



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ

ΣΧΟΛΗ ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ ΕΠΙΣΤΗΜΗΣ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΩΝ
ΣΧΕΣΕΩΝ

Διϊδρυματικό Διατμηματικό Πρόγραμμα
Μεταπτυχιακών Σπουδών
«Τοπική και Περιφερειακή Ανάπτυξη και Αυτοδιοίκηση»

Μεταπτυχιακή Διπλωματική Εργασία
του Δημητρίου Ι. Μάγγα
Α.Μ. 3033202205156

**Κριτική αξιολόγηση του Π.Δ. 54/2018
στους Ο.Τ.Α. Α΄ Βαθμού.
Προβλήματα εφαρμογής και προτάσεις πολιτικής.**

Επιβλέπων Καθηγητής:
Ιωάννης Ντόκας

Κομοτηνή, Οκτώβριος 2023





**UNIVERSITY OF
PELOPONNESE**

FACULTY OF SOCIAL AND INTERNATIONAL SCIENCES
DEPARTMENT OF POLITICAL SCIENCE
AND INTERNATIONAL RELATIONS

Master Program in
«Local and Regional Development and Government»

Master Thesis
of Dimitrios I. Mangas
Registration Number 3033202205156

**Critical evaluation of Presidential Decree 54/2018
to First Grade Local Government Organizations.
Implementation issues and policy proposals.**

Supervisor:
Ioannis Dokas

Komotini, October 2023



ΥΠΕΥΘΥΝΗ ΔΗΛΩΣΗ

1. Δηλώνω ρητά και ανεπιφύλακτα ότι η διπλωματική εργασία που σας καταθέτω αποτελεί προϊόν δικής μου πνευματικής προσπάθειας, δεν παραβιάζει τα δικαιώματα τρίτων μερών και ακολουθεί τα διεθνώς αναγνωρισμένα πρότυπα επιστημονικής συγγραφής, τηρώντας πιστά την ακαδημαϊκή δεοντολογία.
2. Οι απόψεις που εκφράζονται αποτελούν αποκλειστικά ευθύνη του συγγραφέα και ο επιβλέπων, οι εξεταστές, το Τμήμα και το Πανεπιστήμιο Πελοποννήσου δεν υιοθετούν κατ' ανάγκη τις εκφραζόμενες απόψεις ούτε φέρουν οποιαδήποτε ευθύνη για τυχόν λάθη και παραλείψεις.

Δημήτριος Μάγγας



Ευχαριστίες

Πρωτίστως, επιθυμώ να ευχαριστήσω το Ακαδημαϊκό Προσωπικό του Διϊδρυματικού Διατμηματικού Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών «Τοπική και Περιφερειακή Ανάπτυξη και Αυτοδιοίκηση», για τις γνώσεις που μου παρείχε, οι οποίες θα συμβάλλουν θετικά στην επαγγελματική απόδοση και εξέλιξή μου.

Ιδιαίτερα επιθυμώ να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα της παρούσας εργασίας, καθηγητή κ. Ιωάννη Ντόκα, για την εμπιστοσύνη του στο πρόσωπό μου και την ευκαιρία που μου έδωσε να εντρυφήσω σε αντικείμενο το οποίο στο προσεχές διάστημα θα κληθώ, λόγω αρμοδιότητας, να εφαρμόσω στον Δήμο Κομοτηνής.

Τέλος, ευχαριστώ την οικογένειά μου για τη στήριξη που μού παρείχε και την κατανόηση που επέδειξε καθ' όλη τη διάρκεια των μεταπτυχιακών σπουδών μου.

**Αφιερωμένη στη μνήμη των γονέων μου
Ιωάννη και Καλλιόπης Μάγγα**

Περίληψη

Η χρηματοοικονομική κρίση που έπληξε τις οικονομίες των δυτικών κρατών, κατέδειξε με έντονο τρόπο την ανάγκη για αλλαγή στον τρόπο με τον οποίο οι διοικούντες δημόσιους φορείς, σε εθνικό και τοπικό επίπεδο λογοδοτούν στα ενδιαφερόμενα μέρη. Ιδιαίτερος η λογοδοσία προς στους πολίτες αναφορικά με τις επιδόσεις τους, κυρίως στον οικονομικό τομέα, αλλά και ως προς το επίπεδο συνολικής επίτευξης του σκοπού τους, κατέστη αναγκαία τόσο για την αποφυγή νέων κρίσεων, αλλά και ως απαραίτητη προϋπόθεση για τη δημοκρατική διακυβέρνηση.

Η κατάρτιση αξιόπιστων αναφορών από τους φορείς του δημοσίου τομέα έχει ως προϋπόθεση την αποτελεσματική εφαρμογή ενός πλαισίου λογιστικής τυποποίησης που διασφαλίζει την διαφάνεια και την εγκυρότητα των δεδομένων που παρουσιάζονται σε αυτές.

Στην κατεύθυνση αυτή, πλείστες χώρες ανά την υφήλιο, έχουν υιοθετήσει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS). Η Ελλάδα δεν αποτελεί εξαίρεση και προχώρησε στη νομοθέτηση της εφαρμογής των IPSAS στους φορείς της γενικής κυβέρνησης, με το Προεδρικό Διάταγμα 54/2018 και τα οποία θα εφαρμοστούν υποχρεωτικά από την 1^η Ιανουαρίου 2025.

Στην παρούσα εργασία γίνεται απόπειρα αξιολόγησης της εφαρμογής του νέου πλαισίου λογιστικής τυποποίησης που καθιερώνει το ΠΔ 54/2018 στους ΟΤΑ Α΄ βαθμού, ερευνώντας, εντοπίζοντας και αξιολογώντας τα προβλήματα εφαρμογής του. Παράλληλα διατυπώνονται και προτάσεις πολιτικής οι οποίες δύνανται να αποτελέσουν βάση για την επιτυχή εφαρμογή του από τις διοικήσεις των Δήμων.

Κομοτηνή, 3 Οκτωβρίου 2023

Λέξεις κλειδιά

IPSAS

IFRS

Λογιστική τυποποίηση

Λογιστική δεδουλευμένης βάσης

Λογιστική ταμειακής βάσης

Υιοθέτηση ΔΛΠΔΤ

Λογοδοσία

Διαφάνεια

Ο.Τ.Α.

Abstract

The financial crisis that has hit the economies of Western nations has strongly demonstrated the need for change in the way public sector at national and local level are accountable to stakeholders. In particular, accountability to citizens regarding their performance, especially in the economic field, but also for the level of overall achievement of their purpose, has become necessary both to avoid new crises and as a prerequisite for democratic governance.

The establishment of reliable reports by public sector bodies requires the effective implementation of an accounting standardization framework that ensures the transparency and validity of the data presented in them.

In this direction, most countries around the world have adopted the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Greece is no exception and proceeded to legislate the implementation of IPSAS to general government entities, with Presidential Decree 54/2018 and which will be mandatory as of January 1, 2025.

In this thesis, an attempt is made to evaluate the implementation of the new accounting standardization framework established by Presidential Decree 54/2018 in First Degree Local Authorities, researching, identifying and evaluating the problems of its implementation. At the same time, policy proposals are formulated that can be the basis for its successful implementation by the administrations of the Municipalities.

Komotini, 3/10/2023

Keywords

IPSAS

IFRS

Accounting standardization

Accrual basis accounting

Cash-based accounting

Adoption of IPSAS

Accountability

Transparency

Local Authorities

Π Ε Ρ Ι Ε Χ Ο Μ Ε Ν Α

<i>Υπεύθυνη Δήλωση</i>	<i>i</i>
<i>Ευχαριστίες</i>	<i>ii</i>
<i>Περίληψη</i>	<i>iv</i>
<i>Λέξεις κλειδιά</i>	<i>v</i>
<i>Abstract</i>	<i>vi</i>
<i>Keywords</i>	<i>vii</i>
<i>Κατάλογος Πινάκων</i>	<i>ix</i>
<i>Συνοτομογραφίες και ακρωνύμια</i>	<i>x</i>

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο – Θεωρητικό πλαίσιο

<i>1.1 Ιστορική αναδρομή</i>	<i>1</i>
<i>1.2 Σύντομη ιστορική ανασκόπηση της εφαρμογής της λογιστικής τυποποίησης</i>	<i>2</i>
<i>1.3 Επισκόπηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων</i>	
<i>1.3.1 Εννοιολογικό πλαίσιο</i>	<i>4</i>
<i>1.3.2 Βασικά χαρακτηριστικά των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημόσιου Τομέα (IPSAS)</i>	<i>5</i>
<i>1.3.3 Διαφορές μεταξύ ΔΛΠΔΤ και ΔΠΧΑ</i>	<i>8</i>
<i>1.4 Οφέλη από την ενσωμάτωση της φιλοσοφίας των ΔΛΠΔΤ στη λογιστική τυποποίηση των φορέων της γενικής κυβέρνησης</i>	<i>12</i>
<i>1.5 Προκλήσεις κατά την υιοθέτηση της δεδουλευμένης βάσης.</i>	
<i>1.5.1 Κίνδυνοι και κόστη</i>	<i>15</i>
<i>1.5.2 Η έλλειψη θεωρητικής βάσης της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση του δημόσιου τομέα</i>	<i>20</i>
<i>1.5.3 Η δημοσιονομική βιωσιμότητα</i>	<i>21</i>

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο - Η λογιστική τυποποίηση των φορέων Γενικής Κυβέρνησης.

<i>2.1 Υφιστάμενο πλαίσιο</i>	<i>24</i>
<i>2.2 Συνοπτική παρουσίαση του Π.Δ. 315/1999</i>	<i>26</i>

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο - Η λογιστική τυποποίηση σύμφωνα με το Π.Δ. 54/2018

<i>3.1 Η αναγκαιότητα της εφαρμογής της νέας λογιστικής τυποποίησης</i>	<i>30</i>
<i>3.2 Χαρακτηριστικά του νέου λογιστικού πλαισίου</i>	<i>30</i>
<i>3.3 Σχέδιο λογαριασμών</i>	<i>32</i>

3.4 Χρηματοοικονομικές αναφορές.....	32
3.4.1 Χρηματοοικονομικές καταστάσεις	33
3.4.2 Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές αναφορές.....	33
3.4.3 Δημοσιονομική αναφορά	34
3.4.4 Αναφορά Προϋπολογισμού	35
3.5 Αξιοποίηση των πληροφοριών που παρέχονται μέσω των αναφορών των δημοσίων οργανισμών	36
3.6 Προϋποθέσεις αποτελεσματικής εφαρμογής του νέου πλαισίου λογιστικής τυποποίησης	38

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο - Διενέργεια έρευνας

4.1 Διατύπωση ερευνητικών στόχων	41
4.2 Οι μεταβλητές της έρευνας	41
4.3 Μεθοδολογία της έρευνας	42

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο - Ανάλυση των αποτελεσμάτων της έρευνας

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο - Συμπεράσματα, προτάσεις πολιτικής

6.1 Ανασκόπηση των ευρημάτων της έρευνας	55
6.2 Προτάσεις πολιτικής	57
6.3 Περιορισμοί της έρευνας και προτεινόμενοι τρόποι για μελλοντική διεξαγωγή της	58

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ - ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗ ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ – ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ.....

60

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Ερωτηματολόγιο	64
----------------------	----

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 1: Επισκόπηση των ΔΛΠΔΤ και των υφιστάμενων ΔΛΠ και ΔΠΧΑ ...σελ. 7

Πίνακας 2: Βαθμός υιοθέτησης των ΔΛΠΔΤ διεθνώςσελ. 16

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ & ΑΚΡΩΝΥΜΙΑ

Β.Δ.: Βασιλικό Διάταγμα

ΔΛΠ: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

ΔΛΠΔΤ: Διεθνή λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα

ΔΠΧΑ: Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

ΔΣΛΠΔΤ: Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα

ΕΓΛΣ: Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

ΕΔΔΠΧΑ: Επιτροπή Διεργησιών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

ΕΛΠΔΤ: Ευρωπαϊκά Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα

ΕΛΤΕ: Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων

ΕΣΛ: Ευρωπαϊκό Σύστημα Λογαριασμών

ΟΚΑ: Οργανισμοί Κοινωνικής Ασφάλισης

ΟΤΑ: Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης

Π.Δ.: Προεδρικό Διάταγμα

ΣΔΛΠ: Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

ESA: European System of Accounts

EPSAS: European Public Sector Accounting Standards

IAS: International Accounting Standards

IASB: International Accounting Standards Board

IFAC: International Federation of Accountants (Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών)

IFRS: International Financial Reporting Standards

IRPR: Integrated Reporting and Popular Reporting (Νέα Ολοκληρωμένη Πληροφόρηση)

IPSAS: International Public Sector Accounting Standards

IPSASB: International Public Sector Accounting Standards Board

NPM: New Public Management (Νέα Δημόσια Διοίκηση)

RPG: Recommended Practice Guideline (Συνιστώμενη Οδηγία Πρακτικής)

*«Μὴ περὶ τούτων αἰσχυνθῆς, καὶ μὴ λάβῃς πρόσωπον τοῦ ἀμαρτάνειν· ὁ
ἐὰν παραδίδωσ, ἐν ἀριθμῶ καὶ σταθμῶ, καὶ δόσις καὶ λῆψις, πάντα ἐν
γραφῇ.»*

Παλαιά Διαθήκη - Σοφία Σειράχ 42,7

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

Θεωρητικό πλαίσιο

1.1 Ιστορική αναδρομή

Η αναγκαιότητα για θέσπιση κανόνων και λογιστικών μεθόδων για την αποτύπωση των αποθεμάτων και των οικονομικών συναλλαγών προέκυψε από τις απαρχές των ιστορικών χρόνων. Οι πρώτες αναφορές σε λογιστικές μεθόδους και πρακτικές προέρχονται από την αρχαιότητα, όπως στα πλακίδια σφηνοειδούς γραφής του Μεσοποταμιακού πολιτισμού (Mark J., 2018) και στους λογαριασμούς της αρχαίας Ρώμης (Λιάκου Α., 2016), ενώ και στην αρχαία Αθήνα όσοι κατασκεύαζαν δημόσια κτίρια χαράζανε σε εμφανή σημεία του κτιρίου ένα είδος οικονομικού απολογισμού που περιλάμβανε τις πληρωμές και τις εισπράξεις που πραγματοποίησαν (Ζαφειρίου Γ. & Τύπας Γ., 2008).

Η χρησιμότητα της λογιστικής τυποποίησης στον τομέα της οικονομικής και χρηματοοικονομικής διαχείρισης έγκειται στην καθιέρωση μιας διαδικασίας καθορισμού και εφαρμογής κοινών προτύπων και κανόνων στον τομέα της λογιστικής και της χρηματοοικονομικής αναφοράς. Αυτά τα πρότυπα βοηθούν στο να υπάρχει συνοχή, αξιοπιστία και σύγκριση των οικονομικών πληροφοριών μεταξύ διαφορετικών οικονομικών οντοτήτων και οργανισμών.

Δεδομένων των συνθηκών που έχουν διαμορφωθεί στη διεθνή οικονομία τις τελευταίες δεκαετίες από την παγκοσμιοποίηση, σε συνδυασμό με τις κρίσεις (χρηματοοικονομική, πανδημία, ενεργειακή) που δημιουργούν ένα αβέβαιο οικονομικό περιβάλλον, η ανάγκη για την εφαρμογή κανόνων που θα συμβάλλουν στην αξιοπιστία, στη διαφάνεια και στη λογοδοσία των οικονομικών οντοτήτων του ιδιωτικού και του δημόσιου τομέα, γίνεται επιτακτική.

Μέσω της λογιστικής τυποποίησης, καθορίζονται αποδεκτές μέθοδοι καταγραφής, αναφοράς και αξιολόγησης των οικονομικών συναλλαγών. Αυτό διευκολύνει την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ οικονομικών οντοτήτων, επιτρέποντας την αξιολόγηση της απόδοσης, τη λήψη αποφάσεων και την αντίληψη του οικονομικού κλίματος και παρέχει σημαντικά πλεονεκτήματα όπως:

- Συγκρισιμότητα: Τα κοινά πρότυπα διασφαλίζουν ότι οι οικονομικές αναφορές διαφόρων οικονομικών οντοτήτων είναι συγκρίσιμες μεταξύ τους. Αυτό είναι ιδιαίτερα σημαντικό για επενδυτές, πιστωτικά ιδρύματα και άλλους ενδιαφερόμενους που θέλουν να αξιολογήσουν την οικονομική απόδοση των οικονομικών οντοτήτων. Η λογιστική τυποποίηση επιτρέπει και τη σύγκριση των οικονομικών αναφορών ανάμεσα σε οικονομικές οντότητες που λειτουργούν σε διαφορετικές χώρες, βοηθώντας έτσι στη διεθνή αναγνώριση και αξιολόγηση.
- Διαφάνεια: Η τυποποίηση βοηθά στη δημιουργία μεγαλύτερης διαφάνειας στις οικονομικές δραστηριότητες των οικονομικών οντοτήτων. Αυτό μπορεί να μειώσει τον κίνδυνο απάτης ή παραπλάνησης.
- Αξιοπιστία: Τα κοινά πρότυπα συμβάλλουν στη βελτίωση της αξιοπιστίας των οικονομικών αναφορών, καθώς οι οικονομικές οντότητες υποχρεούνται να ακολουθούν συγκεκριμένους κανόνες και διαδικασίες.
- Βελτίωση της οικονομικής διαχείρισης: Η τυποποίηση ενθαρρύνει τις οικονομικές οντότητες να ακολουθούν βέλτιστες πρακτικές στην οικονομική διαχείριση και αναφορά, βελτιώνοντας έτσι την απόδοσή τους.

Συνοπτικά, η λογιστική τυποποίηση συμβάλλει στη δημιουργία ενός αξιόπιστου, διαφανούς και συγκρίσιμου πλαισίου για την αναφορά των οικονομικών δεδομένων, βοηθώντας έτσι στην λήψη τεκμηριωμένων αποφάσεων και καθώς και στην αξιολόγηση της οικονομικής κατάστασης και της αποδοτικότητας των οικονομικών οντοτήτων.

1.2 Σύντομη ιστορική ανασκόπηση της εφαρμογής της λογιστικής τυποποίησης

Στις αρχές του προηγούμενου του αιώνα, το Διεθνές Ινστιτούτο Στατιστικής αναγνώρισε τη σημασία της μελέτης και ανάλυσης της οικονομίας χρησιμοποιώντας τυποποιημένους ισολογισμούς και κανόνες. Αυτή η ιδέα κέρδισε περαιτέρω υποστήριξη στο Διεθνές Συνέδριο Λογιστικής της Βαρκελώνης το 1929, όπου υπήρχε η επιθυμία να καθιερωθεί λογιστική ονοματολογία σε διεθνές επίπεδο και να καταρτιστούν κανόνες λογιστικής που θα έχουν ενιαία εφαρμογή. Από το 1948 έως το 1961 πραγματοποιήθηκαν διάφορα ευρωπαϊκά συνέδρια για να συζητηθεί η παρουσίαση των ισολογισμών και των λογιστικών σχεδίων.

Η επίτευξη της λογιστικής τυποποίησης σε εθνικό επίπεδο διευκολύνεται από την ευρεία εφαρμογή του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και ιδιαίτερα των κλαδικών λογιστικών σχεδίων που λειτουργούν με βάση τη δομή του. Η αναγνώριση αυτής της πραγματικότητας ώθησε πολλά έθνη να υιοθετήσουν λογιστική ομοιομορφία, όπως αποδεικνύεται από την εισαγωγή Γενικών Λογιστικών Σχεδίων όπως το γαλλικό "Plan Comptable General" του 1947 και το Γερμανικό Πλαίσιο Λογιστικής Ομοιομορφίας, μεταξύ άλλων (Αρβανίτης Γ., 2005).

Το 1973, ιδρύθηκε η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB), η οποία έχει πλέον εξελιχθεί σε Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB). Το IASB είναι υπεύθυνο για την ανάπτυξη ενός ενιαίου συνόλου λογιστικών προτύπων υψηλής ποιότητας γνωστών ως Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΠ) (Νιφορόπουλος Κ., 2014).

Στην Ελλάδα, τα θεμέλια για την καθιέρωση της λογιστικής τυποποίησης τέθηκαν με τον νόμο 2190/2020 «περί ανωνύμων εταιρειών» και τον νόμο 2191/1920 «περί ιδρύσεως Ανωτάτης Σχολής Εμπορικών Σπουδών». Το 1948, με την έκδοση του «Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων», διατυπώθηκαν οι πρώτες διατάξεις για την λογιστική οργάνωση των επιχειρήσεων και το 1962, καθιερώθηκαν για πρώτη φορά τυποποιημένες μορφές ισολογισμού και λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως.

Η μεγαλύτερη τομή στην ιστορία των λογιστικών προτύπων στην Ελλάδα, έγινε το 1980 με την εφαρμογή του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ) με την έκδοση του Π.Δ.1123/1980. Η εφαρμογή του έως το 1986 ήταν προαιρετική και από το 1987 διαδόθηκε έτι περαιτέρω, μετά την υποχρεωτική εφαρμογή της 4ης οδηγίας της ΕΟΚ. Από την χρήση 1991 το ΕΓΛΣ έγινε υποχρεωτικό στο σύνολο του για τις εταιρείες που υπόκειντο σε έλεγχο από ορκωτούς ελεγκτές (άρθρο 7 Ν 1882/1990) και από τη χρήση 1993 επεκτάθηκε η εφαρμογή του και στις μη υπαγόμενες σε έλεγχο (άρθρο 7 Π.Δ 186/1992 - ΚΒΣ)

Την δεκαετία του 1990, η επέκταση της εφαρμογής του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ) και η ανάπτυξη κλαδικών λογιστικών σχεδίων, άλλαξε καθοριστικά την εικόνα της λογιστικής τυποποίησης στην Ελλάδα και σε συνδυασμό με την ανάπτυξη της πληροφορικής δημιούργησαν ένα νέο και σημαντικά βελτιωμένο πλαίσιο (Νιφορόπουλος Κ., 2014).

1.3 Επισκόπηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

1.3.1 Εννοιολογικό πλαίσιο

Όσον αφορά στις οικονομικές οντότητες του ιδιωτικού τομέα, οι σύγχρονες λογιστικές τυποποιήσεις περιλαμβάνουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (International Accounting Standards - IAS) και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (International Financial Reporting Standards - IFRS).

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημόσιου Τομέα (IPSAS) είναι ένα σύνολο λογιστικών προτύπων που αναπτύχθηκαν και εκδίδονται από το ένα ανεξάρτητο όργανο της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (IFAC), το Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (IPSASB), ειδικά για τις κυβερνήσεις και τους φορείς του δημόσιου τομέα, προκειμένου να διασφαλιστεί η διαφανής, συνεπής και ακριβής χρηματοοικονομική πληροφόρηση.

Η δημιουργία των ΔΛΠΔΤ βασίστηκε στην αναγνώριση ότι η σύγχρονη διοίκηση του δημόσιου τομέα, ευθυγραμμισμένη με τις κατευθυντήριες αρχές της οικονομίας, της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας, έχει ως βάση συστήματα διαχείρισης πληροφοριών που παρέχουν ακριβή και αξιόπιστα δεδομένα σχετικά με τη δημοσιονομική και οικονομική κατάσταση μιας κυβέρνησης καθώς και των επιδόσεών της, όπως ακριβώς θα συνέβαινε για κάθε άλλη μορφή οικονομικής οντότητας (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2013).

Τα πρότυπα αυτά, αποσκοπούν τόσο στην ενίσχυση της αξιοπιστίας και της συγκρισιμότητας των χρηματοοικονομικών πληροφοριών μεταξύ διαφορετικών κυβερνητικών οντοτήτων, όσο και στην προώθηση της λογοδοσίας, στην αποτελεσματική κατανομή των πόρων και στην τεκμηριωμένη λήψη αποφάσεων.

Μετά από την τελευταία παγκόσμια χρηματοπιστωτική κρίση που έπληξε το σύνολο σχεδόν των οικονομιών του πλανήτη, οι εκκλήσεις από ενδιαφερόμενα μέρη προκειμένου να βελτιωθεί η ποιότητα και η χρησιμότητα των λογιστικών δεδομένων των οντοτήτων του δημόσιου τομέα έχουν ενταθεί (Cohen S. & Karatzimas S., 2017), με αποτέλεσμα η υιοθέτηση των ΔΛΠΔΤ από τις κυβερνήσεις να αυξάνεται, με την

ενθάρρυνση και από διεθνείς οργανισμούς όπως η Παγκόσμια Τράπεζα¹, ο ΟΟΣΑ², η Ευρωπαϊκή Ένωση³ και το ΔΝΤ.

1.3.2 Βασικά χαρακτηριστικά των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημόσιου Τομέα (IPSAS)

1. Περιεχόμενο και εφαρμογή: Τα ΔΛΠΔΤ έχουν σχεδιαστεί για ένα ευρύ φάσμα οντοτήτων του δημόσιου τομέα, συμπεριλαμβανομένων των εθνικών και περιφερειακών κυβερνήσεων, των υπουργείων, των οργανισμών, των τοπικών αρχών, των δημόσιων επιχειρήσεων και άλλων παρόμοιων φορέων. Τα πρότυπα αυτά εφαρμόζονται τόσο στις οικονομικές καταστάσεις όσο και στη δημοσιονομική αναφορά.

