



**Πανεπιστήμιο Δυτικής Αττικής**  
Σχολή Διοικητικών, Οικονομικών και Κοινωνικών Επιστημών  
Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής  
**«Π.Μ.Σ. «Δημόσια Οικονομική Πολιτική»**



***Η Λογιστική της δεδουλευμένης βάσης στους φορείς της  
Κεντρικής Διοίκησης τα οφέλη και οι δυσκολίες εφαρμογής της.***

***Ραψομανίκης Βασίλειος***

***Διπλωματική Εργασία υποβληθείσα στο Τμήμα Λογιστικής &  
Χρηματοοικονομικής του Πανεπιστημίου Δυτικής Αττικής για την  
απόκτηση Μεταπτυχιακού Διπλώματος Ειδίκευσης στη Δημόσια  
Οικονομική και Πολιτική.***

Αιγάλεω, 2022





***Η Λογιστική της δεδουλευμένης βάσης στους φορείς της  
Κεντρικής Διοίκησης τα οφέλη και οι δυσκολίες εφαρμογής της.***

***Ραφομανίκης Βασίλειος Α.Μ. 20037***

*Επιβλέπων: Νικόλαος Στρόμπλος, Καθηγητής, του Πανεπιστημίου Δυτικής  
Αττικής, Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής*

***Διπλωματική Εργασία υποβληθείσα στο Τμήμα Λογιστικής &  
Χρηματοοικονομικής του Πανεπιστημίου Δυτικής Αττικής για την  
απόκτηση Μεταπτυχιακού Διπλώματος Ειδίκευσης στη Δημόσια  
Οικονομική και Πολιτική.***

Αιγάλεω, 2022





**University of west Attica**  
School of Administration, Economic, and Social Sciences  
Department of Accounting & Finance  
«**M.Sc. in Public Economics and Policy**»



***The Accounting of the accrued base in the bodies of the Central Administration, the benefits and the difficulties of its implementation.***

***Rapsomanikis Vasilios A.M. 20037***

*Supervisor: Nikolaos Stroplos, Professor, University of the West Attica,  
Dept. of Accounting and Finance*

***Master Thesis submitted to the Dept. of Accounting & Finance of the University of West Attica in partial fulfilment of the requirements for the degree of M.Sc. in Public Economics and Policy***

Piraeus, Greece, 2022





## Τίτλος εργασίας

*Η Λογιστική της δεδουλευμένης βάσης στους φορείς της  
Κεντρικής Διοίκησης τα οφέλη και οι δυσκολίες εφαρμογής της.*

*Ραψομανίκης Βασίλειος Α.Μ. 20037*

## Μέλη Εξεταστικής Επιτροπής

Εγκρίθηκε από την εξεταστική επιτροπή την Πέμπτη 07 Απριλίου 2022

| A/α | ΟΝΟΜΑ ΕΠΩΝΥΜΟ       | ΒΑΘΜΙΔΑ/ΙΔΙΟΤΗΤΑ                                       | ΨΗΦΙΑΚΗ ΥΠΟΓΡΑΦΗ |
|-----|---------------------|--|------------------|
| 1   | Νικόλαος Στρόμπλος  | Διευθυντής ΕΛ.ΣΤΑΤ                                     |                  |
| 2   | Ιωάννης Βαβούρας    | Ομότιμος Καθηγητής<br>Παντείου<br>Πανεπιστημίου        |                  |
| 3   | Ανδρέας Αλεξόπουλος | Επίκουρος Καθηγητής<br>Πανεπιστήμιο Δυτικής<br>Αττικής |                  |





## ΔΗΛΩΣΗ ΣΥΓΓΡΑΦΕΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Ο κάτωθι υπογεγραμμένος **ΡΑΨΟΜΑΝΙΚΗΣ ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ** του **ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ** με αριθμό μητρώου **20037** φοιτητή του Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών **Δημόσια Οικονομική & Πολιτική** του Τμήματος **Λογιστικής & 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 11-04-2022 και έπειτα από αίτηση μου στη Βιβλιοθήκη και έγκριση του επιβλέποντα καθηγητή.

Ο Δηλών

Ραψομανίκης Βασίλειος



## **Ευχαριστίες**

Θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή μου κύριο Νικόλαο Στρόμπλο και το σύνολο του διδακτικού προσωπικού του Μεταπτυχιακού Προγράμματος για την βοήθειά τους και για τις γνώσεις που μου προσέφεραν. Επίσης, θα ήθελα να ευχαριστήσω τους συναδέλφους μου υπαλλήλους του Υπουργείου Πολιτισμού και Αθλητισμού για την συμμετοχή τους στην παρούσα έρευνα.



# ***Η Λογιστική της δεδουλευμένης βάσης στους φορείς της Κεντρικής Διοίκησης τα οφέλη και οι δυσκολίες εφαρμογής της.***

## **Περίληψη**

Η παρούσα Διπλωματική εργασία εξετάζει το ενδεχόμενο εφαρμογής λογιστικής αντίστοιχης του ιδιωτικού τομέα σε ένα φορέα κεντρικής διοίκησης και συγκεκριμένα στο Υπουργείο Πολιτισμού και Αθλητισμού. Σκοπό έχει να ερευνήσει αν η επιστήμη της λογιστικής είναι χρήσιμη σε ένα Υπουργείο όπως το Υπουργείο Πολιτισμού και Αθλητισμού και κατά πόσο μπορεί να συμβάλει στην προσπάθεια για χρηστή οικονομική διαχείριση, για εξοικονόμηση πόρων, στην βελτίωση της αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας των δημοσίων υπηρεσιών, στην παροχή άμεσης και έγκυρης πληροφόρησης των ενδιαφερόμενων και στην αξιολόγηση και διευκόλυνση του ανθρώπινου δυναμικού κατά την εκτέλεση του έργου του.

Στα επιμέρους κεφάλαια παρουσιάζονται οι βασικές αρχές και ο τρόπος λογιστικού χειρισμού των οικονομικών γεγονότων και παρουσίασης των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων ενός δημόσιου οργανισμού με βάση της αρχές της Λογιστικής επιστήμης τα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια, τα Λογιστικά Πρότυπα και τους νόμους που ισχύουν στην Ελλάδα.

Επίσης, πραγματοποιείται σύγκριση του υπάρχοντος συστήματος εκτέλεσης του προϋπολογισμού με την Γενική Λογιστική. Στόχος είναι να διερευνηθούν τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα από την χρήση της Λογιστικής στους φορείς Κεντρικής Διοίκησης του Δημόσιου τομέα, να προσδιορισθούν τα οφέλη και οι δυσκολίες εφαρμογής της, οι αναγκαίες προϋποθέσεις για την λειτουργία της και οι αλλαγές που χρειάζεται να επέλθουν.

Αντικείμενο της έρευνας αποτέλεσαν οι υπάλληλοι των οικονομικών υπηρεσιών στο Υπουργείο Πολιτισμού και Αθλητισμού που ασχολούνται με οικονομικές και λογιστικές εργασίες.



***The Accounting of the accrued base in the bodies of the Central Administration, the benefits and the difficulties of its implementation.***

**Abstract**

This thesis examines the possibility of applying accounting corresponding to the private sector in a central government body and specifically in the Ministry of Culture and Sports. It aims to investigate whether the science of accounting is useful in a Ministry such as the Ministry of Culture and Sports and whether it can contribute to the effort for sound financial management, save resources, improve the efficiency and effectiveness of public services, to provide immediate and valid information of stakeholders and in the evaluation and facilitation of human resources during the execution of its work.

The sub-chapters present the basic principles and the way of accounting for the financial events and presentation of the assets and liabilities of a public organization based on the principles of Accounting Science, the Sectoral Accounting Plans, the Accounting Standards, and the laws that are in force in Greece.

Also, a comparison is made of the existing budget execution system with General Accounting. The aim is to investigate the advantages and disadvantages of the use of Accounting in the Central Administration of the Public Sector, to identify the benefits and difficulties of its implementation, the necessary conditions for its operation, and the changes that need to occur.

The subject of the investigation was the employees of the financial services at the Ministry of Culture and Sports who deal with financial and accounting work.





## Περιεχόμενα

|   |       |
|---|-------|
| Περίληψη .....                              | xiii  |
| Abstract .....                              | xv    |
| Περιεχόμενα.....                            | xvii  |
| Κατάλογος Πινάκων.....                      | xxi   |
| Κατάλογος πινάκων παραρτήματος .....        | xxi   |
| Κατάλογος Διαγραμμάτων .....                | xxiii |
| Κατάλογος Συντομογραφιών .....              | xxv   |
| Εισαγωγή.....                               | 1     |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1.....                             | 3     |
| Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΙΣΤΗΜΗ.....                   | 3     |
| 1.1 Εισαγωγή.....                           | 3     |
| 1.2 Σκοπός της Λογιστικής .....             | 3     |
| 1.3 Ιστορικά στοιχεία .....                 | 4     |
| 1.4 Οι βασικές λογιστικές αρχές .....       | 5     |
| 1.5 Το Λογιστικό Κύκλωμα .....              | 5     |
| 1.5.1 Λογαριασμοί .....                     | 6     |
| Αποτελεσματικοί λογαριασμοί.....            | 7     |
| Μεταβατικοί Λογαριασμοί.....                | 7     |
| Λογαριασμοί Τάξεως .....                    | 7     |
| Λογαριασμοί Αναλυτικής Λογιστικής .....     | 8     |
| 1.5.2 Χρηματοοικονομικές καταστάσεις.....   | 8     |
| Ισολογισμός.....                            | 8     |
| Πάγιο Ενεργητικό .....                      | 8     |
| Κυκλοφορούν Ενεργητικό .....                | 9     |
| Παθητικό – Καθαρή Θέση - Υποχρεώσεις.....   | 9     |
| Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης .....        | 9     |
| 1.5.3 Απογραφή.....                         | 10    |
| 1.5.4 Ημερολόγιο .....                      | 10    |
| 1.6 Ανακεφαλαίωση.....                      | 11    |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2.....                             | 11    |
| ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΣΧΕΔΙΑ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ..... | 11    |
| 2.1 Εισαγωγή.....                           | 11    |

|   |    |
|---|----|
| 2.2 Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο .....  | 11 |
| 2.3 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ) .....  | 13 |
| 2.4 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) .....  | 14 |
| 2.5 Ανακεφαλαίωση.....  | 16 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3.....   | 17 |
| Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ .....   | 17 |
| 3.1 Εισαγωγή.....   | 17 |
| 3.2 Ο δημόσιος τομέας.....  | 17 |
| 3.3 Το Υπουργείο Πολιτισμού και Αθλητισμού .....  | 17 |
| 3.4 Προϋπολογισμός .....  | 19 |
| 3.4.1 Οι βασικές Αρχές του Κρατικού Προϋπολογισμού .....                                  | 21 |
| 3.4.2 Γενικές αρχές για τη διαχείριση των οικονομικών του Δημοσίου .....                  | 22 |
| 3.4.3 Εκτέλεση του Προϋπολογισμού.....  | 23 |
| 3.5 Λογιστικές μέθοδοι - Απλογραφική και διπλογραφική μέθοδος .....                       | 25 |
| 3.5.1 Απλογραφική μέθοδος .....   | 25 |
| 3.5.2 Διπλογραφική μέθοδος.....   | 26 |
| 3.5.3 Διαφορές μεταξύ Απλογραφικής και Διπλογραφικής Μεθόδου .....                        | 27 |
| 3.6 Λογιστικές βάσεις .....   | 27 |
| 3.6.1 Ταμειακή βάση.....  | 28 |
| 3.6.2 Τροποποιημένη ή προσαρμοσμένη ταμειακή βάση .....                                   | 28 |
| 3.6.3 Τροποποιημένη ή προσαρμοσμένη δεδουλευμένη βάση .....                               | 29 |
| 3.6.4 Δεδουλευμένη βάση .....   | 29 |
| 3.7 Η Λογιστική Λειτουργία των φορέων της Κεντρικής Διοίκησης. ....                       | 30 |
| 3.8 Το νέο Λογιστικό πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης.....                                  | 32 |
| 3.9 Ανακεφαλαίωση.....  | 34 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4.....   | 35 |
| Η ΜΕΤΑΒΑΣΗ ΑΠΟ ΤΟ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΤΟ .....   | 35 |
| ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ .....  | 35 |
| 4.1 Εισαγωγή.....   | 35 |
| 4.2 Το ιστορικό των αλλαγών της λογιστικής στο δημόσιο τομέα .....                        | 36 |
| 4.3 Η εφαρμογή της λογιστικής και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των δημοσίων οργανισμών. 38 |    |
| Οι οικονομικές καταστάσεις .....  | 40 |
| Αποδοτικότητα – Αποτελεσματικότητα – Οικονομία.....                                       | 41 |
| 4.2 Μεταρρυθμίσεις στο λογιστικό σύστημα του Δημοσίου τομέα.....                          | 42 |

|   |    |
|---|----|
| 4.2.1 Προϋπολογισμός επιδόσεων - προγραμμάτων .....                         | 42 |
| 4.2.2 Ο προϋπολογισμός επιδόσεων στο Υπουργείο Πολιτισμού & Αθλητισμού..... | 46 |
| 4.3 Η Εκτέλεση του προϋπολογισμού με την διπλογραφική μέθοδο.....           | 47 |
| 4.4 Προϋποθέσεις για τη μετάβαση στο διπλογραφικό σύστημα .....             | 49 |
| Απογραφή έναρξης.....   | 51 |
| 4.5 Ανακεφαλαίωση.....  | 54 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5.....   | 55 |
| Ο ΡΟΛΟΣ ΤΟΥ ΥΠΑΡΧΟΝΤΟΣ ΑΝΘΡΩΠΙΝΟΥ ΔΥΝΑΜΙΚΟΥ .....                           | 55 |
| 5.1 Εισαγωγή.....   | 55 |
| 5.2 Μεθοδολογία της έρευνας.....  | 55 |
| 5.3 Ανάλυση αποτελεσμάτων .....   | 56 |
| 4.5 Ανακεφαλαίωση.....  | 73 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6.....   | 75 |
| ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ - ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ .....   | 75 |
| Βιβλιογραφία.....   | 80 |
| Νομοθεσία.....  | 80 |
| Παράρτημα.....  | 82 |
| Ερωτηματολόγιο .....  | 83 |



## Κατάλογος Πινάκων

|              |   |    |
|--------------|---|----|
| Πίνακας 1.1  | Ισολογισμός   | 8  |
| Πίνακας 4.1  | Στοιχεία μέτρησης επίδοσης Προϋπολογισμού επιδόσεων | 47 |
| Πίνακας 5.1  | Φύλο εργαζομένων                                    | 56 |
| Πίνακας 5.2  | Σχέση εργασίας εργαζομένων                          | 56 |
| Πίνακας 5.3  | Θέση εργασίας εργαζομένων                           | 57 |
| Πίνακας 5.4  | Ηλικία εργαζομένων                                  | 57 |
| Πίνακας 5.5  | Ηλικία μόνιμου προσωπικού & αορίστου χρόνου         | 58 |
| Πίνακας 5.6  | Προϋπηρεσία εργαζομένων                             | 58 |
| Πίνακας 5.7  | Έλλειψη προσωπικού                                  | 59 |
| Πίνακας 5.8  | Έλλειψη χρόνου                                      | 59 |
| Πίνακας 5.9  | Ευκολία καθηκόντων                                  | 60 |
| Πίνακας 5.10 | Συμμετοχή σε πρόγραμμα λογιστικής μετάβασης         | 60 |
| Πίνακας 5.11 | Αντιπαράθεση έλλειψης χρόνου και συμμετοχής         | 60 |
| Πίνακας 5.12 | Μορφωτικό επίπεδο υπαλλήλων                         | 61 |
| Πίνακας 5.13 | Σχέση εργαζομένων με τη λογιστική                   | 62 |
| Πίνακας 5.14 | Γνώση λογιστικών συστημάτων                         | 63 |
| Πίνακας 5.15 | Εκπαίδευση εργαζομένων στα καθήκοντά τους           | 64 |
| Πίνακας 5.16 | Αντιπαράθεση εκπαίδευσης και σεμιναρίων             | 64 |
| Πίνακας 5.17 | Καθοδήγηση εργαζομένων                              | 65 |
| Πίνακας 5.18 | Προσλήψεις εξειδικευμένου προσωπικού                | 66 |
| Πίνακας 5.19 | Εφαρμογή Διπλογραφικού συστήματος                   | 68 |
| Πίνακας 5.20 | Αντίδραση στις μεταρρυθμίσεις                       | 69 |
| Πίνακας 5.21 | Αντίδραση σε νέες μεταρρυθμίσεις                    | 70 |
| Πίνακας 5.22 | Ηλεκτρονικά συστήματα                               | 71 |
| Πίνακας 5.23 | Μέτρηση απόδοσης - αξιολόγηση                       | 72 |
| Πίνακας 5.24 | Αξιοποίηση πόρων                                    | 72 |

## Κατάλογος πινάκων παραρτήματος

|           |  |    |
|-----------|--|----|
| Πίνακας 1 | Προϋπολογισμός 2021 βάση επιδόσεων Υπουργείου Πολιτισμού | 81 |
|-----------|--|----|



## Κατάλογος Διαγραμμάτων

|                |   |    |
|----------------|---|----|
| Διάγραμμα 1.1  | Ισολογισμός   | 8  |
| Διάγραμμα 4.1  | Στοιχεία μέτρησης επίδοσης Προϋπολογισμού επιδόσεων | 47 |
| Διάγραμμα 5.1  | Φύλο εργαζομένων                                    | 56 |
| Διάγραμμα 5.2  | Σχέση εργασίας εργαζομένων                          | 56 |
| Διάγραμμα 5.3  | Θέση εργασίας εργαζομένων                           | 57 |
| Διάγραμμα 5.4  | Ηλικία εργαζομένων                                  | 57 |
| Διάγραμμα 5.5  | Ηλικία μόνιμου προσωπικού & αορίστου χρόνου         | 58 |
| Διάγραμμα 5.6  | Προϋπηρεσία εργαζομένων                             | 58 |
| Διάγραμμα 5.7  | Έλλειψη προσωπικού                                  | 59 |
| Διάγραμμα 5.8  | Έλλειψη χρόνου                                      | 59 |
| Διάγραμμα 5.9  | Ευκολία καθηκόντων                                  | 60 |
| Διάγραμμα 5.10 | Συμμετοχή σε πρόγραμμα λογιστικής μετάβασης         | 60 |
| Διάγραμμα 5.11 | Αντιπαράθεση έλλειψης χρόνου και συμμετοχής         | 61 |
| Διάγραμμα 5.12 | Μορφωτικό επίπεδο υπαλλήλων                         | 61 |
| Διάγραμμα 5.13 | Σχέση εργαζομένων με τη λογιστική                   | 62 |
| Διάγραμμα 5.14 | Γνώση λογιστικών συστημάτων                         | 63 |
| Διάγραμμα 5.15 | Εκπαίδευση εργαζομένων στα καθήκοντά τους           | 64 |
| Διάγραμμα 5.16 | Αντιπαράθεση εκπαίδευσης και σεμιναρίων             | 65 |
| Διάγραμμα 5.17 | Καθοδήγηση εργαζομένων                              | 66 |
| Διάγραμμα 5.18 | Προσλήψεις εξειδικευμένου προσωπικού                | 67 |
| Διάγραμμα 5.19 | Εφαρμογή Διπλογραφικού συστήματος                   | 68 |
| Διάγραμμα 5.20 | Αντίδραση στις μεταρρυθμίσεις                       | 69 |
| Διάγραμμα 5.21 | Αντίδραση σε νέες μεταρρυθμίσεις                    | 70 |
| Διάγραμμα 5.22 | Ηλεκτρονικά συστήματα                               | 71 |
| Διάγραμμα 5.23 | Μέτρηση απόδοσης - αξιολόγηση                       | 72 |
| Διάγραμμα 5.24 | Αξιοποίηση πόρων                                    | 72 |





## Κατάλογος Συντομογραφιών

|               |  |
|---------------|--|
| <b>ΕΛΠ</b>    | Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα                                 |
| <b>ΕΓΛΣ</b>   | Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Πλαίσιο                          |
| <b>ΔΛΠ</b>    | Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα                                   |
| <b>ΔΛΠΔΤ</b>  | Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα                    |
| <b>IPSAS</b>  | International Public Sector Accounting Standards           |
| <b>IFAC</b>   | International Federation of Accountant                     |
| <b>IPSASB</b> | International Public Sector Accounting Standards and Board |
| <b>IFRS</b>   | International Financial Reporting Standards                |
| <b>ΔΠΧΠ</b>   | Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης             |
| <b>EPSAS</b>  | European Public Sector Accounting Standards                |
| <b>ΝΠΔΔ</b>   | Νομικό πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου                            |
| <b>ΥΠΠΕ</b>   | Υπουργείο Πολιτισμού & Επιστημών                           |
| <b>ΤΑΠΑ</b>   | Ταμείο Αρχαιολογικών Πόρων και Απαλλοτριώσεων              |
| <b>ΠΔΕ</b>    | Πρόγραμμα Δημοσίων Επενδύσεων                              |
| <b>ΕΣΠΑ</b>   | Εταιρικό Σύμφωνο Πλαισίου Ανάπτυξης                        |
| <b>ΓΔΟΥ</b>   | Γενική Διεύθυνση Οικονομικών Υποθέσεων                     |
| <b>ΠΔ</b>     | Προεδρικό Διάταγμα   |
| <b>ΔΛΤΤΒ</b>  | Διπλογραφική Λογιστική Τροποποιημένης Λογιστικής Βάσης     |
| <b>ΟΤΑ</b>    | Οργανισμός Τοπικής Αυτοδιοίκησης                           |
| <b>ΟΚΑ</b>    | Οργανισμός Κοινωνικής Ασφάλισης                            |
| <b>ΕΕ</b>     | Ευρωπαϊκή Ένωση  |
| <b>ΚΑΕ</b>    | Κωδικός Αριθμός Εξόδου – Εσόδου                            |
| <b>ΑΛΕ</b>    | Αριθμός Λογαριασμού Εξόδου – Εσόδου                        |
| <b>FIFO</b>   | First in – first out                                       |
| <b>ΦΕΚ</b>    | Φύλλο Εφημερίδας Κυβερνήσεως                               |



## Εισαγωγή

Στις αρχές της δεκαετίας του 1980 στην Αγγλία και γενικότερα σε πολλές μεγάλες χώρες του κόσμου όπως η ΗΠΑ, ο Καναδάς, η Αυστραλία κ.λπ. άρχισε να καταβάλλεται μία προσπάθεια επίλυσης των προβλημάτων και εκσυγχρονισμού του Δημοσίου τομέα, προκειμένου να καταστεί αυτό πιο αποδοτικό, αποτελεσματικό και ανταγωνιστικό. Στόχος της προσπάθειας αυτής ήταν να μειωθεί το κόστος λειτουργίας και το μέγεθος του Δημοσίου τομέα και να εξυγιανθεί με έλεγχο της λειτουργίας του και της χρηστής οικονομικής του διαχείρισης, ώστε να εξοικονομηθούν πόροι οι οποίοι θα διοχετεύονταν σε άλλες παραγωγικές δυνάμεις.

Στην προσπάθεια επίτευξης των παραπάνω στόχων, κρίθηκε αναγκαία η συμβολή της Λογιστικής Επιστήμης και η μετάβαση από ένα Απλογραφικό σύστημα ταμειακής λογιστικής βάσης που ίσχυε μέχρι τότε σε ένα πιο εξελιγμένο και αποτελεσματικό σύστημα οικονομικής και δημοσιονομικής διαχείρισης και ελέγχου των Δημοσίων οργανισμών το Διπλογραφικό δεδουλευμένης βάσης. Το σύστημα αυτό μέσα από ένα σύστημα λογαριασμών θα παρείχε τη δυνατότητα παρακολούθησης των περιουσιακών στοιχείων, απαιτήσεων, υποχρεώσεων και γενικά όλων των οικονομικών γεγονότων με ακρίβεια και σαφήνεια.

Το 2010 η Ελλάδα βίωσε μία από τις μεγαλύτερες οικονομικές κρίσεις της σύγχρονης ιστορίας της. Η κρίση αυτή έφερε στην επιφάνεια τα προβλήματα και τις παθογένειες της Ελληνικής οικονομίας αλλά κυρίως της παθογένειες της Δημόσιας Διοίκησης.

Το Ελληνικό κράτος στην προσπάθειά του να εναρμονιστεί με τις απαιτήσεις της νέας πραγματικότητας αλλά και θέλοντας να εξυγιάνει το Δημόσιο τομέα προχώρησε στην θέσπιση μίας σειράς νόμων.

Οι νόμοι αυτοί, ξεκινώντας από τον Ν.3871/2010 «περί δημοσιονομικής διαχείρισης και ευθύνης», το ΠΔ15/2011 «περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής της Διπλογραφικής Λογιστικής Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης», τον Ν. 4270/2014 «Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ) δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις» και το ΠΔ54/2018 «Ορισμός του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης», στόχευαν ξεκάθαρα στην πορεία μετάβασης στην δεδουλευμένη βάση και το διπλογραφικό σύστημα. Επιπλέον, δημιουργήθηκε ένα νέο

Λογιστικό Σχέδιο και μία ενιαία μέθοδος παρουσίασης των λογιστικών γεγονότων και οικονομικών καταστάσεων για το σύνολο των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης.

Η παρούσα εργασία σκοπό έχει να ερευνήσει την χρησιμότητα εφαρμογής της Λογιστικής στους φορείς του Δημοσίου, τα οφέλη αλλά και τις δυσκολίες εφαρμογής της. Στόχος της εργασίας είναι να παρουσιάσει εν συντομία το Λογιστικό Κύκλωμα με βάση τα ισχύοντα Λογιστικά Πρότυπα και την αξία της Λογιστικής επιστήμης στην άμεση και έγκυρη παροχή πληροφοριών στους εντός και εκτός ενδιαφερόμενους μιας οικονομικής μονάδας.

Αντικείμενο της εργασίας είναι η, σύμφωνα με τους Νόμους και τα ΠΔ, σύνδεση της λογιστικής με ένα φορέα της Κεντρικής Διοίκησης όπως το Υπουργείο Πολιτισμού, τις οικονομικές δραστηριότητες και λειτουργίες του.

Σκοπός επίσης είναι να αναδειχθούν οι δυσκολίες και τα προβλήματα της μετάβασης από το ισχύον σε ένα πλήρες λογιστικό σύστημα, τα οφέλη, αλλά και ο βαθμός αναγκαιότητας, μέσω της διεξαγωγής έρευνας με ερωτηματολόγιο στους υπαλλήλους του συγκεκριμένου Υπουργείου που ασχολούνται με οικονομικά θέματα.

Η χρήση από το Δημόσιο της ταμειακής λογιστικής, η οποία προτιμάται λόγω της ευκολίας της δεν επιτρέπει την εξαγωγή χρήσιμων πληροφοριών. Τα δάνεια παρουσιάζονται ως έσοδα αντί υποχρεώσεων, τα έξοδα αναγνωρίζονται την στιγμή που πληρώνονται και όχι την στιγμή που δημιουργούνται, τα διάφορα υλικά και αναλώσιμα θεωρούνται ότι αναλώθηκαν όλα μέσα στην χρήση που αγοράστηκαν. Επίσης, στερείται δυνατότητας παροχής εξειδικευμένης πληροφόρησης για κρίσιμα θέματα οικονομικής διαχείρισης και κυρίως στρατηγικού σχεδιασμού και αποτελεσματικής διοίκησης.

Η χρήση της διπλογραφικής μεθόδου σε δεδουλευμένη βάση παρέχει στη διοίκηση κάθε οργανισμού χρήσιμες πληροφορίες με τις οποίες μπορούν να καταμετρηθούν και να υπολογισθούν παράγοντες όπως το κόστος λειτουργίας των οργανισμών και των επιμέρους δραστηριοτήτων τους και να μετρηθεί η αποδοτικότητά τους. Να καταμετρηθεί και να αποτιμηθεί σωστά η περιουσία τους και γενικά η χρηματοοικονομική τους κατάσταση, να συνταχθούν εφικτοί και ρεαλιστικοί προϋπολογισμοί, να γίνει σωστή και διαφανής κατανομή των οικονομικών τους πόρων, να αξιολογηθεί και αξιοποιηθεί σωστά το ανθρώπινο δυναμικό τους, να τεθούν εφικτοί και ρεαλιστικοί στόχοι και να γίνει ένας ορθός στρατηγικός σχεδιασμός για το μέλλον.

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

## Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΙΣΤΗΜΗ

### 1.1 Εισαγωγή

Το κεφάλαιο αυτό παρουσιάζει συνοπτικά τις βασικές αρχές της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής και τον τρόπο λειτουργίας της. Ορίζεται τι είναι η Λογιστική και η διπλογραφική μέθοδος. Παρουσιάζεται το λογιστικό κύκλωμα, η λειτουργία και η χρήση των λογαριασμών, οι έννοιες της Απογραφής, του Ισολογισμού και τον υπολοίπων οικονομικών καταστάσεων.

### 1.2 Σκοπός της Λογιστικής

Η Λογιστική μπορεί να οριστεί « ως η τεχνική που ασχολείται με την καταχώρηση, την ταξινόμηση και την περιληπτική απεικόνιση με χρηματικούς όρους των χρηματοοικονομικών κυρίως συναλλαγών και την επεξήγηση των αποτελεσμάτων τους» (AICPA, 1953). «Ένας πιο σύγχρονος ορισμός είναι ότι Λογιστική είναι ο επιστημονικός κλάδος που ασχολείται με την παροχή χρηματοοικονομικών πληροφοριών για την ενημέρωση όλων των ενδιαφερομένων για τις οικονομικές μονάδες, την υποβοήθηση της διοίκησης και της λειτουργίας των οικονομικών μονάδων και τη διευκόλυνση οικονομικής και κοινωνικής σημασίας δραστηριοτήτων». (Θανόπουλος, 1966, τεύχος Β'). (Μπάλλας – Χέβας)

Αντικείμενο της Λογιστικής είναι η αναγνώριση, καταμέτρηση, αποτίμηση, καταγραφή και παρουσίαση, με την εφαρμογή γενικά αποδεκτών λογιστικών αρχών και προτύπων, όλων των γεγονότων που σχετίζονται άμεσα ή και έμμεσα με τις οικονομικές δραστηριότητες μιας οικονομικής μονάδας ή οργανισμού, με σκοπό την παροχή άμεσων και αξιόπιστων πληροφοριών προς τη διοίκηση του οργανισμού αλλά και προς κάθε ενδιαφερόμενο, κυρίως για λήψη οικονομικών αποφάσεων.

Οι ενδιαφερόμενοι μπορεί να είναι πελάτες, προμηθευτές, πιστωτές, δανειστές, επενδυτές, εργαζόμενοι, διεθνείς ή κρατικές αρχές, επιστημονικές κοινότητες κ.α., οι οποίοι αντλούν πληροφορίες μέσω δημοσιευμένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων οι οποίες είναι προϊόν της Λογιστικής και παρουσιάζουν εύλογα την χρηματοοικονομική κατάσταση της οικονομικής μονάδας στην οποία αναφέρονται.

Οι Δημοσιευμένες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις περιλαμβάνουν τον Ισολογισμό, την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, την Κατάσταση Συνολικών

Αποτελεσμάτων, την Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων, την Κατάσταση Ταμειακών Ροών και τις Σημειώσεις ή Προσάρτημα και αποτελούν αντικείμενο του κλάδου της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής. Ο άλλος μεγάλος κλάδος της λογιστικής είναι η Διοικητική Λογιστική η οποία περιλαμβάνει τη λογιστική κόστους η οποία απευθύνεται αποκλειστικά στη Διοίκηση του Οργανισμού. Υπάρχουν επίσης και άλλοι κλάδοι όπως η φορολογική Λογιστική, η Λογιστική του Δημοσίου τομέα, η Λογιστική εταιρειών κλπ.

Η Λογιστική καταγράφει και παρακολουθεί την περιουσιακή κατάσταση της οικονομικής μονάδας σε κάθε χρονική στιγμή. Παρακολουθεί διεξοδικά όλα τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης ή του οργανισμού τον οποίο εξυπηρετεί και προσδιορίζει τις πηγές από τις οποίες προέρχονται και χρηματοδοτούνται. Παρακολουθεί και καταγράφει τις εκάστοτε αλλαγές στην περιουσιακή κατάσταση της οικονομικής οντότητας, που προέρχονται από καθημερινές συναλλαγές ή από άλλα οικονομικά γεγονότα. Υπολογίζει τα κέρδη ή ζημιές δηλαδή το οικονομικό αποτέλεσμα, που ανακύπτει από τις δραστηριότητες και λειτουργίες του οικονομικού οργανισμού μέσα σε κάθε διαχειριστική χρήση και περίοδο που συνήθως είναι ένα έτος. Βασική λειτουργία της Λογιστικής είναι η παροχή έγκαιρων και έγκυρων πληροφοριών προς τη Διοίκηση της κάθε επιχείρησης στηριζόμενη στα στοιχεία που καταγράφει προκειμένου αυτή να ελέγχει, να αξιολογεί και να προγραμματίζει το έργο της και τους στρατηγικούς της στόχους, να ασκεί χρηστή διαχείριση και να κατευθύνει τους διαθέσιμους πόρους αποτελεσματικά και αποδοτικά. Επίσης, σκοπός της Λογιστικής είναι να παρέχει πληροφορίες προς κάθε ενδιαφερόμενο που βρίσκεται εκτός της οικονομικής οντότητας (επενδυτές, δανειστές, προμηθευτές, πολίτες, φορείς, τράπεζες, κράτος), για τη λήψη οικονομικών αποφάσεων. (Τουρνά, Χρηματοοικονομική Λογιστική).

### **1.3 Ιστορικά στοιχεία**

Η ανάπτυξη της λογιστικής ως επιστήμης ξεκινά από πολύ παλιά και ακολουθεί την πρόοδο της ανθρώπινης κοινωνίας. Έχουν βρεθεί ενδείξεις σε αρχαία κείμενα και άλλα αρχαιολογικά ευρήματα ότι αρχαίοι λαοί όπως οι Έλληνες, οι Ρωμαίοι και αργότερα οι Βυζαντινοί κρατούσαν λογιστικά και οικονομικά στοιχεία στις εμπορικές τους συναλλαγές.

Στην Ελλάδα η Λογιστική ως καταστιχογραφία εμφανίστηκε μετά την απελευθέρωση και την ίδρυση του Ελληνικού κράτους και κυρίως από της αρχές του 19<sup>ου</sup> αιώνα με τον Εμπορικό Νόμο, όπου εμφανίζεται η υποχρέωση εφαρμογής λογιστικού συστήματος. Μετά τον Β Παγκόσμιο πόλεμο και την βιομηχανική ανάπτυξη η λογιστική πήρε περίπου την μορφή που έχει σήμερα.

Η προσπάθεια κωδικοποίησης της Λογιστικής ξεκίνησε στις αρχές του 20<sup>ου</sup> αιώνα από την Γαλλία η οποία ήταν η πρώτη χώρα που εξέδωσε ένα Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Έκτοτε μετά από τη συμβολή και άλλων χωρών όπως της Γερμανίας τυποποιήθηκε και καθιερώθηκε το Λογιστικό σχέδιο όπως το γνωρίζουμε σήμερα. (Καραγιώργος Θ., 2018).

