της ημερομηνίας κατά την οποία οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις εγκρίνονται. Διακρίνονται δύο τύποι γεγονότων μετά την ημερομηνία αναφοράς: τα διορθωτικά γεγονότα και τα μη διορθωτικά γεγονότα.
2. Ειδικότερα, ο Δήμος προσαρμόζει τα ποσά που έχουν αναγνωριστεί στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της, ώστε να αντανakλούν τα διορθωτικά γεγονότα, δηλαδή τα γεγονότα που τεκμηριώνουν συνθήκες που υπήρχαν κατά την ημερομηνία αναφοράς (π.χ. διευθέτηση ή διακανονισμός μιας δικαστικής υπόθεσης μετά την ημερομηνία αναφοράς, που επιβεβαιώνει

ότι υπήρχε υφιστάμενη υποχρέωση εις βάρος της οικονομικής οντότητας κατά την ημερομηνία αναφοράς).

3. Αντίστοιχα, ο Δήμος δεν επιτρέπεται να προσαρμόζει ποσά που έχουν αναγνωρισθεί στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της για μη διορθωτικά γεγονότα, δηλαδή γεγονότα που είναι ενδεικτικά των συνθηκών που προέκυψαν μετά την ημερομηνία αναφοράς (π.χ. μείωση της εύλογης αξίας των ακινήτων μετά το τέλος του έτους, η οποία δεν αλλάζει την αποτίμηση της περιουσίας κατά την ημερομηνία αναφοράς, αλλά αντίθετα αντικατοπτρίζει συνθήκες οι οποίες αφορούν την επόμενη περίοδο).

Το π.δ. 315/1999 δεν περιλαμβάνει αντίστοιχη λογιστική σχετικά με τα γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς.

20. Λογιστική πολιτική πρώτης εφαρμογής

Η διαδικασία μετάβασης του Δήμου από το ΚΛΣΧ σύμφωνα με το π.δ. 315/1999 στο ΛΠΓΚ θα πρέπει να λάβει χώρα κατά το έτος πρώτης εφαρμογής 2025.

Το χρονικό διάστημα από 1.1.2025 μέχρι 31.12.2025 θεωρείται περίοδος προετοιμασίας (προπαρασκευαστική περίοδος) κατά την οποία οι Δήμοι πρέπει να προβούν στις απαραίτητες ενέργειες, έτσι ώστε να είναι σε θέση να εφαρμόσουν πλήρως το Λογιστικό Πλαίσιο Γενικής Κυβέρνησης από 1.1.2026. Ως εκ τούτου, οι Δήμοι θα πρέπει να καταρτίσουν αρχικό ισοζύγιο και ισολογισμό έναρξης με ημερομηνία αναφοράς την 1η /1/2026.

Η διαδικασία κατάργησης του ΚΛΣΧ σύμφωνα με το π.δ. 315/1999 και μετάβασης στο νέο Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης εντός του 2025 θα πραγματοποιηθεί ως εξής:

1. Οι Δήμοι θα αποτυπώσουν τις συναλλαγές του οικονομικού έτους 2025 στους λογαριασμούς των υφιστάμενων κλαδικών λογιστικών σχεδίων.
2. Εντός του 2025, οφείλουν να εισαγάγουν στα πληροφοριακά τους συστήματα το νέο Σχέδιο Λογαριασμών της Γενικής Κυβέρνησης, το οποίο έχει δημοσιευθεί στο Παράρτημα Α της αριθ. 2/45253/ΔΠΓΚ/26.06.2025 ΥΑ (Β' 3364).
3. Η μετάβαση στο αρχικό ισοζύγιο και στον ισολογισμό έναρξης με ημερομηνία αναφοράς 1/1/2026 θα πραγματοποιηθεί μέσω της μεθόδου της αναδιατύπωσης (restatement) του ισοζυγίου.

Σύμφωνα με την εν λόγω μέθοδο, με τη λήξη της προπαρασκευαστικής περιόδου τα μεγέθη των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, όπως αυτά θα αποτυπωθούν στους λογαριασμούς του ΚΛΣΧ σύμφωνα με το π.δ. 315/1999, θα μεταπέσουν στους νέους λογαριασμούς του π.δ. 54/2018 (μετά τη μεταφορά των αποτελεσματικών λογαριασμών - κλεισμένο ισοζύγιο), σύμφωνα με όσα ορίζει το Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης. Επισημαίνεται ότι η καθαρή θέση (κεφάλαιο) των Δήμων θα αποτυπωθεί ως το υπολειμματικό μέγεθος των περιουσιακών τους στοιχείων μείον τις υποχρεώσεις τους. Εν συνεχεία, οι Δήμοι θα χρησιμοποιήσουν τα ποσά που θα αποτυπώνονται στους νέους λογαριασμούς του π.δ. 54/2018 για την κατάρτιση του αρχικού ισοζυγίου και του Ισολογισμού Έναρξης. Παρόλο που για τη συγκεκριμένη διαδικασία δύναται να αξιοποιηθεί η δημοσιευμένη αντιστοίχιση (mapping) των λογαριασμών των κλαδικών λογιστικών σχεδίων με τους αντίστοιχους του νέου Σχεδίου Λογαριασμών, επισημαίνεται ότι η αναδιατύπωση δεν αποτελεί μια απλή αντιστοίχιση, καθώς προϋποθέτει την ορθή αναγνώριση και επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων βάσει των κανόνων του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης. Συγκεκριμένα, οι Δήμοι θα αναγνωρίσουν τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις τους σύμφωνα με τους εξής κανόνες:

- α. θα αναγνωρίσουν τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις που πληρούσαν τα κριτήρια αναγνώρισης με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο και ταυτόχρονα πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης του νέου λογιστικού πλαισίου, επιμετρημένα, όμως σύμφωνα με τους κανόνες του νέου Λογιστικού Πλαισίου, εξετάζοντας επιπλέον τα περιουσιακά στοιχεία για τυχόν υφιστάμενες και μη αναγνωρισμένες ζημιές απομείωσης, προκειμένου, αυτές να αναγνωριστούν βάσει των οικείων Λογιστικών Πολιτικών, έτσι ώστε τα εν λόγω στοιχεία να παρουσιαστούν κατά την απογραφή σε επικαιροποιημένες αξίες,
- β. θα αναγνωρίσουν τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις που δεν πληρούσαν τα κριτήρια αναγνώρισης με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο αλλά πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης με το νέο Λογιστικό Πλαίσιο, επιμετρημένα με τους κανόνες του νέου λογιστικού πλαισίου και
- γ. δεν θα αναγνωρίσουν τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις που πληρούσαν τα κριτήρια αναγνώρισης με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, αλλά δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης με το νέο Λογιστικό Πλαίσιο (π.χ. κονδύλια του λογαριασμού 16 του ΚΛΣΧ, όπως έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης, έξοδα ερευνών κ.λπ.) ή στοιχεία που κατά την απογραφή διαπιστώνεται ότι η αρχική αναγνώρισή τους οφείλεται σε λογιστικά λάθη.

Ο Δήμος ως οντότητα αναφοράς αναγνωρίζει και επιμετρά τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις υπό τον όρο να πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης, ώστε να συνεισφέρει στην αληθή και εύλογη απεικόνιση της Χρηματοοικονομικής Θέσης και της Χρηματοοικονομικής Επίδοσης του Δήμου. Για την ορθή επιμέτρηση και αποτύπωση των προαναφερθέντων στοιχείων, οι Δήμοι οφείλουν να αναπτύξουν τα σχετικά λογιστικά μητρώα και αρχεία, και τα οποία απαιτούνται για την αρχική αναγνώριση και τη μεταγενέστερη επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.

Για την αναδιατύπωση των λογιστικών μεγεθών των Δήμων κατά την υιοθέτηση του Λογιστικού Πλαισίου Γενικής Κυβέρνησης, τόσο τα ιδιοχρησιμοποιούμενα όσο και τα επενδυτικά ακίνητα, θα αποτιμηθούν στην τρέχουσα αντικειμενική τους αξία ως τεκμαρτό κόστος κτήσης. Η αντικειμενική αξία θα υπολογίζεται με βάση τις τιμές ζώνης και ένα σύνολο άλλων συντελεστών και παραγόντων που εξαρτώνται από τα χαρακτηριστικά του εκάστοτε ακινήτου. Αν ο προσδιορισμός της αντικειμενικής αξίας δεν είναι εφικτός, τότε η αποτίμηση πραγματοποιείται στην εύλογη αξία που είναι συνήθως οι τρέχουσες τιμές σε μια ενεργή αγορά για ένα παρόμοιο ακίνητο στην ίδια τοποθεσία και κατάσταση και υποκείμενο σε παρόμοια μίσθωση ή άλλες συμφωνίες. Με δεδομένο ότι οι Δήμοι, διαθέτουν λειτουργικό Μητρώο Παγίων, για τις περιπτώσεις ακινήτων των οποίων η λογιστική τους αξία είναι μεγαλύτερη της αντικειμενικής, θα συνεχίσουν να αποτιμώνται (κατά την πρώτη εφαρμογή του ΛΠΓΚ) στη λογιστική αξία με την οποία είναι αποτιμημένα στο Μητρώο Παγίων της οντότητας που τα κατέχει.

Η αναδιατύπωση της αξίας των ακινήτων των Δήμων, ιδιοχρησιμοποιούμενων και επενδυτικών στην αντικειμενική τους αξία, θα γίνεται με τη μέθοδο του συμψηφισμού, δηλαδή με το μηδενισμό των σωρευμένων αποσβέσεων και αναπροσαρμογή της λογιστικής τους (αναπόσβεστης) αξίας στην αντικειμενική τους.

Οι Δήμοι οι οποίοι είτε δεν διαθέτουν λειτουργικό μητρώο παγίων, είτε το μητρώο παγίων τους παρουσιάζει ουσιώδεις ελλείψεις, θα πρέπει να διενεργήσουν αρχική απογραφή των παγίων περιουσιακών στοιχείων τους. Για την αρχική απογραφή παγίων οι οντότητες θα ακολουθήσουν τις οδηγίες της με Α.Π. 2/37910/ΔΛΓΚ/15-03-2024 (ΑΔΑ: 6ΚΧΑΗ-99Η) εγκυκλίου του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους, χωρίς όμως να εξαιρέσουν από την αρχική απογραφή τα πάγια στοιχεία με αξία κατώτερη των ορίων επιμέτρησης του Προσαρτήματος 2 της εγκυκλίου. Με άλλα λόγια, οι οντότητες θα απογράψουν όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τους τα οποία ανήκουν στις κατηγορίες παγίων που απογράφονται βάσει του Προσαρτήματος 2 της εγκυκλίου, ανεξαρτήτως αξίας.

Τέλος, σημειώνεται ότι υπάρχουν Δήμοι οι οποίοι δεν έχουν καταρτίσει ποτέ χρηματοοικονομικές καταστάσεις, ή δεν έχουν καταρτίσει χρηματοοικονομικές καταστάσεις για σημαντικό χρονικό

διάστημα, λόγω του ότι: α) δεν υπάγονταν έως τώρα σε κάποιο λογιστικό πλαίσιο του δημόσιου ή του ιδιωτικού τομέα, ή β) δεν είχαν στην πράξη αναπτύξει τις σχετικές δομές και διαδικασίες που απαιτούνται για την εφαρμογή λογιστικής δεδουλευμένης βάσης και την κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων ή γ) παρουσιάζουν ουσιώδεις ελλείψεις και σημαντικά σφάλματα στις διαδικασίες λογιστικής παρακολούθησης των συναλλαγών και λοιπών οικονομικών γεγονότων που τις αφορούν, με αποτέλεσμα η κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων να καθίσταται πρακτικά αδύνατη.

Οι προαναφερθέντες Δήμοι, οι οποίοι πλέον υπάγονται στις διατάξεις του π.δ. 54/2018 (ΛΠΓΚ), θα πρέπει υποχρεωτικά εντός του 2025 να πραγματοποιήσουν απογραφή των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων τους από μηδενική βάση, σύμφωνα με τους κανόνες του Λογιστικού Πλαισίου Γενικής Κυβέρνησης, προκειμένου να καταρτίσουν τα αρχικά ισοζύγια και τον ισολογισμό έναρξης. Επισημαίνεται ότι η καθαρή θέση (κεφάλαιο) των ανωτέρω οντοτήτων θα προκύψει και θα αποτυπωθεί ως το υπολειμματικό μέγεθος των απογεγραμμένων περιουσιακών τους στοιχείων μείον τις απογεγραμμένες υποχρεώσεις τους.



ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ



Κεντρική Ένωση
Δήμων Ελλάδας

Συμπληρωματικές οδηγίες για τη διενέργεια της απογραφής σύμφωνα με το Π.Δ. 54/2018 και τις ισχύουσες Λογιστικές Πολιτικές.

Έκδοση v.1



ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2025



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ ΤΟΠΙΚΗΣ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΚΑΙ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

Περιεχόμενα

Πρόλογος.....	3
ΜΕΡΟΣ Α – ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΣΤΑΔΙΑ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΣΤΟ ΝΕΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ	5
1. Εισαγωγή- Σκοπός οδηγιών.....	5
2. Γενικό Πλαίσιο	6
3. Στάδια / φάσεις εφαρμογής	6
4. Σκοπός της Απογραφής Έναρξης	7
5. Λογιστική πολιτική πρώτης εφαρμογής.....	7
ΜΕΡΟΣ Β. ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΩΝ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΑΝΑ ΟΜΑΔΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ –ΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΕΙΣ–ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ ΣΕ ΘΕΜΑΤΑ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ.....	9
1. ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	10
1.1 Επισκόπηση Θεωρητικού Πλαισίου	10
1.1.1 Λογιστικές Πολιτικές:	10
1.1.2 Κατηγορίες ενσώματων πάγιων στοιχείων:	10
1.2 Προϋποθέσεις αναγνώρισης ενσώματων παγίων.	10
1.3 Επιμέτρηση κατά την αρχική αναγνώριση - Απογραφή έναρξης	11
1.3.1 Ακίνητα - Κτίρια και γη	11
1.3.2 Κοινόχρηστα πάγια- Έργα υποδομής.....	14
1.3.3 Πάγια υπό κατασκευή- Ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως παγίων στοιχείων	15
1.3.4 Μηχανήματα και λοιπός εξοπλισμός (Λοιπά ενσώματα παγία)	16
1.3.5 Πάγια που αποκτώνται μέσω συναλλαγής μη ανταλλακτικής	17
1.3.6 ΕΡ. Διευκρινίσεις σχετικά με την απογραφή ενσωμάτων παγίων	17
2. ΑΨΛΑ ΠΑΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	19
2.1 Επισκόπηση Θεωρητικού Πλαισίου	19
2.2 Προϋποθέσεις αναγνώρισης Αύλων περιουσιακών παγίων	19
2.3 Επιμέτρηση κατά την αρχική αναγνώριση – Απογραφή έναρξης.....	19
2.4 Διευκρινιστικές ερωτήσεις -απαντήσεις σχετικά με θέματα απογραφής αύλων περιουσιακών στοιχείων.	20
3. ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	21
3.1. Επισκόπηση Θεωρητικού Πλαισίου	21
3.2. Προϋποθέσεις αναγνώρισης αποθεμάτων	21
3.3. Επιμέτρηση κατά την αρχική αναγνώριση -Απογραφή έναρξης.....	21
3.4. Διάκριση Αποθεμάτων και Αναλωσίμων.	21
3.5. Διευκρινιστικές ερωτήσεις –απαντήσεις σχετικά με θέματα απογραφής αποθεμάτων.	22
4. ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ.....	24
4.1. Επισκόπηση Θεωρητικού Πλαισίου	24
4.2. Προϋποθέσεις αναγνώρισης συμμετοχών	24
4.3. Επιμέτρηση κατά την αρχική αναγνώριση -Απογραφή έναρξης.....	24
4.4. Διευκρινιστικές ερωτήσεις –απαντήσεις σχετικά με θέματα απογραφής	24
5. ΠΑΡΑΧΩΡΗΣΕΙΣ.....	25
5.1. Επισκόπηση Θεωρητικού Πλαισίου	25
5.2. Προϋποθέσεις αναγνώρισης και επιμέτρησης ενός περιουσιακού στοιχείου παραχώρησης υπηρεσιών.....	25

5.3. Παράδειγμα εφαρμογής	26
5.4. Διευκρινιστικές ερωτήσεις –απαντήσεις σχετικά με θέματα απογραφής	27
6. ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ.....	30
6.1. Επισκόπηση Θεωρητικού Πλαισίου	30
6.2. Προϋποθέσεις αναγνώρισης και επιμέτρησης	30
6.3. Παραδείγματα εφαρμογής	31
6.4. Διευκρινιστικές ερωτήσεις –απαντήσεις σχετικά με θέματα απογραφής	31
7. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	33
7.1. Επισκόπηση Θεωρητικού Πλαισίου	33
7.2. Προϋποθέσεις αναγνώρισης	33
7.3. Επιμέτρηση κατά την αρχική αναγνώριση -Απογραφή έναρξης.....	34
7.4. Παραδείγματα εφαρμογής	34
7.5. Διευκρινιστικές ερωτήσεις –απαντήσεις σχετικά με θέματα απογραφής	34
8. ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΕΙΣ-ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ.....	36
8.1. Επισκόπηση Θεωρητικού Πλαισίου	36
8.2. Προϋποθέσεις αναγνώρισης	36
8.3. Επιμέτρηση κατά την αρχική αναγνώριση -Απογραφή έναρξης.....	36
8.4. Παράδειγμα εφαρμογής	37
8.5. Διευκρινιστικές ερωτήσεις –απαντήσεις σχετικά με θέματα απογραφής	37
9. ΛΟΙΠΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ & Α & Β ΦΑΣΗΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ	39
9.1. Επισκόπηση Θεωρητικού Πλαισίου	39
9.2. Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία –Λογαριασμοί Ενεργητικού.....	39
9.3. Προϋποθέσεις αναγνώρισης	39
9.4. Επιμέτρηση κατά την αρχική αναγνώριση -Απογραφή έναρξης.....	41
9.5. Διευκρινιστικές ερωτήσεις -απαντήσεις σχετικά με θέματα απογραφής	44
10. ΛΟΙΠΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ – Α & Β ΦΑΣΗΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ.....	46
10.1. Επισκόπηση Θεωρητικού Πλαισίου.....	46
10.2. Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις –Λογαριασμοί Παθητικού	46
10.3. Προϋποθέσεις αναγνώρισης.....	46
10.4. Επιμέτρηση κατά την αρχική αναγνώριση -Απογραφή έναρξης	47
10.5. Παράδειγμα εφαρμογής.....	48
10.6. Διευκρινιστικές ερωτήσεις -απαντήσεις σχετικά με θέματα απογραφής.....	49
11. ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ.....	50
11.1. Επιμέτρηση Καθαρής Θέσης:.....	50
11.2. Συμπεράσματα.....	51
11.3. Διευκρινιστικές ερωτήσεις -απαντήσεις σχετικά με θέματα απογραφής.....	51
12. ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ, ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΛΑΘΗ	53
12.1. Επισκόπηση Θεωρητικού Πλαισίου.....	53
12.2. Παραδείγματα εφαρμογής	55
13. ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ	56
13.1. Επισκόπηση Θεωρητικού Πλαισίου.....	56
13.2. Παραδείγματα εφαρμογής	57
14. ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΜΦΩΝΙΑΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ	58
14.1. Επισκόπηση Θεωρητικού Πλαισίου.....	58
14.2. Διευκρινιστικές ερωτήσεις -απαντήσεις σχετικά με θέματα απογραφής.....	58

Πρόλογος

Με το π.δ. 54/2018 «Ορισμός του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης» (Α' 103), καθορίζεται το λογιστικό πλαίσιο που διέπει τις οντότητες της γενικής κυβέρνησης, όπως αυτές καθορίζονται από το μητρώο της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής (ΕΛΣΤΑΤ). Καλύπτει συνολικά όλους τους υποτομείς της Γενικής Κυβέρνησης και παρουσιάζει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες, που παρουσιάζονται βάσει της αρχής (παραδοχής) του δεδουλευμένου, με σκοπό την παροχή χρηματοοικονομικών πληροφοριών μέσω χρηματοοικονομικών αναφορών που ευθυγραμμίζονται με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημόσιου Τομέα (IPSAS) και τα Πρότυπα του Ευρωπαϊκού Συστήματος Λογαριασμών (ESA).

Το νέο Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης (ΛΠΓΚ) εισάγει την εφαρμογή ενός κοινού σχεδίου λογαριασμών, τόσο για την κατάρτιση και την παρουσίαση των πληροφοριών του προϋπολογισμού όσο και για ανάπτυξη των λογαριασμών της γενικής λογιστικής για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, για όλους τους φορείς Γενικής Κυβέρνησης, αντικαθιστώντας τα υφιστάμενα κλαδικά λογιστικά σχέδια ενσωματώνοντας τις βασικές αρχές των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα, με τα οποία εξασφαλίζεται η ποιότητα και ειδικά η αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, άρα και η διαφάνεια και η λογοδοσία προς τους πολίτες και κάθε ενδιαφερόμενο χρήστη.

Η διαδικασία μετάβασης των ΟΤΑ από 1/1/2026 από το υφιστάμενο κλαδικό λογιστικό σχέδιο το οποίο προέβλεπε το π.δ. 315/1999 στο νέο ΛΠΓΚ αποτελεί ένα σύνθετο και απαιτητικό εγχείρημα, το οποίο δικαίως αντιμετωπίζεται ως «Μεταρρύθμιση» στο πλαίσιο της οποίας απαιτείται η διαχείριση όλων των εμπλεκόμενων παραγόντων (αιρετοί, προσωπικό, συνεργάτες, πληροφοριακά συστήματα, δομές, διαδικασίες) και δεν αποτελεί μία απλή μετάπτωση σε ένα άλλο διαφορετικό λογιστικό σύστημα καταγραφής των οικονομικών πράξεων, γεγονότων και συναλλαγών των ΟΤΑ.

Με σκοπό την υποστήριξη των ΟΤΑ για την εφαρμογή του π.δ. 54 / 2018, υπογράφηκε στις 21/7/2025, προγραμματική σύμβαση μεταξύ ΥΠ.ΕΣ., Κ.Ε.Δ.Ε., ΕΝ.Π.Ε. και Ε.Ε.Τ.Α.Α., που περιλαμβάνει : ενημερωτικές συναντήσεις για τον νέο προϋπολογισμό, την εκπόνηση των απαραίτητων οδηγιών σε συνεργασία με το ΥΠΕΣ και το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους, την εκπαίδευση / ενημέρωση του προσωπικού των Δήμων και των Περιφερειών και την παρουσίαση των οδηγιών, την υποστήριξη των Δήμων και των Περιφερειών στην εφαρμογή του π.δ. 54/2018.

Το παρόν τεύχος αναφέρεται σε συμπληρωματικές οδηγίες για την απογραφή έναρξης σύμφωνα με το ΠΔ 54 /2018 και τις λογιστικές πολιτικές.

Το παρόν εκπονήθηκε από την ελεγκτική εταιρεία «Συνεργαζόμενοι Ορκωτοί Λογιστές» (ΣΟΛCROWE) ΑΕ, η οποία έχει πολύχρονη εμπειρία στον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των Δήμων και των Περιφερειών και συμμετείχε καθοριστικά στο σχεδιασμό και την εφαρμογή του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου σύμφωνα με το π.δ. 315/1999. Οι οδηγίες του παρόντος συντάχθηκαν από ειδική για το σκοπό αυτό ομάδα εργασίας της ΣΟΛCROWE, στην οποία συμμετείχαν μέλη της με πολύχρονη εμπειρία και εξειδικευμένες γνώσεις στο θέμα:

- Σταμάτης Δρίτσας, Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής, Διδάκτωρ Νομικής του Ε.Κ.ΠΑ και του Παντείου Πανεπιστημίου, Μέλος του Επιστημονικού Συμβουλίου Του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Α).
- Διονύσης Παπαγεωργακόπουλος, Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής, Msc Μέλος του Συμβουλίου Λογιστικής Τυποποίησης της Ε.Λ.Τ.Ε και του Επιστημονικού Συμβουλίου του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Α), συγγραφέας συγγραμμάτων Ελεγκτικής και Λογιστικής.
- Γιάννης Ράλλης, Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής, Διδάκτωρ του Παντείου Πανεπιστημίου συγγραφέας συγγραμμάτων Λογιστικής των Ο.Τ.Α και των Διεθνών Προτύπων του Δημόσιου Τομέα.

- Συντονιστής του έργου ήταν ο Κος Γεώργιος Σταματίου, *Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής, Αναπληρωτής Διευθύνων Σύμβουλος της ΣΟΛ CROWE ΑΕ.*

Για την ολοκλήρωση του παρόντος ελήφθησαν υπόψη και οι χρήσιμες επισημάνσεις – προσθήκες στελεχών του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους (Γ.Λ.Κ). :

- Δημήτριος Παλιούρας, Προϊστάμενος Διευθυντής Λογιστικής & Εφαρμογής Λογιστικού Πλαισίου Γενικής Κυβέρνησης
- Παναγιώτης Κανελλέας, Προϊστάμενος Υποδιεύθυνσης Λογιστικής & Εφαρμογής Λογιστικού Πλαισίου Γενικής Κυβέρνησης
- Χρήστος Δήμος, Προϊστάμενος Τμήματος για την Σύνταξη Ενοποιημένων Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων στη Γενική Κυβέρνηση

Ευχαριστούμε ιδιαίτερα το Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών (Ο.Π.Α.) και την κ. Σάνδρα Κοέν, Καθηγήτρια Λογιστικής Ο.Π.Α. για τις πολύ χρήσιμες παρατηρήσεις - επισημάνσεις.

Την ευθύνη συντονισμού και παρακολούθησης από πλευράς Ε.Ε.Τ.Α.Α είχε ο Γ. Γούπιος, Διευθυντής Οικονομικής Ανάπτυξης, Οργάνωσης & Περιβάλλοντος.

ΜΕΡΟΣ Α – ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΣΤΑΔΙΑ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΣΤΟ ΝΕΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

1. Εισαγωγή- Σκοπός οδηγιών

Σύμφωνα με το νέο λογιστικό πλαίσιο, που βασίζεται στο Π.Δ.54/2018 και στις μέχρι σήμερα εκδοθείσες λογιστικές πολιτικές, οι Ο.Τ.Α. α' και β' βαθμού, όπως και όλες οι οντότητες που αναφέρονται στο Μητρώο Φορέων Γενικής Κυβέρνησης της ΕΛΣΤΑΤ-Ελληνική Στατιστική Αρχή-θα πρέπει να το εφαρμόσουν από 1/1/2026, με άμεση κατάργηση των αντίστοιχων κλαδικών λογιστικών σχεδίων (στην περίπτωση μας Π.Δ. 315/1999). Για την εφαρμογή του νέου Λογιστικού πλαισίου έχει εκδοθεί Λογιστική Πολιτική Πρώτης Εφαρμογής -Λ.Π.Π.Ε., αλλά πρέπει να τονιστεί ότι οι Λογιστικές Πολιτικές που εκδόθηκαν μετά την Λ.Π.Π.Ε., κατισχύουν της Λ.Π.Π.Ε. επί ειδικότερων θεμάτων που αυτές πραγματεύονται.

Ενώ αρχικά με την ψήφιση του Π.Δ. 54/2018, είχε προβλεφθεί μια μεταβατική περίοδος τριετίας εφαρμογής του νέου Λογιστικού πλαισίου, φτάσαμε στην χρήση 2025, η οποία χαρακτηρίζεται ως περίοδος προετοιμασίας, για την εφαρμογή του. Κατά συνέπεια, το οικονομικό έτος 2025 δεν αποτελεί περίοδο πλήρους εφαρμογής, αλλά προπαρασκευαστική, με στόχο την κατάρτιση του Ισολογισμού Έναρξης την 1/1/2026.

Σε αυτή τη συγκυρία σκοπός του παρόντος οδηγού είναι συνοπτική παρουσίαση των βημάτων υλοποίησης της απογραφής 01.01.2026, η υλοποίηση της οποίας, προϋποθέτει και την τήρηση συγκεκριμένων νέων υποχρεώσεων εκ μέρους των Ο.Τ.Α.

Οι παρούσες συμπληρωματικές Οδηγίες για τη διενέργεια της απογραφής, σύμφωνα με το Π.Δ. 54/2018 και τις ισχύουσες Λογιστικές Πολιτικές, αποτελούν συνέχεια του οδηγού: «Οι βασικές αλλαγές από την εφαρμογή του ΠΔ 54/2018 σε σχέση με το ΠΔ 315/1999 για την λογιστική των ΟΤΑ»

Λόγω του όγκου εργασιών και των απαιτήσεων του ΛΠΓΚ, η ολοκλήρωση της απογραφής την 1/1/2026 είναι πρακτικά αδύνατη. Επομένως, για την καλύτερη χρονική οργάνωση της απογραφής, προτείνονται τρία στάδια (χρονικές περιόδοι)-φάσεις απογραφής, για όλες τις ενότητες λογαριασμών που θα απογράφουν, με την τελευταία έως τις 31/12/2026.

Τα παρακάτω στάδια –φάσεις υλοποίησης, δεν προβλέπονται από συγκεκριμένες νομοθετικές διατάξεις, αλλά προτείνονται αποκλειστικά για την απρόσκοπτη διαδικασία, υλοποίησης της απογραφής, της 01.01.2026. Στη πράξη θα πρέπει να έχει ολοκληρωθεί η απογραφή μετάπτωσης στο πλαίσιο του Π.Δ. 54/2018, έως τις 30.12.2026, με ημερομηνία αναφοράς την 01.01.2026. Η απογραφή κάποιων ομάδων λογαριασμών, μπορεί να πραγματοποιηθεί κατά την διάρκεια και των τριών σταδίων.

Κατά την διάρκεια της απογραφής πρέπει να λαμβάνονται υπ' όψη και τα προβλεπόμενα από τις μέχρι σήμερα εκδοθείσες Λογιστικές πολιτικές.

Επειδή από την ψήφιση του Π.Δ. 54/2018 και μέχρι σήμερα, έχει εκδοθεί πλήθος συμπληρωματικών νόμων και εγκυκλίων εφαρμογής του¹, σκοπός του παρόντος Οδηγού, είναι να βοηθήσει τον αναγνώστη να αποκτήσει συνοπτικά μια σφαιρική άποψη του περιεχομένου αυτών και με την παράθεση ερωτήσεων – απαντήσεων και παραδειγμάτων, ώστε να έχει μια καθοδήγηση εφαρμογής για την υλοποίηση της απογραφικής έναρξης την 01.01.2026 στο νέο λογιστικό πλαίσιο.

¹ Οι Λογιστικές Πολιτικές και οι εγκύκλιοι του ΛΠΓΚ είναι διαθέσιμοι στην ιστοσελίδα του Υπ. Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών, στην ηλεκτρονική διεύθυνση <https://minfin.gov.gr/dimosionomiki-politiki/logistiko-plaisio-genikis-kyvernisis/logistiko-plaisio-logistikis-politikes/>.

2. Γενικό Πλαίσιο

- Το **Π.Δ. 54/2018** θεσπίζει το νέο Λογιστικό Πλαίσιο για τη **Γενική Κυβέρνηση**, υποτομέα της οποίας αποτελούν και οι Ο.Τ.Α.
- Η **Λ.Π.Π.Ε.** αφορά την πρώτη εφαρμογή του Π.Δ. 54/2018. Στόχος της είναι να καθορίσει πώς πρέπει να καταγραφούν και να επιμετρηθούν τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις κατά την **απογραφή έναρξης**.
- Οι **Λογιστικές Πολιτικές** εξειδικεύουν ειδικότερα θέματα που αυτές πραγματεύονται.
- Οι **διατάξεις της Λ.Π.Π.Ε.** αφορούν κυρίως την περίοδο προετοιμασίας (προπαρασκευαστική περίοδο) από 1/1/2025 έως και 31/12/2025. Ισχύουν όμως και πέραν της μεταβατικής περιόδου για τις περιπτώσεις χρηματοοικονομικών γεγονότων και στοιχείων, η απεικόνιση των οποίων **δεν** ρυθμίζεται από σχετική ειδική Λογιστική Πολιτική. Επισημαίνεται ότι οι Λογιστικές Πολιτικές που έχουν εκδοθεί μετά τη ΛΠΠΕ υπερισχύουν ως προς τα ειδικότερα θέματα που ρυθμίζουν. Π.χ., για τα ενσώματα πάγια ισχύουν οι κανόνες της οικείας Λογιστικής Πολιτικής, ακόμη και αν η ΛΠΠΕ ορίζει γενικές αρχές.

3. Στάδια / φάσεις εφαρμογής

Λογαριασμοί	<u>Α φάση 2/1/2026</u> με ημερομηνία αναφοράς 1/1/2026)	<u>Β φάση 31/01/2026</u> (με ημερομηνία αναφοράς 1/1/2026)	<u>Γ φάση έως</u> <u>30/12/2026</u> (με ημερομηνία αναφοράς 1/1/2026)
- Χρηματικά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα	✓		
- Απαιτήσεις και βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις (Ελληνικό Δημόσιο – Ασφαλιστικοί Οργανισμοί)	✓	✓	
- Σύνολο υποχρεώσεων (βραχυπρόθεσμες - μακροπρόθεσμες)	✓	✓	
- Αποθέματα (κατά ποσότητα)		✓ (καθορίζεται από τα πραγματικά δεδομένα μιας οντότητας)	✓
- Έργα σε εξέλιξη		✓	✓
Ολοκλήρωση εφαρμογής της πολιτικής πρώτης εφαρμογής (Εγκύκλιος ΓΛΚ Αρ. 2/905/2025).		✓	✓
- Λοιποί λογ/μοι			
- Κεφάλαιο			✓

Βασικές **προϋποθέσεις** υλοποίησης της απογραφής έναρξης:

- ✓ Ο **Ο.Τ.Α.**, να έχει δημιουργήσει και να τηρεί τα **Λογιστικά μητρώα** και **αρχεία** που απαιτούνται για την αναγνώριση και επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.

- ✓ Να έχουν γίνει **τακτοποιητικές εγγραφές-συμφωνίες** μεταξύ Γενικής Λογιστικής- Εμπορικής διαχείρισης (για Πελάτες-Προμηθευτές), ή στα λοιπά υποσυστήματα διαχείρισης απαιτήσεων/υποχρεώσεων, εφόσον υφίστανται, και Γενικής Λογιστικής - Οικονομικής διαχείρισης για τα Ταμειακά Διαθέσιμα.
- ✓ Προτείνεται όλες οι εγγραφές που αφορούν την απογραφή ενάρξεως και για όσο χρονικό διάστημα διαρκεί αυτό, να παρακολουθούνται διακριτά σε ξεχωριστό Ημερολόγιο, ώστε να διευκολύνεται ο έλεγχος, η επαλήθευση και η ιχνηλασιμότητα των εργασιών απογραφής.

4. Σκοπός της Απογραφής Έναρξης

Η απογραφή έναρξης των Ο.Τ.Α. έχει ως σκοπό να αποτυπώσει, αναγνωρίσει και επιμετρήσει όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις κατά την 1.1.2026, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του νέου ΛΠΓΚ.

Βασικά σημεία:

- **Καταγραφή** όλων των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που υπήρχαν μέχρι την ημερομηνία εφαρμογής.
- **Επιμέτρηση** κατά κόστος κτήσης, εύλογη αξία, ή άλλες μεθόδους που προβλέπει η Λ.Π.Π.Ε.
- **Στόχος:** να υπάρχει πλήρης εικόνα καθαρής θέσης και περιουσιακών στοιχείων, απαιτήσεων, Διαθεσίμων και υποχρεώσεων, με ημερομηνία 1.01.2026
- **Ισολογισμός έναρξης :**

Σύμφωνα με την υπ. αριθ. 2/30886/ΔΛΓΚ./30-7-2020 «**Λογιστική Πολιτική για την Πρώτη Εφαρμογή του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης**» και την υπ. αριθμ 2/905/ΔΛΓΚ/13-1-2025 «Εφαρμογή του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης στις λοιπές οντότητες (φορείς) της Γενικής Κυβέρνησης στο πλαίσιο της Λογιστικής Μεταρρύθμισης» εγκύκλιο, οι οντότητες -Ο.Τ.Α., με την ολοκλήρωση της διαδικασίας της απογραφής και ενημέρωσης του ισοζυγίου απογραφής της 1.1.2026... *«η οντότητα αναφοράς συντάσσει **Ισολογισμό έναρξης** απογράφοντας και αναγνωρίζοντας τα περιουσιακά στοιχεία, τα ίδια κεφάλαια, όπου τέτοια απαιτούνται, και τις υποχρεώσεις της. Το υπολειμματικό μέγεθος που προκύπτει είναι το σωρευμένο έλλειμμα ή πλεόνασμα της οντότητας».*

5. Λογιστική πολιτική πρώτης εφαρμογής

Η διαδικασία μετάβασης του Δήμου από το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο(ΚΛΣΧ) σύμφωνα με το π.δ. 315/1999 στο Λογιστικό Πλαίσιο Γενικής Κυβέρνησης (ΛΠΓΚ) θα πρέπει να λάβει χώρα κατά το έτος πρώτης εφαρμογής 2025.

