



Πανεπιστήμιο Δυτικής Αττικής
Σχολή Διοικητικών, Οικονομικών και Κοινωνικών Επιστημών
Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής
Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών



«Δημόσια Οικονομική & Πολιτική»

«Ο προϋπολογισμός δεδουλευμένης βάσης. Τα πλεονεκτήματα.
Η περίπτωση της Ελλάδας»

Αλεξάνδρα Α. Δρόσου



Πανεπιστήμιο Δυτικής Αττικής
Σχολή Διοικητικών, Οικονομικών και Κοινωνικών Επιστημών
Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής
Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών



«Δημόσια Οικονομική & Πολιτική»

«Ο προϋπολογισμός δεδουλευμένης βάσης. Τα πλεονεκτήματα.
Η περίπτωση της Ελλάδας»

Αλεξάνδρα Α. Δρόσου

ΑΜ: 04718

Επιβλέπων καθηγητής: Νικόλαος Στρόμπλος, Διδάσκων Διευθυντής ΕΛΣΤΑΤ

Διπλωματική Εργασία

Αιγάλεω, 2021



University of West Attica
Faculty of Administrative, Financial and Social Sciences
Accounting and Financial Department
Postgraduate Programme



«Public Policy and Economics»

«Accrual basis budget. The benefits.
The case of Greece»

Alexandra L. Drosou

RN: 04718

Supervisor Professor: Nikolaos Stroplos, ELSTAT Manager

Postgraduate Studies Thesis

Aigaleo, 2021

Πανεπιστήμιο Δυτικής Αττικής



Σχολή Διοικητικών, Οικονομικών και Κοινωνικών Επιστημών

Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής



**Π.Μ.Σ. «Δημόσια Οικονομική &
Πολιτική»**

«Ο προϋπολογισμός δεδουλευμένης βάσης. Τα πλεονεκτήματα.
Η περίπτωση της Ελλάδας»

Μέλη Εξεταστικής Επιτροπής

Εγκρίθηκε από την εξεταστική επιτροπή την 23 / 3 / 2022

A/A	ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ	ΒΑΘΜΙΔΑ/ΙΔΙΟΤΗΤΑ	ΨΗΦΙΑΚΗ ΥΠΟΓΡΑΦΗ
1.	ΝΙΚΟΛΑΟΣ ΣΤΡΟΜΠΙΛΟΣ	ΔΙΔΑΚΤΩΡ, ΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΛΣΤΑΤ	
2.	ΑΛΙΝΑ ΧΥΖ	ΚΑΘΗΓΗΤΡΙΑ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΔΥΤΙΚΗΣ ΑΤΤΙΚΗΣ	
3.	ΑΝΔΡΕΑΣ ΑΛΕΞΟΠΟΥΛΟΣ	ΕΠΙΚΟΥΡΟΣ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ, ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΔΥΤΙΚΗΣ ΑΤΤΙΚΗΣ	

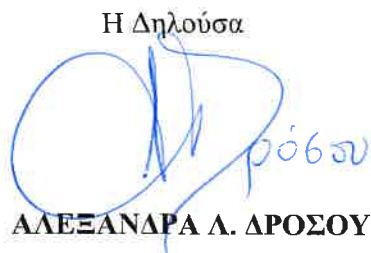
ΔΗΛΩΣΗ ΣΥΓΓΡΑΦΕΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Η κάτωθι υπογεγραμμένη Αλεξάνδρα Δρόσου του Λάμπρου, με αριθμό μητρώου 04718, φοιτήτρια του Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών «**Δημόσια Οικονομική και Πολιτική**» του Τμήματος «Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής» της Σχολής «Διοικητικών, Οικονομικών και Κοινωνικών Επιστημών» του Πανεπιστημίου Δυτικής Αττικής, δηλώνω ότι:

«Είμαι συγγραφέας αυτής της μεταπτυχιακής εργασίας και ότι κάθε βοήθεια την οποία είχα για την προετοιμασία της, είναι πλήρως αναγνωρισμένη και αναφέρεται στην εργασία. Επίσης, οι όποιες πηγές από τις οποίες έκανα χρήση δεδομένων, ιδεών ή λέξεων, είτε ακριβώς είτε παραφρασμένες, αναφέρονται στο σύνολό τους, με πλήρη αναφορά στους συγγραφείς, τον εκδοτικό οίκο ή το περιοδικό, συμπεριλαμβανομένων και των πηγών που ενδεχομένως χρησιμοποιήθηκαν από το διαδίκτυο. Επίσης, βεβαιώνω ότι αυτή η εργασία έχει συγγραφεί από μένα αποκλειστικά και αποτελεί προϊόν πνευματικής ιδιοκτησίας τόσο δικής μου, όσο και του Ιδρύματος.

Παράβαση της ανωτέρω ακαδημαϊκής μου ευθύνης αποτελεί ουσιώδη λόγο για την ανάκληση του πτυχίου μου».

Επιθυμώ την απαγόρευση πρόσβασης στο πλήρες κείμενο της εργασίας μου μέχρι και έπειτα από αίτηση μου στη Βιβλιοθήκη και έγκριση του επιβλέποντα καθηγητή.

Η Δηλούσα

ΑΛΕΞΑΝΔΡΑ Λ. ΔΡΟΣΟΥ

*** Όνομα Επώνυμο/Ιδιοτητα**

Ψηφιακή Υπογραφή

*** Ψηφιακή υπογραφή του επιβλέποντος αν έχει ζητηθεί απαγόρευση πρόσβασης στην εργασία για κάποιο χρονικό διάστημα.**

Στους γονείς μου Λάμπρο και Μαγδαληνή,

Στο σύντροφο της ζωής μου Περικλή,

Στα παιδιά μας
Λάμπρο, Μαρία – Μαρκέλλα και Θεμιστοκλή,

χωρίς τη συμβολή των οποίων δεν θα μπορούσε
να ολοκληρωθεί η παρούσα προσπάθειά μου.

Ευχαριστίες

Για την εκπόνηση της παρούσας διπλωματικής εργασίας θα ήθελα να εκφράσω τις θερμές και ειλικρινείς ευχαριστίες μου στο σύνολο των διδασκόντων του Μεταπτυχιακού Προγράμματος «Δημόσια Οικονομική & Πολιτική» του Πανεπιστημίου Δυτικής Αττικής και συγκεκριμένα στον κο Θ.Παπαηλία, Ι. Βαβούρα, Χ. Βαβούρα, Α.Χυζ, Β. Πανάγου, Κ. Τσούντα, Ν. Κωστελέτου, Α. Αλεξόπουλο, Ν. Κωνσταντόπουλο για την αμέριστη συμπαράσταση και υποστήριξη καθ' όλη τη διάρκεια του Προγράμματος.

Θερμές και ειλικρινείς ευχαριστίες οφείλω και θέλω να εκφράσω και προς τον επιβλέποντα καθηγητή κο Ν. Στρόμπλο, χωρίς την καθοδήγηση του οποίου δεν θα είχε καταστεί δυνατή η εκπόνηση της παρούσας εργασίας.

Επίσης, θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά και όλους τους συναδέλφους και στελέχη της Δημόσιας Διοίκησης που συμμετείχαν στη διαδικασία των συνεντεύξεων, καθώς και τους κ.κ. Εμμ. Μιχελεκάκη και Δημ. Παλιούρα, για τις παρατηρήσεις τους.

Ο προϋπολογισμός δεδουλευμένης βάσης. Τα πλεονεκτήματα.

Η περίπτωση της Ελλάδας.

Περίληψη

Ο προϋπολογισμός δεδουλευμένης βάσης φαίνεται να δημιουργεί πλεονεκτήματα αναφορικά με τις αυξημένες δυνατότητες που προσφέρει για τη λογοδοσία των κυβερνήσεων καθώς και για τις δυνατότητές του να παρέχει πιο ολοκληρωμένη εικόνα αναφορικά με την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα των κυβερνητικών πολιτικών.

Μέχρι την τελευταία δεκαετία δεν ήταν δυνατόν να έχει εφαρμογή σε μεγάλο αριθμό κρατών δεδομένου ότι:

- Η λογιστική δεδουλευμένης βάσης δεν εφαρμοζόταν σε όλα τα συστήματα των κρατών
- Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα τελευταία μόνο αρχίζουν να αποκτούν ευρεία αποδοχή στο δημόσιο τομέα
- Οι κρίσεις που ταλανίζουν την παγκόσμια οικονομία δημιουργούν την ανάγκη δημοσιονομικών προσαρμογών οι οποίες ως κύριο εργαλείο δράσης έχουν τον προϋπολογισμό ταμειακής βάσης και τον περιορισμό της δημοσιονομικής πολιτικής στα επίπεδα των δυνατοτήτων πληρωμών και μόνο.

Η παρούσα εργασία στοχεύει να συγκεντρώσει τους ορισμούς για τα θέματα της λογιστικής και του προϋπολογισμού δεδουλευμένης βάσης που δεν είναι εύκολο να αντληθούν στην ελληνική και ξένη βιβλιογραφία, καθώς το θέμα είναι σχετικά νέο στην εφαρμογή του, ενώ παράλληλα δεν έχουν ευρεία χρήση ακόμη ούτε και στις πρακτικές της ελληνικής δημόσιας διοίκησης.

Στόχος επίσης της παρούσας εργασίας είναι και η αποτύπωση κανόνων για τον προϋπολογισμό δεδουλευμένης βάσης, των προβλημάτων που ανακύπτουν στην εφαρμογή του στη χώρα μας και των πηγών από τις οποίες προκύπτουν.

Στη μελέτη περίπτωσης θα γίνει προσπάθεια αποτύπωσης των εφαρμογών του προϋπολογισμού δεδουλευμένης βάσης στην Ελλάδα.

Συγκριτικό πλεονέκτημα της παρούσας εργασίας, εκτός από τη συγκέντρωση των ορισμών και των πρακτικών εφαρμογών, αναμένεται να είναι και η αποτύπωση της προόδου που έχει γίνει σε άλλες χώρες στον τομέα αυτό, καθώς και των σχετικών χαρακτηριστικών στοιχείων.

Accrual basis State Budget. Are there any advantages? The case of Greece.

Abstract

The Accrual Basis Budget seems to create advantages in terms of accountability of governments as well as in providing a thorough and complete picture regarding the effectiveness and efficiency of government policies.

However, up until the last decade it could not be applied in a large number of states since:

- Accrual basis accounting was not applied in all state accounting systems
- International accounting standards have only recently begun to gain widespread acceptance in the public sector
- Financial or economic crises that occur in the world economy create the need for fiscal adjustments limiting fiscal policy to the levels of cash possibilities.
- Present thesis aims to gather definitions on the topics of accounting and accrual budget that are not easy to find in the Greek and foreign literature
- The scope of this work is also to record the rules for the budget on an accrual basis, the problems that arise in its implementation in Greece and the sources from which they arise.
- Finally the comparative advantage of the present work, in addition to the collection of definitions and practical applications, is expected to be registering the progress made in other countries in this area, as well as their relevant characteristics.

Keywords: *accrual, cash, accountability, transparency, budget efficiency, government policies effectiveness, fiscal adjustment*

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ

ΕΣΛ	ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ
ESA	EUROPEAN SYSTEM OF ACCOUNTS
ΟΟΣΑ	ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑΣ & ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ
EUROSTAT	EUROPEAN STATISTICS
ΠΔ	ΠΡΟΕΔΡΙΚΟ ΔΙΑΤΑΓΜΑ
ΕΕ	ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ
ONE	ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΝΟΜΙΣΜΑΤΙΚΗ ΕΝΩΣΗ
ANFA	AGREEMENT ON NET FINANCIAL ASSETS
SMP	SECURITIES MARKETS PROGRAMME
ΑΕΠ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΟ ΕΓΧΩΡΙΟ ΠΡΟΙΟΝ
ΠΣΣ	ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ ΣΤΑΘΕΡΟΤΗΤΑΣ & ΣΥΓΚΛΙΣΗΣ
ΣΣΑ	ΣΥΜΦΩΝΟ ΣΤΑΘΕΡΟΤΗΤΑΣ & ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ
ΔΥΕ	ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΥΠΕΡΒΟΛΙΚΟΥ ΕΛΛΕΙΜΜΑΤΟΣ
EDP	EXCESSIVE DEFICIT PROCEDURE
ECOFIN	ECONOMIC & FINANCIAL AFFAIRS COUNCIL
ΔΛΠ	ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ
IPSAS	INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS
IPSASB	INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD
EPSAS	EUROPEAN PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS
EPSASB	EUROPEAN PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD
ΦΚΔ	ΦΟΡΕΙΣ ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΦΓΚ	ΦΟΡΕΙΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ
ΓΚ	ΓΕΝΙΚΗ ΚΥΒΕΡΝΗΣΗ
ΟΤΑ	ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ ΤΟΠΙΚΗΣ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΟΚΑ	ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗΣ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

1.	ΕΙΣΑΓΩΓΗ	1
2.	ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ.....	7
3.	ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ	9
4.	ΟΡΙΣΜΟΙ	11
	4.1.Δημοσιονομικό Αποτέλεσμα, Έλλειμμα ή Πλεόνασμα, Δημόσιο Χρέος	
	4.2.Εθνικό Σύστημα Λογαριασμών (ΕΣΛ ή ESA 2010)	
	4.3.Αποτύπωση του πρωτογενούς και δημοσιονομικού ελλείμματος στα μεγέθη του προϋπολογισμού	
	4.4.Δίδυμα Ελλείμματα	
	4.5.Οικονομική Διακυβέρνηση	
	4.6.Ορισμός Δημόσιου Τομέα	
	4.7.Ορισμοί Λογιστικής, ΠΔ54/2018	
5.	ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΔΕΔΟΥΛΕΥΜΕΝΗΣ &ΤΑΜΕΙΑΚΗΣ ΒΑΣΗΣ ...	71
	5.1.Οι έννοιες της δημοσιονομικής διαχείρισης	
	5.2.Ανασκόπηση επιπτώσεων χρηματοπιστωτικής κρίσης στην Ελλάδα αναφορικά με τα προϋπολογιστικά συστήματα και διαδικασίες	
	5.3.Συστήματα προϋπολογισμού & λογιστικής. Τι είναι η λογιστική και ο προϋπολογισμός δεδουλευμένης βάσης.	
	5.4.Προϋπολογισμός δεδουλευμένης και ταμειακής βάσης. Πλεονεκτήματα προϋπολογισμού δεδουλευμένης βάσης.	
	5.5.Τα στάδια του προϋπολογισμού & η σχέση του με τη δεδουλευμένη και ταμειακή βάση	
	5.6.Τα λογιστικά συστήματα του δημόσιου τομέα στις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης.	
6.	ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΡΕΥΝΑΣ.....	103
	6.1. Εισαγωγή	
	6.2. Συνέντευξη: είδη και τύποι συνεντεύξεων	
	6.3. Μεθοδολογία έρευνας παρούσας εργασίας	
7.	ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	113
	7.1. Ευρήματα έρευνας	
	7.2. Συμπεράσματα παρούσας εργασίας	
	ΕΝΔΕΙΚΤΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	119
	ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ	125

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

Σελίδα

Πίνακας 1: Αποτύπωση συσχετισμών ορισμών	15
Πίνακας 2: ΕΣΛ 2010 (20.69, 20.70 & 20.71)	19
Πίνακας 3: Παρουσίαση των στατιστικών των οικονομικών της Γενικής Κυβέρνησης (ΕΣΛ 2010, 20.72)	20
Πίνακας 4: Ισοζύγιο Γενικής Κυβέρνησης με τη μεθοδολογία European System of Accounts (ESA).....	26
Πίνακας 5: Γενική Κυβέρνηση κατά ESA ανά υποτομέα	27
Πίνακας 6: Πρωτογενές αποτέλεσμα Γεν. Κυβ/σης σύμφωνα με τους όρους της Ενισχυμένης Εποπτείας	30
Πίνακας 7: Ταξινομήσεις προβλεπόμενες στο π.δ. 54/2018	63
Πίνακας 8: Προβλεπόμενες Χρηματοοικονομικές Αναφορές στο π.δ. 54/2018	64
Πίνακας 9: Οικονομική Ταξινόμηση – Ομάδες Λογαριασμών ..	65
Πίνακας 10: Αναλυτική Οικονομική Ταξινόμηση Κρατικού Προϋπολογισμού - Έξοδα	67
Πίνακας 11: Ανάπτυξη Διοικητικής Ταξινόμησης	68
Πίνακας 12: Βαθμός ωριμότητας Λογιστικών Συστημάτων ανά χώρα και υποτομέα – Πραγματικά Δεδομένα	100
Πίνακας 13: Βαθμός ωριμότητας Λογιστικών Συσ/των ανά χώρα & υποτομέα – Αναμενόμενες τιμές για το 2025	101
Πίνακας 14: Σύγκριση ποσοτικών & ποιοτικών μεθόδων	105

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΣΧΗΜΑΤΩΝ

Σελίδα

Σχήμα 1:	Ισορροπία Ισοζυγίου Πληρωμών	31
Σχήμα 2:	Ταυτότητα Εισοδήματος	34
Σχήμα 3:	Κλειστή Οικονομία	34
Σχήμα 4:	Ανοιχτή Οικονομία	35
Σχήμα 5:	Συσχέτιση Ανοιχτής & Κλειστής Οικονομίας	35
Σχήμα 6:	Δημοσιονομικό Έλλειμμα & Έλλειμμα Τρεχουσών Συναλλαγών	36
Σχήμα 7:	Δημόσιος Τομέας & Γενική Κυβέρνηση	60
Σχήμα 8:	Διαδικασίες Προϋπολογισμού	96
Σχήμα 9:	Τέσσερα αναγνωρισμένα στάδια εκτέλεσης του προϋπολογισμού	97

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΕΙΚΟΝΩΝ

Σελίδα

Εικόνα 1:	Αναφορές της Ευρωπαϊκής Επιτροπής	38
Εικόνα 2:	Χρήση δεδουλευμένης & ταμειακής βάσης σε διεθνές επίπεδο	89

1.Εισαγωγή

Ο προϋπολογισμός είναι ο τυπικός νόμος στον οποίο αποτυπώνονται σε οικονομικά μεγέθη οι επιδιωκόμενες κυβερνητικές πολιτικές. Αποτελεί το βασικό κείμενο για την έκθεση των πολιτικών της εκάστοτε κυβέρνησης, όπου καταγράφονται όχι μόνο τα οικονομικά μεγέθη αλλά και οι στόχοι μέσω των οποίων θα εφαρμοστούν οι κυβερνητικές πολιτικές και μάλιστα μέσα στα επιτρεπόμενα οικονομικά και θεσμικά όρια και κανόνες.

Η σχέση μεταξύ καλής διακυβέρνησης και καλύτερων οικονομικών και κοινωνικών αποτελεσμάτων είναι άρρηκτα συνδεδεμένη. Η διαφάνεια σχετικά με τις πολιτικές προθέσεις, τη διαμόρφωση και την εφαρμογή των κυβερνητικών πολιτικών είναι βασικό στοιχείο της χρηστής διακυβέρνησης. Η διαφάνεια στα δημοσιονομικά θα μπορούσε κατά συνέπεια να οριστεί ως η πλήρης αποτύπωση όλων των πληροφοριών αναφορικά με την είσπραξη και την εκτέλεση των δαπανών με έγκαιρο, συστηματικό και συνεπή με τους επιδιωκόμενους στόχους τρόπο.

Στο σύγχρονο ευρωπαϊκό και διεθνές περιβάλλον η διακυβέρνηση ορίζεται με συγκεκριμένους όρους και κανόνες οι οποίοι αποτελούν συχνά ή και απαραίτητα μέρος της νομοθεσίας του κράτους η οποία όχι μόνο ορίζεται ως δεσμευτική λόγω της συμμετοχής της χώρας μας στην Ευρωπαϊκή Ένωση αλλά ενσωματώνεται συνήθως και στην εγχώρια νομοθεσία μέσω των διαδικασιών της Βουλής των Ελλήνων.

Επιπρόσθετα, θα πρέπει να επισημανθεί ότι η χώρα μας, μετά και την πρόσφατη οικονομική και θεσμική κρίση στην οποία βρέθηκε, όχι μόνο η ίδια αλλά και άλλες χώρες στο ευρωπαϊκό και διεθνές στερέωμα, ήταν υποχρεωμένη να εφαρμόσει κανόνες αυστηρής δημοσιονομικής προσαρμογής αρχικά και στη συνέχεια να ακολουθεί με συνέπεια και αυστηρότητα το σύνολο των κανόνων του ευρωπαϊκού δημοσιονομικού πλαισίου διακυβέρνησης.

Στο πλαίσιο αυτό η χώρα αν και είχε ήδη προετοιμάσει με την τεχνική βοήθεια του ΟΟΣΑ^{1,2} σχέδιο πιλοτικής εφαρμογής προϋπολογισμού προγραμμάτων, κατά το

¹ Έκθεση αποτελεσμάτων. (2018) 39th Annual Meeting of the OECD Senior Budget Officials. Γενικό Λογιστήριο του Κράτους.

² Έκθεση ΟΟΣΑ. (2008). Προϋπολογισμός στην Ελλάδα. Συστάσεις.

- ο Λειτουργεί ευεργετικά στη λήψη των βέλτιστων αποφάσεων αφού στην πραγματικότητα μπορεί να δημιουργήσει καλύτερες συνθήκες συζήτησης στη Βουλή και στα νομοθετικά σώματα κάθε χώρας, καθώς και να δημιουργήσει καλύτερες, αποτελεσματικότερες και διαφανέστερες συνθήκες δημόσιου διαλόγου.
- ο Κατά συνέπεια όλων των ανωτέρω βελτιώνει τη λογοδοσία της κάθε κυβέρνησης αναφορικά με τις εφαρμοζόμενες πολιτικές της, καθώς και την ακριβέστερη και πιο ολοκληρωμένη αποτύπωση της αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας των πολιτικών αυτών.

Είναι μάλιστα χαρακτηριστικό ότι όπως αναφέρεται και στη σχετική αρθρογραφία³, η λήψη αποφάσεων που στηρίζονται στον προϋπολογισμό ταμειακής βάσης δεν αποδίδει την πρέπουσα σημασία στη βιωσιμότητα της οικονομικής κατάστασης κάθε κυβέρνησης καθώς και όλων των κυβερνητικών πολιτικών που θέλει να εφαρμόσει. Επιπρόσθετα, δεν επιτρέπει τη συνεπή μέτρηση του οικονομικού αποτελέσματος κάθε απόφασης που σχετίζεται με τον προϋπολογισμό, ουσιαστικά δεν επιτρέπει τη συνεπή μέτρηση του αποτελέσματος κάθε κυβερνητικής πολιτικής και χρειάζεται πολλές προσαρμογές, αβελτηρία που μέχρι ενός βαθμού λύνει η εφαρμογή όμοιων κανόνων λογιστικής. Το γεγονός αυτό αποτελεί και το βασικό λόγο για τον οποίο πολλές χώρες που δεν μπορούν να επιλέξουν τον προσανατολισμό τους προς τον προϋπολογισμό δεδουλευμένης βάσης, επιλέγουν ως μεταβατική ή και μόνιμη μερικές φορές λύση την παρουσίαση των δημοσιονομικών αναφορών (accrual reporting), δηλαδή την επεξήγηση όλων των ταμειακών καταστάσεων αποτελεσμάτων προσαρμόζοντας αυτές στη δεδουλευμένη βάση.

Καθίσταται σαφές όσο ανατρέχει κανείς στη διαθέσιμη βιβλιογραφία ότι θα ήταν ιδιαίτερος χρήσιμη η καταγραφή κάποιων ορισμών, εννοιών και αλληλοσυσχετιζόμενων μεγεθών που διέπουν τόσο τον προϋπολογισμό δεδουλευμένης

³ Warren K. and Barnes C. (2003). The impact of GAAP on Fiscal Decision Making: A review of twelve years' experience with Accrual and Output Based Budgets in New Zealand. OECD Journal on Budgeting.