#### 1.4 Οι βασικές λογιστικές αρχές

Βάση των **αναγνωρισμένων λογιστικών αρχών** επιτυγχάνεται οι οικονομικές καταστάσεις και οι πληροφορίες που πηγάζουν από αυτές να απεικονίζονται με τρόπο παρόμοιο σε όλες τις οικονομικές μονάδες, να είναι αξιόπιστες, άμεσα σχετιζόμενες με τα γεγονότα που παρουσιάζουν, κατανοητές από όλους, αλλά και εύκολα συγκρινόμενες μεταξύ τους.

Οι αναγνωρισμένες λογιστικές αρχές είναι «νόμοι» που διέπουν τη λογιστική επιστήμη όσον αφορά τον χειρισμό και την παρουσίαση των λογιστικών γεγονότων. Οι κυριότερες λογιστικές αρχές είναι: **Η αρχή του ιστορικού κόστους**, όπου κάθε στοιχείο που αναφέρεται στις οικονομικές καταστάσεις αποτιμάται στην τιμή κτήσης του. Με την εφαρμογή του Ν.4308/2014 και τα ΕΛΠ η αποτίμηση των στοιχείων αυτών μπορεί να γίνεται στην εύλογη αξία. **Η αρχή συσχετισμού των εξόδων με τα έσοδα** για τα οποία πραγματοποιήθηκαν. **Η αρχή της αντικειμενικότητας και η αρχή της πλήρους αποκάλυψης** με τις οποίες κάθε λογιστικό γεγονός που καταγράφεται πρέπει να βασίζεται σε αποδεικτικό έγγραφο και να παρουσιάζει την πλήρη εικόνα του γεγονότος στο οποίο αναφέρεται. **Η αρχή της συνέπειας των λογιστικών μεθόδων** σύμφωνα με την οποία θα πρέπει οι λογιστικές μέθοδοι που χρησιμοποιούνται να παραμένουν σταθερές και να μην μεταβάλλονται για το συμφέρον της οικονομικής μονάδας.

#### 1.5 Το Λογιστικό Κύκλωμα

Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, «*το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων,*

*περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο» (Ν.4308/2014 άρθρο 3 παρ. 5)*

### **1.5.1 Λογαριασμοί**

Οι Λογαριασμοί αποτελούν το πιο σημαντικό στοιχείο της λογιστικής. Σε κάθε οικονομικό στοιχείο αντιστοιχεί ένας λογαριασμός στον οποίο καταγράφονται με τη μορφή χρέωσης ή πίστωσης τα γεγονότα που αφορούν το συγκεκριμένο στοιχείο. Ο λογαριασμός απλοϊκά απεικονίζεται σε σχήμα T όπου στο πάνω μέρος του αναγράφεται ο τίτλος του λογαριασμού, στο αριστερό μέρος του είναι η χρέωση και στο δεξιό η πίστωση. Το **λογιστικό κύκλωμα** λειτουργεί με την βασική ισότητα που διέπει τον Ισολογισμό «Ενεργητικό = Ίδια Κεφάλαια + Υποχρεώσεις». Η παρουσίαση κάθε λογιστικού γεγονότος με το διπλογραφικό σύστημα γίνεται με την χρήση τουλάχιστον δύο λογαριασμών, όπου ο ένας χρεώνεται και ο άλλος πιστώνεται. Οι λογαριασμοί του Ενεργητικού και των εξόδων αυξάνονται με χρέωση και μειώνονται με πίστωση ενώ οι λογαριασμοί του Παθητικού και των εσόδων λειτουργούν αντίθετα, αυξάνουν με πίστωση και μειώνονται με χρέωση. Τα ποσά της χρέωσης και της πίστωσης σε κάθε αποτύπωση λογιστικού γεγονότος πρέπει να είναι ίσα για να εξασφαλίζεται πάντα η παραπάνω ισότητα. Διακρίνονται σε Γενικούς πρωτοβάθμιους και στην ανάλυση αυτών σε Αναλυτικούς δευτεροβάθμιους, τριτοβάθμιους κ.λπ. Το σύνολο των Γενικών πρωτοβάθμιων Λογαριασμών απαρτίζουν το Γενικό καθολικό και των Αναλυτικών τα Αναλυτικά καθολικά. Τα χρεωστικά ή πιστωτικά υπόλοιπα των Λογαριασμών που περιλαμβάνονται στα καθολικά καταρτίζουν τα Ισοζύγια.

Σημαντική προϋπόθεση για την καταγραφή ενός γεγονότος σε ένα λογαριασμό είναι η ύπαρξη αποδεικτικού – παραστατικού εγγράφου.

Ο λογαριασμός είναι μία κατάσταση σε σχήμα T, στην οποία καταγράφονται παρακολουθούνται και απεικονίζονται οι μεταβολές όλων των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων της οικονομικής οντότητας με ημερολογιακή σειρά κατά ποσότητα και αξία σε ενιαίο νόμισμα. Ο εκάστοτε λογαριασμός αναφέρεται σε ένα συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο του Ενεργητικού, του Παθητικού ή της Καθαρής θέσης της οικονομικής μονάδας το οποίο και παρακολουθεί. Ο κάθε λογαριασμός είναι σε θέση, σε κάθε χρονική στιγμή, να δίνει σαφείς και έγκυρες πληροφορίες για τις αυξομειώσεις και το υπόλοιπο του στοιχείου το οποίο παρακολουθεί (Κοντάκος, 2006).



Ο ρόλος των λογαριασμών στη Λογιστική Επιστήμη είναι τόσο καθοριστικός με αποτέλεσμα ο ορισμός της Λογιστικής ως «*Επιστήμη των Λογαριασμών*» να θεωρείται απόλυτα δίκαιος. (Τουρνά–Γερμανού, 2003).

#### **Αποτελεσματικοί λογαριασμοί**

Εκτός από τους λογαριασμούς του Ισολογισμού υπάρχουν και οι αποτελεσματικοί λογαριασμοί, οι οποίοι χρησιμεύουν στον προσδιορισμό του αποτελέσματος δηλαδή των κερδών ή ζημιών χρήσης και περιλαμβάνουν τους λογαριασμούς εξόδων και εσόδων, το λογαριασμό Γενικής Εκμετάλλευσης όπου συγκεντρώνονται όλα τα οργανικά έσοδα και έξοδα για να προσδιοριστεί από την διαφορά των το οργανικό αποτέλεσμα της χρήσης, το λογαριασμό Μικτά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης όπου προσδιορίζεται το μικτό αποτέλεσμα της χρήσης δηλαδή το αποτέλεσμα που προκύπτει αποκλειστικά και μόνο από την βασική δραστηριότητα της επιχείρησης και το λογαριασμό Αποτελέσματα Χρήσης που προσδιορίζει το συνολικό καθαρό οικονομικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) μιας διαχειριστικής χρήσης.

#### **Μεταβατικοί Λογαριασμοί**

Οι μεταβατικοί λογαριασμοί Ενεργητικού και Παθητικού συμβάλουν στην αρχή του δεδουλευμένου και της αυτοτέλειας των χρήσεων. Δημιουργούνται στο τέλος κάθε διαχειριστικής χρήσης με τις εγγραφές τακτοποίησης με σκοπό να περιλαμβάνονται σε αυτήν τα έξοδα και έσοδα που πραγματικά την βαρύνουν. Οι μεταβατικοί λογαριασμοί περιλαμβάνουν τα **έξοδα επόμενων χρήσεων** τα οποία έχουν πληρωθεί μέσα στη χρήση αλλά αφορούν επόμενες όπως προπληρωμένα ενοίκια, προπληρωμένα ασφάλιστρα κ. α, τα **έσοδα χρήσης εισπρακτέα** που βαρύνουν την τρέχουσα χρήση και πρόκειται να εισπραχθούν την επόμενη ή σε επόμενες χρήσεις, τα **έσοδα επόμενων χρήσεων** που έχουν εισπραχθεί μέσα στην τρέχουσα χρήση αλλά αφορούν την επόμενη ή τις επόμενες χρήσεις όπως τα προεισπραγμένα ενοίκια, προεισπραγμένα έσοδα κ α, και τα **έξοδα χρήσης πληρωτέα** που αφορούν την τρέχουσα χρήση και δεν πληρώθηκαν αλλά θα διακανονιστούν στην επόμενη ή στις επόμενες χρήσεις.

#### **Λογαριασμοί Τάξεως**

Στους λογαριασμούς τάξεως καταχωρούνται λογιστικά γεγονότα που δεν επηρεάζουν τον Ισολογισμό αλλά προσφέρουν σημαντικές πληροφορίες και περιλαμβάνουν τους χρεωστικούς του Ενεργητικού και τους αντίστοιχους πιστωτικούς του Παθητικού.

## Λογαριασμοί Αναλυτικής Λογιστικής

Οι λογαριασμοί αναλυτικής λογιστικής αποτελούν όπως και οι λογαριασμοί τάξεως αυτόνομο σύστημα και χρησιμοποιούνται για τον υπολογισμό του κόστους και τις ανάγκες της Διοικητικής λογιστικής.

### 1.5.2 Χρηματοοικονομικές καταστάσεις

#### Ισολογισμός

Ο Ισολογισμός παρουσιάζει κατά τρόπο στατικό δηλαδή σε μία δεδομένη στιγμή τα περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής μονάδας (Ενεργητικό) και τις πηγές χρηματοδότησης αυτών (Παθητικό). Το Ενεργητικό του Ισολογισμού περιλαμβάνει δύο μεγάλες κατηγορίες στοιχείων. Τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία ή Πάγιο Ενεργητικό και τα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία ή Κυκλοφορούν Ενεργητικό. Το Παθητικό του Ισολογισμού περιλαμβάνει τις Υποχρεώσεις και τα Ίδια Κεφάλαια ή Καθαρή Θέση. Για τον Ισολογισμό ισχύει η βασική ισότητα:

$$\text{Ενεργητικό} = \text{Ίδια Κεφάλαια} + \text{Υποχρεώσεις}$$

Πίνακας 1.1

| <b>ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ 31.12.XXXX</b>                      |                                       |
|--|---------------------------------------|
| <b>ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</b>                                  | <b>ΠΑΘΗΤΙΚΟ</b>                       |
| <b>A. ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ</b>                      | <b>A. ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ</b>               |
| <b>B. ΕΞΟΔΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ</b>                       | Μετοχικό Κεφάλαιο                     |
| Έξοδα Ίδρυσης και Α Έγκατάστασης                   | Αποθεματικά                           |
| <b>Γ. ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</b>                         | Διαφορές Αναπροσαρμογής               |
| Ασώματες Ακίνητοποιήσεις                           | Αποτελέσματα σε νέο                   |
| Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις                          | Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου |
| Συμμετοχές και άλλες χρηματοοικονομικές απαιτήσεις |                                       |
| <b>Δ. ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</b>                   | <b>B. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ</b>                  |
| Αποθέματα  | <b>Γ. ΜΑΚΡΟΠΡΟΘ. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ</b>      |
| Απαιτήσεις   | <b>Δ. ΒΡΑΧΥΠΡΟΘ. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ</b>      |
| Χρέογραφα  |                                       |
| Διαθέσιμα  |                                       |
| <b>E. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓ. ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ</b>             | <b>E. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓ. ΠΘΗΤΙΚΟΥ</b>   |
| Έξοδα επομένων χρήσεων                             | Έσοδα επομένων χρήσεων                |
| Έσοδα χρήσεων εισπρακτέα                           | Έξοδα χρήσεων πληρωτέα                |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ</b>                          | <b>ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ</b>               |
| <b>ΛΟΓ. ΤΑΞΕΩΣ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ</b>                      | <b>ΛΟΓ. ΤΑΞΕΩΣ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ</b>         |

#### Πάγιο Ενεργητικό

Τα Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία είναι τα ενσώματα ή άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία πρόκειται να παραμείνουν με την ίδια μορφή και να

χρησιμοποιούνται στην παραγωγική διαδικασία σε επαναλαμβανόμενη ή συνεχή βάση για περισσότερο από ένα έτος. Το βασικό χαρακτηριστικό ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου, δεν είναι τόσο η φυσική διάρκεια ζωής του, όσο η δυνατότητα να χρησιμοποιείται συνεχόμενα στην παραγωγική διαδικασία για μεγάλα χρονικά διαστήματα. (ΠΔ 54/2018)

Αποτιμώνται στο κόστος απόκτησης ή στην εύλογη αξία η οποία μπορεί να αναπροσαρμόζεται και εκτός των εδαφικών εκτάσεων υπόκεινται σε απόσβεση λόγω της χρήσης τους ή της απαξίωσής τους. Η απόσβεση είναι το έξοδο που σχηματίζεται στο τέλος της χρήσης και μειώνει την αξία του. Υπολογίζεται πάνω στην αξία κτήσης του παγίου αφού αφαιρεθεί η υπολειμματική του αξία. Εύλογη αξία είναι η τιμή ανταλλαγής ενός περιουσιακού στοιχείου ή διακανονισμού μιας υποχρέωσης, μεταξύ πρόθυμων και ενήμερων μερών που ενεργούν υπό κανονικές στην αγορά συνθήκες, κατά την ημερομηνία μέτρησης. (Ν.4308/2014).

### **Κυκλοφορούν Ενεργητικό**

Τα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία είναι αυτά που αλλάζουν μορφή μία ή περισσότερες φορές στη διάρκεια της χρήσης. Περιλαμβάνουν τα αποθέματα , τις απαιτήσεις, τα χρεόγραφα και τα χρηματικά διαθέσιμα.

Είναι περιουσιακά στοιχεία που πωλούνται ή αναλώνονται από την οικονομική μονάδα για τους σκοπούς της λειτουργίας της. Αποτιμώνται και καταγράφονται στον ισολογισμό στην χαμηλότερη τιμή, μεταξύ κτήσεως και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

### **Παθητικό – Καθαρή Θέση - Υποχρεώσεις**

Το Πραγματικό παθητικό ή Υποχρεώσεις περιλαμβάνει τις υποχρεώσεις προς τους διάφορους τρίτους, και διακρίνεται σε μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις που ο χρόνος λήξης τους είναι μεγαλύτερος του ενός έτους και σε βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις.

Καθαρή περιουσία ή Ίδια κεφάλαια είναι οι υποχρεώσεις της επιχείρησης προς τους ιδιοκτήτες της και περιλαμβάνει το Μετοχικό Κεφάλαιο, τα Αποθεματικά Κεφάλαια, τις Διαφορές Αναπροσαρμογής και τα Αποτελέσματα εις νέο και τα ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου.

### **Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης**

Η κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης εκτιμά την αποδοτικότητα του οργανισμού. Στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης ο διαχωρισμός γίνεται μεταξύ λειτουργικών εσόδων και εξόδων και έκτακτων αποτελεσμάτων κερδών και ζημιών που οφείλονται

σε έκτακτα περιστατικά και μη σχετιζόμενα με το αντικείμενο εργασιών της οικονομικής μονάδας. Τα έξοδα δύναται να παρουσιαστούν κατά είδος ή κατά λειτουργία.

**Η κατάσταση ταμειακών ροών** δείχνει τις ταμειακές εισροές και εκροές και το **Προσάρτημα** τις **αναγνωρισμένες Λογιστικές Αρχές** που χρησιμοποιήθηκαν κατά την καταγραφή και αποτίμηση των οικονομικών γεγονότων.

### 1.5.3 Απογραφή

Για να ξεκινήσει τη λειτουργία της μία οικονομική μονάδα αλλά και στο τέλος κάθε λογιστικής περιόδου, προκειμένου να συνταχθεί ο Ισολογισμός της οφείλει να διενεργήσει απογραφή. **Απογραφή** είναι η λεπτομερής καταμέτρηση, αποτίμηση και καταγραφή όλων των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της επιχείρησης με σκοπό να προσδιοριστεί με ακρίβεια η πραγματική οικονομική της κατάσταση. Η απογραφή για να έχει αξιόπιστα αποτελέσματα είναι συνήθως φυσική δηλαδή πραγματική. Μπορεί όμως σε κάποιες περιπτώσεις, συνήθως λόγω κόστους, να διενεργείται και λογιστική απογραφή.

### 1.5.4 Ημερολόγιο

Τα οικονομικά γεγονότα εκτός από τους λογαριασμούς καταγράφονται με ημερολογιακή σειρά και στο Ημερολόγιο, το οποίο αποτελεί το λογιστικό βιβλίο της επιχείρησης, σύμφωνα με τους κανόνες της λογιστικής και της Διπλογραφικής μεθόδου. Σύμφωνα με την Διπλογραφική μέθοδο σε κάθε λογιστικό άρθρο στο ημερολόγιο περιλαμβάνονται τουλάχιστον δύο λογαριασμοί όπου ο ένας χρεώνεται και ο άλλος πιστώνεται με τα ποσά στην χρέωση και την πίστωση να είναι τα ίδια. Βάση αυτής της αρχής τα Ισοζύγια και ο Ισολογισμός είναι πάντα ισοσκελισμένα.

Στο Ημερολόγιο κάθε συναλλαγή καταχωρείται ξεχωριστά με ένα συγκεκριμένο λογιστικό άρθρο ή ημερολογιακή εγγραφή. Απαραίτητη προϋπόθεση για την καταγραφή κάθε λογιστικού γεγονότος στο Ημερολόγιο είναι η ύπαρξη αποδεικτικού παραστατικού εγγράφου Ν. 4308/2014 ΕΛΠ.

Οι λογαριασμοί κάθε λογιστικού άρθρου που καταγράφεται στο Ημερολόγιο μαζί με τα ποσά τους μεταφέρονται στους αντίστοιχους λογαριασμούς του Γενικού και των Αναλυτικών καθολικών προς ενημέρωσή τους. Από τα χρεωστικά ή πιστωτικά υπόλοιπα των λογαριασμών των καθολικών ενημερώνονται και συντάσσονται το

προσωρινό Ισοζύγιο, από το οποίο συντάσσονται, οι λογαριασμοί Γενικής Εκμετάλλευσης, Αποτελεσμάτων Χρήσεως, και το οριστικό Ισοζύγιο από το οποίο συντάσσονται οι οικονομικές καταστάσεις και ο Ισολογισμός.

### **1.6 Ανακεφαλαίωση**

Το κεφάλαιο αυτό αναφερόμενο στο τρόπο λειτουργίας της διπλογραφικής μεθόδου προσπάθησε να καταδείξει τη λειτουργία της λογιστικής επιστήμης σε έναν οργανισμό ή μία οικονομική μονάδα. Η αναλυτική καταμέτρηση, καταγραφή, αποτίμηση και παρουσίαση των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των λογιστικών γεγονότων παρέχουν στην οικονομική μονάδα ή οργανισμό τις απαιτούμενες πληροφορίες για μία αποδοτική και αποτελεσματική διοίκηση.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2**

### **ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΣΧΕΔΙΑ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ**

#### **2.1 Εισαγωγή**

Στο κεφάλαιο αυτό παρουσιάζονται το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και τα Ελληνικά και Διεθνή Λογιστικά πρότυπα. Η ανάγκη για μία ομοιόμορφη παρουσίαση των λογιστικών γεγονότων, των λογιστικών πρακτικών και των οικονομικών καταστάσεων από όλες της οικονομικές μονάδες οδήγησε στην δημιουργία των λογιστικών σχεδίων και προτύπων. Σκοπός είναι μέσω της κωδικοποίησης των λογαριασμών και της παρόμοιας χρήσης λογιστικών μεθόδων να μπορούν να πραγματοποιούνται συγκρίσεις και αναλύσεις για να διευκολύνονται οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

#### **2.2 Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο**

Η ανάγκη για τυποποίηση της Λογιστικής με στόχο την απλούστευσή της, οδήγησε στην δημιουργία του ΕΓΛΣ. Σκοπός του ήταν να κωδικοποιήσει τους λογαριασμούς της Λογιστικής ώστε να εξασφαλιστεί η ομοιόμορφη παρουσίαση των λογιστικών γεγονότων, η χρήση ίδιων μεθόδων και η ομοιόμορφη παρουσίαση των δημοσιευμένων λογιστικών καταστάσεων από όλες τις οικονομικές μονάδες. Η ομοιογένεια αυτή θα

βοηθούσε στη σύγκριση και στην ανάλυση των λογιστικών στοιχείων και καταστάσεων από τους ενδιαφερόμενους εντός και εκτός των οικονομικών μονάδων και θα διευκόλυνε την εργασία όλων.

Το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο κωδικοποιεί και περιγράφει επακριβώς τους τίτλους των λογαριασμών ώστε να είναι κοινή και ομοιόμορφη η χρήση τους από όλους όσους το χρησιμοποιούν. Παράλληλα καθιέρωσε κοινά αποδεκτούς τρόπους αντιμετώπισης των διαφόρων λογιστικών γεγονότων όσον αφορά την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, την καταμέτρηση και αποτίμηση περιουσιακών στοιχείων, παγίων και αποθεμάτων, τον τρόπο διενέργειας αποσβέσεων κ.α. ώστε να εφαρμόζονται με τον ίδιο τρόπο από όλους τους χρήστες της λογιστικής.

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ) δημιουργήθηκε το 1980 με το Ν.1041/1980 και ακολουθεί το Γαλλικό μοντέλο. Σε αυτό όλοι οι λογαριασμοί τυποποιήθηκαν κατατάχθηκαν και ομαδοποιήθηκαν σε δέκα (10) ομάδες με μία λογική σειρά. Οι οκτώ πρώτες ομάδες (1 – 8) περιλαμβάνουν τους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής, η ομάδα 9 τους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής και η ομάδα 0 τους λογαριασμούς τάξεως. Οι ομάδες (1 έως και 3) περιλαμβάνουν τους λογαριασμούς του Ενεργητικού. Η 1<sup>η</sup> αναφέρεται στο Πάγιο Ενεργητικό, η 2<sup>η</sup> στα Αποθέματα και η 3<sup>η</sup> στις Απαιτήσεις και τα Διαθέσιμα. Οι ομάδες (4) και (5) αποτελούν το παθητικό του ισολογισμού όπου η 4<sup>η</sup> περιλαμβάνει τους λογαριασμούς της Καθαρής Θέσης, των Προβλέψεων και των Μακροπρόθεσμων Υποχρεώσεων ενώ η 5<sup>η</sup> περιλαμβάνει τους λογαριασμούς των Βραχυπρόθεσμων Υποχρεώσεων. Η έκτη (6) ομάδα αναφέρεται στα οργανικά έξοδα, η (7) στα έσοδα και η (8) στους λογαριασμούς αποτελεσμάτων χρήσεως.

Η ομάδα 9 αφορά την Αναλυτική Λογιστική αποτελεί αυτόνομο σύστημα και έχει να κάνει με θέματα Διοικητικής Λογιστικής και Λογιστικής Κόστους. Η ομάδα 0 περιλαμβάνει τους λογαριασμούς τάξεως στους οποίους καταχωρούνται μη λογιστικά γεγονότα που προσφέρουν πληροφορίες. Είναι σημαντικοί διότι με τη βοήθεια αυτών καταγράφονται και καταχωρούνται λογιστικά γεγονότα στο Δημόσιο Λογιστικό, την λογιστική δηλαδή που χρησιμοποιεί το Δημόσιο και οι Δημόσιοι φορείς.

1. Ομάδα 1η Πάγιο Ενεργητικό
2. Ομάδα 2η Αποθέματα
3. Ομάδα 3η Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις-διαθέσιμα
4. Ομάδα 4η Καθαρή Θέση- Προβλέψεις-Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις
5. Ομάδα 5η Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις

6. Ομάδα 6η Οργανικά έξοδα κατά είδος
7. Ομάδα 7η Οργανικά έσοδα κατά είδος
8. Ομάδα 8η Λογαριασμοί Αποτελεσμάτων
9. Ομάδα 9η Αναλυτική Λογιστική
0. Ομάδα 0η Λογαριασμοί Τάξεως

Οι λογαριασμοί αναπτύσσονται σε διψήφιους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς και σε περαιτέρω αναλυτικούς λογαριασμούς.

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο αποτέλεσε τη βάση για τη δημιουργία των Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων του Δημοσίου τομέα.

Οι βασικές αρχές που διέπουν τα λογιστικά σχέδια είναι:

**Η Αρχή της αυτονομίας**, όπου κάθε μέρος του, η γενική λογιστική, η αναλυτική λογιστική και οι λογαριασμοί τάξεως αποτελούν ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα με δικούς του λογαριασμούς.

**Η αρχή της κατ' είδος συγκέντρωσης των αποθεμάτων, εξόδων και εσόδων**, με την ομάδα 2, 6, 7, 8 για τα αποθέματα, τα έξοδα, τα έσοδα και τους λογαριασμούς αποτελεσμάτων αντίστοιχα.

**Η αρχή της κατάρτισης των λογαριασμών της γενικής εκμετάλλευσης με λογιστικές εγγραφές** όπου χρεώνονται τα οργανικά έξοδα, οι αγορές και τα αποθέματα και πιστώνονται τα οργανικά έσοδα.

**Η αρχή της ύπαρξης αποδεικτικού εγγράφου** για την καταχώρηση των λογιστικών γεγονότων.

### 2.3 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ)

Τα **Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ)** εφαρμόζονται με τον νόμο 4308/24-11-2014 από 01.01.2015, αντικατέστησαν τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ) και εισήγαγαν σημαντικές αλλαγές στην τήρηση των βιβλίων και στοιχείων των οικονομικών μονάδων. (Τουρνά, 2015).

Τα ΕΛΠ περιλαμβάνουν οκτώ (8) ομάδες λογαριασμών, περίπου αντίστοιχες με αυτές του ΕΓΑΣ.

**Ομάδα 1:** Ενσώματα και άυλα (πάγια) περιουσιακά στοιχεία

**Ομάδα 2:** Αποθέματα

**Ομάδα 3:** Χρηματοοικονομικά και λοιπά περιουσιακά στοιχεία

**Ομάδα 4:** Καθαρή θέση

**Ομάδα 5:** Υποχρεώσεις

**Ομάδα 6:** Έξοδα και ζημιές

**Ομάδα 7:** Έσοδα και κέρδη

**Ομάδα 8:** Ιδία παραγωγή, υποκαταστήματα και αποτελέσματα περιόδου

Τα ΕΛΠ παρουσιάζουν καινοτομίες εισάγοντας έννοιες και λογιστικούς χειρισμούς από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) σε τομείς όπως ο χειρισμός των μισθώσεων, των αποσβέσεων, της αποτίμησης και επιμέτρησης των αποθεμάτων και των φόρων εισάγοντας την έννοια της αναβαλλόμενης φορολογίας.

#### **2.4 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ)**

Τα **Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ)**, αποτελούν ένα σύνολο από κοινές λογιστικές πρακτικές, αρχές και κανόνες που συνεχώς εξελίσσονται και αναθεωρούνται και ορίζουν τον τρόπο κατάρτισης και παρουσίασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων διεθνώς σε όλες τις χώρες αλλά και τον κοινό τρόπο διαχείρισης των λογιστικών γεγονότων, διευκολύνοντας με τον τρόπο αυτό τις διεθνείς συναλλαγές αλλά και τους χρήστες των οικονομικών πληροφοριών διεθνώς, εξασφαλίζοντας ένα ενιαίο τρόπο ανάγνωσης των οικονομικών καταστάσεων και λογιστικών χειρισμών. .

Περιλαμβάνουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ), τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα.(ΔΛΠΔΤ), (IPSAS). (Τουρνά Ε. 2015).

Τα **Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (ΔΛΠΔΤ)**, (International Public Sector Accounting Standards Board – IPSAS), προέρχονται από τη Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών (International Federation of Accountant – IFAC) και το δεκαπενταμελές (15) Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (International Public Sector Accounting Standards and Board – IPSASB) στο οποίο μετέχουν εκπρόσωποι από όλες τις χώρες του κόσμου, οι οποίοι είναι υπεύθυνοι για τη σύνταξη τους. Η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από τα κράτη δεν είναι υποχρεωτική. Βασίζονται στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (International Financial Reporting Standards – IFRS) του ιδιωτικού τομέα προσαρμοσμένα στο Δημόσιο, κάτι που αποτελεί και το κυριότερο επιχείρημα αμφισβήτησής τους, και ακολουθούν την λογιστική δεδουλευμένης βάσης (accrual basis). Μέχρι σήμερα έχουν



εκδοθεί σαράντα δύο (42) πρότυπα σε αντιστοιχία αυτών του ιδιωτικού τομέα ενώ ένα εξ αυτών αναφέρεται στη λογιστική ταμειακής βάσης (cash basis). Μερικά από τα κυριότερα αναφέρονται στην παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων (IPSAS 1), στις καταστάσεις ταμειακών ροών (IPSAS 2), στα αποθέματα (IPSAS 12), στις μισθώσεις (IPSAS 13), στις επενδύσεις σε ακίνητα και ενσώματα πάγια (IPSAS 16 - 17), στην απομείωση περιουσιακών στοιχείων δημιουργίας ταμειακών ροών (IPSAS 26), στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις (IPSAS 35) και στις παροχές σε εργαζόμενους (IPSAS 39). (Σάνδρα Κοέν – Σωτήριος Καρατζήμας 2020).

**Τα Ευρωπαϊκά Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα** (European Public Sector Accounting Standards – EPSAS) αποτελούν μία προσπάθεια της Ευρωπαϊκής Ένωσης, να δημιουργήσει δικά της λογιστικά πρότυπα, στο πλαίσιο της ευρωπαϊκής ολοκλήρωσης, ενιαίας εφαρμογής από όλα τα κράτη μέλη της. Η προσπάθεια αυτή ξεκίνησε το 2013 και αναμένεται να ολοκληρωθεί το 2025 με την πλήρη εφαρμογή των Ευρωπαϊκών Λογιστικών Προτύπων σε όλα τα μέλη της Ευρωπαϊκής ένωσης. Χαρακτηριστική απόδειξη είναι ότι στις επιτροπές για τα Διεθνή Λογιστικά πρότυπα η εκπροσώπηση των ευρωπαίων είναι περιορισμένη. Στην Ελλάδα η ψήφιση του ΠΔ.54/2019 αποδεικνύει την κίνηση προς αυτή την κατεύθυνση, δεδομένου ότι δεν θα αργήσει η ΕΕ με απόφασή της να υποχρεώσει τα κράτη στην εφαρμογή των EPSAS. Τα πρότυπα αυτά βασίζονται στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και στη λογιστική δεδουλευμένης βάσης και σκοπό έχουν την ομοιόμορφη αντιμετώπιση και παρουσίαση των οικονομικών γεγονότων με ενιαίο τρόπο σε όλη την Ευρωπαϊκή κοινότητα, με στόχο τη διαφάνεια, τη λογοδοσία και την δυνατότητα σύγκρισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του Δημοσίου τομέα των κρατών μελών. Στόχος επίσης είναι να λυθεί, εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το βασικό πρόβλημα δημοσιονομικής πειθαρχίας και υπολογισμού των δημοσιονομικών μεγεθών χρέους και ελλείμματος των κρατών μελών, μέσω της εφαρμογής ενός ενιαίου συστήματος λογιστικής δεδουλευμένης βάσης καθώς μέχρι σήμερα παρατηρείται το φαινόμενο τα κράτη μέλη να παρουσιάζουν πληροφορίες δεδουλευμένης βάσης μετατρέποντας στοιχεία που αντλούν από την ταμειακή με μακροοικονομικές εκτιμήσεις και εθνικολογιστικές προσαρμογές. (Σάνδρα Κοέν – Σωτήριος Καρατζήμας 2020).

## **2.5 Ανακεφαλαίωση**

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ) αποτέλεσε για χρόνια τη βάση του λογιστικού συστήματος και της εφαρμογής της λογιστικής στην Ελλάδα. Παρά την από 01.01.2015 εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ΕΛΠ) με το Ν.4308/2014 και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) για τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο μεγάλες οικονομικές μονάδες, οι κωδικοί αριθμοί των λογαριασμών του εξακολουθούν να παραμένουν βασικό εργαλείο για την χρήση της λογιστικής από τις ελληνικές επιχειρήσεις και το Δημόσιο τομέα.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3**

### **Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ**

#### **3.1 Εισαγωγή**

Το κεφάλαιο αυτό αναφέρεται στις λογιστικές μεθόδους, τις λογιστικές βάσεις και τις λογιστικές αρχές που διέπουν τον τρόπο με τον οποίο οι δημόσιοι οργανισμοί και οι φορείς της Κεντρικής Διοίκησης διαχειρίζονται τους οικονομικούς τους πόρους και στους τρόπους με τους οποίους τα λογιστικά γεγονότα καταγράφονται και αποτυπώνονται στα λογιστικά αρχεία και τις οικονομικές τους καταστάσεις.

#### **3.2 Ο δημόσιος τομέας**

Ο Δημόσιος τομέας περιλαμβάνει τη Γενική Κυβέρνηση, τα εκτός αυτής νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου (ΝΠΔΔ) και τις εκτός αυτής δημόσιες επιχειρήσεις και οργανισμούς. Η **Γενική Κυβέρνηση** περιλαμβάνει την Κεντρική Κυβέρνηση, τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης και τους Οργανισμούς Κοινωνικής Ασφάλισης.. Η **Κεντρική Κυβέρνηση** περιλαμβάνει την Κεντρική Διοίκηση και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου και ιδιωτικού δικαίου, που δεν ανήκουν στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης και τους Οργανισμούς Κοινωνικής Ασφάλισης. Η **Κεντρική Διοίκηση ή Δημόσιο ή Κράτος** περιλαμβάνει την Προεδρία της Δημοκρατίας, τα Υπουργεία και τις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις, καθώς και τις Ανεξάρτητες Αρχές που δεν έχουν νομική προσωπικότητα.

Η Βουλή των Ελλήνων περιλαμβάνεται και αυτή στην Κεντρική Διοίκηση, σύμφωνα με τον Κανονισμό της, ως προς τον προϋπολογισμό εξόδων και τον ισολογισμό-απολογισμό αυτής. (Ν.4270/2014).

#### **3.3 Το Υπουργείο Πολιτισμού και Αθλητισμού**

Το **Υπουργείο Πολιτισμού και Αθλητισμού** ιδρύθηκε το 1971 με το **Ν.Δ. 957/1971 (ΦΕΚ166/Α/25-8-1971)** με την ονομασία **Υπουργείο Πολιτισμού και Επιστημών**. Το 1971 αποτελούνταν από την Γενική Διεύθυνση Πολιτιστικών Υποθέσεων πρώην Διεύθυνση Γραμμάτων και Τεχνών και την Διεύθυνση Αρχαιοτήτων και Αναστηλώσεων οι οποίες μεταφέρθηκαν από το Υπουργείο Προεδρίας της Κυβερνήσεως. Το 1977 τέθηκε σε εφαρμογή με το **ΠΔ 941/1977 «περί Οργανισμού του Υπουργείου Πολιτισμού και Επιστημών» (ΦΕΚ 320/Α/17-10-1977)** ο πρώτος

του Οργανισμού. Ο Οργανισμός του Υπουργείου Πολιτισμού τροποποιήθηκε, το 2003 (ΠΔ 191/13-06-2003), το 2014 (ΠΔ 104/28-08-2014) και το 2018 (ΠΔ 4/22-01-2018) με αντίστοιχα Προεδρικά Διατάγματα. Σε **Υπουργείο Πολιτισμού** μετονομάστηκε το 1985 με αρμοδιότητες την Πολιτιστική Κληρονομιά και την ανάπτυξη των Τεχνών.

