



**ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ**  
**ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΩΝ**  
**ΣΠΟΥΔΩΝ**

**ΤΜΗΜΑ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**  
**ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ &**  
**ΕΛΕΓΧΟΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΟΡΓΑΝΙΣΜΩΝ ΚΑΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

---

**ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**Η ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟΥ**  
**ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΩΣ ΕΡΓΑΛΕΙΟ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ,**  
**ΔΙΑΦΑΝΕΙΑΣ & ΝΟΜΙΜΟΤΗΤΑΣ ΣΤΗ ΔΗΜΟΣΙΑ**  
**ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΚΑΙ ΤΗΝ ΤΟΠΙΚΗ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗ**

Όνοματεπώνυμο Φοιτητή: Θεοδώρα Καλησπεράτη,

ΑΜ : ΛΕΔΟΕ1531

Επιβλέπων Καθηγητής: Ζήσης Βασίλειος

Πειραιάς, 2018

Τριμελής Εξεταστική Επιτροπή

Ζήσης Βασίλειος

Επιβλέπων Καθηγητής Παν/μίου Πειραιώς

Πέκκα-Οικονόμου Βικτώρια

Καθηγήτρια Παν/μίου Πειραιώς

Αρτίκης Παναγιώτης

Αν.Καθηγητής Παν/μίου Πειραιώς

**ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ**  
**ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΔΗΜΟΣΙΩΝ**  
**ΟΡΓΑΝΙΣΜΩΝ**

**ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΕΚΠΟΝΗΣΗΣ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ**


(περιλαμβάνεται ως ξεχωριστή (δεύτερη) σελίδα στο σώμα της διπλωματικής εργασίας)

«Δηλώνω υπεύθυνα ότι η διπλωματική εργασία για τη λήψη του μεταπτυχιακού τίτλου σπουδών, του Πανεπιστημίου Πειραιώς, στη Λογιστική και Έλεγχο Επιχειρήσεων και Δημοσίων Οργανισμών» με τίτλο

«Η ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΩΣ ΕΡΓΑΛΕΙΟ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ, ΔΙΑΦΑΝΕΙΑΣ & ΝΟΜΙΜΟΤΗΤΑΣ ΣΤΗ ΔΗΜΟΣΙΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗ & ΤΗΝ ΤΟΠΙΚΗ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗ»

Έχει συγγραφεί από εμένα αποκλειστικά και στο σύνολό της. Δεν έχει υποβληθεί ούτε έχει εγκριθεί στο πλαίσιο κάποιου άλλου μεταπτυχιακού ή προπτυχιακού τίτλου σπουδών, στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό, ούτε είναι εργασία ή τμήμα εργασίας ακαδημαϊκού ή επαγγελματικού χαρακτήρα.

Δηλώνω επίσης υπεύθυνα ότι οι πηγές στις οποίες ανέτρεξα για την εκπόνηση της συγκεκριμένης διπλωματικής εργασίας, αναφέρονται στο σύνολό τους, κάνοντας πλήρη αναφορά στους συγγραφείς, τον εκδοτικό οίκο ή το περιοδικό, συμπεριλαμβανομένων και των πηγών που ενδεχομένως χρησιμοποιήθηκαν από το διαδίκτυο. Παράβαση της ανωτέρω ακαδημαϊκής μου ευθύνης αποτελεί ουσιώδη λόγο για την ανάκληση του πτυχίου μου».

Υπογραφή Μεταπτυχιακού φοιτητή/τριας ..... 

Όνοματεπώνυμο .....ΘΕΟΔΩΡΑ ΚΑΛΗΣΠΕΡΑΤΗ .....

Ημερομηνία .....2 ΝΟΕΜΒΡΙΟΥ 2018 .....

## Περίληψη

Κύριος στόχος της εργασίας αυτής είναι η διερεύνηση της εφαρμογής του Διπλογραφικού Λογιστικού Συστήματος στο δημόσιο τομέα, με ιδιαίτερη εφαρμογή στους Ελληνικούς Ο.Τ.Α. και η αξιολόγηση της χρησιμότητάς του ως εργαλείο διαφάνειας, νομιμότητας, αποτελεσματικότητας και διοίκησης στα πλαίσια της λήψης αποφάσεων και λογοδοσίας των δημόσιων οργανισμών.

Στο πλαίσιο διερευνήθηκε αρχικά η μετάβαση από το παραδοσιακό σύστημα της ταμειακής λογιστικής βάσης στο δημόσιο προς τα πρότυπα του δεδουλευμένου Λογιστικού Συστήματος. Περαιτέρω γίνεται αναφορά στην υποχρεωτική εφαρμογή του και στον εάν έχει γίνει πεποίθηση από τους χρήστες ότι η λογιστική τυποποίηση με τα νέα δεδομένα, τους δίνει τη δυνατότητα να σχεδιάσουν την οικονομική τους πολιτική για την παρακολούθηση της λειτουργίας του δημόσιου φορέα, με στόχο τη βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών, την αποτελεσματική διαχείριση των πόρων, την εξοικονόμηση των δημοσίων δαπανών, τη μείωση της γραφειοκρατίας και την αύξηση της λογοδοσίας και της διαφάνειας.

Από την αναλυτική παρουσίαση και την έρευνα που διεξήχθη γίνεται αντιληπτό ότι η λογιστική ταμειακή βάση δεν είναι πλέον κατάλληλη για την οικονομική διαχείριση των σύγχρονων κυβερνήσεων. Οι πληροφορίες που εξάγονται από το Διπλογραφικό λογιστικό Σύστημα και τις οικονομικές καταστάσεις μπορούν να αποτελέσουν εργαλείο αποτελεσματικής σύγχρονης διοίκησης αλλά και γνώσης των κυβερνήσεων για την οικονομική κατάσταση των ΟΤΑ στα πλαίσια της δημοσιονομικής πειθαρχίας της εποχής μας.

Κρίνεται τελικά επιτακτική η ανάγκη της μετάβασης και των υπόλοιπων φορέων γενικής κυβέρνησης στο Διπλογραφικό Λογιστικό Σύστημα στα πρότυπα του δεδουλευμένου, ώστε να επιτευχθεί η αποτελεσματική διαχείριση των πόρων, η ελαχιστοποίηση της σπατάλης και η εξοικονόμηση των κρατικών δαπανών.

**Λέξεις κλειδιά:** Διπλογραφικό Λογιστικό Σύστημα, εργαλείο διαφάνειας, νομιμότητας, αποτελεσματικότητας, εργαλείο διοίκησης, εξοικονόμηση κρατικών δαπανών

## **Abstract.**

The main aim of this work is to investigate the application of the Double-entry Accounting System in the public sector, with particular application to the Greek Municipalities and assessing its usefulness as a tool for transparency, legitimacy, efficiency and governance in the decision-making and accountability of public bodies.

Initially, the transition from the traditional cash accounting system to the public towards the standards of the accrual accounting system was explored. Further, reference is made to its mandatory implementation and to whether users are confident that accounting standardization with the new data enables them to plan their financial policies to monitor the operation of the public entity in order to improve the services, efficient resource management, saving public spending, reducing bureaucracy and increasing accountability and transparency.

From the analytical presentation and the research conducted, it is clear that the accounting cash basis is no longer suitable for the financial management of modern governments. The information extracted from the Double Taxation System and the financial statements can be a tool for effective modern management and knowledge of governments about the economic situation of Local Authorities in the context of the budgetary discipline of our time.

Finally, the need for the transition of other general government entities to the Double Taxation System into accrual standards is ultimately necessary in order to achieve efficient resource management, minimize waste and save government spending.

**Keywords:** Double-entry Accounting System, transparency tool, legitimacy tool, efficiency tool, decision making tool, saving public spending.

## Ευχαριστίες

Με την ολοκλήρωση της εργασίας θα ήθελα να εκφράσω τις ευχαριστίες μου στον επιβλέποντα καθηγητή κύριο Ζήση Βασίλειο για τη βοήθεια και τις συμβουλές του κατά την εκπόνηση της παρούσας εργασίας.

Επίσης, την οικογένειά μου για την υπομονή και τη συμπαράσταση που μου έδειξαν. Ιδιαίτερα, όμως θα ήθελα να ευχαριστήσω τη μητέρα μου και τη φίλη μου Μαριάννα γιατί χωρίς αυτές θα ήταν αδύνατο να λείπω ώστε να παρακολουθήσω το μεταπτυχιακό πρόγραμμα σπουδών.

## Πίνακας ακρωνυμίων – Συντομογραφιών

### Ελληνικές

<b>αρ .</b>	Άρθρο
<b>ΑΣΕΠ</b>	Ανώτατο Συμβούλιο Επιλογής Προσωπικού
<b>ΒΔ</b>	Βασιλικό Διάταγμα
<b>βλ .</b>	βλέπε
<b>Γ.Λ.Κ.</b>	Γενικό Λογιστήριο του Κράτους
<b>Δηλ.</b>	Δηλαδή
<b>ΔΝΤ</b>	Διεθνές Νομισματικό Ταμείο
<b>ΔΟΥ</b>	Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες
<b>ΔΠΧΠ</b>	Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης
<b>ΔΛΤΤΒ</b>	Διπλογραφική Λογιστική Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης
<b>ΔΥΕΕ</b>	Δημόσιες Υπηρεσίες Εποπτείας και Ελέγχου
<b>Ε</b>	Ενεργητικό
<b>Ε.Κ.Δ.Δ.</b>	Εθνικό Κέντρο Δημόσιας Διοίκησης
<b>Ε.Σ</b>	Ελεγκτικό Συνέδριο
<b>ΕΕ</b>	Ευρωπαϊκή Ένωση
<b>ΕΚΤ</b>	Ευρωπαϊκό Κοινωνικό Ταμείο
<b>ΕΝΑ</b>	Εθνική Σχολή Δημόσιας Διοίκησης της Γαλλίας
<b>Κ.Δ.Κ.</b>	Κώδικας Δήμων & Κοινοτήτων
<b>Κ.τ.λ.</b>	Και τα λοιπά
<b>ΚΑΧ</b>	Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης
<b>ΚΕΠ</b>	Κέντρο Εξυπηρέτησης Πολιτών
<b>ΚΥΑ</b>	Κοινή Υπουργική Απόφαση
<b>ν.</b>	Νόμος

<b>ν.δ</b>	Νομοθετικό Διάταγμα
<b>ΝΠΔΔ</b>	Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου
<b>ΝΠΙΔ</b>	Νομικό Πρόσωπο Ιδιωτικού Δικαίου
<b>Ο.Τ.Α.</b>	Οργανισμός Τοπικής Αυτοδιοίκησης
<b>ΟΝΕ</b>	Ολοκληρωμένη Νομισματική Ένωση
<b>ΟΟΣΑ</b>	Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας & Ανάπτυξης
<b>Π</b>	Παθητικό
<b>Π.Δ.</b>	Προεδρικό Διάταγμα
<b>Π.χ</b>	Παραδείγματος χάρη
<b>Π/Υ</b>	Προϋπολογισμός
<b>ΠΑΣΟΚ</b>	Πανελλήνιο Σοσιαλιστικό Κίνημα
<b>τ</b>	Τεύχος
<b>ΥΔΕ</b>	Υπηρεσίες Δημοσιονομικού Ελέγχου
<b>ΦΕΚ</b>	Φύλλο Εφημερίδας Κυβερνήσεως

### **Ξενόγλωσσες**

<b>BG</b>	Bank of Greece
<b>CGAAC</b>	Certified General Accountants Association of Canada
<b>EPSAS</b>	European Public Sector Accounting Standards
<b>GASB</b>	Governmental Accounting Standards Board
<b>gsis</b>	Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών συστημάτων
<b>HM Treasury</b>	Her Majesty's Treasury
<b>IFAC</b>	International Federation of Accountants
<b>IPSAS</b>	International Public Sector Accounting Standards
<b>LG</b>	Local Governments



<b>NCPA</b>	National Center for Policy Analysis
<b>NPM</b>	New Public Management
<b>NHS</b>	National Health Service
<b>NZ</b>	New Zealand
<b>OECD</b>	The Organisation for Economic Co-operation and Development
<b>PPBS</b>	Planning, Programming and Budgeting System
<b>ROI</b>	Return on Investment
<b>RQ</b>	Request
<b>ZBB</b>	Zero-Based Budgeting

## Περιεχόμενα

Περίληψη .....	ii
Abstract.....	iii
Ευχαριστίες.....	iv
Πίνακας ακρωνυμίων – Συντομογραφιών .....	v
Ελληνικές .....	v
Ξενόγλωσσες.....	vi
Περιεχόμενα .....	viii
<b>Κεφάλαιο 1. Εισαγωγή .....</b>	<b>1</b>
1.1 Σκοπός.....	1
1.2 Μεθοδολογία της εργασίας.....	1
1.3 Δομή της εργασίας .....	2
<b>Κεφάλαιο 2. Βιβλιογραφική ανασκόπηση .....</b>	<b>3</b>
Εισαγωγή.....	3
2.1 Λογιστικός νόμος για τον δημόσιο τομέα.....	3
2.2 Όργανα Δημόσιας Λογιστικής-Διοίκησης .....	5
2.2.1 Ο Υπουργός Οικονομίας και Οικονομικών .....	5
2.2.2 Γενικό Λογιστήριο του Κράτους .....	5
2.2.3 Το Ελεγκτικό Συνέδριο .....	8
2.2.4 Διατάκτες .....	9
2.2.5 Διατακτικό Γραφείο .....	10
2.2.6 Δημόσιοι Λογιστές – Δημόσιοι υπόλογοι.....	11
2.2.7 Δημόσιες Φορολογικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ. – Α.Α.Δ.Ε.) .....	12
2.3 Εκτέλεση Προϋπολογισμού: Λογιστική και Χρηματοοικονομική Αναφορά..	16
2.4 Έλεγχος δημόσιου χρήματος - Δημοσιονομικός έλεγχος.....	19
2.5. Το απλογραφικό σύστημα.....	22
2.6 Το διπλογραφικό σύστημα.....	23

2.6.1 Χαρακτηριστικά Διπλογραφικού Λογιστικού Συστήματος.....	24
2.6.2 Ιστορικό εφαρμογής του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στην δημόσια διοίκηση.....	26
2.6.3 Ιδιαιτερότητες της εφαρμογής του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος .....	27
2.6.4 Θετικές επιπτώσεις του διπλογραφικού συστήματος .....	31
2.7 Διαφορές μεταξύ απλογραφικού και Διπλογραφικού συστήματος στο δημόσιο τομέα .....	34
2.8 Η μετάβαση των δήμων προς τα πρότυπα του δεδουλευμένου λογιστικού συστήματος .....	35
2.9 Επίδραση της οικονομικής κρίσης στα οικονομικά των δήμων .....	37
2.10 Επισκόπηση μελετών .....	39
2.11 Λογιστική σε δεδουλευμένη βάση στο δημόσιο τομέα διεθνώς.....	43
2.11 Μεταρρύθμιση του κράτους στην Ελλάδα .....	46
2.11.1 Μεταρρύθμιση του δημόσιου τομέα.....	46
2.11.2 Διαρθρωτική και λειτουργική αποκέντρωση .....	51
2.11.3 Ανθρώπινοι πόροι και εργασιακές σχέσεις στο δημόσιο τομέα .....	58
2.11.4 Σχέσεις πολίτη-διοίκησης .....	65
<b>Κεφάλαιο 3. Μεθοδολογία.....</b>	<b>67</b>
3.1 Εισαγωγή.....	67
3.2 Σκοπός και ερευνητικά ερωτήματα.....	67
3.3 Η Στατιστική Μεθοδολογία .....	68
3.4 Το δείγμα της έρευνας.....	70
3.5 Το ερευνητικό εργαλείο .....	71
<b>Κεφάλαιο 4. Αποτελέσματα.....</b>	<b>73</b>
4.1 Δημογραφικά χαρακτηριστικά.....	73
4.2 Χρησιμότητα των πληροφοριών που αντλούνται από το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα κατά τη διαδικασία λήψης αποφάσεων .....	79

4.3 Χρησιμότητα των πληροφοριών που αντλούνται από το απλογραφικό λογιστικό σύστημα εισπράξεων και πληρωμών κατά τη διαδικασία λήψης αποφάσεων.....	90
4.4 χρησιμότητα των πληροφοριών που αντλούνται από το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα κατά τη διαδικασία λήψης αποφάσεων ως εργαλείο αποτελεσματικής, αποδοτικής και διαφανής διοίκησης του οργανισμού.....	101
<b>Κεφάλαιο 5. Συμπεράσματα- προτάσεις.....</b>	<b>113</b>
5.1 Περιορισμοί.....	115
<b>Βιβλιογραφία .....</b>	<b>116</b>
Ελληνόγλωσση.....	116
Βιβλία.....	116
Μελέτες.....	117
Ξενόγλωσση.....	117
Βιβλία.....	117
Άρθρα.....	118
<b>Παράρτημα .....</b>	<b>125</b>
<b>Ερωτηματολόγιο .....</b>	<b>125</b>

# Κεφάλαιο 1. Εισαγωγή

## 1.1 Σκοπός

Σκοπός της παρούσας μελέτης, είναι η αξιολόγηση της χρησιμότητας του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στους ελληνικούς δήμους ως εργαλείο διαφάνειας, νομιμότητας, αποτελεσματικότητας και διοίκησης. Έτσι, θα επιχειρήσουμε μία αξιολόγηση της αντιληπτής χρησιμότητας του συστήματος μεταξύ διαφορετικών ομάδων χρηστών (εσωτερικοί χρήστες, αιρετοί, συντάκτες οικονομικών καταστάσεων). Για την επίτευξη του παραπάνω σκοπού, τίθενται οι παρακάτω στόχοι:

Πρώτο στόχο αποτελεί η διερεύνηση του εάν το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα έχει υιοθετηθεί λόγω της υποχρεωτικής εφαρμογής ή λόγω μιας πραγματικής πεποίθησης ότι πραγματικά ωφελεί τη λήψη αποφάσεων καθώς η λογιστική σε ταμειακή βάση δεν είναι πλέον κατάλληλη για την οικονομική διαχείριση των σύγχρονων κυβερνήσεων λόγω των ανησυχιών που υπάρχουν σχετικά με τη διαφάνεια και τη λογοδοσία.

Δεύτερος στόχος είναι να διερευνήσουμε εάν οι διαφορετικές ομάδες χρηστών αντιλαμβάνονται με διαφορετικό τρόπο τη χρησιμότητα των λογιστικών πληροφοριών που προέρχονται από το διπλογραφικό σύστημα.

Τέλος, τρίτος στόχος είναι να διερευνήσουμε εάν η αντιληπτή χρησιμότητα των λογιστικών πληροφοριών που παρέχονται από το διπλογραφικό σύστημα είναι αντίστοιχη με το απλογραφικό που χρησιμοποιούταν στο παρελθόν.

## 1.2 Μεθοδολογία της εργασίας

Η μεθοδολογία που ακολουθείται στην προσέγγιση του θέματος είναι η παρακάτω:

1. Βιβλιογραφική ανασκόπηση, προκειμένου να αναλυθούν θεωρητικά οι βασικές έννοιες και τάσεις του λογιστικού και διαχειριστικού πλαισίου.
2. Συγκέντρωση πληροφοριών, σχετικά με την εφαρμογή του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος και κατάρτιση και δημοσιοποίηση οικονομικών καταστάσεων στο ελληνικό δημόσιο, μέσω δευτερογενούς έρευνας.
3. Πρωτογενή έρευνα καθώς και παρουσίαση, ανάλυση και αξιολόγηση των

ευρημάτων.

### 1.3 Δομή της εργασίας

Στο παρόν κεφάλαιο γίνεται μια εισαγωγή στους σκοπούς και στόχους της παρούσας εργασίας, ενώ στο επόμενο κεφάλαιο πραγματοποιείται μία βιβλιογραφική ανασκόπηση του λογιστικού νόμου που διέπει τη λειτουργία του δημοσίου στη χώρα μας, των βασικών αρχών και προτύπων που εφαρμόζονται καθώς και διαφόρων προβληματισμών και συζητήσεων που έχουν ανακύψει από την εφαρμογή τους. Ακόμα, στο ίδιο κεφάλαιο παρουσιάζεται το διπλογραφικό σύστημα και η πορεία των οικονομικών του δημοσίου με τη χρήση του.

Στο τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζεται η μεθοδολογία της εργασίας, ενώ στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζεται η πρωτογενής έρευνα που διεξήχθη. Τέλος, στο πέμπτο κεφάλαιο βρίσκονται τα βασικά συμπεράσματα της εργασίας καθώς και κάποιες προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

## Κεφάλαιο 2. Βιβλιογραφική ανασκόπηση

### Εισαγωγή

Το ελληνικό σύστημα λογιστικής του δημόσιου τομέα έχει βαθιά προέλευση από την Αρχαία Ελλάδα (Austin and Vidal-Naquet, 1972) και ισχυρούς ιστορικούς δεσμούς με την υπόλοιπη Ευρώπη και τις ΗΠΑ στο πλαίσιο της ξένης βοήθειας. Ωστόσο, δεν ακολούθησε τις πρόσφατες μεταρρυθμίσεις ορισμένων άλλων λογιστικών συστημάτων του δημόσιου τομέα της Δυτικής Ευρώπης. Αυτά δίνουν έμφαση στην αξιοποίηση των χρημάτων, συμπεριλαμβανομένης της οικονομίας, της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας. Ο αυξανόμενος προϋπολογισμός εξακολουθεί να χρησιμοποιείται, αν και ο προϋπολογισμός με βάση τον μηδενικό συντελεστή εισήχθη πειραματικά στις αρχές του 1980. Ωστόσο, απέτυχε - επομένως εγκαταλείφθηκε μετά το πρώτο έτος. Όπως συμβαίνει με τις περισσότερες χώρες, η τροποποιημένη ταμειακή βάση της λογιστικής εξακολουθεί να χρησιμοποιείται για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση.

Το ελληνικό λογιστικό σύστημα του δημόσιου τομέα διέπεται από νόμο που ονομάζεται Κώδικας Δημόσιας Λογιστικής. Ο νόμος και το ελληνικό Σύνταγμα του 1975 περιγράφουν το σύστημα προϋπολογισμού, τις σχετικές έννοιες και τη διαχείριση του δημόσιου χρήματος. Για να εκπληρώσει τις ευθύνες της στον τομέα της οικονομικής πληροφόρησης, η κεντρική κυβέρνηση δημοσιεύει διάφορα φορολογικά έγγραφα, συμπεριλαμβανομένου του εθνικού προϋπολογισμού, μηνιαίες καταστάσεις εσόδων και εξόδων, ετήσιο ισολογισμό, ετήσιες εκθέσεις εσόδων και δαπανών και ετήσια έκθεση του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Αυτή η τελική έκθεση προτείνει βελτιώσεις σε όλες τις πτυχές της δημοσιονομικής διαχείρισης του κράτους. Αποδίδεται στον Πρόεδρο του Κοινοβουλίου από τον Πρόεδρο του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Επιπλέον, δημοσιεύεται περίληψη στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

### 2.1 Λογιστικός νόμος για τον δημόσιο τομέα

Ο Κώδικας Δημόσιας Λογιστικής, ν.δ. 321/1969 ΦΕΚ 205/1969 «Περί Κώδικος Δημοσίου Λογιστικού», αποτελεί τον θεμελιώδη οικονομικό νόμο για την Ελλάδα. Περιλαμβάνει τις ακόλουθες δημόσιες λογιστικές διατάξεις:

- Επιτρέπει ευρεία ευελιξία για προσαρμογή στις δημοσιονομικές συνθήκες της

εποχής

- Απαιτεί ακριβή εκτέλεση του προϋπολογισμού, έγκαιρη είσπραξη εσόδων και έγκαιρη αναφορά της εκτέλεσης του προϋπολογισμού
- Το δεκαδικό σύστημα ταξινόμησης των εσόδων και των εξόδων, με αποτέλεσμα τα δημοσιονομικά στοιχεία να είναι συγκρίσιμα με τα στοιχεία από άλλες χώρες
- Απαγορεύει την καταβολή εξόδων από προηγούμενες χρήσεις με βάση υπουργικές αποφάσεις, αυτό θα απαιτούσε ειδικό νόμο για ορισμένες δαπάνες για τη ρύθμιση της πληρωμής
- Εξουσιοδοτεί τον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών να καθορίσει το ποσοστό του προϋπολογισμού που μπορεί να δαπανάται κάθε μήνα από υπουργούς ή άλλους κατόχους του προϋπολογισμού ανά κατηγορία ή ομάδα δαπανών, σύμφωνα με τις φορολογικές συνθήκες της χώρας
- Απλοποιεί τη διαδικασία πληρωμής των εξόδων, εφόσον τα δικαιολογητικά συμπληρώνονται όπως απαιτείται από τον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, οι επικεφαλής των υπηρεσιών των υπουργείων ή των τοπικών κυβερνήσεων μπορούν να επιτρέπουν επίσημες εντολές και όχι μόνο τους κύριους ή τους δευτερεύοντες υπαλλήλους αυτών ιδρύματα
- Εισάγει την καινοτομία της εκκαθάρισης των μη εκκαθαρισμένων εντολών πληρωμής στο τέλος της χρήσης με την έκδοση γραμματίων στο όνομα των εκδοχέων που μπορούν να τα διακανονίσουν οποτεδήποτε μέχρι την ολοκλήρωση του νόμου παραγραφής χωρίς περαιτέρω εξουσιοδότηση
- Εισάγει την καινοτομία της προετοιμασίας της Ετήσιας Έκθεσης και του Ισολογισμού του Κράτους με βάση τα στοιχεία που υποβλήθηκαν στο Γενικό Λογιστήριο του Κράτους και από τις Δημόσιες Φορολογικές Υπηρεσίες (Δημόσια Ταμεία) και τις αλλαγές που ανακοινώθηκαν από το Δικαστήριο Του ελέγχου μέχρι το τέλος Αυγούστου του έτους προετοιμασίας
- Εισάγει το σύστημα ενοποιημένων προπληρωμών, το οποίο μπορεί να εγκριθεί με νομοθετικό διάταγμα ή ειδικό νόμο
- Τροποποιεί τις διατάξεις του καταστατικού των ορίων, ορίζει τα χρέη που οφείλονται στο κράτος από την άποψη του αστικού δικαίου και το καθεστώς παραγραφής των απαιτήσεων έναντι μέλους του κράτους ισχύει ακόμη και με αίτηση



προς τη δημόσια αρχή

- Προβλέπει εξουσιοδότηση με προεδρικό διάταγμα, ύστερα από πρόταση του αρμόδιου υπουργού και του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών (ο οποίος συνιστά τον διατάκτη σε δημόσιους φορείς), για ελέγχους μεγάλων δημόσιων οργανισμών (Kartsonas, 1992, σελ. 4).

## 2.2 Όργανα Δημόσιας Λογιστικής-Διοίκησης

### 2.2.1 Ο Υπουργός Οικονομίας και Οικονομικών

Ο Υπουργός Οικονομίας και Οικονομικών είναι υπεύθυνος για τη γενική διαχείριση του προϋπολογισμού και την εκτέλεση του και εποπτεύει τη διαχείριση του δημόσιου χρήματος και της δημόσιας ιδιοκτησίας (ν.δ. 321/1969).

### 2.2.2 Γενικό Λογιστήριο του Κράτους

Το Γενικό Λογιστήριο έχει γενική ευθύνη για το δημόσιο λογιστικό σύστημα και αναφέρει στον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών. Είναι υπεύθυνο για:

- Διαχείριση των δημόσιων εσόδων και εξόδων μαζί με τη συλλογή, ανάλυση και επεξεργασία σχετικών δεδομένων
- Προετοιμασία του προϋπολογισμού του κράτους, της ετήσιας έκθεσης και του ισολογισμού σύμφωνα με το Σύνταγμα και τον Κώδικα Δημόσιας Λογιστικής
- Αναθεώρηση των εκθέσεων του προϋπολογισμού για όλες τις οντότητες που χρηματοδοτούνται από τον προϋπολογισμό
- Εκτέλεση του προϋπολογισμού, τόσο των εσόδων όσο και των εξόδων του κράτους
- Μελέτη των τάσεων στα δημόσια οικονομικά για την υποβολή προτάσεων για αλλαγές στη δημοσιονομική πολιτική από τον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών στο πλαίσιο της πολιτικής της γενικής κυβέρνησης
- Έλεγχος της οικονομικής διαχείρισης του κράτους μαζί με τη δανειακή πολιτική, τη μελέτη των σχετικών θεμάτων και την εξυπηρέτηση του δημόσιου χρέους
- Προετοιμασία των γενικών κατευθυντήριων γραμμών για την προετοιμασία και την εκτέλεση του προϋπολογισμού των δημοσίων φορέων και όλων των αποκεντρωμένων υπηρεσιών και τον έλεγχο της διαχείρισης των κεφαλαίων και της παρουσίας των εν λόγω φορέων

- Ρύθμιση της κυκλοφορίας κεφαλαίων
- Αναθεώρηση των οικονομικών εκθέσεων από τα υπουργεία και προετοιμασία εκθέσεων για τον προσδιορισμό του πραγματικού επιπέδου δαπανών και εσόδων και τον τρόπο με τον οποίο θα χρηματοδοτηθεί οποιοδήποτε δημοσιονομικό έλλειμμα
- Επίβλεψη της διαχείρισης του δημόσιου ταμείου, εφαρμογή των κανόνων της Δημόσιας Λογιστικής σε δημόσιους φορείς και σε επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας
- Ρύθμιση μηνιαίων πληρωμών μισθών
- Πληρωμή συντάξεων
- Διαχείριση επιδοτήσεων για όσους συμβάλλουν στην οικονομική ανάπτυξη του κράτους
- Εφαρμογή των αναγκαίων μέτρων για τη διασφάλιση της χρηστής διαχείρισης ολόκληρης της οικονομίας
- Δημοσίευση κάθε μήνα στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως των πινάκων σχετικά με την εκτέλεση του κρατικού προϋπολογισμού, έτσι ώστε να μπορεί να παρακολουθείται από μέλη του Κοινοβουλίου, οικονομικούς αναλυτές και άλλα ενδιαφερόμενα μέρη (Kartsonas, 1992, σελ. 21).

Το Γενικό Λογιστήριο λαμβάνει δεδομένα από τους οργανισμούς που ελέγχει μαζί με τα δικαιολογητικά έγγραφα. Καταχωρεί αυτά τα δεδομένα χρησιμοποιώντας λογιστική βιβλιάρια διπλής εισόδου. Καταρτίζει λογαριασμούς του προϋπολογισμού και των γενικών λογαριασμών. Οι λογαριασμοί του προϋπολογισμού υποδεικνύουν την πορεία εκτέλεσης του προϋπολογισμού και οι γενικοί λογαριασμοί αναφέρουν τα κεφάλαια του κράτους (νομισματικά και μη νομισματικά).

Όσον αφορά τα αναλυτικά βιβλία που δικαιολογούν τα έγγραφα που έχουν καταγραφεί στα βιβλία του Γενικού Λογιστικού Γραφείου του Κράτους, είναι οι εκθέσεις και τα άλλα λογιστικά στοιχεία που υποβάλλονται από τους δημόσιους φορείς, τις Υπηρεσίες Εξαγωγών-Εισαγωγών και άλλα εξειδικευμένα γραφεία, τα επίσημα έγγραφα του Κράτους ή των τραπεζών ή οι εντολές κίνησης των κεφαλαίων του Δημοσίου προς τις Δημόσιες Φορολογικές Υπηρεσίες που εκδίδονται από το Γενικό Λογιστήριο και υπογράφονται από τον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, καθώς δεν περιλαμβάνουν την εκτέλεση εσόδων και εξόδων.

Η αποδέσμευση των κονδυλίων του προϋπολογισμού σε φορείς του δημόσιου τομέα

εκδίδεται από το Γενικό Λογιστήριο και εγκρίνεται από τον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι δεν συνεπάγεται την εκτέλεση των εσόδων ή των δαπανών του προϋπολογισμού.

Όσον αφορά το γενικό περιοδικό και το βιβλίο, τις μηνιαίες εκθέσεις και τη δοκιμαστική ισορροπία των εγγραφών των θυγατρικών γενικών περιοδικών και των βιβλίων, τόσο για τους λογαριασμούς του προϋπολογισμού όσο και για τους γενικούς λογαριασμούς, οι λογαριασμοί των θυγατρικών και τα συνοπτικά βιβλία είναι ισορροπημένα κάθε μήνα και συνοπτική έκθεση των λογαριασμών των βιβλίων δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Ο Υπουργός Οικονομίας και Οικονομικών μπορεί να εγκρίνει πληρωμές για δαπάνες που χρηματοδοτούνται από τον προϋπολογισμό και υποστηρίζονται από εντολές πληρωμής από την Τράπεζα της Ελλάδος. Η Τράπεζα είναι υπεύθυνη για την υποβολή στο Γενικό Λογιστήριο, στο τέλος κάθε μήνα, αντιγράφου του λογαριασμού "Λογαριασμός Υπουργείου Οικονομίας-Εξόδων" μαζί με τα σχετικά έντυπα που υποβάλλονται στο Ελεγκτικό Συνέδριο αφού έχουν εξουσιοδοτηθεί.

Ένα γενικό ιστορικό του δημόσιου χρέους τηρείται στο Γενικό Λογιστήριο και στην Κεντρική Τράπεζα. Αυτό περιλαμβάνει ένα ακριβές μητρώο όλων των χρεών κάθε τύπου. Υποδεικνύει το εκκρεμές κεφάλαιο, τη χρονική περίοδο του χρέους, τον υπολογισμό των τόκων και το κεφάλαιο που καταβάλλεται εκ νέου. Στο τέλος του έτους καταρτίζεται μια γενική έκθεση για το δημόσιο χρέος που δείχνει την αύξηση ή τη μείωσή της. Η έκθεση αυτή υποβάλλεται στο Κοινοβούλιο μαζί με αναλυτική έκθεση. Αντίγραφο αυτών των εγγράφων και των ετήσιων λογαριασμών υποβάλλονται επίσης στο Ελεγκτικό Συνέδριο για έλεγχο.

Το μητρώο συνταξιούχων φυλάσσεται στο Γενικό Λογιστήριο. Καταγράφει όλες τις συντάξεις που εγκρίνονται από το νόμο. Όλες οι συντάξεις εγγράφονται στον προϋπολογισμό του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών. Κάθε χρόνο υποβάλλονται στο Ελεγκτικό Συνέδριο, με ειδικό λογαριασμό για τυχόν αυξήσεις ή μειώσεις των συντάξεων, συνοδευόμενες από τα δικαιολογητικά που απαιτούνται για την αναγνώριση νέων ή τροποποιημένων συντάξεων.

Ένα ειδικό βιβλίο εγγυήσεων τηρείται από το Γενικό Λογιστήριο. Καταγράφει όλες τις πληρωμές που πραγματοποιούνται από τις δημόσιες αρχές λόγω αυτών των εγγυήσεων. Κάθε χρόνο, το βιβλίο αυτό υποβάλλεται στο Ελεγκτικό Συνέδριο από

τον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, με ειδικό λογαριασμό για τυχόν εγγυήσεις που έχουν καταβληθεί, εκκρεμείς οφειλές και το επιστρεφόμενο κεφάλαιο μαζί με όλα τα σχετικά δικαιολογητικά.

Μια επιτροπή επιβλέπει το έργο του Γενικού Λογιστικού Γραφείου και συμβουλεύει τον Προϊστάμενο του Τμήματος Προϋπολογισμού. Αυτή η επιτροπή προεδρεύεται από τον επικεφαλής του τμήματος προϋπολογισμού και περιλαμβάνει τους επικεφαλής υπηρεσιών που υποστηρίζονται από τον προϋπολογισμό και τα εξειδικευμένα γραφεία λογιστικής. Κάθε τρεις μήνες η επιτροπή εξετάζει τις εκροές του προϋπολογισμού και συνιστά οποιαδήποτε μέτρα πρέπει να ληφθούν.

### 2.2.3 Το Ελεγκτικό Συνέδριο

Το Ελεγκτικό Συνέδριο είναι αναγνωρισμένο συνταγματικώς ως τμήμα της δικαστικής εξουσίας και επιτελεί το ρόλο του ως εξωτερικού δικαστή επί της δημοσιονομικής δράσης της εκτελεστικής εξουσίας σύμφωνα με το αρ.169 του ν.4270/2014.

Οι απόψεις σχετικά με το προσδιορισμό της φύσης του Ε.Σ. θα μπορούσαν να συνοψιστούν σε δύο: Κατά την πρώτη άποψη το Ε.Σ. είναι όργανο διπλής νομικής φύσης, διοικητικής και δικαστικής. (βλ. Γ.

, 1994). Κατά τη δεύτερη άποψη το Ε.Σ. είναι δικαστική μόνο αρχή και ανώτατο δημοσιονομικό δικαστήριο (βλ. Λ. Θεοχαρόπουλος, Αθήνα 1984 σελ.355). Στο Ελ. Συν. ως δικαστήριο έχει ανατεθεί διφυές έργο, δικαιοδοτικό και διοικητικό (βλ. Γ. Κούρτης, ΝοΒ 1997:561).

Το διοικητικό έργο του Ελ. Συν. συνδέεται με το χαρακτήρα του ως δικαστηρίου και των συνδεδόμενων με αυτό συνταγματικών εγγυήσεων όπου συγκεκριμένα ο συνταγματικός Νομοθέτης ορίζει στο άρ.98 παρ.1 περ. α' του Ελληνικού Συντάγματος 1975/1986/2001, ότι στην αρμοδιότητα του ανήκει «ο έλεγχος των δαπανών του Κράτους καθώς και των Οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης ή άλλων νομικών προσώπων, που υπάγονται με ειδική διάταξη νόμου στο καθεστώς αυτό» (Ι. Κάρκαλης, 2005).

Η έννοια του ελέγχου δαπανών (βλ. Β. Κουγέας, Αθήνα 1986 σελ.183), περιλαμβάνει την εξακρίβωση της νομιμότητας κάθε διοικητικής πράξης, που άμεσα

ή έμμεσα άγει σε εκταμίευση χρημάτων του ελεγχόμενου δημόσιου νομικού προσώπου.

Επιπρόσθετα σύμφωνα με τις αρμοδιότητες του, το Ελ.Συν. είναι υπεύθυνο για:

- Τον έλεγχο όλων των εξόδων του κράτους, των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης και άλλων δημόσιων φορέων που υπόκεινται στον έλεγχό του με ειδικούς νόμους
- Τη σύνταξη έκθεσης στο Κοινοβούλιο σχετικά με την ετήσια έκθεση εσόδων και εξόδων και τον ισολογισμό του κράτους
- Την επίβλεψη της δημόσιας ευθύνης όσον αφορά τον νόμο για τη δημόσια λογιστική
- Εκθέσεις σχετικά με την απαλλαγή από την ευθύνη για οποιαδήποτε απώλεια ή ζημία εγγράφων πληρωμών οποιασδήποτε φύσης
- Έλεγχος των λογαριασμών των δημοσίων λογιστών, των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης και άλλων δημόσιων φορέων
- Εκτιμά τις αμφιβολίες σχετικά με τον έλεγχο των λογαριασμών των υπόλογων
- Η γνωμοδότηση για τους νόμους περί συντάξεων και το σημείο κατά το οποίο πρόκειται να καταβληθούν οι συντάξεις
- Νομικές αποφάσεις σχετικά με διαφορές συνταξιοδότησης
- Νομικές αποφάσεις σχετικά με την ευθύνη των δημοσίων υπαλλήλων για ζημιές που προκλήθηκαν στο κράτος με απάτη ή αμέλεια.
- Περίπου τον Φεβρουάριο κάθε έτους, το Ελεγκτικό Συνέδριο εξετάζει εκθέσεις από μεμονωμένους ελέγχους εσόδων και εξόδων και προσθέτει τις προτάσεις τους για τυχόν αλλαγές ή βελτιώσεις.
- Συντάσσεται και συζητείται γενική ετήσια έκθεση σε γενική συνέλευση του Συνεδρίου. Εν συνεχεία εγκρίνεται και υποβάλλεται στον Πρόεδρο του Κράτους και του Κοινοβουλίου και δημοσιεύεται επίσης στον Τύπο (Αποφ. Ολομέλειας Ελ. Συν, 1998, σελ. 22).

#### **2.2.4 Διατάκτες**

Οι διατάκτες, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ.66 του ν. 4270/214, εγκρίνουν

επίσημες εντολές και άλλες πράξεις που δημιουργούν υποχρεώσεις για το κράτος. Συντάσσουν εντολές πληρωμής και τις αποστέλλουν στους δημόσιους λογιστές μέσω του διατακτικού γραφείου. Οι διατάκτες χωρίζονται σε κύριους και δευτερεύοντες διατάκτες. Οι κύριοι διατάκτες είναι Υπουργοί είτε οποιοδήποτε άλλα εξουσιοδοτημένα όργανα από αυτά που δύναται να αναλαμβάνουν υποχρεώσεις σε βάρος των πιστώσεων του προϋπολογισμού.

Οι δευτερεύοντες διατάκτες διαθέτουν τους προϋπολογισμούς που τους έχουν ανατεθεί από τους κύριους διατάκτες για τη διαχείριση των δαπανών στους τομείς αρμοδιότητάς τους. Οι κύριοι διατάκτες ενδέχεται να υπόκεινται σε πολιτικές, αστικές και ποινικές ευθύνες. Οι δευτερεύοντες διατάκτες ενδέχεται να έχουν αστικές και διοικητικές και ενίοτε ποινικές ευθύνες. Βασική πρόβλεψη που καθιστά πειθαρχικό αδίκημα είναι το ασυμβίβαστο μεταξύ διατάκτη και προϊσταμένου οικονομικών υπηρεσιών οπότε στην περίπτωση ταύτισης είναι υποχρεωτική η εκχώρηση της αρμοδιότητας σε αντικαταστάτη.

### **2.2.5 Διατακτικό Γραφείο**

Σε κάθε υπουργείο ή τοπική κυβέρνηση υπάρχει ένα Διατακτικό Γραφείο. Αυτό το γραφείο είναι υπεύθυνο για την έγκριση και την εκκαθάριση όλων των δημόσιων εντολών, την έκδοση χρηματικών παραγγελιών, τη διαχείριση ειδικών προϋπολογισμών και την παραγωγή των σχετικών λογιστικών εκθέσεων.

Οι εντολές χρημάτων, τόσο κανονικές όσο και προπληρωμές, καταχωρούνται με χρονολογική σειρά στο γενικό βιβλίο. Οι χρηματικές εντολές που εκδίδονται από τους δευτερεύοντες διατάκτες καταγράφονται επίσης στο γενικό βιβλίο και η καθεμία φέρει αύξοντα αριθμό. Επιπλέον, κάθε μήνα, οι εγγραφές των Υπηρεσιών Δημόσιας Φορολογίας καταγράφονται επίσης στον ίδιο λογαριασμό.

- Το βιβλίο των εγκρίσεων και των εγγραφών εντολών πληρωμής ανά οργανισμό και τον αριθμό των δαπανών της κυβέρνησης του υπουργείου
- Ο αριθμός και η ημερομηνία της απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών να απελευθερώσει ένα ποσοστό του προϋπολογισμού στο υπουργείο ή στην τοπική αυτοδιοίκηση
- Ο αριθμός και η ημερομηνία της απόφασης του διατάκτη μαζί με το ποσό της αναληφθείσας δέσμευσης (εντός των ορίων των εκταμιεύσεων του προϋπολογισμού)

από το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών)

- Η αξία των εντολών πληρωμής, τα συνηθισμένα και η προπληρωμή
- Οι πληρωμές συμπεριλαμβάνουν άλλους τίτλους στις αντίστοιχες πιστώσεις και στα όρια των υποχρεώσεων και των μηνιαίων πληρωμών.