- Επιπρόσθετα, θα γίνει προσπάθεια να αποτυπωθούν τα πλεονεκτήματα του προϋπολογισμού δεδουλευμένης βάσης και η συνεισφορά του στην αυξημένη λογοδοσία και κατά συνέπεια στην καλύτερη χρήση των πόρων.
- Τέλος, θα επιχειρηθεί να αποτυπωθεί η πρόοδος που έχει επιτελεσθεί στη χώρα μας στο συγκεκριμένο τομέα, καθώς και να καταδειχθούν τα ενδεχόμενα προβλήματα και δυσκολίες που εντοπίζονται στην προσπάθεια αυτή.

2.Βιβλιογραφική ανασκόπηση

Η βιβλιογραφική προσέγγιση του θέματος δεν είναι ιδιαίτερα εκτενής και αποτελείται κυρίως από άρθρα και μελέτες που έχουν πραγματοποιηθεί από Διεθνείς Οργανισμούς ή από μελέτες χωρών που έχουν προσπαθήσει να εφαρμόσουν τον προϋπολογισμό ταμειακής ή δεδουλευμένης βάσης. Μάλιστα, κατά βάση η αρθρογραφία που αφορά σε μελέτες περιπτώσεων εξαντλείται στις χώρες εκείνες που έχουν προσπαθήσει να εφαρμόσουν τον προϋπολογισμό δεδουλευμένης βάσης αφού σε κάθε περίπτωση ο προϋπολογισμός ταμειακής βάσης είναι ο δεδομένος τρόπος κατάρτισης των προϋπολογισμών εδώ και πάρα πολλά χρόνια.

Επιπρόσθετα, το μέρος της αρθρογραφίας που αφορά μελέτες χωρών, αυτές έχουν συνταχθεί με βάση την παροχή τεχνικής βοήθειας από Διεθνείς Οργανισμούς ή/και από άλλες χώρες με μεγαλύτερη τεχνογνωσία στο συγκεκριμένο θέμα. Σοβαρή είναι η συμβολή στο θέμα αυτό της EUROSTAT και όλων των αντίστοιχων Οργανισμών σε κάθε χώρα που συμμετέχουν στο δίκτυό της, αφού σε μεγάλο βαθμό η προσαρμογή των λογιστικών συστημάτων των χωρών στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα γίνεται με τη συνδρομή του εν λόγω δικτύου.

Έτσι, ένα μέρος της αρθρογραφίας αναφέρεται στη δεκαετία από το έτος 2000 μέχρι το 2010. Η αρθρογραφία της περιόδου αυτής εξετάζει τα θετικά σημεία του προϋπολογισμού δεδουλευμένης βάσης σε μια προσπάθεια προετοιμασίας των απαραίτητων συνθηκών για την εφαρμογή του σε κάθε χώρα όπου γίνονται οι σχετικές τεχνικές προσεγγίσεις κυρίως από οργανισμούς όπως ο ΟΟΣΑ. Στην Ελλάδα αλλά και σε πολλές άλλες κυρίως ευρωπαϊκές χώρες εφαρμοζόταν ο ταμειακός επαυξητικός προϋπολογισμός, γεγονός που δημιουργούσε κάθε χρόνο και υψηλότερες ταμειακές απαιτήσεις και κατ' επέκταση υψηλότερες ταμειακές ανάγκες. Το γεγονός αυτό ωστόσο είχε δημιουργήσει την ανάγκη αλλαγής του τρόπου κατάρτισης των προϋπολογισμών από ταμειακού χαρακτήρα σε προϋπολογισμούς προγραμμάτων προκειμένου να ελέγχεται ορθολογικότερα, διαφανέστερα και αποτελεσματικότερα τόσο οι επιλογές και επιδόσεις των υιοθετούμενων δημόσιων πολιτικών όσο και η διαχείριση του δημόσιου χρήματος. Όπως αναφέρθηκε και πιο πάνω η διαδικασία αυτή διακόπηκε απότομα με την εμφάνιση της κρίσης στο ευρωπαϊκό αλλά κυρίως στο εγχώριο περιβάλλον. Στην παρούσα εργασία ένα μέρος της βιβλιογραφίας αφορά στις ενέργειες για τον προϋπολογισμό προγραμμάτων που ετοιμαζόταν να υιοθετήσει η

3.Μεθοδολογία

Σκοπός της έρευνας είναι :

1. η συγκέντρωση ορισμών για θέματα λογιστικής και προϋπολογισμού δεδουλευμένης που δεν είναι εύκολα διαθέσιμα στην ελληνική και ξένη βιβλιογραφία.
2. Η αποτύπωση της προόδου που έχει συντελεστεί στον τομέα της υιοθέτησης του προϋπολογισμού δεδουλευμένης βάσης στις ευρωπαϊκές χώρες αλλά και στη χώρα μας.
3. Τα πλεονεκτήματα που τελικά έχει η υιοθέτηση του τρόπου κατάρτισης του προϋπολογισμού σε δεδουλευμένη βάση για την ορθολογικότερη και αποτελεσματικότερη χρήση του δημόσιου χρήματος, αλλά και για τη λογοδοσία και διαφάνεια των δημόσιων οικονομικών.

Προς το σκοπό αυτό στο πλαίσιο της παρούσας εργασίας:

- ✓ έχουν συγκεντρωθεί οι σχετικοί με το θέμα ορισμοί και έχει γίνει προσπάθεια για την εννοιολογική παρουσίαση ή τους προκειμένου αφενός μεν να χρησιμεύσουν ως βάση για την πληρέστερη κατανόηση του θέματος της παρούσας εργασίας, αλλά και να δημιουργήσουν μία χρηστική βάση κατανόησης για ένα ευρύ πλήθος δημόσιων λειτουργών και σπουδαστών. Στην Ενότητα των Ορισμών η παρούσα εργασία ασχολείται με τις έννοιες του Δημοσιονομικού ελλείμματος ή πλεονάσματος και την αποτύπωσή τους στις επίσημες Εκθέσεις του Προϋπολογισμού και του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής, του δημόσιου χρέους, του συστήματος των Εθνικών Λογαριασμών, των «Δίδυμων Ελλειμμάτων», του Πλαισίου της Νέας Οικονομικής Διακυβέρνησης στην Ευρωπαϊκή Ένωση και της εφαρμογής του νέου Λογιστικού πλαισίου στη χώρα μας.
- ✓ Έχει επίσης γίνει προσπάθεια για την απεικόνιση του συνόλου των ενεργειών που έχουν αναληφθεί στο πλαίσιο της ελληνικής δημόσιας διοίκησης, αλλά και στο πλαίσιο της χρηστής δημοσιονομικής διακυβέρνησης της Ευρωπαϊκής Ένωσης με απώτερο στόχο την επίτευξη της πλήρους οικονομικής ένωσης της Ευρώπης.

4.Ορισμοί

Στην παρούσα ενότητα αποτυπώνονται έννοιες όπως:

1. το Δημοσιονομικού έλλειμμα ή πλεόνασμα και το δημόσιο χρέος. Γίνεται προσπάθεια να αποτυπωθούν όλες οι πτυχές και ορισμοί της ίδιας έννοιας έτσι ώστε να υπάρχει πλήρης αποσαφήνιση των διαφορετικών χαρακτηριστικών πτυχών κάθε έννοιας.
2. Ένα από τα υποκεφάλαια της παρούσας ενότητας είναι αφιερωμένο στην παρουσίαση αποτύπωση των ανωτέρω εννοιών στις επίσημες εισηγητικές εκθέσεις του Προϋπολογισμού και Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής, του δημόσιου χρέους,
3. Στην παρούσα ενότητα επίσης αποτυπώνονται οι έννοιες και οι ορισμοί που διέπουν το Εθνικό Σύστημα Λογαριασμών και τη λειτουργία του.
4. Προκειμένου επίσης, να γίνει καλύτερα κατανοητή η έννοια του αποτελέσματος της Γενικής Κυβέρνησης και του τρόπου με τον οποίο αυτό επηρεάζει το σύνολο της εγχώριας αλλά και της ευρωπαϊκής προσπάθειας για την οικονομική ολοκλήρωση της Ευρώπης γίνεται αναφορά στη σχέση των «Δίδυμων Ελλειμμάτων», δηλαδή της σχέσης μεταξύ του πρωτογενούς και του διαρθρωτικού ελλείμματος στη χώρα μας. Παράλληλα, γίνεται αποτύπωση και του συνόλου των κανόνων που αφορούν τη Νέα Οικονομική Διακυβέρνηση της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του τρόπου με τον οποίο αυτό επηρεάζει και επιδρά σε όλες τις δημοσιονομικές διαδικασίες στη χώρα μας, καθώς και στις μεταρρυθμίσεις που επισυμβαίνουν στην παρούσα χρονική περίοδο. Για τον ίδιο λόγο γίνεται και η παρουσίαση του ορισμού του Δημόσιου Τομέα.
5. Τέλος, παρουσιάζονται όλες οι μεταρρυθμίσεις που αφορούν την εφαρμογή του λογιστικού πλαισίου⁴ και του τρόπου με τον οποίο αυτό επηρεάζει την εφαρμογή των διαδικασιών του προϋπολογισμού στη χώρα μας.

⁴ ΠΔ 54/2018

Καθαρό αποτέλεσμα του προϋπολογισμού ή πραγματικό ισοζύγιο του προϋπολογισμού:

Προκύπτει όταν από το ακαθάριστο αποτέλεσμα του προϋπολογισμού αφαιρεθούν οι δαπάνες για χρεολύσια. Στην περίπτωση που το καθαρό αποτέλεσμα είναι έλλειμμα ισοδυναμεί με τις καθαρές ανάγκες του προϋπολογισμού. Όπως αναφέρεται⁶, στην πραγματικότητα το καθαρό αποτέλεσμα του προϋπολογισμού αποτυπώνει το προκύπτον αποτέλεσμα αν από το σύνολο των άμεσων φόρων, των έμμεσων φόρων, των κοινωνικών εισφορών και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου αφαιρεθεί το σύνολο της τρέχουσας δαπάνης του Δημοσίου, δηλαδή το σύνολο των μισθών, των κοινωνικών παροχών, το κόστος των αγορών αγαθών και υπηρεσιών, το ύψος των επιδοτήσεων και των λοιπών τρεχουσών μεταβιβάσεων, καθώς και των κεφαλαιακών μεταβιβάσεων και τόκων του Δημοσίου. Σημειώνεται ότι οι άμεσοι φόροι επιβάλλονται στο εισόδημα και τα περιουσιακά στοιχεία, ενώ οι έμμεσοι φόροι επιβάλλονται στα παραγόμενα προϊόντα και στις εισαγωγές. Κατά συνέπεια ανατρέχοντας στο είδος των οικονομικών μεγεθών που μετέχουν στην αφαίρεση από την οποία προκύπτει το αποτέλεσμα του προϋπολογισμού αντιλαμβανόμαστε ότι το «καθαρό αποτέλεσμα μετρά το μέγεθος των χρησιμοποιούμενων από τη γενική κυβέρνηση πόρων». Στους χρησιμοποιούμενους πόρους μετέχει και το μέγεθος των δαπανών τόκων για το δημόσιο χρέος, μέγεθος το οποίο σε μεγάλο βαθμό εξαρτάται από το ύψος του χρέους το οποίο είναι ήδη υφιστάμενο και δεν συσσωρεύεται κατά τη διάρκεια της θητείας μίας μόνο κυβέρνησης, γεγονός που το προσδιορίζει ποιοτικά ως μέγεθος για το οποίο δεν ευθύνεται κάθε φορά η τρέχουσα δημοσιονομική διαχείριση.

Πρωτογενές αποτέλεσμα του προϋπολογισμού: Προκύπτει αν από το πραγματικό ισοζύγιο του προϋπολογισμού ή το καθαρό αποτέλεσμα αφαιρεθούν οι δαπάνες τόκων του δημόσιου χρέους. Κατά συνέπεια το πρωτογενές αποτέλεσμα αποτελεί τη διαφορά εσόδων και δαπανών χωρίς να λαμβάνονται υπόψη τα χρεολύσια του δημόσιου χρέους καθώς και οι ανάγκες για πληρωμές τόκων του δημόσιου χρέους. Ως εκ τούτου αποτυπώνει το αποτέλεσμα της τρέχουσας δημοσιονομικής διαχείρισης κάθε φορά και αποτελεί ουσιαστικά την εικόνα της οικονομικής διακυβέρνησης, που συντελείται εντός του τρέχοντος έτους του προϋπολογισμού. Τέλος, σημειώνεται ότι

⁶ Βαβούρας Ι., 2019, Οικονομική Πολιτική, Αθήνα, εκδ.Παπαζήση

πραγματικό εισόδημα, δεν επηρεάζουν τη συνολική ζήτηση και κατά συνέπεια δεν πρέπει να προσμετρώνται στο αποτέλεσμα.

Παρακάτω παρουσιάζονται σε μορφή πίνακα οι σχέσεις οι οποίες διέπουν τους ανωτέρω ορισμούς.

Πίνακας 1	
Αποτύπωση συσχετισμών ορισμών	
Συνολικά δημόσια έσοδα	(1)
Συνολικές δημόσιες δαπάνες (χωρίς χρεολύσια)	(2)
Πραγματικό αποτέλεσμα	$(3) = (1) - (2)$
Τόκοι δημόσιου χρέους	(4)
Πρωτογενές αποτέλεσμα	$(5) = (3) + (4)$
Έκτακτα και λοιπά προσωρινά μέτρα	(6)
Κυκλικά προσαρμοσμένο αποτέλεσμα	(7)
Κυκλικά προσαρμοσμένο πρωτογενές αποτέλεσμα	$= (7) + (4)$
Διαρθρωτικό αποτέλεσμα	$= (7) - (6)$
Διαρθρωτικό πρωτογενές αποτέλεσμα	$= (7) - (6) + (4)$
<i>Πηγή: Ι.Σ.Βαβούρας, Οικονομική Πολιτική, σελ. 706, European Commission, Report on Public Finances in EMU – 2017, European Economy, Institutional Paper 069, January 2018, πίνακας I.1.2, σ.14.</i>	

Χρέος: Προκύπτει αν στο δημόσιο χρέος του προηγούμενου έτους ή της προηγούμενης περιόδου προστεθεί το δημόσιο έλλειμμα του τρέχοντος έτους ή της τρέχουσας περιόδου αν αυτή είναι άλλη από το έτος. Σημειώνεται ότι στο αποτέλεσμα αυτό θα πρέπει να προστεθούν και οι προσαρμογές των αποθεμάτων (stock-flow adjustments), δηλαδή από συναλλαγές που ενώ δεν επηρεάζουν το έλλειμμα επηρεάζουν όμως το ύψος του δημόσιου χρέους. Ενδεικτικά αναφέρεται το έσοδο που ενδέχεται να προκύψει από την πώληση πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Σε κάθε περίπτωση το δημόσιο χρέος αποτυπώνει το ύψος του δανεισμού κάθε χώρας.

Στον Κανονισμό (ΕΕ) αριθ. 549/2013 του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου και του Συμβουλίου της 21ης Μαΐου 2013 για το ευρωπαϊκό σύστημα εθνικών και περιφερειακών λογαριασμών της Ευρωπαϊκής Ένωσης προβλέπονται αναλυτικά η λειτουργία του, καθώς και η μεθοδολογία σχετικά με κοινά πρότυπα, ορισμούς, ονοματολογίες και λογιστικούς κανόνες, που πρέπει να χρησιμοποιούνται για την κατάρτιση συγκρίσιμων λογαριασμών και πινάκων για τις ανάγκες της Ένωσης, καθώς και την καταγραφή των αποτελεσμάτων. Επιπρόσθετα υπάρχει συγκεκριμένο πρόγραμμα που ορίζει τις προθεσμίες εντός των οποίων τα κράτη μέλη διαβιβάζουν στην Επιτροπή (Eurostat) τους λογαριασμούς και τους πίνακες που πρέπει να καταρτίζονται σύμφωνα με την οριζόμενη μεθοδολογία, καθώς η Ευρωπαϊκή Επιτροπή παρακολουθεί τις οικονομίες των χωρών της ΟΝΕ και υποβάλλει εκθέσεις και αξιολογήσεις για τις δημοσιονομικές προσαρμογές των χωρών και των απαιτούμενων μεταρρυθμίσεων που επιτελούνται σε αυτές. Το προαναφερόμενο πλαίσιο είναι δεσμευτικό για όλες τις χώρες – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δεδομένου ότι προκειμένου να λειτουργήσουν οι διαδικασίες ενοποίησης και ολοκλήρωσης της ΟΝΕ είναι ιδιαίτερα κρίσιμης σημασίας η εξασφάλιση λογοδοσίας και διαφάνειας προς τους πολίτες των χωρών. Άλλωστε, είναι σημαντικό πέραν της αναγκαιότητας εξασφάλισης της συγκρισιμότητας των λογαριασμών και των μεγεθών να εξασφαλίζεται η ακρίβεια, πληρότητα, εγκαιρότητα και εγκυρότητα των πληροφοριών προκειμένου να υφίσταται η μέγιστη διαφάνεια σε όλους τους τομείς.

Ωστόσο, στην πράξη για τα μεγέθη της γενικής κυβέρνησης ακολουθείται μια παρουσίαση παρεμφερής με αυτή του ΕΣΛ, η οποία ακολουθεί το βασικό πλαίσιο, είναι όμως λειτουργικότερη αφού προσφέρει μεγαλύτερες δυνατότητες ανάλυσης των δημοσιονομικών μεγεθών. Στην προαναφερόμενη οδηγία 549/2013, η παρουσίαση των δημοσιονομικών μεγεθών ονομάζεται «Παρουσίαση των στατιστικών των οικονομικών της γενικής κυβέρνησης – ΣΟΓΚ» και παρέχει εξίσου ολοκληρωμένη εικόνα των λογαριασμών της γενικής κυβέρνησης, εμφανίζοντας τα εξής μεγέθη της οικονομικής δραστηριότητας της γενικής κυβέρνησης: έσοδα, δαπάνες, έλλειμμα/πλεόνασμα, χρηματοδότηση, λοιπές οικονομικές ροές και επίπεδα ισολογισμού. Το ανωτέρω γενικό πλαίσιο ακολουθείται και στο βασικό πίνακα της εισηγητικής Έκθεσης του Κρατικού Προϋπολογισμού 2021, αλλά και σε κάθε ετήσιο προϋπολογισμό, δεδομένου ότι θεωρήθηκε χρήσιμο, να γίνει προσπάθεια απεικόνισης του τρόπου με τον οποίο εξάγεται το πρωτογενές και δημοσιονομικό αποτέλεσμα,

Πίνακας 2

ΕΣΛ 2010 (20.69, 20.70 & 20.71)

20.69 Η βασισμένη στο ΕΣΛ παρουσίαση των στατιστικών των οικονομικών της γενικής κυβέρνησης αποτελείται από συναλλαγές καταχωρισμένες στους διάφορους τρέχοντες λογαριασμούς, στον λογαριασμό κεφαλαίου και στον χρηματοοικονομικό λογαριασμό του ΕΣΛ, οι οποίες αναταξινομούνται, όσον αφορά τις μη χρηματοοικονομικές συναλλαγές, σε μια παρουσίαση ενιαίου λογαριασμού περισσότερο κατάλληλη για δημοσιονομική ανάλυση.

20.70 Στο σύστημα ΣΟΓΚ, τα έσοδα ορίζονται ως το συγκεντρωτικό μέγεθος όλων των συναλλαγών που καταγράφονται ως θετικοί πόροι στο κεντρικό πλαίσιο του ΕΣΛ και ως εισπρακτέες επιδοτήσεις στους τρέχοντες λογαριασμούς, καθώς και ως εισπρακτέες κεφαλαιακές μεταβιβάσεις που καταγράφονται στον λογαριασμό κεφαλαίου. Οι δαπάνες αποτελούν συγκεντρωτικό μέγεθος όλων των συναλλαγών που καταγράφονται ως θετικές χρήσεις και ως επιδοτήσεις πληρωτέες τους τρέχοντες λογαριασμούς, καθώς και ως κεφαλαιουχικές δαπάνες — ακαθάριστος σχηματισμός κεφαλαίου συν πληρωτέες κεφαλαιακές μεταβιβάσεις— που καταγράφονται στον λογαριασμό κεφαλαίου. Τα εν λόγω μεγέθη εσόδων και δαπανών είναι χαρακτηριστικά της παρουσίασης των στατιστικών των οικονομικών της γενικής κυβέρνησης, αλλά οι υποκείμενες συναλλαγές είναι εκείνες του ΕΣΛ.

20.71 Η διαφορά μεταξύ εσόδων και δαπανών, που ισοδυναμεί προς το πλεόνασμα/έλλειμμα, είναι η καθαρή ικανότητα χρηματοδότησης/καθαρή ανάγκη χρηματοδότησης (Β.9). Η χρηματοδότηση του πλεονάσματος/ελλείμματος εμφανίζεται στον χρηματοοικονομικό λογαριασμό, όπου καταγράφονται οι καθαρές αποκτήσεις χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και οι καθαρές αναλήψεις υποχρεώσεων. Οι εγγραφές δαπανών και εσόδων συνοδεύονται από αντίστοιχη εγγραφή στον χρηματοοικονομικό λογαριασμό. Οι χρηματοοικονομικές συναλλαγές μπορούν επίσης να οδηγήσουν σε δύο εγγραφές στον χρηματοοικονομικό λογαριασμό. Αυτό αντικατοπτρίζει την αρχή της διπλής εγγραφής, σύμφωνα με την οποία για κάθε συναλλαγή υπάρχει μια αντίστοιχη συναλλαγή στον χρηματοοικονομικό λογαριασμό. Καταρχήν, η καθαρή ικανότητα χρηματοδότησης / καθαρή ανάγκη χρηματοδότησης μπορεί να υπολογισθεί επίσης και από τις συναλλαγές επί

4.3.Αποτύπωση του πρωτογενούς και δημοσιονομικού ελλείμματος στα μεγέθη του προϋπολογισμού

Επεξηγήσεις μεγεθών πίνακα «Ισοζύγιο Γενικής Κυβέρνησης σύμφωνα με τη μεθοδολογία European System of Accounts (ESA)»

Συγκεκριμένα, και ανατρέχοντας επί του πίνακα 1, όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, το «Ακαθάριστο αποτέλεσμα του προϋπολογισμού προκύπτει αν από τα συνολικά δημόσια έσοδα αφαιρεθούν τα συνολικά δημόσια έξοδα (συνολικές δημόσιες δαπάνες). Στην περίπτωση που το ακαθάριστο αποτέλεσμα του προϋπολογισμού είναι έλλειμμα ισοδυναμεί με τις ακαθάριστες δανειακές ανάγκες του δημόσιου τομέα». Στον Πίνακα 1 και στο μέρος I του πίνακα απεικονίζονται τα Καθαρά Έσοδα του κρατικού προϋπολογισμού σύμφωνα με το σύστημα των Εθνικών Λογαριασμών (ESA). Ως έσοδα θεωρείται κάθε συναλλαγή η οποία αυξάνει την καθαρή θέση και έχει θετική επίδραση στην καθαρή ικανότητα χρηματοδότησης σύμφωνα με τον ESA2010. Σημειώνεται ότι στα έσοδα συμπεριλαμβάνονται συνήθως υποχρεωτικές εισφορές που επιβάλλονται με τη μορφή φόρων και κοινωνικών εισφορών. Για ορισμένα επίπεδα διακυβέρνησης, σημαντική πηγή εσόδων αποτελούν οι μεταβιβάσεις από άλλες μονάδες της γενικής κυβέρνησης και οι επιχορηγήσεις από διεθνείς οργανισμούς. Άλλες γενικές κατηγορίες εσόδων περιλαμβάνουν το εισόδημα περιουσίας, τις πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών και διάφορες μεταβιβάσεις εκτός επιχορηγήσεων. Αναλυτικότερα στον πίνακα συμπεριλαμβάνονται:

- Τα έσοδα από όλες τις κατηγορίες φόρων. Σύμφωνα με την οδηγία 549/2013 το σύνολο των φόρων περιλαμβάνει τους φόρους επί της παραγωγής και των εισαγωγών (D.2), τους τρέχοντες φόρους εισοδήματος και περιουσίας κ.λπ. (D.5) και τους φόρους κεφαλαίου (D.91). Σημειώνεται ότι οι φόροι καταγράφονται σε διάφορους λογαριασμούς του κεντρικού πλαισίου του ΕΣΛ, ενώ στην παρουσίαση των στατιστικών των οικονομικών της γενικής κυβέρνησης όλοι οι φόροι παρουσιάζονται ως μία κατηγορία εσόδων, με υποκατηγορίες ανάλογα με τη βάση επί της οποίας επιβάλλεται ο φόρος. Στην παρουσίαση των στατιστικών των οικονομικών της γενικής κυβέρνησης οι φόροι κεφαλαίου αναφέρονται ως φόροι εισοδήματος.