Το **Υπουργείο Πολιτισμού** στα χρόνια της οικονομικής κρίσης, από το 2009 και μετά, αποτέλεσε αντικείμενο συνεχών μεταρρυθμίσεων και αλλαγών τόσο στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων του όσο και της ονομασίας του. Αρχικά συγχωνεύτηκε με το Υπουργείο Παιδείας και Θρησκευμάτων και αργότερα ενσωμάτωσε την Γενική Γραμματεία Τουρισμού ενώ μεταγενέστερα ενώθηκε με την Γενική Γραμματεία Αθλητισμού την οποία διατηρεί έως σήμερα.

Το **Υπουργείο Πολιτισμού** το 1971 πήρε την ονομασία **Υπουργείο Πολιτισμού και Επιστημών** (ΥΠΠΕ). Κύρια δραστηριότητα και ένα από τα πιο σημαντικά τμήματα του είναι από τότε η Αρχαιολογική Υπηρεσία. Το Υπουργείο Πολιτισμού έως το 1977 λειτουργούσε χωρίς οργανισμό, και εφαρμόζονταν σε αυτό προγενέστερες διατάξεις περί Προστασίας των Αρχαιοτήτων. Με την εφαρμογή του Οργανισμού του 1977 δημιουργήθηκαν πολλές περιφερειακές Υπηρεσίες και συγκεκριμένα: 25 Εφορείες Προϊστορικών/Κλασικών, 13 Εφορείες Βυζαντινών Αρχαιοτήτων και 7 Εφορείες Νεωτέρων Μνημείων. Ειδικές Περιφερειακές μονάδες αποτέλεσαν οι Εφορείες Αρχαιοπωλείων, Παλαιοανθρωπολογίας, Εναλίων αρχαιοτήτων και τα Αρχαιολογικά Ινστιτούτα, καθώς και τα μουσεία, Εθνικό, Βυζαντινό, Επιγραφικό και Νομισματικό.

Με τον Οργανισμό του Υπουργείου του 2003 (ΠΔ.191/13-6-2003), δημιουργήθηκε **Διεύθυνση Μουσείων** με αρμοδιότητα τα αρχαιολογικά δημόσια μουσεία και συλλογές καθώς και την εποπτεία των ιδιωτικών αρχαιολογικών μουσείων και συλλογών συμπεριλαμβανομένων και των εκκλησιαστικών. Με το ΠΔ.104/28-8-2014 άλλαξε η διάρθρωση των περιφερειακών υπηρεσιών. Οι Εφορείες Προϊστορικών και Κλασικών Αρχαιοτήτων ενώθηκαν με τις αντίστοιχες του ίδιου νομού Εφορείες Βυζαντινών Αρχαιοτήτων και δημιουργήθηκαν οι ενοποιημένες Εφορείες Αρχαιοτήτων ανά Περιφερειακή Ενότητα. Με τον νέο οργανισμό που ψηφίστηκε με το Π.Δ. 4/22-01-2018. παρέμεινε η ίδια διάρθρωση η οποία υφίσταται έως σήμερα.

Οι αρχαιολογικές Υπηρεσίες του Υπουργείου Πολιτισμού έχουν ως κύριο αντικείμενό τους τη διάσωση και ανάδειξη των αρχαίων μνημείων, την αναστήλωσή τους και τη γενικότερη ανάδειξη και διάσωση της πολιτιστικής μας κληρονομιάς.

*(Ειδική Υπηρεσία Προβολής και Αξιοποίησης Πολιτιστικής Κληρονομιάς & Σύγχρονης Δημιουργίας (Ευγενία Γερούση - Ευάγγελος Βιβλιοδέτης)).*

Το Υπουργείο Πολιτισμού & Αθλητισμού έχει συνολικά (74) περιφερειακές Υπηρεσίες και Μουσεία. Συγκεκριμένα, πενήντα τρεις (53) Εφορείες Αρχαιοτήτων, εννέα (9) Υπηρεσίες Νεωτέρων Μνημείων και Τεχνικών έργων και δώδεκα (12) Ειδικές Περιφερειακές Υπηρεσίες στις οποίες περιλαμβάνονται ορισμένα μεγάλα μουσεία όπως το Εθνικό Αρχαιολογικό, το Επιγραφικό το Νομισματικό, το Βυζαντινό και Χριστιανικό, το Αρχαιολογικό Ηρακλείου. Το Βυζαντινό Θεσσαλονίκης κ.α.

Υπό την ευθύνη του Υπουργείου Πολιτισμού βρίσκονται μεγάλης αξίας Αρχαιολογικοί χώροι αλλά και μνημεία παγκόσμιας πολιτιστικής κληρονομιάς.

Το Υπουργείο πολιτισμού από τους Αρχαιολογικούς χώρους και τα Μουσεία αποκτά έσοδα τα οποία διαχειρίζεται το Ταμείο Αρχαιολογικών Πόρων & Απαλλοτριώσεων (ΤΑΠΑ), ενώ μέσω των περιφερειακών του Υπηρεσιών και ιδίως των Εφορειών Αρχαιοτήτων εκτελεί μεγάλα και σπουδαία έργα Διαμόρφωσης και Ανάδειξης Αρχαίων χώρων και Μνημείων χρηματοδοτούμενα από Προγράμματα Εθνικών Πόρων (ΠΔΕ) αλλά και συγχρηματοδοτούμενα από την Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΣΠΑ).

Σύμφωνα με τον πιλοτικό σχεδιασμό του προϋπολογισμού επιδόσεων για το 2021 στις βασικές επιδιώξεις του Υπουργείου πολιτισμού και Αθλητισμού περιλαμβάνονται προγράμματα και δράσεις σχετικά με τη συντήρηση, αναστήλωση, ενίσχυση και ασφάλεια των μουσείων και αρχαιολογικών χώρων, κτιρίων ιστορικής και πολιτιστικής κληρονομιάς και προγράμματα ανασκαφικών εργασιών. Δράσεις που αφορούν τον πολιτισμό, το θέατρο, τη μουσική, το χορό, τον κινηματογράφο, τη φωτογραφία, τις εικαστικές τέχνες, φεστιβάλ, εκθέσεις και την προώθηση των Ελληνικών Γραμμάτων και της Λογοτεχνίας. Προγράμματα σχετικά με την προώθηση και ανάπτυξη του επαγγελματικού και ερασιτεχνικού αθλητισμού και δράσεις για την κατασκευή και ολοκλήρωση πολλών και σπουδαίων αρχαιολογικών έργων αλλά και έργων υποδομών του Προγράμματος Δημοσίων Επενδύσεων.

### **3.4 Προϋπολογισμός**

Ο ετήσιος Κρατικός Προϋπολογισμός είναι διοικητική πράξη του Κράτους με την οποία προσδιορίζονται και καθορίζονται τα έσοδα και τα όρια των εξόδων της Κεντρικής Διοίκησης κάθε έτους και περιλαμβάνει τον Τακτικό Προϋπολογισμό και τον Προϋπολογισμό Δημοσίων Επενδύσεων. Το οικονομικό έτος όλων των φορέων

αρχίζει την 1η Ιανουαρίου και λήγει την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου ημερολογιακού έτους.

Ο Προϋπολογισμός καταρτίζεται από το Γενικό Λογιστήριο του κράτους και τον Υπουργό Οικονομικών. Σύμφωνα με τις οδηγίες και κατευθύνσεις του Υπουργού Οικονομικών παρακολουθείται, εκτελείται και υποβάλλεται στη Βουλή για ψήφιση μαζί με τον Απολογισμό του προηγούμενου έτους, τον Ισολογισμό και τις λοιπές χρηματοοικονομικές καταστάσεις της Κεντρικής Διοίκησης.

Ο Προϋπολογισμός κάθε Υπουργείου διαχειρίζεται και εκτελείται από τον αντίστοιχο Υπουργό. Ο προϊστάμενος της Οικονομικής Υπηρεσίας κάθε Υπουργείου προετοιμάζει και εποπτεύει τις διαδικασίες που αφορούν στον προϋπολογισμό, είναι υπεύθυνος για τη χρηστή δημοσιονομική διαχείριση του Υπουργείου του και των εποπτευόμενων από αυτό φορέων και φροντίζει για την παροχή έγκαιρων και αξιόπιστων πληροφοριών σχετικά με τον προϋπολογισμό προς τους ανωτέρους του. (Ν. 4270/2014).

Η ΓΔΟΥ κάθε Υπουργείου τηρεί το μητρώο δεσμεύσεων (Π.Δ 113/2010) για την ορθή εκτέλεση του προϋπολογισμού και την παρακολούθηση όλων των δεσμεύσεων μέχρι την πληρωμή τους. Η εκτέλεση του προϋπολογισμού διενεργείται με την απλογραφική μέθοδο σε ταμειακή βάση όπου ως έσοδα καταγράφονται οι εισπράξεις και ως έξοδα οι πληρωμές.

Ο προϋπολογισμός ο οποίος καταγράφει τα ποσά που θα διανεμηθούν σε κάθε λογαριασμό αποτελεί τον παραδοσιακό τρόπο κατάρτισης και ονομάζεται προϋπολογισμός κονδυλίων. Αποτελεί βασικό εργαλείο, βάση του οποίου τίθενται και ποσοτικοποιούνται οι στόχοι και ελέγχεται η αποτελεσματικότητα των δημοσίων οργανισμών και του κράτους. Κάθε φορέας με βάση τα χρηματικά ποσά που έχει στη διάθεσή του προσπαθεί να επιτύχει τα προγράμματα και τους στόχους, που εξ αρχής έχει σχεδιάσει. Οι στόχοι αυτοί αναφέρονται σε συγκεκριμένες ενέργειες μέσω των οποίων θα πραγματοποιηθούν οι μακροχρόνιοι στρατηγικοί στόχοι του οργανισμού. Ο προϋπολογισμός είναι το μέσο μέτρησης της αποδοτικότητας κάθε επιμέρους τμήματος και δραστηριότητας των δημοσίων φορέων. Μέσω αυτού γίνεται προγραμματισμός, ασκείται έλεγχος και επαναπροσδιορίζονται οι στόχοι εφόσον χρειάζεται. (Σάνδρα Κοέν – Σωτήριος Καρατζήμας 2020). Ωστόσο, σύμφωνα με την άποψη άλλων, με τη μορφή που έχει σήμερα ο προϋπολογισμός εστιάζει περισσότερο στον έλεγχο και λιγότερο στον προγραμματισμό.

Με βάση το Ν.4270/2014, δαπάνη του προϋπολογισμού είναι η χρησιμοποίηση πίστωσης - κονδυλίου για τις ανάγκες των λειτουργικών δραστηριοτήτων ή της αποστολής της Κεντρικής Διοίκησης. Οι δαπάνες ελέγχονται ως προς την νομιμότητα και κανονικότητα των δικαιολογητικών τους και εκκαθαρίζονται από ειδικό τμήμα εκκαθάρισης της Γενικής Διεύθυνσης Οικονομικών του εκάστοτε Υπουργείου. Νομιμότητα της δαπάνης σημαίνει ότι προβλέπεται βάση νόμου ή κανονιστικής διοικητικής πράξης και ότι υπάρχει ανάλογη πίστωση στον προϋπολογισμό. Κανονικότητα σημαίνει ότι η δαπάνη έχει νόμιμα αναληφθεί και υπάρχουν τα νόμιμα δικαιολογητικά.

Η εστίαση της αποτελεσματικότητας, που αποδίδει ο προϋπολογισμός κονδυλίων, στην απορρόφηση των πόρων και ο τρόπος ελέγχου των δαπανών που επικεντρώνεται στην νομιμότητα και κανονικότητα και καθόλου στην αποδοτικότητα των δαπανών δημιουργεί σοβαρά μειονεκτήματα τα οποία αναλύονται στο επόμενο κεφάλαιο όπου γίνεται αναφορά στον προϋπολογισμό επιδόσεων.

### **3.4.1 Οι βασικές Αρχές του Κρατικού Προϋπολογισμού**

#### **1. Η αρχή του ενιαίου ή της ετήσιας διάρκειας**

Σύμφωνα με την αρχή της ετήσιας διάρκειας, ο Κρατικός Προϋπολογισμός αναφέρεται στο οικονομικό έτος που αρχίζει την 1η Ιανουαρίου και λήγει την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου ημερολογιακού έτους.

#### **2. Η Αρχή της ενότητας**

Σύμφωνα με την αρχή της ενότητας όλα τα έσοδα και οι δαπάνες εμφανίζονται σε έναν ενιαίο προϋπολογισμό.

#### **3. Η Αρχή της καθολικότητας**

Σύμφωνα με την αρχή αυτή όλα τα έσοδα και έξοδα του κράτους πρέπει να εμφανίζονται στον προϋπολογισμό στο σύνολό τους και χωρίς μεταξύ τους συμψηφισμούς..

#### **4. Η αρχή της Δημοσιότητας**

Σύμφωνα με την αρχή αυτή όλες οι διαδικασίες που αφορούν τον Προϋπολογισμό από την κατάρτισή του, την ψήφισή του και την εκτέλεσή του πρέπει να δημοσιεύονται.

#### **5. Η αρχή της ειλικρίνειας και ακρίβειας.**

Σύμφωνα με την αρχή αυτή τα έσοδα και έξοδα δεν πρέπει να υπερεκτιμούνται ή να υποτιμούνται αλλά να παρουσιάζονται στην πραγματική τους διάσταση κατά το δυνατόν που μπορούν να προβλεφθούν.

#### **6. Η αρχή της ειδικότητας των πιστώσεων.**

Σύμφωνα με την αρχή αυτή κάθε πίστωση του προϋπολογισμού πρέπει να διατίθεται για τον σκοπό στον οποίο αναφέρεται. Η διάθεση πιστώσεων σε άλλες διαφορετικές δραστηριότητες απαγορεύεται, είναι παράνομη και αποτελεί σοβαρό παράπτωμα για τις διοικήσεις των οργανισμών και καταλογίζονται σε βάρος των υπεύθυνων υπολόγων.

#### **7. Η αρχή της απαγόρευσης μεταφοράς πιστώσεων.**

Αποτελεί συνέχεια της παραπάνω αρχής. Οι πιστώσεις του προϋπολογισμού δεν δύναται να μεταφερθούν για την κάλυψη άλλων αναγκών. Η εκ των υστέρων ανακατανομή τους επιτρέπεται κατ' εξαίρεση των διατάξεων σε πολύ σοβαρές και ειδικές περιπτώσεις.

### **3.4.2 Γενικές αρχές για τη διαχείριση των οικονομικών του Δημοσίου**

Η διαχείριση των οικονομικών του δημοσίου διέπεται από τις ακόλουθες αρχές:

1. **Αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης:** Η διαχείριση της περιουσίας του δημοσίου πρέπει να διενεργείται με γνώμονα την εξασφάλιση της δημοσιονομικής βιωσιμότητας.
2. **Αρχή της οικονομικότητας:** Οι πόροι (εισροές) που χρησιμοποιούνται για την υλοποίηση των στόχων (εκροών) να είναι οι ελάχιστοι δυνατοί.
3. **Αρχή της αποδοτικότητας:** Η σχέση μεταξύ εισροών και εκροών να είναι η καλύτερη δυνατή.
4. **Αρχή της αποτελεσματικότητας,** Τα αποτελέσματα (εκροές) να είναι αυτά που έχουν καθοριστεί.
5. **Αρχή της υπευθυνότητας και της λογοδοσίας:** Η διαχείριση των πόρων να είναι τέτοια ώστε να εξασφαλίζεται η σταθερότητα και η βιωσιμότητα των δημοσιονομικών μεγεθών.
6. **Αρχή της διαφάνειας:** Να είναι εφικτός κάθε δημόσιος έλεγχος.
7. **Αρχή της ειλικρίνειας:** Κάθε οικονομική και δημοσιονομική πρόβλεψη να βασίζεται σε πραγματικά και εύλογα στοιχεία.



### 3.4.3 Εκτέλεση του Προϋπολογισμού

Το πρόσωπο που είναι υπεύθυνο για τη διαχείριση, την ορθή εκτέλεση και την επίτευξη των στόχων του προϋπολογισμού σε κάθε Υπουργείο είναι ο Υπουργός ή μπορεί να είναι και άλλο όργανο εξουσιοδοτημένο από αυτόν και ονομάζεται **Κύριος Διατάκτης**. Αναλαμβάνει υποχρεώσεις σε βάρος πιστώσεων που έχει στη διάθεσή του, απευθείας από τον προϋπολογισμό του φορέα του ή παραδίδει αυτές κατ' εντολή του σε Δευτερεύοντες διατάκτες με επιτροπικά εντάλματα.

Για να εκτελεσθεί οποιαδήποτε δαπάνη στο δημόσιο πρέπει αρχικά να έχει προβλεφθεί η ανάγκη για τη δαπάνη ώστε να υπάρχει η αναγκαία πίστωση στον προϋπολογισμό, το ποσό αυτής να είναι αρκετό ώστε να μπορεί να την καλύψει και να εκδοθεί διοικητική πράξη - απόφαση ανάληψης υποχρέωσης δέσμευσης - του συγκεκριμένου ποσού από τον διατάκτη. Αν μία απόφαση ανάληψης υποχρέωσης υπερβαίνει τις εγγεγραμμένες πιστώσεις του προϋπολογισμού του φορέα είναι αυτοδίκαια και απόλυτα άκυρη και ο διατάκτης και ο προϊστάμενος οικονομικών υπηρεσιών ευθύνονται ατομικά, αλληλέγγυα και εις ολόκληρον για τη ζημία του φορέα.

Για τις δαπάνες πάνω από ένα όριο διεξάγεται από το Ελεγκτικό Συνέδριο δειγματοληπτικός προληπτικός έλεγχος. Στην αρχή κάθε έτους για να αναληφθούν νέες υποχρεώσεις πρέπει πρώτα κατά προτεραιότητα να αναληφθούν οι ανεξόφλητες υποχρεώσεις του προηγούμενου. Την ομαλή εκτέλεση του προϋπολογισμού και τη χρηστή δημοσιονομική διαχείριση κάθε Υπουργείου ελέγχει το Υπουργείο Οικονομικών. Το Υπουργείο Οικονομικών επιβλέπει αν επιτυγχάνονται οι τριμηνιαίοι στόχοι εκτέλεσης, επεμβαίνει με διορθωτικές παρεμβάσεις και επιβάλλει κυρώσεις σε περίπτωση εμφάνισης αποκλίσεων από τους στόχους, εξετάζει αν υπάρχουν και λειτουργούν εσωτερικά συστήματα, διαδικασίες και μηχανισμοί που να διασφαλίζουν τη χρηστή δημοσιονομική διαχείριση, ελέγχει το ρυθμό αποδέσμευσης των εγκεκριμένων πιστώσεων και αν τηρείται σωστά το μητρώο δεσμεύσεων των δαπανών.

Οι πιστώσεις χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για τις δαπάνες της συγκεκριμένης, μείζονος κατηγορίας στις οποίες αναφέρονται. Ανακατανομή τους μπορεί να γίνει με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μετά από αιτιολογημένη πρόταση του αρμόδιου διατάκτη και σύμφωνη γνώμη του προϊσταμένου οικονομικών υπηρεσιών. (Ν. 4270/2014).

Η αποκλειστική χρήση των πιστώσεων για συγκεκριμένες δαπάνες, σύμφωνα με τις βασικές αρχές του προϋπολογισμού, της ειδικότητας των πιστώσεων και της

απαγόρευσης μεταφοράς τους αλλά και γενικότερα ο τρόπος εκτέλεσης του προϋπολογισμού, παρά το ότι συμβάλουν στη χρηστή οικονομική διαχείριση, δημιουργούν **προβλήματα** και **αγκυλώσεις** στις διοικήσεις των δημοσίων οργανισμών. Η κατανομή των πιστώσεων του προϋπολογισμού γίνεται με βάση την πολιτική που ασκείται από την εκάστοτε κυβέρνηση. Οι χρηματικοί πόροι διαχωρίζονται, εκ των προτέρων, βάση λειτουργικής ταξινόμησης και δίνονται με γνώμονα τις πολιτικές τις οποίες το κράτος θεωρεί πιο κατάλληλες για την εφαρμογή των προγραμμάτων του και κάθε φορέας λαμβάνει χρήματα ανάλογα με τον τομέα στον οποίο δραστηριοποιείται. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα σε περιπτώσεις όπου προκύψουν ανάγκες χρηματοδότησης άλλων δράσεων να μην είναι εύκολο να γίνει ανακατανομή των πιστώσεων ώστε να εξυπηρετηθούν. Το ίδιο συμβαίνει και σε κατώτερο επίπεδο δημοσίων οργανισμών. Κάθε οργανισμός λαμβάνει χρήματα για συγκεκριμένες δράσεις, τα οποία δεν μπορεί να χρησιμοποιήσει σε άλλες, αν παραστεί ανάγκη. Η ανακατανομή των πιστώσεων αποτελεί μία διαδικασία καθόλου εύκολη, χρονοβόρα και γραφειοκρατική. Παρατηρείται το φαινόμενο ένας οργανισμός να μην έχει πόρους να καλύψει μία αναγκαία δαπάνη, είτε γιατί δεν είχε προβλεφθεί, είτε διότι τα χρήματα με τα οποία είχε επιχορηγηθεί από τον προϋπολογισμό δεν επαρκούν, ενώ την ίδια στιγμή έχει περίσσειμα χρημάτων σε άλλο κονδύλι του προϋπολογισμού τα οποία δεν έχει που να ξοδέψει. Επίσης, σε περιπτώσεις εκτάκτων αναγκών, η διαδικασία εκτέλεσης του προϋπολογισμού δημιουργεί μεγάλες καθυστερήσεις σε τέτοιο βαθμό που να καθιστά αδύνατη την πραγματοποίησή τους. Είναι κατανοητό ότι καμία διοίκηση οργανισμού αλλά και καμία κυβέρνηση δεν μπορεί να προβλέψει εκ των προτέρων όλες τις ανάγκες που θα προκύψουν στο μέλλον. Η διαδικασία δέσμευσης των δαπανών και η τήρηση του μητρώου δεσμεύσεων παρέχει στο κράτος τις πληροφορίες για τον έλεγχο των δαπανών του, δημιουργεί όμως πρόβλημα στις διοικήσεις των οργανισμών όσον αφορά την κάλυψη εκτάκτων ή άμεσων αναγκών. Επίσης, η υποχρεωτική διαδικασία πρόχειρων ή δημόσιων διαγωνισμών για λόγους δημοσίου συμφέροντος συμβάλουν στην χρηστή δημοσιονομική διαχείριση, αποτελούν όμως σημαντική αιτία καθυστερήσεων σε έργα και προγράμματα τα οποία οι διοικήσεις των οργανισμών οφείλουν να τρέξουν άμεσα για την εξυπηρέτηση του ρόλου τους και του έργου τους. Η διαδικασίες αυτές αλλά και ο εκ των υστέρων τρόπος ελέγχου των δαπανών, ο οποίος καθιστά υπεύθυνο και υπόλογο των διαχειριστή κρατικών πιστώσεων, είναι οι κύριες αιτίες καθυστέρησης αλλά και της αργής και αναποτελεσματικής απορρόφησης των

πιστώσεων τόσο του τακτικού προϋπολογισμού όσο και των κοινοτικών προγραμμάτων (ΕΣΠΑ). Παρατηρείται επίσης, πολλοί οργανισμοί του δημοσίου στην προσπάθειά τους να επιτελέσουν το έργο τους και να εξυπηρετήσουν το κοινωνικό σύνολο, να προβαίνουν σε μικρή ή μεγαλύτερη καταστρατήγηση των κανόνων, δημιουργώντας ανοιχτές πιστώσεις με προμηθευτές ή προχωρώντας σε καταμήσεις των πιστώσεων, θέτοντας σε κίνδυνο τους ίδιους και τους υπαλλήλους τους. Οι αγκυλώσεις αυτές επίσης, δημιουργούν την τάση να εισχωρούν στους κρατικούς φορείς ιδιώτες και ιδιωτικά συμφέροντα, με την μορφή χορηγήσεων ή δωρεών, προκειμένου να ολοκληρώσουν έργα και προγράμματα τα οποία χρονίζουν. Εξαιτίας αυτών των προβλημάτων ο ιδιωτικός τομέας φαντάζει πιο αποτελεσματικός από το Δημόσιο και στοιχειοθετείτε ένα από τα πιο βασικά επιχειρήματα ιδιωτικοποίησης των κρατικών οργανισμών. Η εφαρμογή ενός διπλογραφικού συστήματος λογιστικής δεδουλευμένης βάσης αντίστοιχο του ιδιωτικού τομέα θα απελευθέρωνε το δημόσιο σε αρκετές περιπτώσεις από αυτά τα προβλήματα. Η αναλυτική και πλήρης καταγραφή όλων των οικονομικών γεγονότων θα αντικαθιστούσε πολλές από τις υπάρχουσες ασφαλιστικές δικλίδες, όπως για παράδειγμα το μητρώο δεσμεύσεων και τις αναλήψεις δαπανών, θα εκσυγχρόνιζε το δημόσιο τομέα, θα μείωνε τη γραφειοκρατία και θα επιτάχυνε τις διαδικασίες εκτέλεσης του έργου τους.

### **3.5 Λογιστικές μέθοδοι - Απλογραφική και διπλογραφική μέθοδος**

#### **3.5.1 Απλογραφική μέθοδος**

Στο απλογραφικό σύστημα κάθε πληρωμή χρηματικού ποσού θεωρείται έξοδο και κάθε εισπραξη έσοδο. Τα έξοδα καταγράφονται την στιγμή που πληρώνονται και τα έσοδα όταν εισπράττονται. Δεν απαιτούνται εγγραφές καθώς ο ένας από τους δύο λογαριασμούς που κινούνται σε κάθε εγγραφή είναι το ταμείο με αποτέλεσμα να παραλείπεται. Με την απλογραφική μέθοδο της ταμειακής λογιστικής εκτελείται η οικονομική λειτουργία των Δημοσίων οργανισμών και ο προϋπολογισμός. Στον προϋπολογισμό κάθε έτους το ύψος των εσόδων που πρόκειται να εισπραχθούν καθορίζει τα όρια των εξόδων που μπορούν να πραγματοποιηθούν. Η καταγραφή των λογιστικών γεγονότων με τον απλογραφικό τρόπο δεν εμφανίζει τα έξοδα μέχρι τη στιγμή της εξόφλησής τους με αποτέλεσμα να παρουσιάζει εσφαλμένη εικόνα τους. Το ίδιο και για τα έσοδα. Ως εκ τούτου οι οικονομικές καταστάσεις, οι προϋπολογισμοί και απολογισμοί δίνουν πλασματικά αποτελέσματα, εμφανίζοντας συνήθως μειωμένα

έξοδα. Ένα σημαντικό **πρόβλημα** που προκύπτει από αυτό είναι το Κράτος να μην έχει εικόνα του ακριβές ποσού των υποχρεώσεων που έχει αναλάβει και πρέπει να πληρώσει. Το πρόβλημα αυτό έγινε έντονα αντιληπτό στα χρόνια της οικονομικής κρίσης όπου για την επίλυσή του δημιουργήθηκε το **Μητρώο Δεσμεύσεων**. Έκτοτε για κάθε δαπάνη που πρόκειται να πραγματοποιηθεί πρέπει να υπάρχει το αντίστοιχο «κονδύλι» στον προϋπολογισμό και να έχει γίνει δέσμευση του αντίστοιχου ποσού της δαπάνης. Το πλεονέκτημα της μεθόδου αυτής είναι η μικρού κόστους, απλή και εύκολη λειτουργία της. Το μειονέκτημα είναι ότι δεν παρέχει την πληροφόρηση που οι δημόσιοι φορείς χρειάζονται για τη λειτουργία τους και τον στρατηγικό τους σχεδιασμό. Αρκετές φορές μάλιστα, οι πληροφορίες που παρέχει είναι παραπλανητικές και αλλοιώνουν την πραγματική οικονομική εικόνα του φορέα. Η ανάγκη του Δημοσίου για άμεση, έγκυρη και ακριβής πληροφόρηση για την λήψη ορθολογικών αποφάσεων και την κατάρτιση στρατηγικού σχεδιασμού, οδήγησε στην απόφαση αντικατάστασης της απλογραφικής μεθόδου από την διπλογραφική.

### **3.5.2 Διπλογραφική μέθοδος**

Η διπλογραφική μέθοδος καταγραφής των λογιστικών γεγονότων παρέχει στους δημόσιους οργανισμούς τη δυνατότητα χρησιμοποίησης πρακτικών και αρχών λογιστικής που χρησιμοποιεί ο ιδιωτικός τομέας. Στη διπλογραφική μέθοδο κάθε γεγονός καταγράφεται με την χρήση τουλάχιστον δύο λογαριασμών που ο ένας χρεώνεται και ο άλλος πιστώνεται με τα ποσά της χρέωσης και της πίστωσης να είναι πάντα ίδια. Είναι ένα συστηματικό εργαλείο παροχής χρήσιμων, έγκαιρων και έγκυρων πληροφοριών απαραίτητων για μία οικονομική μονάδα, που την βοηθά να διαχειρίζεται τα οικονομικά της με επιστημονικό τρόπο. (Καραγιάνης, 2006)

Τα πλεονεκτήματα της μεθόδου αυτής είναι ότι παρέχει χρήσιμες πληροφορίες με τις οποίες μπορούν να καταμετρηθούν και να υπολογισθούν το κόστος λειτουργίας των οργανισμών και κάθε επιμέρους τους δραστηριότητα, να μετρηθεί η αποδοτικότητά τους, να καταμετρηθεί και να αποτιμηθεί σωστά η περιουσία τους και η χρηματοοικονομική τους κατάσταση. Επίσης δύναται να συνταχθούν εφικτοί και ρεαλιστικοί προϋπολογισμοί, να γίνει σωστή και διαφανής κατανομή των οικονομικών τους πόρων, να αξιολογηθεί και αξιοποιηθεί σωστά το ανθρώπινο δυναμικό τους, να τεθούν εφικτοί και ρεαλιστικοί στόχοι και να γίνει ένας ορθός στρατηγικός σχεδιασμός για το μέλλον.

Τα μειονεκτήματα της μεθόδου είναι το κόστος λειτουργίας της σε σχέση με την απλογραφική μέθοδο και οι απαιτήσεις της σε εξειδικευμένο ανθρώπινο δυναμικό με γνώσεις λογιστικής για την λειτουργία της.

### **3.5.3 Διαφορές μεταξύ Απλογραφικής και Διπλογραφικής Μεθόδου**

Στο διπλογραφικό σύστημα η υποχρέωση εμφανίζεται με την παραλαβή του σχετικού παραστατικού, ενώ στο απλογραφικό με την ενταλματοποίηση της δαπάνης.

Στο απλογραφικό σύστημα το έσοδο αναγνωρίζεται όταν εισπράττεται, ενώ στο διπλογραφικό όταν πραγματοποιείται.

Στο διπλογραφικό σύστημα πραγματοποιούνται δύο εγγραφές, μία με τη λήψη του παραστατικού και μία για την πληρωμή του. Στο απλογραφικό σύστημα δεν πραγματοποιείται λογιστική εγγραφή με την λήψη του παραστατικού. Αντίθετα πραγματοποιούνται εγγραφές με την πίστωση του λογαριασμού του προϋπολογισμού, με την δέσμευση πίστωσης ή ανάληψη υποχρέωσης, με την ενταλματοποίηση και με την πληρωμή του.

Στα έσοδα πραγματοποιείται ο ίδιος αριθμός εγγραφών και στα δύο λογιστικά συστήματα. Στο απλογραφικό σύστημα έχουμε την βεβαίωση του εσόδου και στο διπλογραφικό σύστημα την αντίστοιχη λογιστική εγγραφή της πίστωσης του εσόδου. Η είσπραξη του εσόδου καταγράφεται ως ταμειακή εγγραφή και στα δύο συστήματα την στιγμή της είσπραξης.

Στο διπλογραφικό σύστημα παρακολουθούνται όλα τα στοιχεία του οργανισμού μέσα από τους λογαριασμούς της λογιστικής ενώ στο απλογραφικό σύστημα απαιτείται η χρήση διαφόρων λογιστικών βιβλίων άσχετων μεταξύ τους.

Στο διπλογραφικό σύστημα καταρτίζονται χρηματοοικονομικές καταστάσεις στις οποίες παρουσιάζονται τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις και τα οικονομικά αποτελέσματα ενός οργανισμού, ενώ στο απλογραφικό δεν υπάρχει αυτή η δυνατότητα.

Στο απλογραφικό σύστημα τα έξοδα και τα έσοδα αναγνωρίζονται όταν διακανονίζονται ταμειακά ενώ στο διπλογραφικό όταν πραγματοποιούνται, παρέχοντας καλύτερη πληροφόρηση και διασφαλίζοντας την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων.

## **3.6 Λογιστικές βάσεις**

Κατά την διάρκεια αυτής της μετάβασης και εξαιτίας της φύσης του Δημοσίου τομέα ο οποίος αποτελείται από μεγάλο αριθμό οργανισμών και υπηρεσιών, οι οποίοι σε

αντίθεση με τον ιδιωτικό τομέα και τις εντός αυτού επιχειρήσεις, δεν έχουν σκοπό το κέρδος αλλά την υπεράσπιση άλλων στόχων όπως την εξυπηρέτηση των πολιτών και την προάσπιση του Δημοσίου συμφέροντος αναπτύχθηκαν τέσσερα διαφορετικά λογιστικά συστήματα οι λεγόμενες Λογιστικές Βάσεις. Αυτές περιλαμβάνουν την Ταμειακή Βάση, την Προσαρμοσμένη Ταμειακή βάση, την Προσαρμοσμένη Δεδουλευμένη Βάση και την Δεδουλευμένη Βάση.

### **3.6.1 Ταμειακή βάση**

Είναι το πιο απλό λογιστικό σύστημα. Αυτό είναι και το μεγάλο του πλεονέκτημα. Για την εφαρμογή της δεν χρειάζονται ειδικές γνώσης και έχει μικρό κόστος. Αποτελεί το βασικό λογιστικό σύστημα που χρησιμοποιείται παραδοσιακά στο Δημόσιο. Τα έσοδα και τα έξοδα αναγνωρίζονται τη στιγμή που εισπράττονται ή πληρώνονται. Το λογιστικό αποτέλεσμα προκύπτει από την αφαίρεση των εισπράξεων και πληρωμών. Τα μειονεκτήματα της μεθόδου αυτής είναι η ελλιπής πληροφόρηση. Δεν παρουσιάζονται τα περιουσιακά στοιχεία του Ισολογισμού και οι υποχρεώσεις. Δεν απεικονίζονται σωστά τα έσοδα και τα έξοδα και δεν βαρύνουν τη χρήση στην οποία δημιουργήθηκαν αλλά αυτή που πληρώθηκαν. Δεν μπορούν να καταρτιστούν οικονομικές καταστάσεις και αποτελέσματα χρήσης.