Άλλα βιβλία που διατηρούνται στο διατακτικό γραφείο είναι:

- Το βιβλίο των λογαριασμών των δευτερευόντων διατακτών, το βιβλίο αρμοδιοτήτων των χρηματικών διαταγών των προπληρωμών και των προσωρινών λογαριασμών,
- Το βιβλίο προκαταβολών του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, και
- Τα αρχεία μισθοδοσίας για κάθε προτεινόμενη ημερομηνία πληρωμής για τα ημερομίσθια και τους μισθούς.

Οι εντολές πληρωμών ελέγχονται κάθε τρίμηνο. Λόγοι για τη μη καταβολή χρηματικών παραγγελιών διαπιστώνονται και ακυρώνονται οι εκκρεμείς χρηματικές παραγγελίες (Kartsonas, 1992, σελ. 31).

### 2.2.6 Δημόσιοι Λογιστές – Δημόσιοι υπόλογοι

Ένας Δημόσιος Λογιστής είναι οποιοσδήποτε διαχειρίζεται χρήματα, αξίες ή περιουσιακά στοιχεία για λογαριασμό του Κράτους, ακόμη και αν δεν έχει νόμιμη εξουσιοδότηση και θεωρείται υπεύθυνος από το Νόμο. Οι δημόσιοι λογιστές είναι δημόσιοι υπάλληλοι ή αυτοί που εργάζονται για δημόσιους φορείς. Ελέγχουν την είσπραξη των εσόδων και τις πληρωμές, τις εισαγωγές και τις εξαγωγές κλπ, εποπτεύονται από τον αρμόδιο υπουργό, τον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών και το Ελεγκτικό Συνέδριο (εκτός από τους Δημόσιους Λογιστές του Υπουργείου Εθνικής Άμυνας οι οποίοι εποπτεύονται μόνο από τον Υπουργό τους) (Kartsonas, 1992, σελ. 43).

Σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ.44 παρ.2 του ν.4129/2013 ορίζεται ρητά η έννοια του δημόσιου υπολόγου ως εξής: Δημόσιος υπόλογος είναι όποιος διαχειρίζεται, έστω και χωρίς νόμιμη εξουσιοδότηση, χρήματα, αξίες ή υλικό που ανήκουν στο Δημόσιο ή σε Ν.Π.Δ.Δ., καθώς και οποιοσδήποτε άλλος θεωρείται από το νόμο δημόσιος υπόλογος.

Οι δημόσιοι υπόλογοι διακρίνονται σε:

- α) Υπολόγους ενταλμάτων προπληρωμής και προσωρινών.
- β) Διαχειριστές πάγιων προκαταβολών.
- γ) Φοροτεχνικούς και τελωνειακούς υπολόγους.
- δ) Ειδικούς ταμίες.
- ε) Υπολόγους Ν.Π.Δ.Δ. και οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης.
- στ) Διαχειριστές έργων του προγράμματος δημοσίων επενδύσεων.

Εντός δύο μηνών το αργότερο από τη λήξη κάθε οικονομικού έτους ή από την με οποιονδήποτε τρόπο λήξη της διαχείρισής τους, οι δημόσιοι υπόλογοι οφείλουν να αποδίδουν λόγο γι' αυτήν στο Ελεγκτικό Συνέδριο, υποβάλλοντας απευθείας σε αυτό τους λογαριασμούς τους, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από το νόμο (αρ.46 ν.4129/2013).

### **2.2.7 Δημόσιες Φορολογικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ. – Α.Α.Δ.Ε.)**

Οι δημόσιες φορολογικές υπηρεσίες εισπράττουν έσοδα από το κράτος και διαχειρίζονται επίσης φορολογικά γραμματόσημα, αξίες και άλλα στοιχεία προς πώληση. Η εισπραξη εσόδων από το λογαριασμό άλλων Δημοσίων Φορολογικών Υπηρεσιών και η καταβολή ποσών σε εκδοχείς που αποστέλλονται από άλλες Δημόσιες Φορολογικές Υπηρεσίες με εντολές πληρωμής.

Όλα τα έσοδα που εισπράττονται από τις Δημόσιες Φορολογικές Υπηρεσίες κατατίθενται στην Τράπεζα της Ελλάδος με τον λογαριασμό "Συλλογές και Πληρωμές ΒΓ". Οι δημόσιες φορολογικές υπηρεσίες υποβάλλουν στο Γενικό Λογιστήριο του Κράτους μηνιαίες καταστάσεις εσόδων που εισπράττονται για κάθε κωδικό προϋπολογισμού. Περιλαμβάνονται τα ποσά που έχουν πιστοποιηθεί, ακυρωθεί και συγκεντρωθεί κατά τη διάρκεια του μήνα, χωρίς να ληφθεί υπόψη η ηλεκτρονική εισπραξη του φόρου. Το έγγραφο αυτό διαβιβάζεται στο Κέντρο Πληροφόρησης των Φορολογικών Υπηρεσιών, το οποίο προετοιμάζει την τελική μηνιαία κατάσταση εσόδων (Kartsonas, 1992, σελ. 54).

Ο Κώδικας Δημόσιας Λογιστικής σχετικά με τον δημόσιο προϋπολογισμό της Ελλάδας παρέχει τις αρχές και τους κανόνες κατανομής του δημόσιου πλούτου, ο οποίος περιλαμβάνει φορολογικά έσοδα, δανεισμό, καθώς και περιουσιακά στοιχεία. Ο νόμος καλύπτει κυρίως την κεντρική κυβέρνηση, με συμπλήρωμα που ασχολείται με άλλα νομικά πρόσωπα. Έως το 2007 το ελληνικό σύστημα κατάρτισης προϋπολογισμού βασίστηκε σε στοιχεία γραμμής αυξήσεων. Η προσοχή



επικεντρώθηκε κυρίως στην εξέταση των προηγούμενων πιστώσεων. Ο προϋπολογισμός βάσει μηδενικής βάσης, όπως αναφέρθηκε παραπάνω, εισήχθη στις αρχές της δεκαετίας του 1980, αλλά απέτυχε και σύντομα εγκαταλείφθηκε. Ένα σύστημα Σχεδιασμού, Προγραμματισμού και Προϋπολογισμού (PPBS) έχει εισαχθεί από το 2008.

Σύμφωνα όμως με τη διεθνή εμπειρία, αναφορικά με την εφαρμογή εργαλείων μέτρησης απόδοσης – αποτελεσματικότητας – αποδοτικότητας, που βασίζονται εξολοκλήρου ή μερικώς στη χρήση δεικτών (π.χ. μέθοδος Σχεδιασμού, Προγραμματισμού και Προϋπολογισμού – PPBS, μέθοδος Προϋπολογισμού Μηδενικής Βάσης – ZBB)

Όσον αφορά το έλλειμμα της κεντρικής κυβέρνησης, ο στόχος ήταν να μειωθεί στο 5%, αλλά δεν έχει επιτευχθεί. Αυτό οφείλεται: i) στα χαμηλότερα έσοδα, ii) στην αύξηση των δαπανών, iii) στην αύξηση των τόκων, iv) στις χαμηλότερες εισροές από την Ευρωπαϊκή Ένωση, v) στις χαμηλότερες εισροές από τους οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης, vi) στις προσαρμογές των εθνικών λογαριασμών μεταξύ άλλων (Προϋπολογισμός του κράτους, 2010). Αυτό θεωρείται δημοσιονομική κρίση. Το θέμα είναι ότι υπάρχουν τεράστια ελλείμματα στα κρατικά νοσοκομεία, στην τοπική αυτοδιοίκηση και στις κρατικές επιχειρήσεις. Μια άλλη κύρια πηγή ελλειμμάτων είναι ο πολύ μεγάλος αριθμός δημοσίων υπαλλήλων. Από την άλλη πλευρά, η οικονομική κρίση έχει ως αποτέλεσμα αρνητική ανάπτυξη και εμφανίζονται πολλοί οικονομικοί δείκτες με δυσμενείς ενδείξεις και τάσεις.

Σύμφωνα με τον Κώδικα Δημόσιας Λογιστικής, ο Υπουργός Οικονομίας και Οικονομικών είναι υπεύθυνος για τον προϋπολογισμό. Στην πραγματικότητα, σήμερα το Υπουργείο Οικονομικών είναι υπεύθυνο για τον Προϋπολογισμό του Κράτους. Μέχρι το 2009 υπήρχε ένα Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών. Μετά τις εκλογές του Οκτωβρίου 2009 το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών χωρίστηκε στο Υπουργείο Οικονομίας, Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας και στο Υπουργείο Οικονομικών. Η οικονομική χρήση είναι το ημερολογιακό έτος. Ο προϋπολογισμός καταρτίζεται έξι μήνες πριν από τη νέα δημοσιονομική χρήση και περίπου τέσσερις μήνες πριν από την υποβολή του στο Κοινοβούλιο.

Την 1η Μαΐου κάθε έτους ο Υπουργός Οικονομίας και Οικονομικών εκδίδει ετήσια εγκύκλιο προϋπολογισμού, συμπεριλαμβανομένων οδηγιών και χρονοδιαγράμματος,

σε όλα τα υπουργεία και τους νομούς. Δεδομένης της σημασίας του προϋπολογισμού, όλοι οι πολιτικοί υπεύθυνοι λήψης αποφάσεων και οι προϊστάμενοι των υπηρεσιών συμμετέχουν στην προετοιμασία των προτάσεων του προϋπολογισμού τους. Ο συνολικός προϋπολογισμός συγκεντρώνεται και προετοιμάζεται από το Γενικό Λογιστήριο. Το Γραφείο αυτό προετοιμάζει τις προτάσεις του προϋπολογισμού της κυβέρνησης (προς υποβολή στο Κοινοβούλιο) βάσει προτάσεων που υποβάλλονται από μεμονωμένα υπουργεία.

Ο προϋπολογισμός δαπανών έχει έναν επιχειρησιακό προϋπολογισμό που ονομάζεται Τακτικό Προϋπολογισμό και έναν κεφαλαιακό προϋπολογισμό που ονομάζεται Προϋπολογισμός Δημοσίων Επενδύσεων. Καταρτίζεται βάσει αιτημάτων εκάστου οργανισμού και εξετάζει θέματα όπως ο αριθμός των μισθωτών, η μίσθωση και οι πληρωμές σε ξένο νόμισμα. Ο Τακτικός Προϋπολογισμός ήταν σε παραδοσιακό έντυπο γραμμής, με ξεχωριστό κωδικό αριθμό για τους προϋπολογισμούς για κάθε υπουργείο καθ' όλη τη διάρκεια του παρελθόντος. Ο Προϋπολογισμός των Δημοσίων Επενδύσεων χωρίζεται σε τομείς οικονομικής δραστηριότητας.

Η δημοσιονομική διαδικασία που σχετίζεται με τον Τακτικό Προϋπολογισμό διαφέρει από εκείνη που σχετίζεται με τον Προϋπολογισμό των Δημοσίων Επενδύσεων. Στην τελευταία περίπτωση, οι προβλεπόμενες πηγές του Προγράμματος Δημοσίων Επενδύσεων και το πλεόνασμα του Τακτικού Προϋπολογισμού θεωρούνται πηγές εσόδων. Ο προϋπολογισμός για τις δημόσιες επενδύσεις χρηματοδοτείται τόσο από εγχώριες πηγές (από το εγχώριο χρέος όσο και από το πλεόνασμα του Τακτικού Προϋπολογισμού) και από ξένες πηγές (ενισχύσεις, δάνεια, ξένες πιστώσεις).

Όλες οι εκτιμήσεις του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους, συνοψίζονται στους πίνακες του προϋπολογισμού και υποβάλλονται στον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών για τελική έγκριση από την Υπουργική Επιτροπή. Ο Υπουργός εξετάζει τη νομιμότητα των προτεινόμενων δαπανών και το εύλογο των προβλέψεων. Σε συνεννόηση με άλλους υπουργούς και τον πρωθυπουργό, ο Υπουργός Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζει τον τελικό προϋπολογισμό.

Το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών είναι επίσης υπεύθυνο για την επίβλεψη του Προϋπολογισμού των Δημοσίων Επενδύσεων. Κάθε χρόνο η κυβέρνηση

καθορίζει το σύνολο για τον προϋπολογισμό των δημόσιων επενδύσεων. Το σύνολο αυτό κατανέμεται στα υπουργεία και σε διάφορους τομείς. Στη συνέχεια, διαβιβάζεται στο γενικό γραφείο λογιστικής ένα χρονοδιάγραμμα σχεδίων κεφαλαίων για εγγραφή στο γενικό εθνικό προϋπολογισμό.

Το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών αναπτύσσει επίσης προβολές εσόδων. Μετά την εκτίμηση του συνολικού ποσού των δαπανών, το υπουργείο εκτιμά τα συνολικά έσοδα από διάφορες εγχώριες και ξένες πηγές για την περίοδο του προϋπολογισμού. Μετά την ανάπτυξη του προϋπολογισμού λειτουργίας και του κεφαλαίου, εκπονείται οικονομική και δημοσιονομική έκθεση. Στην παρούσα έκθεση συζητούνται προηγούμενα επιτεύγματα και καθορίζονται μελλοντικοί στόχοι. Αυτή η εισαγωγική έκθεση καλύπτει όλες τις πτυχές της κυβερνητικής δραστηριότητας, όπως οι οικονομικές, κοινωνικές και πολιτιστικές υποθέσεις, και παρέχει σημαντικές πληροφορίες για τον ετήσιο προϋπολογισμό.

Ο Γενικός Προϋπολογισμός του Κράτους, συνοδευόμενος από την Εισαγωγική Έκθεση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, αποτελεί τον ετήσιο προϋπολογισμό του κράτους. Αυτό υποβάλλεται και ψηφίζεται από το Κοινοβούλιο, κατά προτίμηση ένα μήνα πριν από την έναρξη της σχετικής οικονομικής χρήσης.

Μετά την υποβολή του ετήσιου προϋπολογισμού στο Κοινοβούλιο, ο Υπουργός Οικονομίας και Οικονομικών μπορεί να προβεί σε ανακοινώσεις αλλά δεν μπορεί να προβεί σε αλλαγές στο έγγραφο. Διατίθεται στο κοινό και διανέμεται στα μέλη του Κοινοβουλίου και διαβιβάζεται προς εξέταση στην μόνιμη Κοινοβουλευτική Επιτροπή Οικονομικών Υποθέσεων. Ο επικεφαλής αυτής της επιτροπής, σε συνεννόηση με τους επικεφαλής των κοινοβουλευτικών ομάδων, καθορίζει έναν γενικό ομιλητή από κάθε κοινοβουλευτική ομάδα, ειδικούς ομιλητές από κάθε κοινοβουλευτική ομάδα (για την εισαγωγή κάθε θέματος και κεφαλαίου του προϋπολογισμού) και έναν ειδικό ομιλητή από τα ανεξάρτητα μέλη Κοινοβουλίου. Τόσο οι γενικοί όσο και οι ειδικοί ομιλητές υποβάλλουν τις εκθέσεις τους στην επιτροπή εντός οκτώ ημερών από την πρώτη συνεδρίαση και ο προϋπολογισμός συζητείται σε τρεις συνεδριάσεις κατ' ανώτατο όριο. Οι εκθέσεις που καταρτίζονται από την επιτροπή και από τους γενικούς και ειδικούς ομιλητές τυπώνονται και διανέμονται στα μέλη του Κοινοβουλίου τουλάχιστον τρεις ημέρες πριν από την έναρξη της συζήτησης στη Συνέλευση του Κοινοβουλίου.

Μια γενική συζήτηση σχετικά με τον προϋπολογισμό και τη δημοσιονομική διαχείριση πραγματοποιείται σε τρεις συνεδριάσεις, συνολικά, με τους πρωθυπουργούς, τους υπουργούς, τους γενικούς ομιλητές, τους επικεφαλής των συμβαλλόμενων μερών και τους ειδικούς ομιλητές ως συμμετέχοντες. Ακολουθεί συζήτηση για τα έσοδα γενικά και για τις δαπάνες για κάθε ομάδα υπουργείων και για κάθε κατηγορία. Δεν πραγματοποιούνται περισσότερες από δύο συναντήσεις και όλοι οι προαναφερθέντες ενδιαφερόμενοι, μαζί με ειδικούς ομιλητές και εγγεγραμμένους βουλευτές, είναι ομιλητές. Τα μέλη του Κοινοβουλίου ψηφίζουν ξεχωριστά για τα έσοδα και τις δαπάνες για κάθε υπουργείο.

Μετά την ψήφιση του προϋπολογισμού από το Κοινοβούλιο, επιβεβαιώνεται από τον Πρόεδρο, που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως και γίνεται νόμος του κράτους. Εάν το Κοινοβούλιο δεν εγκρίνει τον προϋπολογισμό, η κυβέρνηση υποχρεούται να παραιτηθεί, οδηγώντας σε βουλευτικές εκλογές.

Μέσω του Προϋπολογισμού του Κράτους θεωρείται ότι υλοποιούνται οι ακόλουθες καινοτομίες:

- Κώδικας δεοντολογίας για όλους τους οργανισμούς της γενικής κυβέρνησης
- Αναβάθμιση του ρόλου του Κοινοβουλίου κατά την υποβολή και τη συζήτηση του προϋπολογισμού του κράτους, της ετήσιας έκθεσης και της έκθεσης ελέγχου
- Η υιοθέτηση ενός νέου συστήματος ελέγχου της δημόσιας διοίκησης (αντί να επικεντρώνεται στη νομιμότητα και την κανονικότητα που θα επικεντρώνεται στα 3 ΕΕ (οικονομία, αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα)
- Θεσμική ανεξαρτησία του Ελεγκτικού Συνεδρίου και υιοθέτηση συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και γενικά αποδεκτών διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) από τους φορείς της γενικής κυβέρνησης καθώς και γενικά αποδεκτών κυβερνητικών λογιστικών προτύπων
- Εφαρμογή του συστήματος διπλής εισόδου και απαραίτητη χρηματοοικονομική αναφορά και γνωστοποίηση από όλους τους οργανισμούς της γενικής κυβέρνησης (Προϋπολογισμός του Κράτους, 2010, Hawkesworth et al., 2008).

### **2.3 Εκτέλεση Προϋπολογισμού: Λογιστική και Χρηματοοικονομική Αναφορά**

Κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους, το Γενικό Λογιστήριο είναι υπεύθυνο για

την κατάρτιση μηνιαίων δηλώσεων εκτέλεσης του προϋπολογισμού. Οι δηλώσεις αυτές συνοψίζουν την κατάσταση εκτέλεσης του προϋπολογισμού και την κατάσταση των λογαριασμών που χρηματοδοτούνται από τον προϋπολογισμό. Για παράδειγμα, το τμήμα εσόδων των εσόδων των μηνιαίων καταστάσεων αναφορών αναγνωρίζεται κατά τη διάρκεια ενός συγκεκριμένου μήνα καθώς και τα στοιχεία για το τρέχον έτος, τόσο για τις ατομικές πηγές εσόδων όσο και για τα συνολικά έσοδα. Ομοίως, τα μηνιαία και ετήσια στοιχεία δαπανών αναφέρονται για κάθε είδος δαπάνης καθώς και συνολικά. Οι μηνιαίες καταστάσεις δεν αναφέρουν υποχρεώσεις, αλλά μόνο ταμειακές εισροές και ταμειακές εκροές. Δημοσιεύονται κάθε μήνα σε ειδικό τεύχος ΦΕΚ.

Αντίγραφα αποστέλλονται στον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, στο Ελεγκτικό Συνέδριο και στις Οικονομικές Υπηρεσίες. Δύο οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται μετά το τέλος του οικονομικού έτους. Πρόκειται για τον ισολογισμό και την ετήσια έκθεση εκτέλεσης του προϋπολογισμού. Ο ισολογισμός αναφέρει την κατάσταση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων του δημόσιου ταμείου. Δεν περιλαμβάνει τα ενσώματα ή άυλα περιουσιακά στοιχεία, τα αποθέματα και τα έξοδα προπληρωμής. Πριν από το 1993, τα συνταξιοδοτικά έξοδα καταλογίστηκαν ή υπολογίστηκαν σε βάση "pay as you go". Έκτοτε, οι υποχρεώσεις συνταξιοδότησης έχουν αναφερθεί στον ισολογισμό και έτσι το δημόσιο χρέος φαίνεται να έχει αυξηθεί κατά ένα ποσό ίσο με αυτές τις υποχρεώσεις. Λεπτομερείς γνωστοποιήσεις γίνονται σχετικά με την έκδοση χρεογράφων. Τέλος, το τμήμα μετοχών αποτελείται από καθαρό κεφάλαιο και τα σωρευτικά αποτελέσματα των πράξεων.

Μετά από κάποιες συστάσεις των Διεθνών Οργανισμών (π.χ. ΔΝΤ, ΟΟΣΑ κ.λπ.) και των ευρωπαϊκών θεσμικών οργάνων (ΕΕ, ΕΚΤ), ο εκσυγχρονισμός των λογιστικών διαδικασιών στην κεντρική κυβέρνηση υπήρξε στον τρόπο με τον οποίο έχει γίνει η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση, αλλά τα έσοδα και τα έξοδα θα εξακολουθήσουν να λαμβάνονται υπόψη ως εισροές και εκροές ταμειακών διαθεσίμων, μέχρι στιγμής, η τροποποιημένη ταμειακή λογιστική είναι η λογιστική διαδικασία λειτουργίας. Προς αυτή την κατεύθυνση το Πληροφοριακό Σύστημα Φορολογικής Πολιτικής (gsis) είναι δομημένο για το Γενικό Λογιστήριο του Υπουργείου Οικονομικών.

Τέλος, θα λειτουργήσουν δύο λογιστικά συστήματα:

1) Ταμειακή λογιστική για την εκτέλεση του προϋπολογισμού του κράτους, που αποτελεί τη λογιστική βάση που χρησιμοποιείται παραδοσιακά στο δημόσιο τομέα. Στο πλαίσιο της λογιστικής της ταμειακής βάσης ως έξοδα θεωρούνται μόνο οι πληρωμές με μετρητά (ταμειακές εκροές) που γίνονται κατά τη διάρκεια μιας περιόδου. Οι ταμειακές αυτές πληρωμές μπορεί να αφορούν την αγορά παγίων, την αποπληρωμή δανείων, τη χρησιμοποίηση υπηρεσιών τρίτων, κτλ. Αντίστοιχα, έσοδα θεωρούνται ανεξαρτήτως όλες οι εισπράξεις (ταμειακές εισροές) που γίνονται κατά τη διάρκεια της περιόδου (IOBE, 2017)

2) Τροποποιημένη ταμειακή λογιστική. Η ΔΛΤΤΒ καθιερώθηκε, ως το νέο Λογιστικό Σύστημα της Κεντρικής Διοίκησης με το Ν.3871/2010 και τέθηκε σε εφαρμογή από 1/1/2011. Οι βασικές λογιστικές αρχές που διέπουν το σύστημα της λογιστικής καταγραφής, οι λογαριασμοί, τα τηρούμενα βιβλία, καθώς και αναγκαίες λεπτομέρειες καθορίστηκαν με το Π.Δ. 15/2011 ΦΕΚ τ.Α' 30/2011, «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής της Διπλογραφικής Λογιστικής». .

Στο πλαίσιο της λογιστικής της δεδουλευμένης βάσης αναγνωρίζονται όλα τα στοιχεία του ενεργητικού, οι υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα του φορέα. Η έμφαση δίνεται στον υπολογισμό και στην παρουσίαση του κόστους των αγαθών και των υπηρεσιών που αναλώθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς. Όταν χρησιμοποιείται αυτή η βάση υπολογίζονται οι αποσβέσεις των παγίων στοιχείων και μπορούν να γίνουν προσαρμογές στις αξίες των στοιχείων του ενεργητικού λόγω αποτίμησης. Ανάλογα με τη μεθοδολογία υπολογισμού των δαπανών που χρησιμοποιείται από έναν οργανισμό, στα έξοδα μπορούν να συμπεριληφθούν και ζημιές. Επομένως, υπολογίζονται κέρδη και ζημιές από την εκποίηση παγίων στοιχείων, λαμβάνοντας υπόψη τη διαφορά μεταξύ της αξίας πώλησης και της καθαρής λογιστικής αξίας του παγίου. Η τροποποιημένη ταμειακής βάσης θα παρέχει το υπόβαθρο για την κατάρτιση λογιστικών πληροφοριών μέσω οικονομικών καταστάσεων (IOBE, 2017)

Οι οικονομικές καταστάσεις της Κεντρικής Κυβέρνησης που συντάσσονται σύμφωνα με τη Διπλογραφική Λογιστική Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης (εφεξής ΔΛΤΤΒ) είναι σήμερα οι εξής:

- Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (εφεξής ΚΧΘ),

- Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης (εφεξής ΚΧΕ),
- Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης Πολιτών (εφεξής ΚΜΚΘΠ),
- Κατάσταση Ταμειακών Ροών (εφεξής ΚΤΡ), και
- Προσάρτημα.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των ΟΤΑ που υποχρεούνται να δημοσιεύουν σε ετήσια βάση είναι οι εξής :

- Ισολογισμός
- Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης
- Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων
- Κατάσταση Γενικής Εκμετάλλευσης (δεν υποχρεούται να το δημοσιεύσει)
- Προσάρτημα (δεν υποχρεούται να το δημοσιεύσει)

## 2.4 Έλεγχος δημόσιου χρήματος - Δημοσιονομικός έλεγχος

Είναι ευρέως αποδεκτό ότι τα δημόσια οικονομικά θα πρέπει να ελέγχονται κάθε χρόνο από όργανο ελέγχου το οποίο, ιδανικά, είναι ανεξάρτητο από την εκτελεστική εξουσία του κράτους. Στα πλαίσια ελέγχου της δημόσιας διαχείρισης των οικονομικών ασκείται ο δημοσιονομικός έλεγχος και αφορά την τήρηση της κανονικότητας και νομιμότητας των δαπανών και της αξιοπιστίας των λογ/μίων των διαχειριστών του δημοσίου χρήματος.

Ο δημοσιονομικός έλεγχος διακρίνεται σε τρία είδη: α) στον Κοινοβουλευτικό έλεγχο σύμφωνα με το αρ.79 του Συν. .Ασκείται από το Κοινοβούλιο με το αρ.31Α του κανονισμού του και το αρ.18 του ν.4072/2014 και μέσω του γραφείου του Προϋπολογισμού του Κράτους στη Βουλή παρακολουθείται το έργο της Κυβέρνησης, της Εκτελεστικής δηλ. εξουσίας. β) στον διοικητικό – δημοσιονομικό έλεγχο που ασκείται από τις Υπηρεσίες Δημοσιονομικού Ελέγχου (πρώην ΥΔΕ και νυν Δημόσιες Υπηρεσίες Εποπτείας και Ελέγχου- Δ.Υ.Ε.Ε.), οι οποίες προέβαιναν στην εκκαθάριση των δαπανών και στην έκδοση των χρηματικών ενταλμάτων πληρωμής και ουσιαστικά υποβοηθούσαν το διατάκτη αλλά στο πλαίσιο της ύπαρξης δημοσιονομικών κανόνων με καθορισμένους στόχους, αναθεωρήθηκε το σύστημα δημοσιονομικών ελέγχων, υιοθετώντας διεθνής πρακτικές έλεγχου αποσκοπώντας έτσι στην εξυγίανση δομών και τη διαφάνεια της Δημόσιας Διοίκησης (βλ. εισηγητ. έκθεση του ν. 4072/104). και γ) Ο ανεξάρτητος δικαστικός έλεγχος που ως πρότυπο

ακολουθεί το Γαλλικό Μοντέλο και «ευρίσκεται σε κάποια μορφή ανεξαρτησίας» με την εκτελεστική εξουσία (Σαρμάς, 2006)

Το Ελληνικό Ελεγκτικό Συνέδριο έχει τρεις πυλώνες ελέγχου, τον προληπτικό έλεγχο δαπανών, τον προληπτικό έλεγχο των συμβάσεων μεγάλης οικονομικής αξίας και τον κατασταλτικό έλεγχο ενώ στο πλαίσιο εκσυγχρονισμού υιοθετεί διεθνείς πρακτικές ελέγχου, τα «INTOSAI» και εστιάζει σε τομείς υψηλού ελεγκτικού ενδιαφέροντος κατά τα προβλεπόμενα των αρ.39, 40, 41 και 51 του ν.4129/2013.

Επιπροσθέτως στις αρμοδιότητες του Ελεγκτικού Συνεδρίου ανάγονται τα παρακάτω:

- 1) Έλεγχος των οικονομικών της κεντρικής κυβέρνησης, των τοπικών κυβερνήσεων και άλλων φορέων που υπάγονται στη δικαιοδοσία της,
- 2) Έλεγχος των λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων και παροχή αποφάσεων σχετικά με αυτούς τους λογαριασμούς,
- 3) Υποβολή εκθέσεων στο Κοινοβούλιο σχετικά με την ετήσια έκθεση και τον ισολογισμό του κράτους,
- 4) Παροχή γνώμης σχετικά με την ετήσια δήλωση για τις κρατικές συντάξεις,
- 5) Να ζητήσει προσφυγή κατά των ενεργειών των υπουργών ή άλλων οργάνων δημόσιας διοίκησης, τοπικών κυβερνήσεων ή άλλων φορέων (διατάκτες),
- 6) Η έκδοση αποφάσεων σχετικά με την ευθύνη των δημοσίων υπαλλήλων για οποιεσδήποτε ενέργειες εις βάρος του κράτους που προκαλούνται από απάτη ή αμέλεια,
- 7) Η έκδοση αποφάσεων σχετικά με τις διαφορές που αφορούν τις συνταξιοδοτικές πιστώσεις, όπως αυτές ορίζονται από το νόμο (Themeli, 1983).

Οι Υπουργοί δεν λογοδοτούν στο Ελεγκτικό Συνέδριο καθώς είναι κάτοχοι πολιτικών καθηκόντων.

Το Ελληνικό Ελεγκτικό Συνέδριο ιδρύθηκε το 1833 στα πρότυπα του Γαλλικού Ελεγκτικού Συνεδρίου. Είχε προηγηθεί με το 23/8.9.1929 ψήφισμα της Δ' Εθνοσυνέλευσεως η σύσταση υπηρεσίας, ως Ελεγκτικό Ίδρυμα, για τον έλεγχο του δημοσίου χρήματος με τον τίτλο «Το Λογιστικό Ελεγκτικό Συμβούλιο».

Οι δύο κύριες αρμοδιότητές του ήταν:



Πρώτον ο έλεγχος των λογαριασμών των Δημόσιων Λογιστών-Υπολόγων και των Διατακτών καθώς και η επεξεργασία λογ/μων για τη διαπίστωση της τήρησης των δημοσιονομικών αρχών και περαιτέρω εάν τα όργανα της Διοίκησης επιτέλεσαν ευσυνειδήτως τα ανατιθέμενα σε αυτούς καθήκοντα.

Δεύτερον, αναφέρει στο Κοινοβούλιο την ετήσια έκθεσή του σχετικά με τη νόμιμη και τίμια διαχείριση του δημόσιου χρήματος όπως εκτελείται από το εκτελεστικό όργανο, δηλ η κρίση επί των διαχειρίσεων προβλέποντας ότι στη διαδικασία υπάγεται όλο το λογιστικό του Κράτους.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.δ 1265/1972, ΦΕΚ τ.Α 197/1972 «Περί ελέγχου των δαπανών του Κράτους, των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοικήσεως και των άλλων Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου ως και των λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων και παρακολουθήσεως των εσόδων των», που αναφέρεται στον δημόσιο έλεγχο, ο επίσημος έλεγχος συνίσταται στον έλεγχο και των δύο:

A) Η νομιμότητα όλων των χρηματοπιστωτικών συναλλαγών υπό την έννοια ότι "υπάρχουν νομίμως προβλεπόμενες πιστώσεις" ή ότι έχουν ακολουθήσει τον προϋπολογισμό που ενέκρινε το Κοινοβούλιο,

B) Την κανονικότητα κάθε συναλλαγής κατά το ότι "τηρήθηκαν οι διατάξεις του Κώδικα Δημοσίας Λογιστικής και οποιουδήποτε άλλου σχετικού νόμου, διατάγματος ή κανονισμούς".

Οι διατάξεις του Κώδικα Δημοσίων Λογαριασμών (ν.δ. 321/1969 και ν.δ. 496/1974) περιγράφουν σαφώς την αρχή της ειδικότητας των πιστώσεων. Για πρώτη φορά θεσπίζεται η δυνατότητα του υπουργού Οικονομικών να προσδιορίζει τα όρια των πιστώσεων που θα μπορούσε να διαθέσει κάθε υπουργός (αρ. 2 & 15 ν.δ.321/1969) Αυτό απαιτεί όλες οι συναλλαγές να συνδέονται με μια συγκεκριμένη γραμμή στον εγκεκριμένο προϋπολογισμό.

Σύμφωνα με το ν.δ. 1265/1972, ο δικαστικός έλεγχος του δημόσιου χρήματος είναι τόσο προληπτικός όσο και κατασταλτικός (μετά τον έλεγχο). Η άσκηση του προληπτικού ελέγχου για το σύνολο ή μέρος των δαπανών ορισμένων νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου και οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης, αποτελεί το σημαντικότερο μέρος του ελέγχου του δημόσιου χρήματος.(I. Κάρκαλης, 2005).

Το Ελεγκτικό Συνέδριο, συμπεριλαμβανομένου του Προέδρου του και άλλων δικαστών, εξετάζει τα σχετικά εντάλματα πληρωμής, (τακτικές εγγυήσεις και

προκαταβολές) και συμφωνεί με τη νομιμότητα των εντολών χρήματος. Συγκεκριμένα, ο Πρόεδρος αναλαμβάνει τον έλεγχο των δαπανών που εγκρίνουν οι υπουργοί και οι άλλοι δικαστές δαπάνες ελέγχου εγκεκριμένες από άλλους διατάκτες.

## 2.5. Το απλογραφικό σύστημα

Το απλογραφικό λογιστικό σύστημα εφαρμόζουν οι πολύ μικρές οντότητες, όπως:

α) Οι ομόρρυθμες εταιρείες, οι ετερόρρυθμες εταιρείες, οι ατομικές επιχειρήσεις, οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι δικηγορικές εταιρίες, οι κοινοπραξίες, καθώς και οποιαδήποτε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα, που αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με κύκλο εργασιών μέχρι και 1.500.000 ευρώ (οντότητες της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014).

β) Ο πωλητής (εμπορία) υγρών καυσίμων (ΟΕ, ΕΕ, ατομική επιχείρηση) με κύκλο εργασιών μέχρι και 8.000.000 ευρώ. Διευκρινίζεται ότι η εμπορία υγραερίου εμπίπτει στη δραστηριότητα των πρατηρίων υγρών καυσίμων, δεδομένου ότι το υγραέριο διατίθεται ως καύσιμο από τα εν λόγω πρατήρια με τον ίδιο τρόπο όπως η βενζίνη και το πετρέλαιο κίνησης. Συνεπώς, συνυπολογίζονται στο όριο των 8.000.000 ευρώ από πωλήσεις υγρών καυσίμων (κίνησης – θέρμανσης) και οι πωλήσεις υγραερίου.

γ) Τα μη κερδοσκοπικά Ν.Π.Ι.Δ. (σωματεία, σύλλογοι, ενώσεις προσώπων κ.λπ.), εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με κύκλο εργασιών μέχρι και 1.500.000 ευρώ.

δ) Ειδικώς, οι παρακάτω οντότητες οι οποίες σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 13 του άρθρου 30 του παρόντος νόμου συντάσσουν μόνο συνοπτική Κατάσταση αποτελεσμάτων, ανεξαρτήτως μεγέθους:

δ1) Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση του νόμους 89/1967 (ΦΕΚ Α' 132) και 378/1968 (ΦΕΚ Α' 82), όπως επίσης και κάθε επιχείρηση που έχει υπαχθεί στους ίδιους νόμους. Οίκοθεν νοείται ότι οποιαδήποτε αναφορά στον Α.Ν. 89/1967 καταλαμβάνει και το Ν. 27/1975 (ΦΕΚ Α 77), όπως άλλωστε προκύπτει και από τη διάταξη του άρθρου 34 του Ν. 3427/2005 (ΦΕΚ Α 312).

δ2) Τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών αεροπορικών επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα, εφόσον, σύμφωνα με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία, απαλλάσσονται από φόρο εισοδήματος.

δ3) Ο εκμεταλλευτής πλοίου δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 του Ν. 27/1975.

Τα λογιστικά αρχεία περιέχουν πληροφορίες όπως περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις και λογαριασμούς καθαρής θέσης (απογραφή τέλους).

## 2.6 Το διπλογραφικό σύστημα

Διπλογραφικό σύστημα εφαρμόζουν (είτε συντάσσουν υποχρεωτικά είτε προαιρετικά Ισολογισμό) οι εξής οντότητες:

1. ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ και οι Ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρείες,
2. ΟΕ και ΕΕ των οποίων όλα τα άμεσα ή έμμεσα μέλη είναι οντότητες ως ανωτέρω ή συγκρίσιμου νομικού τύπου
3. Οντότητες με μορφή ΟΕ και ΕΕ, ατομικές επιχειρήσεις, αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, κοινωνίες αστικού δικαίου, δικηγορικές εταιρείες, κοινοπραξίες κ.λπ. με κύκλο εργασιών μεγαλύτερο από 1.500.000 ευρώ
4. Μη κερδοσκοπικά ΝΠΙΔ εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με κύκλο εργασιών μεγαλύτερο από 1.500.000
5. Ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων και ο πωλητής πετρελαίου θέρμανσης (περιλαμβάνει και τις πωλήσεις υγραερίου) με μορφή ΟΕ, ΕΕ, ατομική επιχείρηση, με κύκλο εργασιών μεγαλύτερο από 8.000.000 ευρώ.
6. Κερδοσκοπικές ή μη οντότητες που ανήκουν στο Δημόσιο ή ελέγχονται από αυτό ή τελούν υπό την εποπτεία αυτού (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ.), οι οποίες δεν εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του Ν. 4270/2014 (Λογιστικό Σχέδιο Γενικής Κυβέρνησης),
7. Οι συνεταιρισμοί και κάθε οντότητα που υποχρεούνται σε σύνταξη ισολογισμού από άλλη νομοθεσία.
8. Η πολύ μικρή οντότητα (καθαρός κύκλος εργασιών μέχρι 1.500.000 ευρώ) η οποία σύμφωνα με το νόμο επιλέγει να συντάξει μόνο (συνοπτική)

Κατάσταση Αποτελεσμάτων, δύναται να μην παρακολουθεί (απαλλαγή) τα στοιχεία ισολογισμού και μεταβολές αυτών, αλλά μόνο τα στοιχεία της Κατάστασης αποτελεσμάτων που περιγράφονται στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου. Την ίδια δυνατότητα έχουν και τα πρατήρια καυσίμων και πωλητές πετρελαίου θέρμανσης με καθαρό κύκλο εργασιών μέχρι 8.000.000 ευρώ.

9. Η οντότητα που, σύμφωνα με το νόμο αυτό, έχει το δικαίωμα να συντάσσει μόνο Κατάσταση αποτελεσμάτων απαλλασσόμενη από την υποχρέωση σύνταξης και Ισολογισμού μπορεί να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα για να παρακολουθεί τα στοιχεία της Κατάστασης αποτελεσμάτων (βιβλία εσόδων-εξόδων). Σημειώνεται ότι η οντότητα αυτή δύναται να χρησιμοποιεί προαιρετικά ένα διπλογραφικό σύστημα, αντί απλογραφικού, χωρίς ωστόσο εκ του λόγου αυτού να υποχρεούται να συντάσσει και ισολογισμό.

### **2.6.1 Χαρακτηριστικά Διπλογραφικού Λογιστικού Συστήματος**

Διπλογραφική είναι η μέθοδος κατά την οποία με συστηματικές λογιστικές εγγραφές παρακολουθούνται οι μεταβολές όλων των στοιχείων Ενεργητικού, Παθητικού και Καθαρής θέσης.

Πρόκειται για την λογιστική μέθοδο η οποία βασίζεται στο δεδομένο ότι κάθε οικονομικό γεγονός μεταβάλλει τουλάχιστον δύο λογαριασμούς από τους οποίους ο ένας χρεώνεται και ο άλλος πιστώνεται ισόποσα.

Η διπλογραφική μέθοδος ανταποκρίνεται πλήρως στις ανάγκες κάθε οικονομικού οργανισμού και προσαρμόζεται με ευχέρεια στις ιδιαίτερες ανάγκες κάθε συγκεκριμένου οικονομικού οργανισμού και καθιστά δυνατή τη συγκέντρωση όλων των χρήσιμων πληροφοριών για την άσκηση σωστής διαχείρισης (Λεκαράκου, 2012).

Επίσης η διπλογραφική μέθοδος εξασφαλίζει, με τον εφαρμοζόμενο λογιστικό έλεγχο, την αριθμητική ακρίβεια των λογιστικών εγγραφών, ισόποσες χρεώσεις – πιστώσεις.

Η ανάγκη παρακολούθησης των οικονομικών γεγονότων κατά χρονολογική σειρά μέσα σε μια επιχείρηση καθώς και η ανάγκη ελέγχου της ορθής καταχώρισής τους

στους αντίστοιχους λογαριασμούς καλύπτονται με την τήρηση του βιβλίου που έχει τον τίτλο ημερολόγιο.

Ημερολόγιο είναι το λογιστικό βιβλίο στο οποίο καταχωρούνται, σύμφωνα με τις αρχές της διπλογραφικής μεθόδου, κατά χρονολογική σειρά οι οικονομικές πράξεις (λογιστικά γεγονότα) και στους κατάλληλους λογαριασμούς.

Η καταχώριση κάθε λογιστικού γεγονότος στο ημερολόγιο ονομάζεται ημερολογιακό άρθρο ή ημερολογιακή εγγραφή.

Απαράβατος κανόνας για κάθε ημερολογιακό άρθρο, αποτελεί το γεγονός ότι τα ποσά της χρέωσης είναι ίσα με τα ποσά της πίστωσης, επειδή ισχύει πάντοτε η ισότητα  $E=Π$ .

Από το ημερολόγιο ενημερώνονται οι λογαριασμοί του γενικού και των αναλυτικών καθολικών.

Γενικό καθολικό είναι το λογιστικό βιβλίο στο οποίο ανοίγονται και καταχωρούνται οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί, αυτοί δηλαδή που έχουν πρωταρχική πληροφοριακή αξία για τον οικονομικό οργανισμό.

Στο ημερολόγιο τα λογιστικά γεγονότα καταχωρούνται με χρονολογική σειρά, ενώ στο Γενικό Καθολικό τα ίδια λογιστικά γεγονότα καταχωρούνται κατά λογαριασμούς και κατά χρονολογική σειρά μέσα σ' αυτούς.