Το χρονικό διάστημα από 1.1.2025 μέχρι 31.12.2025 θεωρείται περίοδος προετοιμασίας (προπαρασκευαστική περίοδος) κατά την οποία οι Δήμοι πρέπει να προβούν στις απαραίτητες ενέργειες, έτσι ώστε να είναι σε θέση να εφαρμόσουν πλήρως το Λογιστικό Πλαίσιο Γενικής Κυβέρνησης από 1.1.2026. Ως εκ τούτου, οι Δήμοι θα πρέπει να καταρτίσουν αρχικό ισοζύγιο και ισολογισμό έναρξης με ημερομηνία αναφοράς την 1η /1/2026.

Η διαδικασία κατάργησης του ΚΛΣΧ σύμφωνα με το π.δ. 315/1999 και μετάβασης στο νέο Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης εντός του 2025 θα πραγματοποιηθεί ως εξής:

1. Οι Δήμοι θα αποτυπώσουν τις συναλλαγές του οικονομικού έτους 2025 στους λογαριασμούς των υφιστάμενων κλαδικών λογιστικών σχεδίων.
2. Εντός του 2025, οφείλουν να εισαγάγουν στα πληροφοριακά τους συστήματα το νέο Σχέδιο Λογαριασμών της Γενικής Κυβέρνησης, το οποίο έχει δημοσιευθεί με την Αρίθμ. 2/45253/ΔΠΓΚ/26-6-2025 «Σχέδιο λογαριασμών του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής

Κυβέρνησης και κοινή οικονομική ταξινόμηση του Προϋπολογισμού των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης.» (Β' 3364) Υπουργική Απόφαση (ΑΔΑ: 9ΑΖΔΗ-Λ07), όπως έχει τροποποιηθεί με την Αριθμ. «Τροποποίηση της αριθ. 2/45253/ΔΠΓΚ/26.6.2025 απόφασης του Υφυπουργού Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών “Σχέδιο λογαριασμών του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης και κοινή οικονομική ταξινόμηση του Προϋπολογισμού των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης” 2/86339/ΔΠΓΚ/17-10-2025 (Β' 5614) Υπουργική Απόφαση (ΑΔΑ: 6Ν90Η-ΓΙΥ).

3. Η μετάβαση στο αρχικό ισοζύγιο και στον ισολογισμό έναρξης με ημερομηνία αναφοράς 1/1/2026 θα πραγματοποιηθεί μέσω της μεθόδου της αναδιατύπωσης (restatement) του ισοζυγίου.

Σύμφωνα με την εν λόγω μέθοδο, με τη λήξη της προπαρασκευαστικής περιόδου τα μεγέθη των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, όπως αυτά θα αποτυπωθούν στους λογαριασμούς του ΚΛΣΧ σύμφωνα με το π.δ. 315/1999, θα μεταπέσουν στους νέους λογαριασμούς του π.δ. 54/2018 (μετά τη μεταφορά των αποτελεσματικών λογαριασμών - κλεισμένο ισοζύγιο), σύμφωνα με όσα ορίζει το Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης. Επισημαίνεται ότι η καθαρή θέση (κεφάλαιο) των Δήμων θα αποτυπωθεί ως το υπολειμματικό μέγεθος των περιουσιακών τους στοιχείων μείον τις υποχρεώσεις τους. Ωστόσο, για σκοπούς διαφάνειας είναι σκόπιμο να παρουσιάζονται οι αιτίες της μεταβολής μεταξύ της καθαρής θέσης 31/12/2025 βάσει του ΠΔ 315/99 και του ΠΔ 54/2018. Εν συνεχεία, οι Δήμοι θα χρησιμοποιήσουν τα ποσά που θα αποτυπώνονται στους νέους λογαριασμούς του π.δ. 54/2018 για την κατάρτιση του αρχικού ισοζυγίου και του Ισολογισμού Έναρξης. Παρόλο που για τη συγκεκριμένη διαδικασία δύναται να αξιοποιηθεί η δημοσιευμένη αντιστοίχιση (mapping) των λογαριασμών των κλαδικών λογιστικών σχεδίων με τους αντίστοιχους του νέου Σχεδίου Λογαριασμών, επισημαίνεται ότι η αναδιατύπωση δεν αποτελεί μια απλή αντιστοίχιση, καθώς προϋποθέτει την ορθή αναγνώριση και επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων βάσει των κανόνων του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης. Τονίζεται ότι η διαδικασία αναδιατύπωσης είναι λογιστική, όχι απλώς μηχανογραφική. Συγκεκριμένα, οι Δήμοι θα αναγνωρίσουν τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις τους σύμφωνα με τους εξής κανόνες:

- α. θα αναγνωρίσουν τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις που πληρούσαν τα κριτήρια αναγνώρισης με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο και ταυτόχρονα πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης του νέου λογιστικού πλαισίου, επιμετρημένα, όμως σύμφωνα με τους κανόνες του νέου Λογιστικού Πλαισίου, εξετάζοντας επιπλέον τα περιουσιακά στοιχεία για τυχόν υφιστάμενες και μη αναγνωρισμένες ζημίες απομείωσης, προκειμένου, αυτές να αναγνωριστούν βάσει των οικείων Λογιστικών Πολιτικών, έτσι ώστε τα εν λόγω στοιχεία να παρουσιαστούν κατά την απογραφή σε προβλεπόμενες αξίες,
- β. θα αναγνωρίσουν τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις που δεν πληρούσαν τα κριτήρια αναγνώρισης με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο αλλά πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης με το νέο Λογιστικό Πλαίσιο, επιμετρημένα με τους κανόνες του νέου λογιστικού πλαισίου και
- γ. δεν θα αναγνωρίσουν τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις που πληρούσαν τα κριτήρια αναγνώρισης με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, αλλά δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης με το νέο Λογιστικό Πλαίσιο (π.χ. κονδύλια του λογαριασμού 16 του ΚΛΣΧ, όπως έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης, έξοδα ερευνών κ.λπ.) ή στοιχεία που κατά την απογραφή διαπιστώνεται ότι η αρχική αναγνώρισή τους οφείλεται σε λογιστικά λάθη.

Ο Δήμος ως οντότητα αναφοράς αναγνωρίζει και επιμετρά τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις υπό τον όρο να πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης, ώστε να συνεισφέρουν στην αληθή και εύλογη απεικόνιση της Χρηματοοικονομικής Θέσης και της Χρηματοοικονομικής Επίδοσης του Δήμου. Για την ορθή επιμέτρηση και αποτύπωση των προαναφερθέντων στοιχείων, οι Δήμοι οφείλουν να αναπτύξουν τα σχετικά λογιστικά μητρώα και αρχεία, και τα οποία απαιτούνται για την αρχική αναγνώριση και τη μεταγενέστερη επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.

ΜΕΡΟΣ Β. ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΩΝ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΑΝΑ ΟΜΑΔΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ – ΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΕΙΣ–ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ ΣΕ ΘΕΜΑΤΑ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ

Στο κεφάλαιο αυτό στις αντίστοιχες ενότητες παρουσιάζονται ανά λογαριασμό ή και ομάδα λογαριασμών του Π.Δ. 315/1999, οι ενέργειες που πρέπει να γίνουν κατά την Απογραφή της 1.01.2026, ώστε αυτή να είναι σύμφωνη με τα προβλεπόμενα στο Π.Δ. 54/2018 και τις μέχρι σήμερα ισχύουσες Λογιστικές πολιτικές.

Η παρουσίαση των ανωτέρω λογαριασμών, περιλαμβάνει στο πρώτο μέρος, συνοπτική παρουσίαση που αφορά την αρχική αναγνώριση και αποτίμηση, σύμφωνα με τα ισχύοντα από τις μέχρι σήμερα ισχύουσες Λογιστικές πολιτικές και την Λογιστική πολιτική πρώτης εφαρμογής, ενώ το δεύτερο μέρος παρατίθενται, όπου έχουν κριθεί αναγκαία Παραδείγματα εφαρμογής ως προς την Λογιστική παρακολούθηση και τέλος διευκρινιστικές απαντήσεις -διευκρινίσεις, αλλά και προτεινόμενες λύσεις σχετικά με την διαδικασία της Απογραφής.

Η παρουσίαση γίνεται ανά θεματική κατηγορία στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και τύπων Λογιστικών Γεγονότων:

1. ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ
2. ΑΪΛΑ ΠΑΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ
3. ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ
4. ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ
5. ΠΑΡΑΧΩΡΗΣΕΙΣ
6. ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ
7. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ
8. ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΕΙΣ-ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ
9. ΛΟΙΠΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ
10. ΛΟΙΠΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ
11. ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ
12. ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ, ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΛΑΘΗ
13. ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ
14. ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΜΦΩΝΙΑΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ

1. ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

1.1 Επισκόπηση Θεωρητικού Πλαισίου

1.1.1 Λογιστικές Πολιτικές:

Μέχρι σήμερα έχουν εκδοθεί επτά Λογιστικές Πολιτικές και Εγκύκλιοι, που αφορούν τα Πάγια, με τελευταία την Εγκ. 2 / 905 / ΔΛΓΚ-13 / 1 / 2025 «Εφαρμογή του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης στις λοιπές οντότητες (φορείς) της Γενικής Κυβέρνησης στο πλαίσιο της Λογιστικής Μεταρρύθμισης».

Πεδίο εφαρμογής:

- ✓ Ενσώματα πάγια -ιδιοχρησιμοποιούμενα και επενδυτικά*
- ✓ Ενσώματα πάγια που προκύπτουν από συμφωνίες παραχώρησης*
- ✓ Ενσώματα πάγια που προκύπτουν από χρηματοδοτικές μισθώσεις*
- ✓ Πολιτιστικά, περιβαλλοντικά, ή ιστορικά στοιχεία κληρονομιάς
- ✓ Αναγνώριση και καταγραφή απομείωσης περιουσιακών στοιχείων που δε δημιουργούν χρηματοροές *.
- ✓ Αναγνώριση και καταγραφή απομείωσης περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν χρηματοροές *.
- ✓ Έργα υποδομής όπως δίκτυα αυτοκινητοδρόμων, οδοί-πεζοδρόμια, ανοιχτοί χώροι άθλησης, πάρκα, πλατείες, αποχετευτικά συστήματα, δίκτυα παροχής ύδρευσης και ενέργειας και τηλεπικοινωνιακά δίκτυα
- ✓ Μη κυκλοφορόντα στοιχεία που δια κρατούνται για πώληση καθώς και την παρουσίαση και γνωστοποίηση των διακοπείων δραστηριοτήτων*.

* Έχουν εκδοθεί και ισχύουν αντίστοιχες Λογιστικές Πολιτικές

1.1.2 Κατηγορίες ενσώματων παγίων στοιχείων:

- Ακίνητα- Κτίρια και συναφείς υποδομές
- Εξοπλισμός
- Λοιπά στοιχεία
- Πάγια υπό κατασκευή
- Έργα υποδομής-Υποδομές

1.2 Προϋποθέσεις αναγνώρισης ενσώματων παγίων.

Σύμφωνα με το ΛΠΓΚ οι προϋποθέσεις αναγνώρισης ενσώματων παγίων στοιχείων είναι οι εξής:

- ✓ (α) είναι πιθανό ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσίας που συνδέονται με αυτά θα εισρεύσουν στην οντότητα και (β) το κόστος τους ή η εύλογη αξία τους μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα. (1 Άρθρο 13 της Λογιστικής Πολιτικής των Παγίων .)
- ✓ Βασική πηγή πληροφοριών το τηρούμενο από τους Ο.Τ.Α. από την χρήση 2000, αρχείο του **ΜΗΤΡΩΟΥ ΠΑΓΙΩΝ**, το οποίο περιλαμβάνεται στα υποχρεωτικώς τηρούμενα αρχεία του Π.Δ. 54/2018.

- ✓ Στην ανάλυση του Μητρώου Παγίων και των βιβλίων της Γενικής Λογιστικής, θα βασιστούν οι Ο.Τ.Α., για να αναγνωρίσουν, να αποαναγνωρίσουν ή να επαναταξινομήσουν τα ήδη καταχωρημένα ενσώματα και άυλα περιουσιακά στοιχεία.
- ✓ Για τα ενσώματα πάγια που προκύπτουν από χρηματοδοτικές μισθώσεις, ή από παραχωρήσεις, θα πρέπει να έχουν ενημερωθεί τα υποχρεωτικώς τηρούμενα Μητρώα του Π.Δ. 54 για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία (ενσώματα και άυλα), δηλαδή **ΜΗΤΡΩΑ ΜΙΣΘΩΣΕΩΝ και ΠΑΡΑΧΩΡΗΣΕΩΝ**.
- ✓ Η αναγνώριση τυχόν χρηματοδοτικών μισθώσεων αφορά τόσο για τα ακίνητα, όσο για τα λοιπά πάγια.
- ✓ Αναταξινόμηση ακινήτων, αναλόγως της χρήσης αυτών σε ιδιοχρησιμοποιούμενα ή επενδυτικά. Η αναταξινόμηση γίνεται βάσει της χρήσης κατά την οικονομική περίοδο 2026, όχι βάσει ιστορικής χρήσης.

1.3 Επιμέτρηση κατά την αρχική αναγνώριση - Απογραφή έναρξης

Για την επιμέτρηση των ενσωμάτων πάγιων στοιχείων στην Απογραφή έναρξης ισχύουν τα παρακάτω:

1.3.1 Ακίνητα - Κτίρια και γη

Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται:

- Γη
- Κτίρια,
- Οικόπεδα
- Γεωργικές Εκτάσεις
- Σχολεία

Για τις οντότητες της Γενικής Κυβέρνησης (πλην Κεντρικής Διοίκησης), αποκλειστικά για την αναδιατύπωση των λογιστικών τους μεγεθών κατά την υιοθέτηση του Λογιστικού Πλαισίου Γενικής Κυβέρνησης, τόσο τα ιδιοχρησιμοποιούμενα όσο και τα επενδυτικά ακίνητα (κτίρια και γη), θα αποτιμηθούν στην τρέχουσα **αντικειμενική τους αξία** ως τεκμαρτό κόστος κτήσης, στην περίπτωση που αυτή είναι μεγαλύτερη της Λογιστικής. (Εγκ. 905/13.01.2025). Η αποτίμηση στην αντικειμενική αξία γίνεται άπαξ, μόνο για σκοπούς αρχικής αναγνώρισης κατά τη μετάβαση στο ΛΠΓΚ.

Σύγκριση αντικειμενικής αξίας –Λογιστικής αξίας, επιλογή για απογραφή της **μεγαλύτερης**. Εάν μεγαλύτερη είναι η αντικειμενική αξία τότε και μόνο για την αρχική επιμέτρηση εφαρμόζεται η **μέθοδος συμψηφισμού, δηλαδή** μηδενισμός των σωρευμένων αποσβέσεων και αναπροσαρμογή της λογιστικής τους (αναπόσβεστης) αξίας στην αντικειμενική αξία.

Ύστερα από την αρχική αναγνώρισή του ως περιουσιακό στοιχείο, ένα στοιχείο των ενσωμάτων παγίων επιμετράται στο κόστος κτήσης όπως αυτό ορίστηκε κατά την αρχική αναγνώριση, μείον τυχόν σωρευμένες αποσβέσεις και τυχόν σωρευμένες ζημίες απομείωσης.

Παράδειγμα αρχικής αναγνώρισης κτιρίου, για σκοπούς απογραφής, με σύγκριση λογιστικής αξίας και αναπροσαρμοσμένης. (μέθοδος του συμψηφισμού αποσβέσεων, σύμφωνα με Α.Π.Π.Ε.)

Έστω Ο.Τ.Α. έχει ένα κτίριο το οποίο παρακολουθεί στο κόστος κτήσης και την 31/12/2025, προχωρά σε αναδιατύπωση της αξίας του βάσει αντικειμενικής αξίας σε ποσό €1.500.000. Το κόστος κτήσης του κτιρίου είναι €2.000.000,

Αντίστοιχα η σωρευμένη απόσβεση €1.600.000 και αναπόσβεστη αξία €400.000.

Συνοπτική παρουσίαση:

	Κόστος	Διαφορές αναπροσαρμογής	Αναπροσαρμοσμένα ποσά
Κόστος κτιρίου- Λοιπά κτίρια- λογ. 3.1.1.03.90	2.000.000	500.000	1.500.000
Σωρευμένη απόσβεση λοιπών κτιρίων -λογ. 3.1.1.03.96	(1.600.000)	1.600.000	0
Λογιστική αξία	400.000	1.100.000	1.500.000

Λογιστικές εγγραφές 01.01.2026:

	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
Σωρευμένες Αποσβέσεις λοιπών κτιρίων - λογ. 3.1.1.03.96	1.600.000	
Κτίρια - Λοιπά κτίρια- λογ. 3.1.1.03.90		500.000
Λογαριασμοί Καθαρής Θέσης- Σωρευμένο έλλειμμα Πλεόνασμα 8.3.1.01.01		1.100.000

α) Διευκρινίσεις για τα Ακίνητα -Οικόπεδα και Κτίρια

- **ΕΡ. Ποιες είναι οι βασικές διακρίσεις στην κατηγορία «Ακίνητα», για σκοπούς Απογραφής;**

ΑΠ. Οι Ο.Τ.Α. θα πρέπει να διακρίνουν τα κτίρια σε ιδιοχρησιμοποιούμενα ή επενδυτικά σύμφωνα με τα κριτήρια της λογιστικής πολιτικής "Ενσώματα Πάγια" και να καταχωρίζουν τις σχετικές αξίες στους αντίστοιχους λογαριασμούς. Επίσης, είναι χρήσιμη η διάκριση των περιουσιακών στοιχείων σε αυτά που δημιουργούν χρηματοροές και σε αυτά που δεν δημιουργούν χρηματοροές, σύμφωνα με τις οικείες Λογιστικές Πολιτικές.

- **ΕΡ. Πότε επιβάλλεται αναταξινόμηση σε ένα περιουσιακό στοιχείο π.χ. ακίνητο, για σκοπούς απογραφής;**

ΑΠ. Όταν και μόνο όταν υπάρχει αλλαγή στη χρήση του π.χ. από ιδιοχρησιμοποιούμενο ή επενδυτικό και αντίστροφα.

- **ΕΡ. Με ποια άλλα στοιχεία πρέπει να συμφωνούν τα στοιχεία των προς Απογραφή ακινήτων;**

ΑΠ. Εκτός του Μητρώου Παγίων, με τα στοιχεία του κτηματολογίου και του Ε9.

- **ΕΡ. Η περίπτωση ιδιοπαραγωγής παγίων, πως αντιμετωπίζεται, για τους σκοπούς της απογραφής 01.01.2026?**

ΑΠ. Για σκοπούς απογραφής έναρξης, δεν προβλέπεται διαφορετικός χειρισμός ανάμεσα στα ιδιοπαραγόμενα πάγια και αυτά που έχουν αποκτηθεί μέσω αγοράς. Τονίζεται ότι η επιλογή της μεγαλύτερης από αντικειμενική και λογιστική αξία ισχύει και για τα ιδιοπαραγόμενα ακίνητα. Το Α.Π.Γ.Κ. προβλέπει διαφορετική αποτίμηση των εσόδων από ιδιοπαραγωγή παγίων στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως από την αντίστοιχη του Π.Δ. 315/1999. Το Α.Π.Γ.Κ. προβλέπει λογαριασμούς τεκμαρτών εσόδων από ιδιοπαραγωγή παγίων, οι οποίοι όμως στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως αποτυπώνονται σε διακριτή γραμμή ως έσοδα, δίχως να μειώνουν τα αντίστοιχα έξοδα.

➤ **ΕΡ. Πως γίνεται ο συμψηφισμός των αποσβέσεων;**

ΑΠ. Με την μέθοδο του συμψηφισμού (μηδενισμός των σωρευμένων αποσβέσεων και αναπροσαρμογή της λογιστικής τους (αναπόσβεστης) αξίας στην αντικειμενική αξία στην περίπτωση που είναι μεγαλύτερη). *Βλέπε σχετικό παράδειγμα ανωτέρω.

➤ **ΕΡ. Είναι υποχρεωτική η επανεκτίμηση της ωφέλιμης ζωής του Παγίου;**

ΑΠ. Η επανεξέταση της ωφέλιμης ζωής αποτελεί θέμα εκτίμησης της Διοίκησης της οντότητας, αλλά κατά τη μετάβαση στο ΑΠΓΚ συνιστάται να εξεταστεί αν οι εναπομένουσες ωφέλιμες ζωές των παγίων αντανακλούν ρεαλιστικά την αναμενόμενη χρήση τους. Οι νέες αποσβέσεις θα ξεκινήσουν από 1.1.2026, βάσει των επικαιροποιημένων εκτιμήσεων.

➤ **ΕΡ. Για θέματα απομείωσης περιουσιακού στοιχείου, που πρέπει να ανατρέξουμε;**

ΑΠ. Καταρχάς στις αντίστοιχες Λογιστικές πολιτικές, δηλαδή στις Λογιστικές Πολιτικές, που αναφέρονται στην Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων που δημιουργούν Χρηματοροές και την Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων που δε δημιουργούν Χρηματοροές. Αντίστοιχα τα IPSAS21&26, περιέχουν πλήθος από σχετικά παραδείγματα εφαρμογής.

➤ **ΕΡ. Σε περίπτωση που πρέπει να απογραφεί ένα περιουσιακό στοιχείο κληρονομιάς ή ένα ιστορικό ακίνητο, τα οποία ανήκουν στον Ο.Τ.Α., πως θα γίνει η επιμέτρηση κατά την αρχική αναγνώριση;**

ΑΠ. Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία ταξινομούνται βάσει της χρήσης τους. Συνεπώς ένα ιστορικό ακίνητο που χρησιμοποιείται για τη στέγαση διοικητικών υπηρεσιών της οντότητας ταξινομείται ως ιδιοχρησιμοποιούμενο και επιμετρείται στην αντικειμενική του αξία. Αν χρησιμοποιείται ως μουσείο για τη παράθεση εκθεμάτων με κόστος επισκεψιμότητας (εισιτήρια), τότε δύναται να επιμετρηθεί στην αξία χρήσης γιατί αντιμετωπίζεται ως ένα ενιαίο (μαζί με τα εκθέματα) στοιχείο πολιτιστικής κληρονομιάς εφόσον μιλάμε για ένα ιστορικό κτίριο με ιστορική – πολιτιστική αξία.

Ελλείψει της δυνατότητας επιμέτρησης στην αξία χρήσης η επιμέτρηση πραγματοποιείται στην αξία ασφάλισης.

β) Διευκρινίσεις ως προς την ολοκλήρωση απογραφής Σχολικών κτιρίων

➤ **ΕΡ. Στις περιπτώσεις που δεν είχε ολοκληρωθεί η διαδικασία της μεταγραφής σχολικών κτιρίων στη μερίδα του Δήμου μέσω του οικείου υποθηκοφυλακείου, πως θα απογραφούν οι αντίστοιχες σχολικές μονάδες;**

ΑΠ. Ομοίως ως άνω. Με την ολοκλήρωση της διαδικασίας μεταγραφής που προβλέπεται από την νομοθεσία, μπορεί να συγκεντρωθούν τα απαραίτητα στοιχεία για τον προσδιορισμό της αντικειμενικής αξίας.

Αντίστοιχα για τις Σχολικές μονάδες που έχει ολοκληρωθεί η νομική μεταβίβαση στους Ο.Τ.Α., θα πρέπει για την αποτίμηση την 01.01.2026 να γίνει σύγκριση μεταξύ των αντικειμενικών αξιών και αναπόσβεστου ιστορικού κόστους, ώστε να προσδιοριστούν τα ποσά για την απογραφή.

γ) Διευκρινίσεις ως προς την απογραφή αθλητικών εγκαταστάσεων

- **ΕΡ.** Στις περιπτώσεις που ο Ο.Τ.Α. έχει κυριότητα επί αθλητικών εγκαταστάσεων, πως θα γίνει η απογραφή και αποτίμηση στα πλαίσια του Π.Δ. 54/2018;

ΑΠ. Οι αθλητικές εγκαταστάσεις για τις οποίες υπάρχει άδεια χρήσης κτιρίου, θεωρούνται «Ειδικά Κτίρια» και είναι δυνατός ο προσδιορισμός αντικειμενικών αξιών. Το ίδιο ισχύει για τα αντίστοιχα οικόπεδα αυτών.

Επομένως θα γίνει σύγκριση αντικειμενικών αξιών και λογιστικών, όπως προβλέπεται από την Εγκ. 2 / 905 / ΔΛΓΚ-13 / 1 / 2025 και επιλογή για απογραφή στην μεγαλύτερη.

1.3.2 Κοινόχρηστα πάγια- Έργα υποδομής

- ✓ Η αποτίμηση των έργων υποδομής κατά την αρχική απογραφή θα γίνει στο κόστος κτήσης μείον τις σωρευμένες αποσβέσεις, όπως αυτό προκύπτει από τις οικονομικές καταστάσεις της χρήσης 2025. Για τα έργα υποδομής των οποίων το κόστος κτήσης δεν προκύπτει από τις οικονομικές καταστάσεις του 2025, ή αποκλίνει σημαντικά από τις βασικές αρχές αποτίμησης του ΛΠΓΚ (π.χ. έργα υποδομής που αναγνωρίζονται με συμβολική αξία), η αρχική αναγνώριση θα γίνεται στην εύλογη αξία ή στο αποσβεσμένο κόστος αντικατάστασης, σύμφωνα με τις σχετικές εγκυκλίους του ΛΠΓΚ. Παραδείγματα υποδομών είναι τα **πάρκα, οι πλατείες, οι παιδότοποι καθώς και οι οδοί και τα πεζοδρόμια κοινής χρήσεως, Δίκτυο ηλεκτροφωτισμού, επαναλαμβανόμενα έργα σε κοινόχρηστους χώρους**, Αναπλάσεις, αποχετευτικά συστήματα, δίκτυα παροχής ύδρευσης καθώς πληρούν τον ορισμό του ενσώματου παγίου.

Διευκρινίσεις ως προς την Απογραφή των κοινοχρήστων περιουσιακών στοιχείων

- **ΕΡ.** Σε ποιες κατηγορίες ενσωμάτων παγίων, ισχύει ο προσδιορισμός της αντικειμενικής αξίας ακίνητων, η οποία πρέπει να συγκριθεί για τις ανάγκες της αρχικής απογραφής με την αντίστοιχη Λογιστική αξία;

ΑΠ. Σε ορισμένες υποκατηγορίες των λογαριασμών του Π.Δ. 315/99, όπως ΕΛΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ, ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ - ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ, ΠΑΓΙΕΣ (ΜΟΝΙΜΕΣ), έχει εφαρμογή ο προσδιορισμός της τιμής κτήσεως, σύμφωνα με το σύστημα προσδιορισμού της αντικειμενικής αξίας.

Σαν γενικός κανόνας, το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού αξιών μπορεί να εφαρμοστεί σε όλες τις κατηγορίες παγίων για τις οποίες κατά την έναρξη εφαρμογής του Π.Δ. 315/1999 είχε γίνει αρχική αποτίμηση με βάση τις αντικειμενικές αξίες. Στις ίδιες κατηγορίες πρέπει να γίνει και τώρα προσδιορισμός αντικειμενικής αξίας, ώστε αυτή να συγκριθεί με τη λογιστική αξία της 31.12.2025, σύμφωνα με τις σχετικές εγκυκλίους του ΛΠΓΚ.

Υπενθυμίζεται ότι στην κατηγορία των κοινοχρήστων παγίων, κατά την αρχική απογραφή για μετάβαση στο Π.Δ. 315/1999, δεν χρησιμοποιήθηκε ο προσδιορισμός της αντικειμενικής αξίας αυτών, αλλά ο προσδιορισμός του ιστορικού κόστους, βάσει λογιστικών στοιχείων της τελευταίας δωδεκαετίας πριν από την απογραφή. (Έτσι προέκυψε και ο συντελεστής απόσβεσης 8,33, δηλαδή 100 δια 12)

Ειδικότερα, αναφερόμαστε στις κατηγορίες **Πλατείες, Οδοί, Πεζοδρομία, Δίκτυο ηλεκτροφωτισμού, επαναλαμβανόμενα έργα σε κοινόχρηστους χώρους**, για τα οποία δεν έχει εφαρμογή το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού γιατί αποτελούν δημόσια περιουσία και εμφανίζονται ως ενιαία.

Επομένως, για τις ως άνω κατηγορίες, για τις ανάγκες της απογραφής 1.1.2026, το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού δεν έχει εφαρμογή και θα απογραφούν στο κόστος κτήσης μείον τις σωρευμένες αποσβέσεις, όπως αυτό προκύπτει από τις Οικονομικές καταστάσεις της χρήσεως 2025. Όπως αναφέρεται ανωτέρω, για τα έργα υποδομής των οποίων το κόστος κτήσης δεν προκύπτει από τις οικονομικές καταστάσεις του 2025, ή αποκλίνει σημαντικά από τις βασικές αρχές αποτίμησης του ΛΠΓΚ (π.χ. έργα υποδομής που αναγνωρίζονται με συμβολική αξία), η αρχική αναγνώριση θα γίνεται στην εύλογη αξία ή στο αποσβεσμένο κόστος αντικατάστασης, σύμφωνα με τις σχετικές εγκυκλίους του ΛΠΓΚ.

Οι αποσβέσεις των έργων υποδομής θα γίνεται με βάση την αναμενόμενη ωφέλιμη ζωή τους, όπως ισχύει γενικά για όλες τις κατηγορίες των παγίων.

➤ **ΕΡ. Ποιες είναι οι κατηγορίες των παγίων που απαιτούν ιδιαίτερη αντιμετώπιση κατά την Απογραφή της 1.1.2026;**

ΑΠ. Οι **κατηγορίες**, που θα παρουσιάσουν περισσότερη δυσκολία ως προς την αναγνώριση και αποτίμηση κατά την απογραφή έναρξης 1.1.2026 είναι:

- Υποδομές και έργα κοινής ωφέλειας
- Γήπεδα και κτίρια χωρίς πλήρη τεκμηρίωση
- Πολιτιστικά / ιστορικά αγαθά
- Άυλα περιουσιακά στοιχεία

Οι κυριότερες αιτίες προέρχονται από ασάφειες που ενδεχομένως υπάρχουν στην νομική τους κατάσταση (Σχολικά κτίρια, ακίνητα κληροδοτημάτων), στην δυσκολία υπολογισμού κόστους και ωφέλιμης ζωής (βιολογικά πάγια - δασικές εκτάσεις) και στην αδυναμία άμεσης χρηματοοικονομικής αποτίμησης (πολιτιστικά και ιστορικά πάγια).

1.3.3 Πάγια υπό κατασκευή- Ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως παγίων στοιχείων

- ✓ Στο **κόστος κτήσης**, το οποίο εάν αφορούν έργα προκύπτει από τα Λογιστικά Βιβλία και τα δεδομένα της Τεχνικής Υπηρεσίας.
- ✓ Στον λογ/μο του Κ.Λ.Σ., περιλαμβανόταν και ο λογαριασμός 15.20 Μελέτες - Έρευνες- Πειραματικές Εργασίες - Ειδικές Δαπάνες, για τον λογιστικό χειρισμό του οποίου το Π.Δ. 54/2018, προβλέπει ότι «Παρακολουθούνται στους οικείους λογαριασμούς των Άυλων παγίων υπό κατασκευή ή στις Προκαταβολές κτήσεως παγίων στοιχείων και τιμαλφών εφόσον πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης πάγιου περιουσιακού στοιχείου. Στην αντίθετη περίπτωση καταχωρίζονται στους λογαριασμούς 2420922 "Έξοδα μελετών τεχνικών έργων»
- ✓ Εάν υπάρχουν στις 31/12/2025 λογαριασμοί που δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης πάγιου περιουσιακού στοιχείου η αξία τους μεταφέρεται στα ίδια κεφάλαια (σωρευμένο έλλειμμα – πλεόνασμα).

α) Διευκρινίσεις ως προς την Απογραφή Ακινητοποιήσεων υπό εκτέλεση και προκαταβολών κτήσεως παγίων στοιχείων

➤ **ΕΡ. Πως θα αναγνωριστούν τα υπόλοιπα των υπολογισμών του λογαριασμού, που αφορούν έργα υπό εκτέλεση και παρακολουθούνται στον λογ/μο του Κ.Λ.Σ. 15 – Ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως παγίων στοιχείων, στην απογραφή της 1.1.2026;**

ΑΠ. Πρέπει να διαπιστωθεί εάν όντως αφορούν έργα υπό εκτέλεση, σε συνεργασία με την Τεχνική Υπηρεσία του Ο.Τ.Α. και σε θετική απάντηση εάν έχουν ολοκληρωθεί να μεταφερθούν στους

αντίστοιχους λογαριασμούς παγίων. Εάν υπάρχουν στις 31/12/2025 λογαριασμοί που δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης πάγιου περιουσιακού στοιχείου η αξία τους μεταφέρεται στα ίδια κεφάλαια (σφωρευμένο έλλειμμα – πλεόνασμα).

- **ΕΡ. Πως θα αναγνωριστούν τα υπόλοιπα των υπολογαρισμών του λογαριασμού 15.20.20.-Ειδικές Δαπάνες, του Κ.Λ.Σ. 15 - Ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως παγίων στοιχείων και αφορούν Δαπάνες Εφαρμογής σχεδίου πόλεως, Δαπάνες κατεδάφισης αυθαιρέτων ή επικίνδυνων κτισμάτων, Δαπάνες κατεδάφισης ρυμοτομούμενων κτισμάτων, Αποζημιώσεις σε θιγόμενους από τη ρυμοτομία στην απογραφή της 1.1.2026;**

ΑΠ. Σημειώνεται ότι σύμφωνα με το Π.Δ. 315/1999, τα αντίστοιχα ποσά που αφορούσαν τις συγκεκριμένες δαπάνες, μεταφέρονται από τον λογαριασμό του λογ. 15.20, κυρίως στον λογαριασμό 16.19 «Λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως», ο οποίος δεν υφίσταται πλέον στο λογιστικό σχέδιο του Π.Δ. 54/2018. Λόγω του ότι τα ποσά που μπορεί να υπάρχουν στον λογ. 15.20.20 και αφορούν Ειδικές δαπάνες, οι οποίες χαρακτηρίζονται έξοδα πολυετούς αποσβέσεως, στην απογραφή της 1/1/2026, θα αποχαρακτηριστούν και διαμορφώσουν την νέα Καθαρή θέση του Ο.Τ.Α., που θα προκύψει λόγω της μετάβασης στο νέο Λογιστικό πλαίσιο.

β) Διευκρινίσεις ως προς την Απογραφή των Μελετών

- **ΕΡ. Πως πρέπει να παρακολουθούνται οι Μελέτες;**

ΑΠ. Όπως έχει αναφερθεί και στο πρώτο μέρος του παρόντος οδηγού ... «Οι Μελέτες παρακολουθούνται στους οικείους λογαριασμούς των Άυλων πάγιων υπό κατασκευή ή στις Προκαταβολές κτήσεως παγίων στοιχείων και τιμαλφών εφόσον πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης πάγιου περιουσιακού στοιχείου. Στην αντίθετη περίπτωση καταχωρίζονται στους λογ/σμούς 2420922 "Έξοδα μελετών τεχνικών έργων" ή 2420923 "Έξοδα λοιπών μελετών.».

Σύμφωνα με την εγκύκλιο² με αρ. πρω 2223903/23-12-2025 /ΓΛΚ για τον χειρισμό των μελετών η οποία που σύμφωνα με την ενημέρωση που έχουμε θα αναφέρονται τα ακόλουθα :

Η Λογιστική παρακολούθηση των Μελετών, **συσχετίζεται** με τον χρόνο υλοποίησής τους. Οι Μελέτες, που **δεν** χρησιμοποιούνται για χρονικό διάστημα έως δέκα ετών, παρακολουθούνται στα Άυλα Πάγια υπό κατασκευή, χωρίς να αποσβένονται, αλλά δύναται να απομειώνονται αναλόγως των συνθηκών που μπορεί να επηρεάσουν το ανακτήσιμο ποσό τους.

Όταν ενεργοποιηθεί μια Μελέτη, στην χρονική περίοδο της δεκαετίας, τότε ενσωματώνεται στο κόστος του Παγίου.

Σε αντίθετη περίπτωση (μη ενεργοποίηση), υπολογίζεται απομείωση, η οποία μπορεί να αναστραφεί μεταγενέστερα εάν η Μελέτη, ενεργοποιηθεί.

1.3.4 Μηχανήματα και λοιπός εξοπλισμός (Λοιπά ενσώματα παγία)

- ✓ Τα μηχανήματα και ο λοιπός εξοπλισμός υποτιμούνται Στο κόστος κτήσης
- ✓ Ελλείψει ή αδυναμία ανάκτησης της πληροφορίας του κόστους κτήσης τα ενσώματα πάγια επιμετρούνται κατά την αρχική αναγνώριση στην εύλογη αξία ως τεκμαρτό κόστος κτήσης.