- Παροχές σε εργαζομένους. Σύμφωνα με τον ESA2010 περιλαμβάνονται τα ημερομίσθια και οι μισθοί (D.11) που καταβάλλονται, καθώς και οι εργοδοτικές κοινωνικές εισφορές (D.12) και τεκμαρτές κοινωνικές εισφορές. Σημειώνεται ότι το εισόδημα εξαρτημένης εργασίας καταγράφεται σε δεδουλευμένη βάση, κατά τον χρόνο εκτέλεσης της εργασίας και όχι κατά τον χρόνο κατά τον οποίο πραγματοποιείται η καταβολή των ημερομισθίων ή των μισθών.
- Κοινωνικές παροχές. Συμπεριλαμβάνονται οι δαπάνες κοινωνικών παροχών εκτός από τις κοινωνικές μεταβιβάσεις σε είδος (D.62), που συνίστανται κυρίως σε πληρωμές σε μετρητά. Στο ΕΣΛ, οι συνταξιοδοτικές παροχές που καταβάλλονται σε απασχολούμενους του τομέα της γενικής κυβέρνησης, ακόμη και όταν θεωρούνται εκκαθάριση υποχρέωσης της γενικής κυβέρνησης καταγράφονται επίσης και ως τρέχουσα δαπάνη, και οι σχετικές εισφορές περιλαμβάνονται ως έσοδο.
- Μεταβιβάσεις. Σύμφωνα και πάλι με το ΕΣΛ2010 η εν λόγω κατηγορία αποτελεί κεφαλαιουχικές δαπάνες στις οποίες περιλαμβάνονται 5 κεφαλαιακές μεταβιβάσεις με τη μορφή επιχορηγήσεων επενδύσεων (D.92) και λοιπών κεφαλαιακών μεταβιβάσεων (D.99), καθώς επίσης και επενδυτικές δαπάνες.
- Αγορές αγαθών και υπηρεσιών. Σύμφωνα με τον ESA 2010, εδώ περιλαμβάνονται όλα τα αγαθά και οι υπηρεσίες που καταναλώνονται κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς και συνήθως αναφέρονται ως ενδιάμεση ανάλωση (P.2).
- Επιδοτήσεις. Η εν λόγω κατηγορία αφορά κοινωνικές μεταβιβάσεις σε είδος που παρέχονται σε νοικοκυριά από μη εμπορικούς παραγωγούς της γενικής κυβέρνησης.
- Τόκοι σε ακαθάριστη βάση. Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται όλες οι δαπάνες τόκων που αφορούν αναλήψεις υποχρεώσεων για δάνεια, συναλλαγματικές, γραμμάτια και ομόλογα, αλλά επίσης και για υποχρεώσεις

Πρωτοβάθμιας φροντίδας υγείας κατά ESA, εξάγεται το Ισοζύγιο της Κεντρικής Κυβέρνησης κατά ESA.

Το επόμενο βήμα είναι να προστεθεί στο μέγεθος του Ισοζυγίου της Κεντρικής Κυβέρνησης το αποτέλεσμα των ΟΤΑ και το αποτέλεσμα των ΟΚΑ κατά ESA προκειμένου να εξαχθεί το Ισοζύγιο της Γενικής Κυβέρνησης κατά ESA. Τέλος, σημειώνεται ότι το πρωτογενές αποτέλεσμα της Γενικής Κυβέρνησης προκύπτει όταν στο Ισοζύγιο της Γενικής Κυβέρνησης κατά ESA προστεθεί το ύψος των ενοποιημένων τόκων της Γενικής Κυβέρνησης.

Πίνακας 5

Γενική Κυβέρνηση κατά ESA ανά υποτομέα			
	2019	2020	2021
	Πραγματ/σεις	Εκτίμηση	Πρόβλεψη
σε εκατ. ευρώ			
1. Ισοζύγιο Κρατικού Προϋπολογισμού (Προεδρία της Ελληνικής Δημοκρατίας, Προεδρία της Κυβέρνησης, Βουλή, Υπουργεία, Περιφερειακές Υπηρεσίες Υπουργείων και Αποκεντρωμένες Διοικήσεις)	-2.367	-20.229	-14.715
2. Ισοζύγιο Κεντρικής Κυβέρνησης (Κράτος, ΝΠ, ΔΕΚΟ ταξινομημένες εντός της Γενικής Κυβέρνησης και νοσοκομεία)	897	-16.369	-12.263
3. Ισοζύγιο Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ)	89	80	-4
4. Ισοζύγιο Οργανισμών Κοινωνικής Ασφάλισης (ΟΚΑ) εκτός νοσοκομείων	1.813	177	755
5. Ισοζύγιο Γενικής Κυβέρνησης σύμφωνα με τη μεθοδολογία ESA (2+3+4)	2.799	-16.112	-11.512
% ΑΕΠ	1,5%	-9,9%	-6,7%
6. Ενοποιημένοι τόκοι Γενικής Κυβέρνησης	5.507	4.970	4.925
% ΑΕΠ	3,0%	3,1%	2,9%
7. Πρωτογενές αποτέλεσμα Γενικής Κυβέρνησης σύμφωνα με τη μεθοδολογία ESA (5+6)	8.306	-11.142	-6.587
% ΑΕΠ	4,5%	-6,8%	-3,8%
8. Πρωτογενές αποτέλεσμα Γενικής Κυβέρνησης σύμφωνα με τη μεθοδολογία της ενισχυμένης εποπτείας	6.615	-11.761	-6.666
% ΑΕΠ	3,6%	-7,2%	-3,9%
9. Ενοποιημένο Χρέος Γενικής Κυβέρνησης	331.072	340.000	343.200
% ΑΕΠ	180,5%	208,9%	199,6%
ΑΕΠ	183.413	162.776	171.934
Πηγή: Εισηγητική Έκθεση Προϋπολογισμού 2021			

Τέλος, προκειμένου από το Πρωτογενές Αποτέλεσμα της Γενικής Κυβέρνησης να προκύψει το Πρωτογενές αποτέλεσμα σύμφωνα με τους όρους της ενισχυμένης εποπτείας όπως έχει υποχρέωση η χώρα μας, θα πρέπει, αφενός μεν να αφαιρεθούν οι Κεφαλαιακές Μεταβιβάσεις για ANFAs και SMPs που προβλέπεται να εισπραχθούν, τυχόν έσοδα από αποκρατικοποιήσεις, καθώς και τα μεγέθη που προκύπτουν από τη στήριξη των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων δεδομένου ότι αυτά αφορούν συνήθως σε κεφαλαιακές ενισχύσεις προς το χρηματοπιστωτικό σύστημα, αφετέρου δε να προστεθούν οι τυχόν επιστροφές εσόδων και οι μη αντικριζόμενες δαπάνες μεταναστευτικών ροών.

σχετίζονται με εθνικά καθήκοντα εκτός των καθηκόντων της νομισματικής πολιτικής, κατά τρόπο ώστε να μην παρακωλύεται η νομισματική πολιτική⁸». Σε μια πιο απλοποιημένη μορφή η συμφωνία αφορά το κρατικό χρέος που διακρατούν οι Εθνικές Κεντρικές Τράπεζες για λογαριασμό της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας και για το οποίο η χώρα μας διεκδικεί συνεπώς τα κέρδη που καταγράφονται κατά τη λήξη των τίτλων αυτών.

2. Πρόγραμμα Αγορών Τίτλων ή Securities Markets Programme (SMPs):

Αποτελεί μια πολιτική παρέμβασης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας σύμφωνα με το οποίο η ΕΚΤ παρενέβαινε στις αγορές χρεογράφων του δημόσιου και ιδιωτικού τομέα της Ευρωζώνης και αγόραζε τίτλους προκειμένου να εξασφαλίσει την ικανή ρευστότητα σε μέρος των αγορών χρεογράφων ώστε να αποκαθίσταται η ομαλή λειτουργία μετάδοσης της νομισματικής της πολιτικής.

3. Ενισχυμένη Εποπτεία: Όλα τα κράτη-μέλη που έχουν κάνει χρήση προγράμματος χρηματοδοτικής συνδρομής υπόκεινται σε εποπτεία μετά τη λήξη του προγράμματος στο οποίο είχαν υπαχθεί. Αφορά το πλαίσιο που σχεδιάστηκε για να διευκολύνει και να στηρίζει την υλοποίηση και τη συνέχεια των μεταρρυθμίσεων που η χώρα μας δεσμεύθηκε να εφαρμόσει μετά τη λήξη του προγράμματος στήριξης και σταθερότητας του Ευρωπαϊκού Μηχανισμού Σταθερότητας, δηλαδή μετά τις 20 Αυγούστου 2018. Το πλαίσιο που συμφωνήθηκε αφορά την επιτήρηση των μεταρρυθμίσεων σε έξι τομείς: δημοσιονομική πολιτική και δημοσιονομική διαρθρωτική πολιτική, κοινωνική πρόνοια, χρηματοπιστωτική σταθερότητα, αγορές εργασίας και προϊόντων, και δημόσια διοίκηση. Η ενισχυμένη εποπτεία προβλέπεται στον κανονισμό αριθ. 472/2013 για την ενίσχυση της οικονομικής και δημοσιονομικής εποπτείας των κρατών-μελών στη Ζώνη του Ευρώ, τα οποία αντιμετωπίζουν ή απειλούνται με σοβαρές δυσκολίες αναφορικά με τη χρηματοοικονομική τους σταθερότητα, το σύνολο των νομοθετικών μέτρων ονομάζεται και «δίπτυχο». Στο πλαίσιο αυτό μια θετική έκθεση ενισχυμένης εποπτείας θα καθιστά δυνατή την επιστροφή

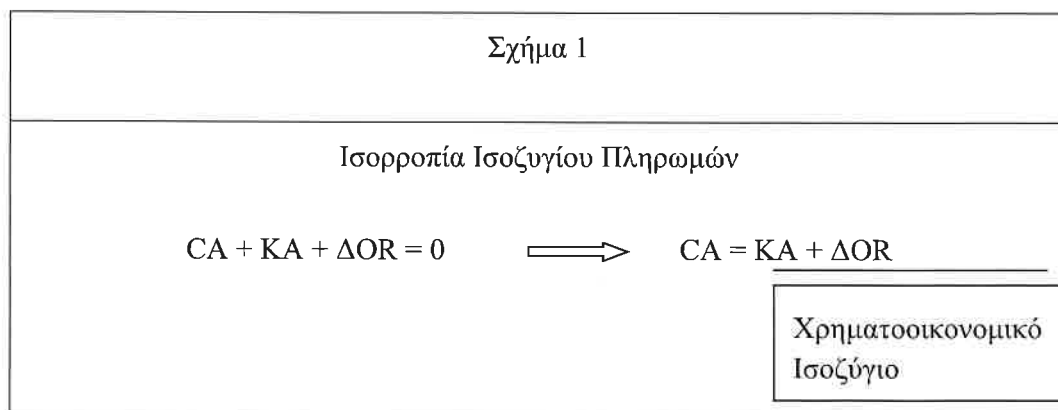
⁸ www.ecb.europa.eu

4.4. “Δίδυμα Ελλείμματα”

Δημόσιο Έλλειμμα και Έλλειμμα Ισοζυγίου Πληρωμών.

Η προσπάθεια να αποτυπωθεί η έννοια των δίδυμων ελλειμμάτων ή αλλιώς η έννοια της συνύπαρξης δημόσιων ελλειμμάτων και ελλειμμάτων τρεχουσών συναλλαγών (ελλειμμάτων ισοζυγίου πληρωμών) αφορά την απεικόνιση του ελλείμματος της γενικής κυβέρνησης σε εθνολογιστική βάση, δηλαδή σύμφωνα με τους κανόνες των εθνικών λογαριασμών (ΕΣΛ 2010). Για την απεικόνιση του ελλείμματος της γενικής κυβέρνησης σε εθνολογιστική βάση χρησιμοποιείται η ταυτότητα του Ακαθάριστου Εθνικού Προϊόντος, η οποία θα παρουσιαστεί παρακάτω. Ωστόσο, για την καλύτερη κατανόηση πρέπει να αναφερθεί ότι το πλαίσιο των δίδυμων ελλειμμάτων αφορά την επίδραση που έχουν τα δημόσια ή δημοσιονομικά ελλείμματα στο ισοζύγιο τρεχουσών συναλλαγών, δηλαδή ότι η ανάγκη για δημοσιονομική προσαρμογή οφείλεται κυρίως στις δημοσιονομικές ανισορροπίες που προκαλούν με τη σειρά τους ελλείμματα στο ισοζύγιο τρεχουσών συναλλαγών. Ελλειμματικό ισοζύγιο τρεχουσών συναλλαγών σημαίνει ότι η χώρα ζει πέραν της καμπύλης των παραγωγικών της δυνατοτήτων και στηρίζεται στο δανεισμό (εξωτερικό χρέος) προκειμένου να χρηματοδοτήσει την ανάπτυξή της και το επίπεδο διαβίωσης των κατοίκων της.

Στο επίπεδο των Εθνολογιστικών μεγεθών το Ισοζύγιο Πληρωμών είναι Εθνικός Λογαριασμός στον οποίο καταγράφεται το σύνολο των συναλλαγών μιας χώρας με αντισυμβαλλόμενους τον υπόλοιπο κόσμο σε ετήσια βάση. Το Ισοζύγιο Πληρωμών βρίσκεται πάντα σε ισορροπία λόγω του τρόπου καταγραφής των συναλλαγών του, η οποία δίνεται από την παρακάτω σχέση.



3. Το Ισοζύγιο Επισήμων Συναλλαγών (ΔΟΡ/μεταβολή Official Reserves): καταγράφει τις μεταβολές στα συναλλαγματικά αποθέματα, στα αποθέματα χρυσού που φυλάσσονται στην κεντρική Τράπεζα κάθε χώρας, καθώς και στα Ειδικά Τραβηκτικά Δικαιώματα (λογιστικό απόθεμα που κατανέμεται από το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο στα μέλη – μετόχους του σε περιόδους έλλειψης ρευστότητας).

Το Ισοζύγιο Τρεχουσών Συναλλαγών είναι ο σημαντικότερος λογαριασμός του Ισοζυγίου Πληρωμών. Τα πλεονάσματα ή τα ελλείμματα του Ισοζυγίου Τρεχουσών Συναλλαγών επηρεάζουν θετικά ή αρνητικά αντίστοιχα το εθνικό εισόδημα. Το έλλειμμά του φανερώνει την ανάγκη της χώρας να καταφεύγει στο δανεισμό προκειμένου να καλύψει τις ανάγκες της σε αγαθά και υπηρεσίες. Επίσης, το χρόνιο έλλειμμα του Ισοζυγίου Τρεχουσών Συναλλαγών αποτελεί ιδιαιτέρως σοβαρό πρόβλημα αφού η χώρα φαίνεται ότι καταφεύγει στο συνεχή δανεισμό για να καλύψει τις ανάγκες της συσσωρεύοντας χρέος το οποίο θα κληθεί στη συνέχεια να αποπληρώσει. Συνοψίζοντας, το Ισοζύγιο Τρεχουσών Συναλλαγών καταδεικνύει την οικονομική επιφάνεια της χώρας αναφορικά με τον υπόλοιπο κόσμο, το πλεόνασμα ή το έλλειμμά του επηρεάζει θετικά ή αρνητικά αντίστοιχα την οικονομική δραστηριότητα της χώρας και φανερώνει κατά πόσο η κάθε χώρα είναι σε θέση να λειτουργεί την οικονομία της χωρίς δανεισμό από το εξωτερικό.

Όπως αναφέρθηκε και παραπάνω η απεικόνιση του ελλείμματος της γενικής κυβέρνησης σε εθνικολογιστική βάση στηρίζεται στην ταυτότητα του ακαθάριστου εθνικού προϊόντος.

Η βασική μακροοικονομική ταυτότητα από την οποία προκύπτει η σχέση των Δίδυμων Ελλειμμάτων αφορά την ταυτότητα του ακαθάριστου εθνικού προϊόντος. Σημειώνεται για λόγους ορισμού ότι το Ακαθάριστο Εθνικό Προϊόν αποτελείται από το Ακαθάριστο Εγχώριο Προϊόν και τις καθαρές εισπράξεις από το εξωτερικό. Το Ακαθάριστο Εθνικό Προϊόν αποτυπώνει την αξία του προϊόντος που έχει παραχθεί από τους μόνιμους κατοίκους της χώρας και αντανakλά τη συνολική τελική αξία αγαθών και υπηρεσιών στη διάρκεια ενός έτους. Το Ακαθάριστο Εγχώριο Προϊόν αποτυπώνει την ανωτέρω αξία παραγόμενη όχι μόνο από μόνιμους κατοίκους, αλλά και ξένους και αποτελεί σχεδόν διεθνώς τον αποδεκτό δείκτη του ΑΕΠ. Περαιτέρω και δεδομένου

Αντίστοιχα σε μια ανοιχτή οικονομία η ανωτέρω σχέση γίνεται ως εξής:

Σχήμα 4	
Ανοιχτή Οικονομία	
$S = Y - C - G$	& $I = Y - C - G - CA$
$S = I + CA$	

Επίσης:

Σχήμα 5			
Συσχέτιση ανοιχτής & κλειστής οικονομίας			
$Y = C + I + G$	$Y = C + I + G + CA$	$CA = SP - I - (G - T)$	
$SP = Y - C - T$	$S_g = T - G$	$S = SP + S_g$	$S = SP + T - G$

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι στην περίπτωση της κλειστής οικονομίας οι επενδύσεις δεν μπορεί παρά να χρηματοδοτηθούν από την εθνική αποταμίευση, δηλαδή από εγχώριους πόρους, ενώ στην περίπτωση της ανοιχτής οικονομίας οι επενδύσεις δύνανται να χρηματοδοτηθούν είτε από εγχώριους πόρους είτε από εξωτερικό δανεισμό μέσω της διεύρυνσης τους ελλείμματος του ισοζυγίου τρεχουσών συναλλαγών. Αν $CA < 0$ η χώρα δανείζεται από το εξωτερικό για να χρηματοδοτήσει τις επενδύσεις της αφού οι εγχώριοι πόροι δεν είναι αρκετοί. Αν $CA > 0$ η χώρα δύναται να δανείζει στο εξωτερικό όποιο περίσσειμα εθνικής αποταμίευσης έχει.

Η σχέση του δημοσιονομικού ελλείμματος και του Ελλείμματος Τρεχουσών Συναλλαγών απεικονίζεται ως εξής:

4.5.Οικονομική Διακυβέρνηση

Το πλαίσιο από το 1993 έως το 2009: η Συνθήκη του Μάαστριχτ, το Σύμφωνο Σταθερότητας και Ανάπτυξης και η Διαδικασία Υπερβολικού Ελλείμματος

Τον Φεβρουάριο 1992 υπογράφηκε η Συνθήκη του Μάαστριχτ με σκοπό την ολοκλήρωση της Οικονομικής και Νομισματικής Ενοποίησης (ΟΝΕ). Στο πλαίσιο αυτό ιδρύθηκε η Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα (ΕΚΤ) και το Ευρωσύστημα και αποφασίστηκε η εισαγωγή του ευρώ ως ενιαίου νομίσματος των χωρών – μελών της ΕΕ. Στόχος ήταν η άσκηση ενιαίας νομισματικής πολιτικής προς το σκοπό της νομισματικής ολοκλήρωσης, η οποία και επετεύχθη κατά την Τρίτη φάση της ΟΝΕ την 1^η Ιανουαρίου 1999, ημερομηνία ορόσημο, κατά την οποία η νομισματική και συναλλαγματική πολιτική ξεκίνησε να ασκείται από την ΕΚΤ και να είναι ενιαία για όλες τις οικονομίες της Ευρωζώνης που χρησιμοποιούσαν το ευρώ ως ενιαίο νόμισμα.

Ωστόσο, η ολοκλήρωση δεν επεκτάθηκε και στη δημοσιονομική πολιτική η οποία συνέχισε να ασκείται από τις κυβερνήσεις των χωρών – μελών σε εθνικό επίπεδο. Προκειμένου να διασφαλίζεται η λειτουργία της ενιαίας νομισματικής πολιτικής και να μην διακυβεύεται η νομισματική ένωση, η άσκηση της δημοσιονομικής πολιτικής από τις εθνικές κυβερνήσεις απαιτούσε την ύπαρξη ενός αυστηρού δημοσιονομικού πλαισίου πειθαρχίας κατά τη δημοσιονομική διαχείριση. Στο πλαίσιο αυτό τέθηκαν ποσοτικοί και ποιοτικοί περιορισμοί ως εξής:

- το ύψος του ετήσιου ελλείμματος δεν μπορούσε να υπερβαίνει το 3,0% του ΑΕΠ κάθε χώρας,
- το ύψος του δημόσιου χρέους της γενικής κυβέρνησης δεν μπορούσε να υπερβαίνει το 60,0% του ΑΕΠ κάθε χώρας,
- σε περίπτωση ελλείμματος δεν μπορούσε να χρηματοδοτηθεί με νομισματικά μέσα, ενώ παράλληλα προβλέπονταν ο συντονισμός και η εποπτεία της δημοσιονομικής διαχείρισης.

Ανατρέχοντας στον ιστότοπο της Ευρωπαϊκής Επιτροπής αναφέρονται μεταξύ άλλων τα εξής:

επίτευξης της δημοσιονομικής σταθερότητας των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης θα συνεχιζόταν και μετά την εισαγωγή του ενιαίου νομίσματος. Το Σύμφωνο αποτελείτο αρχικά από ένα ψήφισμα του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου (που εγκρίθηκε το 1997) και από δύο κανονισμούς του Συμβουλίου της 7ης Ιουλίου 1997 που προσδιορίζουν τις τεχνικές λεπτομέρειες, ο ένας για την επίβλεψη των δημοσιονομικών θέσεων και του συντονισμού των οικονομικών πολιτικών και ο άλλος για την εφαρμογή της διαδικασίας που αφορά τα υπερβολικά ελλείμματα¹⁰.

Η εφαρμογή του Συμφώνου κρίθηκε ανεπαρκής και οι κανονισμοί τροποποιήθηκαν το 2005, ενώ και αργότερα όταν ξέσπασε η οικονομική και χρηματοπιστωτική κρίση του 2008 φάνηκαν με τον πλέον ηχηρό τρόπο οι αδυναμίες και αβελτηρίες του πλαισίου που θεσπίστηκε το 1997 και συνέχισε να τροποποιείται μέχρι την κρίση. Η ανεπαρκής εφαρμογή έφερε ως αποτέλεσμα την ύπαρξη σημαντικών δημοσιονομικών ανισορροπιών σε χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Ωστόσο, από την κρίση και μετά, ενισχύθηκαν οι κανόνες οικονομικής διακυβέρνησης της Ευρωπαϊκής Ένωσης μέσω οκτώ κανονισμών και μιας διεθνούς συνθήκης, στα οποία θα γίνει εκτενέστερη αναφορά παρακάτω.

Το Σύμφωνο Σταθερότητας και Ανάπτυξης είναι ένα σύνολο κανόνων που ενσωματώθηκε στη Συνθήκη του Άμστερνταμ το 1997, αποτελώντας αποτελεί μέρος της Συνθήκης της ΕΕ. Αποτελούνταν αρχικά από ένα ψήφισμα του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου (1997) και δύο κανονισμούς του Συμβουλίου της 7ης Ιουλίου 1997 που προσδιορίζουν τις τεχνικές λεπτομέρειες για την επίβλεψη των δημοσιονομικών θέσεων και του συντονισμού των οικονομικών πολιτικών για την εφαρμογή της διαδικασίας που αφορά τα υπερβολικά ελλείμματα.

