



**ΕΘΝΙΚΗ ΣΧΟΛΗ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ  
ΚΑΙ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗΣ**

**ΚΓ΄ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΗ ΣΕΙΡΑ**

**ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ**

**ΤΕΛΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**ΘΕΜΑ:**

**Ανάλυση της εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος στους  
Δημόσιους Οργανισμούς**

**Επιβλέπων: Αργυριάδης Αθανάσιος**

**Σπουδαστής: Αρβανιτάκης Αντώνιος**

**ΑΘΗΝΑ 2015**

**ΕΘΝΙΚΗ ΣΧΟΛΗ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ &  
ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗΣ**

**ΚΓ΄ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΗ ΣΕΙΡΑ**

**ΤΜΗΜΑ: ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ  
ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ**

**ΤΕΛΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**ΘΕΜΑ: Ανάλυση της εφαρμογής του διπλογραφικού  
συστήματος στους Δημόσιους Οργανισμούς**

**Επιβλέπων: Αργυριάδης Αθανάσιος**

**Σπουδαστής: Αρβανιτάκης Αντώνιος**

**ΑΘΗΝΑ - 2015**

Αρβανιτάκης Αντώνιος: «Ανάλυση της εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος  
στις Δημόσιους Οργανισμούς»

## Περίληψη

Η μελέτη της εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος λογιστικής στην Δημόσια Διοίκηση αποτελεί τον στόχο του παρόντος έργου. Την τελευταία δεκαετία καταβάλλεται μία μεγάλη προσπάθεια από το Υπουργείο Οικονομικών για την αποτελεσματικότερη παρακολούθηση των δημόσιων φορέων. Η αποτελεσματική παρακολούθηση των δημόσιων φορέων οφείλει να περιλαμβάνει χαρακτηριστικά όπως τη δυνατότητα πλήρους λογιστικής απεικόνισης των λογιστικών πράξεων, ισότητα σε χρηματοοικονομικά ισοζύγια και οικονομικές καταστάσεις και αναλογία εσόδων-εξόδων των χρήσεων για τον προσδιορισμό του οικονομικού αποτελέσματος κάθε έτους. Για μεγάλο χρονικό διάστημα η παρακολούθηση του δημοσίου γινόταν με χρήση του Απλογραφικού συστήματος το οποίο αποδείχτηκε ανεπαρκές και γι' αυτόν το λόγο την τελευταία δεκαετία κερδίζει έδαφος η εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος. Σε αυτή την εργασία αναλύεται το θεσμικό πλαίσιο του διπλογραφικού συστήματος στο δημόσιο (ασφαλιστικά ταμεία, μονάδες υγείας, ΝΠΔΔ, ΟΤΑ) και ταυτόχρονα δίνεται βαρύτητα στο κατά πόσον η μέχρι τώρα εφαρμογή του ήταν ικανοποιητική. Επίσης, μελετώνται οι ρυθμίσεις που περιλαμβάνει ο νέος νόμος 4308/2014 για την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος στους Δημόσιους Οργανισμούς και αξιολογούνται οι βελτιώσεις που επιφέρει για το μέλλον.

**Λέξεις κλειδιά:** απλογραφικό σύστημα, διπλογραφικό σύστημα, λογιστική, δημόσιο λογιστικό, Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, δεδουλευμένη βάση, ταμειακή βάση, χρέωση, πίστωση, θεσμικό πλαίσιο διπλογραφικού, κλαδικό ασφαλιστικών ταμείων, μονάδες υγείας, ΟΤΑ

## **Abstract**

Studying the application of the double-entry accounting system in the Public Administration is the main focus of the present work. The last decade a great effort is being performed by the Greek Ministry of Economics to follow up the public bodies in an effective manner. The effective monitoring of the Greek public bodies should consist of certain characteristics such as the potential of full logistic imaging, equality on monetary-economic balances and economic status balance as well as balancing the ratio earning/expenses for calculating the economic outturn for every financial year. For a very long time the monitoring of public administration has been dealt with the use of the single-entry system which proved insufficient and for that reason through the last decade the double-entry accounting system is gaining more attention. In this work, the institutional framework of the double-entry accounting system is analyzed (insurance funds, units for public health, legal persons governed by public law, local authorities) and at the same time it is shown increased gravity on its implementation. Furthermore, the reforms that the new law 4308/2014 introduces for implementing the double-entry system in the Public Administration are discussed thoroughly and all future improvements are evaluated.

**Key-words:** single-entry system, double-entry system, accounting, public accounting system, Unified General Accounting Plan, International Accounting Standards, accruals-based accounting, cash based accounting, debit, credit, double-entry institutional framework, insurance funds, units for public health, local authorities

## Πίνακας περιεχομένων

<b>Ευρετήριο Πινάκων-Σχημάτων.....</b>	<b>7</b>
<b>Συνομογραφίες .....</b>	<b>8</b>
<b>Εισαγωγή.....</b>	<b>10</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: Βασικές Έννοιες .....</b>	<b>14</b>
1.1 Δημόσιο Λογιστικό .....	14
1.2 Στοιχεία Δημόσιου Λογιστικού .....	14
1.2.1 Προϋπολογισμός .....	14
1.2.2 Απολογισμός .....	16
1.2.3 Ισολογισμός.....	16
1.3 Εισαγωγή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στο Δημόσιο.....	17
1.4 Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης .....	20
1.5 Λογιστικά Συστήματα .....	21
1.5.1 Απλογραφικό λογιστικό σύστημα .....	21
1.5.2 Διπλογραφικό Λογιστικό Σύστημα.....	22
1.6 Σύγκριση μεταξύ απλογραφικού και διπλογραφικού συστήματος .....	24
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: Θεσμικό Πλαίσιο Διπλογραφικού Συστήματος.....</b>	<b>26</b>
2.1 Θεσμικό Πλαίσιο.....	26
2.2 Οι προβλεπόμενες Λογιστικές Διαδικασίες.....	30
2.3 Λογιστικά Βιβλία της Διπλογραφικής Λογιστικής μεθόδου.....	32
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: Στοιχεία Εφαρμογής Διπλογραφικού στο Δημόσιο .....</b>	<b>34</b>
3.1 Η Μετάβαση από το Απλογραφικό στο Διπλογραφικό Σύστημα .....	34
3.2 Έρευνα με χρήση ερωτηματολογίου: Εφαρμογή του Διπλογραφικού Συστήματος στο Δημόσιο .....	35
3.2.1 Ανάλυση του ερωτηματολογίου .....	36
3.2.2 Ανάλυση αποτελεσμάτων ερωτηματολογίου.....	37
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: Το νέο Θεσμικό Πλαίσιο για το Διπλογραφικό .....</b>	<b>41</b>
4.1 Νόμος 4308/2014 .....	41
4.2 Οι αλλαγές στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις .....	43
4.3 Δυνατά Σημεία του Νόμου.....	47
4.4 Αδυναμίες του Νόμου .....	48
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5.....</b>	<b>50</b>
Συμπεράσματα – Προτάσεις.....	50

<b>Βιβλιογραφία.....</b>	<b>53</b>
<b>ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ .....</b>	<b>55</b>

## Ευρετήριο Πινάκων-Σχημάτων

Πίνακας 1.1: Λογαριασμοί Διπλογραφικού .....	23
Πίνακας 1.2: Διαφορές απλογραφικής - διπλογραφικής μεθόδου .....	24
Διάγραμμα 3.1: Εφαρμογή του διπλογραφικού.....	37
Διάγραμμα 3.2: Αίτια ελλιπούς εφαρμογής του διπλογραφικού.....	38
Διάγραμμα 3.3: Σύνταξη οικονομικών καταστάσεων .....	38
Διάγραμμα 3.4: Υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων.....	39
Διάγραμμα 3.5: Χρήση ολοκληρωμένου πληροφοριακού συστήματος.....	39
Διάγραμμα 3.6: Ενημέρωση για τα προβλεπόμενα του Ν. 4308/2014 .....	40
Διάγραμμα 3.7: Επίπεδο εξειδίκευσης προσωπικού .....	40

## Συντομογραφίες

ΥΠ.ΟΙΚ.:	Υπουργείο Οικονομικών
Γ.Γ.Δ.Ε.:	Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων
Ε.Γ.Λ.Σ.:	Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
Ε.Ε.:	Ευρωπαϊκή Ένωση
Ε.Κ.Τ.:	Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα
Π.Δ.:	Προεδρικό Διάταγμα
Ν.Π.Δ.Δ.:	Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου
Ο.Τ.Α.:	Οργανισμός Τοπικής Αυτοδιοίκησης
Δ.Λ.Π.:	Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
Δ.Π.Χ.Π.:	Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης
Γ.Λ.Κ.:	Γενικό Λογιστήριο του Κράτους
I.P.S.A.S.:	International Public Sector Accounting Standards
E.P.S.A.S.:	European Public Sector Accounting Standards
E.S.A.	European System of National and Regional Accounts
I.M.F.:	International Monetary Fund
Δ.Ν.Τ.:	Διεθνές Νομισματικό Ταμείο
Ι.Κ.Ε.:	Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρία
Κ.Φ.Α.Σ.:	Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών
ΕΝΦΙΑ:	Ενιαίος Φόρος Ακινήτων
Ε.Λ.Π.:	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα



Κ.Α.Ε. Κωδικός Αριθμός Εσόδων/Εξόδων

Δ.Ο.Υ Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία

## ***Εισαγωγή***

Ως γνωστόν, οι Οικονομικές Επιστήμες έχουν ως αντικείμενο τους την οικονομία η οποία ορίζεται ως το σύνολο των ορθολογικών ενεργειών που καταβάλλονται από οργανωμένες κοινωνίες προκειμένου να αποκτήσουν πόρους που να ικανοποιούν τις ανάγκες τους. Στην Οικονομική Θεωρία οι ανάγκες λογίζονται ως «απεριόριστες», ενώ οι πόροι ως «περιορισμένοι»<sup>1</sup>. Η Λογιστική, όντας κλάδος των Οικονομικών Επιστημών, είναι ένα σύστημα καταγραφής και ελέγχου της κερδοφορίας των ποικίλων οικονομικών δραστηριοτήτων. Μέσω της Λογιστικής επιτυγχάνεται συστηματική καταγραφή της χρηματικής αξίας υλικών ή άυλων αγαθών (υπηρεσιών) όπως επίσης και δραστηριοτήτων που διαφοροποιούν τη χρηματική αξία υλικών ή άυλων αντικειμένων. Οι οικονομικές δραστηριότητες και οι χρηματικές συναλλαγές, προσδιορίζονται και καταγράφονται συστηματικά και μεθοδικά έτσι ώστε να είναι εφικτός ο μεταγενέστερος έλεγχος. Το σύστημα αυτό χρησιμοποιείται για την καταγραφή και τον έλεγχο οικονομικών πράξεων ιδιωτικού ή και δημοσίου φορέα.

Η Λογιστική βασίζεται σε ένα μαθηματικό σύστημα κατάταξης, δηλαδή ανάλογα με τον τύπο της συναλλαγής π.χ. παραγωγής, ανταλλαγής ή κατανάλωσης, δια της ακολουθούμενης στη συνέχεια ανάλυσης και σύνθεσης αυτών επιτυγχάνεται ο ακριβής προσδιορισμός της οικονομικής πραγματικότητας και της πορείας μιας συγκεκριμένης οικονομικής δραστηριότητας. Το υπόβαθρο αυτής της ανάλυσης είναι ο λογαριασμός και ως σημαντικότερο κριτήριο διάκρισης ανάμεσα στα λογιστικά συστήματα είναι η αυτό της λογιστική βάσης. Κύρια μέθοδος σήμερα της λογιστικής είναι η διπλογραφική σε αντίθεση της απλογραφικής που εφαρμοζόταν παλαιότερα. Η διπλογραφική μέθοδος δεν περιορίζεται μόνο στην απλή καταγραφή και καταχώρηση, αλλά και στη συστηματική παρακολούθηση μέσω έτερου λογαριασμού όπου και αποτυπώνεται το αποτέλεσμα που έχει ο πρώτος στη θέση της οικονομικής δραστηριότητας σε συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Η Λογιστική βασίζεται σε ένα σύνολο αρχών οι οποίες είναι<sup>2</sup>:

- Αρχή της λογιστικής μονάδας: Κάθε επιχειρηματική μονάδα θεωρείται ότι έχει δικά της μέσα δράσεως και δικές της υποχρεώσεις, τόσο έναντι τρίτων, όσο και έναντι των φορέων της και ότι αποτελεί ξεχωριστή και αυτοτελή οντότητα.

<sup>1</sup> Γνωστό και ως το βασικό οικονομικό πρόβλημα.

<sup>2</sup> Πηγή: “Γενικές Αρχές Λογιστικής προσαρμοσμένες στο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο”, 3<sup>η</sup> έκδοση, Δεδούσης Ηλίας, εκδ. ΣΜΠΠΛΙΑΣ, Αθήνα 2003

Αρβανιτάκης Αντώνιος: «Ανάλυση της εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος στους Δημόσιους Οργανισμούς»

- Αρχή της συνέχειας: Η λογιστική μονάδα συνεχίζει τη δραστηριότητά της για αόριστο χρονικό διάστημα (μέχρι να υλοποιήσει το πρόγραμμα της και να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις της). ☐
- Αρχή της περιοδικότητας: Έχει επιβληθεί η συμβατική διαίρεση της ζωής των επιχειρηματικών μονάδων σε ίσα χρονικά διαστήματα, και ο περιοδικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων τους (η λογιστική περίοδος μπορεί να είναι τρίμηνο, εξάμηνο ή έτος). ☐
- Αρχή του κόστους: Η καταγραφή και παρουσίαση των στοιχείων της λογιστικής μονάδας γίνεται πάντα με βάση το κόστος. Το κόστος είναι καθορισμένο, αντικειμενικό και επαληθεύσιμο. ☐
- Αρχή της πραγματοποίησης εσόδων: Ένα έσοδο θεωρείται ότι έχει πραγματοποιηθεί και δύναται να αναγνωρισθεί, όταν έχει λάβει χώρα συναλλαγή – ανταλλαγή. Η πώληση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών είναι το ουσιώδες γεγονός για την επίτευξη του εσόδου. ☐
- Αρχή της συσχέτισης των εξόδων με τα έσοδα: Τα έξοδα θεωρούνται ότι πραγματοποιούνται κατά την ίδια λογιστική χρήση που πραγματοποιούνται και τα έσοδα που συνδέονται με αυτά. Επομένως, η αναγνώριση των εσόδων προηγείται και έπεται αυτής των εξόδων.
- Αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων: Το λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσεως προκύπτει ως διαφορά μεταξύ των εσόδων και των εξόδων με βάση την αρχή της συσχέτισης. Έσοδα ή έξοδα προηγούμενων ή επόμενων χρήσεων δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη. Κάθε χρήση θεωρείται ανεξάρτητη. ☐
- Αρχή της συνέπειας των λογιστικών μεθόδων: Οι επιχειρηματικές μονάδες οφείλουν να χρησιμοποιούν τις ίδιες λογιστικές μεθόδους και διαδικασίες από περίοδο σε περίοδο, ώστε να αποκλείονται οι αλλοιώσεις των λογιστικών μεγεθών από τις λογιστικές αλλαγές. ☐
- Αρχή της αντικειμενικότητας: Οι λογιστικές μετρήσεις και τα αποτελέσματα που προκύπτουν από αυτές πρέπει να είναι αμερόληπτα και επαληθεύσιμα δικαιολογητικά. ☐
- Αρχή της επαρκούς αποκαλύψεως: Οι λογιστικές καταστάσεις μιας επιχείρησης πρέπει να περιλαμβάνουν όλες εκείνες τις πληροφορίες που θεωρούνται αναγκαίες, ώστε να μην είναι παραπλανητικές.

Η Λογιστική συστηματικά καταγράφει και ποσοτικοποιεί όλα τα μεγέθη μίας επιχειρηματικής μονάδας σε χρηματικές μονάδες και επιπλέον χωρίζεται σε διάφορες κατηγορίες ανάλογα με το σκοπό και τις πληροφοριακές ανάγκες των ενδιαφερομένων μερών που εξυπηρετεί. Μια πρώτη διάκριση γίνεται σε:

- Χρηματοοικονομική Λογιστική
- Διοικητική Λογιστική

Η Χρηματοοικονομική Λογιστική εξυπηρετεί τις πληροφοριακές ανάγκες των τρίτων, εκτός επιχείρησης, ενώ η Διοικητική τις πληροφοριακές ανάγκες εντός της επιχείρησης. Στον ευρύτερο κλάδο της Διοικητικής Λογιστικής υπάγεται και η Λογιστική Κόστους (ή Κοστολόγηση ή Αναλυτική Λογιστική).

Η διάκριση που γίνεται στο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ)<sup>3</sup>, το οποίο θα αναλυθεί εντός της παρούσης εργασίας, είναι σε

- Γενική Λογιστική
- Αναλυτική Λογιστική
- Λογαριασμοί Τάξεως.

Σκοπός της παρούσης εργασίας είναι η μελέτη της εφαρμογής του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στο Ελληνικό Δημόσιο. Αρχικά πραγματοποιείται μία ανάλυση των υφιστάμενων λογιστικών συστημάτων, παρουσιάζοντας τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα τόσο του απλογραφικού όσο και του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος αναφορικά ως προς τις θεμελιώδεις αρχές της λογιστικής επιστήμης. Στη συνέχεια δίδεται ιδιαίτερη βαρύτητα στο θεσμικό πλαίσιο που διέπει την υιοθέτηση του διπλογραφικού συστήματος στο ελληνικό δημόσιο. Συγκεκριμένα, παρουσιάζεται η υφιστάμενη κατάσταση σύμφωνα με τις διατάξεις του δημόσιου λογιστικού βάσει του ν. 2362/1995<sup>4</sup>, το οποίο υιοθετούσε το απλογραφικό σύστημα και η μετάβαση στο διπλογραφικό σύστημα. Αυτή η μετάβαση θεσμικά αποτυπώνεται με το Π.Δ. 80/97<sup>5</sup> (Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο Ασφαλιστικών Ταμείων), το Π.Δ. 146/03<sup>6</sup> (Δημόσιες

<sup>3</sup> “Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο”, 2/ΕΚΔ, ΕΛΚΕΠΑ, εκδόσεις Παπασωτηρίου, Αθήνα 1987

<sup>4</sup> Νόμος 2362/95: «Περί Δημοσίου Λογιστικού, ελέγχου των δαπανών του Κράτους και άλλες διατάξεις».