Πάγια περιουσιακά στοιχεία του λογ. 12 του πδ 315/1299 που έχουν διαφορετικό λογιστικό χειρισμό από το πδ 54/2018

² ΕΓΚΥΚΛΙΟΣ αρ. πρω. 223903/23-12-2025/ΓΛΚ ΘΕΜΑ: «Μετάβαση των Οντοτήτων της Γενικής Κυβέρνησης στο Νέο Λογιστικό Πλαίσιο Γενικής Κυβέρνησης»

- Λογ. 12.01- Τεχνικές εγκαταστάσεις. Οι τεχνικές εγκαταστάσεις, εφόσον αποτελούν αναπόσπαστο και μη διαχωρίσιμο συστατικό στοιχείο των κτιριακών εγκαταστάσεων, παρακολουθούνται και προσαυξάνουν τον οικείο λογαριασμό του κτιρίου ή της υποδομής.
- 12.08- Τεχνικές εγκαταστάσεις σε ακίνητα τρίτων. Οι τεχνικές εγκαταστάσεις σε ακίνητα τρίτων, εφόσον αποτελούν αναπόσπαστο και μη διαχωρίσιμο συστατικό στοιχείο των ακινήτων που ανήκουν σε τρίτους, παρακολουθούνται στους οικείους λογαριασμούς των βελτιώσεων και προσθηκών σε ακίνητα τρίτων (με τη μορφή 3.1.1.XX.88)
- 12.18- Τεχνικές εγκαταστάσεις σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμεταλλεύσεως. Ομοίως ως άνω.

Διευκρινίσεις ως προς την Απογραφή Λοιπών ενσωμάτων παγίων

- **ΕΡ. Πρέπει να απογραφούν τα κατεστραμμένα - απαξιωμένα ενσώματα πάγια, για τους σκοπούς της απογραφής 01.01.2026;**

ΑΠ. Αναλόγως. Εάν είναι εφικτή η απογραφή και η αποτίμηση θα προσδιοριστεί η αξία τους και θα λογιστεί σαν απομείωση στο κόστος κτήσεως τους, ειδάλλως δεν θα απογραφούν και θα διαμορφώσει η απομείωση τους **σαν διαφορά** την νέα Καθαρή θέση του Ο.Τ.Α., που θα προκύψει λόγω της μετάβασης στο νέο Λογιστικό πλαίσιο.

- **ΕΡ. Αναγνώριση πάγιου στοιχείου, για το οποίο δεν τεκμηριώνονται τα παραστατικά κτήσεως και δεν υπάρχει αξία χρήσης, απογράφεται ή όχι;**

ΑΠ. Όχι. Γενικά αυτό ισχύει για όλα τα πάγια στοιχεία που δεν θα έχουν αναγνωριστεί έως την 01.01.2026. Ένα από τα βασικά κριτήρια για την αναγνώριση ή όχι ενός παγίου είναι εάν χρησιμοποιείται ή όχι. Τα πάγια χρησιμοποιούνται είτε στην παραγωγή, για διοικητικούς σκοπούς και στην παροχή αγαθών και υπηρεσιών (ιδιοχρησιμοποιούμενα), είτε για ενοικίαση σε άλλους και αποκόμιση οφέλους από την αύξηση της αξίας τους (επενδυτικά). Επισημαίνεται ότι ακίνητα για τα οποία υφίστανται παραστατικά ιδιοκτησίας από τον Ο.Τ.Α., και κατέχονται για μελλοντική χρήση η οποία κατά την 1/1/2026 δεν έχει ακόμα προσδιοριστεί, πληρούν τον ορισμό των επενδυτικών ακινήτων και ως τέτοια θα αναγνωριστούν κατά την απογραφή έναρξης. Σε κάθε περίπτωση πρέπει να εξεταστούν τα αναφερόμενα στις παρ. 13-15 και 49 της Λογιστικής Πολιτικής Ενσωμάτων Παγίων.

1.3.5 Πάγια που αποκτώνται μέσω συναλλαγής μη ανταλλακτικής

- ✓ Αποτιμούνται στην εύλογη αξία (η μοναδική περίπτωση αποτίμησης στην απογραφή έναρξης σε εύλογη αξία, ως προς τα Πάγια).

Διευκρινίσεις ως προς την Απογραφή ενσωμάτων περιουσιακών στοιχείων τα οποία αποκτήθηκαν μέσω μη ανταλλακτικής συναλλαγής.

- **ΕΡ. Σε ποιες περιπτώσεις κατά την αρχική απογραφή ενσωμάτων παγίων, μπορεί να χρησιμοποιηθεί η μέθοδος αποτίμησης στην Εύλογη Αξία;**

ΑΠ. Σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο νομοθετικό πλαίσιο που αφορά την «Εφαρμογή του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης στις λοιπές οντότητες (φορείς) της Γενικής Κυβέρνησης στο πλαίσιο της Λογιστικής Μεταρρύθμισης», η χρήση της εύλογης αξίας είναι δυνατή στις περιπτώσεις που δεν είναι εφικτός ο προσδιορισμός του κόστους κτήσης – αντικειμενικής αξίας και στις περιπτώσεις απόκτησης Παγίων που αποκτώνται μέσω συναλλαγής μη ανταλλαγής, όπως με δωρεά.

1.3.6 ΕΡ. Διευκρινίσεις σχετικά με την απογραφή ενσωμάτων παγίων

- **ΕΡ. Στην περίπτωση που δεν καταστεί εφικτή η αναγνώριση και αποτίμηση παγίων περιουσιακών στοιχείων στα χρονικά πλαίσια που ορίζει η Εγκ. 905/13.01.2025, λόγω**

αντικειμενικών δυσκολιών και της χρονοβόρας διαδικασίας που απαιτείται, ποια είναι η ενδεδειγμένη λύση που μπορεί να προταθεί;

ΑΠ. Επειδή η περίπτωση αυτή, είναι αρκετά πιθανή, θα πρέπει να βασιστούμε στα αναφερόμενα, στην «Λογιστική Πολιτική για την Πρώτη Εφαρμογή του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης-Αριθ. 2/308886/ΔΛΓΚ», σύμφωνα με την οποία:

1. «Σε περίπτωση που η **απογραφή και αναγνώριση** των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων **δεν έχει ολοκληρωθεί κατά την πρώτη περίοδο αναφοράς** της μεταβατικής περιόδου, αυτή συνεχίζεται ώστε να ολοκληρωθεί πριν τη λήξη της, βαρύνοντας ή ωφελώντας απευθείας το σωρευμένο έλλειμμα ή πλεόνασμα. Περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που έχουν συμπεριληφθεί στον ισολογισμό **έναρξης** με αξία διαφορετική από αυτή που προβλέπει η παρούσα Λογιστική Πολιτική, όταν επιμετρηθούν σύμφωνα με αυτή, οι διαφορές που θα προκύψουν αναγνωρίζονται επίσης στο σωρευμένο έλλειμμα ή πλεόνασμα.» (ΦΕΚ 3136/30.07.2020, παρ. 6).
2. «Στις περιπτώσεις που περιουσιακά στοιχεία, που υφίσταντο **πριν την έναρξη** ή δημιουργήθηκαν κατά τη **διάρκεια της μεταβατικής περιόδου** και εξακολουθούν να υφίστανται **μετά τη λήξη της**, δεν έχουν απογραφεί εντός αυτής, είτε επειδή η οντότητα δεν είχε στη διάθεσή της τις απαιτούμενες πληροφορίες σχετικά με αυτά, είτε επειδή ήταν ανέφικτο να τις αποκτήσει χωρίς δυσανάλογο κόστος, η οντότητα τα απογράφει και τα αναγνωρίζει **κατά την πρώτη περίοδο αναφοράς που αυτό καθίσταται εφικτό**, βαρύνοντας ή ωφελώντας απευθείας το σωρευμένο έλλειμμα ή πλεόνασμα.» (ΦΕΚ 3136/30.07.2020, παρ. 7).

➤ **ΕΡ.** Στην περίπτωση που δεν έχει ολοκληρωθεί η απογραφή παγίων περιουσιακών στοιχείων Νομικών Προσώπων, οι αρμοδιότητές των οποίων βάσει της νομοθεσίας (παρ. 1 του άρθρου 27 του νόμου 5056/2023, (ΦΕΚ Α 163/6.10.2023) ασκούνται από την 1η.1.2024 από τον οικείο δήμο, ποια είναι η ενδεδειγμένη λύση μπορεί να προταθεί;

ΑΠ. Όπως αναφέρεται και ανωτέρω, «η οντότητα – Ο.Τ.Α. τα απογράφει και τα αναγνωρίζει κατά την **πρώτη περίοδο αναφοράς** που αυτό καθίσταται εφικτό, βαρύνοντας ή ωφελώντας απευθείας το σωρευμένο έλλειμμα ή πλεόνασμα.» (ΦΕΚ 3136/30.07.2020, παρ. 6)

2. ΑΥΛΑ ΠΑΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

2.1 **Επισκόπηση Θεωρητικού Πλαισίου**

Η αντίστοιχη Λογιστική Πολιτική, για την εφαρμογή του ΠΔ 54/2018, περιλαμβάνεται στο Φ.Ε.Κ. Τεύχος Β' 1329/08.03.2023- **Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία**.

2.2 **Προϋποθέσεις αναγνώρισης Αύλων περιουσιακών παγίων**

Για την αναγνώριση των αύλων περιουσιακών στοιχείων ισχύουν τα παρακάτω:

- ✓ Ένα άυλο πληροί τον ορισμό και **προσδιορίζεται ως άυλο εφόσον**, ικανοποιεί τα κριτήρια που ορίζει η σχετική Λογιστική Πολιτική.
- ✓ Βασική πηγή πληροφοριών το τηρούμενο από τους Ο.Τ.Α. από την χρήση 2000, αρχείο του **ΜΗΤΡΩΟΥ ΠΑΓΙΩΝ**, το οποίο περιλαμβάνεται στα υποχρεωτικώς τηρούμενα αρχεία του Π.Δ. 54/18.
- ✓ ΟΙ ΟΤΑ θα βασιστούν στην ανάλυση του Μητρώου Παγίων και των βιβλίων της Γενικής Λογιστικής, για να αναγνωρίσουν ή να αποαναγνωρίσουν τα ήδη καταχωρημένα άυλα περιουσιακά στοιχεία.
- ✓ Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία ταξινομούνται είτε ως περιορισμένης ωφέλιμης ζωής, είτε ως απεριόριστης, ανάλογα με το αν υφίσταται προβλέψιμο όριο για την περίοδο κατά την οποία το περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να δημιουργήσει όφελος ή να παράγει υπηρεσίες για την οικονομική οντότητα.

2.3 **Επιμέτρηση κατά την αρχική αναγνώριση – Απογραφή έναρξης**

- ✓ Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, που αποκτήθηκαν μέσω ανταλλακτικής συναλλαγής, αποτιμώνται στο **κόστος κτήσης**, κατά την ημερομηνία της απόκτησης.
- ✓ Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, που αποκτήθηκαν μέσω απόκτησης ή συνένωσης οντοτήτων, το κόστος τους θα είναι η **εύλογη αξία τους**, κατά την ημερομηνία της απόκτησης ή συγχώνευσης.
- ✓ Η Διοίκηση του Ο.Τ.Α. εκτιμά αρχικά εάν το άυλο περιουσιακό στοιχείο έχει περιορισμένη ή απεριόριστη ωφέλιμη ζωή.
- ✓ Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή δεν αποσβένεται.
- ✓ Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, που αποκτήθηκαν μέσω μη ανταλλακτικής συναλλαγής, αποτιμώνται στην **εύλογη αξία**, κατά την ημερομηνία της απόκτησης, **ως τεκμαρτό κόστος**.

Το άυλο περιουσιακό στοιχείο, πολιτιστικής κληρονομίας, αναγνωρίζονται εφόσον το κόστος του ή εύλογη αξία του μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα. Επιμετράται, ομοίως, δηλ. στο κόστος του ή στην εύλογη αξία.

- ✓ Άυλα περιουσιακά στοιχεία που **δεν αναγνωρίζονται** σύμφωνα με το Π.Δ. 54/2018:
 - *Λογ. 16.10- Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως*- Σύμφωνα με τους ορισμούς του Λ.Π.Γ.Κ., τα έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως **δεν** κεφαλαιοποιούνται, αλλά θα αποαναγνωριστούν κατά την απογραφή έναρξης, μειώνοντας ανάλογα την αξία της καθαρής θέσης.

- *Λογ. 16.12- Έξοδα λοιπών ερευνών-* Σύμφωνα με τους ορισμούς του Λ.Π.Γ.Κ., τα έξοδα ερευνών **δεν** κεφαλαιοποιούνται, αλλά καταχωρίζονται στον οικείο λογαριασμό **δαπάνης**. Μόνο τα έξοδα ανάπτυξης δύνανται να κεφαλαιοποιηθούν, και μόνον εφόσον πληρούν τα κριτήρια που ορίζει η οικεία λογιστική πολιτική.
- *Λογ. 16.15-Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων-* Συναλλαγματικές διαφορές από χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις. (Οι Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων **δεν** κεφαλαιοποιούνται, αλλά θα αποαναγνωριστούν κατά την απογραφή έναρξης, μειώνοντας ανάλογα την αξία της καθαρής θέσης.)
- *Λογ. 16.17- Έξοδα αναδιοργάνωσης(πλην 16.17.00)-* Βάσει του Λ.Π.Γ.Κ., τα έξοδα αναδιοργάνωσης **δεν** κεφαλαιοποιούνται, αλλά θα αποαναγνωριστούν κατά την απογραφή έναρξης, μειώνοντας ανάλογα την αξία της καθαρής θέσης.
- *Λογ. 16.18- Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου. Τόκοι.*

(Οι τόκοι και τα λοιπά κόστη δανεισμού που αφορούν την απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή ενός παγίου στοιχείου **δεν** κεφαλαιοποιούνται, αλλά αναγνωρίζονται στα **έξοδα** της περιόδου στην οποία πραγματοποιούνται.)
- *Λογ. 16.19- Λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως.* Τα λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως **δεν** κεφαλαιοποιούνται, αλλά θα αποαναγνωριστούν κατά την απογραφή έναρξης, μειώνοντας ανάλογα την αξία της καθαρής θέσης..
- *Λογ. 16.90- Λοιπά έξοδα πολυετούς απόσβεσης.* Τα λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως **δεν** κεφαλαιοποιούνται, αλλά θα αποαναγνωριστούν κατά την απογραφή έναρξης, μειώνοντας ανάλογα την αξία της καθαρής θέσης.
- *Λογ. 16.98- Προκαταβολές κτήσεως ασώματων ακινητοποιήσεων. Προκαταβολές κτήσεως παγίων στοιχείων και τιμαλφών-(Υπό την προϋπόθεση ότι πληρούνται ο ορισμός και τα κριτήρια αναγνώρισης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με την οικεία Λογιστική Πολιτική).*

2.4 Διευκρινιστικές ερωτήσεις -απαντήσεις σχετικά με θέματα απογραφής άυλων περιουσιακών στοιχείων.

- ***ΕΡ. Ποια πρέπει να είναι η βασική ενέργεια για την ενημέρωση της απογραφής μετάβασης της 1.1.2026?***

ΑΠ. Από τα στοιχεία του Ο.Τ.Α., (Ισοζύγιο, Μητρώο Παγίων) θα πρέπει να αποχαρακτηριστούν όλοι οι λογαριασμοί που περιλαμβάνονται στην ανωτέρω παράγραφο και το τυχόν αναπόσβεστο υπόλοιπο τους να διαμορφώσει σαν διαφορά την νέα Καθαρή θέση του Ο.Τ.Α., που θα προκύψει λόγω της μετάβασης στο νέο Λογιστικό πλαίσιο.

3. ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

3.1. Επισκόπηση Θεωρητικού Πλαισίου

Η αντίστοιχη Λογιστική Πολιτική, για την εφαρμογή του ΠΔ 54/2018, περιλαμβάνεται στο Φ.Ε.Κ. Τεύχος Β' 1329/08.03.2023- **Αποθέματα**.

3.2. Προϋποθέσεις αναγνώρισης αποθεμάτων

Σύμφωνα με το Π.Δ. 315/1999, θα έπρεπε οι Ο.Τ.Α. να τηρούν Αποθήκη, σε διακριτό κύκλωμα Αποθήκης. Σύμφωνα με το Π.Δ. 54 και τις Λογιστικές Πολιτικές εφαρμογής, οι ΟΤΑ πρέπει να τηρούν το **Μητρώο Αποθεμάτων**

Στις περιπτώσεις που οι Ο.Τ.Α., δεν τηρούσαν μηχανογραφικά Βιβλίο Αποθήκης, θα πρέπει να τηρούν την Μητρώο Αποθεμάτων από την χρήση 2026 και να απογράφουν τα Αποθέματα, που έχουν σύμφωνα με τα κριτήρια αναγνώρισης που αναφέρει η αντίστοιχη Λογιστική Πολιτική για τα Αποθέματα.

3.3. Επιμέτρηση κατά την αρχική αναγνώριση -Απογραφή έναρξης

- ✓ Τα αποθέματα επιμετρώνται στη **χαμηλότερη** αξία μεταξύ του κόστους και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, **εκτός** των εξαιρέσεων απόκτησης, μέσω μη ανταλλακτικής συναλλαγής ή για διανομή δωρεάν.
- ✓ Το κόστος κτήσης των αποθεμάτων περιλαμβάνει όλα τα κόστη της αγοράς, τα κόστη μεταποίησης και τα λοιπά κόστη που πραγματοποιούνται. Π.χ. τιμολογιακή αξία, δασμοί εισαγωγής και λοιποί φόροι, τα έξοδα μεταφοράς, διαχείρισης και λοιπά έξοδα, μείον τυχόν εκπτώσεις.
- ✓ Σύμφωνα με την Λογιστική Πολιτική για τα Αποθέματα, ο προσδιορισμός του κόστους των Αποθεμάτων μπορεί να γίνει είτε με την μέθοδο Πρώτο Εισαχθέν, Πρώτο Εξαχθέν(F.I.F.O.) ή με τη μέθοδο του Μέσου Σταθμικού Κόστους -Μ.Σ.Κ.
- ✓ Για λόγους ενοποιήσεων οικονομικών καταστάσεων της Γενικής Κυβέρνησης, η μέθοδος του Μ.Σ.Κ. καθίσταται υποχρεωτική. Η ίδια μέθοδος περιλαμβάνεται στις προτεινόμενες μεθόδους και από το Π.Δ. 315/1999.
- ✓ Τα αποθέματα των οποίων, το κόστος ενδέχεται να μην είναι ανακτήσιμο, κατά την απογραφή μετάβασης π.χ. είναι κατεστραμμένα ή έχουν υποστεί σοβαρές ζημιές, αποτιμώνται κάτω από το κόστος, δηλαδή στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.
- ✓ Το ποσό της υποτίμησης της αξίας των αποθεμάτων αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα μέσω του λογαριασμού "Απομειώσεις αποθεμάτων". Για τις ανάγκες της απογραφής πρώτης εφαρμογής, η διαφορά της απομείωσης λογίζεται σαν διαφορά την νέα Καθαρή θέση του Ο.Τ.Α., που θα προκύψει λόγω της μετάβασης στο νέο Λογιστικό πλαίσιο.

3.4. Διάκριση Αποθεμάτων και Αναλωσίμων.

Το ΛΠΓΚ και το κοινό Σχέδιο Λογαριασμών³ προβλέπει τη διάκριση των αγαθών σε αποθέματα και αναλώσιμα, και την παρακολούθησή τους σε διακριτούς λογαριασμούς της οικονομικής ταξινόμησης.

Τα αναλώσιμα χαρακτηρίζονται από τα εξής:

³ Όπως έχει δημοσιευθεί με την Αρίθμ. 2/45253/ΔΠΓΚ/26-6-2025 «Σχέδιο λογαριασμών του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης και κοινή οικονομική ταξινόμηση του Προϋπολογισμού των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης.» (Β' 3364) Υπουργική Απόφαση (ΑΔΑ: 9ΑΖΔΗ-Λ07).

- Αποτελούν υλικά αγαθά τα οποία δεν θεωρούνται σημαντικά για τις οντότητες της Γενικής Κυβέρνησης, όπως οι Ο.Τ.Α. Συνήθως αποτελούν αγαθά αμνηλεάς αξίας, τα οποία δεν συνδέονται άμεσα με την παραγωγική δραστηριότητα της οντότητας.
- Ενδεικτικά παραδείγματα αναλωσίμων αποτελούν τα είδη γραφικής ύλης, οι μικροσυσκευές και ο μικροεξοπλισμός γραφείου, τα αναλώσιμα υπολογιστών και τεχνολογίας, τα μικρά εργαλεία, τα είδη καθαριότητας και συντήρησης, καθώς και τα καύσιμα θέρμανσης.
- Οι αγορές αναλωσίμων υλικών ταξινομούνται στον λογαριασμό «2.4.1 – Αγορές Αναλωσίμων», και αντιμετωπίζονται ως έξοδο της χρήσης. Από τα παραπάνω συνάγεται ότι τα αναλώσιμα δεν θεωρούνται περιουσιακά στοιχεία των Ο.Τ.Α., και κατά συνέπεια δεν θα αναγνωριστούν ως τέτοια κατά την αρχική απογραφή.

Τα αποθέματα έχουν τα εξής χαρακτηριστικά:

- Αποτελούν υλικά αγαθά τα οποία θεωρούνται σημαντικά για τις οντότητες της Γενικής Κυβέρνησης, όπως οι Ο.Τ.Α. Τα αποθέματα διακρίνονται για την ουσιώδη αξία τους και είτε είναι κρίσιμης σημασίας για τις κύριες δραστηριότητες του φορέα, είτε αποτελούν αγαθά τα οποία αποσκοπούν στον προσπορισμό οικονομικού οφέλους (π.χ. μέσω πώλησης).
- Ενδεικτικά παραδείγματα αποθεμάτων για τους Ο.Τ.Α. αποτελούν τα υλικά κατασκευής και επισκευής τεχνικών έργων, τα ανταλλακτικά παγίων στοιχείων, τα εμπορεύματα, καθώς και τα καύσιμα κίνησης (όταν διατηρούνται σε πρατήρια ή δεξαμενές).
- Οι αγορές αποθεμάτων ταξινομούνται στον λογαριασμό «3.2 – Αποθέματα».
- Τα αποθέματα παρακολουθούνται τόσο ποσοτικά όσο και αξιακά στο Μητρώο Αποθεμάτων (Βιβλίο Αποθήκης). Τουλάχιστον σε κάθε ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, διενεργείται απογραφή και αποτίμηση των μη αναλωθέντων αποθεμάτων. Με βάση αυτή τη διαδικασία προσδιορίζεται το κόστος των αναλωθέντων αποθεμάτων, το οποίο αποτελεί και το αντίστοιχο έξοδο της χρήσης.
- Το κόστος αναλωθέντων αποθεμάτων αποτυπώνεται στον λογαριασμό «2.4.8 – Αναλώσεις Αποθεμάτων».
- Από τα παραπάνω συνάγεται ότι, σε αντίθεση με τα αναλώσιμα, τα αποθέματα αποτελούν περιουσιακό στοιχείο της οντότητας και θα αναγνωριστούν κατά την απογραφή έναρξης.

3.5. Διευκρινιστικές ερωτήσεις –απαντήσεις σχετικά με θέματα απογραφής αποθεμάτων.

- **ΕΡ. Πρέπει να απογραφούν και τα αναλώσιμα, που αφορούν υλικά μικρής αξίας. π.χ, υλικά γραφικής ύλης κ.λ.π.;**

ΑΠ. Ως αποθέματα, δηλαδή αρχικό απόθεμα 1/1/2026, απογράφονται μόνο τα αγαθά τα οποία ανήκουν στη μείζονα κατηγορία (δευτεροβάθμιο λογαριασμό) 3.2 του κοινού Σχεδίου Λογαριασμών, οπότε παρακολουθούνται τόσο ποσοτικά όσο και αξιακά. Τα αναλώσιμα (λογαριασμός 2.4.1. του κοινού Σχεδίου Λογαριασμών) δύναται να απογραφούν ποσοτικά, για διαχειριστικούς και μόνο λόγους. Τα αναλώσιμα δεν αναγνωρίζονται με αξίες κατά την αρχική απογραφή.

- **ΕΡ. Πρέπει να απογραφούν τα κατεστραμμένα-απαξιωμένα αποθέματα που υπάρχουν στις Αποθήκες, για τους σκοπούς της απογραφής 01.01.2026;**

ΑΠ. Τα απαξιωμένα αποθέματα, ορθό θα είναι να απογραφούν σε διακριτή κατάσταση απογραφής, η οποία θα χρησιμοποιηθεί για σύνταξη σχετικού πρωτοκόλλου καταστροφής.

Λογιστικά όμως δεν θα ενημερώσουν την Απογραφή αλλά θα διαμορφώσουν σαν διαφορά την νέα Καθαρή θέση του Ο.Τ.Α., που θα προκύψει λόγω της μετάβασης στο νέο Λογιστικό πλαίσιο, επηρεάζοντας το σωρευμένο πλεόνασμα/έλλειμα. Εάν τα αποθέματα αφορούν αναλώσιμα, δεν συντρέχει περίπτωση.

- **ΕΡ.** Πρέπει να παρακολουθείται η παροχή αποθεμάτων σε ανταλλακτική και μη ανταλλακτική δραστηριότητα (πχ δωρεάν φάρμακα σε ΚΑΠΗ ή σε δομές προσφύγων) διάθεση χωρίς τίμημα ή έναντι πολύ μικρού (συμβολικού) τιμήματος);

ΑΠ. Ναι, γιατί προκύπτει διαφορετικός Λογιστικός χειρισμός. Επίσης, στην περίπτωση αυτή τα αποθέματα επιμετρώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και τρέχοντος κόστους αντικατάστασής τους,

- **ΕΡ.** Εάν ένας ΟΤΑ χρησιμοποιούσε μέχρι και την χρήση 2025 σαν μέθοδο αποτίμησης την F.I.F.O. για σκοπούς και της απογραφής πρέπει να γίνει αποτίμηση με την μέθοδο του Μεσου Σταθμικού Κόστους ΜΣΚ;

ΑΠ. Ναι, είναι υποχρεωτική η αποτίμηση με την συγκεκριμένη μέθοδο για λόγους ενοποιήσεων οικονομικών καταστάσεων της Γενικής Κυβέρνησης.

(Βλέπε, Λογιστική πολιτική για Αποθέματα, Παρ. 19).

4. ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ

4.1. Επισκόπηση Θεωρητικού Πλαισίου

Η αντίστοιχη Λογιστική Πολιτική, για την εφαρμογή του ΠΔ 54/2018, περιλαμβάνεται στο Φ.Ε.Κ. Τεύχος Β/3136/30.07.2020- Λογιστική Πολιτική για την Πρώτη Εφαρμογή του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης.

4.2. Προϋποθέσεις αναγνώρισης συμμετοχών

- ✓ Πεδίο εφαρμογής:
 - Συμμετοχές σε ελεγχόμενες οντότητες, συγγενείς και κοινοπραξίες
 - Επενδύσεις σε οντότητες που δεν είναι ελεγχόμενες ή συγγενείς ή κοινοπραξίες
 - Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται όλοι οι υπολογαριασμοί του λογ. 18 και ειδικότερα των 18.00 και 18.01, από το Π.Δ. 315/1999.
- ✓ Συμμετοχές που είχαν αποκτηθεί, πριν και κατά την έναρξη της μεταβατικής περιόδου, δηλαδή υφίστανται στον Ισολογισμό της 31.12.2025.

4.3. Επιμέτρηση κατά την αρχική αναγνώριση -Απογραφή έναρξης

- **Ελεγχόμενες Οντότητες, :** Οι συμμετοχές σε ελεγχόμενες Οντότητες, κατά την απογραφή έναρξης 01/01/2026, επιμετρώνται: α) στην περίπτωση που οι μετοχές τους διαπραγματεύονται σε οργανωμένη αγορά, στην εύλογη αξία τους ως τεκμαρτό κόστος κτήσης, και β) στην περίπτωση που οι μετοχές τους δε διαπραγματεύονται σε οργανωμένη αγορά, στο κόστος κτήσης. Αν και εφόσον η πληροφορία του κόστους κτήσης δεν είναι δυνατό να ανακτηθεί, τότε οι συμμετοχές αποτιμώνται με τη μέθοδο της ΚΘ ως τεκμαρτό κόστος κτήσης.
- **Μη ελεγχόμενες Οντότητες, συγγενείς και κοινοπραξίες:** Οι επενδύσεις σε μη ελεγχόμενες Οντότητες ή συγγενείς ή κοινοπραξίες, επιμετρώνται: α) στην περίπτωση που οι μετοχές τους διαπραγματεύονται σε οργανωμένη αγορά, στην εύλογη αξία τους ως τεκμαρτό κόστος κτήσης, και β) στην περίπτωση που οι μετοχές τους δε διαπραγματεύονται σε οργανωμένη αγορά, στο κόστος κτήσης. Αν και εφόσον η πληροφορία του κόστους κτήσης δεν είναι δυνατό να ανακτηθεί, τότε οι συμμετοχές αποτιμώνται με τη μέθοδο της ΚΘ ως τεκμαρτό κόστος κτήσης.

II. Διευκρινιστικές ερωτήσεις –απαντήσεις σχετικά με θέματα απογραφής

- **ΕΡ. Ποιος είναι ο ενδεδειγμένος τρόπος, υπολογισμού απομειώσεων συμμετοχών, σε επιχειρήσεις που συμμετέχει ένας Ο.Τ.Α. στην περίπτωση που οι μετοχές τους δε διαπραγματεύονται σε οργανωμένη αγορά;**

ΑΠ. Επιμετρούνται στον ισολογισμό έναρξης στην αξία της **καθαρής θέσης** τους κατά την 31.12.2025 που αναλογεί στην οντότητα αναφοράς, ως τεκμαρτό κόστος (**deemed cost**).

5. ΠΑΡΑΧΩΡΗΣΕΙΣ

5.1. Επισκόπηση Θεωρητικού Πλαισίου

- ✓ Η αντίστοιχη Λογιστική Πολιτική, για την εφαρμογή του ΠΔ 54/2018, περιλαμβάνεται στο Φ.Ε.Κ. Τεύχος Β/3082/14.07.2021- Συμφωνίες Παραχώρησης του Δικαιώματος Παροχής Υπηρεσιών – Παραχωρητής.
- ✓ Ο σκοπός της Λογιστικής Πολιτικής «**Συμφωνίες Παραχώρησης του Δικαιώματος Παροχής Υπηρεσιών: Παραχωρητής**» είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό των συμφωνιών παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών από την πλευρά του παραχωρητή, **ο οποίος είναι οντότητα του Δημόσιου Τομέα**, με τρόπο που να αντικατοπτρίζει το λογιστικό χειρισμό από το φορέα εκμετάλλευσης.
- ✓ *Οι συμφωνίες παραχώρησης υπηρεσιών έχουν πολλά από τα χαρακτηριστικά μιας σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης (όπως η μεταβίβαση ενός μη κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου), αλλά περιλαμβάνουν και μια συμφωνία παροχής υπηρεσιών. Μια συμφωνία παραχώρησης υπηρεσιών αποτελεί χαρακτηριστικό των εταιρικών σχέσεων δημοσίου και ιδιωτικού τομέα, που υλοποιούνται υπό την μορφή Συμβάσεων Δημοσίου και ιδιωτικού τομέα (Σ.Δ.Ι.Τ.).*
- ✓ Εφαρμόζεται στις οντότητες του Δημόσιου Τομέα, από την πλευρά του παραχωρητή, που καταρτίζουν και παρουσιάζουν Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με το Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης (Λ.Π.Γ.Κ.).

5.2. Προϋποθέσεις αναγνώρισης και επιμέτρησης ενός περιουσιακού στοιχείου παραχώρησης υπηρεσιών.

Το περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών αναγνωρίζεται από τον παραχωρητή-Ο.Τ.Α. όταν αυτό παρέχεται στον φορέα εκμετάλλευσης, καθώς και όταν πρόκειται για αναβάθμιση σε υφιστάμενο περιουσιακό στοιχείο του παραχωρητή. Ο έλεγχος από τον Παραχωρητή επί των οικονομικών οφελών ή της δυνατότητας παροχής υπηρεσιών, είναι προϋπόθεση για την αναγνώριση ή αναταξινόμηση ενός Περιουσιακού Στοιχείου Παραχώρησης Υπηρεσιών, και τεκμηριώνεται μέσω των όρων της συγκεκριμένης Διευθέτησης με την ύπαρξη των παρακάτω προϋποθέσεων:

- α) Ο παραχωρητής- Ο.Τ.Α., ελέγχει ή ρυθμίζει το είδος και την τιμή των υπηρεσιών που πρέπει να παρέχει ο φορέας εκμετάλλευσης με το περιουσιακό στοιχείο, και σε ποιους πρέπει να τις παρέχει,
- β) Ο παραχωρητής- Ο.Τ.Α. ελέγχει, μέσω ιδιοκτησίας, ή με οποιονδήποτε άλλο τρόπο, κάθε σημαντική υπολειμματική αξία του περιουσιακού στοιχείου κατά τη λήξη της συμφωνίας
ή
- γ) το περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται στη συμφωνία καθ' όλη τη διάρκεια της οικονομικής ζωής του ("whole-of-life" asset).

Το δικαίωμα του Παραχωρητή να αποκλείει ή να ρυθμίζει την πρόσβαση τρίτων στα οφέλη της χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου είναι ουσιώδης στοιχείου ελέγχου, που διακρίνει τα περιουσιακά στοιχεία μιας οντότητας του Δημόσιου Τομέα από τα δημόσια αγαθά στα οποία όλοι έχουν πρόσβαση.

Σε αντάλλαγμα του περιουσιακού στοιχείου παραχώρησης υπηρεσιών, ο παραχωρητής- Ο.Τ.Α. μπορεί να αποζημιώσει τον φορέα εκμετάλλευσης για το περιουσιακό στοιχείο που έχει παραχωρηθεί χρησιμοποιώντας οποιονδήποτε από τους κάτωθι συνδυασμούς:

- α) Το μοντέλο "**χρηματοοικονομικής υποχρέωσης**", το οποίο χρησιμοποιείται στην περίπτωση πραγματοποίησης πληρωμών στον φορέα εκμετάλλευσης.
- β) Το μοντέλο της "**χορήγησης του δικαιώματος στον διαχειριστή**".

Το Λ.Π.Γ.Κ για τις Παραχωρήσεις, μπορεί να εφαρμοστεί και στους Ο.Τ.Α., χωρίς όμως να προσκρούει στο νομικό πλαίσιο που διέπει την λειτουργία τους.

Η οντότητα -Ο.Τ.Α., σύμφωνα με Εγκ. 2 / 905 / ΔΛΓΚ, όπως ορίζεται από την αντίστοιχη Λογιστική πολιτική, πρέπει να τηρεί **Μητρώο Παραχωρήσεων**, το οποίο τηρείται για σκοπούς διαχείρισης και παρακολούθησης των συμβάσεων παραχωρήσεων περιουσιακών στοιχείων στις οποίες ενδέχεται να έχει προβεί η οντότητα.

5.3. Παράδειγμα εφαρμογής

Παραδείγματα συμβάσεων παραχώρησης μεταξύ **παραχωρητή** και **φορέα εκμετάλλευσης** στον Δημόσιο τομέα αποτελούν οι συμβάσεις παραχώρησης λιμένων, οδών, αθλητικών εγκαταστάσεων κ.α. από οντότητα του Δημοσίου τομέα (παραχωρητής) σε οντότητα του ιδιωτικού τομέα (Φορέας εκμετάλλευσης/Διαχειριστής), τα οποία έχουν σαν κοινό γνώρισμα τα ακόλουθα χαρακτηριστικά ως προς την Λογιστική απεικόνισή. Συνοπτικά η λογιστική απεικόνιση, για τον Παραχωρητή -Ο.Τ.Α., θα είναι η ακόλουθη :

Παραχωρητής Ο.Τ.Α.

Μοντέλα αποζημίωσης:

α) Χρηματοοικονομικής υποχρέωσης.

Σε αντάλλαγμα για το περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών ο παραχωρητής-Ο.Τ.Α., μπορεί να αποζημιώνει τον φορέα εκμετάλλευσης πραγματοποιώντας πληρωμές στον φορέα εκμετάλλευσης.

Στην περίπτωση του μοντέλου της Χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, ο Ο.Τ.Α. -παραχωρητής, αναγνωρίζει:

- ✓ Το παραχωρούμενο πάγιο **αναγνωρίζεται ως Περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών.**
- ✓ Ο ΟΤΑ αναγνωρίζει ισόποση **χρηματοοικονομική υποχρέωση.**
- ✓ Αναγνωρίζει Έξοδο από χρηματοδοτική επιβάρυνση (τόκο) και έξοδο από χρέωση για υπηρεσίες που παρέχει ο Φορέας Εκμετάλλευσης.
- ✓ Τα ποσά που πληρώνει ο Παραχωρητής **μειώνουν την υποχρέωση,**
- ✓ Ο παραχωρητής έχει μια άνευ όρων υποχρέωση να πληρώσει ταμειακά διαθέσιμα, αν έχει εγγυηθεί να πληρώσει στο φορέα εκμετάλλευσης καθορισμένα ή προσδιορίσιμα ποσά, μειώνοντας την χρηματοοικονομική υποχρέωση που έχει αναγνωρίσει.

β) Χορήγησης του δικαιώματος στον διαχειριστή.

Ο Ο.Τ.Α. -παραχωρητής, αποζημιώνει τον φορέα εκμετάλλευσης μέσω παραχώρησης δικαιώματος σε έσοδα.