### **3.6.2 Τροποποιημένη ή προσαρμοσμένη ταμειακή βάση**

Πρόκειται για μία παραλλαγή της Ταμειακής Βάσης. Δεν πρόκειται για επίσημο σύστημα, δεν υπόκειται σε βασικές λογιστικές αρχές και αλλάζει μορφές ανάλογα με την εφαρμογή της. Αποτελεί όπως και η τροποποιημένη δεδουλευμένη βάση ένα ενδιάμεσο στάδιο μετάβασης από την ταμειακή στην πλήρως δεδουλευμένη βάση. Στην Ελλάδα η μέθοδος αυτή, διαφοροποιημένη κατά πολύ από την βασική της μορφή, υιοθετήθηκε για τους φορείς της Κεντρικής Διοίκησης σε δεδουλευμένη βάση με το ΠΔ15/2011 «περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής της Διπλογραφικής Λογιστικής Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης» η οποία όμως ακόμα δεν έχει εφαρμοστεί. Τα έσοδα και τα έξοδα αναγνωρίζονται τη στιγμή που εισπράττονται ή πληρώνονται. Η διαφορά έγκειται στο ότι στην τροποποιημένη ταμειακή βάση η λογιστική περίοδος καταγραφής των εισπράξεων και πληρωμών παρατείνεται για δύο μήνες ή εξήντα (60) ημέρες μέσα στο νέο έτος, προκειμένου να καταγραφούν τα έξοδα και τα έσοδα του προηγούμενου έτους που δεν πρόλαβαν να διακανονιστούν. Με τον

τρόπο αυτό εμφανίζει για ένα μικρό διάστημα απαιτήσεις και υποχρεώσεις. Όσον αφορά τα πάγια δεν υπολογίζονται αποσβέσεις αλλά όλο το ποσό απόκτησης ενός παγίου βαρύνει τη χρήση που αγοράστηκε.

### **3.6.3 Τροποποιημένη ή προσαρμοσμένη δεδουλευμένη βάση**

Αποτελεί παραλλαγή της Δεδουλευμένης Βάσης. Τα έξοδα αναγνωρίζονται όταν δημιουργούνται και όχι όταν πληρώνονται. Ως έξοδα θεωρούνται τόσο αυτά που πληρώθηκαν όσο και αυτά που οφείλονται. Επομένως, αναγνωρίζονται και υποχρεώσεις. Δεν υπάρχει όμως, σε αντίθεση με την δεδουλευμένη βάση, η έννοια των επενδύσεων σε πάγια στοιχεία όπως συμβαίνει και στην τροποποιημένη ταμειακή βάση. Το κόστος αγοράς ενός παγίου βαρύνει τη χρήση που αγοράστηκε. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα να μην γίνεται σωστός υπολογισμός του κόστους λειτουργίας και των παρεχόμενων υπηρεσιών. Επίσης, η πώληση ενός παγίου θεωρείται εξολοκλήρου έσοδο.

Τα έσοδα αναγνωρίζονται όταν δημιουργούνται με την προϋπόθεση να εισπραχθούν μέσα στη χρήση που δημιουργήθηκαν ή εντός μικρού χρονικού διαστήματος μετά τη λήξη της, συνήθως εξήντα (60) ημερών, διαφορετικά θεωρούνται έσοδα επομένων χρήσεων.

Στην τροποποιημένη δεδουλευμένη βάση τα λογιστικά γεγονότα καταγράφονται όταν γίνονται και όχι όταν διακανονίζονται ταμειακά. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα να προσφέρεται κάποια πληροφόρηση σχετικά με τα στοιχεία του Ισολογισμού και τις υποχρεώσεις όχι όμως στο βαθμό της δεδουλευμένης βάσης.

### **3.6.4 Δεδουλευμένη βάση**

Τα έσοδα και τα έξοδα αναγνωρίζονται όταν πραγματοποιούνται και όχι όταν εισπράττονται ή πληρώνονται. Αναγνωρίζονται όλα τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού του ισολογισμού και οι λογαριασμοί αποτελεσμάτων. Αναγνωρίζει την έννοια της ανάλωσης τόσο σε πάγια όσο και σε αναλώσιμα στοιχεία και υλικά, με αποτέλεσμα να παρέχει όλες τις πληροφορίες για τον υπολογισμό του κόστους αγαθών, υπηρεσιών και λειτουργιών. Απαιτεί τη χρήση ολοκληρωμένου, λογιστικού κυκλώματος και παρουσιάζει τα οικονομικά γεγονότα με τη χρήση του διπλογραφικού συστήματος και των λογιστικών εγγραφών. Βασίζεται στις αρχές της λογιστικής και μέσω αυτής καταρτίζονται οικονομικές καταστάσεις όπως ο Ισολογισμός.

Προσφέρει μεγάλο αριθμό πληροφοριών και συμβάλει σημαντικά σε μία αποτελεσματική και χρηστή διαχείριση. Επίσης, συμβάλει σημαντικά στη λήψη στρατηγικών αποφάσεων και στην αξιολόγηση της αποδοτικότητας της οικονομικής μονάδας των επιμέρους λειτουργιών και τμημάτων της και των εργαζομένων.

### **3.7 Η Λογιστική Λειτουργία των φορέων της Κεντρικής Διοίκησης.**

Η λογιστική του Δημοσίου τομέα χρησιμοποιεί την ταμειακή βάση η οποία είναι απλούστερη στην εφαρμογή της υστερεί όμως κατά πολύ στην παροχή πληροφοριών και υπάρχει η τάση σταδιακής της αντικατάστασης σε όλες τις χώρες από τη δεδουλευμένη.

Η λογιστική στο Δημόσιο βασίζεται στον παραδοσιακό τρόπο παρακολούθησης και εκτέλεσης του Προϋπολογισμού. Ο προϋπολογισμός στους φορείς της Κεντρικής Κυβέρνησης όπως το Υπουργείο Πολιτισμού και Αθλητισμού, παρά την ψήφιση και εφαρμογή του ΠΔ 15/2011 που προβλέπει τη χρήση λογιστικής διπλογραφικής μεθόδου τροποποιημένης ταμειακής βάσης, παρακολουθείται με απλογραφικό τρόπο. Για να υπολογισθούν δεδομένα που βασίζονται στην αρχή του δεδουλευμένου και προκειμένου να συνταχθούν από το Γενικό λογιστήριο του Κράτους οικονομικές καταστάσεις και να μετρηθούν δημοσιονομικά μεγέθη όπως το έλλειμμα ή το χρέος, η ταμειακή πληροφορία μετατρέπεται σε δεδουλευμένη μέσω προσεγγίσεων και προσαρμογών που περιλαμβάνουν μακροοικονομικές εκτιμήσεις οι οποίες ονομάζονται εθνολογιστικές προσαρμογές. (Σάνδρα Κοέν – Σωτήριος Καρατζήμας 2020).

Με το ΠΔ.15/2011 καθιερώθηκε στο Δημόσιο η Διπλογραφική Λογιστική Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης και ένα σχέδιο λογαριασμών βασισμένο στο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο όπως ακριβώς συνέβη και με τα προγενέστερα κλαδικά λογιστικά σχέδια των Δήμων, των Οργανισμών Κοινωνικής Ασφάλισης και των ΝΠΔΔ. Το ΠΔ.15/2011 προσπαθεί να εναρμονίσει τη λογιστική του Δημοσίου τομέα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα IPSAS (International Public Sector Accounting Standards). Στο άρθρο 158 ο Ν.4270/2014 αναφέρει ότι Διπλογραφική Λογιστική Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης είναι το λογιστικό σύστημα το οποίο στηρίζεται στην αρχή του δεδουλευμένου των εσόδων και εξόδων



Παρόλα αυτά δεν εφαρμόζει την αρχή του δεδουλευμένου αλλά της τροποποιημένης ταμειακής βάσης, η οποία όπως και η τροποποιημένη δεδουλευμένη βάση δεν αποτελεί επίσημο σύστημα. Το σύστημα αυτό έχει διαφοροποιηθεί και προσαρμοστεί στα Ελληνικά δεδομένα.

Παρά την ισχύ του Π.Δ.15/2011, ο Ν.4270/2014 αναφέρει ότι έσοδα για τον Κρατικό Προϋπολογισμό θεωρούνται τα ποσά που βεβαιώνονται κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους, στο οποίο αναφέρεται ο προϋπολογισμός, **ανεξάρτητα από τη χρονική περίοδο από την οποία προέρχονται**, όπως, επίσης, **και τα βεβαιωθέντα έσοδα του προϋπολογισμού του προηγούμενου οικονομικού έτους, που δεν έχουν εισπραχθεί. Εισπραχθέντα έσοδα** του προϋπολογισμού είναι τα ποσά που εισπράττονται κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους, στο οποίο αναφέρεται ο προϋπολογισμός, **ανεξάρτητα από τη χρονική περίοδο από την οποία προέρχονται. (Ν. 4270/2014).**

**Έξοδα του προϋπολογισμού είναι οι πληρωμές που πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους στο οποίο αναφέρεται ο προϋπολογισμός, ανεξάρτητα από το χρόνο που έχει δημιουργηθεί η υποχρέωση για πληρωμή.** Ενώ **πληρωμή των εξόδων του προϋπολογισμού θεωρείται η εξόφληση του χρηματικού εντάλματος, που εκδίδεται από την Υπηρεσία Δημοσιονομικού Ελέγχου.**

**Ως έξοδα, κατά τη Διπλογραφική Λογιστική Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης προσδιορίζονται εκείνες οι δαπάνες που έφτασαν στο στάδιο "προς εντολή πληρωμής" και ειδικότερα μετά το πέρας της θεώρησης και έγκρισης τους από το Ελεγκτικό Συνέδριο. (Ν. 4270/2014).**

Ο Ισολογισμός (Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης) και οι υπόλοιπες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, η Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης, η Κατάσταση Μεταβολής της Καθαρής Θέσης Πολιτών και η Κατάσταση Ταμειακών Ροών **καταρτίζονται από το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους**, βάσει των στοιχείων που υποβάλλουν σε αυτό οι αρμόδιες υπηρεσίες, αφού ληφθούν υπόψη και οι μεταβολές που έχει επιφέρει το Ελεγκτικό Συνέδριο στις διαχειριστικές πράξεις των υπόλογων σύμφωνα με τους κανόνες της Διπλογραφικής Λογιστικής και σύμφωνα με τις αρχές της Λογιστικής Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης. **(Ν. 4270/2014).**

**Οι αποκτήσεις ενσώματων και άυλων παγίων και αποθεμάτων, καταχωρούνται στους προβλεπόμενους λογαριασμούς και μεταφέρονται στα έξοδα της περιόδου στην οποία πραγματοποιήθηκαν.**

Η απογραφή των στοιχείων του Ενεργητικού και του Παθητικού της Κεντρικής Διοίκησης διενεργείται με βάση τις παραδοχές της ΔΛΤΤΒ, λαμβανομένου υπόψη ότι **δεν πραγματοποιείται απογραφή έναρξης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων.**

Στη ΔΛΤΤΒ ως **παραστατικά εγγραφών θεωρούνται:**

- (α) τα τακτικά Χρηματικά Εντάλματα,
- (β) τα Χρηματικά Εντάλματα Προπληρωμής,
- (γ) τα συμψηφιστικά Χρηματικά Εντάλματα,
- (δ) οι μισθοδοτικές καταστάσεις, και
- (ε) οι καταστάσεις δαπανών σταθερού ή περιοδικού χαρακτήρα. (Ν. 4270/2014).

Από τις παραπάνω πληροφορίες και δεδομένου ότι το Υπουργείο πολιτισμού και Αθλητισμού δεν διαθέτει διπλογραφικό σύστημα λογιστικής παρακολούθησης, σύμφωνα με το λογιστικό σχέδιο που προβλέπει το ΠΔ 15/2011 και δεν παρακολουθεί τον προϋπολογισμό με τη χρήση λογαριασμών τάξεως με διπλογραφικές εγγραφές, συμπεραίνουμε, ότι τα όσα ισχύουν νομοθετικά εφαρμόζονται με πολύ διαφορετικό τρόπο.

### **3.8 Το νέο Λογιστικό πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης**

Με το **Π.Δ.54/2018** «*Ορισμός του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης*», τίθεται σε ισχύ ένα νέο σύστημα λογιστικής για όλους τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης με παράλληλη κατάργηση των προηγούμενων κλαδικών λογιστικών σχεδίων που ίσχυαν για τα Νομικά πρόσωπα, τους ΟΤΑ, τους ΟΚΑ και το ΠΔ 15/2011 της Κεντρικής Διοίκησης. Το νέο αυτό διπλογραφικό σύστημα επιβάλλει πλέον στους ανωτέρω οργανισμούς την αρχή της λογιστικής πλήρους δεδουλευμένης βάσης. (ΠΔ 54/2018).

Σύμφωνα με το ΠΔ 54/2018, οι φορείς της γενικής κυβέρνησης με την ισχύ αυτού του νόμου υποχρεούνται να παρακολουθούν τα οικονομικά τους στοιχεία και να συντάσσουν τις οικονομικές τους καταστάσεις με κατάλληλο και αξιόπιστο λογιστικό σύστημα, που θα ακολουθεί τις διεθνείς αναγνωρισμένες λογιστικές αρχές, θα παρέχει στους χρήστες σαφή και έγκαιρη πληροφόρηση και τη δυνατότητα ελέγχου των διαδικασιών που ακολουθήθηκαν.

Θεσπίζεται ένα νέο σχέδιο λογαριασμών τελείως διαφορετικό από αυτά που ίσχυαν μέχρι τώρα, καθώς δεν βασίζεται στο ΕΓΛΣ αλλά στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (International Public Sector Accounting Standards IPSAS).

Καθιερώνει ίδιους κωδικούς για την εκτέλεση του προϋπολογισμού και τη χρήση της γενικής λογιστικής, κοινούς για όλους τους οργανισμούς και φορείς του Δημοσίου. Οι κωδικοί αυτοί ισχύουν από 1.1.2019 για την εκτέλεση του προϋπολογισμού και από 1.1.2023 για την γενική λογιστική όπου θα αρχίσει επίσημα η εφαρμογή της και αφορούν την **οικονομική ταξινόμηση**, βάση της οποίας καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν:

(α) την κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης (ισολογισμός),

(β) την κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης (κατάσταση αποτελεσμάτων),

(γ) την κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης,

(δ) την κατάσταση ταμιακών ροών,

(ε) τις επεξηγηματικές σημειώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (προσάρτημα). (ΠΔ. 54/2018).

Εκτός από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις με βάση την οικονομική ταξινόμηση καταρτίζεται η κατάσταση Προϋπολογισμού – Απολογισμού και η κατάσταση Δημοσιονομικής Αναφοράς που παρουσιάζει το αποτέλεσμα πλεόνασμα - έλλειμμα της περιόδου και την καθαρή χρηματοδότηση. Όλες μαζί αποτελούν τις χρηματοοικονομικές αναφορές.

Εκτός της οικονομικής ταξινόμησης το ΠΔ 54/2018 εξυπηρετεί και άλλες ταξινομήσεις υποχρεωτικές και προαιρετικές. Οι άλλες δύο υποχρεωτικές ταξινομήσεις είναι η διοικητική και η λειτουργική.

**Η διοικητική ταξινόμηση** σχετίζεται με την οργανωτική και ιεραρχική δομή των φορέων και περιέχει τρία επίπεδα πληροφοριών ενώ **η λειτουργική ταξινόμηση** αναφέρεται στους τομείς ανάλωσης των δαπανών και περιέχει δύο επίπεδα πληροφοριών.

Οι λογαριασμοί του σχεδίου λογαριασμών της οικονομικής ταξινόμησης κατανέμονται σε οκτώ ομάδες:

1: Έσοδα, 2: Δαπάνες, 3: Ενσώματα Πάγια, Άυλα Πάγια και Αποθέματα,

4: Χρηματοοικονομικά Περιουσιακά Στοιχεία,

5: Χρηματοοικονομικές Υποχρεώσεις, 6: Προβλέψεις, 7: Λοιπές Οικονομικές Ροές,

8: Λογαριασμοί Καθαρής Θέσης. (ΠΔ. 54/2018)

Οι λογαριασμοί αναπτύσσονται έως τον πέμπτο βαθμό κατ' ελάχιστο ενώ ο δεύτερος βαθμός αποτελεί την μείζονα κατηγορία του λογαριασμού.

Σύμφωνα με το ΠΔ.54/2018 τα έσοδα αναγνωρίζονται όταν είναι σφόδρα πιθανό ότι θα εισρεύσουν στην οντότητα μελλοντικά οικονομικά οφέλη βάσει της παραδοχής του δουλευμένου και η αξία των μελλοντικών οφελών μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα. Σφόδρα πιθανό σημαίνει ότι κάτι είναι περισσότερο πιθανό να συμβεί από το να μη συμβεί. (Σάνδρα Κοέν – Σωτήριος Καρατζήμας 2020).

**Τα έσοδα από πώληση αγαθών** αναγνωρίζονται όταν έχουν μεταβιβαστεί όλοι οι ουσιαστικοί κίνδυνοι και τα οφέλη στον αγοραστή και τα αγαθά γίνονται αποδεκτά από τον αγοραστή. Η παροχή υπηρεσιών αναγνωρίζεται ως έσοδο βάσει της μεθόδου του ποσοστού ολοκλήρωσης, εφόσον το στάδιο ολοκλήρωσης των υπηρεσιών μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

Ως **έξοδα** αναγνωρίζονται οι δαπάνες που μειώνουν τα οικονομικά οφέλη και τελικά την καθαρή θέση. Περιλαμβάνονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης της περιόδου που αναλήφθηκαν, εκτός αν αφορούν περιουσιακά στοιχεία που καταγράφονται στον ισολογισμό, όπως αποθέματα και πάγια.

Τα **πάγια περιουσιακά στοιχεία** είναι περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται συνεχόμενα στην παραγωγική διαδικασία για μεγάλα χρονικά διαστήματα. Σύμφωνα με το IPSAS 1 ορίζονται ως οι πόροι που ελέγχονται από μία οντότητα ως αποτέλεσμα γεγονότων του παρελθόντος και από τους οποίους αναμένονται να εισρεύσουν στην οντότητα μελλοντικά οικονομικά οφέλη. (Σάνδρα Κοέν – Σωτήριος Καρατζήμας 2020).

Το κόστος των ενσώματων και των άυλων παγίων αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο όταν είναι σφόδρα πιθανό ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με αυτά θα εισρεύσουν στην οντότητα, και το κόστος τους ή η εύλογη αξία τους μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα. Αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης ή στην εύλογη αξία τους όταν δεν προέρχονται από συναλλαγή. (Π.Δ.54/2018).

### **3.9 Ανακεφαλαίωση**

Η παρουσία της Ελλάδας στην Ευρωπαϊκή Ένωση, η χρηματοπιστωτική κρίση του 2010 και η παγκόσμια τάση για μία νέα Δημόσια Διοίκηση που εφαρμόζεται διεθνώς τις τελευταίες δεκαετίες οδήγησαν και την Ελλάδα σε ένα πλαίσιο αλλαγών στη λογιστική του δημοσίου τομέα το οποίο εκφράζεται μέσα από την εφαρμογή οδηγιών της ΕΕ, τη θέσπιση μέτρων και την ψήφιση νόμων που προωθούν σταδιακά την εφαρμογή της διπλογραφικής λογιστικής δεδουλευμένης βάσης στους φορείς του δημοσίου και της Κεντρικής Διοίκησης. Ωστόσο, η πρακτική εφαρμογή αυτών των

μεταρρυθμίσεων αποδεικνύεται ιδιαίτερα αργή και δύσκολη με πολλά προβλήματα και ο παραδοσιακός τρόπος εκτέλεσης του προϋπολογισμού εξακολουθεί να παραμένει ο βασικός πυλώνας διαχείρισης των χρηματοοικονομικών του Δημοσίου τομέα.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4**

### **Η ΜΕΤΑΒΑΣΗ ΑΠΟ ΤΟ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΤΟ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ**

#### **4.1 Εισαγωγή**

Όταν αναφερόμαστε στην εφαρμογή ενός συστήματος λογιστικής ιδιωτικού τομέα στο Δημόσιο αμέσως αναδύονται δύο ερωτήματα. Το πρώτο ερώτημα είναι γιατί οι φορείς του Δημοσίου και ιδιαίτερα οι φορείς της Κεντρικής Διοίκησης όπως για παράδειγμα ένα υπουργείο σαν το Υπουργείο Πολιτισμού και Αθλητισμού να εφαρμόσει ένα τέτοιο σύστημα εφόσον δεν είναι κερδοσκοπική επιχείρηση, δεν δημιουργεί κέρδη, δεν καταβάλλει φόρους στο κράτος, δεν έχει φορολογικές υποχρεώσεις ούτε υποχρέωση τήρησης λογιστικών βιβλίων. Το δεύτερο ερώτημα είναι γιατί να μην μπορεί να εφαρμόσει ένα τέτοιο σύστημα από τι στιγμή που πάρα πολλές μεγάλες επιχειρήσεις και επιχειρηματικοί όμιλοι του ιδιωτικού τομέα παγκοσμίως, με πολύ μεγαλύτερη πολυπλοκότητα στις εργασίες τους, το εφαρμόζουν με επιτυχία.

Στο κεφάλαιο αυτό εξετάζεται η διαφορετικότητα και οι ιδιαιτερότητες των δημοσίων οργανισμών σε σχέση με αυτούς του ιδιωτικού τομέα και τα προβλήματα που από τη φύση τους αντιμετωπίζουν. Γίνεται αναφορά στα προεδρικά διατάγματα και τους νόμους που έχουν ψηφιστεί στην Ελλάδα, στην προσπάθεια του Ελληνικού κράτους να εναρμονιστεί με τις κατευθύνσεις και οδηγίες της ΕΕ και τη νέα πραγματικότητα που διαμορφώνεται διεθνώς στο πλαίσιο μιας νέας Δημόσιας Διοίκησης. Επίσης, καταγράφονται οι αλλαγές που χρειάζεται να επέλθουν προκειμένου να εφαρμοστεί η διπλογραφική λογιστική δεδουλευμένης βάσης στους φορείς του Δημοσίου.

#### 4.2 Το ιστορικό των αλλαγών της λογιστικής στο δημόσιο τομέα

Ένα πλαίσιο αλλαγών στο Δημόσιο Τομέα, που πήρε τον όρο «Νέα Δημόσια Διοίκηση» άρχισε να διαμορφώνεται από αρχές της δεκαετίας του 1980 στην Ευρώπη και κυρίως στην Αγγλία, αλλά και σε άλλες χώρες όπως η Ηνωμένες Πολιτείες, ο Καναδάς, η Αυστραλία, η Νέα Ζηλανδία κ.α.. Σκοπός ήταν να επιλυθούν τα μεγάλα προβλήματα που αντιμετώπιζε εκείνη την εποχή το Δημόσιο σε όλες σχεδόν τις χώρες και να καταστήσουν το Δημόσιο Τομέα πιο αποτελεσματικό και ανταγωνιστικό. Στόχος ήταν η εξοικονόμηση των δημοσίων δαπανών μέσω της μείωσης του αριθμού και του κόστους λειτουργίας των Δημοσίων οργανισμών, η βελτίωση της ποιότητας των υπηρεσιών τους, η διαφάνεια της λειτουργίας τους, η χρηστή οικονομική τους διαχείριση και η μείωση της γραφειοκρατίας. Γενικός στόχος ήταν να κάνουν τους οργανισμούς του Δημοσίου περισσότερο αποδοτικούς και αποτελεσματικούς.

Στην προσπάθεια επίτευξης των παραπάνω στόχων, αναγκαία κρίθηκε η χρήση νέων σύγχρονων εργαλείων χρηματοοικονομικής διοίκησης, με κύρια την αλλαγή του συστήματος χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και η μετάβαση από ένα Απλογραφικό σύστημα λογιστικής ταμειακής βάσης σε ένα σε ένα πιο εξελιγμένο και αποτελεσματικό σύστημα οικονομικής και δημοσιονομικής διαχείρισης Διπλογραφικής λογιστικής δεδουλευμένης βάσης. Με το σύστημα αυτό θα παρακολουθούνταν όλα τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις και γενικά όλα τα οικονομικά γεγονότα με ακρίβεια και σαφήνεια.

Η Ελλάδα στοχεύοντας στην εξυγίανση, διαφάνεια, μείωση του κόστους λειτουργίας και βελτίωση της αποδοτικότητας του δημοσίου, με το ΠΔ 315/1999 όρισε υποχρεωτική την αντικατάσταση του λογιστικού συστήματος της απλογραφικής μεθόδου της ταμειακής λογιστικής με την διπλογραφική μέθοδο του δεδουλευμένου για αρχή στους Δήμους με σκοπό μεταγενέστερα τη σταδιακή εφαρμογή της σε όλους τους φορείς του Δημοσίου. Στην πραγματικότητα δεν επήλθε αλλαγή καθώς εφαρμόζονται ταυτόχρονα και ανεξάρτητα το ένα από το άλλο και τα δύο συστήματα. (Ταραζώνα Α. 2021). Η διαδικασία της εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος μέχρι σήμερα δεν έχει εφαρμοστεί στους φορείς της Κεντρικής Διοίκησης.

Στην προσπάθειά του το Ελληνικό κράτος να εναρμονιστεί με τις απαιτήσεις της νέας πραγματικότητας και να εξυγιάνει το Δημόσιο έκρινε αναγκαία τη μετάβαση από το παραδοσιακό απλογραφικό σύστημα της ταμειακής βάσης του Δημοσίου λογιστικού στο Διπλογραφικό σύστημα της δεδουλευμένης βάσης και προχώρησε σταδιακά στην

ψήφιση μίας σειράς Προεδρικών Διαταγμάτων που σκοπό είχαν την δημιουργία και εφαρμογή Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων σε διάφορους φορείς του δημοσίου. Τα λογιστικά αυτά σχέδια ήταν βασισμένα και ακολουθούσαν το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ) (Π.Δ. 1123/1980). Αν και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ) Ν.4308/2014 αντικατέστησαν το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ) με σημαντικές αλλαγές βασισμένες στα Διεθνή λογιστικά πρότυπα (ΔΛΠ), δεν επέφεραν αντίστοιχες αλλαγές στα κλαδικά λογιστικά σχέδια του Δημοσίου τομέα.

Οι πρώτοι φορείς που κλήθηκαν να εφαρμόσουν τις αρχές της Λογιστικής ήταν οι φορείς κοινωνικής ασφάλισης με το Π.Δ. 80/1997 *«ορισμός του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου για τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης»*. Στη συνέχεια ακολούθησαν τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (ΝΠΔΔ) με το Π.Δ. 205/1998 *«περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου»*, οι ΟΤΑ Α΄ βαθμού Δήμοι και Κοινότητες με το Π.Δ. 315/1999 *«περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δήμων και Κοινοτήτων ΟΤΑ Α΄ βαθμού»*, οι Δημόσιες Μονάδες Υγείας με το Π.Δ. 146/2003 *«περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δημοσίων Μονάδων Υγείας»* και τέλος η Κεντρική Διοίκηση με το Π.Δ.15/2011 *«περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής της Διπλογραφικής Λογιστικής Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης»*.

Από την αρχή της ψήφισης των Διαταγμάτων φάνηκε η δυσκολία εφαρμογής τους. Αν και η διπλογραφική μέθοδος καταγραφής των λογιστικών γεγονότων των παραπάνω οργανισμών έγινε νόμος του κράτους εν τούτοις άργησε πολύ να εφαρμοστεί. Εφαρμόστηκε μερικώς και σε κάποιες περιπτώσεις ακόμη μέχρι σήμερα δεν έχει λειτουργήσει. Χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι οι Δήμοι όπου μέχρι το 2005 μόλις το 64% αυτών είχε εφαρμόσει το Π.Δ. 315/1999. (Ταραζώνα Α. 2021).

Σήμερα λογιστικό κύκλωμα αντίστοιχο με αυτό του ιδιωτικού τομέα εφαρμόζουν τα ΝΠΔΔ, οι Δήμοι και τα Νοσοκομεία. Το Υπουργείο Πολιτισμού και Αθλητισμού δεν εφαρμόζει το Π.Δ. 15/2011 και εκτελεί τον προϋπολογισμό με τον παραδοσιακό τρόπο του Δημόσιου Λογιστικού.

Τα ανωτέρω διατάγματα αλλά και νόμοι όπως ο Ν. 4270/2014 *«Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ)*

*δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις»* ο οποίος αντικατέστησε το νόμο Ν.2362/1995 «*Δημόσιο Λογιστικό – Έλεγχος Δαπανών και άλλες Διατάξεις*» στόχευαν ξεκάθαρα στην πορεία μετάβασης στην δεδουλευμένη βάση και το διπλογραφικό σύστημα αλλά επιπρόσθετα είχαν σκοπό την προσαρμογή της χώρας μας, σε νέους κανόνες χρηστής οικονομικής διαχείρισης και σωστής κατάρτισης, εκτέλεσης και επίτευξης στόχων του προϋπολογισμού.

Το Π.Δ. 54/2018 «Ορισμός του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης» καθιερώνει πλέον τη λογιστική της πλήρους δεδουλευμένης βάσης σε όλους τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης με ενιαίο τρόπο για όλους τους οργανισμούς καταργώντας και αντικαθιστώντας τα επιμέρους Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια. Πρόκειται για ένα νέο λογιστικό σχέδιο βασισμένο στις αρχές και τους κανόνες των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ). Σκοπός είναι η, με βάση τα ΔΛΠ, ορθή απεικόνιση, αποτίμηση, καταγραφή και παρουσίαση όλων των περιουσιακών στοιχείων, οικονομικών καταστάσεων και οικονομικών γεγονότων με ομοιόμορφο τρόπο και η άμεση και έγκαιρη παροχή πληροφοριών.

Το λογιστικό σύστημα που προβλέπεται με το Π.Δ. 54/2018 θα αρχίσει να εφαρμόζεται από το 2023. Εφαρμόζονται ήδη από το 2019 οι λογαριασμοί του (ΑΛΕ) που αντικατέστησαν τους παλιούς λογαριασμούς του προϋπολογισμού (ΚΑΕ). Σκοπός του είναι οι λογαριασμοί της Γενικής λογιστικής και του Δημοσίου λογιστικού να είναι κοινοί.

#### **4.3 Η εφαρμογή της λογιστικής και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των δημοσίων οργανισμών.**

Οι φορείς της Κεντρικής Διοίκησης του Δημοσίου τομέα αποτελούν στο σύνολό τους μη κερδοσκοπικές οικονομικές μονάδες. Βασικός στόχος τους είναι η παροχή υπηρεσιών στους πολίτες. Για το σκοπό αυτό λαμβάνουν έσοδα από τους πολίτες, κυρίως με τη μορφή της μη ανταποδοτικής φορολόγησης. Κύρια διαφορά τους από τις ιδιωτικές επιχειρήσεις είναι η απουσία του στοιχείου του κέρδους. Οι ιδιαιτερότητες όμως που παρουσιάζουν είναι αρκετά περισσότερες και καθιστούν την εφαρμογή της λογιστικής σε αυτούς δυσκολότερη.

Ένα σημαντικό **μειονέκτημα** των δημοσίων οργανισμών σε σχέση με τους ιδιωτικούς είναι ότι δεν έχουν οι ίδιοι τον έλεγχο της λειτουργίας τους αλλά ούτε και



της ίδιας τους της βιωσιμότητας. Οι δημόσιοι οργανισμοί εμπεριέχονται μέσα στο ευρύτερο πλαίσιο του κράτους. Οι διοικήσεις τους αλλά και οι εργαζόμενοι είναι υποχρεωμένοι να ακολουθούν τις υποδείξεις και κατευθύνσεις μιας ευρύτερης πολιτικής η οποία προέρχεται από άλλα κέντρα εξουσίας, ανεξάρτητα από αυτούς, όπως οι πολιτικές της εκάστοτε κυβέρνησης αλλά και διεθνών οργανισμών. Η πραγματικότητα αυτή δημιουργεί ένα είδος ανασφάλειας στην ηγεσία των δημοσίων οργανισμών αλλά και στους εργαζομένους τους καθώς αφαιρεί από αυτούς το αίσθημα της διαχείρισης της εργασίας τους, της διαχείρισης του οργανισμού και της πορείας του προς το μέλλον. Το γεγονός ότι απλές καθημερινές για το έργο τους αποφάσεις αλλά και άλλες πολύ σημαντικές αποφάσεις για την ύπαρξη του ίδιου του οργανισμού, προέρχονται από ανώτερα κέντρα εξουσίας χωρίς να λαμβάνεται καθόλου υπόψη η γνώμη τους, θέτει τους εργαζομένους και τις διοικήσεις σε καθεστώς αβεβαιότητας και εμποδίζει την ανάπτυξη από αυτούς πρωτοβουλιών, οράματος και σχεδιασμού.

Στους δημόσιους οργανισμούς σε αντίθεση με τους ιδιωτικούς δεν υπάρχει η έννοια της ιδιοκτησίας. Ένα στοιχείο το οποίο μπορεί να εκληφθεί ως **μειονέκτημα** για την εφαρμογή της διπλογραφικής λογιστικής είναι ότι οι Δημόσιοι οργανισμοί σε πολλές περιπτώσεις δεν διοικούνται από έμπειρα στη διοίκηση και την επιχειρηματικότητα στελέχη αλλά από επαγγελματίες του κλάδου με τον οποίο ασχολείται ο οργανισμός. Αν και αυτή η πρακτική προάγει την επιστήμη, τη γνώση και τα επιτεύγματα του οργανισμού δημιουργεί και κάποια οικονομικά και διοικητικά προβλήματα. Οι επαγγελματίες αυτοί ενδιαφέρονται περισσότερο για τα αποτελέσματα του κλάδου τους και σε κάποιες περιπτώσεις για την προσωπική τους εξέλιξη και λιγότερο για τον ίδιο τον οργανισμό. Προτεραιότητά τους είναι η επίτευξη αποτελεσμάτων αδιαφορώντας για το κόστος. Σε πολλές περιπτώσεις δεν γνωρίζουν τις εργασίες που επιτελούν οι υπάλληλοι του οργανισμού τον οποίο διευθύνουν, με αποτέλεσμα να μην είναι σε θέση να λάβουν ορθές διοικητικές αποφάσεις, να κατευθύνουν και να βοηθήσουν το προσωπικό, κυρίως σε διοικητικά και οικονομικά θέματα. Μη γνωρίζοντας βασικά θέματα διοίκησης και οικονομίας επιβαρύνουν τους εργαζόμενους με πολλά καθήκοντα θεωρώντας ότι είναι εύκολο να τα πραγματοποιήσουν, τοποθετούν εργαζόμενους σε θέσεις άσχετες με τις γνώσεις και ικανότητές τους και δεν αξιολογούν σωστά τους υπαλλήλους με αποτέλεσμα την δυσαρέσκεια και τη δυσλειτουργία στο εσωτερικό του οργανισμού. Εξ αιτίας της έλλειψης ενημέρωσης σε οικονομικά θέματα, καθυστερούν να λάβουν αποφάσεις, επιφυλάσσονται να υπογράψουν οικονομικά έγγραφα αλλά και

διατρέχουν κίνδυνο να εξαπατηθούν από επιτήδειους υπαλλήλους. Για να επιτευχθεί μία μετάβαση του δημοσίου τομέα σε ένα νέο σύστημα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης θα πρέπει πρώτα να γίνει από όλους κατανοητή η χρησιμότητά της.

