



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.Λ.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 αντανakλά 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 ενσώματου 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 μεταβίβασης, 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 αγοράς 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 υποτιμήσεως 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, δίχως 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.