Στην περίπτωση του μοντέλου της Χορήγησης του δικαιώματος στον διαχειριστή, ο Ο.Τ.Α. - παραχωρητής, αναγνωρίζει:

- ✓ **Αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου παραχώρησης υπηρεσιών**
- ✓ Αναγνωρίζει αρχικά αναβαλλόμενο έσοδο από συμφωνία παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών. Το αναβαλλόμενο έσοδο επιμετράται κατά την αρχική αναγνώριση στο **ίδιο ποσό** που αρχικά επιμετράται το περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης. Μεταγενέστερα, ο παραχωρητής αναγνωρίζει έσοδο, καθώς αυτό καθίσταται δεδουλευμένο σύμφωνα με την οικονομική ουσία της συμφωνίας, οπότε και το αναβαλλόμενο έσοδο μειώνεται αντιστοίχως.
- ✓ **Υποχρέωση** προς τον διαχειριστή (για τυχόν κατασκευαστικές εργασίες του διαχειριστή)
- ✓ Μείωση της υποχρέωσης μέσω μιας **προκαθορισμένης σειράς πληρωμών προς τον Διαχειριστή**, με σκοπό να καλύψει το κόστος κατασκευής του περιουσιακού στοιχείου και των ετήσιων λειτουργικών εξόδων. (*)

(*) Δεν ισχύει στην περίπτωση, που ο φορέας εκμετάλλευσης έχει το δικαίωμα να κερδίζει από το περιουσιακό στοιχείο της παραχώρησης υπηρεσιών αντίστοιχα έσοδα.

Ο Λογιστικός χειρισμός του φορέα εκμετάλλευσης/Διαχειριστή δεν αφορά τους Ο.Τ.Α., οι χαρακτηρίζονται Παραχωρητές, σύμφωνα με την ισχύουσα Λογιστική Πολιτική .

Σημειώνεται ότι στην πράξη μπορεί να υπάρχει και συνδυασμός των μοντέλων παραχώρησης δικαιώματος στο Φορέα Εκμετάλλευσης και χρηματοοικονομικής υποχρέωσης.

5.4. Διευκρινιστικές ερωτήσεις –απαντήσεις σχετικά με θέματα απογραφής

- **ΕΡ. Ποιες ενέργειες πρέπει να γίνουν εάν διαπιστωθεί ότι ένα ενσώματο πάγιο στοιχείο, που δημιουργεί ταμειακές ροές, έχει παραχωρηθεί σε τρίτο φορέα εκμετάλλευσης;**

ΑΠ. Θα πρέπει να γίνει αναταξινόμηση του παγίου από τα ιδιοχρησιμοποιούμενα στα Παραχωρούμενα ακίνητα, να ακολουθηθούν τα βήματα αναγνώρισης και αποτίμησης που προβλέπονται από την αντίστοιχη Λογιστική Πολιτική και να ενημερωθεί το αντίστοιχο Μητρώο Παραχωρήσεων.

- **ΕΡ. Ποιες περιπτώσεις παραχωρήσεων, σύμφωνα με την Λογιστική Πολιτική "Συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών -παραχωρητής», μπορεί να τύχουν εφαρμογής στους Ο.Τ.Α. ;**

ΑΠ. Παρατίθεται ενδεικτικός πίνακας

Ενδεικτικά Παραδείγματα Συμφωνιών Παραχώρησης για Ο.Τ.Α. (Παραχωρητής)

Ο παρακάτω πίνακας παρουσιάζει ενδεικτικά παραδείγματα συμφωνιών παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών που μπορούν να εφαρμοστούν σε Οργανισμούς Τοπικής

Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.), σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική του παραχωρητή, η οποία είναι και η συνηθέστερη περίπτωση. Οι παραχωρήσεις αυτές αφορούν περιπτώσεις όπου ο Ο.Τ.Α. διατηρεί την κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου, ενώ ιδιώτης αναλαμβάνει τη λειτουργία, συντήρηση ή εκμετάλλευσή του για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα.

Είδος Παραχώρησης	Περιγραφή / Παράδειγμα	Διάρκεια Σύμβασης	Αντάλλαγμα / Έσοδο Ο.Τ.Α.	Λογιστική Απεικόνιση (Παραχωρητής)
Δημοτικό Parking	Παραχώρηση λειτουργίας υπόγειου ή υπαίθριου χώρου στάθμευσης σε ιδιώτη.	10–25 έτη	Εφάπαξ δικαίωμα, ποσοστό επί εσόδων ή ετήσιο μίσθωμα	Αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου (δικαίωμα εισοδήματος) ή υποχρέωσης, ανάλογα με τους όρους συμβάσεως.
Δημοτικός Φωτισμός (έργο εξοικονόμησης)	Ιδιώτης εγκαθιστά LED και συντηρεί το δίκτυο.	10–20 έτη	Πληρωμές βάσει απόδοσης (Performance - based)	Λογιστική Αναγνώριση ως υποχρέωσης έναντι υπηρεσίας, αποτίμηση δικαιώματος εισοδήματος.
Αθλητικές ή Πολιτιστικές Εγκαταστάσεις	Π.χ. λειτουργία δημοτικού θεάτρου ή κλειστού γυμναστηρίου.	10–20 έτη	Ποσοστό εσόδων ή σταθερό αντάλλαγμα	Έσοδο περιόδου ή δικαίωμα παραχώρησης.(ανάλογως των όρων σύμβασης)

- **ΕΡ. Ποια είναι η βασική διάκριση μεταξύ Παραχώρησης και Χρηματοδοτικής Μίσθωσης, ώστε να ενημερωθεί το σωστό Μητρώο?**

ΑΠ. Απαντήσεις θα μας δώσει η αναλυτική επισκόπηση των όρων της σύμβασης, δηλαδή οι όροι συμφωνίας με τον αντισυμβαλλόμενο ιδιώτη, Παρατίθεται ενδεικτικός πίνακας με τις βασικές διαφορές ανάμεσα στις συμβάσεις μισθώσεων και τις συμβάσεις παραχώρησης υπηρεσιών:

Πτυχή/Κριτήριο	Μίσθωση	Σύμβαση Παραχώρησης Υπηρεσιών
Εφαρμοστέα Λογιστική Πολιτική	Μισθώσεις	Συμφωνίες Παραχώρησης του Δικαιώματος Παροχής Υπηρεσιών: Παραχωρητής
Κύριος σκοπός	Παραχώρηση δικαιώματος χρήσης παγίου	Παροχή δημοσίων υπηρεσιών από ιδιώτη για λογαριασμό δημόσιου φορέα
Ρόλος δημοσίου φορέα	Εκμισθωτής – παραχωρεί το δικαίωμα χρήσης	Παραχωρητής – αναθέτει την παροχή δημόσιων υπηρεσιών σε ιδιώτη
Ρόλος ιδιωτικού φορέα	Μισθωτής – χρησιμοποιεί το πάγιο για ίδια χρήση	Φορέας Εκμετάλλευσης (παραχωρησιούχος) – κατασκευάζει/διαχειρίζεται το περιουσιακό στοιχείο και παρέχει δημόσια υπηρεσία εκ μέρους του παραχωρητή
Έλεγχος	Ο μισθωτής ελέγχει τα	Ο παραχωρητής ελέγχει: 1) τι

<u>Πτυχή/Κριτήριο</u>	<u>Μίσθωση</u>	<u>Σύμβαση Παραχώρησης Υπηρεσιών</u>
	οικονομικά οφέλη από το πάγιο.	είδους υπηρεσίες παρέχονται 2) σε ποιους 3) με ποια τιμολογιακή πολιτική
Ροή πληροφορών	Ο ιδιώτης πληρώνει τον δημόσιο φορέα (μισθώματα)	Ο δημόσιος φορέας πληρώνει τον ιδιώτη (μοντέλο χρηματοοικονομικής υποχρέωσης), ή ο ιδιώτης εισπράττει από τρίτους χρήστες (μοντέλο παραχώρησης δικαιώματος)
Κατηγορία παγίου	Κάθε προσδιορίσιμο πάγιο (π.χ. κτήριο, όχημα)	Συνήθως δημόσια δομή (π.χ. δρόμος, δημοτικός ξενώνας, χώρος στάθμευσης)
Παροχή δημόσιας υπηρεσίας	Δεν είναι απαραίτητη	Απαραίτητη – ο ιδιώτης παρέχει δημόσια υπηρεσία εκ μέρους του παραχωρητή
Λογιστική απεικόνιση συναλλαγής	Λειτουργική μίσθωση: Αναγνώριση εσόδων από μισθώματα Χρηματοδοτική Μίσθωση: Αναγνώριση απαίτησης (δάνειο) και αποαναγνώριση παγίου	Αναγνώριση χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ή αναβαλλόμενου εσόδου
Ενδεικτικά παραδείγματα	• Μίσθωση γραφείων • Μίσθωση κυλικείου εντός δημοτικού κτηρίου • Μίσθωση αναψυκτήριου σε δημοτικό πάρκο	• Ιδιωτική διαχείριση δημοτικού ξενώνα υποστήριξης αστέγων • Διαχείριση δημοτικού πάρκινγκ με τιμολόγηση βάσει κανονισμού
Λογιστική απεικόνιση παγίου	Λειτουργική μίσθωση: Ταξινόμηση ως επενδυτικό ακίνητο Χρηματοδοτική μίσθωση: Αποαναγνώριση παγίου και αναγνώριση απαίτησης (δάνειο)	Αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου παραχώρησης υπηρεσιών και είτε χρηματοοικονομικής υποχρέωσης είτε αναβαλλόμενου εσόδου

6. ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ

6.1. Επισκόπηση Θεωρητικού Πλαισίου

- Η αντίστοιχη Λογιστική Πολιτική, για την εφαρμογή του ΠΔ 54/2018, περιλαμβάνεται στο Φ.Ε.Κ. Τεύχος Β/2953/10.06.2022- Μισθώσεις.
- Οι οντότητες της Γενικής Κυβέρνησης που καταρτίζουν και παρουσιάζουν Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με το Λ.Π.Γ.Κ. εφαρμόζουν την Λογιστική Πολιτική των Μισθώσεων.
- Βασική ενέργεια αποτελεί η **διάκριση των μισθώσεων** σε λειτουργικές και χρηματοδοτικές και ενσωμάτωση πληροφοριών χρηματοδοτικών μισθώσεων στις λογιστικές καταστάσεις, με ενημέρωση του **Μητρώου Μισθώσεων**.
- Το εάν μία μίσθωση είναι χρηματοδοτική ή λειτουργική εξαρτάται από την ουσία της συναλλαγής και όχι από τον τύπο της σύμβασης. Χρηματοδοτική μίσθωση είναι η μίσθωση που μεταφέρει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ανταμοιβές που συνεπάγεται η ιδιοκτησία ενός περιουσιακού στοιχείου.
- Τήρηση **Μητρώου Μισθώσεων**. Το οποίο τηρείται για τους σκοπούς διαχείρισης, παρακολούθησης και διάκρισης του είδους των μισθώσεων (χρηματοδοτική και λειτουργική).

6.2. Προϋποθέσεις αναγνώρισης και επιμέτρησης

6.2.1. Μισθώσεις στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις των Μισθωτών

α. Χρηματοδοτικές μισθώσεις

- ✓ Κατά την έναρξη της μισθωτικής περιόδου, οι μισθωτές αναγνωρίζουν τις χρηματοδοτικές μισθώσεις ως **περιουσιακά στοιχεία** και **υποχρεώσεις** στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης, με ποσό ίσο με **την εύλογη αξία** της μισθωμένης ιδιοκτησίας ή, αν είναι χαμηλότερη, με την παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων, η κάθε μία προσδιοριζόμενη κατά την έναρξη της μίσθωσης. Το προεξοφλητικό επιτόκιο για τον υπολογισμό της παρούσας αξίας των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων, είναι το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης, αν αυτό είναι εφικτό να προσδιοριστεί. Διαφορετικά, χρησιμοποιείται το διαφορικό⁴ επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή.
- ✓ Οι ελάχιστες καταβολές μισθωμάτων επιμερίζονται ανάμεσα στη χρηματοδοτική επιβάρυνση και σε **μείωση** της ανεξόφλητης **υποχρέωσης**. Τα ενδεχόμενα μισθώματα αναγνωρίζονται ως **έξοδα** στις περιόδους κατά τις οποίες πραγματοποιούνται.
- ✓ Η χρηματοδοτική μίσθωση δημιουργεί και έξοδο απόσβεσης, αν πρόκειται για αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία. Για την απόσβεση εφαρμόζονται οι σχετικές διατάξεις της Λ.Π.Γ.Κ. για τα ενσώματα ή άυλα αναλόγως, περιουσιακά στοιχεία.
- ✓ Για να προσδιορίσει πότε ένα μισθωμένο περιουσιακό στοιχείο έχει απομειωθεί, η οντότητα εφαρμόζει τα όσα περί απομειώσεων ορίζει το Λ.Π.Γ.Κ.

β. Λειτουργικές μισθώσεις

⁴ Διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή είναι το επιτόκιο με το οποίο θα επιβαρυνόταν ο μισθωτής σε μία παρόμοια μισθωτική σχέση ή, αν αυτό δεν μπορεί να προσδιοριστεί, το επιτόκιο το οποίο, κατά την έναρξη της μίσθωσης, θα επιβαρυνόταν ο μισθωτής για να δανειστεί τα αναγκαία κεφάλαια, με παρόμοιους όρους και εξασφαλίσεις, για να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο

- ✓ Για τις λειτουργικές μισθώσεις, οι καταβολές μισθωμάτων (μη συμπεριλαμβανομένου του κόστους για υπηρεσίες, όπως ασφάλιση και συντήρηση) αναγνωρίζονται **ως έξοδο** με την ευθεία μέθοδο. Επισημαίνεται ότι για τις λειτουργικές μισθώσεις το ΛΠΓΚ δεν εφαρμόζει το μοντέλο δικαιώματος χρήσης (right-of-use asset) των IFRS 16 και IPSAS 43, αλλά την παραδοσιακή προσέγγιση αναγνώρισης εξόδου σύμφωνα με το IAS 17 και IPSAS 13.

6.2.2. Μισθώσεις στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις των Εκμισθωτών

α. Χρηματοδοτικές μισθώσεις

- ✓ Οι εκμισθωτές αναγνωρίζουν τις εισπρακτέες καταβολές μισθωμάτων βάσει χρηματοδοτικής μίσθωσης ως περιουσιακό στοιχείο στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης. Αυτό το περιουσιακό στοιχείο παρουσιάζεται **ως απαίτηση ποσού ίσου** με την καθαρή επένδυση στη μίσθωση και ως εκ τούτου η απαίτηση καταβολής μισθωμάτων αντιμετωπίζονται από τον εκμισθωτή ως εξόφληση του κεφαλαίου και ως ανταμοιβή (τόκος) του εκμισθωτή για την επένδυση και τις υπηρεσίες του.

β. Λειτουργικές μισθώσεις

- ✓ Οι εκμισθωτές παρουσιάζουν τα περιουσιακά στοιχεία που υπόκεινται σε λειτουργικές μισθώσεις στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης σύμφωνα με τη φύση του κάθε περιουσιακού στοιχείου.
- ✓ Το **έσοδο** της μίσθωσης από λειτουργικές μισθώσεις αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα με την ευθεία μέθοδο σε ολόκληρη τη διάρκεια της μισθωτικής περιόδου.
- ✓ **Κόστη**, συμπεριλαμβανομένης της απόσβεσης, που πραγματοποιούνται για την απόκτηση του εσόδου της μίσθωσης αναγνωρίζονται στα έξοδα.
- ✓ Η μέθοδος απόσβεσης των αποσβέσιμων μισθωμένων περιουσιακών στοιχείων ακολουθεί τη συνήθη πολιτική απόσβεσης του εκμισθωτή για παρόμοια περιουσιακά στοιχεία και η απόσβεση υπολογίζεται σύμφωνα με τα ερί αποσβέσεων που ορίζει το Λ.Π.Γ.Κ.
- ✓ Για να προσδιορίσει πότε ένα μισθωμένο περιουσιακό στοιχείο έχει απομειωθεί, η οντότητα εφαρμόζει τα περί απομειώσεων που ορίζει το Λ.Π.Γ.Κ.

6.3. Παραδείγματα εφαρμογής

Περιλαμβάνονται, ως προς τις χρηματοδοτικές μισθώσεις, στον Οδηγό «Οι βασικές αλλαγές από την εφαρμογή του ΠΔ 54/2018 σε σχέση με τις απαιτήσεις του ΠΔ 315/1999 αναφορικά με την Λογιστική των Δήμων»

6.4. Διευκρινιστικές ερωτήσεις –απαντήσεις σχετικά με θέματα απογραφής

- **ΕΡ. Ποιες ενέργειες πρέπει να γίνουν για την μετάβαση στο νέο Λογιστικό Πλαίσιο, ως προς τις εν ισχύ Μισθώσεις την 01.01.2026;**

ΑΠ. Πρέπει να γίνει ταξινόμηση αυτών, σε Χρηματοδοτικές μισθώσεις ή Λειτουργικές, αναλόγως των χαρακτηριστικών της κάθε Μίσθωσης και να εφαρμοστεί αναλόγως η Λογιστική Πολιτική των Μισθώσεων και να ενημερωθεί αντίστοιχα το Μητρώο Μισθώσεων. Κατά την Απογραφή Έναρξης (1.1.2026), οι υφιστάμενες συμβάσεις μίσθωσης πρέπει να επανεξεταστούν και να ταξινομηθούν εκ νέου σύμφωνα με τα κριτήρια του ΛΠΓΚ. Στις περιπτώσεις που ο Ο.Τ.Α. είναι μισθωτής, οι χρηματοδοτικές μισθώσεις αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, ενώ οι λειτουργικές μισθώσεις συνεχίζουν να αντιμετωπίζονται ως έξοδα περιόδου. Στις περιπτώσεις που ο Ο.Τ.Α. είναι εκμισθωτής, οι

χρηματοδοτικές μισθώσεις αναγνωρίζονται ως χρηματοοικονομικές απαιτήσεις (χωρίς να αναγνωρισθεί το εκμισθωμένο πάγιο), ενώ οι λειτουργικές μισθώσεις συνεχίζουν να αντιμετωπίζονται ως έσοδα περιόδου.

➤ **ΕΡ. Ποια είναι η μορφή του Μητρώου Μισθώσεων, ώστε να καλύπτει τις απαιτήσεις της αντίστοιχης Λογιστικής πολιτικής;**

ΑΠ. Δεν υπάρχει συγκεκριμένη μορφοποίηση ως προς την διαμόρφωση του Μητρώου Μισθώσεων, αρκεί να καλύπτει τις πληροφορίες που αναφέρονται στην αντίστοιχη Λογιστική πολιτική. Σύμφωνα με την εγκ. υπ. αριθ. 2/905/2025 (Κεφ. Ε).. «Τα λογιστικά μητρώα θα πρέπει, ει δυνατόν, να υποστηρίζονται και να τηρούνται μέσω των πληροφοριακών συστημάτων των οντοτήτων, ώστε να ενημερώνουν με αυτοματοποιημένες διαδικασίες το κεντρικό λογιστικό σύστημα.»

➤ **ΕΡ. Ποια είναι τα κριτήρια που οδηγούν στην ταξινόμηση μιας μίσθωσης σε λειτουργική ή χρηματοδοτική;**

ΑΠ. Ακολουθεί ενδεικτικός πίνακας με τα κριτήρια, που μεμονωμένα ή σε συνδυασμό, οδηγούν στην ταξινόμηση μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτική ή λειτουργική. Τονίζεται ότι μια χρηματοδοτική μίσθωση δεν χρειάζεται να πληροί όλα τα παρακάτω ενδεικτικά κριτήρια για τα ταξινομηθεί ως τέτοια:

Χαρακτηριστικό	Χρηματοδοτική Μίσθωση (Finance Lease)	Λειτουργική Μίσθωση (Operating Lease)
1) Μεταβιβασιμότητα	Η ιδιοκτησία του περιουσιακού στοιχείου μεταβιβάζεται στον μισθωτή (ή είναι πολύ πιθανό να μεταβιβαστεί).	Η ιδιοκτησία παραμένει στον εκμισθωτή.
2) Δικαίωμα Αγοράς (Purchase Option)	Ο μισθωτής έχει δικαίωμα αγοράς του περιουσιακού στοιχείου στη λήξη, με τιμή συνήθως χαμηλότερη από την εύλογη (υψηλή πιθανότητα άσκησης).	Ο μισθωτής δεν έχει δικαίωμα αγοράς του περιουσιακού στοιχείου, ή η τιμή του δικαιώματος αγοράς ισούται με την τότε εύλογη αξία του παγίου.
3) Διάρκεια Μίσθωσης	Καλύπτει το μεγαλύτερο μέρος της οικονομικής ζωής του περιουσιακού στοιχείου.	Η διάρκεια είναι συνήθως μικρότερη/βραχυπρόθεσμη σε σχέση με την οικονομική ζωή του στοιχείου.
4) Ακύρωση Μίσθωσης	Συνήθως δεν προβλέπεται. Αν ακυρωθεί, ο μισθωτής καλύπτει τις ζημίες του εκμισθωτή.	Η ακύρωση μπορεί να γίνει από τον μισθωτή κατά την κύρια περίοδο χωρίς σημαντικές συνέπειες.
5) Αξία μίσθωσης	Η εύλογη αξία του παγίου στοιχείου δεν διαφέρει ουσιωδώς από την παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων	Η εύλογη αξία του παγίου στοιχείου διαφέρει (συνήθως είναι αρκετά μεγαλύτερη) από την παρούσα αξία των ελάχιστων μισθωμάτων

7. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ

7.1. Επισκόπηση Θεωρητικού Πλαισίου

- ✓ Η αντίστοιχη Λογιστική Πολιτική, για την εφαρμογή του ΠΔ 54/2018, περιλαμβάνεται στο Φ.Ε.Κ. Τεύχος Β/1329/08.03.2023 -Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα Περιουσιακά-Στοιχεία.
- ✓ Σύμφωνα με την Λογιστική Πολιτική των Προβλέψεων-ενδεχομένων υποχρεώσεων και ενδεχομένων περιουσιακών στοιχείων, αναφέρονται οι συνθήκες βάσει των οποίων αναγνωρίζονται προβλέψεις, οι κανόνες επιμέτρησής τους και οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται. Οι προβλέψεις αναγνωρίζονται όταν υπάρχει παρούσα υποχρέωση από παρελθόν γεγονός, είναι πιθανή εκροή πόρων και μπορεί να γίνει αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού.
- ✓ Η Λογιστική Πολιτική των Προβλέψεων, δεν εφαρμόζεται:
 - α) Στις εκτελεστές συμβάσεις, εκτός αν η σύμβαση είναι επαχθής και
 - β) στις απαιτήσεις για προβλέψεις που περιλαμβάνονται σε άλλες Λογιστικές Πολιτικές.
- ✓ Η Λογιστική Πολιτική των Προβλέψεων κάνει τη διάκριση μεταξύ:

α) προβλέψεων – οι οποίες αναγνωρίζονται ως υποχρεώσεις β) ενδεχομένων υποχρεώσεων – που δεν αναγνωρίζονται ως υποχρεώσεις αλλά γνωστοποιούνται και γ) των ενδεχομένων περιουσιακών στοιχείων.
- ✓ Οι πιο συνήθεις προβλέψεις, που συναντώνται στους Ο.Τ.Α., σε αυτή την κατηγορία αφορούν..... Προβλέψεις για αποζημιώσεις προσωπικού λόγω εξόδου από την Υπηρεσία, Προβλέψεις για αποζημιώσεις λόγω δικαστικών αποφάσεων και Λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως.

7.2. Προϋποθέσεις αναγνώρισης

Σύμφωνα με την παρούσα Λογιστική Πολιτική, οι προϋποθέσεις αναγνώρισης, πρέπει να ικανοποιούνται ακόλουθα κριτήρια που ορίζει η σχετική Λογιστική Πολιτική.

Μια πρόβλεψη **αναγνωρίζεται όταν:**

- α) η οντότητα έχει μια παρούσα δέσμευση (νομική ή τεκμαιρόμενη), ως αποτέλεσμα ενός παρελθόντος γεγονότος,
- β) είναι πιθανό ότι μια εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών θα απαιτηθεί για να διακανονιστεί η δέσμευση και
- γ) μπορεί να γίνει μια αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού της δέσμευσης.

Εάν δεν πληρείται κάποιο από τα ανωτέρω κριτήρια, τότε **δεν** αναγνωρίζεται πρόβλεψη

Αξιόπιστη εκτίμηση της δέσμευσης

Η χρήση εκτιμήσεων είναι απαραίτητη κατά την αναγνώριση και επιμέτρηση των προβλέψεων, οι οποίες από τη φύση τους είναι πιο αβέβαιες από τα περισσότερα άλλα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις.

Η οντότητα δεν αναγνωρίζει:

- ✓ Ενδεχόμενες υποχρεώσεις
- ✓ Ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία

7.3. Επιμέτρηση κατά την αρχική αναγνώριση -Απογραφή έναρξης

- ✓ Η οντότητα Ο.Τ.Α. αναγνωρίζει τις προβλέψεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της Λογιστικής Πολιτικής.
- ✓ Το ποσό που αναγνωρίζεται ως πρόβλεψη είναι η παρούσα δέσμευση, αφαιρουμένων των ανακτήσιμων ποσών.
- ✓ Οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις δεν αναγνωρίζονται, άλλα μόνο γνωστοποιούνται.
- ✓ Για να εκτιμηθεί αξιόπιστα μια **πρόβλεψη**, θα πρέπει να εκτιμηθεί **η παρούσα αξία** αυτής, που θα απαιτηθεί για το διακανονισμό της δέσμευσης. Εάν μια επαρκώς αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού της δέσμευσης δεν είναι εφικτή, προσδιορίζεται η παρούσα αξία της δαπάνης που αναμένεται να απαιτηθεί για το διακανονισμό της δέσμευσης
- ✓ Στο σχέδιο λογαριασμών του π.δ. 54/2018 υφίσταται διακριτή ομάδα λογαριασμών δαπανών για τα έξοδα που αφορούν προβλέψεις. Οι προβλέψεις σχηματίζονται χρεώνοντας τον λογαριασμό που αφορά την οικεία δαπάνη ή πάγιο (με τη χρήση των πεμπτοβάθμιων λογαριασμών της μορφής Χ.Χ.Χ.ΧΧ.97), και πιστώνοντας τον οικείο λογαριασμό της ομάδας 6 (Προβλέψεις).

7.4. Παραδείγματα εφαρμογής

Παράδειγμα 1ο: Περιπτώσεις αναγνώρισης προβλέψεων

Ενδεικτικά παραδείγματα αναγνώρισης πρόβλεψης στο Ισοζύγιο απογραφής την 1.01.2026, μπορεί να αφορούν:

- Αναγνώριση πρόβλεψης λόγω περιβαλλοντολογικών καταστροφών (μόλυνση εδάφους ή θάλασσας, ιδιοκτησίας του Ο.Τ.Α.)
- Επέλευση υποχρέωσης λόγω νομικού γεγονότος (Κατόπιν εκτίμησης της Νομικής Υπηρεσίας του Ο.Τ.Α.)
- Γενικώς όταν προκύπτει παρούσα νομική ή τεκμαιρόμενη δέσμευση, είναι πιθανό ότι θα απαιτηθεί στο μέλλον εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών, και το ύψος της εκροής μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

7.5. Διευκρινιστικές ερωτήσεις –απαντήσεις σχετικά με θέματα απογραφής

- **ΕΡ. Ποια η βασική διαφορά, μεταξύ του Π.Δ. 315/1999 και του Π.Δ. 54/2018, ως προς τον χειρισμό των προβλέψεων**

ΑΠ. Οι προβλέψεις ταξινομούνται στην ξεχωριστή ομάδα 6 "Προβλέψεις" και σχηματίζονται σύμφωνα με την οικεία λογιστική πολιτική "Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα Περιουσιακά Στοιχεία ",στην οποία αναφέρονται συγκεκριμένες πολιτικές αναγνώρισης και επιμέτρησης. Ο Λογιστικός χειρισμός σύμφωνα με το Π.Δ. 54/2018, αναφέρεται ανωτέρω.

- **ΕΡ. Ποιες είναι οι προβλέψεις που προβλέπει το κοινό σχέδιο λογαριασμών του ΠΔ. 54/2018 και έχουν εφαρμογή στους Ο.Τ.Α.;**

ΑΠ. Στο ΠΔ 54/2018, οι προβλέψεις που προβλέπονται και μπορεί να έχουν εφαρμογή στους Ο.Τ.Α. ,αφορούν:

Προβλέψεις που αφορούν σε έξοδα Προβλέψεις για καταπτώσεις εγγυήσεων Προβλέψεις για αποζημιώσεις λόγω δικαστικών αποφάσεων Προβλέψεις για φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις Προβλέψεις για πρόστιμα και προσαυξήσεις σε ασφαλιστικές εισφορές Προβλέψεις για λοιπά πρόστιμα Προβλέψεις για κοινωνικές παροχές εργοδοτών Προβλέψεις που αφορούν σε πάγια στοιχεία Προβλέψεις για κόστη αποσυναρμολόγησης και αποκατάστασης παγίων στοιχείων

- **ΕΡ. Ποιες είναι προβλέψεις θα πρέπει να αναγνωριστούν κατά την απογραφή ενάρξεως ;**

ΑΠ. Κατά την γνώμη μας, όλες οι προβλέψεις που σύμφωνα με το προηγούμενο Λογιστικό πλαίσιο, εμφανίζονται στο αντίστοιχο κονδύλι του Ισολογισμού της 31.12.2025, αφού αξιολογηθούν με την Λογιστική Πολιτική των Προβλέψεων και γίνει Αποαναγνώριση αυτών που δεν εμπίπτουν στο πλαίσιο του ΠΔ 54/2018. Ταυτόχρονα να πρέπει να γίνει αξιολόγηση των προβλέψεων που προβλέπονται από το ΠΔ 54/2018 και όχι από το ΠΔ 315/99.

- **ΕΡ. Οι Προβλέψεις για αποζημιώσεις προσωπικού λόγω εξόδου από την Υπηρεσία, θα συνεχίσουν να υπολογίζονται με τον μέχρι σήμερα τρόπο υπολογισμού;**

ΑΠ.. Αναμένεται σχετική οδηγία του ΓΛΚ, για τον τρόπο υπολογισμού των προβλέψεων αποζημίωσης προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία.

ΕΡ. Ποιος είναι ενδεδειγμένος τρόπος αναγνώρισης προβλέψεων που θα έπρεπε να είχαν αναγνωριστεί σε προηγούμενες περιόδους αναφοράς;

ΑΠ. Οι προβλέψεις για υποχρεώσεις που αφορούν την περίοδο αναφοράς βαρύνουν τα αποτελέσματα. Αντιθέτως,, καταχωρούνται στο σωρευμένο έλλειμμα/πλεόνασμα οι προβλέψεις που προκύπτουν από **απογραφή** και, ενώ έπρεπε, **δεν** έχουν αναγνωριστεί. Πρόκειται δηλαδή για προβλέψεις, ο οποίες οφείλονται σε δεδομένα (συναλλαγές ή γεγονότα ή άλλες συνθήκες) προηγούμενων περιόδων αναφοράς, που ήταν ή όφειλαν να είναι γνωστά στην οντότητα, και για τα οποία θα ήταν εύλογο, η οντότητα να έχει αποκτήσει τη σχετική πληροφορία. Εάν η πρόβλεψη αφορά σε υποχρέωση που αναλαμβάνεται σε σχέση με την αναγνώριση συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου (π.χ. πρόβλεψη για κόστος αποκατάστασης του περιβάλλοντα χώρου ή κόστος αποσυναρμολόγησης), τότε το κόστος της επίσης συμπεριλαμβάνεται στο κόστος κτήσης ή στην τρέχουσα λογιστική αξία του. Σε κάθε περίπτωση, το αργότερο με τη λήξη της μεταβατικής περιόδου, η οντότητα πρέπει να έχει αναγνωρίσει όλες τις δέουσες προβλέψεις.

8. ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΕΙΣ-ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ

8.1. Επισκόπηση Θεωρητικού Πλαισίου

- ✓ Η αντίστοιχη Λογιστική Πολιτική, για την εφαρμογή του ΠΔ 54/2018, περιλαμβάνεται στο Φ.Ε.Κ. Τεύχος Β/3136/30.07.2020- Λογιστική Πολιτική για την Πρώτη Εφαρμογή του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης.
- ✓ Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται όλοι οι υπολογαριασμοί του λογ. 43, από το Π.Δ. 315/1999. Στο Λογιστικό πλαίσιο του Π.Δ.54/2018, η κατηγορία των Μεταβιβάσεων που μας απασχολεί αφορά τους λογαριασμούς [1.3.4 – 1.3.6] Επιχορηγήσεις επενδύσεων (Investment grants) & [1.3.9] και Λοιπές κεφαλαιακές μεταβιβάσεις (Other capital transfers).
- ✓ Οι **επιχορηγήσεις επενδύσεων** αφορούν κεφαλαιακές επιχορηγήσεις σε χρήμα ή σε είδος που λαμβάνονται από Ο.Τ.Α., για τη χρηματοδότηση όλου ή μέρους του κόστους απόκτησης παγίων περιουσιακών στοιχείων τους. Οι επιχορηγήσεις επενδύσεων σε είδος αφορούν μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων όπως εξοπλισμού μεταφορών, μηχανημάτων και λοιπού εξοπλισμού.
- ✓ Οι **κεφαλαιακές μεταβιβάσεις** συνήθως είναι ποσά μεγάλου ύψους και όχι συχνές, παραδείγματα αποτελούν π.χ. εισπράξεις που προορίζονται να καλύψουν τα κόστη αγαθών που καταστράφηκαν ή υπέστησαν ζημίες από έκτακτα γεγονότα (φυσικές καταστροφές κ.λ.π.), μεταβιβάσεις μεταξύ οντοτήτων του δημοσίου τομέα που προορίζονται να καλύψουν ζημίες που έχουν σωρευθεί για αρκετά έτη, ή έκτακτες ζημίες από αιτίες εκτός ελέγχου της οντότητας, κ.λ.π.
- ✓ Στους Ο.Τ.Α., κυρίως συντρέχει η ύπαρξη επιχορηγήσεων για πάγια στοιχεία και έργα υποδομής αλλά και λειτουργικές επιχορηγήσεις για κάλυψη λειτουργικών δαπανών.

8.2. Προϋποθέσεις αναγνώρισης

- ✓ Οι μεταβιβάσεις αναγνωρίζονται από την οντότητα-λήπτη, όταν πληρούνται οι όροι που την καθιστούν δικαιούχο της μεταβίβασης, οπότε αναγνωρίζει **απαίτηση στην εύλογη αξία** του περιουσιακού στοιχείου που της μεταβιβάζεται.

8.3. Επιμέτρηση κατά την αρχική αναγνώριση -Απογραφή έναρξης

- ✓ Οι μεταβιβάσεις αναγνωρίζονται **ως έσοδα** κατά το χρόνο που η οντότητα έχει αποδεδειγμένα συμμορφωθεί πλήρως με τους όρους που τις διέπουν
- ✓ Ποσά καταχωρημένων μεταβιβάσεων για τα οποία δεν συντρέχουν κατά την ημερομηνία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, οι προϋποθέσεις αναγνώρισής τους **ως έσοδα (π.χ. δεν έχουν ακόμα εκπληρωθεί οι σχετικοί όροι)**, αναγνωρίζονται ως **υποχρεώσεις**.
- ✓ Η αναγνώριση των μεταβιβάσεων **στα έσοδα** μπορεί να γίνεται είτε σταδιακά είτε συνολικά, ανάλογα με το πώς εκπληρώνονται οι σχετικοί όροι που τις διέπουν.
- ✓ Κατά την **αρχική αναγνώριση** η οντότητα-λήπτης αναγνωρίζει, επίσης **υποχρέωση**, όταν οι όροι μεταβίβασης της υποχρέωσης επιβάλουν να προβεί σε συγκεκριμένες μελλοντικές δράσεις ή μη εκπλήρωση των οποίων δίνει το δικαίωμα στην οντότητα - πάροχο να απαιτήσει το περιουσιακό στοιχείο που μεταβιβάστηκε.
- ✓ Η υποχρέωση μεταγενέστερα αναγνωρίζεται προοδευτικά **στα έσοδα** ανάλογα με το βαθμό εκπλήρωσης των όρων ή αναγνωρίζεται συνολικά στα έσοδα εάν δεν συντρέχει η προηγούμενη περίπτωση.

8.4. Παράδειγμα εφαρμογής

- **ΕΡ.** Πως θα απεικονιστεί λογιστικά, το πρώτο στάδιο της αναγνώρισης, που αφορά μεταβίβαση περιουσιακού στοιχείου σε Ο.Τ.Α. (Οντότητα -Λήπτης) από την Κεντρική Διοίκηση ή τρίτον φορέα πάροχο, διατηρώντας το δικαίωμα ανάκτησης του πάγιου.

ΑΠ. Ο Ο.Τ.Α., εξομοιώνεται με οντότητα -λήπτη. Αφορά συνήθως τις περιπτώσεις που ο Ο.Τ.Α., σύμφωνα με το παλαιό λογιστικό πλαίσιο λάμβανε επιχορηγήσεις από τρίτες οντότητες, (πρώην λογαριασμός Κ.Α.Σ., 43 ή 74 αναλόγως)

Έστω ότι ισχύει η προϋπόθεση ότι πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης της μεταβίβασης του περιουσιακού στοιχείου.