Η πραγματική διοίκηση των φορέων αυτών ανήκει στην εκάστοτε κυβέρνηση η οποία ενδιαφέρεται περισσότερο για την παραμονή της στην εξουσία θέτοντας σε δεύτερη μοίρα την εξέλιξη ακόμα και την βιωσιμότητα των οργανισμών. Οι δημόσιοι οργανισμοί χρησιμοποιούνται συχνά από τις κυβερνήσεις, για την επίλυση σοβαρών κοινωνικών προβλημάτων όπως η ανεργία ή για επιπλέον κοινωνικές παροχές στους πολίτες κυρίως σε προεκλογικές περιόδους, επιβαρύνοντάς τους με ακατάλληλο προσωπικό που δεν χρειάζονται ή αντίστοιχα με επιπλέον εργασιακό φόρτο στο οποίο δεν μπορούν να ανταπεξέλθουν. Οι αλλαγές των κυβερνήσεων επηρεάζουν πολύ περισσότερο τους δημόσιους από τους ιδιωτικούς οργανισμούς επιφέροντας αλλαγές στις διοικήσεις τους, αλλαγή στον στρατηγικό τους σχεδιασμό αποπροσανατολίζοντας τους εργαζόμενους αλλά και τους ίδιους τους οργανισμούς από τους στόχους τους. Αντικείμενό τους είναι η παροχή υπηρεσιών. Σε αντίθεση όμως με τις ιδιωτικές επιχειρήσεις όπου η αύξηση της πελατείας τους είναι ένας από τους κύριους στόχους τους, για τους δημόσιους οργανισμούς αντιμετωπίζεται ως πρόβλημα κυρίως λόγω του σταθερού αριθμού τους σε ανθρώπινο δυναμικό και των σταθερών χρηματοοικονομικών τους πόρων. Το έργο που καλούνται να εκτελέσουν πολλές φορές δεν δύναται να διαφοροποιηθεί εξ αιτίας νομικών, πολιτικών αλλά και κοινωνικών παρεμβάσεων. Αυτό στερεί από τις διοικήσεις τους τη δυνατότητα ανάπτυξης πρωτοβουλιών και στρατηγικού σχεδιασμού. Τέλος, δεν υπάρχει η ανάγκη και το κίνητρο της δημιουργίας εσόδων καθώς η χρηματοδότησή τους είναι σταθερή και καλύπτεται από το κράτος και από δωρεές και χορηγίες.

### **Οι οικονομικές καταστάσεις**

Οι οικονομικές καταστάσεις και γενικά η χρηματοοικονομική πληροφόρηση που προκύπτει από το λογιστικό σύστημα που εφαρμόζεται στο Δημόσιο, σε σχέση με αυτό του ιδιωτικού τομέα, απευθύνεται σε πολύ μεγάλο πλήθος ενδιαφερομένων. Οι πολίτες του κράτους, οι οποίοι πληρώνουν φόρους, επιθυμούν να λαμβάνουν τις καλύτερες το δυνατόν υπηρεσίες και να γνωρίζουν όσο γίνεται ακριβέστερα κατά πόσο οι εισφορές τους αξιοποιούνται αποτελεσματικά. Η πολιτική ηγεσία αλλά και διεθνείς οργανισμοί ζητούν στοιχεία ώστε να μπορούν να αξιολογήσουν τις παρεχόμενες υπηρεσίες, αλλά και την αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα των οργανισμών, τη βιωσιμότητά τους

αλλά και τη βιωσιμότητα ολόκληρου του οικονομικού συστήματος. Πιστωτές, δανειστές και τραπεζικά ιδρύματα ζητούν επαρκή πληροφόρηση προκειμένου να διαμορφώνουν τα κατάλληλα κριτήρια για δανεισμό. Τέλος, οι διοικήσεις των οργανισμών θα πρέπει να έχουν κατάλληλη πληροφόρηση τόσο χρηματοοικονομική όσο και κόστους ώστε να λαμβάνουν αποφάσεις, να προγραμματίζουν, να ελέγχουν και να διορθώνουν λάθη και αστοχίες. Οι χρήστες των οικονομικών πληροφοριών και καταστάσεων όσον αφορά το δημόσιο, πέρα από τους διεθνείς οργανισμούς, τις τράπεζες, τις κυβερνήσεις και τις διοικήσεις των οργανισμών, απευθύνονται και σε όλους τους πολίτες του κράτους, σε ανθρώπους δηλαδή μη ειδικευμένους σε οικονομικά θέματα. Για το λόγο αυτό πρέπει να είναι απλές και εύκολα κατανοητές. Να είναι έγκυρες και έγκαιρες και να απεικονίζουν πιστά τα γεγονότα στα οποία αναφέρονται και εκτός από τα αριθμητικά μεγέθη και την απόδοση των φορέων, να αποδίδουν πληροφορίες και για τη βιωσιμότητά τους. Να είναι ομοιόμορφες και συγκρίσιμες ώστε να μπορούν να συγκεντρώνονται και να ενοποιούνται για τη δημιουργία ενοποιημένων καταστάσεων ολοκλήρου του Δημοσίου τομέα.

#### **Αποδοτικότητα – Αποτελεσματικότητα – Οικονομία**

Η απουσία του κέρδους στερεί από τους φορείς του Δημοσίου ένα αξιόπιστο εργαλείο μέτρησης της αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητάς τους. Η μέτρηση των αποτελεσμάτων και επιτευγμάτων ενός οργανισμού συνήθως γίνεται σε σύγκριση με τους αρχικούς στόχους που είχαν τεθεί ή και σε σύγκριση με τα αποτελέσματα άλλων παρόμοιων φορέων. Επομένως, ένας οργανισμός ο οποίος θα επιτύχει τους στόχους που του έχουν ανατεθεί με τρόπο ίδιο ή καλύτερο από άλλους παρόμοιους φορείς θεωρείται επιτυχημένος και αποτελεσματικός. Ωστόσο, πολλές φορές οι υπηρεσίες που προσφέρουν οι δημόσιοι φορείς και οι ανάγκες που καλύπτουν εμφανίζουν σημαντικές και εξειδικευμένες διαφορές στην ποιότητα και ποσότητά τους σε σχέση με αυτές άλλων, κάτι που καθιστά δύσκολη τη σύγκρισή μεταξύ τους και τη μέτρηση της αποτελεσματικότητάς τους. Επιπλέον, ο παράγοντας αυτός επικεντρώνεται μόνο στο αποτέλεσμα και δεν λαμβάνει υπόψη του τους πόρους που δαπανώνται για την επίτευξη των στόχων. Κάθε οργανισμός οφείλει να συμβάλει και στην οικονομία και να εκπληρώνει το έργο του με όσο το δυνατόν λιγότερους πόρους. Η σχέση μεταξύ αποτελεσμάτων και οικονομίας είναι αυτή που χαρακτηρίζει τον οργανισμό αποδοτικό. Σύμφωνα με τη νέα πραγματικότητα σκοπός της εφαρμογής των νέων λογιστικών συστημάτων είναι η βελτίωση της αποτελεσματικότητας, αποδοτικότητας και

οικονομίας των οργανισμών, οι οποίοι πρέπει να επιτυγχάνουν το καλύτερο δυνατό αποτέλεσμα (εκροές) με τη μικρότερη δυνατή θυσία (εισροές).

#### **4.2 Μεταρρυθμίσεις στο λογιστικό σύστημα του Δημοσίου τομέα**

Το λογιστικό σύστημα που εφαρμόζεται εδώ και πολλά χρόνια στο Δημόσιο βασίζεται στον Προϋπολογισμό και ονομάζεται Δημόσιο Λογιστικό. Το Δημόσιο Λογιστικό περιλαμβάνει εκτός από ένα σύνολο κωδικών αριθμών εσόδων και εξόδων και ένα σύνολο από διαδικασίες που αφορούν στην εκτέλεση του Προϋπολογισμού. Οι διαδικασίες αυτές συγκροτούν το νομικό πλαίσιο λειτουργίας των οργανισμών του Δημοσίου και λειτουργούν ως δικλίδες ασφαλείας της εκτέλεσης και παρακολούθησης όλων των σταδίων του Προϋπολογισμού. Ρυθμίζουν θέματα δημοσίων συμβάσεων και διαγωνισμών, διαδικασίας προμηθειών, υπογραφών, καθορίζουν όρια χρηματικών ποσών και ασυμβίβαστα.

Η εφαρμογή του Διπλογραφικού συστήματος δεν σκοπεύει να αλλάξει το μέρος εκείνο του Δημόσιου Λογιστικού που αφορά τις διαδικασίες του Προϋπολογισμού αλλά το λογιστικό μέρος που σχετίζεται με το σύνολο των κωδικών αριθμών εσόδων και εξόδων τον τρόπο χειρισμού και λειτουργίας τους. (Στέλιος Καραγιάνης, 2006).

##### **4.2.1 Προϋπολογισμός επιδόσεων - προγραμμάτων**

Ο προϋπολογισμός με τον τρόπο που ασκείται στην Ελλάδα αλλά και σε άλλες χώρες πέραν του πλεονεκτήματος της απλής εφαρμογής του παρουσιάζει πολλά και σημαντικά **μειονεκτήματα**. Το μεγαλύτερο **μειονέκτημά** του είναι ότι δεν ελέγχει την αποτελεσματικότητα των δαπανών. Σύμφωνα με το Ν.4270/2014 το μόνο που ελέγχεται είναι αν η δαπάνη είναι εντός εγκεκριμένης πίστωσης και αν υπάρχει ανάληψη υποχρέωσης και τα νόμιμα δικαιολογητικά. Κάθε οργανισμός ελέγχεται για το ύψος των ποσών που ξοδεύει, δεν ελέγχεται όμως για το πού και πώς δαπανά αυτά τα χρήματα, ούτε αν επιτυγχάνεται το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα. Δεν υπάρχει καμία σύνδεση των εισροών με τα αποτελέσματα. Ο προϋπολογισμός καταρτίζεται με τη μέθοδο (bottom – up) από κάτω προς τα πάνω. Το κάθε τμήμα καταγράφει τις ανάγκες του κυρίως με βάση τους παλαιότερους προϋπολογισμούς και οι πιστώσεις που λαμβάνει είναι αποτέλεσμα των χρημάτων που δαπάνησε το προηγούμενο έτος. Το σημαντικότερο μειονέκτημα είναι ότι κάθε φορέας προσπαθεί να δαπανήσει όλα τα χρήματα που του χορηγούνται για να εμφανίσει μεγάλη απορροφητικότητα, και

αποτελεσματικότητα και να λάβει κατά κάτι περισσότερα χρήματα το επόμενο έτος. Η κατάρτιση του κάθε προϋπολογισμού βασίζεται στα ποσά που οι υπηρεσίες δαπάνησαν το προηγούμενο έτος βάση της επαυξητικής προσέγγισης. Είναι χαρακτηριστικό ότι πολλές υπηρεσίες του Δημοσίου στο τέλος κάθε έτους επιδίδονται σε μία προσπάθεια εξάντλησης των πιστώσεων που έχουν αναλάβει συνήθως σε μη παραγωγικούς σκοπούς, για να δείξουν απορρόφηση κονδυλίων, αποτελεσματικότητα και να λάβουν περισσότερα χρήματα το επόμενο έτος. Τέλος, βάση του παραδοσιακού τρόπου εκτέλεσης του προϋπολογισμού κονδυλίων τα χρηματικά ποσά που δίνονται στις υπηρεσίες δεν δίνονται βάση αποδοτικότητας αλλά κυρίως σε ένα πλαίσιο συζητήσεων, διαπραγματεύσεων και συμβιβασμών. (Σάνδρα Κοέν – Σωτήριος Καρατζήμας 2020).

Στο πλαίσιο της νέας Δημόσιας διοικητικής και χρηματοοικονομικής πολιτικής είναι και η εφαρμογή του πιλοτικού προγράμματος προϋπολογισμού επιδόσεων. Ο **προϋπολογισμός επιδόσεων** διαφέρει από τον ήδη υπάρχον προϋπολογισμό εστιάζοντας στην αποδοτικότητα των οργανισμών καθώς συνδέει τις δαπάνες πόρων (εισροές) με τα αποτελέσματα (εκροές) και στη συνέχεια κατανέμει τους πόρους βάση της απόδοσης. Όπως ήδη αναφέρθηκε ο επαυξητικός προϋπολογισμός κονδυλίων παρουσιάζει σημαντικά μειονεκτήματα καθώς δεν ελέγχει την αποτελεσματικότητα των δαπανών αλλά εστιάζει στις εισροές και την απορρόφηση πιστώσεων με αποτέλεσμα τη σπατάλη πόρων σε μη παραγωγικούς σκοπούς. Επίσης, η κατανομή των πιστώσεων στις υπηρεσίες του δημοσίου δεν γίνεται βάση της αποδοτικότητάς τους αλλά σε ένα πλαίσιο συναλλαγών, συζητήσεων, διαπραγματεύσεων, αμοιβαίων υποχωρήσεων και συμβιβασμών.

Εξ αιτίας αυτών των προβλημάτων πολλές χώρες προχώρησαν στην ανάπτυξη άλλων τύπων προϋπολογισμών όπως οι προϋπολογισμοί δεδουλευμένης βάσης, οι προϋπολογισμοί προγραμμάτων και οι προϋπολογισμοί βάση της απόδοσης. Στην Ελλάδα η πρώτη προσπάθεια πιλοτικής κατάρτισης προϋπολογισμού βάση απόδοσης έγινε το 2008. Έμεινε όμως στάσιμη κυρίως λόγω των προβλημάτων που προέκυψαν από την οικονομική κρίση που ακολούθησε. Το 2019 ξεκίνησε μία νέα προσπάθεια στο γενικό πλαίσιο σταδιακών αλλαγών και εκσυγχρονισμού του Δημοσίου τομέα με την ψήφιση νόμων και διαταγμάτων όπως το Π.Δ.54/2019.

Η προσπάθεια αυτή της αλλαγής στη δημοσιονομική διαχείριση σκοπό έχει να αξιολογεί τα αποτελέσματα των δράσεων που εκτελούνται από τα κονδύλια του προϋπολογισμού όχι με βάση την ανάλωση των πόρων, αλλά με βάση το αποτέλεσμα

που επέρχεται από την ανάλωσή τους. Σκοπός είναι οι χρηματοοικονομικοί πόροι να κατανέμονται κατά προτεραιότητα σε πολιτικές που αποφέρουν τα μεγαλύτερα αποτελέσματα, ώστε να αξιοποιούνται όσο το δυνατόν πιο αποτελεσματικά και να αποφεύγεται η σπατάλη. Με την ψήφιση του ΠΔ54/2019 και την καθιέρωση του νέου λογιστικού πλαισίου της οικονομικής, διοικητικής και λειτουργικής ταξινόμησης το Ελληνικό κράτος προχωρά πιλοτικά στην μετάβαση από τον παραδοσιακό τρόπο εκτέλεσης του προϋπολογισμού σε προϋπολογισμό επιδόσεων. Σύμφωνα με το πιλοτικό εγχειρίδιο προϋπολογισμού επιδόσεων που εξέδωσε το Υπουργείο Οικονομικών στα ερωτήματα «ποιος» και «πόσο» ξοδεύει, προστίθενται πλέον και αυτά του «πού» δαπανώνται οι δημόσιοι πόροι, ποιες δράσεις χρηματοδοτούν και με ποιο αποτέλεσμα. Το σύστημα αυτό στοχεύει στην ποιότητα των αποτελεσμάτων των δημοσίων δαπανών και όχι μόνο στο πόσο δημόσιο χρήμα δαπανάται. ([www.minfin.gr](http://www.minfin.gr)).

Η βασική αλλαγή που επιφέρει ο προϋπολογισμός βάση επίδοσης είναι ότι οι δαπάνες πλέον δεν θα ελέγχονται μόνο ως προς τη νομιμότητα και κανονικότητά τους αλλά θα γίνεται έλεγχος και του αποτελέσματος το οποίο επέφεραν. Οι υπεύθυνοι θα είναι υποχρεωμένοι να λογοδοτούν και να αιτιολογούν το σκοπό για τον οποίο διενήργησαν μία δαπάνη και θα αξιολογούνται βάση του αποτελέσματος που αυτή επέφερε στη λειτουργία και τους στόχους κάθε οργανισμού.

Ο προϋπολογισμός επιδόσεων συνδέεται με τον προϋπολογισμό προγραμμάτων. Οι βασικές πολιτικές που η Κεντρική Διοίκηση επιδιώκει να εφαρμόσει στους διαφόρους τομείς δραστηριότητας του κράτους όπως η άμυνα, η εκπαίδευση, η υγεία, ο πολιτισμός κλπ. αποτελούν τις λειτουργίες, σύμφωνα με την λειτουργική ταξινόμηση, οι οποίες αναλύονται περαιτέρω σε ποιο αναλυτικές δράσεις, τα προγράμματα, και αυτά με τη σειρά τους σε επιμέρους δράσεις που αποτελούν το τελευταίο στάδιο ανάλυσης και εξειδίκευσης των λειτουργιών. Ως προς την ταξινόμηση του προϋπολογισμού, τα «προγράμματα» θεωρούνται στην Ελλάδα συνδυασμός λειτουργικής και διοικητικής ταξινόμησης. ([www.minfin.gr](http://www.minfin.gr)).

Για τη λειτουργία του προϋπολογισμού επιδόσεων χρειάζεται να δημιουργηθούν για κάθε δράση, δείκτες μέτρησης της απόδοσης, με σκοπό να μπορεί να μετρηθούν οι εκροές αποτελεσματικά και αξιόπιστα και να μπορεί να διενεργηθεί ανάλυση κόστους – οφέλους σε σχέση με τους πόρους που δαπανήθηκαν για τη συγκεκριμένη δράση ώστε να υπολογισθεί ο δείκτης της αποδοτικότητας, η σχέση δηλαδή των εισροών προς τις εκροές. Ο προϋπολογισμός επιδόσεων εμφανίζει πολλά πλεονεκτήματα. Αναγνωρίζει

τα προγράμματα που πραγματοποιούν θετικά αποτελέσματα και δημιουργούν πρόσθετη αξία, κατανέμει τους πόρους αξιοκρατικά σε χρήσιμες δραστηριότητες και συμβάλει στη διαφάνεια, στη λογοδοσία και στη χρηστή οικονομική διαχείριση. Συμβάλει στην αντικειμενικότερη αξιολόγηση του προσωπικού καθώς μέσα από τα προγράμματα και τις δράσεις ανατίθενται συγκεκριμένα καθήκοντα και στόχοι στο ανθρώπινο δυναμικό, τα αποτελέσματα των οποίων μπορούν να αξιολογηθούν με αντικειμενικά κριτήρια. Ενισχύεται ο ρόλος της συμμετοχής των εργαζομένων στα συλλογικά επιτεύγματα, το αίσθημα ικανοποίησης από την εργασία τους και οι ικανότητες και δεξιότητές τους. Εντούτοις εμπεριέχει και σημαντικά προβλήματα και μειονεκτήματα. Το σημαντικότερο μειονέκτημα έγκειται στους δείκτες απόδοσης. Η δημιουργία και χρήση των κατάλληλων δεικτών απόδοσης είναι μία διαδικασία ιδιαίτερας δύσκολη. Η χρήση μη κατάλληλων δεικτών μπορεί να οδηγήσει σε αντίθετα και παραπλανητικά αποτελέσματα. (Σάνδρα Κοέν – Σωτήριος Καρατζήμας 2020).

Η εκτέλεση των προγραμμάτων περιλαμβάνει δύο είδη αποτελεσμάτων. Τις εκροές - προϊόντα (outputs) και τις επιπτώσεις στο κοινωνικό σύνολο (outcomes). Εκροές είναι οι υπηρεσίες που προφέρει ο φορέας στο κοινωνικό σύνολο. Οι επιπτώσεις περιλαμβάνουν τις τελικές επιδράσεις που επιφέρουν οι εκροές στην κοινωνία.

Το πρόβλημα της εφαρμογής των δεικτών του προϋπολογισμού επιδόσεων είναι ότι ενώ το κόστος δηλαδή οι χρηματικοί πόροι (εισροές) ενός προγράμματος μπορούν να μετρηθούν σε χρηματική αξία, δεν μπορεί να γίνει το ίδιο για τις εκροές και τις επιπτώσεις. Για να οριστούν επομένως οι δείκτες απόδοσης θα πρέπει τα αποτελέσματα να συγκρίνονται είτε με αποτελέσματα ανάλογων ή ίδιων δράσεων προηγουμένων χρήσεων δηλαδή παρελθόντων ετών είτε να συγκρίνονται με αποτελέσματα άλλων παρεμφερών δράσεων άλλων φορέων, πάντα φυσικά σε σχέση με τους προκαθορισμένους στόχους που έχουν τεθεί. ([www.minfin.gr](http://www.minfin.gr)).

Από τα παραπάνω γίνεται αντιληπτό ότι η μετάβαση από τον παραδοσιακό τρόπο εκτέλεσης του προϋπολογισμού σε ένα νέο σύστημα προϋπολογισμού επιδόσεων αποτελεί μία δύσκολη διαδικασία η οποία απαιτεί εμπειρία και χρόνο. Μέσα από τη σταδιακή διαδικασία της χρήσης θα διαπιστώνονται τα προβλήματα και οι δυσκολίες και θα διορθώνονται έως την πλήρη και ορθή εφαρμογή της.

#### 4.2.2 Ο προϋπολογισμός επιδόσεων στο Υπουργείο Πολιτισμού & Αθλητισμού

Σύμφωνα με τον πιλοτικό σχεδιασμό του προϋπολογισμού επιδόσεων για το 2021 ένα από τα βασικά προγράμματα του Υπουργείου Πολιτισμού και Αθλητισμού αφορά τα μουσεία, τους αρχαιολογικούς χώρους, τα μνημεία και τα κτίρια ιστορικής και πολιτιστικής κληρονομιάς. Με βάση τα στοιχεία που αντλούνται από το Υπουργείο Οικονομικών, οι εισροές – χρηματικοί πόροι που θα χρησιμοποιηθούν για το πρόγραμμα αυτό ανέρχονται σε 222.253.360,61€ και αναλύονται σε 168.753.360,61 από τον Τακτικό Προϋπολογισμό, 25.500.000,00€ από το Πρόγραμμα Δημοσίων Επενδύσεων και 28.000.000,00 από ιδίους πόρους οι οποίοι προέρχονται από έσοδα από εισιτήρια εισόδου σε Μουσεία και Αρχαιολογικούς χώρους τα οποία διαχειρίζεται ως εποπτευόμενος φορέας το Ταμείο Αρχαιολογικών Πόρων και Απαλλοτριώσεων (ΤΑΠΑ). Εκτός από τις εισροές σε χρηματικούς όρους έχουμε και εισροές 5.954 εργαζομένων σε ανθρώπινο δυναμικό, οι οποίοι αντιστοιχούν σε 5.471 εργαζόμενους του Υπουργείου Πολιτισμού & Αθλητισμού και 483 του ΤΑΠΑ. Οι εκροές – προϊόντα (outputs) αναφέρονται σε μελέτες ανασκαφών και αναστηλώσεων, τη δημιουργία μουσείων και πολιτιστικών κτιρίων, την προστασία και ανάδειξη μνημείων και αρχαιολογικών χώρων. Οι επιπτώσεις (outcomes) σκοπεύουν στην ανάδειξη της πολιτιστικής μας κληρονομιάς και στην προσβασιμότητα και επισκεψιμότητα σε όλους τους πολιτιστικούς χώρους.

Το πρόγραμμα αναλύεται σε επιμέρους δράσεις που περιλαμβάνουν τη συντήρηση, αναστήλωση, ενίσχυση και ασφάλεια των μουσείων, των αρχαιολογικών χώρων και των κτιρίων ιστορικής και πολιτιστικής κληρονομιάς και τα προγράμματα ανασκαφικών εργασιών. Σκοπός επίσης, είναι η αύξηση των εσόδων από την τιμολογιακή πολιτική για τα εισιτήρια και τα πωλητήρια στα Μουσεία και τους αρχαιολογικούς χώρους, αύξηση των εσόδων του ΤΑΠΑ από τα αναψυκτήρια των Αρχαιολογικών Χώρων και Μουσείων, αύξηση των εσόδων από την εφαρμογή του ηλεκτρονικού εισιτηρίου, αύξηση εσόδων από άδειες φωτογράφισης, κινηματογράφησης και παραχώρησης αρχαιολογικών χώρων, μνημείων και μουσείων και από την αύξηση της επισκεψιμότητας. Ο δείκτης μέτρησης του συγκεκριμένου προγράμματος σύμφωνα με τον πιλοτικό προϋπολογισμό του έτους 2021 εκφράζεται ως ο λόγος των πληρωμών προς τις αναληφθείσες υποχρεώσεις και αναλύεται ως ποσοστό απορροφητικότητας των πιστώσεων που έχουν δεσμευτεί από τους Δευτερεύοντες Διατάκτες. Στόχος είναι το ποσοστό αυτό να ξεπεράσει το εβδομήντα τοις εκατό (70%).



#### Πίνακας 4.1

Προϋπολογισμός επιδόσεων δράσεων που αφορούν τα μουσεία, τους αρχαιολογικούς χώρους, τα μνημεία και τα κτίρια ιστορικής και πολιτιστικής κληρονομιάς του Υπουργείου Πολιτισμού και Αθλητισμού

|                                     | Στοιχεία Μέτρησης της Επίδοσης   |
|-------------------------------------|--|
| Έτος                                | 2021   |
| Υπεύθυνος Υλοποίησης Πολιτικής      | Γενική Γραμματεία Πολιτισμού   |
| Στόχος                              | Αποτελεσματικότερη εκτέλεση του προϋπολογισμού του Υπουργείου  |
| Ενδεικτικός Δείκτης Μέτρησης /Τύπος | Πληρωμές / Αναλήψεις από Μεταβιβασθείσες Πιστώσεις (Επιτροπικά)  |
| Ανάλυση Δείκτη                      | Η παρακολούθηση του δείκτη έχει να κάνει με το ύψος της απορροφητικότητας των πιστώσεων που έχουν δεσμευθεί από τους Δευτερεύοντες Διατάκτες |
| Τιμή-στόχος                         | >70%   |
| Συχνότητα διεξαγωγής μέτρησης       | Ετησίως  |
| Μονάδα μέτρησης                     | Ποσοστό %  |

Πηγή: Υπουργείο Οικονομικών, Πιλοτικός Σχεδιασμός Προϋπολογισμού Επιδόσεων 2021. ([www.minfin.gr](http://www.minfin.gr)).

#### 4.3 Η Εκτέλεση του προϋπολογισμού με την διπλογραφική μέθοδο

Η εκτέλεση του Προϋπολογισμού και ο Απολογισμός σύμφωνα με τη διπλογραφική μέθοδο γίνεται με τη χρήση λογαριασμών τάξεως και συγκεκριμένα με τον 02 Χρεωστικοί Λογαριασμοί Προϋπολογισμού και 06 Πιστωτικοί Λογαριασμοί Προϋπολογισμού και με χρήση κατωτέρων βαθμών ανάπτυξης. Οι λογαριασμοί αυτοί είναι:

**02.00 Προϋπολογισμός Εξόδων:** χρεώνεται με τα ποσά των εξόδων με την έγκριση του προϋπολογισμού.

**02.10 Εκτέλεση προϋπολογισμού εξόδων:** απεικονίζει την πορεία εκτέλεσης του προϋπολογισμού

**02.21 Αναληφθείσες Υποχρεώσεις:** χρεώνεται με τα ποσά που δεσμεύονται με πίστωση του 02.10.

**02.29 Προπληρωμές :** χρεώνεται με τα ποσά των χρηματικών ενταλμάτων προπληρωμής (ΧΕΠ) και πιστώνεται ο λογαριασμός 02.21.

**02.30 Ενταλματοποιηθείσες δαπάνες:** χρεώνεται με τα ποσά που ενταλματοποιούνται και πιστώνεται ο 02.21. Όταν το ένταλμα εξοφλείται τότε ο **02.30** πιστώνεται και χρεώνεται λογαριασμός 02.31. Τα εντάλματα που δεν έχουν εξοφληθεί απεικονίζονται στο υπόλοιπο του λογαριασμού.

**02.31 Πραγματοποιηθέντα έξοδα:** χρεώνεται όταν εξοφλούνται τα εντάλματα και πιστώνεται ο 02.30 ή ο 02.29. Στο τέλος της χρήσης εμφανίζει τον απολογισμό των εξόδων.

**06.00 Προϋπολογισμός Εσόδων:** πιστώνεται με τα ποσά των εσόδων με την έγκριση του προϋπολογισμού.

**06.10 Εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων:** καταγράφει την πορεία εκτέλεσης του προϋπολογισμού.

**06.21 Βεβαιωθέντα έσοδα :** πιστώνεται όταν βεβαιώνονται τα έσοδα με χρέωση του 06.10.

**06.31 Εισπραχθέντα έσοδα :** πιστώνεται με την είσπραξη των εσόδων και χρεώνεται ο 06.21. Στο τέλος της χρήσης εμφανίζει τον απολογισμό των εσόδων.

Όταν ένας οργανισμός του Δημοσίου εφαρμόζει την διπλογραφική μέθοδο ενημερώνει τους λογαριασμούς του λογιστικού σχεδίου της Γενικής Λογιστικής αλλά και, για την εκτέλεση του προϋπολογισμού, τους λογαριασμούς τάξεως. Κατά την αγορά παγίων στοιχείων ή υλικών ή της πραγματοποίησης μίας δαπάνης αρχικά ο φορέας που την πραγματοποιεί είναι υποχρεωμένος να δεσμεύσει το ποσό που θα χρειαστεί με την έκδοση ανάληψης υποχρέωσης από τον αντίστοιχο αριθμό λογαριασμού εξόδου (ΑΛΕ) των πιστώσεων του προϋπολογισμού. Στην περίπτωση αυτή στη γενική λογιστική δεν διενεργείται καμία εγγραφή. Στο Δημόσιο λογιστικό όμως και με τη χρήση των λογαριασμών τάξεως χρεώνεται ο λογαριασμός **02.21 Αναληφθείσες Υποχρεώσεις** με ισόποση πίστωση του λογαριασμού **02.10 Εκτέλεση προϋπολογισμού εξόδων**. Μετά την ανάληψη της υποχρέωσης και τη δέσμευση της πίστωσης του ποσού, ο οργανισμός προχωράει σε διαγωνισμό, ή απευθείας ανάθεση και σύμβαση με τον προμηθευτή από τον οποίο θα αγοράσει τα υλικά ή το πάγιο. Η διαδικασία αυτή δεν καταγράφεται ούτε στη γενική λογιστική, ούτε στους λογαριασμούς τάξεως του Δημόσιου λογιστικού. Με την παραλαβή των αγαθών και του

τιμολογίου πραγματοποιείται εγγραφή μόνο στη γενική λογιστική με χρέωση του λογαριασμού του συγκεκριμένου αγαθού και πίστωση του λογαριασμού του συγκεκριμένου προμηθευτή στον οποίο οφείλονται τα χρήματα. Δημιουργείται επομένως αυτόματα μία υποχρέωση του οργανισμού έναντι του προμηθευτή. Στην εκτέλεση του προϋπολογισμού δεν διενεργείται καμία εγγραφή. Το επόμενο στάδιο αφορά την εκκαθάριση και ενταλματοποίηση της δαπάνης. Στη γενική λογιστική δεν διενεργείται καμία εγγραφή, ενώ στον προϋπολογισμό χρεώνεται ο λογαριασμός **02.30 Ενταλματοποιηθείσες δαπάνες** με το ποσό που είναι να λάβει ο προμηθευτής με αντίστοιχη πίστωση του λογαριασμού **02.21 Αναληφθείσες Υποχρεώσεις**. Κατά την εξόφληση του εντάλματος ενημερώνονται και τα δύο συστήματα. Στη γενική λογιστική χρεώνεται ο προμηθευτής και εξοφλείται, με πίστωση του λογαριασμού των χρηματικών διαθεσίμων και στον προϋπολογισμό χρεώνεται ο λογαριασμός **02.31 Πραγματοποιηθέντα έξοδα** με πίστωση του λογαριασμού **02.30 Ενταλματοποιηθείσες δαπάνες**.

#### **4.4 Προϋποθέσεις για τη μετάβαση στο διπλογραφικό σύστημα**

Η μετάβαση των Δημοσίων οργανισμών από το υπάρχον λογιστικό σύστημα στο Διπλογραφικό σύστημα δεν είναι ένα απλό εγχείρημα. Πρόκειται για ένα μεγάλο έργο διοίκησης που επηρεάζει το σύνολο του οργανισμού και απαιτείται η ενεργοποίηση όλων των μηχανισμών του. Χρειάζεται να αντιμετωπιστεί από την αρχή με όραμα και σωστό σχεδιασμό από την ηγεσία και να συνδράμουν όλοι οι εργαζόμενοι. Είναι ένα έργο που χρειάζεται να οργανωθεί και να σχεδιαστεί ο τρόπος εφαρμογής του. Να εκτιμηθούν σωστά οι δυνατότητες, οι ικανότητες και οι γνώσεις του ανθρώπινου δυναμικού και οι ανάγκες του σε εκπαίδευση. Απαιτούνται επίσης μεγάλες αλλαγές στον τρόπο της μέχρι σήμερα λειτουργίας του οργανισμού, στη δομή και στην οργάνωσή του.

Βασική προϋπόθεση για την υλοποίηση της εφαρμογής της Γενικής Λογιστικής στο Δημόσιο είναι αρχικά η ύπαρξη ενός ολοκληρωμένου πληροφοριακού συστήματος μηχανογράφησης που θα καλύπτει όλο το φάσμα της λειτουργίας του οργανισμού..

Το μηχανογραφικό σύστημα εκτός από το πρόγραμμα της Γενικής λογιστικής το οποίο θα καταγράφει τα διάφορα λογιστικά γεγονότα του οργανισμού με τον διπλογραφικό τρόπο, θα πρέπει να μπορεί να παρακολουθεί τις κινήσεις των υλικών των αποθηκών κατά την εισαγωγή και εξαγωγή τους, τα έσοδα από τις υπηρεσίες και

τις πωλήσεις, το μητρώο παγίων με τις αγορές, αποσβέσεις και καταστροφές, αλλά και τη μετακίνηση των διαφόρων περιουσιακών στοιχείων. Σημαντικό επίσης είναι, το μηχανογραφικό σύστημα να μπορεί να συλλειτουργεί με τα ήδη υπάρχοντα συστήματα όπως της μισθοδοσίας αλλά κυρίως της εκτέλεσης του προϋπολογισμού, αλλά και με συστήματα άλλων Υπουργείων όπως του Υπουργείου Οικονομικών για την εξόφληση δαπανών, του Υπουργείου Εμπορίου για την υπογραφή συμβάσεων, της Τράπεζας της Ελλάδος κ.λπ. Γίνεται άμεσα αντιληπτό ότι η εύρεση ενός τόσο εξειδικευμένου στις ανάγκες ενός Υπουργείου πληροφοριακού συστήματος είναι δύσκολη και το κόστος αγοράς και τεχνικής υποστήριξης του θα είναι πολύ μεγάλο. Επιπλέον, το Υπουργείο Πολιτισμού λόγω της φύσης του με τον μεγάλο αριθμό των περιφερειακών υπηρεσιών και Μουσείων που διαθέτει θα πρέπει να εφαρμόσει τη λογιστική των υποκαταστημάτων.