Από την σχέση ημερολογίου και γενικού καθολικού προκύπτει ότι :

- Ο αριθμός και το περιεχόμενο των κάθε φορά κινουμένων στο Γενικό Καθολικό λογαριασμών εξαρτώνται αποκλειστικά από τα ημερολογιακά άρθρα και αυτό συμβαίνει γιατί καμία εγγραφή δεν γίνεται στο Γενικό Καθολικό αν δεν έχει γίνει στο ημερολόγιο.
- Προκύπτει αναγκαστικά μια σταθερή αριθμητική συμφωνία μεταξύ των δύο βιβλίων, η οποία και αποτελεί τη βάση για τον έλεγχο της αριθμητικής ακρίβειας των μεταφορών από το ημερολόγιο στο γενικό καθολικό. Το γενικό καθολικό έχει μεγάλη σημασία για οικονομικό οργανισμό, γιατί σ' αυτό συγκεντρώνονται κατά λογαριασμούς όλες οι μεταβολές των στοιχείων της οικονομικής κατάστασης οικονομικού οργανισμού.

Για τον έλεγχο της ορθής μεταφοράς των ποσών από το ημερολόγιο στο γενικό καθολικό είναι απαραίτητη και η σύνταξη ενός πίνακα που λέγεται ισοζύγιο, στον

οποίο καταγράφονται όλοι οι λογαριασμοί του γενικού καθολικού με τα αθροίσματα χρέωσης και πίστωσής τους καθώς και τα υπόλοιπά τους.

### 2.6.2 Ιστορικό εφαρμογής του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στην δημόσια διοίκηση

Με το Π.Δ. 205/98 (ΦΕΚ 163/Α'/15.7.98) «περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου» αποφασίστηκε η εφαρμογή του Διπλογραφικού Λογιστικού Συστήματος παρακολούθησης των οικονομικών σε φορείς του Δημοσίου. Με το Π.Δ. αυτό καθορίστηκε το λογιστικό σχέδιο και ο τρόπος τήρησης του από τα Ν.Π.Δ.Δ., τα οποία : α) προαιρετικά μπορούσαν να το τηρήσουν από την δημοσίευση του και β) υποχρεωτικά από 01/01/2000. Η προσπάθεια αυτή άρχισε από το 1997 με την εκπόνηση ενός λογιστικού οδηγού από ομάδα εργασίας υπό την καθοδήγηση του καθηγητή του Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών κ. Βενιέρη Γ. Από τότε είχε αρχίσει ένα πιλοτικό πρόγραμμα εφαρμογής του σε μικρό αριθμό Ν.Π.Δ.Δ.

Στη συνέχεια με το Π.Δ. 315/1999 ΦΕΚ τ.Α' 305/1999 «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δήμων και Κοινοτήτων (Ο.Τ.Α. Α' Βαθμού)» έγινε υποχρεωτική η εφαρμογή της λογιστικής του δεδουλευμένου για τους περισσότερους δήμους της χώρας. Οι δήμοι με έσοδα πάνω από 1,5 εκατ. € ή με περισσότερους των 5.000 δημοτών θα έπρεπε από 1/1/2000 να εφαρμόσουν τη λογιστική του δεδουλευμένου και να καταρτίζουν και δημοσιεύουν ένα σύνολο οικονομικών καταστάσεων για κάθε χρήση. Ο ίδιος νόμος ωστόσο, διατήρησε και αναβάθμισε τη λειτουργία του παραδοσιακού συστήματος προϋπολογισμού στην ταμειακή βάση. Με άλλα λόγια οι Δήμοι λειτουργούν ταυτόχρονα δύο ανεξάρτητα συστήματα. Η διαδικασία αυτή διευκολύνεται από τη σύνδεση των λογαριασμών λογιστικής και προϋπολογισμού. Από το 2011 ο αριθμός των δήμων μειώθηκε λόγω του σχεδίου Καλλικράτη, και οι 325 νέοι δήμοι υποχρεούνται να εφαρμόζουν το διπλό αυτό σύστημα. (IOBE, 2017)

Στην Κεντρική Διοίκηση καθιερώθηκε η ΔΛΤΤΒ ως το νέο Λογιστικό Σύστημα της Κεντρικής Διοίκησης. Η ΔΛΤΤΒ στηρίζεται κυρίως στην αρχή του δεδουλευμένου των εσόδων και των εξόδων και έχει ως απώτερο σκοπό τη σταδιακή μετάβαση από την παραδοσιακή λογιστική ταμειακής βάσης στην ακριβέστερη και

αποτελεσματικότερη λογιστική δεδουλευμένης βάσης.

Να σημειώσουμε ότι η Κεντρική Διοίκηση οποία αποτελείται από τα Υπουργεία και τις Ανεξάρτητες Αρχές του Κράτους που περιλαμβάνονται στον Κρατικό Προϋπολογισμό, τις Περιφερειακές Υπηρεσίες των Υπουργείων και τις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις. Επισημαίνεται ότι η Κεντρική Διοίκηση έχει αναλάβει μέσω του Κρατικού Προϋπολογισμού την πληρωμή της μισθοδοσίας του νοσηλευτικού και ιατρικού προσωπικού που απασχολείται στα νοσοκομεία της χώρας, του απασχολούμενου προσωπικού των ιδρυμάτων πρόνοιας, των περιφερειών, των πανεπιστημίων, των ΤΕΙ, της Ακαδημίας Αθηνών καθώς και των εκκλησιαστικών λειτουργιών.

Σύμφωνα με τη ΔΛΓΤΒ:

- λογιστικοποιούνται οι αποκτήσεις κεφαλαιουχικού εξοπλισμού, οι επενδύσεις, οι απαιτήσεις δημοσίων εσόδων, τα διαθέσιμα, οι συμμετοχές του Ελληνικού Δημοσίου (εφεξής ΕΔ) και οι βέβαιες και εκκαθαρισμένες υποχρεώσεις περιλαμβανομένου και του Δημόσιου Χρέους,
- αναγνωρίζονται οι αγορές αναλώσιμων αποθεμάτων ως έξοδο της χρήσης κατά την οποία πραγματοποιήθηκαν,
- λογιστικοποιούνται τα έσοδα και τα έξοδα,
- δημιουργούνται προβλέψεις για έξοδα καθώς και για προκύπτουσες από νόμο θεσμοθετημένες υποχρεωτικές αποδόσεις προς διάφορους φορείς,
- δεν πραγματοποιούνται αποσβέσεις πλην εκείνων που αφορούν στα έξοδα πολυετούς απόσβεσης.

### **2.6.3 Ιδιαιτερότητες της εφαρμογής του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος**

Η εφαρμογή του διπλογραφικού πρέπει να θεωρηθεί πραγματικός εκσυγχρονισμός. Η διαδικασία μετάβασης όμως από το δημόσιο λογιστικό φαίνεται να δημιουργεί σοβαρά προβλήματα που οφείλονται:

- στη διαδικασία που ακολουθείται στο ξεκίνημα της εφαρμογής του και
- στην μεθοδολογία υλοποίησής του.

Συγκεκριμένα :

- α. Το υπάρχον σήμερα σύστημα του δημοσίου λογιστικού πρέπει να λειτουργεί παράλληλα με το διπλογραφικό λογιστικό.
- β. Η λειτουργία του θα πρέπει να είναι παράλληλη με την λειτουργία του δημοσίου λογιστικού.
- γ. Η υπάρχουσα υποδομή δεν διευκολύνει την εφαρμογή του.

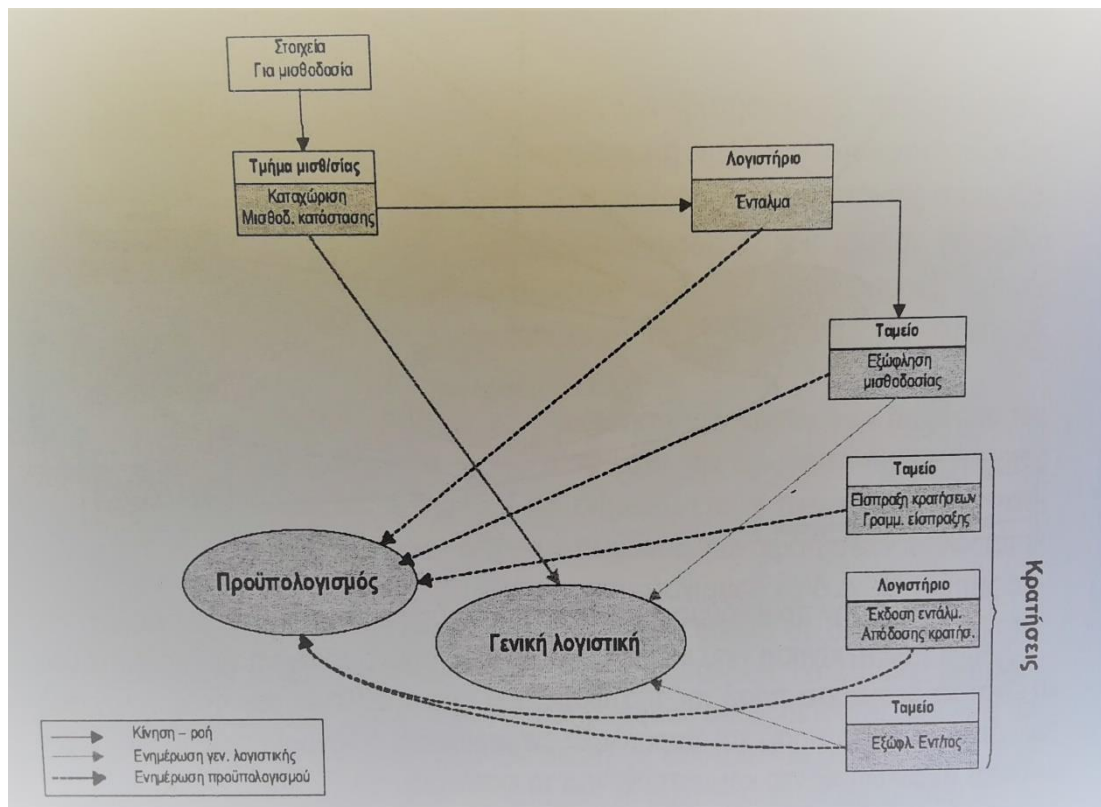
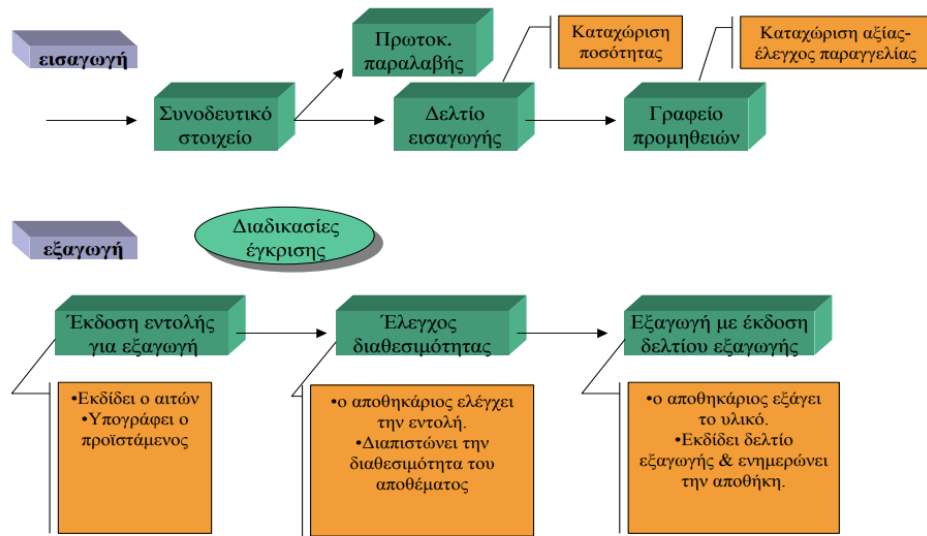
Ενδεικτικά ακολουθούν παρακάτω πίνακες που δείχνουν τη ροή των εργασιών και το πως θα πρέπει να παρακολουθείτε από τους χρήστες έτσι ώστε να συνλειτουργούν αρμονικά τα δύο λογιστικά συστήματα τόσο στις οικονομικές υπηρεσίες, όσο και στη ροή διαδικασιών της αποθήκη, της μισθοδοσία, των παγίων, των δαπανών και των έργων (Καραγιλάνης, 2006)

### Πίνακας ροής εργασιών οικονομικών υπηρεσιών



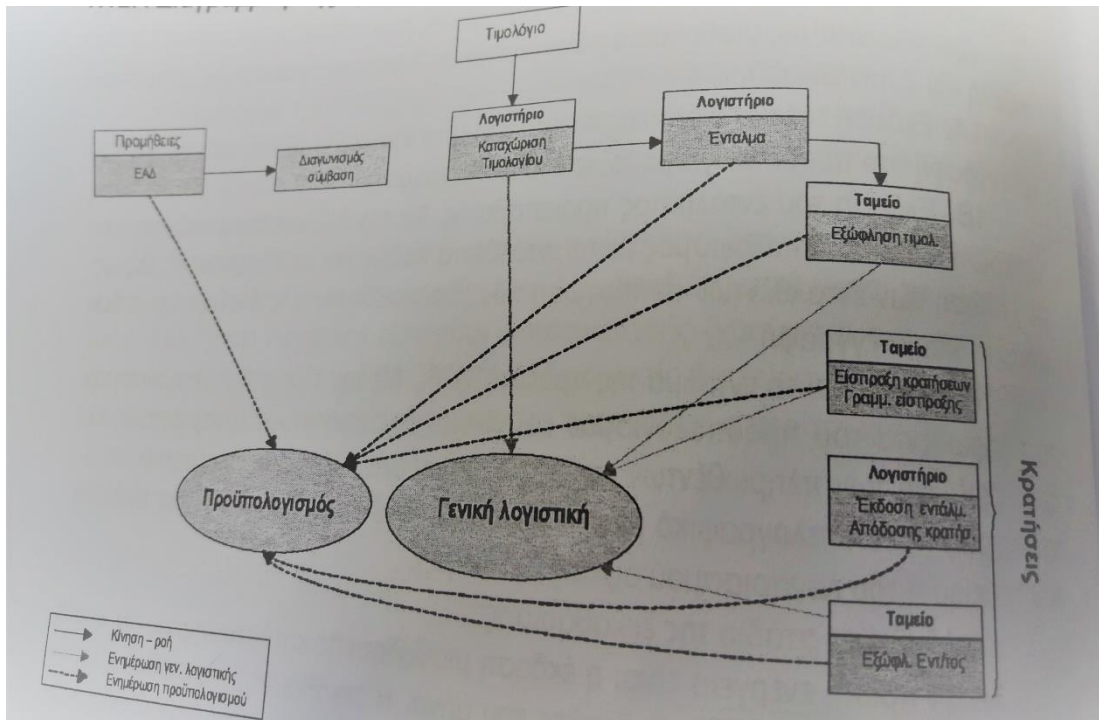


# Οι διαδικασίες της αποθήκης



Εικ. 1 Διάγραμμα Ροής Μισθοδοσίας





Εικ. 4 Διάγραμμα Ροής Έργων

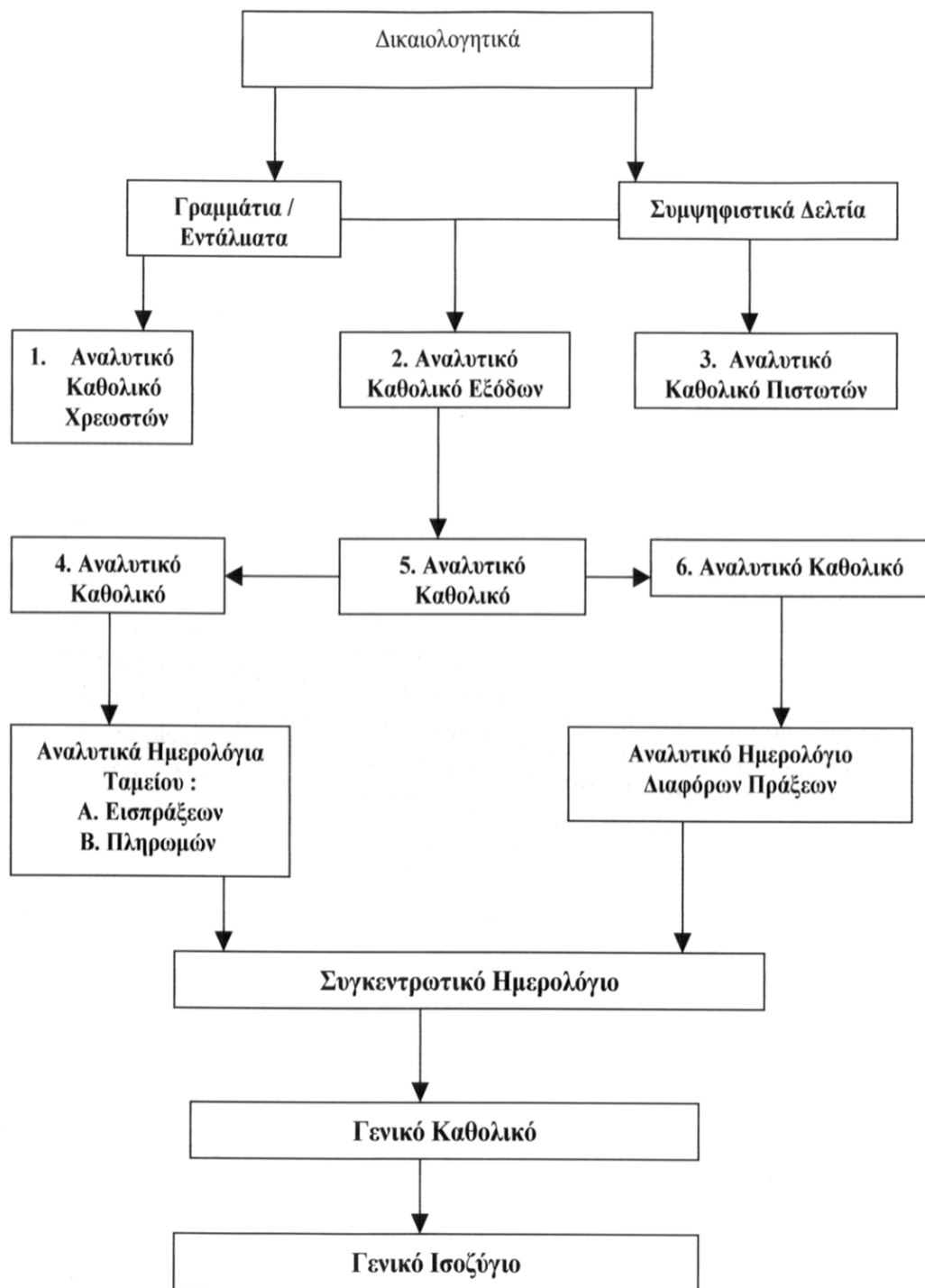
#### 2.6.4 Θετικές επιπτώσεις του διπλογραφικού συστήματος

Πολλές οι θετικές επιπτώσεις που θα προκύψουν από την εφαρμογή του Διπλογραφικού Συστήματος στις Δημόσιες Υπηρεσίες. Ενδεικτικά αναφέρονται τα εξής (Καραγιάνης, 2004)

- Η σύνταξη και δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων (Ισολογισμός και Αποτελέσματα Χρήσεως) δίνει την δυνατότητα παρουσίασης της πραγματικής οικονομικής κατάστασης, ανάλυσης και σύγκρισης των στοιχείων.
- Οι Διοικήσεις μπορούν να έχουν γρήγορη αξιόπιστη και ασφαλή πληροφόρηση για τα οικονομικά μεγέθη που αφορούν :
  - α) τα πάγια στοιχεία, τα δικαιώματα, τις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις τους,
  - β) τα αποτελέσματα που προέκυψαν από τις οικονομικές τους δραστηριότητες,

γ) το κόστος λειτουργίας ανά δραστηριότητα και το αποτέλεσμα που προέκυψε από αυτές.

- Η δυνατότητα προγραμματισμού των πληρωμών και εισπράξεων για την σωστή ταμειακή διαχείριση.
- Με την εφαρμογή του Διπλογραφικού Λογιστικού Συστήματος, εκσυγχρονίζεται η διαδικασία παρακολούθησης των οικονομικών των Μονάδων Υγείας. Σήμερα είναι απαραίτητη η γνώση όχι μόνο αριθμητικών οικονομικών πληροφοριών αλλά και η δυνατότητα επεξεργασίας ανάλυσης και αξιοποίησης αυτών. Είναι επίσης απαραίτητη και η διαμόρφωση ενός πληροφοριακού συστήματος Διοίκησης που θα εξασφαλίζει αξιόπιστη και τεκμηριωμένη οικονομική πληροφορία. Η εφαρμογή της Διπλογραφικής Λογιστικής μεθόδου στην οικονομική διαχείριση θα επιφέρει αλλά και θα απαιτήσει αλλαγές στη δομή και τη λειτουργία αυτών, δίνοντας παράλληλα την ευκαιρία αναβάθμισης της οικονομικής διαχείρισης.
- Η δυνατότητα άσκησης διαχειριστικού και διοικητικού έλεγχου.



Εικ. 5 Σχηματική Διάταξη Διαδικασιών Διπλογραφικού Λογιστικού Συστήματος

## 2.7 Διαφορές μεταξύ απλογραφικού και διπλογραφικού συστήματος στο δημόσιο τομέα

Μεταξύ του απλογραφικού και του διπλογραφικού συστήματος υπάρχουν κάποιες διαφορές οι οποίες αναφέρονται συνοπτικά στη συνέχεια.

- i. Στο απλογραφικό η υποχρέωση εμφανίζεται με την ενταλματοποίηση της δαπάνης, ενώ στο Διπλογραφικό με την έκδοση του παραστατικού του προμηθευτή ή άλλου τρίτου.
- ii. Στο απλογραφικό το έσοδο θεωρείται ότι πραγματοποιήθηκε όταν εισπράττεται, ενώ στο Διπλογραφικό όταν βεβαιώνεται.
- iii. Υπάρχει χρονική υστέρηση ανάμεσα στις Λογιστικές Εγγραφές του Απλογραφικού και του Διπλογραφικού Συστήματος, δηλαδή με το Απλογραφικό έχουμε λογιστική εγγραφή με την ενταλματοποίηση ή την είσπραξη, ενώ με το Διπλογραφικό έχουμε 2 εγγραφές: η πρώτη με τη λήψη του παραστατικού και η δεύτερη με την πληρωμή του.
- iv. Στο Διπλογραφικό έχουμε εφαρμογή της κίνησης του λογαριασμού μέσω της χρεοπίστωσης, ενώ στο Απλογραφικό οι λογαριασμοί αυξάνονται. Στο Διπλογραφικό οι λογαριασμοί έχουν διπλή έκφραση (τη χρέωση και την πίστωση), με αποτέλεσμα να αυξομειώνονται και υπάρχουν και λογαριασμοί που συστηματικά αυξομειώνονται, όπως των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων, ενώ στο Απλογραφικό όχι.
- v. Η έννοια του ταμείου δεν εμφανίζεται άμεσα στο Απλογραφικό, αλλά προκύπτει από το αλγεβρικό άθροισμα κάποιων λογαριασμών στο βιβλίο τρεχόμενων λογαριασμών. Στο Διπλογραφικό είναι αυτούσια η παρουσία λογαριασμού που εμφανίζει τα χρηματικά διαθέσιμα (38). Παρόλα αυτά η όλη λειτουργία του Απλογραφικού είναι καθαρά ταμειακή λειτουργία. Έχει σαν σκοπό την παρακολούθηση των εσόδων και των εξόδων του Δήμου. Αυτό φαίνεται καθαρά από το γεγονός ό,τι παρακολουθεί την παρακράτηση του φόρου σαν έσοδο και την απόδοσή του στην ΔΟΥ σαν έξοδο.
- vi. Υπάρχει ενιαίο Λογιστικό Σύστημα στο Διπλογραφικό, ενώ το Απλογραφικό Λογιστικό Σύστημα δίνει μεν τη δυνατότητα να παρακολουθείται κάθε οικονομική δραστηριότητα του Δήμου, αλλά αυτό γίνεται με την τήρηση

ενός μεγάλου αριθμού βιβλίων, ασύνδετων μεταξύ τους.

- vii. Από το Απλογραφικό Σύστημα δεν προκύπτουν στοιχεία για το ετήσιο αποτέλεσμα της δραστηριότητας του Δήμου, ενώ από το Διπλογραφικό προκύπτει το αποτέλεσμα με λογιστικές εγγραφές και εμφανίζεται μέσω ειδικής ομάδας λογαριασμών.
- viii. Το Διπλογραφικό εμφανίζει την περιουσιακή κατάσταση του Δήμου, ενώ το απλογραφικό απαιτεί γι' αυτό ξεχωριστό βιβλίο, άσχετο με το σύστημα οικονομικής διαχείρισης. Ο ισολογισμός που δημοσιεύουν οι οικονομικές μονάδες, που τηρούν Διπλογραφικό Σύστημα, εμφανίζει την περιουσία τους κατά κατηγορία.
- ix. Το απλογραφικό αντιμετωπίζει την εισπραξη σαν έσοδο της χρήσης που εισπράττεται και το έξοδο σαν έξοδο της χρήσης που πληρώνεται. Το Διπλογραφικό αντιμετωπίζει το έσοδο και το έξοδο ότι πραγματοποιείται την χρήση που πραγματοποιείται ανεξάρτητα εάν πληρώνεται ή εισπράττεται. Με δύο λόγια το Απλογραφικό δεν έχει την δυνατότητα διαχωρισμού των χρήσεων.

## **2.8 Η μετάβαση των δήμων προς τα πρότυπα του δεδουλευμένου λογιστικού συστήματος**

Η χρηματοοικονομική κρίση κατέστησε σαφές ότι η χρήση λογιστικών συστημάτων που βασιζόνταν στην ταμειακή λογιστική ήταν ανεπαρκής για τη λογοδοσία και τη λήψη αποφάσεων. Έτσι υπήρξε μια διεθνής τάση προς την εισαγωγή της Λογιστικής του δεδουλευμένου για το Δημόσιο Τομέα βάσει των προτύπων του Ιδιωτικού Τομέα, τα οποία είναι το IPSAS (International Public Sector Accounting Standards) και το EPSAS (European Public Sector Accounting Standards).

Τα οφέλη από τη δεδουλευμένη λογιστική βάση περιλαμβάνουν:

- Την κατάρτιση λογιστικών καταστάσεων για λογοδοσία και λήψη αποφάσεων
- Περιουσία – Πληροφορίες χρήσιμες για τη διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων
- Απαιτήσεις – Ύψος ανείσπρακτων απαιτήσεων και διαχρονική παρακολούθησή τους

- Υποχρεώσεις - Ποσά που θα πρέπει να καλυφθούν σε επόμενες χρήσεις – Ισότητα μεταξύ των γενεών
- Αποτέλεσμα από τη δραστηριότητα της περιόδου και όχι ταμειακό υπόλοιπο
- Την κατάλληλη πληροφόρηση για την κοστολόγηση των παρεχομένων υπηρεσιών

Από την άλλη πλευρά, ωστόσο, υπάρχουν και προβλήματα από την εφαρμογή της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης, τα οποία είναι:

- Λήψη αποφάσεων βάσει της πληροφορίας των προϋπολογισμών
- Έλλειψη «ζήτησης» της πληροφορίας από τους πολιτικούς που λαμβάνουν αποφάσεις
- Έλλειψη γνώσεων λογιστικής από εργαζόμενους στο δημόσιο
- Περιορισμένη διαθεσιμότητα πληροφοριακών συστημάτων
- Κόστος ανάπτυξης και υλοποίησης συστημάτων
- Υπό διαμόρφωση λογιστικά πρότυπα για τις ιδιαιτερότητες του δημοσίου

Οι ελληνικοί ΟΤΑ παρακολουθούν την εκτέλεση του ταμειακού τους προϋπολογισμού και των υποχρεώσεων, συνδυάζοντας την ταμειακή λογιστική και ένα μητρώο δεσμεύσεων και ελεγχονται από το Παρατηρητήριο Οικονομικής Αυτοτέλειας (ν.4113/2013). Η δημοσιολογιστική διαδικασία, η διαδικασία κατάρτισης και εφαρμογής του Π/Υ αλλά και του Απολογισμού στους ΟΤΑ ρυθμίζεται από το ΒΔ 17-5/1959, «Οικονομική Διαχείριση και Λογιστικό των Δήμων και Κοινοτήτων», από τον ν.3463/2006 καθώς και από τις ΚΥΑ 7028/2004 και ΚΥΑ 6487/2007 και όπου υπάρχει κενό μεταξύ των ρυθμίσεων του ΒΔ 17-5/59 και του Κ.Δ.Δ. εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν.2362/1995 «Περί Δημοσίου Λογιστικού, ελέγχου των δαπανών του Κράτους και άλλες διατάξεις».

Η ανάλυση της διαθεσιμότητας των λογιστικών καταστάσεων των δήμων βασίζεται στις αποφάσεις έγκρισης των λογιστικών καταστάσεων των δήμων από τα δημοτικά τους συμβούλια και ακολουθεί τα παρακάτω βήματα σύμφωνα με τον Κ.Δ.Δ. ν. 3463/2006 και το ν.3852/2010 και το π.δ. 315/99:

- Ο λογαριασμός διαχείρισης υποβάλλεται στην αρμόδια επιτροπή έως το τέλος Μαΐου
- Μέσα σε δύο μήνες, η επιτροπή προελέγχει τις καταστάσεις
- Οι καταστάσεις ελέγχονται από ορκωτό ελεγκτή-λογιστή πριν από την



υποβολή τους στο δημοτικό συμβούλιο.

- Το αργότερο **πέντε ημέρες μετά** τη λήξη του διμήνου η επιτροπή υποβάλλει τις καταστάσεις στο δημοτικό συμβούλιο.
- Μέσα σε προθεσμία **δυο μηνών**, το δημοτικό συμβούλιο αποφασίζει για την έγκριση του ισολογισμού.
- Σε έναν μήνα, ο ισολογισμός υποβάλλεται για έλεγχο στο Ελεγκτικό Συνέδριο.
- Δημοσιεύονται σε μια τουλάχιστον ημερήσια ή εβδομαδιαία τοπική εφημερίδα.

Ακολουθούν κάποια στοιχεία για τους Καλλικρατικούς δήμους της χώρας μας:

- Το 42% των 325 Καλλικρατικών δήμων της χώρας χωρίς εγκεκριμένο ισολογισμό για το 2015, ενώ σε 18 Καλλικρατικούς δήμους (5,5% των δήμων) δεν έχουν εγκριθεί οι λογιστικές καταστάσεις ούτε καν για την πρώτη διαχειριστική χρήση (2011).
- Μόλις το 56%-58% των δήμων ενέκριναν τις λογιστικές τους καταστάσεις εντός ενός δωδεκαμήνου την περίοδο 2011-14
- Αυξημένη δυσκολία κατάρτισης και έγκρισης λογιστικών καταστάσεων σε δήμους με λιγότερους από 10 χιλ. κατοίκους
- Το ποσοστό δήμων χωρίς εγκεκριμένους ισολογισμούς εμφανίζεται αυξημένο στους νησιωτικούς δήμους της χώρας. Αντίθετα, μειωμένο ποσοστό εμφανίζεται σε δήμους που φιλοξενούσαν νομαρχιακές αρχές πριν από την υλοποίηση του σχεδίου Καλλικράτης

## 2.9 Επίδραση της οικονομικής κρίσης στα οικονομικά των δήμων

Τα δημογραφικά και γεωγραφικά χαρακτηριστικά των δήμων φαίνεται να επηρεάζουν τις χρηματοοικονομικές τους επιδόσεις. Οι μικροί δήμοι τείνουν να έχουν τα μεγαλύτερα έσοδα και έξοδα ανά κάτοικο, ωστόσο η σχέση με το μέγεθος των δήμων δεν είναι μονοσήμαντη, καθώς οι πολύ μεγάλοι δήμοι τείνουν να έχουν υψηλότερα έσοδα και έξοδα ανά κάτοικο σε σύγκριση με τους μεγάλους δήμους. Είναι σαφές ότι ο αριθμός των κατοίκων των νησιωτικών δήμων δεν ανταποκρίνεται στον πραγματικό αριθμό των ατόμων που εξυπηρετεί ο δήμος, ειδικά τους μήνες που υπάρχει αυξημένη τουριστική κίνηση, και ο οποίος επιδρά στο κόστος για καθαρισμό, αποχέτευση, κτλ. Το μέγεθος των δήμων φαίνεται πως επηρεάζει και τη

δομή των κεφαλαίων, με τους μικρότερους δήμους να βασίζονται σχετικά περισσότερο στα ίδια κεφάλαια σε σχέση με τους μεγαλύτερους δήμους. Στην πλευρά του ενεργητικού, οι μεγαλύτεροι δήμοι τείνουν να έχουν χαμηλότερο ποσοστό πάγιων στοιχείων και αυξημένη συμμετοχή κυκλοφορούντος ενεργητικού στα περιουσιακά τους στοιχεία.

Οι χρηματοοικονομικές επιδόσεις επηρεάζονται και από το εάν ένας δήμος αποτελεί και πρωτεύουσα νομού. Οι δήμοι-πρωτεύουσες τείνουν να έχουν χαμηλότερα λειτουργικά έξοδα ανά κάτοικο και υψηλότερα λειτουργικά έσοδα ανά κάτοικο, εάν και το δεύτερο αποτέλεσμα οφείλεται σε αυξημένες επιχορηγήσεις, καθώς τα ίδια έσοδα ανά κάτοικο είναι μειωμένα σε σχέση με τους λοιπούς δήμους. Επιπλέον, οι δήμοι-πρωτεύουσες τείνουν να βασίζονται ελαφρώς περισσότερο σε ίδια κεφάλαια. Την τελευταία διετία (2014-2015), το ποσοστό του κυκλοφορούντος ενεργητικού εμφανίζεται αυξημένο, ενώ και οι δείκτες αποδοτικότητας βρίσκονται σε υψηλότερο επίπεδο σε σχέση με τους λοιπούς δήμους.

Όσον αφορά τη νησιωτικότητα, η ανάλυση των αριθμοδεικτών μεταξύ νησιωτικών και ηπειρωτικών δήμων αναδεικνύει τις διαφορές σε μεγέθη των οικονομικών καταστάσεων λόγω της συγκεκριμένης γεωγραφικής ιδιότητας. Ενδεικτικό παράδειγμα αποτελούν τα υψηλότερα χρηματοοικονομικά μεγέθη ανά κάτοικο στους νησιωτικούς δήμους. Στην πλευρά των εσόδων, η εξέλιξη αυτή συνδέεται σε σημαντικό βαθμό με τα έσοδα των νησιών λόγω του τουρισμού. Ωστόσο, και τα λειτουργικά έξοδα ανά κάτοικο κινούνται υψηλότερα σε σχέση με τους ηπειρωτικούς δήμους.

Από τους αριθμοδείκτες κυκλοφοριακής ταχύτητας προκύπτει ότι η αποτελεσματικότητα με την οποία οι νησιωτικοί δήμοι διαχειρίζονται τα περιουσιακά τους στοιχεία για να συλλέξουν λειτουργικά έσοδα είναι μειωμένη σε σύγκριση με τους ηπειρωτικούς δήμους. Επιπλέον, οι νησιωτικοί δήμοι βασίζονται σε μεγαλύτερο βαθμό στα ίδια κεφάλαια σε σύγκριση με τους ηπειρωτικούς δήμους. Όσον αφορά στη δομή του ενεργητικού ο δείκτης παγίου στο σύνολο του ενεργητικού συνέκλινε την εξεταζόμενη περίοδο με αποτέλεσμα η διαφορά μεταξύ νησιωτικών και ηπειρωτικών δήμων να είναι μικρή.

Διαφορές τέλος εντοπίζονται και στη δομή των λειτουργικών εσόδων και δαπανών. Στους νησιωτικούς δήμους, τα έσοδα από ίδιες πηγές (όπως για παράδειγμα από

πώληση αγαθών και υπηρεσιών) αποτελούν την κυριότερη πηγή, σε αντίθεση με τους ηπειρωτικούς δήμους όπου οι επιχορηγήσεις υπερτερούν. Στην πλευρά των εξόδων, οι νησιωτικοί δήμοι τείνουν να έχουν αυξημένο ποσοστό εξόδων διοικητικής λειτουργίας στις λειτουργικές τους δαπάνες, αν και η αναλογία κινήθηκε πτωτικά την περίοδο 2011-2015.

Επομένως, οι χρηματοοικονομικές επιδόσεις επηρεάζονται σημαντικά από χαρακτηριστικά που βρίσκονται εκτός ελέγχου των διοικήσεων των δήμων (όπως μέγεθος και νησιωτικότητα). Συνεπώς, ένα σύστημα που αξιολογεί την οικονομική διαχείριση των δήμων θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη αυτές τις διαφοροποιήσεις. Αυτό θα μπορούσε να γίνει συγκρίνοντας τους αριθμοδείκτες των δήμων με τιμές αναφοράς (benchmarks) που διαφοροποιούνται ανάλογα με τα δημογραφικά και τα γεωγραφικά τους χαρακτηριστικά σύμφωνα με την Υ.Α 74712/2010 ΦΕΚ τ. Β'2043/2010.

Σε κάθε περίπτωση, η συστηματική ανάλυση των χρηματοοικονομικών αριθμοδεικτών των δήμων κρίνεται απαραίτητη για την αξιολόγηση της οικονομικής τους κατάστασης. Η εξέταση των στοιχείων σε δεδουλευμένη βάση και μελλοντικά η σύγκρισή τους με τα ταμειακά στοιχεία αναδεικνύουν επιπλέον πτυχές της οικονομικής κατάστασης των δήμων και παρουσιάζουν ιδιαίτερο ενδιαφέρον. Για αυτό τον σκοπό, οι ηλεκτρονικές και όχι μόνο υποδομές που έχουν αναπτυχθεί για την παρακολούθηση των οικονομικών των δήμων σε ταμειακή βάση από τις κεντρικές υπηρεσίες της δημόσιας διοίκησης θα πρέπει να ενισχυθούν για να συλλέγονται τακτικά και τα στοιχεία από τους ισολογισμούς και ΚΑΧ.

## **2.10 Επισκόπηση μελετών**

Από τη δεκαετία του 1980, η εφαρμογή διαφόρων πρωτοβουλιών μεταρρύθμισης του δημόσιου τομέα, που γενικά ομαδοποιήθηκαν υπό τον γενικό όρο «Νέα Δημόσια Διοίκηση» (Hood, 1991 και 1995) και εμπνευσμένη από τις αρχές της marketing και της διαχείρισης, έχει επηρεάσει σημαντικά τους δημόσιους οργανισμούς σε πολλές χώρες.

Οι καινοτομίες στις οικονομικές και λογιστικές τεχνικές αποτελούν βασική συνιστώσα αυτών των μεταρρυθμίσεων, παρέχοντας την «τεχνική ζωή» του NPM (Olson et al., 1998, σελ. 18). Ο κοινός τους προσανατολισμός ήταν η εισαγωγή της λογιστικής των δεδουλευμένων, του ελέγχου της διαχείρισης και της μέτρησης των

επιδόσεων, με μια αυξανόμενη έμφαση στην εξωτερική αναφορά (Hood, 1995 και Guthrie, 1998).

Αρχικά, οι δημόσιες μεταρρυθμίσεις χαιρετίστηκαν από ακαδημαϊκούς και επαγγελματίες. Τα δυνητικά οφέλη διεκδικούνταν και υποσχέθηκαν. Ενώ η βιβλιογραφία του NPM επικεντρώνεται γενικά στα αναμενόμενα αποτελέσματα των μεταρρυθμίσεων (βλ. Lapsley και Pallot, 2000, σελ. 215), ωστόσο, οι προσπάθειες να μελετηθούν οι πραγματικές συνέπειές τους δείχνουν ότι οι μεταρρυθμίσεις μπορούν να τρέξουν αργά, δεν παράγουν πάντα τα αναμενόμενα αποτελέσματα και συχνά προκαλούν ανεπιθύμητα αποτελέσματα. Τα κενά μεταξύ των επιδιωκόμενων και των πραγματικών επιπτώσεων των μεταρρυθμίσεων εμφανίζονται συχνά ως αποτέλεσμα τόσο των (i) κενών μεταξύ του τυπικού σχεδιασμού της αλλαγής και της πραγματικής ανάπτυξής της, και (ii) των κενών μεταξύ της αναμενόμενης και της πραγματικής χρήσης των διαχειριστικών εργαλείων (βλ. Olson και συν., 1998. ter Bogt & van Helden, 2000).

Ένα κεντρικό χαρακτηριστικό των μεταρρυθμίσεων του δημόσιου τομέα και συγκεκριμένα της λογιστικής ήταν η εισαγωγή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση. Πολλές χώρες σε όλο τον κόσμο έχουν πειραματιστεί με τα λογιστικά βιβλία που αφορούν το σύνολο ή ορισμένες βαθμίδες της κυβέρνησης (Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών - Επιτροπή Δημόσιου Τομέα, 1997 και ΟΟΣΑ 2002): μεταξύ αυτών η Νέα Ζηλανδία, η Αυστραλία, το Ηνωμένο Βασίλειο, Τη Γαλλία, το Βέλγιο, την Ιρλανδία και τη Φινλανδία. Η Ευρωπαϊκή Ένωση και τα Ηνωμένα Έθνη αποφάσισαν πρόσφατα να υιοθετήσουν το IPSAS. Ο «επίσημος» λόγος για τις μεταρρυθμίσεις του δημόσιου τομέα επαινεί τα οφέλη που απορρέουν από τη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση.

Στην διεθνή βιβλιογραφία, θεωρείται ότι η «νέα» λογιστική βάση έχει πολλά πλεονεκτήματα (Barrett, 1993, Evans, 1995, Mellor, 1996, Funnel and Cooper 1998, Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών - Επιτροπή Δημόσιου Τομέα, 2002, σελ. 7-10). Παρόλα αυτά, ένα αυξανόμενο σύνολο βιβλιογραφίας έχει επικρίνει την υιοθέτηση της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση από δημόσιους οργανισμούς τόσο από θεωρητικούς λόγους (Oettle, 1990, Ma και Matthews, 1993, McRae and Aiken, 1994, Guthrie and Johnson, 1994, Carnegie and Wolnizer, 1995, Lewis, 1995, Montesinos et al., 1995, Stanton και Stanton, 1998, Guthrie, 1998, Monsen and Nasi 1998, 1999 και 2000, Christiaens 1999, Ellwood 1999, Monsen 2002, Guthrie, 1998,

Stanton and Stanton, 1998, Newberry, 2002, Carlin and Guthrie, 2003, και Hodges and Mellett, 2003).