Οι Μεταβιβάσεις αναγνωρίζονται από την οντότητα -λήπτη, όταν πληρούνται οι όροι που την καθιστούν δικαιούχο μεταβίβασης, οπότε αναγνωρίζει **απαίτηση** στην εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου που του μεταβιβάζεται. Κατά την αρχική αναγνώριση η οντότητα -λήπτης:

- ✓ **Αναγνωρίζει υποχρέωση** στις περιπτώσεις που οι όροι της μεταβίβασης του περιουσιακού στοιχείου της επιβάλλουν τη δέσμευση να προβεί σε **συγκεκριμένες μελλοντικές ενέργειες ή δράσεις**, ή μη εκπλήρωση των οποίων δίνει το δικαίωμα στην οντότητα-πάροχο να απαιτήσει το περιουσιακό στοιχείο που μεταβιβάστηκε και έχει την δυνατότητα να επιβάλλει την ανάκτηση του περιουσιακού στοιχείου.
- ✓ Η υποχρέωση μεταγενέστερα αναγνωρίζεται στα έσοδα ανάλογα με το βαθμό εκπλήρωσης των όρων.
- ✓ Η οντότητα λήπτης (Ο.Τ.Α.) αναγνωρίζει **έσοδα** όταν η μεταβίβαση δε συνοδεύεται από δεσμευτικούς όρους.
- ✓ Όταν περιέρχεται στον έλεγχο του Ο.Τ.Α. το περιουσιακό στοιχείο, τότε παύει να αναγνωρίζει την απαίτηση και αναγνωρίζει το περιουσιακό στοιχείο.
- ✓ Λογιστικές εγγραφές στα βιβλία του Ο.Τ.Α.

Κωδ. Λογ. Π.Δ. 54	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
A Στάδιο(Αναγνώριση στην απογραφή έναρξης)	Αρχική καταχώρηση		
4.8.3.01.XX	Απαιτήσεις από μεταβιβάσεις	✓	
1.3.1.04.XX	Μεταβιβάσεις από Κεντρική Διοίκηση		✓
B Στάδιο(εντός της χρήσεως 2026)	Κατά την είσπραξη της επιχορήγησης		
4.2.1...	Ταμειακά Διαθέσιμα	✓	
4.8.3.01.XX	Απαιτήσεις από μεταβιβάσεις		✓

8.5. Διευκρινιστικές ερωτήσεις –απαντήσεις σχετικά με θέματα απογραφής

- **ΕΡ.** Τι προβλέπει το νέο λογιστικό πλαίσιο, ως προς την παρακολούθηση των Επιχορηγήσεων στην απογραφή έναρξης των Ο.Τ.Α., την 1.01.2026?

ΑΠ. Εάν ένας Ο.Τ.Α. έχει λάβει μια επιχορήγηση επένδυσης για την απόκτηση ενός ενσώματου παγίου στοιχείου, το πάγιο αυτό αγοραστεί ή κατασκευαστεί και με την απόκτησή του θεωρείται ότι έχουν εκπληρωθεί οι σχετικοί όροι της συμφωνίας, το συνολικό ποσό της επιχορήγησης της επένδυσης είναι έσοδο και αναγνωρίζεται στα έσοδα της χρήσης. Πριν την αναγνώριση στα έσοδα, θα πρέπει να αναγνωριστεί η αντίστοιχη απαίτηση.

Βασιζόμενοι στην παραδοχή, ότι οι Ο.Τ.Α., πάντα σχεδόν είχαν συμμορφωθεί πλήρως με τους όρους που διέπουν την χορήγηση των επιχορηγήσεων, ο νέος λογιστικός χειρισμός θα οδηγήσει σε εμφάνιση εσόδων τη χρήση που λαμβάνεται η επιχορήγηση της επένδυσης (και αποκτάται το πάγιο) ενώ οι αποσβέσεις του παγίου θα επιβαρύνουν τις επόμενες λογιστικές χρήσεις. Αυτό θα έχει σαν συνέπεια να δημιουργηθούν σημαντικές αλλαγές εντός της καθαρής θέσης κατά την αναδιατύπωση του Ισοζυγίου για τον Ισολογισμό Έναρξης 1/1/2026, καθώς το ποσό των μεταβιβάσεων επενδύσεων που εμφανίζονταν στα αποθεματικά θα επηρεάσει το σωρρευμένο – έλλειμμα πλεόνασμα κατά την απογραφή 1/1/2026.

- **ΕΡ.** Δεδομένου ότι για τους Ο.Τ.Α., η μεταβατική περίοδος προσαρμογής στο νέο Λογιστικό πλαίσιο, που προβλέπει το Π.Δ. 54/2019, ορίζεται η χρήση 2025, πως θα γίνει η Λογιστική τακτοποίηση των επιχορηγήσεων στο τέλος της χρήσεως 2025, για τις ανάγκες αποκλειστικά της απογραφής 1.01.2026.?(Υπενθυμίζεται ότι μέχρι και την χρήση 2025, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του Π.Δ. 315/1999).

ΑΠ. Θα βασιστούμε στα αναφερόμενα στην Λογιστική Πολιτική για την Πρώτη Εφαρμογή του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης (παρ. 21), αλλά και στην εγκ. 60411 ΕΞ 07-04-2025 κατάρτιση πιλοτικών Ενοποιημένων Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων.

Έστω Ο.Τ.Α. ο οποίος εντός της χρήσης 2025 έχει εγγράψει στην πίστωση του λογαριασμού 43. «Επιχορηγήσεις Επενδύσεων» συνολικά ποσά ύψους 33 εκ. € που αφορούν επιχορηγήσεις επενδύσεων αποκτηθέντων παγίων περιουσιακών στοιχείων. Ο Ο.Τ.Α. εμφανίζει επίσης έσοδα από αναλογούσες στη χρήση αποσβέσεις επιχορηγήσεων παγίων επενδύσεων ύψους 3 εκ. € (Λογ. 81.01.05.00 του Π.Δ. 315/1999), τα οποία αφορούν πάγια που αποκτήθηκαν τόσο εντός του 2025, όσο και σε προηγούμενες χρήσεις. Τα εν λόγω έσοδα ύψους 3 εκ. € έχουν εγγραφεί κατά το κλείσιμο της χρήσης (αλλά και των προηγούμενων) στην πίστωση του λογαριασμού 81.01.05, με παράλληλη χρέωση του 43. Η συνολική πίστωση του λογαριασμού 43, είναι 33 εκ. ευρώ και το πιστωτικό υπόλοιπο 30 εκ. ευρώ (δηλαδή μείον την αντίστοιχη χρέωση των 3 εκ. ευρώ, που αφορούσε τις αναλογούσες αποσβέσεις).

Επισημαίνεται ότι το Α.Π.Γ.Κ. δεν προβλέπει αποθεματικό επιχορηγήσεων επενδύσεων.

Σύμφωνα με την Λογιστική οδηγία και με την προϋπόθεση ότι όλο το υπόλοιπο του λογ. 43, αφορούσε επιχορηγήσεις επενδυτικών αγαθών που έχουν ικανοποιηθεί οι όροι, μεταφέρεται στην Καθαρή θέση, κατά την απογραφή έναρξης του ισοζυγίου της 1.1.2026 και συγκεκριμένα στο λογαριασμό Σωρευμένο Έλλειμμα/Πλεόνασμα. Δηλαδή στο συγκεκριμένο παράδειγμα ποσό 30 εκ. €, θα μεταφερθεί στον λογαριασμό Σωρευμένο Έλλειμμα/Πλεόνασμα.

Αντίστοιχα εάν περιλαμβάνονται επιχορηγήσεις στον λογ. 43, για τις οποίες δεν ισχύουν οι προϋποθέσεις αναγνώρισής τους ως έσοδα, αναγνωρίζονται ως υποχρεώσεις.

9. ΛΟΙΠΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ & Α & Β ΦΑΣΗΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ

9.1. Επισκόπηση Θεωρητικού Πλαισίου

Η αντίστοιχη Λογιστική Πολιτική, για την εφαρμογή του ΠΔ 54/2018, στους κατωτέρω λογαριασμούς περιλαμβάνεται στο Φ.Ε.Κ. Τεύχος Β/3136/30.07.2020- Λογιστική Πολιτική για την Πρώτη Εφαρμογή του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης.

9.2. Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία –Λογαριασμοί Ενεργητικού

2.1 Δοσμένες εγγυήσεις (Λογ. 18.11)

2.2. Χρηματικά Διαθέσιμα (Λογ. 38)

2.3. Λογαριασμοί Διαχειρίσεως Προκαταβολών και Πιστώσεων (Λογ.35)

2.4. Απαιτήσεις (Λογ.30) & Χρεώστες Διάφοροι (Λογ.33)

2.5. Λοιπά χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (Λοιποί Λογ. Ομάδων. 3)

2.6. Μεταβατικοί Λογαριασμοί Ενεργητικού -Παθητικού. (Λογ. 36&56)

9.3. Προϋποθέσεις αναγνώρισης

Οι προϋποθέσεις αναγνώρισης των λογαριασμών αυτής της ενότητας, αναλύονται διεξοδικά στην Α.Π.Π.Ε. και στις βασικές διατάξεις του Π.Δ. 54/2018. Για τα παραπάνω στοιχεία του Ισολογισμού, δεν έχουν εκδοθεί αντίστοιχες Λογιστικές Πολιτικές, αλλά ισχύουν οι διατάξεις της Λογιστικής Πολιτικής για την «Πρώτη Εφαρμογή του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης».

Γενικά στους Ο.Τ.Α., σχεδόν όλοι οι λογαριασμοί που αναφέρονται κατωτέρω και εμφανίζονται στον Ισολογισμό της 31.12.2025, που θα συνταχθεί σύμφωνα με το Π.Δ. 315/1999, θα μεταφερθούν στην απογραφή ενάρξεως της 01.01.2026, αφού εξεταστούν τα κριτήρια αναγνώρισης και αποτίμησης τους, σύμφωνα με το Π.Δ. 54/2018.

9.3.1. Ο λογαριασμός 18.11- Δοσμένες εγγυήσεις, περιλαμβάνει ποσά που ο Ο.Τ.Α. αφορούν τις εγγυήσεις ενοικίων, Δημόσιων Οργανισμών και Λοιπές εγγυήσεις.

Πρόκειται για μακροπρόθεσμη απαίτηση – επιστρεψίμη αξία, δηλαδή όχι δαπάνη, αλλά περιουσιακό στοιχείο που θα επιστραφεί όταν εκπληρωθούν οι όροι της σύμβασης.

Οι δοσμένες εγγυήσεις θεωρούνται χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (financial assets), εφόσον αντιπροσωπεύουν χρηματικό ποσό που αναμένεται να επιστραφεί.

Πρέπει να γίνει διάκριση, κατά την αρχική αναγνώριση, σύμφωνα με το πλαίσιο του Π.Δ. 54/2018, στα πιθανά είδη εγγυήσεων που αφορούν, όπως :

<u>Είδος εγγύησης</u>	<u>Αντιμετώπιση στην απογραφή έναρξης 1.1.2026</u>
Εγγυήσεις που έχουν δοθεί από τρίτους στον Ο.Τ.Α. σε μετρητά και αναμένεται επιστροφή.	Αναγνωρίζονται ως υποχρέωση (παθητικό)
Εγγυήσεις που έχουν δοθεί από τον Ο.Τ.Α. σε τρίτους σε μετρητά και αναμένεται επιστροφή.	Αναγνωρίζονται ως απαίτηση (ενεργητικό)

9.3.2. Η οντότητα αναφοράς οφείλει να αναγνωρίζει στις Χρηματοοικονομικές της Καταστάσεις όλα τα «**ταμειακά διαθέσιμα και τα ισοδυνάμιά τους**», που στην ουσία τελούν υπό τον έλεγχό της, και άρα αποτελούν περιουσιακά στοιχεία της, όπου και αν αυτά ευρίσκονται, σύμφωνα με το λογιστικό κριτήριο του Ελέγχου της παρ. 14 της υπό στοιχεία 2/30886/ΔΛΓΚ/23-7-2020 απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών «Λογιστική Πολιτική για την Πρώτη Εφαρμογή του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης» (Β' 3136) όπως συμπληρώθηκε με την παρ. 3, άρθρο 1 σύμφωνα με την υπ. Αριθμ. οικ. 62982 ΕΞ 2025 απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ Β 1837/15.04.2025).

Το κριτήριο αναγνώρισης προέρχεται από τα στοιχεία που τεκμηριώνουν την ύπαρξη περιουσιακών στοιχείων (ταμειακών διαθεσίμων και ισοδυνάμων).

Επομένως για τις ανάγκες της απογραφής μετάβασης στο νέο Λογιστικό πλαίσιο θα βασιστούν στα δεδομένα της Οικονομικής Διαχείρισης, τα οποία θα πρέπει να συμφωνούν με τα υπόλοιπα των αντίστοιχων Λογαριασμών της Γενικής Λογιστικής τέλους χρήσεως 2025.

Η οντότητα -Ο.Τ.Α., σύμφωνα με Εγκ. 2 / 905 / ΔΛΓΚ, για την ορθή καταγραφή των ταμειακών διαθεσίμων και ισοδυνάμων πρέπει να δημιουργήσει ένα **Μητρώο Τραπεζικών Λογαριασμών**, τα αναλυτικά δεδομένα του οποίου θα συμφωνούν με τους λογαριασμούς Γενικής Λογιστικής που αφορούν τα ταμειακά διαθέσιμα της οντότητας.

9.3.3. Τα ίδια κριτήρια αναγνώρισης αφορούν και τον λογαριασμό «**Λογαριασμοί Διαχειρίσεως Προκαταβολών και Πιστώσεων**». Οι προκαταβολές αφορούν την παράδοση ταμειακών διαθεσίμων υπό την μορφή παγίων προκαταβολών σε Σχολεία ή σε Υπόλογους υπαλλήλους.

9.3.4. Τα κριτήρια αναγνώρισης για τις «**Απαιτήσεις από πώληση αγαθών & υπηρεσιών**», ομοίως για τις ανάγκες της απογραφής μετάβασης στο νέο Λογιστικό πλαίσιο θα βασιστούν στα δεδομένα της Οικονομικής Διαχείρισης, τα οποία θα πρέπει να συμφωνούν με τα υπόλοιπα των αντίστοιχων Λογαριασμών της Γενικής Λογιστικής τέλους χρήσεως 2025.

Η οντότητα -Ο.Τ.Α., σύμφωνα με Εγκ. 2 / 905 / ΔΛΓΚ, για λόγους πλήρους καταγραφής και παρακολούθησης σε πραγματικό χρόνο των υποχρεώσεων και των απαιτήσεων πρέπει να τηρεί τα αντίστοιχα **Μητρώα, Πελατών και Χρεωστών**.

Τα συγκεκριμένα **Μητρώα** έχουν κατά κύριο λόγο παρόμοια συστημική λειτουργία και πληροφόρηση.

Στο Μητρώο **Πελατών και Χρεωστών**, η διάκριση των απαιτήσεων από ανταλλακτικές και μη ανταλλακτικές δραστηριότητες, θα διευκόλυνε τα στάδια αναγνώρισης και επιμέτρησης αυτών.

Θα πρέπει να γίνει έλεγχος των **απομειώσεων**, σύμφωνα με συγκεκριμένα κριτήρια. Κατά την Απογραφή Έναρξης, οι απαιτήσεις εξετάζονται για απομείωση σύμφωνα με τα κριτήρια των οικείων Λογιστικών Πολιτικών. Ιστορικές εκτιμήσεις πρέπει να επαναξιολογηθούν με βάση επικαιροποιημένα δεδομένα.

Επίσης πρέπει να τηρείται και **Μητρώο Επισφαλών Απαιτήσεων**, για την παρακολούθηση των τυχόν επισφαλών απαιτήσεων της οντότητας, δηλαδή απαιτήσεων των οποίων η είσπραξη θεωρείται αμφίβολη. Η οντότητα θα πρέπει να ενημερώνει αναλυτικά το σχετικό Μητρώο κατά τη διενέργεια των απομειώσεων. .

9.3.5. Λοιπά χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. Αφορά τα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν εμπίπτουν στις ανωτέρω κατηγορίες των ταμειακών διαθεσίμων, απαιτήσεων, αποθεμάτων και προκαταβολών. Συνήθως περιέχονται τα βραχυπρόθεσμα χρεόγραφα που κατέχει η οντότητα.(Λογ. 18 & 34)

Σε αυτή την ενότητα περιλαμβάνονται:

- Λοιπές επενδύσεις σε εισηγμένες ή μη εισηγμένες οντότητες
- Λοιποί μακροπρόθεσμοι τίτλοι
- Λοιπά μακροπρόθεσμα δάνεια
- Λοιπά χρεόγραφα
- Παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα
- Λοιπές τοποθετήσεις

Εκτενής σχολιασμός για τις συμμετοχές σε οντότητες υπάρχει στην ανωτέρω παρ. «ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ», όπου αναλύεται η αντίστοιχη Λογιστική Πολιτική.

9.3.6. Αναφορικά ,ε τους Μεταβατικούς Λογαριασμούς Ενεργητικού - Παθητικού, θα πρέπει να αναγνωριστούν όλοι οι λογαριασμοί που είχαν χρησιμοποιηθεί στο πλαίσιο του Π.Δ. 315/1999 και να εξεταστεί η ύπαρξη τυχόν δεδουλευμένων έσοδων και έξοδων στο τέλος της περιόδου που δεν έχουν αποτυπωθεί κατά την 31.12.2025.

Η αντιστοίχιση πλέον των Μεταβατικών Λογαριασμών, στο πλαίσιο του Π.Δ. 54 θα είναι η ακόλουθη:

ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΜΕ Π.Δ. 315/1999	ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΜΕ Π.Δ. 54/2018
Έξοδα επόμενων χρήσεων	- Λοιπές προκαταβολές σε προμηθευτές - Λοιπές προκαταβολές
Έσοδα χρήσεως εισπρακτέα	Απαιτήσεις
Έσοδα Επομένων χρήσεων	Προκαταβολές εσόδων
Έξοδα χρήσεως Δουλευμένα (πληρωτέα)	- Υποχρεώσεις - Λοιπές υποχρεώσεις διάφορες

Συνοπτικά, κατά την απογραφή έναρξης, ισχύει:

- **Μεταβατικοί Ενεργητικού**, αναγνώριση στο καταβληθέν/δεδουλευμένο ποσό.(Έξοδα επόμενων χρήσεων, Έσοδα χρήσεως εισπρακτέα)
- **Μεταβατικοί Παθητικού**, αναγνώριση στο ονομαστικό ποσό υποχρέωσης ή στο ποσό που αντιστοιχεί σε μελλοντικές περιόδους.(Έσοδα Επομένων χρήσεων, Έξοδα χρήσεως Δουλευμένα (πληρωτέα)).

9.4. Επιμέτρηση κατά την αρχική αναγνώριση -Απογραφή έναρξης

Επιμέτρηση κατά την απογραφή έναρξης του Π.Δ. 54/2018, σύμφωνα με την Λ.Π.Π.Ε του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης, για τις κατηγορίες:

9.4.1. Δοσμένες εγγυήσεις.

Σύμφωνα με το νέο λογιστικό πλαίσιο (Π.Δ. 54/2018):

- ✓ **Αποτίμηση** στο ονομαστικό ποσό (ή στο ποσό επιστροφής).
- ✓ **Διαγραφή** για ποσά που έχουν καταπέσει ή είναι ανενεργά.

- ✓ **Γνωστοποίηση** στις σημειώσεις για εγγυήσεις χωρίς χρηματικό αντίκρισμα.
- ✓ **Παρακολουθούνται** σύμφωνα με το Π.Δ. 54/2018, στους υπολογαριασμούς του λογ. 4.9.9. Προκαταβολές και λοιπές απαιτήσεις. ΛΟΓ. 4.9.9.01.08 έως 10.

9.4.2. Χρηματικά Διαθέσιμα

- ✓ **Σύμφωνα με την Α.Π.Π.Ε.** Τα χρηματικά διαθέσιμα αναγνωρίζονται στην **ονομαστική τους αξία**, δηλαδή το ποσό που εμφανίζεται στα παραστατικά (καταθέσεις, υπόλοιπα ταμείου, τραπεζικά statements) και που στην ουσία τελούν υπό τον έλεγχο του Ο.Τ.Α. σύμφωνα με το λογιστικό κριτήριο του Ελέγχου της παρ. 14 της υπό στοιχεία 2/30886/ΔΛΓΚ/23-7-2020 απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών «Λογιστική Πολιτική για την Πρώτη Εφαρμογή του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης» (Β' 3136) όπως συμπληρώθηκε με την παρ. 3, άρθρο 1 σύμφωνα με την υπ. Αριθμ. οικ. 62982 ΕΞ 2025 απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ Β 1837/15.04.2025). **Για την αναγνώριση προέχει η οικονομική ουσία και όχι ο νομικός τύπος.**
- ✓ Δεν εφαρμόζεται προεξόφληση ή εύλογη αξία, γιατί πρόκειται για στοιχεία άμεσης ρευστότητας.
- ✓ Η επιμέτρηση βασίζεται σε:
 - Βεβαίωση υπολοίπων τραπεζών κατά την ημερομηνία απογραφής,
 - Καταμέτρηση ταμείου (φυσική καταμέτρηση μετρητών),
 - Λοιπά ισοδύναμα
 - Στο υπόλοιπο Χρηματικών Διαθεσίμων από την Οικονομική Διαχείριση, το οποίο θα πρέπει να συμφωνεί με τους αντίστοιχους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής.
 - Για τα χρηματικά διαθέσιμα **δεν απαιτεί καμία αναπροσαρμογή** ή εκτίμηση απλά γίνεται καταγραφή στο **πραγματικό (ονομαστικό) ποσό** που έχει η οντότητα κατά την ημερομηνία της απογραφής έναρξης.
 - Αν υπάρχουν ξένα νομίσματα, θα γίνει τότε μετατροπή σε ευρώ με την ισοτιμία της ημερομηνίας απογραφής.
 - Ενημέρωση **Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών.**

9.4.3. Λογαριασμοί Διαχειρίσεως Προκαταβολών και Πιστώσεων

Στην απογραφή έναρξης οι προκαταβολές (ταμειακές σε υπόλογους είτε σε Σχολεία) επιμετρώνται:

- **Στην ονομαστική τους αξία**, δηλαδή στο ποσό που έχει δοθεί και δεν έχει ακόμα τακτοποιηθεί/εκκαθαριστεί.
- Τεκμηριώνονται με **παραστατικά χορήγησης** (ένταλμα προκαταβολής, χρηματικό ένταλμα, κ.λπ.).
- Παρακολουθούνται μέχρι την απόδοσή τους από τον υπόλογο.
- Εάν συντρέχει περίπτωση γίνεται προσαρμογή στις ανακτήσιμες αξίες (αναγνώριση απομείωσης).
- Παρακολουθούνται σύμφωνα με το Π.Δ. 54/2018, στους υπολογαριασμούς 49202 - Προκαταβολές σε δημόσιους διαχειριστές.

9.4.4. Απαιτήσεις από πώληση αγαθών & υπηρεσιών Χρεώστες Διαφόρους

Στην κατηγορία των απαιτήσεων των Ο.Τ.Α., περιλαμβάνονται :

- Οι **Απαιτήσεις από π.χ.** Εισφορές, Πρόστιμα, Μισθώματα, κ.λ.π.
- Οι **απαιτήσεις από φόρους** (Τέλος Ακίνητης Περιουσίας, Τέλη καθαριότητας και φωτισμού κ.λπ), σε κάθε ημερομηνία αναφοράς αποτιμώνται στο ποσό **που εύλογα** ο Ο.Τ.Α. αναμένει να εισπράξει και απομειώνονται ανάλογα βαρύνοντας τα αποτελέσματά του.
- Η απομείωση υπολογίζεται με βάση τον κινητό μέσο όρο των συντελεστών εισπραξιμότητας των πέντε(5) τελευταίων περιόδων αναφοράς (συμπεριλαμβανομένης της τρέχουσας).
- **Απαιτήσεις από Χρεώστες Διαφόρους** (Λοιποί λογαριασμοί απαιτήσεων, λογαριασμού 33)

Σύμφωνα με την Λ.Π.Π.Ε., οι Απαιτήσεις από πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών, κατά την απογραφή έναρξης, αποτιμώνται ως ακολούθως:

- **Αρχική Αποτίμηση /Αποτίμηση απογραφής 1/01/2026.** Τυπικά η εύλογη αξία του ανταλλάγματος, η οποία συνήθως ταυτίζεται για τις απαιτήσεις συνήθως με το **ονομαστικό** - τιμολογημένο/ βεβαιωμένο ποσό, που προκύπτει από τα αντίστοιχα παραστατικά όπως, τριπλότυπα Βεβαιώσεων, Γραμματεία Είσπραξης, Εκκαθαρίσεις κ.λ.π.
- Επίσης γίνεται εκτίμηση σύμφωνα με την **εισπραξιμότητα** τους. Αν υπάρχουν ενδείξεις ότι δεν θα εισπραχθεί μέρος αυτών (π.χ. λόγω παλαιότητας ή αμφισβήτησης), τότε καταχωρείται **απομείωση**.
- Συνοπτικά η Αποτίμηση απογραφής 1/01/2026, θα είναι το **αναμενόμενο ονομαστικό ποσό είσπραξης**, (μετά από εκτίμηση απομείωσης) για το σύνολο των απαιτήσεων από Πελάτες και Χρεώστες.
- **Ενημέρωση Μητρώων Πελατών/Χρεωστών& Επισφαλών Απαιτήσεων**

- Σημειώνεται ότι τα ποσά που υπάρχουν στο υπόλοιπο του λογαριασμού 33.17 Λογαριασμοί δεσμευμένων (Blogues) καταθέσεων, χαρακτηρίζονται ως Μεταβιβάσιμες καταθέσεις και ταξινομούνται ως χρηματικά διαθέσιμα, σε υπολογαριασμούς του 422 - Μεταβιβάσιμες καταθέσεις.

9.4.5. Λοιπά χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (Ενεργητικού / Παθητικού)

- Σύμφωνα με την ΛΠΠΕ, τα Λοιπά χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά στην εύλογη αξία του ανταλλάγματος που δόθηκε ή ελήφθη, προσανυξημένη ή μειωμένη, κατά περίπτωση, με τα άμεσα κόστη συναλλαγής, εφόσον αυτά σχετίζονται άμεσα με την απόκτηση ή έκδοση του μέσου.
- Σύμφωνα με την αρ. πρ. 223903/23-12-2025/ΓΛΚ, τα λοιπά χρηματοοικονομικά στοιχεία σε αντίθεση με τα προβλεπόμενα από την ΛΠΠΕ, θα αποτιμώνται κατά την αρχική απογραφή στην ονομαστική τους αξία.
- Εφόσον συντρέχουν σχετικοί λόγοι (π.χ. μη ρευστοποιήσιμα χρεόγραφα, μη εισπραξιμα δάνεια), θα πρέπει να αναγνωρίζονται αντίστοιχες **απομειώσεις**.

9.4.6. Μεταβατικοί Λογαριασμοί Ενεργητικού - Παθητικού.

Μεταβατικοί Λογαριασμοί Ενεργητικού, αποτίμηση στα ονομαστικά τους ποσά που δεν έχουν καταστεί δουλευμένα κατά την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ή στα ονομαστικά τους ποσά που αντιστοιχούν σε μελλοντικές περιόδους.

Μεταβατικοί Λογαριασμοί Παθητικού, αποτίμηση στα ονομαστικά τους ποσά που δεν έχουν καταστεί δουλευμένα κατά την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ή στο ονομαστικό ποσό υποχρέωσης.

Συμπεράσματα:

- Οι **μεταβατικοί λογαριασμοί δεν καταργούνται**, αλλά **ενσωματώνονται** στο νέο Λογιστικό πλαίσιο του Π.Δ. 54/2018, ως κανονικά στοιχεία ενεργητικού ή παθητικού.
- Η **αποτίμηση** στηρίζεται σε **αρχή ουσίας έναντι τύπου**, δηλαδή, τι πραγματικά αντιπροσωπεύει το υπόλοιπο.
- Η Απογραφή Έναρξης (1.1.2026) θα περιλαμβάνει τα αναταξινομημένα υπόλοιπα, χωρίς αλλοίωση του καθαρού αποτελέσματος, εκτός αν γίνει αναγκαία διόρθωση λόγω διαφορετικών αναγνωριστικών κριτηρίων.

9.5. Διευκρινιστικές ερωτήσεις -απαντήσεις σχετικά με θέματα απογραφής

- **ΕΡ. Πως θα γίνει η αναγνώριση και αποτίμηση των Απαιτήσεων από πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών;**

ΑΠ. Τυπικά στην εύλογη αξία του ανταλλάγματος, η οποία συνήθως ταυτίζεται για τις απαιτήσεις συνήθως με το ονομαστικό -τιμολογημένο ποσό (invoice amount), που προκύπτει από τα αντίστοιχα παραστατικά όπως, τριπλότυπα Βεβαιώσεων, Γραμματεία Είσπραξης, Εκκαθαρίσεις κ.λ.π.

Επίσης γίνεται εκτίμηση σύμφωνα με την **εισπραξιμότητα** τους, ο υπολογισμός της οποίας ακολουθεί στην επόμενη ερώτηση.

Συνοπτικά η Αποτίμηση απογραφής 1/01/2026, θα είναι το αναμενόμενο ποσό είσπραξης. (μετά από εκτίμηση απομείωσης)

➤ **ΕΡ. Ποιος είναι ο ενδεδειγμένος τρόπος απομείωσης των απαιτήσεων?**

ΑΠ. Η απομείωση υπολογίζεται με βάση τον κινητό μέσο όρο των συντελεστών εισπραξιμότητας των **πέντε (5) τελευταίων περιόδων αναφοράς** (συμπεριλαμβανομένης της τρέχουσας). Για κάθε μια από τις πέντε περιόδους αναφοράς, ο συντελεστής εισπραξιμότητας υπολογίζεται ως ποσοστό των εισπραχθέντων στην περίοδο αναφοράς απαιτήσεων που εκκρεμούσαν κατά την προηγούμενη ημερομηνία αναφοράς προς τις συνολικά υφιστάμενες απαιτήσεις κατά την προηγούμενη ημερομηνία αναφοράς, συμπεριλαμβανομένων και αυτών που έχουν απομειωθεί. Ο κινητός μέσος όρος των συντελεστών εισπραξιμότητας στη συνέχεια εφαρμόζεται επί των συνολικά υφιστάμενων απαιτήσεων.

➤ **ΕΡ. Σε ποια σημεία πρέπει να δοθεί προσοχή κατά την, αναγνώριση των χρηματικών διαθεσίμων, των Ο.Τ.Α.?**

ΑΠ. Πρέπει να δοθεί στα αναφερόμενα στην Α.Π.Π.Ε, ως προς την αναγνώριση των χρηματικών διαθεσίμων, όπου αναφέρεται ότι:

α) Για την αναγνώριση προέχει η οικονομική **ουσία** και **όχι** ο νομικός τύπος

β) «... η οντότητα αναφοράς **ελέγχει** τους συγκεκριμένους πόρους, και συνεπώς αποτελούν περιουσιακά της στοιχεία, όταν έχει τη δυνατότητα να **κατευθύνει** το πώς χρησιμοποιούνται αυτοί οι πόροι (από την ίδια ή από άλλα μέρη) ώστε να ωφεληθεί από τη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών και/ή τα οικονομικά οφέλη που αυτοί ενσωματώνουν.»

Η Α.Π.Π.Ε αναφέρεται σε όλους τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, Τελικός στόχος του νέου Λογιστικού πλαισίου, είναι η σύνταξη ενοποιημένων Χρηματοοικονομικών καταστάσεων, για όλη τη Γενική Κυβέρνηση..

Στην πλειοψηφία των Ο.Τ.Α., περιλαμβάνονται στους τραπεζικούς χρηματικά διαθέσιμα, με αιτιολογία «...Τράπεζα Ελλάδος, Τ.Π.Δ...», για τα οποία οι αντίστοιχες επιστολές-έγγραφα των πιστωτικών ιδρυμάτων, αναφέρουν ότι ο Ο.Τ.Α., χαρακτηρίζεται ως **Υπόλογος Διενέργειας Πληρωμών σε ειδικούς λογαριασμούς του Προγράμματος Δημοσίων Επενδύσεων**. Στους λογαριασμούς αυτούς, ισχύουν τα κριτήρια αναγνώρισης που αναφέρει η Α.Π.Π.Ε. και επομένως δεν θα πρέπει να απογραφούν στην απογραφή έναρξης της 1/1/2026.

10. ΛΟΙΠΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ – Α & Β ΦΑΣΗΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ

10.1. Επισκόπηση Θεωρητικού Πλαισίου

Η αντίστοιχη Λογιστική Πολιτική, για την εφαρμογή του ΠΔ 54/2018, στους κατωτέρω λογαριασμούς περιλαμβάνεται στο Φ.Ε.Κ. Τεύχος Β/3136/30.07.2020- Λογιστική Πολιτική για την Πρώτη Εφαρμογή του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης.

10.2. Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις –Λογαριασμοί Παθητικού

2.1. Χρηματοοικονομικές δανειακές υποχρεώσεις (Λογ. 45,52,53.17)

2.2. Υποχρεώσεις προς Προμηθευτές – Πιστωτές (Λογ. 50&53)

2.3. Υποχρεώσεις προς Ελληνικό Δημόσιο και Ασφαλιστικά ταμεία,(Λογ. 54&55)

10.3. Προϋποθέσεις αναγνώρισης

Οι προϋποθέσεις αναγνώρισης των λογαριασμών αυτής της ενότητας, αναλύονται διεξοδικά στην Α.Π.Π.Ε. και στις βασικές διατάξεις του Π.Δ. 54/2018. Για τα παραπάνω στοιχεία του Ισολογισμού, δεν έχουν εκδοθεί αντίστοιχες Λογιστικές Πολιτικές, αλλά ισχύουν οι διατάξεις της Λογιστικής Πολιτικής για την «Πρώτη Εφαρμογή του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης».

Γενικά στους Ο.Τ.Α., σχεδόν όλοι οι λογαριασμοί που αναφέρονται κατωτέρω και εμφανίζονται στον Ισολογισμό της 31.12.2025, που θα συνταχθεί σύμφωνα με το Π.Δ. 315/1999, θα μεταφερθούν στην απογραφή ενάρξεως της 01.01.2026, αφού εξεταστούν τα κριτήρια αναγνώρισης και αποτίμησης τους, σύμφωνα με το Π.Δ. 54/2018.

10.3.1. Χρηματοοικονομικές δανειακές υποχρεώσεις.

α) Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις:

Αναγνωρίζονται τα υπόλοιπα των λογαριασμών, του Κ.Λ.Σ.:

- 45.00 Δάνεια από το Ταμείο Παρακαταθηκών & Δανείων
- 45.01 Δάνεια από Τράπεζες
- 45.09 Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις

β) Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις:

Ομοίως, αναγνωρίζονται τα υπόλοιπα των λογαριασμών, του Κ.Λ.Σ. :

- 52.00 Βραχυπρόθεσμα δάνεια ΤΠΔ
- 52.01 Βραχυπρόθεσμα δάνεια τραπεζών
- 52.09 Λοιπά βραχυπρόθεσμα δάνεια

10.3.2. Υποχρεώσεις προς Προμηθευτές – Πιστωτές.

Οι υποχρεώσεις από αγορές αγαθών και υπηρεσιών αναγνωρίζονται αρχικά στην αξία του τιμολογίου (ή της σύμβασης, εφόσον η αναγνώριση γίνεται πριν τη λήψη του τιμολογίου)-**Ονομαστική αξία**. Η υποχρέωση καθίσταται δεδουλευμένη όταν η οντότητα αποκτά έλεγχο επί των αγαθών ή λαμβάνει τις υπηρεσίες (έγγραφο τεκμηρίωσης: πρωτόκολλο παραλαβής ή άλλο ισοδύναμο έγγραφο).

Η οντότητα -Ο.Τ.Α., σύμφωνα με Εγκ. 2 / 905 / ΔΛΓΚ, για λόγους πλήρους καταγραφής και παρακολούθησης σε πραγματικό χρόνο των υποχρεώσεων και των απαιτήσεων των λοιπών οντοτήτων της Γενικής Κυβέρνησης, πρέπει να δημιουργήσει τα **Μητρώα Προμηθευτών, Πιστωτών**.

Τα συγκεκριμένα Μητρώα έχουν κατά κύριο λόγο παρόμοια συστημική λειτουργία και πληροφόρηση. Η δομή και οι πληροφορίες των συγκεκριμένων Μητρώων, καλύπτονται στο σύνολο τους σχεδόν από τις πληροφορίες που μας δίνει η μέχρι σήμερα τηρούμενη εφαρμογή της Οικονομικής διαχείρισης των Ο.Τ.Α.

10.3.3. Υποχρεώσεις προς Ελληνικό Δημόσιο και Ασφαλιστικά ταμεία.

Αναγνωρίζονται σύμφωνα με τα υπάρχοντα Λογιστικά υπόλοιπα στην **Ονομαστική αξία**, τα οποία θα πρέπει να συμφωνούν με τα αντίστοιχα φορολογικά και ασφαλιστικά παραστατικά υποχρεώσεων. Γενικά, οι υποχρεώσεις έναντι φορέων της Γενικής Κυβέρνησης θα πρέπει να χαρακτηρίζονται ως ενδοκυβερνητικές, για σκοπούς υποβολής στοιχείων προς ενοποίηση.

10.4. Επιμέτρηση κατά την αρχική αναγνώριση -Απογραφή έναρξης

10. 4.1. Βραχ/μες & Μακροπρ/μες δανειακές υποχρεώσεις

Περιλαμβάνονται στις Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις. Σύμφωνα με την ΛΠΠΕ, αναγνωρίζονται αρχικά στην εύλογη αξία τους. Η μεταγενέστερη επιμέτρησή, εφόσον είναι έντοκες, τους γίνεται στο αποσβέσιμο κόστος, με την μέθοδο του αποτελεσματικού επιτοκίου ή την σταθερή μέθοδο.