Στο πλαίσιο των εν λόγω κανόνων θεσπίστηκε η αναγκαιότητα ύπαρξης ενός μεσοπρόθεσμου στόχου επίτευξης ισοσκελισμένων ή πλεονασματικών προϋπολογισμών με σκοπό την αποφυγή αρνητικών συνεπειών των υιοθετούμενων

¹⁰ https://eur-lex.europa.eu/summary/glossary/stability_growth_pact.html?locale=el

ΔΥΕ συνεχιζόταν με την ολοκλήρωση Εκθέσεων για το συγκεκριμένο κράτος – μέλος από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, βάσει των οποίων το Συμβούλιο Υπουργών Οικονομικών (ECOFIN) διαπίστωνε την ύπαρξη Υπερβολικού Ελλείμματος. Στη συνέχεια το κράτος αυτό ήταν υποχρεωμένο, εντός τεσσάρων μηνών, να λάβει μέτρα για να μειώσει το έλλειμμα έως το τέλος του επόμενου έτους. Εφόσον τα μέτρα κρίνονταν (από την Επιτροπή και το ECOFIN) επαρκή, τότε αναστέλλονταν η ΔΥΕ μέχρι την εφαρμογή και απόδοση των σχετικών μέτρων με απώτερο στόχο βέβαια τη μείωση του ελλείμματος σε τιμές κάτω του 3,0%. Το Συμβούλιο Υπουργών Οικονομικών είχε τη δυνατότητα αν έκρινε τα θεσπιζόμενα μέτρα ως ανεπαρκή να επιβάλει τη λήψη πρόσθετων μέτρων. Αν και πάλι το κράτος – μέλος λάμβανε ανεπαρκή μέτρα, τότε υποχρεούνταν στην επιβολή κυρώσεων και στην καταβολή προστίμου ίσου προς το 0,5% του ΑΕΠ στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Αν και πάλι το έλλειμμα τους κρατών – μελών δεν μειώνονταν κάτω από το 3,0% του ΑΕΠ εντός διετίας τότε το ποσό του προστίμου δεν επιστρέφονταν και κατακρατούνταν από την Επιτροπή.

Σημειώνεται ότι η ΔΥΕ αφορά τόσο τις περιπτώσεις του υπερβολικού ελλείμματος, όσο και του υπερβολικού χρέους. Ωστόσο, στην πράξη η ΔΥΕ μπόρεσε να εφαρμοστεί μόνο στις περιπτώσεις των υπερβολικών ελλειμμάτων και όχι στις περιπτώσεις του υπερβολικού χρέους. Σημειώνεται δε ότι αποδείχθηκε ιδιαίτερα αναποτελεσματική διαδικασία κυρίως ως προς το διορθωτικό της σκέλος, γεγονός που οφείλονταν στις πολλές και χρονοβόρες διαδικασίες που προέβλεπε με αποτέλεσμα τα κράτη- μέλη που υποβάλλονταν σε αυτήν να μπορούν να αποφεύγουν τελικά τη λήψη μέτρων εναντίον τους χρησιμοποιώντας ως μέσο τις συνεχείς καθυστερήσεις που τους επέτρεπε η Διαδικασία του Υπερβολικού Ελλείμματος.

Πλαίσιο Νέας Διακυβέρνησης από το 2010 και μετά: Συνθήκη για τη Σταθερότητα, το Συντονισμό και τη Διακυβέρνηση, Εξάπτυχο, Δίπτυχο, Δημοσιονομικό Σύμφωνο, Ευρωπαϊκό Εξάμηνο, Μηχανισμός Σταθερότητας (ESM).

Η Οικονομική Διακυβέρνηση της Ευρωπαϊκής Ένωσης εκφράζεται από ένα σύνολο κανόνων που αποτελούν το πρωτογενές και δευτερογενές δίκαιο που παράγεται από τα όργανα της ΕΕ και οι οποίοι εισάγουν ένα σύστημα συντονισμού

Το πλαίσιο της Νέας Οικονομικής Διακυβέρνησης στην Ευρωπαϊκή Ένωση ενσωματώνει τους υφιστάμενους ποσοτικούς δείκτες και προβλέπει μηχανισμούς για την αντιμετώπιση κρίσεων μέσω:

- της βελτιστοποίησης και της αυστηροποίησης των διαδικασιών,
- της εφαρμογής των οδηγιών του πλαισίου της Νέας Διακυβέρνησης κυρίως σε ό,τι αφορά τον τρόπο λειτουργίας του.
- της εφαρμογής των κανόνων για τη χρηστή δημοσιονομική διαχείριση,
- της έγκαιρης επιβολής κυρώσεων στην περίπτωση απουσίας οικονομικής συνεργασίας των κρατών – μελών.

Αξίζει να σημειωθεί ότι στην εφαρμογή του συνόλου των κανόνων του εν λόγω πλαισίου η Ευρωπαϊκή Επιτροπή αποκτά πλέον έναν ιδιαίτερα αναβαθμισμένο ρόλο.

Το πλαίσιο αυτό συνεχίζει να έχει την ίδια αρχιτεκτονική δομή με τις προηγούμενες ρυθμίσεις και δίνεται και πάλι έμφαση τόσο στην αποτελεσματικότητα της πρόληψης, όσο και στην αυστηροποίηση της διόρθωσης. Τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα του πλαισίου αυτού παρουσιάζονται συγκεντρωτικά παρακάτω:

- Ιδιαίτερη έμφαση αποδίδεται στο συντονισμό των μακροοικονομικών πολιτικών και την παρακολούθηση αρκετών μακροοικονομικών δεικτών όπως ο ρυθμός οικονομικής ανάπτυξης, το ισοζύγιο πληρωμών, ο δείκτης ανεργίας, ο δείκτης πληθωρισμού, κ.ά. Οι τυχόν μακροοικονομικές ανισορροπίες εντοπίζονται έγκαιρα και αντιμετωπίζονται πιο αποτελεσματικά, ενώ ο καλύτερος συντονισμός των δημοσιονομικών πολιτικών καθώς και η έγκαιρη αλλά και έγκυρη πρόβλεψη τυχόν μακροοικονομικών ανισορροπιών μπορούν να οδηγήσουν στην αποφυγή προβλημάτων στις οικονομίες των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης και στην αποτροπή του ενδεχόμενου αποσυντονισμού της πορείας ολοκλήρωσής της.
- Το δεύτερο γνώρισμα αφορά και πάλι το επίπεδο επίτευξης δημοσιονομικής πειθαρχίας και εστιάζεται στην παρακολούθηση και αξιολόγηση των δημοσιονομικών ενδείξεων και των ποσοτικοποιημένων δεικτών, στην έγκαιρη λήψη διορθωτικών μέτρων και στην άμεση επιβολή κυρώσεων. Σημειώνεται εκ νέου ότι η δημοσιονομική πειθαρχία είχε ιδιαίτερα πληγεί

- 1.3. Επιπρόσθετα, ο ίδιος Κανονισμός προβλέπει σημαντικές κυρώσεις στις χώρες – μέλη για την παραποίηση των στατιστικών στοιχείων των χωρών.
2. Κανονισμός (ΕΕ) 1174/2011 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου «σχετικά με κατασταλτικά μέτρα για τη διόρθωση των υπερβολικών μακροοικονομικών ανισορροπιών στην ευρωζώνη». Ο Κανονισμός θεσπίζει σύστημα κυρώσεων με κατασταλτικά μέτρα για την αποτελεσματική διόρθωση υπερβολικών μακροοικονομικών ανισορροπιών στη Ζώνη του ευρώ.
3. Κανονισμός (ΕΕ) 1175/2011 που τροποποιεί τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1466/97 του Συμβουλίου για την ενίσχυση της εποπτείας της δημοσιονομικής κατάστασης και την εποπτεία και τον συντονισμό των οικονομικών πολιτικών. Το νομικό του έρεισμα είναι το άρθρο 126 παρ.6 της ΣΛΕΕ. Στον Κανονισμό αυτό λαμβάνεται μέριμνα για το περιεχόμενο, το χρόνο υποβολής, την αξιολόγηση και την παρακολούθηση των προγραμμάτων σταθερότητας και σύγκλισης (ΠΣΣ) από το Συμβούλιο και την Επιτροπή ώστε να αποτρέπεται εγκαίρως η εμφάνιση υπερβολικών δημόσιων ελλειμμάτων και να ενισχύεται η εποπτεία και ο συντονισμός των οικονομικών πολιτικών. Ο Κανονισμός αυτός κάνει προσπάθεια συστηματοποίησης του πλαισίου εντός του οποίου θα διενεργούνται όλες οι διαδικασίες του “Ευρωπαϊκού Εξαμήνου” (European Semester) το οποίο και αποτελεί το πλαίσιο της πολυμερούς εποπτείας από το Συμβούλιο και την Ευρωπαϊκή Επιτροπή.
4. Κανονισμός (ΕΕ) 1176/2011 «σχετικά με την πρόληψη και τη διόρθωση των υπερβολικών μακροοικονομικών ανισορροπιών». Ο εν λόγω κανονισμός προβλέπει μηχανισμό επαγρύπνησης για την ύπαρξη μακροοικονομικών ανισορροπιών, κάτι που αποτελεί και το προληπτικό του σκέλος, αλλά προβλέπει επίσης και τη διόρθωση των τυχόν εμφανιζόμενων μακροοικονομικών ανισορροπιών, οι οποίες και αποτελούν το διορθωτικό σκέλος με στόχο τη διόρθωση των υπερβολικών ανισορροπιών των κρατών μελών. Ο Κανονισμός προβλέπει επίσης και σχετικές κυρώσεις για τα κράτη – μέλη που δεν προβαίνουν στη διόρθωση των μακροοικονομικών ανισορροπιών τους με βάση τις συστάσεις της Επιτροπής.
5. Κανονισμός (ΕΕ) 1177/2011 του Συμβουλίου «που τροποποιεί τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1467/97 για την επιτάχυνση και τη διασαφήνιση της εφαρμογής της

- Ποσοτικοποιείται η διατύπωση ‘ικανοποιητικός ρυθμός’ και ορίζεται ότι οι χώρες με χρέος υψηλότερο του 60% του ΑΕΠ θα πρέπει κάθε χρόνο να μειώνουν το χρέος τους τουλάχιστον κατά το 1/20 της διαφοράς. Χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι ότι μία χώρα με χρέος 80% του ΑΕΠ της θα πρέπει να επιτυγχάνει ρυθμό μείωσης του χρέους της τουλάχιστον κατά 1% του ΑΕΠ ετησίως. Σε διαφορετική περίπτωση η Επιτροπή, λαμβάνοντας υπόψη και τις μακροοικονομικές εξελίξεις στην ίδια χώρα, δύναται να οδηγήσει τη χώρα στη ΔΥΕ και να προτείνει την επιβολή κυρώσεων.
- Τονίζεται ως ιδιαίτερος σημαντικό ότι η πρόταση της Επιτροπής για επιβολή κυρώσεων (έντοκων ή άτοκων καταθέσεων) υιοθετείται αυτομάτως από το ECOFIN εκτός εάν υπάρχει ειδική πλειοψηφία για να απορριφθεί η πρόταση (‘αντίστροφη πλειοψηφία’ ή *reverse qualified majority voting*). Η απορριπτική απόφαση πρέπει να ληφθεί εντός δεκαημέρου από την πρόταση της Επιτροπής. Θεωρείται ότι ο σχηματισμός μιας «αντίστροφης πλειοψηφίας» με σκοπό την ανατροπή της απόφασης της Επιτροπής είναι πολύ πιο δύσκολο να επιτευχθεί σε σύγκριση με τη δυσκολία που παρουσίαζε ο σχηματισμός πλειοψηφίας στο ECOFIN για την επιβολή κυρώσεων στα κράτη – μέλη που οδηγούνταν στη διαδικασία του Υπερβολικού Ελλείμματος χωρίς ποτέ να εφαρμόζονται ουσιαστικά οι προτεινόμενες κυρώσεις σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 104 της Συνθήκης του Μάαστριχτ.
- Στην περίπτωση μη – συμμόρφωσης του κράτους – μέλους παρά την επιβολή κυρώσεων, δηλαδή άτοκων ή έντοκων καταθέσεων, αυτές καταπίπτουν υπέρ του Ευρωπαϊκού Μηχανισμού Στήριξης.
- Η επιβολή κυρώσεων προβλέπεται και για την υποβολή παραποιημένων στατιστικών στοιχείων των κρατών – μελών από τα ίδια και είναι ιδιαίτερος αυστηρή.
- Σε κάθε κράτος – μέλος δημιουργείται Δημοσιονομικό Πλαίσιο για τον έλεγχο των δημοσιονομικών θεμάτων της, το οποίο

ιδιωτικό χρέος, την κατάσταση των επενδύσεων, των τιμών, του κόστους παραγωγής, των εξαγωγών, της ανεργίας, των χρηματοπιστωτικών αγορών και των αγορών ακινήτων. Οι δείκτες αυτοί αξιολογούνται από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή προκειμένου να καταλήξει στο εάν υπάρχουν ή όχι σοβαρές μακροοικονομικές ανισορροπίες οι οποίες και θα πρέπει να αντιμετωπιστούν. Στην περίπτωση ύπαρξης υπερβολικών ανισορροπιών η Ευρωπαϊκή Επιτροπή εισηγείται στο Συμβούλιο και το Συμβούλιο ενδέχεται να απευθύνει σύσταση στη χώρα για τη διόρθωσή τους. Η Διαδικασία αυτή ονομάζεται Διαδικασία Μακροοικονομικών ανισορροπιών και η Επιτροπή παρακολουθεί τη συμμόρφωση του κράτους μέλους προς τις συστάσεις του Συμβουλίου. Αν τελικά δεν διορθωθούν οι ανισορροπίες τότε επιβάλλεται χρηματικό πρόστιμο.

Δέσμη των δύο μέτρων ή Δίπτυχο

Η Ευρωπαϊκή Ένωση προκειμένου να προβεί σε περαιτέρω ενίσχυση της δημοσιονομικής εποπτείας και της οικονομικής διακυβέρνησης θέσπισε τη δέσμη των δύο μέτρων (two pack), αποτελούμενη από δύο κανονισμούς του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 21ης Μαΐου 2013. Η αναγκαιότητα αυτή προέκυψε κυρίως λόγω της χρηματοπιστωτικής κρίσης η οποία έφερε στην επιφάνεια όλες τις αδυναμίες της δημοσιονομικής διακυβέρνησης και εποπτείας στο σύνολο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Όπως αναφέρθηκε και νωρίτερα η υιοθέτηση του Ευρωπαϊκού Εξαμήνου για τον συντονισμό της οικονομικής πολιτικής (2010 – 2011) και της «δέσμης των έξι μέτρων» είχαν στόχο να αντιμετωπίσουν τέτοιου είδους αδυναμίες ενισχύοντας με πολλούς τρόπους το Σύμφωνο Σταθερότητας και Ανάπτυξης. Με δεδομένο ωστόσο την ύπαρξη και λειτουργία του κοινού νομίσματος ο κίνδυνος εμφάνισης δευτερογενών επιπτώσεων των δημοσιονομικών πολιτικών έφερε στο προσκήνιο την αναγκαιότητα για υιοθέτηση ισχυρότερων μηχανισμών. Στο πλαίσιο αυτό θεσπίστηκε η δέσμη των δύο μέτρων, δηλαδή των δύο κανονισμών 472/2013 και 473/2013 που τέθηκαν σε ισχύ την 30η Μαΐου 2013, η οποία στόχευε στην αυξημένη διαφάνεια κατά τη λήψη δημοσιονομικών αποφάσεων στις χώρες- μέλη, στον καλύτερο συντονισμό των πολιτικών στην ευρωζώνη και κυρίως στην περαιτέρω ενίσχυση της ολοκλήρωσης της Οικονομικής και Νομισματικής Ένωσης.

το ΕΤΧΣ, τον ΕΜΣ) ή από άλλα κράτη. Ο κανονισμός (ΕΕ) 473/2013 αφορά κράτη, τα οποία έχουν ήδη υπαχθεί στη διαδικασία υπερβολικού ελλείμματος.

Οι διαδικασίες του εν λόγω Κανονισμού αφορούν ουσιαστικά τη λειτουργία του Ευρωπαϊκού Εξαμήνου δεδομένου ότι ορίζεται κοινό δημοσιονομικό χρονοδιάγραμμα για όλα τα κράτη της Ευρωζώνης. Τα μέλη της ευρωζώνης μέχρι τις 30 Απριλίου δεσμεύονται να δημοσιεύουν τα μεσοπρόθεσμα δημοσιονομικά τους προγράμματα καθώς και τα εθνικά προγράμματα μεταρρυθμίσεων για το επόμενο έτος. Αναλυτικότερα, η δέσμη δύο μέτρων περιλαμβάνει δύο κανονισμούς σκοπός των οποίων είναι να προωθήσουν περαιτέρω την οικονομική ολοκλήρωση και σύγκλιση μεταξύ των κρατών μελών της ζώνης του ευρώ.

Οι κανονισμοί στηρίζονται και συμπληρώνουν τις μεταρρυθμίσεις που προβλέπονται στη δέσμη έξι μέτρων για το Σύμφωνο Σταθερότητας και Ανάπτυξης, το Ευρωπαϊκό πλαίσιο δημοσιονομικής εποπτείας και το Ευρωπαϊκό Εξάμηνο για τον συντονισμό της οικονομικής πολιτικής. Ο πρώτος κανονισμός εφαρμόζεται σε όλα τα κράτη μέλη της ζώνης του ευρώ, ενώ προβλέπονται ειδικοί κανόνες για τα κράτη μέλη που υπάγονται στο διορθωτικό σκέλος του Συμφώνου Σταθερότητας και Ανάπτυξης, τη διαδικασία υπερβολικού ελλείμματος (ΔΥΕ). Ο δεύτερος κανονισμός καθορίζει σαφείς και απλοποιημένους κανόνες ενισχυμένης εποπτείας για τα κράτη - μέλη που αντιμετωπίζουν σοβαρές δυσκολίες όσον αφορά τη δημοσιονομική τους σταθερότητα, τα κράτη - μέλη που λαμβάνουν οικονομική συνδρομή και εκείνα που εξέρχονται από ένα πρόγραμμα οικονομικής συνδρομής.

Σημειώνεται ότι ενώ οι μεταρρυθμίσεις του Συμφώνου Σταθερότητας και Ανάπτυξης που προβλέπονται στη δέσμη έξι μέτρων, προσέθεσαν νέες υποχρεώσεις για τα κράτη μέλη από πλευράς δημοσιονομικής πολιτικής, κυρίως νέους δημοσιονομικούς κανόνες, η δέσμη των δύο μέτρων εστιάζεται στο συντονισμό των δημοσιονομικών πολιτικών μεταξύ των κρατών - μελών. Η χρηματοπιστωτική κρίση οδήγησε στην ανάγκη περαιτέρω βελτιώσεων του δημοσιονομικού συντονισμού και της εποπτείας για τα κράτη μέλη της ζώνης του ευρώ, λόγω της μεγαλύτερης αλληλεξάρτησής τους, αφού είναι σαφές ότι η λήψη αποφάσεων δημοσιονομικής πολιτικής ενός κράτους ενδέχεται να δημιουργήσει επιπτώσεις σε άλλα κράτη. Κατά συνέπεια η δέσμη των δύο μέτρων δεδομένου ότι εστιάζει στο συντονισμό των

Ανάπτυξης και τις συμπληρώνει. Ανάλογα με το στάδιο της ΔΥΕ στο οποίο βρίσκεται, το κράτος μέλος πρέπει να υποβάλλει τακτικά περαιτέρω πληροφορίες στην Επιτροπή σχετικά με τα μέτρα που έχει λάβει για να διορθώσει το υπερβολικό έλλειμμα του. Όταν εντοπίζονται τέτοιοι κίνδυνοι, η Επιτροπή μπορεί να απευθύνει σύσταση απευθείας στο σχετικό κράτος μέλος, ούτως ώστε αυτό να καταβάλλει κάθε δυνατή προσπάθεια για να μην κριθεί ότι δεν συμμορφώνεται και κατά συνέπεια να αποφύγει τυχόν οικονομικές κυρώσεις. Η δέσμη δύο μέτρων ενισχύει επίσης την παρακολούθηση και την εποπτεία για τα κράτη μέλη που απειλούνται ή αντιμετωπίζουν σοβαρές δυσκολίες όσον αφορά τη χρηματοπιστωτική σταθερότητά τους. Ο βαθμός παρακολούθησης και εποπτείας εξαρτάται από τη σοβαρότητα της χρηματοπιστωτικής κατάστασης κράτους μέλους. Τα κράτη μέλη που αντιμετωπίζουν σοβαρή χρηματοπιστωτική αστάθεια ή λαμβάνουν προληπτικά οικονομική συνδρομή υπόκεινται επίσης σε πολύ αυστηρή ενισχυμένη εποπτεία από την Επιτροπή και την Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα. Αυτή η ενισχυμένη εποπτεία στηρίζεται και υπερβαίνει τις υποχρεώσεις των κρατών μελών που υπόκεινται σε διαδικασία υπερβολικού ελλείμματος. Με βάση αυτήν την εποπτεία, η Επιτροπή μπορεί να εισηγηθεί την περαιτέρω λήψη μέτρων προκειμένου να αντιμετωπιστεί η χρηματοπιστωτική κατάσταση ενός κράτους – μέλους που θα μπορούσε να έχει σημαντικές δυσμενείς επιπτώσεις στη χρηματοπιστωτική σταθερότητα της ζώνης του ευρώ. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η Επιτροπή μπορεί να προτείνει στο Συμβούλιο Υπουργών να συστήσει στο σχετικό κράτος μέλος τη θέσπιση διορθωτικών μέτρων ή την εκπόνηση ενός σχεδίου προγράμματος μακροοικονομικής προσαρμογής.

Συνθήκη για το Δημοσιονομικό Συμβόλαιο

Η διακυβερνητική συνθήκη για την σταθερότητα, τον συντονισμό και τη διακυβέρνηση στην Οικονομική και Νομισματική Ένωση, που είναι κοινώς γνωστή ως «συνθήκη για το δημοσιονομικό συμβόλαιο», είναι μια συμφωνία μεταξύ κρατών μελών της ζώνης του ευρώ και οκτώ άλλων κρατών μελών της ΕΕ. Παρόλο που δεν έχει ενσωματωθεί στο δίκαιο της ΕΕ, περιλαμβάνει δέσμευση μεταφοράς της ουσίας της στο νομικό πλαίσιο της ΕΕ εντός πενταετίας. Η δέσμη δύο μέτρων ενσωματώνει ορισμένα από τα στοιχεία της συνθήκης για το δημοσιονομικό συμβόλαιο στο δίκαιο

κράτος μέλος δεν λαμβάνει μέτρα για να διορθώσει αυτήν την κατάσταση, αυτή η έγκαιρη επισήμανση από την Επιτροπή μπορεί να χρησιμοποιηθεί αργότερα και να αποτελέσει μέρος των στοιχείων που θα οδηγήσουν στην απόφαση να υπαχθεί, για παράδειγμα, το κράτος μέλος σε ΔΥΕ εάν το έλλειμμα ή το χρέος του υπερβαίνει το όριο που υπαγορεύουν οι κανόνες του Συμφώνου Σταθερότητας και Ανάπτυξης. Όταν ένα κράτος μέλος εξέλθει από πρόγραμμα προσαρμογής ή προληπτικής συνδρομής, η δέσμη δύο μέτρων εισάγει ένα νέο σύστημα εποπτείας για τα κράτη μέλη που ολοκληρώνουν τα προγράμματα προσαρμογής. Μέχρι να αποπληρώσουν τουλάχιστον το 75% της συνδρομής που έλαβαν, τα κράτη μέλη παραμένουν υπό τη νέα ενισχυμένη εποπτεία. Αυτό έχει ως στόχο την επιτυχή και διαρκή επιστροφή στις αγορές, καθώς και η δημοσιονομική βιωσιμότητα, προς όφελος των σχετικών κρατών μελών, καθώς και ολόκληρης της ζώνης του ευρώ.