<sup>5</sup> Προεδρικό Διάταγμα 80/97: «Ορισμός του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου για τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης».

<sup>6</sup> Προεδρικό Διάταγμα 146/03: «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δημοσίων Μονάδων Υγείας».

Αρβανιτάκης Αντώνιος: «Ανάλυση της εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος στους Δημόσιους Οργανισμούς»

Μονάδες Υγείας), το Π.Δ. 205/98<sup>7</sup> (Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου) και το Π.Δ. 315/99<sup>8</sup> (Ο.Τ.Α. α' βαθμού). Επίσης, αναλύονται ιδιαίτερα στοιχεία εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος στους διάφορους φορείς προκειμένου να διαπιστωθεί κατά πόσο η υιοθέτηση του διπλογραφικού συστήματος κατέστη επιτυχής μέχρι πρόσφατα. Το σκηνικό φαίνεται να αλλάζει στο θεσμικό πλαίσιο μετά την ψήφιση από την Βουλή του νέου νόμου 4308/2014<sup>9</sup> με ισχύ από την 01/01/2016. Γίνεται ανάλυση του νέου νόμου και μία προσπάθεια εντοπισμού των βελτιώσεων που πρόκειται να επιφέρει για το δημόσιο. Τέλος, η εργασία ολοκληρώνεται με τη διατύπωση συμπερασμάτων ως προς την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος παρακολούθησης συναλλαγών στους δημόσιους φορείς και διατυπώνονται προτάσεις ορθής ενσωμάτωσης του διπλογραφικού.

---

<sup>7</sup> Προεδρικό Διάταγμα 205/98: «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου».

<sup>8</sup> Προεδρικό Διάταγμα 315/99: «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δήμων και Κοινοτήτων (ΟΤΑ α' βαθμού).

<sup>9</sup> Νόμος 4308/14: «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις».

Αρβανιτάκης Αντώνιος: «Ανάλυση της εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος στους Δημόσιους Οργανισμούς»

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: Βασικές Έννοιες

### 1.1 Δημόσιο Λογιστικό

Το Δημόσιο Λογιστικό είναι ένα σύνολο κανόνων που ορίζει τον τρόπο διαχείρισης του δημόσιου χρήματος. Το Δημόσιο Λογιστικό και το Φορολογικό Δίκαιο, ανήκουν στην κατηγορία του Δημοσιονομικού Δικαίου. Ένας Δημόσιος Οργανισμός, μέσα σε ένα σύγχρονο κοινωνικό κράτος, για την εξυπηρέτηση των σκοπών του προβαίνει σε δαπάνες και σε συλλογή εσόδων στα πλαίσια της δημοσιονομικής του δραστηριότητας. Οι Δημόσιες Δαπάνες αποτελούν τις δαπάνες εκείνες που πρέπει να γίνουν για να συντηρηθεί, να αναπτυχθεί και να προστατευθεί το κράτος. Τα Δημόσια Έσοδα είναι τα έσοδα που πραγματοποιεί το κράτος για την αντιμετώπιση των δαπανών του και συνήθως προέρχονται από την φορολογία ή την επιχειρηματική δραστηριότητα του κράτους (άλλες πηγές, σε μικρότερο βαθμό, μπορούν να είναι οι δωρεές στο κράτος). Προφανώς τα έσοδα του κράτους πρέπει να υπερτερούν των δαπανών του προκειμένου να εμφανίζεται πλεόνασμα (πρωτογενές) ώστε να συνεχίζει τις δραστηριότητες του χωρίς την προσφυγή του σε δανεισμό, είτε εξωτερικό είτε εσωτερικό, που οδηγεί σε δημοσιονομικό χρέος. Η χώρα μας, σύμφωνα με τις πρόσφατες εξελίξεις, χαρακτηρίζεται από πολύ υψηλό εξωτερικό χρέος προς τους δανειστές της<sup>10</sup> (ΔΝΤ - Διεθνές Νομισματικό Ταμείο, ΕΚΤ - Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα) με υπαρκτά ζητήματα βιωσιμότητας, οπότε μπορεί να ειπωθεί με ασφάλεια ότι το δημόσιο λογιστικό βρίσκεται σε ένα κρίσιμο σταυροδρόμι εξυγίανσης και σταδιακής κατάργησης.

### 1.2 Στοιχεία Δημόσιου Λογιστικού

#### 1.2.1 Προϋπολογισμός

Ο προϋπολογισμός αποτελεί ένα από τα σημαντικότερα εργαλεία σχεδιασμού και ελέγχου των δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης για συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Με τον προϋπολογισμό οι επιχειρήσεις μπορούν να προβλέψουν την πορεία τους, να ερμηνεύσουν τις οποιεσδήποτε αλλαγές στα οικονομικά τους μεγέθη και να πάρουν γρήγορες αποφάσεις σε περιπτώσεις προβλημάτων που εμφανίζονται στο οικονομικό περιβάλλον τους. Αν πρέπει να ξεχωρίσουμε το σημαντικότερο απ' όλα τα οφέλη του προϋπολογισμού θα μπορούσαμε να πούμε ότι γίνεται εργαλείο μέσω του οποίου τα

<sup>10</sup> “Greece: Preliminary Draft Debt Sustainability Analysis” IMF report, July 2 2015

Αρβανιτάκης Αντώνιος: «Ανάλυση της εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος στους Δημόσιους Οργανισμούς»

στελέχη κινητοποιούνται για τη μείωση του κόστους και τη βελτίωση της αποδοτικότητας της επιχείρησης.

Οι προϋπολογισμοί είναι απαραίτητοι σε επιχειρήσεις που σαν κύριο σκοπό τους έχουν την κερδοφορία. Παρόλα αυτά μπορούν με την ίδια επιτυχία να εφαρμοστούν και στην περίπτωση μη κερδοσκοπικών επιχειρήσεων και μονάδων που ανήκουν στο δημόσιο. Για παράδειγμα οι προϋπολογισμοί είναι απαραίτητοι για τα Υπουργεία, τις Διοικητικές Περιφέρειες, τα Νοσοκομεία κ.λ.π.

Τα στάδια διαδικασίας ενός ετήσιου προϋπολογισμού είναι τρία:

- το στάδιο κατάρτισης,
- το στάδιο έγκρισης,
- το στάδιο ελέγχου.

Ο προϋπολογισμός ενός οργανισμού μπορεί να χωριστεί σε τρεις κατηγορίες σύμφωνα με τα οικονομικά μεγέθη που μελετά:

- στον προϋπολογισμό λειτουργικών δαπανών και εξόδων (λειτουργικό προϋπολογισμό),
- στον προϋπολογισμό επενδύσεων,
- στον προϋπολογισμό ταμειακής ροής.

Κατά τον λειτουργικό προϋπολογισμό γίνεται εκτίμηση των εσόδων και των δαπανών που βαραίνουν τα έσοδα της επιχείρησης. Τέτοιες δαπάνες είναι το κόστος πωληθέντων, οι λειτουργικές δαπάνες, οι χρηματοοικονομικές δαπάνες κ.λ.π. Η κατηγοριοποίηση των δαπανών προσαρμόζεται σύμφωνα με τη δομή και την κύρια δραστηριότητα κάθε εταιρείας. Κατά τον λειτουργικό προϋπολογισμό έχουμε μια απεικόνιση της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Ο προϋπολογισμός ταμειακής ροής εξετάζει και καθοδηγεί τον τρόπο αντιμετώπισης προβλημάτων που μπορεί να παρουσιαστούν στη διαχείριση των χρηματικών εισροών και εκροών του οργανισμού. Η προετοιμασία του προϋπολογισμού ταμειακής ροής ακολουθεί την κατάρτιση του λειτουργικού προϋπολογισμού και αποτελεί σημαντικό μέρος των μελλοντικών προβλέψεων της πορείας της επιχείρησης. Ο προϋπολογισμός επενδύσεων παίζει πολύ σημαντικό ρόλο στην μακροπρόθεσμη αποδοτικότητα της επιχείρησης. Αναφέρεται σε

μελλοντικές δαπάνες της επιχείρησης με σκοπό την επένδυση σε: πάγια περιουσιακά στοιχεία (π.χ. κτίρια, μηχανήματα και εξοπλισμό), μόνιμο κεφάλαιο κινήσεως (π.χ. σταθερό απόθεμα πρώτων υλών και εμπορευμάτων), επενδύσεις σε χρεόγραφα (π.χ. μετοχές άλλων εταιρειών), εξαγορά ομολόγων, αποπληρωμή μακροπρόθεσμων δανείων, μορφές χρηματοδότησης

### **1.2.2 Απολογισμός**

Με τον απολογισμό εμφανίζονται τα αποτελέσματα της εκτελέσεως του προϋπολογισμού των εσόδων και των εξόδων ενός φορέα. Υποβάλλεται από τους δημόσιους φορείς, μετά των σχετικών αναλυτικών εκθέσεων, μέχρι τέλους Ιουνίου του επόμενου έτους στα αρμόδια για την έγκριση του προϋπολογισμού όργανα. Τα όργανα αυτά, αφού διαπιστώσουν ότι η εκτέλεση του προϋπολογισμού έγινε μέσα στις εγκριθείσες πιστώσεις, εγκρίνουν τον απολογισμό μέχρι τέλους του έτους.

Ο κρατικός απολογισμός συντάσσεται από το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους (Γ.Λ.Κ.) και στη συνέχεια υποβάλλεται από τον Υπουργό Οικονομικών στο Ελεγκτικό Συνέδριο για την διαπίστωση της ορθότητας των στοιχείων του και ακολούθως μαζί με την έκθεση του Ελεγκτικού Συνεδρίου, υποβάλλεται στη Βουλή για κύρωση. Ο απολογισμός εσόδων και εξόδων έκαστου έτους, απεικονίζει τα αποτελέσματα του προϋπολογισμού του αντίστοιχου έτους και παρουσιάζουν:

- Τα αρχικά προϋπολογισθέντα έσοδα και έξοδα.
- Τις μεταγενέστερες συμπληρώσεις και τροποποιήσεις.
- Τα πραγματοποιηθέντα έσοδα και έξοδα.
- Τα επιπλέον ή τα λιγότερα πραγματοποιηθέντα έσοδα και έξοδα.
- Το πλεόνασμα ή το έλλειμμα.

### **1.2.3 Ισολογισμός**

Ο ισολογισμός μιας οικονομικής μονάδας είναι ένας λογιστικός πίνακας που απεικονίζει την οικονομική κατάσταση μιας επιχείρησης σε μια δεδομένη χρονική στιγμή. Ο ισολογισμός αποτελείται από:

Αρβανιτάκης Αντώνιος: «Ανάλυση της εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος στους Δημόσιους Οργανισμούς»



- Τα μέσα δράσεως και τη περιουσία της επιχείρησης
- Τις υποχρεώσεις της επιχείρησης προς τρίτους
- Τα ποσά που οι ιδιοκτήτες επένδυσαν σε αυτήν με την μορφή εισφορών ή μη αναληφθέντων κερδών

Ο ισολογισμός του κράτους, είναι ο νόμος στον οποίο εμφανίζεται η κατάσταση των λογαριασμών τόσο του Προϋπολογισμού, όσο και των άλλων λογαριασμών, που έχουν σχέση με την χρηματική διαχείριση του Δημοσίου και το Δημόσιο χρέος. Η διαδικασία μέχρι και την κύρωση του Ισολογισμού από την Βουλή, είναι ίδια με αυτήν του Απολογισμού.

### **1.3 Εισαγωγή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στο Δημόσιο**

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι λογιστικές πρακτικές με τη μορφή νόμων που καλούνται να υιοθετήσουν και να εφαρμόσουν όλες οι οικονομικές μονάδες σε κάθε χώρα. Βασίζονται στα επιστημονικά πεδία της λογιστικής και συνιστούν δράσεις για ενοποίηση και κοινή δράση της λογιστικής δραστηριότητας. Τα θεμέλια δημιουργίας τους, είναι τα εθνικά λογιστικά σχέδια καθώς και οι εμπειρίες που προέκυψαν σε διεθνές επίπεδο από τη λογιστική καταγραφή της οικονομικής πραγματικότητας.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Grant, 2006) είναι τα εξής:

- ΔΛΠ 1: Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων
- ΔΛΠ 2: Αποθέματα
- ΔΛΠ 7: Καταστάσεις Ταμειακών Ροών
- ΔΛΠ 8: Λογιστικές Πολιτικές, Αλλαγές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη
- ΔΛΠ 10: Γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού
- ΔΛΠ 11: Κατασκευαστικές Συμβάσεις
- ΔΛΠ 12: Φόροι Εισοδήματος
- ΔΛΠ 14: Οικονομικές Πληροφορίες Κατά Τομέα
- ΔΛΠ 16: Ενσώματα Πάγια
- ΔΛΠ 17: Μισθώσεις
- ΔΛΠ 18: Έσοδα
- ΔΛΠ 19: Παροχές σε Εργαζόμενους
- ΔΛΠ 20: Λογιστική των Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης

Αρβανιτάκης Αντώνιος: «Ανάλυση της εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος στους Δημόσιους Οργανισμούς»

- ΔΛΠ 21: Οι Επιδράσεις των Μεταβολών στις Τιμές Συναλλάγματος
- ΔΛΠ 23: Κόστος Δανεισμού
- ΔΛΠ 24: Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών
- ΔΛΠ 26: Λογιστική και Πληροφόρηση Προγραμμάτων Παροχών Αποχώρησης από την Υπηρεσία
- ΔΛΠ 27: Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις
- ΔΛΠ 28: Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις
- ΔΛΠ 29: Παρουσίαση Οικονομικών Στοιχείων σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες
- ΔΛΠ 30: Γνωστοποιήσεις στις Οικονομικές Καταστάσεις Τραπεζών και Όμοιων Χρηματοοικονομικών Ιδρυμάτων
- ΔΛΠ 31: Επενδύσεις σε Κοινοπραξίες
- ΔΛΠ 32: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Αποτίμηση
- ΔΛΠ 33: Κέρδη ανά Μετοχή
- ΔΛΠ 34: Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις
- ΔΛΠ 36: Μείωση της Αξίας Στοιχείων του Ενεργητικού
- ΔΛΠ 37: Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδιάμεσες Απαιτήσεις
- ΔΛΠ 38: Άυλα Στοιχεία του Ενεργητικού
- ΔΛΠ 40: Επενδύσεις σε Ακίνητα
- ΔΛΠ 41: Γεωργία

Όπως αναφέρθηκε νωρίτερα ο ν. 2362/1995 περιλαμβάνει το Ελληνικό Δημόσιο Λογιστικό Σχέδιο το οποίο καθορίζει τη συστηματική οργάνωση και την λογιστική αποτύπωση των οικονομικών λειτουργιών του δημοσίου. Το τελευταίο διάστημα μια ουσιαστική μεταρρύθμιση υλοποιείται στο Υπουργείο Οικονομικών με την εισαγωγή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στο Δημόσιο και την αναμόρφωση της δημοσιονομικής νομοθεσίας.

Η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για τον Δημόσιο Τομέα (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS) ξεχωρίζει ως το σημαντικότερο βήμα προόδου στη δημοσιονομική λογιστική, ενισχύοντας τη διαφάνεια και την αξιοπιστία των δημοσίων οικονομικών, με παράλληλη συμβολή στην παγκόσμια ανάπτυξη και

Αρβανιτάκης Αντώνιος: «Ανάλυση της εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος στους Δημόσιους Οργανισμούς»

ευημερία μέσω της σύγκλισης και εναρμόνισης των δημόσιων συστημάτων λογιστικής στις διάφορες χώρες και οργανισμούς.

Η υιοθέτηση των IPSAS προσφέρει τη δυνατότητα αποτελεσματικότερης διαχείρισης των δημοσίων οικονομικών με πολλαπλά οφέλη, όπως μείωση κόστους λειτουργίας της δημόσιας διοίκησης και της κυβέρνησης, μείωση του κρατικού δανεισμού και ως εκ τούτου και τη μείωση του αντίστοιχου κόστους του, ορθότερη κατανομή και απελευθέρωση των δημοσίων πόρων, μεγαλύτερη διαφάνεια και λογοδοσία μέσω της αποκάλυψης όλων των πραγματοποιηθεισών συναλλαγών, βελτίωση της ποιότητας και ενίσχυση της αξιοπιστίας των δημοσίων λογαριασμών κ.α.. Αντιθέτως, η απουσία λογιστικών προτύπων δημόσιας λογιστικής όπως τα IPSAS επιβάλλει ένα σημαντικό κόστος στους φορείς του δημοσίου, υπονοώντας παράλληλα την έλλειψη αξιόπιστων στοιχείων, τη λήψη αποφάσεων υπό συνθήκες ελλιπούς πληροφόρησης και την αξιοποίηση των δημοσίων πόρων σε εσφαλμένη κατεύθυνση, με ότι αυτό συνεπάγεται για το σύνολο της οικονομίας. Το ζητούμενο λοιπόν για την δημόσια διοίκηση είναι ο σχεδιασμός και η κατάρτιση ενός νέου ενιαίου λογιστικού σχεδίου που θα υιοθετηθεί από όλο τον δημόσιο τομέα, βασισμένο στα διεθνή λογιστικά πρότυπα. Συνολικά, το ζήτημα είναι μείζονος σημασίας και αποτελεί σημαντική ευκαιρία για πραγματικά ουσιαστική μεταρρύθμιση μακροπρόθεσμου χαρακτήρα. Υπάρχουν μελέτες<sup>11</sup> για την Ελλάδα, καθώς και καταγεγραμμένη σημαντική διεθνής εμπειρία. Το υλικό αυτό προδιαγράφει την πορεία που πρέπει να ακολουθήσει το έργο, ενώ πρέπει να ληφθούν υπόψη και οι εξελίξεις στην ΕΕ σε σχέση με τη λογιστική του δημοσίου τομέα και ειδικά το θέμα της διαφαινόμενης υιοθέτησης των EPSAS (European Public Sector Accounting Standards) και παράλληλα η υποχρέωση της χώρας για παροχή πληροφοριών στην Ευρωπαϊκή Ένωση για τα δημοσιονομικά με βάση τους κανόνες του ESA 2010.

