



ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ



Κεντρική Ένωση
Δήμων Ελλάδας

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

Έκδοση ν.1



ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2025



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ ΤΟΠΙΚΗΣ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΚΑΙ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

Περιεχόμενα

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

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

Πρόλογος

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ΜΕΡΟΣ Α – ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΣΤΑΔΙΑ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΣΤΟ ΝΕΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

1. Εισαγωγή- Σκοπός οδηγιών

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2. Γενικό Πλαίσιο

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

3. Στάδια / φάσεις εφαρμογής

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

Βασικές **προϋποθέσεις** υλοποίησης της απογραφής έναρξης:

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

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

4. Σκοπός της Απογραφής Έναρξης

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

Βασικά σημεία:

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

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

5. Λογιστική πολιτική πρώτης εφαρμογής

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1. ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

1.1 Επισκόπηση Θεωρητικού Πλαισίου

1.1.1 Λογιστικές Πολιτικές:

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

Πεδίο εφαρμογής:

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

* Έχουν εκδοθεί και ισχύουν αντίστοιχες Λογιστικές Πολιτικές

1.1.2 Κατηγορίες ενσώματων παγίων στοιχείων:

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

1.2 Προϋποθέσεις αναγνώρισης ενσώματων παγίων.

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

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

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

1.3 Επιμέτρηση κατά την αρχική αναγνώριση - Απογραφή έναρξης

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

1.3.1 Ακίνητα - Κτίρια και γη

Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται:

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

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

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

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

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

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

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

Συνοπτική παρουσίαση:

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

Λογιστικές εγγραφές 01.01.2026:

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

α) Διευκρινίσεις για τα Ακίνητα -Οικόπεδα και Κτίρια

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

β) Διευκρινίσεις ως προς την ολοκλήρωση απογραφής Σχολικών κτιρίων

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

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

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

γ) Διευκρινίσεις ως προς την απογραφή αθλητικών εγκαταστάσεων

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

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

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

1.3.2 Κοινόχρηστα πάγια- Έργα υποδομής

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

Διευκρινίσεις ως προς την Απογραφή των κοινοχρήστων περιουσιακών στοιχείων

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

β) Διευκρινίσεις ως προς την Απογραφή των Μελετών

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

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

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

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

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

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

1.3.4 Μηχανήματα και λοιπός εξοπλισμός (Λοιπά ενσώματα παγία)

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

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

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

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

Διευκρινίσεις ως προς την Απογραφή Λοιπών ενσωμάτων παγίων

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

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

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

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

1.3.5 Πάγια που αποκτώνται μέσω συναλλαγής μη ανταλλακτικής

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

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

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

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

1.3.6 ΕΡ. Διευκρινίσεις σχετικά με την απογραφή ενσωμάτων παγίων

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

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

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

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

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

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

2. ΑΥΛΑ ΠΑΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

2.1 Επισκόπηση Θεωρητικού Πλαισίου

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

2.2 Προϋποθέσεις αναγνώρισης Αύλων περιουσιακών παγίων

Για την αναγνώριση των αύλων περιουσιακών στοιχείων ισχύουν τα παρακάτω:

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

2.3 Επιμέτρηση κατά την αρχική αναγνώριση – Απογραφή έναρξης

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

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

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

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

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

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

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

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

3. ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

3.1. Επισκόπηση Θεωρητικού Πλαισίου

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

3.2. Προϋποθέσεις αναγνώρισης αποθεμάτων

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

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

3.3. Επιμέτρηση κατά την αρχική αναγνώριση -Απογραφή έναρξης

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

3.4. Διάκριση Αποθεμάτων και Αναλωσίμων.

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

Τα αναλώσιμα χαρακτηρίζονται από τα εξής:

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

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

Τα αποθέματα έχουν τα εξής χαρακτηριστικά:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4. ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ

4.1. Επισκόπηση Θεωρητικού Πλαισίου

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

4.2. Προϋποθέσεις αναγνώρισης συμμετοχών

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

4.3. Επιμέτρηση κατά την αρχική αναγνώριση -Απογραφή έναρξης

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

II. Διευκρινιστικές ερωτήσεις –απαντήσεις σχετικά με θέματα απογραφής

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

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

5. ΠΑΡΑΧΩΡΗΣΕΙΣ

5.1. Επισκόπηση Θεωρητικού Πλαισίου

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

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

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

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

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

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

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

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

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

5.3. Παράδειγμα εφαρμογής

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

Παραχωρητής Ο.Τ.Α.

Μοντέλα αποζημίωσης:

α) Χρηματοοικονομικής υποχρέωσης.

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

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

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

β) Χορήγησης του δικαιώματος στον διαχειριστή.

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

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

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

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

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

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

5.4. Διευκρινιστικές ερωτήσεις –απαντήσεις σχετικά με θέματα απογραφής

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

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

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

ΑΠ. Παρατίθεται ενδεικτικός πίνακας

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

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

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

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

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

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

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

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

6. ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ

6.1. Επισκόπηση Θεωρητικού Πλαισίου

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

6.2. Προϋποθέσεις αναγνώρισης και επιμέτρησης

6.2.1. Μισθώσεις στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις των Μισθωτών

α. Χρηματοδοτικές μισθώσεις

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

β. Λειτουργικές μισθώσεις

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

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

6.2.2. Μισθώσεις στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις των Εκμισθωτών

α. Χρηματοδοτικές μισθώσεις

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

β. Λειτουργικές μισθώσεις

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

6.3. Παραδείγματα εφαρμογής

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

6.4. Διευκρινιστικές ερωτήσεις –απαντήσεις σχετικά με θέματα απογραφής

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

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

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

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

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

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

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

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

7. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ

7.1. Επισκόπηση Θεωρητικού Πλαισίου

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

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

7.2. Προϋποθέσεις αναγνώρισης

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

Μια πρόβλεψη **αναγνωρίζεται όταν:**

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

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

Αξιόπιστη εκτίμηση της δέσμευσης

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

Η οντότητα δεν αναγνωρίζει:

- ✓ Ενδεχόμενες υποχρεώσεις
- ✓ Ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία

7.3. Επιμέτρηση κατά την αρχική αναγνώριση -Απογραφή έναρξης

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

7.4. Παραδείγματα εφαρμογής

Παράδειγμα 1ο: Περιπτώσεις αναγνώρισης προβλέψεων

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

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

7.5. Διευκρινιστικές ερωτήσεις –απαντήσεις σχετικά με θέματα απογραφής

- **ΕΡ. Ποια η βασική διαφορά, μεταξύ του Π.Δ. 315/1999 και του Π.Δ. 54/2018, ως προς τον χειρισμό των προβλέψεων**
ΑΠ. Οι προβλέψεις ταξινομούνται στην ξεχωριστή ομάδα 6 "Προβλέψεις" και σχηματίζονται σύμφωνα με την οικεία λογιστική πολιτική "Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα Περιουσιακά Στοιχεία ",στην οποία αναφέρονται συγκεκριμένες πολιτικές αναγνώρισης και επιμέτρησης. Ο Λογιστικός χειρισμός σύμφωνα με το Π.Δ. 54/2018, αναφέρεται ανωτέρω.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

8. ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΕΙΣ-ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ

8.1. Επισκόπηση Θεωρητικού Πλαισίου

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

8.2. Προϋποθέσεις αναγνώρισης

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

8.3. Επιμέτρηση κατά την αρχική αναγνώριση -Απογραφή έναρξης

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

8.4. Παράδειγμα εφαρμογής

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

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

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

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

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

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

8.5. Διευκρινιστικές ερωτήσεις –απαντήσεις σχετικά με θέματα απογραφής

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

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

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

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

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

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

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

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

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

9. ΛΟΙΠΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ & Α & Β ΦΑΣΗΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ

9.1. Επισκόπηση Θεωρητικού Πλαισίου

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

9.2. Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία –Λογαριασμοί Ενεργητικού

2.1 Δοσμένες εγγυήσεις (Λογ. 18.11)

2.2. Χρηματικά Διαθέσιμα (Λογ. 38)

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

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

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

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

9.3. Προϋποθέσεις αναγνώρισης

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Σε αυτή την ενότητα περιλαμβάνονται:

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

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

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

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

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

Συνοπτικά, κατά την απογραφή έναρξης, ισχύει:

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

9.4. Επιμέτρηση κατά την αρχική αναγνώριση -Απογραφή έναρξης

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

9.4.1. Δοσμένες εγγυήσεις.

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

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

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

9.4.2. Χρηματικά Διαθέσιμα

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

9.4.3. Λογαριασμοί Διαχειρίσεως Προκαταβολών και Πιστώσεων

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

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

9.4.4. Απαιτήσεις από πώληση αγαθών & υπηρεσιών Χρεώστες Διαφόρους

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

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

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

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

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

9.4.5. Λοιπά χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (Ενεργητικού / Παθητικού)

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

9.4.6. Μεταβατικοί Λογαριασμοί Ενεργητικού - Παθητικού.

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

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

Συμπεράσματα:

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

9.5. Διευκρινιστικές ερωτήσεις -απαντήσεις σχετικά με θέματα απογραφής

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

10. ΛΟΙΠΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ – Α & Β ΦΑΣΗΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ

10.1. Επισκόπηση Θεωρητικού Πλαισίου

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

10.2. Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις –Λογαριασμοί Παθητικού

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

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

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

10.3. Προϋποθέσεις αναγνώρισης

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

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

10.3.1. Χρηματοοικονομικές δανειακές υποχρεώσεις.

α) Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις:

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

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

β) Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις:

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

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

10.3.2. Υποχρεώσεις προς Προμηθευτές – Πιστωτές.

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

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

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

10.3.3. Υποχρεώσεις προς Ελληνικό Δημόσιο και Ασφαλιστικά ταμεία.

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

10.4. Επιμέτρηση κατά την αρχική αναγνώριση -Απογραφή έναρξης

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

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

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

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

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

10.4.2. Υποχρεώσεις προς Προμηθευτές - Πιστωτές.

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

Συνοπτικά:

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

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

10.4.3. Υποχρεώσεις προς Ελληνικό Δημόσιο και Ασφαλιστικά ταμεία.

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

10.5. Παράδειγμα εφαρμογής

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

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

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

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

Συμπέρασμα:

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

10.6. Διευκρινιστικές ερωτήσεις -απαντήσεις σχετικά με θέματα απογραφής

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

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

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

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

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

11. ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ

11.1. Επιμέτρηση Καθαρής Θέσης:

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

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

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

2. **Μεθοδολογία επιμέτρησης:**

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

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

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

11.2. Συμπεράσματα

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

11.3. Διευκρινιστικές ερωτήσεις -απαντήσεις σχετικά με θέματα απογραφής

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

12. ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ, ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΛΑΘΗ

12.1. Επισκόπηση Θεωρητικού Πλαισίου

α) Σκοπός -πεδίο εφαρμογής

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

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

β) Εφαρμογή των αλλαγών σε Λογιστικές πολιτικές

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

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

γ) Περιορισμοί κατά την αναδρομική εφαρμογή

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

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

δ) Μεταβολές σε Λογιστικές εκτιμήσεις

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

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

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

- Εύλογη αξία περιουσιακών στοιχείων,
- Διάρκεια ζωής παγίων,

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

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

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

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

Η επίδραση μιας αλλαγής εκτίμησης:

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

ε) Λάθη

Τα λάθη διακρίνονται σε:

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

Παράδειγμα λάθους:

Καταχώριση εσόδου σε λάθος οικονομικό έτος ή παράλειψη εγγραφής δαπάνης.

Για την τρέχουσα περίοδο:

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

Για προηγούμενες περιόδους:

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

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

Συνοπτικά:

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

12.2. Παραδείγματα εφαρμογής

Παράδειγμα 1ο-Διαδικασία αναγνώρισης λάθους.

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

Παράδειγμα 2ο-Παραδείγματα λογιστικού λάθους

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

13. ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

13.1. Επισκόπηση Θεωρητικού Πλαισίου

Σκοπός -πεδίο εφαρμογής

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

✓ Ο σκοπός αυτής της Λογιστικής Πολιτικής είναι να εξηγήσει:

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

Εννοιολογική προσέγγιση

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

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

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

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

Στα **διορθωτικά γεγονότα**,

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

και

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

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

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

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

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

13.2. Παραδείγματα εφαρμογής

Παραδείγματα διορθωτικών γεγονότων

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

α) Δικαστικές υποθέσεις

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

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

Παράδειγμα μη διορθωτικών γεγονότων

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

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

14. ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΜΦΩΝΙΑΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ

14.1. Επισκόπηση Θεωρητικού Πλαισίου

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

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

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

Σχέδιο υποδείγματος πίνακα συμφωνίας καθαρής θέσης συμφωνίας καθαρής θέσης

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

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

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

14.2. Διευκρινιστικές ερωτήσεις -απαντήσεις σχετικά με θέματα απογραφής

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

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