Τα προγράμματα μακροοικονομικής προσαρμογής έχουν ευρύτερο ορίζοντα και αναφέρονται σε θέματα πέραν της αυστηρής τήρησης των δημοσιονομικών διαδικασιών. Το κάθε κράτος μέλος καλείται να καταβάλει τις προσπάθειες που κρίνονται αναγκαίες για να βελτιώσει την τρέχουσα, μεσο-μακροπρόθεσμη οικονομική και χρηματοπιστωτική κατάσταση του.

Ενισχυμένη Εποπτεία

Η ενισχυμένη εποπτεία είναι ένα πλαίσιο σχεδιασμένο για να διευκολύνει την εξομάλυνση και να στηρίξει την ολοκλήρωση, την υλοποίηση και τη συνέχεια των μεταρρυθμίσεων και καθιστά ευκολότερο τον εντοπισμό των κινδύνων όταν προκύπτουν και θα διευκολύνει τη λήψη των κατάλληλων μέτρων παρακολούθησης για την ολοκλήρωση, τη συνέχεια και την υλοποίηση της εφαρμογής των μεταρρυθμίσεων σε όλους τους τομείς πολιτικής που καλύπτονται από το πρόγραμμα του ESM¹².

¹² https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/el/MEMO_13_457

- ✓ Πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου
- ✓ Έλεγχος του διοικητικού συμβουλίου ή κάθε άλλου διευθυντικού οργάνου
- ✓ Έλεγχος του διορισμού και της απομάκρυνσης των μελών του προσωπικού που κατέχουν θέσεις κλειδιά
- ✓ Έλεγχος των βασικών επιτροπών του φορέα
- ✓ Κυριότητα της μετοχής με δικαίωμα βέτο
- ✓ Ύπαρξη ειδικών κανονιστικών ρυθμίσεων
- ✓ Το κράτος να αποτελεί βασικό πελάτη της εταιρείας
- ✓ Ο δανεισμός ή/και η χρηματοδότηση να γίνεται από φορείς της Γενικής Κυβέρνησης

Οι θεσμικές μονάδες που περιλαμβάνονται στον Δημόσιο Τομέα θα μπορούσαν να είναι ενδεικτικά:

- μονάδες της γενικής κυβέρνησης που έχουν συσταθεί μέσω νομικής διαδικασίας με σκοπό να έχουν δικαιοδοσία επί άλλων μονάδων στην οικονομική επικράτεια και να διαχειρίζονται και χρηματοδοτούν μια ομάδα δραστηριοτήτων, κυρίως παρέχοντας μη εμπορεύσιμα αγαθά και υπηρεσίες,
- εταιρείες ή οιονεί εταιρείες των οποίων η παραγωγή είναι κατά κύριο λόγο μη εμπορεύσιμη και ελέγχεται από τη γενική κυβέρνηση,
- μη κερδοσκοπικά ιδρύματα τα οποία αναγνωρίζονται ως ανεξάρτητες νομικές οντότητες, που είναι παραγωγοί μη εμπορεύσιμου προϊόντος και ελέγχονται από τη γενική κυβέρνηση,
- ανεξάρτητα συνταξιοδοτικά ταμεία, στα οποία υπάρχει εκ του νόμου η υποχρέωση καταβολής εισφορών και των οποίων τα κεφάλαια τα διαχειρίζεται

Η Κεντρική Διοίκηση ή Δημόσιο ή Κράτος περιλαμβάνει:

- ✓ την Προεδρία της Δημοκρατίας,
- ✓ Την Προεδρία της Κυβέρνησης
- ✓ τα Υπουργεία
- ✓ τις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις
- ✓ τις Ανεξάρτητες Αρχές που δεν έχουν νομική προσωπικότητα
- ✓ τη Βουλή των Ελλήνων για λόγους στατιστικής ταξινόμησης, σύμφωνα με τον Κανονισμό της, ως προς τον προϋπολογισμό εξόδων, τον ισολογισμό και τον απολογισμό της.
- ✓ Οι φορείς της Κεντρικής Διοίκησης και οι υποδιαιρέσεις τους σε ειδικούς φορείς είναι διοικητικές της μονάδες και μονάδες του προϋπολογισμού της, χωρίς αυτοτελή νομική προσωπικότητα.

Το σύνολο του Δημόσιου Τομέα και των Φορέων Γενικής Κυβέρνησης στη χώρα μας παρουσιάζεται στο αμέσως παρακάτω σχήμα:

4.6. Ορισμοί Λογιστικής¹³

Στο άρθρο 156 του ν.4270/2014 προβλέπεται ότι το Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης έχει ως στόχους:

- Τον ομοιόμορφο λογιστικό χειρισμό όλων των συναλλαγών της Γενικής Κυβέρνησης, καθώς και την αληθή απεικόνιση της οικονομικής κατάστασης της χώρας και την αποτύπωση της περιουσιακής της κατάστασης.
- την ευχερέστερη κατάρτιση ενοποιημένων δημοσιονομικών αναφορών, προκειμένου να τεκμηριώνεται η αξιοπιστία της χώρας και να καθίσταται αποτελεσματικότερος και αποδοτικότερος ο έλεγχος και η άντληση αξιόπιστων πληροφοριών και στοιχείων της οικονομίας της από όλους τους ενδιαφερόμενους φορείς, Διεθνείς Οργανισμούς, εγχώριους και ευρωπαϊκούς, καθώς και από κάθε δημόσια υπηρεσία του εσωτερικού ή του εξωτερικού, με βάση το Ευρωπαϊκό Σύστημα Λογαριασμών.
- Την ταξινόμηση των εσόδων και των δαπανών των οικονομικών συναλλαγών της Γενικής Κυβέρνησης στις ίδιες κατηγορίες και με κοινό τρόπο τόσο για τις ανάγκες της λογιστικής απεικόνισης όσο και του προϋπολογισμού με τρόπο περιεκτικό και συνολικό για τον ετήσιο Κρατικό Προϋπολογισμό.

Σύμφωνα με την οδηγία 85/2011 του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου, όπου στο άρθρο 3 «ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΕΣ» αναφέρονται όλα τα Εθνικά Δημόσια Λογιστικά Συστήματα, σε εφαρμογή των ανωτέρω και προκειμένου να ικανοποιηθεί η ανάγκη τα συστήματα αυτά να καλύπτουν συνολικά και συστηματικά όλους τους υποτομείς της Γενικής Κυβέρνησης και να περιέχουν όλες τις αναγκαίες πληροφορίες προκειμένου να παράγονται δεδομένα βάση του Ευρωπαϊκού Συστήματος Ολοκληρωμένων Οικονομικών Λογαριασμών (ΕΣΟΛ), αλλά και λαμβάνοντας υπόψη τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (IPSAS) των

¹³ Π.Δ.54/2018

- η ύπαρξη δυνατότητας παρακολούθησης πολλαπλών ταξινομήσεων εκ των οποίων η οικονομική, η διοικητική και η λειτουργική είναι υποχρεωτικές.

Συνοπτικά, με το π.δ.54/2018 όλες οι δημόσιες οικονομικές συναλλαγές της Γενικής Κυβέρνησης, για τα έσοδα και τις δαπάνες, διαρθρώνονται και ταξινομούνται στην ίδια κατηγοριοποίηση, τόσο για τον προϋπολογισμό όσο και για τη λογιστική απεικόνιση. Οι ταξινομήσεις αυτές σχεδιάζονται σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα και διαρθρώνονται κατά τρόπο ώστε να διασφαλίζεται η περιεκτική παρουσίαση στον ετήσιο Κρατικό Προϋπολογισμό όλων των εσόδων και δαπανών και όλων των πιστώσεων που εγκρίνονται από τη Βουλή. Όπως αναφέρθηκε και παραπάνω ο χρόνος εφαρμογής του π.δ.54/18 έχει οριστεί η 1^η Ιανουαρίου 2023. Ωστόσο, αξίζει να σημειωθεί ότι ως προς την κατάρτιση του κρατικού προϋπολογισμού 2019 ήταν υποχρεωτική η εφαρμογή του σχεδίου λογαριασμών που περιγράφονται στο ανωτέρω διάταγμα.

Στο π.δ.45/2018 περιγράφονται 3 διαφορετικές υποχρεωτικές ταξινομήσεις και 4 προαιρετικές ως εξής:

Πίνακας 7	
<u>Ταξινομήσεις προβλεπόμενες στο π.δ.54/2018</u>	
<u>Υποχρεωτικές</u>	<u>Προαιρετικές</u>
Οικονομική Ταξινόμηση	Ταξινόμηση κατά πρόγραμμα
Διοικητική Ταξινόμηση	Ταξινόμηση κατά πηγή χρηματοδότησης
Λειτουργική Ταξινόμηση	Ταξινόμηση για σκοπούς κοστολόγησης
	Γεωγραφική Ταξινόμηση

και όχι όταν διακανονίζονται ταμειακά όπως συμβαίνει στη λογιστική ταμειακής βάσης.

Με δεδομένη την αναγκαιότητα παρακολούθησης και καταγραφής των συναλλαγών και των οικονομικών γεγονότων με τρόπο που να διευκολύνει τη λογοδοσία, τη διαφάνεια και την ομοιόμορφη κατάρτιση των χρηματοοικονομικών αναφορών στο ίδιο διάταγμα προβλέφθηκε η χρήση από όλες τις οικονομικές οντότητες της Γενικής Κυβέρνησης ενιαίου σχεδίου λογαριασμών για την υλοποίηση του οποίου μάλιστα προβλέφθηκε και η υποχρεωτικότητα εφαρμογής της Οικονομικής, Διοικητικής και Λειτουργικής Ταξινόμησης. Συγκεκριμένα:

Πίνακας 9	
<u>Οικονομική Ταξινόμηση – Ομάδες Λογαριασμών</u>	
Ομάδα 1	Έσοδα
Ομάδα 2	Δαπάνες
Ομάδα 3	Ενσώματα πάγια, Άυλα πάγια & Αποθέματα
Ομάδα 4	Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία
Ομάδα 5	Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις
Ομάδα 6	Προβλέψεις
Ομάδα 7	Λοιπές οικονομικές ροές
Ομάδα 8	Λογαριασμοί Καθαρής Θέσης

Όλες οι χρηματοοικονομικές αναφορές συντάσσονται στη βάση της οικονομικής ταξινόμησης η οποία πρέπει να σημειωθεί ότι ακολουθεί τα δεδομένα του Ευρωπαϊκού Συστήματος Λογαριασμών (European System of Accounts – ESA) καθώς και του Συστήματος Χρηματοοικονομικής Στατιστικής Κυβερνήσεων (Governmental

Πίνακας 10 : Αναλυτική Οικονομική Ταξινόμηση Κρατικού Προϋπολογισμού - Έξοδα

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α - Αναλυτική Οικονομική Ταξινόμηση Κρατικού Προϋπολογισμού - Έξοδα								
1ος βαθμ	2ος βαθμ	3ος βαθμ	4ος βαθμ	5ος βαθμ	6ος βαθμ	Περιγραφή	Παλαιός Κωδικός Τακτικού Π/Υ	Παλαιός Κωδικός ΠΔΕ
1	2	3	4	5	6	Σ δαπάνες		
2	21	21	21	21	21	21 Παροχές σε εργαζομένους		
2	21	211	211	211	211	211 Μικτές αποδοχές αιρετών και οργάνων διοίκησης		
2	21	211	21101	21101	21101	21101 Τακτικές αποδοχές αιρετών και οργάνων διοίκησης		
2	21	211	21101	2110101	2110101	2110101 Χορηγία του Προέδρου της Δημοκρατίας		
2	21	211	21101	2110101	2110101001	2110101001 Χορηγία του Προέδρου της Δημοκρατίας	0111	
2	21	211	21101	2110102	2110102	2110102 Αποζημίωση βουλευτών		
2	21	211	21101	2110102	2110102001	2110102001 Αποζημίωση βουλευτών	0121	
2	21	211	21101	2110103	2110103	2110103 Αποζημίωση βουλευτών για τη συμμετοχή τους στα τμήματα διακοπών της Βουλής και τις επιτροπές αυτής		
2	21	211	21101	2110103	2110103001	2110103001 Αποζημίωση βουλευτών για τη συμμετοχή τους στα τμήματα διακοπών της Βουλής και τις επιτροπές αυτής	0122	
2	21	211	21101	2110104	2110104	2110104 Επίδομα οργάνωσης γραφείου βουλευτών		
2	21	211	21101	2110104	2110104001	2110104001 Επίδομα οργάνωσης γραφείου βουλευτών	0123	
2	21	211	21101	2110105	2110105	2110105 Οικογενειακή παροχή βουλευτών		
2	21	211	21101	2110105	2110105001	2110105001 Οικογενειακή παροχή βουλευτών	0124	
2	21	211	21101	2110106	2110106	2110106 Έξοδα κίνησης βουλευτών		
2	21	211	21101	2110106	2110106001	2110106001 Έξοδα κίνησης βουλευτών	0126	
2	21	211	21101	2110107	2110107	2110107 Αμοιβές μελών ανεξάρτητων αρχών		
2	21	211	21101	2110107	2110107001	2110107001 Αμοιβές μελών ανεξάρτητων αρχών	0373M	
2	21	211	21101	2110108	2110108	2110108 Αμοιβές μελών συλλογικών οργάνων διοίκησης		
2	21	211	21101	2110108	2110108001	2110108001 Αμοιβές μελών συλλογικών οργάνων διοίκησης	0373M	

Η Διοικητική Ταξινόμηση από την άλλη πλευρά αποτυπώνει τη διοικητική, οργανωτική και ιεραρχική δομή των οικονομικών οντοτήτων που αποτελούν τη Γενική Κυβέρνηση και υπόκεινται στο περιγραφόμενο νομοθετικό πλαίσιο. Είναι απαραίτητη και δρα συμπληρωματικά με την οικονομική ταξινόμηση προκειμένου να καθίσταται σαφές το ποια διοικητική θέση έχει την ευθύνη για τη διαχείριση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων κάθε οντότητας. Η ίδια διοικητική ταξινόμηση μπορεί μελλοντικά να χρησιμεύσει και για σκοπούς κοστολόγησης των οικονομικών δραστηριοτήτων κάθε διοικητικού επιπέδου. Αναπτύσσεται σε 14 ψηφία που έχουν τη μορφή XXXX-XXX-XXXXXXXX και σε 3 επίπεδα.

κατηγορία συμπεριλαμβάνονται οι χρήστες εκείνοι που παρέχουν πόρους στο δημόσιο, ενώ οι νομοθετικές και εποπτικές αρχές αποτελούν μια ομάδα χρηστών η οποία λειτουργεί ως εκπρόσωπος των συμφερόντων εκείνων που είτε δέχονται υπηρεσίες είτε παρέχουν τους απαραίτητους πόρους¹⁶.

Η πληροφόρηση ωστόσο που παρέχεται μέσω των λογιστικών και χρηματοοικονομικών καταστάσεων οφείλει να έχει και κάποια ποιοτικά χαρακτηριστικά. Σύμφωνα με το κείμενο του IPSASB¹⁷ με θέμα «Το εννοιολογικό πλαίσιο για την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων γενικού ενδιαφέροντος από τις οντότητες του δημόσιου τομέα», τα ποιοτικά χαρακτηριστικά της πληροφορίας που περιλαμβάνεται στις οικονομικές καταστάσεις των δημόσιων οργανισμών είναι η συνάφεια, η αξιόπιστη και κατανοητή παρουσίαση, η επικαιρότητα, η συγκρισιμότητα και η επαληθευσιμότητα.

Κάθε ένα από αυτά τα ποιοτικά χαρακτηριστικά είναι αλληλένδετο με τα υπόλοιπα προκειμένου να επιτυγχάνεται ο στόχος της διαφάνειας και λογοδοσίας. Η πληροφόρηση χαρακτηρίζεται ως σχετική αν πράγματι τεκμηριώνει τις προβλέψεις και τις αναμενόμενες προσδοκίες. Για παράδειγμα η πληροφορία για το επίπεδο και τη δομή των πόρων μιας οντότητας βοηθά τους χρήστες να επαληθεύσουν το αποτέλεσμα των στρατηγικών διαχείρισης πόρων μέσα στην κρινόμενη χρονική περίοδο, και να εκτιμήσουν την ικανότητα μίας οντότητας να ανταποκριθεί σε μεταβολή των υφιστάμενων συνθηκών.

Προκειμένου να είναι χρήσιμες οι πληροφορίες για τα οικονομικά μεγέθη και τις δραστηριότητες των δημόσιων οργανισμών θα πρέπει επίσης να παρουσιάζονται με αξιόπιστο τρόπο¹⁸. Η παροχή αξιόπιστης πληροφόρησης σημαίνει ότι τα οικονομικά και λοιπά μεγέθη παρουσιάζονται με πληρότητα, ακρίβεια και ουδετερότητα. Όσον αφορά την πληρότητα, οποιαδήποτε παράλειψη καθιστά τις οικονομικές καταστάσεις εσφαλμένες ή ακόμα και παραπλανητικές. Αυτό σημαίνει ότι τα αποτελέσματα που

¹⁶ Κοέν Σ., Καρατζήμας Σ., «Λογιστική Δημόσιου Τομέα, Τάσεις και Πρακτικές», 2020, Εκδ. ΟΠΑ

¹⁷ IPSASB, 2014

¹⁸ Καρούτα Γ., 2018, «Η σημασία της λογιστικής πληροφορίας στους δημόσιους Οργανισμούς»

5.Σύγκριση προϋπολογισμών σε δεδουλευμένη και ταμειακή βάση

5.1. Οι έννοιες της δημοσιονομικής διαχείρισης

Στον όρο Χρηματοοικονομική Διαχείριση για τον ιδιωτικό τομέα αποτυπώνεται η ικανότητα της αποτελεσματικής και αποδοτικής διαχείρισης των πόρων ενός οργανισμού προς το σκοπό της καλύτερης εξυπηρέτησης των σκοπών του. Η έννοια της χρηματοοικονομικής διαχείρισης είναι συνυφασμένη με τις έννοιες της κερδοφορίας, των εξόδων και των υποχρεώσεων, των ταμειακών διαθεσίμων και των διαθέσιμων πιστώσεων¹⁹.

Κατά αντιστοίχιση με τον όρο Δημόσια Χρηματοοικονομική Διαχείριση νοείται το σύνολο των ενεργειών και των διαδικασιών μέσω των οποίων οι πολίτες κάθε χώρας εμπιστεύονται την Κυβέρνησή τους προκειμένου να τους προσφέρει όλες τις δημόσιες υπηρεσίες που δικαιούνται χρησιμοποιώντας τις περιορισμένες πιστώσεις του προϋπολογισμού τους. Κατά συνέπεια όσο καλύτερη, αποτελεσματικότερη και αποδοτικότερη είναι η διαχείριση των υφιστάμενων πόρων τόσο υψηλότερη θα είναι η ποσότητα αλλά και η ποιότητα των προσφερόμενων δημοσίων υπηρεσιών και η αξιοποίηση των φορολογικών εσόδων και των λοιπών πόρων που συγκεντρώνει μία χώρα²⁰.

Η έννοια και ο ορισμός της Δημόσιας Χρηματοοικονομικής Διαχείρισης περιλαμβάνει τη χρηματοοικονομική διαχείριση του συνόλου του δημόσιου τομέα, όπου εμπεριέχονται η χρηματοοικονομική διαχείριση των δημοσίων επιχειρήσεων, των μη-κερδοσκοπικών οντοτήτων του δημόσιου τομέα, καθώς επίσης και των

¹⁹ Wikipedia

²⁰ CIPFA, Gary Bandy, CIPFA, International Public Financial Management

συνεκτικό πλαίσιο που βασίζεται στην εξίσωση της λογιστικής «Απαιτήσεις-Υποχρεώσεις=Καθαρή Αξία» και διευκολύνει στον προγραμματισμό, την καταγραφή, την επεξήγηση τον έλεγχο και την πληροφόρηση για όλες τις οικονομικές συναλλαγές, τις υποχρεώσεις και τις απαιτήσεις του συνόλου του κράτους.

Κάθε κράτος έχει την υποχρέωση να διασφαλίσει ότι το δημόσιο χρήμα που έχει στην κατοχή του ξοδεύεται σύμφωνα με τον προϋπολογισμό του και σύμφωνα με το νομοθετικό και δημοσιονομικό πλαίσιο που ισχύει, γεγονός που οδηγεί στην αναγκαιότητα και το λογιστικό σύστημα που εφαρμόζεται να ακολουθεί τους ίδιους κανόνες και διαδικασίες. Ωστόσο, πολλά από τα δημόσια αγαθά, όπως η εκπαίδευση, η υγεία, κ.ά. δεν μπορούν να αποτιμηθούν σε νομισματικές μονάδες. Έτσι, για παράδειγμα ένα δημόσιο νοσοκομείο δημιουργεί έξοδα όχι όμως και έσοδα, τουλάχιστον όχι τόσα πολλά ώστε να μπορεί να χρηματοδοτεί τις ανάγκες του από αυτά και να είναι αυτόνομο. Το νοσοκομείο κατά συνέπεια εξαρτάται από την επιχορήγηση του κράτους για να λειτουργήσει, την οποία το κράτος χρηματοδοτεί λαμβάνοντας τα έσοδα από τη φορολογία των πολιτών ή από το δανεισμό και άλλες πηγές. Ένα άλλο παράδειγμα είναι αυτό ενός δημόσιου δρόμου. Το κόστος για να υλοποιηθεί η κατασκευή ενός δρόμου είναι υπαρκτό και μετρήσιμο. Όταν όμως ο δρόμος είναι ήδη κατασκευασμένος ποια είναι η αξία του στην αγορά; Πόσο δηλαδή θα μπορούσε να πουληθεί; Είναι κατανοητό ότι δεν υφίσταται μετρήσιμο νομισματικό μέγεθος για τα δημόσια αγαθά και αυτός ακριβώς είναι ο ουσιαστικός λόγος για τον οποίο είναι πιο εύκολο για μια κυβέρνηση να εφαρμόζει τη λογιστική ταμειακής βάσης και όχι τη λογιστική δεδουλευμένου όπου θα πρέπει να καταγραφούν όλες οι ροές κάθε συναλλαγής προκειμένου να αποτιμηθούν τόσο οι υποχρεώσεις όσο και οι απαιτήσεις και να υπάρξει μια κατανοητή καταγραφή και επεξήγηση των γεγονότων σύμφωνα με τους κανόνες της δημόσιας χρηματοοικονομικής διαχείρισης²³.

²³ Parry M., Hudges J. (2019). Accounting for Governments. From Budget to Audit. PFM Training Limited, UK.

ήταν δυνατόν να προβούν σε δαπάνες αν προηγουμένως δεν είχαν εξασφαλισμένη την αντίστοιχη πίστωση στον προϋπολογισμό τους και αν δεν είχαν προϋπολογισμένη την κάθε ανάγκη.

- Οι προϋπολογισμοί ακολούθησαν την τακτική του top-down approach με την εφαρμογή ανωτάτων ορίων στις πιστώσεις που μπορούν να δαπανηθούν και όχι του bottom – up δηλαδή της συγκέντρωσης των αναγκών και της προσπάθειας ικανοποίησής τους.
- Η μέχρι τότε προσπάθεια εφαρμογής του προϋπολογισμού προγραμμάτων που είχε αναπτυχθεί κυρίως με την τεχνική βοήθεια του ΟΟΣΑ εγκαταλείφθηκε τουλάχιστον προσωρινά.
- Παράλληλα, ξεκίνησε η προσπάθεια για την αναμόρφωση των συστημάτων λογιστικής απεικόνισης, γεγονός που απαιτούσε την ύπαρξη νέου συστήματος οικονομικής ταξινόμησης.

5.3. Συστήματα προϋπολογισμού και λογιστικής. Τι είναι η λογιστική και ο προϋπολογισμός δεδομευμένης βάσης

Οι ορισμοί που θα παρατεθούν στο σημείο αυτό θα βοηθήσουν στην περαιτέρω κατανόηση του ερωτήματος της παρούσας εργασίας σχετικά με τα πλεονεκτήματα του προϋπολογισμού δεδομευμένης βάσης.