Τα κόστη συναλλαγής κατά την αρχική αναγνώριση μειώνουν το ύψος της υποχρέωσης. Οι τόκοι αναγνωρίζονται ως έξοδα όταν καθίστανται δεδουλευμένοι χρησιμοποιώντας τη μέθοδο του αποτελεσματικού επιτοκίου ή τη σταθερή μέθοδο όταν η τελευταία δεν έχει σημαντική επίδραση στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις.

Σύμφωνα με την αρ. πρ. 223903/23-12-2025/ΓΛΚ οι Βραχυπρόθεσμες και Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις σε αντίθεση με τα προβλεπόμενα από την ΛΠΠΕ, θα αποτιμώνται κατά την αρχική απογραφή στην ονομαστική τους αξία.

Σημειώνεται ότι σύμφωνα με το Π.Δ. 54/2018, το βραχυπρόθεσμο μέρος των μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων συμπεριλαμβάνεται στον οικείο λογαριασμό υποχρεώσεων.

10.4.2. Υποχρεώσεις προς Προμηθευτές - Πιστωτές.

- Οι ανωτέρω υποχρεώσεις προέρχονται από τα δεδομένα της Οικονομικής Διαχείρισης, τα οποία θα πρέπει να συμφωνούν με τα υπόλοιπα των αντίστοιχων Λογαριασμών της Γενικής Λογιστικής τέλους χρήσεως 2025.
- Αρχική αποτίμηση απογραφής, θα γίνει στο **ονομαστικό ποσό** που αναμένεται να καταβληθεί.

Συνοπτικά:

- Η **απομίμηση** στην απογραφή έναρξης 1.1.2026 γίνεται με **αναταξινόμηση** και **επικαιροποίηση** των ποσών που οφείλονται στην ουσία.
- Οι **λογαριασμοί 50–56** του Π.Δ. 315/1999 αντιστοιχούν στην ομάδα 5 του κοινού Σχεδίου Λογαριασμών του Π.Δ. 54/2018.

- **Ανενεργές ή παραγεγραμμένες υποχρεώσεις** διαγράφονται και δεν αποτιμούνται με επίπτωση στο σωρευμένο έλλειμμα - πλεόνασμα.

10.4.3. Υποχρεώσεις προς Ελληνικό Δημόσιο και Ασφαλιστικά ταμεία.

Ομοίως ως άνω, στο **ονομαστικό ποσό** που αναμένεται να καταβληθεί. Παρακολουθούνται σύμφωνα με το Π.Δ. 54/2018, στους υπολογαριασμούς 5870101-Υποχρεώσεις από λοιπές δαπάνες, 59301-Υποχρεώσεις από παρακρατήσεις φόρων και 5930201-Υποχρεώσεις από παρακρατήσεις ασφαλιστικών εισφορών.

10.5. Παράδειγμα εφαρμογής

Αποτιμήσεις κατά την απογραφή μετάβασης από Π.Δ. 315/1999 στο Π.Δ. 54/2018, σύμφωνα με την Α.Π.Π.Ε

Ενδεικτικός Πίνακας Επιμέτρησης Απογραφής Έναρξης 01.01.2026 (Π.Δ. 54/2018 – Α.Π.Π.Ε.)

Κατηγορία	Κανόνας Αρχικής Επιμέτρησης	Παράδειγμα(σε εκατ. €)-Υπόλοιπα 1.12.2025	Αναγνώριση στην Απογραφή-01.01.2026
Απαιτήσεις	Στο αναμενόμενο/εκτιμώμενο ποσό είσπραξης	Απαίτηση €10, εκ των οποίων €2 ανεπίδεκτα είσπραξης	€8
Λογαριασμοί Διαχειρίσεως Προκαταβολών και Πιστώσεων	Ονομαστική αξία	Απαίτηση €0,02	€0,02
Χρηματικά Διαθέσιμα	Ονομαστική αξία	Έστω υπόλοιπο 31.12.2025, 5,5€	€5,5
Λοιπά Χρηματοοικονομικά Στοιχεία – Συμμετοχές/Χρεόγραφα	1. Συμμετοχές, αναλόγως του είδους της συμμετοχής, ως Α.Π.Π.Ε. Στην καθαρή θέση - τεκμαρτό κόστος 2. Χρεόγραφα-στην εύλογη αξία τους ή στο τεκμαρτό κόστος	1. Συμμετοχές €1,2 μείον ζημιές απομείωσης €0,2. 2. Χρεόγραφα € 0,8	€1 €0,8
Μεταβατικοί Λογαριασμοί Ενεργητικού	Στο καταβληθέν/δεδουλευμένο ποσό. (Έξοδα επόμενων χρήσεων, Έσοδα χρήσεως εισπρακτέα)	Έστω υπόλοιπο 31.12.2025, 1,1€	€1,1
Μεταβατικοί Λογαριασμοί Παθητικού	Στο ονομαστικό ποσό υποχρέωσης ή στο ποσό που αντιστοιχεί σε μελλοντικές περιόδους(Έσοδα Επομένων χρήσεων, Έξοδα χρήσεως Δουλευμένα (πληρωτέα)	Έστω υπόλοιπο 31.12.2025, 0,8€	0,8€
Βραχ/μες & Μακροπρ/μες υποχρεώσεις	Αναγνωρίζονται στο μακροπρόθεσμο ή βραχ/μο του ανεξόφλητου κεφαλαίου την 31.12.2025- Ονομαστική	Έστω υπόλοιπο 31.12.2025, 7,2€	7,2€

Κατηγορία	Κανόνας Αρχικής Επιμέτρησης	Παράδειγμα(σε εκατ. €)-Υπόλοιπα 1.12.2025	Αναγνώριση στην Απογραφή-01.01.2026
	αξία		
Υποχρεώσεις προς Προμηθευτές, Ελληνικό Δημόσιο, Ασφαλιστικούς Οργανισμούς.	Στο ονομαστικό ποσό που αναμένεται να καταβληθεί	Έστω υπόλοιπο 31.12.2025, 6,3€	6,3€

Συμπέρασμα:

Κατά την **απογραφή έναρξης** εφαρμόζονται οι μέθοδοι αποτίμησης που προβλέπονται από την Λ.Π.Π.Ε. ή τις Λογιστικές Πολιτικές που εκδόθηκαν μεταγενέστερα. Αφορούν αναλόγως του περιουσιακού στοιχείου την εκτίμηση με την εύλογη αξία ή την αρχή του κόστους κτήσεως/ονομαστικού ποσού ή αποσβέσιμου, με τυχόν προσαρμογές για απομειώσεις ή δεδουλευμένα ποσά, ώστε να απεικονίζονται οι πραγματικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις, στην απογραφή έναρξης την 01.01.2026. Οι διαφορές έχουν επίδραση στο σωρευμένο έλλειμμα /πλεόνασμα.

10.6. Διευκρινιστικές ερωτήσεις -απαντήσεις σχετικά με θέματα απογραφής

➤ **ΕΡ. Ποια είναι τα βασικά σημεία στην αναγνώριση και αποτίμηση των υποχρεώσεων, στην απογραφή έναρξης ?**

ΑΠ. α) Οι υποχρεώσεις πρέπει να εμφανίζονται στην αξία στην οποία ο Ο.Τ.Α. είναι υποχρεωμένος να τις διακανονήσει, η οποία είναι και η **ονομαστική αξία τους**.

β) Ειδικά για υποχρεώσεις με σύνθετο χρηματοοικονομικό στοιχείο (π.χ. δάνεια, μισθώσεις, παραχωρήσεις) πρέπει να εφαρμοσθούν οι σχετικές λογιστικές πολιτικές που προβλέπει το Π.Δ. 54/2018.

γ) Αν υπάρχουν «ενδεχόμενες υποχρεώσεις» (lawsuits- αγωγές, εγγυήσεις κ.λπ.) να αξιολογηθούν αν πρέπει να αναγνωριστούν ως προβλέψεις ή απλώς να γνωστοποιηθούν.

δ) Η ορθή ταξινόμηση της υποχρέωσης ως βραχυπρόθεσμη/μακροπρόθεσμη δεν επηρεάζει μόνο λογιστική μορφή του αντίστοιχου λογαριασμού, αλλά έχει δημοσιονομικές επιπτώσεις, π.χ. στη ροή ταμειακών διαθεσίμων, στην εικόνα της οικονομικής θέσης του φορέα, στα αποτελέσματα των αντίστοιχων αριθμοδεικτών. Σημειώνεται ότι στο νέο Λογιστικό σχέδιο των Ο.Τ.Α., σύμφωνα με το Π.Δ. 54/2018, δεν υπάρχει αντιστοίχιση του λογαριασμού 53.17-Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις πληρωτέες στην επόμενη χρήση σε ευρώ, αντιθέτως στο αντίστοιχο υπόδειγμα χρηματοοικονομικών καταστάσεων –Ισολογισμού, αναφέρεται διακριτά το Βραχυπρόθεσμο μέρος μακροπρόθεσμων δανείων. Ωστόσο, αυτές οι πληροφορίες υπάρχουν στο προσάρτημα.

11. ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ

11.1. Επιμέτρηση Καθαρής Θέσης:

Σύμφωνα με τη Λ.Π.Π.Ε. και το Π.Δ. 54/2018:

1. **Η καθαρή θέση, περιλαμβάνει, τους ακόλουθους λογαριασμούς:**

8	Λογαριασμοί καθαρής θέσης
81	Κεφάλαιο
811	Κεφάλαιο
81101	Κεφάλαιο
8110101	Κεφάλαιο
82	Αποθεματικά εύλογης αξίας
823	Αποθεματικά εύλογης αξίας παγίων περιουσιακών στοιχείων
82301	Αποθεματικά εύλογης αξίας παγίων περιουσιακών στοιχείων
8230101	Αποθεματικά εύλογης αξίας παγίων περιουσιακών στοιχείων
83	Σωρευμένο έλλειμμα/πλεόνασμα
831	Σωρευμένο έλλειμμα/πλεόνασμα
83101	Σωρευμένο έλλειμμα/πλεόνασμα
8310101	Σωρευμένο έλλειμμα/πλεόνασμα

2. **Μεθοδολογία επιμέτρησης:**

- ο Διαφορές μεταξύ λογιστικής αξίας (σύμφωνα με Π.Δ. 315/1999) και νέας απογραφής καταχωρούνται στο **σωρευμένο έλλειμμα/πλεόνασμα**.

3. **Κατηγορίες που περιλαμβάνονται στα Ίδια κεφάλαια στην απογραφή έναρξης:**

- ο **Αρχικό κεφάλαιο** / Προκύπτει από τα στοιχεία του τελευταίου Ισολογισμού σύμφωνα με το Π.Δ. 315/1999, δηλαδή από την χρήση 2025.
- ο **Προσαρμογές απογραφής:** διαφορές που προκύπτουν από την προσαρμογή αξιών κατά την πρώτη εφαρμογή του ΠΔ 54/2018, ενσωματώνονται στο **σωρευμένο έλλειμμα/πλεόνασμα**.
- ο **Αποτελέσματα χρήσεων προηγούμενων ετών** (έως την 31.12.2025)- **Σωρευμένο έλλειμμα/πλεόνασμα**

11.2. Συμπεράσματα

- Η απογραφή έναρξης μεταφράζει τα στοιχεία του φορέα βάσει του πδ 315/99 στο νέο ενιαίο λογιστικό πλαίσιο.
- Η απογραφή έναρξης σύμφωνα με τη Λ.Π.Π.Ε. δεν επηρεάζει τα αποτελέσματα χρήσης, αλλά ενημερώνει κατ' ευθείαν την καθαρή θέση (Σωρευμένο έλλειμμα/πλεόνασμα) ώστε να αντανακλά την πραγματική οικονομική θέση του φορέα με βάση το νέο λογιστικό πλαίσιο.

11.3. Διευκρινιστικές ερωτήσεις -απαντήσεις σχετικά με θέματα απογραφής

- **ΕΡ. Στην απογραφή έναρξης, θα απογραφούν οι Λογαριασμοί Αποθεματικών, που αναγνώριζε το Π.Δ. 315/1999;**

ΑΠ. Στην Καθαρή Θέση του Ισολογισμού σύμφωνα με το Π.Δ. 315/1999, προβλέπονταν και οι λογαριασμοί :

<u>Υπολογαριασμοί</u>	<u>Λογαριασμοί του Ισολογισμού</u>
41.06	A II 1. Διαφορές από αναπροσαρμογή αξία τίτλων
41.07 + 41.12	2. Διαφορές από αναπροσαρμογή αξία λοιπών περιουσιακών στοιχείων.
41.15	3. Δωρεές Παγίων
41.02	A III 1. Τακτικό Αποθεματικό
41.03	2. Αποθεματικά καταστατικού
41.04 + 41.05	3. Ειδικά αποθεματικά
41.08 + 41.12	

ΑΠ. Στο Π.Δ. 54/2018, οι λογαριασμοί Αποθεματικών που περιλαμβάνονται στην Καθαρή Θέση αφορούν μόνον Αποθεματικά εύλογης αξίας. Στην αντιστοίχιση του Π.Δ. 315/1999 με το Π.Δ. 54/2018 (ΦΕΚ. Τεύχος Β' 6975/19.12.2024), αναφέρεται ότι «Τα αποθεματικά ταξινομούνται στον οικείο λογαριασμό της ομάδας 8 εφόσον υφίσταται. Σε διαφορετική περίπτωση ταξινομούνται στον λογαριασμό 83 Σωρευμένο έλλειμα /πλεόνασμα».

Επομένως όλοι οι ανωτέρω λογαριασμοί του λογ. 41, θα αποαναγνωριστούν στην απογραφή έναρξης και θα μεταφερθούν στο Σωρευμένο έλλειμα /πλεόνασμα.

- **ΕΡ. Θα υπάρχουν συγκρίσιμα στοιχεία για τον Ισολογισμό απογραφής, που θα παραχθεί από το Ισοζύγιο απογραφής της 1.1.2026,;**

ΑΠ. Λόγω του ότι οι οικονομικές καταστάσεις της χρήσεως 2025, θα εκδοθούν σύμφωνα με το Λογιστικό πλαίσιο του Π.Δ. 315/1999, δεν θα υπάρχουν συγκρίσιμα στοιχεία. Ο Ο.Τ.Α. θα γνωστοποιεί ότι τα ποσά των στοιχείων της προηγούμενης περιόδου αναφοράς δεν είναι συγκρίσιμα και επεξηγεί τους λόγους της μη συγκρισιμότητας, κάνοντας χρήση των προβλεπόμενων από την παρ. 12 ΦΕΚ Τεύχος Β' 3136/30.07.2020 της Λ.Π.Π.Ε., στην οποία αναφέρεται: «Για τις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις που καταρτίζονται κατά τη μεταβατική

περίοδο, και εφόσον αυτή δεν είναι εφικτή, δε γίνεται η, κατά τα άλλα επιβεβλημένη, αναδιατύπωση των ποσών της συγκριτικής περιόδου, όταν η οντότητα αναφοράς μεταβαίνει από λογιστικές πολιτικές που προβλέπονταν από προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο στην παρούσα Λογιστική Πολιτική ή σε Λογιστική Πολιτική που εμπεριέχεται στο π.δ.54/2018 ή εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 156 του ν.4270/2014, και παρ. 4 του άρθρου 9 του π.δ.54/2018. Σε αυτήν την περίπτωση η οντότητα γνωστοποιεί ότι τα ποσά των στοιχείων της προηγούμενης περιόδου αναφοράς δεν είναι συγκρίσιμα και επεξηγεί τους λόγους της μη συγκρισιμότητας.»

- **ΕΡ. Τα τελικά ποσά των υπολοίπων των λογαριασμών που θα εμφανίζονται στον Ισολογισμό της 31.12.2026, που θα παραχθεί σύμφωνα με το Λογιστικό πλαίσιο του Π.Δ. 54/2018, με ποια αντίστοιχα ποσά θα αντιστοιχηθούν;**

ΑΠ. Ομοίως ως άνω, γιατί δεν προβλέπεται αναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων της χρήσεως 2025 με το Λογιστικό πλαίσιο του Π.Δ. 54/2018. Για τον Ισολογισμό και την Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης ως ποσά συγκριτικής περιόδου 1/1/2026-31/12/2016, μπορεί να αποτελέσουν τα ποσά έναρξης (1/1/2026) που προφανώς θα είναι αναδιατυπωμένα βάσει του ΛΠΓΚ. Για την Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης και την Κατάσταση Ταμειακών Ροών δεν θα καταγραφεί συγκριτική περίοδος γιατί δεν είναι εφικτό να αναδιατυπωθούν τα ποσά των εν λόγω Καταστάσεων, λόγω μεταβολών σημαντικών μεγεθών, γεγονός το οποίο θα γνωστοποιηθεί στις Σημειώσεις των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων της οντότητας.

12. ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ, ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΛΑΘΗ

12.1. Επισκόπηση Θεωρητικού Πλαισίου

α) Σκοπός -πεδίο εφαρμογής

- ✓ Ο σκοπός της παρούσας πολιτικής είναι να καθορίσει τους λογιστικούς χειρισμούς για τον ποσοτικό προσδιορισμό, την αναγνώριση, την παρουσίαση, και τη γνωστοποίηση, ως προς :
 - τις μεταβολές στις λογιστικές πολιτικές,
 - τις μεταβολές στις λογιστικές εκτιμήσεις, και
 - τη διόρθωση λαθών.
- ✓ Σύμφωνα με το Λογιστικό Πλαίσιο Γενικής Κυβέρνησης (Λ.Π.Γ.Κ.). Η αντίστοιχη Λογιστική Πολιτική, για την εφαρμογή του ΠΔ 54/2018, περιλαμβάνεται στο Φ.Ε.Κ. Τεύχος Β/3082/14.07.2021 - Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη»
- ✓ Η πολιτική αυτή εφαρμόζεται από **όλες τις οντότητες του Δημόσιου Τομέα** που συντάσσουν χρηματοοικονομικές καταστάσεις με βάση το Λ.Π.Γ.Κ.
- ✓ Αν δεν υπάρχει συγκεκριμένη οδηγία του Λ.Π.Γ.Κ. για μια σημαντική συναλλαγή ή γεγονός, η οντότητα εφαρμόζει τα προβλεπόμενα από τα ισχύοντα IPSAS υπό την προϋπόθεση ότι είναι συμβατά με το εννοιολογικό πλαίσιο του Λ.Π.Γ.Κ..

Αν το πλαίσιο δεν αναφέρει ρητά πώς να καταχωριστεί ένα νέο είδος παγίου, η οντότητα μπορεί να βασιστεί σε παρόμοιες περιπτώσεις και να εφαρμόσει ανάλογη πολιτική.

β) Εφαρμογή των αλλαγών σε Λογιστικές πολιτικές

Η οντότητα λογιστικοποιεί τις μεταβολές που προκύπτουν από την εφαρμογή μιας αλλαγής σε λογιστική πολιτική:

- (α) είτε σύμφωνα με τις συγκεκριμένες μεταβατικές διατάξεις (**ειδικές οδηγίες**), αν υπάρχουν, της εν λόγω λογιστικής πολιτικής,
- (β) είτε **αναδρομικά**, σε περίπτωση που αυτή δεν περιλαμβάνει συγκεκριμένες μεταβατικές διατάξεις που αφορούν τη μεταβολή που επιφέρει.

γ) Περιορισμοί κατά την αναδρομική εφαρμογή

Μια αλλαγή σε λογιστική πολιτική εφαρμόζεται **αναδρομικά**, εκτός εάν είναι **ανέφικτο** για την οντότητα να προσδιορίσει είτε τις επιδράσεις της αλλαγής για κάθε περίοδο αναφοράς είτε τη συνολική σωρευτική επίδραση της αλλαγής.

Αν δεν είναι δυνατό (π.χ. λείπουν δεδομένα ή αρχεία), η αλλαγή εφαρμόζεται από την τρέχουσα περίοδο και μετά.

δ) Μεταβολές σε Λογιστικές εκτιμήσεις

Πολλά στοιχεία στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις **δεν μπορούν να υπολογιστούν με ακρίβεια**, αλλά μόνο να εκτιμηθούν.

Οι εκτιμήσεις βασίζονται στις πιο πρόσφατες και αξιόπιστες πληροφορίες. *Παραδείγματα εκτιμήσεων:*

- Έσοδα από φόρους,
- Επισφαλείς απαιτήσεις,
- Απαξίωση αποθεμάτων,

- Εύλογη αξία περιουσιακών στοιχείων,
- Διάρκεια ζωής παγίων,

Οι εκτιμήσεις είναι **απαραίτητες** για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και **δεν επηρεάζουν την αξιοπιστία τους**.

Αν οι συνθήκες αλλάξουν ή προκύψουν νέες πληροφορίες, η εκτίμηση μπορεί να **αναθεωρηθεί**.

Η αναθεώρηση **δεν θεωρείται λάθος**, αλλά φυσική συνέπεια νέων δεδομένων.

Όταν είναι δύσκολο να προσδιοριστεί αν μια αλλαγή αφορά μεταβολή σε λογιστική εκτίμηση ή αλλαγή σε λογιστική πολιτική, η αλλαγή αντιμετωπίζεται ως μεταβολή σε λογιστική εκτίμηση.

Η επίδραση μιας αλλαγής εκτίμησης:

- καταχωρίζεται στο **πλεόνασμα ή έλλειμμα** της τρέχουσας ή και επόμενων περιόδων, αν η μεταβολή επιδρά και σε αυτές ή
- επηρεάζει την **καθαρή θέση**, αν αυτό προβλέπεται από την πολιτική, προσαρμόζοντας τα αντίστοιχα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις.

ε) Λάθη

Τα λάθη διακρίνονται σε:

- **λάθη της τρέχουσας περιόδου**, και
- **ουσιώδη λάθη προηγούμενων περιόδων**.

Παράδειγμα λάθους:

Καταχώριση εσόδου σε λάθος οικονομικό έτος ή παράλειψη εγγραφής δαπάνης.

Για την τρέχουσα περίοδο:

Τα λάθη διορθώνονται **πριν** εγκριθούν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Για προηγούμενες περιόδους:

Αν εντοπιστούν ουσιώδη λάθη που αφορούν προηγούμενες περιόδους γίνεται **αναδρομική διόρθωση** στα συγκριτικά στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων.

Η διόρθωση λάθους που αφορά προηγούμενη περίοδο **δεν επηρεάζει** το αποτέλεσμα (πλεόνασμα ή έλλειμμα) της περιόδου στην οποία ανακαλύπτεται.

Συνοπτικά:

- **Οι λογιστικές πολιτικές** καθορίζουν τον τρόπο αναγνώρισης, παρουσίασης και καταχώρισης των στοιχείων των λογιστικών συναλλαγών.
- **Οι εκτιμήσεις** βασίζονται στις πιο πρόσφατες πληροφορίες και μπορεί να αλλάξουν.
- **Τα λάθη** πρέπει να διορθώνονται άμεσα και με συνέπεια.

12.2. Παραδείγματα εφαρμογής

Παράδειγμα 1ο-Διαδικασία αναγνώρισης λάθους.

Βήμα	Περιγραφή / σημειώσεις
Διάγνωση του λάθους	Πρώτα πρέπει να καθοριστεί τι είδους λάθος είναι: παράλειψη, υπερεκτίμηση, υποεκτίμηση, λάθος ταξινόμησης, λανθασμένη εκτίμηση κ.τ.λ.
Κατάταξη/Χρονική προέλευση	Αναλόγως εάν το λάθος αφορά την τρέχουσα χρήση ή παρελθούσες χρήσεις.
Αναδρομική διόρθωση / Αναθεώρηση	Αν είναι λάθος παρελθόντων χρήσεων και μπορεί να διορθωθεί αναδρομικά, τότε γίνεται προσαρμογή του ισολογισμού έναρξης και των συγκριτικών στοιχείων.
Απλή προσαρμογή στη χρήση	Αν το λάθος δεν έχει μεγάλη επίπτωση ή δεν είναι πρακτικά δυνατόν να εφαρμοσθεί αναδρομική διόρθωση, τότε θα γίνει προσαρμογή στη χρήση που διαπιστώθηκε.
Καταχώρηση της διόρθωσης	Η διόρθωση καταχωρείται ως ξεχωριστή εγγραφή, με αναγνώριση κατάλληλη (π.χ. απαιτήσεις, υποχρεώσεις, αποσβέσεις, προβλέψεις).
Γνωστοποιήσεις	Στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων

Παράδειγμα 2ο-Παραδείγματα λογιστικού λάθους

- ✓ Αν είχε παραληφθεί μια δαπάνη που αναλογεί στο τέλος της χρήσης, η εγγραφή θα ήταν π.χ. **έξοδο / υποχρέωση**, για να αποτυπώσει την υποχρέωση που υπάρχει.
- ✓ Αν είχε λανθασμένα ταξινομηθεί ένα πάγιο ή έξοδο, θα γίνει επαναταξινόμηση από τον έναν λογαριασμό στον άλλο και, αν απαιτείται, προσαρμογή των αντίστοιχων αποσβέσεων.
- ✓ Αν διαπιστωθεί λάθος σε παρελθούσα χρήση και γίνει αναδρομική διόρθωση, ο ισολογισμός έναρξης της τρέχουσας χρήσης θα πρέπει να αναδιατυπωθεί, και τα συγκριτικά στοιχεία (π.χ. ισολογισμός προηγούμενης χρήσης) να προσαρμοστούν.

13. ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

13.1. Επισκόπηση Θεωρητικού Πλαισίου

Σκοπός -πεδίο εφαρμογής

Η Λογιστική Πολιτική, που αφορά τον τρόπο με τον οποίο οι οντότητες του Δημόσιου Τομέα πρέπει να χειρίζονται λογιστικά και να γνωστοποιούν γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία αναφοράς περιλαμβάνεται στο Φ.Ε.Κ. Τεύχος Β/3082/14.07.2021 – Γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς». Η πολιτική αυτή δεν αφορά άμεσα την αρχική απογραφή, καθώς εφαρμόζεται κατά την κατάρτιση και έγκριση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, με σκοπό την ορθή αποτύπωση των γεγονότων που προέκυψαν μετά την ημερομηνία αναφοράς.

✓ Ο σκοπός αυτής της Λογιστικής Πολιτικής είναι να εξηγήσει:

- (α) Πότε ένας φορέας πρέπει να τροποποιεί τις χρηματοοικονομικές του καταστάσεις λόγω γεγονότων που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία αναφοράς και πριν την έγκριση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από το αρμόδιο όργανο.
- (β) Ποιες πληροφορίες πρέπει να γνωστοποιεί σχετικά με την ημερομηνία έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων και τα γεγονότα που συμβαίνουν μετά από αυτή.
- (γ) Πότε τα γεγονότα αυτά δείχνουν ότι η αρχή της «συνέχισης της δραστηριότητας» (going concern) δεν μπορεί πλέον να εφαρμοστεί για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Εννοιολογική προσέγγιση

Τα «γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς» είναι εκείνα τα γεγονότα, (τόσο ευνοϊκά όσο και δυσμενή) που συμβαίνουν **μεταξύ**:

- της ημερομηνίας αναφοράς (δηλαδή της τελευταίας μέρας της λογιστικής περιόδου/ χρήσεως, συνήθως 31/12) και
- της ημερομηνίας που οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις **εγκρίνονται για έκδοση**.

Τα Γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς μπορούν να διακριθούν σε δυο κατηγορίες :

- α) Αυτά που παρέχουν αποδείξεις για συνθήκες που υπήρχαν **κατά την** ημερομηνία αναφοράς (**διορθωτικά γεγονότα** μετά την ημερομηνία αναφοράς)

Στα **διορθωτικά γεγονότα**,

- ✓ Τα σχετικά **λογιστικά μεγέθη προσαρμόζονται** αναλόγως.
- ✓ Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν τα προσαρμοσμένα ποσά ώστε να αποτυπώνουν την ορθή εικόνα.

και

- β) Αυτά που είναι ενδεικτικά των συνθηκών που προέκυψαν **μετά** την ημερομηνία αναφοράς, (**μη διορθωτικά γεγονότα** μετά την ημερομηνία αναφοράς).

Τα **μη διορθωτικά γεγονότα**, δεν επηρεάζουν τα ποσά των Οικονομικών καταστάσεων, αλλά:

- **Γίνεται γνωστοποίηση** στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων, εφόσον το γεγονός είναι σημαντικό και η μη γνωστοποίησή του θα επηρέαζε την κατανόηση των καταστάσεων.

Βασικό **στοιχείο προσδιορισμού** των γεγονότων που ανταποκρίνονται στον ορισμό των γεγονότων μετά την ημερομηνία σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων, αποτελεί τόσο **η ημερομηνία αναφοράς όσο και η ημερομηνία κατά την οποία οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις εγκρίνονται από το αρμόδιο όργανο.**

Αν τα γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς υποδηλώνουν ότι η αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας (going concern) δεν ισχύει, οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν καταρτίζονται σε βάση συνέχισης, αλλά σε διαφορετική βάση επιμέτρησης.

13.2. Παραδείγματα εφαρμογής

Παραδείγματα διορθωτικών γεγονότων

Κατωτέρω αναφέρονται ενδεικτικά παραδείγματα **διορθωτικών γεγονότων μετά** την ημερομηνία αναφοράς που απαιτούν από μια οντότητα -Ο.Τ.Α., να προσαρμόσει τα ποσά που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της ή να αναγνωρίζει στοιχεία που δεν είχαν αναγνωριστεί προηγουμένως, π.χ.

α) Δικαστικές υποθέσεις

- Ο Ο.Τ.Α. έχει εκκρεμή αγωγή σε βάρος του στις 31/12/2024.
- Τον Φεβρουάριο 2025(πριν την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού) εκδίδεται δικαστική απόφαση που επιβεβαιώνει την υποχρέωση πληρωμής.
- Πρόκειται για διορθωτικό γεγονός, γιατί αποσαφηνίζει υποχρέωση που υπήρχε ήδη κατά την ημερομηνία ισολογισμού.
- Πρέπει να αναγνωριστεί σχετική πρόβλεψη.

β) Αν μετά τη λήξη της χρήσης προκύψει ότι π.χ. πελάτης - νομική οντότητα είχε ήδη πτωχεύσει πριν από την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, τότε θα πρέπει να σχηματιστεί αντίστοιχη απομείωση των απαιτήσεων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Παράδειγμα μη διορθωτικών γεγονότων

Κατωτέρω αναφέρονται ενδεικτικά παραδείγματα μη διορθωτικών γεγονότων **μετά** την ημερομηνία αναφοράς, τα οποία απαιτούν γνωστοποίηση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, χωρίς να γίνεται αλλαγή των στοιχείων των Οικονομικών καταστάσεων:

- ✓ Πυρκαγιά στις εγκαταστάσεις ιδιοχρησιμοποιούμενου κτιρίου, μετά την ημερομηνία ισολογισμού.
- ✓ Κλοπή σημαντικής αξίας αποθεμάτων από την αποθήκη του Δήμου.
- ✓ Μείωση της αξίας ακινήτων λόγω μεταγενέστερων της ημερομηνίας αναφοράς συνθηκών αγοράς.

14. ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΜΦΩΝΙΑΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ

14.1. Επισκόπηση Θεωρητικού Πλαισίου

Η κατάρτιση Πίνακα συμφωνίας καθαρής θέσης, δεν προβλέπεται διακριτά από τις Εγκυκλίους των Λογιστικών πολιτικών, ούτε από το Π.Δ. 54/2018. Αναφέρεται όμως σαν απαραίτητο στοιχείο συμφωνιών κατά την μετάπτωση από ένα Λογιστικό Πλαίσιο σε άλλο, στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα.

Η Εγκ. 60411 ΕΞ 07-04-2025, κατάρτιση πιλοτικών Ενοποιημένων Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων, πρότεινε, με το πέρας της αναδιατύπωσης, να γίνει μια συμφωνία της καθαρής θέσης πριν και μετά την αναδιατύπωση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (η αναδιατυπωμένη καθαρή θέση θα πρέπει να προκύπτει από την προσθαφαίρεση των εγγραφών αναδιατύπωσης στην αρχική καθαρή θέση). Η συμφωνία αυτή αποσκοπεί στη διευκόλυνση του ελέγχου των αλλαγών που έγιναν από 31/12/2025 βάσει των Κ.Λ.Σ. σε Ισολογισμό 1/1/2026 βάσει του ΛΠΓΚ.

Δεν έχει εκδοθεί συγκεκριμένο υπόδειγμα, αλλά σχετικά υποδείγματα παρατίθενται τόσο στα IPSAS όσο και στα Δ.Π.Χ.Α.

Σχέδιο υποδείγματος πίνακα συμφωνίας καθαρής θέσης συμφωνίας καθαρής θέσης

	Ποσά σε ευρώ
Καθαρή θέση 31.12.2025 , βάση Λογιστικού πλαισίου Π.Δ. 315/1999.	XXXXXXX
Πλέον:	
Μεταβολές (θετικές ή αρνητικές), που προέρχονται από επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, σύμφωνα με το νέο Λογιστικό πλαίσιο.	XXXXXXX
Μεταβολές (θετικές ή αρνητικές), που προέρχονται από αναγνώριση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, σύμφωνα με το νέο Λογιστικό πλαίσιο και αποτιμήθηκαν σύμφωνα με αυτό.	XXXXXXX
Μεταβολές (θετικές ή αρνητικές), που προέρχονται από αποαναγνώριση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων από το παλαιό Λογιστικό πλαίσιο που δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης σύμφωνα με το νέο Λογιστικό πλαίσιο.	XXXXXXX
Καθαρή θέση 0.1.2026 , βάσει Λογιστικού πλαισίου Π.Δ. 54/2018& Λ.Π.Γ.Κ., στο Ισοζύγιο απογραφής.	XXXXXXX

Η κατάρτιση του πίνακα θεωρείται απαραίτητη για σκοπούς λογοδοσίας και ελέγχου.

Για την κατάρτιση του Πίνακα συμφωνίας καθαρής θέσης, έχει εφαρμογή και αντίστοιχη Λογιστική Πολιτική, για την εφαρμογή του ΠΔ 54/2018, περιλαμβάνεται στο Φ.Ε.Κ. Τεύχος Β/3082/14.07.2021 - Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη»

14.2. Διευκρινιστικές ερωτήσεις -απαντήσεις σχετικά με θέματα απογραφής

➤ **ΕΡ. Ποια η χρησιμότητα του πίνακα συμφωνίας καθαρής θέσης;**

ΑΠ. Η κατάρτιση του πίνακα συμφωνίας καθαρής θέσης (*reconciliation table*), απεικονίζει κατά την περίοδο που διαρκεί η απογραφή έναρξης την συμφωνία των ιδίων κεφαλαίων, μεταξύ των λογιστικών πλαισίων του Π.Δ. 54/2018 και του Π.Δ. 315/2019 και διευκολύνει τον εντοπισμό και διερεύνηση πιθανών λαθών. Απεικονίζει την δικαιολόγηση όλων των αλλαγών που έγιναν από 31/12/2025 βάσει των ΚΛΣ (Ισολογισμός 31.12.2025), στον Ισολογισμό Απογραφής της 1/1/2026 βάσει του Λ.Π.Γ.Κ.



ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ



Κεντρική Ένωση
Δήμων Ελλάδας

ΟΔΗΓΙΕΣ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΤΩΝ Ο.Τ.Α. ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ Π.Δ. 54/2018

Έκδοση v.1



ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2025



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ ΤΟΠΙΚΗΣ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΚΑΙ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

Πίνακας περιεχομένων

1.	ΕΙΣΑΓΩΓΗ	2
2.	ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ - ΠΔ 54/2018	2
3.	ΟΙ ΒΑΣΙΚΕΣ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΤΟΥ ΠΔ 54/2018	3
4.	ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ	4
4.1	Σχέδιο Λογαριασμών του ΠΔ 54 /2018	5
4.2	Υποσύστημα Διαχείρισης Προϋπολογισμού	7
4.2.1	Διαχείριση προϋπολογισμού (Κατάρτιση - Εκτέλεση - Παρακολούθηση)	7
4.2.2	Προϋπολογισμός κατά πηγή χρηματοδότησης	9
4.2.3	Διοικητική ταξινόμηση	9
4.3	Λογιστικά Μητρώα	10
4.3.1	Ενσώματα και άυλα πάγια στοιχεία (Μητρώο Παγίων κατά το Π.Δ 54/2018)	11
4.3.2	Παρακολούθηση μισθώσεων (Μητρώο Μισθώσεων κατά το Π.Δ. 54/2018)	12
4.3.3	Παρακολούθηση (α) Προμηθευτών/Πιστωτών/Πελατών/Χρεωστών, (β) Επισφαλών Απαιτήσεων και (γ) Τραπεζικών Λογαριασμών (κατά το Π.Δ. 54/2018)	12
4.3.3.1	Χρηματοοικονομικά στοιχεία (περιουσιακά στοιχεία - υποχρεώσεις)	13
4.3.4	Διαχείριση έργων	15
4.3.5	Διαχείριση Υλικών – Αποθήκη (Μητρώο Αποθεμάτων ή Βιβλίο Αποθήκης κατά το Π.Δ. 54)	16
4.3.6	Μητρώο παραχωρήσεων.	16
4.4	Κέντρα κόστους	16
4.5	Κατάρτιση Προσαρτήματος (Σημειώσεων) επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων	17

1. Εισαγωγή

Το παρόν κείμενο περιλαμβάνει οδηγίες για την προσαρμογή των Πληροφοριακών Συστημάτων (ΠΣ) των ΟΤΑ με σκοπό την κάλυψη των αναγκών εφαρμογής του ΠΔ 54/2018. Αποτελεί βοήθημα για τους Δήμους προκειμένου να υλοποιήσουν τις απαραίτητες αλλαγές στα ΠΣ τους.