Επίσης, πολύ σημαντικός παράγοντας είναι το ανθρώπινο δυναμικό του οργανισμού που θα επιφορτιστεί το βάρος υλοποίησης του έργου και της μετέπειτα ορθής και χωρίς προβλήματα λειτουργίας του. Το ανθρώπινο δυναμικό θα πρέπει να εκπαιδευτεί κατάλληλα, κάτι που απαιτεί εκτός από οικονομικούς πόρους και εξασφάλιση χρόνου, καθώς ο οργανισμός θα συνεχίζει να λειτουργεί και οι εργαζόμενοι να εκτελούν τις υπάρχουσες εργασίες τους. Η λειτουργία του διπλογραφικού συστήματος απαιτεί εξειδικευμένο προσωπικό σε θέματα λογιστικής που πιθανόν να μην υπάρχουν. Η επί πολλών ετών ενασχόληση του προσωπικού με τα απλογραφικά συστήματα του Δημόσιου Λογιστικού πιθανόν να τους έχει αποξενώσει από τη χρήση ενός διπλογραφικού συστήματος. Τα κενά του εξειδικευμένου προσωπικού θα χρειαστεί να καλυφθούν με νέες προσλήψεις. Να σημειωθεί ότι, όπως έδειξε και η εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος στους δήμους, η ανάθεση των λογιστικών εργασιών σε εξωτερικούς συνεργάτες περίπου απέτυχε, λόγω του υπάρχοντος θεσμικού πλαισίου αλλά και του μεγάλου μεγέθους ορισμένων δήμων. (Ταραζώνα Α. 2021). Η εκπαίδευση του προσωπικού θα πρέπει να γίνει στην αρχή για την εγκατάσταση του νέου συστήματος αλλά και στη συνέχεια για την επιτυχή εφαρμογή του. Η γενικευμένη χρήση ενός πληροφοριακού συστήματος που θα καλύπτει όλες τις λειτουργίες του Υπουργείου θα επιφέρει την αναγκαστική εκπαίδευση τουλάχιστον σε θέματα χρήσης ηλεκτρονικών υπολογιστών και πληροφορικής και σε υπαλλήλους που μέχρι τώρα δεν την χρειάζονταν όπως φύλακες, αποθηκάριους, τεχνίτες κ.λπ.

Επίσης, μία σειρά από θεσμικές αλλαγές είναι αναγκαίο να συντελεστούν προκειμένου να ξεπεραστούν εμπόδια στην υλοποίηση της μετάβασης. Θέματα που αφορούν πιστώσεις και έξοδα του προϋπολογισμού που σήμερα δεν υφίστανται θα πρέπει να ενταχθούν στον προϋπολογισμό των Υπουργείων, όπως της λογιστικής υποστήριξης από εξωτερικούς λογιστές ή ακόμα και ορκωτούς λογιστές για τον έλεγχο και την υπογραφή των οικονομικών καταστάσεων. Επίσης, θέματα που αφορούν τις προσλήψεις μόνιμου προσωπικού, όπως εξειδικευμένων λογιστών και υπαλλήλων πληροφορικής, θα πρέπει να διευθετηθούν με νόμο. Επιπλέον, θα χρειαστούν αλλαγές στη δομή και στα οργανογράμματα των Υπουργείων, στα καθηκοντολόγια ίσως και στο Δημοσιοϋπαλληλικό κώδικα καθώς νέα τμήματα και νέες θέσεις εργασίας και ευθύνης θα δημιουργηθούν αλλά και κάποιες ήδη υπάρχουσες θα αναβαθμιστούν με νέα καθήκοντα.

Στην ταμειακή λογιστική, με την οποία σήμερα εκτελείται ο Προϋπολογισμός, τα έσοδα και τα έξοδα έχουν την έννοια των εισπράξεων και πληρωμών. Θα πρέπει σε αυτές τις έννοιες του Προϋπολογισμού να προστεθούν και αυτές των απαιτήσεων και υποχρεώσεων καθώς και οι έννοιες των εξόδων και εσόδων προηγούμενων χρήσεων αλλά και αυτές των μεταβατικών λογαριασμών. Αυτό συνεπάγεται μία θεσμική αλλαγή στη δομή του προϋπολογισμού αλλά και του Δημόσιου Λογιστικού όπου θα εισάγει σ' αυτούς την έννοια των δεδουλευμένων εσόδων και εξόδων.

Μία πολύ σημαντική έννοια για τη λειτουργία του διπλογραφικού συστήματος είναι και αυτή της ανάλωσης των διαφόρων υλικών και αναλωσίμων. Η εφαρμογή της προϋποθέτει την ύπαρξη οργανωμένων αποθηκών αρκετά διαφοροποιημένων από αυτών που υπάρχουν. Η ύπαρξη μηχανογραφημένης αποθήκης για την παρακολούθηση των υλικών, αναλωσίμων αλλά και μικρών παγίων όπως τα μικρά εργαλεία κατά την εισαγωγή και εξαγωγή τους και η σύνδεσή της με το κεντρικό πληροφοριακό σύστημα είναι απαραίτητη για τον υπολογισμό του κόστους των Υπηρεσιών και των λειτουργιών αλλά και των έργων που εκτελούνται. (Στέλιος Καραγιάννης, 2006)

### **Απογραφή έναρξης**

Το πρώτο βήμα για να ξεκινήσει να εφαρμόζεται το Διπλογραφικό σύστημα σε έναν οργανισμό είναι η Απογραφή έναρξης. Η απογραφή έναρξης είναι απαραίτητη για να συνταχθεί ο αρχικός Ισολογισμός που είναι η βάση αφετηρίας του νέου συστήματος. Απογραφή σημαίνει ότι πρέπει να καταμετρηθούν σωστά, να καταγραφούν και να

αποτιμηθούν όλα τα περιουσιακά στοιχεία του οργανισμού και οι υποχρεώσεις, τα στοιχεία εκείνα δηλαδή που θα αποτελέσουν το Ενεργητικό και το Παθητικό του αρχικού Ισολογισμού έναρξης.

Η απογραφή θα πρέπει να διενεργηθεί από ειδική επιτροπή η οποία θα συσταθεί για το σκοπό αυτό. Η επιτροπή θα απαρτίζεται από υπαλλήλους της οικονομικής υπηρεσίας που θα αναλάβουν και το γενικό σχεδιασμό, υπαλλήλους υπεύθυνους για τα πληροφοριακά συστήματα και την μηχανογράφηση και όλους εκείνους που θα αναλάβουν να καταγράψουν τα περιουσιακά στοιχεία που βρίσκονται στο χώρο της εργασίας τους. Εκτός από τα πάγια περιουσιακά στοιχεία πρέπει να καταγραφούν η ποσότητα και αξία των αποθεμάτων (υλικών, αναλωσίμων κ.λπ.), οι τυχόν απαιτήσεις, τα χρηματικά διαθέσιμα αν υπάρχουν και οι υποχρεώσεις σε προμηθευτές και πιστωτές. Ένα μεγάλο θέμα στο Υπουργείο Πολιτισμού είναι αν θα καταγραφούν αλλά κυρίως αν και πως θα αποτιμηθούν τα *στοιχεία κληρονομιάς*, τα αρχαιολογικά μνημεία και οι αμέτρητες αρχαιότητες, έργα τέχνης και ιστορικά αντικείμενα που βρίσκονται σήμερα είτε σε προθήκες μουσείων είτε πολλά από αυτά φυλασσόμενα σε αποθήκες και εάν θα πρέπει ή όχι να παρουσιάζονται στον Ισολογισμό. Μέχρι σήμερα δεν υπάρχει διεθνής συμφωνία για τον τρόπο με τον οποίο μπορούν να εμφανισθούν και να αποτιμηθούν τα στοιχεία αυτά. Τα βασικά τους χαρακτηριστικά είναι ότι δεν μπορούν να αντικατασταθούν και ότι προορίζονται να παραμείνουν όπως είναι για πάντα. Πολλές χώρες εμφανίζουν τα στοιχεία αυτά στα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτιμημένα με μία συμβολική αξία (αξία μνείας). (Κοέν Σ.- Καρατζήμας Σ. 2020).

Μέσω της Απογραφής έναρξης θα μπορέσει να ενημερωθεί και το Μητρώο Παγίων στοιχείων. Η καταχώρηση των παγίων στην απογραφή και στον ισολογισμό γίνεται από τα πιο δύσκολα προς τα πιο εύκολα για ρευστοποίηση. Επομένως, θα πρέπει να καταχωρηθούν από τις εδαφικές εκτάσεις, οικόπεδα, αρχαιολογικοί χώροι, κτίρια, μηχανήματα, αυτοκίνητα, έπιπλα κ.λπ. μέχρι τα πιο μικρά αντικείμενα, ακόμη και αυτά που δεν ανήκουν στην ιδιοκτησία του Υπουργείου Πολιτισμού αλλά σε τρίτους, σε διαφορετικές όμως ομάδες. Το μητρώο παγίων θα πρέπει να περιλαμβάνει για κάθε πάγιο όλα τα στοιχεία ώστε να εξασφαλίζεται η εύρεση κάθε πληροφορίας. Κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο θα πρέπει να διαθέτει έναν σειριακό αριθμό αναγνώρισής του ο οποίος αναγράφεται πάνω στο πάγιο και στο μητρώο παγίων. Άλλες σημαντικές πληροφορίες είναι η αξία κτήσης του παγίου, η συσσωρευμένες αποσβέσεις, η αναπόσβεστη αξία του, η ημερομηνία απόκτησής του, η ωφέλιμη διάρκεια της ζωής

του, ο χώρος στον οποίο βρίσκεται εγκαταστημένο, ο εργαζόμενος που το χρησιμοποιεί ή είναι υπεύθυνος για τη λειτουργία του αλλά και στην περίπτωση παύσης της λειτουργίας του, καταστροφής του ή απομάκρυνσής του από την υπηρεσία θα πρέπει να καταγράφεται στο μητρώο παγίων η αιτιολογία και η ημερομηνία διακοπής. Μία τέτοια διαδικασία απαιτεί μεγάλη προσπάθεια καθώς χρειάζεται να επιλυθούν κάποια προβλήματα. Ένα σημαντικό θέμα είναι ότι σε πολλές περιπτώσεις δεν μπορούν να βρεθούν οι αξίες κτήσης ώστε να υπολογισθεί η αρχική αξία των παγίων και οι μετέπειτα αποσβέσεις των. Σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου (IPSAS 1) η αξία κτήσης των εδαφικών εκτάσεων και κτιρίων προσαυξάνεται με τα συμβολαιογραφικά και νομικά έξοδα της αγοράς τους και των μηχανημάτων με τα έξοδα μεταφοράς, εγκατάστασης και λειτουργίας. Ο υπολογισμός της αξίας παγίων που δεν έχουν αγοραστεί διότι προέρχονται από χορηγίες, δωρεές ή άλλες περιπτώσεις ή κατέχονται από τον οργανισμό πολλά χρόνια, θα πρέπει να γίνει από ειδικούς εκτιμητές ή από το προσωπικό του οργανισμού στην εύλογη αξία που είχε το πάγιο την εποχή που αποκτήθηκε, να υπολογισθούν και οι συσσωρευμένες αποσβέσεις ώστε να υπολογισθεί η καθαρή παρούσα αξία του. Ένας βασικός λόγος που η διπλογραφική μέθοδος καταγράφει τα πάγια εκτός από την απογραφή και τακτική παρακολούθησή τους είναι και οι αποσβέσεις. Σε κάθε διαχειριστικό έτος ένα μεγάλο μέρος των εξόδων αποτελούν οι αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Η απόσβεση ουσιαστικά εκφράζει την ανάλωση του κόστους του παγίου μέσα σε ένα έτος σύμφωνα με τη λειτουργία του και τη συμβολή του στις παραγωγικές εργασίες του οργανισμού, αλλά και λόγω της φθοράς του και της οικονομικής του απαξίωσης. Εκτίμηση επομένως, από ειδικούς εκτιμητές ή το προσωπικό του οργανισμού θα πρέπει να γίνει και για την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου και για την υπολειμματική του αξία.

Η διενέργεια φυσικής απογραφής εκτός από τα πάγια περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνει και τα αποθέματα. Τα αποθέματα (IPSAS 12) περιλαμβάνουν υλικά και αναλώσιμα που αγοράζονται και χρησιμοποιούνται σταδιακά κατά τις ανάγκες ενός οργανισμού για τη λειτουργία του και αφορούν υλικά συντήρησης, γραφική ύλη, υλικά καθαριότητας, οικοδομικά υλικά, μικρά εργαλεία κλπ. Οι αποσβέσεις παγίων και οι αναλώσεις αποθεμάτων είναι βασικά στοιχεία για τον υπολογισμό του κόστους του οργανισμού σε όλα τα επίπεδα. Σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα η αποτίμηση των αποθεμάτων γίνεται με την διαρκή απογραφή τους με τη μέθοδο είτε του σταθμικού μέσου όρου είτε με την μέθοδο FIFO (first in – first

out) ενώ στο τέλος κάθε διαχειριστικής χρήσης τα αποθέματα αποτιμώνται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

Από τα ανωτέρω γίνεται αντιληπτό ότι η εφαρμογή ενός συστήματος λογιστικής ιδιωτικού τομέα σε ένα Υπουργείο όπως το Υπουργείο Πολιτισμού απαιτεί πολύ εξειδικευμένο προσωπικό σε θέματα λογιστικής και εξελιγμένο πληροφοριακό σύστημα προσαρμοσμένο στις ανάγκες του.

#### **4.5 Ανακεφαλαίωση**

Η αυτούσια μεταφορά της λογιστικής του ιδιωτικού τομέα στο Δημόσιο συναντά δυσκολίες και προβλήματα. Τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των δημοσίων οργανισμών η ιδιαίτερη φύση τους και οι διαφορές που παρουσιάζουν σε σχέση με τις κερδοσκοπικές επιχειρήσεις του ιδιωτικού τομέα αποτελούν την βασική αιτία των προβλημάτων μετάβασης και εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος λογιστικής δεδουλευμένης βάσης σε αυτούς. Από την πλευρά των οργανισμών απαιτούνται ριζικές και μεγάλες αλλαγές και προσαρμογές στη λειτουργία τους, ενώ ταυτόχρονα χρειάζεται και ένα είδος προσαρμογής της ίδιας της λογιστικής επιστήμης και των συστημάτων της στις ιδιαίτερες ανάγκες αυτών των οργανισμών. Ωστόσο, η πολιτική βούληση και η αλλαγή σε ένα νέο τρόπο σκέψης και γενικότερης κουλτούρας, σε θέματα δημοσιονομικής διαχείρισης, αποτελούν την βασικότερη προϋπόθεση για την μετάβαση σε μία νέα δημόσια διοίκηση και ένα νέο χρηματοοικονομικό σύστημα στο Δημόσιο.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

### Ο ΡΟΛΟΣ ΤΟΥ ΥΠΑΡΧΟΝΤΟΣ ΑΝΘΡΩΠΙΝΟΥ ΔΥΝΑΜΙΚΟΥ

#### 5.1 Εισαγωγή

Ο βασικός πυλώνας για την εφαρμογή διπλογραφικού συστήματος λογιστικής δεδουλευμένης βάσης στους δημόσιους οργανισμούς είναι το ανθρώπινό τους δυναμικό καθώς όλες οι μεταρρυθμίσεις που χρειάζονται και η μετέπειτα λειτουργία του συστήματος θα πραγματοποιηθούν από τους υπαλλήλους του οργανισμού. Ο αριθμός, οι ικανότητες, οι δεξιότητες και κυρίως οι λογιστικές γνώσεις του υπάρχοντος προσωπικού θα καθορίσουν σε μεγάλο βαθμό την επιτυχία αυτής της προσπάθειας.

#### 5.2 Μεθοδολογία της έρευνας

Στο πλαίσιο ελέγχου της δυνατότητας εφαρμογής λογιστικής δεδουλευμένης βάσης στους φορείς της Κεντρικής Διοίκησης πραγματοποιήθηκε έρευνα, με τη χρήση ερωτηματολογίου, στο Υπουργείο Πολιτισμού και Αθλητισμού. Η έρευνα επικεντρώθηκε στους υπαλλήλους των οικονομικών υπηρεσιών και των λογιστηρίων οι οποίοι ασχολούνται με οικονομικά θέματα. Αντικείμενο της έρευνας ήταν να διερευνηθεί ο ρόλος και η σημασία του ανθρώπινου δυναμικού στο εγχείρημα μετάβασης από το υπάρχον λογιστικό σύστημα σε ένα διπλογραφικό σύστημα λογιστικής δεδουλευμένης βάσης αντίστοιχο ή παρόμοιο με αυτό που εφαρμόζεται στον ιδιωτικό τομέα. Στόχος της έρευνας και του ερωτηματολογίου ήταν να αντληθούν πληροφορίες, στοιχεία και απόψεις από τους εργαζόμενους όσον αφορά το υπάρχον λογιστικό σύστημα και τα προβλήματα που αντιμετωπίζουν κατά την εκτέλεση των λογιστικών - οικονομικών τους εργασιών. Να διερευνηθεί η σχέση των εργαζομένων με τη λογιστική και οι λογιστικές τους γνώσεις. Να μετρηθεί ο βαθμός που πιστεύουν ότι είναι σημαντικά τα οφέλη από μία τέτοια αλλαγή. Ο βαθμός που επιθυμούν μία αλλαγή στο λογιστικό σύστημα και κατά πόσο συμφωνούν με την εφαρμογή και τις αλλαγές που αυτό θα επιφέρει. Επίσης, επιχειρήθηκε προσπάθεια να αντληθούν στοιχεία σχετικά με το βαθμό που οι εργαζόμενοι μπορούν να συνεισφέρουν σε μια τέτοια προσπάθεια.

### 5.3 Ανάλυση αποτελεσμάτων

Σύμφωνα με τον πιλοτικό προϋπολογισμό επιδόσεων 2021 του Υπουργείου Πολιτισμού και Αθλητισμού το ανθρώπινο δυναμικό που απασχολείται με δράσεις που αφορούν την οικονομική διαχείριση, τον εσωτερικό έλεγχο, την διοικητική υποστήριξη, τις νομοθετικές πρωτοβουλίες, την ηλεκτρονική διακυβέρνηση, τις διεθνείς συνεργασίες και τον στρατηγικό σχεδιασμό, δηλαδή με τον επιτελικό συντονισμό του, ανέρχεται σε 943 εργαζόμενους. Στην έρευνα ανταποκρίθηκαν 170 εργαζόμενοι, 59 άνδρες ποσοστό 34,7% και 111 γυναίκες ποσοστό 65,3%, οι οποίοι αποτελούν ένα δείγμα του συνόλου των υπαλλήλων του Υπουργείου Πολιτισμού που ασχολούνται με οικονομικά θέματα.

Πίνακας 5.1

|          | Φύλο |         |
|----------|------|---------|
| Άνδρες   | 59   | 34,7%   |
| Γυναίκες | 111  | 65,3%   |
| Σύνολο   | 170  | 100,00% |

Διάγραμμα 5.1



Το ερωτηματολόγιο, το οποίο παρατίθεται ολόκληρο στο τέλος της εργασίας, περιείχε 40 ερωτήσεις και η δομή του βασίστηκε αποκλειστικά στην κλίμακα Likert. Η έρευνα διεξήχθη ηλεκτρονικά μέσω διαδικτυακής εφαρμογής και με e-mail.

Το 58,6% που απάντησε στην έρευνα είναι μόνιμοι υπάλληλοι, το 35,5% αορίστου χρόνου ενώ συμμετείχαν και 10 έκτακτοι υπάλληλοι με ποσοστό 5,9%.

Πίνακας 5.2

|          | Σχέση εργασίας |         |
|----------|----------------|---------|
| Μόνιμοι  | 99             | 58,6%   |
| Αορίστου | 60             | 35,5%   |
| Έκτακτοι | 10             | 5,9%    |
| Σύνολο   | 169            | 100,00% |

Διάγραμμα 5.2



Στο ερωτηματολόγιο απάντησαν 131 απλοί υπάλληλοι με ποσοστό 78,4%, 32 προϊστάμενοι τμήματος με ποσοστό 19,2% και 4 Διευθυντές με ποσοστό 2,4%.

Πίνακας 5.3

|             | Θέση |        |
|-------------|------|--------|
| Υπάλληλος   | 131  | 78,4%  |
| Τμηματάρχης | 32   | 19,2%  |
| Διευθυντής  | 4    | 2,4%   |
|             | 167  | 100,0% |

Διάγραμμα 5.3



Όπως έχουμε ήδη αναφέρει, η λογιστική μεταρρύθμιση στους φορείς του δημοσίου λαμβάνει τη μορφή ενός μεγάλου έργου. Σημαντικό ρόλο στο έργο αυτό αποτελεί το ανθρώπινο δυναμικό κάθε οργανισμού. Στόχος της έρευνας ήταν να αντληθούν στοιχεία και πληροφορίες και να αναλυθούν τα βασικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα του υπάρχοντος ανθρώπινου δυναμικού με σκοπό την εξαγωγή συμπερασμάτων σχετικά με το βαθμό που μπορεί αυτό να ανταποκριθεί στην εφαρμογή και λειτουργία του νέου λογιστικού συστήματος.

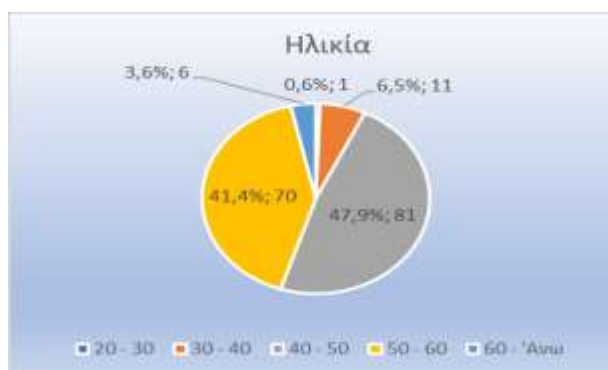
Ένα πρώτο ενδιαφέρον χαρακτηριστικό στοιχείο που προκύπτει από το ερωτηματολόγιο της έρευνας, έχει να κάνει με την ηλικία των εργαζομένων.

Η ηλικία των υπαλλήλων, που έλαβαν μέρος στην έρευνα, κυμαίνεται από 40 έως 60 έτη σε ποσοστό 89,3%. Χαρακτηριστικό είναι ότι μόνο ένας εργαζόμενος, εκ των 170 του δείγματος, ποσοστό 0,6%, είναι ηλικίας από 20 έως 30 ετών. Συνολικά μόνο 12 άτομα έχουν ηλικία κάτω από 40 έτη, δηλαδή ένα ποσοστό της τάξης του 7,1%.

Πίνακας 5.4

|          | Ηλικία |         |
|----------|--------|---------|
| 20 - 30  | 1      | 0,6%    |
| 30 - 40  | 11     | 6,5%    |
| 40 - 50  | 81     | 47,9%   |
| 50 - 60  | 70     | 41,4%   |
| 60 - Άνω | 6      | 3,6%    |
| Σύνολο   | 169    | 100,00% |

Διάγραμμα 5.4

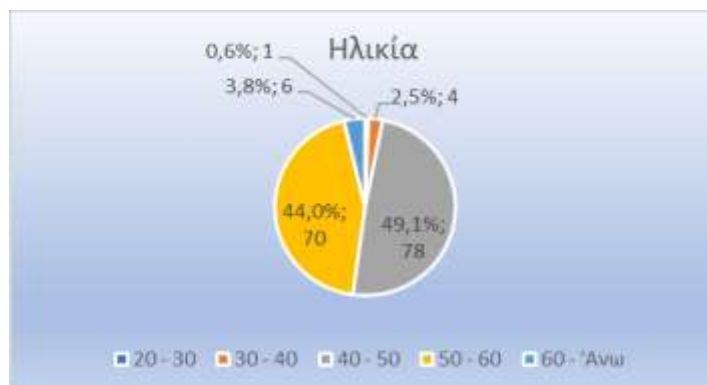


Τα ποσοστά αυτά αλλάζουν αντίστοιχα σε 93,1% και 3,1% αν αφαιρέσουμε από το δείγμα των 170 ατόμων 10 άτομα που ανήκουν στο έκτακτο προσωπικό. Παρατηρούμε ότι σε αυτή την περίπτωση μόνο 5 εργαζόμενοι είναι κάτω των 40 ετών.

Πίνακας 5.5

|          | Ηλικία |         |
|----------|--------|---------|
| 20 - 30  | 1      | 0,6%    |
| 30 - 40  | 4      | 2,5%    |
| 40 - 50  | 78     | 49,1%   |
| 50 - 60  | 70     | 44,0%   |
| 60 - Άνω | 6      | 3,8%    |
| Σύνολο   | 159    | 100,00% |

Διάγραμμα 5.5

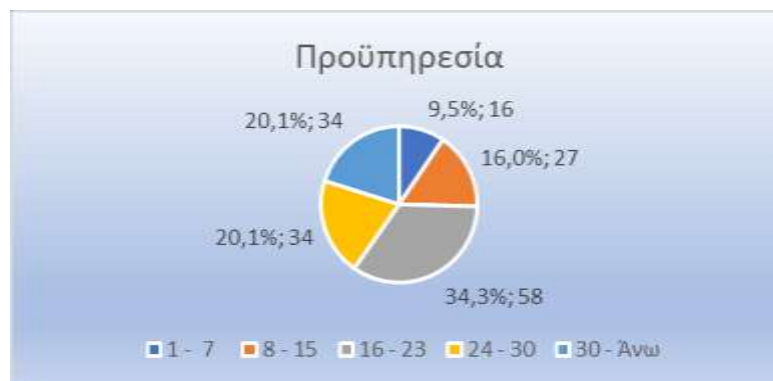


Το στοιχείο αυτό, σε συνδυασμό και με τα έτη προϋπηρεσίας των εργαζομένων, δείχνει την έλλειψη τροφοδότησης του οργανισμού με νέους υπαλλήλους. Η οικονομική κρίση του 2010 και οι πολιτικές που ακολούθησαν οδήγησαν στον περιορισμό των προσλήψεων στους φορείς του δημοσίου με αποτέλεσμα το προσωπικό που εργάζεται σε αυτούς να παρουσιάζει σχετικά μεγάλο μέσο όρο ηλικίας. Από τα στοιχεία των ετών προϋπηρεσίας βλέπουμε ότι το ποσοστό των υπαλλήλων που έχουν έως 7 έτη προϋπηρεσία είναι 9,5%. Επίσης, ενώ υπάρχουν 12 εργαζόμενοι κάτω των 40 ετών, οι έχοντες προϋπηρεσία από 1 έως 7 έτη είναι 16. Αυτό δείχνει ότι και οι νεοπροσλαμβανόμενοι υπάλληλοι έχουν ηλικία περί των 40 ετών. Η έλλειψη νέων υπαλλήλων προσδίδει ένα αίσθημα αβεβαιότητας για το μέλλον του οργανισμού.

Πίνακας 5.6

|          | Προϋπηρεσία |         |
|----------|-------------|---------|
| 1 - 7    | 16          | 9,5%    |
| 8 - 15   | 27          | 16,0%   |
| 16 - 23  | 58          | 34,3%   |
| 24 - 30  | 34          | 20,1%   |
| 30 - Άνω | 34          | 20,1%   |
|          | 169         | 100,00% |

Διάγραμμα 5.6



Το αποτέλεσμα της έλλειψης τροφοδότησης του οργανισμού με νέους υπαλλήλους βρίσκεται σε πλήρη συνάφεια με το στοιχείο της έλλειψης προσωπικού. Ένα ποσοστό 67,4% των συμμετεχόντων πιστεύουν ότι στην υπηρεσία που εργάζονται το προσωπικό δεν είναι αρκετό και χρειάζεται να γίνουν προσλήψεις.

Πίνακας 5.7

| Έλλειψη προσωπικού |     |        |
|--------------------|-----|--------|
| Όχι                | 12  | 7,1%   |
| Λίγο               | 16  | 9,5%   |
| Μέτρια             | 27  | 16,0%  |
| Πολύ               | 56  | 33,1%  |
| Πάρα πολύ          | 58  | 34,3%  |
|                    | 169 | 100,0% |

Διάγραμμα 5.7



Επίσης, την έλλειψη επαρκούς αριθμού υπαλλήλων και την ανάγκη πρόσληψης προσωπικού επιβεβαιώνουν και τα αποτελέσματα από την ερώτηση για το χρόνο διεκπεραίωσης των εργασιών. Μόλις το 11,8% των ερωτηθέντων αναφέρει ότι ο χρόνος για την διεκπεραίωση των εργασιών που έχει αναλάβει είναι επαρκής ενώ ένα 64,5% δηλώνει αδυναμία και έλλειψη χρόνου κατά την εκτέλεση των καθηκόντων του.

Πίνακας 5.8

|           | Έλλειψη χρόνου |         |
|-----------|----------------|---------|
| Όχι       | 9              | 5,3%    |
| Λίγο      | 11             | 6,5%    |
| Μέτρια    | 40             | 23,7%   |
| Πολύ      | 67             | 39,6%   |
| Πάρα πολύ | 42             | 24,9%   |
|           | 169            | 100,00% |

Διάγραμμα 5.8



Η έλλειψη χρόνου από τους εργαζόμενους, για την εκτέλεση των καθημερινών εργασιών τους, σχετίζεται και με το πόσο εύκολες ή δύσκολες είναι οι εργασίες αυτές. Με βάση τις απαντήσεις που δόθηκαν οι εργασίες χαρακτηρίζονται μέτριας δυσκολίας με ποσοστό 49,7%, ενώ μόλις ένα 8,3% των ερωτηθέντων θεωρεί εύκολα τα καθήκοντα που του έχουν ανατεθεί.

Πίνακας 5.9

|           | Εύκολα καθήκοντα |        |
|-----------|------------------|--------|
| Όχι       | 55               | 32,5%  |
| Λίγο      | 16               | 9,5%   |
| Μέτρια    | 84               | 49,7%  |
| Πολύ      | 9                | 5,3%   |
| Πάρα πολύ | 5                | 3,0%   |
|           | 169              | 100,0% |

Διάγραμμα...5.9



Ένα εκ των βασικών ερωτημάτων της έρευνας ήταν κατά πόσο οι εργαζόμενοι θα μπορούσαν να αναλάβουν ενεργό ρόλο σε μια διαδικασία λογιστικής μεταρρύθμισης ασκώντας παράλληλα και τα καθημερινά τους καθήκοντα. Παρατηρούμε ότι το μεγαλύτερο μέρος αυτών σε ποσοστό 59,1% δηλώνει ότι δεν θα μπορούσε να λάβει μέρος σε μία διαδικασία λογιστικής μετάβασης παράλληλα με τα καθημερινά του καθήκοντα.

Πίνακας 5.10

|           | Συμμετοχή |        |
|-----------|-----------|--------|
| Όχι       | 56        | 33,1%  |
| Λίγο      | 44        | 26,0%  |
| Μέτρια    | 36        | 21,3%  |
| Πολύ      | 25        | 14,8%  |
| Πάρα πολύ | 8         | 4,7%   |
|           | 169       | 100,0% |

Διάγραμμα 5.10



Η κατά αντιπαράθεση εξέταση των μεταβλητών, της έλλειψης χρόνου και της συμμετοχής σε ένα έργο λογιστικής μετάβασης, μας δείχνει ότι όσο η έλλειψη χρόνου αυξάνεται η συμμετοχή μειώνεται.

Πίνακας 5.11

|           | Έλλειψη χρόνου |         | Συμμετοχή |        |
|-----------|----------------|---------|-----------|--------|
| Όχι       | 9              | 5,3%    | 56        | 33,1%  |
| Λίγο      | 11             | 6,5%    | 44        | 26,0%  |
| Μέτρια    | 40             | 23,7%   | 36        | 21,3%  |
| Πολύ      | 67             | 39,6%   | 25        | 14,8%  |
| Πάρα πολύ | 42             | 24,9%   | 8         | 4,7%   |
|           | 169            | 100,00% | 169       | 100,0% |

Διάγραμμα 5.11



Ένα άλλο στοιχείο, που προέρχεται από τον έλεγχο του δείγματος, αφορά το μορφωτικό επίπεδο των υπαλλήλων. Παρατηρούμε ότι ένα ποσοστό υπαλλήλων 34,7% έχει μεταπτυχιακό τίτλο σπουδών και 111 άτομα από τα 170 συνολικά είναι ανώτερης εκπαίδευσης, ενώ μόνο ένα 11,4% των εργαζομένων που ασχολείται με οικονομικά θέματα ανήκει στη δευτεροβάθμια εκπαίδευση.

Πίνακας 5.12

| Κατηγορία εκπαίδευσης |     |         |
|-----------------------|-----|---------|
| ΔΕ                    | 18  | 10,6%   |
| ΤΕ                    | 51  | 30,0%   |
| ΠΕ                    | 42  | 24,7%   |
| Ανώτερη               | 59  | 34,7%   |
| Σύνολο                | 170 | 100,00% |

Διάγραμμα 5.12



Τα στοιχεία αυτά δείχνουν ότι το ανθρώπινο δυναμικό που ασχολείται με οικονομικά θέματα διαθέτει υψηλό μορφωτικό επίπεδο και επαγγελματική εμπειρία.

Ωστόσο, στο θέμα που εξετάζουμε, της εφαρμογής ενός νέου συστήματος λογιστικής, μας ενδιαφέρει κυρίως η σχέση και οι γνώσεις του ανθρώπινου δυναμικού με τη λογιστική. Η επιτυχής μετάβαση από το υπάρχον λογιστικό σύστημα σε ένα σύστημα διπλογραφικής λογιστικής δεδουλευμένης βάσης προϋποθέτει οι εργαζόμενοι του φορέα να έχουν αρκετά καλές λογιστικές γνώσεις. Προϋποθέτει το ανθρώπινο δυναμικό του φορέα κατά τη διάρκεια της σχολικής ή μετέπειτα εκπαίδευσής του να

έχει παρακολουθήσει μαθήματα λογιστικής, κατά τη διάρκεια της επαγγελματικής του ζωής να έχει ασχοληθεί με τη διπλογραφική μέθοδο για την καταγραφή λογιστικών γεγονότων και να έχει ασχοληθεί με την σύνταξη οικονομικών καταστάσεων. Τα αποτελέσματα από την έρευνα έδειξαν ότι η πλειοψηφία των συμμετεχόντων δεν έχουν γνώσεις λογιστικής. Ένα ποσοστό 64,1% δεν έχει ασχοληθεί ποτέ με την καταχώρηση λογιστικών γεγονότων με χρήση διπλογραφικής μεθόδου. Επίσης, τα ποσοστά αυτών που γνωρίζουν πολύ καλά και έχουν ασχοληθεί πάρα πολύ με τέτοιου είδους λογιστικές εργασίες είναι αρκετά χαμηλά. Παρατηρούμε ότι παρά το υψηλό επίπεδο εκπαίδευσης των υπαλλήλων που έλαβαν μέρος στην έρευνα, οι γνώσεις τους και η εμπειρία τους σε λογιστικά θέματα είναι περιορισμένες. Τα αντικείμενα απασχόλησης των εργαζομένων σε ένα φορέα της Κεντρικής Διοίκησης όπως είναι τα Υπουργεία, έχουν να κάνουν με θέματα και δράσεις που αφορούν το εκάστοτε Υπουργείο. Οι υπάλληλοι σε αυτό ασχολούνται περισσότερο με νομικά ζητήματα και θέματα δημοσίου, διοικητικού και δημοσιονομικού δικαίου. Στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων τους εντάσσονται περισσότερο η έκδοση αποφάσεων, διοικητικών πράξεων, εγκυκλίων και η ερμηνεία νόμων και λιγότερο ή καθόλου η εφαρμογή πρακτικών λογιστικών θεμάτων.