Όπου υιοθετήθηκε, η συνύπαρξη της λογιστικής του προϋπολογισμού και της αυτοτέλειας των χρήσεων έχει λάβει διάφορες μορφές για διαφορετικές χώρες και επίπεδα διακυβέρνησης. Η ιταλική εκδοχή αυτής της συνύπαρξης για τις LG εισήχθη με το νομοθετικό διάταγμα (D.lgs.) 77/95. Μία από τις βασικές διατάξεις της μεταρρύθμισης ήταν η εισαγωγή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση ή, καλύτερα, στη σύνταξη βάσει της αυτοτέλειας των χρήσεων. Παραδοσιακά, η λογιστική (LG) Local Governments (LGA) κυριαρχούσε από μια μορφή δημοσιονομικής λογιστικής, η οποία είχε ως κύριο σκοπό τον περιορισμό των δαπανών. Οι βάσεις λογιστικής που υιοθετήθηκαν ήταν δέσμευση και μετρητά. Ο προϋπολογισμός θεωρήθηκε ως η μόνη σχετική φάση του λογιστικού κύκλου, ενώ οι οικονομικές αναφορές στο τέλος του έτους ουσιαστικά παραμελήθηκαν. Η λογιστική βασίστηκε στο σύστημα ενιαίας εισόδου, το οποίο υπογράμμισε τη συμμόρφωση με τον προϋπολογισμό (Pina et al., 2009) Το διάταγμα του 1995 εισήγαγε τις ακόλουθες καινοτομίες:

- Το λογιστικό σύστημα παραμένει ομοιογενές σε όλες τις οργανωτικές μονάδες και τις δραστηριότητες της LG. Με άλλα λόγια, δεν υπάρχει τίποτα συγκρίσιμο με τη διάκριση του GASB μεταξύ των κανόνων για τα κυβερνητικά και τα ιδιωτικά κεφάλαια.
- Ο προϋπολογισμός εξακολουθεί να είναι δομημένος σύμφωνα με τη λογιστική βάση ανάληψης υποχρεώσεων. Κατά συνέπεια, παρουσιάζονται οι εκτιμώμενοι εισπρακτέοι λογαριασμοί της LG όσον αφορά τα έσοδα και οι πιστώσεις ανάληψης υποχρεώσεων στην πλευρά των δαπανών.
- Ο λογιστικός λογαριασμός αναγνωρίζει τα έσοδα και τις δαπάνες σύμφωνα τόσο με τη βάση ανάληψης υποχρεώσεων (δηλαδή από την άποψη των εισπρακτέων ποσών και των αναλήψεων υποχρεώσεων) όσο και με την ταμειακή βάση (δηλαδή με ανακτήσεις και πληρωμές).
- Οι οικονομικές εκθέσεις παρουσιάζουν ομοίως τα πραγματικά έσοδα όσον αφορά τόσο τα εισπρακτέα ποσά όσο και τις εισπράξεις, καθώς και τις πραγματικές δαπάνες όσον αφορά τόσο τις αναλήψεις υποχρεώσεων όσο και τις πληρωμές.
- Επιπλέον, ωστόσο, οι οικονομικές αναφορές αναμένεται επίσης να περιλαμβάνουν μια δήλωση βάσει δεδουλευμένων στοιχείων που

αποτελείται από έναν ισολογισμό και μια κατάσταση λειτουργίας. Οι μορφές αυτών των δηλώσεων είναι παρόμοιες με εκείνες που έχουν επιβληθεί στις ιταλικές ιδιωτικές εταιρείες σύμφωνα με την 4η οδηγία της ΕΕ.

- Η λογιστική διπλής λογιστικής δεν είναι υποχρεωτική. Εναλλακτικά, οι ΑΕ μπορούν να αντλούν τους ισολογισμούς και τις δηλώσεις λειτουργίας τους από τις δημοσιονομικές τους καταστάσεις λογαριασμών μέσω ενός πολύπλοκου συστήματος προσαρμογών στο τέλος του έτους. Επομένως, οι LG μπορούν να επιλέξουν μεταξύ ενός «παραδοσιακού» και ενός «ολοκληρωμένου» λογιστικού συστήματος. Το πρώτο υπογραμμίζει τη λογιστική του προϋπολογισμού και βασίζεται στις προσαρμογές του δωδεκαμήνου για την κατάρτιση ενός ισολογισμού και μιας επιχειρησιακής δήλωσης. Το δεύτερο καταγράφει τις συναλλαγές σύμφωνα με τους κανόνες λογιστικής του προϋπολογισμού και των δεδουλευμένων λογαριασμών και κατά συνέπεια δεν χρειάζεται να μεταφράζει στοιχεία ταμειακών διαθεσίμων και στοιχείων βάσει υποχρεώσεων σε δεδουλευμένα στοιχεία στο τέλος του έτους.
- Στην συνολική οικονομική έκθεση πρέπει να συμπεριληφθεί μια ειδική δήλωση συμφιλίωσης για τη συμφιλίωση της κατάστασης προϋπολογισμού-λογιστικής (που εμφανίζει τις εισπρακτέες απαιτήσεις και τις εισπράξεις, τις αναλήψεις υποχρεώσεων και τις πληρωμές) με τον ισολογισμό και τη δήλωση εκμετάλλευσης.
- Μόλις πρόσφατα άρχισαν να αναπτύσσονται τα λογιστικά πρότυπα τόσο για τη λογιστική όσο και για τη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση. D.lgs. 77/95 παρέσχε κάποια καθοδήγηση, αλλά μόνο με πολύ γενικούς όρους, ιδίως όσον αφορά τη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση. Επομένως, οι εταιρείες LG είναι ελεύθερες να αντλούν από άλλα σύνολα προτύπων (π.χ. ΔΠΧΑ, IPSAS, ιταλικά εθνικά πρότυπα για ιδιωτικές επιχειρήσεις), εάν υπάρχουν.
- Οι επιτροπές ελέγχου πρέπει τώρα να περιλαμβάνουν επαγγελματίες ελεγκτές. Ωστόσο, ο έλεγχος παρέμεινε αδύναμος και συχνά δεν μπορεί να επηρεάσει σημαντικά τις πρακτικές κατάρτισης προϋπολογισμού, λογιστικής και υποβολής εκθέσεων, όπως τονίστηκε πρόσφατα από το Εθνικό Ελεγκτικό Συνέδριο (Corte dei Conti, 2004) και αναγνωρίστηκε από

την ίδια την έδρα των ελεγκτών της LG στην ιστοσελίδα του (<https://ancrel.clubdeirevisori.it/norme587.zip>).

Η εμπειρική έρευνα σχετικά με την εφαρμογή και τις επιπτώσεις της νέας νομοθεσίας εξακολουθεί να είναι ελάχιστη, καθώς η συζήτηση κυριαρχεί μεταξύ αμιγώς θεωρητικών εκτιμήσεων και ανεπίσημων στοιχείων. Σύμφωνα με την έρευνα αυτή (Caperia, 2003, Steccolini, 2004, Caccia και Steccolini, 2005, Nasi και Steccolini, 2008 και Anessi-Pessina και Steccolini, 2007), υπάρχουν σημαντικές διαφορές μεταξύ των LG όσον αφορά τις επιλογές εφαρμογής και τα αποτελέσματα.

## **2.11 Λογιστική σε δεδουλευμένη βάση στο δημόσιο τομέα διεθνώς**

Η λογιστική και η χρηματοοικονομική πληροφόρηση με βάση την αυτοτέλεια των χρήσεων στον δημόσιο τομέα δεν είναι, παρά τις εμφανίσεις αντίθετα, ένα εντελώς νέο φαινόμενο. Παραδείγματος χάριν, διαπιστώθηκε ότι στην Αυστραλία το τμήμα των Γενικών Διευθυντών άρχισε την προετοιμασία εμπορικών λογαριασμών (συμπεριλαμβανομένης μιας πλήρους δήλωσης κερδών και ζημιών και του ισολογισμού) το 1913 και συνέχισε να χρησιμοποιεί αυτή τη μορφή αναφοράς μέσω χρόνου (Standish, 1968). Σε γενικές γραμμές, ωστόσο, η λογιστική σε μετρητά και όχι η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση<sup>1</sup> αποτέλεσε τη βάση της λογιστικής και της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στον δημόσιο τομέα σε ολόκληρο τον κόσμο (ΟΟΣΑ, 2002).

Η μεταστροφή προς μια εκτεταμένη δομή λογιστικής και χρηματοοικονομικής πληροφόρησης του δημόσιου τομέα άρχισε να πραγματοποιείται στα τέλη της δεκαετίας του 1980, κυρίως στην Αυστραλία και τη Νέα Ζηλανδία. Η τελευταία δικαιοδοσία έγινε το πρώτο κυρίαρχο έθνος για την πλήρη εφαρμογή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση τόσο σε εθνικό όσο και σε επίπεδο πρακτορείου. Μέχρι τις αρχές της δεκαετίας του 1980, πολλοί GTE της Νέας Ζηλανδίας είχαν υιοθετήσει λογιστική σε δεδουλευμένη βάση και χρηματοοικονομική πληροφόρηση (IFAC, 1996). Ωστόσο, η σημαντικότερη ώθηση για τη χονδρική υιοθέτηση της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση στον δημόσιο τομέα της Νέας Ζηλανδίας μπορεί να αποδοθεί σε δύο νομοθετικές πράξεις, στον νόμο του κρατικού τομέα του 1988 (NZ) και στον νόμο περί δημοσίων οικονομικών του 1989 (NZ). Το πρώτο από αυτά τα κομμάτια νομοθεσίας ορόσημο δημιούργησε ένα νέο νομικό πλαίσιο για τη σχέση μεταξύ των αρχηγών των τμημάτων και των υπουργών τους. Ο θεμελιώδης στόχος του

επανασχεδιασμού αυτών των σχέσεων ήταν να αυξηθεί η υποχρέωση λογοδοσίας προς τους υπουργούς των προϊσταμένων των τμημάτων για τις επιδόσεις τους και εκείνων των τμημάτων τους.

Η ανασύσταση του πλαισίου λογοδοσίας με αυτό τον τρόπο συνεπάγεται τροποποιήσεις στην ευρύτερη υποδομή λογοδοσίας. Αυτές ενσωματώθηκαν στον νόμο περί δημοσίων οικονομικών του 1989 (NZ), ο οποίος περιελάμβανε απαιτήσεις οι οποίες προέβλεπαν ότι οι ελεγμένες οικονομικές εκθέσεις σε δεδουλευμένες οικονομικές καταστάσεις παράγονται τόσο σε επίπεδο κυβέρνησης όσο και σε επίπεδο πρακτορείου. Η πράξη τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιουλίου 1989. Μέχρι τον Δεκέμβριο του 1990, όλες οι 49 κυβερνητικές υπηρεσίες της Νέας Ζηλανδίας που υπήρχαν την εποχή εκείνη είχαν μεταναστεύσει σε ένα περιβάλλον λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση, οδηγώντας στην παραγωγή των πρώτων δεδουλευμένων ολόκληρων κυβερνητικών εκθέσεων ένα χρόνο αργότερα (Ball κ.ά., 1999).

Η Αυστραλία έχει επίσης σημειωθεί ως πρώιμος εφαρμοστής των τεχνικών λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση στον δημόσιο τομέα της (Funnel and Cooper, 1998). Ωστόσο, δεδομένου ότι η Αυστραλία είναι ομοσπονδιακό κράτος, η ανάλυση της εισροής της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση στον δημόσιο τομέα πραγματοποιείται καλύτερα λαμβάνοντας υπόψη την πρόοδο της τεχνικής μέσω των διαφόρων δικαιοδοσιών που αποτελούν την ομοσπονδία. Λαμβάνοντας αυτή την προσέγγιση, οι αρχές που υιοθετήθηκαν πρώιμα ήταν η Κοινοπολιτεία και το κράτος της Νέας Νότιας Ουαλίας, οι οποίες άρχισαν να χρησιμοποιούν τις τεχνικές δεδουλευμένων για τις κυβερνητικές εμπορικές επιχειρήσεις τους από τις αρχές της δεκαετίας του 1980 (JCPA, 1982). Αρχίζοντας από αυτό το σημείο, οι δύο αυτές δικαιοδοσίες ολοκλήρωσαν την εκκίνηση των συστημάτων λογιστικής της αυτοτέλειας των χρήσεων σε ολόκληρο τον δημόσιο τομέα (συμπεριλαμβανομένων του τομέα που δεν χρηματοδοτείται από τον εμπορικό προϋπολογισμό) στις αρχές της δεκαετίας του 1990 (Christensen, 2002). Το κράτος της Βικτώριας ολοκλήρωσε την υλοποίησή του σε όλο τον τομέα μέχρι το 1996 και μέχρι την ολοκλήρωση της δεκαετίας όλες οι αυστραλιανές δικαιοδοσίες είχαν υιοθετήσει συστήματα λογιστικής και χρηματοοικονομικής αναφοράς που βασίζονται στη λογιστική σε γενικές γραμμές σε ολόκληρο το εύρος του δημόσιου τομέα τους. Έτσι, όπως συνέβαινε στη Νέα Ζηλανδία, κατά τη διαμόρφωση μιας πολιτικής συναίνεσης, η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση γρήγορα αποικίζει τους δημόσιους τομείς όλων



των αυστραλιανών δικαιοδοσιών.

Στο Ηνωμένο Βασίλειο, τα ζητήματα κινούνται επίσης γρήγορα. Το 1992, η πρώτη εκτεταμένη εφαρμογή των μεθοδολογιών λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση στο δημόσιο τομέα του Ηνωμένου Βασιλείου προήλθε από τη δημιουργία NHS Trusts (Broadbent, 1992). Ωστόσο, η εφαρμογή των δεδουλευμένων πρακτικών στο εθνικό σύστημα υγειονομικής περίθαλψης του Ηνωμένου Βασιλείου μπορεί να θεωρηθεί ως πιλοτική εφαρμογή, το μοντέλο που υιοθετείται σε έναν τομέα που παρέχει τη βάση για μεταγενέστερο άνοιγμα του δημόσιου τομέα.

Έτσι, το 1993, ο υπουργός Οικονομικών ανακοίνωσε, στο πλαίσιο των προτάσεων του προϋπολογισμού του έτους αυτού, ότι η «λογιστική των πόρων» 5 θα εφαρμοστεί σε ολόκληρο τον δημόσιο τομέα της Βρετανίας κατά τη διάρκεια των διαδοχικών 3-5 ετών (HM Treasury, 1993). Περαιτέρω λεπτομέρειες απελευθερώθηκαν και ένα χρονικό διάστημα δημόσιας διαβούλευσης (δεκαοκτώ μηνών) ανακοινώθηκε το 1994 (κυβέρνηση HM, 1994), στο τέλος της οποίας θεσπίστηκε ένα χρονοδιάγραμμα που απαιτούσε την υιοθέτηση της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση μέχρι το 1998 (HM Government, 1995). Η πραγματική εφαρμογή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση και υποβολής εκθέσεων για το δημόσιο τομέα διήρκεσε περισσότερο από το προβλεπόμενο και το αρχικό χρονοδιάγραμμα τροποποιήθηκε ώστε να απαιτούνται ξηροί λογαριασμοί για το έτος 1998/99 και πλήρεις λογαριασμοί αυτοτέλειας και δημοσιότητας για το οικονομικό έτος που έληξε στις 31 Μαρτίου 2000 (IFAC, 2002).

Σε αντίθεση με αυτά τα τρία έθνη, η ανταπόκριση στη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση και στην αναφορά σε δημόσιους τομείς του Καναδά και των Ηνωμένων Πολιτειών ήταν πολύ πιο υποτονική. Αν και το θέμα είχε εξεταστεί στον Καναδά από τη δεκαετία του '60 (Glassco, 1962), δεν ήταν μέχρι τα τέλη της δεκαετίας του '80 η εμφάνιση μιας συντονισμένης πίεσης για την ανάπτυξη και εφαρμογή ενός συστήματος δημοσιονομικής διαχείρισης βασιζόμενου στην αυτοτέλεια των κυβερνήσεων, αλλά μια σειρά καθυστερήσεων ώθησε ημερομηνία έναρξης της διαδικασίας έως το 2001 (CGAAC, 1999). Ένα παρόμοιο ποσοστό εξέλιξης ήταν εμφανές στις Ηνωμένες Πολιτείες, όπου μετά από δεκαετίες σκέψης, η τελική εφαρμογή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση και η υποβολή εκθέσεων έπρεπε να ολοκληρωθεί για όλες τις οικονομικές χρήσεις από το 2001 και έπειτα (Ball et al., 1999).

Εκτός από τις δικαιοδοσίες που συζητήθηκαν παραπάνω, η Ολλανδία (ΟΟΣΑ, 1997), η Φινλανδία, η Ιαπωνία, η Πορτογαλία, η Σουηδία και η Ελβετία (ΟΟΣΑ, 2002) ενέκριναν την πλήρη αναφορά των δεδουλευμένων οργανισμών που χρηματοδοτούνται από τον προϋπολογισμό. Η Ισλανδία χρησιμοποιεί ένα τροποποιημένο σύστημα δεδουλευμένων εσόδων, το οποίο διαφέρει από το μοντέλο "πλήρους" δεδουλευμένου, μόνο στο βαθμό που, ως πολιτική, όλα τα περιουσιακά στοιχεία που διαμένουν σε μεγάλο βαθμό εξοφλούνται στο σημείο απόκτησης. Σε άλλες δικαιοδοσίες διατηρείται ένα πλαίσιο αναφοράς βασισμένο σε ταμειακά διαθέσιμα, το οποίο συμπληρώνεται με πρόσθετες αποκαλύψεις δεδουλευμένων εσόδων.

## **2.11 Μεταρρύθμιση του κράτους στην Ελλάδα**

Κρατισμός, συγκεντρωτικές γραφειοκρατικές δομές, πολιτικές προσωπικού και εργασιακές σχέσεις στο δημόσιο τομέα και σχέσεις πολιτών-διοίκησης είναι σημαντικοί τομείς μεταρρύθμισης που πρέπει να εξεταστούν προκειμένου να αξιολογηθούν οι αλλαγές. Οι μεταρρυθμίσεις αυτές αντιμετωπίζουν σημαντικές πτυχές της παράδοσης του Ναπολέοντος, αλλά περιλαμβάνονται και σε τομείς προτεραιότητας για μεταρρυθμίσεις NPM.

### **2.11.1 Μεταρρύθμιση του δημόσιου τομέα**

Ο ρόλος του κράτους στην οικονομία ήταν κεντρικός κατά τη μεταπολεμική περίοδο. Ένας μεγάλος δημόσιος τομέας είναι αποτέλεσμα διαδοχικών κυμάτων επέκτασης, κατά τη μεταπολεμική περίοδο, μετά τη δικτατορία και στις αρχές της δεκαετίας του 1980. Η μείωση του δημόσιου τομέα που αναλήφθηκε τη δεκαετία του 1990 αντιπροσωπεύει έτσι την ανατροπή ολόκληρου του μοντέλου της μεταπολεμικής πολιτικής (Pagoulatos, 2005, σελ. 359). Παρά τη σύντομη περίοδο στο πλαίσιο του προγράμματος σταθεροποίησης του ΠΑΣΟΚ (1985-1987) και τη σταδιακή ελευθέρωση της κεφαλαιαγοράς στα τέλη της δεκαετίας του 1980, η ιδιωτικοποίηση έγινε καθημερινότητα υπό την κυβέρνηση της Νέας Δημοκρατίας (1990-1993) και ακολούθησαν συστηματικά Κυβερνήσεις του ΠΑΣΟΚ (1993-2004).

Οι πολιτικές του δημόσιου τομέα διαμορφώθηκαν με βάση τρεις στόχους πολιτικής. Το πιο προφανές είναι η μείωση της παρουσίας του κράτους στην οικονομία μέσω της ελευθέρωσης των αγορών και της συρρίκνωσης ή της κατάργησης της δημόσιας ιδιοκτησίας. Αυτό έγινε ακόμη πιο σημαντικό, δεδομένων των πολιτικών

εθνικοποίησης των υπερχρεωμένων, προβληματικών επιχειρήσεων στις αρχές της δεκαετίας του '80, κυρίως σε προσπάθεια εξοικονόμησης θέσεων εργασίας. Ωστόσο, ένα δεύτερο πρόβλημα αντιμετώπισης ήταν η υπερβολική εγγύτητα των δημόσιων εταιριών στην πολιτική και η εκμετάλλευσή τους από το κόμμα στην κυβέρνηση για εκλογικούς σκοπούς, ιδίως με τη μορφή αποθεματικών απασχόλησης. Εξάλλου, προκειμένου να εξορθολογιστούν οι κρατικές δραστηριότητες όχι μόνο του βιομηχανικού και οικονομικού χαρακτήρα αλλά και των δραστηριοτήτων της γενικής κυβέρνησης, απαιτήθηκε πλήρης απογραφή των διαφόρων οργανωτικών επιπτώσεων των δημόσιων φορέων καθώς και η επανεξέταση της σκοπιμότητάς τους.

#### 2.11.1.1 Ιδιωτικοποίηση και απελευθέρωση της αγοράς.

Κατά τη διάρκεια της δεκαετίας του 1990, τα πολιτικά κόμματα συγκλίνουν στην ανάγκη αναδιάρθρωσης και αναδιάρθρωσης του δημόσιου τομέα, συχνά υπό την πίεση των προτεραιοτήτων της ευρωπαϊκής ολοκλήρωσης. Σύμφωνα με τον Παγουλάτο (2005, σελ. 371), αυτό εξηγεί την αξιοσημείωτη συνέχεια και τις σημαντικές σωρευτικές μακροπρόθεσμες επιπτώσεις των διαδοχικών πρωτοβουλιών ιδιωτικοποίησης, παρά τις έντονες διαφορές στις στρατηγικές που ακολουθούν τα κυβερνητικά κόμματα. Η παγκοσμιοποίηση, οι πιέσεις της ΕΚ / ΕΕ και η εκπλήρωση των κριτηρίων του Μάαστριχτ για την ένταξη στην ΟΝΕ / Ευρώ αποτέλεσαν σημαντικούς παράγοντες για τη μεταρρύθμιση αυτού του είδους. Η δημοσιονομική πειθαρχία και η αύξηση των εσόδων, η απορρύθμιση και η ανταγωνιστικότητα στην ενιαία ευρωπαϊκή αγορά, αλλά και η προσήλωση στην ορθοδοξία των διεθνών οργανισμών (ΟΟΣΑ, ΔΝΤ, Παγκόσμια Τράπεζα) ήταν σημαντικοί στόχοι.

Είναι κυρίως κάτω από τις κυβερνήσεις της δεξιάς Νέας Δημοκρατίας ότι οι πιέσεις αυτές συγκλίνουν με ανοικτές αναφορές στην νεοφιλελεύθερη ιδεολογία (1990-1993). Η ιδιωτικοποίηση της θεραπείας σοκ του 1992-1993 από την κυβέρνηση της Νέας Δημοκρατίας απέτυχε να παράγει τα επιδιωκόμενα αποτελέσματα. Το πρόγραμμα ιδιωτικοποίησής τους περιελάμβανε όχι μόνο ιδιωτικοποίηση εθνικοποιημένων προβληματικών επιχειρήσεων αλλά και κερδοφόρων δημόσιων επιχειρήσεων. Συναντήθηκε με σημαντική αντίσταση από τα εργατικά συνδικάτα του δημόσιου τομέα. Μετά από μια επιβράδυνση στα πρώτα χρόνια της επανόδου του ΠΑΣΟΚ στην εξουσία το 1993, οι κυβερνήσεις του Σημίτη (1996-2004) μείωσαν τα όρια του δημόσιου και του ιδιωτικού τομέα, ακολουθώντας ένα πιο

μετριοπαθές και μη ιδεολογικό πρόγραμμα ιδιωτικοποίησης, συνήθως μέσω της χρηματιστηριακής αγοράς, προσπαθώντας να διατηρήσουν την απασχόληση (Pagoulatos, 2005, σελ. 360). Η Νέα Δημοκρατία, η οποία και πάλι βρίσκεται στην εξουσία από το 2004, συνεχίζει να οδηγεί τις ιδιωτικοποιήσεις ως πολιτική λύση.

Ως αποτέλεσμα αυτών των πολιτικών ιδιωτικοποίησης, μειώθηκε η έκταση του δημόσιου τομέα και των κρατικών παρεμβάσεων στην οικονομία (ΟΟΣΑ, 2002, 2005). Εκτός από την εκκαθάριση των προβληματικών βιομηχανικών επιχειρήσεων που υπέστησαν ευθύνη του κράτους τη δεκαετία του 1980, σημειώθηκαν σημαντικές εξελίξεις. Η ελευθέρωση της κεφαλαιαγοράς προχώρησε ταχέως τη δεκαετία του 1990 και ο τραπεζικός τομέας απελευθερώθηκε από τα εμπόδια που επιβάλλονται στις εμπορικές τράπεζες από το κράτος. Το 2002, μόνο τρεις τράπεζες παρέμειναν υπό άμεσο ή έμμεσο κρατικό έλεγχο, ενώ η ιδιωτικοποίηση και η συγκέντρωση έκαναν τη γέννηση μεγαλύτερων χρηματοπιστωτικών ομίλων (OECD, 2002, σελ. 148). Το 2003 ολοκληρώθηκε η ιδιωτικοποίηση του Χρηματιστηρίου Αθηνών. Η ιδιωτικοποίηση της εταιρείας τηλεπικοινωνιών (OTE) ξεκίνησε το 1996 και το 2001 έγινε η πρώτη δημόσια επιχείρηση που ελέγχεται από ιδιωτικό κεφάλαιο (OECD, 2002, σελ. 139). Ωστόσο, η κυβέρνηση διατηρεί ένα μειοψηφικό μερίδιο συμμετοχής (Koutsogeorgopoulou and Ziegelschmidt, 2005, σελ. 32). Ο ανταγωνισμός έχει αυξηθεί στην αγορά τηλεπικοινωνιών που απελευθερώθηκε πλήρως το 2001, ενώ η αγορά ηλεκτρικής ενέργειας είναι εν μέρει ελευθερωμένη, αλλά σύμφωνα με τον νόμο του 2005 αναμένεται να ελευθερωθεί πλήρως από τον Ιούλιο του 2007 (ΟΟΣΑ, 2007, σελ. 22). Παρά τις αξιοσημείωτες αποτυχίες (η Ολυμπιακή Αεροπορία είναι μέχρι στιγμής μια υπόθεση, βλ. Pagoulatos, 2005), οι ιδιωτικοποιήσεις και η ελευθέρωση της αγοράς έχουν αλλάξει σε μεγάλο βαθμό την κατάσταση σε σχέση με τις αρχές της δεκαετίας του 1990 όχι μόνο ως προς το μέγεθος του δημόσιου τομέα αλλά και ως προς τις απαιτήσεις εκσυγχρονισμού αυτών εταιρειών. Όλα αυτά είναι ακόμη πιο σημαντικά δεδομένου ότι οι περισσότερες από αυτές τις αλλαγές έλαβαν χώρα εν μέσω αντιπαράθεσης σχετικά με τα κριτήρια και τις διαδικασίες που χρησιμοποιήθηκαν.

#### 2.11.1.2 Εκσυγχρονισμός του δημόσιου τομέα.

Κατά τη διάρκεια της δεκαετίας του 1990, έγιναν σημαντικές προσπάθειες για την αναδιάρθρωση των δημόσιων επιχειρήσεων και τη σταδιακή αποστασιοποίησή τους από τον άμεσο κρατικό και κομματικό πολιτικό έλεγχο, προκειμένου να τους

επιτραπεί να λειτουργούν με πιο διαχειριστικό τρόπο. Οι ανώτατες διοικητικές θέσεις σε δημόσιους οργανισμούς βρίσκονται στη διακριτική ευχέρεια της κυβέρνησης και η συνήθης πρακτική ήταν να καλύπτονται αυτές οι θέσεις κυρίως με πολιτικά κριτήρια. Το πολιτικό προσωπικό χαμηλότερου επιπέδου είχε επομένως την ευκαιρία να διαμορφώσει μια προσωπική-πολιτική πελατεία και να χρησιμοποιήσει τις θέσεις του ως σκαλοπάτια για πιο φιλόδοξες πολιτικές σταδιοδρομίες, δίδοντας παράλληλα λιγότερη προσοχή στην αποτελεσματική λειτουργία και την ικανοποίηση των καταναλωτών. Ταυτόχρονα, έτειναν να αναπτύξουν μια «συμβιωτική» σχέση με τους εργαζόμενους και τα συνδικάτά τους, που παρείχαν αμοιβαία οφέλη ενώ αποτελούσαν σημαντικό εμπόδιο στον εκσυγχρονισμό (Spanou, 2001).

Ένα σημαντικό βήμα είχε ληφθεί από πολλές απόψεις το 1996 (ν. 2414/96 ΦΕΚ τ.Α' «Εκσυγχρονισμός των Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών και άλλες δοατάξεις»). Για πρώτη φορά, οι γενικοί διευθυντές δημόσιων επιχειρήσεων θα διορίζονται για πενταετή θητεία από σύντομο κατάλογο που θα καταρτίζεται από ανεξάρτητους οργανισμούς παροχής συμβουλών, ύστερα από ανοικτό διαγωνισμό με βάση τα απαιτούμενα προσόντα (π.χ. τουλάχιστον πέντε έτη προϋπηρεσίας παρόμοια θέση στον δημόσιο ή τον ιδιωτικό τομέα). Αυτή η διαδικασία μείωσε ουσιαστικά τη διακριτική ευχέρεια της κυβέρνησης, διασφαλίζοντας ταυτόχρονα ένα επίπεδο διοικητικών ικανοτήτων. Παράλληλα, επέτρεψε στους διαχειριστές να αποκτήσουν ανεξαρτησία από την πολιτική και τα συνδικάτα, εστιάζοντας περισσότερο στα κριτήρια απόδοσης. Οι μεσοπρόθεσμες συμβάσεις διαχείρισης διευκρινίζουν τους στόχους και τις αντίστοιχες αρμοδιότητες της διοίκησης της εταιρείας και των υπουργείων που διασφαλίζουν την εποπτεία. Οι δημόσιες επιχειρήσεις έπρεπε να επεξεργαστούν επιχειρησιακά και στρατηγικά σχέδια και νέους εσωτερικούς κανονισμούς σχετικά με τις σχέσεις με το προσωπικό. Τέλος, θεσπίστηκαν «χάρτες των καταναλωτών» που ορίζουν υποχρεώσεις έναντι των καταναλωτών δημοσίων υπηρεσιών και συμπληρωματικά μέτρα που πρέπει να ληφθούν για τη βελτίωση της ποιότητας των υπηρεσιών.

Αυτές οι αλλαγές σηματοδότησαν μια σημαντική μεταβολή στον τρόπο με τον οποίο οι δημόσιες επιχειρήσεις λειτουργούσαν έναντι πολιτικής εποπτείας και καταναλωτών. Ωστόσο, είναι σημαντικό ότι οι κανόνες στοιχειωδών αγορών πρέπει να εισαχθούν με νόμο και να υιοθετηθούν σταδιακά από τις δημόσιες επιχειρήσεις στο δρόμο προς την ιδιωτικοποίηση. Προφανώς, στο ελληνικό πλαίσιο, κάθε αλλαγή

που λαμβάνει γνώση νέων οικονομικών συνθηκών πρέπει να προέρχεται από τα παραπάνω και να επιβάλλεται στην περιοριστική μορφή ενός νόμου. Η άνιση εφαρμογή αυτών οδήγησε την σημερινή κυβέρνηση να επιβεβαιώσει και να ενισχύσει αυτές τις γραμμές πολιτικής εισάγοντας ένα νέο νόμο (ν. 3429/2005 ΦΕΚ τ.Α' 314/05 «Δημόσιες Επιχειρήσεις και Οργανισμοί ΔΕΚΟ»).

Ωστόσο, ο κυβερνητικός έλεγχος στις δημόσιες επιχειρήσεις παραμένει η καρδιά του θέματος. Παρατηρείται ότι τα κέρδη ακόμη και μερικών ιδιωτικοποιήσεων θα μπορούσαν να είναι μεγαλύτερα αν το κράτος είχε εγκαταλείψει πλήρως τον έλεγχο και τη συμμετοχή στη διαχείριση των δημόσιων υπηρεσιών (ΟΟΣΑ, 2005, Koutsogeorgopoulou and Ziegelschmidt, 2005, σελ. 30) .

Η χρηματοπιστωτική ελευθέρωση και η ιδιωτικοποίηση φαίνεται ευκολότερη από την χαλάρωση του πολιτικού ελέγχου της διαχείρισης των δημόσιων επιχειρήσεων, κάτι που διαπερνά τις ιδεολογικά διαφορετικές κυβερνήσεις. Ενώ ο κρατισμός σίγουρα υποχωρεί, στο βάθος επιβιώνει ο κεντρικός έλεγχος, παρά τα σημαντικά βήματα. Το πιο πρόσφατο παράδειγμα είναι ο ν.3429/2005 για τον εκσυγχρονισμό των δημόσιων επιχειρήσεων, ο οποίος ενισχύει την πολιτική επίβλεψη σε όσους υπόκεινται άμεσα στον έμμεσο κρατικό έλεγχο, συγκεντρώνοντάς τον υπέρ του Υπουργείου Οικονομίας. Σε αυτό το πλαίσιο, η ανεπαρκής εφαρμογή των απαιτήσεων εκσυγχρονισμού μπορεί να αποδοθεί στις αντικρουόμενες κυβερνητικές προτεραιότητες της ημέρας.

#### 2.11.1.3 Ο εξ ορθολογισμός του δημόσιου τομέα.

Η αναδιάρθρωση του δημόσιου τομέα επιχειρήθηκε εξίσου μέσω της αναθεώρησης της σκοπιμότητας διαφόρων δημοσίων φορέων και του νομικού τους καθεστώτος (δημόσιο ή ιδιωτικό δίκαιο). Στο πλαίσιο της ελληνικής νομισματικής κουλτούρας, η ένταξη των δημόσιων οργανισμών (όχι μόνο των εταιριών αλλά και όλων των ειδών νομικών οντοτήτων) στον νομικό ορισμό του «δημόσιου τομέα» ήταν ένα μέσο για την καθοδήγησή τους, τη διασφάλιση της πολιτικής εποπτείας και την προσφορά (π.χ. μονοπωλιακό χαρακτήρα, κρατική χρηματοδότηση) ή περιορίζουν το πεδίο ελευθερίας τους όσον αφορά ορισμένες λειτουργίες.

Η κατάσταση του δημόσιου τομέα επηρεάζει άμεσα τη δυνατότητα κρατικού ελέγχου σε συγκεκριμένες διεθυντικές λειτουργίες, επηρεάζοντας την ευελιξία του προσωπικού και τη δημοσιονομική διαχείριση. Το καθεστώς του ιδιωτικού τομέα

επιβαρύνει τις κρατικές οργανώσεις από τέτοιους περιορισμούς. Τα θέματα προσωπικού αποτελούν βασική μέριμνα (κατάσταση, διαδικασία πρόσληψης και εγγυήσεις κ.λπ.) στο ελληνικό πλαίσιο - εξαιτίας των δυνατοτήτων που προσφέρουν για διορισμοί συντηρήσεως. Έτσι εισήχθη ένας ξεχωριστός ορισμός του δημόσιου τομέα όσον αφορά θέματα προσλήψεων προσωπικού (ν. 2190/1994 ΦΕΚ τ. Α΄ 28/1994 «Σύσταση Ανεξάρτητης αρχής για την επιλογή προσωπικού και ρύθμιση θεμάτων διοίκησης») που υποβάλλουν προσλήψεις στην εποπτεία μιας ανεξάρτητης αρχής (ΑΣΕΠ). Έκτοτε όμως η συμπερίληψη και ο αποκλεισμός από αυτόν τον ορισμό υπήρξε ένα μέσο είτε να περιληφθούν είτε να επιτραπούν ευκολότερες προσλήψεις (συχνά ύποπτες για ευνοιοκρατία ή προστασία).

Οι αλλαγές στο νομικό καθεστώς των δημόσιων οργανισμών, η μη προγραμματισμένη διάδοση ή η πολυεπίπεδη εφαρμογή τους, καθώς και πολιτικές ιδιωτικοποίησης και ελευθέρωσης των αγορών και άλλες αλλαγές (συγχώνευση / συγχώνευση, μεταφορά από το ένα σε άλλο εποπτικό υπουργείο, κατάργηση ή δημιουργία νέων οργανισμών κ.λπ. κατά τη διάρκεια της δεκαετίας του '80 και του '90, θολή την εικόνα του δημόσιου τομέα. Η ανεπαρκής γνώση του ακριβούς αριθμού, του καθεστώτος και της κατάστασης, αλλά και του λόγου ύπαρξης ορισμένων οργανισμών, εμπόδισε κάθε δυνατότητα εξορθολογισμού. Επομένως, η κάλυψη των δημόσιων δαπανών περιλάμβανε επανεξέταση της σκοπιμότητάς τους (π.χ. ασφαλιστικά ταμεία, ανεξάρτητες υπηρεσίες, κέντρο παραγωγικότητας, ταχυδρομικές τραπεζικές υπηρεσίες, ταμεία καταθέσεων). Πραγματοποιήθηκαν πολλές προσπάθειες για την απογραφή των οργανισμών του δημόσιου τομέα με διαφορετικό νομικό καθεστώς, προκειμένου να γίνει απολογισμός των αλλαγών που είχαν πραγματοποιηθεί. Οι επιλογές πολιτικής περιλάμβαναν τη συγχώνευση, την κατάργηση, την αναδιοργάνωση ή τη μετατροπή σε επιχειρήσεις του δημόσιου ή μικτής οικονομίας (συμμετοχή δημόσιου-ιδιωτικού τομέα) ή σε μετοχικές εταιρείες εταιρείες (ν.2469/1997, ΦΕΚ τ.Α΄ 38/1997 «Περιορισμός και βελτίωση της αποτελεσματικότητας των κρατικών δαπανών και άλλες διατάξεις»). Η κύρια ανησυχία ήταν να περιοριστεί η αύξηση του δημόσιου τομέα και, ακόμη περισσότερο, των οργανώσεων της γενικής κυβέρνησης. Ο στόχος αυτός δεν έχει επιτευχθεί πλήρως, ενώ μια παράλληλη εξέλιξη δούλεψε προς την αντίθετη κατεύθυνση.

### **2.11.2 Διαρθρωτική και λειτουργική αποκέντρωση**

Ένα δεύτερο σημαντικό χαρακτηριστικό του ναπολεόντιου μοντέλου είναι η συγκεντρωτική, «μονοκρατική» γραφειοκρατία, με χαμηλό βαθμό εδαφικής και λειτουργικής αποκέντρωσης. Από την άποψη αυτή, δύο τομείς μεταρρυθμίσεων είναι σημαντικοί για την αξιολόγηση των αλλαγών: οι σχέσεις μεταξύ των κεντρικών περιφερειών και ο ρόλος της τοπικής αυτοδιοίκησης, και τη διατήρηση ή την απομάκρυνση κεντρικών γραφειοκρατικών δομών.

#### 2.11.2.1 Μεταρρυθμίσεις αποκέντρωσης.

Κατά τη διάρκεια της δεκαετίας του 1990 και μέσα σε σύντομο χρονικό διάστημα, οι μεταρρυθμίσεις της τοπικής αυτοδιοίκησης άλλαξαν τη διοικητική διαμόρφωση της Ελλάδας και την ανακατανομή της πολιτικής εξουσίας μεταξύ του κέντρου και της περιφέρειας. Συγκεκριμένα, η ίδρυση μιας δευτεροβάθμιας τοπικής κυβέρνησης (1994) και η συγχώνευση των μονάδων τοπικής αυτοδιοίκησης πρώτου βαθμού (1998) επανατοποθετούσαν αυτά τα δύο πολιτικο-διοικητικά επίπεδα έναντι του κέντρου και μεταξύ τους (Hlepas, 1999). Αλλά αυτές οι δύο μεταρρυθμίσεις μπορούν να αξιολογηθούν με διαφορετικό τρόπο. Η δευτεροβάθμια τοπική κυβέρνηση (στο νομαρχιακό επίπεδο) ήρθε να αντικαταστήσει τον νομάρχη, ο οποίος διορίστηκε από την κεντρική κυβέρνηση ως αντιπρόσωπός της με αυστηρά πολιτικά κριτήρια. Ο νομάρχη αποτελούσε έναν σημαντικό κρίκο στην αλυσίδα εξουσίας μεταξύ κέντρου και περιφέρειας, ήταν επικεφαλής των περισσότερων αποκεντρωμένων υπηρεσιών σε αυτό το επίπεδο, υπεύθυνων για την εφαρμογή κυβερνητικών πολιτικών και την εποπτεία των μονάδων τοπικής αυτοδιοίκησης πρώτης βαθμίδας. Αυτή η μεταρρύθμιση δεν ήταν εύκολη. Όχι μόνο ο διορισμένος νομάρχης είναι ένας μακρόβιος θεσμός, που χρονολογείται από την ίδρυση του ελληνικού κράτους, αλλά και εξασφάλισε τον έλεγχο του κυβερνώντος κόμματος στην περιφέρεια.

Αν και προβλέπεται από νόμο του 1986, οι πρώτες εκλογές πραγματοποιήθηκαν το 1994, σηματοδοτώντας την έναρξη της λειτουργίας τους. Από πολιτική άποψη, αυτό αντιπροσωπεύει μια σημαντική διακοπή της κεντρικής παράδοσης του ελληνικού κράτους. Από τότε η κεντρική κυβέρνηση έχει να αντιμετωπίσει εκλεγμένους αντιπροσώπους στο νομαρχιακό επίπεδο. Αυτή η πολυαναμενόμενη μεταρρύθμιση νομιμοποιήθηκε με βάση τον δημοκρατικό χαρακτήρα της τοπικής κυβέρνησης και αντιστοιχούσε κυρίως στην δυναμική των εσωτερικών μεταρρυθμίσεων. Αλλά η πολιτική σημασία της δεν αντιστοιχεί πάντα στη διοικητική της. Όσον αφορά την



πραγματική ικανότητα λήψης πολιτικών, οι εκλεγμένοι νομάρχες φαίνονται μάλλον περιορισμένοι. Η μεταφορά της πραγματικής δύναμης και των πόρων υπήρξε υπερβολικά διστακτική. Πρώτον, οι περισσότερες από τις αρμοδιότητές τους έχουν εκτελεστικό χαρακτήρα και ρυθμίζονται στενά από τα κεντρικά τμήματα, γεγονός που δεν επιτρέπει τη δυνατότητα πρωτοβουλίας. Δεύτερον, οι γραμμές του προϋπολογισμού του νομού καθορίζονται αυστηρά, αφήνοντας στην πραγματικότητα ελάχιστο περιθώριο πολιτικής πρωτοβουλίας σε αυτό το επίπεδο - ακόμη και λιγότερο από αυτό της δημοτικής κυβέρνησης. Από αυτή την άποψη, η μεταρρύθμιση είναι πιο σημαντική από πολιτική άποψη, δεδομένου ότι ανοίγει το υποεθνικό πολιτικό επίπεδο στον εκλογικό αγώνα και, ως εκ τούτου, σπάει τους πολιτικούς δεσμούς με την κεντρική κυβέρνηση, παρά οδηγεί σε πραγματική ανακατανομή των (διοικητικών) ευθυνών. Εξάλλου, η εσωτερική πολιτική δυναμική οδήγησε στην κατάργηση οποιουδήποτε αντιπροσώπου του κέντρου σε αυτό το επίπεδο που αντιμετωπίζει ο εκλεγμένος νομάρχης. Αυτή η πτυχή της μεταρρύθμισης υπερβαίνει τα αναμενόμενα όσον αφορά την αποκέντρωση (βλέπε για παράδειγμα τις μεταρρυθμίσεις της γαλλικής αποκέντρωσης) και μερικές φορές δημιουργεί κενά στην κάθετη επικοινωνία και συντονισμό μεταξύ της νομαρχιακής αυτοδιοίκησης και του κέντρου. Για παράδειγμα, είναι συχνά δύσκολο για τις κεντρικές υπηρεσίες να έχουν μια σαφή εικόνα της εφαρμογής πολιτικής σε τοπικό επίπεδο.