Με αφετηρία την υποχρέωση της χώρας να ενσωματώσει την Οδηγία 2011/85 στο εθνικό δίκαιο, καθώς και να εξειδικεύσει ορισμένες διατάξεις Ευρωπαϊκών Κανονισμών, ο νόμος του δημοσίου λογιστικού 2362/95 καταργήθηκε και

---

<sup>11</sup> “Greece: Selected Issues”, IMF Country Report No 06/5, January 2006

Αρβανιτάκης Αντώνιος: «Ανάλυση της εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος στους Δημόσιους Οργανισμούς»

αντικαταστάθηκε από το νέο νομοθετικό πλαίσιο του 4270/14<sup>12</sup> που ψηφίστηκε τον Ιούνιο 2014 από τη Βουλή.

#### 1.4 Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης

Τα βασικά χαρακτηριστικά στοιχεία των Δ.Π.Χ.Π. είναι τα εξής:

- η έννοια της οικονομικής οντότητας: αναφέρεται στη συνολική δράση της οικονομικής μονάδας η οποία απαρτίζεται από μία ή περισσότερες επιχειρήσεις
- η περιοδικότητα της οικονομικής δραστηριότητας: λειτουργία των λογιστικών χρήσεων, ως προς την περιοδική δημοσιοποίηση των απαιτούμενων πληροφοριών
- η νομισματική μονάδα: η έκφραση των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των αποτελεσμάτων των οικονομικών μονάδων σε χρηματικές μονάδες του νομίσματος που χρησιμοποιεί η οικονομία της δραστηριοποίησης της.

Το νομικό καθεστώς εφαρμογής της λειτουργίας των Δ.Π.Χ.Π. στην Ευρωπαϊκή Ένωση, προβλέπεται από την απόφαση 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου. Η απόφαση αυτή εισάγει την εφαρμογή τους από όλες τις εισηγμένες εταιρίες σε οργανωμένη χρηματοοικονομική αγορά σε όλες τις χώρες της κοινοτικής επικράτειας από 01/01/2005. Αντίστοιχα στην Ελληνική επικράτεια με τον νόμο 3229/2004<sup>13</sup> ο οποίος προέβλεπε την υποχρεωτική τους εφαρμογή από 01/01/2005 και με το Ν.3599/2005 για το δημόσιο.

Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης είναι (Grant, 2006):

- ΔΠΧΠ 1: Πρώτη Εφαρμογή των ΔΠΧΠ
- ΔΠΧΠ 2: Πληρωμές Βασιζόμενες σε Συμμετοχικούς Τίτλους
- ΔΠΧΠ 3: Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων
- ΔΠΧΠ 4: Ασφαλιστικές Συμβάσεις
- ΔΠΧΠ 5: Πάγια Στοιχεία του Ενεργητικού Κατεχόμενα προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες
- ΔΠΧΠ 6: Έρευνα και Αξιολόγηση Ορυκτών Πόρων

<sup>12</sup> Νόμος 4270/14: «Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ ΕΕ) – δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις.

<sup>13</sup> Νόμος 3229/2004 «Εποπτεία της ιδιωτικής ασφάλισης, εποπτεία και έλεγχος τυχερών παιχνιδιών, εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και άλλες διατάξεις».

Αρβανιτάκης Αντώνιος: «Ανάλυση της εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος στους Δημόσιους Οργανισμούς»

- ΔΠΧΠ 7: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις
- ΔΠΧΠ 8: Λειτουργικοί Τομείς
- ΔΠΧΠ 9: Χρηματοοικονομικά Μέσα
- ΔΠΧΠ 10: Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις
- ΔΠΧΠ 11: Κοινή Ρυθμίσεις
- ΔΠΧΠ 12: Παρουσίαση των Συμφερόντων σε άλλες οντότητες
- ΔΠΧΠ 13: Επιμέτρηση της εύλογης αξίας
- Διερμηνείες

Ένα από τα μειονεκτήματα των Δ.Π.Χ.Π. είναι η αυξημένη περιπλοκότητα υλοποίησής τους, που απαιτεί την υποχρεωτική πρόσληψη εξειδικευμένου προσωπικού για την τήρησή τους. Σε μεγάλο βαθμό, η υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Π. συμβάλει σε αύξηση του λειτουργικού κόστους οποιασδήποτε οικονομικής μονάδας.

## 1.5 Λογιστικά Συστήματα

### 1.5.1 Απλογραφικό λογιστικό σύστημα

Με απλά λόγια το απλογραφικό σύστημα (ταμειακή βάση) αποτελεί την παλαιότερη μέθοδο καταχώρησης λογιστικών εγγράφων και χαρακτηρίζεται από την απλή καταγραφή των οικονομικών γεγονότων. Το ελληνικό δημόσιο λογιστικό περιλαμβάνει τους κανόνες διαχείρισης των οικονομικών κάθε κρατικού οργανισμού με τον οποίο προσδιορίζονται τα όρια των εσόδων και των εξόδων προβαίνοντας στην ορθή κατάρτιση και εκτέλεση του προϋπολογισμού. Η παρακολούθηση των εσόδων – εξόδων στηρίζεται στον «Κώδικα κατάταξης Εσόδων-Εξόδων» (Κ.Α.Ε), όπως προβλέπεται από το Νομοθετικό Διάταγμα 496/74<sup>14</sup> (άρθρο 3, παρ. 2).

Με βάση το δημόσιο λογιστικό ότι χρηματικό ποσό εισπράττεται είναι έσοδο και ότι πληρώνεται είναι έξοδο. Έτσι, κάθε φορά που ένας δημόσιος οργανισμός εισπράττει έσοδα εκδίδει γραμμάτιο είσπραξης με το οποίο ενημερώνεται ένας Κωδικός αριθμός εσόδων του προϋπολογισμού. Ενώ κάθε φορά που ο δημόσιος φορέας καταβάλλει ποσό για την εξόφληση αντίστοιχου χρηματικού εντάλματος ενημερώνεται ένας κωδικός αριθμός εξόδων του προϋπολογισμού του. Αποδεικνύεται λοιπόν, ότι οι έννοιες

<sup>14</sup> Νομοθετικό Διάταγμα 496: «Περί Λογιστικού των Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου».

«έσοδα» και «έξοδα» είναι τελείως διαφορετικές από τις αντίστοιχες έννοιες που επεξεργάζεται η Λογιστική Επιστήμη. Πράγματι, ως έσοδα του προϋπολογισμού ενός δημόσιου φορέα εννοούμε κάθε ποσό που λαμβάνεται νόμιμα και αυξάνει το ταμειακό ενεργητικό του φορέα, ενώ ως έξοδο είναι η κάθε νόμιμη δαπάνη του.

Μία πρώτη παρατήρηση που μπορεί να εξαχθεί άμεσα είναι ότι το απλογραφικό σύστημα είναι μονογραφικό, δηλαδή κάθε λογιστική πράξη καταγράφεται μονοδιάστατα είτε ως έσοδο είτε ως έξοδο. Πρόκειται για μία μέθοδο αρκετά στατική η οποία δεν δίνει στους δημόσιους φορείς τη δυνατότητα συγκέντρωσης πολύτιμων πληροφοριών, ώστε να προβαίνουν σε ορθολογική οικονομική διαχείριση.

### 1.5.2 Διπλογραφικό Λογιστικό Σύστημα

Το Διπλογραφικό Λογιστικό Σύστημα (δεδουλευμένη βάση) είναι η μέθοδος η οποία καταγράφει τις μεταβολές που επιφέρουν τα λογιστικά γεγονότα στην περιουσία ενός οργανισμού (Δημόσιου ή Ιδιωτικού), θέτοντας σε κίνηση δύο τουλάχιστον λογαριασμούς:

- Έναν που μεταβάλλεται αυξητικά (+) ή μειωτικά (-) και
- Έναν άλλον που μεταβάλλεται αντίστροφα με το ίδιο ακριβώς ποσό, (-) ή (+).

Κάθε λογιστικό γεγονός δηλαδή καταγράφεται δισδιάστατα με ταυτόχρονη κίνηση δύο τουλάχιστον λογαριασμών, εκ των οποίων ένας χρεώνεται και ένας πιστώνεται. Είναι ένα λογιστικό σύστημα που ισχύει σε όλον τον κόσμο, λειτουργεί πάρα πολλά χρόνια και σαν ενιαίο σύνολο έχει απεριόριστες δυνατότητες παροχής οικονομικών πληροφοριών, στους ασκούντες την Διοίκηση του οργανισμού.

Η λειτουργία της διπλογραφικής μεθόδου, με βάση τις μεταβολές που επιφέρει στους λογαριασμούς, φαίνεται στον πίνακα<sup>15</sup> που ακολουθεί:

Λογαριασμοί			Χρέωση	Πίστωση
Ενεργητικό	1 <sup>η</sup> Ομάδα	Πάγια	+	-
	2 <sup>η</sup> Ομάδα	Αποθέματα	+	-

<sup>15</sup> Πηγή: “ΕΓΛΣ: Το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα”, Nexus Management Consultants, [http://www.nexusmanagementconsultants.gr/2011/12/blog-post\\_9931.html](http://www.nexusmanagementconsultants.gr/2011/12/blog-post_9931.html)

Αρβανιτάκης Αντώνιος: «Ανάλυση της εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος στους Δημόσιους Οργανισμούς»

	3 <sup>η</sup> Ομάδα	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Απαιτήσεις</li> <li>• Διαθέσιμα</li> </ul>	+	-
Παθητικό	4 <sup>η</sup> Ομάδα	Ίδια κεφάλαια – Προβλέψεις Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις	-	+
	5 <sup>η</sup> Ομάδα	Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	-	+
Αποτέλεσμα Εκμεταλλεύσεως	6 <sup>η</sup> Ομάδα	Οργανικά Έξοδα	+	-
	7 <sup>η</sup> Ομάδα	Οργανικά Έσοδα	-	+
Ανόργανο αποτέλεσμα	8 <sup>η</sup> Ομάδα	Ανόργανα Έξοδα	+	-
		Ανόργανα Έσοδα	-	+

**Πίνακας 1.1:** Λογαριασμοί Διπλογραφικού

Σύμφωνα με τον Πίνακα 1.1 οι λογαριασμοί του διπλογραφικού συστήματος κωδικοποιούνται σε ένα «σχέδιο λογαριασμών» γνωστό ως Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.), το οποίο ορίζεται από το Π.Δ. 1123/1980<sup>16</sup>. Στηρίχθηκε στη φιλοσοφία του γαλλικού μοντέλου, ενώ από το 2006 και έπειτα τηρείται το σχέδιο των λογαριασμών, αλλά ακολουθούνται για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων οι λογιστικές πρακτικές των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης. Όλοι οι λογαριασμοί διακρίνονται σε λογαριασμούς ουσίας και σε λογαριασμούς τάξεως. Οι πρώτοι αποτελούν το κύκλωμα της χρηματοοικονομικής λογιστικής (λογαριασμοί των 8 ομάδων του πίνακα) και το κύκλωμα της λογιστικής κόστους (ομάδα 9). Οι λογαριασμοί τάξης είναι λογαριασμοί ειδικής κατηγορίας, στους οποίους απεικονίζονται και παρακολουθούνται χρήσιμες πληροφορίες καθώς και γεγονότα που δημιουργούν νομικές δεσμεύσεις, χωρίς να επιφέρουν άμεση ποσοτική μεταβολή στα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης, ενδέχεται όμως να επιφέρουν στο μέλλον.

Από τον παραπάνω πίνακα προκύπτει ότι κάθε αύξηση των στοιχείων του ενεργητικού, προκαλεί μία αντίστοιχη μείωση ενός άλλου στοιχείου του ενεργητικού ή μία αντίστοιχη αύξηση στοιχείων των υποχρεώσεων ή των ιδίων κεφαλαίων. Επίσης, κάθε μείωση στοιχείου του ενεργητικού θα προκαλεί μία αντίστοιχη αύξηση ενός άλλου

<sup>16</sup> Προεδρικό Διάταγμα 1123/1980: «Περί ορισμού του Περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου»

Αρβανιτάκης Αντώνιος: «Ανάλυση της εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος στους Δημόσιους Οργανισμούς»

στοιχείου του ενεργητικού ή μία αντίστοιχη μείωση στοιχείου των υποχρεώσεων ή των ιδίων κεφαλαίων.

Οι αυξομειώσεις των λογαριασμών οφείλονται στην μαθηματική ισότητα που ισχύει στην Λογιστική και που είναι η εξής :

$$\text{ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ} = \text{ΠΑΘΗΤΙΚΟ} + \text{ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ}$$

Λόγω της ισχύος της μαθηματικής αυτής ισότητας κάθε αύξηση στοιχείου του ενεργητικού θα προκαλεί μια αντίστοιχη μείωση ενός άλλου στοιχείου του ενεργητικού ή μια αντίστοιχη αύξηση στοιχείου των υποχρεώσεων ή των ίδιων κεφαλαίων.

### 1.6 Σύγκριση μεταξύ απλογραφικού και διπλογραφικού συστήματος

Για ευχερέστερη σύγκριση μεταξύ των δύο λογιστικών συστημάτων δίδεται ο παρακάτω συνοπτικός πίνακας, στον οποίο αποτυπώνονται οι κυριότερες διαφορές.

Απλογραφική Μέθοδος	Διπλογραφική Μέθοδος
Στατική	Δυναμική
Απλή καταγραφή	Αναλυτική καταγραφή
Δεν δίνει ακριβείς οικονομικές πληροφορίες στην τρέχουσα χρονική περίοδο	Ευχέρεια στις Οικονομικές καταστάσεις ανά πάσα χρονική στιγμή

#### Πίνακας 1.2: Διαφορές απλογραφικής - διπλογραφικής μεθόδου

Το πιο βασικό μειονέκτημα της απλογραφικής μεθόδου (ταμειακή βάση) είναι το γεγονός ότι το ενδιαφέρον επικεντρώνεται στα έσοδα και στα έξοδα και στη διαφορά τους («έσοδα» μείον «έξοδα») που οδηγεί σε ανακριβείς και χρονικά υστερημένες οικονομικές πληροφορίες για την τρέχουσα οικονομική χρήση, αφού οι συναλλαγές καταγράφονται μόνο όταν λαμβάνονται ή καταβάλλονται μετρητά. Στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης, δηλαδή στο τέλος του έτους, τα έσοδα ή τα έξοδα που δεν έχουν βεβαιωθεί, αλλά και δεν έχουν πληρωθεί ή εισπραχθεί αντίστοιχα στο τρέχον έτος, κλείνουν λογιστικά και ανοίγουν εκ νέου στη νέα χρήση έως ότου εξοφληθούν και κλείσουν οριστικά. Επίσης, με την απλογραφική μέθοδο δεν υφίσταται η παρακολούθηση της πάγιας περιουσίας και της αξίας της με έλλειψη πληροφόρησης

Αρβανιτάκης Αντώνιος: «Ανάλυση της εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος στους Δημόσιους Οργανισμούς»



πάνω στο ενεργητικό και παθητικό των δημόσιων φορέων. Έτσι, σημαντικές δαπάνες όπως οι αποσβέσεις δεν καταγράφονται με αποτέλεσμα μία σημαντική πηγή πλούτου να μένει ανεκμετάλλευτη και να απαξιώνεται.

Από την άλλη μεριά, η διπλογραφική μέθοδος (δεδουλευμένη βάση) παρουσιάζει σωρεία πλεονεκτημάτων έναντι της προκατόχου της. Συγκεκριμένα, με την διπλογραφική μέθοδο επιτυγχάνεται σωστή οικονομική πληροφόρηση και ορθή σύνταξη ισολογισμών και Αποτελεσμάτων Χρήσης. Επίσης, μέσω της Αναλυτικής Λογιστικής είναι εφικτή η ακριβής παρακολούθηση του κόστους και δίνεται η δυνατότητα στον δημόσιο φορέα να γνωρίζει ανά πάσα χρονική στιγμή τα πάγια στοιχεία, τις απαιτήσεις, τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του. Συνεχίζοντας αξίζει να τονιστεί ότι με την διπλογραφική μέθοδο επιτυγχάνεται ορθολογικότερη οικονομική διαχείριση με ταυτόχρονη μείωση του λειτουργικού κόστους, ειδικότερα με τη χρήση ενός προσαρμοσμένου πληροφοριακού συστήματος. Τέλος, γίνεται εμφανές ότι το διπλογραφικό σύστημα επιτρέπει την πλήρη διαφάνεια, κάτι που έχει καταστεί αναγκαίο στις δύσκολες μέρες δημοσιονομικής πειθαρχίας που επιβάλλουν τα δυσμενή οικονομικά της χώρας μας.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: Θεσμικό Πλαίσιο Διπλογραφικού Συστήματος

### 2.1 Θεσμικό Πλαίσιο

Η μετάβαση από το απλογραφικό στο διπλογραφικό σύστημα ξεκίνησε στην Ελλάδα με το Π.Δ. 80/97 περί εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου μόνο για τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης. Το Π.Δ. 205/98 επέκτεινε την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος στα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, το Π.Δ. διάταγμα 315/99 στους Ο.Τ.Α. α' βαθμού και με το Π.Δ. 146/03 το διπλογραφικό σύστημα ξεκίνησε να εφαρμόζεται στις Δημόσιες Μονάδες Υγείας.