Πίνακας 5.13

|           | Σχέση με τη Λογιστική |        |                                |        |                         |        |
|-----------|-----------------------|--------|--------------------------------|--------|-------------------------|--------|
|           | Εκπαίδευση            |        | Χρήση Διπλογραφικού συστήματος |        | Οικονομικές καταστάσεις |        |
| Όχι       | 61                    | 36,5%  | 109                            | 64,1%  | 96                      | 56,8%  |
| Λίγο      | 45                    | 26,9%  | 24                             | 14,1%  | 32                      | 18,9%  |
| Μέτρια    | 10                    | 6,0%   | 10                             | 5,9%   | 15                      | 8,9%   |
| Πολύ      | 27                    | 16,2%  | 15                             | 8,8%   | 15                      | 8,9%   |
| Πάρα πολύ | 24                    | 14,4%  | 12                             | 7,1%   | 11                      | 6,5%   |
|           | 167                   | 100,0% | 170                            | 100,0% | 169                     | 100,0% |

Διάγραμμα 5.13





Η επί πολλά έτη ενασχόληση των υπαλλήλων των φορέων της Κεντρικής Διοίκησης, με το παραδοσιακό δημόσιο λογιστικό σύστημα εκτέλεσης του προϋπολογισμού, τους έχει αποξενώσει από τη χρήση των λογιστικών συστημάτων της διπλογραφικής μεθόδου. Η εφαρμογή του ΠΔ15/2011 που εφαρμόζεται στους φορείς της Κεντρικής Διοίκησης προϋποθέτει τη γνώση του ΕΓΛΣ και το ΠΔ54/2018 που θα αρχίσει να εφαρμόζεται στους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης από την 01.01.2023 προϋποθέτει εξειδικευμένες γνώσεις χειρισμού λογιστικών θεμάτων. Τα αποτελέσματα από το ερωτηματολόγιο της έρευνας δείχνουν ότι ένα πολύ μικρό ποσοστό της τάξεως του 3%, από αυτούς που απάντησαν, γνωρίζουν πολύ καλά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ) και το Ν.4308/2014 για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Επίσης, μόλις 1,8% αυτών γνωρίζει πάρα πολύ το λογιστικό σύστημα που εφαρμόζεται στους Δήμους και αυτά που προβλέπει, το Π.Δ.54/2018 για τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης από 01-01-2023.

Πίνακας 5.14

| Γνώση λογιστικών συστημάτων |            |        |                 |        |              |        |
|-----------------------------|------------|--------|-----------------|--------|--------------|--------|
|                             | ΕΓΛΣ - ΕΛΠ |        | Λογιστική Δήμων |        | Π.Δ. 54/2018 |        |
| Όχι                         | 83         | 49,1%  | 133             | 78,7%  | 100          | 59,2%  |
| Λίγο                        | 38         | 22,5%  | 16              | 9,5%   | 37           | 21,9%  |
| Μέτρια                      | 19         | 11,2%  | 12              | 7,1%   | 16           | 9,5%   |
| Πολύ                        | 24         | 14,2%  | 5               | 3,0%   | 13           | 7,7%   |
| Πάρα πολύ                   | 5          | 3,0%   | 3               | 1,8%   | 3            | 1,8%   |
|                             | 169        | 100,0% | 169             | 100,0% | 169          | 100,0% |

Διάγραμμα 5.14



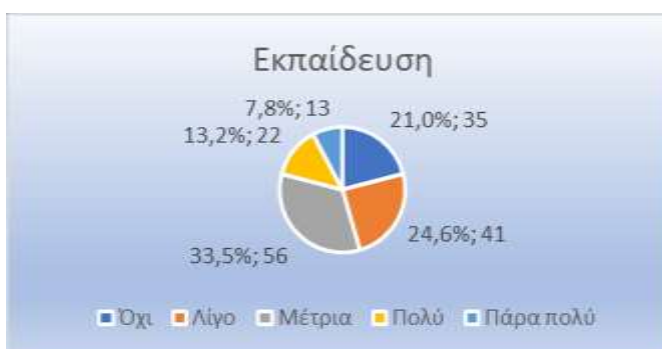
Από τα ανωτέρω ευρήματα γίνεται αντιληπτό ότι η εφαρμογή της διπλογραφικής λογιστικής δεδουλευμένης βάσης δύσκολα μπορεί να υποστηριχθεί από το συγκεκριμένο ανθρώπινο δυναμικό δίχως την εκπαίδευσή του στο αντικείμενο της λογιστικής.

Όσον αφορά το θέμα της εκπαίδευσης, τα αποτελέσματα της συγκεκριμένης έρευνας δείχνουν ότι οι υπάλληλοι για την διεκπεραίωση των καθημερινών εργασιών τους δεν έχουν λάβει επαρκή εκπαίδευση καθώς μόνο ένα ποσοστό 21% έχει εκπαιδευτεί σε ικανοποιητικό βαθμό.

Πίνακας 5.15

|           | Εκπαίδευση |        |
|-----------|------------|--------|
| Όχι       | 35         | 21,0%  |
| Λίγο      | 41         | 24,6%  |
| Μέτρια    | 56         | 33,5%  |
| Πολύ      | 22         | 13,2%  |
| Πάρα πολύ | 13         | 7,8%   |
|           | 167        | 100,0% |

Διάγραμμα 5.15



Η εκπαίδευση του ανθρώπινου δυναμικού σε ένα οργανισμό γίνεται συνήθως με τη διενέργεια σεμιναρίων. Από την έρευνα φαίνεται ότι οι εργαζόμενοι θεωρούν αρκετά χρήσιμα τα σεμινάρια καθώς δίνουν λύσεις στα προβλήματα της εργασίας τους. Η κατά αντιπαράθεση εξέταση των παραμέτρων της εκπαίδευσης που έχουν λάβει οι εργαζόμενοι για την εκτέλεση των καθηκόντων τους και της γνώμης που έχουν για την αξία των εκπαιδευτικών σεμιναρίων φανερώνει την ανάγκη για μεγαλύτερη χρήση των εκπαιδευτικών σεμιναρίων.

Πίνακας 5.16

|           | Εκπαίδευση |        | Σεμινάρια |        |
|-----------|------------|--------|-----------|--------|
| Όχι       | 35         | 21,0%  | 11        | 6,5%   |
| Λίγο      | 41         | 24,6%  | 29        | 17,1%  |
| Μέτρια    | 56         | 33,5%  | 45        | 26,5%  |
| Πολύ      | 22         | 13,2%  | 53        | 31,2%  |
| Πάρα πολύ | 13         | 7,8%   | 32        | 18,8%  |
|           | 167        | 100,0% | 170       | 100,0% |

Διάγραμμα 5.16



Άλλοι τρόποι εκπαίδευσης εξίσου σημαντικοί θεωρούνται η καθοδήγηση από τους ανώτερους ιεραρχικά υπαλλήλους και η βοήθεια από έμπειρους συναδέλφους. Στο θέμα που αφορά την καθοδήγηση των εργαζομένων από τους ανωτέρους τους και την βοήθεια που λαμβάνουν από πιο έμπειρους συναδέλφους τους κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους παρατηρούμε ότι υπερισχύει η βοήθεια των συναδέλφων. Χαρακτηριστικό είναι ότι η καθοδήγηση από τους ανωτέρους τους ιεραρχικά, από τους οποίους ανατίθενται τα καθήκοντα και οι εργασίες, είναι κατά μέσο όρο κάτω του μετρίου αν και θα περίμενε κανείς να είναι μεγαλύτερη.

Πίνακας 5.17

|           | Καθοδήγηση & Βοήθεια |        |     |        |
|-----------|----------------------|--------|-----|--------|
|           | Ανωτέρους            |        |     |        |
| Όχι       | 33                   | 19,6%  | 36  | 21,3%  |
| Λίγο      | 47                   | 28,0%  | 33  | 19,5%  |
| Μέτρια    | 51                   | 30,4%  | 32  | 18,9%  |
| Πολύ      | 27                   | 16,1%  | 49  | 29,0%  |
| Πάρα πολύ | 10                   | 6,0%   | 19  | 11,2%  |
|           | 168                  | 100,0% | 169 | 100,0% |

Διάγραμμα 5.17



Ένας άλλος τρόπος να ξεπεραστούν τα εμπόδια για την εφαρμογή της διπλογραφικής λογιστικής στο Δημόσιο, δεδομένου ότι οι γνώσεις λογιστικής του υπάρχοντος ανθρώπινου δυναμικού με βάση τα δεδομένα που προκύπτουν από τις απαντήσεις του ερωτηματολογίου είναι περιορισμένες, είναι η πρόσληψη εξειδικευμένου προσωπικού για κάποιες οικονομικές - λογιστικές εργασίες. Στα ερωτήματα αν χρειάζεται και αν θα συμφωνούσαν να προσληφθούν ειδικευμένοι λογιστές για το χειρισμό εξειδικευμένων θεμάτων, ένα ποσοστό 61,9% απάντησε θετικά. Οι περισσότεροι συμμετέχοντες στην έρευνα θεωρούν αναγκαία για την μετάβαση σε ένα νέο λογιστικό σύστημα, την πρόσληψη εξειδικευμένων υπαλλήλων με λογιστικές γνώσεις. Αντίθετα αποτελέσματα παρατηρούνται στην περίπτωση της χρησιμοποίησης εξωτερικών λογιστών ή λογιστικών γραφείων για την αντιμετώπιση δύσκολων λογιστικών προβλημάτων. Στην ερώτηση αν θα συμφωνούσαν να δοθούν λογιστικές εργασίες σε εξωτερικούς λογιστές ένα ποσοστό 62,2% απάντησε αρνητικά και μόλις το 18,3% θα συμφωνούσε να δοθούν λογιστικές εργασίες σε εξωτερικούς συνεργάτες.

Πίνακας 5.18

|           | Πρόσληψη εξειδικευμένου προσωπικού |        |         |        | Εξωτερικοί Λογιστές |        |
|-----------|------------------------------------|--------|---------|--------|---------------------|--------|
|           | Χρειάζεται                         |        | Συμφωνώ |        |                     |        |
| Όχι       | 17                                 | 10,1%  | 7       | 4,2%   | 83                  | 48,8%  |
| Λίγο      | 24                                 | 14,3%  | 9       | 5,4%   | 21                  | 12,4%  |
| Μέτρια    | 23                                 | 13,7%  | 30      | 17,9%  | 35                  | 20,6%  |
| Πολύ      | 60                                 | 35,7%  | 67      | 39,9%  | 20                  | 11,8%  |
| Πάρα πολύ | 44                                 | 26,2%  | 55      | 32,7%  | 11                  | 6,5%   |
|           | 168                                | 100,0% | 168     | 100,0% | 170                 | 100,0% |

Διάγραμμα 5.18

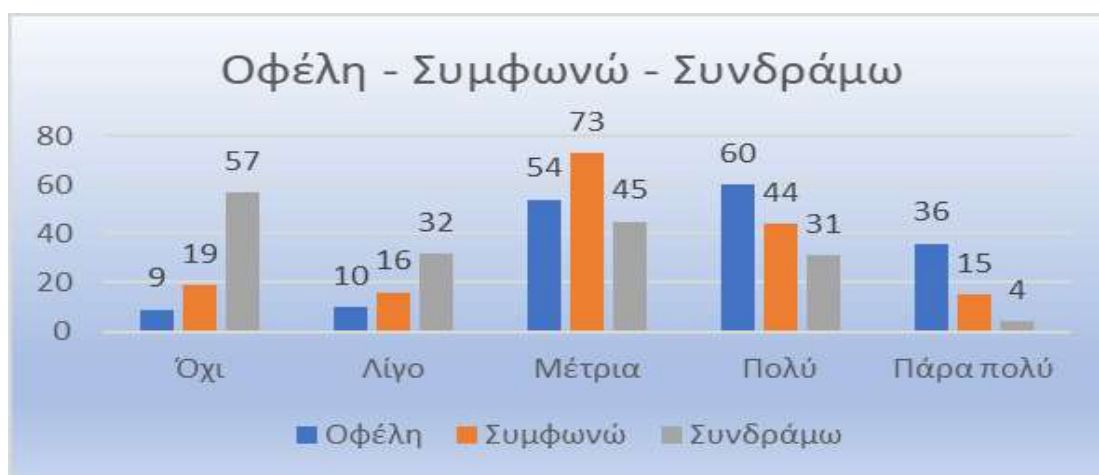


Ένας άλλος βασικός στόχος διεξαγωγής της έρευνας ήταν να καταγραφούν οι απόψεις των εργαζομένων σε σχέση με το αν τα οφέλη από την εφαρμογή στο Δημόσιο ενός λογιστικού συστήματος αντίστοιχο του ιδιωτικού τομέα θα ήταν μεγαλύτερα από τα προβλήματα και τις δυσκολίες για την εφαρμογή του. Επίσης, αν θα συμφωνούσαν οι εργαζόμενοι να πραγματοποιηθεί μία λογιστική μετάβαση τέτοιου είδους στο Δημόσιο και αν θα μπορούσαν να συνδράμουν στις διαδικασίες μετάβασης. Όσον αφορά τα οφέλη και τη σχέση οφέλους – κόστους, από τη χρήση λογιστικής δεδουλευμένης βάσης στο Δημόσιο, ένα ποσοστό 56,8% πιστεύει ότι η εφαρμογή της θα είχε περισσότερα οφέλη από κόστος και μόνο ένα 11,2% πιστεύει το αντίθετο, ενώ το 32% των ερωτηθέντων θεωρεί ότι τα οφέλη με το κόστος θα είναι ισορροπημένα. Στην ερώτηση αν συμφωνούν να εφαρμοστεί η λογιστική αυτή, το θετικό ποσοστό μειώνεται στο 35,3% και ένα ποσοστό 43,7% εμφανίζεται ουδέτερο. Στην ερώτηση αν θα μπορούσαν να συνδράμουν σε μία τέτοια προσπάθεια το ποσοστό των θετικών απαντήσεων μειώνεται ακόμη περισσότερο στο 20,7% ενώ αντίθετα αυτό των αρνητικών αυξάνεται στο 52,6%. Παρατηρούμε και σε αυτό το στοιχείο, όπως φαίνεται στο αντίστοιχο διάγραμμα, μία αντίθετη κίνηση στις τρεις μεταβλητές που εξετάζονται. Και αυτό το αποτέλεσμα θα μπορούσαμε να το ερμηνεύσουμε ως επακόλουθο των προβλημάτων της έλλειψης προσωπικού και της έλλειψης χρόνου για συμμετοχή σε επιπλέον δράσεις αλλά και της μειωμένης επάρκειας σε λογιστικές γνώσεις.

Πίνακας 5.19

| Εφαρμογή Διπλογραφικού Συστήματος Λογιστικής Δεδοουλευμένης Βάσης |       |        |         |        |          |        |
|---|-------|--------|---------|--------|----------|--------|
|   | Οφέλη |        | Συμφωνώ |        | Συνδράμω |        |
| Όχι   | 9     | 5,3%   | 19      | 11,4%  | 57       | 33,7%  |
| Λίγο  | 10    | 5,9%   | 16      | 9,6%   | 32       | 18,9%  |
| Μέτρια  | 54    | 32,0%  | 73      | 43,7%  | 45       | 26,6%  |
| Πολύ  | 60    | 35,5%  | 44      | 26,3%  | 31       | 18,3%  |
| Πάρα πολύ   | 36    | 21,3%  | 15      | 9,0%   | 4        | 2,4%   |
|   | 169   | 100,0% | 167     | 100,0% | 169      | 100,0% |

Διάγραμμα 5.19



Το ελληνικό κράτος την τελευταία δεκαετία, και λόγω της οικονομικής κρίσης, στην προσπάθεια εξυγίανσης των δημοσιονομικών του, προχώρησε στην ψήφιση καινοτόμων νόμων. Δύο σημαντικές καινοτομίες ήταν ο νόμος της Διαύγειας και ο νόμος της δημιουργίας του μητρώου δεσμεύσεων. Από τα αποτελέσματα των απαντήσεων φαίνεται ότι οι μεταρρυθμίσεις αυτές βρήκαν θετική ανταπόκριση από τους εργαζομένους. Ένα ποσοστό 61,7% θεωρεί ότι τα οφέλη από την ανάρτηση των αποφάσεων στη Διαύγεια είναι μεγαλύτερα από το κόστος εργασίας για την ανάρτησή τους ενώ το αντίστοιχο ποσοστό για την ανάληψη υποχρέωσης - Δέσμευσης των δαπανών είναι 43,5%. Παρατηρούμε ότι οι εργαζόμενοι θεωρούν λίγο περισσότερο ωφέλιμο το νόμο της Διαύγειας από αυτόν της δέσμευσης των δαπανών.

Πίνακας 5.20

|           | Μεταρρυθμίσεις |        |     |        |
|-----------|----------------|--------|-----|--------|
|           | Διαύγεια       |        |     |        |
| Όχι       | 12             | 7,1%   | 13  | 7,7%   |
| Λίγο      | 13             | 7,6%   | 18  | 10,7%  |
| Μέτρια    | 40             | 23,5%  | 64  | 38,1%  |
| Πολύ      | 57             | 33,5%  | 49  | 29,2%  |
| Πάρα πολύ | 48             | 28,2%  | 24  | 14,3%  |
|           | 170            | 100,0% | 168 | 100,0% |

Διάγραμμα 5.20



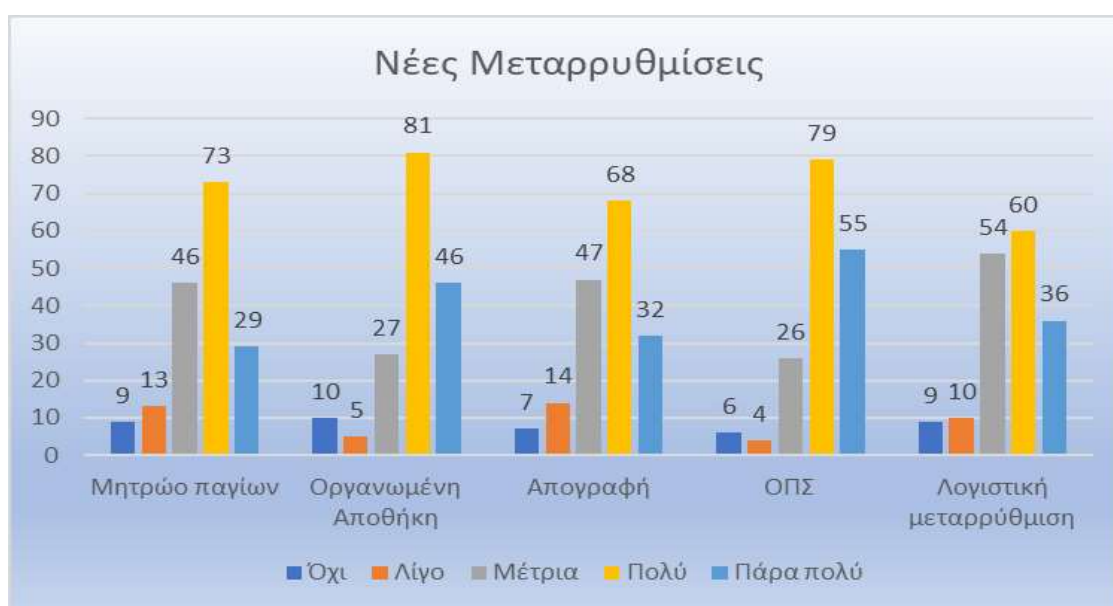
Η εφαρμογή του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στο Δημόσιο επιφέρει αλλαγές στον τρόπο καταγραφής, διαχείρισης, αποτίμησης και παρακολούθησης των περιουσιακών στοιχείων. Οι μεταρρυθμίσεις αυτές απαιτούν, εκτός από οικονομικό κόστος και μεγάλη προσπάθεια από τους εργαζόμενους. Τα αποτελέσματα που προέκυψαν δείχνουν ότι από τους συμμετέχοντες ένα ποσοστό 60% πιστεύει ότι τα οφέλη από την πλήρη καταγραφή και παρακολούθηση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων σε ένα μητρώο θα ήταν μεγαλύτερα από το κόστος για την δημιουργία του και την συχνή ενημέρωσή του. Επίσης, ένα μεγαλύτερο ποσοστό της τάξης του 75,1% πιστεύει ότι τα οφέλη από την ύπαρξη μηχανογραφημένης αποθήκης για την παρακολούθηση ανάλωσης των διαφόρων υλικών θα ήταν μεγαλύτερα από το κόστος για την δημιουργία της και την καθημερινή παρακολούθησή της. Αντίστοιχα ένα 59,5% θεωρεί ότι τα οφέλη από την διενέργεια φυσικής, πραγματικής απογραφής των περιουσιακών στοιχείων σε τακτά χρονικά διαστήματα, ώστε να εντοπίζονται λάθη ή απώλειες, θα ήταν μεγαλύτερα από το κόστος για την τακτική διεξαγωγή της και ένα 56,8% ότι τα οφέλη από την εφαρμογή ενός λογιστικού συστήματος αντίστοιχο του ιδιωτικού τομέα στο Δημόσιο θα ήταν μεγαλύτερα από τα προβλήματα και τις

δυσκολίες εφαρμογής του. Τέλος, ένα πολύ μεγάλο ποσοστό 78,9% πιστεύει ότι τα οφέλη από τη λειτουργία ενός ολοκληρωμένου πληροφοριακού συστήματος θα ήταν μεγαλύτερα από το κόστος εργασίας για την καθημερινή ενημέρωσή του.

Πίνακας 5.21

| Νέες μεταρρυθμίσεις |               |        |                    |        |          |        |                                   |        |                        |        |
|---------------------|---------------|--------|--------------------|--------|----------|--------|-----------------------------------|--------|------------------------|--------|
|                     | Μητρώο παγίων |        | Οργανωμένη Αποθήκη |        | Απογραφή |        | Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα |        | Λογιστική μεταρρύθμιση |        |
| Όχι                 | 9             | 5,3%   | 10                 | 5,9%   | 7        | 4,2%   | 6                                 | 3,5%   | 9                      | 5,3%   |
| Λίγο                | 13            | 7,6%   | 5                  | 3,0%   | 14       | 8,3%   | 4                                 | 2,4%   | 10                     | 5,9%   |
| Μέτρια              | 46            | 27,1%  | 27                 | 16,0%  | 47       | 28,0%  | 26                                | 15,3%  | 54                     | 32,0%  |
| Πολύ                | 73            | 42,9%  | 81                 | 47,9%  | 68       | 40,5%  | 79                                | 46,5%  | 60                     | 35,5%  |
| Πάρα πολύ           | 29            | 17,1%  | 46                 | 27,2%  | 32       | 19,0%  | 55                                | 32,4%  | 36                     | 21,3%  |
|                     | 170           | 100,0% | 169                | 100,0% | 168      | 100,0% | 170                               | 100,0% | 169                    | 100,0% |

Διάγραμμα 5.21



Μία λύση στο πρόβλημα εφαρμογής λογιστικής δεδουλευμένης βάσης αντίστοιχης του ιδιωτικού τομέα στο Δημόσιο μπορούν να αποτελέσουν τα σύγχρονα μηχανογραφικά πληροφοριακά συστήματα. Η χρήση των συστημάτων αυτών τα τελευταία χρόνια γίνεται συνεχώς και πιο απαραίτητη. Η εξοικείωση των υπαλλήλων με τα συστήματα αυτά είναι επιβεβλημένη για την μετάβαση σε ένα νέο σύστημα δημοσιονομικής διαχείρισης. Ένα ολοκληρωμένο σύστημα πληροφόρησης μπορεί να δώσει λύση στα προβλήματα της έλλειψης προσωπικού και της έλλειψης χρόνου, στο πρόβλημα των περιορισμένων γνώσεων λογιστικής από τους εργαζόμενους και στο



πρόβλημα της εφαρμογής και της μετέπειτα λειτουργίας ενός σύγχρονου λογιστικού συστήματος. Ένα βασικό στοιχείο για τη γενικευμένη χρήση των ηλεκτρονικών συστημάτων είναι να είναι εύχρηστα. Τα αποτελέσματα από το προσωπικό που συμμετείχε στην έρευνα δεν δείχνουν ξεκάθαρη εικόνα σε σχέση με την ευκολία στη χρήση των ηλεκτρονικών συστημάτων. Το ίδιο ισχύει και για την προστασία που παρέχουν στους εργαζόμενους από λάθη κατά τη διάρκεια της εργασίας τους. Ένα σχετικά μεγαλύτερο ποσοστό 48,8% θεωρεί ότι με τη βοήθεια των ηλεκτρονικών συστημάτων μπορεί να βρίσκει εύκολα και γρήγορα την πληροφορία που χρειάζεται για την διεκπεραίωση των εργασιών του, ενώ προβλήματα παρουσιάζει η πρόσβαση σε τεχνική υποστήριξη. Τέλος, ένα ποσοστό 65,9% πιστεύει ότι η χρήση των ηλεκτρονικών συστημάτων συμβάλει στη διαφάνεια και χρηστή οικονομική διαχείριση.

Πίνακας 5.22

| Ηλεκτρονικά Συστήματα |          |        |            |        |           |        |            |        |            |        |
|-----------------------|----------|--------|------------|--------|-----------|--------|------------|--------|------------|--------|
|                       | Εύχρηστα |        | Διαχείριση |        | Προστασία |        | Πληροφορία |        | Υποστήριξη |        |
| Όχι                   | 6        | 3,6%   | 5          | 3,0%   | 15        | 8,9%   | 6          | 3,5%   | 24         | 14,2%  |
| Λίγο                  | 34       | 20,1%  | 19         | 11,4%  | 31        | 18,3%  | 36         | 21,2%  | 54         | 32,0%  |
| Μέτρια                | 71       | 42,0%  | 33         | 19,8%  | 55        | 32,5%  | 45         | 26,5%  | 40         | 23,7%  |
| Πολύ                  | 43       | 25,4%  | 76         | 45,5%  | 54        | 32,0%  | 59         | 34,7%  | 38         | 22,5%  |
| Πάρα πολύ             | 15       | 8,9%   | 34         | 20,4%  | 14        | 8,3%   | 24         | 14,1%  | 13         | 7,7%   |
|                       | 169      | 100,0% | 167        | 100,0% | 169       | 100,0% | 170        | 100,0% | 169        | 100,0% |

Διάγραμμα 5.22



Η προσπάθεια εκσυγχρονισμού του Δημοσίου τομέα και της δημοσιονομικής του λειτουργίας στοχεύει και στην σωστή μέτρηση των αποτελεσμάτων. Στην μέτρηση των αποτελεσμάτων ενός οργανισμού εντάσσεται και η αξιολόγηση του προσωπικού. Με

βάση το ισχύον σύστημα και σύμφωνα με τα στοιχεία του δείγματος που εξετάζουμε μόλις ένα 15,9% θεωρεί ότι η αξιολόγηση των υπαλλήλων γίνεται βάση αποτελεσμάτων και με αντικειμενικά κριτήρια, ενώ δεν προκύπτει ξεκάθαρο αποτέλεσμα σχετικά με το αν τα αποτελέσματα της εργασίας των υπαλλήλων μπορούν να μετρηθούν αξιόπιστα.

Πίνακας 5.23

|           | Αποτελέσματα – Αξιολόγηση |        |         |        |
|-----------|---------------------------|--------|---------|--------|
|           | Αξιολόγηση                |        | Μέτρηση |        |
| Όχι       | 53                        | 31,2%  | 32      | 19,0%  |
| Λίγο      | 35                        | 20,6%  | 33      | 19,6%  |
| Μέτρια    | 55                        | 32,4%  | 40      | 23,8%  |
| Πολύ      | 24                        | 14,1%  | 45      | 26,8%  |
| Πάρα πολύ | 3                         | 1,8%   | 18      | 10,7%  |
|           | 170                       | 100,0% | 168     | 100,0% |

Διάγραμμα 5.23



Όσον αφορά τα αποτελέσματα από την αξιοποίηση των πόρων ένα μεγάλο ποσοστό θεωρεί ότι θα μπορούσαν να αξιοποιούνται πιο αποτελεσματικά.

Πίνακας 5.24

|           | Αξιοποίηση πόρων |        |
|-----------|------------------|--------|
| Όχι       | 2                | 1,2%   |
| Λίγο      | 11               | 6,5%   |
| Μέτρια    | 30               | 17,8%  |
| Πολύ      | 80               | 47,3%  |
| Πάρα πολύ | 46               | 27,2%  |
|           | 169              | 100,0% |

Διάγραμμα 5.24



#### 4.5 Ανακεφαλαίωση

Στο κεφάλαιο αυτό αναλύθηκαν τα αποτελέσματα της έρευνας, η οποία διεξήχθη με τη χρήση ερωτηματολογίου, στους οικονομικούς υπαλλήλους του Υπουργείου Πολιτισμού και Αθλητισμού σχετικά με την εφαρμογή της διπλογραφικής λογιστικής δεδουλευμένης βάσης στους φορείς της Κεντρικής Διοίκησης.

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έρευνας οι εργαζόμενοι θεωρούν αναποτελεσματική την αξιοποίηση των οικονομικών πόρων και αναγνωρίζουν την σημασία της λογιστικής στους δημόσιους οργανισμούς. Επίσης, πιστεύουν ότι τα οφέλη της εφαρμογής της θα είναι περισσότερα από το κόστος της δημιουργίας και λειτουργίας της. Ένα μεγάλο ποσοστό των ερωτηθέντων θεωρεί χρήσιμες και ωφέλιμες τις μεταρρυθμίσεις που έχουν ήδη γίνει αλλά και αυτές που επιφέρει η εφαρμογή ενός νέου συστήματος λογιστικής στο Δημόσιο, για τη χρηστή δημοσιονομική διαχείριση.

Ένα βασικό αποτέλεσμα της έρευνας είναι ότι από τους εργαζόμενους που συμμετείχαν, ένα πολύ μικρό ποσοστό έχει επαρκείς γνώσεις της διπλογραφικής λογιστικής μεθόδου και ένα ακόμη μικρότερο ποσοστό γνωρίζει τα λογιστικά σχέδια και πρότυπα που αυτή η μέθοδος επιβάλει.

Τα αποτελέσματα ανέδειξαν και προβλήματα στη λειτουργία των υπηρεσιών. Τα προβλήματα αυτά οφείλονται κυρίως στην απουσία προσλήψεων και στην έλλειψη ειδικευμένου προσωπικού, με συνέπεια την επιβάρυνση των εργαζομένων με εργασίες και την έλλειψη χρόνου για την διεκπεραίωσή τους. Επίσης, ανεδείχθησαν προβλήματα στην εκπαίδευση, καθοδήγηση και βοήθεια των εργαζομένων κατά την εκτέλεση των βασικών καθηκόντων τους και στην αξιολόγησή τους από τους ανωτέρους τους. Τα προβλήματα αυτά αλλά και οι περιορισμένες λογιστικές γνώσεις του ανθρώπινου δυναμικού εξηγούν την αδυναμία των ερωτηθέντων σε ένα μεγάλο ποσοστό να συμμετέχουν και να συνδράμουν στη διαδικασία λογιστικής μετάβασης.

Η επιτυχής εφαρμογή του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος δεδουλευμένης βάσης επιβάλει τη γενικευμένη χρήση σύγχρονων πληροφοριακών ηλεκτρονικών συστημάτων και καθιστά αναγκαία την συνεχή εκπαίδευση των εργαζομένων τόσο στα συστήματα αυτά όσο και στην επιστήμη της λογιστικής.

Σύμφωνα με τις απόψεις των συμμετεχόντων, για την μετάβαση σε ένα νέο εξελιγμένο σύστημα λογιστικής και την μετέπειτα λειτουργία του απαιτείται η πρόσληψη εξειδικευμένου προσωπικού με λογιστικές γνώσεις. Εμφανίζεται όμως αντίθετο στην παραχώρηση λογιστικών εργασιών σε εξωτερικούς συνεργάτες.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

### ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ - ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Στο πλαίσιο της διεθνούς τάσης αλλαγής της Δημόσιας Διοίκησης, βασικό στοιχείο αποτελεί η εφαρμογή ενός σύγχρονου συστήματος χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Η λογιστική επιστήμη εξελισσόμενη συνεχώς με νέα πρότυπα και αρχές αναμένεται να διαδραματίσει σημαντικό ρόλο σε αυτή την αλλαγή. Η μετάβαση των φορέων του δημοσίου από ένα απλογραφικό σύστημα ταμειακής βάσης, σε ένα διπλογραφικό σύστημα δεδουλευμένης βάσης θεωρείται επιβεβλημένη για την εξυγίανση των δημόσιων οικονομικών των κρατών, τη μείωση των ελλειμμάτων και των χρεών και για χρηστή και διαφανή δημοσιοοικονομική διαχείριση.

Το ελληνικό κράτος προσπαθώντας να εναρμονιστεί με τη νέα πραγματικότητα και να ακολουθήσει τις οδηγίες και κατευθύνσεις της ΕΕ και των Διεθνών οργανισμών έχει ψηφίσει μία σειρά από νόμους και ΠΔ, με κύριο σκοπό να εφαρμόσει το διπλογραφικό σύστημα και την αρχή του δεδουλευμένου στο Δημόσιο και στους φορείς της Κεντρικής Διοίκησης.

