



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΔΥΤΙΚΗΣ ΑΤΤΙΚΗΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ, ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΚΑΙ ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΠΜΣ "Δημόσια Διοίκηση - Δημόσιο Μάνατζμεντ"

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Θέμα:

**ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΣΤΟ
ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ ΚΑΙ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ
ΣΤΙΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ**

**APPLICATION OF THE DIPLOGRAPHIC SYSTEM IN THE
PUBLIC SECTOR AND PROBLEMS OF ITS APPLICATION IN
GENERAL GOVERNMENT ENTITIES**

Ιωάννης Π. Μπράτσης (Α.Μ.: 2227)

Επιβλέπουσα καθηγήτρια: Σοφία Ασωνίτου

Αθήνα

Ιούνιος 2024

Μέλη Τριμελούς Επιτροπής

1. *Ασωνίτου Σοφία*

2. *Γκίκα Έλενα*

3. *Κομισόπουλος Φαίδων*

ΔΗΛΩΣΗ ΣΥΓΓΡΑΦΕΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Ο κάτωθι υπογεγραμμένος *Ιωάννης Μπράτσος* του Πέτρου, με αριθμό μητρώου 2227, φοιτητής του Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών Δημόσια Διοίκηση-Δημόσιο Μάνατζμεντ του Τμήματος Διοίκησης Επιχειρήσεων 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 συγγράφει 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 27-6-2024 και έπειτα από αίτηση μου στη Βιβλιοθήκη και έγκριση του επιβλέποντα καθηγητή.

Ο Δηλών



Ευχαριστίες

Αρχικά θα ήθελα να ευχαριστήσω τους καθηγητές του Μεταπτυχιακού προγράμματος για τις γνώσεις που μου παρείχαν και οι οποίες έβαλαν τη βάση μιας άλλης οπτικής μου για τον Δημόσιο Τομέα.

Ιδιαίτερα, θα ήθελα να εκφράσω τις ευχαριστίες μου στην επιβλέπουσα καθηγήτρια κ. Ασωνίτου Σοφία, για την πολύτιμη βοήθεια και τις συμβουλές της, αρχικά για την επιλογή του θέματος και στη συνέχεια για την ολοκλήρωση της εργασίας μου.

*Αφιερωμένη στις δυο Ευτυχίες της ζωής μου,
τη μητέρα μου και την κόρη μου*

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Κεφάλαιο 1°	11
1.1 Εισαγωγή.....	11
1.2 Σκοπός της Εργασίας.....	13
1.3 Μεθοδολογία της Εργασίας.....	13
1.4 Διάρθρωση της Εργασίας.....	13
Κεφάλαιο 2° Βιβλιογραφική Επισκόπηση.....	15
2.1 Ερευνητικοί στόχοι.....	42
Κεφάλαιο 3° Θεωρητικό Πλαίσιο.....	44
3.1 Η αναγκαία εφαρμογή των νέων λογιστικών προτύπων του Δημοσίου.	44
3.2 Δημόσια Διοίκηση και Λογιστική.....	47
3.3 Προεδρικό Διάταγμα 54/2018.....	55
3.4 Ανάλυση άρθρων Π.Δ. 54/2018.....	56
Κεφάλαιο 4° Η Μεθοδολογία της Έρευνας.....	73
4.1 Η έννοια της Έρευνας.....	73
4.2 Οι βασικοί στόχοι μιας Έρευνας.....	73
4.3 Οι βασικοί τύποι έρευνας.....	77
4.4 Συλλογή– Παραγωγή Ποιοτικών Ερευνητικών Δεδομένων-Ποιοτική Συνέντευξη.....	77
4.5 Τύποι Συνέντευξης.....	80
4.6 Ο Σχεδιασμός και η Διεξαγωγή Ποιοτικών Συνεντεύξεων.....	80
4.7 Διενέργεια έρευνας.....	82
Κεφάλαιο 5° Ανάλυση των Δεδομένων «της Έρευνας».....	84
Κεφάλαιο 6° Συμπεράσματα-Προτάσεις.....	90
6.1 Παρουσίαση των Συμπερασμάτων της Έρευνας.....	91
6.2 Περιορισμοί της Έρευνας και Προτάσεις για Μελλοντική Έρευνα.....	95
Βιβλιογραφία.....	96
Διαδικτυακές Πηγές.....	98
Νόμοι.....	101
Κανονισμοί-Οδηγίες Ε.Ε.....	103

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

Δ.Λ.Π. : Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Δ.Λ.Π.Δ.Τ. : Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα

Δ.Π.Χ.Α. : Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

Δ.Σ.Λ.Π.Δ.Τ. : Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα

ΕΛΠΑΤ : Ευρωπαϊκά Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα

ΕΓΛΣ : Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

ΕΣΛ : Ευρωπαϊκό Σύστημα Λογαριασμών

ΛΠΓΚ : Λογιστικό Πλαίσιο Γενικής Κυβέρνησης

ΣΔΛΠ : Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

ΣΛΓΛ : Σχέδιο Λογαριασμών Γενικής Λογιστικής

ΧΟΚΓΧ : Χρήστες Οικονομικών Καταστάσεων Γενικής Χρήσης

ΧΑΓΣ : Χρηματοοικονομικές Αναφορές Γενικού Σκοπού

ΧΚΓΣ : Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις Γενικού Σκοπού

E.P.S.A.S.: European Public Sector Accounting Standards

E.S.A.: European System Accounts

IPSAS: International Public Sector Accounting Standards

Περίληψη

Τις τελευταίες δύο δεκαετίες και μετά από την οικονομική περιπέτεια των μνημονίων που έζησε η Ελλάδα είναι εντονότερη η ανάγκη για εκσυγχρονισμό της Δημόσιας Διοίκησης. Οι υποστηρικτές του εκσυγχρονισμού στο Δημόσιο θεωρούν ότι η υιοθέτηση των πρακτικών και των προτύπων που ήδη έχουν εφαρμοστεί στον ιδιωτικό τομέα, σε συνάρτηση με την ιδιαιτερότητα που χαρακτηρίζει τον δημόσιο τομέα θα συνοδεύεται από θετικά βήματα για ανάπτυξη των οικονομικών στοιχείων της Ελλάδας.

Η έρευνα έχει ως κέντρο της την εφαρμογή των νέων λογιστικών προτύπων στις οντότητες του Δημοσίου, με απώτερο στόχο μια πιο παραγωγική διαχείριση των υπαρχόντων πόρων με την εισαγωγή νέων τεχνικών, που θα βασίζονται στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, δυνάμει του Π.Δ. 54/2018 και που θα αναλύει οπωσδήποτε την οικονομική, διοικητική και λειτουργική ταξινόμηση (άρθ.4,5,6 Π.Δ.54/2018), ταυτόχρονα με την ανάλυση των δυσκολιών που μπορεί να υπάρξουν για την εφαρμογή αυτών μέσα στα χρονικά όρια που η σχετική νομοθεσία προβλέπει.

Οι αλλαγές στον τρόπο οργάνωσης των οντοτήτων της Γενικής εφαρμόζονται από τις 1-1-2019 ενώ οι λοιπές οντότητες οι οποίες εμπίπτουν στο ανωτέρω Π.Δ 54/2018 ήταν υποχρεωμένες να θέσουν σε πλήρη εφαρμογή τις διατάξεις του μέχρι την 1-1-2023, ενώ δόθηκε παράταση με τον Ν. 4964/2022 (ΦΕΚ Α150/2022), από 1-1-2025 (*e-nomothesia.gr*), λόγω των δυσκολιών που υπάρχουν για ορθή απόδοση των οικονομικών καταστάσεων αλλά και την απουσία του λογιστικού χειρισμού των οικονομικών πράξεων του Δημοσίου τομέα με ομοιόμορφο τρόπο με αποτέλεσμα την αδυναμία άντλησης αξιόπιστων στοιχείων. Οι νέες λογιστικές πολιτικές σύμφωνα με το Π.Δ. 54/2018 θεμελιώνονται στα διεθνή αποδεκτά «λογιστικά πρότυπα για το δημόσιο τομέα, στα IPSAS (International Public Sector Accounting Standards)».

Η παρούσα έρευνα βασίστηκε σε δεδομένα που αντλήθηκαν από βιβλιογραφική επισκόπηση, ενδελεχή έρευνα στο διαδίκτυο και στις επίσημες ιστοσελίδες των φορέων του Δημοσίου Τομέα καθώς και σε αναλύσεις μελετητών για τη Δημόσια Διοίκηση.

Λέξεις – κλειδιά: νέο λογιστικό σχέδιο Κεντρικής Κυβέρνησης, Διεθνή λογιστικά πρότυπα φορέων του Δημοσίου, διπλογραφικό λογιστικό σχέδιο, κεντρική διοίκηση, δημόσιο λογιστικό, εκσυγχρονισμός, κρατικός προϋπολογισμός.

Abstract

During the last two decades and after the financial crisis that Greece experienced due to the financial memorandums, the need for modernization of Public Administration has become stronger. Supporters of public sector modernization believe that adopting practices and standards already applied in the private sector, taking into consideration the particularities of the public sector, will positively affect the Greek economy.

The essay focuses on the introduction of the new accounting framework in the Central Administration having as ultimate goal a more productive management of the existing financial resources by introducing new means (the International Accounting Standards for example) pursuant to the presidential decree 54/2018, which will serve the economic, administrative and operational classification including the difficulties that may rise during their implementation within the timeframe set by the relevant legislation.

The operation of the General Government entities has being altered since 1-1-2019, while the other entities that fall under the presidential decree 54/2018 were obliged to fully implement its provisions by 1-1-2023 and, after the extension granted by Law 4964/2022 (Government Gazette A150/2022), by 1-1-2025, due to the vague financial situation and the absence of uniform accounting handling of the governmental financial transactions which makes it impossible to extract reliable data. The basis of new accounting policies according to presidential decree 54/2018 is, among others, internationally accepted accounting standards for the public sector, i.e. International Public Sector Accounting Standards.

This research paper was based on data drawn from review of relevant literature, thorough research of Central Government agencies' official websites and analyses of Public Administration by researchers.

Keywords: new public sector chart of accounts, international public sector accounting standards, dual accounting scheme, central administration, public accounting, modernization, state budget.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: Εισαγωγή

1.1 Εισαγωγή

Τις προηγούμενες δεκαετίες, πραγματοποιήθηκαν αξιοσημείωτες και αποφασιστικές μεταρρυθμίσεις στο χώρο των φορέων της Δημοσίου. Το Ελληνικό Δημόσιο είναι αναγκασμένο πλέον να προσαρμοστεί σε ένα σύνολο Διεθνών και Ευρωπαϊκών κανονισμών που πρέπει να οδηγήσει στην αναβάθμιση της ποιότητας και της αξιοπιστίας των προσφερομένων υπηρεσιών προς τον πολίτη. Η ταμειακή βάση αποτελεί τη λογιστική βάση που χρησιμοποιείται σε μεγάλο βαθμό στον δημόσιο τομέα. ([Ιδρυμα Οικονομικών & Βιομηχανικών Ερευνών \(iobe.gr\)](http://www.iobe.gr)). Αναλυτικά: α) ο σκοπός βοηθούσε στον έλεγχο των χρηματικών υπολοίπων, ήτοι στο σύνολο των εσόδων και δαπανών, β) ενώ η «κατάρτιση», η αποδοχή και η «εκτέλεση του προϋπολογισμού» γινόταν πάντα με ταμειακά δεδομένα και γ) δεν υπήρχε πρόβλεψη για εφαρμογή και σύνταξη πρόσθετων χρηματοοικονομικών αναφορών και καταστάσεων ανάλογες με τα πρότυπα των ιδιωτικών επιχειρήσεων, εφόσον η διοίκηση συγκέντρωνε την προσοχή της στον ταμειακό έλεγχο των εργασιών του οργανισμού ([iobe.gr](http://www.iobe.gr)). Παράλληλα η κίνηση των οικονομικών δραστηριοτήτων των οργανισμών δεν παρέχει κίνητρα για εξοικονόμηση πόρων αλλά και για στήριξη των οικονομικών του οργανισμού.

Οι φορείς της Γενικής Κυβέρνησης (Δημόσιοι Οργανισμοί, ΟΤΑ, ΝΠΔΔ, Δημόσιες Επιχειρήσεις) βρίσκονται τα τελευταία χρόνια σε πορεία συνεχούς αναδιάρθρωσης της λειτουργίας τους. Η διοικητική Μεταρρύθμιση, οι αλλαγές στη νομοθεσία, οι Δημοσιονομικοί περιορισμοί, η Διοίκηση μέσω στόχων, η Λογιστική Μεταρρύθμιση και η αναδιάρθρωση της οικονομικής λειτουργίας του Ελληνικού Δημοσίου δυνάμει του «Π.Δ. 54/2018 (ΦΕΚ Α'103/13-6-2018)» και η νέα μορφή ελέγχου από το Ελεγκτικό Συνέδριο δημιουργούν τις βάσεις για άμεση ανασυγκρότηση του τρόπου λειτουργίας των οντοτήτων της Γενικής Κυβέρνησης «(Π.Δ. 54/2018, άρθρ. 1 ΦΕΚ Α 103/13-6-2018)» (www.karagilanis.gr/symvoules-site/oikonomiki-leitourgia.html).

Το σύνολο των διατάξεων του Π.Δ. 54/13-6-2018 εφαρμόστηκαν από την Κεντρική Διοίκηση την 1^η Ιανουαρίου 2019 με εξαίρεση κάποιες διατάξεις που υποχρεωτικά θα έπρεπε να εφαρμοστούν πλήρως την 1-1-2023 (www.karagilanis.gr), το αργότερο μετά την έκδοση σχετικού προεδρικού διατάγματος «(άρθ. 15§§1,2 Π.Δ. 54/2018)».

Οι υπόλοιποι φορείς της Γενικής Κυβέρνησης είχαν την υποχρέωση να εφαρμόσουν το σύνολο των διατάξεων του Π.Δ. 54/2018 μέχρι την 1-1-2023 και πάντα μετά την έκδοση αντίστοιχου προεδρικού διατάγματος (άρθ. 15§4 Π.Δ. 54/2018) ενώ το άρθ. 15§5 του ιδίου Π.Δ. προέβλεπε ότι το «Π.Δ. 315/1999(ΦΕΚ Α 302/30-12-1999)» θα παρέμενε σε ισχύ έως την 31-12-2022.

Θα πρέπει να αναφέρουμε εδώ για την καλύτερη κατανόηση τι είναι το νέο Λογιστικό Πλαίσιο του Δημοσίου και γιατί είναι επιτακτική ανάγκη η άμεση εφαρμογή του τα σημαντικότερα χαρακτηριστικά του. Πρόκειται λοιπόν για ένα οικονομικό σύστημα το οποίο στηρίζεται στο ESA (European System of Account), έχει δηλαδή τις βάσεις του στο Ευρωπαϊκό Σύστημα Λογιστικού Σχεδίου (άρθρ. 4 Π.Δ. 54/2018) και βοηθά την Ευρωπαϊκή Ένωση να έχει άμεση εικόνα- από όλα τα μέλη της Ε.Ε.- των εσόδων αλλά και των δαπανών που πραγματοποιούνται στο χώρο της Ευρώπης (<https://governet.gr/>). Ταυτόχρονα είναι ένα εργαλείο για την αποτύπωση συμπερασμάτων και την λήψη αποφάσεων προκειμένου να ασκηθεί οικονομική πολιτική ενώ δίνει τη προοπτική για άμεσο έλεγχο των οικονομικών στοιχείων μιας οντότητας μέσα από το ERP (Enterprise Resource Planning) σύστημα και τη σύγκριση με άλλες οντότητες. (Γεράκος, 2023). Ο στόχος των «Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου τομέα (International Public Sector Accounting Standards-IPSAS)» και η εφαρμογή του ESA στο Δημόσιο τομέα θα θεμελιώσει ένα ενιαίο σύστημα λογιστικών δεδομένων πανελλαδικά και για όλες τις οντότητες του Δημοσίου. Η λογιστική τυποποίηση στο Δημόσιο μπορεί να παίξει καθοριστικό ρόλο στην οικονομική ανάπτυξη της Ελλάδας, καθώς είναι ευκολότερη η αποτίμηση των τελικών αποτελεσμάτων των δημοσίων οντοτήτων αλλά και η παροχή αναλυτικών, συγκρίσιμων, ομοιόμορφων στοιχείων, που εξυπηρετούν τον έλεγχο από τις αρμόδιες αρχές και από τα αντίστοιχα ελεγκτικά όργανα (Γάτσου, Καραγιάννης, 2020). Τα πλεονεκτήματα της εφαρμογής του νέου λογιστικού πλαισίου στους φορείς του Ελληνικού Δημοσίου αφορά την αποτελεσματικότερη διαχείριση των δημοσίων πόρων καθώς και την αποκόμιση οικονομικών δεδομένων που θα βοηθήσουν στην αναβάθμιση των υπηρεσιών του Δημοσίου Τομέα. (Ράλλης, 2015). Η επιβολή του διπλογραφικού συστήματος και των αρχών της δεδουλευμένης λογιστικής με τον ίδιο τρόπο από όλες τις οντότητες της Γενικής Κυβέρνησης είναι επιτακτική, καθώς μέχρι σήμερα οι ελλιπείς πληροφορίες, ο μεγάλος αριθμός των υπαρχόντων λογιστικών

σχεδίων ανά επιμέρους κλάδο σε συνάρτηση με τη δυσκολία πολλών φορέων να εφαρμόσουν το διπλογραφικό σύστημα στη λειτουργία τους, επιβάλλει τα ανωτέρω να αντικατασταθούν από ένα νέο πλαίσιο που θα οργανώσει τα οικονομικά των οντοτήτων του Δημοσίου (<https://www.e-forologia.gr> & <https://www.e-nomothesia.gr>.) και θα παρουσιάζει λογιστικά στοιχεία βάσει της αρχής του δεδουλευμένου («άρθρο 1 Π.Δ. 54/2018,ΦΕΚ Α103/13-6-2018»).

1.2 Ο Σκοπός της Εργασίας

Τελικός στόχος της εργασίας είναι η εις βάθος έρευνα, όσο αυτό είναι εφικτό, της εφαρμογής του Διπλογραφικού Λογιστικού Συστήματος στο σύνολο των οντοτήτων του Δημοσίου Τομέα.

Για την ανάλυση του ανωτέρω σκοπού, **πρώτος στόχος** είναι να βρεθεί σε ποιο βαθμό έχει εφαρμοστεί το διπλογραφικό σύστημα στους φορείς του Δημοσίου Τομέα και **δεύτερος στόχος** και σημαντικότερος είναι να εξεταστεί σε ποιο βαθμό, με το σημερινό επίπεδο οργάνωσης στο Δημόσιο Τομέα υπάρχει η δυνατότητα να εφαρμοστεί άμεσα, υποχρεωτικά από 1-1-2025, το νέο λογιστικό πλαίσιο και με επιτυχία στους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης.

1.3 Μεθοδολογία της εργασίας

Η μεθοδολογία για την προσέγγιση της εργασίας θα είναι:

1. Συγκριτική ανάλυση, με σκοπό να αναλυθούν σε θεωρητική βάση τα λογιστικά πλαίσια που εφαρμόζονται και θα εφαρμοστούν στο Δημόσιο τομέα.
2. Συγκέντρωση δεδομένων μέσω ποιοτικής έρευνας (συνεντεύξεις), πάνω στο θέμα της εφαρμογής των νέων λογιστικών προτύπων στους φορείς του Δημοσίου Τομέα.

1.4 Διάρθρωση της εργασίας

Στο 1^ο κεφάλαιο έχουμε αναφορά στους σκοπούς και στόχους την παρούσας εργασίας, ενώ στο 2^ο κεφάλαιο έχουμε μια βιβλιογραφική επισκόπηση των ερευνών που διερευνούν τους νόμους που καθορίζουν τη λειτουργία του Ελληνικού Δημοσίου,

Στο 3^ο κεφάλαιο, έχουμε ανάλυση των νόμων που εφαρμόζονται και θα εφαρμοστούν στο Ελληνικό δημόσιο, στο 4^ο κεφάλαιο αναλύεται ο τρόπος με τον οποίο διενεργήθηκε η έρευνα, ενώ στο 5^ο κεφάλαιο έχουμε την έρευνα καθώς και την ανάλυση των αποτελεσμάτων αυτής. Τέλος στο 6^ο κεφάλαιο έχουμε παράθεση των συμπερασμάτων της εργασίας, τα τυχόν προβλήματα και τους ανασταλτικούς παράγοντες κατά την εκπόνηση της εργασίας, ταυτόχρονα με τις προτάσεις για περαιτέρω έρευνα από μελλοντικούς ερευνητές.

2. Κεφάλαιο 2^ο Βιβλιογραφική Επισκόπηση

Το ισχύον νομικό πλαίσιο για τη διαχείριση των οικονομικών του Δημοσίου των τελευταίων δεκαετιών, θεωρήθηκε αναχρονιστικό και η ανάγκη αναθεώρησης του έχριζε άμεσης αλλαγής αφού το Δημόσιο Λογιστικό στη χώρα μας είχε συγκροτηθεί πάνω στη βάση της ταμειακής διαχείρισης και δεν πρόσφερε μια ολοκληρωμένη και αξιόπιστη λογιστική παρακολούθηση (Παγώνη, 2019). Είναι δεδομένο ότι η μετάβαση στα «Νέα Λογιστικά Πρότυπα» καθώς και η λογιστική αναδιάρθρωση του δημοσίου τομέα είναι μια πολυεπίπεδη και σταδιακή διαδικασία που έχει ξεκινήσει αρκετά χρόνια πριν στο δημόσιο τομέα. Οι νομοθετικές διατάξεις έδιναν την δυνατότητα εφαρμογής της δεδουλευμένης βάσης πιλοτικά σε κάποιους φορείς και στη συνέχεια σε συνάφεια με την εμπειρία που είχε αποκτηθεί, η εφαρμογή της σε άλλους φορείς. Το βασικότερο συμπέρασμα που εξάγεται από την εμπειρία είναι ότι οι πρώτες προσπάθειες αναδιαμορφώθηκαν αλλά και εφαρμόστηκαν στην πράξη με παρατάσεις και μεγάλες δυσκολίες. Η πράξη όμως απέδειξε ότι παρά τις νομοθετικές παρεμβάσεις, το διπλογραφικό σύστημα στο Δημόσιο μέχρι και πριν μια δεκαετία περίπου είτε δεν εφαρμοζόταν καθόλου, είτε έβρισκε μερική εφαρμογή (Παγώνη, 2019). Η *Παγώνη (2019)* στην ποιοτική της έρευνα, προσπαθεί να βρει το βαθμό ενσωμάτωσης της δημοσιονομικής μεταρρύθμισης και ιδιαίτερα της λογιστικής μεταρρύθμισης σύμφωνα με αναφορά στους λογαριασμούς ΕΣΑ (ESA) και των λογιστικών προτύπων IPSAS στην Ελλάδα, δυνάμει του Π.Δ. 54/2018. Στα συμπεράσματα της έρευνάς της τονίζει ότι για την επιτυχία της ανωτέρω μεταρρυθμιστικής προσπάθειας απαιτείται ο κατάλληλος σχεδιασμός αλλά και η παροχή κινήτρων και σε όλους όσοι είναι επιφορτιζόμενοι με την υλοποίηση της. Το ΕΛΣ (ESA) αν και εισήχθη στην Κεντρική Διοίκηση την 1-1-2019 για την σύνταξη του προϋπολογισμού, δεν εφαρμόστηκε πλήρως σε αυτόν όσο αφορά τις δημόσιες επενδύσεις και τον έλεγχο των δημοσιονομικών εκθέσεων. Παράλληλα χρειάζονται να δημιουργηθούν πολιτικές για την εφαρμογή των λογιστικών δεδομένων σε δεδουλευμένη βάση καθώς και αναβάθμιση των λογιστικών πρακτικών στο δημόσιο. Παράλληλα οι λογιστικές μεταρρυθμίσεις δεν έχουν ξεκινήσει να εφαρμόζονται σε άλλες δημόσιες οντότητες πέραν της Κεντρικής Διοίκησης. Οι μεταρρυθμίσεις πρέπει να εφαρμοστούν και σε άλλους φορείς της Κεντρικής κυβέρνησης. Η ανωτέρω έρευνα ανακαλύπτει έλλειμμα στην εφαρμογή των λογιστικών μεταρρυθμίσεων και

τη μετάβαση της δημόσιας λογιστικής στο διπλογραφικό σύστημα και προτείνει εργασίες που θα επιλύσουν εκκρεμότητες για την άμεση εφαρμογή του καθώς και τη δημιουργία μιας επιτροπής που οι αποφάσεις της θα είναι άμεσα δεσμευτικές για όλες τις οντότητες του Δημοσίου. Ταυτόχρονα υπάρχει έλλειμμα εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος που εντοπίζεται και στην αδυναμία των χρηστών, μην έχοντας τις κατάλληλες λογιστικές γνώσεις, να ενσωματώσουν το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα στον φορέα τους. Προτείνεται εδώ η δημιουργία εκπαιδευτικών προγραμμάτων με σκοπό τη βελτίωση των δεξιοτήτων πάνω στη λογιστική που έχουν οι χρήστες καθώς και την αύξηση πόρων που πρέπει να διατεθούν, τη συνεργασία πολιτικής εξουσίας και δημόσιας διοίκησης και ενίσχυσης των Οικονομικών υπηρεσιών των φορέων με καταρτισμένο και εξειδικευμένο προσωπικό.

Άλλοι ερευνητές σε εργασίες τους έθεσαν το ερώτημα όχι μόνο εάν οι χρήστες έχουν τις κατάλληλες δεξιότητες για εφαρμόσουν το διπλογραφικό σύστημα αλλά εάν το σύνολο των εμπλεκόμενων στις επερχόμενες αλλαγές είναι ενημερωμένοι (Πετροπούλου, 2023). Η Πετροπούλου (2023) μέσα από την ποσοτική και ποιοτική της έρευνα έθεσε ερωτήματα και προσπάθησε να εντοπίσει εάν αρχικά οι εργαζόμενοι (υπάλληλοι, διοίκηση) των φορέων έχουν ενημερωθεί με την επικείμενη αλλαγή των Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα, στη συνέχεια εάν θεωρούν αναγκαία την αλλαγή των λογιστικών προτύπων και εάν υπάρχει θετική ή αρνητική στάση απέναντι στις λογιστικές αλλαγές. Παράλληλα σημαντικός στόχος της έρευνας είναι να διαπιστωθούν τυχόν προβλήματα και να προταθούν προτάσεις επίλυσης αυτών. Δόθηκε μεγάλη προσοχή στην γνώμη των εμπλεκόμενων υπαλλήλων εάν τα εφαρμοζόμενα λογιστικά πρότυπα εξυπηρετούν το σκοπό τους και τι περιμένουν από την εφαρμογή των νέων λογιστικών προτύπων. Η έρευνα επικεντρώθηκε και στις ενέργειες των Διοικήσεων για την ενημέρωση και επιμόρφωση των εργαζομένων των φορέων.

Αξιοσημείωτο συμπέρασμα της ανωτέρω ποσοτικής έρευνας είναι ότι οι δημόσιοι υπάλληλοι, οι οποίοι καλούνται να εφαρμόσουν το Π.Δ. 54/2018 από 1-1-2025, δεν είναι επαρκώς ενημερωμένοι. Μάλιστα το μεγαλύτερο ποσοστό των ερωτηθέντων απάντησε ότι έχει ενημερωθεί είτε από καθαρά προσωπικό ενδιαφέρον, στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων του, είτε από τα μέσα μαζικής ενημέρωσης. Αυτό από μόνο του στοιχειοθετεί ένα σοβαρό πρόβλημα απουσίας του Κράτους στο θέμα της

επιμόρφωσης και ενημέρωσης των υπαλλήλων που θα εφαρμόσει το νέο λογιστικό σύστημα. Τονίζεται στα αποτελέσματα της έρευνας το στενό χρονικό περιθώριο που υφίσταται μέχρι την εφαρμογή του Π.Δ. 54/2018, καθόσον οι αλλαγές που θα επιφέρει το εν λόγω Π.Δ. θα είναι ρηξικέλευθες και απαιτούν ενημέρωση, εκπαίδευση και χρόνο προσαρμογής (Πετροπούλου, 2023). Οι ερωτηθέντες εργαζόμενοι διαπιστώνουν τη σημαντική ανεπάρκεια των υφιστάμενων λογιστικών συστημάτων που μεταχειρίζονται, διότι προσφέρουν ανεπαρκείς πληροφορίες τόσο σε εσωτερικό επίπεδο φορέων, όσο και των εμπλεκομένων εκτός φορέων. Το επακόλουθο αυτής της άποψης των ερωτηθέντων στην έρευνα είναι ότι η εφαρμογή των «νέων λογιστικών προτύπων του δημοσίου » θα συντείνουν στην αρτιότερη πληροφόρηση των πολιτών για την διάθεση των φόρων, θα βοηθήσουν στην εγκυρότερη λήψη αποφάσεων από τη Διοίκηση και θα αυξήσουν την αξιοπιστία του Κράτους. Η έρευνα ακόμη διαπιστώνει ότι σε πολλούς φορείς, στις οικονομικές υπηρεσίες τους, υπηρετούν υπάλληλοι με υψηλά εκπαιδευτικά προσόντα που με την κατάλληλη επιμόρφωση στα νέα λογιστικά πρότυπα, θα συνέβαλαν στην από 1-1-2025 έγκαιρη εφαρμογή τους. Επιπλέον, το σύνολο των ερωτηθέντων παραδέχεται ότι τα νέα λογιστικά πρότυπα είναι ικανά να ενισχύσουν τις δεξιότητές τους και στην καλύτερη κατανόηση της εργασίας τους. Παράλληλα τονίζεται σε μεγάλο βαθμό η ανάγκη για την επιμόρφωση του προσωπικού και την δημιουργία σύγχρονων μηχανογραφικών συστημάτων. Οι συμμετέχοντες στην έρευνα τονίζουν την ανάγκη εγκατάστασης νέων πληροφοριακών συστημάτων και αντικατάσταση των υπαρχόντων συστημάτων που δεν μπορούν να στηρίξουν τα νέα ΔΛΠΔΤ.

«Τα συμπεράσματα που προκύπτουν από την ποσοτική έρευνα της Πετροπούλου (2023) είναι ότι παρόλο που οι υπάλληλοι των δημοσίων φορέων δεν είναι ενημερωμένοι, δεν έχουν αρνητική στάση και δέχονται την ανάγκη για αλλαγή και μετάβαση στο νέο διπλογραφικό σύστημα». Τονίζουν ότι η εκπαίδευση στα νέα πρότυπα, η εγκατάσταση νέων μηχανογραφικών συστημάτων και η πρόσληψη εξειδικευμένου προσωπικού είναι μονόδρομος για τον Δημόσιο τομέα εάν θέλουμε να έχουμε μια εγκυρότερη διαχείριση των οικονομικών του κράτους.

Τα ευρήματα της ποιοτικής έρευνας της Πετροπούλου (2023), που βασίστηκε στην μέθοδο των συνεντεύξεων, σε μεγάλο βαθμό είναι όμοια με τα αποτελέσματα της αντίστοιχης ποσοτικής έρευνας. Αυτοί που έλαβαν μέρος στην έρευνα τονίζουν ότι η

εφαρμογή νέων λογιστικών προτύπων θα βοηθήσει την καλύτερη διαχείριση των οικονομικών του κράτους. Παράλληλα τονίζεται και εδώ η ανάγκη επιμόρφωσης του προσωπικού αλλά και της εισαγωγής νέων πληροφοριακών συστημάτων, κατάλληλων για να υποστηρίξουν τις επερχόμενες αλλαγές. Το σημαντικότερο εύρημα και των δύο ερευνών, ποσοτικής και ποιοτικής, που αναφέρεται από τους συμμετέχοντες στις έρευνες, είναι η δυσκολία για την υλοποίηση των «νέων λογιστικών προτύπων του Δημοσίου» σύμφωνα με το «Π.Δ. 54/18» την καταληκτική ημερομηνία εφαρμογής του και περαιτέρω παράταση της εφαρμογής του νέου λογιστικού πλαισίου. Οι δυσκολίες εφαρμογής εντοπίζονται στην αδυναμία εκπαίδευσης των υπαλλήλων, στην ελλιπή στελέχωση των υπηρεσιών με υπαλλήλους έχοντας λογιστική κατάρτιση και στην απουσία κατάλληλων πληροφοριακών συστημάτων.

Άλλος ερευνητής (*Παπαλύρας, 2019*) προσπάθησε και αυτός να ερευνήσει την χρησιμότητα του διπλογραφικού συστήματος που θα εφαρμοστεί στο Δημόσιο τομέα δυνάμει του Π.Δ 54/18 και την τυχόν αναποτελεσματικότητα της χρήσης του εφαρμοζόμενου απλογραφικού συστήματος. Ο ανωτέρω ερευνητής, μέσω της διπλωματικής του έρευνας επιχειρεί να αναλύσει την χρησιμότητα του διπλογραφικού συστήματος όχι μόνο ως εργαλείου διαφάνειας και νομιμότητας αλλά και της αποτελεσματικότητας και της λειτουργικότητας που θα εξυπηρετήσει μετά την εφαρμογή του στο δημόσιο τομέα και εάν κατά πόσο το εφαρμοστέο διπλογραφικό σύστημα από 1-1-2019 στην Κεντρική Κυβέρνηση (άρθρο 15§1 Π.Δ. 54/18) αποδεικνύεται αποτελεσματικότερο και πιο λειτουργικό από το μέχρι πρότινος εφαρμοζόμενο απλογραφικό σύστημα. Τα ερευνητικά ερωτήματα που θέτει ο Παπαλύρας (2019) απλά θέτουν το ζήτημα κατά πόσο το διπλογραφικό σύστημα μας δίνει χρήσιμες λογιστικές πληροφορίες στο σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας μιας υπηρεσίας και πως αυτές οι πληροφορίες εξυπηρετούν τη διαφάνεια και λογοδοσία αλλά και εάν υπάρχει θετική στάση ως προς την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος στην Γενική Κυβέρνηση. Τα συμπεράσματα της ποσοτικής έρευνας του ανωτέρω ερευνητή δείχνουν ότι υπάρχει ικανοποιητική αποδοχή πάνω στο θέμα της εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος στις δημόσιες υπηρεσίες για θέματα κατανομής και απόδοσης των ανθρωπίνων πόρων, αποτελεσματικότητας της οικονομικής διαχείρισης αλλά και της επιλογής αποφάσεων

και εκτέλεσης αυτών από την πλευρά της διοίκησης των οντοτήτων του δημοσίου. Το δείγμα της ποσοτικής έρευνας κρατά ευνοϊκή στάση προς το διπλογραφικό σύστημα απέναντι στο απλογραφικό σύστημα. Επιπλέον θεωρεί πως το διπλογραφικό σύστημα, στις υπηρεσίες που έχει εφαρμοστεί, έχει συμβάλει σε μεγάλο βαθμό στον περιορισμό κρουσμάτων αδιαφάνειας και δολιοφθοράς στο δημόσιο τομέα. Η σπουδαιότητα της εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος στους φορείς του Δημόσιου τομέα, τόσο από διαχειριστικής, διοικητικής αλλά και λειτουργικής άποψης, επιβεβαιώθηκε από την πρωτογενή έρευνα που διεξήγαγε ο Παπαλύρας (2019). Επιτυγχάνεται σύμφωνα με τα ευρήματα της έρευνας η αρτιότερη αποτύπωση των οικονομικών στοιχείων των δημόσιων φορέων αλλά και η καλύτερη συγκριτική ανάλυση των οικονομικών τους. Πλέον η ορθότητα των πράξεων και η αποτελεσματικότητα των κινήσεων θα πρέπει να χαρακτηρίζει όλες τις αποφάσεις που λαμβάνονται από την διοίκηση των φορέων, καθόσον το διπλογραφικό σύστημα προσφέρει πλήθος αναλυτικών πληροφοριών που θα βοηθήσουν τη διοίκηση στο έργο της. Μέσω του διπλογραφικού συστήματος παρέχονται πληρέστερες ενημερώσεις για θέματα κόστους, διαχείρισης, επίδοσης ενός δημόσιου οργανισμού, αποδοτικότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών προς τον πολίτη από την πλευρά του φορέα αλλά και σε θέματα λογοδοσίας και διαφάνειας.