Στο πρώτο κεφάλαιο των προαναφερθέντων προεδρικών διαταγμάτων ορίζονται οι βασικές αρχές πάνω στις οποίες στηρίζεται η διπλογραφική μέθοδος οι οποίες διασφαλίζουν την αξιοπιστία του περιεχομένου της παρεχόμενης πληροφορίας. Αυτές είναι οι κάτωθι:

- **Η αρχή της αυτονομίας:** Σύμφωνα με την αρχή, η Αναλυτική λογιστική λειτουργεί ανεξάρτητα από την Γενική λογιστική. Πράγματι, αναφέρθηκε προηγουμένως ότι η Αναλυτική λογιστική λειτουργεί σε λογαριασμούς της ομάδας 9 του Ε.Γ.Λ.Σ., ενώ η Γενική λογιστική σε λογαριασμούς ουσίας των ομάδων 1 έως 8.
- **Η αρχή της κατ' είδος συγκεντρώσεως των αποθεμάτων, εξόδων και εσόδων:** Οι σχετικοί λογαριασμοί των αποθεμάτων και εξόδων δέχονται μόνο χρεώσεις, ενώ των εσόδων μόνο πιστώσεις χωρίς να επιτρέπονται μεταφορές των κονδυλίων κατά την διάρκεια της χρήσεως.
- **Η αρχή της κατάρτισης του λογαριασμού της Γενικής Εκμετάλλευσης με λογιστικές εγγραφές:** Ο λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης καταρτίζεται έπειτα από μεταφορά σε αυτόν της αξίας των αποθεμάτων, οργανικών εξόδων και εσόδων κατ' είδος.
- **Γενικές αρχές τηρήσεως των λογαριασμών:** Η αρχή αυτή πρεσβεύει την ύπαρξη παραστατικού (δικαιολογητικού), δηλαδή την ύπαρξη αποδεικτικού πραγματοποίησης του εξόδου, του εσόδου, της είσπραξης ή πληρωμής σε κάθε περίπτωση. Με βάση λοιπόν, το παραστατικό λογιστικοποιούνται τα έσοδα και τα έξοδα.

Αρβανιτάκης Αντώνιος: «Ανάλυση της εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος στους Δημόσιους Οργανισμούς»

- **Γενικές αρχές μηχανογραφικής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων:** Παρέχεται η δυνατότητα στους φορείς να τηρούν τα βιβλία τους και να εκδίδουν τα στοιχεία τους μηχανογραφικά ή να τηρούν μηχανογραφικά τη Γενική λογιστική και να εκδίδουν τα στοιχεία τους χειρόγραφα ή αντίστροφα.
- **Διαδικασίες λογιστικοποίησης αγορών και δαπανών:** Πρόκειται για διαδικασίες που λαμβάνουν χώρα μετά τη λήψη των νόμιμων δικαιολογητικών στα οποία αναφέρονται και οι αξίες των αγαθών και υπηρεσιών που αποκτήθηκαν από τους φορείς και προβλέπουν την έκδοση Δελτίων Συμψηφιστικής Εγγραφής (βλ. Παράρτημα), με τα οποία γίνεται χρέωση συγκεκριμένων λογαριασμών (των ομάδων 1, 2, 6) με αντίστοιχη πίστωση των λογαριασμών (της ομάδας 5).
- **Διαδικασίες λογιστικοποίησης εσόδων:** Τα έσοδα των φορέων παρακολουθούνται από στους σχετικούς λογαριασμούς ορισμένης ομάδας (της ομάδας 7).
- **Σύνδεση Γενικής Λογιστικής με Προϋπολογισμό:** Το σχέδιο των λογαριασμών έχει σχεδιασθεί, ώστε ταυτόχρονα με τη λειτουργία της Γενικής λογιστικής, να εξυπηρετούνται και οι υποχρεώσεις των φορέων για τη λογιστική παρακολούθηση του προϋπολογισμού τους.
- **Απογραφή, Αποτίμηση και Ισολογισμός έναρξης:** Προβλέπεται η διενέργεια απογραφής των περιουσιακών στοιχείων ιδιοκτησίας ή αποκλειστικής χρήσης και διαχείρισης του κάθε φορέα, των πάσης φύσεως υποχρεώσεων της, όπως και των διαθέσιμων χρηματικών ποσών. Η απογραφή πραγματοποιείται από συγκεκριμένη Επιτροπή που συγκροτείται με απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου του κάθε φορέα.

Στο δεύτερο κεφάλαιο των προεδρικών διαταγμάτων περιλαμβάνεται σε πρώτη φάση η διάρθρωση του σχεδίου των λογαριασμών. Συγκεκριμένα, γίνεται διάκριση και επεξήγηση ως εξής:

- Ομάδες λογαριασμών
- Κωδική αρίθμηση των λογαριασμών
- Περιορισμένο εκατονταδικό σύστημα
- Υποχρεωτικοί και προαιρετικοί λογαριασμοί

Αρβανιτάκης Αντώνιος: «Ανάλυση της εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος στους Δημόσιους Οργανισμούς»

- Λογαριασμοί Υποκαταστημάτων (Π.Δ. 80/97, Π.Δ. 205/98), λογαριασμοί Κέντρων Υγείας και άλλων Κέντρων ή Κλάδων (Π.Δ. 146/03), λογαριασμοί άλλων κέντρων (Π.Δ. 315/99)
- Διάγραμμα Διάρθρωσης του σχεδίου λογαριασμών (βλ. Παράρτημα)

Εν συνεχεία γίνεται αναφορά στη λειτουργία των λογαριασμών της Γενικής Λογιστικής δίνοντας κατάλληλες επεξηγήσεις πάνω στην υιοθετημένη ορολογία. Τα προεδρικά διατάγματα κάνουν ιδιαίτερη αναφορά στους λογαριασμούς τάξεως και στο συγκεκριμένο μέρος των διαταγμάτων περιέχεται το «Σχέδιο Λογαριασμών Τάξεως» και εξηγείται η λειτουργία των λογαριασμών τάξεως με περαιτέρω πληροφορίες πάνω στην ορολογία. Στο ίδιο κεφάλαιο τα προεδρικά διατάγματα αναφέρονται στο σύστημα λογαριασμών δημοσίου λογιστικού με έμφαση στην ανάλυση της σύνταξης και λειτουργίας του προϋπολογισμού και του απολογισμού. Επιβάλλεται η σύνταξη των κάτωθι οικονομικών καταστάσεων:

- Ισολογισμός Τέλους Χρήσης
- Κατάσταση του λογαριασμού των Αποτελεσμάτων Χρήσης
- Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων
- Κατάσταση του λογαριασμού Γενικής Εκμεταλλεύσεως
- Προσάρτημα του Ισολογισμού και των Αποτελεσμάτων Χρήσης

Η Αναλυτική λογιστική Εκμετάλλευσης αναλύεται εκτενώς σε τέσσερις ενότητες:

- **1<sup>η</sup> Ενότητα:** Προτεινόμενη Κωδικοποίηση των λογαριασμών
- **2<sup>η</sup> Ενότητα:** Έννοια του κόστους και βασικές αρχές λογισμού του
- **3<sup>η</sup> Ενότητα:** Περιεχόμενο και Κανόνες Λειτουργίας και Συνδεσμολογίας των Λογαριασμών της Αναλυτικής λογιστικής
- **4<sup>η</sup> Ενότητα:** Σύστημα Συλλειτουργίας Αναλυτικής και Γενικής Λογιστικής

Η συνολική κωδικοποίηση των λογαριασμών που περιέχεται στα Προεδρικά Διατάγματα πραγματοποιείται με τέτοιο τρόπο που να υπάρχει όσον το δυνατόν γίνεται καλύτερη αντιστοίχιση μεταξύ των κωδικών των λογαριασμών της Γενικής λογιστικής και των κωδικών της Δημόσιας λογιστικής. Σαφέστερα στο Π.Δ. 146/03 ως προς την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος στις Δημόσιες Μονάδες Υγείας ο νομοθέτης

Αρβανιτάκης Αντώνιος: «Ανάλυση της εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος στους Δημόσιους Οργανισμούς»

αναγκάστηκε να λάβει υπόψη και την παράμετρο «αντιστοίχιση» μεταξύ των δύο κωδικοποιήσεων εξαιτίας της προϋπάρχουσας εμπειρίας από τα προγενέστερα προεδρικά διατάγματα.

Η άνω τεχνική ανάλυση του θεσμικού πλαισίου μας οδηγεί σε σωρεία συμπερασμάτων ως προς την εφαρμογή ενός ολοκληρωμένου και σύγχρονου λογιστικού συστήματος παρακολούθησης της οικονομικής διαχείρισης των δημόσιων οργανισμών. Οι δημόσιοι φορείς καθίστανται ικανοί να αντλήσουν πληροφορίες που αφορούν:

- Τα **Πάγια περιουσιακά στοιχεία** καταγράφονται αναλυτικά στο Μητρώο Παγίων. Αναλυτικά φαίνεται το κόστος κτήσεως, η θέση εγκατάστασης και ο σκοπός απασχόλησης, οι βελτιώσεις, οι προσθήκες καθώς και ο υπολογισμός των αποσβέσεων.
- Τα **Αποθέματα**. Όλα τα υλικά αγαθά που αναλώνονται στους δημόσιους φορείς. Αυτά τηρούνται κατ' είδος στην Γενική Λογιστική σε μερίδες αποθήκης και κατά προορισμό στην Αναλυτική Λογιστική με σκοπό την κοστολόγηση.
- Οι **Απαιτήσεις και τα Χρηματικά Διαθέσιμα**. Γίνεται αναλυτική παρακολούθηση των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων (π.χ. από ασφαλιστικούς φορείς), των χρεογράφων και χρηματικών διαθέσιμων.
- Την **Καθαρή περιουσία και Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις**. Γίνεται ανάλυση της διάρθρωσης των ιδίων κεφαλαίων και των επιχορηγήσεων που έχουν ληφθεί για επενδύσεις.
- Τις **Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις**. Η Διοίκηση μπορεί να γνωρίζει σε κάθε στιγμή σε ποιους και πόσα οφείλει.
- Τα **Οργανικά έξοδα κατ' είδος**. Διατίθενται πληροφορίες για όλα τα είδη και το ύψος των εξόδων.
- Τα **Οργανικά έσοδα κατ' είδος**. Παρακολούθηση των εσόδων ανάλογα με το είδος και την πηγή προέλευσης των. Διατίθενται πληροφορίες για το ύψος των εσόδων ανά δραστηριότητα (π.χ. για ένα νοσοκομείο, ανά ασφαλιστικό ταμείο προέλευσης ή όπως αλλιώς θέλει να γνωρίζει η Διοίκηση).
- Ο **υπολογισμός αποτελεσμάτων**. Γίνεται εφικτός ο υπολογισμός και η ανάλυση του αποτελέσματος που προκύπτει από την δραστηριότητα του Δημόσιου

Οργανισμού καθώς επίσης και η σύνταξη οικονομικών καταστάσεων (Ισολογισμός, Αποτελέσματα Εκμεταλλεύσεως και Χρήσεως).

- **Κοστολόγηση Υπηρεσιών.** Παρέχεται δυνατότητα εσωτερικής λογιστικής κοστολόγησης, μέσα από το σύστημα της Αναλυτικής Λογιστικής. Το κόστος για παράδειγμα σε ένα νοσοκομείο μπορεί να υπολογισθεί ανά κλινική, ανά διαγνωστικό εργαστήριο, ανά εξέταση ανά ασθενή κλπ. Η βάση του συστήματος κοστολόγησης είναι ο ασθενής σαν μονάδα. Παρακολουθείται από την εισαγωγή του, κατά την διάρκεια της νοσηλείας του και μέχρι την έξοδό του από το Νοσοκομείο και την διαχειριστική του τακτοποίηση.
- **Δημόσιο Λογιστικό και Λογιστική Παρακολούθηση.** Η εκτέλεση του προϋπολογισμού εσόδων – εξόδων και ο Απολογισμός παρακολουθείτε με την διπλογραφική μέθοδο σε ξεχωριστό λογιστικό κύκλωμα.

Η εφαρμογή των Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων στους οργανισμούς του Δημοσίου εξασφαλίζει στην Διοίκηση ένα σημαντικό εργαλείο για ορθολογική διαχείριση των διατιθέμενων πόρων, η οποία, σε συνδυασμό με την διαφάνεια, διευκολύνει την προσπάθεια συμπίεσης του κόστους των παρεχόμενων υπηρεσιών. Έχει ως αποτέλεσμα την αναβάθμιση, ποσοτική και ποιοτική, των παρεχόμενων υπηρεσιών.

## 2.2 Οι προβλεπόμενες Λογιστικές Διαδικασίες

Η διαδικασία περιγράφεται κατά διαγραμματικό τρόπο στο Παράρτημα. Έτσι, αναφορικά ως προς τις Αγορές και τις Δαπάνες, αμέσως μετά την λήψη των σχετικών νομίμων δικαιολογητικών (παραστατικών), στα οποία αναφέρονται και οι αξίες των αγαθών ή των υπηρεσιών που αποκτήθηκαν από τον Οργανισμό, πρέπει να εκδίδεται Δελτίο Συμψηφιστικής Εγγραφής, με το οποίο θα χρεώνονται οι σχετικοί λογαριασμοί (των Ομάδων 1,2,5). Σε ειδική θέση του Δελτίου Συμψηφιστικής Εγγραφής αναγράφονται οι αριθμοί των αντίστοιχων Ενταλμάτων Πληρωμής, ευθύς μετά την έκδοση και έγκρισή τους. Η αναγραφή των Ενταλμάτων Πληρωμής μπορεί να γίνεται μηχανογραφικά με επανάληψη της έκδοσης του Δελτίου. Η έκδοση του Δελτίου Συμψηφιστικής Εγγραφής και η άμεση διενέργεια των αντίστοιχων λογιστικών εγγραφών, είναι υποχρεωτική για όλες ανεξαιρέτως τις περιπτώσεις και για εκείνες δηλαδή που η έκδοση του εντάλματος πληρωμής γίνεται αμέσως μετά την δημιουργία ή λήψη των σχετικών νόμιμων δικαιολογητικών. Η έκδοση του Δελτίου Συμψηφιστικής Εγγραφής, πρέπει να γίνεται σε κάθε περίπτωση ανεξάρτητα αν συμπίπτει χρονικά η

Αρβανιτάκης Αντώνιος: «Ανάλυση της εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος στους Δημόσιους Οργανισμούς»

λήψη του παραστατικού και η εξόφληση του προμηθευτή γίνει την ίδια στιγμή. Εάν προηγηθεί η λήψη νόμιμου δικαιολογητικού που πιστοποιεί την ποσοτική μόνο παραλαβή ενσώματων αγαθών, πρέπει να διενεργούνται αμέσως οι εγγραφές ποσοτικής κίνησης των αποθηκών, οι δε εγγραφές που αφορούν τις αντίστοιχες αξίες, να γίνονται σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν παραπάνω, όχι όμως αργότερα από το τέλος του έτους κατά το οποίο έγινε η παραλαβή του αγαθού.

Με την έκδοση του Εντάλματος πληρωμής, στο οποίο, εκτός από την κωδικαρίθμηση του Προϋπολογισμού, θα αναγράφεται και η αντίστοιχη κωδικαρίθμηση της Γενικής Λογιστικής καθώς και ο αριθμός του δελτίου συμψηφιστικής εγγραφής, δε θα διενεργείται καμία εγγραφή στην Γενική Λογιστική (ομάδες 1-8). Θα διενεργούνται όμως εγγραφές στην ομάδα 0 (Δημόσιο Λογιστικό) .

Μετά την έγκριση του Εντάλματος Πληρωμής και τη συνακόλουθη εξόφληση του, θα χρεώνονται κατά περίπτωση οι λογαριασμοί της ομάδας 5 με πίστωση των λογαριασμών των διαθεσίμων.

Για κάθε εξόφληση Εντάλματος που γίνεται από διαθέσιμα των Τραπεζικών λογαριασμών του Οργανισμού πρέπει να εκδίδεται απαραίτητα και Τραπεζική επιταγή, που θα συνοδεύεται από το σχετικό Ένταλμα Πληρωμής. Οι φορείς δύνανται να τηρούν διαφορετικές σειρές ενταλμάτων πληρωμής, ανάλογα με το χώρο ή τμήμα έκδοσης τους, το μέσο πληρωμής (μετρητά, επιταγές κ.λπ.) , την υποχρεωτικότητα ή μη προληπτικού ελέγχου κ.λπ. Τα Εντάλματα Πληρωμής, είναι προαριθμημένα κατά σειρά.

Η διενέργεια όλων των προηγούμενων πράξεων, είναι υποχρεωτική για όλες τις περιπτώσεις, συμπεριλαμβανομένων και εκείνων για τις οποίες η έκδοση του Εντάλματος Πληρωμής και η εξόφληση του γίνονται ευθύς με την λήψη των σχετικών νομίμων δικαιολογητικών.

Όσον αφορά τα έσοδα του Οργανισμού, παρακολουθούνται αναλυτικά στους σχετικούς λογαριασμούς της Ομάδας 7. Τα έσοδα λογιστικοποιούνται μόλις καταστούν βέβαια και εκκαθαρισμένα, ανεξάρτητα από τον χρόνο είσπραξης τους. Το βέβαιο της ύπαρξης του εσόδου προκύπτει από σχετικό βεβαιωτικό τίτλο είτε αυτός αφορά τη βεβαίωση της

είσπραξης του εσόδου είτε τη βεβαίωση της δημιουργίας της απαίτησης που απορρέει από το έσοδο με βάση έγγραφο του φορέα.

Για όλες τις περιπτώσεις διενεργούνται συμψηφιστικές εγγραφές, με χρέωση του οφειλέτη και πίστωση του εσόδου, ανεξάρτητα αν συγχρόνως με την βεβαίωση γίνεται και η εξόφληση της οφειλής. Σε αυτή τη δεύτερη περίπτωση θα διενεργείται και δεύτερη εγγραφή πίστωσης του οφειλέτη με χρέωση των διαθεσίμων.