Η λογιστική ως κλάδος της οικονομικής επιστήμης ασχολείται με την καταγραφή, συγκέντρωση και αποτύπωση των οικονομικών συναλλαγών των νομικών προσώπων. Οι νομικές αυτές οντότητες δημοσιεύουν συγκεντρωτικές λογιστικές καταστάσεις σύμφωνα με τα πρότυπα της λογιστικής επιστήμης προκειμένου όλοι οι ενδιαφερόμενοι και εμπλεκόμενοι φορείς να λαμβάνουν την απαραίτητη πληροφόρηση είτε για να προβαίνουν σε λήψη αποφάσεων για την τύχη του κάθε φορέα είτε για να ενημερώνονται για την εξέλιξη και την ευρωστία των οικονομικών μεγεθών του. Στο πλαίσιο αυτό και κυρίως όταν η νομική οντότητα είναι το νομικό πρόσωπο του Δημοσίου ή όποιος άλλος φορέας Γενικής Κυβέρνησης οι λογιστικές καταστάσεις

περισσότερα στάδια από ένα και μοναδικό, παραγωγή, παραγγελία, παράδοση, έσοδο. Στο πλαίσιο αυτό θα πρέπει να αναφερθεί ότι στο δημόσιο τομέα όλων των χωρών απαντώνται κατά κανόνα τρία ή τέσσερα είδη λογιστικής καταγραφής των οικονομικών μεγεθών τα οποία ταξινομούνται με βάση το χρόνο κατά τον οποίο καταγράφονται τα έσοδα και τα έξοδα και κατά συνέπεια το χρόνο κατά τον οποίο επηρεάζουν το συνολικό αποτέλεσμα του κάθε φορέα:

- Σύστημα λογιστικής καταγραφής σε ταμειακή βάση:

Το σύστημα ταμειακής βάσης αναγνωρίζει ως έσοδα και έξοδα αποκλειστικά και μόνο τις ταμειακές εισροές και εκροές. Τα γεγονότα καταγράφονται τη στιγμή της είσπραξης ή της πληρωμής τους. Η ταμειακή βάση ως σύστημα λογιστικής καταγραφής χρησιμοποιείται κατά κανόνα στο δημόσιο τομέα και μόνο την τελευταία δεκαετία έχει αρχίσει να εγκαταλείπεται προκειμένου να δώσει προβάδισμα σε άλλα συστήματα λογιστικής απεικόνισης. Έτσι λοιπόν, στην ταμειακή βάση ως έσοδα θεωρούνται όλες οι εισπράξεις κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, χωρίς να εξετάζεται εάν ο λόγος της είσπραξης αναφέρεται σε έσοδο ή δημιουργεί για παράδειγμα μία υποχρέωση για την οικονομική οντότητα, ενώ ως έξοδα θεωρούνται οι πληρωμές που πραγματοποιούνται για την ικανοποίηση των αναγκών του φορέα και μόνο οι πληρωμές με μετρητά (ταμειακές εκροές) που γίνονται κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου. Κατά συνέπεια το αποτέλεσμα προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ ταμειακών εισροών και εκροών. Παράλληλα, η επάρκεια ταμειακών διαθεσίμων για την ικανοποίηση των αναγκών είναι το κριτήριο της διατήρησης της αξιοπιστίας του κράτους και του κάθε φορέα.

- Σύστημα λογιστικής καταγραφής σε τροποποιημένη ταμειακή βάση:

Το σύστημα λογιστικής καταγραφής σε τροποποιημένη ταμειακή βάση καταγράφει τα γεγονότα είσπραξης εσόδων και πληρωμής εξόδων κατά τη χρονική στιγμή που συμβαίνουν όπως και στην ταμειακή βάση. Η τροποποιημένη ταμειακή βάση, περιλαμβάνει επιπρόσθετα των συναλλαγών που αναφέρονται στην ταμειακή βάση, και τις ταμειακές συναλλαγές (πληρωμές ή εισπράξεις) οι οποίες πραγματοποιούνται ένα συγκεκριμένο χρονικό διάστημα μετά τη λήξη της περιόδου και αφορούν σε γεγονότα ή συναλλαγές που έχουν συμβεί κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής

αποτυπώσει τις ουσιαστικές υποχρεώσεις και τα δικαιώματα που προκύπτουν, ενώ η λογιστική ταμειακής βάσης τα αγνοεί.

Παραδειγματικά αναφέρεται ότι τέτοιες υποχρεώσεις και δικαιώματα είναι οι φόροι εισπρακτέοι, οι συνταξιοδοτικές παροχές σε δημόσιους υπαλλήλους, δικαιώματα και υποχρεώσεις στο πλαίσιο εταιρικών σχέσεων δημόσιου και ιδιωτικού τομέα κ. ά. Όπως είναι φυσικό λειτουργώντας σε ένα σύστημα λογιστικής ταμειακής βάσης τέτοια γεγονότα δεν αποτυπώνονται, αλλά επειδή δεν μπορούν να αγνοηθούν λόγω του μεγέθους και της σοβαρότητάς τους παρακολουθούνται με εξωσυστηματικό τρόπο και όχι μέσω του βασικού λογιστικού συστήματος. Αντίθετα, στη λογιστική δεδουλευμένης βάσης όλα τα λογιστικά γεγονότα αποτυπώνονται τη στιγμή και το χρόνο που συμβαίνουν, αποτυπώνοντας και το αντίστοιχο οικονομικό αποτέλεσμα..

- Σύστημα λογιστικής καταγραφής σε τροποποιημένη δεδουλευμένη βάση.

Λειτουργεί όπως και το σύστημα δεδουλευμένης λογιστικής με διαφοροποιήσεις ως προς τη μη αναγνώριση συγκεκριμένων λογιστικών γεγονότων όπως για παράδειγμα ομάδες περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων. Για το λόγο αυτό τα πάγια αναγνωρίζονται ως έξοδα τη στιγμή της απόκτησής τους. Τα έσοδα αναγνωρίζονται ως συναλλαγές του ίδιου έτους εφόσον αφορούν το έτος αυτό και εφόσον εισπράττονται μέσα σε μικρό χρονικό διάστημα από τη λήξη του. Ως έσοδα καταγράφονται αυτά που είναι διαθέσιμα για τη χρηματοδότηση δαπανών της συγκεκριμένης διαχειριστικής περιόδου. Τα έξοδα καταγράφονται ως έξοδα του έτους ακόμη και αν η πληρωμή τους δεν έχει πραγματοποιηθεί εντός του ίδιου έτους αρκεί να αφορούν στη διαχειριστική χρήση. Γενικά, στην τροποποιημένη δεδουλευμένη βάση τα έξοδα αναγνωρίζονται μεν όταν πραγματοποιούνται ανεξαρτήτως εάν έχουν ήδη εξοφληθεί ή εκκρεμεί εξόφλησή τους, αρκεί όμως η ταμειακή εκροή να πραγματοποιηθεί σε σύντομο χρονικό διάστημα (για παράδειγμα 60 ημέρες) μετά το πέρας της χρήσης, αλλιώς καταγράφεται ως έξοδο της επόμενης χρήσης. Ένα άλλο σημείο στο οποίο διαφοροποιείται η τροποποιημένη δεδουλευμένη βάση από τη δεδουλευμένη βάση είναι ότι στο εν λόγω πλαίσιο δεν υφίσταται η έννοια των επενδύσεων που μπορούν να χρησιμοποιηθούν και σε επόμενες περιόδους. Δηλαδή, η αξία των παγίων που αγοράζονται από έναν δημόσιο οργανισμό, παρόλο που μπορούν να προσφέρουν υπηρεσίες σε αρκετές μελλοντικές περιόδους, θεωρούνται ως έξοδο

κάνεις στα έγγραφα που αφορούν σε ταμειακές εισπράξεις και πληρωμές. Η δεδουλευμένη βάση επιχειρεί να καταγράψει τα οικονομικά αποτελέσματα συναλλαγών, γεγονότων και καταστάσεων που έχουν ταμειακές επιπτώσεις σε έναν οργανισμό κατά την περίοδο την οποία η συναλλαγή, το γεγονός ή η κατάσταση συμβαίνει, αντί να λογισθεί μόνο τη χρονική περίοδο κατά την οποία εισπράττεται ή πληρώνεται κάποιο χρηματικό ποσό. Η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση ασχολείται με όλη τη διάρκεια της διαδικασίας κατά την οποία χρηματικά ποσά εισπράττονται ή δαπανώνται, και όχι μόνο με την έναρξη και το τέλος της διαδικασίας αυτής. Αναγνωρίζει ότι η πρόσκτηση των πόρων που χρειάζονται για την παροχή αγαθών και υπηρεσιών κατά τη διάρκεια μιας περιόδου συχνά δε συμπίπτει με τις ταμειακές εισπράξεις και πληρωμές της περιόδου αυτής (FASB, 2008). Από την άλλη πλευρά, η βασική παράμετρος του παραδοσιακού συστήματος της ταμειακής λογιστικής στο δημόσιο τομέα είναι ότι τα έξοδα θα πρέπει να βρίσκονται εντός των ορίων του προϋπολογισμού, εφόσον δεν επιτρέπεται υπέρβαση των πιστώσεων. Οι απολογιστικές καταστάσεις ενδεχομένως να απεικονίζουν επάρκεια πόρων ή και ταμειακά πλεονάσματα. Παρόλα αυτά, αυτή η παράμετρος δεν παρέχει κανένα κίνητρο για εξοικονόμηση πόρων, καθόσον οι φορείς προσπαθούν να εξαντλήσουν το σύνολο των εγκεκριμένων κονδυλίων, προκειμένου να εξασφαλίσουν τουλάχιστον τις αντίστοιχες πιστώσεις και στο μέλλον. Συνεπώς, στην καλύτερη περίπτωση θα έχουν αναλωθεί χρηματοοικονομικοί πόροι περισσότεροι από τους αναγκαίους για κάλυψη ενδεχόμενων μελλοντικών αναγκών.

Λαμβάνοντας υπόψη, όμως, το χειρότερο σενάριο πιθανώς να έχουν αναλωθεί μέσα στην οικονομική χρήση πόροι για τους οποίους δεν επαρκούσε ο υφιστάμενος προϋπολογισμός και ο οργανισμός αντιμετωπίζει ένα χρέος το οποίο αφενός αναμένεται ότι θα καλυφθεί από πιστώσεις της επόμενης περιόδου, αφετέρου το χρέος αυτό δεν εμφανίζεται σε κανένα σημείο στις οικονομικές του καταστάσεις. Η λογιστική πληροφορία, λοιπόν, που προκύπτει από λογιστικά συστήματα σε δεδουλευμένη βάση μπορεί να συμβάλει σε αποδοτική διαχείριση των πόρων, εφόσον βέβαια η πληροφόρηση αυτή αναλύεται και διαχέεται εξίσου σε όλα τα επίπεδα διοίκησης²⁵. Η πράξη, πάντως, έχει καταδείξει ότι ο συνδυασμός της δεδουλευμένης

²⁵ Κοέν Σ., Καρατζήμας Σ., «Λογιστική Δημόσιου Τομέα, Τάσεις και Πρακτικές», 2020, Εκδ. ΟΠΑ

του προϋπολογισμού και όχι στην επίτευξη του στρατηγικού στόχου της κάθε κυβερνητικής πολιτικής. Κατά συνέπεια αυξάνεται η πολυπλοκότητα και η γραφειοκρατία χωρίς ωστόσο να δίνεται έμφαση στην επίτευξη των στόχων των εφαρμοζόμενων πολιτικών αλλά ούτε και της αποδοτικότητας, οικονομικότητας και αποτελεσματικότητας που επιτυγχάνεται με την εφαρμογή τους.

Ο τρόπος κατάρτισης του ταμειακού προϋπολογισμού στη βάση των αναλυτικών λογαριασμών αποτελεί ουσιαστικά τον παραδοσιακό τρόπο κατάρτισης του προϋπολογισμού με τον οποίο συχνά η τακτική των διοικήσεων που τον εφαρμόζουν είναι να επαυξάνουν τα κονδύλια του προηγούμενου έτους με αποτέλεσμα συχνά την περαιτέρω διόγκωση των μεγεθών χωρίς την ύπαρξη της απαραίτητης τεκμηρίωσης για την αναγκαιότητα αυτή. Ο προϋπολογισμός κατά συνέπεια συμπεριλαμβάνει επαυξητικά κάθε έτος νέες αυξήσεις οι οποίες κατά κανόνα γίνονται βάσει υιοθετούμενων νομοθετικών παρεμβάσεων ή εξαιτίας της αναμενόμενης αύξησης τιμών ή λόγω της ανάπτυξης κάποιων υπηρεσιών. Ο προϋπολογισμός επικεντρώνεται λοιπόν στην πρόβλεψη των ταμειακών αναγκών κάθε έτους, τις οποίες βέβαια καταγράφει με βάση την ισχύουσα Οικονομική ταξινόμηση, δεν δίνει όμως καμία έμφαση και προσοχή στη σχέση μεταξύ εισροών και εκροών με αποτέλεσμα να μην αξιολογείται σχεδόν καθόλου η ορθολογικότητα της κατανομής των αναγκών. Επίσης, πρέπει να σημειωθεί ότι στον παραδοσιακό τρόπο κατάρτισης του προϋπολογισμού η πρόβλεψη των αναγκών του επόμενου έτους γίνεται στη βάση της εκτέλεσης του προηγούμενου με αποτέλεσμα να μην υφίσταται η πιο μακροπρόθεσμη σχεδίαση και πρόβλεψη των αναγκών. Η ανάγκη αυτή, τόσο στη χώρα μας όσο και στην ευρωπαϊκή Ένωση συνολικά, ικανοποιείται εν μέρει από τη δεσμευτικότητα των στόχων του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής. Επισημαίνεται ακόμη ότι λόγω της ετήσιας διάρκειας του προϋπολογισμού οι περισσότερες διοικήσεις των δημόσιων οντοτήτων συνήθως προσφεύγουν στη λύση της ανάλωσης των πιστώσεων της τρέχουσας χρονιάς προκειμένου να αποφύγουν τη μετακύλιση αναγκών του εκτελούμενου προϋπολογισμού στον επόμενο και τη χρήση των ταμειακών πόρων του επόμενου έτους για ανάγκες που έχουν δημιουργηθεί και αναληφθεί στο προηγούμενο έτος.

Είναι εμφανές κατά συνέπεια ότι ο ταμειακός προϋπολογισμός δεν μπορεί να συγκρίνει και να παράξει σχετικές αναφορές για την αποτελεσματικότητα της

αξίας των παγίων μιας οντότητας, οι υποχρεώσεις συνταξιοδότησης, καθώς και οι δεδουλευμένοι τόκοι, μεγέθη τα οποία στον ταμειακό προϋπολογισμό εμφανίζονται μόνο οι ταμειακές ροές τους που αφορούν το έτος εκτέλεσης του προϋπολογισμού. Κατά συνέπεια μπορεί να συμπεριληφθεί στα πλεονεκτήματα του προϋπολογισμού δεδουλευμένης βάσης η δυνατότητα αποτύπωσης του ύψους των εξόδων κατά τη χρονική στιγμή της λήψης της απόφασης, γεγονός που μπορεί να οδηγήσει στην καλύτερη διαχείρισή του. Επιπρόσθετα βελτιώνει τη διαχείριση της διαγενεακής ισότητας αφού διευκολύνει την κατανομή του κόστους των κεφαλαιακών περιουσιακών στοιχείων σε αντιστοίχιση με τη διαχρονική κατανομή του οφέλους που δημιουργούν, ακολουθώντας τη λογική ότι κάθε γενιά θα πρέπει να είναι σε θέση να χρηματοδοτεί το κόστος των υπηρεσιών που καταναλώνει²⁸.

5.5. Σύγκριση δεδουλευμένης και ταμειακής βάσης. Πλεονεκτήματα προϋπολογισμού δεδουλευμένης βάσης

Είναι σημαντικό για κάθε κυβέρνηση να έχει τη δυνατότητα να απεικονίζει τον οικονομικό αντίκτυπο των πολιτικών της αποφάσεων και του πολιτικού της σχεδιασμού στα μεγέθη του προϋπολογισμού της. Ωστόσο, ο ταμειακός προϋπολογισμός και όλες οι πρακτικές εφαρμογές του που διαφέρουν από χώρα σε χώρα δεν μπορούν να απεικονίσουν ούτε και να αποτιμήσουν τις αποφάσεις της κυβερνητικής πολιτικής. Οι λόγοι είναι πολλοί με τους περισσότερους από αυτούς να ανάγονται στην ανυπαρξία ενιαίων κανόνων εφαρμογής και αποτύπωσης – μέτρησης των μεγεθών, καθώς και στην ασυνέπεια όρων και εννοιών. Για παράδειγμα υπάρχουν αρκετοί διαφορετικοί τρόποι μέτρησης του ελλείμματος ή/και του πλεονάσματος του προϋπολογισμού για τη μέτρηση του οποίου εφαρμόζονται κανόνες που όμως έχουν υποστεί πολλές αλλαγές τόσο μεταξύ των χωρών όσο και κατά την εξέλιξη του χρόνου. Ένα άλλο χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι ότι η αποτίμηση του οικονομικού αποτελέσματος των δημοσιονομικών αποφάσεων δεν αποτυπώνεται με συνεπή και ενιαίο τρόπο. Έτσι, η μέτρηση των οικονομικών επιπτώσεων του προϋπολογισμού δεν είναι πάντοτε σαφής, ενιαία και συνεπής, με αποτέλεσμα να γίνεται προσπάθεια μέτρησης των συνεπειών αυτών μέσω της χρήσης λογιστικά

²⁸ Κοέν Σ., Καρατζήμας Σ., «Λογιστική Δημόσιου Τομέα, Τάσεις και Πρακτικές», 2020, Εκδ. ΟΠΑ

ενσωματώνονται εκθέσεις, αναφορές και πληροφορίες αναφορικά με το χρέος, τις ροές του, την κάλυψη των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων κάθε οντότητας και κατά συνέπεια και του κράτους. Με τον τρόπο αυτό η εκάστοτε κυβέρνηση καθίσταται υπόλογη για την οικονομική διαχείρισή της.

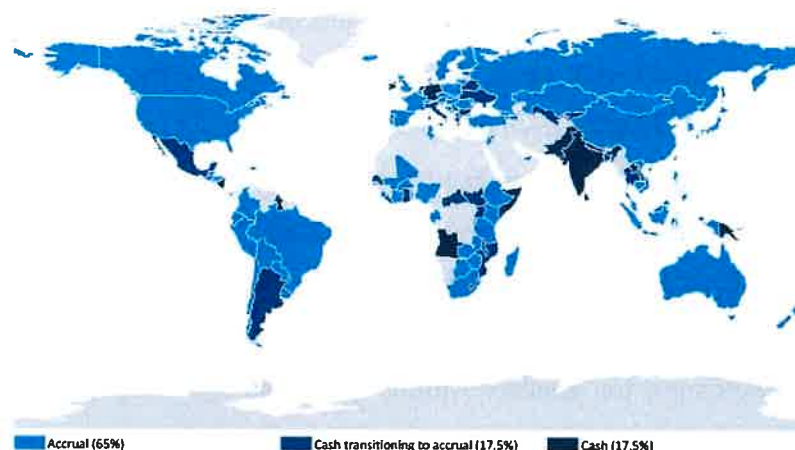
Στη συνέχεια γίνεται προσπάθεια να παρατεθούν τα αντεπιχειρήματα στην υιοθέτηση του προϋπολογισμού δεδουλευμένης βάσης.

Σύμφωνα με την υφιστάμενη βιβλιογραφία – αρθρογραφία η υιοθέτηση του προϋπολογισμού δεδουλευμένης βάσης εμφανίζει προβλήματα προερχόμενα κυρίως από την απροθυμία και τη δυσκολία κατά την ενσωμάτωση των σχετικών κανόνων στις διαδικασίες κατάρτισης και εκτέλεσης του προϋπολογισμού. Τα προβλήματα αυτά θα μπορούσαν να συγκεντρωθούν στα εξής σημεία:

- Πολυπλοκότητα δεδουλευμένου προϋπολογισμού : Είναι σαφές ότι προκειμένου να υιοθετηθεί η διαδικασία του δεδουλευμένου προϋπολογισμού θα πρέπει να προηγηθεί η υιοθέτηση της δεδουλευμένης λογιστικής στις χρηματοοικονομικές και δημοσιονομικές αναφορές. Παρά το γεγονός ότι η συγκεκριμένη αλληλουχία διαδικασιών μπορεί να φαίνεται αυτονόητη, στην πραγματικότητα η μετακίνηση των διαδικασιών από την ταμειακή στη δεδουλευμένη βάση τόσο της λογιστικής όσο και του προϋπολογισμού προϋποθέτει υψηλό βαθμό μεταρρυθμίσεων στο Δημόσιο Τομέα. Όπως έχει παρατηρηθεί και στη διεθνή αρθρογραφία²⁹ προκειμένου μία κυβέρνηση να καταρτίσει προϋπολογισμό σε δεδουλευμένη βάση θα πρέπει να έχει ιδιαιτέρως αξιόπιστα στοιχεία και δεδομένα για τις διενεργούμενες συναλλαγές κατά την εκτέλεση του προϋπολογισμού της χώρας. “Δεν είναι εύλογο να περιμένουμε από μια κυβέρνηση που λογοδοτεί για τα δημόσια οικονομικά σε ταμειακή βάση και κατά συνέπεια στερείται έγκαιρων και έγκυρων διαθέσιμων στοιχείων και οικονομικών καταστάσεων, να παράξει αξιόπιστους προϋπολογισμούς σε δεδουλευμένη βάση”. Ωστόσο, σύμφωνα με τα τελευταία δεδομένα η λογιστική ταμειακής βάσης δεν είναι πλέον ο κανόνας που εφαρμόζεται στις περισσότερες χώρες του κόσμου. Μεγάλο πλήθος χωρών

²⁹ Schick, A. (2007). Performance Budgeting and Accrual Budgeting: Decision Rules or Analytic Tools? Volume 7, No2

Εικόνα 2: Χρήση δεδουλευμένης & ταμειακής βάσης σε διεθνές επίπεδο



- Εγκυρότητα αναφορών και έγκαιρη δημοσίευσή τους.

Βασικό στοιχείο της αξιοπιστίας των διαδικασιών κατάρτισης του προϋπολογισμού είναι η έγκαιρη αλλά και έγκαιρη δημοσίευση των σχετικών οικονομικών και δημοσιονομικών καταστάσεων. Στη βιβλιογραφία αλλά και στη συνήθη πρακτική των γραφειοκρατών που καταρτίζουν προϋπολογισμούς αναφέρονται οι σχετικές επιφυλάξεις αναφορικά με τις υπερβάλλουσες διαδικασίες που απαιτούνται προκειμένου να καταρτιστεί ο προϋπολογισμός δεδουλευμένης βάσης δεδομένου ότι αναγνωρίζεται η αναγκαιότητα υιοθέτησης δημοσιονομικών μεταρρυθμίσεων, όπως:

- η ύπαρξη ολοκληρωμένων στοιχείων εκτέλεσης του προϋπολογισμού προκειμένου να τεκμηριώνεται η διαδικασία των προβλέψεων, ή,
- η ύπαρξη αξιόπιστων, δημοσιευμένων χρηματοοικονομικών και δημοσιονομικών αναφορών προκειμένου να αξιολογείται και να τεκμηριώνεται η λήψη των αποφάσεων και να αποφεύγονται οι εσωτερικές συγκρούσεις μεταξύ των γραφειοκρατών ή και μεταξύ των πολιτικών ηγεσιών που εμπλέκονται στην κατάρτιση του προϋπολογισμού και στη λήψη αυτών των αποφάσεων, ή ακόμη και,

αξιόπιστο και θεσμικό. Κατά συνέπεια και η λήψη των αποφάσεων για τη χρήση των διαθέσιμων πόρων είναι πλέον στηριγμένη σε πιο αξιόπιστες και σταθερές βάσεις τεκμηρίωσης ενώ οι κανόνες εφαρμόζονται με ενιαίο τρόπο.