Ο **Ραφομανάκης** (2022) και αυτός στην διπλωματική του εργασία έθεσε τα ερωτήματα εάν η αποτελεσματικότητα και οι γνώσεις του ανθρώπινου δυναμικού επαρκούν για την υλοποίηση του «διπλογραφικού συστήματος» στις οντότητες του δημόσιου τομέα. Ερευνά λοιπόν εάν υπάρχει εξειδικευμένο προσωπικό με γνώσεις στη λογιστική ή είναι αναγκαία η άμεση επιμόρφωση του και τα τυχόν κενά που θα υπάρξουν σε εξειδικευμένο προσωπικό πρέπει να καλυφθούν με νέες προσλήψεις. Ταυτόχρονα μελετά και την επάρκεια των μηχανογραφικών συστημάτων που ήδη χρησιμοποιούνται στον Δημόσιο τομέα. Η έρευνα του ανωτέρω, μέσω ερωτηματολογίου, πραγματοποιήθηκε στο «Υπουργείο Πολιτισμού και Αθλητισμού» και συμπεριέλαβε τα στελέχη τα οποία ασχολούνται με οικονομικά θέματα. «Ερευνήθηκε ο ρόλος και η αξία του ανθρώπινου δυναμικού στο στάδιο της μετάβασης από το απλογραφικό σύστημα στο διπλογραφικό» (Ραφομανάκης 2022). Στόχος του ανωτέρω ήταν να εξεταστεί λεπτομερώς η σχέση των εργαζομένων με τη λογιστική και οι γνώσεις τους στο αντικείμενο. Να απαντηθεί κατά πόσο πιστεύουν

ότι είναι σημαντικές οι επικείμενες αλλαγές και ταυτόχρονα να ελεγχθεί σε ποιο βαθμό οι εμπλεκόμενοι υπάλληλοι των οικονομικών υπηρεσιών μπορούν να συνεισφέρουν θετικά στις αλλαγές. Ένα σημαντικό στοιχείο της έρευνας είναι η ηλικία των εργαζομένων. Ο υψηλός μέσος όρος της ηλικίας σε συνδυασμό με τα έτη προϋπηρεσίας δείχνουν ένα σημαντικό πρόβλημα καθόσον η έλλειψη νέων υπαλλήλων μπορεί να αποδειχτεί τροχοπέδη στην εφαρμογή των αλλαγών. Η πλειοψηφία των συμμετεχόντων πιστεύει ότι το προσωπικό δεν επαρκεί και χρειάζονται άμεσα προσλήψεις. Ένα σημαντικό ερώτημα της έρευνας είναι εάν οι εργαζόμενοι παράλληλα με τα καθημερινά τους καθήκοντα θα μπορούσαν να αναλάβουν ενεργό μέρος στις λογιστικές αλλαγές. Η πλειοψηφία και εδώ δηλώνει ότι δεν θα μπορούσε να προσφέρει στις αλλαγές παράλληλα με τα καθημερινά καθήκοντα. Εξετάστηκε στην έρευνα το μορφωτικό επίπεδο των ερωτηθέντων και οι γνώσεις τους και η ενασχόλησή τους με τη λογιστική. «Τα ευρήματα της έρευνας δείχνουν ότι το ανθρώπινο δυναμικό που ασχολείται με οικονομικά θέματα έχει υψηλό μορφωτικό επίπεδο χωρίς όμως να έχει γνώσεις λογιστικής» (Ραψομανάκης 2022). Η πλειοψηφία των συμμετεχόντων ή δεν έχει γνώσεις λογιστικής ή τα ποσοστά των υπαλλήλων που έχει ασχοληθεί με λογιστικές εργασίες είναι χαμηλά. Τα αντικείμενα απασχόλησης των υπαλλήλων σε ένα δημόσιο φορέα είναι διαφορετικά από την εφαρμογή λογιστικών θεμάτων. Μικρό ποσοστό των ερωτηθέντων απάντησε ότι γνωρίζει τις διατάξεις που θα εφαρμοστούν με το Π.Δ. 54/2018 στο Δημόσιο τομέα.

Η ανωτέρω έρευνα κατέδειξε ότι το προσωπικό δεν επαρκεί και πρέπει άμεσα να γίνουν προσλήψεις και μάλιστα σε εξειδικευμένο προσωπικό που θα μπορέσει άμεσα να εφαρμόσει τις διατάξεις που προβλέπει το Π.Δ. 54/2018. Η έλλειψη χρόνου αλλά και σημαντικών γνώσεων στη λογιστική των υπαλλήλων αποτελεί τροχοπέδη στην μετάβαση από την ταμειακή, στη δεδουλευμένη βάση που προβλέπει η λογιστική μεταρρύθμιση στο Δημόσιο τομέα. Παράλληλα η ανάγκη για τη χρήση ενός ολοκληρωμένου και σύγχρονου μηχανογραφικού πληροφοριακού συστήματος όχι μόνο είναι αναγκαίο αλλά και θα στήριζε την εφαρμογή των λογιστικών μεταρρυθμίσεων που απαιτούνται στο Δημόσιο τομέα.

Ο Γανέλης (2019) μελετά στην διπλωματική του εργασία την εφαρμογή του νέου λογιστικού στα Ανώτατα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα. Θέτει ο ανωτέρω τα ερευνητικά

ερωτήματα, πως η εφαρμογή των νέων ΛΠΔΤ θα δημιουργήσει αξία η οποία θα αυξήσει την ποιότητα εκπαίδευσης στα ΑΕΙ καθώς και εάν υπάρχουν προβλήματα στην εφαρμογή των ΛΠΔΤ που καθιερώνονται με το Π.Δ. 54/18. Για την διερεύνηση των ανωτέρω ερωτημάτων χρησιμοποιήθηκε ένα ερωτηματολόγιο δομημένης συνέντευξης για την ποσοτική έρευνα καθώς και ένα κεντρικό ερώτημα μη δομημένης συνέντευξης για την ποιοτική έρευνα (Γανέλης 2019).

Η ποσοτική έρευνα που πραγματοποιήθηκε και η μετέπειτα ομαδοποίηση των ερωτήσεων δείχνουν ότι ο «Δημόσιος τομέας» χρειάζεται ένα αξιόπιστο και σύγχρονο λογιστικό σύστημα όπως αυτό του διπλογραφικού συστήματος. Το υπάρχον λογιστικό σύστημα καλύπτει κάποιες λογιστικές δυνατότητες αλλά αυτό δεν είναι αρκετό για την διοίκηση. Η ποσοτική έρευνα καταδεικνύει ότι οι ερωτηθέντες ήταν ενήμεροι των διατάξεων του Π.Δ 54/18, θεωρούν ότι θα δώσει ώθηση και θα αλλάξει καταστάσεις που σχετίζονται με τη διευθέτηση προβλημάτων του δημοσίου, τη διαχείριση πόρων και τη συνεργασία των υπαλλήλων με τη διοίκηση. Θεωρούν ότι το προσωπικό που ασχολείται με τα οικονομικά θέματα ενός οργανισμού είναι κατάλληλο αλλά ταυτόχρονα θέτουν και το θέμα της επιμόρφωσής του και εκπαίδευσης στα νέα λογιστικά πρότυπα. Μεγάλο ποσοστό ερωτηθέντων εκτιμά ότι θα χρειαστούν και προσλήψεις σε εξειδικευμένο προσωπικό. Οι δημόσιοι υπάλληλοι πρέπει να ενημερωθούν άμεσα για τα «νέα λογιστικά πρότυπα» και τονίζεται ότι η συμμετοχή τους στις επικείμενες αλλαγές, πέρα από την καλύτερη εκπαίδευση, θα προσφέρει και στη μείωση των αντιδράσεων απέναντι στις αλλαγές που θα είναι απαραίτητες για την χρήση των νέων λογιστικών προτύπων.

Η ποιοτική έρευνα (μη δομημένες συνεντεύξεις) παρουσιάζει ως ευρήματα την αρτιότερη εξυπηρέτηση των σκοπών ενός Εκπαιδευτικού Ιδρύματος με την εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος. Υπάρχει θετικός συσχετισμός εκπαιδευτικού έργου και διπλογραφικού συστήματος καθώς τα αξιόπιστα και συγκρίσιμα χρηματοοικονομικά στοιχεία των ΑΕΙ θα προσδώσει περίσσεια αξία απέναντι σε συγκρίσεις, ακόμη και σε διεθνές επίπεδο.

Τα ευρήματα των ανωτέρων ερευνών, ποσοτική και ποιοτική, του Γανέλη (2019), παρόλο που επικεντρώθηκε στην εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος στα Ανώτατα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα, δείχνουν ότι η λογιστική μεταρρύθμιση στον

Δημόσιο τομέα είναι αναγκαία και επιβεβλημένη και θα επιφέρει σημαντικές θετικές αλλαγές στο Δημόσιο Τομέα. Ταυτόχρονα γίνεται αναφορά στην ανάγκη αναβάθμισης των πληροφοριακών συστημάτων, επιμόρφωσης και εκπαίδευσης του προσωπικού και προσλήψεις σε εξειδικευμένο προσωπικό. Έτσι και εδώ βλέπουμε τα προβλήματα που εντοπίζονται και σε άλλες έρευνες και αφορούν την εφαρμογή των ΛΠΔΤ.

Αρκετοί ερευνητές στις διπλωματικές τους εργασίες προσπάθησαν να αξιολογήσουν την χρησιμότητα του διπλογραφικού συστήματος στους ελληνικούς δήμους «με σκοπό την εφαρμογή της διαφάνειας και της αποτελεσματικότητας στην διοίκηση|».

Η εργασία της *Καλησπεράτη* (2018) κινείται γύρω από αυτούς τους προβληματισμούς και θέτει ως πρώτο ερώτημα ποιά είναι η χρησιμότητα των λογιστικών πληροφοριών που μας δίνει το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα σχετικά με το θέμα της διαφάνειας στην λειτουργία των ΟΤΑ (*Καλησπεράτη 2018*) και το δεύτερο ερευνητικό ερώτημα αφορά πως αντιλαμβάνονται τη χρησιμότητα των λογιστικών πληροφοριών που μας δίνει το διπλογραφικό σύστημα σε σχέση με το απλογραφικό, οι διαφορετικές ομάδες που θα χρησιμοποιήσουν το νέο λογιστικό πλαίσιο του δημοσίου (*Καλησπεράτη 2018*).

Το σύνολο των ερωτηθέντων δήλωσε ότι οι πληροφορίες που αντλούνται από τη χρήση του «διπλογραφικού συστήματος» είναι πολύ χρήσιμες για την επίδοση μιας υπηρεσίας ενώ παράλληλα το «διπλογραφικό σύστημα» κρίθηκε ως το πλέον κατάλληλο για τις περισσότερες περιπτώσεις λήψης αποφάσεων στο δημόσιο τομέα (*Καλησπεράτη 2018*). Το απλογραφικό σύστημα χαρακτηρίστηκε ως υποδεέστερο του διπλογραφικού συστήματος. Επιπροσθέτως το διπλογραφικό σύστημα μας δίνει σημαντικές πληροφορίες για τη διαφάνεια, τη νομιμότητα και την αποτελεσματικότητα της διοίκησης στο δημόσιο (*Καλησπεράτη 2018*). «Η έρευνα προτείνει την τεχνική και εκπαιδευτική υποστήριξη των χρηστών» (*Καλησπεράτη 2018*), την πρόσληψη εξειδικευμένου προσωπικού στη λογιστική και στα νέα πρότυπα και τη δημιουργία νέου εκσυγχρονισμένου μηχανογραφικού συστήματος που θα βοηθήσει την συστηματική παρακολούθηση των οικονομικών πράξεων όλων των δημοσίων φορέων.

Στη διπλωματική εργασία του *Μάγγα, Δ*, (2023) γίνεται προσπάθεια βαθμολόγησης της εφαρμογής του νέου λογιστικού πλαισίου που καθιερώνει το Π.Δ. 54/2018 στους ΟΤΑ Α΄ βαθμού ταυτόχρονα με τον εντοπισμό των προβλημάτων εφαρμογής του (*Μάγγας 2023*). Ο σκοπός της ανωτέρω έρευνας ήταν να μετρηθεί το επίπεδο προετοιμασίας και ετοιμότητας των ΟΤΑ Α΄ βαθμού στην εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ από την 1-1-2025 δυνάμει των διατάξεων του «Π.Δ. 54/2018», στους τομείς της επάνδρωσης των οικονομικών υπηρεσιών, της εκπαίδευσης του προσωπικού στα ΔΛΠΔΤ και την ικανότητα των υφισταμένων πληροφοριακών συστημάτων στην υποστήριξη του νέου λογιστικού πλαισίου δημοσίου (*Μάγγας 2023*). Στην συγκεκριμένη έρευνα διερευνάται και η διαθεσιμότητα των οικονομικών δυνατοτήτων που υπάρχουν σε περίπτωση που είναι αναγκαία η αναβάθμιση των πληροφοριακών συστημάτων, την εκπαίδευση του ανθρώπινου δυναμικού και τέλος την ανάγκη συνεργασίας με εταιρείες του ιδιωτικού τομέα σε περίπτωση συνδρομής του σε φορείς του δημόσιου τομέα λόγω ελλείψεως εξειδικευμένου προσωπικού στις οικονομικές υπηρεσίες. «Παράλληλα διερευνάται το επίπεδο ενημέρωσης των οικονομικών υπηρεσιών των Δήμων, ο βαθμός αποδοχής των νέων λογιστικών προτύπων από τους υπαλλήλους, οι προϋποθέσεις για την άρτια εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ, οι απαραίτητοι πόροι σε ανθρώπινο δυναμικό και εκπαίδευση και τέλος οι απαιτήσεις αλλά και οι υποδομές των μηχανογραφικών συστημάτων που πρέπει να δημιουργηθούν για την εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ(*Μάγγας 2023*)».

Στα ευρήματα της έρευνας βλέπουμε ότι το σύνολο των ερωτηθέντων, όλοι προϊστάμενοι οικονομικών υπηρεσιών, θεωρεί σημαντική τη χρήση του διπλογραφικού συστήματος σε έναν δήμο καθόσον θα προσφέρει τα μέγιστα στη διαδικασία ελέγχου αλλά και στην τελική κρίση των συλλογικών οργάνων των δήμων. Ακόμη η πλειοψηφία των ερωτηθέντων εκτιμά ότι η «εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος» θα είναι καθοριστική για την αναβάθμιση των δήμων σε όλους τους τομείς των λειτουργιών τους. Αναφορικά με τη γνώση των ερωτηθέντων σχετικά με τη γνώση των διατάξεων του Π.Δ. 54/2018, η πλειονότητα των ερωτηθέντων απάντησε θετικά, όμως υπήρξε ένα σημαντικό ποσοστό που δήλωσε άγνοια των διατάξεων και αυτό καταδεικνύει το σημαντικό πρόβλημα της έλλειψης ενημέρωσης των δήμων για την επερχόμενη σημαντική λογιστική μεταρρύθμιση. Ένα σημαντικό ποσοστό θεωρεί ότι θα χρειαστούν σημαντικές αλλαγές στις υφιστάμενες

υποδομές και εγκαταστάσεις για την εφαρμογή των «νέων λογιστικών προτύπων του Δημοσίου». Το σημαντικότερο αποτέλεσμα της έρευνας, αφορά τη δυνατότητα των υφισταμένων υπαλλήλων που ασχολείται με τις οικονομικές υποθέσεις των δήμων, να ανταπεξέλθει στις νέες απαιτήσεις που προβλέπει το νέο λογιστικό πλαίσιο. Εδώ, το σύνολο των ερωτηθέντων εκτιμά ότι θα υπάρξει μεγάλη δυσκολία των υπαλλήλων να ανταποκριθεί στις νέες απαιτήσεις και είναι αναγκαία η εκπαίδευση και η πρόσθετη κατάρτιση των υπαλλήλων που θα εφαρμόσουν το νέο λογιστικό πλαίσιο. Όσον αφορά την ανάγκη για πρόσληψη υπαλλήλων με εξειδίκευση και γνώσεις πάνω στο νέο πλαίσιο λογιστικής που θα εφαρμοστεί στο Ελληνικό δημόσιο από 1-1-2025, η πλειοψηφία τους θεωρεί ότι είναι επιβεβλημένη και άμεση η προσθήκη στο προσωπικό των δήμων υπαλλήλων με εξειδικευμένες γνώσεις. Σημαντικό, το ανωτέρω εύρημα της έρευνας γιατί αποδεικνύει περίτρανα την ανεπάρκεια καταρτισμένου στελεχών στους Δήμους, αναφορικά με τα νέα λογιστικά πρότυπα, σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ. 54/2018. Σχετικά με την αντίδραση του ανθρώπινου δυναμικού στις αλλαγές, διαπιστώθηκε ότι η πλειοψηφία των ερωτηθέντων, θεωρεί ότι θα υπάρξουν σημαντικές αντιδράσεις καθώς οι περισσότεροι άνθρωποι αντιδρούν επιφυλακτικά και αρνητικά στις επερχόμενες λογιστικές αλλαγές. Παράλληλα το μεγαλύτερο ποσοστό των συμμετεχόντων, πιστεύει ότι η εφαρμογή του νέου λογιστικού πλαισίου δημοσίου, θα συμβάλλει στον αποτελεσματικότερο εσωτερικό έλεγχο στις οικονομικές πράξεις των φορέων του δημοσίου.

Από την ανάλυση των αποτελεσμάτων της ανωτέρω έρευνας (Μάγγας, Ι, 2023), προκύπτει ότι οι Δήμοι δεν βρίσκονται σε ικανοποιητικό επίπεδο ετοιμότητας για την εφαρμογή των διατάξεων του «Π.Δ. 54/2018» που σηματοδοτεί την μετάβαση στο νέο λογιστικό πλαίσιο δημοσίου. Τα σημαντικότερα προβλήματα είναι η έλλειψη προσωπικού εξειδικευμένου σε θέματα λογιστικής τυποποίησης. Η ανεπαρκής εκπαίδευση και κατάρτιση του υφιστάμενου προσωπικού είναι ένας σημαντικός που επιδεινώνει τη δυσκολία εφαρμογής των νέων λογιστικών προτύπων. Από την έρευνα προέκυψε και η πιθανή δυσκολία των πληροφοριακών συστημάτων και των υποδομών πληροφορικής να ανταποκριθούν στις απαιτήσεις των ΔΛΠΔΤ. Σημαντικό παράγοντας που θα αποτελέσει τροχοπέδη για την εφαρμογή του νέου λογιστικού πλαισίου είναι οι περιορισμένοι οικονομικοί πόροι των Δήμων ιδιαίτερα των μικρών,

οι οποίοι λόγω της οικονομικής τους ένδειας, δεν θα μπορέσουν να χρηματοδοτήσουν την αναβάθμιση των πληροφοριακών συστημάτων και υποδομών που είναι απαραίτητα για την εφαρμογή του νέου λογιστικού πλαισίου. Από την έρευνα προκύπτει ότι η εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ είναι δύσκολο να εφαρμοστεί από 1-1-2025, ενώ μία αποσπασματική και σταδιακή εφαρμογή τους σε βάθος χρόνου, θα είναι χωρίς αποτέλεσμα και θα προκαλέσει σημαντικές δυσλειτουργίες στις υπηρεσίες των Δήμων.

Στη διπλωματική του εργασία ο *Τσόπουλος Γ*, (2022) αναδεικνύει και αυτός την αναγκαιότητα των νέων λογιστικών προτύπων στο Δημόσιο τομέα, με ιδιαίτερη έμφαση στις Δημόσιες Μονάδες Υγείας. Καταδεικνύεται και εδώ η ιδιαίτερη σημασία που έχει η εφαρμογή των μεταρρυθμίσεων για την ορθόδοξη οικονομική πορεία, τον αντικειμενικό έλεγχο και την σωστή εφαρμογή των οικονομικών συναλλαγών στη Δημόσια διοίκηση. Στα συμπεράσματα της εργασίας βρίσκουμε πάλι ότι τα οφέλη από την χρήση των IPSAS είναι πολλαπλά και θα προσφέρουν τα μέγιστα στην εξυγίανση του Δημοσίου τομέα. Η εισαγωγή των ΔΛΠΔΤ αποτελεί σημαντικό μέρος των μεταρρυθμίσεων του Δημοσίου Τομέα όχι μόνο στο Ελληνικό Δημόσιο αλλά και στην παγκόσμια Δημόσια διοίκηση. Από την άλλη το μεγάλο κόστος, το παλαιωμένο πληροφοριακό σύστημα και το μη εξειδικευμένο προσωπικό στα διπλογραφικά συστήματα αποτελούν εμπόδια κατά την εφαρμογή των IPSAS (*Τσόπουλος 2022*). Γίνεται φανερό και εδώ, ότι για την καλύτερη λειτουργία της Δημόσιας λογιστικής εκτός από την υιοθέτηση των ΔΛΠΔΤ είναι αναγκαίες σημαντικές αλλαγές στη στελέχωση αλλά και στη λειτουργία των φορέων του Δημοσίου.

Οι *Chytis E., Georgopoulos I., Tasios S., Vrodou I.*, (2020) στη μελέτη που δημοσιεύθηκε στο *European Research Studies Journal*, η οποία εστιάζει στην υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημοσίου Τομέα στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης Α βαθμού. Η μελέτη προσπαθεί να ανιχνεύσει τον βαθμό ετοιμότητας και αποδοχής των Δήμων για την εφαρμογή των IPSAS.

Η ανωτέρω μελέτη, σκοπό είχε να απαντήσει στα ακόλουθα ερευνητικά ερωτήματα:

- ❖ Σε ποιο βαθμό έχουν ενημερωθεί τα στελέχη των οικονομικών τμημάτων των ΟΤΑ για την επικείμενη εφαρμογή των IPSAS.

- ❖ Ποιος ο βαθμός αποδοχής από τους υπαλλήλους των IPSAS.
- ❖ Ποιο είναι το επίπεδο προετοιμασίας για την εφαρμογή των IPSAS.
- ❖ Υπάρχουν οι προϋποθέσεις για την επιτυχή εφαρμογή των IPSAS.
- ❖ Είναι διαθέσιμοι οι απαιτούμενοι πόροι σε προσωπικό .
- ❖ Τα υφιστάμενα πληροφοριακά συστήματα επαρκούν για την εφαρμογή του νέου λογιστικού πλαισίου.

Στα συμπεράσματα της μελέτης αποδεικνύεται για ακόμη φορά ότι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημόσιου Τομέα (IPSAS) είναι μία σημαντική μεταρρύθμιση στον Δημόσιο τομέα που επιδρά θετικά στην δημοσιονομική πολιτική για τη διασφάλιση της διαφάνειας, της ποιότητας των υπηρεσιών και τη βελτίωση της συγκρισιμότητας των χρηματοοικονομικών πληροφοριών των διαφόρων χωρών. Στην Ελλάδα, λόγω των ειδικών οικονομικών συνθηκών που επικράτησαν τις τελευταίες δεκαετίες, η εφαρμογή του νέου λογιστικού πλαισίου δημοσίου κρίνεται απαραίτητο για την αποτελεσματικότητα της διοίκησης του Δημοσίου τομέα. Η μελέτη απέδειξε ότι η Ελλάδα βρίσκεται χαμηλά στο στάδιο εφαρμογής των IPSAS σε σχέση με άλλες χώρες και ενώ έχουν γίνει σημαντικά βήματα οι οντότητες του δημόσιου τομέα συνεχίζουν να ξεχωριστά λογιστικά πρότυπα μέχρι σήμερα. Στο πλαίσιο της ευρύτερης προσπάθειας δημοσιονομικής εξυγίανσης έχουν ληφθεί νομοθετικές πρωτοβουλίες για να βοηθήσουν στη μετάβαση στα IPSAS, αλλά εφαρμόστηκαν καθυστερημένα και αποσπασματικά. Η μελέτη δείχνει ότι η εφαρμογή των IPSAS είναι αποδεκτή από τους υπαλλήλους των οικονομικών υπηρεσιών των Δήμων καθώς πιστεύεται ότι η εφαρμογή των IPSAS θα συμβάλλει πρωτίστως στη σύγκλιση της λογιστικής παρακολούθησης των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης, καθώς και στον καλύτερο έλεγχο των οικονομικών των Δήμων και στη βελτίωση της ποιότητας και της αξιοπιστίας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Το αρνητικό αποτέλεσμα της μελέτης είναι ότι οι Δήμοι δεν είναι έτοιμοι να εφαρμόσουν τα νέα λογιστικά πρότυπα. Η έλλειψη προετοιμασίας σχετίζεται, μεταξύ άλλων, με το γεγονός ότι οι Δήμοι δεν διαθέτουν επαρκές προσωπικό με λογιστική εμπειρία στην εφαρμογή των Διεθνών Δημοσίων Λογιστικών Προτύπων αλλά και σε εμπειρία στις διαδικασίες μετάβασης από τα υπάρχοντα λογιστικά συστήματα. Το ισχύον θεσμικό πλαίσιο για

την εφαρμογή των νέων λογιστικών προτύπων δεν φαίνεται να είναι κατάλληλα εναρμονισμένα ώστε να ανταποκρίνονται στην επικείμενη μετάβαση. Επίσης σημαντικός είναι ο παράγοντας αλλαγής νοοτροπίας στους εμπλεκόμενους, σχετικά με το αντίκτυπο που θα έχει η εφαρμογή των νέων προτύπων στη διαφάνεια των συναλλαγών, στη λογοδοσία αλλά και στην αλλαγή των εργασιακών αντικειμένων των υπαλλήλων.

Εν κατακλείδι, η μελέτη θεωρεί ότι, για την ασφαλή και άρτια μετάβαση από το ισχύον δημόσιο λογιστικό σύστημα που εφαρμόζεται στους δήμους στο νέο λογιστικό πλαίσιο (IPSAS), είναι απαραίτητο να στελεχωθούν οι Δήμοι με ειδικευμένο προσωπικό και να δοθεί έμφαση στην εκπαίδευση του υπάρχοντος προσωπικού στο διπλογραφικό σύστημα και στα IPSAS. Ταυτόχρονα τα υφιστάμενα πληροφοριακά συστήματα, θα πρέπει να αντικατασταθούν από ένα σύγχρονο, κοινό για όλους τους δήμους και τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης με σκοπό την ενιαία άντληση οικονομικών πληροφοριών. Η ανάπτυξη ενός μεταβατικού σχεδίου με βάση τη διεθνή εμπειρία χρειάζεται μεταφορά και προσαρμογή στην Ελληνική πραγματικότητα. Προβλήματα όπως, το κόστος μετάβασης κατά την πρώτη εφαρμογή των IPSAS, ο εσωτερικός έλεγχος και η αποδοχή της εφαρμογής των νέων λογιστικών προτύπων αλλά και η οργάνωση των Δήμων σύμφωνα με τα νέα οικονομικά δεδομένα είναι αυτά που πρέπει να εξαλειφθούν πριν την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου προκειμένου να έχουμε την επιτυχή υιοθέτησή τους. Είναι αποδεκτό αλλά και αποτέλεσμα της συγκεκριμένης μελέτης, ότι τα νέα πρότυπα θα συμβάλλουν σημαντικά στη βελτίωση της οργάνωσης της δημόσιας λογιστικής, στη σύνταξη αξιόπιστων δημοσιονομικών καταστάσεων και εκθέσεων, παροχής έγκαιρης και αξιόπιστης ενημέρωσης σε επίπεδο Δήμων, σε επίπεδο εμπλεκόμενων (προμηθευτές, πιστωτές, χρεώστες) και σε επίπεδο πληροφόρησης προς την Γενική Κυβέρνηση. Τονίζεται στη μελέτη ότι η αποφασιστικότητα της εκλεγμένης κυβέρνησης και κατά συνέπεια η πολιτική βούληση, διαδραματίζει, όπως είναι φυσικό, ένα βασικό ρόλο στην επιτυχία υιοθέτησης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου.

Οι *Tsianaka, E., & Stavropoulos, A., (2023)* στο άρθρο τους στο Scientific Research Publishing, για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στο Δημόσιο τομέα-Συγκριτική μελέτη της Ελλάδας και των Ευρωπαϊκών χωρών, παρουσιάζουν μία ολοκληρωμένη

ανάλυση των διεθνών προτύπων στο δημόσιο τομέα με επίκεντρο την Ελλάδα και τη σύγκρισή της με άλλες Ευρωπαϊκές χώρες. Η υιοθέτηση Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αξιολογείται με στόχο την ενίσχυση της χρηματοοικονομικής διαφάνειας και λογοδοσίας. Η μελέτη των ανωτέρω ισχυροποιεί το γεγονός ότι ένα από τα πρωταρχικά κίνητρα για την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι για να ενισχύσει ο Δημόσιος τομέας τη διαφάνεια και τη συγκρισιμότητα των οικονομικών πληροφοριών. Τονίζεται και εδώ ότι η εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων επιτρέπουν μια ευρεία κατανόηση της κατανομής και της χρήσης των δημοσίων πόρων, διασφαλίζοντας τη λογοδοσία και την υπεύθυνη οικονομική διαχείριση. Με την υιοθέτηση των διεθνών λογιστικών, οι οντότητες του δημόσιου τομέα μπορούν να ενσωματώσουν τις παγκοσμίως αποδεκτές αρχές και πλαίσια στις λογιστικές και οικονομικές δομές τους ενώ ταυτόχρονα τα νέο λογιστικό πλαίσιο του δημοσίου παρέχει καθοδήγηση σχετικά με την παρουσίαση, κλείσιμο και ανάλυση των χρηματοπιστωτικών συναλλαγών, δίνοντας τη δυνατότητα στις οντότητες του δημόσιου τομέα να ελέγχουν τις οικονομικές τους δυνατότητες. Διευκολύνει επίσης αποτελεσματικά την εποπτεία και τον έλεγχο από ελεγκτικές αρχές και τους πολίτες διασφαλίζοντας ότι οι δημόσιοι πόροι χρησιμοποιούνται αποτελεσματικά και υπεύθυνα και όχι αυθαίρετα από τους διαχειριστές των οντοτήτων της Γενικής Κυβέρνησης. Η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (IPSAS) δημιουργεί προκλήσεις που περιλαμβάνει την ενίσχυση των εσωτερικών ελέγχων αλλά και ευκαιρίες για βελτιωμένη και αρτιότερη λήψη αποφάσεων που ενισχύει την συγκριτική αξιολόγηση. Επιπλέον, η υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων ενθαρρύνει τη δημιουργία ισχυρών συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και την εφαρμογή ορθών λογιστικών πρακτικών. Αυτό ενισχύει τη λογοδοσία εντός του δημοσίου τομέα, καθώς εξασφαλίζει τη σωστή διαχείριση και χρηματοδότηση των πόρων, καθόσον οι συναλλαγές καταγράφονται με ακρίβεια. Μία άλλη σημαντική επίπτωση της υιοθέτησης των διεθνών λογιστικών προτύπων είναι η βελτίωση της αξιοπιστίας των οικονομικών πληροφοριών μεταξύ των χωρών. Τα διεθνή πρότυπα επιτρέπουν στους ενδιαφερόμενους να συγκρίνουν τις οικονομικές καταστάσεις των φορέων του δημόσιου τομέα τόσο εντός μιας χώρας αλλά και σε διεθνές επίπεδο. Ένα σημαντικό συμπέρασμα της μελέτης είναι ότι η ενσωμάτωση των IPSAS υποστηρίζει την ενσωμάτωση χρηματοοικονομικών και μη χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Οι απαιτήσεις της κοινωνίας έχουν τονίσει την

προσοχή σε εξωοικονομικούς τομείς, στους οποίους έχουμε περιβαλλοντικές και κοινωνικές επιπτώσεις. Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα παρέχουν καθοδήγηση σχετικά με την αναφορά σε μη χρηματοοικονομικές πληροφορίες, που δίνουν τη δυνατότητα στις οντότητες του δημόσιου τομέα να ενισχύσουν τις δράσεις περιβαλλοντικής, κοινωνικής και εταιρικής διακυβέρνησης (ESG- Environment, Social & Governance) παράλληλα με τα οικονομικά δεδομένα. Αυτό προωθεί μια πιο ολοκληρωμένη αξιολόγηση των επιδόσεων του δημόσιου τομέα που βασίζεται στο σεβασμό στο περιβάλλον και τη βιωσιμότητα. Εν κατακλείδι η υιοθέτηση και εφαρμογή των διεθνών προτύπων στον δημόσιο τομέα έχει σημαντικές επιπτώσεις και οφέλη. Ενίσχυση της δημοσιονομικής διαφάνειας και λογοδοσίας, βελτίωση της σύγκρισης των χρηματοοικονομικών πληροφοριών, τεκμηριωμένη λήψη αποφάσεων, αυξημένη εμπιστοσύνη των ενδιαφερομένων είναι μερικές από τις θετικές επιπτώσεις της εφαρμογής του νέου λογιστικού πλαισίου που θα εφαρμοστεί στον δημόσιο τομέα. Ενώ η εφαρμογή των «νέων λογιστικών προτύπων» θα επιφέρει σημαντικές αλλαγές στη διαφάνεια, τη συγκρισιμότητα και λογοδοσία, δεν είναι χωρίς εμπόδια και δυσκολίες η εφαρμογή τους. Η συνεχής δημιουργία ικανοτήτων και δεξιοτήτων, είναι ζωτικής σημασίας για την άρτια εφαρμογή των νέων λογιστικών προτύπων. Οι εμπλεκόμενοι υπάλληλοι πρέπει να διαθέτουν την απαραίτητη τεχνογνωσία και κατάρτιση για να εφαρμόσουν στην πράξη τα IPSAS. Η εφαρμογή των νέων προτύπων στην διαδικασία κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ενισχύει τη λογοδοσία και τη διαφάνεια στο δημόσιο τομέα. Ο προϋπολογισμός με βάση τις οικονομικές επιδόσεις βελτιώνει τη διαφάνεια και μας παρέχει μετρήσιμους στόχους για κάθε εφαρμόσιμο δημόσιο πρόγραμμα ή οικονομική δραστηριότητα των φορέων. Επιτρέπει η εφαρμογή του νέου λογιστικού πλαισίου δημοσίου στα ενδιαφερόμενα μέρη, συμπεριλαμβανομένων και των πολιτών, στη χάραξη ορθής πολιτικής για την μέγιστη αποτελεσματικότητα των δημοσίων πόρων. Η εφαρμογή των IPSAS ενθαρρύνει την εστίαση στα αποτελέσματα, με σκοπό την ορθότερη κατανομή των πόρων και στην καλύτερη σχέση ποιότητας/τιμής. Οι φορείς του δημόσιου τομέα έχουν την δυνατότητα να εκτιμούν την αποτελεσματικότητά τους, όσον αφορά την παροχή δημόσιων υπηρεσιών και την επίτευξη των επιθυμητών αποτελεσμάτων.

Η μελέτη αναγνωρίζει ότι την τελευταία δεκαετία η Ελλάδα έχει καταβάλει σημαντικές προσπάθειες για ενσωμάτωση των Διεθνών Λογιστικών Πλαισίων του

Δημοσίου Τομέα. Οι αλλαγές στην υιοθέτηση των IPSAS έχει ξεκινήσει με το πέρασμα από την ταμειακή λογιστική στη δεδουλευμένη λογιστική. Αναγνωρίζει όμως και ότι υπάρχουν σημαντικές προκλήσεις και εμπόδια που πρέπει να ξεπεραστούν άμεσα. Η ανάγκη για προγράμματα ανάπτυξης ικανοτήτων και κατάρτισης ώστε οι εμπλεκόμενοι υπάλληλοι, διευθυντές και προσωπικό του δημόσιου τομέα να αποκτήσουν τα απαραίτητα εφόδια και δεξιότητες, για να εφαρμόσουν αποτελεσματικά τα νέα πρότυπα, είναι κάτι που πρέπει να υλοποιηθεί άμεσα, σε συνολικά και όχι αποσπασματικά. Επιπλέον η εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων απαιτεί συντονισμό και συνεργασία μεταξύ διαφόρων κρατικών υπηρεσιών και φορέων. Απαιτείται λοιπόν η εγκαθίδρυση αποτελεσματικής διακυβέρνησης, δημιουργία δομών, μηχανισμών παρακολούθησης και διαδικασίες επιβολής για την εξασφάλιση, συμμόρφωση και συνέπεια στις πρακτικές χρηματοοικονομικής συνέπειας και δημόσιας διαχείρισης. Η έλλειψη καταρτισμένου προσωπικού μπορεί να εμποδίσει την ουσιαστική και ορθή εφαρμογή των διεθνών προτύπων. Οι πολιτικοί παράγοντες μπορούν επηρεάσουν την υιοθέτηση και την εφαρμογή των νέων προτύπων στο δημόσιο τομέα. Η πολιτική βούληση, δέσμευση και η σταθερότητα είναι ζωτικής σημασίας προκειμένου να εφαρμοστούν τα IPSAS στο σύνολο των φορέων του Δημοσίου.

Οι *Gkouma, O. & Filos, J.* (2022) μέσα από τη μελέτη τους που δημοσίευσαν στο SPOUDAI Journal of Economics and Business, προσπαθούν να αξιολογήσουν την επίδραση των IPSAS στις χρηματοοικονομικές αναφορές και τη δημόσια διαχείριση στην Ελλάδα και να προσδιορίσουν τα θετικά αλλά και τα εμπόδια που θα ανακύψουν κατά τη διάρκεια της μετάβασης στα διεθνή λογιστικά πρότυπα. Η μελέτη κάνει μια πρώτη σύνδεση και αναφορά με τα αντίστοιχα «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (International Financial Reporting Standards-IFRS)» για τον ιδιωτικό τομέα. Η χρήση των αντίστοιχων προτύπων (IPSAS) στον Δημόσιο τομέα δίνει τη δυνατότητα να αλλάξει εκ βάθρων την πρακτική της λογιστικής και της οικονομικής αναφοράς όπως αντίστοιχα έχουν κάνει τα IFRS στον ιδιωτικό τομέα.. Ο σχεδιασμός της χρηματοοικονομικής αναφοράς από τους δημόσιους φορείς θέτει ως πρωταρχικό στόχο την ανάλυση πληροφοριών σχετικά με τον φορέα, που είναι απαραίτητες για τους αναλυτές των Οικονομικών Καταστάσεων Γενικής Χρήσης (GPFs) για λόγους ευθύνης και λήψης αποφάσεων. Οι κυβερνήσεις και άλλοι δημόσιοι φορείς αποκτούν πόρους από φορολογούμενους, δωρητές, δανειστές

και άλλους παρόχους πόρων για χρήση στην παροχή υπηρεσιών στους πολίτες και άλλους αποδέκτες υπηρεσιών. Οι δημόσιοι φορείς είναι υπεύθυνοι για τη διαχείριση και χρήση των πόρων τους προς όφελος εκείνων που τους παρέχουν τους πόρους, καθώς και εκείνων που εξαρτώνται από αυτούς για τη χρήση των πόρων αυτών για την παροχή απαραίτητων υπηρεσιών. Τονίζεται στην μελέτη ότι η χρηματοοικονομική αναφορά από τους δημόσιους φορείς πρέπει να εξυπηρετεί τις ανάγκες των χρηστών των GPFRs. Τα IPSAS καθορίζουν τις απαιτήσεις για την αναγνώριση, μέτρηση και παρουσίαση συναλλαγών και οικονομικών γεγονότων στις Οικονομικές Καταστάσεις Γενικής Χρήσης (GPFRs). Οι GPFRs χαρακτηρίζονται από το γεγονός ότι περιλαμβάνουν όχι μόνο οικονομικές καταστάσεις, αλλά αναφέρονται επίσης σε άλλες οικονομικές αναφορές που σκοπό έχουν να προσφέρουν τις πληροφοριακές ανάγκες χρηστών που δεν μπορούν να απαιτήσουν την προετοιμασία οικονομικών αναφορών προσαρμοσμένων για τις ειδικές τους πληροφοριακές ανάγκες.

Τα IPSAS σχεδιάστηκαν για να εφαρμόζονται σε φορείς του δημόσιου τομέα που συγκεντρώνουν τα εξής κριτήρια: α) Είναι υπεύθυνοι για την παροχή υπηρεσιών προς όφελος του κοινού, β) Χρηματοδοτούν κυρίως τις δραστηριότητές τους, άμεσα ή έμμεσα, με φόρους ή μεταφορές από άλλους φορείς της «Κεντρικής κυβέρνησης», κοινωνικές εισφορές, χρέος ή τέλη και γ) Δεν έχουν ως κύριο στόχο την κερδοσκοπία. Οι φορείς της κυβέρνησης που δεν πληρούν αυτά τα κριτήρια θα εφαρμόζουν τα IFRS.

Καθώς οι συναλλαγές είναι γενικά κοινές και στον ιδιωτικό και στον δημόσιο τομέα, έχει γίνει προσπάθεια να εναρμονιστούν τα IPSAS με τα αντίστοιχα IFRS. Σε γενικές γραμμές, τα IPSAS διατηρούν τη λογιστική μεταχείριση και τον αρχικό κείμενο των IFRS, εκτός αν υπάρχει σημαντικό ζήτημα του δημόσιου τομέα που δικαιολογεί μια απόκλιση. Τα IPSAS αναπτύσσονται επίσης για θέματα χρηματοοικονομικής αναφοράς που είτε δεν αντιμετωπίζονται με την προσαρμογή ενός IFRS είτε για τα οποία δεν έχει αναπτυχθεί κανένα IFRS. Η αναφορά στον Δημόσιο τομέα στην Ελλάδα καταδεικνύει ότι δεν υπάρχουν κοινά λογιστικά πρότυπα για όλους τους φορείς του. Κάθε κατηγορία φορέων ακολουθεί διάφορα λογιστικά πρότυπα, όπως ορίζεται από το σχετικό Προεδρικό Διάταγμα (Π.Δ.), έχει διαφορετικό σχέδιο λογαριασμών, και ακόμη και η βάση λογιστικής (μετρητά - υποχρεώσεις) μπορεί να

διαφέρει ανάμεσα στα πρότυπα των δημόσιων φορέων. Κάθε κατηγορία φορέων έχει το δικό της σχέδιο λογαριασμών που εξυπηρετεί τις οργανωτικές της ανάγκες, και ακόμη και η δομή και η κωδικοποίηση των λογαριασμών είναι διαφορετικές (π.χ. διαφορετικός αριθμός ψηφίων, διαφορετικές πληροφορίες που κωδικοποιούνται σε ψηφία, διαφορετική ομάδα λογαριασμών για κάθε στοιχείο των ενεργητικών κ.λπ.). Υπάρχει βαθύ χάσμα μεταξύ των σχεδίων λογαριασμών που χρησιμοποιεί κάθε κατηγορία δημόσιων φορέων στη διαδικασία λογιστικής και αναφοράς. Όσον αφορά τις συγκεντρωτικές οικονομικές καταστάσεις, ο βασικός στόχος της διαδικασίας συγχώνευσης στον δημόσιο τομέα είναι να παρουσιαστεί μια επισκόπηση της οικονομικής θέσης και της οικονομικής απόδοσης της γενικής κυβέρνησης. Οι συγκεντρωτικές οικονομικές καταστάσεις παρέχουν στην κυβέρνηση μια συνολική εικόνα των οικονομικών του δημόσιου τομέα και, συνεπώς, αποτελούν σημαντικό εργαλείο για τη λήψη αποφάσεων, τον προγραμματισμό και την παρακολούθηση των δημοσίων πολιτικών. Λαμβάνοντας υπόψη τον διαχωρισμό της χρηματοοικονομικής αναφοράς μεταξύ των φορέων του δημόσιου τομέα όπως περιγράφηκε παραπάνω, είναι λογικό να προβλέπουμε ότι ο δημόσιος τομέας στην Ελλάδα δεν προετοιμάζει συγκεντρωτικές οικονομικές καταστάσεις. Σημαντικό στοιχείο της δημόσιας διαχείρισης είναι και η διαδικασία του προϋπολογισμού. Το σύνηθες είναι η κυβέρνηση ή οι φορείς του δημοσίου τομέα να εκπονούν, εγκρίνουν και ανακοινώνουν δημοσίως έναν προϋπολογισμό με αναφορά σε ένα έτος. Ο εγκεκριμένος προϋπολογισμός ενημερώνει τα ενδιαφερόμενα μέρη με χρηματοοικονομικές πληροφορίες αναφορικά με τα πλάνα λειτουργίας του φορέα για το επόμενο οικονομικό έτος, τις ανάγκες του σε πόρους και πολλές φορές μέσα από τα οικονομικά στοιχεία τους στόχους και τις προσδοκίες όσον αφορά την παροχή υπηρεσιών. Επιπλέον, ο εγκεκριμένος προϋπολογισμός επιτρέπει στους χρήστες να συγκρίνουν τα οικονομικά αποτελέσματα με τον προϋπολογισμό, προωθώντας την ευθύνη και ενημερώνοντας τη λήψη αποφάσεων για τους επόμενους προϋπολογισμούς. Επομένως, ο Προϋπολογισμός του Κράτους εξυπηρετεί πολλούς στόχους, όπως ευθύνη, διαχείριση, εφαρμογή οικονομικών πολιτικών, επικοινωνία στόχων, κίνητρο και αξιολόγηση απόδοσης. Ένα σημαντικό βήμα προς την υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Δημόσιας Λογιστικής (IPSAS) πραγματοποιήθηκε με την έκδοση του Π.Δ. 54/2018 τον Ιούνιο του 2018 το οποίο όπως έχει αναφερθεί καθορίζει το νέο λογιστικό πλαίσιο για τη Γενική Κυβέρνηση. Όπως δηλώνεται από

τους Chytis et al. (2021), η εφαρμογή των IPSAS στην Ελλάδα βρίσκεται σε πρώιμο στάδιο. Οι αποσπασματικές μεταρρυθμίσεις που έχουν πραγματοποιηθεί έως σήμερα σε συνδυασμό με το Π.Δ. 54/2018, οδηγούν σε μια σημαντική μετασχηματιστική διαδικασία της δημόσιας διαχείρισης στην Ελλάδα, η οποία φαίνεται να προχωρά προοδευτικά προς την υιοθέτηση των IPSAS. Σύμφωνα με τον Ελληνικό Εποπτικό Σύλλογο για τα Πρότυπα Λογιστικής και Ελέγχου, αναμένεται ότι οι IPSAS θα βελτιώσουν την αξιοπιστία, τη διαφάνεια και τη συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων του δημόσιου τομέα, παρουσιάζοντας όλες τις συναλλαγές, εξασφαλίζοντας τη σωστή διακοπή και διαχωρισμό των λογιστικών περιόδων, παρέχοντας καλύτερες πληροφορίες σχετικά με την κατανομή και διαχείριση των δημόσιων πόρων, μειώνοντας τα λειτουργικά κόστη της δημόσιας διοίκησης, συμβάλλοντας στη δίκαιη παρουσίαση της καθαρής αξίας των δημόσιων οντοτήτων αναγνωρίζοντας τα ενεργητικά σε δίκαιη αξία, οδηγώντας σε λογική διαχείριση των οικονομικών μέσω της αντιστοίχισης εσόδων και εξόδων και της χρήσης σύγχρονων εργαλείων λογιστικής, επιτρέποντας συγκρίσεις με τις οικονομικές καταστάσεις των εταιριών του ιδιωτικού τομέα, βελτιώνοντας τη διαχείριση των ενεργητικών και των ταμειακών πόρων, ενισχύοντας την εμπιστοσύνη των φορολογούμενων και των αγορών, αυξάνοντας την αξιοπιστία των αξιολογήσεων των εταιριών αξιολόγησης και άλλων χρηστών των οικονομικών καταστάσεων του δημοσίου, τη λογιστική συγχώνευση των οικονομικών καταστάσεων των δημοσίων οντοτήτων και οδηγώντας σε μείωση του αντίκτυπου των πολιτικών αποφάσεων. Η υιοθέτηση των IPSAS αναμένεται να έχει σημαντική επίδραση στη χρηματοοικονομική αναφορά στην Ελλάδα λόγω της απόκλισης μεταξύ των λογιστικών αρχών των IPSAS και των υφιστάμενων λογιστικών πρακτικών. Το Π.Δ. 54/2018, εφαρμόστηκε για πρώτη φορά στην προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων της Κεντρικής Διοίκησης της Ελλάδας για το έτος 2019. Η χρηματοοικονομική αναφορά της Ελλάδας προετοιμάζεται επί του παρόντος χρησιμοποιώντας την τροποποιημένη βάση μετρητών λογιστικής, ενώ οι IPSAS βασίζονται στην ακρίβεια. Συνεπώς, οι συναλλαγές και τα γεγονότα καταγράφονται στα λογιστικά βιβλία και αναγνωρίζονται στα οικονομικά καταστάσεις των περιόδων που αναφέρονται. Η μετάβαση στα IPSAS αναμένεται να έχει σημαντική επίδραση στην αναγνώριση εσόδων και δαπανών και να παρέχει μια πιο δίκαιη εικόνα της οικονομικής θέσης και της οικονομικής επίδοσης της Ελλάδας. Όσον αφορά τις δαπάνες, η Ελλάδα

παρακολουθεί τις δαπάνες μέσω της εκτέλεσης του προϋπολογισμού με βάση τα μετρητά και τις δεσμεύσεις, ενώ σύμφωνα με τα IPSAS οι δαπάνες θα καταγράφονταν στην περίοδο που αναφέρονται. Όσον αφορά τα έσοδα, οι IPSAS απαιτούν να διακρίνονται τα έσοδα σε δύο κατηγορίες: α. αμοιβαία ή ανταλλακτικά έσοδα και β. μη ανταλλακτικά ή μη ανταλλαγματικά έσοδα. Αυτά υπόκεινται σε διαφορετική λογιστική μεταχείριση. Η αναγνώριση των εσόδων σύμφωνα με την ακρίβεια αναμένεται να έχει σημαντική επίδραση στην οικονομική επίδοση της Ελλάδας. Η υιοθέτηση των IPSAS στα Γενικά Πλαίσια Χρηματοοικονομικής Έκθεσης (ΓΠΧΕ) του δημόσιου τομέα αναμένεται να ωφελήσει τη δημόσια διαχείριση, να ενισχύσει την ποιότητα της οικονομικής αναφοράς και να διευκολύνει τον έλεγχο του δημόσιου τομέα. Η αναφορά σύμφωνα με τις IPSAS θα ενισχύσει τα ποιοτικά χαρακτηριστικά της σχετικότητας, της αξιοπιστίας, της κατανόησης, της έγκαιρης παρουσίασης, της συγκρισιμότητας και της επαληθευσιμότητας. Συνεπώς, αναμένεται ότι η υιοθέτηση των IPSAS θα παρέχει υψηλότερη ποιότητα χρηματοοικονομικών πληροφοριών στους διακυβερνητικούς και τους διαχειριστές του δημόσιου τομέα, οδηγώντας σε καλύτερη λήψη αποφάσεων και, τελικά, στην επίτευξη των στόχων του δημόσιου τομέα. Η προετοιμασία των ΓΠΧΕ με βάση την ακρίβεια θα συμβάλει στη μεγαλύτερη διαφάνεια και ευθύνη λόγω του γεγονότος ότι τα λογιστικά γεγονότα παρουσιάζονται το έτος που αφορούν, προσφέροντας μια δίκαιη εικόνα της οικονομικής κατάστασης και της απόδοσης της δημόσιας διαχείρισης. Ένα σημαντικό κομμάτι της ευθύνης και της διαφάνειας επιτυγχάνεται μέσω του καθορισμού του ετήσιου οικονομικού προϋπολογισμού και της αναφοράς των πραγματικών οικονομικών αποτελεσμάτων έναντι του προϋπολογισμού. Ο προϋπολογισμός αποτελεί σημαντικό κομμάτι για τη χρηματοοικονομική διαχείριση και έλεγχο και είναι το κεντρικό στοιχείο της διαδικασίας που παρέχει εποπτεία από την κυβέρνηση και το κοινοβούλιο στα οικονομικά των λειτουργιών του δημόσιου τομέα. Η αναφορά και η δημοσίευση των πραγματικών αποτελεσμάτων έναντι του εγκεκριμένου προϋπολογισμού είναι ουσιώδης για τη διαδικασία της ευθύνης και της διαφάνειας. Η σύνταξη του προϋπολογισμού με βάση τα IPSAS συνεισφέρει στον καλύτερο σχεδιασμό για το μέλλον, ενώ παράλληλα βελτιώνει την ακρίβεια των προβλέψεων. Επιπλέον, η σύνταξη του προϋπολογισμού με σαφήνεια και ακρίβεια διευκολύνει σημαντικά τον έλεγχο της ορθής εκτέλεσης του προϋπολογισμού, καθόσον όλα τα οικονομικά γεγονότα θα παρουσιάζονται στις χρηματοοικονομικές

αναφορές. Ο αποτελεσματικός έλεγχος θα ενισχύσει την ευθύνη των υπευθύνων για τη διαχείριση του προϋπολογισμού. Ο έλεγχος των οικονομικών του δημοσίου θα γίνει πιο αποτελεσματικός, καθώς οι λογιστικές πράξεις θα αναγνωρίζονται στην περίοδο που τις αφορούν και όχι στα έτη που εξοφλούνται.

Ένα σημαντικό πλεονέκτημα των IPSAS είναι ότι παρέχουν τη δυνατότητα συνένωσης των οικονομικών καταστάσεων των οντοτήτων της Γενικής Κυβέρνησης. Οι συγκεντρωτικές οικονομικές καταστάσεις πρέπει να προετοιμάζονται χρησιμοποιώντας ομοιόμορφες λογιστικές πολιτικές για παρόμοιες ή ταυτόσημες συναλλαγές και άλλα γεγονότα σε παρόμοιες συνθήκες, ενώ οι ιδιοκτησιακοί λογαριασμοί, οι συναλλαγές και τα έσοδα και οι δαπάνες μεταξύ των οντοτήτων πρέπει να εξαλείφονται. Οι συγκεντρωτικές οικονομικές καταστάσεις παρέχουν στους διακυβερνητικούς μια επισκόπηση των δημοσίων οικονομικών όλων των οντοτήτων του δημόσιου τομέα και τους επιτρέπουν να λαμβάνουν βέλτιστες αποφάσεις προς το δημόσιο συμφέρον. Η προετοιμασία του προϋπολογισμού και των οικονομικών καταστάσεων των οντοτήτων του δημόσιου τομέα (ατομικών και συγκεντρωτικών) που έχουν συντονιστεί με ένα κοινά αποδεκτό πλαίσιο λογιστικής, όπως το IPSAS, βελτιώνει την κατανόηση των λογιστικών στοιχείων από τους ενδιαφερόμενους και οδηγεί σε καλύτερη διεθνή συγκρισιμότητα μέσω της ομοιομορφίας. Η ενισχυμένη κατανόηση και συγκρισιμότητα που φέρνει η υιοθέτηση των IPSAS θα οδηγούσε σε ευρύτερα οικονομικά και κοινωνικά οφέλη. Ένας κύριος κινητήριος παράγοντας για την υιοθέτηση των IPSAS είναι η σημασία του να προσελκύονται συνεχείς εσωτερικές επενδύσεις στον δημόσιο τομέα. Οι οικονομικές καταστάσεις που ετοιμάζονται σύμφωνα με τις IPSAS παρέχουν εμπιστοσύνη και συγκρισιμότητα για τους επενδυτές σε διεθνές επίπεδο. Οι ξένες επενδύσεις θα ήταν ωφέλιμες για την ευρύτερη οικονομία όσον αφορά τις θέσεις εργασίας, καλύτερες υποδομές, κοινωνική ευημερία για το κοινό και βελτίωση της κοινωνίας. . Όσον αφορά τη διαχείριση του δημόσιου τομέα, η οικονομική αναφορά βασισμένη στις IPSAS προσφέρει στους διαχειριστές και τους διακυβερνητικούς μια πλήρη και υψηλότερης ποιότητας επισκόπηση της οικονομικής κατάστασης και απόδοσης του κράτους, η οποία θα βοηθήσει να αξιοποιηθούν ευκαιρίες και να αντιμετωπιστούν αδυναμίες. Οι έννοιες των 3Ε (Οικονομία - Αποτελεσματικότητα - Αποτελεσματικότητα) είναι ιδιαίτερα σημαντικές για τις οντότητες του δημόσιου τομέα. Η οικονομική αναφορά που

αντικατοπτρίζει το συνολικό κόστος αντί μόνο των μετρητών, θα παρείχε πιο ενδιαφέρουσες πληροφορίες στους λήπτες αποφάσεων για τη βελτίωση του λογιστικού κόστους και των αποφάσεων που σχετίζονται με το κόστος. Ο στόχος της μείωσης του κόστους είναι πολύ σημαντικός στον δημόσιο τομέα. Η διαχείριση περιουσιακών στοιχείων είναι ένα άλλο πεδίο ενδιαφέροντος για τον δημόσιο τομέα. Οι IPSAS απαιτούν την αναγνώριση και τον επόμενο μέτρησης των περιουσιακών στοιχείων προκειμένου να παρουσιαστούν στις οικονομικές καταστάσεις. Επομένως, πρέπει να προετοιμαστεί ένα αποθετήριο περιουσιακών στοιχείων που συγκεντρώνει όλα τα περιουσιακά στοιχεία του δημόσιου τομέα που πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης. Η τυποποίηση της διαδικασίας οικονομικής αναφοράς και των υποκείμενων δεδομένων μέσω της χρήσης μοντέρνων συστημάτων λογιστικής μπορεί να οδηγήσει στη μείωση των διοικητικών δαπανών με τη μείωση της γραφειοκρατίας και τον εντοπισμό ευκαιριών για αυτοματοποίηση των διαδικασιών. Η μετάβαση στις IPSAS και οι συνεπακόλουθες αλλαγές που πρέπει να γίνουν για την υποστήριξη της υλοποίησής τους προάγουν καλές πρακτικές της εταιρικής διακυβέρνησης και ενθαρρύνουν την προετοιμασία οικονομικών εκθέσεων που αντανακλούν το μέλλον για την εξασφάλιση της μακροπρόθεσμης βιωσιμότητας των οικονομικών της χώρας. Η οικονομική σχεδίαση της χώρας περιλαμβάνει φορολογικά στοιχεία όπως οι δαπάνες του δημοσίου για αγαθά και υπηρεσίες, οι δημόσιες εσοδείες και το δημόσιο χρέος. Οι ανθρώπινοι πόροι αποτελούν κρίσιμο παράγοντα για τον δημόσιο τομέα. Η εκ βάθρων οικονομική αλλαγή που θα φέρει η εφαρμογή των IPSAS θα καταστήσει τον δημόσιο τομέα μία ελκυστική επιλογή για εξειδικευμένους επαγγελματίες με αυξημένες γνώσεις και δεξιότητες που θα ενισχύσουν την εμπιστοσύνη της λειτουργίας των οικονομικών και λογιστικών στοιχείων σε ολόκληρο το δημόσιο τομέα. Παράλληλα, σύμφωνα με την άρθρο, η Κυβέρνηση μπορεί να επωφεληθεί με την υιοθέτηση των IPSAS γιατί ενισχύεται η σταθερότητα της κυβέρνησης, αντανακλώντας όλα τα οικονομικά στοιχεία στις οικονομικές καταστάσεις και τεκμηριώνοντας στους πολίτες και τους ενδιαφερόμενους την ανάγκη για συγκεκριμένα φορολογικά, δημοσιονομικά και πολιτικά μέτρα, νομοθετικές μεταρρυθμίσεις και αποφάσεις επί συγκεκριμένων θεμάτων, υποστηριζόμενες από ανάλυση δεδομένων. Με άλλα λόγια, η υιοθέτηση των IPSAS μπορεί να βοηθήσει τους πολιτικούς στην εξήγηση και στη δημιουργία υποστήριξης για τα σχέδιά τους για την κυβέρνηση.

Όμως και στο θέμα του ελέγχου και της διαφάνειας συμβάλλει αποτελεσματικά η χρήση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημοσίου Τομέα. Η εφαρμογή των IPSAS και ο γενικότερο πλαίσιο που δημιουργούν, διευκολύνει την προσπάθεια των μηχανισμών ελέγχου μέσω της ομοιότητας όλων των δημοσίων φορέων, ως προς τις διαδικασίες που θα εφαρμοστούν για την υποστήριξη των νέων διεθνών προτύπων. Επιπλέον, τονίζει η μελέτη, η χρήση σύγχρονων πληροφοριακών συστημάτων θα συμβάλλει έγκαιρα στην εξαγωγή των απαραίτητων δεδομένων και πληροφοριών που θα ενισχύσουν περαιτέρω το σύστημα εσωτερικού ελέγχου και κατά συνέπεια τη διαφάνεια στον Δημόσιο τομέα.

Η μελέτη αναγνωρίζει ότι πέρα από τα θετικά που θα προκύψουν από την εφαρμογή των IPSAS, υπάρχουν και σημαντικές προκλήσεις που πρέπει να ξεπεραστούν κατά τη διαδικασία μετάβασης. Η εφαρμογή των IPSAS θα επιφέρει την ανάγκη για άμεση αναβάθμιση των πληροφοριακών συστημάτων στο Δημόσιο τομέα. Η υπάρχουσα τεχνολογία και βάση δεδομένων πιθανόν να μην είναι σε αδύναμη θέση να βοηθήσει τη συλλογή των απαραίτητων χρηματοοικονομικών στοιχείων για τη διαδικασία αναφοράς και σύνταξης του προϋπολογισμού. Τα συστήματα πληροφορικής είναι πιθανόν να είναι παρωχημένα και να χρήζουν αντικατάστασης ή προσαρμογής με μεγάλο κόστος. Η χρήση εκσυγχρονισμένου πληροφοριακού συστήματος μπορεί να δαπανηρή και σίγουρα θα απαιτήσει τη στήριξη ειδικών συμβούλων για την παραμετροποίηση, τον χρόνο μεταφοράς των δεδομένων στην κοινή βάση, την επαναφορά στην κανονική λειτουργία αλλά και το σημαντικότερο την εκπαίδευση των χρηστών. Οι δημόσιες οντότητες ενδέχεται να μην έχουν άτομα με τις απαραίτητες δεξιότητες και ικανότητες, ή το επίπεδο προσλήψεων που απαιτούνται για την υιοθέτηση των IPSAS. Η υλοποίηση απαιτεί ένα πρόγραμμα κατάρτισης για την ενίσχυση της γνώσης των IPSAS και την ανάπτυξη των δεξιοτήτων για τη χρήση των ενημερωμένων πληροφοριακών συστημάτων. Είναι πιθανό ότι ο δημόσιος τομέας θα χρειαστεί να προσλάβει και να διατηρήσει καταρτισμένο προσωπικό για να υποστηρίξει την υλοποίηση των IPSAS, ταυτόχρονα όμως θα πρέπει να διατηρηθεί η ισορροπία μεταξύ εξωτερικών συμβούλων/ειδικών και εσωτερικών υπαλλήλων του δημόσιου τομέα. Οι παραπάνω αλλαγές συνοδεύονται από σημαντικό κόστος. Στις περισσότερες χώρες, η υιοθέτηση των IPSAS συνδυάζεται με ένα ευρύτερο πρόγραμμα βελτίωσης της δημόσιας χρηματοοικονομικής διαχείρισης, το οποίο

απαιτεί επιπλέον επενδύσεις. Πέρα από το υψηλό κόστος, η μελέτη πρεσβεύει ότι η μετάβαση στα IPSAS θα πρέπει περιλαμβάνει και μεταρρυθμίσεις και στο νομοθετικό επίπεδο προκειμένου αυτές να ενσωματωθούν στο νομοθετικό σύστημα της χώρας, κάτι που μπορεί να είναι διαδικασία περίπλοκη και ταυτόχρονα χρονοβόρα. Η διαδικασία υλοποίησης των IPSAS μπορεί να χρειαστεί σημαντικό χρονικό διάστημα για να φτάσει στο σημείο πλήρους υιοθέτησης και απαιτεί τη δέσμευση των εμπλεκόμενων στο έργο. Το επίπεδο ενημέρωσης και κατανόησης του πλαισίου των IPSAS είναι χαμηλό μεταξύ ατόμων που δεν έχουν συγκεκριμένες γνώσεις σε θέματα οικονομικών/λογιστικών, όπως πολιτικοί και ο γενικός πληθυσμός. Η υιοθέτηση των IPSAS απαιτεί την κατανόηση, εκπαίδευση και εμπλοκή των βασικών εμπλεκόμενων φορέων, συμπεριλαμβανομένων των πολιτικών, των υπουργείων, των ελεγκτών, των λογιστών, των τραπεζών και της ισχυρής πολιτικής θέλησης που θα κινητοποιήσει την αλλαγή. Οι δημόσιοι φορείς, οι βασικοί εμπλεκόμενοι και ο γενικός πληθυσμός έχουν συνηθίσει στις αρχές της ταμειακής λογιστικής. Είναι αναγκαία η ενημέρωση των εμπλεκόμενων για τα νέα πρότυπα, προκειμένου να αποτραπούν αρνητικά που θα εμφανιστούν κατά την εφαρμογή των νέων προτύπων στον δημόσιο τομέα. Η εφαρμογή των IPSAS θα πρέπει να συνοδεύεται από μια γενική μεταρρύθμιση των διαδικασιών λογιστικής όλων των δημόσιων φορέων. Οι ρηξικέλευθες αλλαγές μπορεί να αντιμετωπίσουν αντίσταση από τους δημόσιους υπαλλήλους. Τα IPSAS μπορεί να παρουσιάσουν πολλές τεχνικές δυσκολίες, ειδικά κατά την πρώτη υιοθέτηση, και απαιτούν βαθειά κατανόηση και εξειδικευμένο προσωπικό για την εφαρμογή των προτύπων με επιτυχία στην πράξη. Η επιτυχής μετάβαση στα νέα πρότυπα απαιτεί μια γενική αλλαγή στην κουλτούρα του δημόσιου τομέα που θα αποδεχθεί την αλλαγή. Η υιοθέτηση των IPSAS αποτελεί ένα προκλητικό έργο που απαιτεί αποτελεσματική διαχείριση έργου στο πλαίσιο της διαχείρισης της αλλαγής και τη δέσμευση των εμπλεκόμενων σε αυτό το απαιτητικό έργο.

Στόχος αυτού του άρθρου ήταν να αξιολογηθεί ο αντίκτυπος των IPSAS στη χρηματοοικονομική αναφορά και τη δημόσια διαχείριση στην Ελλάδα και να συζητήσει τα αναμενόμενα οφέλη από την υλοποίηση των IPSAS και τις δυσκολίες που αναμένεται να προκύψουν στη διαδικασία. Τα αποτελέσματα αυτής της μελέτης υποδεικνύουν ότι η Ελλάδα βρίσκεται σε πρώιμο στάδιο όσον αφορά την υιοθέτηση των IPSAS (Chytis et al. (2021), ενώ η έρευνα για την εφαρμογή των IPSAS στην

Ελλάδα φαίνεται να είναι περιορισμένη. Η υιοθέτηση των IPSAS αναμένεται να έχει σημαντικό αντίκτυπο στη χρηματοοικονομική αναφορά στην Ελλάδα λόγω του χάσματος μεταξύ των λογιστικών αρχών των IPSAS και των τρεχουσών λογιστικών πρακτικών. Οι δημόσιοι φορείς που εγγράφουν συναλλαγές εσόδων και εξόδων με βάση το διπλογραφικό σύστημα/ταμειακή βάση θα είχαν σημαντικό αντίκτυπο στη χρηματοοικονομική τους απόδοση, με δεδομένο ότι τα έσοδα και οι δαπάνες έπρεπε να καταγράφονται στη χρονική περίοδο στην οποία αναφέρονται. Επιπλέον, οι IPSAS απαιτούν από τους δημόσιους φορείς να αναγνωρίζουν όλα τα ενεργητικά και τις υποχρεώσεις στη χρηματοοικονομική τους θέση. Συνεπώς, θα πρέπει να αναγνωριστούν για πρώτη φορά στις αρχικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις της Ελλάδας στοιχεία σημαντικής αξίας, όπως γη και περιουσιακά στοιχεία υποδομής και εξειδικευμένο στρατιωτικό εξοπλισμό, ειδικά αποθέματα όπως ενεργειακοί πόροι και άλλα ενεργητικά. Το ίδιο ισχύει και για τις υποχρεώσεις που προηγουμένως δεν καταγράφονταν, όπως προβλέψεις και συντάξεις προς τους δημόσιους υπαλλήλους. Τα IPSAS μπορούν να ωφελήσουν την Ελλάδα προωθώντας διαφάνεια, ευθύνη και καλύτερη λήψη αποφάσεων με βάση υψηλής ποιότητας χρηματοοικονομική αναφορά. Η γενική αλλαγή κουλτούρας που επιφέρει η εφαρμογή των IPSAS έχει τη δυναμική να καταστήσει τον δημόσιο τομέα μια ελκυστική επιλογή για υψηλά καταρτισμένους επαγγελματίες με αυξημένες γνώσεις και δεξιότητες και να αναβαθμίσει την λειτουργία των οικονομικών και της λογιστικής σε όλον τον δημόσιο τομέα. Ωστόσο, φαίνεται ότι η εφαρμογή των IPSAS πρέπει να αντιμετωπίσει σημαντικές προκλήσεις και εμπόδια, προκειμένου να είναι επιτυχής και τελικά να αξιοποιήσει αυτά τα οφέλη. Η εφαρμογή των IPSAS θα επιφέρει την ανάγκη να γίνει αναβάθμιση ή ακόμη και αντικατάσταση των πληροφοριακών συστημάτων προκειμένου να υποστηριχτεί το Διπλογραφικό Λογιστικό Σύστημα (δεδολευμένη βάση) που θα εφαρμοστεί με τα IPSAS. Οι δημόσιοι φορείς ενδέχεται να έχουν έλλειψη προσωπικού με τις απαραίτητες δεξιότητες και επάρκεια ή το επίπεδο προσλήψεων που απαιτείται για να υποστηρίξουν τη μετάβαση στα IPSAS. Είναι πιθανό να απαιτηθεί ένα εκτεταμένο πρόγραμμα εκπαίδευσης, ενώ είναι πιθανό να χρειαστεί η πρόσληψη και η διατήρηση ειδικευμένου προσωπικού για την υποστήριξη της εφαρμογής των IPSAS. Οι προαναφερθείσες αλλαγές συνοδεύονται από σημαντικό κόστος. Το επίπεδο ενημέρωσης και κατανόησης του πλαισίου των IPSAS στην Ελλάδα πρέπει να άμεσο μέλημα της Κυβέρνησης καθώς υπάρχει ο

φόβος ότι οι βασικές αλλαγές ενδέχεται να αντιμετωπίσουν σθεναρή αντίσταση από τους δημόσιους υπαλλήλους.

Από τα ευρήματα του συνόλου των ανωτέρω διπλωματικών εργασιών και της επιστημονικής αρθρογραφίας προκύπτουν τα θετικά συμπεράσματα:

- Η έναρξη των « νέων λογιστικών πλαισίων του δημοσίου σύμφωνα με το Π.Δ. 54/2018» σηματοδοτεί την αρχή της σημαντικότερης οικονομικής μεταρρύθμισης στο Δημόσιο τομέα.
- Η υιοθέτηση και η υλοποίηση των ΔΛΠΔΤ θα συμβάλλει στην καλύτερη διακυβέρνηση της χώρας και των δημοσίων οντοτήτων, πάντα προς όφελος των πολιτών.
- Η επιτυχής εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ θα σημάνει την αναβάθμιση σε μέγιστο βαθμό στην αναβάθμιση της παροχής πληροφόρησης προς όλα τα εμπλεκόμενα μέρη, όπως κυβέρνηση, πολίτες, προμηθευτές, επενδυτές.
- Θα οδηγήσει σε καλύτερη λήψη αποφάσεων, υλοποίησης αλλά και βελτίωσης τους, όπου αυτό είναι αναγκαίο.
- Θα καταστήσει ευκολότερη τη συγκρισιμότητα των οικονομικών πληροφοριών που παρέχουν οι φορείς του δημοσίου τομέα.
- Θα συμβάλλει στον περιορισμό κρουσμάτων αδιαφάνειας και θα προωθήσει τη διαφάνεια και την ενίσχυση της ευθύνης των δημοσίων υπολόγων για τη διαχείριση των οικονομικών του δημοσίου τομέα.
- Θα ενισχυθεί το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου από τις αρμόδιες υπηρεσίες.
- Η υιοθέτηση των ΔΛΠΔΤ θα δημιουργήσει οικονομική εμπιστοσύνη και θα προσελκύσει επενδυτές σε εσωτερικό αλλά και σε διεθνές επίπεδο.

Ταυτόχρονα όμως παραθέτουν και σημαντικούς προβληματισμούς και προκλήσεις που πρέπει να ξεπεραστούν, για το αν οι φορείς της Γενικής Κυβέρνησης θα είναι

έτοιμοι από 1-1-2025 να εφαρμόσουν τα νέα λογιστικά πλαίσια του δημοσίου που προβλέπει το «ΠΔ 54/2018», όπως:

- Οι επερχόμενες αλλαγές μπορεί να αντιμετωπίσουν αντίσταση από τους δημόσιους υπαλλήλους.
- Η υφιστάμενη στελέχωση των οικονομικών υπηρεσιών δεν είναι επαρκής.
- Δεν υπάρχει μέριμνα για την εκπαίδευση και την κατάρτιση των εμπλεκόμενων στελεχών στα ΔΛΠΔΤ (IPSAS).
- Δεν γίνονται προσλήψεις σε εξειδικευμένο και έμπειρο προσωπικό στη διπλογραφική λογιστική και σε θέματα δημοσίου λογιστικού ενώ όπου αυτές υλοποιούνται είναι χρονοβόρες και μικρές σε αριθμό.
- Ένας έντονος προβληματισμός για την επάρκεια των πληροφοριακών συστημάτων που υφίστανται στο δημόσιο, καθόσον η παράταση (από 1-1-2023 σε 1-1-2025, βλ. άρθρ. 123 Ν. 4964/2022-ΦΕΚ Α 150-30/7/2022) δόθηκε με σκοπό την δημιουργία και εγκατάσταση του νέου Ολοκληρωμένου Πληροφοριακού Συστήματος Δημοσιονομικής Διαχείρισης (GOV-ERP) που θα εξυπηρετεί την υλοποίηση και λειτουργία Πληροφοριακού συστήματος διαχείρισης των οικονομικών πόρων όλων των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης (<https://www.gsis.gr/ops-gov-erp>).
- Η επάρκεια των οικονομικών πόρων που πρέπει να διατεθούν, για να υλοποιηθούν όλες αυτές οι λογιστικές μεταρρυθμίσεις που το νέο λογιστικό πρότυπο του δημοσίου δυνάμει των διατάξεων του «Π.Δ. 54/2018».

Οι ανωτέρω έρευνες διαπίστωσαν την καθολική αποδοχή του «διπλογραφικού συστήματος» σε σχέση με το «απλογραφικό σύστημα», τη σημαντική λογιστική μεταρρύθμιση στο δημόσιο τομέα, τις σημαντικές θετικές αλλαγές που θα επέλθουν με τα νέα λογιστικά πρότυπα, αλλά κατά την άποψη μου, παρόλο που έγινε αναφορά στα εμπόδια που μπορεί να προκύψουν δεν αναφέρουν εάν έχουν γίνει προσπάθειες για την επίλυση των δυσκολιών που υπάρχουν σχετικά με την καθολική εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος στο σύνολο των οντοτήτων του Δημοσίου τομέα, όπως πολλοί άλλοι ερευνητές ανέφεραν και ανέλυσαν μέσω των ερευνών τους. Με

αφετηρία όλους τους ανωτέρω προβληματισμούς που απορρέουν από τα ευρήματα προγενέστερων διπλωματικών εργασιών, έγινε η επιλογή της παρούσας διπλωματικής εργασίας. Ο προβληματισμός που δημιουργήθηκε από τις μελέτες των εργασιών και άρθρων αλλά και από τις εκδηλώσεις/ημερίδες που παρακολούθησα, ήταν εάν οι οντότητες της «Γενικής Κυβέρνησης» μπορούν να υλοποιήσουν αλλά και να εφαρμόσουν από 1-1-2025 τα νέα λογιστικά πρότυπα δημοσίου ή θα χρειαστεί νέα παράταση ή σταδιακή εφαρμογή σε βάθος χρόνου των νέων λογιστικών προτύπων στη Γενική Κυβέρνηση.

2.1 Ερευνητικοί στόχοι

Σκοπός της διπλωματικής εργασίας μου, είναι η αναλυτική έρευνα, της εφαρμογής του Διπλογραφικού Λογιστικού Συστήματος στο σύνολο των οντοτήτων του Δημοσίου Τομέα και ταυτόχρονα να διερευνηθεί εάν το Ελληνικό Δημόσιο είναι έτοιμο να ενσωματώσει τα νέα λογιστικά πρότυπα που προβλέπει το Π.Δ. 54/2018. Θα εξεταστεί, εάν τα προβλήματα για την υλοποίηση του «Π.Δ 54/2018» έχουν εξαιρεθεί ή παρόλο που έχει περάσει μεγάλο χρονικό διάστημα από τη δημοσίευσή του και έχει υποστεί σημαντικές τροποποιήσεις δεν θα είναι εφικτή η υλοποίησή του από 1-1-2025. Με δεδομένο ότι ο χρόνος για την έναρξη εφαρμογής των ΔΛΠΔΤ από την 1-1-2025 είναι πλέον ελάχιστος θα εξεταστεί εάν:

- Έχουν στελεχωθεί οι οικονομικές υπηρεσίες των φορέων με καταρτισμένο και εξειδικευμένο προσωπικό.
- Έχουν γίνει οι κατάλληλες ενέργειες για την εκπαίδευση του εμπλεκόμενου στη λογιστική μεταρρύθμιση προσωπικού.
- Έχουν γίνει οι απαραίτητες προσλήψεις που είναι απαραίτητες για την εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ.
- Θα έχει υλοποιηθεί η δημιουργία και εγκατάσταση του νέου Ολοκληρωμένου Πληροφοριακού Συστήματος Δημοσιονομικής Διαχείρισης (GOV-ERP) που θα εξυπηρετεί την υλοποίηση και λειτουργία Πληροφοριακού συστήματος διαχείρισης των οικονομικών πόρων όλων των οντοτήτων της «Γενικής Κυβέρνησης».

- Υπάρχει επαρκής ενημέρωση των εμπλεκομένων υπαλλήλων για τις επερχόμενες αλλαγές.
- Έχουν γίνει οι απαραίτητες ενέργειες από τις ηγεσίες των φορέων του δημοσίου για την εκτέλεση των ανωτέρω προϋποθέσεων.
- Εάν είναι δυνατή από 1-1-2025 η εφαρμογή του συνόλου των ΔΛΠΔΤ, που προβλέπει το Π.Δ. 54/2018 ή θα χρειαστεί νέα παράταση ή σταδιακή εφαρμογή του σε βάθος χρόνου.

Κεφάλαιο 3^ο Θεωρητικό πλαίσιο

3.1 Η αναγκαία εφαρμογή των νέων λογιστικών προτύπων του Δημοσίου.

Είναι δεδομένο ότι το νέο σχέδιο λογαριασμών που προβλέπει το Π.Δ. 54/2018 (Παράρτημα 1-Σχέδιο λογαριασμών) πρέπει να συμπεριλαμβάνει τις ανάγκες για πληροφόρηση της όχι μόνο της Κυβέρνησης αλλά και των διοικήσεων των οντοτήτων του δημοσίου ενώ συνάμα πρέπει να προσφέρει στο πλαίσιο των υποχρεώσεών μας προς της Ε.Ε. αξιόπιστα και επικαιροποιημένα οικονομικά στοιχεία. Παράλληλα η εκπόνηση και πραγματοποίηση ενός ενιαίου λογιστικού σχεδίου για το σύνολο των οντοτήτων της Γενικής Κυβέρνησης θα ισχυροποιήσει τη διαφάνεια και την αποτροπή της πολυπλοκότητας που χαρακτήριζε το παρελθόν της Δημόσιας Διοίκησης, με την εφαρμογή πέντε διαφορετικών λογιστικών σχεδίων για το Κράτος, τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης , των Δημοσίων Μονάδων Υγείας και τους Ο.Τ.Α. Α΄ και Β΄ Βαθμού (άρθρο 15 §4 Π.Δ. 54/2018-ΦΕΚ Α103/13-6-2018).

Η Ελλάδα, ως χώρα της Ευρωπαϊκής ένωσης, έχει υποχρέωση να ενσωματώσει με νόμο στο εθνικό δίκαιο την «Οδηγία 2011/85/ΕΕ» αναφορικά με τις απαιτήσεις που θα αναφέρονται στα δημοσιονομικά πλαίσια των κρατών μελών την Ένωσης καθώς και τα αναγκαία δημοσιονομικά περιθώρια των κρατών μελών με σκοπό την αποφυγή υπερβολικών κρατικών ελλειμμάτων (Επίσημη Εφημερίδα της ΕΕ L306/41,23-11-2011). Σε εφαρμογή της ανωτέρω οδηγίας καταργήθηκε ο ισχύον νόμος του Δημόσιου λογιστικού «Ν. 2362/95 ΦΕΚ Α΄ 247/23-11 περί Δημοσίου Λογιστικού» και ψηφίστηκε ο νόμος 4270/2014 σε μία προσπάθεια για αναβάθμιση των δημοσίων λογιστικών συστημάτων τα οποία όχι μόνο θα περιλαμβάνουν τους υποτομείς της Γενικής Κυβέρνησης στο σύνολό της αλλά θα προσφέρει και τις αναγκαίες πληροφορίες οι οποίες θα παραγάγουν στατιστικά συγκρίσιμα για όλα τα κράτη μέλη. Το υπάρχον νομικό πλαίσιο για την δημοσιονομική διαχείριση των τελευταίων δεκαετιών, θεωρήθηκε αναχρονιστικό και η ανάγκη αναθεώρησης του έρχιζε άμεσης αλλαγής αφού το Δημόσιο Λογιστικό στη χώρα μας είχε συγκροτηθεί πάνω στη βάση της ταμειακής διαχείρισης και δεν πρόσφερε μια ολοκληρωμένη και αξιόπιστη λογιστική παρακολούθηση (Παγώνη, 2019). Το αναγκαίο εκσυγχρονισμένο και προσαρμοσμένο, σύμφωνα με την «Οδηγία 2011/85/ΕΕ» εισήχθη με τον «ν. 4270/2014». Δυνάμει του άρθρου 156 του ανωτέρω νόμου (όπως αυτό άλλαξε και ισχύει με το ν. 4701/30-6-

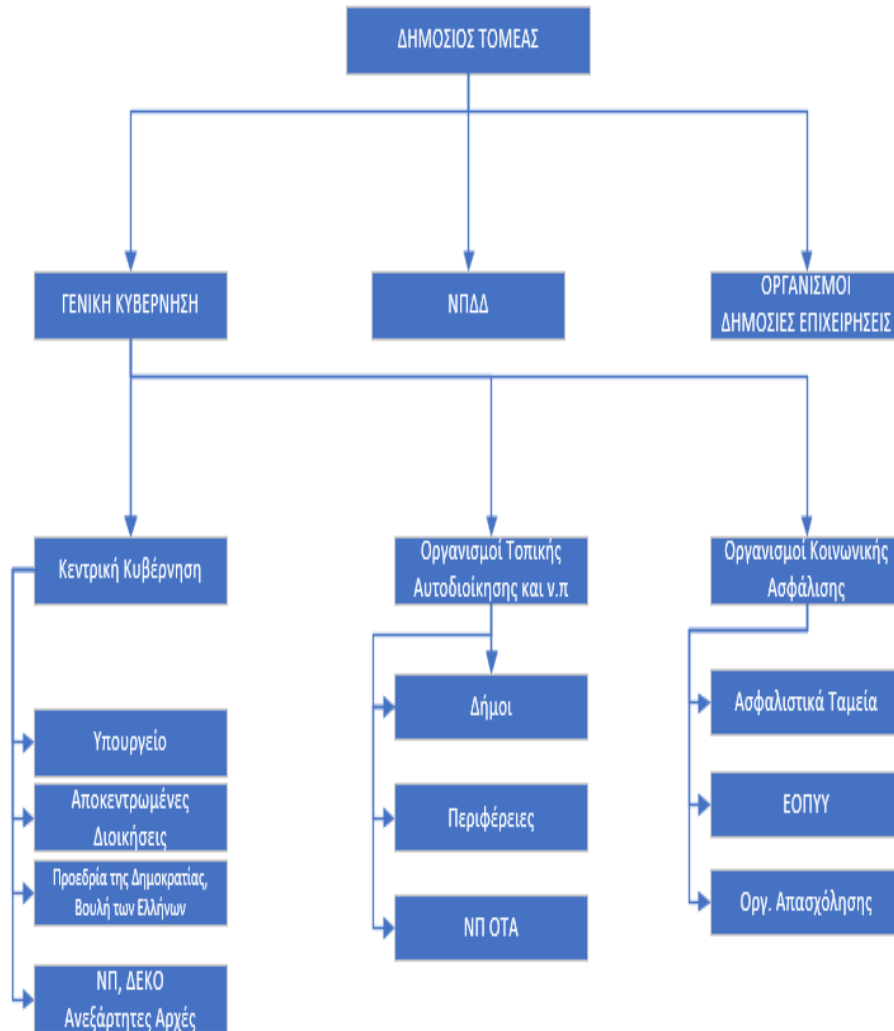
2020) και αφορά το «Λογιστικό Σχέδιο της Γενικής Κυβέρνησης « επιδιώκεται ο λογιστικός χειρισμός των συναλλαγών της Γενικής Κυβέρνησης με ομοιόμοφο τρόπο, η αληθής και ορθή απεικόνιση της οικονομικής καταστάσεως και της περιουσιακής διάρθρωσης της Γενικής Κυβέρνησης, η ορθή εκτίμηση της πιστοληπτικής ικανότητάς της, η διευκόλυνση των συναλλασσόμενων με αυτή, η άντληση αξιόπιστων πληροφοριών κάθε φύσης για αξιοποίηση, τόσο από τις διάφορες υπηρεσίες όσο και από τους διεθνείς οργανισμούς, η απλούστευση και διευκόλυνση των κάθε μορφής ελέγχων, η αύξηση της παραγωγικότητας και η σύνδεση αυτού με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο του ιδιωτικού τομέα».

Ο Δημόσιος Τομέας στην χώρα μας απαρτίζεται από τη «Γενική Κυβέρνηση, τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (ΝΠΔΔ), τις Δημόσιες Επιχειρήσεις και Οργανισμούς (Ν. 3249/2005, ΦΕΚ Α' 314/27.12.2005)». Σύμφωνα με το άρθ. 1 του ανωτέρω ΦΕΚ, « Δημόσια Επιχείρηση» χαρακτηρίζεται κάθε ανώνυμη εταιρεία, στην οποία το Ελληνικό Δημόσιο έχει άμεσο ή έμμεσο έλεγχο, λόγω της συμμετοχής του στο μετοχικό της κεφάλαιο ή της χρηματοοικονομικής της συμμετοχής του ή των κανόνων που τη διέπουν». Οι επιχειρήσεις αυτές με βάση τα καταστατικά τους δεν είναι ανεξάρτητες και αυτόνομες αλλά η λειτουργία τους επηρεάζεται από τη συγκεκριμένη πολιτική που ασκεί η Κυβέρνηση. Μέρος της Γενικής Κυβέρνησης είναι και η Κεντρική Κυβέρνηση η οποία συγκροτείται από την «Προεδρία της Δημοκρατίας, τα Υπουργεία, τις Ανεξάρτητες Αρχές και τις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις» (άρθρο 14, Ν. 4270/ΦΕΚ143/28-6-2014).

Οι Οντότητες της Γενικής Κυβέρνησης υποχρεωτικά έχουν καταχωριστεί και ανανεώνονται με τις αλλαγές από την «Εθνική Στατιστική Υπηρεσία», καθόσον αυτό είναι υποχρέωση των κρατών μελών της «Ευρωπαϊκής Ένωσης», για την άμεση εφαρμογή του «Ευρωπαϊκού Συστήματος Λογαριασμών ESA 2010, κανονισμός 549/2013», πάντα με βάσει συγκεκριμένων κριτηρίων. Στην επίσημη ιστοσελίδα της «Εθνικής Στατιστικής Υπηρεσίας» είναι καταχωρισμένες καταστάσεις με τους Φορείς που ανήκουν στη Γενική Κυβέρνηση κατηγοριοποιημένες σε επιμέρους ομάδες σύμφωνα με ESA 2010. (<https://www.statistics.gr/el/register-general-government-entities>)

Σχηματικά, ο Δημόσιος τομέας περιλαμβάνει τα ακόλουθα:

ΔΟΜΗ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ



Πηγή: Ν. 4270/2014 /ΦΕΚ 143/28-6-2014 « Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ) - δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις» και επικαιροποιημένο «Μητρώο Υπηρεσιών και Φορέων της Ελληνικής Διοίκησης» έτους 2022 ([Δημοσίευση του επικαιροποιημένου «Μητρώου Υπηρεσιών και Φορέων της Ελληνικής Διοίκησης» έτους 2022 – Υπουργείο Εσωτερικών \(ypes.gr\)](#))

3.2 Δημόσια Διοίκηση και Λογιστική

Στο Ελληνικό Δημόσιο πριν την πρώτη χρηματοοικονομική κρίση του 2008 ευρέως χρησιμοποιείτο το λογιστικό σύστημα της ταμειακής βάσης. Αρκετοί Έλληνες Οικονομολόγοι υποστηρίζουν ότι η οικονομική κρίση που ακολούθησε μετά το 2010 θα είχε προβλεφθεί πολλά χρόνια πριν εάν υπήρχε ένας πιο έγκυρος και ασφαλής τρόπος καταγραφής και ανάλυσης των οικονομικών αποτελεσμάτων της Κεντρικής Κυβέρνησης (Πετροπούλου, 2023). Η λογιστική διαφάνεια από την Κεντρική Κυβέρνηση και τους Φορείς του Δημοσίου είναι μια αναγκαιότητα με πολλές ενδιαφερόμενες πλευρές. Οι φορολογούμενοι πολίτες αρχικά που χρειάζεται να γνωρίζουν που επενδύονται οι φόροι που αποδίδουν, οι δανειστές του, αλλά και οι ίδιοι οι φορείς, για μια πιο συνετή και ορθολογική διαχείριση των οικονομικών τους. Μπορούμε να αναφέρουμε ότι τα οικονομικά του Δημόσιου Τομέα και της ορθολογικής διαχείρισης αυτών, άπτεται του ενδιαφέροντος του συνόλου των πολιτών, σε αντίθεση των οικονομικών δεδομένων και αποτελεσμάτων μιας ιδιωτικής επιχείρησης που ενδιαφέρει τους μετόχους, επενδυτές και τους προμηθευτές της. Οι πολίτες με τους φόρους τους, γίνονται άμεσοι αποδέκτες δημοσίων υπηρεσιών και χρειάζεται να γνωρίζουν τον τρόπο διαχείρισης των εσόδων αλλά και των εξόδων που πραγματοποιεί η πολιτεία και πως όλα αυτά κατανέμονται μέσα στην κοινωνία. Οι οικονομικές πράξεις αλλά και οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις των δημοσίων οντοτήτων αποτελούν στοιχείο διαφάνειας αλλά και ελέγχου (Παντουβάκη, 2010). Ταυτόχρονα διευκολύνουν το οικονομικό έργο των αρμοδίων υπηρεσιών προκειμένου να παρθούν αποφάσεις και αναθέσεις έργων και εξόδων. Το στοιχείο της συγκρισιμότητας είναι ζωτικής σημασίας για την ανάθεση ενός έργου, μιας υπηρεσίας και παράλληλα στο στάδιο του ελέγχου μας ενημερώνει για τις διαφορές ως προς την τιμή αγοράς ενός υλικού ή ανάθεσης μιας υπηρεσίας. Η διαφάνεια και η μη αμφισβήτηση των οικονομικών καταστάσεων του κράτους, δημιουργεί κλίμα εμπιστοσύνης προς τους διοικούντες και αποδοχή των πολιτικών που εφαρμόζονται, από το σύνολο της κοινωνίας (Πετροπούλου, 2023).

Στον Ελληνικό δημόσιο τομέα η συστηματική παρατήρηση των συναλλαγών πραγματοποιείται με τις «Αρχές Δημοσιονομικής Διαχείρισης και Εποπτείας-Δημόσιο Λογιστικό», όπως αυτές καθορίζονται με το «Ν. 4270/2014 (ενσωμάτωση της οδηγίας 2011/85/ΕΕ)». Ο όρος Δημόσιο Λογιστικό χαρακτηρίζει τους νομικούς

κανόνες που διέπουν τη διαχείριση της Δημόσιας περιουσίας καθώς και τη διαχείριση των εσόδων και εξόδων του Δημοσίου και γενικότερα το λογιστικό σύστημα που διέπει τη λειτουργία του κράτους. Οι κανόνες αυτοί διακρίνονται σε κατηγορίες, ήτοι α) κανόνες που καθορίζουν διαχειριστικά θέματα (διαχείριση της δημόσιας περιουσίας, βεβαίωση εσόδων, εξόφληση εξόδων κ.λ.π), β) κανόνες οι οποίοι καθορίζουν θέματα χρηματοοικονομικής διαχείρισης (Προϋπολογισμός, Απολογισμός, Λογιστικές Αρχές κ.λ.π.) και γ) κανόνες οι οποίοι καθορίζουν θέματα ελέγχου για την αποτροπή παράνομης εκροής δημοσίου χρήματος (Παγώνη, 2019). Το άρθρο 110 του Ν. 2362/1995/ΦΕΚ 2447/27-4-1995 (όπως καταργήθηκε μεταγενέστερα με την «παρ. 1 του άρθρου 177 του ν.4270/2014») εισαγάγει το Δημόσιο Λογιστικό Σχέδιο με απώτερο σκοπό την καθολική και αντικειμενική απεικόνιση των λογιστικών πράξεων του Δημοσίου, πάντα σε συνάρτηση με λογιστικές αρχές και μεθόδους που χρησιμοποιούνται στον ιδιωτικό τομέα αλλά και σε παγκόσμιο επίπεδο στις κρατικές οντότητες. Δυνάμει τώρα του «άρθρου 110 του ν. 2362/1995», το Λογιστικό Σχέδιο που πρέπει να εφαρμοστεί στο Δημόσιο αποτελείται από ένα σύνολο κανόνων που περιέχουν ταξινομήσεις οικονομικών μεγεθών, το οποίο απώτερο σκοπό έχει στην καθιέρωση του διπλογραφικού συστήματος, στην δημιουργία κοινών λογαριασμών, στην αποτίμηση της περιουσίας του Δημοσίου, στην σύνταξη Ισολογισμού, Απολογισμού, στη δημοσίευση οικονομικών καταστάσεων και στο σχεδιασμό του οικονομικού πλαισίου που θα διέπει τις οντότητες της Γενικής Κυβέρνησης. Η εφαρμογή του αντικειμενικότερου λογιστικού συστήματος, του διπλογραφικού, παρότι λήφθηκε υπόψη στη σχετική νομοθεσία, δεν εφαρμόστηκε, ενώ ακολούθησε η έκδοση κυρίως Προεδρικών Διαταγμάτων, που επικεντρώθηκαν στην εφαρμογή ειδικών κλαδικών λογιστικών σχεδίων για κάθε φορέα. Η πράξη όμως απέδειξε ότι παρά τις νομοθετικές παρεμβάσεις, το «διπλογραφικό σύστημα» στο Δημόσιο μέχρι και πριν μια δεκαετία περίπου είτε δεν εφαρμοζόταν καθόλου, είτε έβρισκε μερική εφαρμογή (Παγώνη, 2019).

Στις οντότητες της «Κεντρικής Διοίκησης», με το «ν. 3871/2010 περί Δημοσιονομικής Διαχείρισης και Ευθύνης», θεσπίστηκε η Διπλογραφική Λογιστική Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης (ΔΛΤΤΒ) με έναρξη εφαρμογής από 1-1-2011, σύμφωνα με το άρθρο 52 του ανωτέρω νόμου.

Σύμφωνα με το Π.Δ. 15/2011 περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής της Διπλογραφικής Λογιστικής Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης, καθορίστηκε το περιεχόμενο της ΔΛΤΤΒ, οι σημαντικές λογιστικές αρχές, ο τρόπος καταγραφής των λογιστικών εγγραφών και οι βασικοί κανόνες διάρθρωσης των λογαριασμών της γενικής λογιστικής. Οι διατάξεις του Π.Δ. 15/2011 διατηρήθηκαν σε ισχύ έως και την έκδοση από τις προβλεπόμενες διατάξεις του ν.4270/2014 του Προεδρικού Διατάγματος 54/2018.

Ταυτόχρονα και σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4270/2014 και μέχρι την έκδοση του προβλεπόμενου από τις διατάξεις του Νόμου Προεδρικού Διατάγματος, η εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος θα ισχύσει για τη σύνταξη του Ισολογισμού, του Απολογισμού, των οικονομικών καταστάσεων, στο σχεδιασμό της λογιστικής των οντοτήτων της Γενικής Κυβέρνησης και στη διατήρηση των διατάξεων των:

- 1) Π.Δ. 15/2011 (Α' 30) «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της Διπλογραφικής Λογιστικής Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης», για την Κεντρική Διοίκηση,
- 2) Π.Δ. 80/1997 (Α'68) «Ορισμός του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου για τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης», για τους Οργανισμούς Κοινωνικής Ασφάλισης,
- 3) Π.Δ. 205/1998 (Α' 163) «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου», για τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου,
- 4) Π.Δ. 146/2003 (Α' 122) «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δημοσίων Μονάδων Υγείας»
- 5) Π.Δ. 315/1999 (Α' 302) «Περί του ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δήμων και Κοινοτήτων (Ο.Τ.Α. Α' Βαθμού)», για τους Ο.Τ.Α. Α' βαθμού και κατ' αναλογία για τους Ο.Τ.Α. Β' βαθμού.

3.3 Λογιστικά Συστήματα του Δημόσιου Τομέα

Τα λογιστικά συστήματα που εφαρμόζονται στο δημόσιο τομέα είναι :

1. Η ταμειακή βάση ή δεδουλευμένη βάση
2. Η τροποποιημένη-προσαρμοσμένη ταμειακή βάση
3. Η τροποποιημένη-προσαρμοσμένη δεδουλευμένη βάση
4. Η απλογραφική μέθοδος
5. Η διπλογραφική μέθοδος

Η ταμειακή βάση αποτελεί το λογιστικό σύστημα που χρησιμοποιείται παραδοσιακά στον δημόσιο τομέα. Θεωρείται το απλό λογιστικό σύστημα, το οποίο σημειώνει ως λογιστικά γεγονότα το χρόνο που λαμβάνονται ή εξάγονται μετρητά από το ταμείο. Στο πλαίσιο της ταμειακής βάσης ως έξοδα ή δαπάνες θεωρούνται μόνο οι ταμειακές εκροές (πληρωμές με μετρητά) που πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια μιας λογιστικής περιόδου. Οι ταμειακές εκροές περιλαμβάνουν αγορές παγίων, υπηρεσιών τρίτων κ.λ.π. Από την άλλη πλευρά έσοδα θεωρούνται όλες οι ταμειακές εισροές (εισπράξεις) που γίνονται κατά τη διάρκεια μιας λογιστικής περιόδου. Η απότιση του αποτελέσματος της περιόδου είναι η διαφορά εσόδων και εξόδων. Η παρακολούθηση των λογιστικών κινήσεων των οντοτήτων του δημοσίου τομέα μέχρι πρόσφατα ήταν σε σύνδεση με την ταμειακή λογιστική. Ο προσανατολισμός στον έλεγχο των ταμειακών διαθεσίμων, των εισπράξεων και πληρωμών, η σύνταξη, έγκριση και η εκτέλεση του προϋπολογισμού (ταμειακή βάση) ήταν το πλαίσιο εργασιών της ταμειακής βάσης. Παράλληλα δεν προβλεπόταν η σύνταξη οικονομικών καταστάσεων αντίστοιχου πληροφοριακού περιεχομένου που εφαρμόζουν οι επιχειρήσεις του ιδιωτικού τομέα, εφόσον η διοίκηση έδινε την προσοχή της στον έλεγχο των ταμειακών εργασιών της περιόδου.

Ο σημαντικότερος συντελεστής του παραδοσιακού συστήματος της ταμειακής λογιστικής είναι ο έλεγχος που απαιτείται για όλα τα έξοδα-δαπάνες. Ο έλεγχος εδώ είναι διπλός. Η αποδοχή μιας δαπάνης γίνεται μόνο εάν βρίσκεται εντός των ορίων του προϋπολογισμού και ταυτόχρονα γίνεται έλεγχος νομιμότητας, εξετάζεται δηλαδή εάν η δαπάνη προβλέπεται από τον νόμο και έχουν ακολουθηθεί οι απαιτούμενες διαδικασίες. Στο σύστημα της ταμειακής βάσης δεν προβλέπεται

κανένα κίνητρο για ορθολογική εξοικονόμηση πόρων. Αντιθέτως επιδιώκεται η εξάντληση του προϋπολογισμού με σκοπό ο φορέας να εξασφαλίσει τουλάχιστον τις ίδιες πιστώσεις και στο μέλλον. Σκοπός είναι η «απορρόφηση» των εγκεκριμένων κονδυλίων. Η χρήση του λογιστικού συστήματος της ταμειακής βάσης δεν ζητά λογιστικές ικανότητες από τους χρήστες-υπαλλήλους, καθόσον έχουμε να κάνουμε με μόνο με δύο λογαριασμούς σε κάθε συναλλαγή. Πάντα ο ένας λογαριασμός είναι το ταμείο και ο άλλος λογαριασμός είναι πάντα έσοδο ή έξοδο, που έχει συμπεριληφθεί στον προϋπολογισμό. Η ταξινόμηση των εσόδων και των εξόδων χαρακτηρίζεται με ένα κωδικό αριθμό εξόδου ή εσόδου (ΚΑΕ).

Παράλληλα, δεν υπάρχει η δυνατότητα για βελτίωση της αποδοτικότητας των δημοσίων οντοτήτων. Η αποδοτική διαχείριση των οικονομικών πόρων αντιμετωπίζει πολλές δυσκολίες, από την έλλειψη της αναλυτικής και ορθής πληροφόρησης για την χρηματοοικονομική θέση μια δημόσιας οντότητας. Επιπροσθέτως η χρήση της ταμειακής λογιστικής βάσης δεν μας ενημερώνει για το σύνολο του κόστους μιας περιόδου αναφοράς, καθόσον το κόστος λειτουργίας δεν αντιστοιχίζεται με τις πληρωμές που πραγματοποιούνται μέσα στην περίοδο αναφοράς.

Παρ' όλα αυτά η ταμειακή λογιστική διαθέτει και κάποια πλεονεκτήματα που σχετίζονται κυρίως με την απλότητα της μεθόδου, την αξιοπιστία των ποσοτικών στοιχείων και στην ευκολία κατανόησης των λογιστικών δεδομένων ([Ιδρυμα Οικονομικών & Βιομηχανικών Ερευνών \(iobe.gr\)](http://www.iobe.gr)).

Η λογιστική χρήση στο πλαίσιο της δεδουλευμένης βάσης αποδεσμεύεται αποκλειστικά από τις ταμειακές συναλλαγές και αναγνωρίζει συναλλαγές και λογιστικά γεγονότα την στιγμή που αυτά λαμβάνουν χώρα και όχι κατά την ταμειακή εξόφληση αυτών των πράξεων. Εδώ έχουμε την απογραφή όλων των στοιχείων του ενεργητικού, τις βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα και αποδίδεται ιδιαίτερη βαρύτητα στην κοστολόγηση των αγαθών και υπηρεσιών, προκειμένου να έχουμε μια καθαρή εικόνα των ποσών που αναλώνονται σε μία συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο. Για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία χρησιμοποιούμε τη μέθοδο των αποσβέσεων, όπως και στον ιδιωτικό τομέα. Αυτό μας δίνει την πραγματική αξία των παγίων μετά την αγορά τους γιατί δεν πρέπει να παραβλέπουμε ότι τα πάγια φθείρονται και με το πέρασμα του χρόνου πολλές φορές

απαξιώνονται και καταλήγουν σε αχρηστία. Αναλόγως της μεθόδου υπολογισμού των δαπανών και των εξόδων που χρησιμοποιεί ένας φορέας, στα έξοδα μπορούν να συγχωνευτούν και οι ζημίες. Με τον τρόπο αυτό μπορούμε να υπολογίσουμε κέρδη ή ζημίες από την πώληση παγίων στοιχείων, λαμβάνοντας υπόψη το αρνητικό ή θετικό πρόσημο μεταξύ της αξίας πώλησης και της υπολειπόμενης λογιστικής αξίας των παγίων (Τζίφας, 2017).

Η χρήση της δεδουλευμένης λογιστικής βάσης εκτός του ότι αποβλέπει στην παρουσίαση στοιχείων ενεργητικού και υποχρεώσεων, διευκολύνει και την παρουσίαση λογιστικών καταστάσεων τέλους χρήσης, την απεικόνιση των εξόδων όταν αυτά καθίστανται οφειλόμενα και των εσόδων όταν καταχωρίζονται και όχι όπως γίνεται στο σύστημα της ταμειακής βάσης με την πληρωμή ή την είσπραξή τους αντίστοιχα (Αληφαντής, 2015). Ταυτόχρονα επιτρέπει την σύγκριση των λογιστικών γεγονότων των φορέων του δημοσίου με εκείνη των οντοτήτων του ιδιωτικού τομέα. Παράλληλα, μας δίνει εγκυρότερη πληροφόρηση για την καλύτερη διαχείριση πόρων από τη διαχείριση των Οργανισμών.

Δυσκολίες στην εφαρμογή της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης έχουν προκύψει όχι μόνο στην Ελληνικό δημόσιο αλλά και σε διεθνές επίπεδο και αφορούν προβλήματα ενσωμάτωσης των προσπαθειών της λογιστικής ανανέωσης σε μακροπρόθεσμες πολιτικές εκσυγχρονισμού των δημόσιων φορέων. Παράλληλα, πλήθος νομοθετικών ρυθμίσεων έχουν δημιουργήσει ασάφειες ως προς την εφαρμογή των στοιχείων που προβλέπονται στο σύστημα της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης. Αναλογικά είναι και τα εμπόδια που δημιουργούνται με την αλόγιστη χρήση των λογιστικών αρχών του ιδιωτικού τομέα, παραβλέποντας τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του δημόσιου τομέα, στον οποίο η έννοια του κέρδους δεν υφίσταται, η φορολογική αντιμετώπιση διαφέρει (Μαστρογιάννη, 2016), επικρατεί ιδιαίτερο νομικό καθεστώς, παρέχει υπηρεσίες, κύρια πηγή χρηματοδότησης είναι το κράτος, πολλές φορές η διεύθυνση/ διαχείριση δεν έχει γνώσεις οικονομικής διαχείρισης και το σπουδαιότερο επικρατούν πολιτικές επιρροές και προσωπικά συμφέροντα.

Οι προσαρμοσμένες -τροποποιημένες βάσεις λογιστικής είναι το μεσοδιάστημα από την εφαρμογή της ταμειακής βάσης, στο σύστημα της δεδουλευμένης βάσης. Οι προσαρμοσμένες βάσεις, επειδή δεν είναι επίσημες λογιστικές μέθοδοι έχουν

διαφορετικές μορφές διεθνώς ([Ίδρυμα Οικονομικών & Βιομηχανικών Ερευνών \(iobe.gr\)](http://www.iobe.gr)). Στην Ελλάδα η μέθοδος της τροποποιημένης ταμειακής βάσης, η οποία ως επί το πλείστον χρησιμοποιείται από την Κεντρική Κυβέρνηση, δεν αποτελεί επίσημη λογιστική μέθοδο αλλά είναι μία παραλλαγή η οποία διαφοροποιείται σε μικρό ή μεγαλύτερο βαθμό από την παραδοσιακή ταμειακή μέθοδο. Στην Ελλάδα, χρησιμοποιείται η τροποποιημένη ταμειακή λογιστική βάση με τα χαρακτηριστικά ότι έσοδα θεωρούνται όχι μόνο οι εισροές (σε μετρητά) που γίνονται μέσα στη λογιστική περίοδο αλλά και αυτές που πραγματοποιούνται για ένα ορισμένο χρονικό διάστημα μετά τη λήξη της λογιστικής περιόδου αλλά αφορούν συναλλαγές την περιόδου αυτής. Ομοίως, έξοδα θεωρούνται οι εκροές (πληρωμές με μετρητά) τόσο αυτά που γίνονται μέσα στη διαχειριστική περίοδο αλλά και αυτά που γίνονται για συγκεκριμένο διάστημα (συνήθως για 2 μήνες) μετά την περίοδο αυτή αλλά αφορούν γεγονότα της συγκεκριμένης διαχειριστικής περιόδου (Γανέλης 2019). Επιπλέον στην τροποποιημένη ταμειακή βάση δεν εκτελούμε αποσβέσεις και έτσι η αξία κτήσης ενός περιουσιακού στοιχείου του οργανισμού, παρόλο που αυτό θα είναι μεγάλης αξίας, θα αποσβεστεί εξ ολοκλήρου μέσα στο φορολογικό έτος που αυτό αποκτήθηκε, καθόσον η αγορά του θα καταχωριστεί ως δαπάνη μέσα στη διαχειριστική περίοδο που εξοφλείται αυτό το πάγιο.

Στην τροποποιημένη δεδουλευμένη βάση έχουμε μια προσπάθεια προσέγγισης της δεδουλευμένης βάσης. Αυτή η λογιστική μέθοδος είναι ένα σύστημα που συνδυάζει την ταμειακή και δεδουλευμένη βάση. Η αναγνώριση ενός εξόδου γίνεται τη στιγμή που πραγματοποιείται, δηλαδή το χρόνο που εκδίδεται το τιμολόγιο ενός εξόδου ή μιας παρεχόμενης υπηρεσίας και λογιστικοποιούνται όταν έχουμε την εξόφληση του εξόδου. Με το τρόπο αυτό έχουμε άμεση εικόνα των υποχρεώσεων του οργανισμού. Τα έσοδα βεβαιώνονται και εν συνέχεια εισπράττονται. Η ανάλυση και καταγραφή των αποσβέσεων των πάγιων στοιχείων που αφορούν την κάθε διαχειριστική περίοδο, με βάση τους συντελεστές απόσβεσης, παρουσιάζει μεγάλες δυσκολίες στην παρακολούθηση της υπολειπόμενης αξίας των παγίων (Πετροπούλου, 2023). Η αγορά του παγίου καταχωρίζεται σε αντίστοιχο λογαριασμό της Γενικής λογιστικής, οι αποσβέσεις οι οποίες μειώνουν την αξία του παγίου δεν υπολογίζονται με αξιοπιστία στη διαχειριστική λογιστική περίοδο. Στην τροποποιημένη δεδουλευμένη βάση δεν μπορούμε να έχουμε το πραγματικό κόστος μιας υπηρεσίας ή ενός προϊόντος. Τα

έξοδα που πραγματοποιούνται σε μια χρήση υπάρχει μεγάλη πιθανότητα να αυξηθούν με την αξία ενός παγίου που η χρήση του υπόκειται σε μακροχρόνιες αποσβέσεις και θα επιμεριζόταν και σε άλλες διαχειριστικές χρήσεις.

Στην Ελλάδα σήμερα, όπως έγινε ήδη αναφορά παραπάνω, χρησιμοποιείται η τροποποιημένη ταμειακή βάση από την Κεντρική Διοίκηση, η λογιστική της δεδουλευμένης βάσης από τους Δήμους, ενώ οι περιφέρειες χρησιμοποιούν την ταμειακή βάση της λογιστικής (Γανέλης, 2019).

Το απλογραφικό σύστημα είναι το παλιότερο σύστημα που εφαρμόζει το Δημόσιο και είναι η απλή καταχώριση που γίνεται στα έσοδα και τα έξοδα. Το σύστημα αυτό αποτελεί τη ταμειακή βάση στην οποία καταχωρούνται και εγγράφονται τα έσοδα και τα έξοδα που έχει το Ελληνικό Δημόσιο σε κάθε φορέα του. Η παρακολούθηση αυτή στηρίζεται στον κώδικα κατάταξης εσόδων και εξόδων (Κ.Α.Ε.). Το απλογραφικό λογιστικό σύστημα είναι η υιοθέτηση ταμειακής βάσης η οποία προέρχεται από τους προϋπολογισμούς του κάθε οργανισμού (Αρβανιτάκης, 2015) και μπορούμε να αναφέρουμε ότι είναι η απλή καταγραφή των οικονομικών γεγονότων που βασίζεται αποκλειστικά και μόνο στις ταμειακές συναλλαγές (εισροές-εκροές) δέχεται τις λογιστικές κινήσεις στο χρόνο που εισπράττονται ή καταβάλλονται μετρητά από το ταμείο. Ο προϋπολογισμός ενός Δημόσιου φορέα περιλαμβάνει τα έσοδα, δηλαδή τα ποσά που εισέρχονται νόμιμα και αυξάνουν το ταμειακό διαθέσιμο, ενώ από την άλλη, ως έξοδο είναι η νόμιμη δαπάνη που εξοφλείται με μετρητά, κατά τη διάρκεια μιας διαχειριστικής περιόδου. Με το κλείσιμο της διαχειριστικής περιόδου προκύπτει το αποτέλεσμα από τη διαφορά εσόδων μείον εξόδων και έτσι έχουμε έλλειμμα (ζημία) ή πλεόνασμα (κέρδος) για τη διαχειριστική περίοδο. Στο απλογραφικό σύστημα δεν έχουμε την έννοια της υποχρέωσης ή αντίστοιχα της απαίτησης για χρήσεις πέραν του ενός έτους, με αποτέλεσμα να μην μπορούμε να εκτιμήσουμε τη συμβολή μιας οικονομικής κίνησης, όταν η χρηματική πορεία της δεν αναφέρεται στην τρέχουσα διαχειριστική περίοδο. Το απλογραφικό σύστημα είναι μονογραφικό, κάθε λογιστική πράξη καταχωρίζεται είτε ως έσοδο ή έξοδο, δεν έχουμε λογιστικές εγγραφές, μεταβολές περιουσιακών στοιχείων καθώς και αποτελέσματα που να προκύπτουν από την οικονομική δράση της δημόσιας οντότητας. Είναι μια μέθοδος σε μεγάλο βαθμό στατική και μας δίνει μόνο ταμειακές πληροφορίες, σύμφωνα με τα δεδομένα των παραστατικών που όμως δεν προσφέρει στις Δημόσιες οντότητες τις

ευνοϊκές εκείνες συνθήκες, που θα δώσουν την εικόνα μιας ολοκληρωμένης και αξιόπιστης λογιστικής παρακολούθησης (Παγώνη, 2019).

3.3 Προεδρικό Διάταγμα 54/2018 (ΦΕΚ Α' 13-6-2018)

Σύμφωνα με τα αρθ. 156 & 159 του Ν. 4270/2014 (όπως αυτά τροποποιήθηκαν με το άρθρο 10§§52,55 του Ν. 4337/2015) δημιουργήθηκε, με απόφαση του Υπουργού των Οικονομικών, το Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης, το Π.Δ 54/2018, με σκοπό τη λογιστική καταγραφή, ανάλυση και παρακολούθηση των χρηματοοικονομικών συναλλαγών του Δημοσίου τομέα, το οποίο θα καλύπτει το σύνολο των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης. Το Π.Δ. 54/2018 θέτει τις βάσεις για την παροχή στοιχείων και πληροφοριών και βασίζεται στις αρχές του Ευρωπαϊκού Συστήματος Λογαριασμών (E.S.A.).

Το Ευρωπαϊκό σύστημα εθνικών και περιφερειακών λογαριασμών (E.S.A.) είναι ο κανονισμός (ΕΕ) αριθ.549/21-5-2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, που θεσπίζει το σύστημα κρατικών και περιφερειακών λογαριασμών της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ) για τη μεθοδολογία και τη διαβίβαση στατιστικών στοιχείων στην Eurostat, τη στατιστική υπηρεσία της επιτροπής. Το ΕΣΛ (ESA) 2010 καθορίζει τη μεθοδολογία περί κοινών προτύπων, ορισμών, ονοματολογιών και λογιστικών κανόνων που είναι απαραίτητα για τις ανάγκες της Ε.Ε και σκοπό έχουν την σχεδίαση συγκρίσιμων οικονομικών πινάκων με στοιχεία από όλες τις χώρες μέλη. Θεσπίζει ακόμη πρόγραμμα με προθεσμίες που πρέπει να τηρήσουν οι χώρες της Ε.Ε. για να στείλουν στην Eurostat τους εν λόγω λογαριασμούς και πίνακες. Το λογιστικό σύστημα ΕΣΛ (ESA) 2010 εφαρμόστηκε για πρώτη φορά από τον Σεπτέμβριο του 2014 και μετά.

Η δεδουλευμένη βάση αναφοράς έχει άμεση σχέση με την καταχώριση της οικονομικής υπόστασης των συναλλαγών, όταν αυτές πραγματοποιούνται και όχι όταν λαμβάνει χώρα ταμειακός διακανονισμός. Πολλές κυβερνήσεις έχουν ήδη υιοθετήσει τη δεδουλευμένη βάση αναφοράς, ενώ πολλές άλλες βρίσκονται στο δρόμο της εφαρμογής. Λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία που συγκεντρώθηκαν για 150 κυβερνήσεις βρέθηκε ότι τριάντα επτά (37) κυβερνήσεις (25%) προχώρησαν με δεδουλευμένη βάση αναφοράς στις τελευταίες δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις, εξήντα οκτώ (68) κυβερνήσεις (45%) μεταβαίνουν σε δεδουλευμένη

βάση αναφοράς ή χρησιμοποιούν μέρη της δεδουλευμένης βάσης αναφοράς στις οικονομικές τους καταστάσεις και σαράντα πέντε κυβερνήσεις (30%) εξακολουθούν να παίρνουν πληροφόρηση σε ταμειακή βάση (*Γεράκος, Η, 2023*).

3.4 Ανάλυση άρθρων Π.Δ. 54/2018

Άρθρο 1. Πεδίο εφαρμογής και σκοπός

Όπως ήδη έχει αναφερθεί, το νέο Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης περιλαμβάνει όλες τις οντότητες του Δημοσίου, όπως αυτές περιλαμβάνονται στο μητρώο της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής (ΕΛΣΤΑΤ) (*άρθρ. 1 Π.Δ. 54/2018, ΦΕΚ Α 103/13-6-2018*) και υποχρεούνται να θέσουν σε πλήρη εφαρμογή τις διατάξεις του παρόντος Π.Δ. το αργότερο μέχρι την 1-1-2025 (αρχική ημερομηνία 1-1-2022, άρθρο 123 Ν.4964/2022). Πρέπει να τονίσουμε ότι οι οντότητες που υποχρεούνται από άλλη νομοθεσία να εφαρμόζουν το λογιστικό πλαίσιο του Ιδιωτικού Τομέα, τότε αυτές συνεχίζουν να εφαρμόζουν το λογιστικό πλαίσιο οντοτήτων του ιδιωτικού τομέα, ωστόσο αυτές υποχρεούνται να καταρτίζουν επιπλέον χρηματοοικονομικές αναφορές, ενώ εξαιρούνται από την εφαρμογή του νέου Λογιστικού Πλαισίου οι οντότητες που δεν ανήκουν στο μητρώο ΕΛΣΤΑΤ και συνεχίζουν να εφαρμόζουν τα λογιστικά πρότυπα του ιδιωτικού τομέα (*άρθρ. 1 §§1,2,3 Π.Δ. 54/2018, ΦΕΚ Α 103/13-6-2018*).

Άρθρο 2. Λογιστικό σύστημα

Οι οντότητες που υπόκεινται στην εφαρμογή του Π.Δ. 54/2018 υποχρεούνται να τηρούν ένα λογιστικό σύστημα με το οποίο παρακολουθούν τα έσοδα και τα έξοδα, τα κέρδη και τις ζημίες, τα λοιπά στοιχεία της καθαρής θέσης, τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τις προβλέψεις, τις λοιπές οικονομικές ροές, καθώς και στη σύνταξη των απαιτούμενων χρηματοοικονομικών αναφορών (*άρθρ. 2 §1 εδ.α,β, Π.Δ. 54/2018, ΦΕΚ Α 103/13-6-2018*).

Παράλληλα η διοίκηση των υπόχρεων οντοτήτων έχει την ευθύνη για την τήρηση, βασιζόμενη στην αρχή της αξιοπιστίας, των λογιστικών αρχείων για την καταγραφή και ταυτόχρονα την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων. Σκοπός όλων αυτών είναι να εξασφαλιστεί ο ευχερής έλεγχος των οικονομικών συναλλαγών, πράξεων, χρηματοοικονομικών αναφορών και των σχετικών λογιστικών αρχείων. Το λογιστικό σύστημα τηρείται με βάση τη διπλογραφική μέθοδο και ενσωματώνει τα δεδομένα

των χρηματοοικονομικών αναφορών σε τελευταίο επίπεδο (άρθρ. 2§2 εδ.α,β,γ & παρ. 3, Π.Δ. 54/2018, ΦΕΚ Α 103/13-6-2018).

Άρθρο 3. Κοινό σχέδιο λογαριασμών

Οι οντότητες που είναι υποχρεωτικό να τηρούν το λογιστικό σύστημα, χρησιμοποιούν ένα κοινό λογιστικό σχέδιο, στο οποίο οι λογαριασμοί ενημερώνονται είτε βάσει αναφορών των τηρουμένων υποσυστημάτων ή με άλλο κατάλληλο και αξιόπιστο τρόπο, πάντα σεβόμενοι τις ακολουθούμενες διαδικασίες. Τα ποσά που καταχωρίζονται και αναγνωρίζονται στους λογαριασμούς, πρέπει πάντα να συμφωνούν με τις αναφορές των υποσυστημάτων από τα οποία παίρνουν τις λογιστικές πληροφορίες (άρθρ. 3§§1,2, Π.Δ. 54/2018, ΦΕΚ Α 103/13-6-2018).

Το λογιστικό σχέδιο λογαριασμών, που θα εφαρμοστεί, πρέπει να δημιουργηθεί σε συνδυασμό με το πληροφοριακό σύστημα της οντότητας, κατά τέτοιο τρόπο που θα εξυπηρετεί την οικονομική, διοικητική, λειτουργική και λοιπές ταξινομήσεις, όπως αυτές αναφέρονται στα άρθρα 4-7 του παρόντος Π.Δ. Η οικονομική, η διοικητική και η λειτουργική ταξινόμηση είναι υποχρεωτικές και πρέπει να τηρούνται. Οι υποκείμενες στο παρόν Π.Δ. οντότητες, εφόσον συντρέχει περίπτωση, τηρούν ξεχωριστά όλους τους αναφερόμενους λογαριασμούς, αλλά έχουν τη δυνατότητα να τους αναπτύσσουν περαιτέρω βάσει των αναγκών τους και των κατευθύνσεων του Υπουργείου Οικονομικών (άρθρ. 3§ 4, Π.Δ. 54/2018, ΦΕΚ Α 103/13-6-2018).

Άρθρο 4. Οικονομική ταξινόμηση

Η Οικονομική ταξινόμηση στοιχειοθετεί τη βάση σύνταξης όλων των χρηματοοικονομικών αναφορών και οικονομικών πληροφοριών και η ανάλυσή της ακολουθεί τα πρότυπα του Ευρωπαϊκού Συστήματος Λογαριασμών (ESA 2010), αντανακλά τη φύση των λογαριασμών και το απαιτούμενο επίπεδο ανάλυσης και συγκέντρωση πληροφοριών, καθώς επίσης και το σύστημα Χρηματοοικονομικής Στατιστικής Κυβερνήσεων (GFS) (άρθρ. 4§ 1, Π.Δ. 54/2018, ΦΕΚ Α 103/13-6-2018)..

Το Ευρωπαϊκό Σύστημα Λογαριασμών-European System Accounts (ΕΣΛ 2010) καθορίζει τη μεθοδολογία περί κοινών προτύπων, ορισμών, ονοματολογιών και λογιστικών κανόνων που πρέπει να χρησιμοποιούνται για την κατάρτιση συγκρίσιμων λογαριασμών και πινάκων για τις ανάγκες της Ε.Ε ([ESA 2010 ELSTAT \(statistics.gr\)](#)), ενώ η Χρηματοοικονομική Στατιστική Κυβερνήσεων-Government

Finance Statistics (GFS) είναι το Σύστημα Δημοσιονομικών Στατιστικών, οποίες παρέχουν αναλυτικές πληροφορίες για τις δημοσιονομικές εξελίξεις (δαπάνες, έσοδα, δημόσιο χρέος, κ.λ.π.) που είναι ζωτικής σημασίας για δημοσιονομικές αναλύσεις και προβλέψεις σε όλα τα επίπεδα διακυβέρνησης (<https://data.ecb.europa.eu/data/datasets/GFS/data-information>).

Θεσπίζεται ένα νέο σχέδιο λογαριασμών, που καθιερώνει ίδιους κωδικούς λογαριασμών τόσο για την εκτέλεση του προϋπολογισμού όσο και για τη γενική λογιστική, οι οποίοι θα αναλύονται για λόγους οικονομικής ταξινόμησης και αποτελούν τις εξής οκτώ ομάδες λογαριασμών:

- Ομάδα λογαριασμών 1: Έσοδα,
- Ομάδα λογαριασμών 2: Δαπάνες,
- Ομάδα λογαριασμών 3: Ενσώματα Πάγια, Άυλα Πάγια και Αποθέματα,
- Ομάδα λογαριασμών 4: Χρηματοοικονομικά Περιουσιακά στοιχεία,
- Ομάδα λογαριασμών 5: Χρηματοοικονομικές Υποχρεώσεις,
- Ομάδα λογαριασμών 6: Προβλέψεις,
- Ομάδα λογαριασμών 7: Λοιπές Οικονομικές Ροές,
- Ομάδα λογαριασμών 8: Λογαριασμοί Καθαρής Θέσης.

Η οικονομική ταξινόμηση αναπτύσσεται τουλάχιστον σε πεμπτοβάθμιους λογαριασμούς, ο πρώτος δηλώνει την ομάδα λογαριασμών. Ο δεύτερος βαθμός ανάλυσης της οικονομικής ταξινόμησης δηλώνει τις μείζονες κατηγορίες σύμφωνα με το σύστημα Χρηματοοικονομικής Στατιστικής Κυβερνήσεων (GFS) (<https://www.doi.mod.mil.gr>), ενώ ο τρίτος βαθμός ανάλυσης δηλώνει την κατηγορία σύμφωνα με τα πρότυπα του Ευρωπαϊκού Συστήματος Λογαριασμών (ESA) (<https://www.hellenicparliament.gr>). Ο δεύτερος, τρίτος και τέταρτος βαθμός αναλύουν σε επιπλέον κατηγορίες τον εκάστοτε προηγούμενο βαθμό, ανάλογα με τη φύση τους και το απαιτούμενο επίπεδο συγκέντρωσης των πληροφοριών. Ο πέμπτος βαθμός, αναλύει περισσότερο τον τέταρτο βαθμό, επεκτείνεται σε διψήφιους λογαριασμούς (01-99). Παρομοίως, ο τέταρτος βαθμός αναπτύσσεται σε διψήφιους λογαριασμούς.

Ο πρώτος, δεύτερος και τρίτος βαθμός, έχουν από ένα ψηφίο (άρθρ. 4§§2,3, Π.Δ. 54/2018, ΦΕΚ Α 103/13-6-2018).

Η ανάπτυξη του βασικού σχεδίου λογαριασμών του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης περιέχεται στην υπ' αριθμ. 2/30888/ΔΛΓΚ/2020 απόφαση, όπως αυτή καταργήθηκε με την υπ' αριθμ. 2/181062/ΔΠΓΚ/17-11-2022 (<https://www.taxheaven.gr>). Η ανάλυση της οικονομικής ταξινόμησης όλων των ομάδων, μέχρι τον τέταρτο και πέμπτο βαθμό από 90-99 καθορίζεται από το Π.Δ. 54/2018, Παράρτημα 1. Με σκοπό τώρα, να καλυφθούν οι ανάγκες πληροφόρησης και ορθόδοξης αποτύπωσης των εσόδων, των εξόδων, των ενσώματων παγίων, άυλων παγίων και αποθεμάτων, των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων, των προβλέψεων και των λοιπών οικονομικών ροών (<https://www.doi.mod.mil.gr>), με σκοπό να συμβαδίζουν με αυτές του Κρατικού Προϋπολογισμού, λογαριασμοί του παραρτήματος 1 του Π.Δ.54/2018 αναλύονται σε πέμπτο και έκτο βαθμό οικονομικής ταξινόμησης. Ο πέμπτος βαθμός του σχεδίου λογαριασμών μας δείχνει τη λογιστική καταχώριση των οικονομικών συναλλαγών, ενώ ο έκτος δηλώνει την καταχώριση και παρακολούθηση της εκτέλεσης του Προϋπολογισμού. Η ανάπτυξη των λογαριασμών της οικονομικής ταξινόμησης του Ενιαίου Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης, πέραν του τέταρτου βαθμού, γίνεται κατ' αντιστοιχία των λογαριασμών του Κρατικού Προϋπολογισμού (Υ.Α. 2/58493/ΔΠΓΚ/2018, παράρτημα Α).

ΑΝΑΛΥΣΗ ΔΟΜΗΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΤΑΞΙΝΟΜΗΣΗΣ

ΣΧΕΔΙΟ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ

Άρθρο 5 Διοικητική Ταξινόμηση

Η διοικητική ταξινόμηση αντανακλά την οργανωτική και ιεραρχική δομή των υπόχρεων οντοτήτων και καθορίζει τις διοικητικές θέσεις που είναι νομικά υπεύθυνες για τη διαχείριση των εξόδων, των εσόδων, των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων των οντοτήτων. Για σκοπούς διοικητικής ταξινόμησης, στο σχέδιο λογαριασμών ενσωματώνονται τρία τουλάχιστον επίπεδα πληροφοριών (άρθρ. 5, Π.Δ. 54/2018, ΦΕΚ Α 103/13-6-2018). Η διοικητική ταξινόμηση γίνεται με βάση το φορέα που πραγματοποιεί τη δαπάνη. Με κριτήριο τις δαπάνες, διακρίνουμε τις δαπάνες

Κεντρικής Διοίκησης, τις δαπάνες Οργανισμών Κοινωνικής Ασφάλισης (ΟΚΑ), τις δαπάνες Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης (δήμοι, περιφέρειες), τις δαπάνες Λοιπών Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου (ΝΠΔΔ). Περίπου το 55% των δαπανών γίνεται από την Κεντρική Διοίκηση, 35% από τους ΟΚΑ και 10% από τις δαπάνες Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης και λοιπών ΝΠΔΔ (Γεράκος, Η, 2023).

Η Κεντρική Διοίκηση περιλαμβάνει τα Υπουργεία (συμπεριλαμβανομένων της Βουλής των Ελλήνων και της Προεδρίας της Δημοκρατίας, τις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις και τις Ανεξάρτητες Αρχές . Στους φορείς των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) περιλαμβάνονται οι Δήμοι (Ο.Τ.Α. Α΄ Βαθμού), οι Περιφέρειες (Ο.Τ.Α. Β΄ Βαθμού) και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου που ανήκουν, ελέγχονται ή χρηματοδοτούνται από τους Ο.Τ.Α.. Στα λοιπά Ν.Π.Δ.Δ. περιλαμβάνονται όλα τα εκτός Γενικής Κυβέρνησης πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, καθώς και οι εκτός αυτής δημόσιες επιχειρήσεις και οργανισμοί (άρθρα 1,2,3 και 6 Ν. 3429/2005).

Για σκοπούς διοικητικής ταξινόμησης, στο σχέδιο λογαριασμών ενσωματώνονται τρία (3) τουλάχιστον επίπεδα πληροφοριών τα οποία αντιπροσωπεύουν τον κάθε Ειδικό φορέα που περιλαμβάνεται στον Κρατικό Προϋπολογισμό και αναπτύσσονται σε δεκατέσσερα (14(ψηφία) με τη μορφή XXXX-XXX-XXXXXXXX ως εξής:

α) Το πρώτο επίπεδο πληροφοριών το οποίο αποτελείται από τέσσερα (4) ψηφία (XXXX). Το επίπεδο αυτό αντιπροσωπεύει το σύνολο των υπηρεσιών κάθε φορέα. Το πρώτο ψηφίο χαρακτηρίζει τον υποτομέα της Γενικής Κυβέρνησης, με τον αριθμό «1» να προσδιορίζει την Κεντρική Διοίκηση. Η Βουλή των Ελλήνων, η Προεδρία της Δημοκρατίας και τα Υπουργεία χαρακτηρίζονται με τα ψηφία 1XXX, ενώ οι Αποκεντρωμένες Διοικήσεις χαρακτηρίζονται με τα ψηφία 19XX (<https://www.doi.mod.mil.gr>).

β) Το δεύτερο επίπεδο πληροφοριών το οποίο αποτελείται από τρία (3) ψηφία (XXX) (<https://www.doi.mod.mil.gr>) το οποίο αναπτύσσεται περαιτέρω σε ομάδες 101 έως 199, 201 έως και 399, 401 έως 499, 501 έως 599, 601 έως 699, 701 έως 799, 801 έως 899, 901 έως 998 και ομάδα 999 ανάλογα με τη διάρθρωση των υπηρεσιών, τις λειτουργίες και τις ανάγκες κάθε φορέα.

γ) Το τρίτο επίπεδο πληροφοριών το οποίο αποτελείται από επτά (7) ψηφία συνολικά (XX.XXX.XX) που αντιπροσωπεύουν τρία διοικητικά επίπεδα. Τα δύο πρώτα επίπεδα χαρακτηρίζουν τις Γενικές Διευθύνσεις ή τις αντίστοιχες διοικητικές υπηρεσίες (01 έως και 98). Τα ψηφία 99 χρησιμοποιούνται σε περιπτώσεις Διευθύνσεων, Αυτοτελών μονάδων ή Ειδικών Υπηρεσιών, που δεν υπάγονται σε ανώτερη Γενική Διεύθυνση ή παρόμοιου διοικητικού επιπέδου υπηρεσιών. Αντίστοιχα τα ψηφία 79 χρησιμοποιούνται για τις Κρατικές Προμήθειες. Τα επόμενα τρία (3) ψηφία, τρίτο έως και πέμπτο αντιστοιχούν στις Διευθύνσεις ή τις παρόμοιες διοικητικές υπηρεσίες (001 έως και 998). Τα ψηφία 999 αναλογούν σε περιπτώσεις τμημάτων που δεν υπάγονται σε ανώτερη Γενική Διεύθυνση ή παρόμοιου διοικητικού επιπέδου υπηρεσιών. Τέλος τα τελευταία δύο (2) ψηφία, το έκτο και έβδομο, αντιστοιχούν στα τμήματα και λοιπές οργανωτικές μονάδες και ειδικότερα όσον αφορά τις Κρατικές Προμήθειες εντάσσονται τομείς σύνθετων Υπουργείων (Υ.Α. 2/58493/ΔΠΓΚ/2018, Παράρτημα Β), (<https://www.doi.mod.mil.gr>).

Άρθρο 6 Λειτουργική Ταξινόμηση

Η λειτουργική ταξινόμηση καθορίζει τους τομείς ανάλωσης των δαπανών και αναπτύσσεται βάσει των αρχών που θέτουν τα Διεθνή Πρότυπα COFOG (Classification of the Functions of Government-Ταξινόμηση των λειτουργιών των Κυβερνήσεων), που επιμελούνται και εκδίδονται από τα Ηνωμένα Έθνη. Για σκοπούς λειτουργικής ταξινόμησης, στο σχέδιο λογαριασμών ενσωματώνονται δύο τουλάχιστον επίπεδα πληροφοριών (άρθρ. 6§§1,1 Π.Δ. 54/2018, ΦΕΚ Α 103/13-6-2018), (<https://www.e-nomothesia.gr>).

Η κατηγοριοποίηση δαπανών κατά COFOG (Classification of the Functions of Government-Ταξινόμηση των λειτουργιών των Κυβερνήσεων (<https://www.minfin.gr>), δημιουργήθηκε από ΟΟΣΑ (OECD) και Ηνωμένα Έθνη (UN) και ΔΝΤ (IMF) και αποτελεί τη βάση κατηγοριοποίησης δαπανών της Γενικής Κυβέρνησης (<https://www.oecd-ilibrary.org/>) :

- Γενικές Δημόσιες υπηρεσίες (τομέας 01-General public services),
- Δαπάνες για Άμυνα (τομέας 2-Defence),

- Δαπάνες για Δημόσια τάξη και Ασφάλεια (τομέας 03-Public order and safety),
- Δαπάνες για Οικονομικές σχέσεις και Ανάπτυξη (τομέας 04),
- Δαπάνες για προστασία Περιβάλλοντος (τομέας 05),
- Δαπάνες για παροχή Στέγασης (τομέας 06),
- Δαπάνες για παροχή υπηρεσιών υγείας (τομέας 07),
- Δαπάνες για Πολιτισμό, Θρησκεία, Αθλητισμό-Αναψυχή (τομέας 08),
- Δαπάνες Εκπαίδευσης (τομέας 09),
- Δαπάνες Κοινωνικής προστασίας (τομέας 10) (*Γεράκος, Η, 2023*).

Άρθρο 7 Λοιπές ταξινομήσεις

Το σχέδιο λογαριασμών, σε συνδυασμό με το πληροφοριακό σύστημα της κάθε οντότητας, επιτρέπει την ενσωμάτωση και άλλων τύπων ταξινομήσεων και είναι η ταξινόμηση κατά πρόγραμμα, η ταξινόμηση κατά πηγή χρηματοδότησης, η γεωγραφική ταξινόμηση και η ταξινόμηση για κοστολογικούς σκοπούς. Η λογική που εισάγει το Π.Δ.54/2018, η εφαρμογή της δεδουλευμένης βάσης και η εφαρμογή των IPSAS ενισχύουν το γεγονός ότι και οι τέσσερις ταξινομήσεις είναι σημαντικά εργαλεία και θα αξιοποιηθούν μελλοντικά μετά την εφαρμογή του Π.Δ. 54/2018. Στο συμπέρασμα αυτό καταλήγουμε από την μελέτη των υποχρεωτικών ταξινομήσεων, από τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των χρηματοοικονομικών αναφορών και από την ανάγκη για αρτιότερη και πληρέστερη πληροφόρηση (*Γεράκος, Η, 2023*).

Η ανάπτυξη του λογιστικού σχεδίου, αυτή τη στιγμή, δεν δίνει σαφείς πληροφορίες πως θα εφαρμοστούν οι Λοιπές ταξινομήσεις. Είναι προφανές ότι θα απαιτηθεί μεγαλύτερη ανάπτυξη του νέου λογιστικού σχεδίου, που θα εφαρμοστεί, για να λειτουργήσουν και να συνεισφέρουν στην επιδιωκόμενη πληροφόρηση που παρέχουν οι Λοιπές ταξινομήσεις. Η ταξινόμηση κατά πρόγραμμα, περιλαμβάνει στοιχεία δαπανών τα οποία αντιστοιχούν σε σύνολο μέτρων, που επιτυγχάνουν την επίτευξη ενός ή περισσοτέρων καθορισμένων στόχων και αφορούν περισσότερες της μία δημόσιες πολιτικές. Η ταξινόμηση κατά πρόγραμμα έχει ως βάση την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας του κράτους και χρειάζεται ένα αξιόπιστο και λειτουργικό σύστημα μέτρησης των πόρων που αναλώνονται για την επίτευξη ενός στόχου (<https://www.dsanet.gr>). Η συγκεκριμένη ταξινόμηση παρέχει τη δυνατότητα για

καλύτερη παρακολούθηση των εσόδων και των εξόδων ενός προγράμματος ή ενός συνόλου συναφών προγραμμάτων. Η ταξινόμηση κατά πηγή χρηματοδότησης περιλαμβάνει πόρους από Δημόσιες Επενδύσεις, από Ε.Ε., από προγράμματα περιφέρειας ή τρίτους, με τους οποίους οι διοικήσεις των δημοσίων οντοτήτων θα μπορέσουν να υλοποιήσουν τους στόχους της οντότητας (*Εγκύκλιος 10014-02-02-2023/Υπουργείο Ανάπτυξης*). Η Γεωγραφική ταξινόμηση αντανακλά τη χωρική κατανομή των χρηματοοικονομικών αναφορών. Είναι δυνατόν πλέον να έχουμε μια αναλυτική εικόνα των δαπανών που πραγματοποιούνται σε επίπεδο Νομού, Δήμου κ.λ.π.. Η ταξινόμηση για Κοστολογικούς σκοπούς είναι για πολλούς η σημαντικότερη από τις προαιρετικές ταξινομήσεις. Η λογιστική μεταρρύθμιση στο Δημόσιο τομέα με βάση το Π.Δ. 54/2018 και η εφαρμογή των IPSAS φανερώνει ότι οδηγούμαστε στη λογική της εύλογης αξίας (τρέχουσα τιμή της αγοράς του περιουσιακού στοιχείου) σε σχέση με το ιστορικό κόστος (αξία του αρχικού κόστους ενός περιουσιακού στοιχείου) που παρακολουθούσαμε μέχρι σήμερα. Δυστυχώς μέχρι αυτή τη στιγμή δεν υπάρχει ρητή οδηγία πως θα αναπτύξουμε το νέο λογιστικό σχέδιο για να διαμορφώσουμε τα Ε.Ρ.Ρ. συστήματα και εάν θα εφαρμοστεί κάποιο κοστολογικό σύστημα (*Γεράκος, Η, 2023*).

Άρθρο 8 Χρηματοοικονομικές Αναφορές

Οι Χρηματοοικονομικές αναφορές που πρέπει να τηρούν οι οντότητες του δημόσιου χαρακτήρα και οι οποίες συμπεριλαμβάνουν α) τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις (άρθ. 9 του παρόντος Π.Δ.), β) την κατάσταση δημοσιονομικής αναφοράς (άρθρ. 11 του παρόντος Π.Δ.) και την κατάσταση προϋπολογισμού/ απολογισμού και σύγκρισης του απολογισμού με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις (*άρθρ. 8§§§1,2,3, Π.Δ. 54/2018, ΦΕΚ Α 103/13-6-2018*).

Άρθρο 9 Χρηματοοικονομικές καταστάσεις

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν την κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης ή την κατάσταση αποτελεσμάτων, την κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης, την κατάσταση ταμιακών ροών (παράρτημα 2 του παρόντος π.δ.) και τις επεξηγηματικές σημειώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (προσάρτημα). Το σύνολο των συναλλαγών, των γεγονότων και των

υπολοίπων πράξεων που καταχωρίζονται στις λογιστικές πράξεις των οντοτήτων, που υπόκεινται στην εφαρμογή του Π.Δ. 54/2018, μεταφέρονται και ενσωματώνονται στις ανωτέρω χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις εμφανίζονται ενιαία, καταρτίζονται ετησίως και δημοσιεύονται όλες οι προβλεπόμενες καταστάσεις χωρίς να έχει, η κάθε οντότητα, τη δυνατότητα σύνταξης και δημοσίευσης αυτών. Ο Ισολογισμός (Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης) περιέχει πληροφορίες για το ενεργητικό και το παθητικό καθώς και για το καθαρό ενεργητικό της οντότητας. Οι πληροφορίες εκτιμούν την ικανότητα της οντότητας να ανταπεξέλθει στις υποχρεώσεις της αλλά και τις μελλοντικές δανειακές της ανάγκες. Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης) παρέχει τις πληροφορίες για τις πηγές εσόδων της οντότητας αλλά και τη διαχείριση των δαπανών της (<https://www.esper.gr>). Η κατάσταση αυτή χρησιμοποιείται για τους σκοπούς ελέγχου και λογοδοσίας καθώς και για την πρόβλεψη δημιουργίας χρηματικών διαθεσίμων. Η Κατάσταση μεταβολής καθαρής θέσης παρέχει στοιχεία για τη συνολική αλλαγή της Καθαρής θέσης της οντότητας παρουσιάζοντας ξεχωριστά τη μεταβολή που προέρχεται από την κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης από τις μεταβολές που αναγνωρίστηκαν απευθείας στην κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης. Η κατάσταση Ταμειακών Ροών μας δίνει πληροφορίες για τις ταμειακές εισροές, τις πληρωμές που πραγματοποιήθηκαν και το υπόλοιπο των χρηματικών διαθεσίμων στο τέλος του οικονομικού έτους. Η Κατάσταση Ταμειακών Ροών περιγράφει από πού προήλθαν τα χρηματικά διαθέσιμα που στήριξαν τις δραστηριότητες της οντότητας καθώς και με ποια διαδικασία αυτά χρησιμοποιήθηκαν (<https://www.dsnet.gr>). Επίσης στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνονται και οι επεξηγηματικές σημειώσεις (προσάρτημα), οι οποίες παρέχουν με σαφήνεια όλες τις επιπλέον πληροφορίες επί των κονδυλίων, με τη σειρά με την οποία αυτά συμπεριλαμβάνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις (<https://www.edoc.pub>) και είναι αναπόσπαστο κομμάτι αυτών (άρθρ. 9§§§1,2,3, Π.Δ. 54/2018, ΦΕΚ Α 103/13-6-2018).

Η σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του παρόντος π.δ. θεμελιώνονται σε διεθνώς αποδεκτά λογιστικά πρότυπα για το δημόσιο τομέα, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (International Public Sector Accounting Standards-IPSAS) (<https://www.e-nomothesia.gr>). Τροποποιήσεις των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Δημοσίου Τομέα (IPSAS), θα λαμβάνονται υπόψη και θα αξιολογούνται από τη Δ/νση Λογιστικής Γενικής Κυβέρνησης του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους, η οποία μπορεί να εισηγείται προσαρμογές και αλλαγές στις διατάξεις του παρόντος Π.Δ. προς τον Υπουργό Οικονομικών (<https://minfin.gov.gr/>), μετά από γνωμοδότηση επί των εισηγήσεων από την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) (άρθρ. 9§4, Π.Δ. 54/2018, ΦΕΚ Α 103/13-6-2018).

Να σημειώσουμε εδώ ότι τα ισχύοντα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, μεταμόρφωσαν τελείως τη λογιστική πρακτική (Παπουτσή, 2018). Από το σύστημα μέτρησης του λογιστικού αποτελέσματος το οποίο αποτιμά το λογιστικό αποτέλεσμα ως τη διαφορά ή υπόλοιπο, των πραγματοποιημένων εσόδων και εξόδων, μεταφερόμαστε σε ένα λογιστικό σύστημα όπου αποτιμώνται τα στοιχεία ενεργητικού και των υποχρεώσεων σε αξίες και μεταβολές της αξίας των στοιχείων, διαμορφώνουν το αποτέλεσμα χρήσης. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα δημιουργήθηκαν με βάση την πεποίθηση ότι η σύγχρονη διαχείριση του δημόσιου τομέα, εξαρτάται από τα συστήματα διαχείρισης της πληροφορίας που παρέχουν έγκαιρα, ακριβή και αξιόπιστα στοιχεία σχετικά με τη δημοσιονομική και οικονομική θέση των οντοτήτων (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/?uri=CELEX%3A52013D0114>).

Άρθρο 10 Ενοποιημένες Χρηματοοικονομικές Αναφορές

Οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές αναφορές αφορούν όλες τις οντότητες που διέπονται από το Π.Δ. 54/2018 και χρησιμοποιούν τις ίδιες λογιστικές πολιτικές για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών αναφορών (<https://minfin.gov.gr/>) και συντάσσονται, με ευθύνη του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους για τις οντότητες που ανήκουν στην Κεντρική Κυβέρνηση, για τις οντότητες που ανήκουν στην τοπική αυτοδιοίκηση, για τις οντότητες που ανήκουν στους φορείς κοινωνικής ασφάλισης και τέλος για όλες τις οντότητες που ανήκουν στη Γενική Κυβέρνηση. Κατ' εξαίρεση, οι χρηματοοικονομικές αναφορές των συγγενών οντοτήτων και των κοινοπραξιών, επιτρέπεται να έχουν συνταχθεί με διαφορετικές λογιστικές πολιτικές, εφόσον δεν υπόκεινται στις διατάξεις του παρόντος Π.Δ. (<https://minfin.gov.gr/dimosionomiki-politiki/logistiko-plaisio-genikis-kyvernisis/logistiko-plaisio-logistikikes-politikes/>) & . (άρθρ. 10§§1,2, Π.Δ. 54/2018, ΦΕΚ Α 103/13-6-2018).

Άρθρο 11 Δημοσιονομική Αναφορά

Η δημοσιονομική αναφορά εμφανίζει τα οικονομικά μεγέθη σύμφωνα με την μεθοδολογία του Ευρωπαϊκού Συστήματος Λογαριασμών (ESA) και εμφανίζει το πλεόνασμα / έλλειμμα της περιόδου και την καθαρή χρηματοδότηση της περιόδου που εμφανίζει τις καθαρές εισροές των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων αλλά και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων (<https://minfin.gr>). Η κατάρτιση της δημοσιονομικής αναφοράς γίνεται βάσει της παραδοχής του δουλευμένου χωρίς να υπολογίζονται οι λογαριασμοί της ομάδας 7 « Λοιπές οικονομικές ροές», οι αποσβέσεις της μείζονος κατηγορίας 2.8 και τέλος οι προβλέψεις των πεμπτοβαθμίων λογαριασμών με τον κωδικό X.X.XXX.97 της ομάδας 2 (άρθρ. 11§§1,2, Π.Δ. 54/2018, ΦΕΚ Α 103/13-6-2018). Τις Δημοσιονομικές αναφορές της Γενικής Κυβέρνησης διαχειρίζεται και ρυθμίζει το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους (άρθρ. 157 ν. 4270/2014, οδηγία 2011/85/ΕΕ). Το σύστημα των χρηματοοικονομικών αναφορών δίνει πληροφορίες που βοηθούν την παρακολούθηση της εκτέλεσης του προϋπολογισμού σε κάθε φορέα της Γενικής Κυβέρνησης και την παροχή οικονομικών στοιχείων σε δεδουλευμένη πλέον βάση, όπως απαιτεί το Ευρωπαϊκό Σύστημα Λογαριασμών (ESA) (<https://www.dsanet.gr>).

Άρθρο 12 Προϋπολογισμός

Ο Προϋπολογισμός είναι ένα οικονομικό σχέδιο που περιλαμβάνει τα έσοδα και τις δαπάνες για ένα συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, συνήθως ένα έτος (<https://dspace.lib.uom.gr>). Ο Κρατικός Προϋπολογισμός καταγράφει την αναδιανομή του δημοσίων κονδυλίων και είναι το σημαντικότερο στοιχείο οικονομικής πολιτικής κάθε Κυβέρνησης. Προσδιορίζει τις συναλλαγές ανάμεσα στον δημόσιο και ιδιωτικό τομέα και η επιρροή του στην οικονομική δραστηριότητα της χώρας είναι καθοριστική για όλες τις οικονομικές πτυχές της. Ο Κρατικός Προϋπολογισμός εκ νέου κατανέμει εισόδημα και επιχορηγήσεις, τόσο μεταξύ ομάδων της κοινωνίας, όσο και μεταξύ οικονομικών τομέων και υπηρεσιών. Επίσης καθορίζει πιστώσεις προς τους επιμέρους φορείς και δίνει το προβάδισμα στο Υπουργείο Οικονομικών να έχει την πρωτοκαθεδρία στην οικονομική διοίκηση της χώρας. Για τις ανάγκες κατάρτισης, εκτέλεσης αλλά και ελέγχου της πορείας του προϋπολογισμού τα έσοδα, οι δαπάνες καθώς και οι χρηματοοικονομικές

συναλλαγές παρακολουθούνται σύμφωνα με την οικονομική ταξινόμηση (*παράρτημα Β4 Π.Δ. 54/2018 όπως έχει τροποποιηθεί με το άρθρο 31 ν. 4772/5-2-2021*) (<https://minfin.gov.gr>).

Ο Συνοπτικός προϋπολογισμός ο οποίος διαμορφώνει το ετήσιο αποτέλεσμα του προϋπολογισμού συμπεριλαμβάνει τις εισροές (έσοδα) και τις εκροές (έξοδα) για το οικονομικό έτος αναφοράς και η διαφορά εσόδων και εξόδων που προκύπτει είναι το καθαρό αποτέλεσμα του προϋπολογισμού. Ταυτόχρονα καθορίζεται και ο αναλυτικός προϋπολογισμός κάθε φορέα της Γενικής Κυβέρνησης, που αφορά την αναλυτική πρόβλεψη των μειζόνων κατηγοριών εσόδων και εξόδων (*παράρτημα Β4 παρόντος Π.Δ. και άρθρα 55, 156 ν. 4270/2014*) και την ανάλυση αυτών μέχρι τον τελευταίο βαθμό της οικονομικής ταξινόμησης (<https://www.minfin.gr>). Βάσει του υποδείγματος που περιλαμβάνεται στο παράρτημα Β4 του Π.Δ.54/2018 προετοιμάζεται η επίτευξη των στόχων κάθε φορέα της Γενικής Κυβέρνησης σε συνάρτηση με την εκτέλεση του προϋπολογισμού και η εξέταση τυχόν απόκλισης από τους καθορισμένους στόχους.

Σύμφωνα με την λογιστική παρακολούθηση του προϋπολογισμού τα έσοδα και τα έξοδα εμφανίζονται στον ενιαίο προϋπολογισμό και η λογιστική παρακολούθηση του μας δίνει μία λεπτομερή καταγραφή της πορείας του προϋπολογισμού. Η λογιστική και συστηματική παρατήρηση του προϋπολογισμού σημειώνει όλα τα στάδια εκτέλεσης του προϋπολογισμού με βάση τα έσοδα και τα έξοδα. Η παρατήρηση του προϋπολογισμού είναι υποχρεωτικό να μας παρέχει πληροφορίες για τον εγκεκριμένο αναλυτικό προϋπολογισμό εσόδων και τυχόν μεταβολές του (*Πετροπούλου 2023*), καθώς και πληροφορίες για τα βεβαιωθέντα, τα εισπραχθέντα και τα επιστραφέντα έσοδα, όπως και τον αναλυτικό προϋπολογισμό εξόδων και τυχόν μεταβολές του και άλλες πληροφορίες απαραίτητες για τον έλεγχο τυχόν αποκλίσεων από τους στόχους (*άρθρ. 12Β§§1,2,3 Π.Δ. 54/2018, ΦΕΚ Α 103/13-6-2018*).

Είναι σημαντικό ο ετήσιος προϋπολογισμός όλων των φορέων της Κεντρικής Διοίκησης, να συμπεριλαμβάνει τις μείζονες κατηγορίες της οικονομικής ταξινόμησης (άρθρο 4 του παρόντος π.δ.) αλλά και τα δύο πρώτα επίπεδα της διοικητικής ταξινόμησης (άρθρο 5 του παρόντος π.δ.) . Οι υπόλοιπες οντότητες της Γενικής Κυβέρνησης συντάσσουν και εγκρίνουν προϋπολογισμό ανά σημαντική κατηγορία εσόδων και εξόδων καθώς και σε διεξοδικότερο επίπεδο ανάλυσης της

οικονομικής ταξινόμησης του προϋπολογισμού (<https://minfin.gr>). Μέχρι τις 30 Ιουνίου του επόμενου έτους (<http://www.anavathmisi.gr>), από το έτος αναφοράς, ο εγκεκριμένος προϋπολογισμός αποστέλλεται στους φορείς εποπτείας και σε κάθε περίπτωση στους αρμόδιους φορείς, για τυχόν επιπλέον ενέργειες που αφορούν τον προϋπολογισμό (άρθρ. 12B§§4,5 Π.Δ. 54/2018, ΦΕΚ Α 103/13-6-2018).

Άρθρο 13 Ποιοτικά χαρακτηριστικά χρηματοοικονομικών αναφορών

Το νέο Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης παρέχει ένα σύνολο εννοιών, ποιοτικών χαρακτηριστικών και ορισμών για την ανάπτυξη και υιοθέτηση λογιστικών προτύπων και διαδικασιών καθώς και οδηγίες για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που προσφέρουν σημαντικές οικονομικές πληροφορίες των οντοτήτων που εφαρμόζουν το Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης (Γεράκος, Η, 2023).

Επίσης το νέο Λογιστικό Πλαίσιο αποβλέπει στη διασφάλιση της συνοχής μεταξύ των λογιστικών προτύπων και πρακτικών του Λογιστικού Πλαισίου, στην παροχή κατευθύνσεων για τον ορθό χειρισμό οικονομικών γεγονότων καθώς και στην παροχή βοήθειας στους εμπλεκόμενους, για να ερμηνεύσουν τις χρηματοοικονομικές πληροφορίες που παρέχονται από τις οντότητες της Γενικής Κυβέρνηση (<http://www.minfin.gr>). Στο εννοιολογικό όριο του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης συμπεριλαμβάνονται οι έννοιες των ποιοτικών χαρακτηριστικών, που πρέπει να τίθενται υπόψη κατά τη σύνταξη των οικονομικών αναφορών (<https://eur-lex.europa.eu>). Τα ποιοτικά χαρακτηριστικά είναι ενσωματωμένα στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (IPSAS) (<http://www.dspace.lib.uom.gr>). Οι πληροφορίες που υποχρεωτικά παρέχονται μέσα από τις χρηματοοικονομικές αναφορές, πρέπει να πληρούν τα ποιοτικά χαρακτηριστικά (άρθρ. 13§1 Π.Δ. 54/2018, ΦΕΚ Α 103/13-6-2018, όπως αυτό τροποπ. με το άρθρο 31 ν. 4772/2021) :

- Σχετικότητα : Οι χρηματοοικονομικές αλλά και οι μη χρηματοοικονομικές αναλύσεις που περιέχουν οι Χρηματοοικονομικές Αναφορές Γενικού Σκοπού (ΧΑΓΣ), πρέπει να είναι περιεκτικές, στοχευμένες και να παρέχουν μόνο αυτές τις πληροφορίες που προσφέρουν σωστή ενημέρωση για την χρηματοοικονομική θέση της οντότητας.

- **Πιστή απεικόνιση:** Η πιστή προβολή της λογιστικής πληροφορίας παράγεται όταν η αναφορά στο οικονομικό γεγονός είναι πλήρης, ουδέτερη και χωρίς σημαντικά σφάλματα (Γεράκος, 2023). Τα αποτελέσματα ή οι οικονομικές πληροφορίες που παρουσιάζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι οι απαραίτητοι διαθέσιμοι οικονομικοί πόροι κάθε οντότητας, οι υποχρεώσεις και οι συναλλαγές της και γενικά όλα εκείνα τα γεγονότα που την επηρεάζουν και καθορίζουν τη θέση της (Γεράκος, 2023).

- **Κατανοητότητα :** Το ΠΔ 54/2018 αναφέρεται σε θέματα που αφορούν τη βελτίωση της κατανοητότητας των νομικών κειμένων στο πλαίσιο της ελληνικής νομοθεσίας. Συγκεκριμένα, προβλέπει θέσεις για την διασφάλιση της σαφήνειας και της κατανοητότητας των νομικών κειμένων, προκειμένου να διευκολυνθεί η κατανόηση τους από τους πολίτες. Αυτά τα μέτρα περιλαμβάνουν τη χρήση απλού και κατανοητού λεξιλογίου, την αποφυγή περίπλοκων νομικών διατυπώσεων και την παροχή σαφών οδηγιών για την ερμηνεία των κειμένων. Σκοπός του ΠΔ 54/2018 είναι να καταστήσει τους νόμους και τις κανονιστικές διατάξεις πιο προσιτούς και κατανοητούς για το ευρύ κοινό.

- **Εγκαιρότητα:** Αναφορά στο χαρακτηριστικό των οικονομικών καταστάσεων, να παρέχουν πληροφορίες για τη λήψη αποφάσεων οι οποίες δεν είναι παρωχημένες λόγω παρέλευσης του χρόνου αλλά είναι επίκαιρες και διατηρούν την ικανότητά τους, να επηρεάσουν τις αποφάσεις των εμπλεκόμενων (Γεράκος, 2023).

- **Συγκρισιμότητα:** Ως συγκρισιμότητα ορίζεται το ποιοτικό χαρακτηριστικό των οικονομικών πληροφοριών που δίνει τη δυνατότητα στους εμπλεκόμενους να εντοπίζουν ομοιότητες και διαφορές μεταξύ των οικονομικών γεγονότων. Η αρχή της συγκρισιμότητας είναι αναγκαία είναι αναγκαία για την σύγκριση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων διαφορετικών χρονικών περιόδων με σκοπό την αποφυγή διαστρέβλωσης της οικονομικής θέσης και εικόνας της οντότητας (Γεράκος, 2023).

- **Επαληθευσιμότητα:** Η επίτευξη επαλήθευσης είναι εκείνο το ποιοτικό χαρακτηριστικό των χρηματοοικονομικών αναφορών που πιστοποιεί στους εμπλεκόμενους και χρήστες ότι οι πληροφορίες και τα δεδομένα που περιέχονται στις οικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν πιστά τα διακριτά οικονομικά στοιχεία της οντότητας (Γεράκος, 2023).

Άρθρο 14 Σύνταξη, έλεγχος και δημοσίευση χρηματοοικονομικών αναφορών

Με τις διατάξεις του Ν. 4270/2014 έχουμε ενσωμάτωση στο εθνικό δίκαιο της οδηγίας 2001/85/ΕΕ/8-11-2011 του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, σχετικά με τις απαιτήσεις για τα δημοσιονομικά πλαίσια των κρατών-μελών της Ε.Ε. (ΕΕ L306/41)(<https://manolisvasileias.blogspot.com>), καθώς και πέρα από την επικαιροποίηση των δεδομένων αρχών δημοσιονομικής διαχείρισης, αφορά και την κωδικοποίηση όλων των διατάξεων του δημόσιου λογιστικού (Παπουτσή 2018). Στο άρθρο 167 του Ν. 167 καθορίζεται η διαδικασία ελέγχου, από το Ελεγκτικό Συνέδριο, σχετικά με τον Απολογισμό και Ισολογισμό του Κράτους. Εισάγονται σημαντικές αλλαγές που αφορούν την ολοκλήρωση των οικονομικών καταστάσεων από το Υπουργείο Οικονομικών, σε συντομότερο χρονικό διάστημα και την ενίσχυση του ρόλου του Ελεγκτικού Συνεδρίου, με σκοπό την παροχή επεξηγήσεων ή και τη διατύπωση απόψεων πριν από τη σύνταξη και κατάθεση της διαδήλωσης (Έκθεσης Ελέγχου επί του Ισολογισμού και Απολογισμού του Κράτους) στη Βουλή των Ελλήνων. Ο Απολογισμός, ο Ισολογισμός και οι λοιπές Οικονομικές Καταστάσεις της Κεντρικής Διοίκησης μαζί με την Έκθεση Ελέγχου (Διαδήλωση) του Ελεγκτικού Συνεδρίου, έρχονται με μέριμνα του Υπουργού Οικονομικών για κύρωση από το σώμα της Βουλής (<https://www.hellenicparliament.gr>), το αργότερο μέχρι τέλους Νοεμβρίου εκάστου έτους και οπωσδήποτε πριν την κατάθεση στη Βουλή του Κρατικού Προϋπολογισμού για το νέο έτος (<https://www.dsanet.gr>).

Οι οντότητες, οι οποίες πρέπει να εφαρμόσουν το Π.Δ. 54/2018, συντάσσουν τις χρηματοοικονομικές αναφορές σε ετήσια βάση. Η σύνταξη των συγκεκριμένων χρηματοοικονομικών αναφορών, ολοκληρώνεται το αργότερο μέχρι τις 30 Ιουνίου του επόμενου ημερολογιακού έτους αναφοράς, ενώ οι εγκεκριμένες από το αρμόδιο όργανο, ετήσιες χρηματοοικονομικές αναφορές πλην εκείνων της Κεντρικής Διοίκησης, ελέγχονται εντός τριών μηνών από την ημερομηνία της έγκρισής τους. Ταυτόχρονα οι εγκεκριμένες καταστάσεις, μαζί με την έκθεση ελέγχου, υποβάλλονται στον Υπουργό Οικονομικών και παραμένουν στην ιστοσελίδα της ελεγχόμενης δημόσιας οντότητας για πέντε τουλάχιστον χρόνια (<http://www.minfin.gr>) & (άρθρ. 14§§§1,2,3 Π.Δ. 54/2018, ΦΕΚ Α 103/13-6-2018).

Για τις χρηματοοικονομικές αναφορές της κεντρικής διοίκησης εφαρμόζεται ανάλογα το άρθρο 167 του ν. 4270/2014. Οι αναφορές μαζί με την Έκθεση (Διαδήλωση) του Ελεγκτικού Συνεδρίου δημοσιεύονται στην ιστοσελίδα του Υπουργείου Οικονομικών μέσα σε 10 ημέρες από την ημερομηνία παραλαβής της Έκθεσης από τον Υπουργό των Οικονομικών, με υποχρέωση δημοσίευσης και παραμονής στην ιστοσελίδα του Υπουργείου Οικονομικών για πέντε τουλάχιστον έτη (άρθρ. 14§4 Π.Δ. 54/2018, ΦΕΚ Α 103/13-6-2018).

Άρθρο 15 Μεταβατικές Διατάξεις

Με δεδομένο ότι για την εφαρμογή των μεταρρυθμίσεων που προέβλεπε το Π.Δ. 54/2018 θα χρειαζόταν κάποιος χρόνος, οι διατάξεις του παρόντος π.δ. εφαρμόζονται από την Κεντρική Διοίκηση σταδιακά από 1-1-2019 εξαιρουμένων των διατάξεων που αφορούν α) το άρθρο 3§3, «Κοινό σχέδιο λογαριασμών», όσο αφορά στη λειτουργική ταξινόμηση, β) το άρθρο 10, «Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές αναφορές», γ) των παρ. 2.4 και 2.5 του Κεφαλαίου Γ, « Ενσώματα πάγια, άυλα και αποθέματα » του Παραρτήματος Β5 και δ) του Κεφαλαίου ΣΤ, « Προβλέψεις » του Παραρτήματος 5. Οι διατάξεις των περ. (α), (β), (γ) και (δ) της παρ. 1, εφαρμόζονται από 1-1-2025. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, κατόπιν εισήγησης της Διεύθυνσης Λογιστικής Γενικής Κυβέρνησης του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους, καθορίζονται οι λογιστικές πολιτικές, σύμφωνα με την περ. γ' της παρ. 4 του άρθρου 156 του ν. 4270/2014, που εφαρμόζονται κατά τη μεταβατική περίοδο από 1.1.2019 και μέχρι την πλήρη εφαρμογή του Λογιστικού Πλαισίου Γενικής Κυβέρνησης (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρ. 123 Ν. 4964/2022 με ισχύ την 30-7-2022). Μέχρι την πλήρη εφαρμογή των εξαιρουμένων διατάξεων της παραγράφου 1, οι αποκτήσεις ενσωμάτων παγίων, άυλων και αποθεμάτων, καταχωρούνται στους προβλεπόμενους λογαριασμούς και μεταφέρονται στα έξοδα της περιόδου στην οποία πραγματοποιήθηκαν (όπως η παρ. 3 καταργήθηκε με το άρθρο 38§3 Ν. 4701/2020) (<https://minfin.gov.gr>). Οι λοιπές οντότητες της Γενικής Κυβέρνησης, οι οποίες εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος π.δ, υποχρεούνται να θέσουν σε πλήρη εφαρμογή τις διατάξεις του παρόντος από 1.1.2025. Κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου δύναται να παρασχεθεί σε οντότητες αναφοράς της Γενικής Κυβέρνησης (εκτός της Κεντρικής Διοίκησης), η δυνατότητα συμμετοχής σε πιλοτικό πρόγραμμα

αναδιατύπωσης (restatement) των χρηματοοικονομικών τους αναφορών, βάσει του Λογιστικού Πλαισίου Γενικής Κυβέρνησης. Επίσης δύναται να παρασχεθεί σε οντότητες αναφοράς της Γενικής Κυβέρνησης (εκτός της Κεντρικής Διοίκησης), η δυνατότητα να συμμετάσχουν σε πιλοτικό πρόγραμμα εφαρμογής σε τρέχουσα βάση (day-to-day operation), του Λογιστικού Πλαισίου Γενικής Κυβέρνησης (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 123 Ν. 4964/2022). Το π.δ. 15/2011 (Α' 30) «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της Διπλογραφικής Λογιστικής Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης», παραμένει σε ισχύ μέχρι την 31.12.2018. Τα π.δ. 80/1997 (Α' 68) «Ορισμός του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου για τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης», 205/1998 (Α' 163) «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου», 146/2003 (Α' 122) «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δημοσίων Μονάδων Υγείας» και 315/1999 (Α'302) «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δήμων και Κοινοτήτων (Ο.Τ.Α. Α' Βαθμού)» για τους Ο.Τ.Α. Α' Βαθμού και κατ' αναλογία για τους Ο.Τ.Α. Β' βαθμού, παραμένουν σε ισχύ μέχρι τις 31.12.2024 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 123 Ν. 4964/2022). <https://minfin.gov.gr/dimosionomiki-politiki/logistiko-plaisio-genikis-kyvernisis/logistiko-plaisio-logistikis-politikes/>

4ο Κεφάλαιο Η μεθοδολογία της έρευνας

4.1 Η έννοια της έρευνας

Η έρευνα αναφέρεται στη συστηματική διερεύνηση, ανάλυση και συλλογή πληροφοριών για την απόκτηση νέας γνώσης, την επίλυση προβλημάτων ή την υποστήριξη αποφάσεων. Το λεξικό της Νεοελληνικής Γλώσσας ορίζει την έρευνα ως «το σύνολο οργανωμένων ενεργειών που γίνονται με σκοπό την εύρεση, τη συλλογή ή την ερμηνεία στοιχείων και αποσκοπεί στην απόκτηση και διερεύνηση των επιστημονικών και τεχνικών γνώσεων σε συγκεκριμένο αντικείμενο». Η έρευνα είναι μια πανεπιστημιακή δραστηριότητα και ο όρος πρέπει να εφαρμόζεται με εμπειρική και επιστημονική έννοια. Η έρευνα επεξεργάζεται θεωρητικές επιστημονικές γνώσεις για την αντιμετώπιση πρακτικών προβλημάτων ή τον σχεδιασμό πρακτικών μέσων για την εξυπηρέτηση ενός συγκεκριμένου ερωτήματος (<https://www.eens.org>). Η έρευνα συνεπώς, χρησιμοποιεί την υπάρχουσα θεωρητική γνώση με σκοπό την περαιτέρω ανάπτυξή της. Η ορθότερη και καλύτερη προσέγγιση για την απόκτηση γνώσης είναι η επιστημονική έρευνα που αποτελεί μία λογική διερεύνησης των γεγονότων, με την εφαρμογή μιας συγκεκριμένης μεθόδου (*Christensen, L, 2007*). Εν κατακλείδι, ο όρος «έρευνα» χαρακτηρίζει την οργανωμένη και τακτική μέθοδο που πραγματεύεται την εκπόνηση και την εξεύρεση λύσης σε ένα ερώτημα, στην τεκμηρίωση μιας υπόθεσης, στη συγκέντρωση γεγονότων και δεδομένων, στην ανάλυση αυτών και στη δημοσίευση των αποτελεσμάτων και συμπερασμάτων.

4.2 Οι βασικοί στόχοι μιας έρευνας

Ο βασικός στόχος μιας έρευνας είναι ο προσδιορισμός και η επιλογή του κεντρικού θέματος καθώς και των επιμέρους ζητημάτων που θα απασχολήσουν την έρευνα για την εκπόνηση της εργασίας. Η αναζήτηση των πληροφοριών σε αυτό το στάδιο συνδέεται πρωταρχικά με τη λήψη συγκεκριμένων αποφάσεων και θέσεων. Εγκαταλείπουμε τη μακροσκοπική παρατήρηση και το αόριστο χαρακτήρα της και πλησιάζουμε στα ειδικότερα σημεία ενδιαφέροντος και καθορίζουμε τα σημαντικότερα που αξίζει να προσεγγίσουμε. Σε αυτό το στάδιο γίνεται συγκέντρωση των στοιχείων και του πλήθους των πληροφοριών που θα υποστηρίξουν την προσπάθειά μας για προσδιορισμό με σαφήνεια των ερευνητικών μας ερωτημάτων. Η αναζήτηση ενός ευρύτερου πεδίου για έρευνα, γίνεται πιο εύκολη όταν έχουμε τη

δυνατότητα σε μια εκτεταμένη επισκόπηση και ταυτόχρονα σε ειδικότερα σημεία , τα οποία παρουσιάζουν ένα μεγάλο ενδιαφέρον για την έρευνά μας (Κεκές, I, 2004).

4.3 Οι βασικοί τύποι έρευνας

Η επιστημονική έρευνα μπορεί να διακριθεί σε διάφορους τύπους ανάλογα με τον σκοπό, τη μέθοδο και τα χαρακτηριστικά που πρεσβεύει. Βασικοί τύποι έρευνας μπορεί να είναι:

- Η βασική ή θεωρητική έρευνα που αποσκοπεί στην κατανόηση αλλά και στην ερμηνεία βασικών αρχών και θεωριών. Να αναφέρουμε ότι δεν έχει συγκεκριμένες εφαρμογές ή εφαρμοσμένους στόχους και θέσεις.
- Η εφαρμοσμένη έρευνα που σκοπεύει στην εφαρμογή θεωρητικών γνώσεων σε πρακτικά προβλήματα και στη βελτίωση της πρακτικής ή στην ανάπτυξη νέων τεχνολογιών.
- Η πειραματική έρευνα συνήθως πραγματοποιείται κάτω από ελεγχόμενες συνθήκες και μπορεί να επαναληφθούν πολλές φορές και περιλαμβάνει την εφαρμογή πειραμάτων για την αξιολόγηση αιτιώδους συσχέτισης.
- Η έρευνα στο πλαίσιο μας διπλωματικής προσπάθειας, η οποία αποβλέπει στην απόκτηση ακαδημαϊκού τίτλου και τις περισσότερες φορές αναπτύσσει νέες γνώσεις ή προτάσεις για περαιτέρω έρευνα.
- Η εμπειρική έρευνα που βασίζεται σε παρατηρήσεις ή πειράματα και ταυτόχρονα συλλέγει και αναλύει δεδομένα από την πραγματική εμπειρία.
- Η συνοπτική έρευνα ή βιβλιογραφική έρευνα που ανασύρει, συνοψίζει, αξιολογεί και συγκρίνει υπάρχουσες ερευνητικές εργασίες.

Η εμπειρία και η επιστημονική πρακτική αποδεικνύει ότι οι έρευνες μπορεί να συνδυάσουν πολλούς από αυτούς τους τύπους ανάλογα με τους στόχους τους αλλά ότι υπάρχουν δύο σημαντικές προσεγγίσεις στην έρευνα, η ποσοτική και η ποιοτική προσέγγιση.

Η ποσοτική προσέγγιση αποσκοπεί στην παραγωγή δεδομένων σε ποσοτική μορφή, η οποία έχει τη δυνατότητα να επεξεργαστεί με αυστηρά αριθμητική ανάλυση με

επίσημες και εφαρμοσμένες μεθόδους. Η ποσοτική έρευνα είναι η ερευνητική μέθοδος που συλλέγει κάποιου τύπου αριθμητικά δεδομένα που αποτελούνται από αριθμούς, με απώτερο σκοπό να απαντήσει σε ένα αυστηρά ορισμένο ερώτημα. Επίσης, επιτρέπει τον έλεγχο των εξωτερικών παραγόντων που μπορεί να επηρεάσουν τα αποτελέσματα. Η ποσοτική έρευνα μπορεί να είναι πειραματική ή μη πειραματική. Η πειραματική ποσοτική έρευνα σκοπό έχει να εντοπίσει σχέσεις αιτίου και αιτιατού, ενώ η μη πειραματική έρευνα εστιάζει στο να εξασφαλίσει μια ακριβή περιγραφή ή εικόνα μιας δεδομένης κατάστασης ή φαινομένου (*Christensen, L, 2007*) Η πειραματική προσέγγιση εστιάζει περισσότερο στον έλεγχο του περιβάλλοντος της έρευνας και για την εξαγωγή διαφορετικών αποτελεσμάτων έχουμε τη μεταβολή μερικών μεταβλητών για να παρατηρήσουμε την αλληλεπίδραση με άλλες μεταβλητές. Οι προσεγγίσεις της μη πειραματικής περιλαμβάνουν τα εξής είδη μελετών:

- Συσχετιστικές μελέτες, οι οποίες μας δίνουν μια ανάλυση του βαθμού της σχέσης ή συνάφειας που υπάρχει ανάμεσα σε δύο συγκεκριμένες μεταβλητές.
- Διαχρονικές και συγχρονικές μελέτες αναπτυξιακού τύπου, οι οποίες περιγράφουν τις τυχόν μεταβολές οι οποίες πραγματοποιούνται με το πέρασμα του χρόνου.
- Η Μετά- Ανάλυση ερευνητική προσέγγιση που περιλαμβάνει την ποσοτική ανάλυση του συνόλου των αποτελεσμάτων πολλών μελετών, προκειμένου να συγκροτηθεί και να περιγραφεί η γενική εικόνα που εμφανίζουν οι συγκεκριμένες μελέτες. Εδώ έχουμε την ερμηνεία αποτελεσμάτων, την επεξήγηση του νοήματος των αποτελεσμάτων σε σχέση με το ερευνητικό ερώτημα, τις πιθανές επιρροές καθώς και τη σύνταξη έκθεσης και δημοσίευσης μιας σαφούς, συνοπτικής και επιστημονικά τεκμηριωμένης έκθεσης που είναι απαραίτητο να περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που είναι αναγκαίες στους άλλους ερευνητές για την κατανόηση αλλά και την εξέλιξη της έρευνας.
- Η Δημοσκόπηση που περιγράφει μια δεδομένη κατάσταση πραγμάτων με τη χρήση της τεχνικής της συνέντευξης.

Η ποιοτική προσέγγιση αναγνωρίζει υποκειμενικές εκτιμήσεις στάσεων, απόψεων και συμπεριφοράς ατόμων. Να τονίσουμε εδώ ότι η έρευνα σε μια τέτοια περίπτωση έχει άμεση σχέση με τις γνώσεις και τις απόψεις του ερευνητή. Οι συνεντεύξεις ομάδων, οι μέθοδοι προβολής και οι συνεντεύξεις σε βάθος είναι μερικές από τις τεχνικές της ποιοτικής προσέγγισης. Η ποιοτική έρευνα είναι μια ερμηνευτική προσέγγιση που διερευνά ανθρώπους στο φυσικό τους περιβάλλον και μελετούν προσεκτικά τα συναισθήματα και αναλύουν τον λόγο των υποκειμένων. Αντί να θεωρούν τις πράξεις των υποκειμένων ως μια παραπλανητική και υποκειμενική περιγραφή της πραγματικότητας, ανακαλύπτουν και εξερευνούν τα νοήματα που παράγονται από την αναπαράσταση της πραγματικότητας στην οποία βασίζεται. Σε αντίθεση με τις ποσοτικές προσεγγίσεις που είναι πειραματικές και απαιτούν από τον ερευνητή να παραμείνει ουδέτερος, έτσι ώστε να μην επηρεάζει τα άτομα που μελετά, μια ποιοτική μέθοδος ευνοεί τη φιλική σχέση μεταξύ συμμετέχοντος στην έρευνα και ερευνητή (Christensen, L, 2007). Οι κύριες ερευνητικές προσεγγίσεις που χρησιμοποιούνται στη διεξαγωγή ποιοτικής έρευνας είναι :

- Η φαινομενολογία, η οποία αναφέρεται στη μελέτη ενός φαινομένου. Αυτή η ερευνητική οπτική προσπαθεί να περιγράψει, να μεταφέρει και να κατανοήσει τις εμπειρίες ενός ατόμου σχετικά με ένα φαινόμενο.
- Η βιοματική έρευνα που επικεντρώνεται στην εξέταση των βιωμάτων και των συναισθημάτων των ανθρώπων σε συγκεκριμένες καταστάσεις. Συχνά χρησιμοποιεί προσωπικές αφηγήσεις και αυτοβιογραφίες.
- Η έρευνα δράσης που συνδυάζει την έρευνα με τη δράση, στοχεύοντας στην επίλυση προβλημάτων και τη βελτίωση καταστάσεων μέσα από συνεργασία με τους ενδιαφερόμενους.
- Η αναλυτική έρευνα που χρησιμοποιείται για την εξέταση κειμένων, είτε πρόκειται για γραπτά κείμενα είτε για προφορική γλώσσα, με σκοπό την ανακάλυψη και κατανόηση των σημασιών.
- Η μελέτη περίπτωσης που περιλαμβάνει την περιγραφή και ανάλυση ενός ατόμου, οργανισμού ή γεγονότος. Υλοποιείται είτε για να συνεισφέρει στην

περιγραφή ενός συγκεκριμένου ατόμου οργανισμού ή γεγονότος, είτε για να παρέχει μια αρτιότερη κατανόηση κάποιου γεγονότος.

Η συγκέντρωση των δεδομένων που θα χρησιμοποιήσουμε στην έρευνα μπορεί να γίνει είτε με ποιοτικές είτε με ποσοτικές προσεγγίσεις έρευνας. Σημαντικό ρόλο έχει το βασικό ερευνητικό ερώτημα και αυτό είναι που θα καθορίσει τη μέθοδο που θα επιλεγεί ως η πλέον κατάλληλη. Τα πρωτογενή και δευτερογενή δεδομένα που άπτονται του ενδιαφέροντος των ερευνητών διακρίνονται σε τρεις γενικές κατηγορίες αλλά και σε περισσότερες υποκατηγορίες. Η πρώτη γενική κατηγορία, οι εξαρτημένες μεταβλητές, συγκεντρώνει τα χαρακτηριστικά που ενδιαφέρουν τον ερευνητή να κατανοήσει αλλά και να επηρεάσει. Η δεύτερη γενική κατηγορία, οι ανεξάρτητες μεταβλητές, περιλαμβάνει εκείνα τα χαρακτηριστικά που δεν μπορούν να επηρεαστούν, αλλά επηρεάζουν σημαντικά την έρευνα ή εξηγούν κάποια αποτελέσματα. Εδώ εντάσσονται τα δημογραφικά δεδομένα όπως το φύλο, η ηλικία, η εκπαίδευση, το επάγγελμα, οι οποίες είναι ανεξάρτητες μεταβλητές και εμφανίζονται στις περισσότερες έρευνες. Σημαντικά στοιχεία αυτής της κατηγορίας είναι τα κοινωνικο-οικονομικά και τα ψυχογραφικά χαρακτηριστικά, όπως και ο τρόπος ζωής ή οι συνήθειες. Η τρίτη γενική κατηγορία, οι ενδιάμεσες μεταβλητές, περιλαμβάνει χαρακτηριστικά που επηρεάζουν αλλά και επηρεάζονται. Σημαντικά γνωρίσματα αυτής της κατηγορίας είναι οι στάσεις, οι προθέσεις, τα κίνητρα και οι αντιλήψεις. Μερικά από αυτά, σε σχέση με το ερευνητικό πλάνο και τα ερωτήματα που διερευνώνται, μπορεί να έχουν θέση ανεξάρτητης ή εξαρτημένης μεταβλητής. Η ποιοτική έρευνα χρησιμοποιείται συνήθως στο περιθώριο μιας περιγραφικής έρευνας καθώς δεν είναι κατάλληλη για έλεγχο σχέσης αιτίου-αιτιατού. Πολλές φορές όμως μπορεί να βοηθήσει στην ερμηνεία των αποτελεσμάτων της ποσοτικής έρευνας ή στην ορθότερη κατανόηση αυτών (*Ψιλούτσικου, Μ. (2023)*).

4.4 Συλλογή-παραγωγή ποιοτικών ερευνητικών δεδομένων, ποιοτική συνέντευξη

Το σημαντικότερο χαρακτηριστικό μιας ποιοτικής έρευνας είναι ότι δίνει τη δυνατότητα στον ερευνητή και στους συμμετέχοντες σε αυτήν, τον χρόνο που είναι απαραίτητος για να διερευνήσουν πολλές και διαφορετικές πτυχές του θέματος που ερευνάται και να δώσουν την προσοχή που χρειάζεται η κάθε μία. Αυτό δεν σημαίνει ότι στην ποιοτική έρευνα ξεκινά κανείς από τη ανάλυση των δεδομένων

γενικά και αόριστα, έχοντας απλώς μια απροσδιόριστη ιδέα. Χρειάζεται και εδώ προσδιορισμός συγκεκριμένου ερευνητικού θέματος, πλήρης βιβλιογραφική επισκόπηση και ορισμός των κύριων εννοιών, διατύπωση βοηθητικών ερωτημάτων και υποθέσεων, συγκεκριμένο ερευνητικό σχεδιασμό ως προς τον πλήθος των συμμετεχόντων στην έρευνα, και τη συγκεκριμένη μέθοδο συλλογής δεδομένων.

Σίγουρα στην ποιοτική έρευνα ο ερευνητής αφήνει μεγαλύτερα περιθώρια ευελιξίας στους συμμετέχοντες στην έρευνα, αλλά ο ίδιος γνωρίζει πολύ καλά την έκταση συλλογής δεδομένων που πρέπει να καλύψει. Δεν είναι όλα αόριστα και ο ερευνητής έχοντας τον γενικό έλεγχο και σχεδιασμό, δεν αφήνει την έρευνα να ξεφύγει από τα καθοριζόμενα όρια. Το σίγουρο είναι ότι την αφήνει να κινείται ελεύθερα μέσα σε αυτά, προς όποια κατεύθυνση επιλέξουν οι συμμετέχοντες, αλλά όχι έξω από τα όρια αυτά. Η συνέντευξη σε βάθος έχει μονόδρομο χαρακτήρα. Ο ερευνητής έχει συγκεκριμένη ατζέντα, η οποία ακολουθείται κατά τη διάρκεια της συνέντευξης. Ο χρόνος της συνέντευξης είναι περιορισμένος, άρα πολύτιμος και δεν είναι δυνατόν να αναλωθεί σε πληροφορίες που θα θέσουν σε αχρηστία το ερευνητικό θέμα (Ψιλούτσικου, Μ. (2023).

Ο όρος «ποιοτική συνέντευξη» αναφέρεται στις σε βάθος συνεντεύξεις και προσδιορίζει την πιο γνωστή μέθοδο συλλογής ποιοτικών ερευνητικών δεδομένων σε σχέση με μια έρευνα. Η απόφαση όμως για τη χρήση της ποιοτικής συνέντευξης σε μία έρευνα προϋποθέτει άριστη προετοιμασία, σχεδιασμό αλλά και δημιουργική εργασία. Ο σχεδιασμός της ποιοτικής συνέντευξης αυστηρά πρέπει να βασίζεται σε συγκεκριμένες επιστημονικές αρχές και οπωσδήποτε να συνδέεται με τα κύρια ερευνητικά ερωτήματα της έρευνας (Ίσαρη, Φ & Πουρκός, Μ, 2015).

Η χρήση της ποιοτικής συνέντευξης βασίζεται στη επιστημολογική θέση η οποία δέχεται ότι η γνώση πάνω σε ένα ερώτημα μπορεί να παραχθεί μόνο εάν ο ερευνητής δημιουργήσει μια διαδραστική σχέση με τους συνεντευξιαζόμενους, τους ακούσει και τους δώσει την δυνατότητα να αναλύσουν την άποψή τους χωρίς περισπασμούς και επιρροές. Ταυτόχρονα, οι περιορισμοί στην ποιοτική συνέντευξη αφορούν το γεγονός ότι οι ερευνητές μπορούν να πληροφορηθούν μόνο τις αντιλήψεις, ερμηνείες που οι συμμετέχοντες αποφασίζουν να αποκαλύψουν στο πλαίσιο μιας ποιοτικής συνέντευξης (Ίσαρη, Φ & Πουρκός, Μ, 2015).

Η μέθοδος της ποιοτικής συνέντευξης ή συνέντευξης σε βάθος εμφανίζει σημαντικά πλεονεκτήματα αλλά και μειονεκτήματα. Η γνώση αυτών μας οδηγεί στην ορθή χρήση της μεθόδου και στην εγκατάλειψη αυτής στις περιπτώσεις που δεν ενδείκνυται και πρέπει να αποφεύγεται. Τα σημαντικότερα πλεονεκτήματα της συνέντευξης ως μέθοδος συλλογής ποιοτικών δεδομένων είναι (Ιωσηφίδης,Θ, 2023) :

- Η συνέντευξη δίνει τη δυνατότητα στον ερευνητή να συγκεντρώσει δεδομένα σε βάθος, ιδιαίτερα όταν πρόκειται να εξεταστούν πολύπλοκες συμπεριφορές, στάσεις, αξίες και αντιλήψεις.
- Η συνέντευξη βασίζεται στην αμεσότητα της σχέσης μεταξύ του ερευνητή και του ερωτώμενου και πολλές φορές οδηγεί στην διερεύνηση θεμάτων, μη προκαθορισμένα από πριν, με συνέπεια τη μεταβολή ή την τροποποίηση του αρχικού ερευνητικού πλαισίου.
- Η συνέντευξη σε βάθος, ειδικά όταν συνοδεύεται από την αξιοποίηση δεδομένων από άλλες ποικίλες πηγές, μπορεί να οδηγήσει στην ανίχνευση της σχέσης μεταξύ των κοινωνικών υποκειμένων με ευρύτερες κοινωνικές και πολιτισμικές δομές.
- Η συνέντευξη σε βάθος, μπορεί να συμβάλλει δυναμικά στην ουσιαστική διερεύνηση των άμεσων, έμμεσων και ευρύτερων κοινωνικών σχέσεων τις οποίες δημιουργούν και εντάσσονται τα κοινωνικά υποκείμενα, με σκοπό την αμεσότερη ερμηνεία των κοινωνικών φαινομένων και διαδικασιών.

Τα βασικότερα μειονεκτήματα είναι (Ιωσηφίδης, 2023) :

- Η συνέντευξη είναι χρονοβόρα μέθοδος όχι μόνο ως προς την υλοποίηση της αλλά και ως προς την φάση του σχεδιασμού και της απόκτησης πρόσβασης στους ερωτώμενους .
- Η μέθοδος προϋποθέτει επικοινωνιακά προσόντα από την πλευρά του ερευνητή, ευαισθησία , πραγματικό ενδιαφέρον και ευελιξία. Η προϋπόθεση αυτή είναι σχετικά εύκολο να μετατραπεί σε σοβαρό μειονέκτημα αν κάποια ή μπορεί και όλα από τα ανωτέρω στοιχεία δεν υφίστανται ή δεν γίνονται προσπάθειες να δημιουργηθούν με επαρκή τρόπο.

- Πολλές φορές ένα μέρος των δεδομένων που προκύπτουν από τις συνεντεύξεις δεν γίνεται αντικείμενο μελέτης, ανάλυσης και αξιοποίησης από τους ερευνητές.
- Σε πολλές περιπτώσεις το υποκειμενικό στοιχείο είναι εμφανές και κυριαρχεί στην συνέντευξη. Αυτό δημιουργεί προβλήματα στην αξιοπιστία των αποτελεσμάτων, που είναι δυνατόν να ξεπεραστούν με την αξιοποίηση πολλαπλών πηγών δεδομένων.

4.5 Τύποι συνέντευξης

Σε σχέση με το πώς δομείται μια συνέντευξη από τον ερευνητή ξεχωρίζουμε τρία είδη: την δομημένη συνέντευξη, την ημιδομημένη συνέντευξη και την μη δομημένη συνέντευξη. Η δομημένη συνέντευξη στηρίζεται σε ένα καθορισμένο σύνολο ερωτήσεων τόσο ως προς το περιεχόμενό τους αλλά και τη σειρά με την οποία περιλαμβάνονται οι ερωτήσεις και το σημαντικό είναι ότι δεν προσφέρεται για την ανάδειξη νέων θεμάτων ή ερωτημάτων (Ίσαρη, Φ & Πουρκός, Μ, 2015). Η ημιδομημένη συνέντευξη περιλαμβάνει και αυτή ένα σύνολο προκαθορισμένων ερωτήσεων (<http://hdl.handle.net/>), αλλά εδώ έχουμε μεγαλύτερη ευελιξία και δυνατότητα αλλαγής της σειράς των ερωτήσεων με ταυτόχρονη, εάν αυτό είναι αναγκαίο, αλλαγή των ερωτήσεων, σε συνάρτηση με την δυνατότητα που έχουμε για την πρόσθεση ή την αφαίρεση ερωτήσεων και ερευνητικών ζητημάτων. Η μη δομημένη συνέντευξη είναι ελεύθερη και δεν συμπεριλαμβάνει προαποφασισμένες ερωτήσεις αλλά βασίζεται στην διάδραση ανάμεσα στον ερευνητή-μελετητή και στον συνεντευξιζόμενο. Το σημαντικότερο πλεονέκτημα της συγκεκριμένης προσέγγισης είναι η δυνατότητα ανάδειξης νέων δεδομένων προς διερεύνηση, τα οποία δεν υπήρχαν στο αρχικό πλάνο του ερευνητή. Στην ποιοτική έρευνα χρησιμοποιούνται κυρίως η ημιδομημένη και η μη δομημένη συνέντευξη καθώς μας δίνουν τη δυνατότητα έρευνας σε βάθος ή την ευελιξία για την ανάδειξη νέων θεμάτων που δεν υπήρχαν στην ατζέντα της συνέντευξης (Ιωσηφίδης, 2023).

4.6 Ο σχεδιασμός και η διεξαγωγή ποιοτικών συνεντεύξεων

Η ποιοτική έρευνα απαιτεί μεγάλο βαθμό ελευθερίας και ευελιξίας. Είναι σημαντικό χαρακτηριστικό της και το μέγιστο πλεονέκτημά της (Ψιλούτσικου, Μ. (2023)). Ο σχεδιασμός και υλοποίηση μιας ποιοτικής συνέντευξης αποτελεί ένα επίπονο και

απαιτητικό πόνημα που απαιτεί προσεκτική προετοιμασία από την πλευρά του ερευνητή. Ένας σημαντικός παράγοντας σε μια ποιοτική συνέντευξη είναι ο σχεδιασμός και η λογική διατύπωση των ερωτήσεων πριν τη διεξαγωγή της. Ο ερευνητής-συνεντευκτής πρέπει να είναι ευέλικτος κατά τη διάρκεια της συνέντευξης όσον αφορά τη σειρά ή την προσθαφαίρεση των ερωτήσεων, πάντα μέσα στο πλαίσιο του αρχικού ερευνητικού ερωτήματος αλλά λαμβάνοντας υπόψη και την αλληλεπίδραση με τους συνεντευξιαζόμενους (Ίσαρη, Φ & Πουρκός, Μ, 2015).

Ο σχεδιασμός και η διατύπωση ερωτήσεων είναι αναμφίβολα το σημαντικότερο στοιχείο για την επιτυχία ερευνητικών ενεργειών που βασίζονται σε δομημένες ή μη συνεντεύξεις (Αζαρία, Α, 2012). Οι σημαντικότερες ερωτήσεις σε μια συνέντευξη σε βάθος, προϋποθέτουν ένα σχεδιασμό και αποβλέπουν στη δημιουργία εκείνων των δεδομένων που θα αποτελέσουν τη βάση των βασικών ερευνητικών ερωτημάτων (Αζαρία, Α, 2012). Όπως έχουμε αναφέρει παραπάνω, η διαδικασία διεξαγωγής της συνέντευξης σε βάθος είναι ρευστή και αλλάζει εύκολα ερευνητική κατεύθυνση. Λειτουργεί όχι σε επίπεδα αλλά κυκλικά, έτσι ώστε εάν κατά τη διάρκεια τη ερευνητικής διεργασίας προκύψουν ζητήματα που τροποποιούν τις αρχικές ερευνητικές ερωτήσεις ή προσθέτουν νέες που αφορούν το ερευνητικό θέμα (Αζαρία, Α, 2012), να υπάρχει η δυνατότητα, μετασχηματισμού του αρχικού οδηγού της συνέντευξης και την προσαρμογή του στα νέα δεδομένα (Ιωσηφίδης,Θ, 2023).

Στην ποιοτική συνέντευξη σε βάθος χρησιμοποιούνται πολλών τύπων ερωτήσεων, όπως οι κλειστές, ανοικτές, μικτές, περιγραφικές, ερωτήσεις γνώσεων, δομικές, υποθετικές, εισαγωγικές και συμπερασματικές ερωτήσεις, που εστιάζονται ανάλογα τα θέματα που πραγματεύεται η ερευνητική μελέτη (Κίσσας 2016). Οι ανοικτές ερωτήσεις, οι οποίες θα χρησιμοποιηθούν και στην παρούσα έρευνα, αφήνουν τον ερωτώμενο ελεύθερο να αναπτύξει την απάντησή του, μέσα στο αρχικό ερευνητικό θέμα, χωρίς προκαθορισμένα όρια (Αζαρία, Α, 2012). Το είδος αυτών των ερωτήσεων χρησιμοποιείται κυρίως στις μη δομημένες και στις ημιδομημένες ποιοτικές συνεντεύξεις σε βάθος (Ιωσηφίδης, 2023). Εδώ, να τονίσουμε ότι η διατύπωση των ανοικτών ερωτήσεων είναι έτσι δομημένη που να μας δίνει όσο το δυνατόν πιο λεπτομερείς και εκτενείς απαντήσεις από την πλευρά των συμμετεχόντων στην ερευνητική μελέτη, με απώτερο σκοπό να προκύψουν ποιοτικά δεδομένα που θα βοηθήσουν τον ερευνητή να προχωρήσει σε βάθος την έρευνά του.

4.7 Διενέργεια έρευνας

Στην διπλωματική εργασία μου θα χρησιμοποιηθεί η ημιδομημένη ποιοτική συνέντευξη σε βάθος, με τη χρήση ανοικτών ερωτήσεων, πάντα όμως με βασικό στόχο την διερεύνηση του βαθμού ετοιμότητας του Ελληνικού Δημοσίου, να εφαρμόσει τα νέα λογιστικά πρότυπα που προβλέπει το Π.Δ. 54/2018, με δεδομένη την μελλοντική καθολική εφαρμογή του από 1-1-2025.

Θα γίνει προσπάθεια για όσο το δυνατό μεγαλύτερο αριθμό συμμετεχόντων από στελέχη που υπηρετούν στις οικονομικές υπηρεσίες του συνόλου των δημοσίων οντοτήτων, που υποχρεωτικά θα εφαρμόσουν από 1-1-2025 τα νέα λογιστικά πρότυπα του δημοσίου (ΔΛΠΔΤ). Στη διάρκεια των συνεντεύξεων θα γίνει προσπάθεια να ενθαρρυνθούν οι συνεντευζιαζόμενοι να απαντήσουν όσο το δυνατόν πληρέστερα και ταυτόχρονα να ανιχνευθούν δεδομένα που δεν υπάγονται στα βασικά ερευνητικά ερωτήματα, που όπως αναφέρονται και ανωτέρω στο 2^ο κεφάλαιο θα είναι η διερεύνηση εάν :

- Έχουν στελεχωθεί οι οικονομικές υπηρεσίες των φορέων με καταρτισμένο και εξειδικευμένο προσωπικό.
- Έχουν γίνει οι κατάλληλες ενέργειες για την εκπαίδευση του εμπλεκόμενου στη λογιστική μεταρρύθμιση προσωπικού.
- Έχουν γίνει οι απαραίτητες προσλήψεις που είναι απαραίτητες για την εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ.
- Θα έχει υλοποιηθεί η δημιουργία και εγκατάσταση του νέου Ολοκληρωμένου Πληροφοριακού Συστήματος Δημοσιονομικής Διαχείρισης (GOV-ERP) που θα εξυπηρετεί την υλοποίηση και λειτουργία Πληροφοριακού συστήματος διαχείρισης των οικονομικών πόρων όλων των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης.
- Υπάρχει επαρκής ενημέρωση των εμπλεκόμενων υπαλλήλων για τις επερχόμενες αλλαγές.
- Έχουν γίνει οι απαραίτητες ενέργειες από τις διοικήσεις των φορέων του δημοσίου για την υλοποίηση των ανωτέρω προϋποθέσεων.

- Θα είναι δυνατή από 1-1-2025 η εφαρμογή του συνόλου των ΔΛΠΔΤ, που προβλέπει το Π.Δ. 54/2018 ή θα χρειαστεί νέα παράταση ή σταδιακή εφαρμογή του σε βάθος χρόνου.

Κεφάλαιο 5^ο Ανάλυση των δεδομένων της έρευνας

Στην προσπάθεια να απαντηθούν τα ερωτήματα που τέθηκαν στο προηγούμενο κεφάλαιο πραγματοποιήθηκαν έξι (6) συνεντεύξεις με στελέχη των οικονομικών υπηρεσιών διαφορετικών φορέων και οργανισμών, με σκοπό να υπάρξει μια ευρύτερη προσέγγιση του επιστημονικού ζητήματος που πραγματεύεται η παρούσα εργασία. Οι ερωτήσεις σε όλες τις συνεντεύξεις ήταν ίδιες, ώστε να είναι δυνατή η αντικειμενική και αναλυτική ερμηνεία των αποτελεσμάτων.

Ο πρώτος συνεντευζιαζόμενος, οικονομικός δ/ντης σε υπουργείο που ανήκει στις οντότητες της Κεντρικής διοίκησης και εφαρμόζει τις διατάξεις του Π.Δ. 54/2018 από 1-1-2019, με εξαίρεση αυτές που αναφέρονται στο άρθρο 15 του Π.Δ. και προβλέπονται να εφαρμοστούν πλήρως από 1-1-2025 (από 1-1-2023 που ήταν ο αρχικός στόχος), ανέφερε ότι λίγες ενέργειες έχουν πραγματοποιηθεί για την επίτευξη της πλήρους εφαρμογής όλων των διατάξεων του Π.Δ. 54/2018. Μέσα από τη συζήτηση πάνω στα ερευνητικά ερωτήματα, μας τόνισε ότι υπάρχει ένα μικρό ποσοστό του προσωπικού που είναι εξειδικευμένο και καταρτισμένο πάνω στα νέα λογιστικά πρότυπα, ταυτόχρονα στο οικονομικό τμήμα υπάρχει ελάχιστος αριθμός υπαλλήλων με πανεπιστημιακή εκπαίδευση και το σύνολο των υπαλλήλων που υπηρετεί στο τμήμα είναι με δευτεροβάθμια εκπαίδευση. Στην συνέχεια αναφέρθηκε στην έλλειψη των κατάλληλων ενεργειών για την εκπαίδευση του εμπλεκόμενου προσωπικού αλλά και στην άρνηση του προσωπικού, εκτός ελαχίστων περιπτώσεων, να επιμορφωθεί για να ανταποκριθεί στις νέες απαιτήσεις των Λογιστικών Προτύπων του Δημοσίου, ενώ δεν υπάρχει καμία ενημέρωση προς τους εμπλεκόμενους υπαλλήλους για τις επερχόμενες αλλαγές. Στην ερώτηση εάν έχουν γίνει ή προβλέπεται να γίνουν προσλήψεις που είναι απαραίτητες για την εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ, η απάντηση ήταν αρνητική και οι εισροές σε νέο προσωπικό θα προέκυπταν μόνο από την διαδικασία της κινητικότητας που θα εφαρμόζονταν για όλο τον Δημόσιο Τομέα. Στην καίρια ερώτηση εάν θα έχει υλοποιηθεί η εγκατάσταση του νέου Ολοκληρωμένου Πληροφοριακού Συστήματος Δημοσιονομικής Διαχείρισης (GOV-ERP) και η σύνδεση και ενσωμάτωση των υπαρχόντων πληροφορικών συστημάτων δήλωσε την αδυναμία του να μας απαντήσει καθώς δεν είχε εικόνα και πληροφορίες για το χρονοδιάγραμμα εφαρμογής του GOV-ERP σε όλο τον Δημόσιο τομέα. Τελειώνοντας την συνάντησή μας, μας ανέφερε ότι μία νέα παράταση της

εφαρμογής του συνόλου των ΔΛΠΔΤ που προβλέπει το Π.Δ. 54/2018 είναι αναγκαία καθώς όπως τονίστηκε στην αρχή της συνέντευξης ελάχιστες προϋποθέσεις έχουν υλοποιηθεί, παρόλο το μικρό χρονικό διάστημα που υπολείπεται για την πλήρη εφαρμογή Νέων Λογιστικών Προτύπων.

Ο δεύτερος συνεντευξιαζόμενος, προϊστάμενος του οικονομικού τμήματος υπουργείου που ανήκει και αυτό στις οντότητες της Κεντρικής διοίκησης, μας διευκρίνισε ότι στην οικονομική υπηρεσία του υπουργείου εφαρμόζεται από 1-1-2019 η οικονομική ταξινόμηση των λογαριασμών, ήτοι εφαρμόζεται ήδη το άρθρο 4 του Π.Δ. 54/2018. Ήδη το υπάρχον προσωπικό είναι καταρτισμένο και έχει αρκετές γνώσεις πάνω στα λογιστικά πρότυπα που πρόκειται να εφαρμοστούν. Ειδικές προσλήψεις με εξειδικευμένο προσωπικό δεν προβλέπεται να γίνουν αλλά υπάρχει η πρόβλεψη τοποθέτησης στο οικονομικό τμήμα του Υπουργείου μεγάλου αριθμού υπαλλήλων από τις συνολικές προσλήψεις για όλα τα τμήματα του Υπουργείου. Είναι άγνωστο εάν οι υπάλληλοι που θα τοποθετηθούν στο οικονομικό τμήμα έχουν λογιστικές γνώσεις ή εμπειρία πάνω σε λογιστικά δεδομένα. Τονίστηκε ότι μέσα στο πλαίσιο της εκπαίδευσης και επιμόρφωσης που εφαρμόζεται στο οικονομικό τμήμα του Υπουργείου οι τοποθετημένοι στο οικονομικό τμήμα θα εκπαιδευτούν και θα αποκτήσουν εκείνες τις βάσεις για να μπορέσουν να εφαρμόσουν στην εργασία τους τα νέα λογιστικά πρότυπα. Η διεύθυνση του τμήματος ενθαρρύνει συνεχώς την εκπαίδευση και επιμόρφωση των υπαλλήλων και αρκετοί εξ' αυτών δηλώνει συμμετοχή και ενδιαφέρον για την εκπαίδευση σε οικονομικά θέματα που πραγματοποιείται αποκλειστικά από το ΕΚΔΔΑ (Εθνικό Κέντρο Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης). Είναι ενθαρρυντικό, όπως μας τόνισε ο συνεντευξιαζόμενος, ότι υπάρχει μεγάλη προθυμία από το προσωπικό για επιμόρφωση πάνω σε θέματα που άπτονται της εφαρμογής των νέων λογιστικών προτύπων αλλά και γενικότερα λογιστικών θεμάτων. Δυστυχώς δεν υπάρχει, μέχρι τη στιγμή της συνέντευξης, επαρκής ενημέρωση για το χρονοδιάγραμμα εφαρμογής του Π.Δ. 54/2018 και αναμένουν από το ΓΛΚ οδηγίες και εγκυκλίους που φυσιολογικά θα εκδοθούν προς το τέλος του έτους 2024. Όσο αφορά το εάν θα υπάρξει ολοκλήρωση και εφαρμογή του GOV-ERP από 1-1-2025 τονίστηκε ότι έχουν δημιουργηθεί υποομάδες εργασίας για αυτό τον σκοπό σε κάθε υπουργείο και είναι δεδομένο ότι δεν θα είναι ολοκληρωμένο το έργο για συνολική εφαρμογή στις

1-1-2025, αλλά θα ολοκληρώνονται τμήματα του νέου Ολοκληρωμένου Πληροφοριακού Συστήματος Δημοσιονομικής Διαχείρισης (GOV-ERP) και θα εφαρμόζονται μέσα στο έτος 2025, με προοπτική συνολικής εφαρμογής και ολοκλήρωσης μέχρι τις 30-6-2026. Τελειώνοντας την συνάντησή μας και με τον δεύτερο συνεντευξιαζόμενο και στην ερώτησή μας εάν θα είναι δυνατή από 1-1-2025 η εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ ή θα χρειαστεί μία νέα παράταση μας ανέφερε ότι δεν είναι σε θέση να το γνωρίζει καθώς εξαρτάται από τον βαθμό ετοιμότητας του Δημοσίου Τομέα αλλά και από τις υπηρεσιακές οδηγίες που θα δοθούν. Ολοκληρωμένη εικόνα θα υπάρξει προς το τέλος του έτους 2024.

Η τρίτη συνέντευξη δόθηκε από τον οικονομικό διευθυντή μεγάλου Δήμου της Αττικής, ο οποίος μας ανέφερε ότι οι οικονομικές υπηρεσίες του Δήμου είναι υποστελεχωμένες και δεν υπάρχει επαρκές καταρτισμένο και εξειδικευμένο προσωπικό με λογιστικές βάσεις. Οι υπηρετούντες υπάλληλοι με οικονομική κατάρτιση δεν είναι αρκετοί για την αντιμετώπιση των υπαρχόντων συσσωρευμένων αναγκών, πόσο μάλλον για την αντιμετώπιση των μελλοντικών αλλαγών που θα επιφέρει η εφαρμογή των νέων λογιστικών προτύπων. Αντίθετα δεν έχει γίνει καμία ενέργεια για μελλοντικές προσλήψεις στο οικονομικό τμήμα του Δήμου, ενώ το πρόβλημα της υποστελέχωσης του τμήματος θα μεγιστοποιηθεί από τις μαζικές αποχωρήσεις υπαλλήλων, λόγω συνταξιοδότησης, από το οικονομικό τμήμα. Παρόλο που από τους ήδη υπηρετούντες υπαλλήλους υπάρχει διάθεση και προθυμία για ενημέρωση και εκπαίδευση, καμία εκπαίδευση δεν έχει πραγματοποιηθεί με θέμα την επικείμενη λογιστική μεταρρύθμιση στον Δημόσιο Τομέα. Όσο αφορά την υλοποίηση και ολοκλήρωση του GOV-ERP δεν υπάρχει κάποια ενημέρωση, αλλά σε κάθε περίπτωση ο δήμος θα συνεχίσει να χρησιμοποιεί το υπάρχον πληροφοριακό σύστημα, το οποίο θα προσαρμοστεί στην κωδικοποίηση των λογαριασμών του νέων λογιστικών προτύπων του Δημοσίου. Ταυτόχρονα γίνεται προσπάθεια από την δ/ση της οικονομικής υπηρεσίας για ενημέρωση του προσωπικού των οικονομικών υπηρεσιών, η οποία όμως δεν είναι αρκετή και παράλληλα αυτές οι ενέργειες δυστυχώς παραμένουν ανολοκλήρωτες. Πάντα με αναφορά τα ανωτέρω δεδομένα, ο τρίτος συνομιλητής, μας τόνισε ότι σύμφωνα με τις υπάρχουσες συνθήκες ορατή είναι μια ακόμη παράταση εφαρμογής του Π.Δ.54/2018 παρά η δυνατότητα εφαρμογή του από 1-1-2025.

Έγινε προσπάθεια να αντληθούν στοιχεία όχι μόνο από υπηρεσίες της Αττικής αλλά και από δημόσιες οντότητες με έδρα την επαρχία της χώρας. Έτσι η τέταρτη συνέντευξη πραγματοποιήθηκε με τον οικονομικό διευθυντή μικρού επαρχιακού δήμου της Πελοποννήσου με πληθυσμό περίπου 10.000 κατοίκους. Ο ερωτηθείς οικονομικός διευθυντής μας τόνισε ότι δεν έχουν γίνει προσλήψεις με καταρτισμένο προσωπικό για το νέο λογιστικό πλαίσιο του δημοσίου. Συνεπώς η εφαρμογή του θα γίνει από το υπάρχον προσωπικό, το οποίο όμως χρειάζεται να εκπαιδευτεί. Οι υπάρχοντες εξοικειωμένοι με τη γενική λογιστική υπάλληλοι, προφανώς θα κατανοήσουν και θα λειτουργήσουν πολύ πιο εύκολα το νέο λογιστικό πλαίσιο που προβλέπει το Π.Δ. 54/2018. Σημαντικό ρόλο βέβαια, θα έχει και η τροποποίηση των μηχανογραφικών εφαρμογών. Όσο αφορά την εκπαίδευση του εμπλεκόμενου προσωπικού μας απάντησε ότι δεν έχουν γίνει κάποιες ενέργειες. Εκτός από κάποια σεμινάρια που περιστασιακά υλοποιούνται, δεν γνωρίζει να έχει γίνει κάτι περισσότερο μαζικό και οργανωμένο προς την κατεύθυνση της εκπαίδευσης του προσωπικού. Εκτίμησή του είναι (δεδομένου του ότι όλα είναι θέμα προτεραιότητας), ότι πρέπει να αναληφθεί μια συνολική πρωτοβουλία εκ μέρους του αρμόδιου Υπουργείου και όχι περιστασιακές ενέργειες, όπως η παρακολούθηση σεμιναρίων λίγων ωρών περιστασιακά από όσους το ζητούν. Ταυτόχρονα μας τόνισε ότι υπάρχει προθυμία και διάθεση από το υπάρχον προσωπικό για να εκπαιδευτεί και να ενημερωθεί για τα νέα λογιστικά πρότυπα. Πρόσθεσε εδώ, ότι προφανώς θα βοηθούσε και η ύπαρξη εντύπων σημειώσεων με αντιστοιχίες στην κωδικοποίηση των λογαριασμών και γενικότερα οδηγίες για το νέο λογιστικό πλαίσιο, δεδομένου του γεγονότος ότι η χρήση του θα γίνεται από τους υπαλλήλους των Οικονομικών Υπηρεσιών. Δυστυχώς δεν έχουν προγραμματιστεί προσλήψεις για τις Οικονομικές Υπηρεσίες. Προφανώς περισσότερο με την μετάβαση στα ΔΛΠΔΤ θα ασχοληθούν οι υπάρχοντες υπάλληλοι των Οικονομικών Υπηρεσιών. Δεν γνωρίζει αν θα έχει υλοποιηθεί η εγκατάσταση του νέου Ολοκληρωμένου Πληροφοριακού Συστήματος Δημοσιονομικής Διαχείρισης (GOV-ERP) μέχρι το τέλος του 2024, έτσι ώστε να λειτουργήσει από 1-1-2025 και να συνενώσει τα επιμέρους λογιστικά προγράμματα οικονομικής διαχείρισης. Σημαντικό βήμα προς αυτή την κατεύθυνση αποτελεί και η έγκαιρη ενημέρωση των εταιριών που παρέχουν τα προγράμματα οικονομικής διαχείρισης. Μετά από επικοινωνία με την εταιρεία που συντηρεί το πρόγραμμα οικονομικής διαχείρισης του Δήμου, ο ανωτέρω ενημερώθηκε ότι είναι σε εξέλιξη η

προσαρμογή του στην νέα κωδικοποίηση που προβλέπουν τα νέα λογιστικά πρότυπα και ότι μέχρι το τέλος του έτους 2024 το πρόγραμμα οικονομικής διαχείρισης του Δήμου θα είναι έτοιμο προς χρήση με τα νέα δεδομένα. Ο ερωτηθείς, μας τόνισε και πάλι ότι είναι θέμα προτεραιότητας και γενικότερου συντονισμού. Στην ερώτηση εάν οι εμπλεκόμενοι υπάλληλοι έχουν επαρκή ενημέρωση για τις επερχόμενες αλλαγές πήραμε την απάντηση ότι υπάρχει μικρή σχετικά ενημέρωση και αναμένεται πριν το τέλος του έτους να γίνει εντατικότερη και πιο οργανωμένη. Προς το παρόν δεν έχουν γίνει σημαντικές ενέργειες από τις διοικήσεις των φορέων για την υλοποίηση των προϋποθέσεων της εφαρμογής του νέου λογιστικού πλαισίου καθόσον από 1-1-2024 ξεκίνησε η νέα αυτοδιοικητική περίοδος στους Δήμους και στις Περιφέρειες και δόθηκε προτεραιότητα στην κατάρτιση του Προϋπολογισμού, της μεταφοράς αρμοδιοτήτων Νομικών Προσώπων στους Δήμους και άλλες τρέχουσες υποχρεώσεις των Δήμων και των Περιφερειών. Τελειώνοντας την συνέντευξη και στην ερώτησή μας εάν θα είναι εφικτή η μετάβαση στα ΔΛΠΔΤ από 1-1-2025 ή θα χρειαστεί νέα παράταση εκτιμά ότι είναι εφικτή η μετάβαση, υπό την προϋπόθεση της οργανωμένης και μεθοδικής ενημέρωσης του προσωπικού αλλά και των διοικήσεων των οργανισμών, προφανώς με πρωτοβουλία του αρμόδιου Υπουργείου. Τα ανωτέρω πρέπει να γίνουν έγκαιρα με δεδομένο το μικρό χρονικό διάστημα που υπολείπεται της εφαρμογής των ΔΛΠΔΤ.

Η πέμπτη συνέντευξη πραγματοποιήθηκε με την προϊσταμένη των Οικονομικών Υπηρεσιών Δήμου της Στερεάς Ελλάδας, με πληθυσμό περίπου 13.000 κατοίκων. Στις ερωτήσεις εάν οι οικονομικές υπηρεσίες του Δήμου έχουν στελεχωθεί με καταρτισμένο προσωπικό ή έχουν γίνει οι απαραίτητες ενέργειες για την εκπαίδευση του προσωπικού η απάντηση ήταν αρνητική και μας τόνισε ότι έως και σήμερα δεν έχουν γίνει προσλήψεις, δεν υπάρχει πρόβλεψη για εκπαίδευση του υπάρχοντος προσωπικού στα νέα λογιστικά πρότυπα αλλά και ο Δήμος δεν έχει υλοποιήσει κανένα πρόγραμμα ενημέρωσης των εμπλεκόμενων υπαλλήλων για τις επερχόμενες λογιστικές αλλαγές. Σημαντικές ενέργειες από την διοίκηση του Δήμου για την υλοποίηση των προϋποθέσεων της εφαρμογής του νέου λογιστικού πλαισίου δεν έχουν γίνει και εδώ τονίστηκε ότι από 1-1-2024 ξεκίνησε η νέα αυτοδιοικητική περίοδος στους Δήμους και στις Περιφέρειες και δόθηκε προτεραιότητα στην κατάρτιση του Προϋπολογισμού, της μεταφοράς αρμοδιοτήτων Νομικών Προσώπων

στους Δήμους και τις τρέχουσες υποχρεώσεις των Δήμων και των Περιφερειών. Επισημάνθηκε ότι δεν γνωρίζει αν θα έχει υλοποιηθεί η εγκατάσταση του νέου Ολοκληρωμένου Πληροφοριακού Συστήματος Δημοσιονομικής Διαχείρισης (GOV-ERP) μέχρι το τέλος του 2024, έτσι ώστε να λειτουργήσει από 1-1-2025 και να συνενώσει τα επιμέρους λογιστικά προγράμματα οικονομικής διαχείρισης, ενώ μας τόνισε ότι ελάχιστες πληροφορίες έχει για το Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα Δημοσιονομικής Διαχείρισης (GOV-ERP) και με ποιο τρόπο θα ενσωματώσει το λογιστικό προγράμματα οικονομικής διαχείρισης του Δήμου. Στη σημαντικότερη, κατά την άποψή μου, ερώτηση εάν θα είναι δυνατή από 1-1-2025 η εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ στους φορείς του Δημοσίου και ειδικότερα στις οικονομικές υπηρεσίες του Δήμου που προΐσταται, η απάντηση ήταν αρνητική και το σίγουρο είναι ότι θα χρειαστεί νέα παράταση με σκοπό να γίνει σωστή προετοιμασία για την εφαρμογή των νέων λογιστικών προτύπων και στη συνέχεια θα χρειαστεί σταδιακή εφαρμογή σε βάθος χρόνου, δεδομένου ότι πολλά προβλήματα δεν μπορούν να προβλεφθούν από την έναρξη της εφαρμογής των ΔΛΠΔΤ, επομένως θα προκύπτουν στην πράξη και θα χρειάζονται επίλυση με την εποπτεία της Κυβέρνησης αλλά και την συνεργασία όλων των Δημοσίων φορέων.

Η *έκτη συνέντευξη* υλοποιήθηκε με δύο στελέχη των οικονομικών υπηρεσιών της περιφέρειας της Στερεάς Ελλάδας. Οι απαντήσεις που πήραμε κατά τη διάρκεια της συνέντευξης και αφορούν το προσωπικό των οικονομικών υπηρεσιών είναι ότι όχι μόνο δεν έχει πραγματοποιηθεί στελέχωση των υπηρεσιών από καταρτισμένο και εξειδικευμένο προσωπικό, έστω με μετατάξεις ή με αποσπάσεις από άλλες υπηρεσίες, αλλά δεν έχει γίνει καμία ενέργεια από την Περιφέρεια για προσλήψεις με υπαλλήλους που θα έχουν έστω τη στοιχειώδη λογιστική βάση που είναι απαραίτητη για τη μεταρρύθμιση στο οικονομικό επίπεδο, που προβλέπουν τα ΔΛΠΔΤ. Οι συνεντευξιαζόμενοι τόνισαν ότι δεν έχουν γίνει ενέργειες για την εκπαίδευση του προσωπικού, παρόλο που υπάρχει διάθεση και προθυμία για εκπαίδευση. Ωστόσο, λόγω της υποστελέχωσης των οικονομικών υπηρεσιών, δεν είναι εφικτό να αφιερωθεί χρόνος σε θέματα εκπαίδευσης πάνω στα νέα λογιστικά πρότυπα του δημοσίου. Σε συνάρτηση, με την έλλειψη εργασιακού χρόνου δεν υπάρχει καμία ενημέρωση των υπαλλήλων των οικονομικών υπηρεσιών της Περιφέρειας για τις επερχόμενες λογιστικές αλλαγές. Παράλληλα, δεν έχει γίνει καμία ενέργεια από την πλευρά της

διοίκησης, για την υλοποίηση των προϋποθέσεων που είναι απαραίτητες για την πλήρη εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ. Στην ερώτηση εάν θα έχει υλοποιηθεί και εφαρμοστεί το νέο Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα Δημοσιονομικής Διαχείρισης (GOV-ERP) μέχρι το τέλος του 2024, οι συνεντευξιαζόμενοι απάντησαν ότι δεν είναι αρμόδιοι να απαντήσουν σε αυτό το θέμα. Αρμόδιο είναι το ΥΠΕΣ, από το οποίο δεν έχει ληφθεί κάποια σχετική πληροφορία ή ενέργεια για ενημέρωση της Περιφέρειας. Τελειώνοντας τη συνέντευξη τέθηκε η ερώτηση, εάν βλέπουν δυνατή από 1-1-2025 την εφαρμογή του συνόλου των διατάξεων του Π.Δ 54/2018 και οι δύο συνεντευξιαζόμενοι συμφώνησαν ότι είναι αδύνατη η εφαρμογή με τα σημερινά δεδομένα και σίγουρα θα χρειαστεί νέα παράταση.

Κεφάλαιο 6^ο Συμπεράσματα-Προτάσεις

6.1 Παρουσίαση των συμπερασμάτων της έρευνας

Σε σύντομο χρονικό διάστημα, ήτοι από 1-1-2025, το σύνολο των οντοτήτων του δημοσίου, σύμφωνα με το άρθρο 123 του Ν. 4964/2022 (τροποποίηση άρθρου 15 του ΠΔ 54/2018) είναι υποχρεωμένο στην πλήρη εφαρμογή του νέου Λογιστικού Πλαισίου Γενικής Κυβέρνησης (*www.karagilanis.gr*), δηλαδή στην εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ που καθορίζονται από το ανωτέρω Π.Δ.

Η 1^η Ιανουαρίου 2025 σηματοδοτεί την έναρξη εφαρμογής του νέου λογιστικού πλαισίου στο Δημόσιο τομέα και ταυτόχρονα μία σημαντική μεταρρύθμιση στα οικονομικά πλαίσια της Γενικής Κυβέρνησης. Η εφαρμογή των νέων Λογιστικών Προτύπων στο δημόσιο τομέα και η χρησιμότητα τους ως εργαλείο αποτελεσματικότητας και διοίκησης στον δημόσιο τομέα (*Καλησπεράτη, 2018*), δεν αμφισβητήθηκε σε καμία έρευνα άλλων μελετητών και επιβεβαιώθηκε και μέσα από τις συνεντεύξεις που έλαβαν χώρα στο περιθώριο της παρούσας εργασίας. Ταυτόχρονα, εντοπίστηκαν για μια ακόμη φορά τα προβλήματα που παρουσιάζονται και πρέπει να επιλυθούν ενόψει των διαρθρωτικών αλλαγών που απαιτούνται για τη μετάβαση στο νέο Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης (*Καλησπεράτη, 2018*).

Ο πρώτος στόχος της έρευνας, ο οποίος θεωρούμε ότι επιτεύχθηκε, ήταν να βρεθεί σε ποιο βαθμό έχει εφαρμοστεί το διπλογραφικό σύστημα στους φορείς του Δημοσίου Τομέα. Η έρευνα κατέδειξε ότι η Διπλογραφική Λογιστική Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης, σύμφωνα με το Π.Δ. 15/2011, εφαρμόστηκε υποχρεωτικά από 1-1-2011 στις οντότητες της Κεντρικής Διοίκησης και παρέμεινε σε εφαρμογή μέχρι τις 31-12-2018. Οι ίδιες οντότητες εφάρμοσαν τις διατάξεις του Π.Δ. 54/2018, που προβλέπει το άρθρο 15 του Π.Δ., από τις 1-1-2019. Στους ΟΤΑ Α΄ βαθμού και ΟΤΑ Β΄ βαθμού εφαρμόζεται το λογιστικό διπλογραφικό σύστημα και υπάρχει σύνδεση της Γενικής Λογιστικής με τον Ισολογισμό. Υπάρχει σε αυτές τις οντότητες Σχέδιο Λογαριασμών σύμφωνα με την ανάλυση του ΕΓΛΣ. Η θεωρητική τώρα έρευνα κατέδειξε ότι η μετάβαση από το απλογραφικό στο διπλογραφικό σύστημα είχε εφαρμοστεί αρχικά και μόνο για τους φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης με το Π.Δ. 80/1997 (Α΄68) «Ορισμός του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου για τους Φορείς Κοινωνικής

Ασφάλισης» και στη συνέχεια εφαρμόστηκε και σε άλλες οντότητες του δημοσίου με τα Π.Δ. 205/1998 (Α΄163) «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου», Π.Δ.315/1999 (Α΄302) «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δήμων και Κοινοτήτων (Ο.Τ.Α. Α΄ Βαθμού)» για τους Ο.Τ.Α. Α΄ Βαθμού και κατ' αναλογία για τους Ο.Τ.Α. Β΄ βαθμού, Π.Δ.146/2003 (Α΄122) «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δημοσίων Μονάδων Υγείας» και Π.Δ. 15/2011«Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής της Διπλογραφικής Λογιστικής Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης». Στα ανωτέρω προεδρικά διατάγματα ορίζονταν οι βάσεις πάνω στις οποίες έπρεπε να αναπτυχθεί η διπλογραφική μέθοδος και η ανάλυση του σχεδίου λογαριασμών. Όλα τα σχετικά προεδρικά διατάγματα παρέμειναν σε ισχύ σύμφωνα με το άρθρο 15 του Π.Δ. 54/2018 αρχικά μέχρι τις 31-12-2022 και στη συνέχεια με το άρθρο 123 του Ν. 4964/2022 μέχρι τις 31-12-2024, ενώ οι οντότητες της Κεντρικής Διοίκησης εφαρμόζουν τις διατάξεις του Π.Δ. 54/2018, από τις 01.01.2019 με εξαίρεση τις διατάξεις: (α) της παραγράφου 3 του άρθρου 3 «Κοινό σχέδιο λογαριασμών» μόνο όσον αφορά τη λειτουργική ταξινόμηση, (β) του άρθρου 10 «Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές αναφορές», (γ) των παραγράφων 2.4 και 2.5 του κεφαλαίου Γ «Ενσώματα πάγια, άυλα και αποθέματα» του Παραρτήματος 5 και (δ) του κεφαλαίου ΣΤ «Προβλέψεις» του Παραρτήματος 5 (άρθρο 15 του Π.Δ.54/2018) και σε εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων από τις 11-2025 (άρθρο 123 του Ν. 4964/2022) (www.karagilanis.gr)

Ο δεύτερος και σημαντικότερος στόχος της έρευνας υπήρξε η διερεύνηση του επιπέδου προετοιμασίας και προπαρασκευής των οντοτήτων της Γενικής Κυβέρνησης για την εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ από τις οικονομικές τους υπηρεσίες από τις 1-1-2025. Η ανάλυση των αποτελεσμάτων των συνεντεύξεων καταδεικνύει ότι όσο αφορά το επίπεδο προετοιμασίας και προπαρασκευής των φορέων για την εφαρμογή του Π.Δ. 54/2018, αυτό μπορεί να χαρακτηριστεί ανεπαρκές ως ανύπαρκτο και αυτό αποδεικνύει ότι υπάρχει μεγάλη δυσκολία στην ομαλή μετάβαση, στα νέα λογιστικά πρότυπα του δημοσίου. Πολλοί από τους ερωτηθέντες μας δήλωσαν ότι την απουσία της Πολιτείας, για επιμόρφωση στα νέα λογιστικά πρότυπα, προσπαθούν να

την καλύψουν με προσωπικές ενέργειες και επιμόρφωση από ιδιωτικές λογιστικές εταιρείες που διοργανώνουν σεμινάρια επιμόρφωσης προσωπικού. Μέσα από την έρευνα έγινε προσπάθεια από τη μία πλευρά να διερευνηθεί η επαρκής στελέχωση των οικονομικών υπηρεσιών με καταρτισμένο και εξειδικευμένο προσωπικό και από την άλλη εάν έχουν γίνει οι απαραίτητες ενέργειες για προσλήψεις σε προσωπικό με λογιστικές γνώσεις και κατάρτιση σε λογιστικά πρότυπα. Επίσης τέθηκε προς διερεύνηση εάν υπάρχει προθυμία για εκπαίδευση από μέρους των υπαλλήλων και τυχόν ενέργειες από τις διοικήσεις των φορέων για την εκπαίδευση των υπαλλήλων αλλά και την υλοποίηση των προϋποθέσεων που είναι απαραίτητες για την εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ. Σημαντικό πρόβλημα εντοπίστηκε στην υποστελέχωση των υπηρεσιών, με προσωπικό κυρίως σε καταρτισμένο πάνω σε θέματα λογιστικής τυποποίησης και γνώσεων. Πολλές υπηρεσίες στελεχώνονται από υπαλλήλους που στερούνται των τυπικών γνώσεων σε λογιστικά θέματα. Σε κάποιες από αυτές υπάρχουν υπάλληλοι με υψηλό μορφωτικό επίπεδο αλλά άλλων ειδικοτήτων, που σε συνδυασμό με την έλλειψη ενδιαφέροντος των υπαλλήλων αλλά και την ανυπαρξία ενεργειών από τις διοικήσεις των φορέων για εκπαίδευση των στελεχών δεν δημιουργεί τις απαραίτητες προϋποθέσεις για την ομαλή μετάβαση στα νέα λογιστικά πρότυπα. Παρόλο που έχουν δοθεί αναβολές στην εφαρμογή των διατάξεων του Π.Δ. 54/2018, το συμπέρασμα της έρευνας που πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο της παρούσας εργασίας είναι ότι μικρή είναι η ενημέρωση που έχουν οι οντότητες της Γενικής Κυβέρνησης για την εφαρμογή του νέου λογιστικού πλαισίου από 1-1-2025. Δεν έχουν γίνει προσλήψεις με καταρτισμένο προσωπικό και συνεπώς το βάρος των λογιστικών μεταρρυθμίσεων θα επωμιστεί το ήδη υπάρχον προσωπικό, που όπως έχει λεχθεί, δεν έχει γίνει καμία μέριμνα ή ενέργεια για μαζική ή οργανωμένη εκπαίδευση από την πλευρά της πολιτείας. Όπως ειπώθηκε από τους συνεντευξιαζόμενους υλοποιούνται περιστασιακά και αποσπασματικά κάποια σεμινάρια τα οποία βασίζονται στη διάθεση και την ανάγκη για εκπαίδευση των υπαλλήλων που το ζητούν και το επιδιώκουν, ενώ δεν έχει γίνει μία συνολική πρωτοβουλία από την πλευρά των εμπλεκόμενων Υπουργείων.

Όλοι οι ερωτηθέντες, συμφωνούν ότι η εκπαίδευση του προσωπικού πάνω στις επερχόμενες λογιστικές μεταρρυθμίσεις πρέπει να αποτελέσει μέριμνα και φροντίδα των αρμοδίων Υπουργείων. Είναι προφανές, όπως αυτό διαφάνηκε από τις

συνεντεύξεις, ότι οι οντότητες της Κεντρικής Διοίκησης που εφαρμόζουν μέρος των διατάξεων του Π.Δ. 54/2018 από τις 1-1-2019 (άρθρο 15§1 του Π.Δ.) βρίσκονται σε καλύτερα επίπεδα κατανόησης και ενσωμάτωσης των νέων λογιστικών προτύπων από τις λοιπές οντότητες της Γενικής Κυβέρνησης που ήταν υποχρεωμένες να θέσουν σε πλήρη εφαρμογή της διατάξεις του Π.Δ. (άρθρο 15§4) αρχικά από τις 1-1-2023 και στη συνέχεια από τις 1-1-2025 (άρθρο 123 του Ν. 4964/2022).

Οι μικρές οντότητες της Γενικής Κυβέρνησης που βρίσκονται στην επαρχία δεν έχουν καμία ενημέρωση για τις επερχόμενες λογιστικές αλλαγές αλλά και για την πολυσύνθετη μεταρρύθμιση που θα συντελέσει το έργο GOV-ERP και που όπως έχει ανακοινωθεί θα επιφέρει σημαντικές αλλαγές σε πολλούς τομείς του δημοσίου και θα οδηγήσει στην εφαρμογή λογιστικής πλήρως δεδουλευμένης βάσης, δυνάμει των διατάξεων του Π.Δ. 54/2018 και του Λογιστικού Πλαισίου Γενικής Κυβέρνησης, ταυτόχρονα με τη συλλογή, ενοποίηση και παρακολούθηση οικονομικών στοιχείων για το σύνολο των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης.

Το Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα Δημοσιονομικής Διαχείρισης (GOV-ERP), για το οποίο δόθηκε η παράταση της εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 54/2018 από τις 1-1-2023 και στη συνέχεια στη νέα παράταση από τις 1-1-2025 θα ξεκινήσει τη σταδιακή του εφαρμογή από τις 1-1-2024, θα παραδίδεται σταδιακά και η έναρξη δοκιμαστικής λειτουργίας του, όπως έχει ανακοινωθεί από το αρμόδιο υπουργείο, θα είναι στις 1-1-2026, ενώ η οριστική παραλαβή του και η πλήρης εφαρμογή του θα είναι στις 30-6-2026. Παρατηρούμε λοιπόν, ότι ακόμη και από τον σχεδιασμό του GOV-ERP έχουμε ένα σημαντικό χρονικό διάστημα απόκλισης από την 1-1-2025, ημερομηνία που θεωρητικά θα είχαμε την πλήρη εφαρμογή των νέων λογιστικών προτύπων στο δημόσιο.

Συνεπώς από την έρευνα, μέσω των συνεντεύξεων, που διεξήχθη προκύπτει ότι η εφαρμογή των νέων λογιστικών προτύπων του δημοσίου που προβλέπει το Π.Δ. 54/2018 από 1-1-2025 είναι ένας στόχος που δύσκολα θα επιτευχθεί στο μικρό χρονικό διάστημα που μεσολαβεί μέχρι το τέλος του έτους. Η πλειοψηφία των στελεχών των οικονομικών υπηρεσιών που ρωτήθηκαν, συμφωνεί ότι με βάσει τα σημερινά δεδομένα, μία νέα παράταση είναι αναγκαία, ενώ μια αποσπασματική και

σταδιακή εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ θα δημιουργήσει προβλήματα στην ομαλή λειτουργία της οικονομικής υπόστασης των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης.

6.2 Περιορισμοί της έρευνας και προτάσεις για μελλοντική έρευνα

Η έρευνα υπόκειται σε κάποιους περιορισμούς, ο σημαντικότερος εκ των οποίων ήταν ο οριακά αναγκαίος για την εξαγωγή συμπερασμάτων αριθμός των συνεντεύξεων που πραγματοποιήθηκε σε φορείς του δημοσίου. Έγινε προσπάθεια για επαφή με διαφορετικούς φορείς για την εξαγωγή ολοκληρωμένων και αντικειμενικότερων συμπερασμάτων. Για πιο ολοκληρωμένα αποτελέσματα αναγκαία είναι η επανάληψη της έρευνας σε μεγαλύτερο αριθμό φορέων, από περισσότερες περιοχές της χώρας και σίγουρα μετά τις 1-1-2025, ημερομηνία εφαρμογής των νέων λογιστικών προτύπων του δημοσίου. Μετά την έναρξη της εφαρμογής των ΔΛΠΔΤ στους φορείς, θα είναι απαραίτητη μια μελλοντική έρευνα που θα καταγράφει τα προβλήματα εφαρμογής των ΔΛΠΔΤ στους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης. Όπως αναφέρθηκε στο άρθρο 7 του Π.Δ. 54/2018 η ταξινόμηση για κοστολογικούς σκοπούς αποτελεί την σημαντικότερη από τις προαιρετικές ταξινομήσεις. Μια μελλοντική έρευνα θα μπορούσε να μας δώσει σημαντικά ευρήματα, με ποιο τρόπο θα μπορούσαμε να εισάγουμε, όπως ισχύει στον ιδιωτικό τομέα, την ανάλυση της εύλογης αξίας σε σχέση με το ιστορικό κόστος, παράλληλα με την κατάλληλη ανάπτυξη των λογαριασμών και αντίστοιχα κάποιου κοστολογικού συστήματος που θα μπορεί να ενσωματωθεί στο Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα Δημοσιονομικής Διαχείρισης (GOV-ERP). Επίσης μια μελλοντική έρευνα, πάντα μετά την 1-1-2025, θα καταδείξει τμήματα των διατάξεων του Π.Δ.54/2018, που μετά την εφαρμογή τους θα χρήζουν αναθεώρησης ή περαιτέρω προσαρμογής τους στις οικονομικές διαδικασίες των φορέων του δημοσίου. Παράλληλα μια μελλοντική έρευνα θα εμφάνιζε την πρόοδο και τα στάδια εγκατάστασης του Ολοκληρωμένου Πληροφοριακού Συστήματος Δημοσιονομικής Διαχείρισης (GOV-ERP), τα τυχόν προβλήματα που έχουν προκύψει στην εφαρμογή του και την ενσωμάτωση σε αυτό των επιμέρους πληροφοριακών συστημάτων που χρησιμοποιούν οι οντότητες του Ελληνικού Δημοσίου.

Βιβλιογραφία

Αζαρία, Α., (2012), *Διερεύνηση των προϋποθέσεων που επηρεάζουν την αποτελεσματική εφαρμογή της βιωματικής εκπαίδευσης σε ενδο-επιχειρησιακά εκπαιδευτικά προγράμματα ενηλίκων στους κλάδους του Μάρκετινγκ και των πωλήσεων*, Μεταπτυχιακή εργασία/Τμήμα Εκπαιδευτικής και Κοινωνικής Πολιτικής, Μεταπτυχιακό Πρόγραμμα στη Συνεχιζόμενη Εκπαίδευση, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Θεσσαλονίκη

Αληφαντής, Γ., (2015,) *Χρηματοοικονομική λογιστική : βάσει των Ελληνικών λογιστικών προτύπων*, Διπλογραφία Αθήνα.

Αρβανιτάκης, Α., (2015), *Ανάλυση της εφαρμογής του Διπλογραφικού Συστήματος στους Δημόσιους Οργανισμούς (ΕΣΔΔΑ)*, Αθήνα

Γανέλης, Ε., (2019), *Το νέο Ελληνικό Δημόσιο Λογιστικό Πλαίσιο (ΠΔ 54/2018) στη διαδικασία λήψης αποφάσεων σε μονάδες και οργανισμούς του δημόσιου τομέα*, Διπλωματική εργασία, Πανεπιστήμιο Αιγαίου, Ρόδος

Γάτσου Χ., Καραγιάννης Σ., (2020), *Η εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων στα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου*, Πτυχιακή Εργασία, Πανεπιστήμιο Πατρών, Πάτρα

Γεράκος, Η., (2023), *Το νέο λογιστικό πλαίσιο δημοσίου (Π.Δ. 54/2018)*. Εκδόσεις Μπένου, Αθήνα

Ιωσηφίδης, Θ., (2023), *Ποιοτικές Μέθοδοι Έρευνας και Επιστημολογία των Κοινωνικών Επιστημών*, Εκδόσεις Τζιόλα, Θεσσαλονίκη,

Καλησπεράτη, Θ., (2018), *Η χρησιμότητα του διπλογραφικού συστήματος ως εργαλείο διοίκησης, διαφάνειας και νομιμότητας στη δημόσια διοίκηση και την τοπική αυτοδιοίκηση*, Διπλωματική εργασία, Πανεπιστήμιο Πειραιώς/Σχολή Οικονομικών Επιχειρηματικών και Διεθνών Σπουδών/Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών Λογιστική και Έλεγχος Δημόσιων Οργανισμών και Επιχειρήσεων, Πειραιάς

Κεκές, Ι., (2004), *Μεθοδολογία Επιστημονικής Εργασίας*, Εκδόσεις Εκπαιδευτικών «Ατροπός», Αθήνα

Κίσσας, Φ., (2016), *Το ποδήλατον εστί αιφορείν. Η χρήση του ποδηλάτου ως μέσο σύνδεσης με την Περιβαλλοντική εκπαίδευση και την αιφορία*, Διπλωματική εργασία, Εθνικό και Καποδιστριακό Πανεπιστήμιο Αθηνών, Ιλίσια,

Κοεν, Σ., Καρατζήμας Σ., (2020), *Λογιστική Δημοσίου Τομέα-Τάσεις και Πρακτική*, Εκδόσεις Ο.Π.Α., Αθήνα

Μαστρογιάννη, Φ., (2016) *Δημόσιο Λογιστικό, Προϋπολογισμοί, Ελεγκτικό Συνέδριο, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα*, Εκδόσεις Αρναούτη Αθήνα

Παντουβάκη, Ε., (2010) *Έλεγχος επί των Οικονομικών Πράξεων των ΟΤΑ, Εθνική Σχολή Τοπικής Αυτοδιοίκησης /Τμήμα Οικονομικής Διαχείρισης*, Τελική Εργασία, Αθήνα

Παπαλύρας, Ν., (2019), *Η διπλογραφική λογιστική στη Γενική Κυβέρνηση. Το νέο πλαίσιο που διαμορφώνεται με την έκδοση του Π.Δ. 54/2018 "Ορισμός του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης" και η σημασία αυτού*, Διπλωματική εργασία, Ελληνικό Ανοικτό Πανεπιστήμιο, Πάτρα

Παγώνη, Π., (2019), *Εισαγωγή Νέου Λογιστικού Πλαισίου στην κεντρική Διοίκηση και η συμβολή του σε μια αποδοτικότερη Δημοσιονομική Διαχείριση*, Διπλωματική Εργασία, Ελληνικό Ανοικτό Πανεπιστήμιο, Πάτρα

Παπουτσή, Μ., (2018), *Ο Ενιαίος Φορέας Κοινωνικής Ασφάλισης -Προτάσεις για τη διασφάλιση της βιώσιμης λειτουργίας του*, Διπλωματική εργασία, Πανεπιστήμιο Πειραιώς/Τμήμα Οργάνωσης & Διοίκησης Επιχειρήσεων, Πειραιάς

Πετροπούλου, Μ., (2023), *Η εφαρμογή του Νέου Λογιστικού Πλαισίου στους φορείς του Δημοσίου σύμφωνα με το Π.Δ.54/18-Προκλήσεις και ευκαιρίες*, Διπλωματική Εργασία, Ελληνικό Ανοικτό Πανεπιστήμιο, Πάτρα

Ράλλης, Ι., (2015), *Η Λογιστική των Ο.Τ.Α.*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα

Τζίφας, Γ., (2017), *Λογιστική Ενσώματων και άυλων παγίων*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα

Ίσαρη, Φ. & Πουρκός Μ. (2015), *Ποιοτική μεθοδολογία έρευνας, Εφαρμογές στην Ψυχολογία και στην Εκπαίδευση*, Κάλλιπος, Ανοικτές Ακαδημαϊκές Εκδόσεις.
<https://repository.kallipos.gr/handle/11419/5826>

Ψιλούτσικου, Μ. (2023), *Μεθοδολογία έρευνας στις διοικητικές επιστήμες – Σχεδιασμός και υλοποίηση ερευνών μάρκετινγκ, διοίκησης ανθρώπινου δυναμικού και μανάτζμεντ*, [Μεταπτυχιακό εγχειρίδιο], Κάλλιπος, Ανοικτές Ακαδημαϊκές Εκδόσεις.
<https://dx.doi.org/10.57713/kallipos-111>

Christensen, Larry, (2007), *Η Πειραματική Μέθοδος στην επιστημονική έρευνα*, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα

Επιστημονική αρθρογραφία

Chytis E., Georgopoulos I., Tasios S., Vrodou I, (2020), *Accounting Reform and IPSAS Adoption in Greece (European Research Studies Journal Volume XXIII, Issue 4, 2020, pp165-184*, [https://www.ersj.eu/\(researchgate.net\)](https://www.ersj.eu/(researchgate.net)) (επίσκεψη 2/4/2024)

Tsianaka, E., & Stavropoulos, A., (2023), *International Accounting Standards in the Public Sector: A Comparative Study of Greece and European Countries*, *Scientific Research Publishing, Theoretical Economics vol. 13, No.4, August 2023*, DOI: 10.4236/tel.2023.134047

<https://www.scirp.org/journal/paperinformation?paperid=126883> (επίσκεψη 5/4/2024)

Gkouma, O. & Filos, J. (2022), *Assessing the Impact of IPSAS on Financial Reporting and Public Management in Greece*, *SPOUDAI Journal of Economics and Business, Vol. 72 (2022), Issue 1-2, pp. 56-79*,
<http://spoudai.org/index.php/journal/article/view/85/67> (επίσκεψη 4/4/2024)

Διαδικτυακές Πηγές

<https://data.ecb.europa.eu/data/datasets/GFS/data-information>, (επίσκεψη 10/2/2024)

<https://data.imf.org/?sk=a0867067-d23c-4ebc-ad23-d3b015045405>, (επίσκεψη 10/2/2023)

ΕΛΣ [DUMMY \(statistics.gr\)](https://statistics.gr), (επίσκεψη 15/1/2024)

Ευρωπαϊκό Σύστημα Εθνικών και Περιφερειακών Λογαριασμών (ESA 2010)

[ESA 2010 - ELSTAT \(statistics.gr\)](https://statistics.gr), (επίσκεψη 10/1/2024, 20-2-2024)

ΙΔΡΥΜΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ & ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΕΡΕΥΝΩΝ FOUNDATION
FOR ECONOMIC & INDUSTRIAL RESEARCH [RLS 27062017 PRS GR.pdf](#)
([iobe.gr](#)), (επίσκεψη 12/10/2023)

Ελληνική Στατιστική Αρχή <https://www.statistics.gr/el/register-general-government-entities>, (επίσκεψη 26/11/2023)

https://ec.europa.eu/eurostat/statisticsexplained/index.php?title=Government_expenditure_by_function_%E2%80%93_COFOG, (επίσκεψη 1/2/2024)

https://www.oecd-ilibrary.org/governance/government-at-a-glance-2023_3d5c5d31-en (COFOG, επίσκεψη 1/2/2024)

Δικτυακή Πύλη e-ΠΔΕ/ Ηλεκτρονικό Πρόγραμμα Δημοσίων Επενδύσεων
<http://epde.gr/liferayportal/documents/10181/5625350/%CE%95%CE%B3%CE%BA%CF%8D%CE%BA%CE%BB%CE%B9%CE%BF%CF%82+2023/8a8f372f-9126-4778-a9fa-d635507fdae3> (επίσκεψη 1-2-2024)

Λογιστικό Πλαίσιο Γενικής Κυβέρνησης/Υπουργείο Οικονομικών
<https://minfin.gov.gr/dimosionomiki-politiki/logistiko-plaisio-genikis-kyvernisis/logistiko-plaisio-logistik-es-politikes/> (επίσκεψη 30-10-2023, 10-11-2023, 1/12/2023, 20-1-2024, 25-1-2024, 22-2-2024, 26/2/2024, 15-3-2024)

«Νέο επιχειρησιακό μοντέλο λειτουργίας Οικονομικών Υπηρεσιών και πορεία υλοποίησης του γον ERP» <https://www.youtube.com/watch?v=pKXkcXzLeiw> (επίσκεψη 15/12/2023, 20/1/2024, 12/3/2024)

Δημοσίευση του επικαιροποιημένου «Μητρώου Υπηρεσιών και Φορέων της Ελληνικής Διοίκησης» έτους 2022 – Υπουργείο Εσωτερικών ([ypes.gr](#)) (επίσκεψη 12/5/2024) [Δημοσίευση του επικαιροποιημένου «Μητρώου Υπηρεσιών και Φορέων της Ελληνικής Διοίκησης» έτους 2022 – Υπουργείο Εσωτερικών \(ypes.gr\)](#)

ΠΔ 54 – Λογιστική Μεταρρύθμιση www.karagilanis.gr/symvoules-site/oikonomiki-leitourgia.html (επίσκεψη 12-12-2023)

Η Εφαρμογή του Νέου Λογιστικού Πλαισίου <https://governet.gr/%CF%80%CE%B4-54-2018%CE%B5%CF%86%CE%B1%CF%81%CE%BC%CE%BF%CE%B3%CE%AE-%CF%84%CE%BF%CF%85-%CE%BD%CE%AD%CE%BF%CF%85->

[%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%B9%CF%83%CF%84%CE%B9%CE%BA%CE%BF%CF%8D-%CF%80%CE%BB%CE%B1%CE%B9/](#) (επίσκεψη 12-11-2023)

Το λογιστικό Πλαίσιο που διέπει τις οντότητες της Γενικής Κυβέρνησης www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=210569 (επίσκεψη 28-12-2023)

Π.Δ. 54/2018/Τμήμα Οικονομικών/Υπουργείο Εθνικής Άμυνας
<https://www.doi.mod.mil.gr/wpcontent/uploads/2022/02/%CE%91%CE%A1%CE%A7%CE%99%CE%9A%CE%97-%CE%91%CE%A0%CE%9F%CE%A6%CE%91%CE%A3%CE%97-%CE%9F%CE%99%CE%9A%CE%9F%CE%9D%CE%9F%CE%9C%CE%99%CE%9A%CE%97%CE%A3%CE%94%CE%99%CE%9F%CE%99%CE%9A%CE%97%CE%A4%CE%99%CE%9A%CE%97%CE%A3%CE%A4%CE%91%CE%9E%CE%99%CE%9D%CE%9F%CE%9C%CE%97%CE%A3%CE%97%CE%A3%CE%94%CE%91%CE%9A%CE%97-%CE%91%CE%9A5.pdf> (επίσκεψη 28-12-2023)

Αιτιολογική Έκθεση στο σχέδιο νόμου «Διατάξεις για την ολοκλήρωση της Συμφωνίας Δημοσιονομικών Στόχων και Διαρθρωτικών Μεταρρυθμίσεων-μεσοπρόθεσμο Πλαίσιο Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2019-2022»
<https://www.hellenicparliament.gr/UserFiles/2f026f42-950c-4efc-b950-340c4fb76a24/d-mesos-eis-olo.pdf> (επίσκεψη 28-12-2023)

2/30888/ΔΛΓΚ/2020 Ανάπτυξη του βασικού σχεδίου λογαριασμών του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης
<https://www.taxheaven.gr/circulars/33878/2-30888-dlgk-2020> (επίσκεψη 28-12-2023)

Προεδρικό Διάταγμα 54/2018 - ΦΕΚ 103/Α/13-6-2018
<https://www.e-nomothesia.gr/index.php/proedriko-diatagma-54-2018-phkek-103a-13-6-2018.html> (επίσκεψη 28-12-2023)

(<https://www.oecdilibrary.org/docserver/0ffb2b04en.pdf?expires=1707654857&id=id&accname=guest&checksum=0C1CE00508517BFA9EDE8345789B19CC>) (επίσκεψη 28-12-2023)

Νόμος 4270/ΦΕΚ Α 143/28.06.2014, Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ) - δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις,
<https://www.dsanet.gr/Epikairothta/Nomothesia/n%204270.htm> (επίσκεψη 28-12-2023)

ΕΚΘΕΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΚΑΙ ΤΟ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟ, Προς την εφαρμογή εναρμονισμένων λογιστικών πρότυπα για τον δημόσιο τομέα στα κράτη μέλη Η καταλληλότητα των ΔΛΠΔΤ για τα κράτη μέλη
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/?uri=CELEX%3A52013DC0114> (επίσκεψη 1-2-2024, 15-3-2024, 25-4-2024)

<https://dspace.lib.uom.gr/handle/2159/22625?cv=1> (επίσκεψη 20-1-2024)

Προεδρικό Διάταγμα 54/2018 - ΦΕΚ 103/Α/13-6-2018
http://www.anavathmisi.gr/images/pdf/to_autodioikitiko_oikonomiko_topio.pdf (επίσκεψη 25-1-2024)

Νέο Λογιστικό Πλαίσιο Δημοσίου
<https://manolisvasileias.blogspot.com/search/label/%CE%9A%CE%9F%CE%99%CE%9D%CE%A9%CE%9D%CE%99%CE%9A%CE%97%20%CE%A3%CE%A5%CE%9C%CE%A6%CE%A9%CE%9D%CE%99%CE%91?by-date=false&max-results=20&start=37&updated-max=2015-03-24T12:54:00%2B02:00> (επίσκεψη 25-1-2024)

Αιτιολογική Έκθεση στο σχέδιο νόμου «Διατάξεις για την ολοκλήρωση της Συμφωνίας Δημοσιονομικών Στόχων και Διαρθρωτικών Μεταρρυθμίσεων-μεσοπρόθεσμο Πλαίσιο Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2019-2022»
<https://www.hellenicparliament.gr/UserFiles/2f026f42-950c-4efc-b950-340c4fb76a24/a-apred-eis-olo.pdf> (επίσκεψη 29-12-2023)

<https://www.eens.org/wordpress/wp-content/uploads/2018/02/carte-congres-neoelenistic-op.pdf> (επίσκεψη 1-4-2024)

Λογιστική Μεταρρύθμιση στο Δημόσιο <http://hdl.handle.net/> (επίσκεψη 30-10-2023)

Κοινή Υπουργική Απόφαση Αριθμ. 63724/2023/ΦΕΚ 4794/Β/28-7-2023, Κατάρτιση και υποβολή προϋπολογισμού των περιφερειών, οικονομικού έτους 2024
<https://www.e-nomothesia.gr/autodioikese-demoi/ky-63724-2023.html>
(επίσκεψη 15-11-2023)

Νόμοι

Ν. 2362/1995/ΦΕΚ 2447/27-4-1995 «Περί Δημοσίου Λογιστικού, ελέγχου των δαπανών του κράτους και άλλες διατάξεις»

Π.Δ. 315/1999/ΦΕΚ Α 302/30-12-1999 «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δήμων και Κοινοτήτων (ΟΤΑ Α΄ Βαθμού)»

Ν.3429/2005 /ΦΕΚ Α΄ 314/27.12.2005 «Οργάνωση, Λειτουργία, Διοίκηση και Κρατική Εποπτεία των Δημόσιων Επιχειρήσεων και Οργανισμών»

Ν.3871/2010/ ΦΕΚ Α΄141/17.8.2010 « Περί Δημοσιονομικής Διαχείρισης και Ευθύνης»

Π.Δ. 15/2011 ΦΕΚ Α 30/2-3-2011 «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής της Διπλογραφικής Λογιστικής Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης»

Ν. 4308 / 2014/ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) « Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»,»

Ν. 4270/2014 /ΦΕΚ 143/28-6-2014 « Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ) - δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις»

Ν. 4337/2015/ΦΕΚ Α' 129/17-10-2015 «Μέτρα για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων»

Π.Δ. 54/2018/ΦΕΚ Α' 103/13-6-2018 «Ορισμός του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης»

Υ.Α. 2/58493/ΔΠΓΚ ,ΦΕΚ Β' 3240/07.08.2018 «Οικονομική και Διοικητική Ταξινόμηση του Κρατικού Προϋπολογισμού»

Υ.Α. 2/30888/ΔΛΓΚ/23-7-2020 «Ανάπτυξη του βασικού σχεδίου λογαριασμών του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης»

Άρθρο 31 ν. 4772/2021/ΦΕΚΑ' 17/5-2-2021 «Διενέργεια Γενικών Απογραφών έτους 2021 από την Ελληνική Στατιστική Αρχή, επείγουσες ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση των επιπτώσεων της πανδημίας του κορωνοϊού COVID-19, επείγουσες δημοσιονομικές και φορολογικές ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις».

Άρθρο 123 Ν. 4964/2022 ΦΕΚ Α' 150/30-7-2022 «Παράταση έναρξης εφαρμογής του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης (ΔΠΓΚ) στις Οντότητες Γενικής Κυβέρνησης εκτός Κεντρικής Διοίκησης Τροποποίηση του άρθρου 15 π.δ. 54/2018».

Υ.Α. 2/181062/ΔΠΓΚ/17-11-2022 «Οικονομική ταξινόμηση του κρατικού προϋπολογισμού και ανάπτυξη του βασικού σχεδίου λογαριασμών του λογιστικού πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης»

Κανονισμοί-Οδηγίες Ε.Ε.

Οδηγία 2011/85/ΕΕ του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 8ης Νοεμβρίου 2011 « σχετικά με τις απαιτήσεις για τα δημοσιονομικά πλαίσια των κρατών μελών», <https://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:306:0041:0047:EL:PDF>

Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 549/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 21ης Μαΐου 2013, για το ευρωπαϊκό σύστημα εθνικών και περιφερειακών λογαριασμών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, <https://eur-lex.europa.eu/>, <https://www.statistics.gr/esa-2010>,