### 2.3 Λογιστικά Βιβλία της Διπλογραφικής Λογιστικής μεθόδου

Τα βιβλία διακρίνονται σε αυτά που οι οικονομικές πράξεις αποτυπώνονται με ημερολογιακή σειρά και σε εκείνα που οι πράξεις αποτυπώνονται ανά λογαριασμό (καθολικά). Τα ημερολόγια διακρίνονται σε Γενικά και σε Συγκεντρωτικά. Στο Γενικό Ημερολόγιο αποτυπώνονται όλες οι οικονομικές ενέργειες. Στα αναλυτικά ημερολόγια μόνο οι ομοειδείς εγγραφές (πχ. Ημερολόγιο Αγορών, Ημερολόγιο Πωλήσεων, Ημερολόγιο Διαφόρων Πράξεων κ.λπ). Για τις πράξεις του Ισολογισμού, χρησιμοποιείται ειδικό ημερολόγιο Πράξεων Ισολογισμού. Για τις εγγραφές τάξεως προτείνεται να χρησιμοποιείται ξεχωριστό «Ημερολόγιο Τάξεως, όπου να αποτυπώνονται μόνο οι πράξεις αυτές. Ο λόγος ύπαρξης των ανωτέρω Ημερολογίων είναι καθαρά ελεγκτικός, ώστε ένας όγκος εγγραφών του προϋπολογισμού να αποτυπώνεται και να ελέγχεται καλύτερα. Στο διάγραμμα του Παραρτήματος οι όροι που εμφανίζονται είναι οι κάτωθι.

- **Αναλυτικό Καθολικό:** Αποτυπώνει τις πράξεις ενός αναλυτικού λογαριασμού, με ημερολογιακή σειρά.
- **Γενικό Καθολικό:** Αποτυπώνει τις κινήσεις των πρωτοβάθμιων λογαριασμών με ημερολογιακή σειρά.
- **Συγκεντρωτικό Ημερολόγιο:** Αποτυπώνει την κίνηση των πρωτοβάθμιων λογαριασμών.
- **Ισοζύγιο:** Αποτυπώνει την κατάσταση των λογαριασμών σε μια χρονική περίοδο
- **Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών:** Καταχωρούνται στο τέλος του χρόνου οι απογραφές καταρχήν των αποθεμάτων και στη συνέχεια , όλης της υπόλοιπης περιουσίας ή των υποχρεώσεων της οικονομικής μονάδας. Ακολούθως αποτυπώνεται ο

Αρβανιτάκης Αντώνιος: «Ανάλυση της εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος στους Δημόσιους Οργανισμούς»



Ισολογισμός, ο λογαριασμός της Γενικής Εκμετάλλευσης, των Αποτελεσμάτων Χρήσης και ο Πίνακας Διανομής των Αποτελεσμάτων.

- **Μητρώο Παγίων:** Στο βιβλίο αυτό παρακολουθούνται τα πάγια στοιχεία της οικονομικής μονάδας. Στο μητρώο παγίων πρέπει να υπάρχει η δυνατότητα διαχωρισμού των αποσβέσεων κατά φορέα επιχορήγησης, στην περίπτωση που υπάρχουν επιχορηγούμενα πάγια. Με την τήρηση του μητρώου παγίων επιτυγχάνεται η τάξη και ο έλεγχος , για να είναι γνωστά τα περιουσιακά στοιχεία που έχει στην διάθεσή του ο οργανισμός και ταυτόχρονα να ελέγχεται η πορεία τους. Ακόμα, γίνεται σωστή και γρήγορη η παρακολούθησή τους, όποτε χρειαστεί, αφού υπάρχει η εικόνα κατάστασης των παγίων ανά πάσα στιγμή.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: Στοιχεία Εφαρμογής Διπλογραφικού στο Δημόσιο**

### **3.1 Η Μετάβαση από το Απλογραφικό στο Διπλογραφικό Σύστημα**

Το Δημόσιο Λογιστικό δεν καταργείται, επειδή εφαρμόζεται το Διπλογραφικό Σύστημα. Τουλάχιστον κάτι τέτοιο δεν ορίζεται στα προεδρικά διατάγματα του προηγούμενου Κεφαλαίου. Αντίθετα μάλιστα, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο θεσμικό πλαίσιο, η εκτέλεση του Προϋπολογισμού και του Απολογισμού των Δημόσιων Οργανισμών θα γίνεται πλέον με Διπλογραφικό τρόπο. Έτσι καταργείται, μόνο ο Απλογραφικός τρόπος παρακολούθησης και τήρησης των βιβλίων του Δημόσιου Λογιστικού, τα οποία πρέπει πλέον να παρακολουθούνται και να τηρούνται με την Διπλογραφική μέθοδο, μέσω των Λογαριασμών Τάξεως (Ομάδα 10) . Έχουμε δηλαδή την ιδιομορφία στον χώρο των Δημόσιων Οργανισμών, να τηρούνται παράλληλα δυο Διπλογραφικά Συστήματα: της Γενικής - Αναλυτικής Λογιστικής και του Δημόσιου Λογιστικού.

Η μετάβαση συνεπώς από το μέχρι σήμερα ισχύον απλογραφικό σύστημα του δημόσιου λογιστικού στο ολοκληρωμένο λογιστικό σύστημα με τη πλήρη εφαρμογή του Κλαδικού Λογιστικού απαιτεί ειδικευμένες λογιστικές γνώσεις και εμπειρία από τα στελέχη των οικονομικών υπηρεσιών των Δημόσιων Οργανισμών. Επειδή όμως υπάρχει μεγάλη έλλειψη ειδικευμένων στελεχών στο δημόσιο τομέα, το θεσμό της λογιστικής τυποποίησης, καλούνται να εφαρμόσουν εξωτερικοί σύμβουλοι, με επιστημονικό και αξιόπιστο τρόπο (στο παρόν έργο εντοπίστηκαν τέτοιες περιπτώσεις κατά τη συλλογή στοιχείων με τη χρήση ερωτηματολογίου). Αυτοί οι συνεργάτες καταρτίζουν πλήρη λογιστικά σχέδια γενικής, αναλυτικής, λογιστικής και λογιστικής του δημόσιου λογιστικού με βάση τα λογιστικά σχέδια των φορέων, καταρτίζουν τις οικονομικές – λογιστικές καταστάσεις τέλους χρήσης και τηρούν ολοκληρωμένο σύστημα γενικής, αναλυτικής λογιστικής και λογιστικής του δημόσιου λογιστικού, καθώς και τα λογιστικά βιβλία με μηχανογραφικά τρόπο. Τέλος, συντάσσουν ετήσιο προϋπολογισμό και απολογισμό, καταρτίζουν τις προβλεπόμενες μηνιαίες καταστάσεις και αναλαμβάνουν την ανάπτυξη, εγκατάσταση και υποστήριξη συστημάτων εσωτερικού ελέγχου.

Αίτια μη πλήρους εφαρμογής της Διπλογραφικής Λογιστικής στο Δημόσιο Λογιστικό, σε όλους τους Δημόσιους Οργανισμούς είναι κατά πρώτον το γεγονός ότι η πολιτική

Αρβανιτάκης Αντώνιος: «Ανάλυση της εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος στους Δημόσιους Οργανισμούς»

ηγεςία μονίμως αντιστεκόταν σε ένα σύστημα που θα αποκαλύπτει πλήρεις οικονομικές πληροφορίες. Είναι φυσικό, ο Έλληνας νομοθέτης σε κάθε Κυβέρνηση να μην επιθυμεί να κριθεί υπόλογος κατά την διάρκεια μιας προεκλογικής περιόδου για τις αποφάσεις που ελήφθησαν από την κυβέρνηση, όσον αφορά την ανάλωση των ποσών που απέδωσαν οι φόροι. Σε δεύτερη φάση δεν καθορίζονταν με σαφήνεια, οι στρατηγικοί και επιχειρησιακοί στόχοι με τους οποίους δύναται να αξιολογηθεί το αποτέλεσμα των κυβερνητικών προγραμμάτων.

Συμπερασματικά, η μετάβαση στο Διπλογραφικό Σύστημα πραγματοποιήθηκε στον ελληνικό δημόσιο τομέα προσεκτικά και με παράλληλη χρήση τόσο του Απλογραφικού όσο και του Διπλογραφικού. Προφανώς η λογική αυτή περιλαμβάνει και μία σκέψη βαθμιαίας και ομαλής υιοθέτησης του Διπλογραφικού και σταδιακής ενημέρωσης των λογιστικών βιβλίων μέχρις ότου καταργηθεί ολοκληρωτικά η Απλογραφική μέθοδος, ακόμα και σε επίπεδο εργασιακής καθημερινότητας των υπαλλήλων σε οποιασδήποτε οικονομική μονάδα.

### **3.2 Έρευνα με χρήση ερωτηματολογίου: Εφαρμογή του Διπλογραφικού Συστήματος στο Δημόσιο**

Στην παρούσα έρευνα πραγματοποιήθηκε μία προσπάθεια εξεύρεσης ποσοτικής πληροφορίας από τους ελληνικούς δημόσιους φορείς ως προς την εφαρμογή της διπλογραφικής μεθόδου. Το στατιστικό εργαλείο που χρησιμοποιήθηκε είναι ένα ερωτηματολόγιο (βλέπε Παράρτημα) καταρτισμένο κατά τέτοιο τρόπο που να αποκαλύπτει τα πιο σημαντικά στοιχεία εφαρμογής του διπλογραφικού στην ελληνική δημόσια διοίκηση. Το ερωτηματολόγιο εστάλη στις οικονομικές διευθύνσεις μεγάλου πλήθους φορέων των κάτωθι κατηγοριών:

- Δημόσια Νοσοκομεία
- Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου
- ΟΤΑ
- Ασφαλιστικά Ταμεία

Ωστόσο, η παρούσα έρευνα παρουσιάζει ένα σημαντικό μειονέκτημα ως προς το πλήθος του δείγματος από το οποίο εξάγονται συμπεράσματα. Το ερωτηματολόγιο συμπληρώθηκε από 23 φορείς και μολονότι κρίνεται από χαμηλή συμμετοχή παρέχει

μία γενικότερη εικόνα αισιοδοξίας για την υιοθέτηση και χρήση του διπλογραφικού στο δημόσιο.

### 3.2.1 Ανάλυση του ερωτηματολογίου

Στο ερωτηματολόγιο της έρευνας χρησιμοποιήθηκαν ερωτήσεις πολλαπλής επιλογής και ο σχεδιασμός του βασίστηκε στην σαφήνεια και την απλότητα με στόχο την κατανόηση των ερωτήσεων. Σχεδιάστηκε με τρόπο που να διευκολύνει τη γρήγορη συμπλήρωση του και να καλύπτει μόνο τα βασικά στοιχεία εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος χωρίς να υπεισέρχεται σε περισσότερες λεπτομέρειες, που οι διάφορες υπηρεσίες δεν δύνανται ή δεν επιθυμούν να απαντήσουν. Παρακάτω αναλύουμε την κάθε ερώτηση:

- Η πρώτη ερώτηση εξερευνά το γεγονός υιοθέτησης του διπλογραφικού συστήματος από τους διάφορους φορείς. Με ένα απλό ναι ή όχι δηλώνεται η συμμόρφωση του κάθε φορέα στα προβλεπόμενα του κάθε ψηφισμένου προεδρικού διατάγματος.
- Η δεύτερη ερώτηση αφορά το έτος εφαρμογής του διπλογραφικού. Στην ερώτηση ζητείται η συμπλήρωση του έτους σε πεδίο κειμένου, στο οποίο εμμέσως παρέχεται η ελευθερία αποτύπωσης περισσότερων λεπτομερειών.
- Στην τρίτη ερώτηση ζητείται να αιτιολογηθεί το γεγονός μη εφαρμογής ή ελλιπούς εφαρμογής του διπλογραφικού και παρέχονται διάφορες επιλογές όπως έλλειψη εξειδικευμένων στελεχών, έλλειψη μηχανογράφησης, ανεπαρκές προσωπικό, έλλειψη βούλησης της διοίκησης ή άλλος λόγος που δεν έχει συμπεριληφθεί στις δεδομένες επιλογές.
- Η τέταρτη ερώτηση διερευνά το βαθμό εφαρμογής του διπλογραφικού με το αν η υπηρεσία καταπιάνεται με τη σύνταξη οικονομικών καταστάσεων.
- Η πέμπτη ερώτηση προσπαθεί να εντοπίσει αν ο κάθε φορέας είναι σε θέση να υιοθετήσει τα διεθνή λογιστικά πρότυπα.
- Η έκτη ερώτηση ελέγχει αν το διπλογραφικό σύστημα υλοποιείται με χρήση κάποιου λογιστικού πληροφοριακού συστήματος.
- Η έβδομη ερώτηση διερευνά την ενημέρωση των φορέων ως προς τα νέα λογιστικά πρότυπα που εισάγει ο Ν 4308/2014.

- Η όγδοη και τελευταία ερώτηση αφορά το επίπεδο εξειδίκευσης του προσωπικού ως προς τη λογιστική διαχείριση του διπλογραφικού.

### 3.2.2 Ανάλυση αποτελεσμάτων ερωτηματολογίου

Η συλλογή των αποτελεσμάτων και η στατιστική τους επεξεργασία πραγματοποιήθηκε με τη χρήση του εργαλείου Google forms. Από τη στιγμή που στήθηκε η φόρμα του ερωτηματολογίου, εστάλη μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στις οικονομικές υπηρεσίες των φορέων και οι απαντήσεις υποβάλλονταν επίσης ηλεκτρονικά ενημερώνοντας αυτόματα λογιστικό φύλλο τύπου Excel.

Στο Διάγραμμα 3.1 παρατηρείται ότι στο σύνολο των 23 φορέων που συμπληρώσανε το ερωτηματολόγιο η υιοθέτηση του διπλογραφικού συστήματος συγκέντρωσε ποσοστό 100%. Φαίνεται λοιπόν ότι το διπλογραφικό σύστημα αναγνωρίζεται καθολικά ως το πλέον αξιόπιστο και απαραίτητο λογιστικό σύστημα για την εποπτεία κάθε δημόσιου οργανισμού.

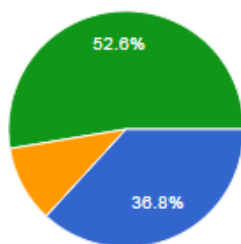


**Διάγραμμα 3.1:** Εφαρμογή του διπλογραφικού

Στην ερώτηση σχετικά με το έτος εφαρμογής του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος τα αποτελέσματα έδειξαν ότι η περίοδος εφαρμογής είναι μεταξύ των ετών 2002 με 2006. Ιδιαίτερα για του ΟΤΑ παρατηρήθηκε ότι το διπλογραφικό σύστημα άρχισε να εφαρμόζεται ήδη από την προ-Καλλικράτη περίοδο.

Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζουν οι απαντήσεις στην ερώτηση σχετικά με την ελλιπή εφαρμογή του διπλογραφικού από τις οικονομικές υπηρεσίες των φορέων, όπως παρουσιάζονται στο Διάγραμμα 3.2. Σε ποσοστό 52,6% κρίνεται ότι επικρατεί έλλειψη ισχυρούς βούλησης από μέρους της διοίκησης, ενώ σε αρκούντως χαμηλότερα ποσοστά

Αρβανιτάκης Αντώνιος: «Ανάλυση της εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος στους Δημόσιους Οργανισμούς»

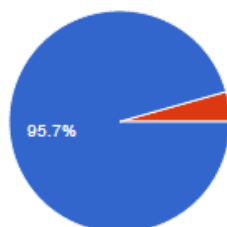


Έλλειψη εξειδικευμένων στελεχών	7	36.8%
Έλλειψη μηχανογράφησης	0	0%
Ανεπαρκές προσωπικό	2	10.5%
Έλλειψη βούλησης της διοίκησης	10	52.6%
Άλλο:	0	0%

**Διάγραμμα 3.2:** Αίτια ελλιπούς εφαρμογής του διπλογραφικού

ακολουθούν η έλλειψη εξειδικευμένων στελεχών (36,8%) και το ανεπαρκές προσωπικό (10,5%). Σε αυτό το σημείο αξίζει να σχολιαστεί το γεγονός ότι η έναρξη εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος δημιούργησε ισχυρή απαίτηση για την πρόσληψη εξειδικευμένου προσωπικού ή την εκπαίδευση του υπάρχοντος ανθρώπινου δυναμικού που θα συνέτασσε τις κάθε είδους οικονομικές καταστάσεις σε δεδουλευμένη βάση. Εφόσον το υπάρχον προσωπικό υστερούσε σε ικανοποιητικό επίπεδο λογιστικής εξειδίκευσης οι φορείς είτε προχώρησαν σε προσλήψεις λογιστών, είτε ανέθεσαν την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων σε εξωτερικούς συνεργάτες. Τα τελευταία χρόνια γίνονται προσπάθειες, ιδίως από τους ΟΤΑ, το διπλογραφικό σύστημα να τρέχει από την εκάστοτε οικονομική υπηρεσία.

Στο ερώτημα κατά πόσο οι υπάλληλοι οικονομικών υπηρεσιών έχουν συντάξει οικονομικές καταστάσεις η απάντηση ήταν ισχυρά καταφατική, όπως φαίνεται και στο Διάγραμμα 3.3. Αυτό αποδεικνύει ότι οι υπηρεσίες αποκτούν ολοένα και περισσότερη εξοικείωση με το διπλογραφικό σύστημα.



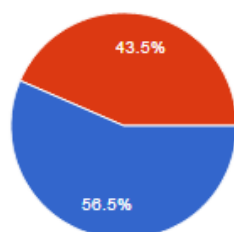
ΝΑΙ	22	95.7%
ΟΧΙ	1	4.3%

**Διάγραμμα 3.3:** Σύνταξη οικονομικών καταστάσεων

Ενδιαφέρον παρουσιάζει η απάντηση σχετικά με την υιοθέτηση των διεθνών λογιστικών προτύπων. Από το Διάγραμμα 3.4 φαίνεται πώς το «όχι» βρίσκεται σε

Αρβανιτάκης Αντώνιος: «Ανάλυση της εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος στους Δημόσιους Οργανισμούς»

ποσοστό 43,5%, ενώ το «ναι» σε ποσοστό 56,5%. Προφανώς όσες υπηρεσίες έχουν υιοθετήσει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα συντάσσουν τις διάφορες οικονομικές καταστάσεις βάσει αυτών των προτύπων.