Μια δεύτερη σημαντική θεσμική μεταρρύθμιση ήταν η υποχρεωτική συγχώνευση των τοπικών διοικητικών μονάδων (δήμων) πρώτης βαθμίδας, οι οποίες ήταν εξαιρετικά κατακερματισμένες και αδύναμες όσον αφορά την εξουσία, τις ευθύνες και τους πόρους. Περίπου 1.000 δήμοι αντικατέστησαν τις σχεδόν 6.000 προϋπάρχουσες, επιτρέποντας έτσι μια ισχυρότερη πολιτική παρουσία των δημάρχων, περισσότερους οικονομικούς και οργανωτικούς πόρους, αυξημένη εκπροσώπηση και ικανότητες πολιτικής. Αυτή η μεταρρύθμιση νομιμοποιήθηκε περισσότερο όσον αφορά την αποτελεσματικότητα και την αποτελεσματικότητα στη διαχείριση των τοπικών υποθέσεων, δηλαδή όσον αφορά περισσότερες διαχειριστικές αξίες, ενώ αντιμετώπισε μερικές φορές σκληρή πολιτική αντίσταση. Τα τελευταία 20 χρόνια μεταφέρθηκαν πολλές αρμοδιότητες στην τοπική αυτοδιοίκηση, αν και συχνά χωρίς επαρκείς αντίστοιχους οικονομικούς πόρους.

Ενώ είναι ευρέως αναγνωρισμένη η ανάγκη για περαιτέρω συγχώνευση και μείωση

του αριθμού των δήμων, είναι πολύ σημαντικό ότι ο επείγων απαραίτητος θεσμός της μητροπολιτικής κυβέρνησης τουλάχιστον στα δύο βασικά αστικά συγκροτήματα, την Αθήνα και τη Θεσσαλονίκη, δεν ήταν πολιτικά - αλλά επίσης διοικητικά - μέχρι σήμερα. Εκτός από τα πολιτικά κόμματα που αφορούν την εξουσία και τη νομιμότητα ενός εκλεγμένου μητροπολίτη ή νομάρχη, η διοικητική συγκέντρωση υπέρ των υπουργείων σε αυτές τις δύο μεγάλες πόλεις καθυστερεί αυτό το είδος μεταρρύθμισης.

Κατά τη διάρκεια της δεκαετίας του 1990, πραγματοποιήθηκαν περαιτέρω θεσμικές αλλαγές, ενισχύοντας το περιφερειακό (αποσυγκεντρωμένο) διοικητικό επίπεδο που μέχρι τότε περιοριζόταν στις δραστηριότητες προγραμματισμού. Μια μεταρρύθμιση που εισήχθη το 1997 έχει αναβαθμίσει τον ρόλο των περιφερειών και ενίσχυσε τη διοικητική τους δομή για την εκτέλεση των καθηκόντων τους. Οι περιφέρειες εφαρμόζουν εσωτερικές και ευρωπαϊκές πολιτικές για την οικονομική και κοινωνική ανάπτυξη του γεωγραφικού πεδίου αρμοδιότητάς τους. Έχουν σημαντικό ρόλο στον περιφερειακό προγραμματισμό.

Η σημασία της περιφερειακής διοίκησης αυξήθηκε για δύο βασικούς λόγους: πρώτον, λόγω της απόσυρσης του κεντρικού ελέγχου από το νομό και, δεύτερον, λόγω του αυξανόμενου ρόλου των περιφερειών στη διαχείριση των προγραμμάτων περιφερειακής ανάπτυξης και των αντίστοιχων κοινοτικών κονδυλίων. Οι μεταρρυθμίσεις της εδαφικής διοίκησης είναι αναμφίβολα εκτεταμένες και περιλαμβάνουν αμοιβαία προσαρμογή μεταξύ των διαφόρων διοικητικών επιπέδων (κέντρο, περιφέρεια, τοπική κυβέρνηση πρώτης και δεύτερης βαθμίδας) που δεν πρέπει να υποτιμάται. Η σημασία τους έγκειται στο σπάσιμο μιας ισχυρής κεντρικής παράδοσης και το δυναμικό τους δεν είναι ακόμη πλήρως ορατό.

Ωστόσο, η δημοσιονομική αποκέντρωση δεν έχει προχωρήσει. Σημειώνεται ότι το μέγεθος της τοπικής αυτοδιοίκησης παραμένει πολύ μικρό σε σχέση με άλλες χώρες της ΕΕ, περιορίζοντας τις ικανότητες της τοπικής αυτοδιοίκησης. Η επιρροή της κεντρικής κυβέρνησης στις δραστηριότητες της τοπικής αυτοδιοίκησης παραμένει συνεπώς διεισδυτική (ΔΝΤ, 2006, σελ. 14). Μια παράλληλη εξέλιξη μπορεί επίσης να φαίνεται αντιφατική με τη γενική ενίσχυση της τοπικής κυβέρνησης της πρώτης βαθμίδας. Από το 2003 (ν.3202/2003, ΦΕΚ τ.Α' 284/2003 «Εκλογικές δαπάνες κατά τις νομαρχιακές και δημοτικές εκλογές, οικονομική διοίκηση και διαχείριση των Ο.Τ.Α., θέματα αλλοδαπών και άλλες διατάξεις») επανεξετάστηκε ο εκ των

προτέρων έλεγχος των δαπανών για δήμους με πληθυσμό άνω των 5.000 κατοίκων. Από τον Ιούλιο του 2005, το Ελεγκτικό Συνέδριο εξετάζει τη νομιμότητα και την κανονικότητα των οικονομικών δεσμεύσεων πριν από την πραγματική εκταμίευσή τους. Η εξέλιξη αυτή είναι αντίθετη με την τάση της πολιτικής αποκέντρωσης, δεδομένου ότι σίγουρα περιορίζει την οικονομική αυτονομία και την ευελιξία των δήμων, εντούτοις, αντιμετωπίζεται ως μέσο αντιμετώπισης του προβλήματος των συχνών περιπτώσεων κακοδιοίκησης που έχουν τεθεί υπό το φως του εκ των υστέρων ελέγχου του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Πιο πρόσφατα, ο νέος κώδικας τοπικής αυτοδιοίκησης (ν.3463/2006, ΦΕΚ τ.Α' 114/2006 «Κύρωση Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων») προέβλεπε την εισαγωγή δεικτών για την αξιολόγηση της δημοσιονομικής διαχείρισης που πρέπει να συνοδεύουν τον προϋπολογισμό, τους λογαριασμούς εισπράξεων και εκταμιεύσεων και τις οικονομικές καταστάσεις των δήμων. Όσον αφορά τους ελέγχους της οικονομίας, της αποτελεσματικότητας και της αποτελεσματικότητας, αυτές φαίνονται λιγότερο ανεπτυγμένες και είναι και πάλι το Ελεγκτικό Συνέδριο (εν μέρει) υπεύθυνο στο πλαίσιο των ελέγχων "υγιούς δημοσιονομικής διαχείρισης" - με νομικά προσανατολισμό (βλ. ΔΝΤ, 2006, σελ. 40 - 41).

#### 2.11.2.2 Διαρθρωτική αποσύνθεση και λειτουργική αποκέντρωση: προς την κατεύθυνση της "υπηρεσίας";

Οι παραπάνω μεταρρυθμίσεις συχνά αναφέρονται σε μοντέρνες ιδέες, όπως το «φτωχό» κράτος ή τουλάχιστον ένα κράτος που εξασφαλίζει τη διαμόρφωση στρατηγικής και πολιτικών, βασιζόμενη στην περιφερειακή διοίκηση και την τοπική αυτοδιοίκηση για την τακτική διαχείριση και εφαρμογή των κεντρικών κρατικών πολιτικών. Αυτή η σιωπηρή αναδιοργάνωση των υπουργικών τμημάτων με έμφαση στη μείωση των γραμμών / εκτελεστικών μονάδων και στην ενίσχυση του προσωπικού / σχεδιασμού. Ωστόσο, ο στόχος αυτός συνάντησε σημαντική (αν και διακριτική) αντίσταση και παρουσιάζει τη μικρότερη πρόοδο όλων. Ο κύριος λόγος για αυτό είναι ότι αμφισβητεί τα βαθιά εδραιωμένα γραφειοκρατικά - αλλά και πολιτικά - συμφέροντα που επενδύουν στη διαίωνιση μιας πολύ σημερινής κεντρικής γραφειοκρατίας που ελέγχει σημαντικούς πολιτικούς πόρους.

Μια άλλη πτυχή αυτής της πολιτικής, δηλαδή η δημιουργία ανεξάρτητων, ενιαίων, αποκεντρωμένων και εξειδικευμένων φορέων, ήταν πιο έντονη. Δημιουργήθηκε μια νέα γενιά δημόσιων οργανισμών κυρίως εκτός των επίσημων ορίων του δημόσιου

τομέα. Αν και μπορεί να αμφισβητηθεί εάν μια τέτοια πολιτική δεν έρχεται σε αντίθεση με την προσπάθεια εξορθολογισμού του δημόσιου τομέα, η Ελλάδα έχει βιώσει μια μορφή του φαινομένου που περιγράφεται ως "πρακτορία". Λιγότερο από μια νεοφιλελεύθερη αναφορά στη διάσπαση των μεγάλων γραφειοκρατιών (Pollitt and Bouckaert, 2000, σελ. 77-78), έχει εξυπηρετήσει πολλούς διαφορετικούς σκοπούς, πολλοί από τους οποίους υποτίθεται ότι είναι τα πλεονεκτήματα της υπηρεσίας (Pollitt et al., 2006). Πράγματι, τις περισσότερες φορές, οι οργανισμοί αυτοί άφησαν περισσότερο ή λιγότερο άθικτες παλαιότερες γραφειοκρατικές δομές είτε παρακάμπτοντας τους είτε καλύπτοντας νέους τομείς πολιτικής και λειτουργίες.

Πρώτον, έχουν δημιουργηθεί ορισμένες ανεξάρτητες αρχές, μεταξύ των οποίων το Ίδρυμα Διαμεσολαβητή (1997), η Ελληνική Αρχή Προστασίας Δεδομένων (1997), η Ελληνική Αρχή για την Ασφάλεια και την Προστασία της Πληροφορίας και της Προστασίας της Επικοινωνίας (2003), το Εθνικό Συμβούλιο Ραδιοτηλεόρασης ) και την Ανεξάρτητη Αρχή για την Επιλογή Προσωπικού (1994). Οι περισσότερες από αυτές αφορούν τη βελτίωση της προστασίας των δικαιωμάτων των πολιτών ή τη ρύθμιση των πολιτικά ευαίσθητων περιοχών, όπως η πρόσληψη και η ραδιοτηλεόραση. Η σημασία της "ανεξάρτητης φωνής" τέτοιων θεσμών στο ελληνικό πλαίσιο δεν μπορεί να υποτιμηθεί, ενισχύοντας την υπευθυνότητα και το κράτος δικαίου (Ελευθεριάδης, 2005, σελ. 332).

Δεύτερον, όπως και η συνήθης πρακτική στις περισσότερες ευρωπαϊκές χώρες, άλλα ανεξάρτητα όργανα με μικρότερο καθεστώς και εγγυήσεις ανεξαρτησίας δημιουργήθηκαν από τα υπουργεία για να ρυθμίσουν τις απελευθερωμένες τομεακές αγορές, όπως οι τηλεπικοινωνίες και οι ταχυδρομικές υπηρεσίες, η ενέργεια κ.λπ. περιλαμβάνει την προστασία του ανταγωνισμού, την ασφάλεια και την προστασία των καταναλωτών. Η σημασία των "ισχυρών και ανεξάρτητων ειδικών ρυθμιστικών φορέων για την επίτευξη αποτελεσματικού και έντονου ανταγωνισμού στις βιομηχανίες δικτύων καθώς και για την αντιμετώπιση του εγγενώς μονοπωλιακού τομέα αυτών των βιομηχανιών" δύσκολα μπορεί να υπερβεί (Koutsogeorgopoulou and Ziegelschmidt, 2005, σ. 30).

Τέλος, έχει προκύψει ένας άλλος τύπος δημόσιων οργανισμών, που παίρνει ως επί το πλείστον τη μορφή μιας «ανώνυμης εταιρείας», όπου το κράτος είναι ο μόνος (ή πλειοψηφικός) μέτοχος και λειτουργεί με ιδιωτικό δίκαιο. Μια ένδειξη είναι ότι από τα μέσα της δεκαετίας του 1990 έχουν δημιουργηθεί ή έχουν αποκτήσει πάνω από

40 οργανισμοί αυτού του τύπου (χωρίς να συμπεριλαμβάνονται οι ιδιωτικοποιημένες βιομηχανικές και εμπορικές κρατικές οργανώσεις).

Αυτό το φαινόμενο της "υπηρεσίας" είναι σαφέστερα ορατό από άλλες πτυχές της απο-γραφειοκρατικοποίησης. Ήταν κυρίως δικαιολογημένη για λόγους υψηλότερης απόδοσης και παραγωγικότητας, καλύτερης εμπειρογνωμοσύνης και μεγαλύτερης απόκρισης. Συχνά εξέφραζε την απαισιοδοξία σχετικά με την ικανότητα των υφιστάμενων γραφειοκρατικών δομών να εξασφαλίσουν νέες και πιο απαιτητικές αποστολές. Αυτό έγινε πιο εμφανές όσον αφορά την εφαρμογή των πολιτικών της ΕΕ και γενικότερα την ικανότητα ανταπόκρισης στις απαιτήσεις ένταξης στην ΕΕ. Όπως φαίνεται, στην πραγματικότητα η διοίκηση έγινε λύση σε πολλές αδυναμίες της ελληνικής γραφειοκρατίας (εμπειρογνωμοσύνη, βραδύτητα, γραφειοκρατία, ακαμψία διαδικασιών δημοσίου δικαίου, έλλειψη κινήτρων των δημοσίων υπαλλήλων, ευελιξία και απαλλαγή από τον περιορισμό των οργανωτικών και νομικών απαιτήσεων κ.λπ.).

Η κατάρρευση ή η συρρίκνωση των μεγάλων γραφειοκρατικών οργανώσεων υπήρξε σαφής ΜΚΜ και μια εξέχουσα νεοφιλελεύθερη μεταρρύθμιση. Ωστόσο, στις περισσότερες περιπτώσεις η γραφειοκρατία δεν επιτέθηκε ανοιχτά. Αντιθέτως, η δημιουργία νέων οργανισμών, με νέες ευθύνες και πόρους, φαίνεται πολύ πιο εύκολη, δεδομένου ότι δεν αμφισβήτησαν αλλά μάλλον ξεπέρασαν τις υπάρχουσες δομές. Οι νέες υπηρεσίες αντιπροσωπεύουν μάλλον (ευπρόσδεκτοι) νέους τομείς για πολιτικό παιχνίδι. Αυτό που είναι επίσης ενδιαφέρον είναι ότι στους οργανισμούς αυτούς παρέχεται μεγαλύτερο περιθώριο ελιγμών ώστε να λειτουργούν σε καλύτερες και πιο ευέλικτες συνθήκες από τις παραδοσιακές γραφειοκρατικές οργανώσεις. Τέτοιες συνθήκες επιτρέπουν, παραδείγματος χάρη, την αξιοποίηση των νέων τεχνολογιών, την εφαρμογή σύγχρονων μεθόδων διαχείρισης καθώς και την αύξηση της εξειδικευμένης εμπειρογνωμοσύνης από την αγορά εργασίας. Ως εκ τούτου, είναι δυνατή η καινοτομία και η αποτελεσματικότερη λειτουργία σε αυτή τη νέα γενιά οργανισμών και αρχών. Η παράκαμψη της γραφειοκρατίας, η αυξημένη αυτονομία και οι πόροι καθώς και οι υψηλότερες προσδοκίες αποτελούν έναν συνδυασμό παραγόντων που αντισταθμίζουν τη γραφειοκρατική στασιμότητα. Αυτός ο τύπος διοίκησης "δύο ταχυτήτων" δεν μπορεί να αποτύχει να θέσει το ζήτημα της ενδεχόμενης αλληλεπίδρασης και του μέλλοντος καθενός.

Εκτός από τις ιδιωτικοποιημένες δημόσιες επιχειρήσεις, ο πολλαπλασιασμός των

νέων οργανισμών έχει οδηγήσει σε μωσαϊκό οργανώσεων που λειτουργούν με συγκεκριμένους κανονισμούς. Αυτή η εικόνα μεταβάλλει σε κάποιο βαθμό την επίσημη διαφοροποίηση μεταξύ δημόσιων και ιδιωτικών οργανισμών και αυξάνει τον υφιστάμενο διοικητικό κατακερματισμό και διαχωρισμό. Αξίζει να εξεταστούν οι πραγματικές (πολιτικές) σχέσεις μεταξύ των διευθυντικών στελεχών αυτών των οργανισμών και των εποπτικών υπηρεσιών. Ο συντονισμός και η λογοδοσία μπορεί να είναι τα θέματα τα επόμενα χρόνια. Επιπλέον, οι δραστηριότητες αυτών των οργανώσεων είναι συχνά δύσκολο να ελεγχθούν όσον αφορά τη διαφάνεια και τα δικαιώματα των πολιτών (π.χ. πρόσβαση σε έγγραφα και πληροφορίες), δεδομένου ότι το καταστατικό τους συχνά απαλλάσσεται από τις διοικητικές διαδικαστικές απαιτήσεις που δεσμεύουν τους δημόσιους οργανισμούς.

### **2.11.3 Ανθρώπινοι πόροι και εργασιακές σχέσεις στο δημόσιο τομέα**

Οι εργασιακές σχέσεις στο δημόσιο τομέα προκαλούν από πολλές απόψεις. Πρώτον, εκφράζουν την ιδιαιτερότητα του καθεστώτος των δημοσίων υπαλλήλων στην κοινωνία και ως εκ τούτου το βαθμό διαφοροποίησης μεταξύ δημόσιου και ιδιωτικού τομέα, σε μια εποχή που ο ιδιωτικός τομέας και η αγορά ισχυρίζονται ότι προσφέρουν λύσεις παγκόσμιου χαρακτήρα. Δεύτερον, σχετίζονται άμεσα με το επίπεδο των δημόσιων δαπανών, την αναζήτηση ευελιξίας στην αγορά εργασίας καθώς και με την (διαχειριστική) ικανότητα και την εμπειρογνομοσύνη του ανθρώπινου δυναμικού. Όλα αυτά αντικατοπτρίζονται στη διαχείριση των ανθρώπινων πόρων στο δημόσιο τομέα. Η ελληνική δημόσια διοίκηση χαρακτηρίζεται από μια κρατική υπηρεσία σταδιοδρομίας που έχει διοργανωθεί σύμφωνα με τους ενοποιημένους κανόνες. Οι τοπικοί υπάλληλοι ακολουθούν τον ίδιο οργανισμό. Η διαχείριση του προσωπικού είναι πολύ συγκεντρωμένη. Ωστόσο, για λόγους που σχετίζονται με την πελατειακή παράδοση, υπάρχει ένας σημαντικός αριθμός συμβασιούχων υπαλλήλων οι οποίοι προσλαμβάνονται με χαλαρότερες διαδικασίες και κριτήρια και συχνά απαιτούν την ενσωμάτωσή τους στο μόνιμο δημόσιο εργατικό δυναμικό.

#### **2.11.3.1 Πολιτικές προσωπικού.**

Τα θέματα προσωπικού και πιο συγκεκριμένα το σύστημα αξιών (προσλήψεις, προαγωγές) ήταν ο πιο αδιάφορος χώρος μεταρρυθμίσεων στην Ελλάδα, αντισταθμίζοντας την εξέλιξη που υπέστησαν οι περισσότερες ευρωπαϊκές χώρες

τον περασμένο αιώνα. Αυτό συνδέεται με τον τρόπο αναπαραγωγής ενός μεγάλου μέρους του πολιτικού προσωπικού που παραδοσιακά βασίστηκε στην προστασία. Η δημόσια απασχόληση αποτελεί έναν πολύτιμο εκλογικό πόρο που δύσκολα υπόκειται σε αντικειμενικούς και απρόσωπους κανόνες.

Σε αντίθεση με το μοντέλο του Ναπολέοντα, το οποίο περιλάμβανε μια αξιολογική και αποτελεσματική δημόσια υπηρεσία οργανωμένη σε «σώμα» (Thuiller and Tulard, 1984), η ελληνική δημόσια υπηρεσία επιβάρυνε το κόστος των πελατειακών δικτύων, κυρίως γύρω από ισχυρούς τοπικούς αρχιτέκτονες και αργότερα γύρω από το κόμμα (Lyrintzis, 1984). Αυτό δεν επέτρεψε την ανάπτυξη της διοικητικής ελίτ, αλλά μάλλον δημιούργησε μια δημόσια υπηρεσία χαμηλής νομιμότητας, εμπειρογνωμοσύνης, αποτελεσματικότητας και κύρους. Μέχρι στιγμής παραμένει ένα πεδίο μάχης για πολιτικές αντιπαράθεσης λόγω των πραγματικών ή εικαζόμενων πελατειακών πρακτικών.

Τα τελευταία 25 χρόνια η δημόσια διοίκηση έχει παρακολουθήσει πολυάριθμες αλλαγές, μεταξύ των οποίων πολλές αναθεωρήσεις του κώδικα δημόσιας διοίκησης (σύστημα βαθμού και σταδιοδρομίας, πειθαρχικοί κανόνες κλπ.). Η τελευταία αναθεώρηση του "Κώδικα Δημόσιας Διοίκησης" εισήχθη το 2007 (ν.3528/2007, ΦΕΚ τ.Α' 26/2007 «Κώδικας Κατάστασης Δημόσιων Πολιτικών Διοικητικών Υπαλλήλων και Υπαλλήλων ΝΠΔΔ»). Λαμβανομένων υπόψη συνολικά, αυτές είναι μικρής σημασίας, εξαιτίας της συχνότητας των αλλαγών που έδωσαν στη δημόσια υπηρεσία ελάχιστο χρόνο για να τις χωνέψει. Το άρωμα όλων αυτών είναι η πολιτικοποίηση των κομμάτων (Spanou, 2001, Σωτηρόπουλος, 1996) όχι μόνο λόγω των κανόνων που εισήχθησαν αλλά και λόγω της αύξησης των ατομικών προσδοκιών ότι οποιαδήποτε αλλαγή κυβέρνησης θα μπορούσε να επηρεάσει άμεσα τις προσωπικές-επαγγελματικές τροχιές. Ωστόσο, η πολιτικοποίηση των δημόσιων υπηρεσιών δεν έχει γίνει ποτέ ανοιχτά δεκτή από τις κυβερνήσεις.

Παρόλο που όλοι έχουν περισσότερο ή λιγότερο ευνοημένη πολιτική εγγύτητα με ανώτερους δημόσιους υπαλλήλους, οι διαδικασίες επιλογής και διορισμού παρουσιάζονται ως αναζητώντας μόνο αξία. Επιπλέον, παρόλο που τα υπουργικά συμβούλια δεν έχουν καν από απόσταση τη δομή, την εμπειρογνωμοσύνη και την πολιτική των υπουργείων των γαλλικών υπουργείων, τείνουν να διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο σε πολιτικό επίπεδο, δεδομένου ότι απασχολούνται ως επί το πλείστον από άτομα που χαίρουν πολιτικών και προσωπικών εμπιστοσύνη.

Όσον αφορά την ανάπτυξη του ανθρώπινου δυναμικού, δεν απουσιάζουν οι διοικητικές ικανότητες από την κατάρτιση των δημοσίων υπαλλήλων (αρχική και εν ενεργεία). Από τα μέσα της δεκαετίας του '80, το Εθνικό Κέντρο Δημόσιας Διοίκησης – Ε.Κ.Δ.Δ. έχει ανατεθεί βασικά δύο αποστολές: να παράγει υψηλά προσόντα "στελέχη" για τη δημόσια διοίκηση, παρέχοντας εκπαίδευση πριν από την είσοδο (παρόμοια με τη γαλλική ENA) και εξασφάλιση ενδοϋπηρεσιακής κατάρτισης, μεταξύ άλλων, στις τεχνικές διαχείρισης των δημοσίων υπαλλήλων.

Η πρώτη αποστολή που θα θεραπεύσει τη μακρόχρονη απουσία διοικητικής ελίτ, αντιτίθεται στην ισχυρή αντίσταση μέσα στην δημόσια υπηρεσία. Συνεπώς, οι φιλοδοξίες δημιουργίας "υψηλών φυλλαδίων" που θα κάλυπταν αυτό το κενό έπρεπε να μειωθούν. Ο δεύτερος στόχος ήταν πιο επιτυχής όσον αφορά την απόδοση της κατάρτισης, αλλά πολύ λιγότερο όσον αφορά τον αντίκτυπό της στη δημόσια διοίκηση και τη λειτουργία των δημοσίων υπηρεσιών. Αυτό δεν πρέπει να κατηγορείται για την πτυχή της κατάρτισης. Αντιθέτως, οφείλεται στην έλλειψη προετοιμασίας της δημόσιας διοίκησης για τη μετάβαση σε μια πιο διευθυντική λειτουργία. Κατά συνέπεια, η επακόλουθη ήταν η έλλειψη ευκαιριών για τους εκπαιδευόμενους να εφαρμόσουν νέες τεχνικές σε μεγαλύτερη κλίμακα από τη δική τους μονάδα.

Ενώ τα εργαλεία διαχείρισης συζητούνται και περιλαμβάνονται στην κατάρτιση από τουλάχιστον 15-20 χρόνια, ψηφίστηκε νόμος ο ν.3230/2004 ΦΕΚ τ.Α' 44/2004 «Καθιέρωση συστήματος διοίκησης με στόχους, μέτρηση της αποδοτικότητας και άλλες διατάξεις», ο οποίος καθιέρωσε τη διαχείριση βάσει στόχων και μέτρησης επιδόσεων και προσέφερε τη δημιουργία μονάδων ποιότητας και αποτελεσματικότητας σε κεντρικό και περιφερειακό επίπεδο διαχείρισης. Και μόνο το 2006 το υπουργείο αρμόδιο για τη δημόσια διοίκηση εξέδωσε μια σειρά εγκυκλίων που καθοδηγούν και ενθαρρύνουν άλλα υπουργεία και υπηρεσίες να διαμορφώνουν δείκτες κατάλληλους για τα καθήκοντά τους.

Εκτός από τη χαμηλή πολιτική προτεραιότητα των διευθυντικών θεμάτων, η πραγματική εφαρμογή τέτοιων τεχνικών θα απαιτούσε γενικότερα την αναδιοργάνωση των διοικητικών καθηκόντων και την αναθεώρηση της κατανομής των εξουσιών και ευθυνών των δημοσίων διαχειριστών και των μεμονωμένων υπηρεσιών. Μια πρόσθετη παρατήρηση μπορεί να γίνει σχετικά: τα διαχειριστικά εργαλεία πρέπει να προωθηθούν μέσω της έκδοσης κανονιστικών πράξεων



(προεδρικά διατάγματα και υπουργικές αποφάσεις). Ο καθορισμός στόχων και δεικτών απόδοσης, για παράδειγμα, πρέπει να λάβει τη μορφή επίσημης απόφασης του αντίστοιχου επιπέδου διαχείρισης. Με κάποιο τρόπο, αυτές οι τεχνικές τείνουν να χάνουν τον διοικητικό (και λειτουργικό) χαρακτήρα τους και να μεταφράζονται σε μια γραφειοκρατικο-νομαλιστική κουλτούρα "εκτέλεσης κανόνων".

Πέραν του διευθυντικού χαρακτήρα, οι σημαντικές μεταρρυθμίσεις στο πλαίσιο της ελληνικής δημόσιας διοίκησης αποτελούν τη δημιουργία (ελλείποντων) εσωτερικών οργανισμών επιθεώρησης και ελέγχου (με οριζόντια ή τομεακή ευθύνη) ως μέσο προώθησης και ενίσχυσης της νομιμότητας και της λογοδοσίας της δημόσιας διοίκησης. Τις περισσότερες φορές αυτοί οι φορείς ελέγχου ασχολούνται με τη νομιμότητα και όχι με την οικονομική αποτελεσματικότητα και αποτελεσματικότητα των υπηρεσιών. Μία δυνητικά σημαντική αλλαγή για τη μεταρρύθμιση του κράτους του Ναπολέοντος μπορεί να διαπιστωθεί στην εισαγωγή των δικαιωμάτων συλλογικών διαπραγματεύσεων για τους δημόσιους υπαλλήλους (1999). Αυτό μπορεί να θεωρηθεί ως προσέγγιση με τον ιδιωτικό τομέα, αν και με περιορισμούς, υπό την επίδραση των διεθνών υποχρεώσεων (επικύρωση των Διεθνών Συμβάσεων Εργασίας 151 και 152 το 1996). Αλλάζει την κατάσταση της απόλυτης υποταγής των δημοσίων υπαλλήλων στο κράτος. Στο ελληνικό πλαίσιο μπορεί επίσης να αντισταθμίσει την παράδοση της κληρονομιάς, να μειώσει την πολιτική επιρροή στη συλλογική δημόσια υπηρεσία και να προωθήσει μια πιο υπεύθυνη και ανεξάρτητη οργάνωση δημόσιας διοίκησης. Μέχρι στιγμής, ωστόσο, η πρόκληση δεν φαίνεται να έχει ληφθεί από τα συνδικάτα του δημόσιου υπαλλήλου.

Προκειμένου να γίνει περαιτέρω αξιολόγηση της αλλαγής από την άποψη της Νέας Δημόσιας Διοίκησης (NPM), θα χρησιμοποιηθούν δύο κριτήρια: ο βαθμός συγκέντρωσης του συστήματος δημόσιων υπηρεσιών και ο διακριτικός χαρακτήρας του σε σχέση με τον ιδιωτικό τομέα. Στο πλαίσιο του νέου μοντέλου δημόσιας οργάνωσης οι αρχές της οικονομικότητας, αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας δανείζονται από τον ιδιωτικό τομέα ώστε να επιτευχθεί ο εξορθολογισμός των δράσεων του Κράτους και να μειωθεί ο κρατισμός. Παράλληλα η NPM εισάγει και την ανάγκη εργαλείων χρηματοοικονομικής διαχείρισης (New public Financial Management) με την υιοθέτηση της λογιστικής της δεδουλευμένης βάσης, εξελίξεις στα συστήματα προϋπολογισμών, υιοθέτηση πρακτικών ιδιωτικού τομέα, όπως η κοστολόγηση και η ανάπτυξη του εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου με κριτήριο

την απόδοση. (Κοντόγιωργας-Θεοχαρόπουλος, 2011 σελ 375).

### 2.11.3.2 Πρόσληψη προσωπικού.

Ένα από τα βασικά στοιχεία της διοικητικής μεταρρύθμισης του NPM ήταν η αποκέντρωση της διαχείρισης προσωπικού, συμπεριλαμβανομένης της δυνατότητας των διευθυντικών στελεχών να προσλαμβάνουν και να πυροβολούν τοπικές συνθήκες (Pollitt and Bouckaert, 2000. Hood, 1991. Aucoin, 1990). Αυτό το χαρακτηριστικό δεν θα μπορούσε να απέχει περισσότερο από την ελληνική πραγματικότητα. Δεδομένης της παρελθούσας εμπειρίας των πολιτικών παρεμβάσεων στη δημόσια διοίκηση και της δημόσιας απασχόλησης εν γένει (προσλήψεις, προαγωγές κ.λπ.), οι οποίες συστηματικά υπονόμευσαν ενιαίους γενικούς κανόνες, οι συνεκτικοί κανόνες δημόσιας υπηρεσίας και κοινής οργάνωσης αποτελούν σταθερό πολιτικό στόχο. Αντιπροσωπεύουν τη μικρότερη (και την τελευταία) γραμμή υπεράσπισης ενάντια στην παρεμβατική παρέμβαση. Οι διαδικασίες πρόσληψης είναι ένα πολύ εύγλωττο παράδειγμα συγκέντρωσης, το οποίο είναι συχνά συνώνυμο του εξορθολογισμού του ελληνικού πολιτικο-διοικητικού συστήματος. Η συγκέντρωση συγκεκριμένων / πελατειακών πρακτικών και ο εξορθολογισμός της πρόσληψης ήταν το επίκεντρο της συστηματικής προσοχής από το τέλος του δεύτερου παγκόσμιου πολέμου. Η ενίσχυση της αξίας, η αναβάθμιση του επιπέδου των δεξιοτήτων και η αντιμετώπιση του προβλήματος του υπερβολικού αριθμού δημόσιων υπαλλήλων διαφόρων καθεστώτων πραγματοποιήθηκε μέσω κεντρικών και ομοιόμορφων κανόνων.

Εκτός από την έλλειψη αξιοπιστίας των ανταγωνιστικών εξετάσεων, η σύμβαση εργασίας ήταν πάντα το προνομιούχο εργαλείο για την παράκαμψη των τυπικών διαδικασιών και την εξυπηρέτηση μηχανισμών επέμβασης. Οι χιλιάδες συμβασιούχοι που ζητούν τακτικά και αποκτούν μόνιμη θητεία, παρακάμπτοντας έτσι τις διαδικασίες επιλογής και τις αντίστοιχες νομικές προϋποθέσεις, αποτελούν τις πιο συγκεκριμένες - καταστρεπτικές - αποδείξεις αποτυχημένων προσπαθειών που έχουν αναληφθεί μέχρι σήμερα. Αντίθετα, αναπτύχθηκε ένας σπειροειδής και πιο λεπτομερής, συγκεντρωτικός, περιοριστικός και δεσμευτικός κανόνας, ο οποίος δημιούργησε έναν φαύλο κύκλο νομικισμού και φορμαλισμού αφενός και άτυπη παράκαμψη και ολοένα και πιο εξελιγμένη (πολιτική) ανυπακοή από την άλλη (Σπανού, 1992). Δεν είναι σύμπτωση το γεγονός ότι οι διαδοχικές αναθεωρήσεις έχουν προσθέσει στους κανόνες περί συντάξεων σχετικά με την πρόσληψη και την

απονομή θητείας σε υπαλλήλους προσωρινής απασχόλησης. Πιο πρόσφατα, η συνταγματική τροποποίηση του 2001, απαγόρευσε τη μετατροπή των βραχυπρόθεσμων σε μακροπρόθεσμες συμβάσεις, δημιουργώντας την ψευδαίσθηση ότι η πολιτική τάξη είχε μαστίσει με επιτυχία τα ένστικτα της υποστήριξης.

Έτσι, η αποκεντρωμένη πρόσληψη και η ανάπτυξη της "συμβατικής απασχόλησης" δεν θα μπορούσε να αποτελέσει μια αξιόπιστη εναλλακτική λύση για την Ελλάδα, ώστε η δημόσια απασχόληση να είναι πιο ευέλικτη και προσαρμοσμένη στις νέες συνθήκες. Η κεντροποίηση των διαδικασιών συμβολίζεται τελικά με την ίδρυση μιας Ανεξάρτητης Αρχής για την Επιλογή Προσωπικού (ΑΣΕΠ) το 1994. Παρά τα μειονεκτήματά της όσον αφορά τη βραδύτητα, τον νομιμοποιητικό χαρακτήρα και την ακαμψία, το ΑΣΕΠ παραμένει το κυριότερο χαρακτηριστικό του (επίσημου) συστήματος προσλήψεων. Ωστόσο, αυτά τα μειονεκτήματα οδήγησαν από καιρό σε καιρό να απαλλάσσονται ορισμένοι δημόσιοι οργανισμοί από αυτό το κεντρικό και χρονοβόρο σύστημα και έδωσαν τη θέση τους σε καταχρήσεις που διευκόλυναν περαιτέρω οποιαδήποτε προσπάθεια να χαλαρώσει ο κεντρικός έλεγχος.

Γενικότερα, η δημόσια απασχόληση ανέκαθεν δημιούργησε σιωπηρή αμφισημία ως προς τον χαρακτήρα της ως κοινωνικής πολιτικής (Τσουκαλάς, 1987). Αν και αυτό μπορεί να παρατηρηθεί και σε άλλα ευρωπαϊκά κράτη, οι ιδιαίτεροι όροι με τους οποίους πραγματοποιήθηκε κυρίως στην Ελλάδα έχουν άμεση σχέση με το είδος του πολιτικού συστήματος.

Το «κοινωνικό πρόβλημα» που δημιουργούν οι μακροπρόθεσμοι προσωρινοί (!) Κρατικοί υπάλληλοι παρουσιάζεται συχνά σαν να εμφανίζεται από μόνο του. Ωστόσο, το πολιτικό προσωπικό χρησιμοποιεί κατά κύριο λόγο τους κρατικούς πόρους για την απασχόληση και επωφελείται από τη μη εφαρμογή των επίσημων διαδικασιών πρόσληψης. Το αποτέλεσμα όλων αυτών είναι το σημαντικό πλεόνασμα προσωπικού σε τομείς του ελληνικού δημόσιου τομέα και, το σημαντικότερο, η λανθασμένη κατανομή του ανθρώπινου δυναμικού. Ως εκ τούτου, όπως σημειώνει ο ΟΟΣΑ (2005), «ο ελληνικός δημόσιος τομέας απορροφά ένα πολύ υψηλότερο ποσοστό των συνολικών κυβερνητικών δαπανών από ό, τι οι περισσότερες άλλες χώρες του ΟΟΣΑ». Αν και αυτό έχει υπογραμμιστεί από τα τέλη της δεκαετίας του 1980 και ήταν μέρος της προσπάθειας για την εκπλήρωση των κριτηρίων του Μάαστριχτ, αποδείχθηκε εξαιρετικά δύσκολο να περιοριστεί. Ακόμη και όταν οι επίσημες προσλήψεις δημοσίων υπαλλήλων βρίσκονται υπό πίεση, χιλιάδες

συμβάσεις απονέμονται μέσω αδιαφανών διαδικασιών, ενισχύοντας την εσφαλμένη κατανομή του ανθρώπινου δυναμικού - ακόμη περισσότερο μετά την απονομή της θητείας.

Σε ένα τέτοιο σύστημα, οι άνθρωποι πόροι δεν αναπτύσσουν ούτε διατηρούν την απαραίτητη τεχνογνωσία, η οποία εξακολουθεί να παραμένει χαμηλή στη δημόσια διοίκηση. Ένα εύγλωττο παράδειγμα είναι ο τρόπος αντιμετώπισης της ανάγκης εμπειρογνωμοσύνης σε θέματα της ΕΕ ή σε άλλους τομείς πολιτικής (υγεία, συνταξιοδοτικό σύστημα κ.λπ.). Παρόλο που είναι αλήθεια ότι ο ρόλος των ειδικών στη χάραξη της δημόσιας πολιτικής έχει αυξηθεί ως μέρος της γενικής προσπάθειας προς τον διοικητικό εκσυγχρονισμό (Ladi, 2005), αυτή η εμπειρογνωμοσύνη προέρχεται συχνά εκτός της δημόσιας υπηρεσίας (πανεπιστήμια, ad hoc χρήση συμβούλων κ.λπ.) . Αυτό συμβαίνει, για παράδειγμα, όσον αφορά την εσωτερική διαχείριση των πολιτικών και των απαιτήσεων της ΕΕ (Spanou, 2003).

#### 2.11.3.3 Ο διακριτικός χαρακτήρας της δημόσιας απασχόλησης.

Ο ιδιωτικός τομέας ως πρότυπο που πρέπει να επιτευχθεί και η τάση των NPM να μειώσουν τον διακριτικό χαρακτήρα μιας δημόσιας υπηρεσίας (Pollitt and Bouckaert, 2000, σελ. 73) δεν έχουν προωθηθεί καθόλου ως στόχοι πολιτικής μέχρι τη δεκαετία του 2000. Εξαίρεση αποτελεί η πρόσληψη διευθυντικών στελεχών σε νοσοκομεία που προέρχονται από το εξωτερικό της τακτικής δημόσιας διοίκησης. Ωστόσο, πιο πρόσφατα υπό την κυβέρνηση της Νέας Δημοκρατίας, έχει προωθηθεί ανοιχτά. Είναι ενδιαφέρον ότι η πρωτοβουλία προέρχεται από το Υπουργείο Οικονομίας και όχι από το Υπουργείο Εσωτερικών και Δημόσιας Διοίκησης, το οποίο είναι συνήθως αρμόδιο για θέματα δημόσιας διοίκησης. Η καριέρα καριέρα αποτελεί σημαντική πτυχή της δημόσιας διοίκησης. Η σημασία της είναι υψηλότερη στο ελληνικό πλαίσιο της κομματικής-πολιτικής παρέμβασης στη δημόσια διοίκηση, αναγνωρισμένη από το 1911 από το σύνταγμα. Παρά τις περιορισμένες ιδεολογικές αναφορές στον δημόσιο υπάλληλο «υπερβολικά προστατευμένο», δεν υπήρξε σοβαρή συζήτηση για την κατάργηση της θητείας. Το 2005, μια ιδιαίτερα συμβολική αμφισβήτηση του καθεστώτος των υπαλλήλων του δημόσιου τομέα, οι οποίοι δεν προστατεύονται συνταγματικά ή νομικά από τη θητεία τους, φάνηκε να περιλαμβάνει και δημόσιους υπαλλήλους. Για το τελευταίο, μόνο με συνταγματική τροπολογία θα ήταν δυνατή η ανάκτηση της θητείας. Δεδομένου του πολιτικοποιημένου πλαισίου εντός του οποίου πρέπει να λειτουργήσει η ελληνική

δημόσια διοίκηση, ένα τέτοιο σύστημα θα μπορούσε να προκαλέσει περισσότερη βλάβη από το καλό, επιστρέφοντας σε εκτεταμένη υποστήριξη και ευνοιοκρατία πριν από το Weber, υπονομεύοντας περαιτέρω τον επαγγελματισμό και τη συνέχεια.

Στην πραγματικότητα, εφευρέθηκε ένα συμβολικό "ψευδο-ζήτημα", όταν "καταργήθηκε" η «κατοχή» των υπαλλήλων του δημόσιου τομέα. Οι εργαζόμενοι αυτοί προσλαμβάνονται με μακροπρόθεσμες συμβάσεις, αλλά απολαμβάνουν προστασίας στο πλαίσιο της πίεσης των εργαζομένων και των ρυθμίσεων με τη διαχείριση των δημόσιων επιχειρήσεων. Η νέα (μετά τις εκλογές του 2004) διαχείριση της εν μέρει ιδιωτικοποιημένης σταθερής τηλεφωνικής εταιρείας (ΟΤΕ), κατέληξε σε συμφωνία με την εργατική ένωση, σύμφωνα με την οποία θα μπορούσαν να προσφερθούν ελκυστικά κίνητρα για εθελούσια πρόωρη συνταξιοδότηση με σκοπό τη μείωση προσωπικού (σε εξέλιξη). Σε αντάλλαγμα, οι μελλοντικοί νεοπροσλαμβανόμενοι δεν καλύπτονται από εγγυήσεις απασχόλησης όσον αφορά τη διάρκεια και την αμοιβή. Παρόλο που αυτοί οι εργαζόμενοι δεν προστατεύονταν νομίμως από τη θητεία τους, η «κατοχή» παρουσιάστηκε ως πρόβλημα και επιχείρημα για την προώθηση της πρόωρης συνταξιοδότησης και την πρόσληψη νέων υπαλλήλων, χωρίς τα ώριμα εργασιακά δικαιώματα.

Το επιχείρημα της σύγκλισης των ιδιωτικών και δημόσιων συνθηκών απασχόλησης ενσωματώθηκε ρητά σε έναν πρόσφατο νόμο (3429/2005) σχετικά με τον εκσυγχρονισμό των δημόσιων επιχειρήσεων. στοχεύει, μεταξύ άλλων, στην "αποκατάσταση της στρέβλωσης των εργασιακών σχέσεων και των ζητημάτων προσωπικού στις δημόσιες επιχειρήσεις". Για τους νεοπροσληφθέντες, οι συνθήκες εργασίας καθορίζονται από το εργατικό δίκαιο και οι νέοι κανονισμοί προσωπικού πρέπει να παράγονται με τη μορφή συλλογικών συμβάσεων εργασίας.