Είναι σύνηθες το φαινόμενο, μεταξύ των υπηρεσιών που καταρτίζουν και εκτελούν τον Κρατικό Προϋπολογισμό καθώς και στις πολιτικές ηγεσίες που έχουν την ευθύνη για την εφαρμογή των κυβερνητικών πολιτικών, της ανησυχίας για την υπέρβαση που ενδέχεται να δημιουργήσει η κατάρτιση του προϋπολογισμού σε δεδουλευμένη βάση ως προς το ύψος των δαπανών και των ορίων που τίθενται για την εκτέλεση του προϋπολογισμού. Η ανησυχία αυτή εστιάζεται στο γεγονός ότι κατά την εκτέλεση του ταμειακού προϋπολογισμού οι πιστώσεις προσδιορίζονται σύμφωνα με τα όρια που τίθενται κάθε φορά κατά την κατάρτιση των ταμειακών προβλέψεων δαπανών του ετήσιου προϋπολογισμού. Έτσι, η ανάλωση των πιστώσεων παρακολουθείται σύμφωνα με τις εκάστοτε ετήσιες πληρωμές. Στην περίπτωση της υιοθέτησης του δεδουλευμένου προϋπολογισμού αναδεικνύεται η ανησυχία ότι δεν υφίσταται τρόπος παρακολούθησης, αλλά ούτε και αποφυγής της υπέρβασης των δαπανών, δεδομένου ότι η απεικόνιση του ύψους του προϋπολογισμού θα διενεργείται σε δεδουλευμένη βάση, ενώ η ανάλωση των πιστώσεων θα ελέγχεται μόνο εκ των υστέρων και ενδέχεται να μην υπάρχουν αρκετές διαθέσιμες πιστώσεις για την πληρωμή κάποιων δαπανών. Ωστόσο, είναι σαφές ότι είτε στην ταμειακή είτε στη δεδουλευμένη βάση, στον προϋπολογισμό δεν μπορεί να αναλαμβάνονται δεσμεύσεις χωρίς την ύπαρξη αντίστοιχης πίστωσης, διαδικασία η οποία, σε κάθε περίπτωση, διασφαλίζει την ορθή εκτέλεσή του. Περαιτέρω σημειώνεται ότι ο προϋπολογισμός δεδουλευμένης βάσης συμπεριλαμβάνει όλες τις αποφάσεις εφαρμογής των κυβερνητικών πολιτικών, καθώς και τους τρόπους υλοποίησής τους. Κατά συνέπεια για κάθε κυβερνητική πολιτική που υιοθετείται θα πρέπει να έχουν ήδη προβλεφθεί οι πόροι και οι δαπάνες που απαιτούνται για την υλοποίησή της. Άλλωστε σε κάθε περίπτωση η ψήφιση του προϋπολογισμού με τις απαραίτητες πιστώσεις αποτελεί συνήθως κείμενο τυπικού νόμου στο οποίο δεν χωρεί αμφισβήτηση και φυσικά ούτε υπέρβαση.

Στο σημείο αυτό σημειώνεται ότι η κατανομή και διαχείριση των πιστώσεων ακολουθεί τους κανόνες της οικονομικής, λειτουργικής και διοικητικής ταξινόμησης που είναι αποδεκτοί και ακολουθούμενοι σε ευρωπαϊκό και διεθνές επίπεδο, έτσι ώστε

πρακτικών. Το ανωτέρω θέμα έγινε αντιληπτό και καταγράφηκε άλλωστε και από το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο³² όπου αναφερόταν χαρακτηριστικά ότι “οι κυβερνήσεις που χρησιμοποιούσαν ταμειακή βάση για τον προϋπολογισμό τους κάνοντας παράλληλα χρήση της απλής ταμειακής λογιστικής και αποδεχόμενες έναν ευρύτερο και πιο χαλαρό ορισμό του δημοσίου χρέους τους επηρέαζαν αρνητικά τα ελλείμματά τους χρησιμοποιώντας κακές πρακτικές όπως τη διατήρηση του αμετάβλητου στο χρέος τους, την αναβολή των ημερομηνιών πληρωμών με διάφορους τρόπους, την καθυστέρηση πληρωμών δαπανών, φόρων κλπ.”

Η χρήση του δεδουλευμένου στις προβλέψεις του προϋπολογισμού σύμφωνα πάντοτε με τους διεθνείς κανόνες και τα διεθνή λογιστικά πρότυπα θα μπορούσε να απεικονίσει με ευχέρεια, πιστότητα και ακρίβεια τις οικονομικές πολιτικές και την επίδρασή τους στα δημοσιονομικά μεγέθη κάθε χώρας. Είναι γεγονός ότι ο στόχος ενός προϋπολογισμού είναι η οικοδόμηση και η απεικόνιση με εύληπτο τρόπο των πολιτικών της εκάστοτε κυβέρνησης σε ετήσια βάση. Ωστόσο, οι πολιτικές αυτές προκειμένου να έχουν μετρήσιμο αποτέλεσμα και να μπορούν να δημιουργούν πολιτικές δεσμεύσεις για την κάθε κυβέρνηση θα πρέπει να μεταφράζονται σε στόχους δημοσιονομικής πολιτικής, είτε βραχυπρόθεσμους, είτε μακροπρόθεσμους.

Με τον τρόπο αυτό ο προϋπολογισμός παύει να είναι μια πολιτική άσκηση και αποκτά υψηλή διαδραστικότητα με τους πολίτες τους οποίους θα πρέπει να εξυπηρετεί, καθώς και δυνατότητα μέτρησης και κατανόησης του αποτελέσματος και της αποδοτικότητας κάθε εφαρμοζόμενης πολιτικής, η μέτρηση των οποίων αποτελεί μέρος της διοικητικής διαδικασίας. Η μέτρηση και αποτύπωση των αποτελεσμάτων κατά συνέπεια είναι πιο αξιόπιστη, συνεπέστερη και πιο κατανοητή όταν ο προϋπολογισμός καταρτίζεται και εκτελείται σε δεδουλευμένη βάση και όχι σε ταμειακή, δεδομένου ότι οι καταρτιζόμενες δημοσιονομικές αναφορές σύμφωνα με τα διεθνώς εφαρμοζόμενα λογιστικά πρότυπα εστιάζουν περισσότερο στην οικονομική βάση των παρουσιαζόμενων πολιτικών στον προϋπολογισμό και στις δράσεις και δραστηριότητες που προκαλούν τις ταμειακές ροές και όχι στη διαχείριση των ιδίων των ταμειακών ροών και συναλλαγών. Με τον τρόπο αυτό γίνονται πιο κατανοητές οι

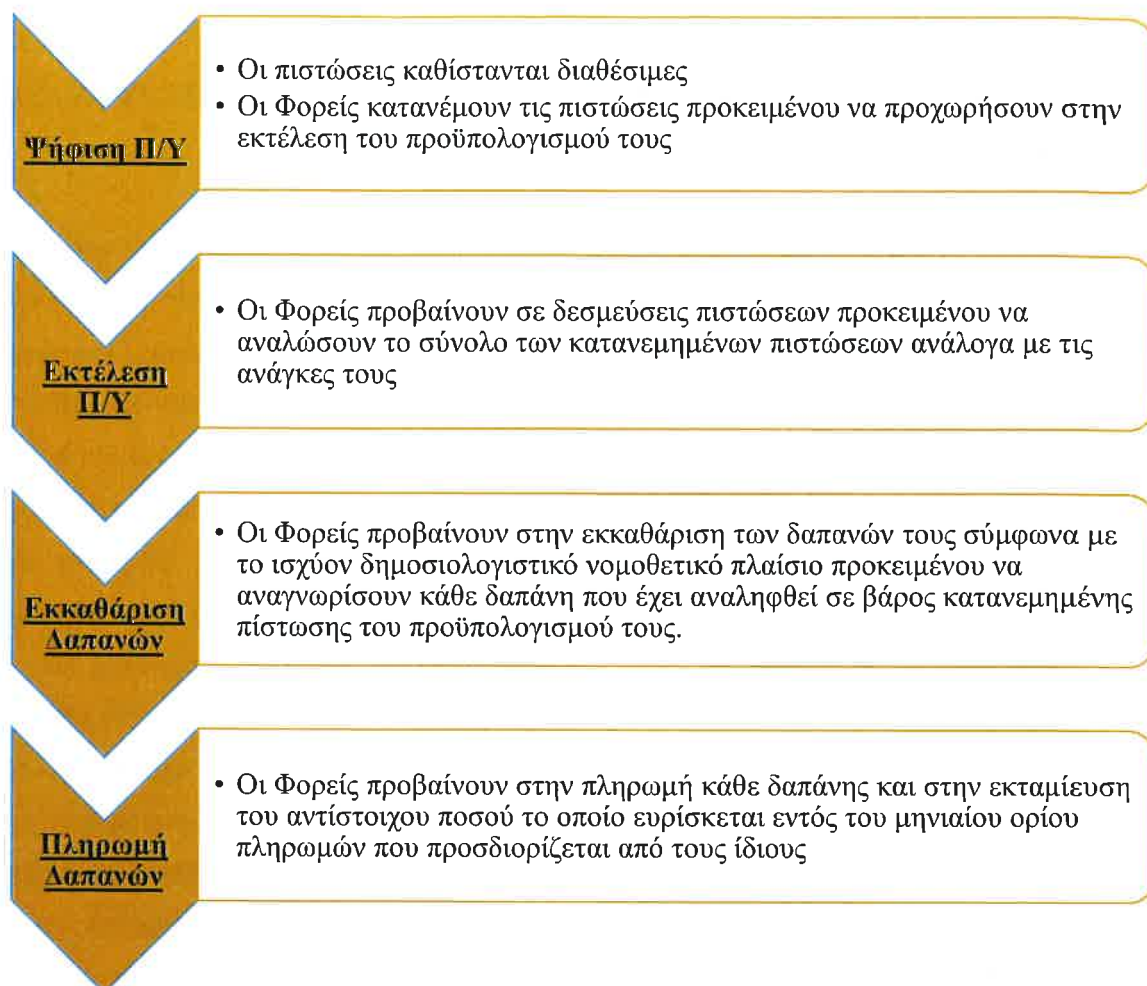
³² Fiscal Monitor, ΔΝΤ, 2011

πολιτικής πραγματικότητας. Το μέγεθος και ο τρόπος του συμβιβασμού αυτού εξαρτάται από το υφιστάμενο πολιτικό σύστημα σε κάθε χώρα και κυρίως από το συσχετισμό δυνάμεων που επικρατεί³³. Ένας ακόμη προβληματισμός που επικρατεί για τον προϋπολογισμό αναφέρεται στο αν θα ακολουθείται η διαδικασία «από πάνω προς τα κάτω» ή «από κάτω προς τα πάνω». Στην πρώτη περίπτωση οι πιστώσεις και η κατά προτεραιότητα κατανομή τους προσδιορίζεται από την Κεντρική πολιτική εξουσία και οι Φορείς της Κεντρικής Διοίκησης έχουν την υποχρέωση της κατανομής μεταξύ προκαθορισμένων ορίων.

Στη δεύτερη περίπτωση οι Φορείς της Γενικής Κυβέρνησης παίζουν έναν κεντρικό ρόλο στον προσδιορισμό των αναγκών τους και στον τελικό προσδιορισμό των ορίων και των πιστώσεων του προϋπολογισμού. Σε κάθε περίπτωση στη διαδικασία του “top-down Budgeting”, που άλλωστε είναι και η εφαρμοζόμενη στη χώρα μας, οι Φορείς της Κεντρικής Διοίκησης ενδέχεται να μην μπορούν να εφαρμόσουν όλες τις πολιτικές και τις δράσεις που έχουν σχεδιάσει, ωστόσο με τον τρόπο αυτό εξασφαλίζεται η ανάληψη των πιστώσεων εντός συγκεκριμένων ορίων και η αποφυγή δημοσιονομικών εκτροχιασμών στη χρηματοδότηση των αναγκών.

³³ Accounting for Governments: From Budget to Audit, M. Parry & J. Hughes, 2019

Σχήμα 9: Τέσσερα αναγνωρισμένα στάδια εκτέλεσης του προϋπολογισμού



Παρά το γεγονός ότι η δεδολευμένη βάση στα συστήματα του ιδιωτικού τομέα έχει εγκαθιδρυθεί εδώ και πάρα πολλά χρόνια, αιώνες ίσως θα μπορούσε να πει κανείς, η ταμειακή βάση απεικόνισης του προϋπολογισμού έχει παραμείνει αρκετά ισχυρή σε πολλές χώρες. Οι προσπάθειες των μεταρρυθμίσεων που έχουν γίνει αφορούν κυρίως τη μετάβαση στη λογιστική δεδολευμένης βάσης. Ο κύριος λόγος σε αυτό είναι ότι οι κυβερνήσεις θέλουν να γνωρίζουν μέσω του συστήματος λογιστικής καταγραφής πόσα χρήματα μπορούν να δαπανήσουν εντός των ορίων του προϋπολογισμού τους προκειμένου να διατηρούν τη δημοσιονομική πειθαρχία στα οικονομικά τους.

Ωστόσο, πρέπει να τονισθεί ότι η εξασφάλιση της μη κατασπατάλησης πόρων δεν αφορά την κατάρτιση του προϋπολογισμού σε ταμειακή βάση αλλά των έλεγχου της

παρουσιάζεται παρακάτω³⁵ σε έρευνα η οποία διεξήχθη από την εταιρεία PwC για λογαριασμό του Συμβουλίου των EPSAS.

Η μελέτη αυτή είχε στόχο να αποτυπώσει το βαθμό ωριμότητας των λογιστικών συστημάτων των χωρών της ΕΕ και να προσπαθήσει να διερευνήσει το πιθανό κόστος που η μεταρρύθμιση των συστημάτων αυτών θα είχε για τις χώρες – μέλη. Η σύγκριση των μεγεθών έγινε το 2018 στη βάση προηγούμενης μελέτης της ίδιας εταιρείας για λογαριασμό της Ευρωπαϊκής Επιτροπής για τη EUROSTAT το 2014. Όπως φαίνεται από τα ευρήματα της μελέτης αυτής πολλές χώρες έκαναν σημαντικά βήματα στη λογιστική τους μεταρρύθμιση σε όλους τους υποτομείς της Γενικής Κυβέρνησης, γεγονός που αποτυπώνεται στους σχετικούς πίνακες. Η μελέτη περιέχει και προβλέψεις για το σημείο ωριμότητας στο οποίο θα είναι οι χώρες – μέλη από το 2018 έως το 2025. Συνολικά, τα ευρήματα δείχνουν ότι ο μέσος βαθμός ωριμότητας των χωρών από το 2014 στο 2018 αυξήθηκε σε κάθε υποτομέα ως εξής:

- στην Κεντρική Κυβέρνηση από 51% σε 65%
- στην Κεντρική Διοίκηση από 43% σε 54%
- στην Τοπική Αυτοδιοίκηση από 65% σε 73%
- στους Οργανισμούς Κοινωνικής Ασφάλισης από 54% σε 57%

Οι επιδόσεις αυτές αναμένεται να είναι αυξημένες από το 2018 στο 2025. Πιο αναλυτικά και με αναφορά στον υποτομέα κάθε χώρας – μέλους η ωριμότητα αποτυπώνεται στους δύο επόμενους πίνακες.

³⁵ Consultation prior to the EPSAS Working Group meeting to be held in autumn 2020, EPSAS WG 20/07rev, Luxembourg, 23 November 2020

Πίνακας 13

Βαθμός ωριμότητας λογιστικών συστημάτων ανά χώρα και υποτομέα (Accounting maturity by country and government sector) Μελέτη PwC 2018 (αναμενόμενες τιμές για το 2025)					
	Κεντρική Κυβέρνηση	Κεντρική Διοίκηση	Τοπική Αυτοδιοίκηση	Οργανισμοί Κοινωνικής Ασφάλισης	Γενική Κυβέρνηση
Βέλγιο	79%	76%	74%	59%	72%
Βουλγαρία	76%		76%	70%	74%
Τσεχία	85%		85%	72%	83%
Δανία	80%		71%	72%	76%
Γερμανία	23%	31%	58%	31%	33%
Εσθονία	91%		91%	87%	90%
Ιρλανδία	57%		71%		58%
Ελλάδα	88%		96%	12%	62%
Ισπανία	78%	79%	80%	65%	75%
Γαλλία	90%		82%	92%	89%
Κροατία	66%		69%	42%	60%
Ιταλία	76%		74%	14%	56%
Κύπρος	89%		82%	87%	89%
Λετονία	93%		98%	91%	94%
Λιθουανία	91%		91%	75%	87%
Λουξεμβούργο	23%		11%	67%	36%
Ουγγαρία	71%		71%	57%	67%
Μάλτα	92%		94%		92%
Ολλανδία	38%		58%	78%	55%
Αυστρία	77%	73%	73%	61%	72%
Πολωνία	72%		72%	59%	68%
Πορτογαλία	100%	95%	99%	64%	91%
Ρουμανία	75%		75%	37%	65%
Σλοβενία	72%		72%	34%	59%
Σλοβακία	83%		83%	68%	78%
Φινλανδία	77%		85%	67%	77%
Σουηδία	84%		84%	71%	82%
Ηνωμένο Βασίλειο	96%		93%		95%

6. Μεθοδολογία έρευνας

6.1.Εισαγωγή

Η μεθοδολογία της έρευνας αναφέρεται στις διαδικασίες και τις μεθόδους που εφαρμόζονται προκειμένου να διεξαχθεί μια ερευνητική εργασία. Στη διεξαγωγή της έρευνας χρησιμοποιούνται ορθές πρακτικές, τεχνικές και διεργασίες οι οποίες σε συνδυασμό με το επιστημονικό ερώτημα προς διερεύνηση σκοπό έχουν την τεκμηρίωση των συμπερασμάτων της έρευνας.

Σύμφωνα με τις απόψεις της Παρασκευοπούλου – Κόλλια³⁶ οι ποσοτικές μέθοδοι αναλύουν την ποσότητα εμφάνισης του φαινομένου που εξετάζεται, μέσα από πλήθος δεδομένων, που έχουν θετικιστικό υπόβαθρο και βασίζονται σε στατιστικές αναλύσεις και παραμέτρους επί μεγάλων συνόλων δείγματος. «Οι παράμετροι αυτές παίρνουν τη μορφή μεταβλητών και η συσχέτισή τους, που ελέγχεται εμπειρικά, παίρνει τη μορφή υποθέσεων. Οι περιπτώσεις, που περιλαμβάνονται στην έρευνα, δεν εξετάζονται στην ολότητά τους, αλλά μόνον σε σχέση με εκείνες τις παραμέτρους, η συσχέτιση των οποίων ερευνάται»³⁷. Οι ποιοτικές μέθοδοι αναφέρονται στο είδος και στο συγκεκριμένο χαρακτήρα του υπό εξέταση φαινομένου³⁸. Τα δεδομένα συγκεντρώνονται συνήθως στο φυσικό τους πλαίσιο-περιβάλλον, βασίζονται στη μεθοδολογικά ελεγχόμενη ματιά του ερευνητή³⁹ και επιδιώκουν να αναδείξουν την πραγματικότητα που ισχύει για το φαινόμενο και τα υποκείμενα που λαμβάνουν μέρος στην έρευνα. Οι ποιοτικές μέθοδοι είναι φυσικές⁴⁰ και μοιάζουν περισσότερο

³⁶ <http://epublishing.ekt.gr>, Open Education The Journal for Open and Distance Education and Educational Technology Volume 15, Number 2, 2019 Section one

³⁷ Κ. Τσιώλης, Σερντεδάκης, Ερευνητικές Υποδομές και Δεδομένα στην Εμπειρική Κοινωνική Έρευνα. Ζητήματα καταγραφής, 2011, Εκδόσεις Νήσος.

³⁸ Jean Hailes Research Qualitative research methods: when to use them and how to judge them, Human Reproduction, Vol.31, No.3 pp. 498–501, 2016

³⁹ Flick, U., Kardorff, E. and Steinke, I. (2004) A Companion to Qualitative Research. Sage Publications, London

⁴⁰ Given, 2008; Hughes, 2012

Πίνακας 14	
Σύγκριση ποσοτικών και ποιοτικών μεθόδων ⁴⁵	
Ποσοτικές Μέθοδοι	Ποιοτικές Μέθοδοι
1.Το κύριο ενδιαφέρον των ποσοτικών μεθόδων εστιάζεται στο γενικό και καθολικό των κοινωνικών φαινομένων.	1.Το κύριο ενδιαφέρον των ποιοτικών μεθόδων εστιάζεται στην περιγραφή και κατανόηση της μοναδικότητας της ανθρώπινης εμπειρίας, της βιωματικής πραγματικότητας (του βίκοσμου) των υποκειμένων, στην ιδιαιτερότητα της συνείδησης και των βιωμάτων τους.
2. Στόχος των ποσοτικών μεθόδων είναι η εξήγηση των ανεξάρτητων από το υποκείμενο αιτιών ενός συμβάντος με βάση το «παράδειγμα»: αίτιο-αιτιατό, αίτιο-αποτέλεσμα	2. Στόχος των ποιοτικών μεθόδων είναι η κατανόηση ενός συμβάντος στο πλαίσιο της ολότητας της κοινωνικής ζωής με βάση το «παράδειγμα» ολότητα-μέρος
3.Στόχος των ποσοτικών μεθόδων είναι η διατύπωση καθολικών νόμων. Οι κοινωνικές επιστήμες θεωρούνται εδώ ότι είναι από τη βάση τους νομοθετικές	3.Στόχος των ποιοτικών μεθόδων είναι η διατύπωση επιμέρους νόμων. Οι κοινωνικές επιστήμες θεωρούνται εδώ ότι είναι από τη βάση τους ιδιογραφικές.
4.Το κυρίαρχο εργαλείο των ποσοτικών μεθόδων είναι η ποσοτική ανάλυση και μέτρηση.	4.Το κυρίαρχο εργαλείο των ποιοτικών μεθόδων είναι η πλαίσιοθετημένη κατανόηση και σύνθεση
5.Το κυρίαρχο μοντέλο είναι το εξηγητικό υποθετικό - απαγωγικό μοντέλο.	5.Το κυρίαρχο μοντέλο είναι το ερμηνευτικό post factum μοντέλο.
6.Βασικό εργαλείο των ποσοτικών μεθόδων είναι η γλώσσα των μαθηματικών (π.χ. συντελεστές συνάφειας)	6.Βασικό εργαλείο των ποιοτικών μεθόδων είναι ο λόγος, ο διάλογος και η επιχειρηματολογία (ερμηνευτική).

⁴⁵ Φ.Τσαρη, Μ.Πουρκός, Ποιοτική Μεθοδολογία Έρευνας, www.kallipos.gr

ποια είναι η καλύτερη, η εγκυρότερη και η πιο αξιόπιστη. Σε κάθε περίπτωση δεν θα μπορούσε κανείς να υποστηρίξει ότι η ποιοτική μέθοδος δεν παράγει αξιόπιστα και έγκυρα αποτελέσματα. Η πραγματικότητα είναι ότι τα παράγει με άλλη προσέγγιση από αυτήν της ποσοτικής μεθόδου, ενώ σε καμία περίπτωση δεν θα μπορούσε κανείς να υποστηρίξει ότι η ποιοτική προσέγγιση είναι επικουρική της ποσοτικής προσεγγίσεως. Όπως γίνεται αντιληπτό τα παραγόμενα αποτελέσματα της έρευνας διαφοροποιούνται ανάλογα με τη μέθοδο που χρησιμοποιείται χωρίς να μπορεί κανείς να υποστηρίξει ότι η μία προσέγγιση είναι εγκυρότερη από την άλλη.

6.2.Συνέντευξη: Είδη & τύποι συνεντεύξεων

Σύμφωνα με την υφιστάμενη αρθρογραφία⁴⁶ υπάρχουν δύο βασικά τα οποία συναντώνται οριζόντια σε όλες τις περιπτώσεις και είναι τα εξής :

1. «Οι τύποι των συνεντεύξεων είναι συχνά τόσοι όσες και ο πηγές στις οποίες μπορεί να ανατρέξει κανείς» και
2. «Η συνέντευξη για να είναι επιτυχής στηρίζεται στην αλληλεπίδραση συνεντευκτή και συνεντευξιαζόμενου»⁴⁷.