ΝΑΙ	13	56.5%
ΟΧΙ	10	43.5%

**Διάγραμμα 3.4:** Υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων

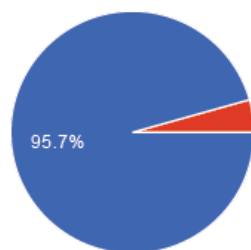
Καταφατική υπήρξε η απάντηση σχετικά με τη χρήση ενός ολοκληρωμένου πληροφοριακού συστήματος διπλογραφικού. Και οι 23 φορείς αποφάνθηκαν ότι βασίζονται στη χρήση πληροφοριακού συστήματος για την εφαρμογή του διπλογραφικού. Ωστόσο, δεν είμαστε σε θέση να κρίνουμε αν τα υπό χρήση πληροφοριακά συστήματα είναι αξιόπιστα ως προς την λειτουργικότητα τους.



ΝΑΙ	23	100%
ΟΧΙ	0	0%
Είναι στα άμεσα σχέδια μας	0	0%

**Διάγραμμα 3.5:** Χρήση ολοκληρωμένου πληροφοριακού συστήματος

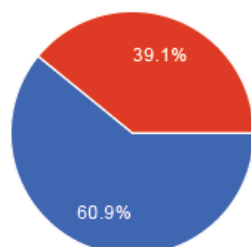
Ενθαρρυντικό είναι και το γεγονός ότι όλοι οι φορείς είναι ενημερωμένοι για τις επικείμενες αλλαγές που θα επιφέρει ο νέος νόμος 4308/2014. Στο Διάγραμμα 3.6 φαίνεται ότι το 95,7% των φορέων αναμένει την εφαρμογή των νέων ρυθμίσεων και προφανώς συμπεραίνουμε ότι θα έχουν προβεί σε κατάλληλη προετοιμασία.



ΝΑΙ	22	95.7%
ΟΧΙ	1	4.3%

**Διάγραμμα 3.6:** Ενημέρωση για τα προβλεπόμενα του Ν. 4308/2014

Τέλος, στο ερώτημα σχετικά με το επίπεδο εξειδίκευσης των υπαλλήλων των οικονομικών υπηρεσιών των φορέων το Διάγραμμα 3.7 αποδεικνύει ότι σε ποσοστό 60,9% το προσωπικό είναι κατάλληλα εκπαιδευμένο. Κάτι τέτοιο έως ένα βαθμό θεωρείται αναμενόμενο εξαιτίας των προσλήψεων εξειδικευμένων λογιστών στο διπλογραφικό και της συνεχούς επιμόρφωσης των υπαλλήλων μέσω συνεδρίων και σεμιναρίων. Ωστόσο, θεωρούμε ότι στην ευρεία κλίμακα όλων των φορέων της δημόσιας διοίκησης το ποσοστό είναι σημαντικά χαμηλότερο με περιθώρια βελτίωσης στο κοντινό μέλλον.



ΝΑΙ	14	60.9%
ΟΧΙ	9	39.1%

**Διάγραμμα 3.7:** Επίπεδο εξειδίκευσης προσωπικού



## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: Το νέο Θεσμικό Πλαίσιο για το Διπλογραφικό**

### **4.1 Νόμος 4308/2014**

Η προσπάθεια εισαγωγής σημαντικών αλλαγών στη λογιστική παρακολούθηση, αλλά και στην φορολογία των οικονομικών μονάδων ξεκίνησε με τον Ν.4072/2012 και την εισαγωγή στη νομοθεσία της νέας μορφής εταιρίας (της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας-ΙΚΕ), συνεχίστηκε με τον ΚΦΑΣ (Ν.4093/2012) και η απλοποίηση των υποχρεώσεων βιβλίων και στοιχείων ήταν μόνο η αρχή. Στη συνέχεια, ακολούθησε ο κώδικας φορολογίας εισοδήματος με τον Ν.4172/2013 και ο κώδικας φορολογικών διαδικασιών με τον Ν.4174/2013. Το Δεκέμβριο του 2013 ολοκληρώθηκε το πρώτο σκέλος αλλαγών με τον Ν.4223/2013 σχετικά με τον ΕΝΦΙΑ, τον πρώτο καθολικό φόρο ακινήτων στη σύγχρονη εποχή. Η νέα μεγάλη αλλαγή είναι τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, τα οποία θα αντικαταστήσει σε πρώτη φάση το Π.Δ. 1123/1980 σχετικά το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο αλλά και επηρεάζει σε μεγάλο βαθμό τους Ν.2190/1920 και Ν.3190/1955.

Οι αλλαγές που προτείνονταν ήταν τεράστιες, άμεσες και ενδεχομένως παρουσίαζαν δυσκολίες στη συμμόρφωση, όταν ακόμη δεν είχαν διευκρινιστεί και δεν είχαν αφομοιωθεί οι αλλαγές του ΚΦΑΣ. Το εν λόγω σχέδιο εισήγαγε την έννοια της οντότητας η οποία περιλαμβάνει όλους τους εταιρικούς τύπους που υπάρχουν στην νομοθεσία μας και κατατάσσει τις οντότητες ανάλογα με το μέγεθος τους σε πολύ μικρές, μικρές, μεσαίες και μεγάλες, με κριτήρια το πλήθος των εργαζόμενων, το ενεργητικό και τον κύκλο εργασιών τους.

Εν συνεχεία το σχέδιο νόμου ορίζει το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία που θα τηρηθούν από τις οντότητες, το χρόνο ενημέρωσης των αρχείων και τη διαφύλαξη τους. Επίσης το σχέδιο ορίζει τα παραστατικά που θα χρησιμοποιούν οι οντότητες στις συναλλαγές τους τόσο σε χαρτί, όσο και ηλεκτρονικά. Εν συνεχεία το σχέδιο νόμου ορίζει τις αρχές σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, θέτει κανόνες για τα πάγια στοιχεία, τα αποθέματα, τις κρατικές επιχορηγήσεις, τις διάφορες υποχρεώσεις και γενικά όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης και επίσης ορίζει το περιεχόμενο και τις υποχρεώσεις για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Κατόπιν απλοποιεί αναλογικά τις υποχρεώσεις αυτές ανάλογα με το

μέγεθος της οντότητας το οποίο είναι πολύ σημαντικό στην ελάφρυνση του διαχειριστικού κόστους των μικρών επιχειρήσεων.

Τίθενται επίσης κανόνες για την κατάρτιση ενοποιημένων καταστάσεων από ομίλους εταιριών. Στη συνέχεια το σχέδιο νόμο δίδει σε παραρτήματα τους διάφορους ορισμούς των εννοιών που θέτει και κυρίως δίνει υποδείγματα χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Στα πλαίσια όμως της κατάργησης ουσιαστικά του παλαιού ΕΓΛΣ, η πρόταση νόμου φαίνεται να προτείνει ένα νέο ενδεικτικό σχέδιο λογαριασμών το οποίο θα αντικαταστήσει το λογιστικό σχέδιο που υπάρχει από το 1980.

Η βασική και μεγάλη διαφορά με τις προϋπάρχουσες διατάξεις είναι ότι το λογιστικό σχέδιο θα είναι προαιρετικό. Από την ημερομηνία ισχύος του νόμου και έπειτα κάθε οντότητα θα μπορεί να χρησιμοποιεί με την κατάλληλη προσαρμογή, είτε το παλιό ΕΓΛΣ, είτε άλλα σχέδια λογαριασμών σύμφωνα με τις ανάγκες της. Στο προτεινόμενο σχέδιο δείχνει να έχει τελείως καταργηθεί η 8η ομάδα λογαριασμών του ΕΓΛΣ και τα στοιχεία της ενσωματώνονται στην ομάδα 6 και 7.

Το τελικό σχέδιο νόμου θα έχει μεγαλύτερη ανάλυση στο ζήτημα του σχεδίου λογαριασμών. Η γενική όμως ιδέα είναι ότι κάθε επιχείρηση θα μπορεί να χρησιμοποιεί όποιο σχέδιο επιθυμεί ή να δημιουργήσει ένα δικό της, αρκεί αυτό που θα εφαρμόσει να ακολουθεί πιστά τις αρχές που τίθενται με το σχέδιο νόμου σχετικά με την αξιοπιστία της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που θα δίνει το σχέδιο αυτό.

Η πρόταση που περιγράφηκε πιο πάνω, αρχικά πάγωσε εξαιτίας των αρχικών αντιδράσεων αλλά και του πλήθους αλλαγών που ήδη είχαν εισαχθεί στο ελληνικό δίκαιο. Η πρόβλεψη για εφαρμογή ήταν η 1η Ιανουαρίου του 2015, επειδή όμως η κατάρτιση αυτών των κανόνων αποτελεί και μια μνημονιακή υποχρέωση, η συζήτηση ξανάρχισε πρόσφατα όταν η ΓΓΔΕ εξέδωσε απόφαση με την οποία όριζε μια ομάδα εργασίας στο ΥΠΟΙΚ για την προπαρασκευή των αναγκαίων προσαρμογών για την υλοποίηση των διατάξεων σχετικά με τα νέα ελληνικά λογιστικά πρότυπα.

Ο νόμος 4308/2014 έρχεται να αλλάξει το προϋπάρχον θεσμικό πλαίσιο με την ενσωμάτωση της οδηγίας 2013/34/ΕΕ και των πολλά υποσχόμενων βέλτιστων πρακτικών. Ο νόμος ισχύει για όλες γενικά τις επιχειρήσεις, περιλαμβανομένων και όσων ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από αυτόν, δεδομένου ότι αφορούν θέματα τήρησης των λογιστικών αρχείων (λογιστικών βιβλίων και στοιχείων – παραστατικών). Στα σημαντικότερα στοιχεία που εισάγει είναι η απλοποίηση του

Αρρηντιακης Αντωνιος. «Αναλυση της εφαρμογης του ομιλογραφικου συστηματος στους Δημόσιους Οργανισμούς»

Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ) και η βελτίωση, ενοποίηση των λογιστικών κανόνων της Ελλάδας, κωδικοποιώντας την λογιστική τυποποίηση που εισήγαγε το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο στο παρελθόν. Μετά την ψήφιση του Νόμου 4308/2014, το Υπουργείο Οικονομικών εξέδωσε την εγκύκλιο ΠΟΛ 1003/2014 που αναφέρεται στις νέες διατάξεις που ρυθμίζουν τον τρόπο τήρησης των λογιστικών αρχείων και στοιχείων από τις «οντότητες».

Ο Ν 4308/2014 καλύπτει το πεδίο που μέχρι πρότινος, ήταν στην αρμοδιότητα του καταργηθέντος Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών. Με βάση το νόμο προκύπτει ότι συνεχίζεται να υφίσταται στη λογιστική πρακτική δύο κατηγορίες λογιστικών βιβλίων (αρχείων): (α) τα απλογραφικά βιβλία (εσόδων – εξόδων) και (β) τα διπλογραφικά βιβλία (βάσει της διπλογραφικής μεθόδου). Περαιτέρω, ο νέος νόμος εισάγει την έννοια της οντότητας, αντί της γνωστής μας: «επιχείρηση» ή «οικονομική μονάδα», που ήταν και ο προσφιλής, αλλά και επαναλαμβανόμενος όρος στα κείμενα. Στη συνέχεια, με βάση το κριτήριο της νομικής μορφής και το κριτήριο του μεγέθους, οι οντότητες κατατάσσονται σε κατηγορίες.

#### **4.2 Οι αλλαγές στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις**

Οι γενικές αρχές σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων παραμένουν σε γενικές γραμμές οι ίδιες, με τρεις σημαντικές αλλαγές οι οποίες είναι:

- Παρέχεται η δυνατότητα τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις να επιμετρούνται μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισής τους στην εύλογη αξία τους.
- Παρέχεται η δυνατότητα αναζήτησης ερμηνευτικής καθοδήγησης από τα σχετικά Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς στο βαθμό που οι ρυθμίσεις των προτύπων αυτών είναι συμβατές με τον παρόντα νόμο.
- Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών και οι διορθώσεις λαθών αναγνωρίζονται αναδρομικά, ενώ οι μεταβολές λογιστικών εκτιμήσεων αναγνωρίζονται στην περίοδο που προκύπτουν και επηρεάζουν αυτή την περίοδο και μελλοντικές περιόδους.

Οι σημαντικότερες αλλαγές που αφορούν στην αρχική αναγνώριση και τη μεταγενέστερη επιμέτρηση κονδυλίων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων συνοψίζονται παρακάτω:

Αρβανιτάκης Αντώνιος: «Ανάλυση της εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος στους Δημόσιους Οργανισμούς»

### ➤ **Πάγια περιουσιακά στοιχεία**

Η αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων που έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκειται σε απόσβεση. Η απόσβεση αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για χρήση (ασχέτως δηλαδή εάν έχει ξεκινήσει η οντότητα να το χρησιμοποιεί) για την οποία προορίζεται και υπολογίζεται με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του. Η απόσβεση διενεργείται, με ευθύνη της διοίκησης της οντότητας, είτε με τη σταθερή μέθοδο είτε με τη φθίνουσα μέθοδο είτε με τη μέθοδο των παραγόμενων μονάδων. Δεν προβλέπεται αναπροσαρμογή αξίας των παγίων με βάση ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας. Προβλέπονται διατάξεις αναφορικά με ενδείξεις απομείωσης παγίων περιουσιακών στοιχείων. Η υπεραξία και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με απεριόριστη ζωή δεν υπόκεινται σε απόσβεση αλλά σε ετήσιο έλεγχο απομείωσης της αξίας τους. Τα περιουσιακά στοιχεία που περιέρχονται στην Εταιρεία με χρηματοδοτική μίσθωση αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία ιδιοκτησίας της Εταιρείας και υπόκεινται στους ίδιους κανόνες με αυτά. Παρέχεται η δυνατότητα επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων, μεταγενέστερα της αρχικής τους αναγνώρισης, στην εύλογη αξία τους (ιδιο-χρησιμοποιούμενα ακίνητα, επενδυτικά ακίνητα). Παρέχεται η δυνατότητα επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων, μεταγενέστερα της αρχικής τους αναγνώρισης, στην εύλογη αξία τους (ιδιο-χρησιμοποιούμενα ακίνητα, επενδυτικά ακίνητα).

### ➤ **Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία**

Ο νόμος εισάγει την κατηγορία «βιολογικά περιουσιακά στοιχεία». Όταν εφαρμόζεται επιμέτρηση στην εύλογη αξία, τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία επιμετρούνται στην εύλογη αξία τους μείον το κόστος που απαιτείται για τη διάθεσή τους. Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρούνται στην εύλογη αξία τους δεν υπόκεινται σε απόσβεση. Διαφορές από την επιμέτρηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν.

### ➤ **Αποθέματα**

Η χρήση της μεθόδου αποτίμησης «LIFO» (τελευταίο εισαχθέν-πρώτο εξαχθέν) δεν επιτρέπεται. Εμπορεύματα οι τιμές των οποίων διαπραγματεύονται σε οργανωμένες αγορές μπορούν να επιμετρούνται στην εύλογη αξία τους μείον το κόστος που απαιτείται για τη διάθεσή τους.

### ➤ **Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία**

Αρβανιτάκης Αντώνιος: «Ανάλυση της εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος στους Δημόσιους Οργανισμούς»

Ο νόμος διαχωρίζει τα έντοκα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (π.χ. ομόλογα) τα οποία μετά την αρχική τους αναγνώριση επιμετρούνται στο αποσβέσιμο κόστος τους με τη χρήση της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου ή με τη σταθερή μέθοδο. Εισάγεται η έννοια της απομείωσης αντί της πρόβλεψης υποτίμησης. Ο νόμος αναφέρει τις περιπτώσεις στις οποίες υφίστανται ενδείξεις απομείωσης. Όταν τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία επιμετρούνται σε εύλογη αξία μεταγενέστερα της αρχικής τους αναγνώρισης ταξινομούνται σε κατηγορίες (διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, χρηματοοικονομικά στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου, χρηματοοικονομικά στοιχεία κατεχόμενα για αντιστάθμιση) για τις οποίες εφαρμόζονται διαφορετικοί κανόνες αναγνώρισης της θετικής ή αρνητικής διαφοράς που προκύπτει.

#### ➤ **Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις**

Οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρούνται μεταγενέστερα στο αποσβέσιμο κόστος με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή τη σταθερή μέθοδο εάν η επιμέτρηση με τον κανόνα αυτό έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

#### ➤ **Κρατικές επιχορηγήσεις**

Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία ή δαπάνες αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις και όχι ως αποθεματικά.

#### ➤ **Αναβαλλόμενοι φόροι**

Παρέχεται η δυνατότητα αναγνώρισης αναβαλλόμενου φόρου εισοδήματος στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των εταιρειών.

#### ➤ **Συναλλαγές και στοιχεία σε ξένο νόμισμα**

Τα μη νομισματικά στοιχεία που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα και επιμετρούνται στην εύλογη αξία μετατρέπονται με την ισοτιμία της ημέρας στην οποία η εύλογη αξία προσδιορίστηκε. Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν αντιμετωπίζονται λογιστικά με τον ίδιο τρόπο που αντιμετωπίζονται οι μεταβολές της εύλογης αξίας.

#### ➤ **Στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων**

Οι σημαντικότερες αλλαγές στα στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων είναι οι εξής:

- ❖ Βάσει των υποδειγμάτων των οικονομικών καταστάσεων (Παράρτημα Β του νόμου) δεν προβλέπονται κατηγορίες κονδυλίων εκτάκτων και ανόργανων εσόδων και εξόδων.

- ❖ Τα κέρδη από επιμετρήσεις περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία, συμπεριλαμβανομένων των κερδών από αναστροφές προβλέψεων και απομειώσεων.
- ❖ Έξοδα και ζημιές προκύπτουν από επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία, ή σχετίζονται με την απομείωση περιουσιακών στοιχείων.
- ❖ Οι τόκοι που προκύπτουν από την επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στο αποσβέσιμο κόστος.

➤ **Στοιχεία της καθαρής θέσης**

Οι σημαντικότερες αλλαγές στα στοιχεία της καθαρής θέσης είναι οι εξής:

- ❖ Οι διαφορές από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία τους, οι οποίες αναγνωρίζονται απευθείας στην καθαρή θέση βάσει των προβλέψεων αυτού του νόμου.
- ❖ Οι κρατικές επιχορηγήσεις επενδύσεων βάσει αναπτυξιακών νόμων δεν αναγνωρίζονται ως στοιχεία της καθαρής θέσης.

➤ **Αλλαγές στο Προσάρτημα επί των οικονομικών καταστάσεων**

Το Προσάρτημα (Σημειώσεις) επί των Οικονομικών Καταστάσεων γίνεται πιο αναλυτικό και εκτενές συγκρινόμενο με το προσάρτημα βάσει των προβλέψεων του Κ.Ν. 2190/1920<sup>17</sup>. Οι σημαντικότερες αλλαγές/προσθήκες συνοψίζονται στα παρακάτω: Παρέχονται αναλύσεις και πληροφορίες επί των κονδυλίων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (εφόσον αυτές δεν παρέχονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις) οι οποίες παρατίθενται με τη σειρά με την οποία τα κονδύλια αυτά παρουσιάζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Βάσει του νόμου εάν υπάρχουν παράγοντες που θέτουν σε κίνδυνο την προοπτική της οντότητας ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα γνωστοποιείται η φύση αυτών των παραγόντων καθώς και τα μέτρα που έχουν ληφθεί για την αντιμετώπισή τους. Ο πίνακας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων εφόσον έχει γίνει επιμέτρηση σε εύλογη αξία, παρουσιάζει την εύλογη αξία στην αρχή και στο τέλος της περιόδου για κάθε κονδύλι ξεχωριστά. Επίσης τις απομειώσεις αξίας που αφορούν την περίοδο καθώς και τις απομειώσεις στην αρχή και στο τέλος της περιόδου. Ο νόμος απαιτεί να γίνεται αναφορά στη φύση σημαντικών γεγονότων που προκύπτουν μετά το τέλος της περιόδου, τα οποία δεν

<sup>17</sup> Κωδικοποιημένος Νόμος 2190/1920: «Περί Ανωνύμων Εταιρειών»

Αρβανιτάκης Αντώνιος: «Ανάλυση της εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος στους Δημόσιους Οργανισμούς»

αντικατοπτρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων ή στον Ισολογισμό της κλειόμενης περιόδου και τις χρηματοοικονομικές επιπτώσεις τους.

### **4.3 Δυνατά Σημεία του Νόμου**

Ένα από τα πρώτα οφέλη που υπόσχεται είναι ότι για πρώτη φορά αντιμετωπίζεται αποτελεσματικά η λογιστική πολυνομία. Το σύνολο των λογιστικών κανόνων περικλείεται σε ένα νομοθέτημα διαρθρωμένο με βάση τις βέλτιστες πρακτικές για όλες τις επιχειρήσεις και τους λογιστές. Καταργούνται οι κοστοβόρες και γραφειοκρατικές διαδικασίες του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων που είχε ξεκινήσει με τη θέσπιση του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών και εισάγονται κανόνες τήρησης λογιστικών βιβλίων ευθυγραμμισμένοι με τις σύγχρονες επιχειρηματικές πρακτικές. Αυτοί οι κανόνες συνεπάγονται μειωμένο κόστος λειτουργίας, ενώ, ταυτόχρονα, διασφαλίζουν τη δυνατότητα διενέργειας ουσιαστικών ελέγχων. Οι οικονομικές καταστάσεις των ελληνικών επιχειρήσεων με το νέο νόμο γίνονται, ευχερώς, κατανοητές από τους διεθνείς επενδυτές λόγω της ευθυγράμμισης που επιτυγχάνεται με τις διεθνείς λογιστικές πρακτικές.

Ο νέος νόμος παρέχει εναλλακτικά τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις να συνεχίσουν να εφαρμόζουν το υπάρχον σχέδιο λογαριασμών με τους νέους κανόνες ή να υιοθετήσουν το νέο σχέδιο λογαριασμών. Οι οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται υποχρεωτικά βάσει του νέου νόμου αποτελούνται, αναλόγως του μεγέθους κάθε εταιρείας, από: (α) Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης, (β) Κατάσταση Αποτελεσμάτων, (γ) Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης, (δ) Προσάρτημα και (ε) Κατάσταση Χρηματοροών. Σημαντική καινοτομία του νέου νόμου αποτελεί η δυνατότητα των οντοτήτων να επιμετρούν τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις τους στην εύλογη αξία, όταν αυτή καθίσταται αξιόπιστα εφικτή. Υποχρεούνται οι εταιρείες να προσαρμόσουν τα υπόλοιπα έναρξης του πρώτου Ισολογισμού που θα συντάξουν με τα νέα πρότυπα, σύμφωνα με τις νέες λογιστικές αρχές και το υπόδειγμα οικονομικών καταστάσεων που περιλαμβάνονται στα παραρτήματα του νόμου.

Ο Ν. 4308/2014 δεν επιβάλλει τα διεθνή λογιστικά πρότυπα στις μη εισηγμένες, ούτε κάποια παραλλαγή τους. Επιτρέπει τη χρήση των εύλογων αξιών, όπως ήδη έχει

Αρβανιτάκης Αντώνιος: «Ανάλυση της εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος στους Δημόσιους Οργανισμούς»

νομοθετηθεί από το 2006, βάσει της Οδηγίας 2001/65 της Ε.Ε.. Με τις νέες ρυθμίσεις δημιουργείται ένα ολοκληρωμένο πλαίσιο για την εφαρμογή και τον έλεγχο των εύλογων αξιών. Είναι πιστή μεταφορά στο εθνικό δίκαιο, των διατάξεων της κωδικοποιημένης Οδηγίας 2013/34/ΕΕ. Καθορίζεται ένα ενιαίο πλέγμα λογιστικών κανόνων για όλες τις νομικές μορφές επιχειρήσεων, ωστόσο για τη μείωση του διοικητικού κόστους υπάρχει η διαβάθμιση των υποχρεώσεων των επιχειρήσεων ανάλογα με το μέγεθός τους, με κλιμάκωση για τις μεγαλύτερες, σύμφωνα με τις προβλέψεις της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ, ότι όσο μικρότερη είναι η επιχείρηση, τόσο το λογιστικό της πλαίσιο είναι απλούστερο. Εναλλακτικά του προτεινόμενου σχεδίου λογαριασμών οι υποκείμενες επιχειρήσεις μπορούν να χρησιμοποιούν το υφιστάμενο σχέδιο λογαριασμών του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Σκοπός της Ευρωπαϊκής Οδηγίας 2013/34/ΕΕ είναι η απλοποίηση των ετήσιων λογαριασμών και των ενοποιημένων λογαριασμών όσον αφορά τις υποχρεώσεις χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, σε σχέση με τα ισχύοντα, καθώς και η μείωση των διοικητικών επιβαρύνσεων των επιχειρήσεων. Το περιεχόμενο της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ περιορίζεται στη διάρθρωση των οικονομικών καταστάσεων, απλών και ενοποιημένων, στις λογιστικές αρχές που διέπουν τη σύνταξη αυτών, στις πρόσθετες πληροφορίες που πρέπει να δημοσιεύονται στο σχετικό προσάρτημα και στην έκθεση των οργάνων διοίκησης και τέλος, στις εξαιρέσεις των μικρών επιχειρήσεων από ορισμένες από τις υποχρεώσεις αυτές. Ο Ν. 4308/2014 καθορίζει επιπλέον σχέδιο λογαριασμών που θα πρέπει να εφαρμόσουν οι επιχειρήσεις, χωρίς αυτό να προβλέπεται από την Οδηγία. Συνεπώς, περιορίζεται η ευχέρεια των επιχειρήσεων, ιδίως εκείνων που ανήκουν σε διεθνείς ομίλους, να αναπτύξουν ένα σχέδιο λογαριασμών σύμφωνα με τις ανάγκες τους.

#### **4.4 Αδυναμίες του Νόμου**

Ο νέος νόμος, αν και εισήγαγε σημαντικές καινοτομίες που αναμένονταν, δεν προχώρησε τόσο ώστε να εξαλείψει πραγματικά όλες τις γραφειοκρατικές διαδικασίες και να εισάγει μια ενιαία βάση λογιστικών αρχών για τη χώρα, όπως για παράδειγμα τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ). Τώρα θα έχουμε τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ) και τα ΔΠΧΑ. Οι νέες ρυθμίσεις δεν είναι αρκετά τολμηρές, ώστε να μείνουμε μακριά από προκαθορισμένες οδηγίες ως προς τον τρόπο που τα βιβλία πρέπει να τηρούνται και ποια βιβλία πρέπει να τηρούνται. Για

Αρβανιτάκης Αντώνιος: «Ανάλυση της εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος στους Δημόσιους Οργανισμούς»



παράδειγμα, σε ορισμένες χώρες, η υποχρέωση τήρησης βιβλίων συνοψίζεται απλά στην ακόλουθη φράση «οι οντότητες πρέπει να τηρούν με συνέπεια τα κατάλληλα βιβλία». Με τον τρόπο αυτό εναποθέτει την ευθύνη στις εταιρείες και κατ' επέκταση στους δημόσιους φορείς να διασφαλίζουν ότι θα εκπληρώσουν τις υποχρεώσεις τους. Ανοικτά παραμένουν διάφορα πρακτικά θέματα όσον αφορά την εφαρμογή του νόμου, όπως το μεγάλο διαχειριστικό βάρος που φαίνεται εκ πρώτης όψεως να επιβάλλεται στις μικρότερες επιχειρήσεις και σε μικρότερους φορείς σε σχέση με τις ισχύουσες διατάξεις, καθώς και θέματα αρμοδιότητας για την εποπτεία και επιβολή των προβλεπόμενων από το νόμο.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

### Συμπεράσματα – Προτάσεις

Κανείς δεν μπορεί να αμφισβητήσει το γεγονός ότι ζούμε σε μία εποχή αλματώδους εξέλιξης σε κάθε τομέα της ανθρώπινης δραστηριότητας. Στον οικονομικό τομέα, οι οικονομίες πλέον εμφανίζονται αλληλένδετες κατά τρόπο που η μία αποκομίζει και προσφέρει στην άλλη είτε θετικά είτε αρνητικά ερείσματα. Ως προς την Λογιστική επιστήμη η έως τώρα παγκόσμια εμπειρία αποδεικνύει ότι το διπλογραφικό σύστημα αποτελεί ένα σύγχρονο, ολοκληρωμένο, καλά δοκιμασμένο και πληροφοριακά πλούσιο σύστημα το οποίο υιοθετείται από ολοένα και περισσότερες χώρες. Άλλωστε, η πολυπλοκότητα και ο όγκος των χρηματικών συναλλαγών του κρατικού μηχανισμού δημιουργούν πολλαπλά κρούσματα διαφθοράς και παραπληροφόρησης ως προς τη διαχείριση του δημόσιου χρήματος, οπότε εμφανίζεται η απαίτηση άμεσης και απόλυτης εξυγίανσης και διαφάνειας προκειμένου να διασφαλίζεται η εύρυθμη λειτουργία.

Στο παρόν έργο προσπαθήσαμε να εστιάσουμε στην εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος στην ελληνική δημόσια διοίκηση, ενός εγχειρήματος που ξεκίνησε στη χώρα μας μόλις τα τελευταία δέκα με δεκαπέντε χρόνια. Για πολλά χρόνια το απλογραφικό σύστημα εφαρμοζόταν και εξακολουθεί να εφαρμόζεται εξαιτίας κυρίως της απλότητας του στις συναλλαγές. Όμως, έχει καταστεί ήδη σαφές στην ελληνική δημόσια διοίκηση ότι το διπλογραφικό σύστημα παρέχει ένα πλήθος πλεονεκτημάτων και ως εργαλείο κρίνεται απαραίτητο για κάθε φορέα της ελληνικής δημόσιας διοίκησης, διότι έχει αποδειχτεί ότι δεν είναι δυνατόν να ασκηθεί αποτελεσματική διοίκηση των οργανισμών του ελληνικού δημοσίου με το Δημόσιο Λογιστικό.

Στην παραπάνω μελέτη διαπιστώθηκε ότι η πολιτική βούληση κινήθηκε αρχικά στη σωστή κατεύθυνση για την υιοθέτηση του διπλογραφικού. Μέσω ενός ικανοποιητικού θεσμικού πλαισίου άσκησε πίεση για την υιοθέτηση του διπλογραφικού αρχικά σε ασφαλιστικά ταμεία, ΝΠΔΔ και σύντομα σε ΟΤΑ και σε μονάδες υγείας, που ως γνωστόν διαχειρίζονται προϋπολογισμούς δισεκατομμυρίων ευρώ. Ωστόσο, παρείχε τη δυνατότητα παράλληλης χρήσης του διπλογραφικού με το απλογραφικό για την όσο το δυνατόν ομαλότερη μετάβαση. Σε πολλές περιπτώσεις προβλεπόταν η χρήση του διπλογραφικού από συνεργαζόμενους εξωτερικούς συνεργάτες με παράλληλη

Αρβανιτάκης Αντώνιος: «Ανάλυση της εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος στους Δημόσιους Οργανισμούς»

διενέργεια εκπαιδευτικών σεμιναρίων για το υπάρχον ανθρώπινο δυναμικό ή την πρόσληψη εξειδικευμένων λογιστών. Ωστόσο, η πολιτική αλλά και διοικητική βούληση παρέμεινε άτολμη στην πλήρη υιοθέτηση των διεθνών και νέων λογιστικών προτύπων παρά τις πιέσεις των ευρωπαϊκών εταίρων. Η αλλαγή του θεσμικού πλαισίου με τον Ν. 4208/2014 αν και πολλά υποσχόμενη θα φέρει αρκετές αλλαγές που κατά πάσα πιθανότητα θα «αναστατώσουν» την λειτουργία των οικονομικών υπηρεσιών κάθε φορέα. Προς το παρόν, ο νέος νόμος εμφανίζεται με αρκετά πλεονεκτήματα και ο χρόνος θα δείξει ως προς τις επιπτώσεις από την εφαρμογή του.

Όσο για την κατάσταση του ανθρώπινου δυναμικού σχετικά με την γνώση του διπλογραφικού συστήματος πρέπει να εκτιμηθεί το γεγονός ότι σε μεγάλο βαθμό το προσωπικό των οικονομικών υπηρεσιών δεν έχει επαρκή εμπειρία λειτουργίας διπλογραφικού συστήματος, ενώ και όσοι το γνωρίζουν έχουν αποξενωθεί από αυτό, αφού η δουλειά τους γίνεται με το απλογραφικό. Εφόσον το υπάρχον ανθρώπινο δυναμικό αποτελεί τον κορμό και την κινητήρια δύναμη υλοποίησης του έργου εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος πρέπει να του παρασχεθεί κάθε βοήθεια. Εκτιμάται το γεγονός ότι στα πλαίσια της επιμόρφωσης των δημόσιων υπαλλήλων διενεργούνται σεμινάρια επιμόρφωσης και ίσως το απαιτούμενο σύμφωνα με την κρίση μας θα ήταν η περαιτέρω αύξηση τους.

Επίσης, η ύπαρξη υποδομής για τη μηχανογραφική παρακολούθηση τομέων των οικονομικών διαδικασιών παίζει καθοριστικό ρόλο στην πορεία υλοποίησης του προγράμματος. Είναι απαραίτητο να υπάρχει μηχανογράφηση στις προμήθειες για την καταχώρηση των αναλαμβανομένων υποχρεώσεων και των τιμολογίων, έτσι ώστε οι καταχωρήσεις να ενημερώνονται διπλογραφικά. Το επίπεδο μηχανογράφησης τμημάτων των προσόδων σε συνδυασμό με την ταμειακή υπηρεσία, μας καθορίζει το επίπεδο αυτόματης ενημέρωσης του διπλογραφικού.

Εννοείται ότι η πολυπλοκότητα των διαδικασιών και κατ' επέκταση τα προβλήματα που παρουσιάζονται είναι διαφορετικά και ανάλογα με το μέγεθος του εκάστοτε φορέα. Για παράδειγμα, ένας δήμος μικρός με αντίστοιχου μεγέθους προϋπολογισμό, δε θα έχει να αντιμετωπίσει τον όγκο των προβλημάτων που αντιμετωπίζει ένας δήμος με προϋπολογισμό δισεκατομμυρίων, με διαφορετική διάρθρωση υπηρεσιών, με πολλές

διευθύνσεις και με το γνωστό πρόβλημα της κατάτμησης των γνωστικών αντικειμένων ανάμεσα στο προσωπικό.

Από άποψης λειτουργίας των οικονομικών υπηρεσιών απαιτείται η τήρηση ορισμένων διαδικασιών που έχουν σχέση με τον έλεγχο νομιμότητας της δαπάνης, αλλά και με διαδικασίες ελέγχου (όπως π.χ. η τήρηση του βιβλίου ανειλημμένων υποχρεώσεων για τον έλεγχο της υπέρβασης της δαπάνης). Στις περισσότερες περιπτώσεις, πολλές από τις διαδικασίες αυτές δεν τηρούνται ολοκληρωμένα. Η τήρηση συγκεκριμένων διαδικασιών επιδρά σημαντικά στη σωστή εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος. Για παράδειγμα, η παρακολούθηση του προϋπολογισμού θα γίνεται με διπλογραφικές εγγραφές, εάν όμως ο φορέας δεν τηρεί την διαδικασία της ανάληψης δαπάνης, δεν θα μπορεί να αποτυπώνει ένα κομμάτι της παρακολούθησης του προϋπολογισμού με διπλογραφικό τρόπο.

Για τη λειτουργία του Διπλογραφικού Συστήματος είναι αναγκαία η ύπαρξη κάποιας μορφής Ταμειακής Υπηρεσίας. Αν δεν υπάρχει το ταμείο, δεν μπορούν να εμφανίζονται λογιστικά οι ταμειακές εγγραφές (εισπράξεις - πληρωμές), οι οποίες είναι απαραίτητες στο διπλογραφικό σύστημα. Το πρόβλημα αυτό αντιμετωπίζεται στο βαθμό που ο ελεγκτής εσόδων στην ΔΟΥ είναι συνδεδεμένος μηχανογραφικά με τον φορέα και με αυτό τον τρόπο υπάρχει η δυνατότητα να ενημερώνεται το διπλογραφικό. Πάντως θα λέγαμε πως η σύσταση Ταμειακής Υπηρεσίας είναι όρος για την λειτουργία του Διπλογραφικού, ενώ βοηθάει γενικότερα τον φορέα στον οικονομικό προγραμματισμό του και στη διαχειριστική του αυτοτέλεια.

Τέλος, παρουσιάζει μεγάλο ενδιαφέρον ο τρόπος που επιδρά η λειτουργία οργανωμένης αποθήκης στη διαδικασία υλοποίησης της εφαρμογής του διπλογραφικού. Ο ουσιαστικός λόγος ύπαρξης της αποθήκης, αφορά στην παρακολούθηση των αποθεμάτων σαν βασικό στοιχείο για τη διαμόρφωση του κόστους και κατ' επέκταση των οικονομικών αποτελεσμάτων του φορέα. Δεν μπορούμε να μιλάμε για λειτουργία Αναλυτικής Λογιστικής δίχως την άρτια και ολοκληρωμένη λειτουργία της αποθήκης του φορέα. Επιπλέον, η αποθήκη λειτουργεί και για την μηχανογραφική σύνδεση των εγγραφών του Λογιστικού των φορέων με το Διπλογραφικό.

## **Βιβλιογραφία**

- Ελληνόγλωσση
1. Βασιλάτου – Θανοπούλου Ε. (1996): “Εισαγωγή στη Χρηματοοικονομική Λογιστική”, τεύχος Β’, Αθήνα, εκδόσεις Μπένου.
  2. Βενιέρης Γ. (2007): “Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο”, Αθήνα, εκδόσεις Ο.Π.Α.
  3. Κόλλιας Κ., Κωλέτση Μ., Μανέττα Π., Τρυποσκούφης Κ. (2014): “Εκπαιδευτικό υλικό μαθήματος ΚΦ-Μ05:Διοίκηση Απόδοσης Δημόσιων Οργανισμών (Κόστη και Προϋπολογισμοί)”, Αθήνα, ΕΣΔΔΑ.
  4. Treihorn G. (2006): “Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης”, Γ τόμος, Αθήνα, Grand Thornton.
  5. Βλάχος Χ., Λουκά Λ. (2007): “Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα”, Global Training, Αθήνα.
  6. Κοντάκος Αριστοτέλης Γ. (2006): “Γενική Λογιστική”, εκδόσεις ΕΛΗΝ, Αθήνα.
  7. Τσαγκλάκανος Α. (2006): “Χρηματοοικονομική Λογιστική σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα”, εκδόσεις Αδερφών Κυριακίδη Α.Ε., Θεσσαλονίκη.
  8. Φίλιος Βασίλειος Φ.(1985): “Η λογιστική, χρηματοοικονομική διοίκηση και ελεγκτική του δημόσιου τομέα”, Κέντρο Προγραμματισμού και Οικονομικών Ερευνών, Αθήνα.
  9. Μπαμπίνη Ο. (2011): “Διπλωματική Εργασία: Λογιστικός και Χρηματοοικονομικός Έλεγχος των Ν.Π.Δ.Δ.: Η περίπτωση του πανεπιστημιακού τομέα των ΑΕΙ”, Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας.
  10. Ρεβάνογλου Α., Γεωργόπουλος Ι. (2014): “ Γενική Λογιστική με ΕΓΛΣ”, 2<sup>η</sup> έκδοση, εκδόσεις Δίσιγμα, Αθήνα.
  11. Αυγούλης Ι. (2004): “ Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο Δήμων και Κοινοτήτων (ΟΤΑ α’ βαθμού)”, Τμήμα Χρηματοοικονομικής και Ελεγκτικής, ΤΕΙ Ηπείρου.
  12. Κατσιάδα Μ. (2006): “Διπλωματική Εργασία: Η απεικόνιση και διερεύνηση των οικονομικών καταστάσεων των δήμων”, Τμήμα Χρηματοοικονομικής και Τραπεζικής Διοικητικής, Πανεπιστήμιο Πειραιώς.

Αρβανιτάκης Αντώνιος: «Ανάλυση της εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος στους Δημόσιους Οργανισμούς»

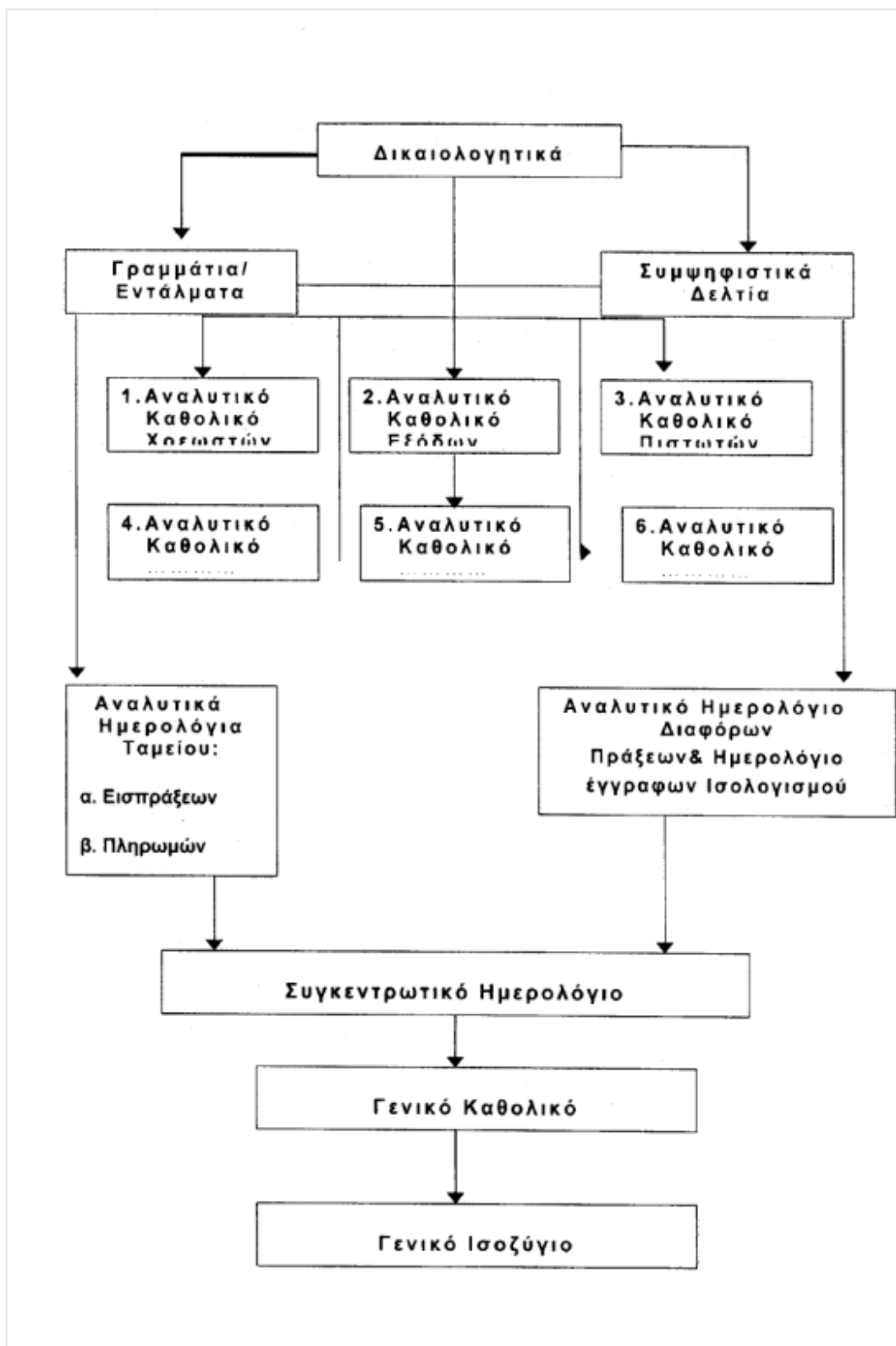
13. Κεραμιδόγλου Κ. (2014): “Διπλωματική Εργασία: Η μετάβαση από το Δημόσιο Λογιστικό στο διπλογραφικό σύστημα στους δήμους”, Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας.
14. Περατικός Ε. (2013): “Πτυχιακή Εργασία: Ανάλυση του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος των δημόσιων μονάδων υγείας”, ΤΕΙ Πειραιά.
15. Πανοζάχος Δ. (2013): “Διπλωματική Εργασία: Χρηματοοικονομικές καταστάσεις επιχειρησιακών μονάδων που δεν επιδιώκουν κέρδος: Σύνταξη & Αξιολόγηση στο πλαίσιο των Ελληνικών Μονάδων Υγείας”, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας.

➤ Ξενόγλωσση

1. *Grand T.* (2006), “Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης”, Εκδόσεις Grand Thornton, Αθήνα.
2. Bernstein L. (1993): “Financial Statement Analysis: Theory, Application and Interpretation”, Silver Arch Books, St Louis, USA.
3. Gleeson-White J. ( 2011): “Double Entry”, Allen & Unwin Book Publishers, Australia.
4. Rajasekaran V. (2011): “Financial Accounting”, Pearson Education India, “[https://books.google.gr/books?id=qP3XNPoLO7wC&pg=PA54&redir\\_esc=y#v=onepage&q&f=false](https://books.google.gr/books?id=qP3XNPoLO7wC&pg=PA54&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false)”
5. Tamil Nadu (2004): Accountancy: Higher Secondary First Year ,First ed., Textbooks Corporation, “<http://www.textbooksonline.tn.nic.in/Books/11/Std11-Acct-EM.pdf> ”

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ

### 1. Ενδεικτική Σχηματική Διάταξη της Διπλογραφικής Μεθόδου



Αρβανιτάκης Αντώνιος: «Ανάλυση της εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος στους Δημόσιους Οργανισμούς»

## 2. Διάρθρωση του Σχεδίου Λογαριασμών

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΔΙΑΡΘΡΩΣΗΣ ΤΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ									
Γ Ε Ν Ι Κ Η Κ Η Λ Ο Γ Ι Σ Τ Ι Κ Η									
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ			ΛΟΓΙΣΜΟΙ ΕΚΜΙΣΕΩΣ			ΛΟΓΙΣΜΟΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ		ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΚΜΙΣΕΩΣ	ΛΟΓΙΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ
ΛΟΓΙΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ			ΛΟΓΙΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ			Οργανικά έσοδα κατ'είδος		Οργανικά έσοδα κατ'είδος	Ομάδα 10(0)
Ομάδα 1	Ομάδα 2	Ομάδα 3	Ομάδα 4	Ομάδα 5	Ομάδα 6	Ομάδα 7	Ομάδα 8	Ομάδα 9	Ομάδα 10(0)
10. Εσφαικές Εκτάσεις	20. Εμπορεύματα	30. Απαιτήσεις από πωλήσεις, υπηρεσίες και λοιπά έσοδα	40. Κεφάλαιο	50. Προμηθευτές	60. Αμοιβές Προσωπικού	70. Πωλήσεις αγαθών και λοιπών απόθεματων	80. Γενική εκμίσση	90. Διόριστοι Ανικατάστητοι Λογισμοί	00
11. Κτίρια Εγκαταστ. Κτιρίων - Τεχν. έργα	21. Προϊόντα έτος και ημιετή	31. Απαιτήσεις από επιχειρηματικές & παρεπιθετικές ασχολίες	41. Αποβλητικά Διαφορές Αναπροσαρμής	51. Γραμμάτια Πληρωτέα	61. Αμοιβές & έσοδα τρίτων	71. Πωλήσεις προϊόντων	81. Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα	91. Ανακαταστάση εξόδων-αγορών και εσόδων	01. Αλλάτριά περιουσιακά στοιχεία
12. Μηχανήματα-Τεχν εγκατ.-Λοιπός εξοπλ.	22. Υποπροϊόντα Υποκείμενα	32. Παραγγελίες εξωτερικού	42. Αποτελέσματα εκ νέου	52. Τράπεζες Αξιοχρηστ. Υποχρεώσεων	62. Παροχές Τρίτων	72. ....	82. Έσοδα και έσοδα προηγούμεν. χρήσεων	92. Κέντρα (Βέσεις) κόστους	02. Χρεωστικοί Λογισμοί Δημ. Λογιστικού
13. Μεταφορικά μέσα	23. Παραγωγή σε εξέλιξη	33. Χρεωστές Διαφοροι	43. Επιχορηγήσεις Επενδύσεων	53. Πιστωτές Διαφοροι	63. Φόροι - Τέλη	73. Έσοδα από παροχή Υγειον. υπηρεσιών	83. Προβλεπόμενες για έκτακτους κινδύνους	93. Κόστος παραγωγής	03. Χρεωστικοί Λογισμοί εγγυήσεων εμππο. ασφ. ασφαστ. συμβ.
14. Επίπλο Λοιπός εξοπλισμός	24. Πρώτες - βοηθητικές υλές - παροχής υπηρεσιών	34. Χρεώγραφα	44. Προβλεπόμενες	54. Υποχρεώσεις από φορους	64. Διαφορα έσοδα	74. Έσοδα επιχορηγήσεων	84. Έσοδα από προβλεπόμενες προηγούμεν. χρήσεων	94. Αποθέματα	04. Διαφοροι Λογισμοί πληρωματων, χρεωστικοί
15. Ακίνητοια - υπο εκτέλεση - προκαταβολές	25. Αναλύματα υλικά	35. Λογισμοί Διαφοραμεως και Προκαταβ.	45. Μακροπρόθ Υποχρεώσεις	55. Ασφαλιστικοί Οργανισμοί	65. Τόκοι και συναφή έσοδα	75. Έσοδα παρεπιθετικών ασχολιών	85. Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργ. κόστος	95. Αποσβέσεις από το πρότυπο κόστος	05. Δικαιωχοί ελλοσσων στοιχείων
16. Ασωματάκια - Ακίνητοι - έσοδα πολυ-έτους ασφβ.	26. Ανταλλακτικά	36. Μεταβατικοί Λογισμοί Ενεργητικού	46. ....	56. Μεταβατικοί Λογισμοί Παθητικού	66. Αποσβέσεις Παγίων	76. Έσοδα κεφαλαίων	86. Αποτελέσματα Χρήσεων	96. Έσοδα - Μικτό αναλυτικά αποτελέσματα	06. Πιστωτικοί Λογισμοί Δημ. Λογιστικού
18. Τίτλοι πάσης επένδυσης - Μακροπρόθ απαιτήσεις	28. Είδη Συσκευασίας	38. Χρηματικά Διαθέσιμα	48. Λογισμοί Συνόδεσμου	58. Λογισμοί περιουσιών κατανομής	68. Προβλεπόμενες εκμίσσεις	78. Ιδιοπαρογωγή παγίων - Τελεγρα Έσοδα	88. Αποτελέσματα προς διάθεση	98. Αναλυτικά αποτελέσματα	07. Πιστωτικοί Λογισμοί εγγυήσεων εμππο. ασφαλιων ασφαστ. συμβάσεων
19. Παγιο ενεργητικό άλλων κέντρων ή κλάδων (ομίλος Λογισμω)	29. Αποθέματα άλλων κέντρων ή κλάδων (ομίλος Λογισμω)	39. Απαιτήσεις & Διαθέσιμα κέντρων ή κλάδων (ομίλος Λογισμω)	49. Προβλεπόμενες Μακροπρόθ Υποχρεώσεις άλλων κέντρων ή κλάδων (ομίλος Λογισμω)	59. Λογισμοί Υποχρεώσεων κέντρων ή κλάδων (ομίλος Λογισμω)	69. Οργανικά έσοδα κατ'είδος άλλων κέντρων ή κλάδων (ομίλος Λογισμω)	79. Οργανικά έσοδα κατ'είδος ή άλλων κέντρων ή κλάδων (ομίλος Λογισμω)	89. Ισολογισμός	99. Εσωτερικές διασυνδέσεις	08. Διαφοροι Λογισμοί πληρωματων πιστωτικο
									09. Λογισμοί Ταξέως άλλων κέντρων (ομίλος Λογισμω)

Αρβανιτάκης Αντώνιος: «Ανάλυση της εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος στους Δημόσιους Οργανισμούς»



### 3. Στατιστικό εργαλείο

## ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ

1. Εφαρμόζετε το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα;

- ΝΑΙ  
 ΟΧΙ

2. Αν το εφαρμόζετε, ποια χρονιά ξεκίνησε η εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος στον οργανισμό σας;

.....  
.....  
.....  
.....  
.....

3. Αν δεν εφαρμόζετε το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα ή αν εφαρμόζεται ελλιπώς, γιατί νομίζετε ότι συμβαίνει αυτό;

- Έλλειψη εξειδικευμένων στελεχών  
 Έλλειψη μηχανογράφησης  
 Ανεπαρκές προσωπικό  
 Έλλειψη βούλησης της διοίκησης  
 Άλλο:

4. Έχετε συντάξει οικονομικές καταστάσεις με βάση το διπλογραφικό σύστημα;

- ΝΑΙ  
 ΟΧΙ

5. Έχετε υιοθετήσει ή υπάρχει η πρόθεση υιοθέτησης διεθνών λογιστικών προτύπων στον οργανισμό σας;

- ΝΑΙ  
 ΟΧΙ

---

6. Χρησιμοποιείτε στον οργανισμό σας κάποιο ολοκληρωμένο λογιστικό πληροφοριακό σύστημα;

- ΝΑΙ  
 ΟΧΙ  
 Είναι στα άμεσα σχέδια μας

7. Είστε ενήμεροι για τον νέο νόμο 4308/2014 που επιφέρει σημαντικές αλλαγές στη λειτουργία των οικονομικών υπηρεσιών ως προς τη λογιστική συμπεριφορά;

- ΝΑΙ  
 ΟΧΙ

8. Το προσωπικό διαθέτει επαρκές επίπεδο εξειδίκευσης στη λογιστική;

- ΝΑΙ  
 ΟΧΙ
-



Εθνική Σχολή Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης (ΕΣΔΔΑ)  
Πειραιώς 211, ΤΚ 177 78, Ταύρος  
τηλ: 2131306349 , fax: 2131306479  
[www.ekdd.gr](http://www.ekdd.gr)

Αρβανιτάκης Αντώνιος: «Ανάλυση της εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος στους Δημόσιους Οργανισμούς»