Το κείμενο καθορίζει το ελάχιστο επίπεδο των απαιτήσεων των πληροφοριακών συστημάτων. Τα συγκεκριμένα χαρακτηριστικά των πληροφοριακών συστημάτων των Δήμων μπορεί να τις υπερκαλύπτουν, αλλά δεν θα πρέπει να υπολείπονται αυτών.

Για τη σύνταξη του κειμένου των οδηγιών λήφθηκαν υπόψη:

Α) Η εγκύκλιος με Αρ. Πρωτ. : 2 / 905 / ΔΛΓΚ, 13- 1- 2025 «Εφαρμογή του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης στις λοιπές οντότητες (φορείς) της Γενικής Κυβέρνησης στο πλαίσιο της Λογιστικής Μεταρρύθμισης».

- α. Το περιεχόμενο του Παραδοτέου 3Α - Σύνταξη επιχειρησιακών απαιτήσεων Πληροφοριακών Συστημάτων, του έργου «Υπηρεσίες υποστήριξης για τη λογιστική μεταρρύθμιση των φορέων (οντοτήτων) της Γενικής Κυβέρνησης (ΦΓΚ) βάσει του ΠΔ 54/2018», που συντάχθηκε από το Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών (Σεπτέμβριος 2024) για λογαριασμό του Υπουργείου Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών.
- β. Η Απόφαση με Αριθμ. 2/45253/ΔΠΓΚ με τίτλο «Σχέδιο λογαριασμών του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης και κοινή οικονομική ταξινόμηση του Προϋπολογισμού των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης» ΦΕΚ 3364/ 1-7-2025.
- γ. Η Απόφαση 41522 με τίτλο «Παροχή οδηγιών για την κατάρτιση του προϋπολογισμού των δήμων, οικονομικού έτους 2026» ΦΕΚ 4157/30-7-2025 των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών και Εσωτερικών.
- δ. Η Απόφαση 41525 με τίτλο «Παροχή οδηγιών για την κατάρτιση του προϋπολογισμού των περιφερειών, οικονομικού έτους 2026» ΦΕΚ 4158/30-7-2025 των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών και Εσωτερικών.

Τις οδηγίες διαμόρφωσε ο Ιωάννης Γούπιος, Διευθυντής Οικονομικής Ανάπτυξης, Οργάνωσης & Περιβάλλοντος της Ε.Ε.Τ.Α.Α.

Χρήσιμες παρατηρήσεις και προσθήκες στο κείμενο των οδηγιών διατύπωσαν οι :

- Σάνδρα Κοέν, Καθηγήτρια Λογιστικής Ο.Π.Α.
- Παναγιώτης Βρουστούρης, Ορκωτός Ελεγκτής, MPI Hellas Ανώνυμη Ελεγκτική Εταιρεία

2. Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης - ΠΔ 54/2018

Με το ΠΔ 54/2018 «Ορισμός του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης» (Α' 103), καθορίζεται το λογιστικό πλαίσιο που διέπει τις οντότητες της γενικής κυβέρνησης, όπως αυτές καθορίζονται από το μητρώο της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής (ΕΛΣΤΑΤ). Καλύπτει

συνολικά όλους τους υποτομείς της Γενικής Κυβέρνησης και παρουσιάζει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες, που αποτυπώνονται λογιστικά βάσει της παραδοχής του δεδουλευμένου και της συνέχισης της δραστηριότητας της οντότητας.

Τα βασικά χαρακτηριστικά του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης (ΛΠΓΚ) είναι τα εξής:

1. Η υιοθέτηση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος με ενιαίο τρόπο για το σύνολο των οντοτήτων της Γενικής Κυβέρνησης.
2. Η εφαρμογή λογιστικής δεδουλευμένης βάσης, η οποία βασίζεται στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (IPSAS).
3. Η εφαρμογή κοινού σχεδίου λογαριασμών με ενιαία οικονομική ταξινόμηση για τον προϋπολογισμό και τη λογιστική.
4. Η δυνατότητα παρακολούθησης πολλαπλών ταξινομήσεων εκ των οποίων η οικονομική, η διοικητική και η λειτουργική είναι υποχρεωτικές.

Η βασική καινοτομία του Σχεδίου Λογαριασμών του ΠΔ 54/2018 (Α'103) είναι η εφαρμογή του τόσο για σκοπούς προϋπολογισμού όσο και λογιστικής από το σύνολο των υποτομέων της Γενικής Κυβέρνησης, καθώς αντικαθιστά τα υφιστάμενα κλαδικά λογιστικά σχέδια και τους σχετικούς κώδικες κατάταξης εσόδων και εξόδων προϋπολογισμού, διευκολύνοντας έτσι τη λογοδοσία και ενισχύοντας τη διαφάνεια και τη συγκρισιμότητα.

3. Οι βασικές προβλέψεις του ΠΔ 54/2018

Οι βασικές προβλέψεις του ΠΔ 54/2018 που επηρεάζουν τα ΠΣ είναι οι ακόλουθες :

- Κοινό σχέδιο λογαριασμών για λογιστική και προϋπολογισμό.
- Σχέδιο λογαριασμών πέμπτου (υποχρεωτικού) βαθμού Χ.Χ.Χ.ΧΧ.ΧΧ για όλους τους λογαριασμούς και έκτου (υποχρεωτικού) βαθμού Χ.Χ.Χ.ΧΧ.ΧΧ.ΧΧΧ για την ανάλυση του δευτεροβάθμιου λογαριασμού 2.1 «Παροχές σε εργαζόμενους» (μείζων κατηγορία 21).
- Απαιτήσεις κίνησης ειδικών λογαριασμών Χ.Χ.Χ.ΧΧ.90-Χ.Χ.Χ.ΧΧ.99
- Ενιαία οικονομική ταξινόμηση για τον Τακτικό Προϋπολογισμό και τον Προϋπολογισμό Δημοσίων Επενδύσεων.
- Πρόβλεψη συγκεκριμένων Λογιστικών Μητρώων.
- Μη διάκριση λογαριασμών εσόδων χρήσης και προηγούμενων χρήσεων.
- Έμφαση σε θέματα απομείωσης και διάκρισής τους από τις προβλέψεις.
- Δυνατότητα παρακολούθησης και άλλων ταξινομήσεων πλέον της οικονομικής.
- Μη πρόβλεψη υποχρέωσης τήρησης αναλυτικής λογιστικής¹.

¹ Στο σχέδιο λογαριασμών του Π.Δ. 54/2018 δεν προβλέπεται υποχρέωση τήρησης λογαριασμών αναλυτικής λογιστικής και δεν παρέχεται σχετικό κύκλωμα λογαριασμών με συγκεκριμένη τυποποίηση. Οι οντότητες της Γενικής Κυβέρνησης δύναται να αναπτύξουν κύκλωμα αναλυτικής λογιστικής σύμφωνα με τις ανάγκες της

- Μη πρόβλεψη υποχρέωσης τήρησης λογαριασμών τάξεως².
- Νέες χρηματοοικονομικές καταστάσεις

4. Πληροφοριακά Συστήματα Οικονομικής Διοίκησης και Διαχείρισης

Τα λογιστικά ΠΣ των ΟΤΑ πρέπει να ικανοποιούν συγκεκριμένα κριτήρια, όπως:

- Να διευκολύνουν τις λογιστικές διαδικασίες καταχώρισης.
- Να παράγουν, αυτόματα κατά το δυνατόν, τις απαραίτητες πληροφορίες για σκοπούς αναφοράς του προϋπολογισμού, της λογιστικής του δεδουλευμένου και των εθνικών λογαριασμών.
- Να είναι σε θέση να επικοινωνούν με άλλα πληροφοριακά συστήματα για ανταλλαγή και ανάκτηση δεδομένων, και
- Να είναι ευέλικτα ώστε να μπορούν να ανταποκρίνονται σε μελλοντικές ανάγκες.
- Να παρέχουν ιχνηλασιμότητα ενεργειών.

Το ΠΣ πρέπει επίσης να επιτρέπει:

- Την ταυτόχρονη διαχείριση προϋπολογισμού και λογιστικής σύμφωνα με το θεσμικό πλαίσιο.
- Την παραγωγή αναλυτικών καθολικών για όλους τους τηρούμενους λογαριασμούς.
- Την παραγωγή αναλυτικού ημερολογίου εγγραφών, με τους κινηθέντες λογαριασμούς ανά λογιστική εγγραφή – καταχώρηση.
- Την παραγωγή αναλυτικού ισοζυγίου λογαριασμών για όλους τους λογαριασμούς του σχεδίου με υπόλοιπα έναρξης, κινήσεις περιόδου και υπόλοιπα τέλους περιόδου.
- Την αυτόματη μεταφορά των οριστικών υπολοίπων τέλους των λογαριασμών του ισολογισμού στην επόμενη περίοδο.
- Την αυτόματη μεταφορά των οριστικών υπολοίπων τέλους των αποτελεσματικών λογαριασμών, στους προβλεπόμενους λογαριασμούς της καθαρής θέσης.
- Την αυτόματη σύνταξη μέσω παραμετροποίησης των πινάκων, ή προσχεδίων αυτών, των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, των δημοσιονομικών αναφορών και του προϋπολογισμού, μέσω κατάλληλης συνδεσμολογίας με το σχέδιο λογαριασμών.
- Την αυτόματη παραγωγή των κατάλληλων αναφορών για υποβολή τους στους

επιχειρησιακής τους λειτουργίας (ΦΕΚ 3364/1-7-2025).

² Στο σχέδιο λογαριασμών δεν προβλέπεται συγκεκριμένο και διακριτό κύκλωμα λογαριασμών τάξεως. Οι οντότητες της Γενικής Κυβέρνησης δύναται να διατηρήσουν την ανάπτυξη των ανωτέρω λογιστικών κυκλωμάτων (αναλυτική λογιστική και λογαριασμοί τάξεως) ή να αξιοποιήσουν τις δυνατότητες των κατά περίπτωση πληροφοριακών τους συστημάτων, εφόσον οι εν λόγω επιλογές τους εξυπηρετούν για εσωτερική και μόνο χρήση/πληροφόρηση και για την κατάρτιση αναφορών (ΦΕΚ 3364/1-7-2025).

αρμόδιους Φορείς όπως ενδεικτικά: Πολυετής Δημοσιονομικός Προγραμματισμός (ΠΔΠ), Αναλυτικός Ετήσιος Προϋπολογισμός, Πίνακας Στοχοθεσίας Οικονομικών Αποτελεσμάτων, Μηνιαίος Απολογισμός Εσόδων – Εξόδων, Χρηματοοικονομικά στοιχεία ισολογισμού, Αναφορά Μητρώου Δεσμεύσεων, Αναφορές Πολυετών Δεσμεύσεων, Ετήσιες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις, Στοιχεία Εκτελεστέων Έργων κ.λπ. σύμφωνα με την επικείμενη απόφαση του Υπουργείου Εσωτερικών για το περιεχόμενο των στοιχείων που θα υποβάλλονται στον Κόμβο Διαλειτουργικότητας Οικονομικής Πληροφόρησης Τοπικής Αυτοδιοίκησης από το έτος 2026 και εφεξής.

- Τον διαχωρισμό των συναλλαγών σε ενδοκυβερνητικές και μη ενδοκυβερνητικές ανάλογα με την ιδιότητα των συναλλασσόμενων (φορείς γενικής κυβέρνησης ή της τοπικής αυτοδιοίκησης ή όχι).
- Την παρακολούθηση των κινήσεων του προϋπολογισμού και των υπολοίπων των χρηματοοικονομικών στοιχείων του ισολογισμού (διαθέσιμα, υποχρεώσεις, δάνεια) ανά πηγή χρηματοδότησης.
- Την ανάλυση εάν ο λογαριασμός αφορά την παρούσα ή προηγούμενες χρήσεις. Αυτή η απαίτηση είναι ιδιαίτερα χρήσιμη για τους ΟΤΑ αλλά και άλλες περιπτώσεις φορέων καθώς το νέο σχέδιο λογαριασμών δεν διαφοροποιεί τα έσοδα/έξοδα της παρούσας χρήσης από αυτά των προηγούμενων χρήσεων.

Για την εφαρμογή του ΠΔ 54/2018 απαιτείται ένα σύγχρονο ΠΣ για την παρακολούθηση των διαδικασιών των ΟΤΑ, καλύπτοντας παράλληλα τις υποχρεώσεις τους ως φορείς Γενικής Κυβέρνησης. Το ΠΣ πρέπει να διαθέτει σημαντικές δυνατότητες για την κάλυψη και την παρακολούθηση των εσωτερικών αναγκών του ΟΤΑ, ενώ, με τους αυτοματισμούς που θα περιλαμβάνει, να επιτρέπει να εξοικονομείται πολύ περισσότερος χρόνος από αυτόν που αφιερώνεται για την ενημέρωσή του.

4.1 Σχέδιο Λογαριασμών του ΠΔ 54 /2018

Το σχέδιο λογαριασμών του ΠΔ 54/2018³ είναι κοινό για **την λογιστική και τον προϋπολογισμό.**

Η οικονομική ταξινόμηση αντανακλά τη φύση των λογαριασμών και το απαιτούμενο επίπεδο ανάλυσης και συγκέντρωσης των πληροφοριών. Η ανάλυση ακολουθεί τα πρότυπα του Ευρωπαϊκού Συστήματος Λογαριασμών (European System of Accounts -ESA), και συμπληρωματικά του συστήματος Χρηματοοικονομικής Στατιστικής Κυβερνήσεων (Governmental Financial Statistics- GFS). Η οικονομική ταξινόμηση

³ Εγκύκλιος Αρ. Πρωτ. : 2 / 905 / ΔΛΓΚ, 13- 1- 2025 «Εφαρμογή του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης στις λοιπές οντότητες (φορείς) της Γενικής Κυβέρνησης στο πλαίσιο της Λογιστικής Μεταρρύθμισης» και Απόφαση με Αριθμ. 2/45253/ΔΠΓΚ με τίτλο «Σχέδιο λογαριασμών του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης και κοινή οικονομική ταξινόμηση του Προϋπολογισμού των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης» ΦΕΚ 3364/ 1-7-2025.

αποτελεί τη βάση σύνταξης όλων των χρηματοοικονομικών αναφορών συμπεριλαμβανομένων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Οι λογαριασμοί του σχεδίου λογαριασμών ταξινομούνται σε οκτώ ομάδες, ως εξής:

- ομάδα λογαριασμών 1: Έσοδα,
- ομάδα λογαριασμών 2: Δαπάνες,
- ομάδα λογαριασμών 3: Ενσώματα Πάγια, Άυλα Πάγια και Αποθέματα,
- ομάδα λογαριασμών 4: Χρηματοοικονομικά Περιουσιακά Στοιχεία,
- ομάδα λογαριασμών 5: Χρηματοοικονομικές Υποχρεώσεις,
- ομάδα λογαριασμών 6: Προβλέψεις,
- ομάδα λογαριασμών 7: Λοιπές Οικονομικές Ροές,
- ομάδα λογαριασμών 8: Λογαριασμοί Καθαρής Θέσης.

Για τη λογιστική παρακολούθηση και διαχείριση οι λογαριασμοί μέχρι και τον πέμπτο βαθμό ορίζονται ως υποχρεωτικοί και κοινοί για το σύνολο των οντοτήτων της Γενικής Κυβέρνησης, εξαιρουμένης της μείζονος κατηγορίας 21 «Παροχές σε εργαζόμενους», η οποία αναπτύσσεται έως και τον έκτο βαθμό ανάλυσης. Η εκάστοτε οντότητα της Γενικής Κυβέρνησης δύναται να αναπτύσσει σε κατώτερο βαθμό το σχέδιο λογαριασμών για ίδια πληροφόρηση σύμφωνα με τις ανάγκες της.

Πιο συγκεκριμένα, η οικονομική ταξινόμηση αναπτύσσεται σε πεμπτοβάθμιους λογαριασμούς, εκ των οποίων ο πρώτος δηλώνει την ομάδα λογαριασμών. Ο δεύτερος, τρίτος, και τέταρτος βαθμός αναλύουν σε περαιτέρω κατηγορίες τον εκάστοτε προηγούμενο βαθμό, ανάλογα με τη φύση τους και το απαιτούμενο επίπεδο συγκέντρωσης των πληροφοριών. Ο πέμπτος βαθμός του σχεδίου λογαριασμών, αναλύει περαιτέρω τον τέταρτο βαθμό και αναπτύσσεται σε διψήφιους λογαριασμούς (01 – 99). Ομοίως, ο τέταρτος βαθμός αναπτύσσεται σε διψήφιους λογαριασμούς. Ο πρώτος, δεύτερος και τρίτος βαθμός, έχουν από ένα ψηφίο. Ο έκτος βαθμός της μείζονος κατηγορίας 2.1 έχει 3 ψηφία.

Το σχέδιο λογαριασμών τηρείται σε υποχρεωτικό βαθμό ανάλυσης μέχρι τον 5^ο βαθμό για όλες τις οντότητες Γενικής Κυβέρνησης με κοινή κωδικοποίηση λογαριασμών εξαιρουμένης της μείζονος κατηγορίας 21 «Παροχές σε εργαζόμενους», η οποία αναπτύσσεται έως και τον έκτο βαθμό ανάλυσης, ενώ παρέχεται η δυνατότητα ανάπτυξης εξατομικευμένων λογαριασμών στον 6ο βαθμό (αλλά και αναλυτικότερων) από την εκάστοτε οντότητα για την κάλυψη των ατομικών της αναγκών πληροφόρησης σε όλους τους λογαριασμούς εκτός της μείζονος κατηγορίας 2.1 στην οποία η κωδικοποίηση στον έκτο βαθμό είναι υποχρεωτική. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η συλλογή των οικονομικών στοιχείων των λοιπών οντοτήτων της Γενικής Κυβέρνησης για σκοπούς ελέγχου, κατάρτισης χρηματοοικονομικών καταστάσεων κ.λπ. θα γίνεται σε επίπεδο ανάλυσης πεμπτοβάθμιου ή και ανώτερου βαθμού λογαριασμών σύμφωνα με τις οδηγίες του Υπουργείου Εσωτερικών κατόπιν διαβούλευσης και με το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους.

Για την κατάρτιση, εκτέλεση και παρακολούθηση του προϋπολογισμού των ΟΤΑ α'

και β' βαθμού χρησιμοποιείται ο πέμπτος βαθμός ανάλυσης της οικονομικής ταξινόμησης με την εξαίρεση της μείζονος κατηγορίας 21 «Παροχές σε εργαζόμενους», η οποία αναπτύσσεται έως και τον έκτο βαθμό ανάλυσης.

Όπως προαναφέρθηκε θα χρησιμοποιούνται οι ίδιοι κωδικοί και για τα δύο συστήματα του προϋπολογισμού και της λογιστικής, χωρίς αυτό να σημαίνει ότι:

- i. Θα κινείται ταυτόχρονα ο ίδιος λογαριασμός και στα δύο συστήματα,
- ii. Θα χρησιμοποιούνται όλοι οι λογαριασμοί και στα δύο συστήματα, και
- iii. Οι λογαριασμοί θα περιλαμβάνουν τα ίδια ποσά και στα δύο συστήματα.

Παρότι δηλαδή οι λογαριασμοί θα είναι ίδιοι, τα συστήματα του προϋπολογισμού και της λογιστικής θα αποτελούν δύο ανεξάρτητα μεταξύ τους συστήματα. Επίσης, οι λοιπές ταξινομήσεις που θα προστεθούν σταδιακά, όπως, διοικητική, λειτουργική, κοστολογική κτλ. θα αποτελούν **διακριτό και ανεξάρτητο μέρος** των κατά τα ανωτέρω λογαριασμών. Ειδικά το θέμα της πηγής χρηματοδότησης και των υπηρεσιών ως ανεξάρτητων ταξινομήσεων στους Δήμους αναλύεται στη συνέχεια.

Η ενημέρωση των λογαριασμών στη λογιστική θα γίνεται ανεξάρτητα από την ενημέρωση των ιδίων λογαριασμών του προϋπολογισμού. Η ενημέρωση των λογαριασμών στη λογιστική θα γίνεται σε δουλευμένη βάση, ενώ για την ενημέρωση των λογαριασμών του προϋπολογισμού πρέπει να παρέχεται η δυνατότητα, η ενημέρωση να γίνεται είτε σε ταμιακή είτε σε δουλευμένη βάση. Ταυτόχρονα, στο σύστημα του προϋπολογισμού θα παρακολουθούνται όλες οι από το νόμο απαραίτητες φάσεις εκτέλεσής του.

Για τις λοιπές ταξινομήσεις πλην της οικονομικής το σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα παρακολούθησής τους, με συγκέντρωση των σχετικών πληροφοριών ανά ταξινόμηση σε συγκεκριμένα ψηφία - κωδικούς τα οποία θα είναι τμήμα του κωδικού της βασικής οικονομικής ταξινόμησης σε σειριακή μορφή.

Οι Αποφάσεις 41522 (ΦΕΚ 4157/30-7-2025) και 41525 (4158/1-7-2025) ορίζουν τις ταξινομήσεις που αφορούν τους Δήμους και τις περιφέρειες αντίστοιχα, αναφορικά με την πηγή χρηματοδότησης και τις Υπηρεσίες. Για τις περιφέρειες υπάρχει ένα (1) ψηφίο πλέον της υφιστάμενης κωδικοποίησης που χρησιμοποιούν οι περιφέρειες (όσον αφορά στους φορείς - υποφορείς μετά τις περιφερειακές ενότητές τους), ενώ για τους δήμους τρία (3) συνολικά ψηφία εκ των οποίων το πρώτο είναι η πηγή χρηματοδότησης του εσόδου ή του εξόδου ενώ τα υπόλοιπα δύο αφορούν τις υπηρεσίες των Δήμων.

Η χρήση των λοιπών ταξινομήσεων θα γίνεται πάντα στον χαμηλότερο βαθμό της οικονομικής ταξινόμησης.

Όλοι οι αναλυτικοί λογαριασμοί του προϋπολογισμού μπορούν να αντιστοιχίζονται με όλες τις υπηρεσίες κατά περίπτωση.

4.2 Υποσύστημα Διαχείρισης Προϋπολογισμού

4.2.1 Διαχείριση προϋπολογισμού (Κατάρτιση - Εκτέλεση - Παρακολούθηση)

Το Πληροφοριακό Σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα για την παρακολούθηση και εκτέλεση του προϋπολογισμού σε όλες τις φάσεις που

απαιτείται, δηλαδή η ενημέρωση των λογαριασμών του προϋπολογισμού για σκοπούς οικονομικών αναφορών, θα αποτελεί μέρος του υποσυστήματος παρακολούθησης και εκτέλεσης του προϋπολογισμού.

Πιο συγκεκριμένα η εφαρμογή πρέπει να εξυπηρετεί :

- Την κατάρτιση του προϋπολογισμού των ΟΤΑ, σύμφωνα με τους κανόνες του ισχύοντος θεσμικού πλαισίου.
- Την αυτόματη εκτέλεση των ελέγχων ορθότητας κατάρτισης του προϋπολογισμού όπως περιγράφονται από το ισχύον θεσμικό πλαίσιο.
- Την κατάρτιση και παρακολούθηση της στοχοθεσίας (πρότυπων πινάκων στοχοθεσίας κλπ).
- Την σύνταξη Πίνακα Δημοσιονομικού Προγραμματισμού σύμφωνα με την υπ. αρ. Υ.Α. 2/45253/ΔΠΓΚ/ΦΕΚ Β 3364/1.7.2025
- Τη δημιουργία προϋπολογισμού επόμενων ετών (τριετίας).

Ειδικότερα:

- Τα έσοδα και τα έξοδα εγγράφονται και εμφανίζονται στον ενιαίο προϋπολογισμό που συντάσσεται βάσει της ταξινόμησης του προϋπολογισμού.
- Η παρακολούθηση του προϋπολογισμού παρέχει λεπτομερή καταγραφή της εκτέλεσης του προϋπολογισμού.
- Η παρακολούθηση του προϋπολογισμού καταγράφει όλα τα προβλεπόμενα στάδια εκτέλεσής του ως προς τα έσοδα και τα έξοδα. Ειδικότερα το σύστημα παρακολούθησης του προϋπολογισμού πρέπει να παρέχει, κατ' ελάχιστον, τις εξής πληροφορίες :
 - (α) τον εγκεκριμένο αναλυτικό προϋπολογισμό εσόδων και την τυχόν αναμόρφωσή του,
 - (β) τα βεβαιωθέντα έσοδα,
 - (γ) τα εισπραχθέντα κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους, καθώς και τα ανείσπρακτα έσοδα,
 - (δ) τις επιστροφές εσόδων,
 - (ε) τον εγκεκριμένο αναλυτικό προϋπολογισμό εξόδων, την τυχόν αναμόρφωσή του και τα όρια διάθεσης των πιστώσεών του,
 - (στ) τις ανειλημμένες δεσμεύσεις,
 - (ζ) τις υπολειπόμενες προς διάθεση πιστώσεις,
 - (η) τα ποσά των υποχρεώσεων βάσει νομότυπων παραστατικών ή ισοδύναμων εγγράφων,
 - (θ) τα ποσά των πληρωμών,
 - (ι) τις απλήρωτες υποχρεώσεις,
 - (κ) τις εκκρεμείς δεσμεύσεις.

Παράλληλα, το σύστημα διαχείρισης του προϋπολογισμού πρέπει τηρεί το Μητρώου Δεσμεύσεων (Μ.Δ.) και των πολυετών υποχρεώσεων, αναλυτικά και συγκεντρωτικά σύμφωνα με τις απαιτήσεις του θεσμικού πλαισίου 4270/2014 και ΠΔ 80/2016 και την εγκύκλιο 214709/9-12-205/ΓΛΚ (ΑΔΑ: ΠΠΝΨΗ-6ΞΣ) «Παροχή οδηγιών αναφορικά με την ανάληψη υποχρεώσεων από τους λοιπούς φορείς Γενικής Κυβέρνησης συμπεριλαμβανόμενων των ΟΤΑ εν όψει ισχύος από 1.1.2026 του Σχεδίου Λογαριασμών του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης».

4.2.2 Προϋπολογισμός κατά πηγή χρηματοδότησης

Η εφαρμογή του ΠΔ 54/2018 για τους ΟΤΑ προβλέπει την παρακολούθηση του προϋπολογισμού ανά «πηγή χρηματοδότησης», υπό την έννοια της πηγής προέλευσης της πίστωσης.

Σύμφωνα με τα αναφερόμενα στις σχετικές Αποφάσεις 41522 και 41525 προβλέπεται ένα ψηφίο για την πηγή χρηματοδότησης τόσο των εσόδων όσο και των εξόδων τόσο στους Δήμους όσο και τις Περιφέρειες. Το ψηφίο αυτό λαμβάνει τις τιμές 0 έως και 5.

Πιο συγκεκριμένα:

Το Χ=0, όταν το έσοδο ή το έξοδο αφορά στον τακτικό προϋπολογισμό.

Το Χ=1, όταν το έσοδο ή το έξοδο αφορά στο Εθνικό Σκέλος του Προγράμματος δημοσίων Επενδύσεων (ΠΔΕ).

Το Χ=2, όταν το έσοδο ή το έξοδο αφορά στο Συγχρηματοδοτούμενο Σκέλος του ΠΔΕ.

Το Χ=3, όταν το έσοδο ή το έξοδο αφορά στο Ταμείο Ανάκαμψης και Ανθεκτικότητας (ΤΑΑ).

Το Χ=4, όταν το έσοδο ή το έξοδο αφορά στο Πράσινο Ταμείο.

Το Χ=5, όταν το έσοδο ή το έξοδο αφορά στα Προγράμματα Φιλόδημος Ι, Αντώνης Τρίτσης και άλλα συναφή προγράμματα.

4.2.3 Διοικητική ταξινόμηση

Η εφαρμογή του ΠΔ 54/2018 για τους ΟΤΑ προβλέπει την παρακολούθηση του προϋπολογισμού ανά Υπηρεσία. Εάν θεωρηθεί ότι η παρακολούθηση των Υπηρεσιών στους Δήμους αποτελεί μιας μορφής Διοικητική Ταξινόμηση παρόλο που δεν αναφέρεται ξεκάθαρα κάτι τέτοιο, αυτή αφορά (σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην Απόφαση 41522/30-7-2025) μόνο τον προϋπολογισμό. Η κωδικοποίηση των Υπηρεσιών έχει δύο ψηφία και προηγείται ένα ψηφίο που αντιστοιχεί στην πηγή χρηματοδότησης (όπως αναφέρθηκε στην προηγούμενη παράγραφο) τόσο των εσόδων όσο και των εξόδων στους Δήμους.

Έτσι, οι Υπηρεσίες στις οποίες κατανέμονται τα έσοδα και τα έξοδα του προϋπολογισμού των Δήμων χαρακτηρίζονται με ένα τριψήφιο κωδικό αριθμό, το

πρώτο ψηφίο εκ των οποίων αφορά την πηγή χρηματοδότησης, ως εξής:

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ
X00	ΓΕΝΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ
X10	ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ
X15	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΟΛΙΤΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΑΘΛΗΤΙΣΜΟΥ
X20	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΚΑΘΑΡΙΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ ΗΛΕΚΤΡΟΦΩΤΙΣΜΟΥ
X25	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΥΔΡΕΥΣΗΣ, ΑΡΔΕΥΣΗΣ ΚΑΙ ΑΠΟΧΕΤΕΥΣΗΣ
X30	ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ
X35	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΡΑΣΙΝΟΥ
X40	ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΠΟΛΕΟΔΟΜΙΑΣ
X45	ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΝΕΚΡΟΤΑΦΕΙΩΝ
X50	ΔΗΜΟΤΙΚΗ ΑΣΤΥΝΟΜΙΑ
X55	ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ
X60	ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΠΟΥ ΑΦΟΡΑ ΣΤΑ ΖΩΑ ΣΥΝΤΡΟΦΙΑΣ
X65	ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΠΟΥ ΑΦΟΡΑ ΣΤΗΝ ΠΟΛΙΤΙΚΗ ΠΡΟΣΤΑΣΙΑ
X70	ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΠΟΥ ΑΦΟΡΑ ΣΤΙΣ ΣΧΟΛΙΚΕΣ ΜΟΝΑΔΕΣ
X90	ΛΟΙΠΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ

Επιτρέπεται για λόγους παρακολούθησης ή μηχανογραφικούς, η περαιτέρω ανάπτυξη από τους Δήμους της κωδικοποίησης των παραπάνω Υπηρεσιών ως πρόθεμα του υποχρεωτικού τριψήφιου κωδικού. Στο τέλος του προθέματος αυτού χρησιμοποιείται τελεία, ώστε ο υποχρεωτικός τριψήφιος κωδικός που ακολουθεί να παρακολουθείται διακριτά.

Αντίστοιχα στις Περιφέρειες προστίθεται υποχρεωτικά ως πρώτο ψηφίο της εν λόγω κωδικοποίησης ο αριθμός Χ, όπως παρουσιάστηκε ανωτέρω, επί της υφιστάμενης κωδικοποίησης που χρησιμοποιούν οι περιφέρειες, όσον αφορά στους φορείς-υποφορείς μετά τις περιφερειακές ενότητές τους. Τα πληροφοριακά συστήματα των περιφερειών δύναται ομοίως να παρέχουν τη δυνατότητα κατανομής των εσόδων και εξόδων ανά υπηρεσία.

4.3 Λογιστικά Μητρώα

Βάσει των κανόνων που θέτει το ΛΠΓΚ, η σύνταξη και η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των οντοτήτων Γενικής Κυβέρνησης προϋποθέτουν αναγκαίες και ουσιώδεις πληροφορίες, οι οποίες πρέπει να αντλούνται μέσω στοχευμένων επιχειρησιακών ενεργειών, όπως η δημιουργία και η τήρηση αξιόπιστων Λογιστικών Μητρώων. Η εγκύκλιος με τίτλο «Εφαρμογή του

Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης στις λοιπές οντότητες (φορείς) της Γενικής Κυβέρνησης στο πλαίσιο της Λογιστικής Μεταρρύθμισης» Αριθμός 2/905/ΔΛΓΚ 13/1/2025 προβλέπει την ανάπτυξη ενός συνόλου λογιστικών μητρώων και αρχείων δηλαδή του Μητρώου Παγίων, του Μητρώου Αποθεμάτων (Βιβλίου Αποθήκης), του Μητρώου Μισθώσεων, των Μητρώων Προμηθευτών / Πιστωτών / Πελατών / Χρεωστών, του Μητρώου Επισφαλών Απαιτήσεων, του Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και του Μητρώου Παραχωρήσεων.

Από τεχνικής άποψης, οι αναλυτικές πληροφορίες των λογιστικών μητρώων συνήθως αντλούνται από τα υποσυστήματα του εγκατεστημένου ΠΣ, τα οποία καταγράφουν και παρακολουθούν τις εν λόγω πληροφορίες στο τελευταίο απαιτούμενο επίπεδο και η μεταφορά τους γίνεται συγκεντρωτικά στους τηρούμενους λογαριασμούς του σχεδίου λογαριασμών, βάσει των προβλεπόμενων από το λογιστικό πλαίσιο. Για παράδειγμα, στο λογαριασμό έσοδα από φόρους μιας περιόδου, μπορεί να μεταφέρεται στο τέλος του μήνα το συνολικό ποσό των φόρων από όλους τους υπόχρεους, οι οποίοι αναλυτικά κατά ΑΦΜ (οι υπόχρεοι) παρακολουθούνται στο σχετικό μητρώο (υποσύστημα).

Τα διάφορα λογιστικά μητρώα δεν είναι απαραίτητο να λειτουργούν μεμονωμένα το καθένα. Ανάλογα με τις δυνατότητες των υπαρχόντων ή των νέων συστημάτων που θα υιοθετηθούν, οι σχετικές πληροφορίες μπορεί να αντλούνται είτε από ένα υποσύστημα είτε από συνδυασμό αυτών. Για παράδειγμα, οι αναλύσεις των προμηθευτών της οντότητας μπορεί να προκύπτουν από το υποσύστημα Διαχείρισης Δαπανών- Δεσμεύσεων. Σημειώνεται ότι αυτό που είναι καθοριστικής σημασίας είναι, η δυνατότητα παροχής των απαιτούμενων πληροφοριών για την σύνταξη των χρηματοοικονομικών αναφορών και όχι ποια είναι ή πως ονομάζονται τα διάφορα μητρώα που πρέπει να παρακολουθούν και να παρέχουν με αξιόπιστο τρόπο αυτές τις πληροφορίες.

Τέλος, οι απαιτούμενες πληροφορίες μπορεί να προκύπτουν είτε από αυτόνομα συστήματα της οντότητας, είτε μέσω διασύνδεσης των συστημάτων της με συστήματα άλλων υπερκείμενων, παράλληλων, υποκείμενων ή τρίτων οντοτήτων.

Βάσει των ανωτέρω, οι απαραίτητες πληροφορίες που απαιτούνται για την εφαρμογή του ΠΔ 54/2018 και πρέπει να παρέχονται μέσω των ΠΣ είναι οι εξής:

4.3.1 Ενσώματα και άυλα πάγια στοιχεία (Μητρώο Παγίων κατά το Π.Δ 54/2018)

Το σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα παρακολούθησης των παγίων στοιχείων, ενσώματων και άυλων, τουλάχιστον για τα εξής:

- Του είδους και της ποσότητας αυτών,
- Της χρονολογίας απόκτησης, ενεργοποίησης και πώλησης ή απόσυρσης αυτών,
- Της διενέργειας αποσβέσεων και απομειώσεων επί αυτών, περιλαμβανομένης της διενέργειας αποσβέσεων κατά συστατικό (component accounting),
- Των αναπροσαρμογών στην εύλογη ή την αντικειμενική αξία,
- Της διασύνδεσης με το υποσύστημα των προμηθευτών - συμβάσεων ομάδα 5 του σχεδίου λογαριασμών,

Επίσης πρέπει να διαθέτει:

- Διαδικασίες διασφάλισης της συμφωνίας του μητρώου με τους λογαριασμούς των παγίων στοιχείων της Ομάδας 3 του σχεδίου λογαριασμών,
- Διαδικασίες διασύνδεσης του μητρώου παγίων με το λογαριασμό των παγίων υπό κατασκευή,
- Διαδικασίες συγκεντρωτικής παρακολούθησης ομοειδών παγίων (unit of account),
- Δενδροειδή ανάπτυξη κατά πάγιο, τόσο για σκοπούς ομογενούς παρακολούθησης του συνολικού παγίου, όσο και των αποσβέσεων. Για παράδειγμα, έστω ένα πάγιο στοιχείο με αξία κτήσης 1.000 και ωφέλιμη ζωή 20 χρόνια, δηλαδή με συντελεστή απόσβεσης 5%. Αν 5 χρόνια μετά από την απόκτηση γίνει προσθήκη στο πάγιο αξίας 100 ευρώ, η απόσβεση του ποσού των 100 ευρώ, αν δεν προσαυξηθεί με την προσθήκη η συνολική ωφέλιμη ζωή του στοιχείου, θα γίνει σε 15 χρόνια, δηλαδή με συντελεστή 6,67%. Έτσι, η προσθήκη δεν επηρεάζει τον τρόπο απόσβεσης του αρχικού παγίου στοιχείου.
- Διάκριση της πληροφορίας των παγίων που περιλαμβάνουν ταυτόχρονα γη (που δεν αποσβένεται) και ενσώματο πάγιο.
- Παροχή όλων των αναγκαίων πληροφοριών για την σύνταξη των σημειώσεων του Προσαρτήματος.