#### **2.11.4 Σχέσεις πολίτη-διοίκησης**

Το καθεστώς των πολιτών ως υποκείμενα ("administres") συνδέεται εξίσου με την παράδοση του Ναπολέοντα. Αυτό αρχικά συνδέθηκε με την υπεροχή του κράτους ως έκφραση "δημόσιου συμφέροντος" και δημιούργησε ένα ειδικό σώμα δικαίου (διοικητικό δίκαιο) το οποίο το αναγνώριζε. Στο ελληνικό πλαίσιο, λαμβάνοντας υπόψη την εμπειρία των αυταρχικών καθεστώτων, ο εκδημοκρατισμός των σχέσεων μεταξύ πολίτη και διοίκησης αποτέλεσε σημαντικό ζήτημα για τις μεταρρυθμίσεις της «εκδημοκρατισμού» της δεκαετίας του 1980 και εξακολουθεί να κυριαρχεί στο

πρόγραμμα μεταρρυθμίσεων (βλέπε επίσης Πορτογαλία, Corte-Real, 2008 ). Στο επίπεδο παροχής υπηρεσιών, έχουν καταβληθεί προσπάθειες για τη μείωση της γραφειοκρατίας, την απλούστευση των διαδικασιών και τη βελτίωση των υπηρεσιών προς τους πολίτες, κυρίως μέσω των "θυρίδων" και για τον εκσυγχρονισμό των υποχρεώσεων των δημόσιων επιχειρήσεων έναντι των χρηστών.

Μια σειρά νομικών διατάξεων προσέδιδε στους πολίτες τα διαδικαστικά δικαιώματα να αμφισβητούν και να αναλαμβάνουν υπεύθυνη δημόσια διοίκηση (π.χ. πρόσβαση σε έγγραφα, αιτιολόγηση διοικητικών πράξεων, προθεσμίες απάντησης από δημόσιες υπηρεσίες, προστασία προσωπικών δεδομένων, δικαιώματα προσφυγής κ.λπ.). Αυτά τα δικαιώματα υιοθετήθηκαν από ειδικές ανεξάρτητες αρχές αρμόδιες για τη διαφύλαξή τους (Διαμεσολαβητής, Ανεξάρτητη Αρχή Προστασίας Προσωπικών Δεδομένων, βλ. Παραπάνω). Ωστόσο, οι μεταρρυθμίσεις έπρεπε να λειτουργήσουν και για την απλούστευση των γραφειοκρατικών διαδικασιών. Η μείωση της γραφειοκρατίας και η επιτάχυνση των διαδικασιών συνάντησαν παράλληλες ανησυχίες, όπως η κανονιστική μεταρρύθμιση. Η βελτίωση της παροχής υπηρεσιών, μεταξύ άλλων, επιχειρήθηκε με τη δημιουργία ειδικών Κέντρων Εξυπηρέτησης Πολιτών (ΚΕΠ) στις αρχές της δεκαετίας του 2000, τα οποία θεωρούνται αρκετά επιτυχημένα ως μορφές "one stop shops". Παρέχουν διοικητικές πληροφορίες και επεξεργάζονται υποθέσεις πολιτών σε συνεργασία με αρμόδιες υπηρεσίες. Η ηλεκτρονική διακυβέρνηση χρησιμοποιείται επίσης για τη βελτίωση των υπηρεσιών στους πολίτες, αν και όχι ομοιόμορφα σε όλη τη δημόσια διοίκηση (φορολογική διοίκηση, οργανισμός κοινωνικής ασφάλισης κ.λπ.).

Αν και πολλά άλλαξαν ως αποτέλεσμα αυτών των (συνεχιζόμενων) πολιτικών, υπάρχει ακόμη πολύς δρόμος για να πάμε μέχρις ότου η υπηρεσία να είναι πολίτης (ή πελάτης). Η έμφαση φαίνεται να αφορά περισσότερο τη μετατροπή της διοίκησης σε πολίτη παρά σε πελάτη. Παρά τις περιστασιακές χρήσεις αυτών των όρων και των προσπαθειών για τον (ανα)προσανατολισμό των δημόσιων υπηρεσιών του πολίτη, η "marketisation" (Pierre, 1995) είναι πολύ περιορισμένη σε αυτόν τον τομέα. Μια εξαίρεση μπορεί να βρεθεί, τουλάχιστον σε ρητορική άποψη, στους οργανισμούς κοινής ωφέλειας που έπρεπε να παράσχουν «Χάρτες Καταναλωτών» και σε ιδιωτικοποιημένες εταιρείες που αναγκάστηκαν να επαναπροσδιορίσουν την εμπορική τους πολιτική από αυτή την άποψη.

## Κεφάλαιο 3. Μεθοδολογία

### 3.1 Εισαγωγή

Μετά τη βιβλιογραφική ανασκόπηση που προηγήθηκε, σειρά έχει η εμπειρική έρευνα σχετικά με τη χρησιμότητα του διπλογραφικού συστήματος ως εργαλείο διαφάνειας, νομιμότητας, αποτελεσματικότητας και διοίκησης στο δημόσιο τομέα. Στο παρόν κεφάλαιο, λοιπόν, παρουσιάζεται το μεθοδολογικό πλαίσιο της εν λόγω έρευνας.

### 3.2 Σκοπός και ερευνητικά ερωτήματα

Σκοπός της παρούσας μελέτης, είναι η αξιολόγηση της χρησιμότητας του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στους ελληνικούς δήμους ως εργαλείο διαφάνειας, νομιμότητας, αποτελεσματικότητας και διοίκησης. Έτσι, θα επιχειρήσουμε μία αξιολόγηση της αντιληπτής χρησιμότητας του συστήματος μεταξύ διαφορετικών ομάδων χρηστών (εσωτερικοί χρήστες, αιρετοί, συντάκτες οικονομικών καταστάσεων). Για την επίτευξη του παραπάνω σκοπού, τίθενται οι παρακάτω στόχοι:

Πρώτο στόχο αποτελεί η διερεύνηση του εάν το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα έχει υιοθετηθεί λόγω της υποχρεωτικής εφαρμογής ή λόγω μιας πραγματικής πεποίθησης ότι πραγματικά ωφελεί τη λήψη αποφάσεων καθώς η λογιστική σε ταμειακή βάση δεν είναι πλέον κατάλληλη για την οικονομική διαχείριση των σύγχρονων κυβερνήσεων λόγω των ανησυχιών που υπάρχουν σχετικά με τη διαφάνεια και τη λογοδοσία.

Αυτό οδηγεί στο πρώτο ερευνητικό ερώτημα:

RQ1: Ποιά είναι η αντιληπτή χρησιμότητα των λογιστικών πληροφοριών που παρέχονται από το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, όσον αφορά τη διαφάνεια και τη λογοδοσία;

Δεύτερος στόχος είναι να διερευνήσουμε εάν οι διαφορετικές ομάδες χρηστών αντιλαμβάνονται με διαφορετικό τρόπο τη χρησιμότητα των λογιστικών πληροφοριών που προέρχονται από το διπλογραφικό σύστημα. Αυτό οδηγεί στο δεύτερο ερευνητικό ερώτημα:

RQ2: Πώς αντιλαμβάνονται οι διαφορετικές ομάδες χρηστών την χρησιμότητα των

λογιστικών πληροφοριών που παρέχονται από το διπλογραφικό σύστημα;

Τέλος, τρίτος στόχος είναι να διερευνήσουμε εάν η αντιληπτή χρησιμότητα των λογιστικών πληροφοριών που παρέχονται από το διπλογραφικό σύστημα είναι αντίστοιχη με το απλογραφικό που χρησιμοποιούταν στο παρελθόν. Αυτό οδηγεί στο τρίτο ερευνητικό ερώτημα:

RQ3: Υπάρχει συσχέτιση στην αντιληπτή χρησιμότητα των λογιστικών πληροφοριών του λογιστικού συστήματος μεταξύ δύο διαχειριστικών αποφάσεων;

### 3.3 Η Στατιστική Μεθοδολογία

Η στατιστική ανάλυση της παρούσας εργασίας πραγματοποιήθηκε με τη χρήση εργαλείων περιγραφικής και επαγωγικής στατιστικής.

Η περιγραφική στατιστική είναι ο όρος που δίδεται στην ανάλυση των δεδομένων που βοηθά στην περιγραφή, την εμφάνιση ή την ομαδοποίηση των δεδομένων κατά τρόπο ουσιαστικό, ώστε, για παράδειγμα, να προκύψουν πρότυπα από τα δεδομένα. Ωστόσο, τα περιγραφικά στατιστικά στοιχεία δεν μας επιτρέπουν να βγάλουμε συμπεράσματα πέρα από τα δεδομένα που έχουμε αναλύσει ή να καταλήξουμε σε συμπεράσματα σχετικά με τυχόν υποθέσεις που θα μπορούσαμε να κάνουμε. Είναι απλά ένας τρόπος να περιγράψουμε τα δεδομένα μας. (<https://users.auth.gr/gmenexes/Presentations/NonParametric.pdf>)

Τα περιγραφικά στατιστικά είναι πολύ σημαντικά, διότι εάν παρουσιάσαμε απλά τα ακατέργαστα δεδομένα μας, θα ήταν δύσκολο να απεικονίσουμε τι δείχνουν τα δεδομένα, ειδικά αν υπήρχαν πολλά από αυτά. Επομένως, τα περιγραφικά στατιστικά στοιχεία μας επιτρέπουν να παρουσιάζουμε τα δεδομένα με πιο ουσιαστικό τρόπο, γεγονός που επιτρέπει την απλούστερη ερμηνεία των δεδομένων. Για παράδειγμα, αν είχαμε τα αποτελέσματα μαθημάτων 100 μαθητών, ίσως να μας ενδιαφέρει η συνολική απόδοση αυτών των μαθητών. Θα ενδιαφερόμαστε επίσης για την κατανομή ή των βαθμών. Τα περιγραφικά στατιστικά στοιχεία μας επιτρέπουν να το κάνουμε αυτό. Τυπικά, υπάρχουν δύο γενικοί τύποι στατιστικών στοιχείων που χρησιμοποιούνται για την περιγραφή δεδομένων

([www.math.upatras.gr/~adk/lectures/ida/lab3/slides3.pdf](http://www.math.upatras.gr/~adk/lectures/ida/lab3/slides3.pdf)):

- ο Μέτρα κεντρικής τάσης: αυτά είναι τρόποι περιγραφής της κεντρικής θέσης μιας κατανομής συχνότητας για μια ομάδα δεδομένων. Στην περίπτωση αυτή,



η κατανομή συχνοτήτων είναι απλώς η κατανομή και το σχήμα των βαθμών από τους 100 μαθητές από το χαμηλότερο στο υψηλότερο. Μπορούμε να περιγράψουμε αυτήν την κεντρική θέση χρησιμοποιώντας μια σειρά στατιστικών στοιχείων, συμπεριλαμβανομένης της διαμέσου και του μέσου όρου.

- ο Μέτρα διασποράς: αυτά είναι τρόποι να συνοψίσουμε μια ομάδα δεδομένων περιγράφοντας τον τρόπο εξάπλωσης των βαθμολογιών. Για παράδειγμα, η μέση βαθμολογία των 100 μαθητών μας μπορεί να είναι 65 στα 100. Ωστόσο, δεν θα έχουν όλοι οι φοιτητές βαθμό 65. Αντίθετα, οι βαθμοί τους θα εξαπλωθούν. Κάποιοι θα είναι χαμηλότεροι και άλλοι θα είναι υψηλότεροι. Τα μέτρα εξαπλώσεως μας βοηθούν να συνοψίσουμε πόσο απλωμένα είναι αυτά τα αποτελέσματα. Για να περιγράψουμε αυτήν την εξάπλωση, έχουμε στη διάθεσή μας διάφορες στατιστικές, συμπεριλαμβανομένης της κλίμακας, των τεταρτημορίων, της απόλυτης απόκλισης, της απόκλισης και της τυπικής απόκλισης.

Όταν χρησιμοποιούμε περιγραφικά στατιστικά στοιχεία, είναι χρήσιμο να συνοψίσουμε την ομάδα δεδομένων μας χρησιμοποιώντας έναν συνδυασμό πίνακα με περιγραφή (δηλ. Πίνακες), γραφική περιγραφή (δηλ. Γραφήματα) και στατιστικό σχόλιο (δηλ. Μια συζήτηση των αποτελεσμάτων).

Οι περιγραφικές στατιστικές εφαρμόζονται στους πληθυσμούς και οι ιδιότητες των πληθυσμών, όπως η μέση ή τυπική απόκλιση, ονομάζονται παράμετροι καθώς αντιπροσωπεύουν ολόκληρο τον πληθυσμό (δηλ. Όλους όσους μας ενδιαφέρουν).

Συχνά, ωστόσο, δεν έχουμε πρόσβαση σε ολόκληρο τον πληθυσμό που μας ενδιαφέρει να ερευνήσουμε, αλλά μόνο σε έναν περιορισμένο αριθμό δεδομένων. Για παράδειγμα, μπορεί να ενδιαφερόμαστε για τους βαθμούς των εξετάσεων όλων των φοιτητών στο Ηνωμένο Βασίλειο. Δεν είναι εφικτό να μετρήσουμε όλες τις εξετάσεις όλων των φοιτητών σε ολόκληρο το Ηνωμένο Βασίλειο, οπότε θα μετρήσουμε ένα μικρότερο δείγμα μαθητών (π.χ. 100 φοιτητές), οι οποίοι χρησιμοποιούνται για να αντιπροσωπεύουν τον μεγαλύτερο πληθυσμό όλων των μαθητών του Ηνωμένου Βασιλείου. Οι ιδιότητες των δειγμάτων, όπως η μέση ή τυπική απόκλιση, δεν ονομάζονται παράμετροι, αλλά στατιστικά στοιχεία. Τα επαγωγικά στατιστικά είναι τεχνικές που μας επιτρέπουν να χρησιμοποιήσουμε αυτά

τα δείγματα για να κάνουμε γενικεύσεις σχετικά με τους πληθυσμούς από τους οποίους ελήφθησαν τα δείγματα. Επομένως, είναι σημαντικό το δείγμα να αντιπροσωπεύει με ακρίβεια τον πληθυσμό. Η διαδικασία επίτευξης αυτού ονομάζεται δειγματοληψία. Τα επαγωγικά στατιστικά προκύπτουν από το γεγονός ότι η δειγματοληψία προκαλεί φυσικά σφάλμα δειγματοληψίας και έτσι ένα δείγμα δεν αναμένεται να αντιπροσωπεύει τέλεια τον πληθυσμό. Οι μέθοδοι των επαγωγικών στατιστικών είναι (1) η εκτίμηση των παραμέτρων και (2) η εξέταση των στατιστικών υποθέσεων.

Για τον έλεγχο ανεξαρτησίας μεταξύ δύο μεταβλητών χρησιμοποιήθηκε η διαδικασία  $\chi^2$  (Chi-square), η οποία αποτελεί μία από τις πιο διαδεδομένες τεχνικές που χρησιμοποιούνται για την ανάλυση ποιοτικών δεδομένων ([sociology.soc.uoc.gr/genderstats/diadikasi2.pdf](http://sociology.soc.uoc.gr/genderstats/diadikasi2.pdf)).

### 3.4 Το δείγμα της έρευνας

Η στρατηγική δειγματοληψίας που επιλέγουμε στην εργασία θα πρέπει φυσικά να απορρέει από τις επιλεγμένες ερευνητικές μεθόδους και μεθόδους έρευνας, καθώς και από θέματα που σχετίζονται με την ερευνητική ηθική. Για να ορίσουμε τη στρατηγική δειγματοληψίας που θα χρησιμοποιήσουμε στη διατριβή μας, πρέπει να ακολουθήσουμε τρία βήματα: (α) Να κατανοήσουμε τους βασικούς όρους και τις βασικές αρχές. (β) να καθορίσουμε ποια τεχνική δειγματοληψίας θα χρησιμοποιήσουμε για να επιλέξουμε τις μονάδες που θα αποτελέσουν το δείγμα μας Και (γ) να εξετάσουμε τις πρακτικές πτυχές της επιλογής μιας τέτοιας στρατηγικής δειγματοληψίας για τη διατριβή μας (π.χ. πόσο χρόνο έχουμε διαθέσιμο, που έχουμε πρόσβαση, κλπ.).

Υπάρχουν δύο κύριες ομάδες τεχνικών δειγματοληψίας που θα μπορούσαμε να χρησιμοποιήσουμε για να επιλέξουμε τις μονάδες που θα συμπεριλάβουμε στο δείγμα μας (Φράγκος, 1998):

- Πιθανοτικές τεχνικές δειγματοληψίας, οι οποίες περιλαμβάνουν την απλή τυχαία δειγματοληψία, τη συστηματική τυχαία δειγματοληψία και τη διαστρωματωμένη τυχαία δειγματοληψία
- Μη πιθανοτική δειγματοληψία, η οποία περιλαμβάνει τη δειγματοληψία ποσοστάσεων, τη δειγματοληψία αυτοελέγχου, τη δειγματοληψία ευκολίας, τη δειγματοληψία χιονοστιβάδας και τη σκόπιμη δειγματοληψία.

Στην παρούσα έρευνα θα χρησιμοποιήσουμε απλή τυχαία δειγματοληψία. Με την απλή τυχαία δειγματοληψία, υπάρχει μια πιθανότητα επιλογής κάθε μονάδας από τον πληθυσμό που μελετάται κατά τη δημιουργία του δείγματος.

Για να δημιουργηθεί ένα απλό τυχαίο δείγμα, υπάρχουν έξι βήματα: (Α) ο προσδιορισμός του πληθυσμού, (Β) η επιλογή του μεγέθους του δείγματός μας. (Γ) καταγραφή του πληθυσμού, (Δ) την παραχώρηση αριθμών στις μονάδες, (Ε) εύρεση τυχαίων αριθμών και (ΣΤ) επιλογή του δείγματος μας.

Σύμφωνα με αυτά τα βήματα, επιλέξαμε το δείγμα μας τυχαία μέσα από το σύνολο των ατόμων που εργάζονται στο δημόσιο τομέα και έρχονται σε επαφή με το διπλογραφικό σύστημα.

### **3.5 Το ερευνητικό εργαλείο**

Για τους σκοπούς της παρούσας έρευνας χρησιμοποιήθηκε ερωτηματολόγιο. Τα ερωτηματολόγια στάλθηκαν ηλεκτρονικά στο email εργασίας των συμμετεχόντων και αυτόματα συλλέχθηκαν οι απαντήσεις τους.

Χρησιμοποιήθηκαν 10 σενάρια λήψης αποφάσεων παρόμοια με αυτά που χρησιμοποιήθηκαν από τους Kober et al. (2010) αλλά δεν μοιράστηκαν ερωτηματολόγια σε εξωτερικούς χρήστες των λογιστικών πληροφοριών των δημόσιων υπηρεσιών (όπως χρήστες των υπηρεσιών, πολίτες, φορείς εποπτείας κλπ.).

Τα σενάρια λήψης αποφάσεων αντιστοιχούν στις ακόλουθες πτυχές των λογιστικών συστημάτων: (α) την αξιολόγηση των επιδόσεων της δημόσιας υπηρεσίας, (β) την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας σε σχέση με την παράδοση προϊόντων ή την παροχή υπηρεσιών, (γ) την αξιολόγηση της αποδοτικότητας σε σχέση με την παράδοση προϊόντων ή την παροχή υπηρεσιών, (δ) την παροχή βοήθειας σε σχέση με τη διαχείριση των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού, (ε) την παροχή βοήθειας σε σχέση με την υποχρέωση λογοδοσίας των τμημάτων, (στ) σε αποφάσεις σχετικά με την κατανομή των πόρων, (ζ) σε αποφάσεις σχετικά με την αγορά περιουσιακών στοιχείων, (η) για την αξιολόγηση της κατανομής των πόρων (θ) τον προσδιορισμό του κόστους των αγαθών και υπηρεσιών, και (ι) για την αξιολόγηση των ταμειακών ροών της οικονομικής οντότητας.

Οι ομάδες των ερωτηθέντων βασίστηκαν στα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

(A) οι εσωτερικοί χρήστες:

1) τα πρόσωπα που διευθύνουν τμήματα ή διευθύνσεις των δημόσιων υπηρεσιών και χρησιμοποιούν πληροφορίες που παράγονται από την εφαρμογή των λογιστικών συστημάτων καθώς και λοιποί υπάλληλοι των υπηρεσιών και

(B) αυτοί που καταρτίζουν: πρόσωπα που είναι υπεύθυνα για την προετοιμασία των λογαριασμών, την τήρηση βιβλίων, καθώς και άλλες δράσεις που σχετίζονται με τα λογιστικά στοιχεία

1) προϊστάμενοι Διεύθυνσης και τμημάτων οικονομικών υπηρεσιών και

2) υπάλληλοι οικονομικών υπηρεσιών.

Οι ερωτηθέντες αυτοπροσδιορίζονται ως μέλη μιας από τις πέντε ομάδες κατά το χρόνο της έρευνας, επιλέγοντας την ομάδα τους από μια λίστα επιλογών.

Όπως και στην αρχική μελέτη των Kober et al (2010), το ερωτηματολόγιο χωρίστηκε σε δύο ενότητες. Στην πρώτη ενότητα συγκεντρώθηκαν στοιχεία σχετικά με την ομάδα του ερωτώμενου, το φύλο, την ηλικία, το επίπεδο εκπαίδευσης, την εμπειρία του ερωτηθέντος στο δημόσιο τομέα καθώς και στη δημόσια υπηρεσία στην οποία ο συμμετέχων εκτελεί τα καθήκοντά του. Στο δεύτερο μέρος, ο ερωτώμενος καλείται να εκφράσει τη γνώμη του σχετικά με τη χρησιμότητα των πληροφοριών που παράγονται από το λογιστικό σύστημα (Λογιστική προϋπολογισμού) και το λογιστικό σύστημα διπλής λογιστικής που βασίζεται στα 10 σενάρια απόφασης που αναφέρονται παραπάνω, 1 (Καθόλου χρήσιμο) έως 5 (πολύ χρήσιμο). Για τα σενάρια για τα οποία ο ερωτώμενος δεν μπόρεσε να απαντήσει, είχε προβλεφθεί στήλη "δεν μπορεί να αξιολογηθεί". Πριν από τη χορήγηση του ερωτηματολογίου, διεξήχθη πιλοτική μελέτη σε δύο εσωτερικούς χρήστες των λογιστικών πληροφοριών και σε δύο συντάκτες των λογιστικών πληροφοριών και οι προτεινόμενες προσαρμογές ενσωματώθηκαν στο τελικό ερωτηματολόγιο για να βελτιωθεί η κατανόηση των ερωτημάτων από τους συμμετέχοντες.

## Κεφάλαιο 4. Αποτελέσματα

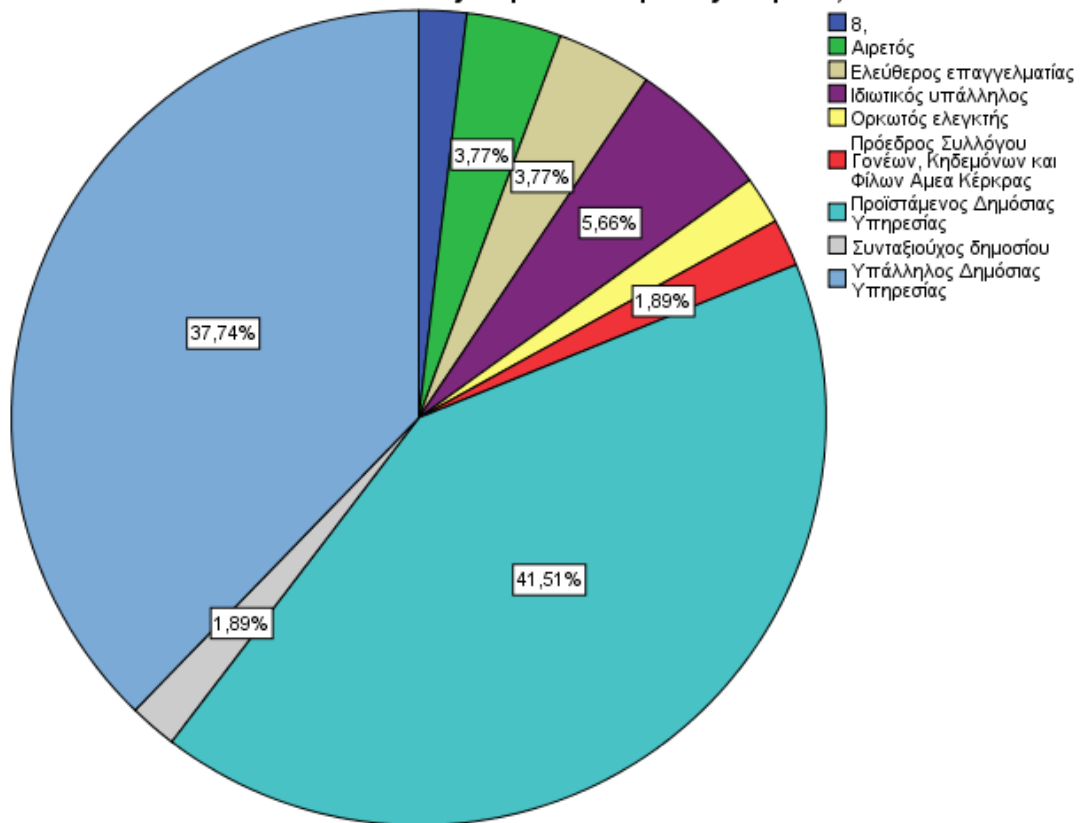
### 4.1 Δημογραφικά χαρακτηριστικά

Στην παρούσα έρευνα συμμετείχαν 53 άτομα, εκ των οποίων η πλειοψηφία (41,5%) ήταν προϊστάμενοι δημόσιας υπηρεσίας, το 37,7% υπάλληλοι δημόσιας υπηρεσίας και μικρότερα ποσοστά ιδιωτικοί υπάλληλοι (5,7%), αιρετοί (3,8%), ελεύθεροι επαγγελματίες (3,8%), ορκωτοί ελεγκτές (1,9%), πρόεδροι συλλόγου (1,9%) και συνταξιούχοι δημοσίου (1,9%).

Σε ποια από τις παρακάτω ομάδες ανήκετε;

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
	1	1,9	1,9	1,9
Αιρετός	2	3,8	3,8	5,7
Ελεύθερος επαγγελματίας	2	3,8	3,8	9,4
Ιδιωτικός υπάλληλος	3	5,7	5,7	15,1
Ορκωτός ελεγκτής	1	1,9	1,9	17,0
Πρόεδρος Συλλόγου Γονέων, Κηδεμόνων και Φίλων Αμεα Κέρκρας	1	1,9	1,9	18,9
Προϊστάμενος Δημόσιας Υπηρεσίας	22	41,5	41,5	60,4
Συνταξιούχος δημοσίου	1	1,9	1,9	62,3
Υπάλληλος Δημόσιας Υπηρεσίας	20	37,7	37,7	100,0
Total	53	100,0	100,0	

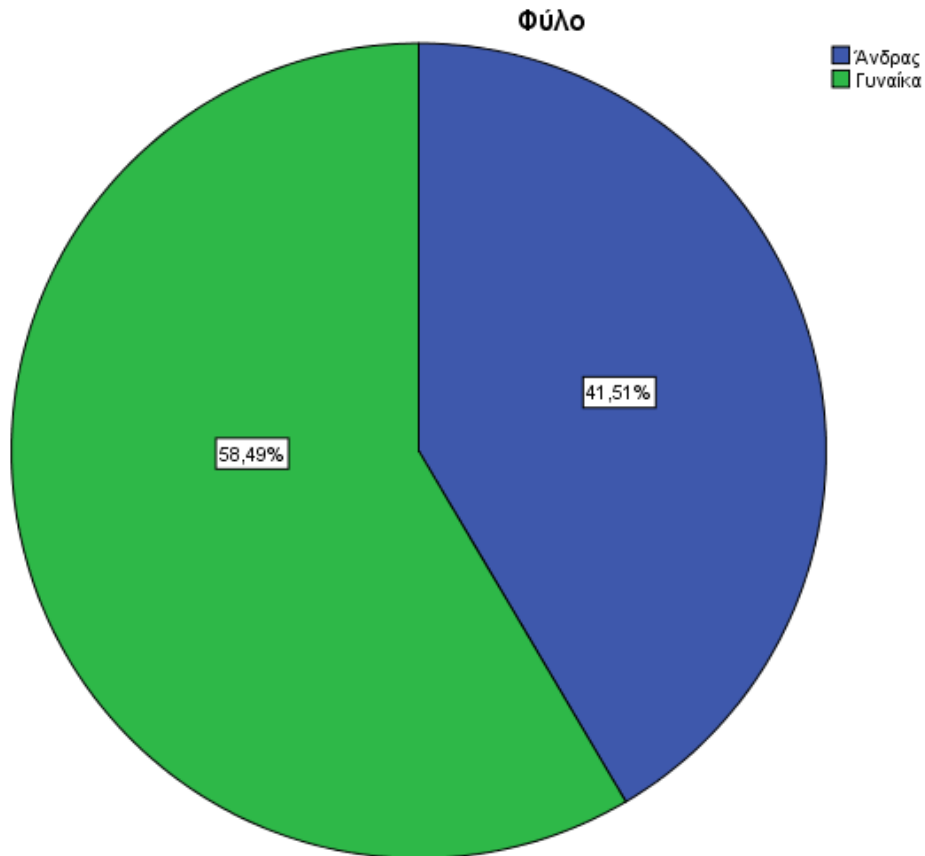
Σε ποια από τις παρακάτω ομάδες ανήκετε;



Ως προς το φύλο, υπήρξε μια μικρή υπεροχή των γυναικών με 58,5%, έναντι 41,5% που ήταν το ποσοστό των ανδρών.

**Φύλο**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Άνδρας	22	41,5	41,5	41,5
Valid Γυναίκα	31	58,5	58,5	100,0
Total	53	100,0	100,0	



Ηλικιακά, το 71,7% ήταν άνω των 45 ετών, το 22,6% μεταξύ 36 και 45 ετών και το 5,7% μεταξύ 26 και 35 ετών.

**Ηλικία**

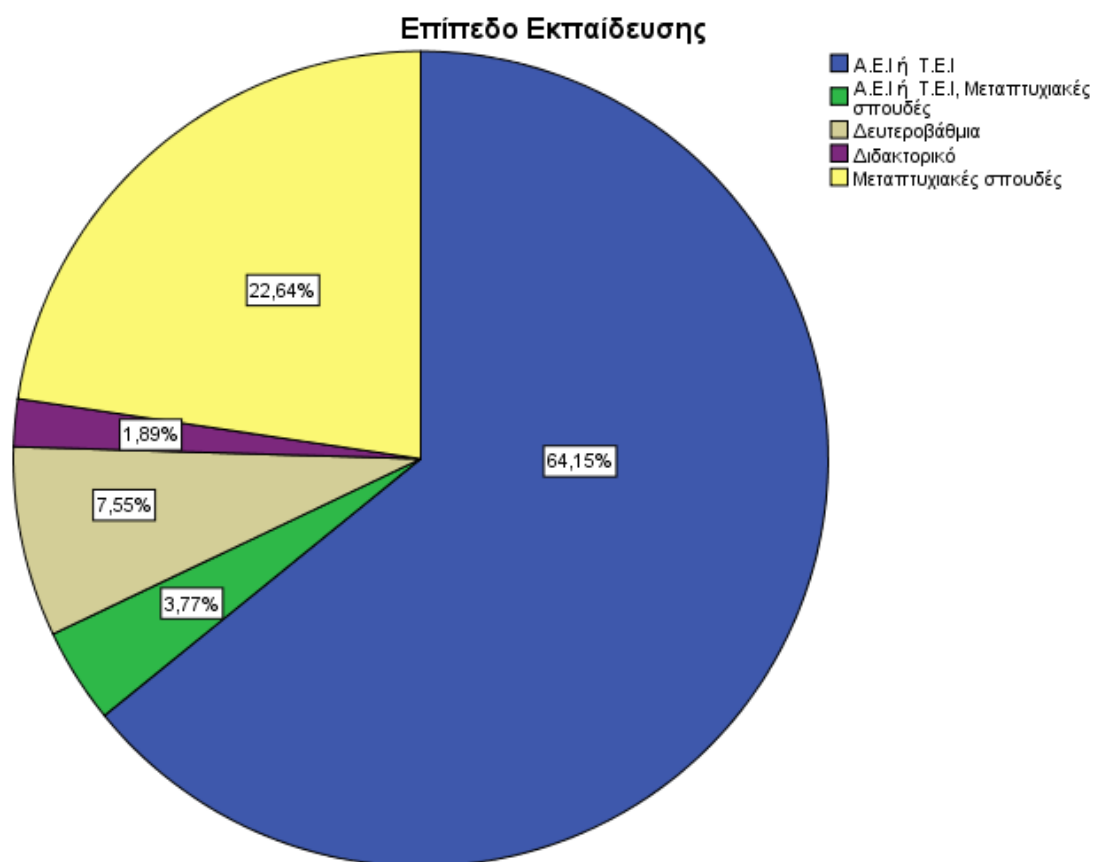
	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
26-35	3	5,7	5,7	5,7
36-45	12	22,6	22,6	28,3
Valid Πάνω από 45	38	71,7	71,7	100,0
Total	53	100,0	100,0	

Όσον αφορά το εκπαιδευτικό επίπεδο των συμμετεχόντων, το 64,2% ήταν απόφοιτοι ΑΕΙ ή ΤΕΙ, το 22,6% κάτοχοι μεταπτυχιακού, το 7,5% απόφοιτοι δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης, το 3,8% απόφοιτοι ΑΕΙ ή ΤΕΙ και κάτοχοι μεταπτυχιακού και το 1,9%

κάτοχοι διδακτορικού.

**Επίπεδο Εκπαίδευσης**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
A.Ε.Ι ή Τ.Ε.Ι	34	64,2	64,2	64,2
A.Ε.Ι ή Τ.Ε.Ι, Μεταπτυχιακές σπουδές	2	3,8	3,8	67,9
Δευτεροβάθμια	4	7,5	7,5	75,5
Διδακτορικό	1	1,9	1,9	77,4
Μεταπτυχιακές σπουδές	12	22,6	22,6	100,0
Total	53	100,0	100,0	



Η πλειοψηφία (32,1%) ανέφερε πως εργαζόταν στο Δήμο Κέρκυρας, ενώ μικρότερα



ποσοστά σε άλλους δήμους, περιφέρειες, νοσοκομεία, τελωνεία και οργανισμούς.

Σε ποιο Δήμο /Ν.Π.Δ.Δ. / Ν.Π.Ι.Δ. / Δημόσιο τομέα εργάζεστε;

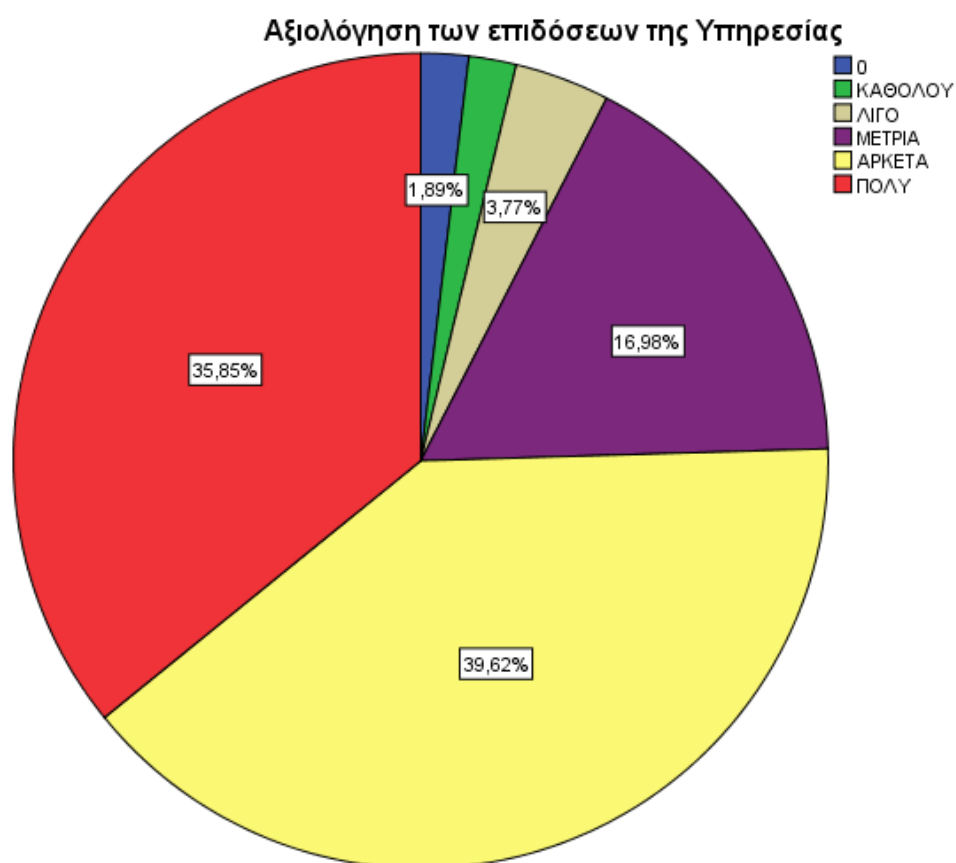
	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
-	1	1,9	1,9	1,9
ΤΕΕ	1	1,9	1,9	3,8
Α.Α.Δ.Ε. ΤΕΛΩΝΕΙΟ ΚΕΡΚΥΡΑΣ	1	1,9	1,9	5,7
ΑΑΔΕ	2	3,8	3,8	9,4
Αθήνα	1	1,9	1,9	11,3
ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ	1	1,9	1,9	13,2
Αποκεντρωμένη Διοικηση Πελοποννησιακής Ελλάδας και Ιονίου	1	1,9	1,9	15,1
ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ	1	1,9	1,9	17,0
Valid ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΚΕΡΚΥΡΑΣ	1	1,9	1,9	18,9
ΔΗΜΟ ΖΑΚΥΝΘΟΥ	1	1,9	1,9	20,8
ΔΗΜΟΣ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ	1	1,9	1,9	22,6
ΔΗΜΟΣ ΚΕΡΚΥΡΑΣ	17	32,1	32,1	54,7
ΔΗΜΟΣ ΚΕΦΑΛΟΝΙΑΣ	1	1,9	1,9	56,6
ΔΗΜΟΣ ΚΙΛΚΙΣ	2	3,8	3,8	60,4
ΔΗΜΟΣ ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ	2	3,8	3,8	64,2
ΔΗΜΟΣ ΠΑΞΩΝ	1	1,9	1,9	66,0
ΔΗΜΟΣ ΩΡΑΙΟΚΑΣΤΡΟΥ - ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ	1	1,9	1,9	67,9
ΔΗΜΟΤΙΚΗ ΕΝΟΤΗΤΑ ΕΣΠΕΡΙΩΝ	1	1,9	1,9	69,8

ΔΗΜΟΤΙΚΗ	ΕΠΙΧ/ΣΗ				
ΥΔΡΕΥΣΗΣ	ΑΠΟΧ/ΣΗΣ	1	1,9	1,9	71,7
ΚΕΡΚΥΡΑΣ					
ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΣΥΝΕΔΡΙΟ		1	1,9	1,9	73,6
ΕΦΚΑ	ΜΙΣΘΩΤΩΝ	1	1,9	1,9	75,5
ΚΕΡΚΥΡΑΣ					
ΙΔΙΩΤΙΚΟΣ ΤΟΜΕΑΣ		2	3,8	3,8	79,2
ΙΟΝΙΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ		1	1,9	1,9	81,1
Κεντρική Διοίκηση		2	3,8	3,8	84,9
Κοι.Σ.Π.Ε. ΚΕΡΚΥΡΑΣ		1	1,9	1,9	86,8
ΚΡΩΠΙΑΣ		1	1,9	1,9	88,7
ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑ	ΙΟΝΙΩΝ	2	3,8	3,8	92,5
ΝΗΣΩΝ					
ΣΟΛ ΑΕ		1	1,9	1,9	94,3
Σύλλογος γονέων Κηδεμόνων		1	1,9	1,9	96,2
ΑμεΑ Κέρκυρας					
ΤΕΛΩΝΕΙΟ ΚΕΡΚΥΡΑΣ		1	1,9	1,9	98,1
Υπουργείο	Δικαιοσύνης-	1	1,9	1,9	100,0
Ελεγκτικό Συνέδριο					
Total		53	100,0	100,0	



### Αξιολόγηση των επιδόσεων της Υπηρεσίας

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
0	1	1,9	1,9	1,9
ΚΑΘΟΛΟΥ	1	1,9	1,9	3,8
ΛΙΓΟ	2	3,8	3,8	7,5
Valid ΜΕΤΡΙΑ	9	17,0	17,0	24,5
ΑΡΚΕΤΑ	21	39,6	39,6	64,2
ΠΟΛΥ	19	35,8	35,8	100,0
Total	53	100,0	100,0	

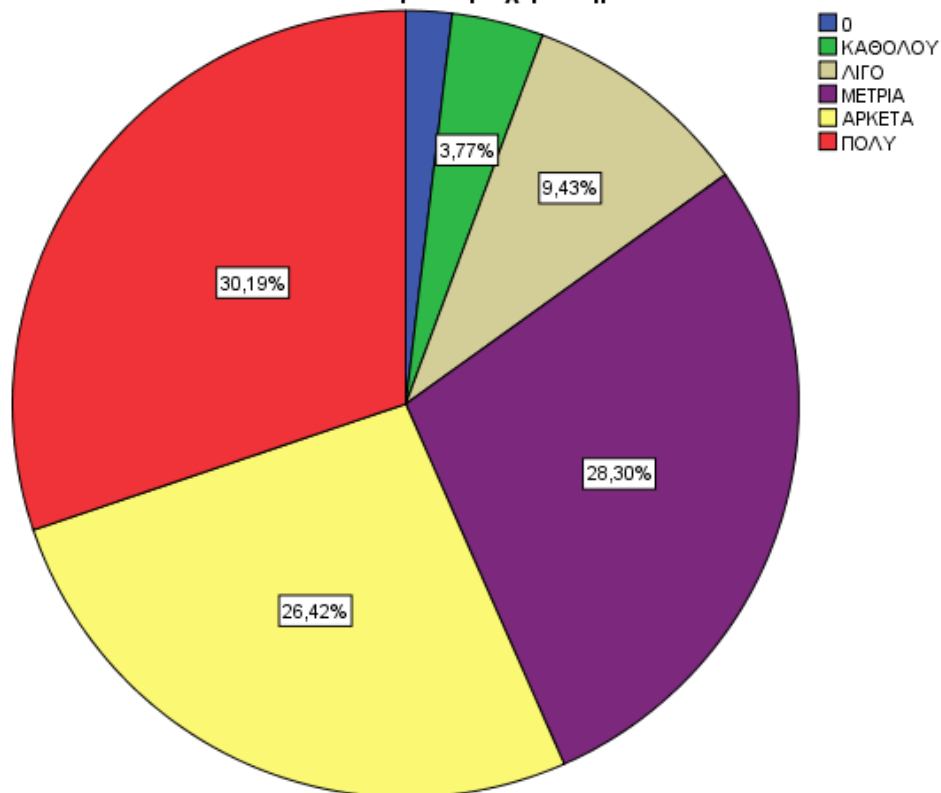


Στη συνέχεια, το 30,2% έκρινε πως οι πληροφορίες είναι πολύ χρήσιμες για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας σε σχέση με την παράδοση προϊόντων ή την παροχή υπηρεσιών, το 28,3% μέτρια και το 26,4% πολύ χρήσιμες.

**Αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας σε σχέση με την παράδοση προϊόντων ή την παροχή υπηρεσιών**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
0	1	1,9	1,9	1,9
ΚΑΘΟΛΟΥ	2	3,8	3,8	5,7
ΛΙΓΟ	5	9,4	9,4	15,1
Valid ΜΕΤΡΙΑ	15	28,3	28,3	43,4
ΑΡΚΕΤΑ	14	26,4	26,4	69,8
ΠΟΛΥ	16	30,2	30,2	100,0
Total	53	100,0	100,0	

**Αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας σε σχέση με την παράδοση προϊόντων ή την παροχή υπηρεσιών**



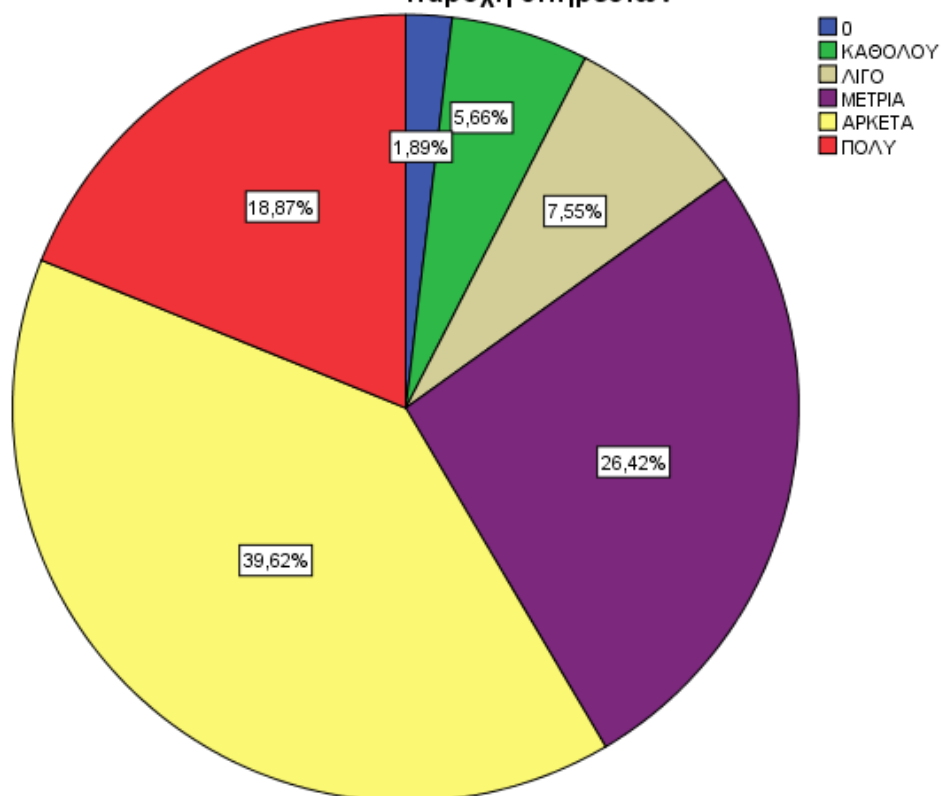
Το 39,6% θεωρεί πως οι πληροφορίες είναι αρκετά χρήσιμες για την αξιολόγηση της αποδοτικότητας σε σχέση με την παράδοση προϊόντων ή την παροχή υπηρεσιών, το

26,4% μέτρια και το 18,9% πολύ χρήσιμες.

**Αξιολόγηση της αποδοτικότητας σε σχέση με την παράδοση προϊόντων ή την παροχή υπηρεσιών**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
0	1	1,9	1,9	1,9
ΚΑΘΟΛΟΥ	3	5,7	5,7	7,5
ΛΙΓΟ	4	7,5	7,5	15,1
Valid ΜΕΤΡΙΑ	14	26,4	26,4	41,5
ΑΡΚΕΤΑ	21	39,6	39,6	81,1
ΠΟΛΥ	10	18,9	18,9	100,0
Total	53	100,0	100,0	

**Αξιολόγηση της αποδοτικότητας σε σχέση με την παράδοση προϊόντων ή την παροχή υπηρεσιών**

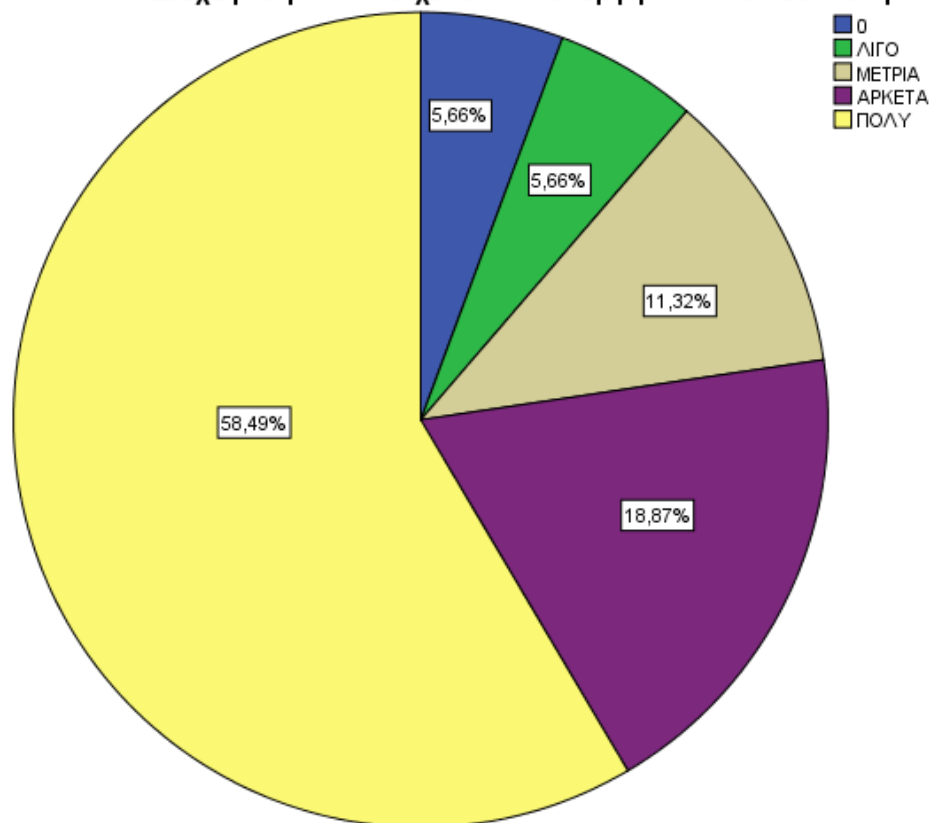


Οι πληροφορίες κρίθηκαν ως πολύ χρήσιμες από το 58,5% για τη διαχείριση των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού, ως αρκετά χρήσιμες από το 18,9% και ως μέτρια χρήσιμες από το 11,3%.

**Διαχείριση των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
0	3	5,7	5,7	5,7
ΛΙΓΟ	3	5,7	5,7	11,3
ΜΕΤΡΙΑ	6	11,3	11,3	22,6
ΑΡΚΕΤΑ	10	18,9	18,9	41,5
ΠΟΛΥ	31	58,5	58,5	100,0
Total	53	100,0	100,0	

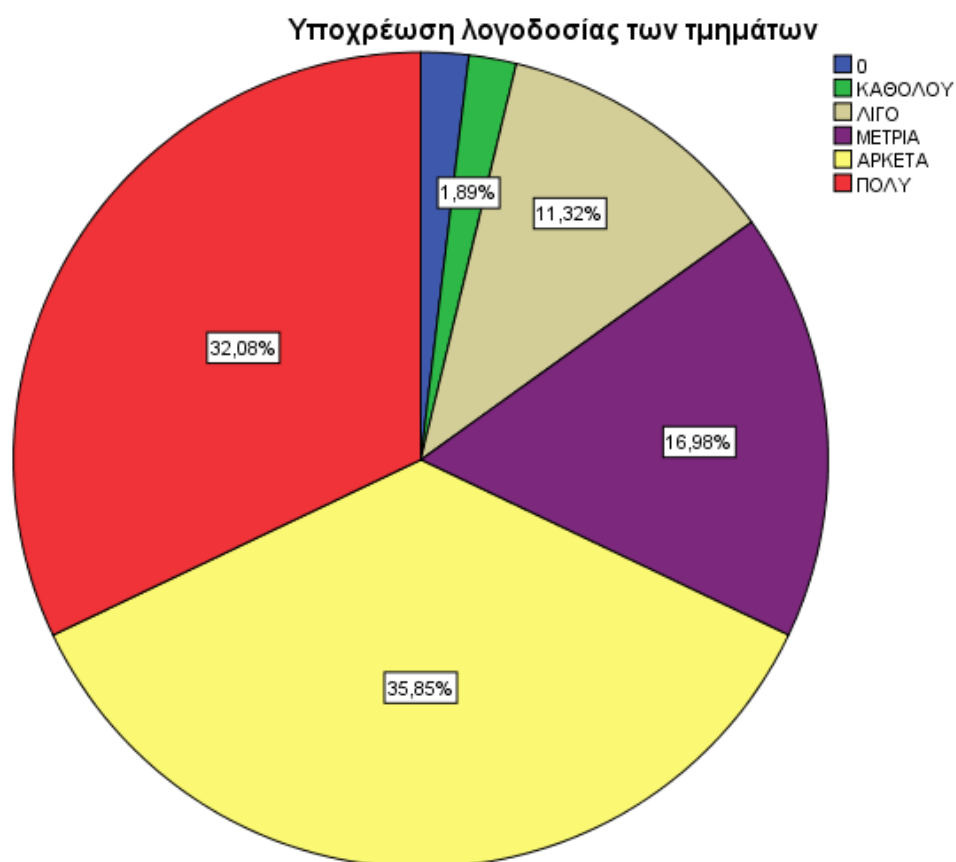
**Διαχείριση των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού**



Οι πληροφορίες θεωρούνται ως αρκετά χρήσιμες από το 35,8%, πολύ χρήσιμες από το 32,1% και μέτρια χρήσιμες από το 17% για την υποχρέωση λογοδοσίας των τμημάτων.

#### Υποχρέωση λογοδοσίας των τμημάτων

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
0	1	1,9	1,9	1,9
ΚΑΘΟΛΟΥ	1	1,9	1,9	3,8
ΛΙΓΟ	6	11,3	11,3	15,1
Valid ΜΕΤΡΙΑ	9	17,0	17,0	32,1
ΑΡΚΕΤΑ	19	35,8	35,8	67,9
ΠΟΛΥ	17	32,1	32,1	100,0
Total	53	100,0	100,0	





Οι συμμετέχοντες θεωρούν πως οι πληροφορίες είναι αρκετά (35,8%), πολύ (37,7%) και μέτρια (17%) χρήσιμες για τις αποφάσεις σχετικά με την κατανομή των πόρων.

**Αποφάσεις σχετικά με την κατανομή των πόρων**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
0	1	1,9	1,9	1,9
ΚΑΘΟΛΟΥ	1	1,9	1,9	3,8
ΛΙΓΟ	3	5,7	5,7	9,4
Valid ΜΕΤΡΙΑ	9	17,0	17,0	26,4
ΑΡΚΕΤΑ	19	35,8	35,8	62,3
ΠΟΛΥ	20	37,7	37,7	100,0
Total	53	100,0	100,0	

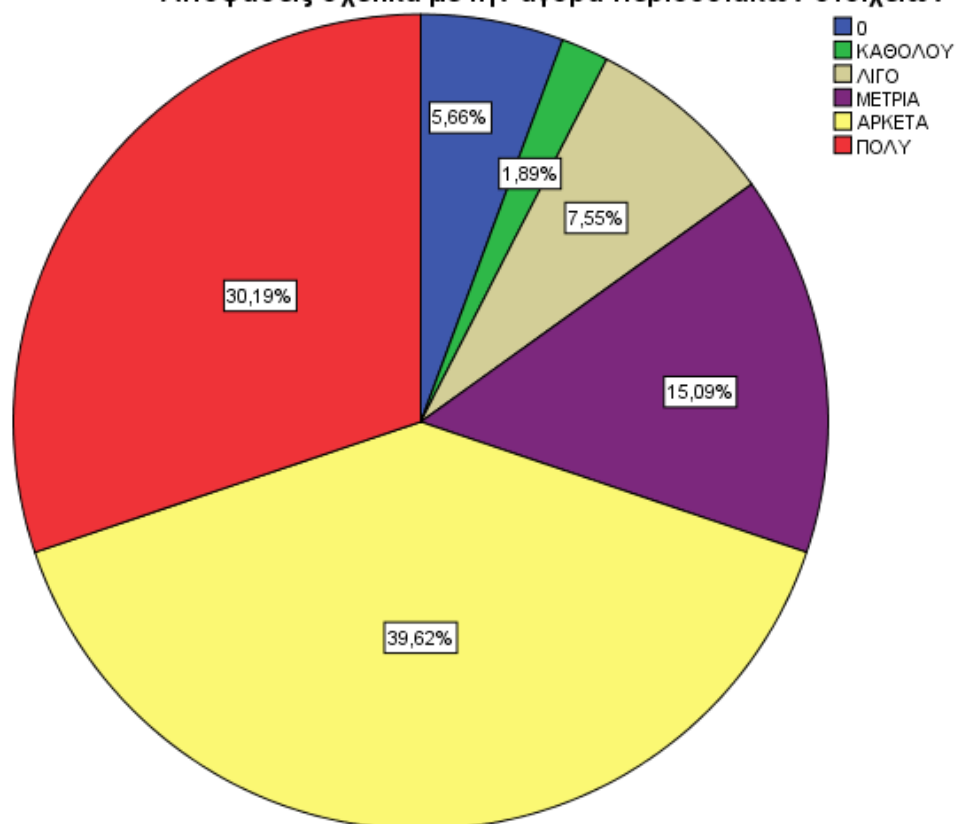


Το 39,6% έκρινε ως αρκετά χρήσιμες τις πληροφορίες για τις αποφάσεις σχετικά με την αγορά περιουσιακών στοιχείων, το 30,2% ως πολύ χρήσιμες και το 17,1% ως μέτρια χρήσιμες.

**Αποφάσεις σχετικά με την αγορά περιουσιακών στοιχείων**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
0	3	5,7	5,7	5,7
ΚΑΘΟΛΟΥ	1	1,9	1,9	7,5
ΛΙΓΟ	4	7,5	7,5	15,1
Valid ΜΕΤΡΙΑ	8	15,1	15,1	30,2
ΑΡΚΕΤΑ	21	39,6	39,6	69,8
ΠΟΛΥ	16	30,2	30,2	100,0
Total	53	100,0	100,0	

**Αποφάσεις σχετικά με την αγορά περιουσιακών στοιχείων**



Το 35,2% θεωρεί πως οι πληροφορίες είναι πολύ χρήσιμες για την αξιολόγηση της κατανομής των πόρων, το 30,2% αρκετά και το 22,6% μέτρια χρήσιμες.

#### Αξιολόγηση της κατανομής των πόρων

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
0	1	1,9	1,9	1,9
ΚΑΘΟΛΟΥ	1	1,9	1,9	3,8
ΛΙΓΟ	4	7,5	7,5	11,3
Valid ΜΕΤΡΙΑ	12	22,6	22,6	34,0
ΑΡΚΕΤΑ	16	30,2	30,2	64,2
ΠΟΛΥ	19	35,8	35,8	100,0
Total	53	100,0	100,0	



Για τον προσδιορισμό του κόστους των αγαθών και υπηρεσιών οι πληροφορίες θεωρούνται πολύ χρήσιμες από το 35,8%, αρκετά χρήσιμες από το 32,1% και μέτρια χρήσιμες από το 11,3%.

**Προσδιορισμός του κόστους των αγαθών και υπηρεσιών**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
0	3	5,7	5,7	5,7
ΛΙΓΟ	8	15,1	15,1	20,8
ΜΕΤΡΙΑ	6	11,3	11,3	32,1
ΑΡΚΕΤΑ	17	32,1	32,1	64,2
ΠΟΛΥ	19	35,8	35,8	100,0
Total	53	100,0	100,0	

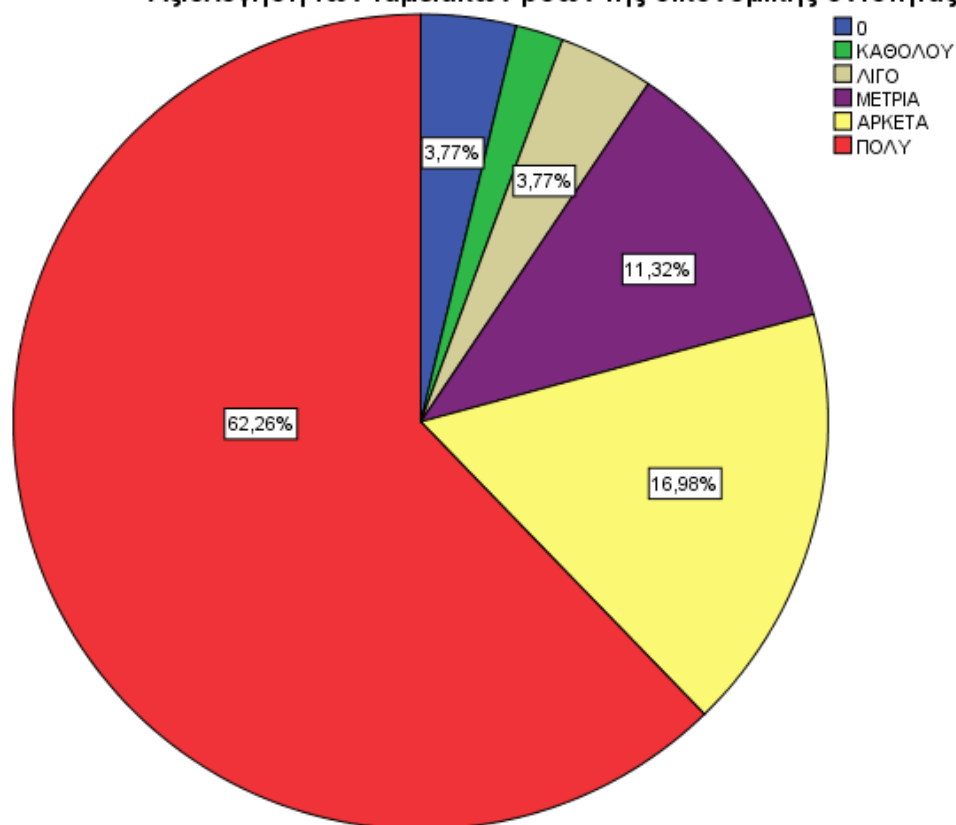


Τέλος, το 62,3% θεωρεί πως οι πληροφορίες είναι πολύ χρήσιμες για την αξιολόγηση των ταμειακών ροών της οικονομικής οντότητας, το 17% αρκετά και το 11,3% μέτρια χρήσιμες.

**Αξιολόγηση των ταμειακών ροών της οικονομικής οντότητας**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
0	2	3,8	3,8	3,8
ΚΑΘΟΛΟΥ	1	1,9	1,9	5,7
ΛΙΓΟ	2	3,8	3,8	9,4
Valid ΜΕΤΡΙΑ	6	11,3	11,3	20,8
ΑΡΚΕΤΑ	9	17,0	17,0	37,7
ΠΟΛΥ	33	62,3	62,3	100,0
Total	53	100,0	100,0	

**Αξιολόγηση των ταμειακών ροών της οικονομικής οντότητας**



### 4.3 Χρησιμότητα των πληροφοριών που αντλούνται από το απλογραφικό λογιστικό σύστημα εισπράξεων και πληρωμών κατά τη διαδικασία λήψης αποφάσεων

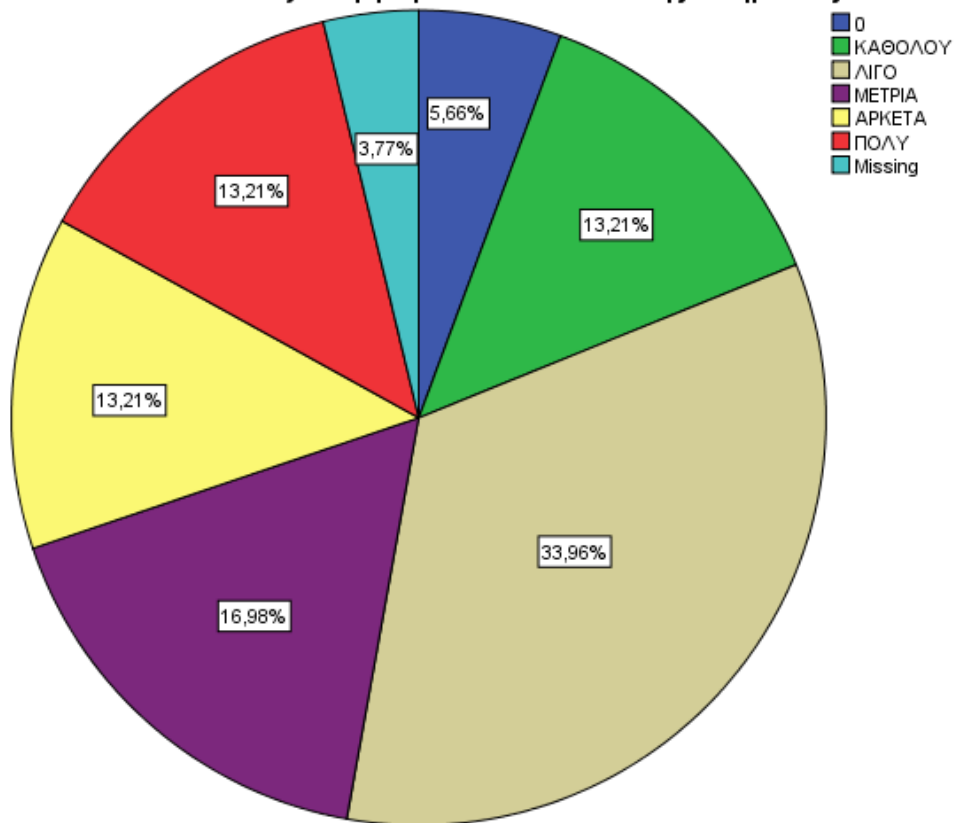
Στο τελευταίο τμήμα του ερωτηματολογίου αξιολογείται η χρησιμότητα των πληροφοριών που αντλούνται από το απλογραφικό λογιστικό σύστημα εισπράξεων και πληρωμών (το προηγούμενο λογιστικό σύστημα σε ταμειακή βάση) κατά τη διαδικασία λήψης αποφάσεων.

Το 34% έκρινε πως οι πληροφορίες που αντλούνταν ήταν λίγο χρήσιμες και το 17% μέτρια χρήσιμες για την αξιολόγηση των επιδόσεων της υπηρεσίας.

Αξιολόγηση των επιδόσεων της Υπηρεσίας

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
0	3	5,7	5,9	5,9
ΚΑΘΟΛΟΥ	7	13,2	13,7	19,6
ΛΙΓΟ	18	34,0	35,3	54,9
Valid ΜΕΤΡΙΑ	9	17,0	17,6	72,5
ΑΡΚΕΤΑ	7	13,2	13,7	86,3
ΠΟΛΥ	7	13,2	13,7	100,0
Total	51	96,2	100,0	
Missing System	2	3,8		
Total	53	100,0		

### Αξιολόγηση των επιδόσεων της Υπηρεσίας



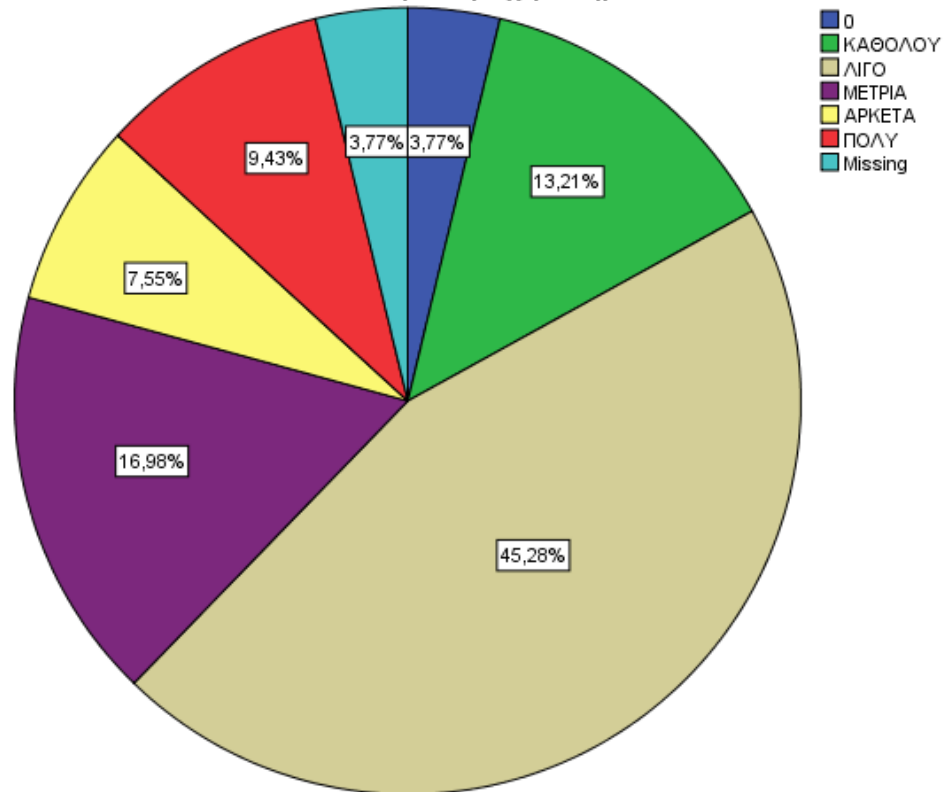
Στη συνέχεια, το 45,3% έκρινε πως οι πληροφορίες ήταν πολύ χρήσιμες για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας σε σχέση με την παράδοση προϊόντων ή την παροχή υπηρεσιών, το 17% μέτρια και το 13,2% καθόλου χρήσιμες.

#### Αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας σε σχέση με την παράδοση προϊόντων ή την παροχή υπηρεσιών

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
0	2	3,8	3,9	3,9
ΚΑΘΟΛΟΥ	7	13,2	13,7	17,6
ΛΙΓΟ	24	45,3	47,1	64,7
ΜΕΤΡΙΑ	9	17,0	17,6	82,4
ΑΡΚΕΤΑ	4	7,5	7,8	90,2
ΠΟΛΥ	5	9,4	9,8	100,0

Total	51	96,2	100,0	
Missing System	2	3,8		
Total	53	100,0		

**Αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας σε σχέση με την παράδοση προϊόντων ή την παροχή υπηρεσιών**



Το 35,8% θεωρεί πως οι πληροφορίες ήταν λίγο χρήσιμες για την αξιολόγηση της αποδοτικότητας σε σχέση με την παράδοση προϊόντων ή την παροχή υπηρεσιών, το 18,9% μέτρια και το 15,1% καθόλου χρήσιμες.

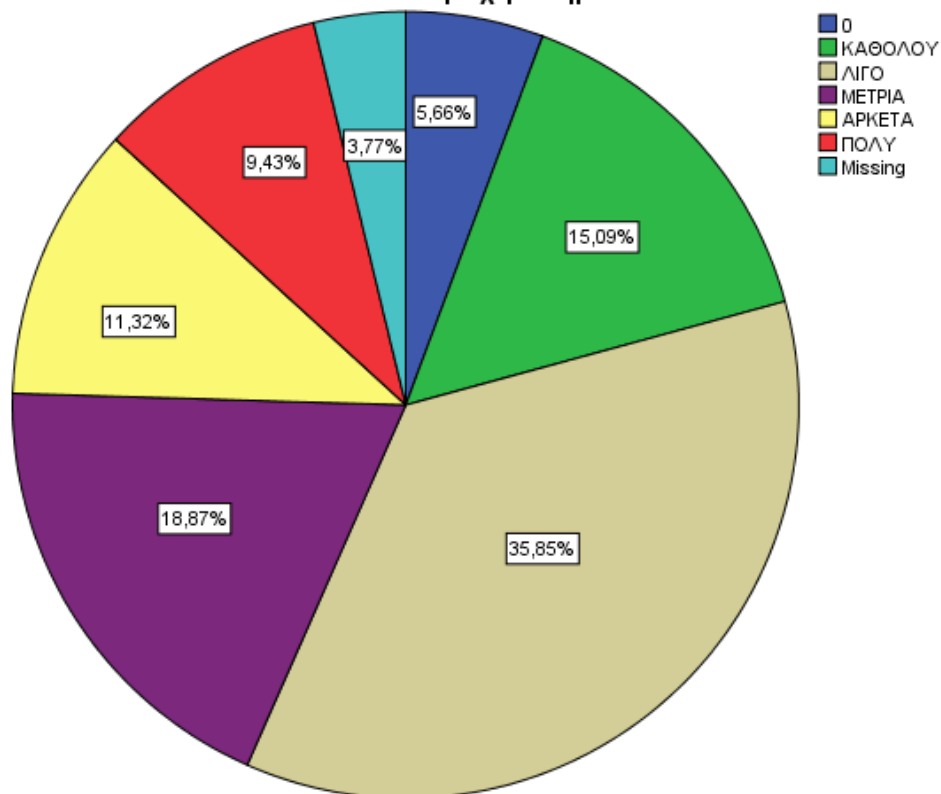
**Αξιολόγηση της αποδοτικότητας σε σχέση με την παράδοση προϊόντων ή την παροχή υπηρεσιών**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 0	3	5,7	5,9	5,9



	ΚΑΘΟΛΟΥ	8	15,1	15,7	21,6
	ΛΙΓΟ	19	35,8	37,3	58,8
	ΜΕΤΡΙΑ	10	18,9	19,6	78,4
	ΑΡΚΕΤΑ	6	11,3	11,8	90,2
	ΠΟΛΥ	5	9,4	9,8	100,0
	Total	51	96,2	100,0	
Missing	System	2	3,8		
Total		53	100,0		

### Αξιολόγηση της αποδοτικότητας σε σχέση με την παράδοση προϊόντων ή την παροχή υπηρεσιών

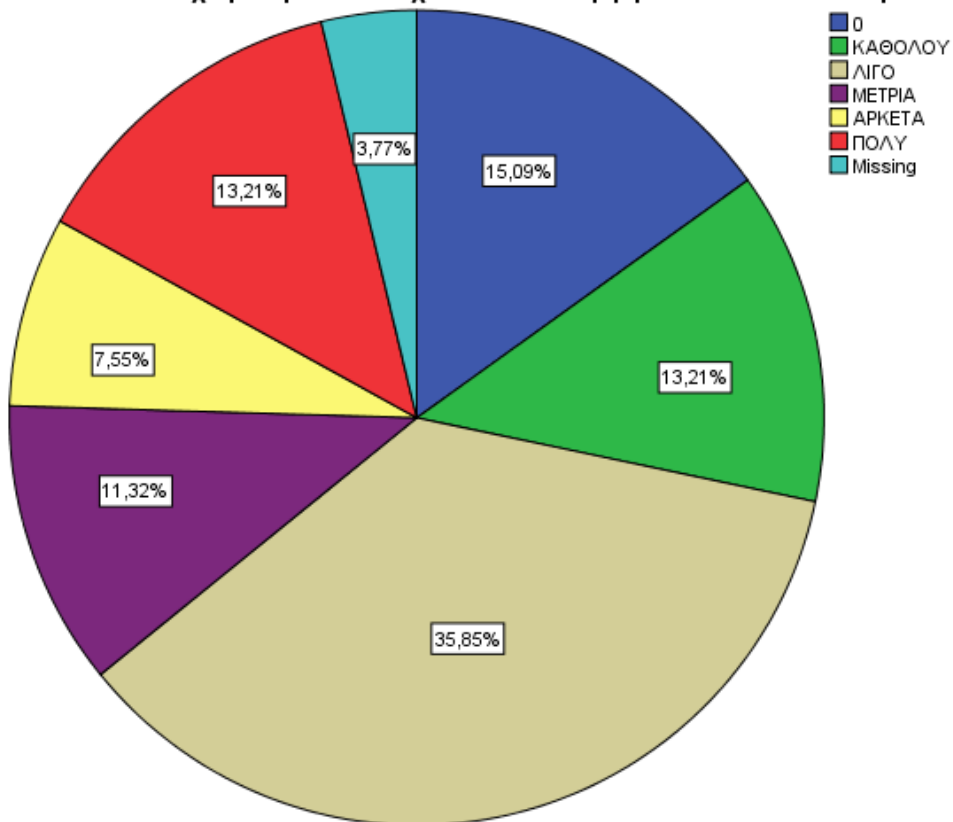


Οι πληροφορίες που έδινε το απλογραφικό σύστημα κρίθηκαν ως λίγο χρήσιμες από το 35,8% για τη διαχείριση των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού, ως καθόλου χρήσιμες από το 13,2% και ως μέτρια χρήσιμες από το 11,3%.

**Διαχείριση των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
0	8	15,1	15,7	15,7
ΚΑΘΟΛΟΥ	7	13,2	13,7	29,4
ΛΙΓΟ	19	35,8	37,3	66,7
Valid ΜΕΤΡΙΑ	6	11,3	11,8	78,4
ΑΡΚΕΤΑ	4	7,5	7,8	86,3
ΠΟΛΥ	7	13,2	13,7	100,0
Total	51	96,2	100,0	
Missing System	2	3,8		
Total	53	100,0		

**Διαχείριση των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού**



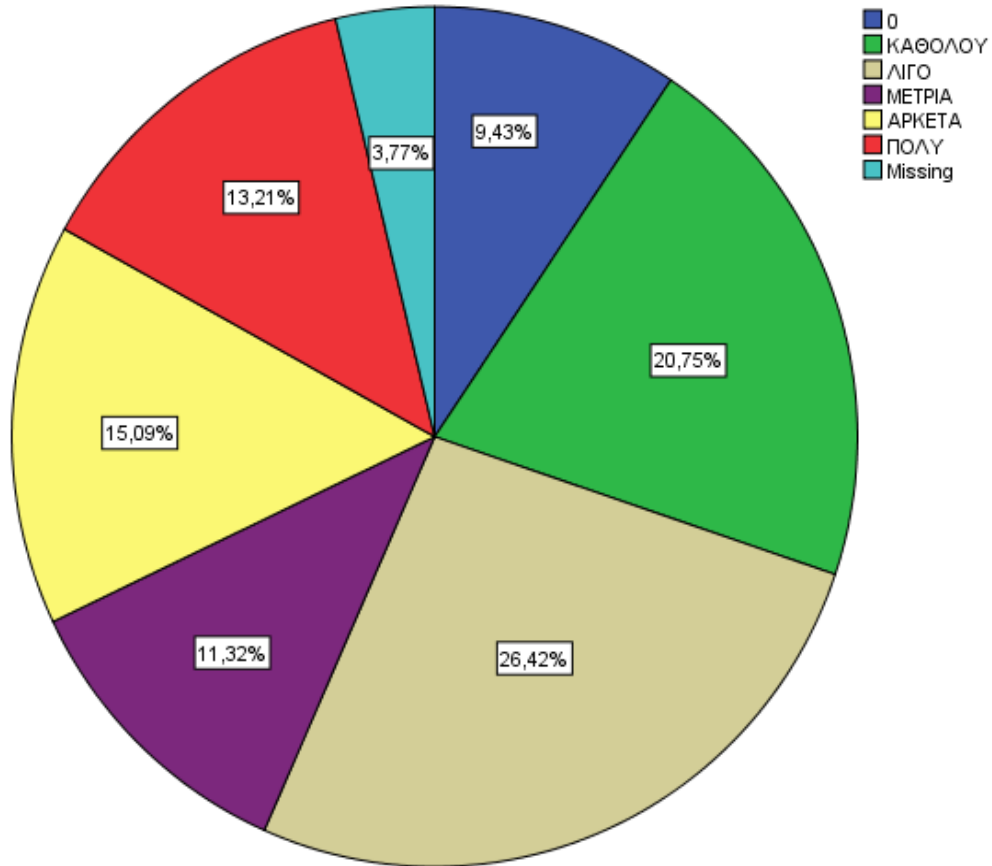
Οι πληροφορίες που έδινε το απλογραφικό σύστημα θεωρούνται ως λίγο χρήσιμες

από το 26,4%, καθόλου χρήσιμες από το 20,8% και αρκετά χρήσιμες από το 15,1% για την υποχρέωση λογοδοσίας των τμημάτων.

**Υποχρέωση λογοδοσίας των τμημάτων**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	5	9,4	9,8
	ΚΑΘΟΛΟΥ	11	20,8	21,6
	ΛΙΓΟ	14	26,4	27,5
	ΜΕΤΡΙΑ	6	11,3	11,8
	ΑΡΚΕΤΑ	8	15,1	15,7
	ΠΟΛΥ	7	13,2	13,7
	Total	51	96,2	100,0
Missing	System	2	3,8	
Total		53	100,0	

### Υποχρέωση λογοδοσίας των τμημάτων

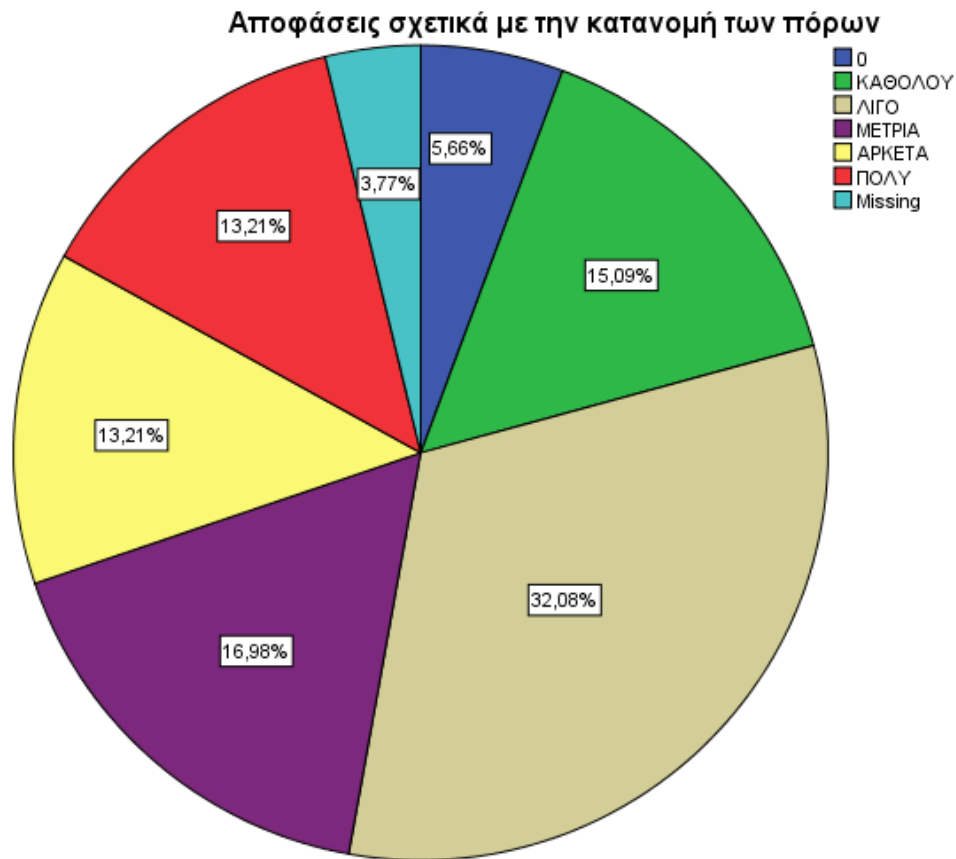


Οι συμμετέχοντες θεωρούν πως οι πληροφορίες του απλογραφικού ήταν λίγο (32,1%), μέτρια (17%) και καθόλου (15,1%) χρήσιμες για τις αποφάσεις σχετικά με την κατανομή των πόρων.

#### Αποφάσεις σχετικά με την κατανομή των πόρων

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
0	3	5,7	5,9	5,9
ΚΑΘΟΛΟΥ	8	15,1	15,7	21,6
ΛΙΓΟ	17	32,1	33,3	54,9
ΜΕΤΡΙΑ	9	17,0	17,6	72,5
ΑΡΚΕΤΑ	7	13,2	13,7	86,3
ΠΟΛΥ	7	13,2	13,7	100,0

Total	51	96,2	100,0
Missing	System	2	3,8
Total	53	100,0	

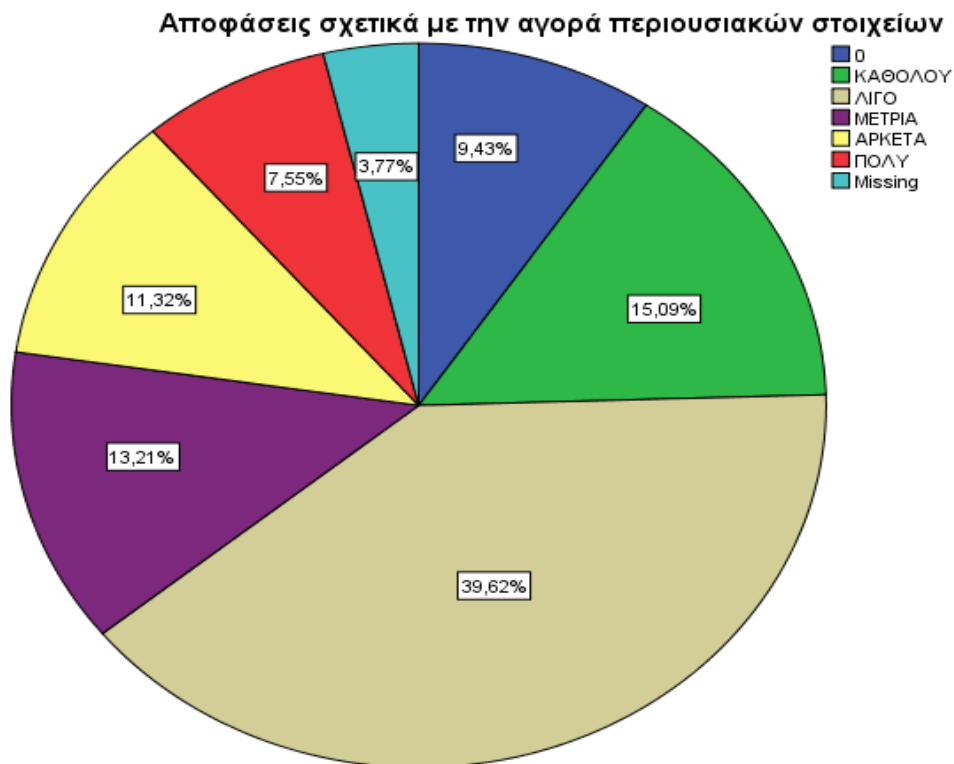


Το 39,6% έκρινε ως λίγο χρήσιμες τις πληροφορίες του απλογραφικού για τις αποφάσεις σχετικά με την αγορά περιουσιακών στοιχείων, το 15,1% ως καθόλου χρήσιμες και το 13,2% ως μέτρια χρήσιμες.

**Αποφάσεις σχετικά με την αγορά περιουσιακών στοιχείων**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 0	5	9,4	9,8	9,8
Valid ΚΑΘΟΛΟΥ	8	15,1	15,7	25,5
Valid ΛΙΓΟ	21	39,6	41,2	66,7

	METPIA	7	13,2	13,7	80,4
	APKETA	6	11,3	11,8	92,2
	ΠΟΛΥ	4	7,5	7,8	100,0
	Total	51	96,2	100,0	
Missing	System	2	3,8		
Total		53	100,0		



Το 37,7% θεωρεί πως οι πληροφορίες ήταν λίγο χρήσιμες για την αξιολόγηση της κατανομής των πόρων, το 20,8% καθόλου και το 13,2% αρκετά χρήσιμες.