2. Βάση της λογιστικής: Τα ΔΛΠΔΤ παρέχουν καθοδήγηση σχετικά με τη λογιστική βάση του δεδουλευμένου, στην οποία οι συναλλαγές και τα γεγονότα αναγνωρίζονται όταν συμβαίνουν, ανεξάρτητα από το πότε εισπράττονται ή πληρώνονται ταμειακά. Αυτή η βάση προσφέρει μια πιο ακριβή απεικόνιση της οικονομικής θέσης και απόδοσης μιας οντότητας σε σύγκριση με τη λογιστική της ταμειακής βάσης.

3. Λογιστικές αρχές δεδουλευμένης βάσης: Τα ΔΛΠΔΤ δίνουν έμφαση στις θεμελιώδεις αρχές της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση, συμπεριλαμβανομένης της αρχής της αντιστοίχισης, η οποία διασφαλίζει ότι τα έξοδα αναγνωρίζονται στην ίδια περίοδο με τα σχετικά έσοδα, διευκολύνοντας την πιο ακριβή εκτίμηση της οικονομικής κατάστασης μιας οντότητας.

4. Οικονομικές καταστάσεις: Τα ΔΛΠΔΤ περιγράφουν τις απαιτήσεις παρουσίασης και γνωστοποίησης για τις οικονομικές καταστάσεις. Οι καταστάσεις αυτές περιλαμβάνουν συνήθως την κατάσταση οικονομικής θέσης (ισολογισμός), την κατάσταση χρηματοοικονομικών επιδόσεων (κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως), την κατάσταση ταμειακών ροών, την κατάσταση μεταβολών στα καθαρά

¹ <https://cfr.worldbank.org/index.php/taxonomy/term/586>

² The International Public Sector Accounting Standards Board Governance Review Group - The Future Governance of the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) - PUBLIC CONSULTATION (January 2014) (<https://www.oecd.org/gov/budgeting/IPSASB-Governance-Review-Group-Recommendations.pdf>)

³ <https://ec.europa.eu/eurostat/web/epsas>

περιουσιακά στοιχεία/ίδια κεφάλαια, την κατάσταση προϋπολογιστικών και απολογιστικών κονδυλίων και τις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων.

5. Μέτρηση και αναγνώριση: Τα ΔΛΠΔΤ παρέχουν καθοδήγηση σχετικά με την επιμέτρηση και την αναγνώριση διαφόρων περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και εξόδων. Η καθοδήγηση αυτή καλύπτει τομείς όπως τα ενσώματα πάγια, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, οι προβλέψεις, τα χρηματοοικονομικά μέσα και οι κρατικές επιχορηγήσεις.

6. Δημοσιονομική Αναφορά: Τα ΔΛΠΔΤ ασχολούνται επίσης με τη δημοσιονομική πληροφόρηση, παρέχοντας καθοδήγηση για την παρουσίαση των πληροφοριών του προϋπολογισμού παράλληλα με τα πραγματικά οικονομικά αποτελέσματα. Η προσέγγιση αυτή, προάγει τη διαφάνεια και τη λογοδοσία, επιτρέποντας στα ενδιαφερόμενα μέρη να συγκρίνουν τους προγραμματισμένους προϋπολογισμούς με τα πραγματικά αποτελέσματα.

7. Απαιτήσεις δημοσιοποίησης: Τα ΔΛΠΔΤ τονίζουν τη σημασία της διαφανούς και ολοκληρωμένης γνωστοποίησης στις οικονομικές καταστάσεις. Αυτό περιλαμβάνει πληροφορίες σχετικά με σημαντικές λογιστικές πολιτικές, ενδεχόμενες υποχρεώσεις, συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη και άλλες σχετικές γνωστοποιήσεις που ασκούν επιρροή στα δεδομένα των οικονομικών καταστάσεων.

8. Διακυβέρνηση και λογοδοσία: Τα ΔΛΠΔΤ συμβάλλουν στη βελτίωση της διακυβέρνησης και της λογοδοσίας στο δημόσιο τομέα, διασφαλίζοντας ότι η διαχείριση των δημόσιων πόρων και η υποβολή εκθέσεων γίνεται με υπεύθυνο τρόπο. Οι κυβερνήσεις μπορούν να χρησιμοποιούν χρηματοοικονομικές πληροφορίες που συμμορφώνονται με τα ΔΛΠΔΤ για να λαμβάνουν τεκμηριωμένες αποφάσεις σχετικά με την κατανομή των πόρων και τον σχεδιασμό των πολιτικών τους.

9. Παγκόσμια υιοθέτηση: Τα ΔΛΠΔΤ αναπτύσσονται και διατηρούνται από το Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων του Δημόσιου Τομέα (IPSASB), το οποίο λειτουργεί υπό την αιγίδα της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (IFAC). Τα πρότυπα αυτά έχουν αποκτήσει ευρεία αναγνώριση και υιοθέτηση από κυβερνήσεις και φορείς του δημόσιου τομέα σε όλο τον κόσμο (Gkouma O. & Filos J., 2022).

Πίνακας 1: Επισκόπηση των ΔΛΠΔΤ και των υφιστάμενων ΔΛΠ και ΔΠΧΑ⁴

Αριθμός	Περιγραφή προτύπου	Αντιστοιχία με
ΔΛΠΔΤ 1	Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων	ΔΛΠ 1
ΔΛΠΔΤ 2	Καταστάσεις Ταμειακών Ροών	ΔΛΠ 7
ΔΛΠΔΤ 3	Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και σφάλματα	ΔΛΠ 8
ΔΛΠΔΤ 4	Οι επιπτώσεις των μεταβολών των συναλλαγματικών ισοτιμιών	ΔΛΠ 21
ΔΛΠΔΤ 5	Κόστος δανεισμού	ΔΛΠ 23
ΔΛΠΔΤ 6	Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις - αντικαταστάθηκαν από τα IPSAS 34-38	ΔΛΠ 27
ΔΛΠΔΤ 7	Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις - αντικαταστάθηκε από τα ΔΛΠΔΤ 34-38	ΔΛΠ 28
ΔΛΠΔΤ 8	Συμμετοχές σε κοινοπραξίες - αντικαταστάθηκαν από τα IPSAS 34-38	ΔΛΠ 31
ΔΛΠΔΤ 9	Εσοδα από Συναλλαγές Συναλλάγματος	ΔΛΠ 18
ΔΛΠΔΤ 10	Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες	ΔΛΠ 29
ΔΛΠΔΤ 11	Συμβόλαια Κατασκευής	ΔΛΠ 11
ΔΛΠΔΤ 12	Αποθέματα	ΔΛΠ 2
ΔΛΠΔΤ 13	Μισθώσεις (από την 1 ^η Ιανουαρίου 2025 αντικαθίσταται από το ΔΛΠΔΤ 43)	ΔΛΠ 17
ΔΛΠΔΤ 14	Γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς	ΔΛΠ 10
ΔΛΠΔΤ 15	Χρηματοοικονομικά μέσα: γνωστοποίηση και παρουσίαση - αντικαταστάθηκαν από τα ΔΛΠΔΤ 28 και ΔΛΠΔΤ 30	ΔΛΠ 32
ΔΛΠΔΤ 16	Επενδυτικά Ακίνητα	ΔΛΠ 40
ΔΛΠΔΤ 17	Ενσώματα πάγια	ΔΛΠ 16
ΔΛΠΔΤ 18	Αναφορές τμήματος	ΔΛΠ 14
ΔΛΠΔΤ 19	Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά	ΔΛΠ 37
ΔΛΠΔΤ 20	Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών	ΔΛΠ 24
ΔΛΠΔΤ 21	Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων που δεν παράγουν ταμειακά διαθέσιμα	ΔΛΠ 36
ΔΛΠΔΤ 22	Δημοσιοποίηση χρηματοοικονομικών πληροφοριών σχετικά με τον τομέα της γενικής κυβέρνησης	Δ / υ
ΔΛΠΔΤ 23	Εσοδα από Μη Ανταλλακτικές Συναλλαγές (Φόροι και Μεταβιβάσεις)	Δ / υ
ΔΛΠΔΤ 24	Παρουσίαση των δημοσιονομικών πληροφοριών στις οικονομικές καταστάσεις	Δ / υ
ΔΛΠΔΤ 25	Παροχές σε εργαζομένους - αντικαταστάθηκε από το ΔΛΠΔΤ 39	ΔΛΠ 19
ΔΛΠΔΤ 26	Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων που παράγουν ταμειακά διαθέσιμα	ΔΛΠ 36
ΔΛΠΔΤ 27	Γεωργία	ΔΛΠ 41
ΔΛΠΔΤ 28	Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση	ΔΛΠ 32
ΔΛΠΔΤ 29	Χρηματοοικονομικά μέσα: αναγνώριση και επιμέτρηση	ΔΛΠ 39

⁴ João Fonseca, Principal of International Public Sector Accounting Standards Board (2023) IPSAS IFRS AND IPSAS ISS ALIGNMENT DASHBOARDS UPDATE (IPSASB Meeting June 2023 - AGENDA ITEM 4) (<https://www.ipsasb.org/flysystem/azure-private/2023-06/4%20-%20IPSAS-IFRS%20and%20IPSAS-ISS%20Alignment%20Dashboards%20Update.pdf>)

Πίνακας 1: Επισκόπηση των ΔΛΠΔΤ και των υφιστάμενων ΔΛΠ και ΔΠΧΑ

Αριθμός	Περιγραφή προτύπου	Αντιστοιχία με
ΔΛΠΔΤ 30	Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις	ΔΠΧΑ 7
ΔΛΠΔΤ 31	Αυλα περιουσιακά στοιχεία	ΔΛΠ 38
ΔΛΠΔΤ 32	Συμφωνίες παραχώρησης υπηρεσιών: Παραχωρησιούχος	ΕΔΔΠΧΑ 12
ΔΛΠΔΤ 33	Πρώτη έγκριση των ΔΛΠΔΤ σε δεδουλευμένη βάση	Δ / υ
ΔΛΠΔΤ 34	Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις	ΔΛΠ 27
ΔΛΠΔΤ 35	Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις	ΔΠΧΑ 10
ΔΛΠΔΤ 36	Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες	ΔΛΠ 28
ΔΛΠΔΤ 37	Σχήματα υπό κοινό έλεγχο	ΔΠΧΑ 11
ΔΛΠΔΤ 38	Γνωστοποίηση συμμετοχών σε άλλες οντότητες	ΔΠΧΑ 12
ΔΛΠΔΤ 39	Παροχές σε εργαζομένους	ΔΛΠ 19
ΔΛΠΔΤ 40	Συνδυασμοί Δημόσιου Τομέα	ΔΠΧΑ 3
ΔΛΠΔΤ 41	Χρηματοοικονομικά Μέσα	ΔΠΧΑ 9
ΔΛΠΔΤ 42	Κοινωνικές παροχές	Δ / υ
ΔΛΠΔΤ 43	Μισθώσεις (ημερομηνία έναρξης ισχύος: 1η Ιανουαρίου 2025)	ΔΠΧΑ 16
ΔΛΠΔΤ 44	Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται για Πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες (ημερομηνία έναρξης ισχύος: 1 ^η Ιανουαρίου 2025)	ΔΠΧΑ 5
ΔΛΠΔΤ Ταμειακής Βάσης	Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση στο πλαίσιο της Ταμειακής Λογιστικής Βάσης	Δ / υ
	Εννοιολογικό πλαίσιο για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση γενικού σκοπού από οντότητες του δημόσιου τομέα	Δ / υ
RPG 1 Συμπεριλαμβανόμενη Οδηγία Πρακτικής 1	Υποβολή εκθέσεων σχετικά με τη μακροπρόθεσμη βιωσιμότητα των οικονομικών μιας οικονομικής οντότητας	Δ / υ
RPG 2 Συμπεριλαμβανόμενη Οδηγία Πρακτικής 2	Συζήτηση και Ανάλυση Οικονομικών Καταστάσεων	Δ / υ
RPG 3 Συμπεριλαμβανόμενη Οδηγία Πρακτικής 3	Αναφορά πληροφοριών απόδοσης υπηρεσίας	Δ / υ

1.3.3 Διαφορές μεταξύ ΔΛΠΔΤ και ΔΠΧΑ

Οι κύριες ομοιότητες ή οι λιγότερες διαφορές μεταξύ των ΔΛΠΔΤ και των ΔΠΧΑ αφορούν τις λογιστικές πολιτικές και τις εκτιμήσεις, τις ταμειακές ροές, τη λογιστική των συμβάσεων κατασκευής και τα πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης σε υπερπληθωριστικά περιβάλλοντα.

Υπάρχει σημαντικός αριθμός διαφορών μεταξύ των ΔΛΠΔΤ και των ΔΠΧΑ, αλλά λίγες από αυτές είναι σημαντικές. Οι κυριότερες διαφορές μεταξύ των ΔΛΠΔΤ και των ΔΠΧΑ αφορούν τη νομική δομή και το πεδίο εφαρμογής των οργανισμών που

χρησιμοποιούν τα ΔΛΠΔΤ και τα ΔΠΧΑ. Τα ΔΛΠΔΤ καλύπτουν τον μη κερδοσκοπικό δημόσιο τομέα και άλλους οργανισμούς που παρέχουν δημόσιες υπηρεσίες και δημόσια αγαθά, χωρίς να στοχεύουν στη μεγιστοποίηση των αποδόσεων των μετόχων.

Με βάση αυτή τη διάκριση, οι οργανισμοί του ιδιωτικού τομέα με αρνητικά οικονομικά αποτελέσματα και συνεχείς ζημίες τελικά παύουν τη λειτουργία τους και κλείνουν. Ωστόσο, οι οργανισμοί του δημόσιου τομέα, όπως τα νοσοκομεία, μπορούν να είναι ζημιογόνοι ή όχι, υπό την προϋπόθεση να εκπληρώνουν τους στόχους τους.

Μια από τις βασικές διαφορές μεταξύ των ΔΛΠΔΤ και των ΔΠΧΑ είναι ότι το ΔΛΠΔΤ 24 (Παρουσίαση των δημοσιονομικών πληροφοριών στις οικονομικές καταστάσεις), απαιτεί από τους οργανισμούς του δημόσιου τομέα που έχουν δημοσιεύσει εγκεκριμένο προϋπολογισμό, να παρουσιάζουν στις οικονομικές τους καταστάσεις μια σύγκριση μεταξύ του προϋπολογισμού και των απολογιστικών ποσών που προκύπτουν από την εκτέλεση του προϋπολογισμού. Εκτός από τη σύγκριση μεταξύ του προϋπολογισμού και των πραγματικών αποτελεσμάτων, οι οργανισμοί του δημόσιου τομέα υποχρεούνται επίσης να παρέχουν πρόσθετες γνωστοποιήσεις και αναφορές, όπως πρόσθετες γνωστοποιήσεις και επεξηγήσεις σχετικά με τις σημαντικότερες αποκλίσεις που διαπιστώνονται μεταξύ των προϋπολογισθέντων και των πραγματικών αποτελεσμάτων, απαιτήσεις οι οποίες δεν υπάρχουν στα ΔΠΧΑ.

Η δεύτερη διαφορά αφορά την έννοια της “*επιτέλεσης του σκοπού τους*”, δηλαδή της ικανότητας παροχής υπηρεσιών, η οποία είναι κεντρική στα ΔΛΠΔΤ αλλά άσχετη με τα ΔΠΧΑ. Η ικανότητα παροχής υπηρεσιών θεωρεί τα “*οικονομικά οφέλη*” μιας συναλλαγής ως το πρωταρχικό κριτήριο αναγνώρισης και αποτελεί δείκτη της ικανότητας του δημόσιου τομέα να εκπληρώσει την αποστολή του, δηλαδή να παρέχει υπηρεσίες και αγαθά στο κοινό. Χρησιμοποιείται ως κριτήριο αναγνώρισης για τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα μιας οντότητας. Ως αποτέλεσμα, οι οντότητες του δημόσιου τομέα ενδέχεται να αναγνωρίζουν περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, έσοδα και έξοδα με διαφορετικό τρόπο από ό,τι οι οντότητες του ιδιωτικού τομέα.

Μια άλλη σημαντική διαφορά μεταξύ των ΔΛΠΔΤ και των ΔΠΧΑ είναι η αναγνώριση των μη ταμειακών περιουσιακών στοιχείων στο δημόσιο τομέα. Τέτοια περιουσιακά στοιχεία αποτελούν την πλειονότητα των περιουσιακών στοιχείων που κατέχει ο δημόσιος τομέας. Στον ιδιωτικό τομέα, ο κατεξοχήν σκοπός της απόκτησης και διατήρησης αυτής της κατηγορίας περιουσιακών στοιχείων είναι η δημιουργία εισοδήματος και ταμειακών διαθεσίμων (Romprotis G. & Balios D. 2022). Αντίθετα, τα ΔΛΠΔΤ αναγνωρίζουν μόνο εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία που αποτελούν μονάδες δημιουργίας ταμειακών ροών. Ως αποτέλεσμα της αναγνώρισης μη ταμειακών περιουσιακών στοιχείων, το ΔΛΠΔΤ 21 (Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων που δεν παράγουν ταμειακά διαθέσιμα) παρέχει οδηγίες για την απομείωση της αξίας αυτών των περιουσιακών στοιχείων και καθορίζει την αξία χρήσης τους. Από την άλλη πλευρά, μόνο τα περιουσιακά στοιχεία που παράγουν ταμειακές ροές υπόκεινται σε απομείωση σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ.

Μια ακόμη σημαντική διαφορά μεταξύ των ΔΛΠΔΤ και των ΔΠΧΑ σχετίζεται με τα έσοδα από μη ανταλλακτικές συναλλαγές. Το ΔΛΠΔΤ 23 (Έσοδα από Μη Ανταλλακτικές Συναλλαγές - Φόροι και Μεταβιβάσεις) εξετάζει τα έσοδα από φόρους και μεταβιβάσεις, τα οποία αποτελούν το μεγαλύτερο μέρος των εσόδων για τις περισσότερες οντότητες του δημόσιου τομέα, και καθορίζει τις προϋποθέσεις για την συγκεκριμένες προϋποθέσεις και κριτήρια για την αναγνώριση αυτών των συναλλαγών. Η έννοια των μη ανταλλακτικών συναλλαγών δεν εφαρμόζεται στα ΔΠΧΑ.

Μια άλλη βασική διαφορά αφορά στον φόρο εισοδήματος. Γενικά, οι εταιρείες και οι οργανισμοί του δημόσιου τομέα θεωρούνται ότι απαλλάσσονται από τον εταιρικό φόρο. Ως εκ τούτου, τα ΔΛΠΔΤ δεν έχουν ισοδύναμο φόρο εισοδήματος με το ΔΛΠ 12. Ωστόσο, όπου ορισμένοι φορείς του δημόσιου τομέα υπόκεινται σε φόρο εταιρειών, πρέπει να ακολουθούν το ΔΛΠ 12 σχετικά με τη λογιστική για το φόρο εταιρειών.

Μια περαιτέρω διαφορά παρατηρείται στον τομέα της αποτίμησης ακινήτων. Από την άποψη αυτή, το ΔΠΧΑ 16 απαιτεί την αποτίμηση των ενσώματων ακινητοποιήσεων από εξειδικευμένο ανεξάρτητο εκτιμητή. Το σχετικό ΔΛΠΔΤ 17 (Ενσώματα πάγια) αναφέρει ότι η αποτίμηση των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων διενεργείται συνήθως από εμπειρογνώμονα εκτιμητή με αναγνωρισμένα

και σχετικά επαγγελματικά προσόντα, χωρίς ωστόσο να έχει ρητή αναφορά στην ανεξαρτησία του.

Η αναφορά κατά τομέα είναι ένα άλλο σημείο διαφοράς. Το ΔΛΠΔΤ 18 (Αναφορές τμήματος) επιτρέπει έναν ευρύτερο ορισμό του "τομέα" στην "αναφορά κατά τομέα". Συγκεκριμένα, το ΔΛΠΔΤ 18 ορίζει έναν τομέα ως μια δραστηριότητα ή μια ομάδα δραστηριοτήτων μιας οντότητας που μπορεί να προσδιοριστεί και για την οποία είναι σκόπιμο να αναφέρονται ξεχωριστές χρηματοοικονομικές πληροφορίες, δηλαδή τα έσοδα και τα έξοδα, τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που προκύπτουν από αυτή τη δραστηριότητα ή την ομάδα. Ένας τομέας είναι ο επιχειρηματικός κλάδος ή η ομάδα επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μιας οντότητας και τα έσοδα και τα έξοδα, τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που προκύπτουν από αυτόν τον επιχειρηματικό κλάδο ή την ομάδα δραστηριοτήτων. Στα ΔΠΧΑ, ένας τομέας είναι ένα στοιχείο μιας οντότητας που παρέχει ένα ξεχωριστό προϊόν ή υπηρεσία ή μια ομάδα συναφών προϊόντων ή υπηρεσιών, άλλες δραστηριότητες μιας οντότητας που υπόκεινται σε διαφορετικούς κινδύνους και αποδόσεις από τους τομείς.

Επιπλέον, υπάρχουν διαφορές μεταξύ των ΔΠΧΑ και των ΔΛΠΔΤ όσον αφορά τη γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικά με τα συνδεδεμένα μέρη μιας οντότητας. Ειδικότερα, το ΔΛΠΔΤ 20 (Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών) χρησιμοποιεί έναν ευρύτερο ορισμό του "στενού συγγενή" από το ΔΛΠ 24: σύμφωνα με το ΔΛΠ 24, η αξιολόγηση του κατά πόσον ένα πρόσωπο είναι στενός συγγενής και συνεπώς συνδεδεμένο μέρος της οντότητας βασίζεται στην οικογενειακή σχέση του προσώπου αυτού με την ανώτερη διοίκηση της οντότητας. Κατά συνέπεια, σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, στενός συγγενής είναι οποιοδήποτε από τα παιδιά του ατόμου, ο/η σύζυγος του ατόμου και τα παιδιά τους, τα εξαρτώμενα μέλη του ατόμου, ο/η σύζυγος ή οι σύζυγοι του ατόμου- σύμφωνα με το ΔΛΠΔΤ 20, εκτός από αυτά τα άτομα, οι συγγενείς που ζουν σε κοινό νοικοκυριό, όπως η θεία ενός ψηφοφόρου που ζει με τον ψηφοφόρο. Ως στενοί συγγενείς ορίζονται οι θείοι, οι γονείς, οι παππούδες και οι γιαγιάδες του ψηφοφόρου, οι αδελφοί και οι αδελφές, τα πεθερικά και οι γαμπροί.

Η τελευταία διάκριση σχετίζεται με θέματα που αφορούν τον δημόσιο και τον ιδιωτικό τομέα αντίστοιχα. Ειδικότερα, είναι σαφές ότι δεν υπάρχει ΔΠΧΑ

ισοδύναμο με το ΔΛΠΔΤ 22 (Δημοσιοποίηση χρηματοοικονομικών πληροφοριών σχετικά με τον τομέα της γενικής κυβέρνησης) που να καθορίζει τις απαιτήσεις γνωστοποίησης για τις κυβερνήσεις που επιλέγουν να παρουσιάζουν πληροφορίες σχετικά με τον τομέα της δημόσιας διοίκησης στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις τους.

Το ίδιο ισχύει και για το ΔΛΠΔΤ 42 (Κοινωνικές παροχές), το οποίο παρέχει οδηγίες για τη λογιστική αντιμετώπιση του κόστους των κοινωνικών παροχών, δηλαδή των παροχών σε μετρητά που καταβάλλονται σε ορισμένα άτομα ή νοικοκυριά για τον μετριασμό των επιπτώσεων των κοινωνικών κινδύνων. Από την άλλη πλευρά, οι πληρωμές βάσει μετοχών που περιγράφονται στο ΔΠΧΑ 2 δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των ΔΛΠΔΤ. Το ίδιο ισχύει και για τα κέρδη ανά μετοχή, τα οποία οι ιδιωτικές εταιρείες πρέπει να γνωστοποιούν σύμφωνα με το ΔΛΠ 33. Σε σπάνιες περιπτώσεις, οι έννοιες αυτές εφαρμόζονται στον δημόσιο τομέα και οι οργανισμοί αυτοί θα πρέπει να αναζητήσουν λογιστική καθοδήγηση στα σχετικά ΔΠΧΑ.

Η διαδικασία σύγκλισης μεταξύ των ΔΛΠΔΤ και των ΔΠΧΑ βρίσκεται σε εξέλιξη. Ωστόσο, λόγω των διαρθρωτικών και νομικών διαφορών μεταξύ των οργανισμών που χρησιμοποιούν τα ΔΛΠΔΤ και τα ΔΠΧΑ αντίστοιχα, η απόλυτη σύγκλιση μεταξύ των δύο συνόλων προτύπων δεν μπορεί ουσιαστικά να επιτευχθεί, αφενός διότι τα ΔΛΠΔΤ συμβάλλουν στις ανάγκες πληροφόρησης που σχετίζονται με την απόδοση και τη διαχείριση του δημόσιου τομέα, παράλληλα με την ανάγκη για ποιοτική χρηματοοικονομική πληροφόρηση γενικού σκοπού και αφετέρου τα ΔΠΧΑ επικεντρώνονται στην ικανοποίηση των αναγκών χρηματοοικονομικής πληροφόρησης των μετόχων και, σε μικρότερο βαθμό, άλλων ενδιαφερόμενων μερών (New Zealand Society of Local Government Managers, 2012).

1.4 Οφέλη από την ενσωμάτωση της φιλοσοφίας των ΔΛΠΔΤ στη λογιστική τυποποίηση των φορέων της γενικής κυβέρνησης.

Στο πεδίο της θεωρίας της δημόσιας διοίκησης, επί του παρόντος δίνεται έμφαση στην αποδοτικότητα των οργανισμών του δημόσιου τομέα, παρά στην αποτελεσματικότητά τους. Η αποδοτικότητα, στο πλαίσιο αυτό, σχετίζεται με την ικανότητα μιας οντότητας του δημόσιου τομέα να χρησιμοποιεί τους διαθέσιμους πόρους με τον βέλτιστο τρόπο. Ωστόσο, η αποτελεσματικότητα, η οποία είναι εξίσου

αν όχι πιο σημαντική, αναφέρεται στον βαθμό στον οποίο ένας οργανισμός του δημόσιου τομέα εκπληρώνει πραγματικά την αποστολή του και επιτυγχάνει τα επιθυμητά αποτελέσματα. Η αποτελεσματικότητα μπορεί επίσης να θεωρηθεί ως μέτρο χρηστής διακυβέρνησης, καθώς περιλαμβάνει την ικανότητα μιας οντότητας του δημόσιου τομέα να κυβερνά αποτελεσματικά και να κατευθύνει τις δραστηριότητές της προς τους επιθυμητούς στόχους (Cuadrado-Ballesteros B. & Bisogno M., 2020).

Στην Ελλάδα οι δημόσιες οντότητες έχουν κατηγοριοποιηθεί σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 14 του νόμου 4270/2014 σε τρία υποσύνολα, αποκαλούμενα υποτομείς: της Κεντρικής Κυβέρνησης, των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ) και των Οργανισμών Κοινωνικής Ασφάλισης (ΟΚΑ), το σύνολο των οποίων συνιστά τη Γενική Κυβέρνηση. Στην κατεύθυνση της βελτίωσης της αποτελεσματικότητας των φορέων της γενικής κυβέρνησης, η υιοθέτηση των ΔΛΠΔΤ μπορεί να έχει καθοριστική συμβολή και αναμένεται να επιτύχει :

- Τη μείωση του κρατικού δανεισμού και τη συνεπαγόμενη μείωση του αντίστοιχου κόστους εξυπηρέτησής του, που θα προκύψουν από τον ακριβή προσδιορισμό των πραγματικών δανειακών αναγκών ως αποτέλεσμα της ορθής απεικόνισης των δεδουλευμένων εσόδων και δαπανών,
- Την περιστολή του λειτουργικού κόστους τους το οποίο θα υπολογίζεται επί της δεδουλευμένης βάσης παρέχοντας με αυτόν τον τρόπο τεκμηριωμένα κοστολογικά στοιχεία ανά χρήση, αλλά και ανά τομέα δραστηριότητας,
- Την ορθολογικότερη κατανομή και εξοικονόμηση δημοσίων πόρων, οι οποίοι επενδυόμενοι με αποδοτικότερο πλέον τρόπο, μπορούν να συμβάλουν σημαντικά στην ενίσχυση της απασχόλησης,
- Τη βελτίωση της οικονομικής ανταγωνιστικότητας της χώρας η οποία συνίσταται στη δημιουργία οικονομικού περιβάλλοντος, που θα διέπεται από τις αρχές της λογοδοσίας και της διαφάνειας και θα έχει έμμεση θετική επίπτωση και στις επιχειρήσεις του ιδιωτικού τομέα,

- Την απόκτηση συγκριτικού πλεονεκτήματος στη διεθνή αγορά⁵, με την βελτίωση του οικονομικού περιβάλλοντος, το οποίο θα συμβάλλει στην προσέλκυση επενδύσεων.
- Τη βελτίωση της αξιοπιστίας ως προς την κατανομή και διαχείριση των δημόσιων πόρων των δημοσίων λογαριασμών, τη διαφάνεια τη λογοδοσία και την συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεών τους, μέσω της καταγραφής και της απεικόνισης όλων των συναλλαγών που πραγματοποιούν,
- Τη διασφάλιση της λογιστικής αυτοτέλειας των χρήσεων,
- Τη συμβολή στην καταγραφή της πραγματικής περιουσιακής κατάστασής τους μέσω αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων τους στην εύλογη αξία, με θετικό αντίκτυπο στην αποδοτικότερη αξιοποίησή τους,
- Την ορθολογική οικονομική διαχείριση με την αντιστοίχιση εσόδων-εξόδων και την ανάπτυξη και χρήση εξελιγμένων λογιστικών εργαλείων και τεχνολογιών,
- Τη δυνατότητα σύγκρισης με τις οικονομικές καταστάσεις εταιριών του ιδιωτικού τομέα, με σκοπό τον εντοπισμό σημείων που δύνανται να βελτιωθούν και να καταστήσουν τις δημόσιες οντότητες οικονομικά αποδοτικότερες.
- Τη βελτίωση της διαχείρισης και της αξιοποίησης των περιουσιακών στοιχείων τους και των ταμειακών διαθεσίμων τους,
- Την ενίσχυση της εμπιστοσύνης των πολιτών, των αγορών και όλων των ενδιαφερομένων μερών όπως προμηθευτές, τράπεζες, άλλες δημόσιες οντότητες, κ.ά.,
- Τη βελτίωση της αξιοπιστίας των εκτιμήσεων των οίκων αξιολόγησης και άλλων χρηστών των δημοσίων οικονομικών καταστάσεων, συντελώντας στην αναβάθμιση της επενδυτικής βαθμίδας της χώρας και τη συνεπαγόμενη μείωση του κόστους δανεισμού της,
- Την προαγωγή της μελλοντικής λογιστικής ενοποίησης των δημοσίων οικονομικών καταστάσεων με επιχειρήσεις του δημοσίου τομέα που εφαρμόζουν ήδη τα ΔΠΧΑ,

⁵ Δημήτριος Μάρδας (2015) – Ομιλία στο Συνέδριο του Economist
(<https://www.minfin.gr/web/guest/-/url-node-7588?inheritRedirect=true>)

- Τη μείωση των επιπτώσεων των πολιτικών αποφάσεων⁶, οι οποίες θα λαμβάνονται βασιζόμενες σε αξιόπιστα δεδομένα, που προάγουν την διαφάνεια και ενισχύουν τη λογοδοσία.

1.5 Προκλήσεις κατά την υιοθέτηση της δεδουλευμένης βάσης.

1.5.1 Κίνδυνοι και κόστη

Η χρηστή λογιστική συμβάλλει στην υψηλής ποιότητας διαχείριση των δημόσιων οικονομικών, επιτρέποντας αυστηρότερο δημοσιονομικό έλεγχο, ενώ η διαφάνεια που συνδέεται με τις οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται βάσει ΔΛΠΔΤ οδηγεί σε καλύτερα ενημερωμένους πολίτες και συνιστά βασικό παράγοντα της χρηστής διακυβέρνησης. Εντός αυτού του πλαισίου, η λογιστική του δημοσίου αποτελεί ουσιαστικό στοιχείο ενός συστήματος διαχείρισης που λειτουργεί εύρυθμα, δίνοντας στους υπεύθυνους λήψης αποφάσεων την απαραίτητη πληροφόρηση, ούτως ώστε αφενός να παρακολουθούν τις επιδόσεις των οντοτήτων που διοικούν και αφετέρου αποφεύγουν να λαμβάνουν αποφάσεις που επηρεάζουν αρνητικά είτε την αποτελεσματικότητα είτε την ισότητα μεταξύ των γενεών (Ball I., 2015).

Ενώ τα ΔΛΠΔΤ προσφέρουν πολυάριθμα οφέλη, η υιοθέτησή τους μπορεί να δημιουργήσει προκλήσεις. Οι διαφορές που παρουσιάστηκαν μεταξύ των διαφόρων χωρών κατά την υιοθέτηση και την εισαγωγή των IPSAS είναι σημαντικές και προέκυψαν ως αποτέλεσμα παραγόντων όπως οι διαφορές στις δομές διακυβέρνησης, στα νομικά πλαίσια, στις δυνατότητες χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και στην κουλτούρα, μεταξύ των χωρών, καθώς επίσης και στην πολιτική βούληση και δέσμευση για την εισαγωγή των μεταρρυθμίσεων. Ως εκ τούτου, η δύναμη της αδράνειας στην υιοθέτηση μεταρρυθμίσεων που χαρακτηρίζονται γενικά με τον όρο Νέα Δημόσια Διοίκηση (NEW PUBLIC MANAGEMENT – NPM) παρατηρείται σε διάφορες περιπτώσεις σε όλο τον κόσμο (Cohen & Karatzimas 2017). Η μετάβαση στην υποβολή χρηματοοικονομικών εκθέσεων σύμφωνα με τα ΔΛΠΔΤ μπορεί να απαιτήσει σημαντικές αλλαγές στις διαδικασίες, τα συστήματα, την κατάρτιση του προσωπικού και το κυριότερο σε παγιωμένες αντιλήψεις των υπευθύνων για τη λήψη αποφάσεων.

⁶ Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης & Ελέγχων – Δελτίο Τύπου της 6^{ης} Μαρτίου 2013 (https://elte.org.gr/wp-content/uploads/2021/03/DT_6_3_13.pdf)

Πίνακας 2: Βαθμός υιοθέτησης των ΔΛΠΔΤ διεθνώς⁷

Χώρα	Κατάσταση
Αζερμπαϊτζάν	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Αίγυπτος	Δεν υιοθετήθηκαν
Αϊτή	Δεν υιοθετήθηκαν
Ακτή Ελεφαντοστού	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Αλβανία	Δεν υιοθετήθηκαν
Αργεντινή	Δεν υιοθετήθηκαν
Αρμενία	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Αυστραλία	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Αυστρία	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Βέλγιο	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Βιετνάμ	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Βολιβία	Δεν υιοθετήθηκαν
Βόρεια Μακεδονία	Δεν υιοθετήθηκαν
Βοσνία Ερζεγοβίνη	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Βουλγαρία	Δεν υιοθετήθηκαν
Βραζιλία	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Γαλλία	Δεν υιοθετήθηκαν
Γερμανία	Δεν υιοθετήθηκαν
Γεωργία	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Γκάνα	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Γουατεμάλα	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Γουιάνα	Δεν υιοθετήθηκαν
Δανία	Δεν υιοθετήθηκαν
Δομινικανή Δημοκρατία	Υιοθετήθηκαν
Ελ Σαλβαδόρ	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Ελβετία	Υιοθετήθηκαν
Ελλάδα	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Εσθονία	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Εσουατίνι	Δεν υιοθετήθηκαν
Ζάμπια	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Ζιμπάμπουε	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα	Υιοθετήθηκαν
Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής	Δεν υιοθετήθηκαν
Ηνωμένο Βασίλειο	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Ιαπωνία	Δεν υιοθετήθηκαν
Ινδία	Δεν υιοθετήθηκαν
Ινδονησία	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Ιορδανία	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Ιράκ	Δεν υιοθετήθηκαν
Ιράν	Δεν υιοθετήθηκαν

⁷ International Federation of Accountants - Adoption Status (<https://www.ifac.org/what-we-do/global-impact-map/adoption-status>)

Χώρα	Κατάσταση
Ιρλανδία	Δεν υιοθετήθηκαν
Ισημερινός	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Ισλανδία	Υιοθετήθηκαν
Ισπανία	Υιοθετήθηκαν
Ισραήλ	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Ιταλία	Δεν υιοθετήθηκαν
Καζακστάν	Υιοθετήθηκαν
Καμερούν	Δεν υιοθετήθηκαν
Καμπότζη	Δεν υιοθετήθηκαν
Καναδάς	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Κατάρ	Δεν υιοθετήθηκαν
Κένυα	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Κίνα	Δεν υιοθετήθηκαν
Κιργισία	Δεν υιοθετήθηκαν
Κολομβία	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Κορέα	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Κοσσυφοπέδιο	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Κόστα Ρίκα	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Κουβέιτ	Δεν υιοθετήθηκαν
Κροατία	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Κύπρος	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Λάος	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Λεσότο	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Λετονία	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Λίβανος	Δεν υιοθετήθηκαν
Λιβερία	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Λιθουανία	Υιοθετήθηκαν
Λουξεμβούργο	Δεν υιοθετήθηκαν
Μαδαγασκάρη	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Μαλαισία	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Μαλάουι	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Μάλι	Δεν υιοθετήθηκαν
Μάλτα	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Μαρόκο	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Μαυρίκιος	Υιοθετήθηκαν
Μαυροβούνιο	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Μεξικό	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Μογγολία	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Μοζαμβίκη	Δεν υιοθετήθηκαν
Μολδαβία	Δεν υιοθετήθηκαν
Μπαγκλαντές	Δεν υιοθετήθηκαν
Μπαρμπάντος	Υιοθετήθηκαν
Μπαχάμες	Δεν υιοθετήθηκαν

Χώρα	Κατάσταση
Μπενίν	Δεν υιοθετήθηκαν
Μποτσουάνα	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Μπουρκίνα Φάσο	Δεν υιοθετήθηκαν
Μπρουνέι	Δεν υιοθετήθηκαν
Μυανμάρ	Δεν υιοθετήθηκαν
Ναμίμπια	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Νέα Ζηλανδία	Υιοθετήθηκαν
Νεπάλ	Δεν υιοθετήθηκαν
Νησιά Καϋμάν	Υιοθετήθηκαν
Νιγηρία	Υιοθετήθηκαν
Νικαράγουα	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Νορβηγία	Δεν υιοθετήθηκαν
Νότια Αφρική	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Ολλανδία	Δεν υιοθετήθηκαν
Ονδούρα	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Ουγγαρία	Δεν υιοθετήθηκαν
Ουγκάντα	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Ουζμπεκιστάν	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Ουκρανία	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Ουρουγουάη	Υιοθετήθηκαν
Πακιστάν	Δεν υιοθετήθηκαν
Παλαιστίνη	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Παναμάς	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Παπούα Νέα Γουινέα	Δεν υιοθετήθηκαν
Περού	Υιοθετήθηκαν
Πολωνία	Δεν υιοθετήθηκαν
Πορτογαλία	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Ρουάντα	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Ρουμανία	Δεν υιοθετήθηκαν
Ρωσική Ομοσπονδία	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Σαουδική Αραβία	Υιοθετήθηκαν
Σενεγάλη	Δεν υιοθετήθηκαν
Σερβία	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Σιγκαπούρη	Δεν υιοθετήθηκαν
Σιέρα Λεόνε	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Σλοβακία	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Σλοβενία	Δεν υιοθετήθηκαν
Σουηδία	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Σουρινάμ	Δεν υιοθετήθηκαν
Σρι Λάνκα	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Ταϊβάν	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Ταϊλάνδη	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Τανζανία	Υιοθετήθηκαν

Χώρα	Κατάσταση
Τζαμάικα	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Τόγκο	Δεν υιοθετήθηκαν
Τουρκία	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Τρινιντάντ και Τομπάγκο	Δεν υιοθετήθηκαν
Τσεχίας	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Τυνησία	Δεν υιοθετήθηκαν
Υεμένη	Δεν υιοθετήθηκαν
Φιλιππίνες	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Φινλανδία	Δεν υιοθετήθηκαν
Φίτζι	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Χιλή	Υιοθετήθηκαν εν μέρει
Χονγκ Κονγκ	Υιοθετήθηκαν εν μέρει

Ωστόσο, υπάρχει σημαντικός αριθμός υποστηρικτών της αντίθετης άποψης, σύμφωνα με την οποία η άκριτη εφαρμογή των αρχών της Νέας Δημόσιας Διοίκησης οι οποίες επιδιώκουν επηρεασμένες από τη νεοφιλελεύθερη ιδεολογία την εισαγωγή στον δημόσιο τομέα αρχών, λογικών και εργαλείων διαχείρισης αγοράς επιχειρηματικού τύπου και αγοράς του ιδιωτικού τομέα, πιθανόν να οδηγήσει σε αναποτελεσματική διαχείριση του κόστους και στην αποτυχία βελτίωσης των επιδόσεων των παρεχόμενων υπηρεσιών (Herworth N., 2017). Αυτό υποστηρίζουν ότι έχει αρνητική επιρροή στην ανάπτυξη και στην αποτελεσματικότητα της δημόσιας διοίκησης (δικτύωση, συνεργασία και ψηφιακή διακυβέρνηση), διότι όχι μόνο μεταβάλλει τον τρόπο παροχής των δημόσιων υπηρεσιών, αλλά επηρεάζει και τους ρόλους των πολιτών και άλλων κοινωνικών φορέων οι οποίοι δημιουργούν τη δημόσια αξία. Ταυτόχρονα θα επηρεάσουν τις πρακτικές αξιολόγησης, όπως για παράδειγμα τη λογοδοσία, τη μέτρηση απόδοσης, την κατάρτιση προϋπολογισμού και τις χρηματοοικονομικές και μη χρηματοοικονομικές αναφορές (Grossi G. et al. 2022). Με βάση τις παραπάνω επιφυλάξεις, δεν είναι λίγοι αυτοί που εκτιμούν ότι η στενή διασύνδεση με την εφαρμογή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση από τις κυβερνήσεις και γενικά τις οντότητες του δημοσίου τομέα που δεν είναι έτοιμες, από την άποψη της κουλτούρας και της τεχνικής ικανότητας, να κατανοήσουν τις συνέπειές της, θα μπορούσε να οδηγήσει σε ακριβώς αντίθετα αποτελέσματα, όπως απώλεια δημοσιονομικού ελέγχου και δυσκολίες στην αντιμετώπιση ενός πιο περίπλοκου συστήματος (Cohen and Karatzimas, 2017).

Είναι επίσης σημαντικό να ληφθούν υπόψη πιθανοί κίνδυνοι ή κόστη κατά τη διαδικασία υιοθέτησης των ΔΛΠΔΤ. Αυτοί οι κίνδυνοι και τα κόστη σχετίζονται με

την ενισχυμένη εξουσία της εκτελεστικής εξουσίας στη διαχείριση των δημόσιων οικονομικών, η οποία επιτρέπει στους κυβερνητικούς αξιωματούχους να χειρίζονται το δημόσιο χρέος χωρίς το απαιτούμενο επίπεδο εποπτείας από τους εκλεγμένους αντιπροσώπους. Η εισαγωγή των ΔΛΠΔΤ μπορεί να προκαλέσει συνταγματικές και δημοκρατικές ανησυχίες. Χαρακτηριστικό παράδειγμα των επιφυλάξεων που διατυπώνονται είναι η στάση ορισμένων χωρών όπως η Φινλανδία και η Γερμανία οι οποίες αρνήθηκαν να υιοθετήσουν τα ΔΛΠΔΤ λόγω επικρίσεων αναφορικά με τη δίκαιη αποτίμηση και την αυθαίρετη εκτίμηση στοιχείων των οικονομικών αναφορών (Tawiah V., 2022). Παράλληλα η υιοθέτηση των ΔΛΠΔΤ ενδέχεται να οδηγήσει σε αύξηση των αμοιβών ελέγχου στον δημόσιο τομέα. Τέλος, η εναρμόνιση των οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται βάσει πληθώρας διαφορετικών λογιστικών κανονισμών αποτελεί ένα ακόμη σημαντικό εμπόδιο (Romprotis G. & Balios D. 2022).

1.5.2 Η έλλειψη θεωρητικής βάσης της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση του δημόσιου τομέα

Η λογιστική του δημοσίου αυτή τη στιγμή υφίσταται μια επαναστατική αλλαγή, καθώς πολλές κυβερνήσεις παγκοσμίως υιοθετούν τη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση. Αυτή η νέα λογιστική τυποποίηση περιλαμβάνει για πρώτη φορά το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων στον ισολογισμό και την έγκαιρη αναγνώριση εσόδων και εξόδων με βάση τις υποχρεώσεις και όχι τις πληρωμές σε μετρητά. Επιπλέον, ορισμένες κυβερνήσεις παρέχουν τώρα επεξηγηματικές σημειώσεις μαζί με τις οικονομικές τους καταστάσεις, οι οποίες όχι μόνο γνωστοποιούν συγκεκριμένα στοιχεία αλλά επεκτείνονται και στη γνωστοποίηση κινδύνων, συμπεριλαμβανομένων των ενδεχόμενων υποχρεώσεων, και άλλων σχετικών πληροφοριών που δεν καλύπτονται στις βασικές οικονομικές καταστάσεις. Την τελευταία δεκαετία, έχει σημειωθεί σημαντική αύξηση στον αριθμό των ακαδημαϊκών εργασιών και μελετών που ερευνούν την υιοθέτηση της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση με βάση τα ΔΛΠΔΤ και την πληρότητα των λογιστικών πληροφοριών του δημόσιου τομέα. Ωστόσο, αυτές οι μελέτες δεν κατάφεραν να εντοπίσουν ένα κατάλληλο θεωρητικό υπόβαθρο.

Η απουσία ενός κυρίαρχου θεωρητικού υποβάθρου μπορεί να είναι ένας από τους λόγους για τους οποίους η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση δεν έχει ακόμη αποκτήσει ευρεία αποδοχή στην παγκόσμια χρηματοοικονομική κοινότητα. Αυτό

μπορεί να εξηγηθεί ως έλλειψη συναίνεσης, η οποία είναι αποτέλεσμα πιέσεων από διεθνείς οργανισμούς, οι οποίοι έχουν παράσχει τεχνική και οικονομική υποστήριξη για να ενθαρρύνουν τις αναπτυσσόμενες χώρες να εφαρμόσουν μεταρρυθμίσεις της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση. Ωστόσο, αυτές οι εξελίξεις δεν βασίζονται σε ένα ενιαίο φιλοσοφικό και επιστημονικό πλαίσιο στο οποίο η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση στον δημόσιο τομέα διαδραματίζει κρίσιμο ρόλο στην επίτευξη συγκεκριμένων οικονομικών, πολιτικών και πολιτιστικών στόχων. Κατά συνέπεια, η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση στον δημόσιο τομέα φαίνεται να διαφέρει από την αντίστοιχη του ιδιωτικού τομέα, όπου η υιοθέτηση της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση έχει αναμφίβολα συμβάλει στην οικονομική καινοτομία (Bergmann, A., Fuchs, S., & Schuler, C., 2019).

1.5.3 Η δημοσιονομική βιωσιμότητα

Η δημοσιονομική βιωσιμότητα του δημόσιου τομέα είναι θεμελιώδες ζήτημα που απασχολεί όλους τους πολίτες και τους διοικητικούς υπαλλήλους και έχει καταστεί βασικός στόχος των κυβερνήσεων τα τελευταία χρόνια δεδομένου ότι η ελληνική οικονομία τέθηκε υπό διεθνή επιτήρηση. Είναι μια σύνθετη κατασκευή που δεν μπορεί να αποτυπωθεί με έναν απλό ορισμό. Είναι γενικά αποδεκτό ότι η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση παρέχει ένα καλύτερο μέτρο της υγείας της οικονομίας.

Ωστόσο, τα πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης από μόνα τους δεν παρέχουν γενική λύση στο πρόβλημα της δημοσιονομικής βιωσιμότητας. Τα πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης πρέπει να συμπληρώνονται και από άλλα πλαίσια που μπορούν να βοηθήσουν τις κυβερνήσεις να επιτύχουν δημοσιονομική βιωσιμότητα.

Ο καθορισμός ενός εννοιολογικού πλαισίου για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση έχει κριθεί χρήσιμος για την ανάπτυξη μιας σειράς λογιστικών προτύπων με γενικό στόχο τη δημιουργία χρηματοοικονομικών καταστάσεων που μπορούν να χρησιμοποιηθούν από διαφορετικούς χρήστες τους. Οι πληροφορίες που πρέπει να δημοσιοποιούνται έχουν ορισμένα ποιοτικά χαρακτηριστικά και είναι χρήσιμες για την αξιολόγηση και την κατανόηση της χρηματοοικονομικής θέσης των οντοτήτων του δημόσιου τομέα και των διαφόρων επιπέδων της κυβέρνησης, και ως εκ τούτου συμβάλλουν σημαντικά στην επίτευξη της δημοσιονομικής βιωσιμότητας.

Στο δημόσιο τομέα, το σύστημα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης συμπληρώνεται από άλλα λογιστικά συστήματα που μπορούν να παρέχουν σχετικές πληροφορίες χρήσιμες για την αξιολόγηση και τη βελτίωση της χρηματοοικονομικής βιωσιμότητας. Ειδικότερα, το σύστημα κατάρτισης του προϋπολογισμού περιέχει κανόνες και αρχές που αποτρέπουν τα δημοσιονομικά προβλήματα στις περισσότερες χώρες, ένας από τους οποίους είναι ο κανόνας του ισοσκελισμένου προϋπολογισμού.

Οι εθνικοί λογαριασμοί είναι μια άλλη πηγή πληροφοριών για την αξιολόγηση και τη σύγκριση της δημοσιονομικής βιωσιμότητας των κυβερνήσεων. Αυτό είναι το λογιστικό σύστημα που χρησιμοποιείται επί του παρόντος για τη σύγκριση των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ευρωπαϊκό Σύστημα Λογαριασμών - European System of Accounts⁸), αλλά υπάρχουν προβλήματα συγκρισιμότητας λόγω των διαφορών στα λογιστικά συστήματα φορέων διακυβέρνησης χαμηλότερης βαθμίδας, όπως είναι οι περιφέρειες και οι δήμοι. Αυτός είναι ο κύριος λόγος της πρότασης για την καθιέρωση των Ευρωπαϊκών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα - ΕΛΠΔΤ (European Public Sector Accounting Standards - EPSAS) που θα βασίζονται στα ΔΛΠΔΤ και θα είναι σε θέση να αντιμετωπίσουν τα προβλήματα συγκρισιμότητας που προκύπτουν από την ετερογένεια των δεδομένων πηγής που απαιτούνται για την κατάρτιση των εθνικών λογαριασμών.

Ένα σύστημα διαχειριστικής λογιστικής μπορεί να θεωρηθεί ως ένα πρώτο βήμα προς τον εξορθολογισμό της δαπάνης των πόρων από τις δημόσιες διοικήσεις. Τα συστήματα διοικητικής λογιστικής και κοστολόγησης έχουν σχεδιαστεί για να βοηθούν και να υποστηρίζουν τους διαχειριστές στη διαδικασία λήψης αποφάσεων. Συνεπώς, τα λογιστικά συστήματα είναι σημαντικά και συναφή, αλλά αποτελούν μόνο ένα γρανάζι στο σύνθετο πρόβλημα της δημοσιονομικής βιωσιμότητας. Επιπλέον, η υιοθέτηση ενός συγκεκριμένου λογιστικού συστήματος δεν θα αλλάξει απαραίτητα τη διαδικασία λήψης αποφάσεων. Εν τέλει, η λογιστική του δημόσιου τομέα μπορεί να βοηθήσει τις κυβερνήσεις και τους ενδιαφερόμενους φορείς να κατανοήσουν τις δημοσιονομικές προκλήσεις, αλλά δεν αποτελεί εύκολη λύση για

⁸ Ελληνική Στατιστική Αρχή (2011) - ΕΛΛΑΣ Εθνικοί Λογαριασμοί (<https://www.statistics.gr/documents/20181/b14d9f2a-d1f1-4e90-a3d2-6fe4199b451e>)

τη βελτίωση της δημοσιονομικής βιωσιμότητας των οργανισμών του δημόσιου τομέα (Caruana J. et al. 2019).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

Η λογιστική τυποποίηση των φορέων Γενικής κυβέρνησης.

2.1 Υφιστάμενο πλαίσιο

Το κανονιστικό πλαίσιο που διέπει τη δημοσιονομική διαχείριση και τη λογιστική τυποποίηση των φορέων της Γενικής κυβέρνησης δεν είναι ενιαίο και αποτελείται από μια σειρά νομοθετημάτων που έχουν εκδοθεί και αφορούν στο σύνολο των φορέων Γενικής κυβέρνησης αλλά και νομοθετημάτων που εξειδικεύουν το πλαίσιο λογιστικής τυποποίησης ανά υποτομέα των δημοσίων οντοτήτων.

Ενδεικτικά μπορούν να αναφερθούν:

Το άρθρο 4 του νόμου 4111/2013 με το οποίο συστήθηκε το *“Παρατηρητήριο Οικονομικής Αυτοτέλειας Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης, με σκοπό τη συνεχή παρακολούθηση σε μηνιαία βάση της εκτέλεσης του προϋπολογισμού των Ο.Τ.Α. και των νομικών τους προσώπων που εντάσσονται στο Μητρώο των Φορέων Γενικής κυβέρνησης Στόχος του Παρατηρητηρίου είναι η επίτευξη ισοσκελισμένων προϋπολογισμών, καθώς και απολογισμών και η ενίσχυση της οικονομικής αυτοτέλειας των Ο.Τ.Α. σύμφωνα με τις οδηγίες των Υπουργείων Εσωτερικών και Οικονομικών και με τα οριζόμενα στην ισχύουσα δημοσιονομική νομοθεσία”*.

Ο νόμος 4270/2014 *“Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ) - δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις”*, με τον οποίο επετεύχθη *“η ενσωμάτωση στην ελληνική έννομη τάξη της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ του Συμβουλίου της 8ης Νοεμβρίου 2011 σχετικά με τις απαιτήσεις για τα δημοσιονομικά πλαίσια των κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ L 306/41), καθώς και η συστηματική ένταξη σε ενιαίο κείμενο και, κατά περίπτωση, η επικαιροποίηση των ισχυουσών αρχών δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας και των διατάξεων του δημόσιου λογιστικού”*.

Ο νόμος 4795/2021 *“Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου του Δημόσιου Τομέα, Σύμβουλος Ακεραιότητας στη δημόσια διοίκηση και άλλες διατάξεις για τη δημόσια διοίκηση και την τοπική αυτοδιοίκηση”* με τον οποίο επιδιώκεται, όπως αναφέρεται στον σκοπό του *“η ενιαία ρύθμιση θεμάτων που αφορούν στο Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου και*

τη λειτουργία των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου στον δημόσιο τομέα, καθώς και η εγκαθίδρυση του θεσμού του Συμβούλου Ακεραιότητας στη Δημόσια Διοίκηση, προκειμένου να ενισχυθούν οι μηχανισμοί λογοδοσίας και ακεραιότητας στους φορείς του δημόσιου τομέα συμβάλλοντας στην επίτευξη των στόχων τους βάσει των αρχών της καλής διακυβέρνησης και της χρηστής διοίκησης, σύμφωνα με τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα και τις προβλέψεις του ν. 4622/2019”.

Όσον δε αφορά στα νομοθετήματα που αφορούν στην καθιέρωση του διπλογραφικού συστήματος στους υποτομείς της γενικής κυβέρνησης έχουν εκδοθεί:

- Το Π.Δ.80/1997 που αφορά στην Εφαρμογή του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου για τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης.
- Το Π.Δ.205/1998 που αφορά στην Εφαρμογή του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου για τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου.
- Το Π.Δ.315/1999 που αφορά στην Εφαρμογή του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου για τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης Α΄ και Β΄ βαθμού.
- Το Π.Δ.146/2003 που αφορά στην Εφαρμογή του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου για τις Δημόσιες Μονάδες Υγείας.
- Το Π.Δ.15/2011 που αφορά στην εφαρμογή της Διπλογραφικής Λογιστικής Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης στην Κεντρική Διοίκηση

Η εισαγωγή των παραπάνω Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων αποσκοπούσε στην μετάβαση από τη λογιστική της ταμειακής βάσης στη διπλογραφική λογιστική της δεδουλευμένης βάσης, χρησιμοποιώντας κατά κύριο λόγο το ΕΓΛΣ με προσαρμογές ανάλογες με τις ιδιαιτερότητες του κάθε υποτομέα, αν και τελικά επέφερε κατακερματισμό του λογιστικού πλαισίου του δημοσίου και δε διασφάλισε την εφαρμογή της από όλους τους φορείς, για λόγους που άπτονται στην έλλειψη ειδικευμένου και καταρτισμένου προσωπικού, καθώς και στην αδυναμία ανταπόκρισης και προσαρμογής των πληροφοριακών συστημάτων τους στις νέες απαιτήσεις που έθεταν τα νέα πλαίσια. Αδυναμία που εντοπίζεται κυρίως στην εύρυθμη λειτουργία του διπλογραφικού συστήματος, στην τήρηση των λογαριασμών τάξεως, στην εφαρμογή της αναλυτικής λογιστικής, στη λειτουργία αξιόπιστου μητρώου παγίων, όπως επίσης και στη διασύνδεσής τους με το δημόσιο λογιστικό

οδηγώντας σε χρήση διαφορετικών εφαρμογών οι οποίες πολλές φορές δεν διαλειτουργούν μεταξύ τους..

2.2 Συνοπτική παρουσίαση του Π.Δ. 315/1999

Το λογιστικό πλαίσιο που εφαρμόζεται στους Ο.Τ.Α. Α΄ βαθμού από το 2000 καθορίστηκε με το Π.Δ.315/1999 και καθόρισε το κλαδικό λογιστικό σχέδιό τους καθώς και του κανόνες λογιστικής τυποποίησης με βάση τους οποίους συντάσσονται οι οικονομικές καταστάσεις τους. Η εφαρμογή του λογιστικού πλαισίου κατέστη υποχρεωτική αρχικά από τη χρήση 2000 για τους Δήμους με πληθυσμό άνω των 5.000 κατοίκων και εν συνεχεία από την χρήση 2011 για το σύνολο των Δήμων κατ' εφαρμογή της διάταξης της παραγράφου 10 του άρθρου 266 του νόμου 3852/2010 (Πρόγραμμα Καλλικράτης).

Η εισαγωγή της διπλογραφικής μεθόδου και της υποχρέωσης σύνταξης οικονομικών καταστάσεων στους Ο.Τ.Α. Α΄ βαθμού, απετέλεσε τομή στη λειτουργία τους και τους προσέφερε τη δυνατότητα να υιοθετήσουν σύγχρονες μεθόδους διεξαγωγής και παρακολούθησης της λογιστικής και οικονομικής δραστηριότητας. Ταυτόχρονα κατέστη δυνατή η παροχή τεκμηριωμένων οικονομικών δεδομένων και πληροφοριών προς τις πολιτικές διοικήσεις και τα υπηρεσιακά στελέχη τους, συμβάλλοντας στην αποτελεσματική άσκηση διοίκησης και συνετής οικονομικής πολιτικής. Στην κατεύθυνση αυτή, οι διοικήσεις των Ο.Τ.Α. απέκτησαν όχι μόνο τη γνώση της περιουσιακής κατάστασής τους, των απαιτήσεών τους, των χρηματικών διαθέσιμων τους και των υποχρεώσεών τους ανά πάσα στιγμή, αλλά και την πλήρη και ορθή κοστολόγηση των έργων και υπηρεσιών που παρέχουν μέσω της καταγραφής των δαπανών όταν καθίστανται δεδουλευμένα και όχι όταν πληρώνονται και των εσόδων όταν κερδίζονται και όχι όταν εισπράττονται.

Με την εφαρμογή του ΠΔ 315/1999 καθιερώθηκε και η τήρηση της λογιστικής του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων ή αλλιώς Αναλυτική Λογιστική και εισήχθη στη λογιστική τυποποίηση των ΟΤΑ η έννοια του κόστους καθώς και οι βασικές αρχές λογισμού του (κοστολόγηση).

Το κλαδικό λογιστικό σχέδιο λειτουργεί παράλληλα με το λογιστικό των Ο.Τ.Α. Α΄ βαθμού όπως αυτό καθορίστηκε με το Β.Δ.17-5/15-6-1959 και η διασύνδεσή τους διενεργείται μέσω των λογαριασμών τάξεως. Όπως διατυπώνεται και στο άρθρο 3.3

του ΠΔ 315/1999 “η εφαρμογή της διπλογραφικής λογιστικής μεθόδου, μέσα σε ένα σύστημα λογαριασμών τάξεως, εξασφαλίζει ορθότερη, πληρέστερη και αξιόπιστη απεικόνιση του προϋπολογισμού, των μεταβολών του, της εκτελέσεώς του και του απολογισμού κάθε Δήμου”.

Σύμφωνα με το κεφάλαιο 4.1 του ΠΔ 315/1999 οι Δήμοι συντάσσουν και δημοσιεύουν σε ετήσια βάση τις ακόλουθες χρηματοοικονομικές καταστάσεις:

- Την κατάσταση του ισολογισμού τέλους χρήσεως.
- Την κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως.
- Τον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων .
- Το προσάρτημα του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως με τις ανάλογες επισημάνσεις και σημειώσεις για την παροχή ικανοποιητικών για τους χρήστες πληροφοριών.

Τις ανωτέρω καταστάσεις συνοδεύει χωρίς να δημοσιεύεται η κατάσταση γενικής εκμετάλλευσης. Οι Δήμοι δεν έχουν υποχρέωση κατάρτισης Κατάστασης Ταμειακών Ροών.

Σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 163 του νόμου 3463/2006 “ο ισολογισμός και τα αποτελέσματα χρήσεως, πριν την υποβολή τους στο δημοτικό συμβούλιο, ελέγχονται από έναν ορκωτό ελεγκτή – λογιστή”. Στην ανωτέρω διάταξη προσδιορίζονται επιγραμματικά οι υποχρεώσεις του ορκωτού ελεγκτή – λογιστή κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων.

Συμπληρωματικά στις οικονομικές καταστάσεις των ΟΤΑ καθορίστηκαν με την Υ.Α 74712/2010 (ΦΕΚ Β΄ 2043/30.12.2010), “Αριθμοδείκτες με βάση τις οικονομικές καταστάσεις του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου των δήμων”, προκειμένου να καταστεί δυνατή η αξιολόγηση της χρηματοοικονομικής κατάστασης των Δήμων, μέσω της ανάλυσης των πληροφοριών που προκύπτουν από την εφαρμογή της λογιστικής της δεδουλευμένης βάσης.

Σύμφωνα με την παραπάνω αναφερόμενη Υπουργική Απόφαση :

“Οι αριθμοδείκτες υπολογίζονται και εξάγονται σε επίπεδο πρωτοβάθμιου ή και δευτεροβάθμιου λογαριασμού και ενδεικτικά είναι οι ακόλουθοι:

- *Αριθμοδείκτες δομής οικονομικών καταστάσεων: ποσοστιαία συμμετοχή κάθε λογαριασμού στο ενεργητικό /παθητικό, στα αποτελέσματα χρήσης και στον λογαριασμό γενικής εκμετάλλευσης.*
- *Αριθμοδείκτες ανά κάτοικο: α) λειτουργικά έσοδα ανά κάτοικο, β) ίδια έσοδα ανά κάτοικο, γ) λειτουργικά έξοδα ανά κάτοικο, δ) αποτέλεσμα ανά κάτοικο (πλεόνασμα ή έλλειμμα), ε) πάγιο ενεργητικό ανά κάτοικο, στ) σύνολο ενεργητικού ανά κάτοικο και ζ) ίδια κεφάλαια ανά κάτοικο.*
- *Αριθμοδείκτες αποδοτικότητας: αριθμοδείκτες αποδοτικότητας ιδίων κεφαλαίων, αποδοτικότητας ενεργητικού, αποδοτικότητας επί του συνολικά απασχολούμενου κεφαλαίου.*
- *Αριθμοδείκτες ρευστότητας: οι αριθμοδείκτες γενικής, ειδικής και ταμειακής ρευστότητας.*
- *Αριθμοδείκτες δομής κεφαλαίων: α) ξένα προς ίδια κεφάλαια β) ξένα προς συνολικά κεφάλαια γ) ίδια προς συνολικά κεφάλαια.*
- *Αριθμοδείκτες κυκλοφοριακής ταχύτητας: α) κυκλοφοριακής ταχύτητας απαιτήσεων σε φορές, β) κυκλοφοριακής ταχύτητας απαιτήσεων σε ημέρες, γ) κυκλοφοριακής ταχύτητας συνολικού ενεργητικού και δ) κυκλοφοριακής ταχύτητας πάγιου ενεργητικού.”*

Οι αριθμοδείκτες μπορούν να καταστούν χρήσιμα εργαλεία για τα στελέχη των οικονομικών υπηρεσιών και των διοικήσεων των Δήμων, παρέχοντας αναλυτική πληροφόρηση που αναφέρεται στην απόδοση και αξιοποίηση, κατά κύριο λόγο, του χρηματοοικονομικού και του υλικού κεφαλαίου τους, εντάσσοντας ταυτόχρονα για πρώτη φορά τους “αριθμοδείκτες ανά κάτοικο” σε μια προσπάθεια αξιολόγησης των ΟΤΑ ως προς την “επίτευξη των στόχων τους βάσει των αρχών της καλής διακυβέρνησης και της χρηστής διοίκησης”.

Η εφαρμογή του Π.Δ. 315/1999 συνετέλεσε σε μεγάλο βαθμό στην μετάβαση των ΟΤΑ Α΄ Βαθμού στη λογιστική της δεδουλευμένης βάσης, βελτιώνοντας σημαντικά την λογοδοσία θεσμοθετώντας την υποχρέωση κατάρτισης και δημοσίευσης οικονομικών καταστάσεων, κατ’ αναλογία με τον ιδιωτικό τομέα, αλλά ενισχύοντας και τη διαφάνεια με την καθιέρωση του ελέγχου τους από ανεξάρτητο ορκωτό

ελεγκτή. Ταυτόχρονα βοήθησε στην καταγραφή της περιουσίας των Δήμων καθιστώντας υποχρεωτική την τήρηση μητρώου παγίων περιουσιακών στοιχείων.

Παρ' όλα αυτά, οι ραγδαίες αλλαγές στο οικονομικό περιβάλλον στη χώρα μας, αλλά και διεθνώς, κατέστησαν το υφιστάμενο πλαίσιο λογιστικής τυποποίησης ανεπαρκές ως προς τις απαιτήσεις που πρέπει να πληρούνται, ούτως ώστε οι Δήμοι να παρέχουν στα ενδιαφερόμενα μέρη συγκρίσιμες χρηματοοικονομικές και δημοσιονομικές αναφορές, καθώς και «ολιστικές» μη χρηματοοικονομικές αναφορές επίδοσης.

Επί παραδείγματι, το υφιστάμενο λογιστικό πλαίσιο δεν έχει πρόβλεψη για αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων των Δήμων στην εύλογη αξία, ενώ και οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται δεν παρέχουν το σύνολο των πληροφοριών που είναι απαραίτητες για την αξιολόγηση των επιδόσεών τους.

Με το νέο πλαίσιο λογιστικής τυποποίησης, που θεσμοθετήθηκε με το Π.Δ. 54/2018 και παρουσιάζεται στο επόμενο κεφάλαιο, επιχειρείται η περαιτέρω βελτίωση της οικονομικής λειτουργίας των δημοσίων οντοτήτων και η απαλοιφή των ανεπαρκειών του υφιστάμενου πλαισίου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

Η λογιστική τυποποίηση σύμφωνα με το Π.Δ. 54/2018

3.1 Η αναγκαιότητα της εφαρμογής της νέας λογιστικής τυποποίησης

Η απουσία δημόσιων λογιστικών προτύπων όπως τα ΔΛΠΔΤ οδηγεί σε έλλειψη αξιόπιστων δεδομένων για τη λήψη αποφάσεων και τη χρήση των δημόσιων πόρων, γεγονός που επιβαρύνει σημαντικά τον δημόσιο τομέα και έχει αρνητικό αντίκτυπο στην οικονομία στο σύνολό της. Συνεπώς, η πρόκληση για τη δημόσια διοίκηση είναι να σχεδιάσει και να αναπτύξει ένα νέο ενιαίο λογιστικό σύστημα με βάση τα ΔΛΠΔΤ που θα υιοθετηθεί από ολόκληρο τον δημόσιο τομέα. Η εισαγωγή των ΔΛΠΔΤ ή ενός ισοδύναμου λογιστικού πλαισίου στο δημόσιο τομέα αποτελεί μείζονα πρόκληση. Αυτό το λογιστικό πλαίσιο καλύπτει τους φορείς της γενικής κυβέρνησης, όπως ορίζονται στα αρχεία της Ελληνικής Στατιστικής Υπηρεσίας (ΕΛΣΤΑΤ), που ανέρχονται συνολικά σε 1.718 φορείς.

Το νέο πλαίσιο λογιστικής τυποποίησης της γενικής κυβέρνησης όπως καθορίστηκε με το Π.Δ.54/2018, στοχεύει στην ακριβή παρουσίαση της χρηματοοικονομικής θέσης και της διάρθρωσης του ενεργητικού της, στην ακριβή αξιολόγηση της πιστοληπτικής ικανότητάς της, στην ομοιόμορφη λογιστική αντιμετώπιση των συναλλαγών της, στην παροχή αξιόπιστων πληροφοριών για τη λήψη αποφάσεων, καθώς και στην απλοποίηση και τον εξορθολογισμό των ελέγχων. Βελτιώνει την αποτελεσματικότητα και συνδέει το λογιστικό πλαίσιο του δημόσιου τομέα με το λογιστικό πλαίσιο του ιδιωτικού τομέα, όπου αυτό είναι δυνατόν. Τέλος, το νέο λογιστικό πλαίσιο συνδέεται με την παρακολούθηση της εκτέλεσης του προϋπολογισμού και καλύπτει τις ανάγκες πληροφόρησης για τη σύνταξή του (Ζοπουνίδης Κ., 2023).

3.2 Χαρακτηριστικά του νέου λογιστικού πλαισίου

Όπως αναφέρθηκε και στο 1^ο Κεφάλαιο, οι εξελίξεις μετά την οικονομική κρίση που εκδηλώθηκε ως κρίση κρατικού χρέους το 2008 και έπληξε τη δημοσιονομική σταθερότητα της Ευρώπης οδήγησε στην επιτάχυνση των διαρθρωτικών αλλαγών και στο επίπεδο της δημοσιονομικής διαχείρισης και αναφοράς. Σημαντικό ρόλο στις

αλλαγές αυτές είχε και η σταδιακή υιοθέτηση των ΔΛΠΔΤ από τις ευρωπαϊκές κυβερνήσεις. Στην Ελλάδα από το 2015 εντάθηκε η προσπάθεια για την εισαγωγή των ΔΛΠΔΤ στην οικονομική διαχείριση των φορέων της γενικής κυβέρνησης, με κατάληξη την έκδοση του Π.Δ. 54/2018 το οποίο καθόρισε το περιεχόμενο και τον χρόνο έναρξης της εφαρμογής του λογιστικού πλαισίου τους.

Όπως προβλέπεται από το άρθρο 1 του Π.Δ/τος, το νέο λογιστικό πλαίσιο “*διέπει τις οντότητες της γενικής κυβέρνησης, όπως αυτές καθορίζονται από το μητρώο της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής (ΕΛΣΤΑΤ). Καλύπτει συνολικά και με συνεπή τρόπο όλους τους υποτομείς της γενικής κυβέρνησης και παρουσιάζει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες, που αποτυπώνονται λογιστικά βάσει της αρχής (παραδοχής) του δεδουλευμένου, με σκοπό την παροχή στοιχείων βασισμένων στα πρότυπα του Ευρωπαϊκού Συστήματος Λογαριασμών (ΕΣΑ)*”.

Με το άρθρο 2 προσδιορίζονται τα χαρακτηριστικά του λογιστικού συστήματος που υποχρεούνται να τηρούν οι υποκείμενες στις διατάξεις του Π.Δ/τος οντότητες, τα οποία πρέπει να παρέχουν τη δυνατότητα για:

“(α) παρακολούθηση των εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, λοιπών στοιχείων της καθαρής θέσης, περιουσιακών στοιχείων, ενδεχόμενων περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, ενδεχόμενων υποχρεώσεων, προβλέψεων και λοιπών οικονομικών ροών.

(β) τη σύνταξη των απαιτούμενων χρηματοοικονομικών αναφορών”.

Ευθύνη των διοικήσεων των υπόχρεων οντοτήτων είναι η τήρηση “*αξιόπιστου λογιστικού συστήματος*” η οποία διασφαλίζεται όταν :

“(α) τα λογιστικά αρχεία τηρούνται βάσει των προβλεπόμενων πολιτικών με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων,

(β) οι εφαρμοζόμενες διαδικασίες είναι ευχερώς ελέγξιμες. Οι διαδικασίες του λογιστικού συστήματος θεωρούνται ως ευχερώς ελέγξιμες, όταν:

(β1) υπάρχει αμφίδρομη συσχέτιση μεταξύ:

- γεγονότων, συναλλαγών και λοιπών πράξεων,

- λογιστικών αρχείων,

- χρηματοοικονομικών αναφορών,

(β2) πρόσωπα που διαθέτουν τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, μπορούν να αποκτήσουν εντός εύλογου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του λογιστικού συστήματος, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές, τα γεγονότα και οι λοιπές πράξεις, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.

(γ) οι συναλλαγές, τα γεγονότα, και οι λοιπές πράξεις στηρίζονται σε κατάλληλη και επαρκή τεκμηρίωση.”

3.3 Σχέδιο λογαριασμών

Βασική παράμετρος του λογιστικού συστήματος είναι η τήρησή του με βάση την διπλογραφική μέθοδο η οποία και επιτρέπει την παρακολούθηση των στοιχείων των χρηματοοικονομικών αναφορών έως το τελευταίο επίπεδο ανάλυσης.

Με το άρθρο 3 του Π.Δ/τος, καθιερώνεται κοινό σχέδιο λογαριασμών για όλες τις υποκείμενες στις διατάξεις του οντότητες το οποίο θα χρησιμοποιούν, “για την καταγραφή των συναλλαγών, γεγονότων και λοιπών πράξεων, την διευκόλυνση της λογοδοσίας και της διαφάνειας και την ευχερή κατάρτιση των χρηματοοικονομικών αναφορών και θα εξυπηρετεί κατ’ ελάχιστον, την οικονομική, τη διοικητική, τη λειτουργική και τις λοιπές ταξινομήσεις (κατά πρόγραμμα, κατά πηγή χρηματοδότησης, γεωγραφική, για κοστολογικούς σκοπούς) που αναφέρονται στα άρθρα 4-7 του Π.Δ/τος.”

3.4 Χρηματοοικονομικές αναφορές

Με τα άρθρα 8-12 καθορίζονται οι χρηματοοικονομικές αναφορές που συντάσσουν οι υποκείμενες στις διατάξεις του Π.Δ/τος οντότητες και συγκεκριμένα:

1. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
2. Η κατάσταση δημοσιονομικής αναφοράς.

3. Η κατάσταση προϋπολογισμού/απολογισμού και σύγκριση του απολογισμού με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

3.4.1 Χρηματοοικονομικές καταστάσεις

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν:

- (α) την κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης (ισολογισμός),
- (β) την κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης (κατάσταση αποτελεσμάτων),
- (γ) την κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης,
- (δ) την κατάσταση ταμιακών ροών,
- (ε) τις επεξηγηματικές σημειώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (προσάρτημα).

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με τις παραδοχές:

- (α) του δουλευμένου, εκτός της κατάστασης ταμιακών ροών και
- (β) της συνέχισης της δραστηριότητας.

3.4.2 Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές αναφορές

Οι χρηματοοικονομικές αναφορές που καταρτίζουν και δημοσιοποιούν οι δημόσιες οντότητες ενοποιούνται με ευθύνη του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους σε τέσσερα επίπεδα:

Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές αναφορές:

- (α) της κεντρικής κυβέρνησης,
- (β) της τοπικής αυτοδιοίκησης,
- (γ) των φορέων κοινωνικής ασφάλισης.
- (δ) της γενικής κυβέρνησης.

Οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές αναφορές αποτελούν ένα από τα κυριότερα εργαλεία άσκησης οικονομικής πολιτικής για τις κυβερνήσεις, δίνοντάς τους τη

δυνατότητα να εντοπίσουν προβλήματα που άπτονται της δημοσιονομικής κατάστασης ανά υποτομέα γενικής κυβέρνησης και ταυτόχρονα παρέχουν την απαραίτητη πληροφόρηση για την εφαρμογή πολιτικών επίτευξης οικονομικών κλίμακας, που οδηγούν σε μείωση του λειτουργικού κόστους, σε ορθολογική κατανομή των πόρων, μείωση ελλειμμάτων και περιστολή των δανειακών αναγκών.

3.4.3 Δημοσιονομική αναφορά

Η δημοσιονομική αναφορά προάγει την δημοσιονομική διαφάνεια και λογοδοσία και περιλαμβάνει το σύνολο των δραστηριοτήτων που πραγματοποιούν οι δημόσιοι φορείς και οι οντότητες που χρηματοδοτούνται από τον κρατικό προϋπολογισμό (διαφάνεια του προϋπολογισμού), καθώς και το σύνολο των δραστηριοτήτων που δε χρηματοδοτούνται από τον προϋπολογισμό και ονομάζονται «οιονεί δημοσιονομικές δραστηριότητες», οι οποίες πραγματοποιούνται από τις δημόσιες επιχειρήσεις ή/και τις κεντρικές τράπεζες. Ταυτόχρονα παρέχει προς τις κυβερνήσεις την απαραίτητη πληροφόρηση, για τη συνετή και ορθολογική διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων του δημοσίου και για τη βέλτιστη διαχείριση και αξιοποίηση των διαθέσιμων πόρων.

Με βάση τα στοιχεία των δημοσιονομικών αναφορών, οι κυβερνήσεις έχουν τη δυνατότητα λήψης διορθωτικών μέτρων, που θα αποσοβήσουν τη δημιουργία ελλειμάτων και τη συσσώρευση ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων.

Στη δημοσιονομική αναφορά η οποία εμφανίζει τα οικονομικά μεγέθη, ακολουθώντας τη μεθοδολογία του Ευρωπαϊκού Συστήματος Λογαριασμών (ESA) παρουσιάζονται :

(α) το δημοσιονομικό αποτέλεσμα (πλεόνασμα/έλλειμμα) της περιόδου το οποίο προκύπτει από τα έσοδα (φόροι, κοινωνικές εισφορές, μεταβιβάσεις, πωλήσεις, λοιπά τρέχοντα έσοδα, ιδιοπαραγωγή παγίων), τα έξοδα (παροχές σε εργαζομένους, κοινωνικές παροχές, μεταβιβάσεις, αναλώσεις αγαθών και υπηρεσιών, επιδοτήσεις, τόκοι, λοιπές δαπάνες) και τις καθαρές αποκτήσεις των παγίων στοιχείων, των τιμαλφών και τη μεταβολή των αποθεμάτων των δημοσίων οντοτήτων,

(β) η καθαρή χρηματοδότηση της περιόδου που περιλαμβάνει τις καθαρές αποκτήσεις των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων (ειδικά τραβηκτικά

δικαιώματα - SDRs, μετρητά και καταθέσεις, χρεωστικοί τίτλοι, δάνεια, συμμετοχικοί τίτλοι και μερίδια επενδυτικών κεφαλαίων, απαιτήσεις, προκαταβολές και λοιπές απαιτήσεις) και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων (ειδικά τραβηκτικά δικαιώματα - SDRs, υποχρεώσεις από νόμισμα και καταθέσεις, χρεωστικοί τίτλοι - υποχρεώσεις, δάνεια, δεσμευμένο για Ασφαλιστικά και συνταξιοδοτικά αποθεματικά, χρηματοοικονομικά παράγωγα, υποχρεώσεις, ληφθείσες προκαταβολές και λοιπές υποχρεώσεις).

Η κατάρτιση της δημοσιονομικής αναφοράς γίνεται με βάση την παραδοχή του δουλευμένου χωρίς να λαμβάνονται υπόψη:

(α) οι λογαριασμοί της ομάδας 7 «Λοιπές οικονομικές ροές»,

(β) οι αποσβέσεις,

(γ) ο πεμπτοβάθμιος λογαριασμός Χ.Χ.Χ.ΧΧ.97 με τον τίτλο «Προβλέψεις».

3.4.4 Αναφορά Προϋπολογισμού

Με την αναφορά προϋπολογισμού παρακολουθείται η εκτέλεσή του και ελέγχεται η επίτευξη των εκ των προτέρων τεθέντων στόχων των δημοσίων οντοτήτων, με βάση τα απολογιστικά δεδομένα των προβλεπόμενων και πραγματοποιηθέντων εσόδων και εξόδων συμπεριλαμβανομένων των αγορών και πωλήσεων παγίων περιουσιακών στοιχείων, των τιμαλφών, καθώς και των χρηματοοικονομικών συναλλαγών, σύμφωνα με την οικονομική ταξινόμηση που καθιερώθηκε με το Π.Δ. 54/2018.

Στον συνοπτικό προϋπολογισμό περιλαμβάνονται τα έσοδα και τα έξοδα της περιόδου αναφοράς ταξινομημένα σε μείζονες κατηγορίες όπως αυτές αναφέρθηκαν συνοπτικά στην προηγούμενη ενότητα. Η διαφορά που προκύπτει από τα προβλεπόμενα στο οικονομικό έτος αναφοράς του προϋπολογισμού έσοδα και έξοδα και τα έσοδα από πώληση και τα έξοδα για αγορά παγίων περιουσιακών στοιχείων και τιμαλφών, διαμορφώνει το προβλεπόμενο ετήσιο αποτέλεσμα του προϋπολογισμού.

Στον αναλυτικό προϋπολογισμό εκάστου φορέα της Γενικής κυβέρνησης αποτυπώνεται η αναλυτική πρόβλεψη των μειζόνων κατηγοριών, μέχρι τον

τελευταίο βαθμό ανάλυσης της οικονομικής ταξινόμησης που προβλέπεται από το σχέδιο λογαριασμών.

3.5 Αξιοποίηση των πληροφοριών που παρέχονται μέσω των αναφορών των δημοσίων οργανισμών.

Η χρησιμότητα των χρηματοοικονομικών αναφορών που καθιερώνονται με την εφαρμογή του Π.Δ.54/2018, έγκειται αφενός στην αξιοποίηση των πληροφοριών που παρέχουν καταρχάς από τις διοικήσεις των φορέων γενικής κυβέρνησης προκειμένου να αυτές να λάβουν αποφάσεις που θα βελτιώσουν την αποτελεσματικότητα, από τους υπαλλήλους των φορέων, από ενδιαφερόμενα μέρη όπως πολιτικούς, μέσα μαζικής επικοινωνίας, τράπεζες, προμηθευτές, επενδυτές, άλλους φορείς γενικής κυβέρνησης και αφετέρου να παρέχουν την απαραίτητη πληροφόρηση στους πολίτες στο πλαίσιο του σημαντικού παράγοντα δημοκρατικής διακυβέρνησης που συνιστά η λογοδοσία.

Οι πολίτες αναγνωρίζονται ως η σημαντικότερη ομάδα χρηστών των χρηματοοικονομικών αναφορών της κυβέρνησης από την άποψη των δικαιωμάτων ψήφου και της οικονομικής τους συνεισφοράς μέσω των φόρων. Ωστόσο, παρά τη σημασία τους, οι πολίτες λέγεται ότι είναι αδαείς, απαθείς και ακόμη και ευεπηρεάστοι από τα κίνητρα των συντακτών οικονομικών εκθέσεων (Cohen & Karatzimas 2015).

Προκειμένου οι χρηματοοικονομικές αναφορές να επιτελέσουν τον σκοπό τους και να παρέχουν πρωτίστως στους πολίτες αξιόπιστη και αδιαμφισβήτητη πληροφόρηση που μπορεί να γίνει κατανοητή και να αποτελέσει καθοριστικό παράγοντα για την αξιολόγηση των κυβερνώντων, είναι απαραίτητη η σύνταξη συνοπτικών, ευανάγνωστων, ολοκληρωμένων και φιλικών προς τον χρήστη οικονομικών εκθέσεων που εστιάζουν κυρίως στις ανάγκες τους και θα «εκλαϊκεύουν» τις δυσνόητες για τους μη εμπειρογνώμονες οικονομικές καταστάσεις (Cohen & Karatzimas 2015).

Ταυτόχρονα ενισχύεται η απαίτηση για την παροχή πληροφόρησης από τους φορείς του δημοσίου για την αποτελεσματικότητά τους όχι μόνο στον τομέα των

οικονομικών επιδόσεων, αλλά και στην αποτελεσματικότητά τους ως προς την επίτευξη του σκοπού τους

Στην κατεύθυνση αυτή αναπτύσσεται μια νέα αντίληψη για την υποβολή αναφορών των δημοσίων φορέων που ονομάζεται νέα ολοκληρωμένη πληροφόρηση (Integrated Reporting and Popular Reporting). Πρόκειται για την υποβολή εκθέσεων του δημόσιου τομέα στις οποίες συνδυάζονται χρηματοοικονομικά και μη χρηματοοικονομικά δεδομένα. Επιτρέπει την καλύτερη κατανόηση των δραστηριοτήτων των δημόσιων οργανισμών και την αξιολόγηση των μελλοντικών επιδόσεων και των προοπτικών βιωσιμότητάς τους. Ένας σημαντικός στόχος τους είναι να κατανοηθεί πώς κάθε οργανισμός μπορεί να δημιουργήσει "αξία".

Πρόκειται για ένα νέο είδος αναφορών, όπου μια ενιαία έκθεση παρέχει μια "ολιστική εικόνα" των δραστηριοτήτων του οργανισμού και του τρόπου με τον οποίο αυτές δημιουργούν αξία βραχυπρόθεσμα, μεσοπρόθεσμα και μακροπρόθεσμα. Η νέα ενιαία έκθεση θα περιέχει μη χρηματοοικονομικές πληροφορίες με βάση τις ακόλουθες βασικές έννοιες:

- **Τη "δημιουργία αξίας"** η οποία αναφέρεται στον τρόπο με τον οποίο οι δημόσιοι φορείς αξιοποιούν τους υπάρχοντες πόρους για να δημιουργήσουν μελλοντική αξία. Είναι μια θεμελιώδης έννοια που αναφέρεται στην αποτελεσματική διαχείριση των διαθέσιμων πόρων βραχυπρόθεσμα, μεσοπρόθεσμα και μακροπρόθεσμα. Στην περίπτωση των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης, η δημιουργία αξίας σημαίνει την παροχή στους πολίτες υπηρεσιών της υψηλότερης δυνατής ποιότητας και επομένως οι διαθέσιμοι πόροι αξιοποιούνται για το σκοπό αυτό.
- **Τα "κεφάλαια"** (IFRS Foundation, 2021) τα οποία αναφέρονται στις διάφορες μορφές πόρων που διαθέτει ο δημόσιος τομέας, τα οποία εμπίπτουν στις ακόλουθες έξι κατηγορίες
 - Χρηματοοικονομικό κεφάλαιο (Financial Capital),
 - Υλικό κεφάλαιο (Manufactured Capital),
 - Πνευματικό κεφάλαιο (Intellectual Capital),
 - Κοινωνικό κεφάλαιο (Social Capital and Relationship Capital),
 - Ανθρώπινο κεφάλαιο (Human Capital),

– Φυσικό κεφάλαιο (Natural Capital)

Οι θετικές μεταβολές στα ανωτέρω "κεφάλαια" συνιστούν δημιουργία αξίας. Ωστόσο, οι μεταβολές αυτές δεν δημιουργούν μόνο "κεφάλαιο" μέσω των δραστηριοτήτων των δημόσιων οργανισμών, αλλά μπορούν επίσης να μεταβάλουν ή να καταστρέψουν "κεφάλαιο", το οποίο με τη σειρά του έχει αντίστοιχο αντίκτυπο στην υλοποίηση των στόχων του οργανισμού. Στην περίπτωση των δημόσιων οργανισμών, η "αξία" δημιουργείται και έχει αντίκτυπο στην κοινωνία που ενημερώνεται μέσω μιας "ενιαίας έκθεσης". Συνεπώς, η ολοκληρωμένη αναφορά περιγράφει τον τρόπο με τον οποίο δημιουργείται αξία μέσω των αλληλεπιδράσεων με το εξωτερικό περιβάλλον, των σχέσεων με τα ενδιαφερόμενα μέρη, της χρήσης των κεφαλαίων και άλλων μέσων (IFRS Foundation, 2021).

• Το "**επιχειρηματικό μοντέλο**" το οποίο αναφέρεται στη στρατηγική που επιλέγει ένας δημόσιος οργανισμός για την ανάπτυξη των δραστηριοτήτων του προκειμένου να επιτύχει τους στόχους του, εκμεταλλευόμενος τις ευκαιρίες και αδρανοποιώντας τις απειλές που προέρχονται τόσο από το εσωτερικό όσο και από το εξωτερικό περιβάλλον τους.

3.6 Προϋποθέσεις αποτελεσματικής εφαρμογής του νέου πλαισίου λογιστικής τυποποίησης

Η εισαγωγή του νέου λογιστικού πλαισίου, όπως καθορίζεται από το Π.Δ. 54/2018, πέραν των δομικών αλλαγών που επιφέρει στη λογιστική τυποποίηση των φορέων γενικής κυβέρνησης, θα επιφέρει σημαντικές αλλαγές στις διαδικασίες που ακολουθούν, στον στρατηγικό σχεδιασμό τους, στην οργανωτική δομή τους και πιθανόν στην διακυβέρνηση στο επίπεδο της δημιουργίας αξίας, ενώ ταυτόχρονα θα δημιουργήσει απαιτήσεις σε επίπεδο πόρων, ανθρώπινου δυναμικού και τεχνολογικών προσαρμογών.

Η πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ προϋποθέτει ενδεδειγμένη προετοιμασία και λεπτομερή σχεδιασμό. Προϋποθέτει επίσης την ανάπτυξη ενός σχεδίου μετάβασης το οποίο θα εναρμονίζεται με τη διεθνή πρακτική και ταυτόχρονα θα είναι προσαρμοσμένο στα δεδομένα της Ελλάδας. Η επιτυχής εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ απαιτεί εκτός από μεταβατικό κόστος και την αναγνώριση από όλα τα εμπλεκόμενα σε αυτή μέρη, ότι η αρχική εφαρμογή τους και ο εσωτερικός έλεγχος που είναι απαραίτητος για αυτή,

σχετίζονται άμεσα με τη συνολική αποδοτική λειτουργία και οργάνωση των ΟΤΑ (Chytis E., et al. 2020).

Η εμπειρία δείχνει ότι η μετάβαση από τη λογιστική της ταμειακής βάσης στη λογιστική της δεδουλευμένης βάσης είναι ένα φιλόδοξο εγχείρημα. Απαιτεί την υιοθέτηση μιας πολιτισμικής αλλαγής από μια νοοτροπία αποκλειστικά ταμειακής διαχείρισης σε μια νοοτροπία διαχείρισης της αξίας. Οι δυνάμεις αδράνειας στην αλλαγή που έχουν τις ρίζες τους στην παράδοση, ιδίως η προσκόλληση στη νοοτροπία της αποκλειστικά ταμειακής διαχείρισης και ο εφησυχασμός, αποτελούν ένα από τα σημαντικότερα εμπόδια στην υιοθέτηση νέων λογιστικών προτύπων. Αυτά συχνά συνοδεύονται από τεχνική πολυπλοκότητα και έλλειψη πόρων, δεξιοτήτων και εμπειρογνωμοσύνης, και μπορεί να επιδεινωθούν από την έλλειψη πολιτικής υποστήριξης και συναίνεσης μεταξύ των βασικών ενδιαφερομένων μερών (Μακαρονίδης Α., 2019).

Με βάση τα παραπάνω, συνάγεται το συμπέρασμα ότι η επιτυχής εφαρμογή του νέου πλαισίου λογιστικής τυποποίησης η οποία θα συμβάλλει σημαντικά στη δημιουργία αξίας στους ΟΤΑ, εξαρτάται κατά κύριο λόγο από τη βούληση των διοικήσεων των φορέων που θα το εφαρμόσουν να αλλάξουν νοοτροπία στη διαχείριση, προάγοντας καταρχάς την κουλτούρα της αλλαγής, της διαφάνειας και της λογοδοσίας (Λουμιώτης Β., 2014). Η εμπέδωση της αναγκαιότητας των αλλαγών που επιφέρει η εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ, οδηγεί στην κατανόηση και της αναγκαιότητας των τεχνικών προϋποθέσεων που απαιτούνται για την αποτελεσματική εφαρμογή τους. Οι προϋποθέσεις αυτές μπορούν να κατηγοριοποιηθούν σε:

▪ **Επάρκεια σε καταρτισμένο ανθρώπινο δυναμικό.**

Με τον όρο καταρτισμένο προσωπικό, όσον αφορά τα ΔΛΠΔΤ, νοείται το προσωπικό που έχει εμπειρία καταρχήν στην εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος σε δημόσιους οργανισμούς, εμπειρία σε θέματα δημοσίου λογιστικού και ιδίως σε θέματα κατάρτισης προϋπολογισμού και απολογισμού, ενώ εμπειρία και κατάρτιση στην εφαρμογή ΔΛΠ και ΔΠΧΑ αποτελεί πρόσθετο προσόν υψηλής αξίας.

▪ **Πληροφοριακά συστήματα που ανταποκρίνονται στις απαιτήσεις που θέτουν τα ΔΛΠΔΤ.**

Τα πληροφοριακά συστήματα των δημοσίων οργανισμών πρέπει να μπορούν να ανταποκριθούν στις υψηλές απαιτήσεις εφαρμογής των ΔΛΠΔΤ. Βασικός παράγοντας είναι η διαλειτουργικότητα των υποσυστημάτων τους (προϋπολογισμός, μητρώο δεσμεύσεων, κύκλωμα δαπανών, κύκλωμα εσόδων, ταμειακή διαχείριση, διαχείριση αποθεμάτων, διαχείριση παγίων, διπλογραφικό σύστημα) και η δυνατότητα έκδοσης αυτοματοποιημένων αναφορών με βάση την παραμετροποίηση που θα γίνει από τους υπεύθυνους χρήστες.

▪ **Οικονομικοί πόροι ικανοί για την κάλυψη των δυο προηγούμενων προϋποθέσεων.**

Οι οικονομικοί πόροι αποτελούν την σημαντικότερη ίσως προϋπόθεση για την επιτυχή εφαρμογή του Π.Δ. 54/2018. Η επάρκεια σε οικονομικούς πόρους θα συμβάλει στην κατάρτιση και επιμόρφωση του υφιστάμενου ανθρώπινου δυναμικού και στην περίπτωση έλλειψής του, στην προσφυγή σε εξωτερικές συνεργασίες, ενώ ταυτόχρονα θα δώσει την δυνατότητα για βελτιώσεις ή ακόμα και αλλαγές των πληροφοριακών συστημάτων προκειμένου να ανταποκριθούν στις αυξημένες απαιτήσεις των ΔΛΠΔΤ.

Η αξιολόγηση του συνόλου των προαναφερθεισών προϋποθέσεων όσον αφορά στους φορείς γενικής κυβέρνησης και ειδικότερα στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης Α΄ βαθμού δεν έχει ερευνηθεί επαρκώς, δίνοντας έτσι τη δυνατότητα διενέργειας έρευνας η οποία θα καταδείξει τον βαθμό ετοιμότητας για την εφαρμογή του Π.Δ. 54/2018, οποία καθίσταται υποχρεωτική από την 1^η Ιανουαρίου 2025.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

Διενέργεια έρευνας

4.1 Διατύπωση ερευνητικών στόχων

Γενικός σκοπός της έρευνας είναι η διερεύνηση του βαθμού προετοιμασίας και ετοιμότητας των ΟΤΑ Α΄ βαθμού για την εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ από την 1/1/2025, όπως προβλέπεται από το ΠΔ 54/2018, στους τομείς:

- Της επαρκούς στελέχωσης των οικονομικών υπηρεσιών.
- Της κατάρτισης των στελεχών τους όσον αφορά στα ΔΛΠΔΤ.
- Της επάρκειας των πληροφοριακών συστημάτων όσον αφορά στην ανταπόκρισή τους στο νέο πλαίσιο λογιστικής τυποποίησης.
- Της επάρκειας σε οικονομικούς πόρους σε περίπτωση που απαιτηθεί αναβάθμιση των πληροφοριακών συστημάτων, εκπαίδευση ανθρώπινου δυναμικού ή προσφυγή σε συνεργασία με φορείς του ιδιωτικού τομέα σε περίπτωση ανεπαρκούς στελέχωσης των οικονομικών υπηρεσιών.

Ως προς τους επιμέρους στόχους θα διερευνηθεί:

- Σε ποιο βαθμό ενημερώνονται τα στελέχη των οικονομικών Υπηρεσιών των Δήμων για τα ΔΛΠΔΤ;
- Ποιος είναι ο βαθμός αποδοχής των ΔΛΠΔΤ από τα στελέχη των οικονομικών Υπηρεσιών των Δήμων;
- Ποιες είναι οι προϋποθέσεις για την επιτυχή εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ;
- Ποιοι είναι οι απαιτούμενοι πόροι σε προσωπικό και εκπαίδευση;
- Ποιες είναι οι απαιτήσεις και το κόστος στην υποδομή πληροφοριακών συστημάτων για την υιοθέτηση των ΔΛΠΔΤ;

4.2 Οι μεταβλητές της έρευνας

Προκειμένου να αξιολογηθούν τα αποτελέσματα της έρευνας είναι απαραίτητο να προσδιοριστούν και να κατηγοριοποιηθούν οι μεταβλητές της, ούτως ώστε τα αποτελέσματα που θα προκύψουν να είναι αξιοποιήσιμα για την εξαγωγή αξιόπιστων συμπερασμάτων και για την διατύπωση προτάσεων πολιτικής.

Οι μεταβλητές της έρευνας και η κατηγοριοποίησή τους έχουν ως εξής:

α) Οι ανεξάρτητες μεταβλητές της έρευνας:

- Το νομοθετικό πλαίσιο
- Η επάρκεια σε καταρτισμένο, όσον αφορά τα ΔΛΠΔΤ, προσωπικό
- Η ύπαρξη κατάλληλης υποδομής πληροφορικής
- Η επάρκεια πόρων που θα απαιτηθούν για τη μετάπτωση στη λογιστική τυποποίηση των ΔΛΠΔΤ

β) Οι εξαρτημένες μεταβλητές της έρευνας:

- Η ποιότητα της πληροφόρησης που παρέχουν οι οικονομικές καταστάσεις των ερευνώμενων φορέων
- Ο βαθμός προσαρμογής των Δήμων στις διατάξεις του ΠΔ 54/2018
- Ο απαιτούμενος χρόνος για την πλήρη υιοθέτηση των ΔΛΠΔΤ και

γ) Η επείσασκτη μεταβλητή της έρευνας, που αφορά στη βούληση των διοικήσεων των Δήμων για την υιοθέτηση των ΔΛΠΔΤ.

4.3 Μεθοδολογία της έρευνας

Ακολουθήθηκε η μέθοδος της ποσοτικής έρευνας η οποία βασίστηκε σε δομημένο ερωτηματολόγιο που περιλαμβάνει 6 ερωτήσεις συμπλήρωσης, οι οποίες αφορούν σε δημογραφικά και πληροφοριακά στοιχεία και 21 ερωτήσεις κλειστού τύπου. Στις ερωτήσεις που χρησιμοποιείται η 5βάθμια κλίμακα Likert η τιμή αντιστοιχεί στο “καθόλου” και το 5 “πάρα πολύ”.

Το ερωτηματολόγιο απεστάλη μέσω της εφαρμογής “Φόρμες Google” σε 222 προϊσταμένους οικονομικών υπηρεσιών Δήμων ανά την Ελλάδα με κύριο κριτήριο το πληθυσμιακό μέγεθος. Οι ερωτώμενοι οι οποίοι ανταποκρίθηκαν ανήλθαν στους 45, αριθμός ο οποίος χωρίς να είναι μεγάλος αντιπροσωπεύει διαφορετικά μεγέθη δήμων και χαρακτηριστικών. Η συλλογή και επεξεργασία των απαντήσεων έγινε επίσης μέσω της εφαρμογής “Φόρμες Google”.

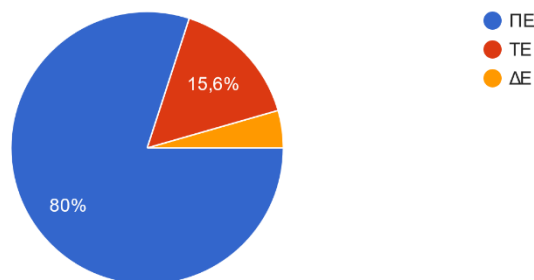
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

Ανάλυση των αποτελεσμάτων της έρευνας

Με βάση τις απαντήσεις στις ερωτήσεις συμπλήρωσης που δόθηκαν από τους Προϊσταμένους των Οικονομικών Υπηρεσιών (Π.Ο.Υ.) που ανταποκρίθηκαν στη συμπλήρωση του ερωτηματολογίου προκύπτει ότι:

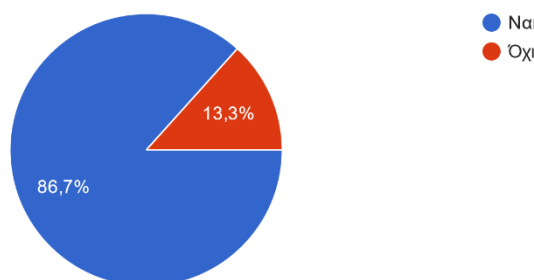
Η πλειονότητά τους (36) ανήκει στην εκπαιδευτική βαθμίδα ΠΕ (πανεπιστημιακής εκπαίδευσης), 15 εξ αυτών είναι κάτοχοι μεταπτυχιακού τίτλου, 3 κάτοχοι διδακτορικού και ένας πτυχιούχος της Εθνικής Σχολής Δημόσιας Διοίκησης. Ακολουθούν (7) οι προϊστάμενοι των οικονομικών υπηρεσιών εκπαιδευτικής βαθμίδας ΤΕ (τεχνολογικής εκπαίδευσης) εκ των οποίων οι 2 είναι κάτοχοι μεταπτυχιακού τίτλου, ενώ είναι αξιοσημείωτο ότι υπάρχουν και 2 οποίοι ανήκουν στην εκπαιδευτική κατηγορία ΔΕ (δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης).

Κατηγορία προσωπικού:
45 απαντήσεις



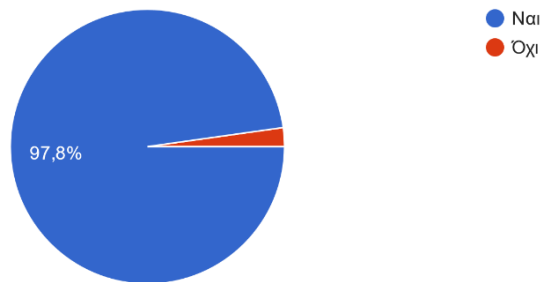
Στην ερώτηση για το αν οι σπουδές τους περιλάμβαναν μαθήματα λογιστικής, η συντριπτική πλειονότητα, όπως είναι αναμενόμενο απάντησε θετικά (Ναι 39 – 86,7% Όχι 6 - 13,3%)

Οι σπουδές σας περιλάμβαναν μαθήματα λογιστικής;
45 απαντήσεις



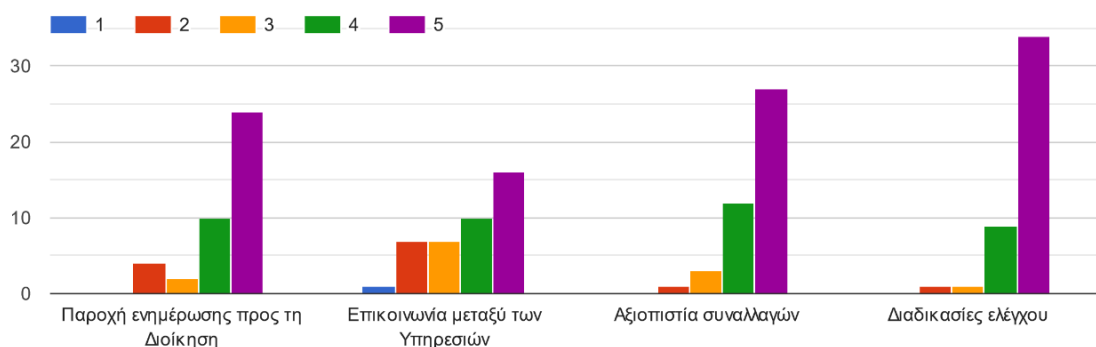
Στην ερώτηση αναφορικά με τις αρμοδιότητες είναι αξιοσημείωτο ότι ένας εκ των προϊσταμένων των οικονομικών υπηρεσιών απαντά ότι στις αρμοδιότητές του δεν περιλαμβάνονται τουλάχιστον ένα από τα παρακάτω: Οικονομική διαχείριση, Προϋπολογισμός, σύνταξη Οικονομικών Καταστάσεων, χρήση οικονομικών πληροφοριών.

Στις αρμοδιότητές σας περιλαμβάνονται τουλάχιστον ένα από τα παρακάτω; Οικονομική διαχείριση, Προϋπολογισμός, σύνταξη Οικονομικ... Καταστάσεων, χρήση οικονομικών πληροφοριών.
45 απαντήσεις



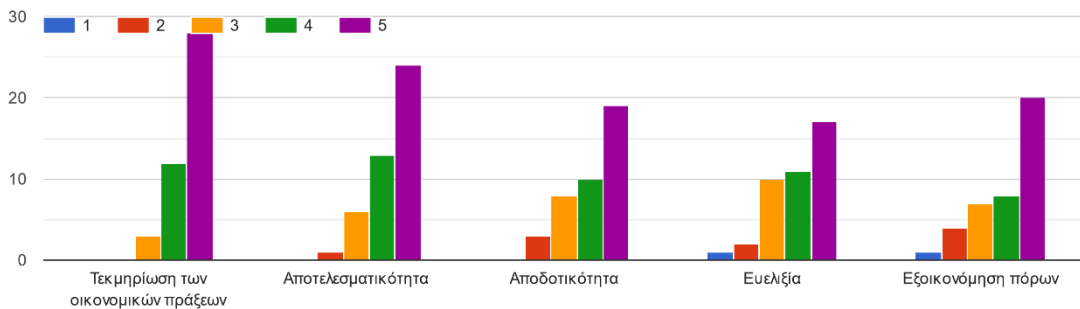
Στην ερώτηση αναφορικά με τους σκοπούς και τον βαθμό συμβολής της χρήσης, του διπλογραφικού συστήματος σε έναν Δήμο οι απαντήσεις που δίνονται καταδεικνύουν ότι η πλειονότητα των προϊσταμένων των οικονομικών υπηρεσιών εκτιμά ότι θα είναι πάρα πολύ σημαντική και ιδίως στις διαδικασίες ελέγχου και στην αξιοπιστία των συναλλαγών αλλά και αρκετά σημαντική στην παροχή ενημέρωσης προς τις διοικήσεις των Δήμων.

Σε ποιους από τους παρακάτω σκοπούς (μπορείτε να επιλέξετε παραπάνω από έναν) και σε ποιο βαθμό, εκτιμάτε ότι θα συμβάλει η χρήση του δι...τήματος σε έναν Δήμο; (1=καθόλου/5= πάρα πολύ)



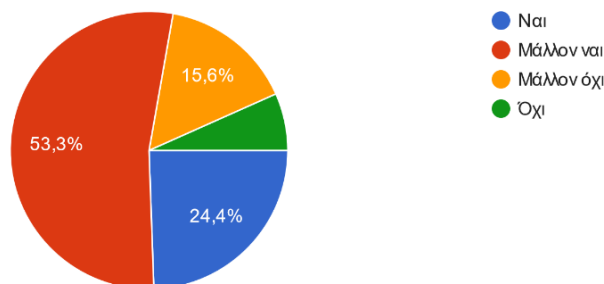
Όσον αφορά στην εκτίμηση των ερωτώμενων αναφορικά με τους τομείς συμβολής της βελτίωσης του πλαισίου λογιστικής τυποποίησης, η πλειονότητά τους εκτιμά ότι θα συμβάλει πάρα πολύ σε όλους τους τιθέμενους τομείς και ιδίως στη τεκμηρίωση των οικονομικών πράξεων και της αποτελεσματικότητας.

Σε ποια από τα παρακάτω (μπορείτε να επιλέξετε παραπάνω από ένα) και σε ποιο βαθμό, εκτιμάτε ότι θα μπορούσε να συμβάλει η βελτίωση του πλαισίου λογιστικής τυποποίησης του δημόσιου (1=καθόλου/5= πάρα πολύ).



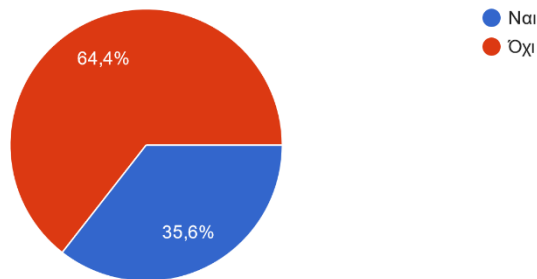
Στο ερώτημα σχετικά με το αν το υφιστάμενο πλαίσιο λογιστικής τυποποίησης του δημοσίου ανταποκρίνεται στην εξέλιξη των αναγκών για περισσότερη πληροφόρηση, οι θετικές απαντήσεις (ναι, μάλλον ναι) συνθέτουν την μεγάλη πλειονότητα, γεγονός που καταδεικνύει το έλλειμμα πληροφόρησης και γνώσης των στελεχών των Δήμων αναφορικά με τις εξελίξεις στη νέα ολοκληρωμένη πληροφόρηση (Integrated Reporting and Popular Reporting).

Το υφιστάμενο πλαίσιο λογιστικής τυποποίησης του δημοσίου ανταποκρίνεται στην εξέλιξη των αναγκών για περισσότερη πληροφόρηση;
45 απαντήσεις



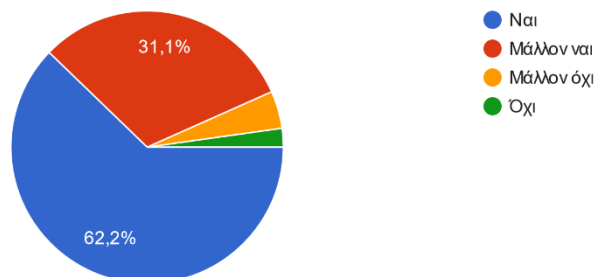
Όσον αφορά σε περιπτώσεις όπου η διαδικασία λήψης αποφάσεων των διοικήσεων των Δήμων όπου εργάζονται έχει παρεμποδιστεί ή περιοριστεί από τις δυνατότητες του υφιστάμενου πλαισίου λογιστικής τυποποίησης, οι περισσότεροι προϊστάμενοι των οικονομικών υπηρεσιών (29) απαντούν αρνητικά. Οι αρνητικές απαντήσεις δεν είναι απαραίτητο να καταδεικνύουν μια διαδικασία λήψης αποφάσεων που λειτουργεί με αποδοτικό τρόπο, αλλά μια λειτουργία η οποία έχει παγιωθεί από τους περιορισμούς που επιβάλλει το υφιστάμενο πλαίσιο, αντιμετωπίζεται από τα στελέχη ως μη αναστρέψιμη και παρεμποδίζει την προοπτική αλλαγής της κουλτούρας στη διοίκηση των Δήμων.

Έχετε συναντήσει περιπτώσεις όπου η διαδικασία λήψης αποφάσεων της διοίκησης του Δήμου όπου εργάζεστε (ανεξαρτήτως επιπέδου) έχει πα...υφιστάμενου πλαισίου λογιστικής τυποποίησης;
45 απαντήσεις



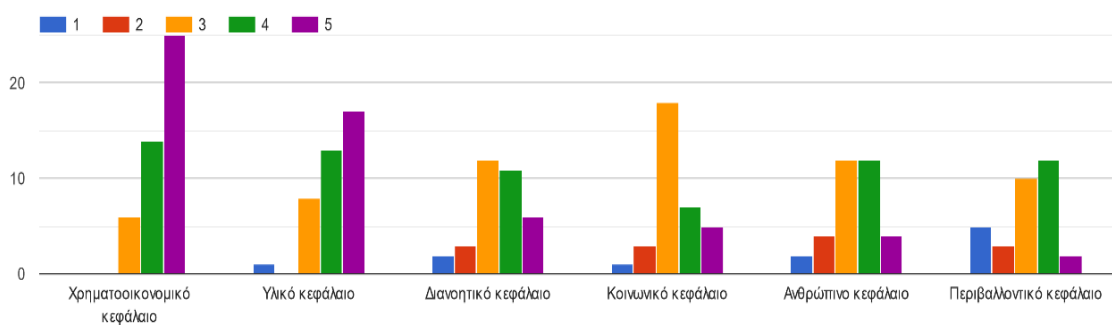
Το γεγονός ότι η συντριπτική πλειονότητα των προϊσταμένων των οικονομικών υπηρεσιών (93% Ναι – Μάλλον ναι) εκτιμά ότι η εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος προσδίδει αξία στους Δήμους είναι ένδειξη της αναγνώρισης της καθοριστικής συμβολής του λογιστικού πλαισίου στην λειτουργία τους.

Εκτιμάτε ότι η εφαρμογή διπλογραφικού λογιστικού συστήματος προσδίδει αξία σε έναν Δήμο, αυξάνοντας έτσι άμεσα ή έμμεσα την ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών;
45 απαντήσεις



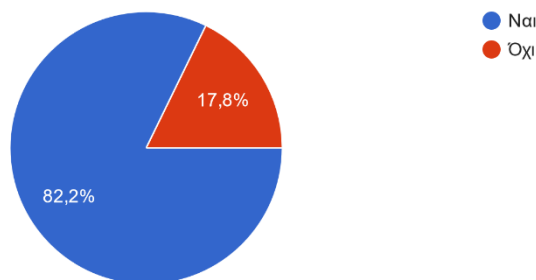
Στην επόμενη ερώτηση η οποία εξειδικεύει την δημιουργία αξίας στους Δήμους από τη χρήση του διπλογραφικού συστήματος στον τομέα των κεφαλαίων, οι περισσότερες απαντήσεις προκρίνουν τη δημιουργία αξίας πρωτίστως χρηματοοικονομικού κεφαλαίου και δευτερευόντως στη δημιουργία υλικού κεφαλαίου. Όσο δε αφορά στα υπόλοιπα κεφάλαια (διανοητικό, κοινωνικό ανθρώπινο, περιβαλλοντικό) η εκτίμηση είναι ότι δεν υπάρχει ιδιαίτερη συμβολή.

Σε ποιες από τις παρακάτω περιπτώσεις (μπορείτε να επιλέξετε παραπάνω από μία) και σε ποιο βαθμό, εκτιμάτε ότι δημιουργεί αξία ένα διπλογραφικό λογιστικό σύστημα; (1=καθόλου/5= πάρα πολύ)



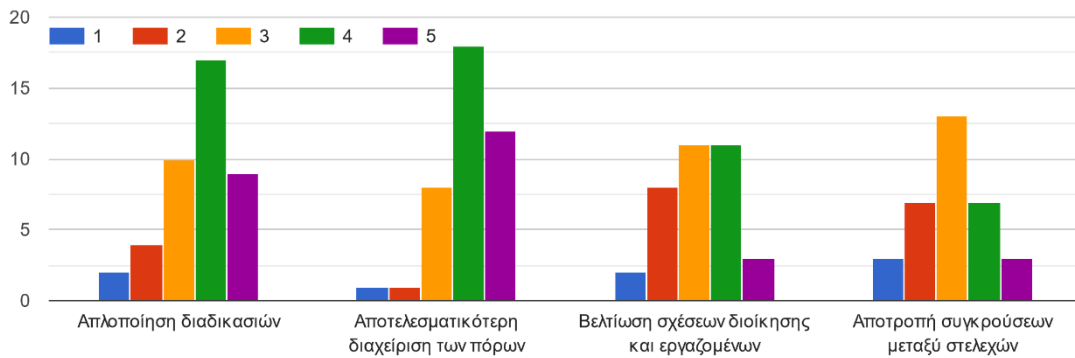
Στην ερώτηση αναφορικά με το αν γνωρίζουν το νέο πλαίσιο λογιστικής τυποποίησης του δημόσιου (Π.Δ.54/2018), η πλειονότητα των προϊσταμένων των οικονομικών υπηρεσιών (37 – 82,2%) απαντά θετικά. Εν τούτοις το γεγονός ότι σημαντικό αριθμός προϊσταμένων των οικονομικών υπηρεσιών (8 -17,8%) δε γνωρίζει το νέο πλαίσιο, το οποίο θα εφαρμοστεί στους Δήμους από την 1^η Ιανουαρίου του 2025, καταδεικνύει το πρόβλημα της ανεπαρκούς ενημέρωσης των Δήμων για τη σημαντική αυτή διαρθρωτική αλλαγή.

Γνωρίζετε το νέο πλαίσιο λογιστικής τυποποίησης του δημόσιου; (Π.Δ.54/2018);
45 απαντήσεις



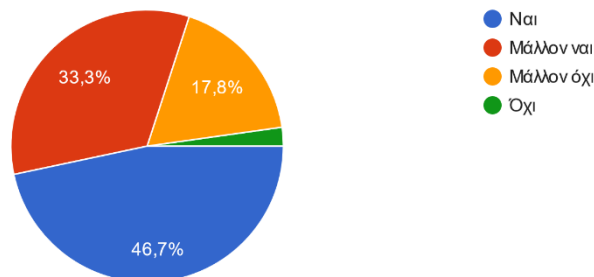
Σε σχέση με την προηγούμενη ερώτηση και ανεξάρτητα από το βαθμό μελέτης του ΠΔ 54/2018, οι περισσότεροι προϊστάμενοι των οικονομικών υπηρεσιών εκτιμούν ότι οι αλλαγές που θα επέλθουν από την εφαρμογή του θα επηρεάσουν σε σημαντικό βαθμό κατά κύριο λόγο την αποτελεσματική διαχείριση των πόρων και την απλοποίηση των διαδικασιών.

Σε σχέση με την προηγούμενη ερώτηση και ανεξάρτητα από το βαθμό μελέτης του ΠΔ 54/2018, ποιες ακριβώς αλλαγές και σε ποιο βαθμό, εκτιμ...ερισσότερες από μια) (1=καθόλου/5=πάρα πολύ)



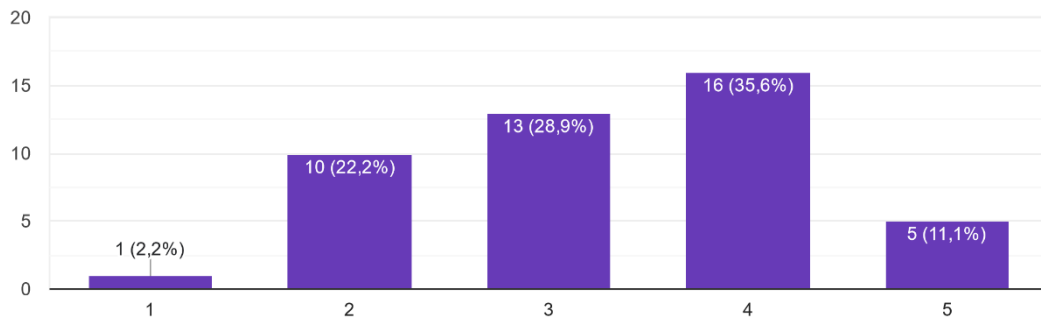
Στην ερώτηση που αφορά στις αλλαγές των υφιστάμενων υποδομών και εγκαταστάσεων όπως εξοπλισμός πληροφορικής, δίκτυο υπολογιστών και εξοπλισμός γραφείων, οι περισσότεροι προϊστάμενοι των οικονομικών υπηρεσιών (36 - 80% - Ναι-Μάλλον ναι) εκτιμούν ότι θα απαιτηθούν αλλαγές.

Η εφαρμογή του νέου πλαισίου λογιστικής τυποποίησης του δημόσιου εκτιμάτε ότι θα απαιτήσει αλλαγές στις υφιστάμενες υποδομές και σε εγκατ... δίκτυο υπολογιστών και εξοπλισμός γραφείων; 45 απαντήσεις



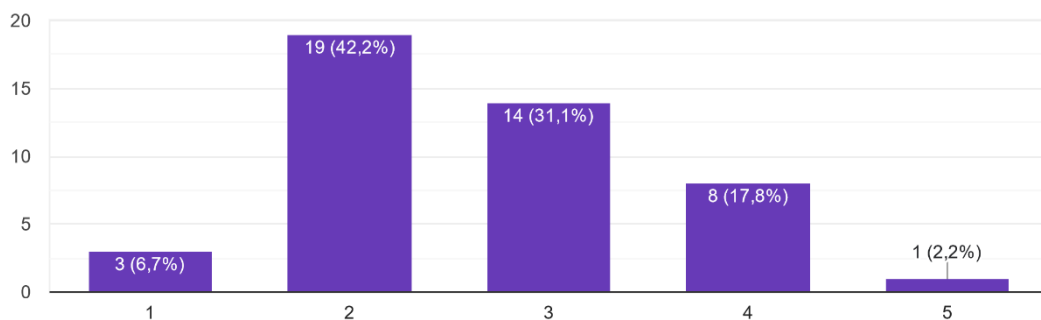
Με βάση τις απαντήσεις στην ερώτηση για το αν τα υφιστάμενα στους Δήμους πληροφοριακά συστήματα (Software) πληρούν τις προϋποθέσεις για την εφαρμογή του νέου πλαισίου λογιστικής τυποποίησης του δημόσιου, καταδεικνύεται η πεποίθηση των περισσότερων προϊσταμένων των οικονομικών υπηρεσιών ότι τα συστήματα αυτά θα μπορέσουν να ανταποκριθούν επαρκώς στις αυξημένες απαιτήσεις που θα προκύψουν, ενώ υφίσταται και ένα σημαντικό ποσοστό (28,9%) που δεν είναι σίγουρο για την επάρκεια των πληροφοριακών συστημάτων και ένα μικρότερο ποσοστό (24,4%) το οποίο εκτιμά ότι πληρούν τις προϋποθέσεις.

Σε ποιο βαθμό εκτιμάτε ότι τα υφιστάμενα στο Δήμο σας πληροφοριακά συστήματα (Software) πληρούν τις προϋποθέσεις για την εφαρμογή του ...πλαισίου λογιστικής τυποποίησης του δημόσιου;
45 απαντήσεις



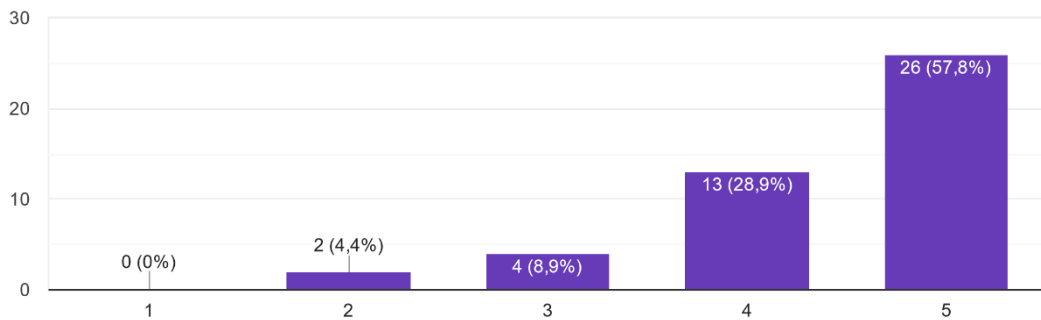
Στην ερώτηση σχετικά με τη δυνατότητα του υφιστάμενου ανθρώπινου δυναμικού να ανταπεξέλθει στην εφαρμογή του νέου πλαισίου λογιστικής τυποποίησης, οι εκτίμηση των περισσότερων προϊσταμένων των οικονομικών υπηρεσιών (80%) είναι ότι θα υπάρξει δυσχέρεια ανταπόκρισης, ενώ σε ποσοστό 20% εκτιμούν ότι θα ανταπεξέλθει επιτυχώς.

Σε ποιο βαθμό εκτιμάτε ότι το υφιστάμενο ανθρώπινο δυναμικό είναι σε θέση να ανταπεξέλθει στην εφαρμογή του νέου πλαισίου λογιστικής τυποποίησης του δημόσιου;
45 απαντήσεις



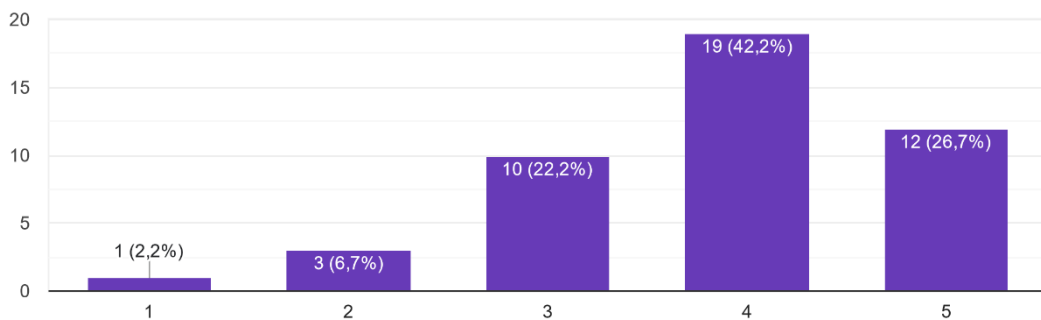
Όσον αφορά στην εκτίμηση των προϊσταμένων των οικονομικών υπηρεσιών για την αναγκαιότητα πρόσληψης προσωπικού με εξειδικευμένες γνώσεις προκειμένου να εφαρμοστεί το νέο πλαίσιο λογιστικής τυποποίησης του δημόσιου, η μεγάλη πλειονότητά τους τη θεωρεί πολύ έως απολύτως επιβεβλημένη, εύρημα το οποίο καταδεικνύει με εμφατικό τρόπο την ένδεια εξειδικευμένων και καταρτισμένων στελεχών σε θέματα λογιστικής τυποποίησης στους Δήμους.

Εκτιμάτε ότι είναι αναγκαία η πρόσληψη προσωπικού με εξειδικευμένες γνώσεις προκειμένου να εφαρμοστεί το νέο πλαίσιο λογιστικής τυποποίησης του δημόσιου;
45 απαντήσεις



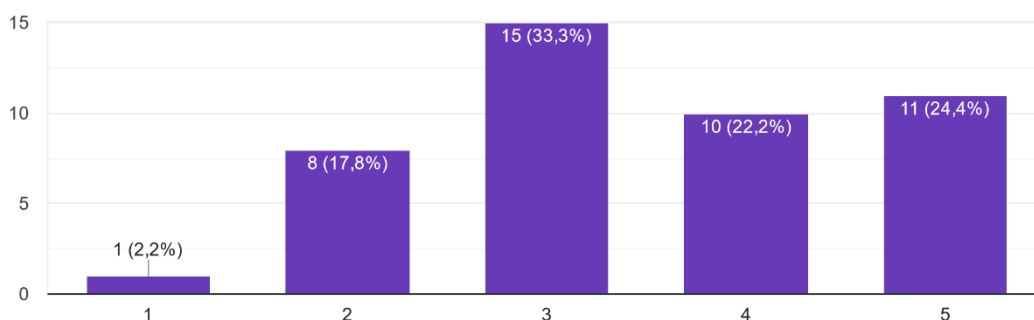
Όσον αφορά στις αλλαγές στα καθήκοντα των υπαλλήλων που θα εμπλακούν στη διαδικασία εφαρμογής του νέου πλαισίου λογιστικής τυποποίησης του δημόσιου και θα καταστούν αναγκαίες για την επιτυχή εφαρμογή του, η εκτίμηση των περισσότερων προϊσταμένων των οικονομικών υπηρεσιών είναι ότι κατά πάσα πιθανότητα θα απαιτηθούν προκειμένου να οι υπάλληλοι ανταποκριθούν στις αυξημένες απαιτήσεις που θέτει το νέο πλαίσιο.

Σε ποιο βαθμό εκτιμάτε ότι θα υπάρξουν αλλαγές στα καθήκοντα των υπαλλήλων που θα εμπλακούν στη διαδικασία εφαρμογής του νέου πλαισίου λογιστικής τυποποίησης του δημόσιου;
45 απαντήσεις



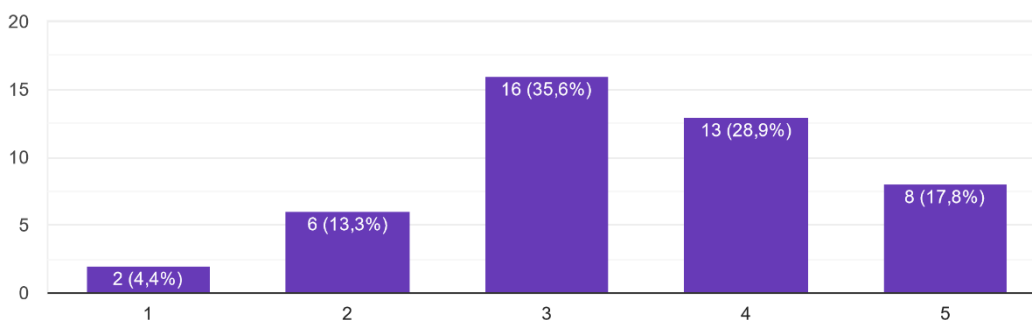
Στην ερώτηση σχετικά με αν θα απαιτηθούν προσαρμογές στο οργανόγραμμα των οικονομικών υπηρεσιών των Δήμων (δημιουργία νέων τμημάτων, συγχώνευση υφιστάμενων κ.λπ.) κατά την υιοθέτηση του νέου πλαισίου λογιστικής τυποποίησης, οι περισσότεροι προϊστάμενοι των οικονομικών υπηρεσιών (33,3%) απάντησαν με βάση την κλίμακα ότι δεν είναι σίγουροι και σε ποσοστό 22,2% ότι είναι πολύ πιθανόν να απαιτηθούν και σε ποσοστό 24,4 ότι σίγουρα θα απαιτηθούν.

Σε ποιο βαθμό εκτιμάτε ότι για την υιοθέτηση του νέου πλαισίου λογιστικής τυποποίησης του δημόσιου θα απαιτηθούν προσαρμογές στο οργαν... νέων τμημάτων, συγχώνευση υφιστάμενων κ.λπ.)
45 απαντήσεις



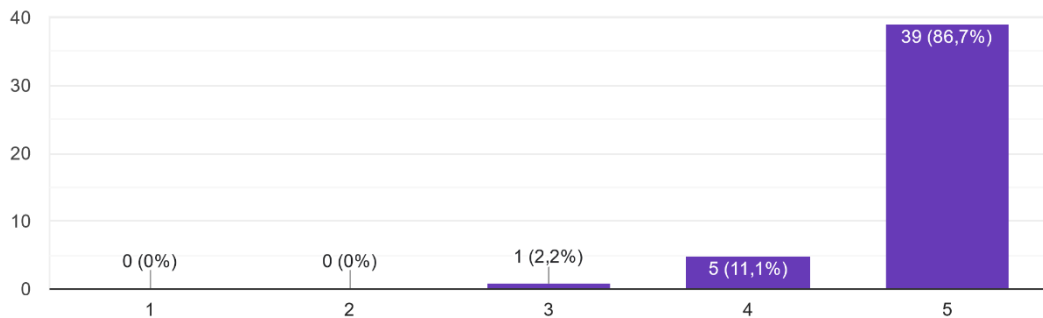
Αναφορικά με το αν θα ισχύσει ο νόμος της αδράνειας (αντίδραση του ανθρώπινου παράγοντα στις αλλαγές) κατά την εφαρμογή του νέου πλαισίου λογιστικής τυποποίησης του δημόσιου, στην πλειονότητά τους οι συμμετέχοντες (35,6%) απαντούν ότι δεν είναι σίγουροι. Σημαντικό ποσοστό τους (17,8%) είναι απολύτως βέβαιοι ότι θα υπάρξει αντίδραση και σε ποσοστό 28,9% ότι μάλλον θα υπάρξει. Οι απαντήσεις αυτές συνάδουν με τη διαχρονική διαπίστωση, ότι οι περισσότεροι άνθρωποι δεν θέλουν να επέρχονται μεταβολές στην κατάστασή τους και αντιδρούν επιφυλακτικά ή και αρνητικά στις αλλαγές.

Σε ποιο βαθμό εκτιμάτε θα ισχύσει ο νόμος της αδράνειας (αντίδραση του ανθρώπινου παράγοντα στις αλλαγές) κατά την εφαρμογή του ...πλαισίου λογιστικής τυποποίησης του δημόσιου;
45 απαντήσεις



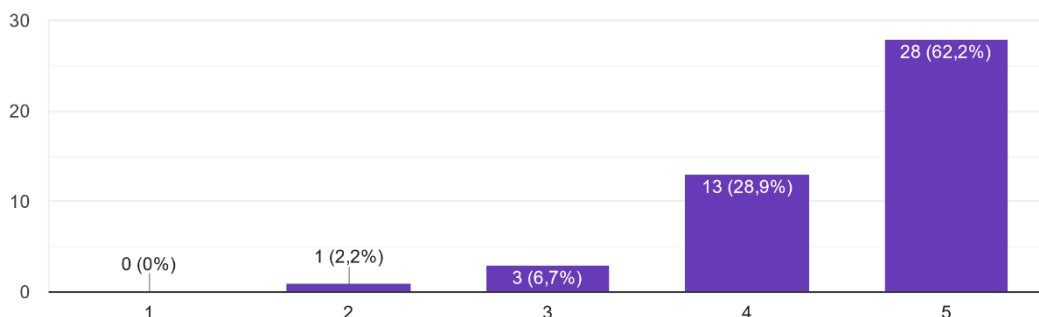
Στο ερώτημα αναφορικά με την αναγκαιότητα πρόσθετης κατάρτισης των υπαλλήλων που θα εμπλακούν στην εφαρμογή του νέου πλαισίου λογιστικής τυποποίησης του δημόσιου η συντριπτική πλειονότητα των προϊσταμένων των οικονομικών υπηρεσιών εκτιμά ότι είναι απολύτως αναγκαία.

Σε ποιο βαθμό εκτιμάτε ότι είναι αναγκαία η πρόσθετη κατάρτιση των υπαλλήλων που θα εμπλακούν στην εφαρμογή του νέου πλαισίου λογιστικής τυποποίησης του δημόσιου;
45 απαντήσεις



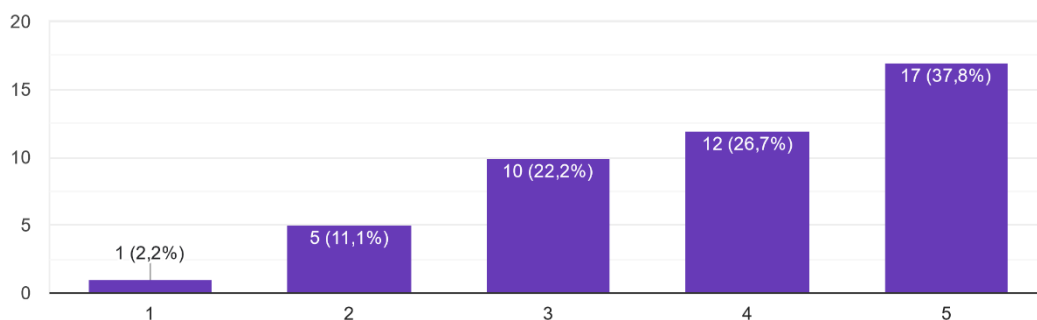
Σε συνέχεια της προηγούμενης ερώτησης και συγκεκριμένα σε ποιο βαθμό εκτιμούν οι συμμετέχοντες ότι η κατάρτιση και η επιμόρφωση του ανθρώπινου δυναμικού στην εφαρμογή του νέου πλαισίου λογιστικής τυποποίησης του δημόσιου θα συμβάλει στη δημιουργία στελεχών που θα ανταποκριθούν επιτυχώς στην εφαρμογή του, οι απαντήσεις ακολουθούν το ίδιο μοτίβο με τις απαντήσεις στο προηγούμενο ερώτημα, δηλαδή οι περισσότεροι συμφωνούν από πολύ έως απόλυτα.

Σε ποιον βαθμό εκτιμάτε ότι η κατάρτιση και η επιμόρφωση του ανθρώπινου δυναμικού στην εφαρμογή του νέου πλαισίου λογιστικής τυποποίησης... θα ανταποκριθούν επιτυχώς στην εφαρμογή του;
45 απαντήσεις



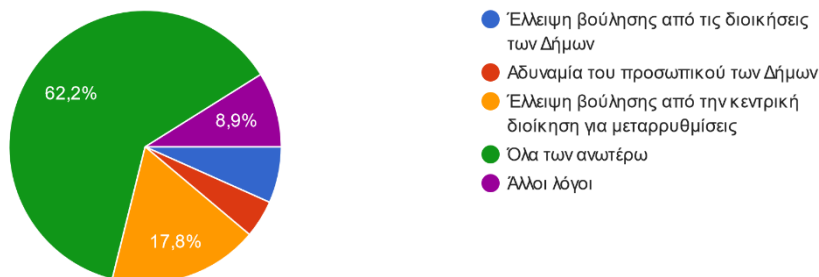
Στην ερώτηση αναφορικά με τον βαθμό στο οποίο πιστεύουν ότι θα συμβάλει ο εσωτερικός έλεγχος στην αποτελεσματική εφαρμογή του νέου πλαισίου λογιστικής τυποποίησης του δημόσιου το μεγαλύτερο ποσοστό των συμμετεχόντων απάντησε πολύ έως πάρα πολύ, καταδεικνύοντας τη σημαντικότητα του εσωτερικού ελέγχου αν και αποτελεί μια σχετικά νέα διαδικασία για τους φορείς του δημόσιου.

Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι θα συμβάλει ο εσωτερικός έλεγχος στην αποτελεσματική εφαρμογή του νέου πλαισίου λογιστικής τυποποίησης του δημόσιου;
45 απαντήσεις



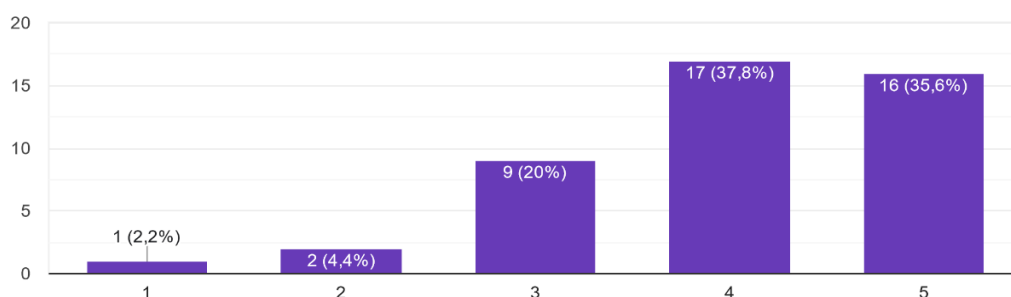
Στο ερώτημα που αναφέρεται στους λόγους στους οποίους οφείλεται η καθυστέρηση στην εφαρμογή έως σήμερα, ενός πλαισίου λογιστικής τυποποίησης του δημόσιου όπως το ΠΔ54/2018 η μεγάλη πλειονότητα των προϋσταμένων των οικονομικών υπηρεσιών (62,2%) εκτιμά ότι είναι ένας συνδυασμός έλλειψης βούλησης από την κεντρική διοίκηση για μεταρρυθμίσεις, έλλειψης βούλησης από τις διοικήσεις των Δήμων, και αδυναμίας του προσωπικού των Δήμων να ανταποκριθούν στις αλλαγές που απαιτούνται.

Πιστεύετε ότι η μη εφαρμογή έως σήμερα, ενός πλαισίου λογιστικής τυποποίησης του δημόσιου όπως το ΠΔ54/2018 οφείλεται σε:
45 απαντήσεις



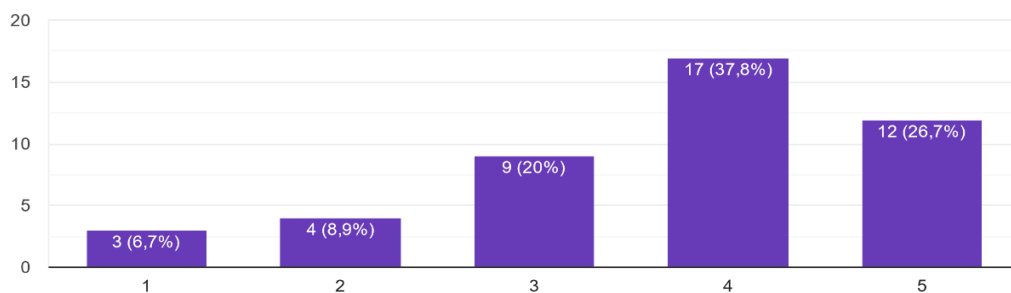
Όσον αφορά στην εκτίμηση των συμμετεχόντων στην έρευνα, για το αν το νέο πλαίσιο λογιστικής με την πλήρη εφαρμογή της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης και την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία, θα έπρεπε να είχε εφαρμοσθεί προγενέστερα, οι περισσότεροι (73,4%) συμφωνούν από πολύ έως απολύτως, εύρημα που καταδεικνύει την πεποίθηση των στελεχών των Δήμων για άμεση εφαρμογή του Π.Δ. 54/2018.

Σε ποιο βαθμό εκτιμάτε ότι το νέο πλαίσιο λογιστικής τυποποίησης του δημόσιου, με την πλήρη εφαρμογή της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης κ...α, θα έπρεπε να είχε εφαρμοσθεί προγενέστερα;
45 απαντήσεις



Τέλος, στην ερώτηση για τον βαθμό στον οποίο εκτιμούν οι προϊστάμενοι των οικονομικών υπηρεσιών των Δήμων ότι η εφαρμογή του νέου πλαισίου λογιστικής τυποποίησης του δημόσιου μπορεί να αποτελέσει εφαλτήριο και καταλύτη για ουσιαστικές μεταρρυθμίσεις στον χώρο της τοπικής αυτοδιοίκησης, το μεγαλύτερο ποσοστό τους (64,5%) συμφωνεί από πολύ έως απολύτως, σε ποσοστό 20% δεν είναι σίγουροι και σε ποσοστό 15,5% από λίγο έως καθόλου. Από το εύρημα προκύπτει ότι οι απόψεις των στελεχών της αυτοδιοίκησης για τη διακυβέρνηση των Ο.Τ.Α. σταδιακά αλλάζουν και αποδέχονται την απαίτηση για αλλαγές προσαρμοσμένες στις απαιτήσεις που δημιουργούνται από το γενικότερο οικονομικό και πολιτικό

Σε ποιο βαθμό εκτιμάτε ότι η εφαρμογή του νέου πλαισίου λογιστικής τυποποίησης του δημόσιου μπορεί να αποτελέσει εφαλτήριο και κα...υθμίσεις στον χώρο της τοπικής αυτοδιοίκησης;
45 απαντήσεις



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο

Συμπεράσματα, προτάσεις πολιτικής

6.1 Ανασκόπηση των ευρημάτων της έρευνας

Η 1^η Ιανουαρίου 2025, ημερομηνία έναρξης εφαρμογής του νέου πλαισίου λογιστικής τυποποίησης στους ΟΤΑ Α΄ βαθμού, σηματοδοτεί την έναρξη μιας σημαντικής μεταρρύθμισης στη λειτουργία τους. Με την έρευνα που διενεργήθηκε στο πλαίσιο της παρούσας διπλωματικής εργασίας και της ανάλυσης των αποτελεσμάτων της επιχειρήθηκε η απάντηση στους ερευνητικούς στόχους, όπως αυτοί τέθηκαν στο 4^ο κεφάλαιο.

Ως κύριος στόχος τέθηκε η διερεύνηση του βαθμού προετοιμασίας και ετοιμότητας των ΟΤΑ Α΄ βαθμού για την εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ, πρωτίστως στους τομείς της επαρκούς στελέχωσης των οικονομικών υπηρεσιών, της κατάρτισής τους όσον αφορά στα ΔΛΠΔΤ, της επάρκειας των πληροφοριακών συστημάτων όσον αφορά στην ανταπόκρισή τους στο νέο πλαίσιο λογιστικής τυποποίησης και της επάρκειας σε οικονομικούς πόρους σε περίπτωση που απαιτηθεί αναβάθμιση των πληροφοριακών συστημάτων, εκπαίδευση ανθρώπινου δυναμικού ή προσφυγή σε συνεργασία με φορείς του ιδιωτικού τομέα σε περίπτωση ανεπαρκούς στελέχωσης των οικονομικών υπηρεσιών. Επίσης τέθηκαν επιμέρους στόχοι προς διερεύνηση όπως, σε ποιο βαθμό ενημερώνονται τα στελέχη των οικονομικών Υπηρεσιών των Δήμων για τα ΔΛΠΔΤ, ποιος είναι ο βαθμός αποδοχής των ΔΛΠΔΤ από τα στελέχη αυτά, ποιες είναι οι προϋποθέσεις για την επιτυχή εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ, ποιοι είναι οι απαιτούμενοι πόροι σε προσωπικό και εκπαίδευση και το κόστος στην υποδομή πληροφοριακών συστημάτων για την υιοθέτηση των ΔΛΠΔΤ.

Από την ανάλυση των αποτελεσμάτων προέκυψε όσον αφορά στον βαθμό προετοιμασίας και ετοιμότητας για την εφαρμογή του ΠΔ 54/2018, ότι οι Δήμοι βρίσκονται σε επίπεδο, το οποίο χωρίς να χαρακτηριστεί ανεπαρκές, δεν είναι στον απαιτούμενο βαθμό που θα επιτρέψει την ομαλή μετάβαση στο νέο πλαίσιο λογιστικής τυποποίησης.

Το κυριότερο πρόβλημα εντοπίζεται στην γενικότερη έλλειψη προσωπικού και ιδίως καταρτισμένου σε θέματα λογιστικής τυποποίησης. Η ανεπαρκής εκπαίδευση και

κατάρτιση του υφιστάμενου προσωπικού αποτελεί έναν παράγοντα που επιδεινώνει έτι περαιτέρω την προαναφερθείσα έλλειψη. Από την έρευνα προέκυψε και η διαπίστωση της πιθανής αδυναμίας των πληροφοριακών συστημάτων και των υποδομών πληροφορικής να ανταποκριθούν στις αυξημένες απαιτήσεις που θέτει η εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ.

Το θετικό συμπέρασμα της έρευνας είναι ότι η πλειονότητα των προϊσταμένων των οικονομικών υπηρεσιών των Δήμων, κατανοεί τη σημαντικότητα της εφαρμογής των ΔΛΠΔΤ και τα οφέλη που θα προκύψουν από αυτή. Η διαπίστωση αυτή είναι σημαντική, δεδομένης της αντίστασης στην αλλαγή της λογιστικής τυποποίησης, που εκτιμούν οι προϊστάμενοι των οικονομικών υπηρεσιών ότι θα εκδηλωθεί από τους υπαλλήλους των υπηρεσιών τους.

Σημαντικός παράγοντας που πιθανόν θα δυσχεράνει την μετάβαση στο νέο πλαίσιο είναι οι περιορισμένοι πόροι των Δήμων και ιδίως των μικρών, οι οποίοι εν μέσω πληθωριστικών πιέσεων και μειωμένης χρηματοδότησης από τον κρατικό προϋπολογισμό, δεν επαρκούν για τη χρηματοδότηση αναβάθμισης πληροφοριακών συστημάτων και υποδομών, ούτε για την κάλυψη της δαπάνης προσφυγής σε συνεργασίες με τον ιδιωτικό τομέα.

Τέλος, βασικός παράγοντας που θα δυσχεράνει την εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ στους Δήμους είναι η έλλειψη βούλησης από τις διοικήσεις τους, η οποία οφείλεται πρωτίστως σε έλλειμα πληροφόρησης και γνώσης αναφορικά με τα οφέλη και την πληροφόρηση που θα τους παρέχεται. Δευτερευόντως οφείλεται και στην επιφυλακτικότητα πολλών διοικήσεων απέναντι σε ένα πλαίσιο το οποίο προάγει τη διαφάνεια, τη συμμετοχή των πολιτών και τη λογοδοσία, το οποίο εκτιμούν ότι θα περιορίσει τη δικαιοδοσία τους και τις εξουσίες τους.

Εν κατακλείδι, από την έρευνα προκύπτει ότι η εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ από την 1^η Ιανουαρίου 2025 είναι ένας στόχος δύσκολα επιτεύξιμος στο εναπομείναν μικρό χρονικό διάστημα που μεσολαβεί. Μια αποσπασματική και μερική εφαρμογή τους που θα εντάσσεται στη λογική της σταδιακής εφαρμογής τους, θα είναι ατελέσφορη και όχι μόνο δε θα παράγει τα αναμενόμενα οφέλη, αλλά θα δημιουργήσει προβλήματα στην λειτουργία των υπηρεσιών των Δήμων.

6.2 Προτάσεις πολιτικής

Με βάση τα παραπάνω ευρήματα, όπως προέκυψαν από τη διενεργηθείσα έρευνα, καθίσταται σαφές ότι βασικός παράγοντας για την επιτυχή εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ στους ΟΤΑ Α΄ βαθμού αποτελεί η βούληση των διοικήσεών τους για αλλαγή της κουλτούρας που διέπει την λειτουργία τους. Η κατανόηση των δυνατοτήτων που θα προκύψουν από την εφαρμογή του νέου πλαισίου λογιστικής τυποποίησης, όχι μόνο στον τομέα της χρηματοοικονομικής διαχείρισης αλλά και στους τομείς της διαφάνειας και της λογοδοσίας οι οποίοι προάγουν τη δημοκρατική διακυβέρνηση και τη συμμετοχή των πολιτών, θα οδηγήσει αναπόφευκτα στη εντατικοποίηση της διαδικασίας μετάβασης.

Η διαδικασία μετάβασης απαιτεί τη διοχέτευση επαρκών πόρων που θα διατεθούν για την αναβάθμιση υποδομών πληροφορικής και πληροφοριακών συστημάτων, ενώ εκ των ουκ άνευ είναι η εκπαίδευση του υφιστάμενου ανθρώπινου δυναμικού και κυρίως η πρόσληψη έμπειρου σε θέματα λογιστικής τυποποίησης προσωπικού. Η εύρεση βεβαίως των απαιτούμενων πόρων είναι ευθύνη, όχι μόνο των διοικήσεων των Δήμων, αλλά και της κεντρικής κυβέρνησης η οποία δεν πρέπει να αρκείται απλά στη νομοθέτηση των αλλαγών, αλλά και να τις στηρίζει χρηματοδοτικά, ιδίως σε μια δύσκολη δημοσιονομικά συγκυρία για την αυτοδιοίκηση.

Η επιτυχής διαδικασία μετάβασης στο νέο πλαίσιο λογιστικής τυποποίησης και η επίσης επιτυχής εφαρμογή του θα συμβάλλει σε μεγάλο βαθμό στη παροχή πληροφόρησης προς όλα τα ενδιαφερόμενα μέρη, όπως οι πολιτικοί, τα μέσα μαζικής επικοινωνίας, οι τράπεζες, οι προμηθευτές και άλλοι φορείς του δημοσίου. Το κυριότερο όμως θετικό αποτέλεσμα θα είναι η παροχής πληροφόρησης προς τους πολίτες οι οποίοι είναι εντέλει αυτοί που αφενός με την ψήφο τους αξιολογούν τις επιδόσεις των διοικήσεων των Δήμων και αφετέρου με τους φόρους που καταβάλλουν χρηματοδοτούν τις εφαρμοζόμενες πολιτικές.

Η επιτυχής εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ θα συμβάλλει όχι μόνο στη βελτιωμένη χρηματοοικονομική πληροφόρηση, αλλά θα προάγει και τη μη χρηματοοικονομική πληροφόρηση με την οποία θα αξιολογούνται οι Δήμοι, όχι μόνο στο επίπεδο των οικονομικών επιδόσεών τους, αλλά και στο επίπεδο της επίτευξης του σκοπού τους και των προοπτικών βιωσιμότητάς τους. Αυτή η ολιστική προσέγγιση υποβολής

αναφορών στο πλαίσιο της “νέας ολοκληρωμένης πληροφόρησης” θα συμβάλει στην κατανόηση των παραγόντων που δημιουργούν αξία στους Δήμους και μπορούν να οδηγήσουν στην παροχή υπηρεσιών υψηλής ποιότητας προς του πολίτες.

6.3 Περιορισμοί της έρευνας και προτεινόμενοι τρόποι για μελλοντική διεξαγωγή της.

Η έρευνα που διεξήχθη στο πλαίσιο της παρούσας διπλωματικής εργασίας, παρείχε στοιχεία τα οποία ήταν αξιοποιήσιμα προκειμένου να εξαχθούν συμπεράσματα, αφενός για την ετοιμότητα των Δήμων ενόψει της εφαρμογής των ΔΛΠΔΤ και αφετέρου για την αντίληψη που έχουν για την σημαντική αυτή μετάβαση τα στελέχη και οι διοικήσεις τους.

Δεδομένου ότι ο αριθμός των προϊσταμένων των οικονομικών υπηρεσιών που ανταποκρίθηκαν, συμμετέχοντας στην έρευνα, αποτελεί ικανό δείγμα, αλλά λόγω των ιδιαιτεροτήτων και της ποικιλομορφίας που παρουσιάζουν οι Δήμοι στην Ελλάδα (πληθυσμός, έκταση, εδαφική μορφολογία, επίπεδο ανάπτυξης), θα ήταν προτιμότερο οι μελλοντικοί ερευνητές να διαθέτουν δεδομένα από δείγμα το οποίο θα είναι όσο το δυνατόν μεγαλύτερο προκειμένου να καταλήξουν σε εγκυρότερα συμπεράσματα.

Τα συμπεράσματα που διατυπώθηκαν, κατέγραψαν πιθανά προβλήματα που θα προκύψουν κατά τη διαδικασία μετάβασης στο νέο πλαίσιο λογιστικής τυποποίησης από την 1^η Ιανουαρίου 2025. Κατόπιν της ενάρξεως της εφαρμογής των ΔΛΠΔΤ στους Δήμους θα είναι δυνατή η καταγραφή των όποιων προβλημάτων παρουσιαστούν και θα αποτελέσει τη βάση για μελλοντική έρευνα, η οποία λαμβάνοντας υπόψη τα αποτελέσματα της παρούσας εργασίας, καθώς και τα επικαιροποιημένα δεδομένα, θα καταλήξει σε χρήσιμα συμπεράσματα που θα συνδράμουν στην επιτυχή εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ.

Συγκεκριμένα μια μελλοντική έρευνα οφείλει να αξιολογήσει, εκτός από τα προβλήματα εφαρμογής σε τεχνικό επίπεδο και τον βαθμό επιρροής που θα ασκεί η εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ στις συμπεριφορές λήψης αποφάσεων των διοικήσεων των Δήμων καθώς και στην κουλτούρα της λογοδοσίας, της διαφάνειας που διέπει τα στελέχη τους.

Επίσης, οι μελλοντικές έρευνες που θα πραγματοποιηθούν με βάση τα επικαιροποιημένα δεδομένα από την εφαρμογή των του νέου πλαισίου λογιστικής τυποποίησης, οφείλουν να μελετήσουν μεμονωμένα ΔΛΠΔΤ τα οποία πιθανόν να χρειάζονται περαιτέρω ανάπτυξη ή/και αναθεώρηση εφαρμόζοντας προηγμένες στατιστικές τεχνικές για τη σύνδεση αιτιών με αποτελέσματα.

Τέλος, οι μελλοντικές έρευνες πρέπει με βάση την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων από την εφαρμογή του νέου πλαισίου λογιστικής τυποποίησης, να συμβάλλουν στην δημιουργία των θεωρητικών θεμελίων της έρευνας στα ΔΛΠΔΤ.

Βιβλιογραφία – Επιστημονική αρθρογραφία - Παραπομπές

Ξενόγλωσση

- Ball Ian (2015) - Debate: Would IPSAS help Greece? - Public Money & Management, Volume 35, Issue 6 (2015) Pages 397-398 | Published online: 30 Jul 2015
(<https://www.tandfonline.com/doi/epdf/10.1080/09540962.2015.1076954?needAccess=true>)
- Bergmann, A., Fuchs, S., & Schuler, C. (2019). A theoretical basis for public sector accrual accounting research: Current state and perspectives. Public Money & Management, 39(8), 560–570
(<https://www.tandfonline.com/doi/epdf/10.1080/09540962.2019.1654319?needAccess=true>)
- Caruana Josette, Brusca Isabel, Caperchione Eugenio, Cohen Sandra, Manes Rossi Francesca (2019) Financial Sustainability of Public Sector Entities. The Relevance of Accounting Frameworks - CHAPTER 1 Exploring the Relevance of Accounting Frameworks in the Pursuit of Financial Sustainability of Public Sector Entities: A Holistic Approach
(<https://link.springer.com/book/10.1007/978-3-030-06037-4>)
- 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, pp. 165-184 (<https://ersj.eu/journal/1678>)
- Cohen Sandra and Karatzimas Sotirios (2015) - Tracing the future of reporting in the public sector: introducing integrated popular reporting - International Journal of Public Sector Management Vol. 28 No. 6, 2015 pp. 449-460
(www.emeraldinsight.com/0951-3558.htm)
- Cohen Sandra and Karatzimas Sotirios (2017) - Accounting information quality and decision-usefulness of governmental financial reporting Moving from cash to modified cash - Meditari Accountancy Research Vol. 25 No. 1, 2017 pp. 95-113 (<https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/MEDAR-10-2015-0070/full/html>)
- Cuadrado-Ballesteros Beatriz & Bisogno Marco (Published online: 11 Feb 2020) - Public sector accounting reforms and the quality of governance - Public Money & Management 2021, VOL. 41, NO. 2, 107–117
(https://econpapers.repec.org/article/tafpubmmg/v_3a41_3ay_3a2021_3ai_3a2_3ap_3a107-117.htm)
- Gkouma Olympia, Filos John (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.
(<https://spoudai.unipi.gr/index.php/spoudai/article/view/2949>)

- Grossi Giuseppe, Steccolini Ileana, Adhikari Pawan, Brown Judy, Christensen Mark, Cordery Carolyn, Ferry Laurence, Lassou Philippe, McDonald III Bruce, Raudla Ringa, Sicilia Mariafrancesca and Vinnari Eija (2022) - The future of public sector accounting research. A polyphonic debate - Qualitative Research in Accounting & Management Vol. 20 No. 1, 2023 pp. 1-37 Emerald Publishing Limited 1176-6093
(<https://www.emerald.com/insight/1176-6093.htm>)
- Hepworth Noel (2017) - Is implementing the IPSASs an appropriate reform? - Public Money & Management, Volume 37, Issue 2 (2017) Pages 141-148 |Published online: 12 Jan 2017
(<https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/09540962.2016.1266174>)
- Mark Joshua (2018) - Mesopotamia (World History Encyclopedia
(www.worldhistory.org/Mesopotamia/)
- New Zealand Society of Local Government Managers (2012) - Much Ado About Very Little: Differences Between IFRS and IPSAS
(https://taituara.org.nz/Folder?Action=View%20File&Folder_id=130&File=IPSAS%20vs%20IFRS.pdf)
- Rompotis Gerasimos, Balios Dimitris (2022) - Benefits of IPSAS and their differences from IFRS: A discussion paper. EuroMed Journal of Business
(<https://www.emerald.com/insight/1450-2194.htm>)
- Tawiah Vincent (2022) - The Effect of IPSAS Adoption on Governance Quality: Evidence from Developing and Developed Countries. Public Organization Review (2023) 23:305–324
(<https://link.springer.com/article/10.1007/s11115-022-00625-w>)

Ελληνική

- Αρβανίτης Γεώργιος (2005) – Διδακτορική Διατριβή: Λογιστική μεταρρύθμιση και αξιολόγηση επιδόσεων στην τοπική αυτοδιοίκηση - Εθνικό και Καποδιστριακό Πανεπιστήμιο Αθηνών. Σχολή Νομικών, Οικονομικών και Πολιτικών Επιστημών. Τμήμα Πολιτικής Επιστήμης και Δημόσιας Διοίκησης. Τομέας Διοικητικής Επιστήμης
- Ζαφειρίου Γιώργος, Τύπας Γιώργος (2008) – Χρηματοοικονομική – Λογιστική – Έκδοση του Ινστιτούτου Διαρκούς Εκπαίδευσης Ενηλίκων του Υπουργείου Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων
- Ζοπουνίδης Κωνσταντίνος (2023) - Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στο Δημόσιο: Νέα εποχή Δημοσιονομικού Εκσυγχρονισμού – (<https://www.naftemporiki.gr/opinion/101861/efarmogi-ton-diethnon-logistikon-protypon-sto-dimosio-nea-epochi-dimosionomikou-eksyghronismou/>)

Λιάκου Αθηνά (2016) - Η επίδραση των κοινωνικοοικονομικών παραγόντων στην εξέλιξη της λογιστικής επιστήμης (Πανεπιστήμιο Πειραιά)

Λουμιώτης Βασίλειος (2014) - Μια πρώτη προσέγγιση των IPSAS (International Public Sector Accounting Standards)

(<https://www.accountancygreece.gr/%CE%BC%CE%B9%CE%B1-%CF%80%CF%81%CF%8E%CF%84%CE%B7-%CF%80%CF%81%CE%BF%CF%83%CE%AD%CE%B3%CE%B3%CE%B9%CF%83%CE%B7-%CF%84%CF%89%CE%BD-ipsas-international-public-sector-accounting-standards/>)

Μακαρονίδης Αλέξανδρος (2019) - EPSAS: Ένα άλμα προς την καλύτερη λήψη αποφάσεων και τη λογοδοσία στον δημόσιο τομέα - Περιοδικό Accountancy Greece τεύχος 35 (Απρ. – Μάι. – Ιούν. 2019)

(<https://www.accountancygreece.gr/epsas-ena-alma-pros-tin-kalyteri-lipsi-apofaseon-kai-ti-logodosia-ston-dimosio-tomea/>)

Νιφορόπουλος Κωνσταντίνος (2014) - Η Ιστορία της Λογιστικής Τυποποίησης στην Ελλάδα (Περιοδικό Accountancy Greece τεύχος 15 –

(www.accountancygreece.gr/η-ιστορια-της-λογιστικης-τυποποιησης/)

Παραπομπές

- Fonseca João, Principal of International Public Sector Accounting Standards Board (2023) IPSAS IFRS AND IPSAS ISS ALIGNMENT DASHBOARDS UPDATE (IPSASB Meeting June 2023 - AGENDA ITEM 4) (https://www.ipsasb.org/_flysystem/azure-private/2023-06/4%20-%20IPSAS-IFRS%20and%20IPSAS-ISS%20Alignment%20Dashboards%20Update.pdf)
- IFRS Foundation - Integrated Reporting Framework - Transition to integrated reporting. A guide to getting started. (2021) (<https://www.integratedreporting.org/resource/international-ir-framework/>)
- International Federation of Accountants - Adoption Status (<https://www.ifac.org/what-we-do/global-impact-map/adoption-status>)
- The International Public Sector Accounting Standards Board Governance Review Group (January 2014) - The Future Governance of the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) - PUBLIC CONSULTATION (<https://www.oecd.org/governance/budgeting/IPSASB-Consultation-Paper.pdf>)
- Ελληνική Στατιστική Αρχή (2011) - ΕΛΛΑΣ Εθνικοί Λογαριασμοί (<https://www.statistics.gr/documents/20181/b14d9f2a-d1f1-4e90-a3d2-6fe4199b451e>)
- Ευρωπαϊκή Επιτροπή (2013) 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 /* COM/2013/0114 final */ (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/HTML/?uri=CELEX:52013DC0114&from=EN>)

- Ευρωπαϊκή Ένωση <https://ec.europa.eu/eurostat/web/epsas>
- Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης & Ελέγχων – Δελτίου Τύπου της 6ης Μαρτίου 2013 (https://elte.org.gr/wp-content/uploads/2021/03/DT_6_3_13.pdf)
- Μάρδας Δημήτριος (2015) – Ομιλία στο Συνέδριο του Economist (<https://www.minfin.gr/web/guest/-/url-node-7588?inheritRedirect=true>)
- Παγκόσμια Τράπεζα
<https://cfr.worldbank.org/index.php/taxonomy/term/586>

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ

Προβλήματα εφαρμογής του Νέου Λογιστικού
Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης (ΠΔ 54/2018)
στους Ο.Τ.Α. Α' Βαθμού

* Υποδεικνύει απαιτούμενη ερώτηση

1. Ονοματεπώνυμο (αρχικά): *

2. Σπουδές: *

3. Οι σπουδές σας περιλάμβαναν μαθήματα λογιστικής;*

Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη.

Ναι

Όχι

4. Δήμος στον οποίο εργάζεστε: *

5. Κατηγορία προσωπικού: *

Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη.

ΠΕ

ΤΕ

ΔΕ

6. Στις αρμοδιότητές σας περιλαμβάνονται τουλάχιστον ένα από τα παρακάτω; *

Οικονομική διαχείριση, Προϋπολογισμός, σύνταξη Οικονομικών Καταστάσεων, χρήση οικονομικών πληροφοριών.

Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη.

Ναι

Όχι

7. Σε ποιους από τους παρακάτω σκοπούς (μπορείτε να επιλέξετε παραπάνω από έναν) και σε ποιο βαθμό, εκτιμάτε ότι θα συμβάλει η χρήση του διπλογραφικού συστήματος σε έναν Δήμο; (1=καθόλου/5= πάρα πολύ) *

Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη ανά σειρά.

	1	2	3	4	5
Παροχή ενημέρωσης προς τη Διοίκηση	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Επικοινωνία μεταξύ των Υπηρεσιών	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Αξιοπιστία συναλλαγών	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Διαδικασίες ελέγχου	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

8. Σε ποια από τα παρακάτω (μπορείτε να επιλέξετε παραπάνω από ένα) και σε ποιο βαθμό, εκτιμάτε ότι θα μπορούσε να συμβάλει η βελτίωση του πλαισίου λογιστικής τυποποίησης του δημόσιου (1=καθόλου/5=πάρα πολύ). *

Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη ανά σειρά.

	1	2	3	4	5
Τεκμηρίωση των οικονομικών πράξεων	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Αποτελεσματικότητα	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Αποδοτικότητα	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Ευελιξία	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Εξοικονόμηση πόρων	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

9. Το υφιστάμενο πλαίσιο λογιστικής τυποποίησης του δημοσίου ανταποκρίνεται στην εξέλιξη των αναγκών για περισσότερη πληροφόρηση; *

Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη.

- Ναι
 Μάλλον ναι
 Μάλλον όχι
 Όχι

10. Έχετε συναντήσει περιπτώσεις όπου η διαδικασία λήψης αποφάσεων της διοίκησης του Δήμου όπου εργάζεστε (ανεξαρτήτως επιπέδου) έχει παρεμποδιστεί ή περιοριστεί από τις δυνατότητες του υφιστάμενου πλαισίου λογιστικής τυποποίησης; *

Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη.

- Ναι
 Όχι

11. Εκτιμάτε ότι η εφαρμογή διπλογραφικού λογιστικού συστήματος προσδίδει αξία σε έναν Δήμο, αυξάνοντας έτσι άμεσα ή έμμεσα την ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών; *

Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη.

- Ναι
 Μάλλον ναι
 Μάλλον όχι
 Όχι

12. Σε ποιες από τις παρακάτω περιπτώσεις (μπορείτε να επιλέξετε παραπάνω από μια) και σε ποιο βαθμό, εκτιμάτε ότι δημιουργεί αξία ένα διπλογραφικό λογιστικό σύστημα; (1=καθόλου/5= πάρα πολύ) *

Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη ανά σειρά.

	1	2	3	4	5
Χρηματοοικονομικό κεφάλαιο	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Υλικό κεφάλαιο	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Διανοητικό κεφάλαιο	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Κοινωνικό κεφάλαιο	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Ανθρώπινο κεφάλαιο	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Περιβαλλοντικό κεφάλαιο	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

13. Γνωρίζετε το νέο πλαίσιο λογιστικής τυποποίησης του δημόσιου; (Π.Δ.54/2018); *

Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη.

Ναι

Όχι

14. Σε σχέση με την προηγούμενη ερώτηση και ανεξάρτητα από το βαθμό μελέτης του ΠΔ 54/2018, ποιες ακριβώς αλλαγές και σε ποιο βαθμό, εκτιμάτε ότι θα επιφέρει στα παρακάτω; (μπορείτε να απαντήσετε σε περισσότερες από μια) (1=καθόλου/5=-πάρα πολύ) *

Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη ανά σειρά.

	1	2	3	4	5
Απλοποίηση διαδικασιών	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Αποτελεσματικότερη διαχείριση των πόρων	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Βελτίωση σχέσεων διοίκησης και εργαζομένων	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Αποτροπή συγκρούσεων μεταξύ στελεχών	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

15. Η εφαρμογή του νέου πλαισίου λογιστικής τυποποίησης του δημόσιου εκτιμάτε ότι θα απαιτήσει αλλαγές στις υφιστάμενες υποδομές και σε εγκαταστάσεις όπως εξοπλισμός πληροφορικής, δίκτυο υπολογιστών και εξοπλισμός γραφείων; *

Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη.

- Ναι
 Μάλλον ναι
 Μάλλον όχι
 Όχι

16. Σε ποιο βαθμό εκτιμάτε ότι τα υφιστάμενα στο Δήμο σας πληροφοριακά συστήματα (Software) πληρούν τις προϋποθέσεις για την εφαρμογή του νέου πλαισίου λογιστικής τυποποίησης του δημόσιου; *

Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη.

- 1 2 3 4 5

Καθόλου Πάρα πολύ

17. Σε ποιο βαθμό εκτιμάτε ότι το υφιστάμενο ανθρώπινο δυναμικό είναι σε θέση να ανταπεξέλθει στην εφαρμογή του νέου πλαισίου λογιστικής τυποποίησης του δημόσιου; *

Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη.

- 1 2 3 4 5

Καθόλου Πάρα πολύ

18. Εκτιμάτε ότι είναι αναγκαία η πρόσληψη προσωπικού με εξειδικευμένες γνώσεις προκειμένου να εφαρμοστεί το νέο πλαίσιο λογιστικής τυποποίησης του δημόσιου; *

Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη.

1 2 3 4 5

Καθόλου Πάρα πολύ

19. Σε ποιο βαθμό εκτιμάτε ότι θα υπάρξουν αλλαγές στα καθήκοντα των υπαλλήλων που θα εμπλακούν στη διαδικασία εφαρμογής του νέου πλαισίου λογιστικής τυποποίησης του δημόσιου; *

Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη.

1 2 3 4 5

Καθόλου Πάρα πολύ

20. Σε ποιο βαθμό εκτιμάτε ότι για την υιοθέτηση του νέου πλαισίου λογιστικής τυποποίησης του δημόσιου θα απαιτηθούν προσαρμογές στο οργανόγραμμα των οικονομικών υπηρεσιών του Δήμου σας; (δημιουργία νέων τμημάτων, συγχώνευση υφιστάμενων κ.λπ.) *

Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη.

1 2 3 4 5

Καθόλου Πάρα πολύ

21. Σε ποιο βαθμό εκτιμάτε θα ισχύσει ο νόμος της αδράνειας (αντίδραση του ανθρώπινου παράγοντα στις αλλαγές) κατά την εφαρμογή του νέου πλαισίου λογιστικής τυποποίησης του δημόσιου; *

Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη.

1 2 3 4 5

Καθόλου Πάρα πολύ

22. Σε ποιο βαθμό εκτιμάτε ότι είναι αναγκαία η πρόσθετη κατάρτιση των υπαλλήλων που θα εμπλακούν στην εφαρμογή του νέου πλαισίου λογιστικής τυποποίησης του δημόσιου; *

Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη.

1 2 3 4 5

Καθόλου Πάρα πολύ

23. Σε ποιον βαθμό εκτιμάτε ότι η κατάρτιση και η επιμόρφωση του ανθρώπινου δυναμικού στην εφαρμογή του νέου πλαισίου λογιστικής τυποποίησης του δημόσιου θα συμβάλει στη δημιουργία στελεχών που θα ανταποκριθούν επιτυχώς στην εφαρμογή του; *

Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη.

1 2 3 4 5

Καθόλου Πάρα πολύ

24. Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι θα συμβάλει ο εσωτερικός έλεγχος στην αποτελεσματική εφαρμογή του νέου πλαισίου λογιστικής τυποποίησης του δημόσιου;*

Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη.

1 2 3 4 5

Καθόλου Πάρα πολύ

25. Πιστεύετε ότι η μη εφαρμογή έως σήμερα, ενός πλαισίου λογιστικής τυποποίησης του δημόσιου όπως το ΠΔ54/2018 οφείλεται σε: *

Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη.

- Έλλειψη βούλησης από τις διοικήσεις των Δήμων
- Αδυναμία του προσωπικού των Δήμων
- Έλλειψη βούλησης από την κεντρική διοίκηση για μεταρρυθμίσεις
- Όλα τα ανωτέρω
- Άλλοι λόγοι

26. Σε ποιο βαθμό εκτιμάτε ότι το νέο πλαίσιο λογιστικής τυποποίησης του δημόσιου, με την πλήρη εφαρμογή της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης και την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία, θα έπρεπε να είχε εφαρμοσθεί προγενέστερα;*

Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη.

1 2 3 4 5

Διαφωνώ απολύτως Συμφωνώ απολύτως

27. Σε ποιο βαθμό εκτιμάτε ότι η εφαρμογή του νέου πλαισίου λογιστικής τυποποίησης του δημόσιου μπορεί να αποτελέσει εφαλτήριο και καταλύτη για ουσιαστικές μεταρρυθμίσεις στον χώρο της τοπικής αυτοδιοίκησης; *

Να επισημαίνεται μόνο μία έλλειψη.

1 2 3 4 5

Διαφωνώ απολύτως Συμφωνώ απολύτως

Google Φόρμες