4.3.2 Παρακολούθηση μισθώσεων (Μητρώο Μισθώσεων κατά το Π.Δ. 54/2018)

Το πληροφοριακό σύστημα αναφορικά με τις μισθώσεις, είτε από τη θέση του εκμισθωτή είτε από τη θέση του μισθωτή, πρέπει να παρέχει τις εξής δυνατότητες:

- Διάκριση των μισθώσεων σε χρηματοδοτικές και λειτουργικές.
- Διαχείριση μισθώσεων (σχετικές πληροφορίες όπως, μισθωτής, πάγιο, διάρκεια, όροι).
- Παρακολούθηση μισθώσεων (ενεργές και ληγμένες μισθώσεις, αυτόματη ειδοποίηση για λήξη - ανανεώσεις)
- Καταγραφή και παρακολούθηση εισπράξεων - πληρωμών μισθωμάτων.
- Υπολογισμό καθυστερήσεων και προστίμων.
- Έκδοση φορολογικών παραστατικών και παραστατικών είσπραξης – πληρωμής.
- Κατάρτιση των απαιτούμενων τοκοχρεωλυτικών πινάκων (απαίτηση – υποχρέωση) για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις και διάκριση των εν λόγω υπολοίπων σε βραχυπρόθεσμο και μακροπρόθεσμο μέρος.
- Διασύνδεση με λοιπά υποσυστήματα (π.χ μητρώο παγίων).
- Παροχή όλων των αναγκαίων πληροφοριών για την σύνταξη των σημειώσεων του Προσαρτήματος.

4.3.3 Παρακολούθηση (α) Προμηθευτών/Πιστωτών/Πελατών/Χρεωστών, (β) Επισφαλών Απαιτήσεων και (γ) Τραπεζικών Λογαριασμών (κατά το Π.Δ. 54/2018)

Οι πληροφορίες που αφορούν α) Προμηθευτές/Πιστωτές/Πελάτες/Χρεώστες, (β) Επισφαλείς Απαιτήσεις και (γ) Τραπεζικούς Λογαριασμούς συνήθως αντλούνται από τα κάτωθι υποσυστήματα:

4.3.3.1 Χρηματοοικονομικά στοιχεία (περιουσιακά στοιχεία - υποχρεώσεις)

Το ΠΣ πρέπει να παρέχει τις εξής δυνατότητες αναφορικά με τα χρηματοοικονομικά στοιχεία:

- Κατάρτισης τοκοχρεωλυτικών πινάκων για σκοπούς υπολογισμού κεφαλαίου, τόκων και τοκοχρεολυσίων για τα αντικείμενα των μισθώσεων, των δανείων και των επενδύσεων. Η σχετικοί υπολογισμοί πρέπει να καλύπτουν όλες τις παραμέτρους (κεφάλαιο, επιτόκιο, χρόνος, τόκος, τοκοχρεολύσιο συμπεριλαμβανομένου του αποτελεσματικού επιτοκίου).
- Υπολογισμού του βραχυπρόθεσμου και μακροπρόθεσμου μέρους των ποσών των τοκοχρεωλυτικών πινάκων.
- Παρακολούθησης επενδύσεων και δανείων σε ξένο νόμισμα.
- Διαδικασίες ενημέρωσης και συμφωνίας των κατά τα ανωτέρω στοιχείων με τους κινούμενους λογαριασμούς του σχεδίου λογαριασμών, με τυποποιημένα λογιστικά άρθρα όσο το δυνατόν περισσότερο αυτοματοποιημένα.
- Παροχή όλων των αναγκαίων πληροφοριών για την σύνταξη των σημειώσεων του Προσαρτήματος.

Ειδικά για τις επενδύσεις και τα δάνεια σε ξένο νόμισμα η υποχρέωση της δυνατότητας παρακολούθησης είναι προαιρετική στην περίπτωση που ο Δήμος δεν έχει μέχρι σήμερα τέτοιες συναλλαγές.

4.3.3.2 Διαχείριση εσόδων – απαιτήσεων

Το πληροφοριακό σύστημα αναφορικά με τα έσοδα – απαιτήσεις, πρέπει να παρέχει τις εξής δυνατότητες:

- Αναλυτικό μητρώο χρεωστών με τα απαιτούμενα από την οντότητα στοιχεία. Η εν λόγω δυνατότητα πρέπει να παρέχεται ανεξάρτητα του τρόπου διαχείρισης των χρεωστών (απευθείας, μέσω τρίτων, κλπ.) στο μέτρο που είναι εφικτό.
- Τιμολόγηση.
- Τιμολογούμενα ποσά, εισπράξεις, προκαταβολές, επιστροφές, με όλες τις απαιτούμενες αναλύσεις (εκπτώσεις, φόροι, κρατήσεις υπέρ τρίτων, κλπ.).
- Χρεώσεις τόκων και λοιπές ενδεχόμενες επιβαρύνσεις.
- Ανάλυση χρονολογικής προέλευσης υπολοίπων χρεωστών (ageing analysis).
- Αναλυτικό μητρώο επισφαλών απαιτήσεων με τα απαιτούμενα από την οντότητα στοιχεία προκειμένου να είναι δυνατή η διενέργεια των απαιτούμενων απομειώσεων.

- Αυτόματη ενημέρωση λογιστικής, δηλαδή των κινούμενων λογαριασμών (απαιτήσεις-έσοδα- εισπράξεις- προκαταβολές, κρατήσεις υπέρ τρίτων, φόροι κλπ.) με τυποποιημένα λογιστικά άρθρα.
- Παρακολούθηση χρεωστών σε ξένα νομίσματα.
- Αναλυτικές κινήσεις ανά χρεώστη (αναλυτικό καθολικό).
- Αναλυτικό ισοζύγιο χρεωστών ανά χρεώστη, με υπόλοιπα έναρξης, κινήσεις περιόδου και υπόλοιπα τέλους περιόδου.
- Παρακολούθηση εξειδικευμένων εσόδων.
- Ανάλυση χρηματικών υπολοίπων σύμφωνα με τις κατηγορίες του Υπουργείου Εσωτερικών.
- Παροχή όλων των αναγκαίων πληροφοριών για την σύνταξη των σημειώσεων του Προσαρτήματος.

Ειδικά για τους χρεώστες σε ξένο νόμισμα η υποχρέωση της δυνατότητας παρακολούθησης είναι προαιρετική στην περίπτωση που ο Δήμος δεν έχει μέχρι σήμερα τέτοιες συναλλαγές.

4.3.3.3 Διαχείριση προμηθευτών και συμβάσεων (αγορές παγίων, αγορές αποθεμάτων, αγορές υπηρεσιών)

Το σχετικό υποσύστημα πρέπει να παρέχει τις εξής τουλάχιστον δυνατότητες:

- Αναλυτικό μητρώο πιστωτών με τα απαιτούμενα από την οντότητα στοιχεία.
- Διαχείριση αιτήσεων αγοράς.
- Διαχείριση εντολών αγοράς.
- Διαχείριση συμβάσεων συμπεριλαμβανομένων μισθώσεων
- Διαχείριση παραλαβών.
- Διαχείριση αποθηκών υλικών
- Αυτόματη ενημέρωση γενικής λογιστικής, δηλαδή των κινούμενων λογαριασμών (υποχρεώσεις – έξοδα – αποθέματα - πάγια στοιχεία – προκαταβολές - φόροι, κρατήσεις υπέρ τρίτων - πληρωμές, κλπ.) με τυποποιημένα λογιστικά άρθρα.
- Παρακολούθηση προμηθευτών σε ξένα νομίσματα.
- Αναλυτικές κινήσεις ανά προμηθευτή (αναλυτικό καθολικό).
- Αναλυτικό ισοζύγιο προμηθευτών ανά πιστωτή, με υπόλοιπα έναρξης, κινήσεις περιόδου και υπόλοιπα τέλους περιόδου.
- Να μπορεί να εξάγει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την σύνταξη των σημειώσεων που αφορούν τις υποχρεώσεις και συμβάσεις στο Προσάρτημα.

Ειδικά για τους προμηθευτές σε ξένο νόμισμα η υποχρέωση της δυνατότητας παρακολούθησης είναι προαιρετική στην περίπτωση που ο Δήμος δεν έχει μέχρι

σήμερα τέτοιες συναλλαγές.

4.3.4 Διαχείριση έργων

Το σχετικό υποσύστημα, που συνήθως είναι ανεξάρτητο του λογιστικού συστήματος, πρέπει να παρέχει τις εξής τουλάχιστον πληροφορίες για την οικονομική διαχείριση-πληροφόρηση:

- Γενικές πληροφορίες όπως ενδεικτικά:
 - Κωδικός έργου
 - Ενάρθρος κωδικός
 - Συλλογική Απόφαση Έργου
 - Κωδικός ΟΠΣ - MIS
 - Φορέας χρηματοδότησης
 - Τίτλος έργου
 - Είδος έργου
 - Επιχειρησιακό πρόγραμμα
 - Κωδικό Αριθμό Εξόδου του προϋπολογισμού/Λογιστικής
 - Κωδικό Αριθμό Εσόδου του προϋπολογισμού /Λογιστικής
 - Ημερομηνία έναρξης
 - Ημερομηνία λήξης
 - Ημερομηνία λήξης μετά τις παρατάσεις
 - Υπεύθυνη Οργανωτική Μονάδα (Διεύθυνση)
 - Τράπεζα
 - Τραπεζικός Λογαριασμός
 - Σύνολο Συμβάσεων
- Την οικονομική παρακολούθηση του έργου (αρχικός προϋπολογισμός, τροποποιήσεις, δεσμεύσεις, τιμολογήσεις, πληρωμές, εισπράξεις κλπ)
- Πληροφορίες για τις πηγές χρηματοδότησης
- Να μπορεί να εξάγει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και των μηνιαίων αναφορών του Κόμβου Διαλειτουργικότητας, αναφορικά με τη διαχείριση των έργων.
- Διασύνδεση με τα λοιπά αναγκαία συστήματα (μητρώο παγίων, προμηθευτών και συμβάσεων, λογιστικής).

Επιπρόσθετα το σύστημα μπορεί να αποτελέσει ένα ολοκληρωμένο σύστημα παρακολούθησης έργων και δύναται να περιλαμβάνει ενδεικτικά και τις παρακάτω λειτουργίες:

- Διαχείριση προτάσεων
- Αναλυτική καρτέλα έργων /υποέργων
- Διαχείριση χρονοδιαγραμμάτων, δηλαδή παρακολούθηση χρονοδιαγραμμάτων, ορόσημων και προθεσμιών.
- Ανάθεση πόρων, δηλαδή κατανομή ανθρώπινων και υλικών πόρων και συμβάσεων με τρίτους σε εργασίες και φάσεις του έργου.
- Αναλυτική παρακολούθηση προόδου των έργων/ υποέργων, δηλαδή ενημέρωση για την εξέλιξη των εργασιών και σύγκριση με το αρχικό πλάνο.

- Διαχείριση αλλαγών.

4.3.5 Διαχείριση Υλικών – Αποθήκη (Μητρώο Αποθεμάτων ή Βιβλίο Αποθήκης κατά το Π.Δ. 54)

Το σχετικό υποσύστημα πρέπει να παρέχει τις εξής τουλάχιστον δυνατότητες:

1. Διαχείριση παραγγελιών αποθεμάτων.
2. Διαχείριση διακίνησης αποθεμάτων.
3. Παρακολούθηση ειδών αποθεμάτων κατά ποσότητα και αξία στις εισαγωγές και εξαγωγές.
4. Αποθηκευτικοί χώροι
5. Διαχείριση απογραφών.
6. Διαχείριση αποτίμησης με όλες τις αποδεκτές μεθόδους.
7. Αναλυτικές μερίδες κατά είδος αποθέματος.
8. Αναλυτικό ισοζύγιο κατά είδος αποθεμάτων με υπόλοιπα έναρξης περιόδου, εισαγωγές – εξαγωγές περιόδου και υπόλοιπα τέλους περιόδου, κατά ποσότητα και αξία.
9. Αυτόματη ενημέρωση των λογαριασμών των αγορών και των πωλήσεων της λογιστικής με τις αξίες κίνησης των αποθεμάτων καθώς και των λοιπών κινούμενων λογαριασμών (φόροι, κρατήσεις υπέρ τρίτων κλπ.), με τυποποιημένα λογιστικά άρθρα.
10. Παροχή όλων των απαραίτητων πληροφοριών για την σύνταξη των σημειώσεων του Προσαρτήματος.

4.3.6 Μητρώο παραχωρήσεων.

Το σχετικό υποσύστημα πρέπει να παρέχει τις εξής τουλάχιστον δυνατότητες:

- Παρακολούθηση όλων των στοιχείων της σύμβασης (αντικείμενο, διάρκεια, συμβαλλόμενα μέρη, οικονομικά δεδομένα).
- Παρακολούθηση φάσεων υλοποίησης (κατασκευή, λειτουργία, συντήρηση).
- Διαχείριση τροποποιήσεων, παρατάσεων και ανανεώσεων.
- Παρακολούθηση χρονοδιαγραμμάτων και ορόσημων.
- Παρακολούθηση χρηματορροών, (πληρωμών εισπράξεων).
- Διασύνδεση με λοιπά υποσυστήματα.
- Παροχή όλων των αναγκαίων πληροφοριών για την σύνταξη των σημειώσεων του Προσαρτήματος.

4.4 Κέντρα κόστους

Το πληροφοριακό σύστημα πρέπει να είναι σε θέση να παρακολουθεί τα έσοδα και

τα έξοδα που αντιστοιχούν σε όλες τις Υπηρεσίες που προβλέπονται από το νομοθετικό πλαίσιο καθώς και οποιαδήποτε άλλη μορφή ανάλυσης που είναι αναγκαία για διοικητικούς σκοπούς.

Τα παραστατικά πρέπει να μπορούν να αντιστοιχίζονται 1 προς 1 με κάθε Υπηρεσία ή ένα παραστατικό να μπορεί να επιμερίζεται σε επιμέρους Υπηρεσίες, βάσει κριτηρίων.

Η διαδικασία επιμερισμού πρέπει να βασίζεται σε αρχές κοστολόγησης και να είναι διαφανής και ελέγξιμη.

4.5 Κατάρτιση Προσαρτήματος (Σημειώσεων) επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Για την κατάρτιση του προσαρτήματος απαιτείται η δημιουργία πρότυπου υποδείγματος βάσει των προβλέψεων του ΠΔ 54/2018 και των σχετικών πολιτικών που έχουν εκδοθεί από το ΓΛΚ. Το εν λόγω πρότυπο υπόδειγμα θα περιλαμβάνει το σύνολο των απαιτούμενων πληροφοριών, θα είναι ενιαίο για όλες τις οντότητες και θα συμπληρώνεται μόνο με τα στοιχεία που αφορούν την οντότητα, ενώ τα υπόλοιπα στοιχεία που δεν έχουν εφαρμογή για αυτή θα διαγράφονται, δηλαδή δεν θα αναφέρεται η σχετική σημείωση με αναφορά ότι δεν έχει εφαρμογή στην οντότητα. Σημειώνεται ότι πρότυπο σχέδιο προσαρτήματος έχει ήδη καταρτισθεί από το ΓΛΚ στο πλαίσιο του έργου «Υπηρεσίες υποστήριξης για τη λογιστική μεταρρύθμιση των φορέων (οντοτήτων) της Γενικής Κυβέρνησης (ΦΓΚ) βάσει του ΠΔ 54/2018» και μπορεί να τεθεί στη διάθεση των υπόχρεων οντοτήτων.



ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ



Κεντρική Ένωση
Δήμων Ελλάδας

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

**ΣΥΝΟΠΤΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΕΝΕΡΓΕΙΩΝ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ 1.01.2026,
ΣΤΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΜΕΤΑΒΑΣΗΣ ΣΤΟ Π.Δ. 54/2018.**

ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2025



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ ΤΟΠΙΚΗΣ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΚΑΙ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

Κατηγορία Λογαριασμών Π.Δ. 315/1999 - 31/12/2025	Προτεινόμενη ενέργεια υλοποίησης Απογραφής 1.01.2026, σύμφωνα με Π.Δ. 54/2018	Λογιστική Πολιτική
ΑΥΛΑ ΠΑΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ <i>Έξοδα πολυετούς Απόσβεσης Λογ. 16.10,16.12,16.15,16.17, 16.18,16.19,16.90,16,98</i>	- Το Π.Δ. 54/2018 δεν αναγνωρίζει ως περιουσιακά στοιχεία τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης που προβλέπεται στο Π.Δ. 315/1999 - Αποαναγνώριση σύμφωνα με το Π.Δ.54/2018. Η διαγραφή της αναπόσβεστης αξίας τους θα οδηγήσει σε μείωση της Καθαρής Θέσης την 01.01.2026.	- Βασικές αρχές Π.Δ.54/2018 και ΛΠΠΕ - Λογιστική Πολιτική -- Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία .
ΑΥΛΑ ΠΑΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ <i>Άυλα στοιχεία Λοιποί λογαριασμοί του λογ. 16.</i>	- Καταγραφή και επιμέτρηση βάσει του Π.Δ.54/2018 - Συγκεκριμένες προϋποθέσεις αναγνώρισης - Στα εσωτερικώς δημιουργημένα άυλα περιουσιακά στοιχεία, που πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης, ταξινομούνται σε: α. φάση έρευνας και β. φάση ανάπτυξης. - Η Διοίκηση του Ο.Τ.Α. εκτιμά αρχικά εάν το άυλο περιουσιακό στοιχείο έχει περιορισμένη ή απεριόριστη ωφέλιμη ζωή. - Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή δεν αποσβένεται.	- Λογιστική Πολιτική -- Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία .
ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ <i>Ακίνητα (ιδιοχρησιμοποιούμενα και επενδυτικά) Λογ. 11</i>	- Προϋποθέσεις αναγνώρισης σύμφωνα με τις αντίστοιχες Λογιστικές πολιτικές - Επιμέτρηση κατά την αρχική αναγνώριση - Απογραφή έναρξης - Σύγκριση αντικειμενικής αξίας – Λογιστικής αξίας, επιλογή για απογραφή της μεγαλύτερης Υπολογισμός Αντικειμενικής Αξίας. - Εφαρμογή της μεθόδου συμψηφισμού - Υπολογισμός Ωφέλιμης Ζωής - Αναγνώριση τυχόν χρηματοδοτικών μισθώσεων - Τήρηση Μητρώων Παγίων - Μισθώσεων -Παραχωρήσεων . - Επαναταξινόμηση όπου είναι	1. Αρχική Απογραφή Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων Κεντρικής Διοίκησης (αρχική αναγνώριση και επιμέτρηση)- ΕΓΚ. 2/37910/ΔΔΓΚ- 15.03.2024 2. Λογιστική πολιτική Ενσώματα Πάγια -Φ.Ε.Κ. Τεύχος Β' 1329/08.03.2023 3. Λογιστική πολιτική Ενσώματα Πάγια 2024-Τροποποιημένη - Φ.Ε.Κ. 4078/ 12 Ιουλίου 2024 4. Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων που δε δημιουργούν Χρηματοροές -Φ.Ε.Κ. Τεύχος Β' 1329/08.03.2023 5. Απομείωση Περιουσιακών

Κατηγορία Λογαριασμών Π.Α. 315/1999 - 31/12/2025	Προτεινόμενη ενέργεια υλοποίησης Απογραφής 1.01.2026, σύμφωνα με Π.Α. 54/2018	Λογιστική Πολιτική
	αναγκαία - Διαφορετικός ο τρόπος αποτίμησης, στα ενσώματα πάγια που αποκτήθηκαν μέσω μη ανταλλακτικής συναλλαγής	Στοιχείων που δημιουργούν Χρηματοροές -Φ.Ε.Κ. Τεύχος Β' 1329/08.03.2023 6. Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία Διακρατούμενα προς πώληση και Διακοπείσες δραστηριότητες- Τεύχος Β' 2136/07.04.2024 7. «Εφαρμογή του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης στις λοιπές οντότητες (φορείς) της Γενικής Κυβέρνησης στο πλαίσιο της Λογιστικής Μεταρρύθμισης». Εγκ. 2 / 905 / ΔΛΓΚ-13 / 1 / 2025.
ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ <i>Κοινόχρηστα πάγια- Έργα υποδομής</i> <i>Λογ.17</i>	- Στο κόστος κτήσης. Παραδείγματα υποδομών είναι τα πάρκα, οι πλατείες, οι παιδότοποι καθώς και οι οδοί και τα πεζοδρόμια κοινής χρήσεως, Αποχετευτικά συστήματα, Δίκτυο ηλεκτροφωτισμού, επαναλαμβανόμενα έργα σε κοινόχρηστους χώρους, Αναπλάσεις, αποχετευτικά συστήματα, δίκτυα παροχής ύδρευσης καθώς πληρούν τον ορισμό του ενσώματου παγίου. - Δεν ισχύει η εκτίμηση του Αντικειμενικού προσδιορισμού.	Ομοίως ως άνω
ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ <i>Λοιπά πάγια</i> <i>Λογ.12,13,14</i>	- Προϋποθέσεις αναγνώρισης σύμφωνα με τις αντίστοιχες Λογιστικές πολιτικές - Επιμέτρηση κατά την αρχική αναγνώριση στο κόστος κτήσης. - Σωρευμένες αποσβέσεις - Υπολογισμός τυχόν απομειώσεων - Εκτίμηση υπολειπόμενης ωφέλιμης ζωής και προσαρμογή αποσβεσθέντων - Αναγνώριση τυχόν	Ομοίως ως άνω

Κατηγορία Λογαριασμών Π.Δ. 315/1999 - 31/12/2025	Προτεινόμενη ενέργεια υλοποίησης Απογραφής 1.01.2026, σύμφωνα με Π.Δ. 54/2018	Λογιστική Πολιτική
	χρηματοδοτικών μισθώσεων - Τήρηση Μητρώων Παγίων, Μισθώσεων. - Διαφορετικός Λογιστικός χειρισμός σε υπολογαριασμούς του Λογ. 12	
ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΥΠΟ ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΚΑΙ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ ΚΤΗΣΕΩΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ <i>Λογ. 15</i> <i>Ακινήτοποιήσεις υπό εκτέλεση</i> <i>Μελέτες Λογ. 15.20</i>	- Καταγραφή και επιμέτρηση βάσει του Π.Δ.54/2018 - Εξέταση εάν αφορούν πάγια στοιχεία και αν έχουν ολοκληρωθεί και πρέπει να μεταφερθούν στους λογαριασμούς των παγίων, να παραμείνουν ή να διαγραφούν - Διαφορετικός ο Λογισμός χειρισμός των Μελετών από το Π.Δ. 315/1999 - Οι Μελέτες παρακολουθούνται στους οικείους λογαριασμούς των Άυλων παγίων υπό κατασκευή ή στις Προκαταβολές κτήσεως παγίων στοιχείων εφόσον πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης πάγιου περιουσιακού στοιχείου. Στην αντίθετη περίπτωση καταχωρίζονται στους λογ. Δαπανών	- Βασικές αρχές Π.Δ.54/2018 και ΛΠΠΕ
ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ <i>Τίτλοι πάγιας επένδυσης</i> <i>Λογ. 18.00</i>	- Καταγραφή και επιμέτρηση βάσει του Π.Δ.54/2018 - Αναλόγως του είδους συμμετοχής ,επιμετρούνται στο κόστος κτήσης μείον ζημίες απομείωσης ή στην αξία της καθαρής θέσης τους κατά την 31.12.2025 - τεκμαρτό κόστος.	- Βασικές αρχές Π.Δ.54/2018 και ΛΠΠΕ
ΛΟΙΠΕΣ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ <i>Δοσμένες εγγυήσεις</i> <i>Λογ. 18.11</i>	- Αναγνωρίζονται ως απαίτηση (ενεργητικό) - Αποτίμηση στο ονομαστικό ποσό	- Βασικές αρχές Π.Δ.54/2018 και ΛΠΠΕ

Κατηγορία Λογαριασμών Π.Δ. 315/1999 - 31/12/2025	Προτεινόμενη ενέργεια υλοποίησης Απογραφής 1.01.2026, σύμφωνα με Π.Δ. 54/2018	Λογιστική Πολιτική
ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ <i>Πρώτες & βοηθητικές ύλες - Αναλώσιμα υλικά και Ανταλλακτικά Λογ. 24,25,26,28</i>	- Ποσοτική Απογραφή - Αποτίμηση μέθοδος F.I.F.O. ή Μ.Σ.Κ. - Υπολογισμός τυχόν απομειώσεων - Ενημέρωση Μητρώου Αποθεμάτων	- Λογιστική Πολιτική - Αποθέματα.
ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ <i>Απαιτήσεις από Πελάτες & Χρεώστες Διάφοροι Λογ. 30,33,44.11</i>	- Αναγνώριση σύμφωνα με τα στα δεδομένα της Οικονομικής Διαχείρισης - Αποτίμηση απογραφής 1/01/2026, θα είναι το αναμενόμενο ονομαστικό ποσό είσπραξης (μετά από εκτίμηση απομείωσης) για το σύνολο των απαιτήσεων από Πελάτες και Χρεώστες - Ενημέρωση Μητρώων Πελατών/Χρεωστών & Επισφαλών Απαιτήσεων.	- Βασικές αρχές Π.Δ.54/2018 και ΛΠΠΕ
ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ <i>Λογαριασμοί Διαχειρίσεως Προκαταβολών και Πιστώσεων Λογ. 35</i>	- Αξία προκαταβολών βάσει Κ.Λ.Σ. -Π.Δ.315/1999 , στην Ονομαστική αξία. - Εάν συντρέχει περίπτωση γίνεται προσαρμογή στις ανακτήσιμες αξίες.	- Βασικές αρχές Π.Δ.54/2018 και ΛΠΠΕ
ΛΟΙΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ <i>Χρεόγραφα Λογ. 34</i>	- Καταγραφή και επιμέτρηση βάσει του Π.Δ.54/2018, -στην εύλογη αξία τους ή στο τεκμαρτό κόστος.	- Βασικές αρχές Π.Δ.54/2018 και ΛΠΠΕ
ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΗΜΑ <i>Ταμείο Καταθέσεις όψεως και προθεσμίας Λογ. 38</i>	- Αναγνωρίζονται στην ονομαστική τους αξία. - Περιορισμοί στην Αναγνώριση , συγκεκριμένα κριτήρια. - Ενημέρωση Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών - Αποαναγνώριση λογαριασμών που η οντότητα αναφοράς δεν ελέγχει τους συγκεκριμένους πόρους σύμφωνα με την ΛΠΠΕ	- Βασικές αρχές Π.Δ.54/2018 και ΛΠΠΕ
ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	- Μεταβατικοί Ενεργητικού , αναγνώριση στο καταβληθέν/δεδουλευμένο	- Βασικές αρχές Π.Δ.54/2018 και ΛΠΠΕ

Κατηγορία Λογαριασμών Π.Δ. 315/1999 - 31/12/2025	Προτεινόμενη ενέργεια υλοποίησης Απογραφής 1.01.2026, σύμφωνα με Π.Δ. 54/2018	Λογιστική Πολιτική
Έξοδα επόμενων χρήσεων.- Λογ. 36.00 Έσοδα χρήσεως εισπρακτέα.- Λογ.36.01 Λοιποί Μεταβατικοί Λογαριασμοί -Λογ. 36... Λογ. 36	ποσό.(Έξοδα επόμενων χρήσεων, Έσοδα χρήσεως εισπρακτέα) - Αναγνώριση Μεταβατικών Λογαριασμών που δεν αναγνωρίζεται από το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο- Π.Δ.315/1999.	
ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ Πρόβλεψη αποζημίωσης προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία Λογ. 44.00 Λοιπές προβλέψεις Λοιποί Λογ. 44	- Έλεγχος υφιστάμενων προβλέψεων σε σχέση με το Κ.Α.Σ. - Υπολογισμός προβλέψεων βάσει του Π.Δ.54/2018 - Το ποσό που αναγνωρίζεται ως πρόβλεψη είναι η παρούσα δέσμευση, αφαιρουμένων των ανακτήσιμων ποσών - Οι απομειώσεις των περιουσιακών στοιχείων δεν λογίζονται ως προβλέψεις. - Διάκριση προβλέψεων και ενδεχόμενων υποχρεώσεων.	- Η αντίστοιχη Λογιστική Πολιτική, για την εφαρμογή του ΠΔ 54/2018 , περιλαμβάνεται στο Φ.Ε.Κ. Τεύχος Β/1329/08.03.2023 -Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα Περιουσιακά-Στοιχεία.
ΚΕΦΑΛΑΙΟ & ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ Κεφάλαιο -Λογ. 40 Αποθεματικά-Λογ. 41 Αποτέλεσμα εις νέον – Λογ. 42	- Το κεφάλαιο της απογραφής αποτελείται από το άθροισμα: 1. Του κεφαλαίου που υπήρχε την 31.12.2025. 2. Το άθροισμα των ποσών που προκύπτουν από τις Προσαρμογές απογραφής κατά την πρώτη εφαρμογή του ΠΔ 54/2018 καταχωρούνται στον λογ. του σωρευμένου ελλείμματος ή πλεονάσματος. - Ο Ο.Τ.Α. συντάσσει Ισολογισμό έναρξης απογράφοντας και αναγνωρίζοντας τα περιουσιακά στοιχεία, τα ίδια κεφάλαια, όπου τέτοια απαιτούνται, και τις υποχρεώσεις του. Το υπολειμματικό μέγεθος που προκύπτει είναι το σωρευμένο έλλειμμα ή πλεόνασμα της οντότητας. - Αποαναγνωρίζονται Λογαριασμοί Αποθεματικών για τους οποίους	- Βασικές αρχές Π.Δ.54/2018 και ΛΠΠΕ - Εγκ. υπ. αριθ. 2/905/2025 «Λογιστική Πολιτική για την Πρώτη Εφαρμογή του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης» - Εγκ. υπ. αριθ. 2/30886/ΔΛΓΚ.

Κατηγορία Λογαριασμών Π.Δ. 315/1999 - 31/12/2025	Προτεινόμενη ενέργεια υλοποίησης Απογραφής 1.01.2026, σύμφωνα με Π.Δ. 54/2018	Λογιστική Πολιτική
	δεν υφίσταται αντιστοίχιση στο Π.Δ. 54/2018. - Στο σύνολο καθαρής περιουσίας - θέσης της Απογραφής περιλαμβάνονται και τα Αποτελέσματα χρήσεων προηγούμενων ετών (έως την 31.12.2025)	
ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ- ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΕΙΣ <i>Επιχορηγήσεις Επενδύσεων</i> <i>Λογ.43</i>	- Οι μεταβιβάσεις αναγνωρίζονται από την οντότητα-λήπτη, όταν πληρούνται οι όροι που την καθιστούν δικαιούχο της μεταβίβασης. - Εάν για τα ποσά που περιλαμβάνονται στον λογ. 43, την 01.01.2026, έχουν ικανοποιηθεί οι όροι, τα ποσά θα μεταφερθούν στον λογαριασμό σωρευμένο έλλειμμα ή πλεόνασμα - Αντίστοιχα εάν περιλαμβάνονται επιχορηγήσεις στον λογ. 43, για τις οποίες δεν ισχύουν οι προϋποθέσεις αναγνώρισής τους ως έσοδα, αναγνωρίζονται ως υποχρεώσεις.	- Βασικές αρχές Π.Δ.54/2018 και ΛΠΠΕ - Η αντίστοιχη Λογιστική Πολιτική , για την εφαρμογή του ΠΔ 54/2018 , περιλαμβάνεται στο Φ.Ε.Κ. Τεύχος Β/3136/30.07.2020- Λογιστική Πολιτική για την Πρώτη Εφαρμογή του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης
ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ <i>Μακροπρ/μες δανειακές υποχρεώσεις</i> <i>Λογ. 45</i>	- Συμφωνία με τα αντίστοιχα τραπεζικά παραστατικά και τα δεδομένα των βιβλίων . - Αναγνωρίζονται αρχικά στην Ονομαστική αξία ή στο αποσβέσιμο κόστος	- Βασικές αρχές Π.Δ.54/2018 και ΛΠΠΕ
ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ <i>Βραχ/μες δανειακές υποχρεώσεις</i> <i>Λογ. 52</i>	- Συμφωνία με τα αντίστοιχα τραπεζικά παραστατικά και τα δεδομένα των βιβλίων - Αναγνωρίζονται αρχικά στην Ονομαστική αξία	- Βασικές αρχές Π.Δ.54/2018 και ΛΠΠΕ
ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ <i>Υποχρεώσεις προς Προμηθευτές</i> <i>- Πιστωτές.</i>	- Αναγνώριση σύμφωνα με τα δεδομένα της Οικονομικής Διαχείρισης - Αρχική αποτίμηση απογραφής, θα γίνει στο ονομαστικό ποσό που	- Βασικές αρχές Π.Δ.54/2018 και ΛΠΠΕ

Κατηγορία Λογαριασμών Π.Δ. 315/1999 - 31/12/2025	Προτεινόμενη ενέργεια υλοποίησης Απογραφής 1.01.2026, σύμφωνα με Π.Δ. 54/2018	Λογιστική Πολιτική
Λογ. 50,53	- αναμένεται να καταβληθεί. - Ενημέρωση Μητρώων Προμηθευτών/Πιστωτών	
ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ <i>Υποχρεώσεις προς Ελληνικό Δημόσιο και Ασφαλιστικά ταμεία.</i> Λογ. 54,55	- Αναγνωρίζονται σύμφωνα με τα υπάρχοντα Λογιστικά υπόλοιπα, τα οποία θα πρέπει να συμφωνούν με τα αντίστοιχα φορολογικά και ασφαλιστικά παραστατικά υποχρεώσεων. - Στην Ονομαστική αξία	- Βασικές αρχές Π.Δ.54/2018 και ΛΠΠΕ
ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ	- Βασική ενέργεια αποτελεί η διάκριση των μισθώσεων σε λειτουργικές και χρηματοδοτικές και ενσωμάτωση πληροφοριών χρηματοδοτικών μισθώσεων στις λογιστικές καταστάσεις. Διαφορετικοί οι Λογιστικοί χειρισμοί. - Ενημέρωση Μητρώου Μισθώσεων	- Η αντίστοιχη Λογιστική Πολιτική, για την εφαρμογή του ΠΔ 54/2018, περιλαμβάνεται στο Φ.Ε.Κ. Τεύχος Β/2953/10.06.2022- Μισθώσεις.
ΠΑΡΑΧΩΡΗΣΕΙΣ	- Συγκεκριμένες οι προϋποθέσεις αναγνώρισης - Όταν ο παραχωρητής αναγνωρίζει ένα περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών, αναγνωρίζει και αντίστοιχη χρηματοοικονομική υποχρέωση, ή/και αναβαλλόμενο έσοδο. - Μοντέλα αποζημίωσης από φορέα εκμετάλλευσης α) "χρηματοοικονομικής υποχρέωσης", β) "χορήγησης του δικαιώματος στον διαχειριστή " - Ενημέρωση Μητρώου Παραχωρήσεων	- Η αντίστοιχη Λογιστική Πολιτική, για την εφαρμογή του ΠΔ 54/2018, περιλαμβάνεται στο Φ.Ε.Κ. Τεύχος Β/3082/14.07.2021- Συμφωνίες Παραχώρησης του Δικαιώματος Παροχής Υπηρεσιών – Παραχωρητής
ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ <i>Έσοδα επόμενων χρήσεων.-</i>	- Αναγνώριση στο ονομαστικό ποσό υποχρέωσης ή στο ποσό που αντιστοιχεί σε μελλοντικές περιόδους (Έσοδα Επομένων χρήσεων, Έξοδα χρήσεως Δουλευμένα (πληρωτέα)).	- Βασικές αρχές Π.Δ.54/2018 και ΛΠΠΕ

Κατηγορία Λογαριασμών Π.Δ. 315/1999 - 31/12/2025	Προτεινόμενη ενέργεια υλοποίησης Απογραφής 1.01.2026, σύμφωνα με Π.Δ. 54/2018	Λογιστική Πολιτική
<i>Λογ.56.00</i> <i>Έσοδα χρήσεως δουλευμένα-</i> <i>Λογ. 56.01</i> <i>Λοιποί Μεταβατικοί</i> <i>Λογαριασμοί- Λογ. 56...</i> <i>Λογ. 56</i>	- Αναγνώριση Μεταβατικών Λογαριασμών που δεν αναγνωρίζεται από το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο- Π.Δ.315/1999.	
ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΜΦΩΝΙΑΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ	- Κατάρτιση αναλυτικού <u>πίνακα συμφωνίας καθαρής θέσης</u> για την δικαιολόγηση όλων των αλλαγών που έγιναν από 31/12/2025 βάσει των ΚΛΣ σε Ισολογισμό 1/1/2026 βάσει του ΛΠΓΚ.	- Για την κατάρτιση του Πίνακα συμφωνίας καθαρής θέσης, πιθανά να έχει εφαρμογή και αντίστοιχη Λογιστική Πολιτική, για την εφαρμογή του ΠΔ 54/2018 , περιλαμβάνεται στο Φ.Ε.Κ. Τεύχος Β/3082/14.07.2021 - Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη