

**ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΑΤΡΩΝ**  
**ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**  
**ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΤΟΥΡΙΣΜΟΥ**  
(πρώην Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής – Μεσολόγγι)



**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΜΕ ΘΕΜΑ:**  
**“Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΑ**  
**ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ”**

**ΓΑΤΣΟΥ ΧΡΥΣΟΥΛΑ: 16033**  
**ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ ΣΤΥΛΙΑΝΟΣ: 16106**

**ΕΠΙΒΛΕΠΟΥΣΑ ΚΑΘΗΓΗΤΡΙΑ:**  
**ΧΑΤΖΟΠΟΥΛΟΥ ΙΩΑΝΝΑ**

**ΠΑΤΡΑ**  
**ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ 2020**

## Πίνακας Περιεχομένων

|   |    |
|---|----|
| ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....   | 5  |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: Η ΕΠΙΣΤΗΜΗ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ.....  | 7  |
| 1.1. Ορισμός - Χαρακτηριστικά.....  | 7  |
| 1.2. Οι βασικότερες λογιστικές αρχές.....   | 9  |
| 1.3. Κατηγοριοποιήσεις της λογιστικής.....  | 11 |
| 1.4. Οι οντότητες της γενικής λογιστικής.....                                     | 12 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ.....   | 14 |
| 2.1. Ιστορική Αναδρομή στα ΕΓΛΣ.....  | 14 |
| 2.1.1. Εισαγωγικά.....  | 14 |
| 2.1.2. Έννοιες.....   | 15 |
| 2.1.3. Από την ίδρυση του νέου ελληνικού κράτους έως τον Β' Παγκόσμιο Πόλεμο..... | 20 |
| 2.1.4. Η μεταπολεμική περίοδος έως την εφαρμογή των Ε.Γ.Λ.Σ.....                  | 23 |
| 2.1.5. Η ίδρυση της Ε.Λ.Τ.Ε και η εισαγωγή των Δ.Λ.Π.....                         | 32 |
| 2.2. Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - ο νόμος 4308/2014.....                          | 33 |
| 2.2.1. Εισαγωγικά.....  | 33 |
| 2.2.2. Το ιστορικό των ΕΛΠ.....   | 34 |
| 2.2.3. Οφέλη από την εφαρμογή των ΕΛΠ.....  | 35 |
| 2.2.4. Νομικό Πλαίσιο για την υποχρέωση εφαρμογής των ΕΛΠ.....                    | 36 |
| 2.2.5. Υπαγόμενες οντότητες.....  | 42 |
| 2.2.6. Εξαιρούμενες οντότητες.....  | 45 |
| 2.2.7. Τα προβλεπόμενα από τον νόμο λογιστικά πρότυπα.....                        | 46 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΑΛΛΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ.....                                  | 52 |
| 3.1. Το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.....  | 52 |
| 3.2. Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα στον δημόσιο τομέα.....                          | 58 |
| ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ - ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ.....   | 64 |
| ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ – ΠΗΓΕΣ.....   | 66 |

## **ΠΕΡΙΛΗΨΗ**

Η ανάγκη απλοποίησης των λογιστικών διαδικασιών οδήγησε στην θέσπιση νέων ελληνικών λογιστικών προτύπων με νόμο του 2014 λαμβάνοντας υπόψη τις ευρωπαϊκές οδηγίες και τα διεθνή λογιστικά πρότυπα. Στα πλαίσια αυτής της πτυχιακής εργασίας, γίνεται μια ιστορική αναδρομή στα λογιστικά πρότυπα που έχουν εφαρμοστεί κατά καιρούς. Επίσης, παρουσιάζονται οι βασικές πτυχές του νόμου 4308/2014 και δίνεται έμφαση για τον τρόπο εφαρμογής του στα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, κάτι το οποίο αποτελεί και το κύριο αντικείμενο της συγκεκριμένης πτυχιακής εργασίας.

## **ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ**

Θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε την κυρία Χατζοπούλου Ιωάννα για την πολύτιμη βοήθειά της και συμβουλές της καθ' όλη την διάρκεια εκπόνησης της συγκεκριμένης πτυχιακής εργασίας.

## **ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Το βασικό αντικείμενο της παρούσας πτυχιακής εργασίας είναι ο τρόπος με τον οποίο εφαρμόζονται τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα στα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, παρουσιάζοντας τις βασικές πτυχές του νόμου που σχετίζονται με τον δημόσιο τομέα. Πιο συγκεκριμένα:

Στο **πρώτο κεφάλαιο**, γίνεται η απαραίτητη εισαγωγή στην επιστήμη της λογιστικής, παρουσιάζοντας τον ορισμό της, τα βασικά χαρακτηριστικά και τις αρχές της, τις κατηγοριοποιήσεις της, καθώς και τις βασικές οντότητες της γενικής λογιστικής

Στο **δεύτερο κεφάλαιο**, που αποτελεί και την ουσία της πτυχιακής αυτής εργασίας, γίνεται μια ιστορική αναδρομή στον τρόπο με τον οποίο εξελίχθηκε το ελληνικό λογιστικό σχέδιο, ξεκινώντας από την ίδρυση του ελληνικού κράτους και φτάνοντας μέχρι την ίδρυση της Ε.Λ.Τ.Ε και την εμφάνιση των διεθνών λογιστικών προτύπων.

Επίσης στο ίδιο κεφάλαιο, γίνεται εκτενής αναφορά στον νόμο 4308/2014 που αποτελεί την βάση των ελληνικών λογιστικών προτύπων( παρουσιάζοντας τα κεφάλαια και τα άρθρα του), όπως αυτά εφαρμόζονται σήμερα και δίνεται ιδιαίτερη έμφαση στον τρόπο εφαρμογής του στα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου. Πιο συγκεκριμένα παρουσιάζονται τα οφέλη, οι υπαγόμενες και εξαιρούμενες οντότητες του Δημοσίου, το νομικό πλαίσιο που καθορίζει το ποιες είναι οι οντότητες που υποχρεούνται στην τήρηση των ελληνικών λογιστικών προτύπων, καθώς και οι κωδικοί λογαριασμών που προλέπονται( και οι οποίοι έχουν ενισχύσει το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο).

Στο **τρίτο κεφάλαιο**, γίνεται παρουσίαση άλλων προτύπων πέρα από τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα , όπως είναι το ελληνικό λογιστικό σχέδιο και

τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, έτσι ώστε να γίνει σαφής ο τρόπος με τον οποίο έγινε η ενσωμάτωσή τους στα ελληνικά λογιστικά πρότυπα και πως αυτά επηρεάστηκαν.

Τέλος, εξάγονται τα **συμπεράσματα** και γίνονται οι αντίστοιχες προτάσεις για περαιτέρω βελτίωση της υπάρχουσας νομοθεσίας, έτσι ώστε να μπορούν να εξυπηρετήσουν καλύτερα τις ανάγκες του Δημοσίου.

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: Η ΕΠΙΣΤΗΜΗ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

## 1.1. Ορισμός - Χαρακτηριστικά

Η λογιστική είναι ο κλάδος της εφαρμοσμένης οικονομικής επιστήμης που ασχολείται με την ανάλυση, την κατάταξη και την καταγραφή των οικονομικών γεγονότων που πραγματοποιούνται στην επιχείρηση. Συντάσσονται ειδικές εκθέσεις ώστε τα ενδιαφερόμενα μέλη να είναι σε θέση να λαμβάνουν αποφάσεις βασιζόμενες στον ορθολογισμό των οικονομικών καταστάσεων και να πράττουν ανάλογα με την πιο δοκιμή οικονομική απόφαση.

Επιπρόσθετα είναι ένα μέσο παροχής οικονομικών πληροφοριών προς διάφορες ομάδες ενδιαφερομένων για την πορεία μιας επιχείρησης που στόχο έχει τη διευκόλυνση της λήψης οικονομικών αποφάσεων. Η λήψη των οικονομικών αποφάσεων είναι ένας συνδυασμός παραγόντων. Συμβαλλει η τιμολογηση, η αγορα των μετοχων, η δανειοδότηση, η φορολογηση καθώς και οι προβλεψεις κερδους ή ζημιας. Οι ενδιαφερόμενοι είναι τα διοικητικά στελέχη, αναφερόμαστε δηλαδή στους:

- μέτοχους
- προμηθευτές
- πελάτες
- δημόσιους φορείς
- τράπεζες
- εργαζόμενους

Ένα ακόμα χαρακτηριστικό της λογιστικής είναι η συστηματική και

μεθοδική καταγραφή των δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Σκοπό έχει την ενδεδειγμένη κατάσταση της χρηματικής αξίας τόσο των υλικών όσο και των άυλων αγαθών. Βασικό κομμάτι της λογιστικής είναι η ικανότητα του να δίνει μορφή κόστους σε υλικά, σε άυλα, στη παραγωγή, τη κατανάλωση ακόμα και στο ανθρώπινο δυναμικό. Αυτή η λογιστική τυποποίηση έχει συμβάλλει στην οικονομική ανάπτυξη σε εθνικό επίπεδο λόγω του ότι είναι δυνατή τόσο η μέτρηση των αποτελεσμάτων των διαφόρων οικονομικών μονάδων ( δημόσιων ή ιδιωτικών ) όσο και η εποπτεία αυτών. Τα πλεονεκτήματα που παρουσιάζει η λογιστική τυποποίηση είναι :

- η ενιαία εφαρμογή παραδειγμάτων των λογιστικών αρχών από τις οικονομικές μονάδες
- η βελτίωση της λογιστικής και της διαχειριστικής οργάνωσης των οικονομικών μονάδων
- η διευκόλυνση της εποπτείας από τις αρμόδιες αρχές και από τα αντίστοιχα ελεγκτικά όργανα
- η παροχή αναλυτικών συγκρίσιμων τιμών και ομοιόμορφων στοιχείων

Παραθέτουμε στο κείμενο της εργασίας μας πληροφορίες που λάβαμε από το βιβλίο του κ. Ράλλη, Η Λογιστική των ΟΤΑ. Στο τέλος της σελίδας, θέτουμε υποσημείωση,<sup>1</sup> όπου παραθέτουμε τα πλήρη στοιχεία της πηγής μας.

Η λογιστική τυποποίηση έχει άμεση σχέση με το κοινωνικό-οικονομικό περιβάλλον που επικρατεί σε κάθε χώρα. Στις χώρες που επικρατεί το καθεστώς της ελεύθερης οικονομίας διακρίνονται δύο τάσεις:

- Η πρώτη εμφανίζεται κυρίως στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής και την Αγγλία. Σύμφωνα με την επικρατούσα τάση η λογιστική σχεδίαση

---

1 Ράλλης Ι.,(2015), Η Λογιστική των Ο.Τ.Α. , ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.



βρίσκεται στη σφαίρα της αρμοδιότητας ειδικευμένων επαγγελματικών οργανώσεων οι οποίες θεσπίζουν τα αντίστοιχα λογιστικά πρότυπα.

- Η δεύτερη τάση εμφανίζεται σε χώρες κυρίως της ευρωπαϊκής ηπείρου (Γαλλία-Γερμανία δηλαδή και λοιπά), όπου η λογιστική σχεδίαση εφαρμόζεται μέσω των λογιστικών σχεδίων τα οποία εγκρίνονται συνήθως από τις αρμόδιες νομοθετικές αρχές.

Για να μπορέσει να υλοποιηθεί η λογιστική τυποποίηση χρειάζεται να δημιουργηθούν οι αντίστοιχες οικονομικές καταστάσεις που προσφέρουν τις αναλογες πληροφορίες στα ενδιαφερομένα μέρη. Οι οικονομικές καταστάσεις είναι πίνακες στους οποίους εμφανίζονται τα στοιχεία του ισολογισμού και ορισμένων άλλων λογαριασμών των οικονομικών ομάδων κεφαλαιώδους σημασίας. Στο προσάρτημα των οικονομικών αυτών καταστάσεων εμφανίζονται επεξηγηματικές και άλλες σημαντικές πληροφορίες να διευκολύνουν τους αναγνώστες στην αναγκαία και πληρή ενημέρωσή τους. Για την συνταξη τους υπάρχουν κάποιες θεμελιώδεις αρχές.

## **1.2. Οι βασικότερες λογιστικές αρχές**

Παραθέτουμε στο κείμενο της εργασίας μας πληροφορίες που λάβαμε από το βιβλίο του κ. Ράλλη, Η Λογιστική των ΟΤΑ. Στο τέλος της σελίδας, θέτουμε υποσημείωση,<sup>2</sup> όπου παραθέτουμε τα πλήρη στοιχεία της πηγής μας.

Οι κυριότερες λογιστικές αρχές οι οποίες προσδιορίζουν το Λογιστικό Πλαίσιο των οικονομικών μονάδων που ισχύει έως και σήμερα στη χώρα μας είναι οι ακόλουθες:

- **η αρχή του ιστορικού κόστους:** σύμφωνα με την οποία ορίζεται

---

2 Ράλλης Ι.,(2015), Η Λογιστική των Ο.Τ.Α. , ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

ότι οι λογιστικές αξίες διατηρούνται καθόλη τη διάρκεια της λογιστικής διαδικασίας και απεικονίζονται χρηματοοικονομικές καταστάσεις στο κόστος κτήσεως τους. Η αρχή του ιστορικού κόστους είναι συνυφασμένη με την παραδοχή και εφαρμογή της αρχής της συντηρητικότητας στην οποία αναφέρεται και η τέταρτη οδηγία της ΕΟΚ. Η αρχή αυτή επιβάλλεται στη χώρα μας με τις διατάξεις Κ Ν 2190 / 20 και του πρώην κ.β.σ. έως την εισαγωγή των Δ.Π.Χ.Π και των Ε.Λ.Π. Ένα από τα μειονεκτήματα που παρουσιάζει η εφαρμογή της αρχής του ιστορικού κόστους είναι η αδυναμία που παρουσιάζει η εφαρμογή της σε περιόδους με έντονες πληθωριστικές τάσεις. Οπότε τα στοιχεία που δίδει η λογιστική με την εφαρμογή του ιστορικού κόστους στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων είναι παραπλανητική.

- **η αρχή της πραγματοποίησης των εσόδων:** η αρχή αυτή καθορίζει τι είναι έσοδο, πώς μετράται, καθώς και τον χρόνο που το έσοδο πραγματοποιείται.
- **η αρχή του συσχετισμού εσόδων-εξόδων:** σύμφωνα με την αρχή του συσχετισμού εσόδων-εξόδων, τα έσοδα που ανήκουν σε κάθε λογιστική περίοδο πρέπει να συσχετίζονται με τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν για την απόκτηση των αντίστοιχων εσόδων ώστε μέσω του συσχετισμού αυτού να προσδιορίζουν το αποτέλεσμα της περιόδου.
- **η αρχή της αντικειμενικότητας:** η αρχή αυτή προσδιορίζει ότι οι λογιστικές καταχωρήσεις και παρουσιάσεις βασίζονται σε γεγονότα που είναι αντικειμενικά προσδιοριζόμενα (μέσω αμφοτεροβαρων συμβάσεων ) και μπορούν εύκολα να επαληθευτούν (μέσω ύπαρξης δικαιολογητικών).
- **η αρχή της συνέπειας των λογιστικών μεθόδων:** η ύπαρξη συγκρισιμότητας των λογιστικών μεθόδων και των αποτελεσμάτων χρήσεως προϋποθέτει ότι οι λογιστικές αρχές και μέθοδοι δεν

μεταβάλλονται με την διαδοχή των χρήσεων ή οποιαδήποτε μεταβολή στις μεθόδους αποτίμησης έως έχει ως αποτέλεσμα τον επηρεασμό της εικόνας των οικονομικών καταστάσεων.

- **η αρχή της πλήρους αποκάλυψης:** σύμφωνα με την αρχή της πλήρους αποκάλυψης οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να είναι πλήρεις με την έννοια ότι όλες οι πληροφορίες που παρουσιάζονται είναι απαραίτητες για μία ορθή παρουσίαση έτσι ώστε ένας λογικός και συνετός επενδυτής να μην μπορεί να παραπλανηθεί.
- **η αρχή της εξέγερσης:** θεωρείται αποδεκτό ότι κάτω από ορισμένες ειδικές συνθήκες επιτρέπεται κάποια απόκλιση ή εξαίρεση από τις βασικές λογιστικές αρχές.

### **1.3. Κατηγοριοποιήσεις της λογιστικής**

Παραθέτουμε στο κείμενο της εργασίας μας πληροφορίες που λάβαμε από το βιβλίο του κ. Ράλλη, Η Λογιστική των ΟΤΑ. Στο τέλος της σελίδας, θέτουμε υποσημείωση,<sup>3</sup> όπου παραθέτουμε τα πλήρη στοιχεία της πηγής μας.

Η λογιστική χωρίζεται σε πολλές υποκατηγορίες έτσι ώστε όπως έχει αναφερθεί και πιο πάνω διαχωρίζοντάς τη να μπορεί να ελεγχθεί καλύτερα ανα πάσα στιγμή. Καταρχάς αναλογα με το νομικό προσώπο που εκπροσωπεί διαμορφώνεται σε:

- ιδιωτικού δικαίου
- δημοσίου δικαίου.

Στη συνέχεια, ανάλογα με την χρήση της διακρίνεται σε:

- χρηματοοικονομική λογιστική
- φορολογική λογιστική

---

3 Ράλλης Ι.,(2015), Η Λογιστική των Ο.Τ.Α. , ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

- λογιστική κόστους
- ελεγκτική λογιστική
- λογιστική των δημοσίων οργανισμών

Η φορολογική λογιστική σχετίζεται με την απόδοση φόρου ως προς το κράτος και η ελεγκτική λογιστική χωρίζεται ανάλογα τον έλεγχο που θα πραγματοποιηθεί εάν πρόκειται για έναν εσωτερικό έλεγχο ή εξωτερικό έλεγχο. Οι εξωτερικοί ελεγκτές είναι αυτοί οι οποίοι δεν έχουν καμία σχέση εξαρτημένης εργασίας με την οικονομική μονάδα την οποία καλούνται να ελέγξουν και ο έλεγχος γίνεται μετά από πρόσκληση των μετόχων της μονάδας αυτής. Οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι από την ίδια την επιχείρηση και διενεργούνται έλεγχοι από ειδικά εκπαιδευμένα στελέχη της.

Η χρηματοοικονομική λογιστική σαν κλάδος ενδιαφέρει την παροχή οικονομικών πληροφοριών σε ενδιαφερόμενους εκτός επιχείρησης .Η διοικητική λογιστική σαν κλάδος αφορά την παροχή οικονομικών πληροφοριών σε ενδιαφερόμενους εντός της επιχείρησης.

#### **1.4. Οι οντότητες της γενικής λογιστικής**

Στα πλαίσια της συγκεκριμένης πτυχιακής εργασίας, θα ασχοληθούμε με τη γενική λογιστική και με τη λογιστική Δημοσίων Οργανισμών. Στη γενική λογιστική προκύπτουν κατηγορίες με εισόδημα κριτηρια αναλογα με τον τζίρο της επιχείρησης.

Παραθέτουμε στο κείμενο της εργασίας μας πληροφορίες που λάβαμε από το βιβλίο του κ. Ράλλη, Η Λογιστική των ΟΤΑ. Στο τέλος της σελίδας, θέτουμε υποσημείωση,<sup>4</sup> όπου παραθέτουμε τα πλήρη στοιχεία της πηγής μας.

---

4 Ράλλης Ι.,(2015), Η Λογιστική των Ο.Τ.Α. , ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

Πολύ μικρές οντότητες χαρακτηρίζονται όσες δεν υπερβαίνουν τα 2 από τα 3 ακόλουθα κριτήρια:

- Σύνολο Ενεργητικού 350.000 ευρώ
- Κύκλος Εργασιών 700.000 ευρώ
- Μέσος όρος απασχολούμενων ατόμων 10 άτομα

Μικρές οντότητες χαρακτηρίζονται όσες δεν είναι «πολύ μικρές» και δεν υπερβαίνουν τα 2 από τα 3 ακόλουθα κριτήρια:

- Σύνολο Ενεργητικού 4.000.000 ευρώ.
- Κύκλος Εργασιών 8.000.000 ευρώ
- Μέσος όρος απασχολούμενων ατόμων 50 άτομα

Μεσαίες οντότητες χαρακτηρίζονται όσες δεν είναι «μικρές» και δεν υπερβαίνουν τα 2 από τα 3 ακόλουθα κριτήρια:

- Σύνολο Ενεργητικού 20.000.000 ευρώ
- Κύκλος Εργασιών 40.000.000 ευρώ
- Μέσος όρος απασχολούμενων ατόμων 250 άτομα

Μεγάλες οντότητες χαρακτηρίζονται όσες υπερβαίνουν τα 2 από τα 3 ακόλουθα κριτήρια:

- Σύνολο Ενεργητικού 20.000.000 ευρώ
- Κύκλος Εργασιών 40.000.000 ευρώ
- Μέσος όρος απασχολούμενων ατόμων 250 άτομα

Πρέπει τέλος να διευκρινιστεί ότι ανάλογα με τον χαρακτηρισμό μιας επιχείρησης τηρεί και τα αντιστοιχα βιβλία (απλογραφικά, διπλογραφικά).

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ**

### **2.1. Ιστορική Αναδρομή στα ΕΓΛΣ**

Στην ενότητα αυτή θα παρουσιάσουμε μια σύντομη ιστορική αναδρομή στο Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο. Παραθέτουμε στο κείμενο της εργασίας μας πληροφορίες που λάβαμε από το από το περιοδικό «Accountancy Greece». Στο τέλος της σελίδας, θέτουμε υποσημείωση,<sup>5</sup> όπου παραθέτουμε τα πλήρη στοιχεία της πηγής μας.

#### **2.1.1. Εισαγωγικά**

Στην δεκαετία του 1920, μπήκαν τα θεμέλια για την δημιουργία της Λογιστικής Επιστήμης στην Ελλάδα με τον Νόμο 2190/1920 «περί ανωνύμων εταιρειών» και τον Νόμο 2191/1920 «περί ιδρύσεως Ανωτάτης Σχολής Εμπορικών Σπουδών» ( δηλ. της «Α.Σ.Ο.Ε.Ε», σήμερα «Ο.Π.Α» ).

Το 1948, με τον τότε «Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων», θεσπίστηκαν οι πρώτες διατάξεις για την λογιστική οργάνωση των επιχειρήσεων.

Το 1962, καθιερωθήκαν για πρώτη φορά τυποποιημένες μορφές ισολογισμού και λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως.

Την δεκαετία του 1990, η ευρύτερη εφαρμογή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ), άλλαξε ριζικά το λογιστικό τοπίο στη χώρα μας και σε συνδυασμό με την ανάπτυξη της πληροφορικής δημιούργησαν μια καινούργια και σημαντικά βελτιωμένη κατάσταση.

---

5 Αναδημοσίευση από το περιοδικό «Accountancy Greece ( Ag ) », ( ιστοσελίδα : [www.accountancygreece.gr](http://www.accountancygreece.gr) ), (τεύχος 15 , Απρ. – Μαί. – Ιούν. 2014 )

## 2.1.2. Έννοιες

Οι «έννοιες», αφενός υπόκεινται στην εξέλιξη διαμέσου του χρόνου και αφετέρου στην διαφορετική κατανόηση τους, ανάλογα με το γενικότερο κλίμα της κάθε εποχής.

### α) Η έννοια και σημασία της « Λογιστικής Τυποποίησης » .

Παραθέτουμε στο κείμενο της εργασίας μας πληροφορίες που λάβαμε από από την « ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΓΚΥΚΛΟΠΑΙΔΕΙΑ ». Στο τέλος της σελίδας, θέτουμε υποσημείωση,<sup>6</sup> όπου παραθέτουμε τα πλήρη στοιχεία της πηγής μας.

« 1 Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΙΣ. 1.1. Έννοια και σκοπός. .... Λογιστική τυποποίησης είναι σύνολον κανόνων ορθολογικής και ενιαίας εμφανίσεως των λογιστικών εγγραφών διά την συγκέντρωσιν ομοειδών αριθμητικών δεδομένων, αφορώντων εις τον προσδιορισμόν του κόστους και των επιχειρηματικών αποτελεσμάτων προς όφελος των επιχειρήσεων και της εθνικής οικονομίας..... Αι διεθνείς τάσεις διά λογιστικήν τυποποίησιν εξεδηλώθησαν υπό τας ακόλουθους δύο μορφάς:

- Υπό την μορφήν Λογιστικών Σχεδίων
- Υπό την μορφήν Τυποποιημένων Ισολογισμών και συναφών λογιστικών καταστάσεων.....»

### β) Η έννοια και σημασία του «Λογιστικού Σχεδίου» .

«ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΝ ΣΧΕΔΙΟΝ . ... 1. Ορισμός. Λογιστικόν Σχέδιον είναι η καθολική οργάνωσις η συστηματοποιούσα ορθολογικώς την όλην

---

6 « ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΓΚΥΚΛΟΠΑΙΔΕΙΑ », ( Λήμμα : ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΝ ΣΧΕΔΙΟΝ ), Εκδοτικός οίκος : Ιωάννου Σιδέρη, Αθήναι 1957.

λειτουργίαν λογιστηρίου τινός.....

2. Ορολογία. Οφείλομεν να διακρίνωμεν:

- Το Λογιστικόν Σχέδιον ( Kontenrahmen, plan comptable, quadro dei conti)

από:

- Το Σχέδιον Λ/σμών (Chart of accounts, Kontenplan, plan des comptes).

Το πρώτον αφορά την εν γένει οργάνωσιν, ως εξετέθη ανωτέρω. Το δεύτερο αφορά μόνον τον πίνακα των ενδεδειγμένων λογαριασμών και την κατάταξίν των εις κλάσεις (ομάδας, τάξεις).

Λογιστικόν Σχέδιον - Σχέδιον -Λογαριασμών

Παραθέτουμε στο κείμενο της εργασίας μας πληροφορίες που λάβαμε από το από το βιβλίο του κυρίου Τσιμάρρα, «ΑΡΧΑΙ ΓΕΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ». Στο τέλος της σελίδας, θέτουμε υποσημείωση,<sup>7</sup> όπου παραθέτουμε τα πλήρη στοιχεία της πηγής μας.

Ουχ ήττον τόσον εις την βιβλιογραφίαν όσον και εις την πράξιν δεν γίνεται πάντοτε αυστηρά διάκρισις, των όρων χρησιμοποιουμένων αδιαφόρως.»

«... δι' εφαρμογής αρτίου λογιστικού σχεδίου επιτυγχάνονται:

α) Προγραμματισμός, απλούστευσις και ομοιομορφία εις τας λογιστικάς εγγραφάς, συστηματοποιήσις της εν γένει λογιστικής εργασίας.

β) Προσδιορισμό συναφών δραστηριοτήτων και ευθυνών, ώστε ο λογιστικός και διοικητικός έλεγχος να είναι ταχύς και άμεσος.

γ) Πλήρης και άμεσος επιχειρηματική ενημερότης διά της παροχής πληροφοριών γενικής και ειδικής φύσεως.

---

7 Τσιμάρρας Μ., «ΑΡΧΑΙ ΓΕΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ», Έκδοσις Γ' - ΕΚΔΟΤΗΣ: ΑΡΓΥΡΗΣ ΠΑΠΑΖΗΣΗΣ -ΑΘΗΝΑΙ 1963.



δ) Ορθή πλοκή και συσχετίσις εξόδων και εσόδων διά την επίτευξιν ακριβεστέρας και ευχερεστέρας κοστολογήσεως, προσδιορισμόν των οικονομικών αποτελεσμάτων και της εν γένει αποδοτικότητος.

ε) Ευχερής εξακρίβωσις των αιτίων και πηγών προελεύσεως των οικονομικών αποτελεσμάτων.

στ) Ορθός, μεθοδικός και σαφής προσδιορισμός της οικονομικής θέσεως, ούτως ώστε ο απολογιστικός έλεγχος και η σύνταξις προγραμμάτων μελλοντικής δράσεως να ευχεραίνηται εις το έπακρον.

ζ) Εξοικείωσις και βελτίωσις συγχρόνως ταχύτερον του προσωπικού ...η) Αποτελεσματικότερα χρησιμοποιήσις μηχανογραφικών μέσων .

**γ) Η έννοια του «Σχεδίου Λογαριασμών » και η ανάγκη της ταξινόμησης .**

« ... ΣΧΕΔΙΟΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

Παραθέτουμε στο κείμενο της εργασίας μας πληροφορίες που λάβαμε από από την « ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΓΚΥΚΛΟΠΑΙΔΕΙΑ ». Στο τέλος της σελίδας, θέτουμε υποσημείωση,<sup>8</sup> όπου παραθέτουμε τα πλήρη στοιχεία της πηγής μας.

Σχέδιον λογαριασμών είναι ο πίναξ των μελλόντων να χρησιμοποιηθούν λογαριασμών καθ' ομάδας, καθώς και οι κανόνες λειτουργίας και η συνδεσμολογία των λογαριασμών εντός των πλαισίων και του πνεύματος του εφαρμοζομένου ... λογιστικού σχεδίου. Το Σχέδιον Λογαριασμών εκπονείται διά καταλλήλου ταξινομήσεως και ταξιθετήσεως των λογαριασμών καθ' ομάδας (ή κλάσεις ή τάξεις), ..... Η συνηθεστέρα και ορθολογικωτέρα ταξινόμησις γίνεται κατά το δεκαδικόν σύστημα επινοηθείσα υπό του Delvil Dewey και τελειοποιηθείσα παρ' άλλων

---

8 « ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΓΚΥΚΛΟΠΑΙΔΕΙΑ », ( Λήμμα : ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΝ ΣΧΕΔΙΟΝ ), Εκδοτικός οίκος : Ιωάννου Σιδέρη, Αθήναι 1957.

μεταγενεστέρων....»

Παραθέτουμε στο κείμενο της εργασίας μας πληροφορίες που λάβαμε από το βιβλίο του κυρίου Στράτου Παπαιωάννου «ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΛΑΝΑ». Στο τέλος της σελίδας, θέτουμε υποσημείωση,<sup>9</sup> όπου παραθέτουμε τα πλήρη στοιχεία της πηγής μας.

«... Ως γνωστόν, βάσις πάσης ταξινομήσεως είναι η κατάταξις των πληροφοριών τας οποίας καλείται η ταξινόμησις να παράσχει κατά τρόπον εξασφαλίζοντα ευχέρειαν αναζητήσεως και ευρέσεως-αυτό αποτελεί την ευχρησίαν της μεθόδου ήτις θα χρησιμοποιηθή-και ακρίβειαν πληροφοριών. .... Εις την λογιστικήν τεχνικήν έγινεν εμφανής η αναγκαιότης της συστηματικής κατατάξεως των λογαριασμών, ώστε ένα σύμβολον κοινής αναγνωρίσεως να καθορίζη έκαστον είδος λογαριασμών και να διασφαλίζει την αποφυγήν ακουσίων ή ηθελημένων παρανοήσεων, ώστε να διευκολύνεται και ο έλεγχος και η σύγκρισις των κονδυλίων προς συναγωγήν οικονομικών συμπερασμάτων. ...»

#### **δ) Διεθνής Ιστορική εξέλιξη**

«Την σημασίαν του ζητήματος, ακόμη από του 1901, κατείδε το «Διεθνές Ινστιτούτον Στατιστικής», διότι εγένετο σαφώς αντιληπτόν, ότι η οικονομικοστατιστική μελέτη της οικονομίας θα προήγετο διά γενικών ισολογισμών ενιαίων, βάσει ομοιομόρφως συντεταγμένων κανόνων».

Στο Διεθνές Λογιστικό Συνέδριο της Βαρκελώνης το 1929, εκφράζεται η ευχή να καταρτιστεί διεθνής λογιστική ονοματολογία και να συνταχτούν ενιαίοι λογιστικοί κανόνες.

Μεταξύ των ετών 1948-1961, διοργανώθηκαν αρκετά ευρωπαϊκά συνέδρια, που ασχολήθηκαν με θέματα «Ενιαίας εμφάνισης Ισολογισμών»

---

9 «ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΛΑΝΑ» Τεύχος Α' Ι. ΓΕΝΙΚΗ ΕΙΣΑΓΩΓΗ - ΣΤΡΑΤΟΥ Κ. ΠΑΠΑΪΩΑΝΝΟΥ - Ανάπτυπο από το περιοδικό «ΣΠΟΥΔΑΙ», 1953 .

και «Λογιστικών σχεδίων». Το Συνέδριο των Παρισίων του 1948, το Συνέδριο του Άμστερνταμ, 1957, τα συνέδρια της Ευρωπαϊκής Λογιστικής Ενώσεως των ετών 1953 (Φλωρεντία), 1955 (Βρυξέλλες ), 1958 (Νίκαια Γαλλίας) και 1961 (Ζυρίχη) .

Το 1973 ιδρύθηκε η « International Accounting Standards Committee (IASC)». Σήμερα το «International Accounting Standards Board (IASB) », είναι ο ανεξάρτητος φορέας θέσπισης προτύπων του Ιδρύματος ΔΠΧΑ ( IFRS Foundation), ο οποίος είναι ένας ανεξάρτητος, μη κερδοσκοπικός οργανισμός του ιδιωτικού τομέα, που έχει ως κύριο στόχο την ανάπτυξη ενός ενιαίου συνόλου, υψηλής ποιότητας και παγκοσμίως αποδεκτών «Λογιστικών Προτύπων» ( Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.)).

#### **ε) Η έννοια των « Λογιστικών προτύπων » (Accounting Standards )**

Σήμερα με την έννοια «Λογιστικά πρότυπα» εννοούμε κυρίως, ένα σύνολο αρχών και κανόνων με βάση τα οποία πρέπει να καταρτίζονται και να παρουσιάζονται οι οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων .

«Τα Δ.Λ.Π περιλαμβάνουν κανόνες - αρχές - μεθόδους που εφαρμόζονται ή ακολουθούνται για την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων και συνακόλουθα για τον προσδιορισμό των Ετήσιων Αποτελεσμάτων που προκύπτουν από την εφαρμογή των κανόνων αυτών. Τα Δ.Λ.Π. δεν εκφράζουν, ούτε αποτελούν ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ, που είναι γνωστή με τη μορφή των ΕΘΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΣΧΕΔΙΩΝ όπως είναι το Ε.ΓΛΣ και τα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια ή το Γαλλικό ή το Γερμανικό Λογιστικό Σχέδιο κ.ο.κ. » Η έννοια της «Λογιστικής Τυποποίησης» λοιπόν, είναι ευρύτερη από την έννοια των «Λογιστικών Προτύπων».

### 2.1.3. Από την ίδρυση του νέου ελληνικού κράτους έως τον Β' Παγκόσμιο Πόλεμο

α) Ο Εμπορικός Νόμος (Ε.Ν ), οι λογαριασμοί και τα βιβλία των εμπόρων

Παραθέτουμε στο κείμενο της εργασίας μας πληροφορίες που λάβαμε από από το βιβλίο του κυρίου Φίλιου, « ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΣΠΟΥΔΕΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΠΟΧΗ ΤΗΣ ΤΟΥΡΚΟΚΡΑΤΙΑΣ ΜΕΧΡΙ ΤΗΝ ΙΔΡΥΣΗ ΤΗΣ ΑΣΟ και ΕΕ ». Στο τέλος της σελίδας, θέτουμε υποσημείωση,<sup>10</sup> όπου παραθέτουμε τα πλήρη στοιχεία της πηγής μας.

Στην Ελλάδα ο θεσμός της Ανώνυμης Εταιρείας, εισάχθηκε με το Γαλλικό Εμπορικό Κώδικα του 1807. Κατά τη διάρκεια της Επανάστασης του 1821, ο Γαλλικός Εμπορικός Κώδικας υιοθετήθηκε στη γαλλική γλώσσα από όλες τις Εθνικές συνελεύσεις ως το ισχύον εμπορικό δίκαιο της Ελλάδος. Επί Όθωνος, εκπονήθηκε επίσημη μετάφραση, που δημοσιεύθηκε με το διάταγμα της 19.4./1.5.1835.

«Κατά τον Ψαλίδα , όλες οι εμπορικές πράξεις πρέπει να αναφέρονται μέσα από τις εξής μερίδες (πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί) του γενικού καθολικού:

- (1) Του κεφαλαίου
- (2) Της χρηματοθήκης
- (3) Των συναλλαγματικών
- (4) Των ομολογιών

---

10 Φίλιος Β., « ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΣΠΟΥΔΕΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΠΟΧΗ ΤΗΣ ΤΟΥΡΚΟΚΡΑΤΙΑΣ ΜΕΧΡΙ ΤΗΝ ΙΔΡΥΣΗ ΤΗΣ ΑΣΟ και ΕΕ » - ΑΝΑΤΥΠΟ ΑΠΟ ΤΟ ΑΡΧΕΙΟΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΙΣΤΟΡΙΑΣ - Έτος Δ, Τόμος Ι-ΙΙ, Ιανουάριος- Δεκέμβριος 1994.

- (5) Των κοινών εξόδων
- (6) Των 'ωνίων'
- (7) Του τόκου
- (8) Των κερδών και ζημιών και
- (9) Της ζυγοσταθμίας (μπιλάντζου). »

Παραθέτουμε στο κείμενο της εργασίας μας πληροφορίες που λάβαμε από από το βιβλίο του κυρίου Πετμεζά, ΕΜΠΟΡΙΚΟΝ ΔΙΚΑΙΟΝ. Στο τέλος της σελίδας, θέτουμε υποσημείωση,<sup>11</sup> όπου παραθέτουμε τα πλήρη στοιχεία της πηγής μας.

«Τα υποχρεωτικώς εις τον έμπορον επιβαλλόμενα βιβλία είναι: 1) το ημερολόγιον, 2) το βιβλίον αντιγραφής επιστολών και 3) το βιβλίον των απογραφών.....

Ο νόμος επιβάλλει ιδιωτικήν απογραφήν .... γινομένην άνευ συμπράξεως συμβολαιογράφου. Τουναντίον δεν επιβάλλει την σύνταξιν τοιαύτης απογραφής προς της ενάρξεως του εμπορικού επαγγέλματος, ως πράττει λ.χ. ο γερμανικός κώδιξ και δεν απαιτεί κατ' αντίθεσιν προς άλλους κώδικας (λ.χ. τον ιταλικόν και τον γερμανικόν) όπως την απογραφήν συνοδεύει ισολογισμός, .... Ο Ε.Ν. δεν επιβάλλει εις τον έμπορον την καθ' ωρισμένην λογιστικήν μέθοδον τήρησιν των βιβλίων, άτινα τον υποχρεώνει να τηρεί. »

« Πάντως όμως δέον το ημερολόγιον ν' αναφέρει πάσας τας δι' εαυτόν και την οικογένειαν δαπάνας του εμπόρου. .... Ο νόμος επέβαλεν ιδιαίτερος την εν τω ημερολογίω εγγραφήν της δαπάνης ταύτης, αποβλέψας κυρίως εις την περίπτωσιν της πτωχεύσεως του εμπόρου, εφ' ης εξετάζεται κατά πόσον υπήρξεν ούτος σώφρων εν τη συντηρήσει της οικογενείας και κατά πόσον απέφυγεν υπερβολικάς δαπάνας, διότι άλλως θα εξετίθετο εις

---

11 ΕΜΠΟΡΙΚΟΝ ΔΙΚΑΙΟΝ - ΚΑΤΑ ΤΑΣ ΑΥΘΕΝΤΙΚΑΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΤΟΥ ΚΑΘΗΓΗΤΟΥ κ. ΘΡ. Γ. ΠΕΤΙΜΕΖΑ-ΤΕΥΧΟΣ Α' - ΕΝ ΑΘΗΝΑΙΣ 1925.

ποινικός ευθύνas λόγω χρεωκοπίας (άρθ. 679 εμπορ. Κώδικ.) ... Ο εμπορικός κώδικς δεν ώρισε λεπτομερείas περι του τρόπου της καταρτίσεως της απογραφής. Οι έμποροι καταρτίζουσιν αυτήν και τον ισολογισμόν κατά τας εκάστοτε εμπορικός συνηθείas.».<sup>12</sup>

### **β) Ο νόμος 2190/1920 και ο Ισολογισμός των ανωνύμων εταιρειών**

Το έτος 1918, με το Ν. 1348 «περί εποπτείας ανωνύμων εταιρειών», θεσπίστηκαν, για πρώτη φορά, διατάξεις περι της καταρτίσεως και του περιεχομένου του ισολογισμού των ανωνύμων εταιρειών, οι οποίες το έτος 1920 περιλήφθηκαν σχεδόν αυτούσιες στο γνωστό νόμο 2190/20.

« 108. 1. Είναι ήδη γνωστόν, ότι η ανώνυμος εταιρεία, ούσα κατά τον νόμον έμπορος από της συστασεώς της , υποβάλλεται εις πάσας τας υποχρεώσεις του εμπόρου, ότι δε μεταξύ των υποχρεώσεων τούτων είναι (άρθρον 9 Ε.Ν.) και η της συντάξεως κατ' έτος ιδιωτικής απογραφής της εταιρικής περιουσίας την οποίαν κατά συνήθειαν ακολουθεί ισολογισμός, ... Ο νόμος 2190 ... επιβάλλει ρητώς εις την ανώνυμον εταιρείαν την σύνταξιν ισολογισμού κατά την έναρξιν της λειτουργίας αυτής και εις το τέλος εκάστης «εταιρικής χρήσεως».....

Οι γενικοί κανόνες, οι αφορώντες εις την κατάρτισιν του ισολογισμού:

α) ορίζουσιν, ότι ο ισολογισμός δέον να είναι συντεταγμένος μετ' απολύτου σαφηνείας εις τρόπον, ώστε να δύναται να εξάγηται εξ' αυτού ευκόλως και ασφαλώς η αληθής οικονομική κατάστασις της εταιρείας·

β) επιβάλλουσι όπως τον ισολογισμόν ακολουθή πλήρης και σαφής ανάλυσις του «λογαριασμού κερδών και ζημιών», αποδεικνύουσα τα πραγματικώς επιτευχθέντα κέρδη και τα πραγματοποιηθείσας ζημίας, και

γ) αποκλείουσι το να συμπεριλαμβάνονται εν τω αυτώ κονδυλίω του

---

12 Αναστασιάδης Η., «ΕΓΧΕΙΡΙΔΙΟΝ ΤΟΥ ΕΜΠΟΡΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ » - ΕΚΔΟΤΙΚΟΣ ΟΙΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΥ Ι. ΒΑΣΙΛΕΙΟΥ - ΑΘΗΝΑΙ 1923.

ισολογισμού ή της αναλύσεως κερδών και ζημιών ανομοιογενή στοιχεία.

...

Παραθέτουμε στο κείμενο της εργασίας μας πληροφορίες που λάβαμε από από το βιβλίο του κυρίου Πετμεζά, ΕΜΠΟΡΙΚΟΝ ΔΙΚΑΙΟΝ. Στο τέλος της σελίδας, θέτουμε υποσημείωση,<sup>13</sup> όπου παραθέτουμε τα πλήρη στοιχεία της πηγής μας.

Όσον αφορά τους κανόνες, καθ' ους γίνεται η αναγραφή των στοιχείων της εταιρικής περιουσίας εν τω ισολογισμό ( άρθρ. 43 έδ. 2-3), παρατηρητέον τα εξής:

α) Η αναγραφή των περιουσιακών τούτων στοιχείων γίνεται εν τω ισολογισμό κατά την αξίαν, την οποίαν ταύτα έχουν κατά τον χρόνον της συντάξεως αυτού. Ουχ ήττον του κανόνος τούτου ορίζονται εν τω νόμω πολυάριθμοι εξαιρέσεις εις τρόπον, ώστε κατ' ουσίαν το σύστημα του νόμου δεν είναι το της «τρεχούσης τιμής», αλλά το της «χαμηλοτέρας τιμής» ή «τιμής του κόστους»

#### **2.1.4. Η μεταπολεμική περίοδος έως την εφαρμογή των Ε.Γ.Λ.Σ**

Παραθέτουμε στο κείμενο της εργασίας μας πληροφορίες που λάβαμε από από το βιβλίο του κυρίου Αλικάκου « ΠΡΑΚΤΙΚΟΣ ΟΔΗΓΟΣ ΤΗΡΗΣΕΩΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ». Στο τέλος της σελίδας, θέτουμε υποσημείωση,<sup>14</sup> όπου παραθέτουμε τα πλήρη στοιχεία της πηγής μας.

**α) 1948 : Οι πρώτες Νομοθετικές ρυθμίσεις για την εισαγωγή κανόνων «Λογιστικής οργάνωσης ».**

---

13 ΕΜΠΟΡΙΚΟΝ ΔΙΚΑΙΟΝ - ΚΑΤΑ ΤΑΣ ΑΥΘΕΝΤΙΚΑΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΤΟΥ ΚΑΘΗΓΗΤΟΥ κ. ΘΡ. Γ. ΠΕΤΙΜΕΖΑ-ΤΕΥΧΟΣ Α΄ - ΕΝ ΑΘΗΝΑΙΣ 1925.

14 Αλικάκος Ν., « ΠΡΑΚΤΙΚΟΣ ΟΔΗΓΟΣ ΤΗΡΗΣΕΩΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ » , ΓΡΑΦΙΚΑΙ ΤΕΧΝΑΙ : Π. ΔΙΑΛΛΗΣΜΑ ( Αθήνα 1948 ).

« ... Το Νομοθετικόν Διάταγμα 578 του 1948, «περί τηρήσεως Λογιστικών Βιβλίων υπό των επιτηδευματιών», αποτελούν πράγματι βασικήν μεταρρύθμισιν της περί Βιβλίων ισχύουσας εν Ελλάδι νομοθεσίας. .... Προώριται να συμβάλη μέγਾਲως εις την λογιστικήν οργάνωσιν και τάξιν εν Ελλάδι. Από της απόψεως αυτής δέον να χαιρετισθή ειλικρινώς ο Κ.Φ.Σ. από τον λογιστικόν κόσμον και από τους φίλους της Λογιστικής.»

Στο Ν.Δ 578/1948, μεταξύ άλλων ορίστηκαν κανόνες αποτίμησης και κανόνες μετάβασης θα λέγαμε από το σύστημα των εμπορικών βιβλίων στο νέο τότε σύστημα, οι οποίοι είχαν ως εξής : « Άρθρον 4.....ε) βιβλίον απογραφής εις ο θα αναγράφωσι κατά το τέλος της διαχειριστικής χρήσεως τα ποσά με την τιμήν κτήσεως ή την τρέχουσαν εφόσον αυτή είναι μικροτέρα, των αποθεμάτων εμπορευμάτων, πρώτων και καυσίμων υλών και ετοιμών προϊόντων, τα ακίνητα και τας εγκαταστάσεις, τας απαιτήσεις και υποχρεώσεις και εν γένει άπαντα τα στοιχεία του ενεργητικού και παθητικού της επιχειρήσεως, αποτιμώμενα κατά τον αυτόν τρόπο. .... Άρθρον 12 Εις τους τηρούντας ήδη εμπορικά βιβλία επιτρέπεται όπως, ..... ενεργήσωσιν εν αυτοίς, άνευ ποινικών συνεπειών και φορολογικών κυρώσεων, διορθωτικής εγγραφάς, δί'ων σκοπεύεται η επί το ακριβέστερον απεικόνισις της οικονομικής καταστάσεως της επιχειρήσεως και των εκ ταύτης αποτελεσμάτων.»

### **β) 1956 : Το Α΄ Πανελλαδικόν Λογιστικόν Συνέδριον**

Το « Α΄ Πανελλαδικόν Λογιστικόν Συνέδριον », οργανώθηκε στην Αθήνα το 1956. Μεταξύ των βασικών θεμάτων που αναπτύχθηκαν ήταν :

α) Ενιαίος τύπος Ισολογισμού ( Μάριος Τσιμάρας -Καθηγητής Α.Σ.Ο.Ε.Ε.) και

β) Λογιστικόν Σχέδιον, ( Σωτ. Βαρδάκος - Οργανωτής Επιχειρήσεων).



γ) 1962 : Καθιέρωση τυποποιημένων μορφών ισολογισμού και λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως ( Ν.Δ. 4237/1962 )

Με το Ν.Δ . 4237/1962 και την κωδικοποίηση σε ενιαίο κείμενο, που έγινε με το Β.Δ.174/1963 (ΦΕΚ Α' 37/30.3.1963), απαιτήθηκε για πρώτη φορά στην ουσία, ενιαίος τύπος Ισολογισμού . Έτσι ορίσθηκαν :

i) Ο τρόπος παρουσίασης του Ισολογισμού.

« Άρθρο 42α.

1. Ο Ισολογισμός δέον να είναι συντεταγμένος μετ' απολύτου σαφηνείας,... 2. Δέον να εμφανίζη κεχωρισμένως τα κατωτέρω στοιχεία ..... Εις το σκέλος του Ενεργητικού:

α) Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία κατά τας εξής διακρίσεις: Γήπεδα, κτίρια, μηχανήματα και μηχανικά εγκαταστάσεις, μέσα μεταφοράς, εργαλεία και όργανα, έπιπλα και σκεύη, άυλα αγαθά και δικαιώματα(διπλώματα ευρεσιτεχνίας, σήματα, διοικητικά ή άλλης φύσεως παραχωρήσεις κ.λπ.). Μετοχαί και εταιρικά μερίδες, μακροπρόθεσμοι απαιτήσεις(πέραν του έτους) και παν έτερον περιουσιακόν στοιχείον προωρισμένον παγίως δια την εκμετάλλευσιν της Εταιρείας.

β) Τα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία κατά τας εξής διακρίσεις:

1. Ενσώματα αγαθά, πρώται ύλαι και υλικά, προϊόντα ημικατεργασμένα, εμπορεύματα(προϊόντα έτοιμα),υποπροϊόντα, υλικά συσκευασίας, εμπορεύματα παρά τρίτοις ή καθ' οδόν,καύσιμοι ύλαι.

2. Εισπρακτέαι αξίαι,απαιτήσεις βραχυπρόθεσμοι, απαιτήσεις κατά πελατών,ανταπροκριτών, πρακτόρων, εκ προκαταβολών προ τρίτους,εκ χρεωστών διαφόρων,συναλλαγματικά και γραμμάτια εισπρακτέα,αξίαι προς είσπραξιν, αποθετήρια, χρεώγραφα, μεταβατικοί λογαριασμοί Ενεργητικού, έξοδα επομένης χρήσεως και παν έτερον

περιουσιακόν στοιχείον ταχείας κυκλοφορίας.

γ) Τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία κατά τας εξής διακρίσεις: Τράπεζαι (λογαριασμοί όψεως και βραχυπρόθεσμοι) εξωτερικόν συνάλλαγμα (διαθέσιμον), Ταμείον, τοκομερίδια ληξιπρόθεσμα και παν έτερον περιουσιακόν στοιχείον ασφαλούς και αμέσου ρευστοποιήσεως.

δ) Το χρεωστικόν υπόλοιπον του λογαριασμού "Αποτελέσματα Χρήσεως" των παρελθουσών χρήσεως αφ'ενός και της κλειομένης τοιαύτης αφ'ετέρου (Σημ. Δηλαδή οι ζημιές εμφανίζονταν στο σκέλος του Ενεργητικού).

Εις το σκέλος του Παθητικού:

α) Το κεφάλαιον και τα αποθεματικά κατά τας εξής διακρίσεις: Μετοχικόν κεφάλαιον, μνημονευομένου του αριθμού των μετοχών και της ονομαστικής αξίας εκάστης μετοχής, διαφορά εκδόσεως μετοχών υπέρ το άρτιον, αποθεματικά κατά νόμον, αποθεματικά Καταστατικού, ειδικά αποθεματικά φορολογικών διατάξεων, πιστωτική διαφορά εξ αναπροσαρμογής ισολογισμού και παν έτερον στοιχείον Παθητικού συνιστών πρόσθετον ίδιον Κεφάλαιον.

β) Αι προβλέψει δι'υποτίμησιν στοιχείων Ενεργητικού (εφ' όσον δεν φέρονται αφαιρετικώς εκ των οικείων στοιχείων) και οι προβλέψεις δι' υπερτίμησιν στοιχείων Παθητικού.

γ) Αι υποχρεώσεις κατά τας εξής διακρίσεις: Μακροπρόθεσμαι, ..., βραχυπρόθεσμοι, ... απαραίτητως διακινόμεναι κατ' είδος, ..., μερίσματα πληρωτέα, μεταβατικοί λογαριασμοί Παθητικού (έσοδα επομένης χρήσεως), αναγράφονται ιδιαιτέρως.

δ) Το απομένον αδιάθετον υπόλοιπον των καθαρών κερδών.

....»

ii) Ο τρόπος παρουσίασης των αποτελεσμάτων χρήσεως και διάθεσης των αποτελεσμάτων.

« Άρθρο 42β.

1. Ο λογαριασμός αποτελέσματα χρήσεως, όστις δέον απαιτήτως να ακολουθή τον ισολογισμόν, οφείλει να είναι πλήρης και σαφής, εμφανίζων τα πραγματικώς επιτευχθέντα κέρδη και τας πραγματοποιηθείσας ζημίας.

2. Δέον να εμφανίζη κεχωρισμένως τα κατωτέρω κονδύλια εν συνεχεία προσθαφαιρούμενα, εκτός εάν ο ειδικός κλάδος της επιχειρήσεως απαιτή ιδιαιτέραν διαρρυθμισιν, ήτις εν πάση περιπτώσει δέον να ανταποκρίνηται προς τα εν τοις επομένοις οριζόμενα. Το μικτόν κέρδος της επιχειρήσεως το προκύπτον μετ' αφαιρέσιν του κόστους παραγωγής (Σημ. : Δεν απαιτείτο η αναγραφή του Κύκλου Εργασιών ). Εκ του ούτω προκύπτοντος μικτού κέρδους αφαιρούνται:

α) τα έξοδα διοικήσεως,

β) τα έξοδα χρηματοδοτήσεως και

γ) τα έξοδα προϊόντων(εμπορευμάτων)ή υπηρεσιών. Εις το ούτω προκύπτον κέρδος εκ συνήθων εργασιών της Εταιρείας προστίθενται τα έσοδα ή κέρδη εκ συμμετοχών, τα έσοδα ή κέρδη εκ παρεπομένων ασχολιών, οι πιστωτικοί τόκοι και αι έκτακτοι τυχόν ωφέλειαι ή κέρδη. .... Τέλος εκ των ούτω προκυπτόντων κερδών, αφαιρούνται οι επ' αυτών φόροι εισοδήματος...

3. Ο λογαριασμός "Αποτελέσματα Χρήσεως" δέον όπως ακολουθήται υπό πίνακος εμφανίνοντος τον τρόπον διαθέσεως των καθαρών κερδών. ....»

«Άρθρο 42γ.

1. Ο Ισολογισμός και ο λογαριασμός "Αποτελέσματα Χρήσεως"

καταρτίζονται εις δύο τουλάχιστον στήλας, παρατιθεμένων των αντιστοιχών ομοειδών κονδυλίων κλειομένης και παρελθούσης χρήσεως....» (Σημ. : Για πρώτη φορά, απαιτείτο η αναγραφή των κονδυλίων της προηγούμενης χρήσεως )

iii ) Κανόνες αποτίμησης και Έκθεση Διοικητικού Συμβουλίου.

« Άρθρο 43.

1. Εν τω Ισολογισμώ αναγράφονται τα περιουσιακά στοιχεία της εταιρείας κατά την αξίαν, ήν έχουσιν εν τω χρόνω της συντάξεως του ισολογισμού. Εξαιρετικώς: α)...., τα χρεώγραφα και τα εμπορεύματα δεν δύνανται ν' αναγράφονται εις τιμήν μεγαλυτέραν της τιμής της αποκτήσεως ή της κατασκευής αυτών, πλην εάν η τιμή αύτη είναι ανωτέρα της τρεχούσης κατά το κλείσιμον του ισολογισμού τιμής πάντων των χρεωγράφων και των εμπορευμάτων, υπολογιζομένων συνολικώς, ..... 3. Η απόσβεσις ορίζεται τουλάχιστον αναλόγως της ετησίας αναλώσεως και φθοράς των εταιρικών πραγμάτων και της πιθανής διαρκείας της χρησιμοποίησεως αυτών .....7. Εν τη εκθέσει του Διοικητικού Συμβουλίου προς την τακτικής Γενικήν Συνέλευσιν αναφέρονται πάντα τα ενεργητικά και παθητικά ως και τα στοιχεία του λογαριασμού αποτελεσμάτων όσο το δυνατόν αναλυτικότερον. ....ως και σημαντικά ζημιαί προβλεπόμεναι ή πραγματοποιηθείσαι εντός του χρονικού διαστήματος από της λήξεως της εταιρικής χρήσεως μέχρι της υποβολής της εκθέσεως. ( Σημ. : «Προσάρτημα» , δεν προβλεπόταν )»

**δ) 1980 : Το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο . 1986 - 1987 : Ενσωμάτωση των ευρωπαϊκών λογιστικών οδηγιών.**

« Αμέσως μόλις η ιδέα της λογιστικής τυποποίησεως άρχισε να γενικεύεται διεθνώς και ιδιαίτερα στον ευρωπαϊκό χώρο, διάφοροι

Έλληνες συγγραφείς, ιδίως ο πρύτανης και θεμελιωτής στη χώρα μας της επιστήμης της Ιδιωτικής Οικονομικής και της Λογιστικής, ο δάσκαλος αυτός τόσων σειρών επιστημόνων, καθηγητής κ. Μάριος Τσιμάρας, άρχισαν να κηρύσσουν τη σπουδαιότητα της λογιστικής τυποποίησης και να διδάσκουν την έννοια του λογιστικού σχεδίου. Στο μεταξύ άλλος σκαπανέας τη Ιδιωτικής Οικονομικής και Λογιστικής, ο αείμνηστος Στράτος Παπαϊωάννου, Διευθυντής της Ανώτατης Σχολής Βιομηχανικών Σπουδών Πειραιώς, είχε την πρωτοβουλία να παρουσιάσει, με το περιοδικό της Σχολής «ΣΠΟΥΔΑΙ», διάφορα λογιστικά σχέδια. .... Το 1954, με πρωτοβουλία του αείμνηστου Στράτου Παπαϊωάννου και του καθηγητή Μάριου Τσιμάρα, συστήθηκε η πρώτη Επιτροπή Συντάξεως του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου..... Σοβαρή είναι η συμβολή στην ιδέα της λογιστικής τυποποιήσεων των τ. καθηγητών κ.κ. Ιωάννη Χρυσοκέρη της Ανώτατης Σχολής Οικονομικών και Εμπορικών Επιστημών, Δημ. Παπαδημητρίου της Ανώτατης Βιομηχανικής Σχολής Πειραιώς και Δημ. Αδαμόπουλου της Ανώτατης Βιομηχανικής Σχολής Θεσσαλονίκης, οι οποίοι με τα σοβαρά συγγράμματά τους ανέπτυξαν το θέμα και το δίδαξαν επί πολλά χρόνια στους σπουδαστές των ανώτατων αυτών ιδρυμάτων. .... Τα έτη 1962 και 1963, ..., το θέμα του εθνικού λογιστικού σχεδίου ανακινήθηκε έντονα και συστήθηκε Επιτροπή καταρτίσεως Ε.Γ.Λ.Σ. με πρόεδρο τον καθηγητή Μάριο Τσιμάρα και με συμμετοχή του Σπύρου Λιζάρδου, των καθηγητών Δημ. Παπαδημητρίου και Δημ. Αδαμόπουλου και άλλων .... Το 1967, με πρωτοβουλία του Σπύρου Λιζάρδου, συστήθηκε νέα Επιτροπή με συμμετοχή των καθηγητών Μάριου Τσιμάρα και Δημ. Παπαδημητρίου. Το έργο της Επιτροπής αυτής έμεινε ημιτελές, παραδόθηκε όμως στην επόμενη Επιτροπή. Το 1972, με πρωτοβουλία του των Μάριου Τσιμάρα και Σπύρου Λιζάρδου, συστήθηκε νέα Επιτροπή με Πρόεδρο τον Σπύρο Λιζάρδο και συμμετοχή των κ.κ. Μάριου Τσιμάρα και Σπύρου Βασιλείου.

..... Το Φεβρουάριο 1978, περίληψη της όλης δομής και των βασικών αρχών του Ε.ΓΛΣ, καθώς και τα σχέδια νόμου και εισηγητικής εκθέσεως για την καθιέρωση στη χώρα μας των θεσμών του Ε.ΓΛΣ του ΕΣΛ, διαβιβάστηκαν σε πέντε καθηγητές των Ανώτατων Οικονομικών Εκπαιδευτικών μας Ιδρυμάτων, την κυρία Έλλη Βασιλάτου-Θανοπούλου της Α.Σ.Ο. και Ε.Ε. και τους κ.κ Αθανάσιο Σταθόπουλο της Α.Σ.Ο. και Ε.Ε. Βασίλειο Σαρσέντη της Α.Β.Σ. Πειραιώς, Γεώργιο Καφούση της Παντείου ΑΣΠΕ και Αριστ. Ιγνατιάδη της Α.Β.Σ. Θεσσαλονίκης. Οι παρατηρήσεις –σχόλια και προτάσεις που λήφθηκαν από τους καθηγητές, παραδόθηκαν στην κατωτέρω πενταμελή Υπό-ομάδα, η οποία τις έλαβε υπόψη της κατά την επεξεργασία του τελικού κειμένου.»

Παραθέτουμε στο κείμενο της εργασίας μας πληροφορίες που λάβαμε από από το βιβλίο του κ. Γρηγοράκου,« Η επιχειρούμενη κατάργηση της λογιστικοδιαχειριστικής οργάνωσης όλων των οικονομικών μονάδων της χώρας (Ιδιωτικού και Δημόσιου Τομέα) και αντικατάστασή της με μία παραλλαγή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....». Στο τέλος της σελίδας, θέτουμε υποσημείωση,<sup>15</sup> όπου παραθέτουμε τα πλήρη στοιχεία της πηγής μας.

«Η μεγαλύτερη αλλαγή στο λογιστικό επάγγελμα εισήχθη στην Ελλάδα με την εφαρμογή του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ). Μέχρι το 1986 η εφαρμογή του ήταν προαιρετική, και από το 1987, μετά την υποχρεωτική εφαρμογή της 4ης οδηγίας της ΕΟΚ, διαδόθηκε περισσότερο. Από την χρήση 1991 το ΕΓΛΣ έγινε υποχρεωτικό στο σύνολο του από όλες

---

15 Γρηγοράκος Θ., « Η επιχειρούμενη κατάργηση της λογιστικοδιαχειριστικής οργάνωσης όλων των οικονομικών μονάδων της χώρας (Ιδιωτικού και Δημόσιου Τομέα) και αντικατάστασή της με μία παραλλαγή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....»

τις εταιρείες ελεγχόμενες από ορκωτούς ελεγκτές (άρθρο 7 Ν 1882/1990 ) και από τη χρήση 1993 επεκτάθηκε η εφαρμογή του και στις μη υπαγόμενες σε έλεγχο (άρθρο 7 Π.Δ 186/1992 - ΚΒΣ). Συνέπεσε χρονικά με τις προαναφερθείσες τεχνολογικές καινοτομίες, δημιουργώντας έτσι τις κατάλληλες συνθήκες για ριζικές ανατροπές ..... Οι νομοθετικές αλλαγές που έγιναν τότε, σε συνδυασμό με την εισαγωγή της πληροφορικής στο χώρο της λογιστικής, άλλαξαν τα δεδομένα δημιουργώντας μια εντελώς καινούργια και ταυτόχρονα σημαντικά βελτιωμένη κατάσταση. .... »

«Η Ελλάδα επέλεξε να δημιουργήσει λογιστική τυποποίηση με την εφαρμογή Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων κατά τα πρότυπα των χωρών της ηπειρωτικής Ευρώπης, Γαλλίας, Γερμανίας, Ισπανίας, Αυστρίας, Βελγίου, Ελβετίας και Σοβιετικής Ένωσης. Η ηπειρωτική Ευρώπη δεν ακολούθησε το Αγγλοσαξωνικό μοντέλο (Αγγλία - Ιρλανδία). .... Το Ε.Γ.ΛΣ βασίστηκε στο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο της Γαλλίας και στο Λογιστικό Σχέδιο για τη Γερμανική βιομηχανία του 1971 και προσαρμόστηκε απόλυτα στις Οδηγίες της Ευρωπαϊκής Κοινότητας για τις Οικονομικές Καταστάσεις των εταιριών.»

#### **ε) 1988 : Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής ( Ε.ΣΥ.Λ )**

Η καθιέρωση του θεσμού του Ε.Γ.Λ.Σ (Π.Δ 1123/1980) δημιουργεί την ανάγκη της εισαγωγής του θεσμού του Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής ( Ε.ΣΥ.Λ ), το οποίο στα χρόνια λειτουργίας του 1988 – 2003, εξέδωσε πλήθος λογιστικών γνωματεύσεων.

## **2.1.5. Η ίδρυση της Ε.Λ.Τ.Ε και η εισαγωγή των Δ.Λ.Π.**

### **α) 2003 : Η ίδρυση της « Ε.Λ.Τ.Ε » και το «Σ.ΛΟ.Τ»**

Η ΕΛΤΕ ( Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων ), εφαρμόζει την Νομοθεσία που διέπει το ελεγκτικόλογιστικό επάγγελμα. Συστάθηκε με τον Νόμο 3148/2003 (τροποποιήθηκε με τον ν. 4170/2013) και μεταξύ των αρμοδιοτήτων της είναι : Να εισηγείται στον Υπουργό Οικονομικών θέματα Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων, Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων, Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων και Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, καθώς και την εναρμόνισή τους με το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης και τα διεθνή πρότυπα.

Το Σ.ΛΟ.Τ.( Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης), γνωμοδοτεί σε θέματα λογιστικής τυποποίησης, όπως :

α) Η κατάρτιση, η αναθεώρηση ή η τροποποίηση του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και των Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων, με σκοπό την προσαρμογή τους στις εξελίξεις της επιστήμης και της πρακτικής.

β) Ο τρόπος, ο χρόνος και η διαδικασία της γενικής ή κατά στάδια υποχρεωτικής εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από τις οικονομικές μονάδες ή από κατηγορίες αυτών. γ) Η έκδοση οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, των Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

### **β) 2005 : Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π)**

Αρχικά η εισαγωγή τους νομοθετήθηκε με το Ν. 2992/2002, με έναρξη εφαρμογής από 1/1/2003, εν συνεχεία μετατέθηκε η υποχρέωση εφαρμογής τους ( αφορούσε κυρίως επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών ), από τον Ιανουάριο του 2005 ( Εφαρμογή του



Κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 19ης Ιουλίου 2002 ).

Σήμερα, η πλειονότητα των Ελληνικών επιχειρήσεων εξακολουθεί να εφαρμόζει τα « Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα » ( Ε.Λ.Π ) , όρος που προήλθε εξ αντιδιαστολής προς τα « Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα » ( Δ.Λ.Π ) και ο οποίος σημαίνει, τα Λογιστικά Πρότυπα που προδιαγράφονται από το Ε.Γ.Λ.Σ και τις διατάξεις των άρθρων 42α έως και 43γ του κωδ. Ν. 2190/1920 .

## **2.2. Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - ο νόμος 4308/2014**

### **2.2.1. Εισαγωγικά**

Παραθέτουμε στο κείμενο της εργασίας μας πληροφορίες που λάβαμε από από τον ηλεκτρονικό τόπο: [https://www.kodiko.gr/nomologia/document\\_navigation/99608/nomos-4308-2014](https://www.kodiko.gr/nomologia/document_navigation/99608/nomos-4308-2014). Στο τέλος της σελίδας, θέτουμε υποσημείωση,<sup>16</sup> όπου παραθέτουμε τα πλήρη στοιχεία της πηγής μας.

Το σχέδιο του νόμου για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ) αποτελεί ένα σημαντικό βήμα, το οποίο άλλαξε τα δεδομένα για την πλειοψηφία των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην χώρα μας. Στην ενότητα αυτή, επιχειρείται μια ιστορική αναδρομή όσο αφορά την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Επίσης, παρουσιάζεται το πεδίο εφαρμογής οντοτήτων και επιχειρείται μια γενική παρουσίαση του νόμου.

---

16 Ηλεκτρονικός τόπος:

[https://www.kodiko.gr/nomologia/document\\_navigation/99608/nomos-4308-2014](https://www.kodiko.gr/nomologia/document_navigation/99608/nomos-4308-2014)

## 2.2.2. Το ιστορικό των ΕΛΠ

Παραθέτουμε στο κείμενο της εργασίας μας πληροφορίες που λάβαμε από από την εργασία του κυρίου Γκογκάκη, “Αξιολόγηση της υιοθέτησης των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Αδυναμίες και βελτιώσεις στην παρεχόμενη λογιστική πληροφόρηση σε σχέση με το ΕΓΛΣ”. Στο τέλος της σελίδας, θέτουμε υποσημείωση,<sup>17</sup> όπου παραθέτουμε τα πλήρη στοιχεία της πηγής μας.

Όταν το 2010 η χώρα μας υπέγραψε το μνημόνιο ,οι αντιπρόσωποι των δανειστών παρατήρησαν λογιστικούς και φορολογικούς κανόνες τήρησης βιβλίων και στοιχείων που δε υπήρχαν πουθενά αλλού στο κόσμο και εμπόδιζαν την ανάπτυξη της οικονομίας. Ειδικότερα ο Ν. 4308/2014 καλύπτει θέματα που μέχρι την 31.12.2014 κάλυπτε ο Κ.Φ.Α.Σ. αναφορικά με την τήρηση των λογιστικών αρχείων και τους κανόνες τιμολόγησης των συναλλαγών και το θέμα των λογιστικών κανόνων βάσει της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ και λειτουργεί συμπληρωματικά με τους Κώδικες Φορολογίας Εισοδήματος και Φορολογικών Διαδικασιών. Συνεπώς για πρώτη φορά όλο το κανονιστικό πλαίσιο που αφορά τη λογιστική και φορολογική λειτουργία των επιχειρήσεων συγκεντρώνεται σε τρία νομοθετήματα όπως συμβαίνει σε πολλά άλλα κράτη της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Ωστόσο η κατάργηση του Κ.Φ.Α.Σ. από 1.1.2015. ο οποίος λειτούργησε και ως λογιστικό πλαίσιο για μια σειρά επιχειρήσεων κυρίως μικρών και πολύ μικρών κατέστησε επιτακτική την ανάγκη δημιουργίας ενός σύγχρονου και ολοκληρωμένου λογιστικού πλαισίου διότι η μέχρι την 31.12.2014.

---

17 Γκογκάκης Κ., Αξιολόγηση της υιοθέτησης των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Αδυναμίες και βελτιώσεις στην παρεχόμενη λογιστική πληροφόρηση σε σχέση με το ΕΓΛΣ, Ιούνιος 2020.

διασπορά των ρυθμίσεων που αφορούν λογιστικά και φορολογικά θέματα σε διάφορα νομοθετήματα αύξησε την πολυπλοκότητα και το κόστος εφαρμογής, μειώνει τη διαφάνεια και διευκόλυνε την ανάπτυξη προβατικής συμπεριφοράς.

### **2.2.3. Οφέλη από την εφαρμογή των ΕΛΠ**

Παραθέτουμε στο κείμενο της εργασίας μας πληροφορίες που λάβαμε από την εργασία του κυρίου Γκογκάκη, “Αξιολόγηση της υιοθέτησης των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Αδυναμίες και βελτιώσεις στην παρεχόμενη λογιστική πληροφόρηση σε σχέση με το ΕΓΛΣ”. Στο τέλος της σελίδας, θέτουμε υποσημείωση,<sup>18</sup> όπου παραθέτουμε τα πλήρη στοιχεία της πηγής μας.

Η βασική επιχειρηματολογία των συντακτών του νόμου για τη αναγκαιότητα της εφαρμογής του, εστιάζεται στα οφέλη που θα προκύψουν από αυτή τη εφαρμογή τα οποία εστιάζονται στα εξής:

- Ο νόμος ενσωματώνει με πληρότητα και ορθότητα στο εσωτερικό δίκαιο τις λογιστικές διατάξεις της Οδηγίας 34/2013/ΕΕ. Έτσι επιτυγχάνεται η ευθυγράμμιση του εθνικού λογιστικού πλαισίου με τις διεθνείς λογιστικές πρακτικές. Εισάγεται στο λογιστικό σύστημα, το οποίο είναι κατανοητό από τη διεθνή αγορά. Η εφαρμογή του μπορεί να αποτελέσει ένα ουσιαστικό εργαλείο για τις επιχειρήσεις στη προσπάθειά τους για τη αναζήτηση ευκαιριών τόσο σε εθνικό όσο και σε διεθνές επίπεδο. Οι οικονομικές καταστάσεις αποσυνδέονται ή τουλάχιστον δίνεται η δυνατότητα από τη φορολογική νομοθεσία και απεικονίζουν

---

18 Γκογκάκης Κ., Αξιολόγηση της υιοθέτησης των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Αδυναμίες και βελτιώσεις στην παρεχόμενη λογιστική πληροφόρηση σε σχέση με το ΕΓΛΣ, Ιούνιος 2020.

καλύτερα τη πραγματική οικονομική θέση των επιχειρήσεων εμπνέοντας κατά συνέπεια μεγαλύτερη εμπιστοσύνη και επιτυγχάνοντας καλύτερη συγκρισιμότητα προς όφελος του υγιούς ανταγωνισμού.

- Στη πρώτη ενότητα του ( άρθρου 1-15) υλοποιεί τη περαιτέρω απλοποίηση του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών του Ν. 4093/2012. Πρόκειται για μια απλοποίηση η οποία θα διευκολύνει σε πολύ μεγάλο βαθμό την λειτουργία του δημοσίου τομέα, ο οποίος παρουσιάζει υψηλό επίπεδο γρααφειοκρατίας και μεγάλη πολυπλοκότητα ως προς την διεκπαιρέσεων των λογιστικών του διαδικασιών.

#### **2.2.4. Νομικό Πλαίσιο για την υποχρέωση εφαρμογής των ΕΛΠ**

Παραθέτουμε στο κείμενο της εργασίας μας πληροφορίες που λάβαμε από από τον ηλεκτρονικό ιστότοπο : [https://www.kodiko.gr/nomologia/document\\_navigation/99608/nomos-4308-2014](https://www.kodiko.gr/nomologia/document_navigation/99608/nomos-4308-2014) και από το βιβλίο της κυρίας Τσίγκα, “Λογιστικό πλαίσιο κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων των Δήμων, Δημοτικών Επιχειρήσεων, Νομικών Προσώπων Δημοσίου Διακαίου των Δήμων, Περιφερειών και Περιφερειακών Ταμείων Ανάπτυξης, από 1.1.2015”. Στο τέλος της σελίδας, θέτουμε τις αντίστοιχες υποσημειώσεις,<sup>1920</sup> όπου παραθέτουμε τα πλήρη στοιχεία των πηγών μας.

Κατά γενικό κανόνα, για την εφαρμογή των λογιστικών διατάξεων των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.) και τον προσδιορισμό των

---

19 Ηλεκτρονικός τόπος:

[https://www.kodiko.gr/nomologia/document\\_navigation/99608/nomos-4308-2014](https://www.kodiko.gr/nomologia/document_navigation/99608/nomos-4308-2014)

20 Τσίγκα Β, Λογιστικό πλαίσιο κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων των Δήμων, Δημοτικών Επιχειρήσεων, Νομικών Προσώπων Δημοσίου Διακαίου των Δήμων, Περιφερειών και Περιφερειακών Ταμείων Ανάπτυξης, από 1.1.2015, (2016).

λογιστικών υποχρεώσεών τους, οι οικονομικές μονάδες ταξινομούνται με βάση το μέγεθός τους σε:

- πολυ μικρές
- μικρές
- μεσαίες
- μεγάλες

Ωστόσο, υπάρχουν κατηγορίες οικονομικών μονάδων για τις οποίες δεν ισχύει η ταξινόμηση τους με βάση το μέγεθός τους για λογιστικούς σκοπούς.

Ειδικότερη κατηγορία εξαιρέσεων αποτελούν οι οικονομικές μονάδες που ανήκουν στους φορείς Γενικής Κυβέρνησης, από τις οποίες άλλες εξαιρούνται και δεν εφαρμόζουν τους λογιστικούς κανόνες των Ε.Λ.Π., αλλά εφαρμόζουν άλλο λογιστικό πλαίσιο (Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο) και άλλες (με την προϋπόθεση ότι δεν έχουν τη νομική μορφή: ανώνυμη εταιρεία, εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, ετερόρρυθμη κατά μετοχές εταιρεία, ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία, ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση) κατατάσσονται για λογιστικούς σκοπούς στην κατηγορία των «μεγάλων» οικονομικών μονάδων και έτσι υποχρεούνται να εφαρμόσουν πλήρως τις διατάξεις των Ε.Λ.Π. Παραθέτουμε τις σχετικές διατάξεις κατά το μέρος που αφορούν στο εξεταζόμενο αντικείμενο:

- Στις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 1 «Πεδίο εφαρμογής» του Ν. 4308/2014, ορίζεται ότι: «...7. Οι κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το Δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του Δημοσίου, όταν εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του ν. 4270/2014 εφαρμόζουν μόνο τα άρθρα 3 έως και 15, πλην των παραγράφων 8 και 9 του άρθρου 3 του παρόντος νόμου».

- Στις διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του Ν.4308/2014, ορίζεται ότι: «...2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: .... δ) Κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το Δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του Δημοσίου, όταν δεν εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του ν. 4270/2014».

- Στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 2 «Καθορισμός μεγέθους οντοτήτων» του Ν. 4308/2014, ορίζεται ότι: «1. Οι οντότητες κατατάσσονται με βάση το μέγεθός τους στις παρακάτω κατηγορίες των παραγράφων 2 έως 6 του παρόντος άρθρου...».

- Στις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 2 του Ν. 4308/2014, ορίζεται ότι: «.....10. Οι οντότητες της παραγράφου 2(δ) του άρθρου 1, όταν δεν είναι οντότητες της παραγράφου 2(α), 2(β) ή 2(γ) του άρθρου 1, εντάσσονται στις «μεγάλες» οντότητες...»

- Στην παράγραφο 2.8 του άρθρου 2 της ΠΟΛ.1003/2014, αναφέρονται μεταξύ των άλλων και τα εξής:

«...2.8 Σημειώνεται ότι βάσει της παρ. 10 του άρθρου 2 του παρόντος νόμου, οι κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του δημοσίου, όταν δεν εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του νόμου 4270/2014 για λογιστικούς σκοπούς, εντάσσονται στις «μεγάλες» οντότητες με την προϋπόθεση ότι δεν εμπίπτουν στις κατηγορίες οντοτήτων της παραγράφου 2(α), 2(β) ή 2(γ) του άρθρου 1 (ανώνυμη εταιρεία, εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, ετερόρρυθμη κατά μετοχές εταιρεία, ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία, ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ.). Όταν εμπίπτουν στην παράγραφο 2(α), 2(β) ή 2(γ) του άρθρου 1 ακολουθούν τα κριτήρια αυτών των οντοτήτων.....».

Προκειμένου να αποκρυπτογραφηθούν οι παραπάνω διατάξεις, παραθέτουμε και τις διατάξεις στις οποίες παραπέμπουν:

Στις διατάξεις του άρθρου 156 του Ν.4270/2014 ορίζεται ότι:

- Με προεδρικό διάταγμα, που εκδίδεται με πρόταση του Υπουργού Οικονομικών, καθορίζονται οι βασικές λογιστικές αρχές και κανόνες του Λογιστικού Σχεδίου της Γενικής Κυβέρνησης...
- Μέχρι την έκδοση του προεδρικού διατάγματος της προηγούμενης παραγράφου εξακολουθεί να ισχύει η εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος, στη σύνταξη του Ισολογισμού, του Απολογισμού, των οικονομικών καταστάσεων και στο σχεδιασμό γενικά της λογιστικής της Γενικής Κυβέρνησης, που καταρτίσθηκε με:

α. το π.δ 15/2011 (Α' 30) «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της Διπλογραφικής Λογιστικής Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης», για την Κεντρική Διοίκηση,

β. το π.δ. 80/1997 (Α'68) «Ορισμός του περιεχομένου και του χρόνου έναρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου για τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης», για τους Οργανισμούς Κοινωνικής Ασφάλισης,

γ. το π.δ. 205/1998 (Α' 163) «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου», για τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου,

δ. το π.δ. 146/2003 (Α' 122) «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου

ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δημοσίων Μονάδων Υγείας» και το ν. 3697/2008 (Α' 194) σχετικά με την «Ενίσχυση της διαφάνειας του Κρατικού Προϋπολογισμού, έλεγχος των δημοσίων δαπανών, μέτρα φορολογικής δικαιοσύνης και άλλες διατάξεις», για τα δημόσια νοσοκομεία,

ε. το π.δ. 315/1999 (Α' 302) «Περί του ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δήμων και Κοινοτήτων (Ο.Τ.Α. Α' Βαθμού)», για τους Ο.Τ.Α. Α' βαθμού και κατ' αναλογία για τους Ο.Τ.Α. Β' βαθμού.....».

- Στις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 14 του Ν. 4270/2014, που ισχύουν από 1.1.2015, δίνονται οι ορισμοί των Φορέων Γενικής Κυβέρνησης:

Παραθέτουμε στο κείμενο της εργασίας μας πληροφορίες που λάβαμε από από τον ηλεκτρονικό ιστότοπο :

[https://www.kodiko.gr/nomologia/document\\_navigation/99608/nomos-4308-](https://www.kodiko.gr/nomologia/document_navigation/99608/nomos-4308-2014)

[2014](https://www.kodiko.gr/nomologia/document_navigation/99608/nomos-4308-2014) και από το βιβλίο της κυρίας Τσίγκα, “Λογιστικό πλαίσιο κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων των Δήμων, Δημοτικών Επιχειρήσεων, Νομικών Προσώπων Δημοσίου Διακαίου των Δήμων, Περιφερειών και Περιφερειακών Ταμείων Ανάπτυξης, από 1.1.2015”. Στο τέλος της σελίδας, θέτουμε τις αντίστοιχες υποσημειώσεις,<sup>2122</sup> όπου παραθέτουμε τα πλήρη στοιχεία των πηγών μας.

«1. Για τους σκοπούς του παρόντος νόμου, οι κάτωθι όροι έχουν την

---

21 Ηλεκτρονικός τόπος:

[https://www.kodiko.gr/nomologia/document\\_navigation/99608/nomos-4308-2014](https://www.kodiko.gr/nomologia/document_navigation/99608/nomos-4308-2014)

22 Τσίγκα Β, Λογιστικό πλαίσιο κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων των Δήμων, Δημοτικών Επιχειρήσεων, Νομικών Προσώπων Δημοσίου Διακαίου των Δήμων, Περιφερειών και Περιφερειακών Ταμείων Ανάπτυξης, από 1.1.2015, (2016).



ακόλουθη έννοια:

α. Δημόσιος τομέας: περιλαμβάνει τη Γενική Κυβέρνηση, τα εκτός αυτής νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου (ΝΠΔΔ), καθώς και τις εκτός αυτής δημόσιες επιχειρήσεις και οργανισμούς του Κεφαλαίου Α' του ν.3429/2005(Α'314), ανεξαρτήτως εάν έχουν εξαιρεθεί από την εφαρμογή του.

β. Γενική Κυβέρνηση: περιλαμβάνει τρία υποσύνολα, εφεξής αποκαλούμενα υποτομείς: της Κεντρικής Κυβέρνησης, των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ) και των Οργανισμών Κοινωνικής Ασφάλισης (ΟΚΑ), σύμφωνα με τους κανόνες και τα κριτήρια του Ευρωπαϊκού Συστήματος Λογαριασμών (ΕΣΟΛ). Οι φορείς εκτός Κεντρικής Διοίκησης, που περιλαμβάνονται στους υποτομείς της Γενικής Κυβέρνησης (εφεξής «λοιποί φορείς της Γενικής Κυβέρνησης»), προσδιορίζονται, ανά υποτομέα, από το Μητρώο Φορέων Γενικής Κυβέρνησης, που τηρείται με ευθύνη της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής και αποτελούν ξεχωριστά νομικά πρόσωπα που εποπτεύονται από φορείς της Κεντρικής Διοίκησης ή από ΟΤΑ.

γ. Υποτομέας της Κεντρικής Κυβέρνησης: περιλαμβάνει την Κεντρική Διοίκηση και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου και ιδιωτικού δικαίου, καθώς και τις Ανεξάρτητες Διοικητικές Αρχές που έχουν νομική προσωπικότητα, εφόσον τα παραπάνω περιλαμβάνονται στο Μητρώο Φορέων Γενικής Κυβέρνησης, αλλά δεν ανήκουν στους υποτομείς των ΟΤΑ και των ΟΚΑ.

δ. Υποτομέας ΟΤΑ: περιλαμβάνει: (αα) τους ΟΤΑ, οι οποίοι αποτελούνται από τους Δήμους (ΟΤΑ Α' βαθμού) και τις Περιφέρειες

(ΟΤΑ Β' βαθμού) και (ββ) τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου που ανήκουν, ελέγχονται ή χρηματοδοτούνται από τους ΟΤΑ.

ε. Υποτομέας ΟΚΑ: περιλαμβάνει Ασφαλιστικά Ταμεία, Οργανισμούς Απασχόλησης και Οργανισμούς Παροχής Υπηρεσιών Υγείας.....».

## 2.2.5. Υπαγόμενες οντότητες

Παραθέτουμε στο κείμενο της εργασίας μας πληροφορίες που λάβαμε από από τον ηλεκτρονικό ιστότοπο : [https://www.kodiko.gr/nomologia/document\\_navigation/99608/nomos-4308-2014](https://www.kodiko.gr/nomologia/document_navigation/99608/nomos-4308-2014) και από το βιβλίο της κυρίας Τσίρκα, “Λογιστικό πλαίσιο κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων των Δήμων, Δημοτικών Επιχειρήσεων, Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου των Δήμων, Περιφερειών και Περιφερειακών Ταμείων Ανάπτυξης, από 1.1.2015”. Στο τέλος της σελίδας, θέτουμε τις αντίστοιχες υποσημειώσεις,<sup>2324</sup> όπου παραθέτουμε τα πλήρη στοιχεία των πηγών μας.

Οι φορείς των ΟΤΑ που πληρούν τις προϋποθέσεις που τίθενται από την παράγραφο δ του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014 (Κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το Δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του Δημοσίου) και δεν είχαν την υποχρέωση να τηρούν το Π.Δ. 315/1999, θα εφαρμόσουν τα Ελληνικά

---

23 Ηλεκτρονικός τόπος:

[https://www.kodiko.gr/nomologia/document\\_navigation/99608/nomos-4308-2014](https://www.kodiko.gr/nomologia/document_navigation/99608/nomos-4308-2014)

24 Τσίρκα Β, Λογιστικό πλαίσιο κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων των Δήμων, Δημοτικών Επιχειρήσεων, Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου των Δήμων, Περιφερειών και Περιφερειακών Ταμείων Ανάπτυξης, από 1.1.2015, (2016).

Λογιστικά Πρότυπα του Ν. 4308/2014, ως εξής:

Α) Οι Δημοτικές Επιχειρήσεις (Κοινωφελείς Δημοτικές Επιχειρήσεις, Δημοτικές επιχειρήσεις με ειδικό σκοπό τη λειτουργία ραδιοφωνικού ή τηλεοπτικού σταθμού και Δημοτικές Επιχειρήσεις Ύδρευσης Αποχέτευσης – Δ.Ε.Υ.Α. του Ν.1069/1980), ήταν υπόχρεες σε τήρηση του Ε.Γ.Λ.Σ. Οι επιχειρήσεις αυτές αντιμετωπίζονται, για λογιστικούς σκοπούς, σαν να πρόκειται για «μεγάλες» οικονομικές μονάδες, ανεξαρτήτως του μεγέθους τους και υποχρεούνται στις μέγιστες υποχρεώσεις των Ε.Λ.Π. και κατά συνεπεία έχουν υποχρέωση να καταρτίσουν τις παρακάτω οικονομικές καταστάσεις:

- Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Πίνακας).
- Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Πίνακας).
- Την Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης (Πίνακας).
- Την Κατάσταση Χρηματοροών (Πίνακας).
- Το Προσάρτημα (Σημειώσεις) με παράθεση του συνόλου των πληροφοριών που απαιτούνται από το νόμο.

Β) Οι Δημοτικές ανώνυμες εταιρείες του άρθρου 266 του Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων (Ν. 3463/2006), για την εφαρμογή των λογιστικών διατάξεων των Ε.Λ.Π. και τον προσδιορισμό των λογιστικών υποχρεώσεών τους, ταξινομούνται με βάση το μέγεθός τους, που προκύπτει με βάση τα αριθμητικά στοιχεία, που προβλέπει ο Ν.4308/2014. Οι παραπάνω ρυθμίσεις θεσπίζουν ανόμοια μεταχείριση μεταξύ ίδιας δυναμικότητας εταιρειών, από τις οποίες η μία έχει τη μορφή της αμιγούς δημοτικής επιχείρησης και η άλλη τη μορφή της δημοτικής ανώνυμης εταιρείας. Έτσι αυτή που έχει τη νομική μορφή της Ανώνυμης Εταιρείας ταξινομείται με

βάση το μέγεθός της, ενώ ανάλογου μεγέθους αμιγής δημοτική επιχείρηση εξομοιώνεται με «μεγάλη» οικονομική μονάδα και επιβαρύνεται με το λειτουργικό κόστος της πλήρους εφαρμογής των Ε.Λ.Π.

Γ)Τα Περιφερειακά Ταμεία Ανάπτυξης, για τα οποία στην Υ. Α. 2141/1998 (ΦΕΚ Β' 78/4.2.1998) όπως ισχύει μετά την τροποποίηση της με την Υ.Α. 40608/2001 (ΦΕΚ Β' 1428/22.10.2001), αναφέρεται: «Το Περιφερειακό Ταμείο Ανάπτυξης για την λογιστική παρακολούθηση εφαρμόζει το διπλογραφικό σύστημα με εφαρμογή του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, προσαρμοσμένο στις ανάγκες του», αντιμετωπίζονται, για λογιστικούς σκοπούς, σαν να πρόκειται για «μεγάλες» οικονομικές μονάδες, ανεξαρτήτως του μεγέθους τους και υποχρεούνται στις μέγιστες υποχρεώσεις των Ε.Λ.Π.

Δ)Ερωτηματικά δημιουργούνται για τις υποχρεώσεις των Σχολικών Επιτροπών, οι οποίες κατά το νόμο είναι ΝΠΔΔ (άρθρο 243 του Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων) και ενώ μέχρι σήμερα απαλλάσσονταν ακόμα και από την υποχρέωση τήρησης του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δήμων και Κοινοτήτων (Π.Δ. 315/1999), προκειμένου να μην επιβαρύνεται με έξοδα ο, ούτως ή άλλως, ισχνός προϋπολογισμός τους, με το ισχύον λογιστικό πλαίσιο φαίνεται να εντάσσονται για λογιστικούς σκοπούς στις «μεγάλες οντότητες», που πιστεύουμε ότι δεν ήταν στις προθέσεις του νομοθέτη.

Πέραν όμως των σχολικών επιτροπών, οι υποχρεώσεις και των λοιπών νομικών προσώπων που ανήκουν στους Δήμους και στις Περιφέρειες και δεν υποχρεούνται στην τήρηση του Π.Δ. 315/1999 «Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο Δήμων και Κοινοτήτων» (και δεν έχουν τη μορφή της εμπορικής εταιρείας), βρίσκονται σε προφανή αναντιστοιχία με τις υποχρεώσεις άλλων οικονομικών μονάδων ίσου μεγέθους, που σύμφωνα με το γενικό

κανόνα, για την εφαρμογή των λογιστικών διατάξεων των Ε.Λ.Π., αυτές ταξινομούνται με βάση το μέγεθός τους (σε πολύ μικρές, μικρές, μεσαίες και μεγάλες).

## 2.2.6. Εξαιρούμενες οντότητες

Παραθέτουμε στο κείμενο της εργασίας μας πληροφορίες που λάβαμε από από τον ηλεκτρονικό ιστότοπο : [https://www.kodiko.gr/nomologia/document\\_navigation/99608/nomos-4308-2014](https://www.kodiko.gr/nomologia/document_navigation/99608/nomos-4308-2014) και από το βιβλίο της κυρίας Τσίρκα, “Λογιστικό πλαίσιο κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων των Δήμων, Δημοτικών Επιχειρήσεων, Νομικών Προσώπων Δημοσίου Διακαίου των Δήμων, Περιφερειών και Περιφερειακών Ταμείων Ανάπτυξης, από 1.1.2015”. Στο τέλος της σελίδας, θέτουμε τις αντίστοιχες υποσημειώσεις,<sup>2526</sup> όπου παραθέτουμε τα πλήρη στοιχεία των πηγών μας.

Προκύπτει ότι τα νομικά πρόσωπα που δεν θα εφαρμόσουν το νέο λογιστικό πλαίσιο (Ε.Λ.Π.), είναι οι φορείς που υποχρεούνται στην τήρηση των προαναφερομένων Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων και θα καταρτίσουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με το Κλαδικό Λογιστικό τους Σχέδιο. Έτσι τα νομικά πρόσωπα που αναφέρονται στον τίτλο αυτού του άρθρου και ανήκουν στους φορείς που υποχρεούνται στην τήρηση του Π.Δ. 315/1999 «Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο Δήμων και Κοινοτήτων», δεν θα εφαρμόζουν το νέο λογιστικό πλαίσιο.

---

25 Ηλεκτρονικός τόπος:

[https://www.kodiko.gr/nomologia/document\\_navigation/99608/nomos-4308-2014](https://www.kodiko.gr/nomologia/document_navigation/99608/nomos-4308-2014)

26 Τσίρκα Β, Λογιστικό πλαίσιο κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων των Δήμων, Δημοτικών Επιχειρήσεων, Νομικών Προσώπων Δημοσίου Διακαίου των Δήμων, Περιφερειών και Περιφερειακών Ταμείων Ανάπτυξης, από 1.1.2015, (2016).

Ειδικότερα, οι παρακάτω φορείς δεν θα εφαρμόσουν τους λογιστικούς κανόνες των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και θα συνεχίσουν να τηρούν το Π.Δ. 315/1999 «Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο Δήμων και Κοινοτήτων»:

1. Οι ΟΤΑ πρώτου Βαθμού (Δήμοι)

2. Οι Περιφέρειες του άρθρου 3 του Ν. 3852/2010 «Σύσταση και συγκρότηση περιφερειών». (Η υποχρέωση τήρησης του Π.Δ. 315/1999 από τις Περιφέρειες θεσπίστηκε με την παρ. 2 του άρθρου 43 του Ν. 3979/2011: «... οι διατάξεις του Π.Δ. 315/1999 εφαρμόζονται κατ' αναλογία για το Διπλογραφικό σύστημα Γενικής και Αναλυτικής λογιστικής κοστολόγησης των Περιφερειών...»).

3. Τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου των Δήμων, πλην των σχολικών επιτροπών. (Η υποχρέωση τήρησης του Π.Δ. 315/1999 από τα Νομικά Πρόσωπα των Δήμων θεσπίστηκε με το άρθρο 33 του Ν.4257/2014:«...Οι διατάξεις του Π.Δ. 315/1999 (Α' 302) που ισχύουν για τους δήμους, περί του Διπλογραφικού Συστήματος Γενικής και Αναλυτικής Λογιστικής - Κοστολόγησης, εφαρμόζονται κατ' αναλογία και για τα δημοτικά ιδρύματα, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και τους συνδέσμους αυτών, εξαιρουμένων των σχολικών επιτροπών.....»)

### **2.2.7. Τα προβλεπόμενα από τον νόμο λογιστικά πρότυπα**

Παραθέτουμε στο κείμενο της εργασίας μας πληροφορίες που λάβαμε από το International Public Sector Accounting Standards Board (I. P..S.A.S.B), (2017). Handbook of International Public Sector Accounting Standards

Pronouncements, τον ηλεκτρονικό τόπο της International Federation of Accountants – IFAC: <http://www.ifac.com>. και από την δημοσίευση του κυρίου Muller, Ευρωπαϊκά Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα και ο ρόλος του επαγγέλματος. Στο τέλος της σελίδας, θέτουμε τις αντίστοιχες υποσημειώσεις,<sup>272829</sup> όπου παραθέτουμε τα πλήρη στοιχεία των πηγών μας. Το νομικό πλαίσιο της νεα νομοθεσίας που αλλάζει και προσαρμόζει το προηγούμενο καθεστώς σε ένα πιο σύγχρονο, ευρωπαϊκών προδιαγραφών έχει ως εξής :

### **Κεφάλαιο 1 : Πεδίο εφαρμογής και κατηγορίες οντοτήτων βάσει μεγέθους**

- Άρθρο 1: πεδίο εφαρμογής
- Άρθρο 2: καθορισμός μεγέθους οντοτήτων

### **Κεφάλαιο 2 : Λογιστικά αρχεία**

- Άρθρο 3: Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία
- Άρθρο 4: άλλα λογιστικά αρχεία
- Άρθρο 5: διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος
- Άρθρο 6: χρόνος ενημέρωσης λογιστικών αρχείων

---

27 International Public Sector Accounting Standards Board (I. P.S.A.S.B), (2017). Handbook of International Public Sector Accounting Standards Pronouncements. Ιδιωτική Έκδοση.

28 Ηλεκτρονικό τόπος της International Federation of Accountants – IFAC: <http://www.ifac.com>.

29 Muller T., Ευρωπαϊκά Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα και ο ρόλος του επαγγέλματος, 2017. Αναδημοσίευση από <http://www.accountancygreece.gr>

- Άρθρο 7: διαφύλαξη λογιστικών αρχείων

### **Κεφάλαιο 3: Παραστατικά πωλήσεων**

- Άρθρο 8: τιμολόγιο πώλησης
- Άρθρο 9: περιεχόμενο τιμολογίου
- Άρθρο 10: απλοποιημένο τιμολογιο και συγκεντρωτικό τιμολόγιο άρθρο
- Άρθρο 11: χρόνος έκδοσης τιμολογίου
- Άρθρο 12: εκδιδόμενα στοιχεία και λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών
- Άρθρο 13: χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης
- Άρθρο 14: ηλεκτρονικό τιμολόγιο άρθρο
- Άρθρο 15: αυθεντικότητα του τιμολογίου

### **Κεφάλαιο 4: Αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων**

- Άρθρο 16: ορισμός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων
- Άρθρο 17: γενικές αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων

### **Κεφάλαιο 5: Κανόνες επιμέτρησης**

- Άρθρο 18: ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία
- Άρθρο 19: χρηματοοικονομική χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία
- Άρθρο 20: επιμέτρηση αποθεμάτων και υπηρεσιών
- Άρθρο 21: προκαταβολές δαπανών και λοιπά μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία
- Άρθρο 23: κρατικές επιχορηγήσεις και οι επιβαλλόμενοι φόροι



- Άρθρο 24: επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία
- Άρθρο 25: στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων
- Άρθρο 26: στοιχεία της καθαρής θέσης
- Άρθρο 27: συναλλαγές και στοιχεία σε ξένο νόμισμα
- Άρθρο 28: μεταβολές λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων και διόρθωση λαθών

### **Κεφάλαιο 6: Προσάρτημα παρένθεση σημειώσεις παρένθεση και απαλλαγές**

- Άρθρο 29: προσάρτημα σημειώσεις επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων
- Άρθρο 30: απλοποιήσεις και απαλλαγές

### **Κεφάλαιο 7: Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις**

- Άρθρο 31: κατηγοριοποίηση οντοτήτων και ομίλων για σκοπούς ενοποίησης
- Άρθρο 32: προϋποθέσεις υποχρεωτικής ενοποίησης
- Άρθρο 33: κατηγορίες οντοτήτων που απαλλάσσονται από ενοποίηση
- Άρθρο 34: κανόνες κατάρτισης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων
- Άρθρο 35: μέθοδος της καθαρής θέσης για συγγενείς και κοινοπραξίες
- Άρθρο 36: σημειώσεις των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων

## Κεφάλαιο 8: Εφαρμογή και μεταβατικές διατάξεις

- Άρθρο 37: πρώτη εφαρμογή
- Άρθρο 38: καταργούμενες και τροποποιούμενες διατάξεις
- Άρθρο 39: ρυθμίσεις λοιπών θεμάτων
- Άρθρο 40: μεταβατικές διατάξεις
- Άρθρο 41: περι τουριστικών
- Άρθρο 42: διάφορες ρυθμίσεις αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών
- Άρθρο 43: περι δημοσίου χαρακτήρα
- Άρθρο 44: έναρξη ισχύος

Παραθέτουμε στο κείμενο της εργασίας μας πληροφορίες που λάβαμε από το βιβλίο του κ. Ράλλη, Η Λογιστική των ΟΤΑ. Στο τέλος της σελίδας, θέτουμε υποσημείωση,<sup>30</sup> όπου παραθέτουμε τα πλήρη στοιχεία της πηγής μας.

Θα πρέπει να διευκρινιστεί ότι στα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, εκτός από τους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής, χρησιμοποιούνται και οι λογαριασμοί της αναλυτικής λογιστικής, δηλαδή οι ομάδες 0 και 9, οι οποίες εξακολουθούν να προβλέπονται και από τον καινούργιο νόμο:

Η ομάδα 9 είναι η ομάδα των λογαριασμών αναλυτικής λογιστικής, οι λογαριασμοί κοστολόγησης:

|  |
|--|
| 90 - διάμεσοι – αντικρουζόμενοι λογαριασμοί  |
| 91 - αντίκατάταξη εξόδων ,αγορών και εσόδων  |
| 92 - κέντρα / θέσεις κόστους                 |
| 93 - κόστους παραγωγής / παραγωγή σε εξέλιξη |
| 94 - αποθέματα                               |

---

30 Ράλλης Ι.,(2015), Η Λογιστική των Ο.Τ.Α. , ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

|  |
|--|
| 95 - αποκλίσεις από προτύπο κόστος         |
| 96 - έσοδα - μικτά αναλυτικά αποτελέσματα  |
| 97 - διαφορές ενσωμάτωσης και καταλογισμού |
| 98 - αναλυτικά αποτελέσματα                |
| 99 - εσωτερικές διασυνδέσεις               |

Στην ομάδα 0 είναι οι λογαριασμοί τάξεως. οι λογαριασμοί τάξεως έχουν ως εξής:

|   |
|---|
| 01 - αλλότρια περιουσιακά στοιχεία                              |
| 02 - χρεωστικοί λογαριασμοί εγγυήσεων και εμπραγμάτων ασφαλειών |
| 03 - απαιτήσεις από αμφοτεροβαρείς συμβάσεις                    |
| 04 - διαφοροι λογαριασμοι πληροφοριων χρεωστικοι                |
| 05 - δικαιούχοι αλλοτριών περιουσιακών στοιχείων                |
| 06 -πιστωτικοί λογαριασμοί εγγυήσεων και εμπράγματων ασφαλειών  |
| 07 - υποχρεώσεις από αμφοτεροβαρείς συμβάσεις                   |
| 08 - διαφοροι λογαριασμοι πληροφοριων ποσοτικοι                 |
| 09 - λογαριασμοί τάξεως υποκαταστημάτων                         |

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΑΛΛΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ**

### **3.1. Το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο**

Για να μπορεί να γίνει η καλύτερη δυνατή ανάλυση και παραλληλα ο έλεγχος, όπως έχουμε αναφέρει και παραπάνω, χρειάζεται να σπασουν σε μικροτερα κομμάτια οι υποχρεώσεις και οι απαιτήσεις μιας οντοτητας. Έτσι δημιουργήθηκε το λογιστικό σχέδιο με κωδικοποιημένους λογ/μους . Το σχέδιο βασίζεται επίσης σε κάποιες αρχές και σε αντιστοιχη νομοθεσια για να μπορεί να είναι λειτουργικο .

Παραθέτουμε στο κείμενο της εργασίας μας πληροφορίες που λάβαμε από το βιβλίο του κ. Ράλλη, Η Λογιστική των ΟΤΑ. Στο τέλος της σελίδας, θέτουμε υποσημείωση,<sup>31</sup> όπου παραθέτουμε τα πλήρη στοιχεία της πηγής μας.

#### **Η Αρχή της Αυτονομίας**

Το σχέδιο λογαριασμών κατανέμεται σε τρία μέρη, καθένα από τα οποία αποτελεί ιδιαίτερο και ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα. Οι λογαριασμοί του καθενός από τα μέρη αυτά συνδέονται και συλλειτουργούν μεταξύ τους, χωρίς να επηρεάζουν λογιστικά τους λογαριασμούς των άλλων δύο μερών.

Οι λογαριασμοί ουσίας της γενικής λογιστικής, που αναπτύσσονται στις ομάδες 1-8, λειτουργούν σε ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα. Είναι δυνατό να συγχωνεύονται και να λειτουργούν σε ένα ενιαίο σύστημα λογιστικής (στο αυτό λογιστικό κύκλωμα) η γενική και η αναλυτική λογιστική με την προϋπόθεση ότι η αναλυτική λογιστική θα διατηρεί την αυτονομία της και δεν θα αλλοιώνονται οι βασικές αρχές.

---

31 Ράλλης Ι.,(2015), Η Λογιστική των Ο.Τ.Α. , ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

**Η αρχή της κατ' είδος συγκεντρώσεως των αποθεμάτων, εξόδων και εσόδων.**

Σύμφωνα με την αρχή της κατ' είδος συγκεντρώσεως και παρακολουθήσεως των αγορών, των εξόδων και των εσόδων, τα αντίστοιχα κονδύλια καταχωρούνται σε λογαριασμούς αποθεμάτων (ομάδας 2), εξόδων (ομάδας 6), εσόδων (ομάδας 7) και έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων (ομάδας 8), οι οποίοι ανοίγονται και λειτουργούν με κριτήριο το είδος και όχι τον προορισμό για τον οποίο πραγματοποιούνται οι αντίστοιχες αγορές αποθεμάτων και τα αντίστοιχα έξοδα και έσοδα. Οι σχετικοί λογαριασμοί δέχονται χρεώσεις ή πιστώσεις και αντίστοιχους αντιλογισμούς, χωρίς να επιτρέπονται μεταφορές των κονδυλίων τους κατά τη διάρκεια της χρήσεως. Τα υπόλοιπα των λογαριασμών αυτών, στο τέλος κάθε χρήσεως, μεταφέρονται στο λογαριασμό της γενικής εκμεταλλεύσεως ή στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως.

**Η αρχή της καταρτίσεως του λογαριασμού της γενικής εκμεταλλεύσεως με λογιστικές εγγραφές.**

Ο λογαριασμός της γενικής εκμεταλλεύσεως καταρτίζεται έπειτα από μεταφορά σ' αυτόν την αξίας των αποθεμάτων, οργανικών εξόδων και οργανικών εσόδων κατ' είδος, έτσι ώστε από την ανάλυσή του να προκύπτει η συνολική κίνηση των λογαριασμών κυκλοφορίας ή εκμεταλλεύσεως της οικονομικής μονάδας.

**Γενικές αρχές τηρήσεως των λογαριασμών**

Για την ενημέρωση των λογαριασμών ισχύει η βασική αρχή της υπάρξεως παραστατικού (δικαιολογητικού) δηλαδή αποδεικτικού πραγματοποιήσεως

του εξόδου, του εσόδου, της εισπράξεως ή πληρωμής, όπως π.χ. τιμολογίου, πιστωτικού σημειώματος, δελτίου λιανικής πωλήσεως, αποδείξεως παροχής υπηρεσιών ή αποδείξεως επαγγελματικής δαπάνης, που προβλέπεται σε κάθε περίπτωση. Με βάση τα δικαιολογητικά αυτά λογιστικοποιούνται τα έξοδα και τα έσοδα.

Στους αναλυτικούς λογαριασμούς της τελευταίας βαθμίδας καταχωρούνται και τα εξής τουλάχιστον στοιχεία:

- ◆ Ο αύξοντας αριθμός του παραστατικού, με το οποίο γίνεται η λογιστικοποίηση και καταχώριση στο λογαριασμό αυτό του σχετικού ποσού.
- ◆ Σύντομη αιτιολογία για κάθε εγγραφή, δηλαδή για κάθε ποσό που καταχωρείται στη χρέωση ή την πίστωση του λογαριασμού.
- ◆ Για τους αναλυτικούς λογαριασμούς της τελευταίας βαθμίδας της γενικής λογιστικής και των λογαριασμών τάξεως είναι υποχρεωτική η τήρηση αναλυτικών μερίδων σε καρτέλες ή με οποιοδήποτε άλλο τρόπο.

Παρέχεται η ευχέρεια στις οικονομικές μονάδες να ενημερώνουν τους λογαριασμούς της προτελευταίας βαθμίδας (περιληπτικούς) μόνο με τη συνολική κίνηση, τόσο της χρέωσης, όσο και της πιστώσεως, των αντίστοιχων λογαριασμών τους της τελευταίας βαθμίδας (αναλυτικών) με την προϋπόθεση ότι η ενημέρωση αυτή θα γίνεται, κατά οποιοδήποτε τρόπο, τουλάχιστο στο τέλος κάθε μήνα

Έστω ότι συντασσεται ο ισολογισμός. Στην αριστερή πλευρά του συναντάμε τις απαιτήσεις με λογαριασμούς από 1 έως 3 και στη δεξιά μεριά τις υποχρεώσεις της επιχειρήσεως με λογαριασμούς 4 και 5.

Αναλυτικότερα:

### Ομάδα 1η: Πάγιο Ενεργητικό

|   |
|---|
| 10 - εδαφικές εκτάσεις  |
| 11 - κτίρια - εγκαταστάσεις κτιρίων - τεχνικά έργα                        |
| 12 - μηχανήματα - τεχνικές εγκαταστάσεις - μηχανολογικός εξοπλισμός       |
| 13 - μεταφορικά μέσα  |
| 14 - έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός   |
| 15 - ακινητοποίηση υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως πάγιων στοιχείων |
| 16 - ασωμάτες ακινητοποιήσεις και εξοδα πολυετους αποσβεσης               |
| 18 - συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις                      |
| 19 - πάγιο ενεργητικό υποκαταστημάτων και άλλων κέντρων                   |

### Ομάδα 2η : Αποθέματα

|  |
|--|
| 20 - εμπορεύματα   |
| 21 - προϊόντα Έτοιμα και ημιτελή   |
| 22 - υποπροϊόντα και υπολείμματα   |
| 23 - παραγωγή σε εξέλιξη προϊόντα υποπροϊόντα και υπολείμματα στο στάδιο της κατεργασίας |
| 24 - πρώτες και βοηθητικές ύλες υλικά συσκευασίας  |
| 25 - αναλώσιμα υλικά   |
| 26 - ανταλλακτικά παγίων στοιχείων   |
| 28 - είδη συσκευασίας  |
| 29 - αποθέματα υποκαταστημάτων και άλλων κέντρων   |

### Ομάδα 3η: Απαιτήσεις & Διαθεσιμα

|                           |
|---------------------------|
| 30 - πελάτες              |
| 31 - γραμμάτια εισπρακτέα |

|   |
|---|
| 32 - παραγγελίες στο εξωτερικό                                |
| 33 - χρεωστες διαφοροι  |
| 34 - χρεόγραφα  |
| 35 - λογαριασμοί διαχειρίσεως προκαταβολών και πιστώσεων      |
| 36 - μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού                      |
| 38 - χρηματικά διαθέσιμα                                      |
| 39 - απαιτήσεις και διαθέσιμα υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων |

#### **Ομάδα 4η: Καθαρή Θέση, Προβλέψεις, Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις**

|  |
|--|
| 40 - αποθεματικά - διαφορές αναπροσαρμογής - επιχορηγήσεις Επενδύσεων      |
| 41 - αποθεματικά - διαφορές αναπροσαρμογής - επιχορηγήσεις Επενδύσεων      |
| 42 - αποτελέσματα εις νέον   |
| 43 - ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου                                 |
| 44 - προβλέψεις  |
| 45 - μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις  |
| 48 - λογαριασμοί συνδέσμου με τα υποκαταστήματα ομάδα                      |
| 49 - προβλέψεις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων |

#### **Ομάδα 5η: βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις**

|  |
|--|
| 50 - προμηθευτές                                     |
| 51 - γραμμάτια πληρωτέα                              |
| 52 - τράπεζες λογαριασμοι βραχυπροθεσμων υποχρεωσεων |
| 53 - πιστωτές διάφοροι                               |
| 54 - υποχρεώσεις από φόρους τέλη                     |
| 55 - ασφαλιστικοί οργανισμοί                         |



|   |
|---|
| 56 - μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού                                      |
| 58 - λογαριασμοί περιοδικής κατανομής                                       |
| 59 - βραχυπρόθεσμες βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις καταστημάτων ή άλλων κέντρων |

#### **Ομάδα 6η: λειτουργικά / οργανικά έξοδα**

|  |
|--|
| 60 - αμοιβές και έξοδα προσωπικού                              |
| 61 - αμοιβές και έξοδα τρίτων                                  |
| 62 - παροχές τρίτων  |
| 63 - φόροι τέλη  |
| 64 - διάφορα έξοδα   |
| 65 - τόκοι και συναφή έξοδα                                    |
| 66 - αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος |
| 68 - προβλέψεις εκμεταλλεύσεως                                 |
| 69 - οργανικά έξοδα υποκαταστημάτων                            |

#### **Ομάδα 7η: λειτουργικά / οργανικά έσοδα**

|  |
|--|
| 70 - πωλήσεις εμπορευμάτων   |
| 71 - πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών   |
| 72 - πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών   |
| 73 - εσοδα από παροχή υπηρεσιών  |
| 74 - επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων  |
| 75 - εσοδα παρεπομενων ασχολιων  |
| 76 - έσοδα κεφαλαίων   |
| 78 - ιδιοπαραγωγή παγίων τεκμαρτά έσοδα από αυτοπαραδόση οι καταστροφές εμπορευμάτων |
| 79 - οργανικά έσοδα υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων                                  |

## Ομαδα 8η: Αποτελεσματα

|  |
|--|
| 80 - γενική εκμετάλλευση                       |
| 81 - έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα         |
| 82 - έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων      |
| 83 - προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους        |
| 84 - έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων |
| 85 - αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες        |
| 86 - αποτελέσματα χρήσεως                      |
| 88 - αποτελέσματα προς διάθεση                 |
| 89 - ισολογισμός                               |

### **3.2. Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα στον δημόσιο τομέα**

Παραθέτουμε στο κείμενο της εργασίας μας πληροφορίες που λάβαμε από από το International Public Sector Accounting Standards Board (I. P..S.A.S.B), (2017). Handbook of International Public Sector Accounting Standards Pronouncements, τον ηλεκτρονικό τόπο της International Federation of Accountants – IFAC: <http://www.ifac.com>. και από την δημοσίευση του κυρίου Muller, Ευρωπαϊκά Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα και ο ρόλος του επαγγέλματος. Στο τέλος της σελίδας, θέτουμε τις αντίστοιχες υποσημειώσεις,<sup>323334</sup> όπου παραθέτουμε τα πλήρη στοιχεία των πηγών μας.

---

32 International Public Sector Accounting Standards Board (I. P..S.A.S.B), (2017). Handbook of International Public Sector Accounting Standards Pronouncements. Ιδιωτική Έκδοση.

33 Ηλεκτρονικό τόπος της International Federation of Accountants – IFAC: <http://www.ifac.com>.

34 Muller T., Ευρωπαϊκά Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα και ο ρόλος του

Στη συγκεκριμένη ενότητα θα δούμε πως χρησιμοποιούνται τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα δημόσιου τομέα και πως συνδυαστηκαν με τα διεθνη λογιστικά πρότυπα δημοσίου τομέα.

Τον Ιούνιο του 2018 δημοσιεύθηκε φύλλο εφημερίδας της κυβερνήσεως με αριθμό 103 τεύχος πρωτο, το προεδρικό διάταγμα 54, περί «ορισμού του περιεχομένου Και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του λογιστικού Πλαισίου της γενικής Κυβέρνησης»

Το νομοθέτημα αποτελεί συνέχεια της μεγάλης προσπάθειας του εκσυγχρονισμού της λογιστικής που ξεκίνησε το 2015 με την εφαρμογή του νόμου 4308 / 2014 η οποία εναρμόνισε τη λογιστική του ιδιωτικού τομέα με την ευρωπαϊκή νομοθεσία.

Είναι ένα ολοκληρωμένο πλαίσιο που ενσωματώνει όλες τις αρχές κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων των δημοσιονομικών αναφορών και του προϋπολογισμού των οντοτήτων του δημοσίου βασισμένο στα προβλεπόμενα από τους European System of Accounts, Government Finance Statistics και International Public Sector Accounting Standards (**IPSAS**)

Τα IPSAS - ή με τα ελληνικά δεδομένα- τα διεθνή λογιστικά πρότυπα δημόσιου τομέα είναι λογιστικές πρακτικές σε μορφή νόμων με τους οποίους όλες οι οντότητες καλούνται να υπακούσουν υποχρεωτικά μετά από κοινοτική οδηγία.

Για να μπορέσει να γίνει η καλύτερη δυνατή ερμηνεία τους μπορούν να χωριστούν ως εξής:

### **Εισαγωγή στα IPSAS**

- IPSAS 1: η παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων

- IPSAS 33: υιοθέτηση δεδουλευμένης βάσης

### **Έσοδα**

- IPSAS 9 : έσοδα και συναλλακτικές δραστηριότητες
- IPSAS 23: έσοδα από μη συναλλακτικές δραστηριότητες φόροι και μεταβίβασης

### **Χρηματοοικονομικά μέσα**

- IPSAS 15: χρηματοοικονομικά μέσα, γνωστοποιήσεις και παρουσίαση
- IPSAS 28: χρηματοοικονομικά μέσα, παρουσίαση
- IPSAS 29 : χρηματοοικονομικά μέσα, αναγνώριση και επιμέτρηση
- IPSAS 30 : χρηματοοικονομικά μέσα, γνωστοποιήσεις

Γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις

- IPSAS 22: γνωστοποίηση χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και τομείς της γενικής Κυβέρνησης
- IPSAS 24: παρουσίαση πληροφόρησης περί προϋπολογισμού στις οικονομικές καταστάσεις

Το IPSAS 33 έχει ως σκοπό να παρέχει καθοδήγηση σε μία οντότητα του δημόσιου τομέα η οποία υιοθετεί τη λογιστική δεδουλευμένης βάσης που περιγράφονται στα διεθνή λογιστικά πρότυπα δημόσιου τομέα για την προετοιμασία και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της με στόχο την παροχή υψηλής ποιότητας πληροφόρησης για θέματα που αφορούν :

- την πρώτη μετάβαση στα διεθνή λογιστικά πρότυπα δημόσιου τομέα.
- το σημείο εκκίνησης χρήσης της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης βάσει των Διεθνών λογιστικών προτύπων δημόσιου τομέα ανεξαρτήτως της λογιστικής βάση που χρησιμοποιούσε η οντότητα πριν την υιοθέτηση

της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης των διεθνών λογιστικών προτύπων δημόσιου τομέα.

➤ τα οφέλη συγκριτικά με τα κόστη από την υιοθέτηση της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης των διεθνών λογιστικών προτύπων δημόσιου τομέα.

Το IPSAS 1 αφορά την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων που συντάσσονται με βάση τα διεθνή λογιστικά πρότυπα δημόσιου τομέα. Σκοπός του προτύπου αυτού είναι να περιγράψει τον τρόπο με τον οποίο οι οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού μιας οντότητας πρέπει να παρουσιάζονται προκειμένου να διασφαλίζουν τη συγκρισιμότητα με τις οικονομικές καταστάσεις της ίδιας της οντότητας και την προηγούμενη χρήση και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οντοτήτων για την επίτευξη αυτού του στόχου. Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα δημόσιου τομέα παρέχουν οδηγίες και καθοδήγηση για τη σύνταξη και τη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων και περιγράφει τις ελάχιστες απαιτήσεις σχετικά με το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τη λογιστική δεδουλευμένης βάσης.

Το IPSAS 9 αφορά τις συναλλακτικές - ανταλλακτικές δραστηριότητες μιας οντότητας του δημόσιου τομέα. Περιγράφονται τα έσοδα σε σχέση με την αναγνώριση και την επιμέτρηση των εσόδων από την παροχή υπηρεσιών, την πώληση αγαθών, τους τόκους, τα δικαιώματα και τα μερίσματα. Επίσης παρατίθενται και οι προβλέψεις του προτύπου για τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις αναφορικά με τα έσοδα μιας οντότητας του δημόσιου τομέα. Τα έσοδα που προκύπτουν για ένα δήμο χωρίζονται σε τακτικά έσοδα και σε διάφορα κέρδη.

Το IPSAS 23 αφορά τα έσοδα από από συναλλακτικές - ανταλλακτικές δραστηριότητες μιας οντότητας του δημόσιου τομέα. Σκοπός αυτού του

προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των εσόδων που προκύπτουν από τις συναλλακτικές ανταλλακτικές δραστηριότητες και τα γεγονότα. Το πρότυπο εξετάζει θέματα που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά την αναγνώριση και τη μέτρηση εσόδων από τις συναλλακτικές - ανταλλακτικές συναλλαγές συμπεριλαμβανομένου του προσδιορισμού των εισφορών από τους ιδιοκτήτες της οντότητας

Ο σκοπός του προτύπου IPSAS 15 είναι να βελτιώσει την κατανόηση από τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων της σημασίας των χρηματοοικονομικών / χρηματοπιστωτικών μέσων εντός και εκτός ισολογισμού για την χρηματοοικονομική θέση απόδοση και ταμειακές ροές της κυβέρνησης και μιας άλλης οντότητας του δημόσιου τομέα.

Το πρότυπο καθορίζει συγκεκριμένες απαιτήσεις για την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέσων ενός ισολογισμού και προσδιορίζει τις πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιούνται σχετικά με τα χρηματοπιστωτικά μέσα εντός και εκτός ισολογισμού. Τα πρότυπα παρουσίασης αφορούν στην ταξινόμηση των χρηματοοικονομικών μέσων μεταξύ παθητικού και καθαρών στοιχείων ενεργητικού ίδιων κεφαλαίων, στην ταξινόμηση των συναφών τόκων μερισμάτων εσόδων και εξόδων καθώς και στις περιστάσεις υπό τις οποίες χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού και παθητικού πρέπει να συμψηφίζονται.

Τα πρότυπα γνωστοποίησης ασχολούνται επίσης με τις πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιούνται σχετικά με παράγοντες που επηρεάζουν το ποσό, το χρόνο και τη βεβαιότητα των μελλοντικών ταμειακών ροών μιας οντότητας καθώς τις εφαρμοστές λογιστικές πολιτικές. Επιπλέον το πρότυπο ενθαρρύνει τη γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικά με τη φύση και την έκταση της χρήσης χρηματοπιστωτικών μέσων από μία οντότητα, τους σκοπούς που εξυπηρετεί η χρήση των χρηματοπιστωτικών μέσων, τους κινδύνους που συνδέονται με αυτά, την πολιτική της διοίκησης και

τον έλεγχο αυτών των κινδύνων.

Το IPSAS 28 έχει ως σκοπό του τη θέσπιση αρχών για την παρουσίαση των χρηματοπιστωτικών μέσων ως υποχρεώσεις ή καθαρά περιουσιακά στοιχεία / ίδια κεφάλαια και για τον συμψηφισμό των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων. Ισχύει για την κατάταξη των χρηματοπιστωτικών μέσων -από την πλευρά του εκδότη- σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις και σε μετοχικούς τίτλους την ταξινόμηση των σχετικών τόκων μερισμάτων ή παρόμοιων διανομών ζημιών και κερδών και τις περιστάσεις κατά τις οποίες πρέπει τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις να συμψηφίζονται.

Στο IPSAS 29 υπάρχει ως σκοπός αυτού του προτύπου η θέσπιση αρχών αναγνώρισης και αποτίμησης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων και ορισμένων συμβάσεων για την αγορά ή πώληση ορισμένων μη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων

Στο IPSAS 30 έχει ως θεμελιώδη πυρήνα του την υποχρέωση των οντοτήτων να γνωστοποιούν στις οικονομικές τους καταστάσεις. Στοιχεία τα οποία επιτρέπουν στους χρήστες:

- ✓ να αξιολογήσουν τη σημασία των χρηματοοικονομικών μέσων για την οικονομική κατάσταση και την απόδοση της οντότητας
- ✓ τη φύση και την έκταση των κινδύνων που απορρέουν από χρηματοοικονομικά μέσα στα οποία η οντότητα εκτέθηκε κατά την περίοδο της ημερομηνίας αναφοράς καθώς και τον χρόνο με τον οποίο η οντότητα διαχειρίζεται τους εν λόγω κινδύνους

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ - ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

Στα πλαίσια αυτής της πτυχιακής εργασίας, μελετήσαμε τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και ασχοληθήκαμε κυρίως με τον τρόπο εφαρμογής τους στα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου.

Τα συμπεράσματα που μπορούμε να καταλήξουμε είναι τα εξής:

- Επηρεάστηκαν σε μεγάλο βαθμό από τα διεθνή λογιστικά πρότυπα και προσπιάστησαν να εναρμονιστούν με τα ελληνικά δεδομένα
- Ο τρόπος με τον οποίο έγινε η μετάβαση στα ελληνικά λογιστικά πρότυπα είναι ομαλός και εμπλουτίστηκε με τρόπο αποτελεσματικό το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο που ίσχυε μέχρι το 2014
- Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα οδήγησαν στην απλοποίηση των λογιστικών διαδικασιών στον Δημόσιο Τομέα
- Προσπαθούν να συμβάλλουν στην καταπολέμηση της γραφειοκρατίας και του πολύπλοκου τρόπου με τον οποίο λειτουργεί το ελληνικό δημόσιο
- Υπάρχουν τομείς του Δημοσίου που εξαιρούνται από την τήρηση των ελληνικών λογιστικών προτύπων και ακόμη λειτουργούν με τον παλιό τρόπο
- Υπάρχουν περιθώρια βελτίωσης και δυνατότητα κάλυψης ακόμη περισσότερων περιπτώσεων.

Προς την κατεύθυνση της βελτίωσης μπορούμε να προτείνουμε:

- Συνεχή παρακολούθηση του διεθνούς δικαίου



- Μελέτη του τρόπου λειτουργίας των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου σε χώρες του εξωτερικού
- Περαιτέρω προσπάθεια για απλοποίηση ακόμα περισσότερο των λογιστικών διαδικασιών μέσω προτάσεων που πιθανώς θα έρχονται από φορείς του δημοσίου
- Εξέλιξη των πληροφοριακών συστημάτων του Δημοσίου, με στόχο την καλύτερη και αποτελεσματικότερη παρακολούθηση της λογιστικής εικόνας των φορέων του.

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ – ΠΗΓΕΣ**

1. Ράλλης Ι.,(2015), Η Λογιστική των Ο.Τ.Α. , ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.
2. Αναδημοσίευση από το περιοδικό «Accountancy Greece ( Ag ) » , ( ιστοσελίδα : [www.accountancygreece.gr](http://www.accountancygreece.gr) ), (τεύχος 15 , Απρ. – Μαί. – Ιούν. 2014 )
3. «ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΛΑΝΑ» Τεύχος Α' Ι. ΓΕΝΙΚΗ ΕΙΣΑΓΩΓΗ - ΣΤΡΑΤΟΥ Κ. ΠΑΠΑΪΩΑΝΝΟΥ - Ανάτυπο από το περιοδικό «ΣΠΟΥΔΑΙ», 1953 .
4. « ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΓΚΥΚΛΟΠΑΙΔΕΙΑ », ( Λήμμα : ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΝ ΣΧΕΔΙΟΝ ) , Εκδοτικός οίκος : Ιωάννου Σιδέρη, Αθήναι 1957.
5. Τσιμάρας Μ., «ΑΡΧΑΙ ΓΕΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ», Έκδοσις Γ' - ΕΚΔΟΤΗΣ: ΑΡΓΥΡΗΣ ΠΑΠΑΖΗΣΗΣ -ΑΘΗΝΑΙ 1963.
6. Γρηγοράκος Θ., « Η επιχειρούμενη κατάργηση της λογιστικοδιαχειριστικής οργάνωσης όλων των οικονομικών μονάδων της χώρας (Ιδιωτικού και Δημόσιου Τομέα) και αντικατάστασή της με μία παραλλαγή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....» , 16 Δεκεμβρίου 2013. (<https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/17969>)
7. Φίλιος Β., « ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΣΠΟΥΔΕΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΠΟΧΗ ΤΗΣ ΤΟΥΡΚΟΚΡΑΤΙΑΣΜΕΧΡΙ ΤΗΝ ΙΔΡΥΣΗ ΤΗΣ ΑΣΟ και ΕΕ » - ΑΝΑΤΥΠΟ ΑΠΟ ΤΟ ΑΡΧΕΙΟΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΙΣΤΟΡΙΑΣ - Έτος Δ, Τόμος Ι-ΙΙ, Ιανουάριος- Δεκέμβριος 1994.
8. ΕΜΠΟΡΙΚΟΝ ΔΙΚΑΙΟΝ - ΚΑΤΑ ΤΑΣ ΑΥΘΕΝΤΙΚΑΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΤΟΥ ΚΑΘΗΓΗΤΟΥ κ. ΘΡ. Γ. ΠΕΤΙΜΕΖΑ-ΤΕΥΧΟΣ Α' - ΕΝ ΑΘΗΝΑΙΣ 1925.
9. Αναστασιάδης Η., «ΕΓΧΕΙΡΙΔΙΟΝ ΤΟΥ ΕΜΠΟΡΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ » - ΕΚΔΟΤΙΚΟΣ ΟΙΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΥ Ι. ΒΑΣΙΛΕΙΟΥ - ΑΘΗΝΑΙ 1923.
10. Αλικάκος Ν., « ΠΡΑΚΤΙΚΟΣ ΟΔΗΓΟΣ ΤΗΡΗΣΕΩΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ » , ΓΡΑΦΙΚΑΙ ΤΕΧΝΑΙ : Π. ΔΙΑΛΗΣΜΑ ( Αθήνα 1948 ).

11. Ηλεκτρονικός τόπος:

[https://www.kodiko.gr/nomologia/document\\_navigation/99608/nomos-4308-2014](https://www.kodiko.gr/nomologia/document_navigation/99608/nomos-4308-2014)

12. Γκογκάκης Κ., Αξιολόγηση της υιοθέτησης των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Αδυναμίες και βελτιώσεις στην παρεχόμενη λογιστική πληροφόρηση σε σχέση με το ΕΓΛΣ.

13. Τσίρκα Β, Λογιστικό πλαίσιο κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων των Δήμων, Δημοτικών Επιχειρήσεων, Νομικών Προσώπων Δημοσίου Διακαίου των Δήμων, Περιφερειών και Περιφερειακών Ταμείων Ανάπτυξης, από 1.1.2015, (2016).

14. International Public Sector Accounting Standards Board (I. P.S.A.S.B), (2017). Handbook of International Public Sector Accounting Standards Pronouncements. Ιδιωτική Έκδοση.

15. Ηλεκτρονικό τόπος της International Federation of Accountants – IFAC:  
<http://www.ifac.com>.

16. Muller T., Ευρωπαϊκά Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα και ο ρόλος του επαγγέλματος, 2017. Αναδημοσίευση από <http://www.accountancygreece.gr>