Ωστόσο, παρά την ύπαρξη αυτών των νόμων, των διαταγμάτων και των λογιστικών σχεδίων, όπως το ΠΔ15/2011, που προβλέπουν την χρήση της διπλογραφικής μεθόδου, το λογιστικό σύστημα που εφαρμόζεται μέχρι σήμερα στους φορείς της Κεντρικής Διοίκησης βασίζεται στην σύνταξη, έγκριση και εκτέλεση του προϋπολογισμού με τρόπο απλογραφικό και με χρήση ταμειακής λογιστικής. Το σύστημα αυτό εφαρμόζει τον παραδοσιακό τρόπο εκτέλεσης του προϋπολογισμού κονδυλίων. Ο προϋπολογισμός αυτός καταρτίζεται με τη μέθοδο (bottom - up), από τα κάτω ιεραρχικά στρώματα προς τα πάνω και η πιστώσεις δίνονται με επαυξητική προσέγγιση. Το σύστημα αυτό δίνει έμφαση μόνο στον έλεγχο νομιμότητας και κανονικότητας των δαπανών, στα όρια των εγκεκριμένων πιστώσεων και στην απορρόφηση τους. Οδηγεί σε σπατάλη πόρων καθώς δεν ελέγχει αν οι πόροι και οι πιστώσεις αξιοποιήθηκαν σωστά και αποδοτικά. Κάθε φορέας του Δημοσίου προσπαθεί να ξοδέψει όλα τα χρήματα που λαμβάνει από τον προϋπολογισμό, με σκοπό να εμφανίσει αποτελεσματικότητα και παραγωγή έργου και να λάβει αντίστοιχα ποσά από τον προϋπολογισμό του επόμενου έτους, αδιαφορώντας αν οι πόροι αυτοί χρησιμοποιούνται αποδοτικά. Αυτό ενισχύεται και από τη διοίκηση των δημοσίων φορέων που δεν ασκείται από επαγγελματικά διοικητικά στελέχη αλλά από επαγγελματίες του κλάδου σχετικού με το φορέα, οι οποίοι

ενδιαφέρονται κυρίως για τα αποτελέσματα του έργου της επιστήμης τους και λιγότερο για το οικονομικό κόστος και τα οικονομικά αποτελέσματα. Το πρόβλημα αυτό στοχεύει να λύσει ο προϋπολογισμός επιτευγμάτων.

Ο τρόπος λειτουργίας του απλογραφικού λογιστικού συστήματος εκτέλεσης του προϋπολογισμού σε ταμειακή βάση παρά το μεγάλο πλεονέκτημα της απλής και εύκολης χρήσης του, δημιουργεί αρκετά προβλήματα στις δημόσιες υπηρεσίες και στους οργανισμούς. Η εκ των προτέρων διανομή των πιστώσεων σε συνδυασμό με την δυσκολία της εκ των υστέρων ανακατανομής τους, η δημιουργία του μητρώου δεσμεύσεων των δαπανών αλλά και η υποχρεωτική διενέργεια μειοδοτικών και δημόσιων διαγωνισμών για την διασφάλιση των χρημάτων του δημόσιου και τη διαφάνεια στην οικονομική διαχείριση, καθιστούν τους δημόσιους οργανισμούς δυσκίνητους στην αντιμετώπιση εκτάκτων αναγκών, αργούς στην υλοποίηση μεγάλων έργων και αρκετά πιο αναποτελεσματικούς σε σχέση με αυτούς του ιδιωτικού τομέα. Η εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος δεδουλευμένης βάσης σκοπό έχει να επιλύσει αυτά τα προβλήματα και να βοηθήσει το δημόσιο να ξεπεράσει τις δυσλειτουργίες και να καταστεί πιο αποτελεσματικό.

Η προσπάθεια εφαρμογής ενός τέτοιου λογιστικού συστήματος στους δημόσιους οργανισμούς, συναντά δυσκολίες εξαιτίας της φύσης τους, των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών τους και της διαφορετικότητάς τους σε σχέση με τις κερδοσκοπικές επιχειρήσεις του ιδιωτικού τομέα. Η απουσία του στοιχείου του κέρδους και της φορολογίας αποτελεί μία σημαντική διαφορά, ωστόσο, δεν είναι η μόνη. Οι δημόσιοι οργανισμοί παρέχουν υπηρεσίες που απευθύνονται σε ευρύ κοινό. Χρησιμοποιούν σταθερούς χρηματικούς πόρους από μη ανταποδοτικές συναλλαγές, ανεξάρτητες από το μέγεθος των υπηρεσιών που προσφέρουν. Μία σημαντική διαφορά τους από τις ιδιωτικές επιχειρήσεις είναι ότι ελέγχονται άμεσα από την εκάστοτε πολιτική ηγεσία. Οι πολιτικοί δείχνουν να ενδιαφέρονται περισσότερο για το πολιτικό τους μέλλον και λιγότερο για τους ίδιους τους οργανισμούς. Οι δημόσιοι οργανισμοί χρησιμοποιούνται συχνά από την πολιτική ηγεσία για την επανεκλογή της σε προεκλογικές περιόδους ή για την επίλυση κοινωνικών προβλημάτων όπως η καταπολέμηση της ανεργίας ή η επιπλέον παροχές σε αδύνατες κοινωνικές ομάδες. Ο έλεγχος των δημοσίων οργανισμών από τις εκάστοτε πολιτικές κυβερνήσεις αφαιρεί από τις διοικήσεις τους το στοιχείο της αυτοκυριαρχίας και του σχεδιασμού και αποτελεί σημαντικό εμπόδιο στις λογιστικές μεταρρυθμίσεις.

Το Διπλογραφικό σύστημα συμβάλει στην νομιμότητα και την χρηστή οικονομική διαχείριση. Καταγράφει όλα τα οικονομικά γεγονότα με ακρίβεια και παρέχει πλήρη και ορθή πληροφόρηση στους εσωτερικούς (Διοίκηση – εργαζόμενοι) και εξωτερικούς (πολίτες, προμηθευτές, επενδυτές, πολιτικούς φορείς) χρήστες, μέσω των οικονομικών καταστάσεων. Το βασικό πλεονέκτημα του διπλογραφικού συστήματος είναι η μέτρηση του οικονομικού αποτελέσματος και κατά συνέπεια κατά ένα μέρος της αποδοτικότητας.

Ένα σύγχρονο διπλογραφικό λογιστικό σύστημα δεδουλευμένης βάσης συμβάλει εκτός από την οικονομία πόρων και στη βελτίωση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας ενός φορέα. Ακόμη και αν τα αποτελέσματα δε δύναται να αποτιμηθούν πάντα με ακρίβεια, μέσω οικονομικών μεγεθών, εντούτοις αποκτούν ένα τρόπο μέτρησης. Η δυνατότητα μέτρησης του κόστους λειτουργίας των οργανισμών και των επιμέρους λειτουργιών τους αλλά και των παρεχόμενων υπηρεσιών τους είναι ένα από τα βασικά επιχειρήματα που επιβάλλουν τη χρήση της λογιστικής του ιδιωτικού τομέα στο Δημόσιο. Η αξιολόγηση των αποτελεσμάτων, των δομών αλλά και του προσωπικού μπορεί να γίνει μόνο με την χρησιμοποίηση ενός νέου λογιστικού συστήματος.

Με τη χρήση της διπλογραφικής μεθόδου τα περιουσιακά στοιχεία κάθε οργανισμού καταγράφονται, αποτιμώνται σε χρηματικές μονάδες και παρακολουθούνται από την ημέρα απόκτησής τους μέχρι την αποχώρησή τους ή την οριστική απαξίωσή τους. Εμφανίζονται στις ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις με την τρέχουσα αξία τους, παρουσιάζοντας με αυτό τον τρόπο την συνολική περιουσία του οργανισμού όπως αυτή διαμορφώνεται κατά έτος. Η δυνατότητα αυτή δεν υπάρχει στο απλογραφικό σύστημα ταμειακής βάσης. Επίσης, οι υποχρεώσεις στην λογιστική ταμειακής βάσης εμφανίζονται όταν ενταλματοποιούνται, με αποτέλεσμα να μην καταγράφονται και να μην εμφανίζονται μία σειρά από αυτές από τη στιγμή που έχουν πραγματοποιηθεί εργασίες ή έχουν παραλειφθεί αγαθά και έχουν εκδοθεί τιμολόγια. Με τη χρήση της διπλογραφικής μεθόδου καταγράφονται όλες οι υποχρεώσεις όπως ορίζονται από τους κανόνες της λογιστικής και το εμπορικό δίκαιο. Το ίδιο ισχύει και για τα έσοδα τα οποία με τη διπλογραφική μέθοδο καταγράφονται όταν βεβαιώνονται και όχι όταν εισπράττονται όπως συμβαίνει στην απλογραφική μέθοδο. Για το Δημόσιο λογιστικό παραστατικά θεωρούνται τα εντάλματα είσπραξης ή πληρωμής, ενώ για τη λογιστική τα παραστατικά, δηλαδή τιμολόγια, αποδείξεις κλπ. Στο διπλογραφικό σύστημα υπάρχει η

δυνατότητα παρακολούθησης κάθε επιμέρους λογαριασμού καθώς αυτοί παρακολουθούνται με σύστημα χρέωσης - πίστωσης. Κάθε λογαριασμός έχει δική του «καρτέλα» και μπορούν εύκολα να παρακολουθούνται οι κινήσεις του και το υπόλοιπό του, όπως για παράδειγμα καρτέλα πελάτη, προμηθευτή, λογαριασμού τράπεζας κλπ. (Στέλιος Καραγιλάνης, 2006).

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, τα οποία αποτελούν ένα μεγάλο μέρος του κόστους των οργανισμών, με την τήρηση του μητρώου παγίων που η διπλογραφική μέθοδος χρησιμοποιεί, παρακολουθούνται καθ' όλη τη διάρκεια της ζωής τους και όχι μόνο κατά τη στιγμή της αγοράς τους, όπως συμβαίνει σήμερα στο Δημόσιο. Τα διάφορα υλικά και αναλώσιμα, τα οποία αποτελούν ένα σημαντικό στοιχείο του κόστους λειτουργίας των οργανισμών, μέσω της οργανωμένης αποθήκης και της φυσικής απογραφής που επιβάλει το διπλογραφικό σύστημα, παρακολουθούνται εκτός της αγοράς τους και η ανάλωσή τους και το υπόλοιπό τους στο τέλος του έτους.

Η εφαρμογή της Λογιστικής στο Δημόσιο μέσα από την λεπτομερή καταγραφή των δημόσιων οικονομικών ενισχύει την εμπιστοσύνη των πολιτών προς το κράτος και την πολιτική ηγεσία καθώς γνωρίζουν ότι τα έσοδα από τους φόρους που πληρώνουν αξιοποιούνται δίκαια και αποτελεσματικά προς όφελος του κοινωνικού συνόλου. Οι επιχορηγήσεις που λαμβάνει το κράτος από ιδιώτες για συγκεκριμένα έργα παρακολουθούνται διεξοδικά σε όλη τη διάρκεια της εκτέλεσής τους καταγράφοντας αναλυτικά την ανάλωσή τους, το κόστος και την πρόοδο του έργου διευκολύνοντας τον έλεγχο και τη διαφάνεια στη διαχείρισή τους. (Στέλιος Καραγιλάνης, 2006).

Η εφαρμογή της διπλογραφικής μεθόδου παρουσιάζει και μειονεκτήματα. Ο σχεδιασμός, η οργάνωση και η εκτέλεση ενός τόσο μεγάλου έργου που χρειάζεται να γίνει για την εφαρμογή της, απαιτεί επίπονη προσπάθεια και μεγάλο οικονομικό κόστος.

Βασικό στοιχείο αυτής της προσπάθειας αποτελεί το ανθρώπινο δυναμικό κάθε οργανισμού. Είναι η κινητήρια δύναμη και ο καταλυτικός παράγοντας επιτυχίας του έργου. Η έρευνα που πραγματοποιήθηκε στο Υπουργείο Πολιτισμού ανέδειξε τα προσόντα αλλά και τα προβλήματα και τις αδυναμίες του ανθρώπινου δυναμικού και της λειτουργίας των οργανισμών. Η μακροχρόνια ενασχόληση του προσωπικού με την απλογραφική μέθοδο εκτέλεσης του προϋπολογισμού, έχει αποξενώσει τους εργαζόμενους από τη διπλογραφική μέθοδο. Παρά το υψηλό επίπεδο εκπαίδευσης των υπαλλήλων οι γνώσεις τους σε ειδικευμένα θέματα λογιστικής είναι περιορισμένες.



Αυτό οφείλεται κυρίως στη φύση των θεμάτων που σχετίζονται με τη φύση του οργανισμού, με τα οποία ασχολούνται οι εργαζόμενοι σε καθημερινή βάση. Η οικονομική κρίση και τα μέτρα δημοσιονομικής πολιτικής που εφαρμόστηκαν οδήγησαν στο μηδενισμό των προσλήψεων και κατ' επέκταση στη μείωση του αριθμού των υπαλλήλων. Το επιβαρυνόμενο καθημερινό πρόγραμμα εργασιών δεν επιτρέπει στην πλειονότητα των εργαζομένων να ασχοληθεί με επιπλέον καθήκοντα. Η έλλειψη χρόνου και λογιστικών γνώσεων των υπαλλήλων καθιστά δύσκολή έως αδύνατη την εκτέλεση του έργου της λογιστικής μεταρρύθμισης από το υπάρχον ανθρώπινο δυναμικό.

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έρευνας οι εργαζόμενοι θεωρούν χρήσιμη τη λογιστική μετάβαση σε ένα σύστημα λογιστικής δεδουλευμένης βάσης και αναγνωρίζουν ότι τα οφέλη από την αναλυτική και συστηματική παρακολούθηση των περιουσιακών στοιχείων του οργανισμού μέσω της χρήσης της φυσικής απογραφής, των μηχανογραφικά οργανωμένων αποθηκών, του μητρώου παγίων και ενός ολοκληρωμένου πληροφοριακού συστήματος θα είναι μεγαλύτερα από το κόστος εφαρμογής τους.

Ο σχεδιασμός, η οργάνωση, η εκτέλεση και η εφαρμογή του νέου λογιστικού συστήματος πρέπει να γίνει από έμπειρους ειδικούς λογιστές και με τη χρήση σύγχρονων μηχανογραφικών συστημάτων. Για την επιτυχία του έργου κρίνεται απαραίτητη η αγορά και λειτουργία μεγάλων και σύγχρονων πληροφοριακών συστημάτων, η συνεχής εκπαίδευση του προσωπικού στο διπλογραφικό λογιστικό σύστημα αλλά και η πρόσληψη έμπειρων λογιστών σε παρόμοια θέματα. Τέλος, σημαντικό στοιχείο αποτελεί η μεταρρύθμιση του θεσμικού πλαισίου λειτουργίας των οργανισμών, η απαγκίστρωσή τους από περιορισμούς και δεσμεύσεις στη διαχείριση των οικονομικών τους και κυρίως η αλλαγή τρόπου σκέψης και νοοτροπίας της κοινωνίας και των πολιτικών δυνάμεων όσον αφορά το δημόσιο.

## **Βιβλιογραφία**

Δημήτριος Χ. Γκίκας, Α. Ι. Παπαδάκη, Γ. Σ. Σιουγλέ, Ε. Γ. Δεμοιράκος, Χ. Α. Τζόβας, (2016), «Χρηματοοικονομική Λογιστική – *International Financial Reporting Standards*» Ε΄ Έκδοση, Αθήνα 2016

Γκίκας, Δ. & Παπαδάκη, Α. (2016). «Χρηματοοικονομική Λογιστική – *International Financial Reporting Standards*» Αθήνα: Εκδόσεις Γ. Μπένου.

Σάνδρα Ι. Κοέν, (2010), «Λογιστική Δημοσίου Τομέα», Αθήνα 2010

Απόστολος Α. Μπάλλας, Δημοσθένης Λ. Χέβας, (2008), «Χρηματοοικονομική Λογιστική», Αθήνα 2008

Τουρνά Ελένη, (2015), «Χρηματοοικονομική Λογιστική», Αθήνα 2015

Καραγιάννης Στέλιος, (2006), «Η Οικονομική Διαχείριση των Ν.Π.Δ.Δ - Εφαρμογή της διπλογραφικής μεθόδου», Αθήνα 2006.

Σάνδρα Ι. Κοέν, Σωτήριος Καρατζήμας(2020), «Λογιστική Δημοσίου Τομέα, Τάσεις και Πρακτικές», Αθήνα 2020

Michael Parry, (2019), “*Accounting for governments: from budget to Audit*”

Salvatore Schiavo – Campo, (2017), “*Government Budgeting and Expenditure Management*”

## **Νομοθεσία**

Ν. 3871/2010 (ΦΕΚ 141-Α΄/17-08-2010): «Δημοσιονομική Διαχείριση και Ευθύνη»

Ν.4270/2014 (ΦΕΚ 171-Α΄): «Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ) - δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις».

ΠΔ 80/2016 (ΦΕΚ 145/Α΄/05-08-2016) : «Ανάληψη υποχρεώσεων από τους διατάκτες»

ΠΔ 54/2018 (ΦΕΚ 103/13-06-2018 Α') «Ορισμός του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του λογιστικού πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης»

Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ 251-Α'): «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»

Ν.Δ. 321/1969 ΦΕΚ 205/1969 «Περί Κώδικος Δημοσίου Λογιστικού»

ΠΔ 15/2011 «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής της Διπλογραφικής Λογιστικής Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης»

Π.Δ. 205/1998 «περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου»

Π.Δ. 315/1999 «περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δήμων και Κοινοτήτων ΟΤΑ Α' βαθμού»

Π.Δ. 146/2003 «περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δημοσίων Μονάδων Υγείας»

Ν.2362/1995 «Δημόσιο Λογιστικό – Έλεγχος Δαπανών και άλλες Διατάξεις»

### **Πηγές διαδικτύου**

Ταραζώνα Αναστασία (2021) «Η εφαρμογή του Διπλογραφικού στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ)»

Υπουργείο Οικονομικών «Εγχειρίδιο Πιλοτικού Σχεδιασμού Προϋπολογισμού Επιδόσεων»

Παγώνη Πηνελόπη (2019) «Εισαγωγή νέου λογιστικού πλαισίου στην Κεντρική Διοίκηση και η συμβολή του σε μία νέα αποδοτικότερη Δημοσιονομική Διαχείριση».

# Παράρτημα

## Πίνακας 1

### Προϋπολογισμός 2021 βάση επιδόσεων Υπουργείου Πολιτισμού & Αθλητισμού

| Κωδ.        | Φορείς Προγράμματα   | Προϋπολογισμός σε ευρώ |                      |                      |                       |
|-------------|--|------------------------|----------------------|----------------------|-----------------------|
|             |  | Τακτικός               | ΠΔΕ                  |                      | Σύνολο                |
|             |  |                        | Εθνικό               | Συγχρηματοδοτούμενο  |                       |
| <b>1021</b> | <b>ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΠΟΛΙΤΙΣΜΟΥ &amp; ΑΘΛΗΤΙΣΜΟΥ</b>   | <b>324.100.000,00</b>  | <b>15.000.000,00</b> | <b>20.000.000,00</b> | <b>359.100.000,00</b> |
| 08.1021.001 | ΕΠΙΤΕΛΙΚΟΣ ΣΥΝΤΟΝΙΣΜΟΣ ΠΟΛΙΤΙΣΜΟΥ & ΑΘΛΗΤΙΣΜΟΥ<br>Γραφεία Υπουργού, Αναπληρωτών Υπουργών,<br>Υφυπουργών, Γενικών και Ειδικών Γραμματέων, Αναπληρωτών Γενικών Γραμματέων και Υπηρεσιακού Γραμματέα του Υπουργείου Πολιτισμού και Αθλητισμού | 33.131.227,14          | 0,00                 | 0,00                 | 33.131.227,14         |
| 101         | Παροχές σε εργαζομένους  | 2.534.200,00           | 0,00                 | 0,00                 | 2.534.200,00          |
| 0021        | Αγορές αγαθών και υπηρεσιών  | 2.184.200,00           | 0,00                 | 0,00                 | 2.184.200,00          |
| 0024        | Γενική Γραμματεία Αθλητισμού   | 350.000,00             | 0,00                 | 0,00                 | 350.000,00            |
| 203         | Παροχές σε εργαζομένους  | 3.874.757,14           | 0,00                 | 0,00                 | 3.874.757,14          |
| 0021        | Μεταβιβάσεις   | 2.983.986,04           | 0,00                 | 0,00                 | 2.983.986,04          |
| 0023        | Αγορές αγαθών και υπηρεσιών  | 155.865,50             | 0,00                 | 0,00                 | 155.865,50            |
| 0024        | Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία   | 661.029,60             | 0,00                 | 0,00                 | 661.029,60            |
| 0031        | Λοιπές μονάδες/αυτοτελείς μονάδες οι οποίες υπάγονται στον Υπουργό/Αναπληρωτές Υπουργούς/Υφυπουργούς/Υπηρεσιακό Γραμματέα ή λειτουργούν στο Υπουργείο  | 73.876,00              | 0,00                 | 0,00                 | 73.876,00             |
| 501         | Λοιπές μονάδες/αυτοτελείς μονάδες οι οποίες υπάγονται στον Υπουργό/Αναπληρωτές Υπουργούς/Υφυπουργούς/Υπηρεσιακό Γραμματέα ή λειτουργούν στο Υπουργείο  | 26.722.270,00          | 0,00                 | 0,00                 | 26.722.270,00         |
| 0021        | Παροχές σε εργαζομένους  | 9.761.270,00           | 0,00                 | 0,00                 | 9.761.270,00          |
| 0023        | Μεταβιβάσεις   | 1.574.000,00           | 0,00                 | 0,00                 | 1.574.000,00          |
| 0024        | Αγορές αγαθών και υπηρεσιών  | 14.627.000,00          | 0,00                 | 0,00                 | 14.627.000,00         |
| 0031        | Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία   | 760.000,00             | 0,00                 | 0,00                 | 760.000,00            |
| 08.1021.002 | ΑΡΧΑΙΟΛΟΓΙΚΑ ΜΟΥΣΕΙΑ - ΑΡΧΑΙΟΛΟΓΙΚΟΙ ΧΩΡΟΙ-ΜΝΗΜΕΙΑ-ΚΤΙΡΙΑ  | 168.753.360,61         | 11.000.000,00        | 14.500.000,00        | 194.253.360,61        |
| 204         | Γενική Γραμματεία Πολιτισμού   | 168.753.360,61         | 11.000.000,00        | 14.500.000,00        | 194.253.360,61        |
| 0021        | Παροχές σε εργαζομένους  | 135.683.360,61         | 0,00                 | 0,00                 | 135.683.360,61        |
| 0022        | Κοινωνικές Παροχές   | 80.000,00              | 0,00                 | 0,00                 | 80.000,00             |
| 0023        | Μεταβιβάσεις   | 3.520.000,00           | 0,00                 | 0,00                 | 3.520.000,00          |
| 0024        | Αγορές αγαθών και υπηρεσιών  | 27.230.000,00          | 0,00                 | 0,00                 | 27.230.000,00         |
| 0029        | Πιστώσεις υπό κατανομή   | 0,00                   | 11.000.000,00        | 14.500.000,00        | 25.500.000,00         |
| 0031        | Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία   | 2.240.000,00           | 0,00                 | 0,00                 | 2.240.000,00          |
| 08.1021.003 | ΤΕΧΝΕΣ ΚΑΙ ΓΡΑΜΜΑΤΑ - ΚΑΛΛΙΤΕΧΝΙΚΗ   | 71.078.929,39          | 1.000.000,00         | 5.500.000,00         | 77.578.929,39         |
| 204         | ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΠΟΛΙΤΙΣΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΕΙΣ   | 71.078.929,39          | 1.000.000,00         | 5.500.000,00         | 77.578.929,39         |
| 0021        | Γενική Γραμματεία Πολιτισμού   | 12.681.929,39          | 0,00                 | 0,00                 | 12.681.929,39         |
| 0021        | Παροχές σε εργαζομένους  | 12.681.929,39          | 0,00                 | 0,00                 | 12.681.929,39         |
| 205         | Γενική Γραμματεία Σύγχρονου Πολιτισμού   | 58.397.000,00          | 1.000.000,00         | 5.500.000,00         | 64.897.000,00         |
| 0021        | Παροχές σε εργαζομένους  | 2.849.000,00           | 0,00                 | 0,00                 | 2.849.000,00          |
| 0023        | Μεταβιβάσεις   | 55.168.000,00          | 0,00                 | 0,00                 | 55.168.000,00         |
| 0024        | Αγορές αγαθών και υπηρεσιών  | 380.000,00             | 0,00                 | 0,00                 | 380.000,00            |
| 0029        | Πιστώσεις υπό κατανομή   | 0,00                   | 1.000.000,00         | 5.500.000,00         | 6.500.000,00          |
| 08.1021.004 | ΕΡΑΣΙΤΕΧΝΙΚΟΣ & ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΟΣ ΑΘΛΗΤΙΣΜΟΣ  | 45.611.807,67          | 0,00                 | 0,00                 | 45.611.807,67         |

|             |  |               |              |      |               |
|-------------|--|---------------|--------------|------|---------------|
| 203         | Γενική Γραμματεία Αθλητισμού                           | 45.611.807,67 | 0,00         | 0,00 | 45.611.807,67 |
| 0021        | Παροχές σε εργαζομένους                                | 2.295.568,37  | 0,00         | 0,00 | 2.295.568,37  |
| 0023        | Μεταβιβάσεις   | 42.631.440,90 | 0,00         | 0,00 | 42.631.440,90 |
| 0024        | Αγορές αγαθών και υπηρεσιών                            | 615.959,40    | 0,00         | 0,00 | 615.959,40    |
| 0031        | Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία                             | 68.839,00     | 0,00         | 0,00 | 68.839,00     |
|             | ΑΘΛΗΣΗ ΓΙΑ ΟΛΟΥΣ, ΑΝΑΨΥΧΗ, ΑΘΛΟΤΟΥΡΙΣΜΟΣ, ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗ |               |              |      |               |
| 08.1021.005 | ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΕΙΣ ΣΧΕΣΕΙΣ                        | 3.656.593,65  | 0,00         | 0,00 | 3.656.593,65  |
| 203         | Γενική Γραμματεία Αθλητισμού                           | 3.656.593,65  | 0,00         | 0,00 | 3.656.593,65  |
| 0021        | Παροχές σε εργαζομένους                                | 1.471.832,85  | 0,00         | 0,00 | 1.471.832,85  |
| 0023        | Μεταβιβάσεις   | 1.745.693,60  | 0,00         | 0,00 | 1.745.693,60  |
| 0024        | Αγορές αγαθών και υπηρεσιών                            | 394.930,20    | 0,00         | 0,00 | 394.930,20    |
| 0031        | Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία                             | 44.137,00     | 0,00         | 0,00 | 44.137,00     |
| 08.1021.006 | ΕΡΓΑ ΥΠΟΔΟΜΩΝ ΑΘΛΗΤΙΣΜΟΥ                               | 1.868.081,55  | 3.000.000,00 | 0,00 | 4.868.081,55  |
| 203         | Γενική Γραμματεία Αθλητισμού                           | 1.868.081,55  | 3.000.000,00 | 0,00 | 4.868.081,55  |
| 0021        | Παροχές σε εργαζομένους                                | 1.438.852,75  | 0,00         | 0,00 | 1.438.852,75  |
| 0024        | Αγορές αγαθών και υπηρεσιών                            | 386.080,80    | 0,00         | 0,00 | 386.080,80    |
| 0029        | Πιστώσεις υπό κατανομή                                 | 0,00          | 3.000.000,00 | 0,00 | 3.000.000,00  |
| 0031        | Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία                             | 43.148,00     | 0,00         | 0,00 | 43.148,00     |

Πηγή: Υπουργείο Οικονομικών, Πιλοτικός σχεδιασμός προϋπολογισμού επιδόσεων 2021

## Ερωτηματολόγιο

Δημογραφικά στοιχεία:

|                       |                 |                       |         |            |       |
|-----------------------|-----------------|-----------------------|---------|------------|-------|
| Φύλο                  | Γυναίκα         |                       | Άνδρας  |            |       |
| Ηλικία                | 20-30           | 30-40                 | 40-50   | 50-60      | 60άνω |
| Έτη προϋπηρεσίας      | 1 -7            | 8 -15                 | 16 – 23 | 23–30      | 30άνω |
| Κατηγορία εκπαίδευσης |                 | ΔΕ                    | ΤΕ      | ΠΕ         | Άνω   |
| Σχέση εργασίας        | Μόνιμος         | Αορίστου χρόνου       |         | Έκτακτος   |       |
| Θέση                  | Απλός Υπάλληλος | Προϊστάμενος τμήματος |         | Διευθυντής |       |

Ενότητα Α΄

Παρακαλώ όπως απαντήσετε στις παρακάτω προτάσεις ανάλογα με το βαθμό που πιστεύετε ότι:

|  | Όχι Καθόλου | Λίγο | Μέτρια | Πολύ | Ναι Πάρα πολύ |
|--|-------------|------|--------|------|---------------|
| Στην υπηρεσία που εργάζεστε ο αριθμός του προσωπικού δεν είναι αρκετός για τη διεκπεραίωση των καθημερινών εργασιών και χρειάζεται να γίνουν προσλήψεις. |             |      |        |      |               |
| Είστε επιφορτισμένοι με πολλές εργασίες και ο χρόνος σας πιέζει.   |             |      |        |      |               |
| Οι εργασίες με τις οποίες απασχολείστε καθημερινά είναι εύκολες.   |             |      |        |      |               |
| Έχετε εκπαιδευτεί επαρκώς για την εργασία την οποία κάνετε.  |             |      |        |      |               |
| Σε θέματα που αφορούν την εργασία σας έχετε καθοδήγηση από ανωτέρους σας.  |             |      |        |      |               |
| Σε θέματα που αφορούν την εργασία σας έχετε  |             |      |        |      |               |

|  |  |  |  |  |  |
|--|--|--|--|--|--|
| βοήθεια από πιο έμπειρους συναδέλφους.   |  |  |  |  |  |
| Τα ηλεκτρονικά συστήματα που χειρίζεστε είναι εύχρηστα.  |  |  |  |  |  |
| Η χρήση ηλεκτρονικών συστημάτων συμβάλει στη διαφάνεια και χρηστή οικονομική διαχείριση.   |  |  |  |  |  |
| Η χρήση ηλεκτρονικών συστημάτων σας προστατεύει να μην κάνετε λάθη.  |  |  |  |  |  |
| Τα ηλεκτρονικά αρχεία της υπηρεσίας, σας βοηθούν να βρείτε εύκολα και γρήγορα την πληροφορία που χρειάζεστε για την διεκπεραίωση των εργασιών σας. |  |  |  |  |  |
| Έχετε πρόσβαση σε τεχνική υποστήριξη.  |  |  |  |  |  |
| Τα εκπαιδευτικά σεμινάρια είναι χρήσιμα γιατί σας δίνουν λύσεις στα προβλήματα της εργασίας σας.   |  |  |  |  |  |
| Η αξιολόγηση των υπαλλήλων γίνεται με βάση αντικειμενικά κριτήρια.   |  |  |  |  |  |
| Τα αποτελέσματα της εργασίας σας μπορούν να μετρηθούν αξιόπιστα.   |  |  |  |  |  |
| Θα μπορούσαν οι πόροι (έσοδα από τη φορολογία) να αξιοποιούνται πιο αποτελεσματικά.  |  |  |  |  |  |
| Θα μπορούσατε να λάβετε μέρος σε μια διαδικασία λογιστικής μεταρρύθμισης ασκώντας παράλληλα και τα καθημερινά σας καθήκοντα.                       |  |  |  |  |  |
| Στην υπηρεσία που εργάζεστε απαιτούνται προσλήψεις εξειδικευμένου προσωπικού.  |  |  |  |  |  |

#### Ενότητα Β΄

Παρακαλώ όπως απαντήσετε στις παρακάτω προτάσεις ανάλογα με το βαθμό που πιστεύετε ότι είναι χρήσιμη:

|   | Όχι Καθόλου | Λίγο | Μέτρια | Πολύ | Ναι Πάρα πολύ |
|---|-------------|------|--------|------|---------------|
| Τα οφέλη από την ανάρτηση των αποφάσεων στη Διαύγεια είναι μεγαλύτερα από το κόστος εργασίας για την ανάρτησή τους.   |             |      |        |      |               |
| Τα οφέλη από την ανάληψη υποχρέωσης - Δέσμευσης των δαπανών είναι μεγαλύτερα από το κόστος εργασίας για την δέσμευσή τους.  |             |      |        |      |               |
| Τα οφέλη από την πλήρη καταγραφή και παρακολούθηση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων σε ένα μητρώο θα ήταν μεγαλύτερα από το κόστος εργασίας για την δημιουργία του και την συχνή ενημέρωσή του.            |             |      |        |      |               |
| Τα οφέλη από την ύπαρξη μηχανογραφημένης αποθήκης για την παρακολούθηση ανάλωσης των διαφόρων υλικών θα ήταν μεγαλύτερα από το κόστος εργασίας για την δημιουργία της και την καθημερινή παρακολούθησή της. |             |      |        |      |               |
| Τα οφέλη από την διενέργεια φυσικής, πραγματικής απογραφής των περιουσιακών στοιχείων σε τακτά  |             |      |        |      |               |

|  |  |  |  |  |  |
|--|--|--|--|--|--|
| χρονικά διαστήματα ώστε να εντοπίζονται λάθη ή απώλειες θα ήταν μεγαλύτερα από το κόστος εργασίας για την τακτική διεξαγωγή της. |  |  |  |  |  |
| Η ύπαρξη ενός ολοκληρωμένου πληροφοριακού συστήματος πληροφόρησης.   |  |  |  |  |  |
| Η χρησιμοποίηση από το Δημόσιο λογιστικής αντίστοιχης αυτής του ιδιωτικού τομέα.   |  |  |  |  |  |

#### Ενότητα Γ'

Παρακαλώ όπως απαντήσετε στις παρακάτω προτάσεις:

|  | Όχι<br>Καθόλου | Λίγο | Μέτρια | Πολύ | Ναι<br>Πάρα<br>πολύ |
|--|----------------|------|--------|------|---------------------|
| Έχετε παρακολουθήσει μαθήματα λογιστικής.  |                |      |        |      |                     |
| Έχετε καταχωρήσει λογιστικά γεγονότα με διπλογραφικές λογιστικές εγγραφές.                   |                |      |        |      |                     |
| Έχετε συντάξει οικονομικές καταστάσεις.  |                |      |        |      |                     |
| Γνωρίζετε το ΕΓΑΣ και τα ΕΛΠ   |                |      |        |      |                     |
| Γνωρίζεται το λογιστικό σύστημα που εφαρμόζουν οι Δήμοι.                                     |                |      |        |      |                     |
| Γνωρίζεται τι προβλέπει το ΠΔ.54/2018 για τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης από 01-01-2023. |                |      |        |      |                     |

#### Ενότητα Δ'

Παρακαλώ όπως απαντήσετε στις παρακάτω προτάσεις ανάλογα με το αν θα επιθυμούσατε:

|   | Όχι<br>Καθόλου | Λίγο | Μέτρια | Πολύ | Ναι<br>Πάρα<br>πολύ |
|---|----------------|------|--------|------|---------------------|
| Την μετάβαση σε ένα σύστημα λογιστικής αντίστοιχου του ιδιωτικού τομέα.     |                |      |        |      |                     |
| Να συνδράμετε στις διαδικασίες μετάβασης.                                   |                |      |        |      |                     |
| Να προσληφθούν ειδικευμένοι λογιστές για το χειρισμό εξειδικευμένων θεμάτων |                |      |        |      |                     |
| Να δοθούν οι λογιστικές εργασίες σε εξωτερικούς λογιστές.                   |                |      |        |      |                     |