Σε όλες τις έρευνες καθίσταται εμφανές ότι σε κάθε συνέντευξη υφίσταται αλληλεπίδραση μεταξύ των δύο μερών, ενώ φαίνεται να μην υπάρχουν συγκλίνουσες και ενιαίες απόψεις μεταξύ των ερευνητών για τα ήδη των καταλληλότερων και πλέον ενδεδειγμένων τύπων συνεντεύξεων προκειμένου ο ερευνητής να λάβει τα επιθυμητά αποτελέσματα. Είναι δεδομένο ότι κατά τη διαδικασία της συνέντευξης ως ερευνητικό εργαλείο ο ερευνητής θα πρέπει να είναι έτοιμος να εισακούσει προσωπικές απόψεις των συνεντευξιαζόμενων, προκειμένου να συνθέσει πληροφορίες που θα είναι όσο το δυνατόν πιο ακριβείς⁴⁸. Η συνέντευξη ως ερευνητικό εργαλείο

⁴⁶ Cohen, L., Manion, L. & Morrison, K. (2008). Μεθοδολογία εκπαιδευτικής έρευνας, Εκδ. Μεταίχμιο

⁴⁷ Χαλικιάς, Μ., Λάλου, Π., Μανωλέσου, Α., 2015, Μεθοδολογία έρευνας και εισαγωγή στη Στατιστική Ανάλυση Δεδομένων με το IBM SPSS STATISTICS. Σύνδεσμος Ελληνικών Ακαδημαϊκών Βιβλιοθηκών.

⁴⁸ Flick, U., Von Kardorff, E., & Steinke, I., 2004, What is qualitative research? An introduction to the field. A companion to qualitative research

δόμησης ή τυποποίησης της συνέντευξης από τους ερευνητές, μπορούμε να διακρίνουμε την ημιδομημένη και τη μη δομημένη ποιοτική συνέντευξη. Σε αυτούς τους τύπους συνέντευξης οι ερευνητές επιδιώκουν να παράγουν όσο το δυνατόν πλουσιότερο ερευνητικό υλικό δίνοντας την ευκαιρία στους συμμετέχοντες στην έρευνα να μιλήσουν για τις αντιλήψεις τους, τις σκέψεις τους ή τις εμπειρίες τους ελεύθερα και σε βάθος (Robson, 2007). Η ημιδομημένη συνέντευξη εις βάθος αποτελείται από ένα σύνολο προκαθορισμένων, κατά κάποιον τρόπο, ερωτήσεων και χρησιμοποιείται συχνά από νέους ποιοτικούς μελετητές ώστε να έχουν έναν οδηγό για τα θέματα που θεωρούν ότι είναι σημαντικά να καλύψουν στο πλαίσιο της συνέντευξης. Χρειάζεται να σημειωθεί εδώ ότι ο συγκεκριμένος τύπος συνέντευξης παρουσιάζει ευελιξία: α) ως προς την τροποποίηση του περιεχομένου των ερωτήσεων ανάλογα με τον ερωτώμενο, β) ως προς την εμβάθυνση σε κάποια θέματα με συμμετέχοντες που κρίνονται κατάλληλοι, γ) ως προς τη σειρά με την οποία τίθενται οι ερωτήσεις και δ) ως προς την πρόσθεση ή αφαίρεση ερωτήσεων ή θεμάτων για συζήτηση. Η μη δομημένη συνέντευξη είναι ανοικτή και δεν περιλαμβάνει προκαθορισμένες ερωτήσεις, αλλά ευρείες θεματικές πάνω στις οποίες οι συμμετέχοντες στην έρευνα καλούνται να μιλήσουν ή να τοποθετηθούν ελεύθερα και με τους δικούς τους όρους. Ειδικότερα, ο ερευνητής σχηματίζει συνήθως έναν κατάλογο από 7 ή 8 θέματα τα οποία θεωρεί σημαντικά και πάνω στα οποία σχηματίζεται η διάδραση μεταξύ του συνεντευκτή και των συμμετεχόντων στην ερευνητική διαδικασία. Ιδιαίτερα σημαντικό πλεονέκτημα στη συγκεκριμένη προσέγγιση αποτελεί η ανάδειξη νέων θεμάτων μέσα από τον λόγο των ίδιων των συμμετεχόντων, τα οποία δεν είχαν προκαθοριστεί από τους ερευνητές (Mason, 2009· Robson, 2007). Η πλήρως δομημένη συνέντευξη δεν χρησιμοποιείται σχεδόν καθόλου στην ποιοτική έρευνα, καθώς βασίζεται σε αυστηρά προκαθορισμένες ερωτήσεις ως προς το περιεχόμενο, τη διατύπωση και τη σειρά με την οποία τίθενται οι ερωτήσεις και δεν επιτρέπει τη συλλογή δεδομένων σε βάθος ή την ανάδειξη νέων θεμάτων. Η αξιοποίηση κυρίως ανοικτών ερωτήσεων αποτελεί τη μόνη ουσιαστική διαφορά από ένα ερωτηματολόγιο δειγματοληπτικής έρευνας που χρησιμοποιεί συνεντεύξεις (Robson, 2007).

τεκμηριώσουν τις ανάγκες και την εφαρμογή τους από ανθρώπους που συμμετέχουν στη διαδικασία του εν λόγω “γίγνεσθαι”.

Στην παρούσα εργασία τα εμπειρικά δεδομένα που καταγράφονται προέρχονται από την έρευνα που διεξήχθη στο πλαίσιο εκπόνησής της με βασικό ερώτημα την αποτύπωση των δεδομένων αναφορικά με την κατάσταση εφαρμογής και υιοθέτησης του προϋπολογισμού δεδουλευμένης βάσης στον ευρωπαϊκό χώρο και κυρίως τη χώρα μας. Προτιμήθηκε η δομημένη συνέντευξη έτσι ώστε οι ερωτήσεις να είναι κοινές για όλους τους συμμετέχοντες στην έρευνα και να είναι δυνατή η εξαγωγή συμπερασμάτων και τεκμηριώσεων ανάλογα με την εμπειρία του καθενός από αυτούς.

Η βασική παράμετρος των ερωτημάτων που τέθηκε ήταν η ύπαρξη πλεονεκτημάτων από την εφαρμογή του προϋπολογισμού δεδουλευμένης βάσης, καθώς και η “χάραξη” των βημάτων της πορείας που θα πρέπει να ακολουθήσει η χώρα μας για την εφαρμογή του. Ακολουθήθηκε η ποιοτική μέθοδος, διότι θεωρήθηκε καταλληλότερη αναφορικά με τη συγκέντρωση πληροφοριών και στοιχείων για το θέμα που εξετάζεται στην παρούσα εργασία. Διεξήχθησαν συνεντεύξεις βασισμένες σε δομημένες ερωτήσεις, δια των οποίων συγκεντρώθηκε πραγματολογικό υλικό μέσω των συνεντεύξεων με στελέχη της διοίκησης και υπαλλήλους. Οι ερωτώμενοι ήταν ανώτερα και ανώτατα στελέχη της διοίκησης τα οποία σε κάθε περίπτωση είχαν συμμετοχή μέσω της καθημερινότητας στην εργασία τους με το θέμα της παρούσας εργασίας.

Τα ευρήματα της έρευνας παρουσιάζονται στο επόμενο κεφάλαιο.

7. Συμπεράσματα

7.1.Ευρήματα έρευνας

Οι ερωτηθέντες είναι στελέχη του κρατικού μηχανισμού διοίκησης στη χώρα μας. Ερωτήθηκαν 5 ανώτατα στελέχη του μηχανισμού αυτού και 5 στελέχη που χειρίζονται σε καθημερινή βάση θέματα προϋπολογισμού και λογιστικής στην ελληνική δημόσια διοίκηση. Οι απαντήσεις τους οδήγησαν στα εξής συμπεράσματα:

1. Ο προϋπολογισμός είτε είναι ταμειακής είτε δεδουλευμένης βάσης, αποτελεί πάνω απ' όλα τη θεσμική εξουσιοδότηση για την άντληση και τη δαπάνη πόρων για συγκεκριμένες κρατικές λειτουργίες και πολιτικές. Ως εκ τούτου η εκτέλεσή του άπτεται και θεμάτων, όπως η νομιμότητα, κανονικότητα και άλλες αρχές που διέπουν τον προϋπολογισμό και την εκτέλεσή του. Σε κάθε περίπτωση ο προϋπολογισμός δεδουλευμένης βάσης μπορεί να αποτελέσει ένα πιο περιεκτικό και πιο αποτελεσματικό διαχειριστικό εργαλείο. Η υιοθέτηση του προϋπολογισμού δεδουλευμένης βάσης θα μπορούσε ενδεχομένως να επιτύχει σε μέγιστο βαθμό το επίπεδο της λογοδοσίας πάντα σε συνδυασμό με την εφαρμογή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση αλλά και το όσο δυνατόν καλύτερη υλοποίηση και εφαρμογή ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Αναφορικά με τη λογοδοσία ως έννοια της δημοσιονομικής διαχείρισης σε ταμειακή βάση αυτή αναφέρεται σε θέματα οικονομικότητας, αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας των πολιτικών που εξουσιοδοτήθηκαν μέσω του προϋπολογισμού, ενώ η λογοδοσία βάσει της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης δεδουλευμένης βάσης μπορεί να αρκестεί στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και, πέραν της οικονομικότητας, αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας να ενδιαφερθεί για τις επιπτώσεις που η εκτέλεσή τους έχει πάνω στα στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, και σε τελευταία ανάλυση πάνω στη χρηματοοικονομική επίδοση, τη χρηματοοικονομική θέση και τις χρηματορροές του κράτους. Δεδομένου ότι η δεδουλευμένη βάση όχι μόνον δεν καταργεί αλλά εμπεριέχει την ταμειακή βάση, η δεδουλευμένη βάση θα βοηθήσει στην εξέλιξη και ανάπτυξη της λογοδοσίας αναφορικά

δεδουλευμένης βάσης θα πρέπει να αφορά την εφαρμογή αρχικά στην Κεντρική Διοίκηση και μετά στη Γενικής Κυβέρνησης.

4. Τα IPSAS δεν είναι κάτι άλλο παρά μια διεθνώς αποδεκτή προσαρμογή και επέκταση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης του ιδιωτικού τομέα (IFRS), με στόχο να αντιμετωπισθούν και οι ιδιαιτερότητες του Δημόσιου Τομέα (π.χ. μη ανταλλακτικές συναλλαγές). Πριν ωριμάσουν τα IPSAS, κράτη, που πρωτοπόρησαν στη δεδουλευμένη λογιστική του Δημόσιου Τομέα, έκαναν δικές τους προσαρμογές των IFRS, οι οποίες πολλές φορές χαρακτηρίστηκαν ως public sector IFRS, π.χ. Ηνωμένο Βασίλειο, Νέα Ζηλανδία, κ.α. Λίγο πολύ κάθε κράτος που εφαρμόζει IPSAS κάνει και κάποιες δικές του προσαρμογές, είτε γιατί σε κάποιες περιπτώσεις τα IPSAS προσφέρουν επιλογές, είτε για άλλους, πολλές φορές καθαρά πρακτικούς λόγους. Κατ' αναλογία και τα EPSAS, θέλουν για λόγους συγκρισιμότητας να προσφέρουν μια κοινή Ευρωπαϊκή προσαρμογή και ερμηνεία των IPSAS. Η τάση που επικρατεί τα τελευταία χρόνια είναι η Λογιστική να ακολουθεί τη δεδουλευμένη βάση υιοθετώντας τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (π.χ. IPSAS), διατηρώντας όμως τον Προϋπολογισμό σε Ταμειακή ή Τροποποιημένη Ταμειακή Βάση. Λόγω των ιδιαιτεροτήτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης από το 2013 έχει ξεκινήσει πρωτοβουλία για τη σταδιακή έκδοση και υιοθέτηση των Ευρωπαϊκών Λογιστικών Προτύπων του Δημοσίου Τομέα (EPSAS) από τα κράτη-μέλη (member states) έτσι ώστε στα επόμενα 5 – 7 έτη να υφίσταται πλέον το πρώτο ολοκληρωμένο σετ ευρωπαϊκών προτύπων. Στη χώρα μας από το 2019 υπάρχει δέσμευση για την υιοθέτηση της Λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση στηριζόμενη σε Διεθνή Λογιστικά πρότυπα, έχοντας εκδώσει ήδη τις πρώτες 4 Λογιστικές Πολιτικές και το εννοιολογικό Πλαίσιο, καταρχάς στην Κεντρική Διοίκηση και κατόπιν στις οντότητες της Γενικής Κυβέρνησης. Κάτι αντίστοιχο έχουν ακολουθήσει όλες οι ανεπτυγμένες χώρες (ΗΠΑ, ΗΒ, Νέα Ζηλανδία, Αυστραλία και οι περισσότερες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης πλην της Γερμανίας). Η ανάγκη για δημιουργία Λογιστικών Προτύπων έγινε επιτακτική τις τελευταίες δεκαετίες κυρίως στις ανεπτυγμένες και αναπτυσσόμενες χώρες, ακολουθώντας τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRS) που εφαρμόζονται στον Ιδιωτικό Τομέα, προκειμένου να αυξηθεί η λογοδοσία του Δημόσιου Τομέα και κυρίως να είναι πιο αξιόπιστοι οι δείκτες επίδοσης,

συνήθους τρόπου λήψης αποφάσεων σύμφωνα με τις εφαρμοζόμενες πρακτικές του ταμειακού προϋπολογισμού. Προκειμένου να υιοθετηθεί ο δεδουλευμένος προϋπολογισμός απαιτείται κατά βάση πολιτική δέσμευση για να εφαρμοστούν σε βάθος χρόνου οι απαιτούμενες μεταρρυθμίσεις. Απαιτείται επίσης να έχουν γίνει κατανοητά με σαφήνεια τα οφέλη που αναμένονται από μια τέτοιου μεγέθους μεταρρύθμιση στις διοικητικές και δημοσιονομικές διαδικασίες του κράτους, ενώ παράλληλα απαιτείται να έχουν δημιουργηθεί οι βασικές υποδομές τόσο σε γνωσιακό όσο και σε τεχνικό, νομικό, διοικητικό και διαδικαστικό επίπεδο που θα μπορέσουν να φιλοξενήσουν την υιοθέτηση μιας μεταρρύθμισης αυτού του μεγέθους. Απαραίτητο επίσης είναι η τήρηση ρεαλιστικού και δεσμευτικού χρονοδιαγράμματος, καθώς και η ύπαρξη ενός ικανού αριθμού διοικητικών δημόσιων υπαλλήλων με ισχυρό κίνητρο, διάθεση και ικανότητα για να εφαρμόσουν τις εν λόγω μεταρρυθμίσεις. Τέλος, είναι δεδομένο ότι θα πρέπει να έχουν εξασφαλιστεί και οι απαραίτητοι πόροι για την ολοκλήρωση ενός τέτοιου εγχειρήματος, αφού είναι απαραίτητη σε μεγάλη έκταση η μεταρρύθμιση όλων των λογισμικών συστημάτων.

Η ανάλυση συνήθως για τον προϋπολογισμό δεδουλευμένης βάσης επικεντρώνεται σε θέματα όπως η καταλληλότερη κατανομή των πιστώσεων, η οικονομική ταξινόμηση, η λογιστική αποτύπωση λογιστικών γεγονότων όπως οι αποσβέσεις, οι αγορές παγίων, η αποτύπωση των παγίων κεφαλαίων και η σχέση με τα αντίστοιχα μεγέθη και κόστη που παρουσιάζονται στον προϋπολογισμό επιδόσεων ή προϋπολογισμό προγραμμάτων. Στα θέματα αυτά και όχι μόνο βρίσκονται διαφορές μεταξύ του προϋπολογισμού δεδουλευμένης και ταμειακής βάσης. Ωστόσο, μεγάλο μέρος από τα ζητήματα αυτά αποτελούν παράλληλα αντικείμενο της δεδουλευμένης λογιστικής και των υιοθετούμενων λογιστικών πρακτικών κυρίως κατά το μέρος που αφορά τις δημοσιονομικές και χρηματοοικονομικές αναφορές. Κατά συνέπεια, γίνεται κατανοητό ότι ένα μεγάλο μέρος από αυτά τα ζητήματα θα λυθούν με την πλήρη υιοθέτηση της λογιστικής δεδουλευμένου στο δημόσιο τομέα.

Το ερώτημα όμως στο οποίο θα πρέπει να επικεντρώσουμε είναι η ουσία της έννοιας και της αναγκαιότητας υιοθέτησης του δεδουλευμένου προϋπολογισμού ως προς την δυνατότητα που προσφέρει ώστε να λαμβάνονται ουσιαστικές οικονομικές αποφάσεις, να αποτυπώνει μετρήσεις για το κόστος και την αποδοτικότητα – αποτελεσματικότητα των εφαρμοζόμενων πολιτικών, καθώς και για τη δυνατότητα

Ενδεικτική βιβλιογραφία

Ελληνική βιβλιογραφία & Αρθρογραφία

Βαβούρας Ι., 2019, Οικονομική Πολιτική, Αθήνα, εκδ.Παπαζήση

Έκθεση αποτελεσμάτων. (2018) 39th Annual Meeting of the OECD Senior Budget Officials. Γενικό Λογιστήριο του Κράτους.

Έκθεση ΟΟΣΑ. (2008). Προϋπολογισμός στην Ελλάδα. Συστάσεις.

Ίσαρη Φ., Πουρκός Μ., Ποιοτική Μεθοδολογία Έρευνας, www.kallipos.gr

Καρούτα Γ., 2018, «Η σημασία της λογιστικής πληροφορίας στους δημόσιους Οργανισμούς», διπλωματική εργασία, Πανεπιστήμιο Πειραιώς.

Κοέν Σ., Καρατζήμας Σ., «Λογιστική Δημόσιου Τομέα, Τάσεις και Πρακτικές», 2020, Εκδ. ΟΠΑ (ΑUEB)

Λαγουμιντζής, Γ., Βλαχόπουλος, Γ., & Κουτσογιάννης, Κ. (2015). Μεθοδολογία της έρευνας στις επιστήμες υγείας, Σύνδεσμος Ελληνικών Ακαδημαϊκών Βιβλιοθηκών

Μανεσιώτης Β., 2013 Το νέο πλαίσιο οικονομικής και δημοσιονομικής διακυβέρνησης στην Ευρωζώνη και στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

Παπαγεωργίου, Π., 1998, Μέθοδοι στην Κοινωνιολογική Έρευνα. Εκδόσεις Τυπωθήτω.

Παπαηλίας Θ., 2015, Οικονομία και Κοινωνία. Εκδ. ΚΡΙΤΙΚΗ

Παπαηλίας Θ., 2018, Παραδόσεις Πολιτικής Οικονομίας, εκδ. ΚΡΙΤΙΚΗ

Παπαλύρας Ν., 2019, «Η διπλογραφική λογιστική στη Γενική Κυβέρνηση», διπλωματική εργασία ΕΑΠ.

Παππάς, Θ., 2002, «Η μεθοδολογία της επιστημονικής έρευνας στις ανθρωπιστικές επιστήμες», Εκδόσεις Καρδαμίτσα.

Παρασκευόπουλος Ι., 1999, «Ερωτηματολόγιο διαπροσωπικής και ενδοπροσωπικής προσαρμογής», Ελληνικά Γράμματα.

- Dilthey, V., 1977, Descriptive psychology and historical understanding. The Hague: Nijhoff.
- Enhanced Surveillance Report. GREECE. European Commission. (2019).
- Exposure Draft 65. (2018). Improvements to IPSAS, 2018. IPSASB
- European Commission, EPSAS WG 20/07rev, Consultation prior to the EPSAS Working Group meeting to be held in autumn 2020, Luxembourg, 23 November 2020
- Expertise France, Hellenic Republic & European Commission, “Implementing Accrual Accounting in the Public Sector”, CFO training lectures, June 2021
- Flick, U., Kardorff, E. and Steinke, I. (2004) A Companion to Qualitative Research. Sage Publications, London
- Finlay, L., & Gough, B., 2008, Reflexivity: A practical guide for researchers in health and social sciences. John Wiley & Sons. inlay & Gough, 2008
- Flick, U., Von Kardorff, E., & Steinke, I., 2004, What is qualitative research? An introduction to the field. A companion to qualitative research
- Given, L. M., 2008, The Sage encyclopedia of qualitative research methods. Sage publications.
- Hawkesworth, I., Bergvall, D., Emery, R. and Wehner, J. Budgeting in Greece. OECD Journal on Budgeting. Volume 2008/3, OECD 2008.
- Helden, van J. and Reichard, C. Cash or accruals for budgeting? Why some governments in Europe changed their budgeting mode and others not. OECD Journal on Budgeting. Volume 2018/1, OECD 2018.
- Hailes, J. Research Qualitative research methods: when to use them and how to judge them, Human Reproduction, 2016
- Hughes, C., 2012, Qualitative and quantitative approaches. <http://tinyurl.com/bmztxp8>
- <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/9101903/9700113/Updated-accounting-maturities-and-EPSAS-implementation-cost-June+2020.pdf>
- <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/el/sheet/>

- Robinson, M. (2009). Accrual Budgeting and Fiscal Policy. OECD Journal on Budgeting. Volume 2019/1, OECD 2019.
- Roehler C., Brittain G., Chevauchez B., Mink R., van Shaick F. and Wilkinson M. (2017). Greece. Chart of Accounts, Cash Management and Reconciliation. FAD, IMF, Technical Report.
- Schick, A. (2007). Performance Budgeting and Accrual Budgeting: Decision Rules or Analytic Tools? Volume 7, No2.
- Stuckey, H. L., 2013, Three types of interviews: Qualitative research methods in social health. Journal of Social Health and Diabetes.
- Shah A. (2007). Budgeting and Budgetary Institutions. THE WORLD BANK Washington DC.
- Warren K. and Barnes C. (2003). The impact of GAAP on Fiscal Decision Making: A review of twelve years' experience with Accrual and Output Based Budgets in New Zealand. OECD Journal on Budgeting.
- Weiss, R. S., 2004, In their own words: Making the most of qualitative interviews.

Παράρτημα

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΔΥΤΙΚΗΣ ΑΤΤΙΚΗΣ

Συνέντευξη για ερευνητικό σκοπό στο πλαίσιο εκπόνησης διπλωματικής εργασίας με θέμα «Τα πλεονεκτήματα του προϋπολογισμού δεδουλευμένης βάσης» του μεταπτυχιακού προγράμματος «Δημόσια Οικονομική και Πολιτική».

ΣΥΝΕΝΤΕΥΞΗ ΓΙΑ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΔΕΔΟΥΛΕΥΜΕΝΗΣ ΒΑΣΗΣ

ΕΡΩΤΗΣΕΙΣ

1. Το θέμα της παρούσας εργασίας για τις ανάγκες της οποίας διεξάγονται οι σχετικές συνεντεύξεις είναι η κατάρτιση του Προϋπολογισμού δεδουλευμένης βάσης, η εφαρμογή του στη χώρα μας και τα πιθανά οφέλη που μπορεί να προσφέρει. Στο πλαίσιο αυτό και με βάση το χώρο δραστηριοποίησής σας θα μπορούσατε να ορίσετε το εύρος εφαρμογής του προϋπολογισμού δεδουλευμένης βάσης στη χώρα μας σήμερα;
2. Η λογοδοσία ως έννοια της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης αναφέρεται κυρίως στην αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα των εφαρμοζόμενων πολιτικών και στην ευκρινή κατανόηση των αποτελεσμάτων αυτών από το σύνολο των πολιτών και των εμπλεκόμενων οικονομικών φορέων. Θεωρείτε ότι ο προϋπολογισμός δεδουλευμένης βάσης θα βοηθήσει στην εξέλιξη και ανάπτυξη της λογοδοσίας αναφορικά με τις εφαρμοζόμενες δημοσιονομικές πολιτικές;
3. Στην Ελλάδα, κυρίως μετά το ξέσπασμα της δημοσιονομικής κρίσης και της κρίσης χρέους, θεωρήθηκε ότι ο προϋπολογισμός ταμειακής βάσης ήταν αναγκαιότητα προκειμένου να επιτευχθεί η συγκράτηση των δαπανών.