#### Αξιολόγηση της κατανομής των πόρων

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	1	1,9	2,0	2,0
	ΚΑΘΟΛΟΥ	11	20,8	21,6	23,5
	ΛΙΓΟ	20	37,7	39,2	62,7
	ΜΕΤΡΙΑ	6	11,3	11,8	74,5

	ΑΡΚΕΤΑ	7	13,2	13,7	88,2
	ΠΟΛΥ	6	11,3	11,8	100,0
	Total	51	96,2	100,0	
Missing	System	2	3,8		
Total		53	100,0		

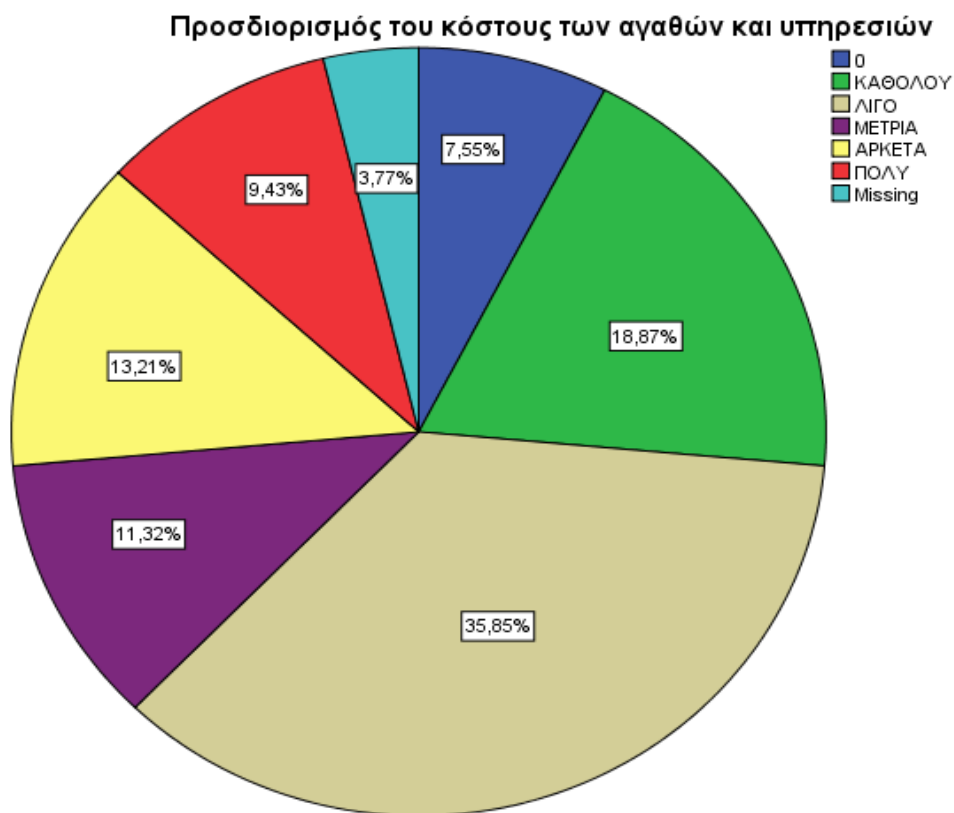


Για τον προσδιορισμό του κόστους των αγαθών και υπηρεσιών οι πληροφορίες του απλογραφικού θεωρούνται λίγο χρήσιμες από το 35,8%, καθόλου χρήσιμες από το 18,9% και αρκετά χρήσιμες από το 13,2%.

**Προσδιορισμός του κόστους των αγαθών και υπηρεσιών**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	4	7,5	7,8	7,8
	ΚΑΘΟΛΟΥ	10	18,9	19,6	27,5

	ΛΙΓΟ	19	35,8	37,3	64,7
	ΜΕΤΡΙΑ	6	11,3	11,8	76,5
	ΑΡΚΕΤΑ	7	13,2	13,7	90,2
	ΠΟΛΥ	5	9,4	9,8	100,0
	Total	51	96,2	100,0	
Missing	System	2	3,8		
Total		53	100,0		



Τέλος, το 26,4% θεωρεί πως οι πληροφορίες ήταν λίγο χρήσιμες για την αξιολόγηση των ταμειακών ροών της οικονομικής οντότητας, το 26,4% καθόλου και το 20,8% πολύ χρήσιμες.

**Αξιολόγηση των ταμειακών ροών της οικονομικής οντότητας**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 0	3	5,7	5,9	5,9



	ΚΑΘΟΛΟΥ	14	26,4	27,5	33,3
	ΛΙΓΟ	14	26,4	27,5	60,8
	ΜΕΤΡΙΑ	7	13,2	13,7	74,5
	ΑΡΚΕΤΑ	2	3,8	3,9	78,4
	ΠΟΛΥ	11	20,8	21,6	100,0
	Total	51	96,2	100,0	
Missing	System	2	3,8		
Total		53	100,0		



#### 4.4 χρησιμότητα των πληροφοριών που αντλούνται από το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα κατά τη διαδικασία λήψης αποφάσεων ως εργαλείο αποτελεσματικής, αποδοτικής και διαφανής διοίκησης του οργανισμού

Στο τελευταίο τμήμα της έρευνας ζητήθηκε από τους συμμετέχοντες να αξιολογήσουν τη χρησιμότητα των πληροφοριών που αντλούνται από το

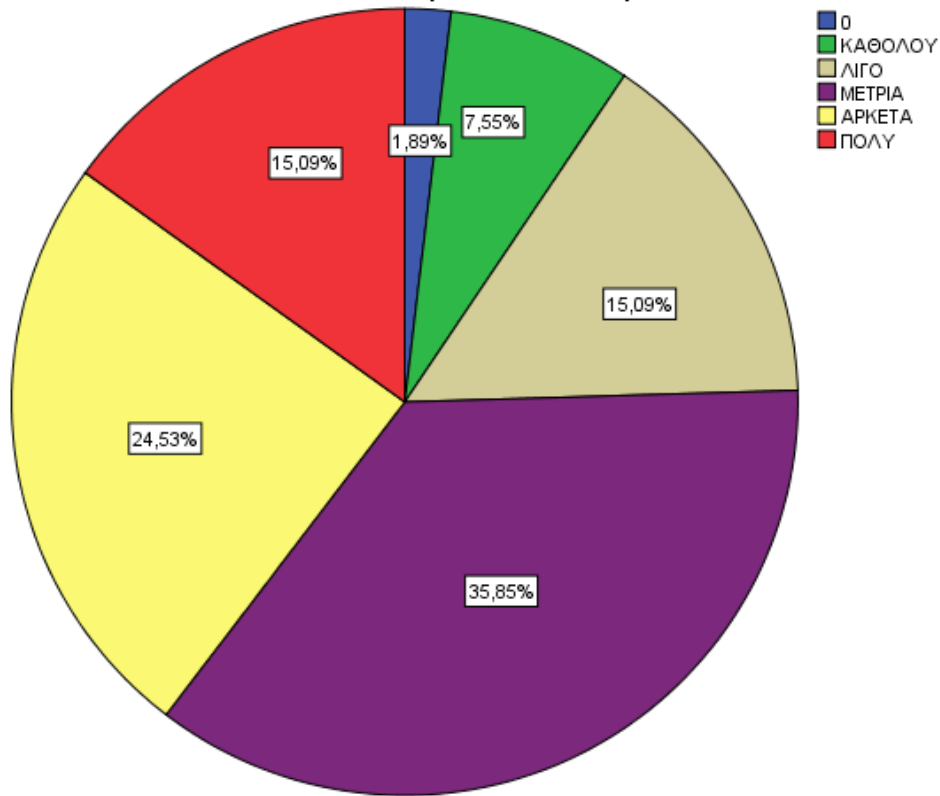
διπλογραφικό λογιστικό σύστημα κατά τη διαδικασία λήψης αποφάσεων ως εργαλείο αποτελεσματικής, αποδοτικής και διαφανής διοίκησης του οργανισμού.

Οι πληροφορίες κρίθηκαν ως μέτρια (35,8%), αρκετά (24,5%) και πολύ (15,1%) για την αξιολόγηση των ανθρωπίνων πόρων.

**Αξιολόγηση της κατανομής ανθρωπίνων πόρων και των επιδόσεων του ανθρωπίνου δυναμικού**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
0	1	1,9	1,9	1,9
ΚΑΘΟΛΟΥ	4	7,5	7,5	9,4
ΛΙΓΟ	8	15,1	15,1	24,5
Valid ΜΕΤΡΙΑ	19	35,8	35,8	60,4
ΑΡΚΕΤΑ	13	24,5	24,5	84,9
ΠΟΛΥ	8	15,1	15,1	100,0
Total	53	100,0	100,0	

**Αξιολόγηση της κατανομής ανθρωπίνων πόρων και των επιδόσεων του ανθρωπίνου δυναμικού**

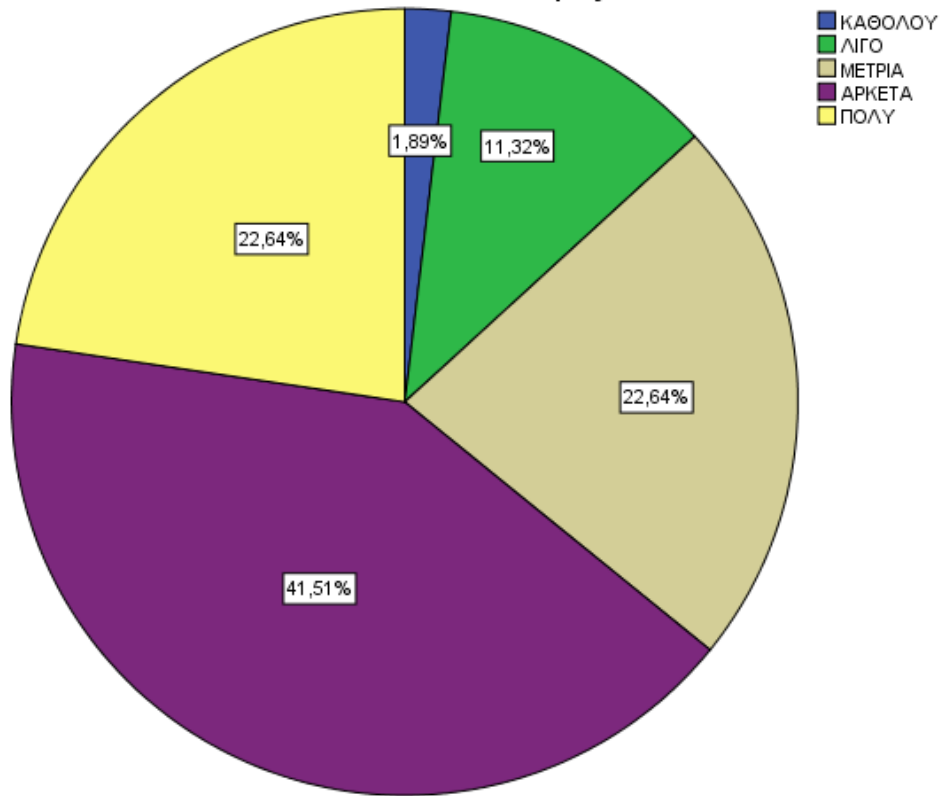


Η πλειοψηφία έκρινε ως αρκετά (41,5%), μέτρια (22,6%) και πολύ (22,6%) χρήσιμες τις πληροφορίες για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας σε σχέση με την διαχείριση των υλικών της οντότητας.

**Αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας σε σχέση με την διαχείριση των υλικών της οντότητας**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ΚΑΘΟΛΟΥ	1	1,9	1,9	1,9
ΛΙΓΟ	6	11,3	11,3	13,2
ΜΕΤΡΙΑ	12	22,6	22,6	35,8
ΑΡΚΕΤΑ	22	41,5	41,5	77,4
ΠΟΛΥ	12	22,6	22,6	100,0
Total	53	100,0	100,0	

**Αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας σε σχέση με την διαχείριση των υλικών της οντότητας**

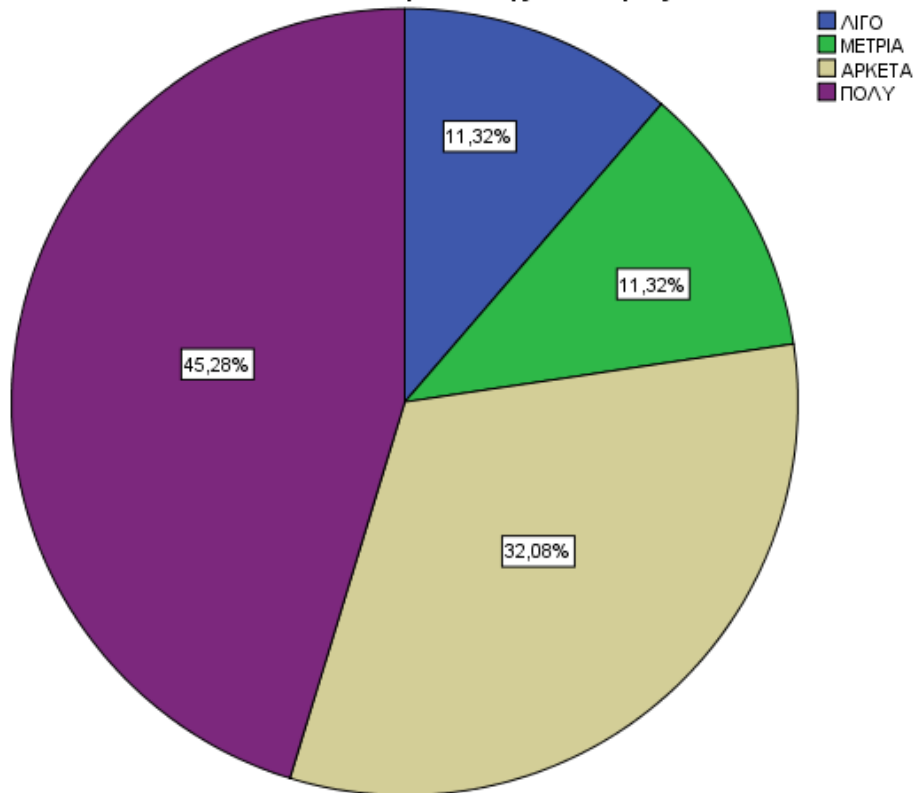


Οι περισσότεροι συμμετέχοντες ανέφεραν πως οι πληροφορίες είναι πολύ (45,3%) και αρκετά (32,1%) χρήσιμες για την αξιολόγηση της αποδοτικότητας της διαχείρισης των διαθεσίμων και ταμιακών ροών της οντότητας.

**Αξιολόγηση της αποδοτικότητας της διαχείρισης των διαθεσίμων και ταμιακών ροών της οντότητας**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ΛΙΓΟ	6	11,3	11,3	11,3
ΜΕΤΡΙΑ	6	11,3	11,3	22,6
Valid ΑΡΚΕΤΑ	17	32,1	32,1	54,7
ΠΟΛΥ	24	45,3	45,3	100,0
Total	53	100,0	100,0	

**Αξιολόγηση της αποδοτικότητας της διαχείρισης των διαθέσιμων και ταμιακών ροών της οντότητας**

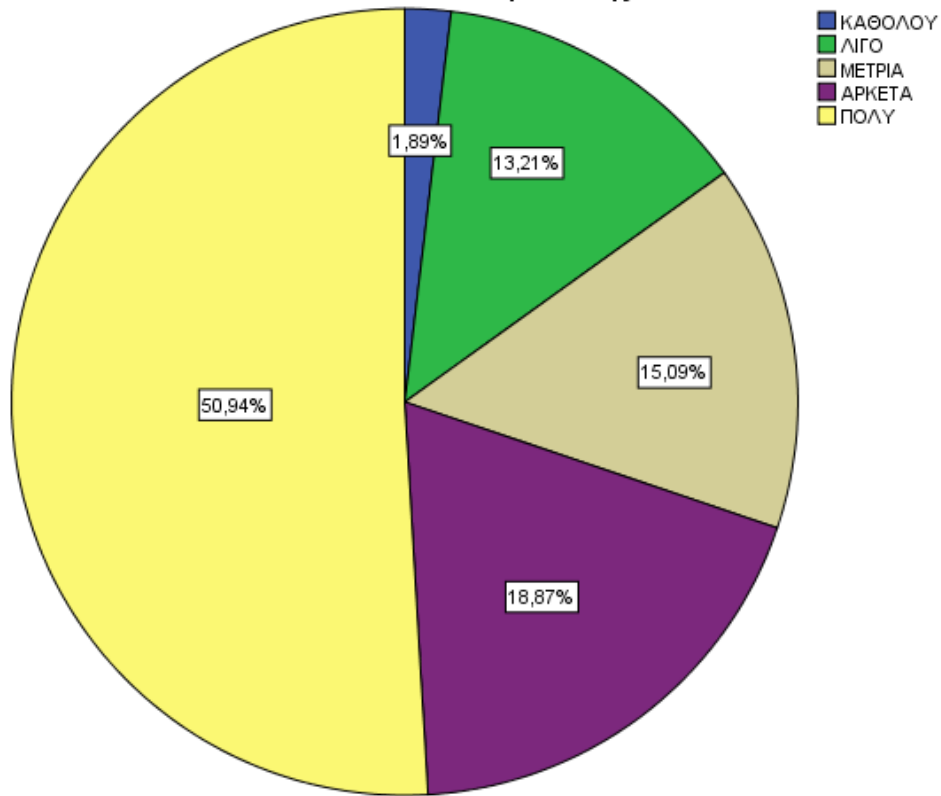


Για την αξιολόγηση της χρηστής διαχείρισης των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού της υπηρεσίας οι πληροφορίες κρίθηκαν ως πολύ (50,9%), αρκετά (18,9%) και μέτρια (15,1%) χρήσιμες από την πλειοψηφία.

**Αξιολόγηση της χρηστής διαχείρισης των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού της**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ΚΑΘΟΛΟΥ	1	1,9	1,9	1,9
ΛΙΓΟ	7	13,2	13,2	15,1
ΜΕΤΡΙΑ	8	15,1	15,1	30,2
ΑΡΚΕΤΑ	10	18,9	18,9	49,1
ΠΟΛΥ	27	50,9	50,9	100,0
Total	53	100,0	100,0	

**Αξιολόγηση της χρηστής διαχείρισης των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού της**

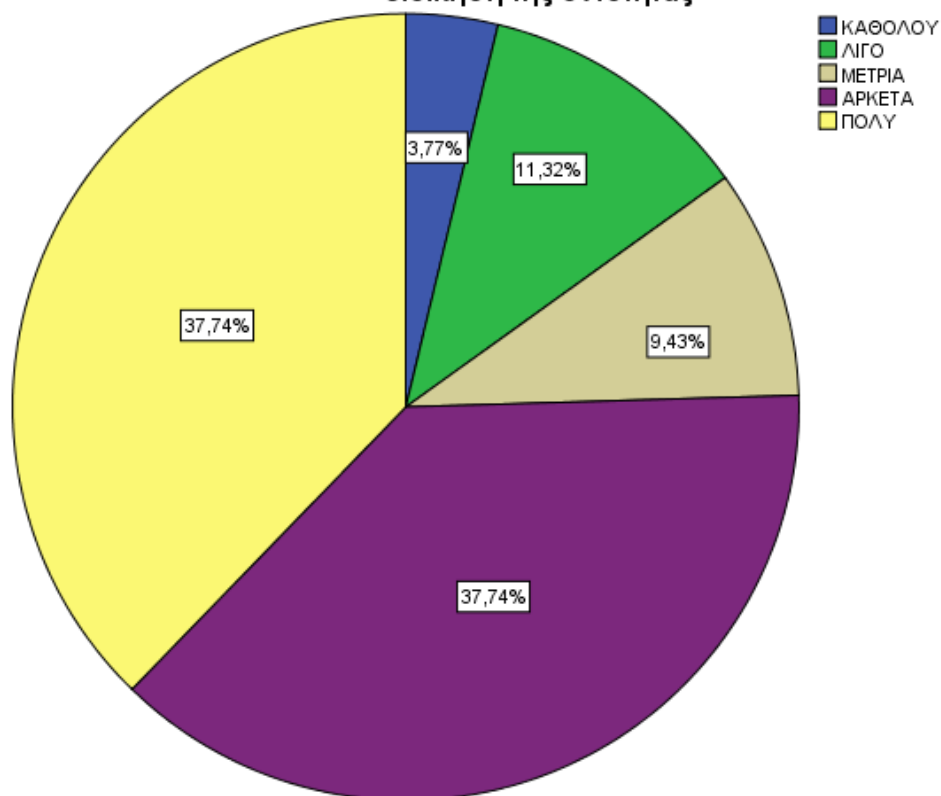


Για την αξιολόγηση της ορθής κατανομής των πόρων και της χρήσης αυτών από τη διοίκηση της οντότητας οι πληροφορίες κρίθηκαν ως πολύ (37,7%), αρκετά (37,7%) και λίγο (11,3%) χρήσιμες από την πλειοψηφία.

**Αξιολόγηση της ορθής κατανομής των πόρων και της χρήσης αυτών από τη διοίκηση της οντότητας**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ΚΑΘΟΛΟΥ	2	3,8	3,8	3,8
ΛΙΓΟ	6	11,3	11,3	15,1
ΜΕΤΡΙΑ	5	9,4	9,4	24,5
ΑΡΚΕΤΑ	20	37,7	37,7	62,3
ΠΟΛΥ	20	37,7	37,7	100,0
Total	53	100,0	100,0	

**Αξιολόγηση της ορθής κατανομής των πόρων και της χρήσης αυτών από τη διοίκηση της οντότητας**

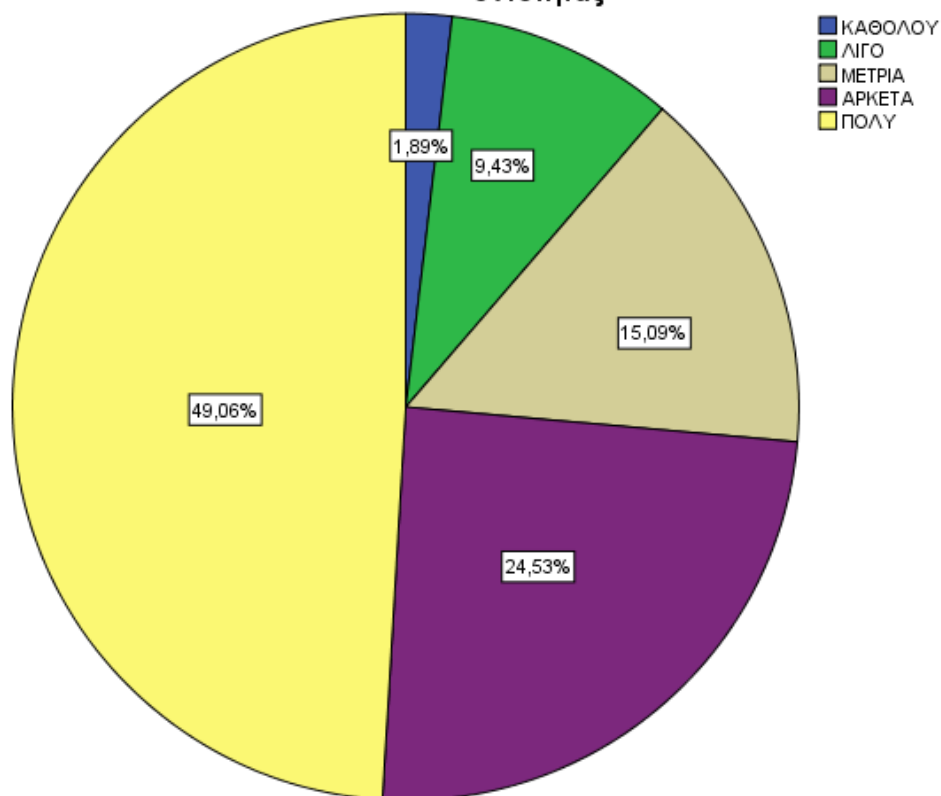


Η πλειοψηφία έκρινε ως πολύ (49,1%), αρκετά (24,5%) και μέτρια (15,1%) χρήσιμες τις πληροφορίες για την αξιολόγηση των οικονομικών δεδομένων διαχρονικά και της πορείας της οντότητας.

**Αξιολόγηση των οικονομικών δεδομένων διαχρονικά και της πορείας της οντότητας**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ΚΑΘΟΛΟΥ	1	1,9	1,9	1,9
ΛΙΓΟ	5	9,4	9,4	11,3
ΜΕΤΡΙΑ	8	15,1	15,1	26,4
ΑΡΚΕΤΑ	13	24,5	24,5	50,9
ΠΟΛΥ	26	49,1	49,1	100,0
Total	53	100,0	100,0	

### Αξιολόγηση των οικονομικών δεδομένων διαχρονικά και της πορείας της οντότητας



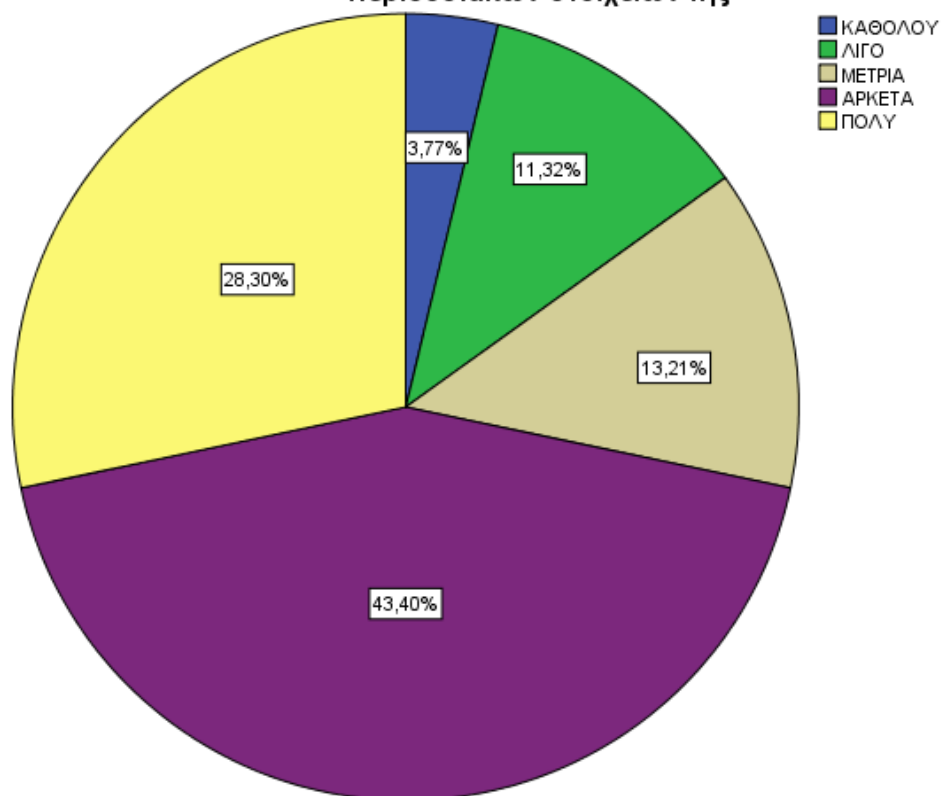
Η πλειοψηφία έκρινε επίσης ως αρκετά (43,4%), πολύ (28,3%) και μέτρια (13,2%) χρήσιμες τις πληροφορίες για την αξιολόγηση των αποφάσεων σχετικά με την αγορά και εν γένει χρήση περιουσιακών στοιχείων της.

### Αξιολόγηση των αποφάσεων σχετικά με την αγορά και εν γένει χρήση περιουσιακών στοιχείων της

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ΚΑΘΟΛΟΥ	2	3,8	3,8	3,8
ΛΙΓΟ	6	11,3	11,3	15,1
ΜΕΤΡΙΑ	7	13,2	13,2	28,3
ΑΡΚΕΤΑ	23	43,4	43,4	71,7
ΠΟΛΥ	15	28,3	28,3	100,0
Total	53	100,0	100,0	



**Αξιολόγηση των αποφάσεων σχετικά με την αγορά και εν γένει χρήση περιουσιακών στοιχείων της**

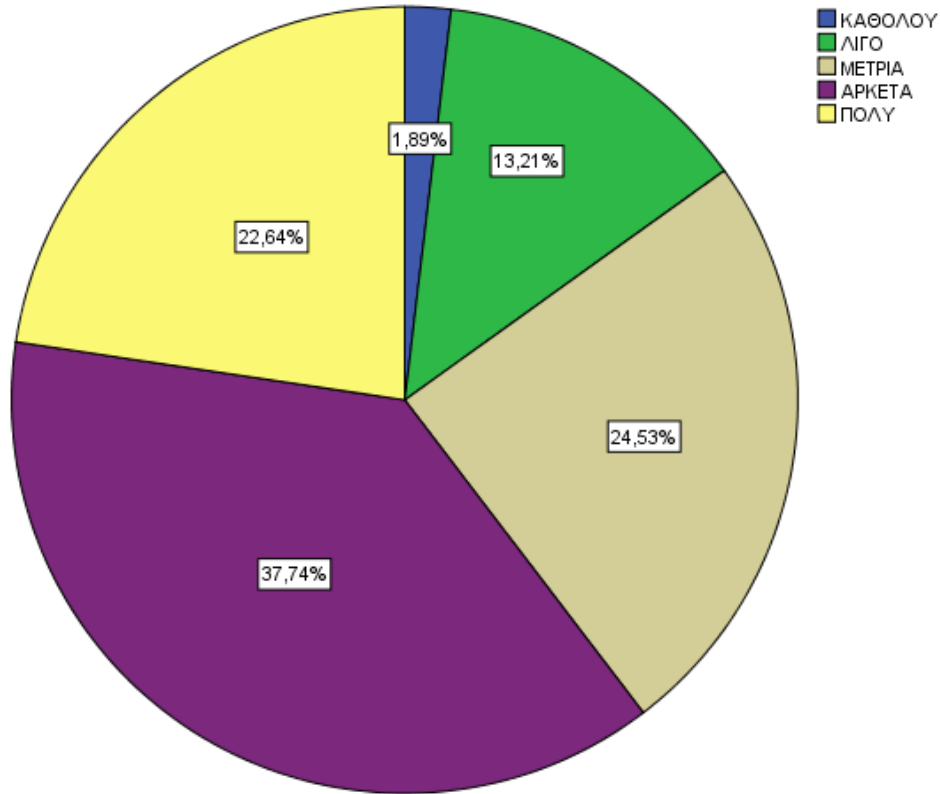


Ακόμα, η πλειοψηφία έκρινε ως αρκετά (37,7%), μέτρια (24,5%) και πολύ (22,6%) χρήσιμες τις πληροφορίες για την αξιολόγηση της διοίκησης του οργανισμού ως προς την εκτέλεση του προγράμματος δράσης αυτής.

**Αξιολόγηση της διοίκησης του οργανισμού ως προς την εκτέλεση του προγράμματος δράσης αυτής.**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ΚΑΘΟΛΟΥ	1	1,9	1,9	1,9
ΛΙΓΟ	7	13,2	13,2	15,1
ΜΕΤΡΙΑ	13	24,5	24,5	39,6
ΑΡΚΕΤΑ	20	37,7	37,7	77,4
ΠΟΛΥ	12	22,6	22,6	100,0
Total	53	100,0	100,0	

**Αξιολόγηση της διοίκησης του οργανισμού ως προς την εκτέλεση του προγράμματος δράσης αυτής.**

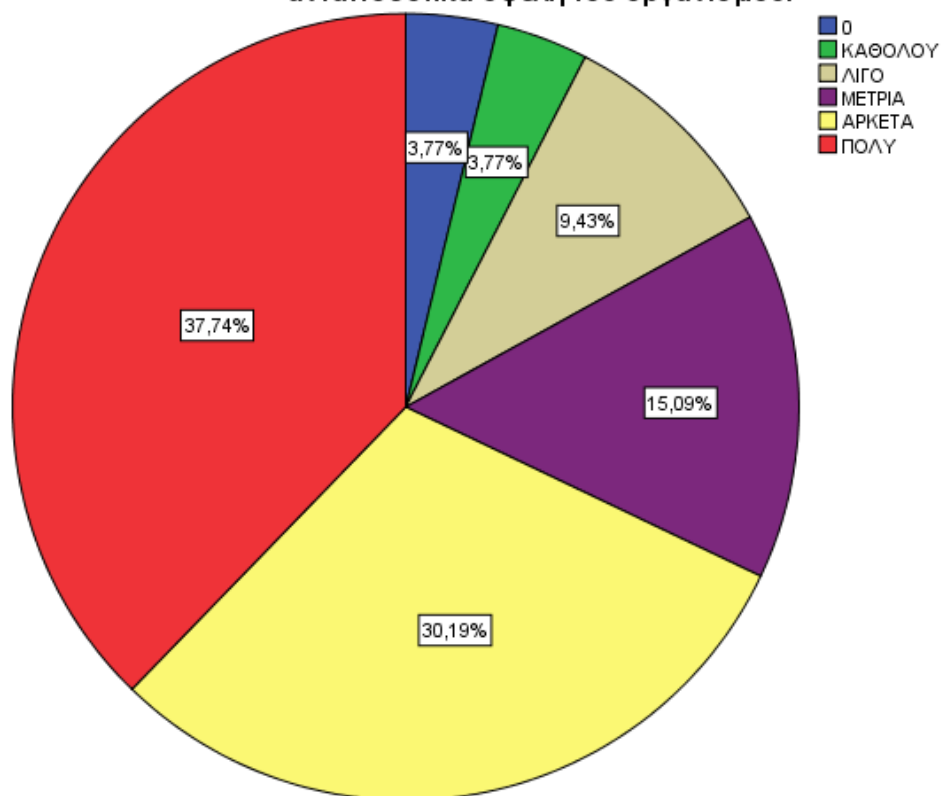


Σύμφωνα με την πλειοψηφία, οι πληροφορίες ήταν πολύ (37,7%), αρκετά (30,2%) και μέτρια (15,1%) χρήσιμες για τον προσδιορισμό του κόστους των αγαθών και υπηρεσιών συγκριτικά με τα ανταποδοτικά οφέλη του οργανισμού.

**Προσδιορισμός του κόστους των αγαθών και υπηρεσιών συγκριτικά με τα ανταποδοτικά οφέλη του οργανισμού.**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
0	2	3,8	3,8	3,8
ΚΑΘΟΛΟΥ	2	3,8	3,8	7,5
ΛΙΓΟ	5	9,4	9,4	17,0
Valid ΜΕΤΡΙΑ	8	15,1	15,1	32,1
ΑΡΚΕΤΑ	16	30,2	30,2	62,3
ΠΟΛΥ	20	37,7	37,7	100,0
Total	53	100,0	100,0	

**Προσδιορισμός του κόστους των αγαθών και υπηρεσιών συγκριτικά με τα ανταποδοτικά οφέλη του οργανισμού.**

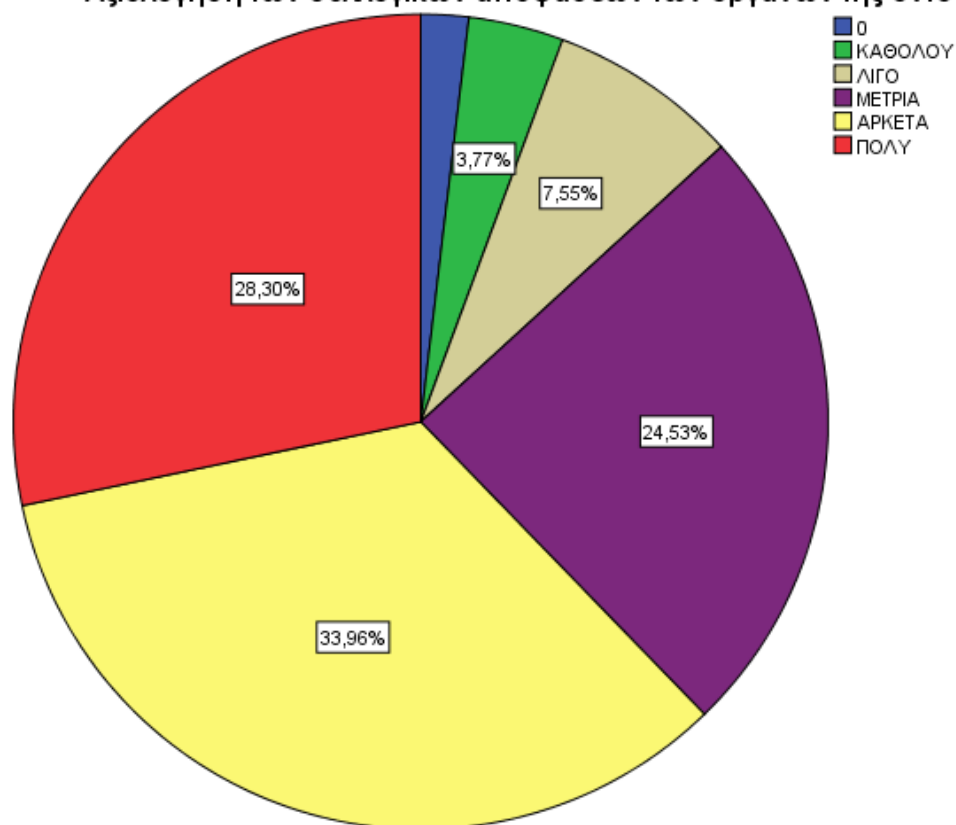


Τέλος, σύμφωνα με την πλειοψηφία, οι πληροφορίες ήταν πολύ (28,3%), αρκετά (34%) και μέτρια (24,5%) χρήσιμες για την αξιολόγηση των συλλογικών αποφάσεων των οργάνων της οντότητας.

**Αξιολόγηση των συλλογικών αποφάσεων των οργάνων της οντότητας**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
0	1	1,9	1,9	1,9
ΚΑΘΟΛΟΥ	2	3,8	3,8	5,7
ΛΙΓΟ	4	7,5	7,5	13,2
Valid ΜΕΤΡΙΑ	13	24,5	24,5	37,7
ΑΡΚΕΤΑ	18	34,0	34,0	71,7
ΠΟΛΥ	15	28,3	28,3	100,0
Total	53	100,0	100,0	

### Αξιολόγηση των συλλογικών αποφάσεων των οργάνων της οντότητας



## Κεφάλαιο 5. Συμπεράσματα- προτάσεις

Η εφαρμογή του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στο δημόσιο τομέα παραμένει ένα αμφιλεγόμενο ζήτημα όσον αφορά την καθολική εφαρμογή του. Ωστόσο, δεν αμφισβητείται η χρησιμότητά του ως εργαλείο διαφάνειας, νομιμότητας, αποτελεσματικότητας και διοίκησης στο δημόσιο τομέα και των διαρθρωτικών αλλαγών που απαιτούνται για τη μετάβαση σε αυτό το σύστημα, π.χ. η εκπαίδευση του προσωπικού και η αποδοχή από δημόσιους διαχειριστές.

Το γεγονός ότι έχουν περάσει περισσότερα από δεκαπέντε χρόνια από τότε που οι ελληνικοί δήμοι εφαρμόζουν το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα σε συνδυασμό με τη σχετικά πρόσφατη εισαγωγή του IPSAS για την κάλυψη των αναγκών των χρηστών των πληροφοριών δημιουργεί ανησυχίες και θέτει ερωτήματα σχετικά με το βαθμό ικανοποίησης των αναγκών των χρηστών με διαφορετικά λογιστικά συστήματα.

Για να διερευνήσει το θέμα της χρησιμότητας των χρηματοοικονομικών πληροφοριών των ελληνικών δήμων, η παρούσα εργασία εξετάζει τις αντιλήψεις των χρηστών σχετικά με τη χρησιμότητα, τη διαφάνεια, τη νομιμότητα, την αποτελεσματικότητα και τη διοίκηση στο δημόσιο τομέα του συστήματος αυτού. Ζητήθηκε από τους ερωτηθέντες να αξιολογήσουν τη χρησιμότητα του απλογραφικού και του διπλογραφικού συστήματος για διάφορες αποφάσεις συμπεριλαμβανόμενης της αξιολόγησης των επιδόσεων, της παροχής αγαθών και υπηρεσιών, τη διαχείριση των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού, την κατανομή των πόρων, τις ανάγκες των ταμειακών ροών και την υποχρέωση λογοδοσίας. Οι συμμετέχοντες στην έρευνα κλήθηκαν να βαθμολογήσουν τις δυνατότητες και τα οφέλη της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση ως προς τη λήψη αποφάσεων σε δέκα (10) συγκεκριμένα σενάρια.

Η γενική αντίληψη των ερωτηθέντων σε αυτή τη μελέτη συμφωνεί με τη θεωρία (Kober et al., 2010, Sousa et al., 2013) σχετικά με τη χρησιμότητα των πληροφοριών που προκύπτουν από τα δύο συστήματα, καθώς σύμφωνα με τους συμμετέχοντες το διπλογραφικό σύστημα κρίθηκε ως καταλληλότερο για τις περισσότερες περιπτώσεις λήψης αποφάσεων του δημόσιου τομέα.

Από το σύνολο του δείγματος της έρευνας, το απλογραφικό λογιστικό σύστημα θεωρήθηκε ως λιγότερο χρήσιμο, σε σχέση με το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα,

για όλες τις περιπτώσεις λήψης αποφάσεων. Το εύρημα αυτό έρχεται σε αντίθεση με τις προηγούμενες μελέτες των Kober et al, 2010 και των De Sousa et al, 2013, όπου το απλογραφικό σύστημα σε ταμειακή βάση θεωρείται ότι παίζει σημαντικό ρόλο όσον αφορά την αξιολόγηση των αναγκών των ταμειακών ροών των τμημάτων.

Στο σύνολό τους οι πληροφορίες που βασίζονται στο διπλογραφικό λογιστικό σύστημα βαθμολογήθηκαν ως σχετικά πιο χρήσιμες από ότι οι πληροφορίες που προέρχονται από το απλογραφικό λογιστικό σύστημα από την πλειοψηφία. Ακόμα, το διπλογραφικό σύστημα κρίθηκε ως αρκετά σημαντικό ως προς τη χρησιμότητα των πληροφοριών για τη διαφάνεια, τη νομιμότητα, την αποτελεσματικότητα και τη διοίκηση στο δημόσιο τομέα.

Μέσω της εφαρμογής εννοιών και τεχνικών που σχετίζονται με τη χρήση του διπλογραφικού συστήματος, η λογιστική επιστήμη παρείχε ένα ισχυρό εργαλείο διαχείρισης του δημόσιου τομέα. Ωστόσο, η αποτελεσματικότητα αυτού του συστήματος θα επιτευχθεί μόνο εάν οι πληροφορίες που παράγονται εφαρμόζονται πραγματικά και έγκαιρα από τους χρήστες των πληροφοριών.

Για την ορθότερη, αποτελεσματικότερη και έγκαιρη εφαρμογή θα μπορούσαμε να προτείνουμε :

α) την τεχνική και εκπαιδευτική υποστήριξη των χρηστών, β) δημιουργία ομάδας εξειδικευμένων λογιστών σε θέματα δημοσίου λογιστικού και διπλογραφικής λογιστικής, γ) αυστηροποίηση των ποινών σε περίπτωση μη έγκαιρης διεκπεραίωσης της σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων, δ) ανάρτηση των οικονομικών καταστάσεων στη Διάυγεια και στις ιστοσελίδες των φορέων ε) δημιουργία ενιαίου μηχανογραφικού συστήματος κατάλληλου για την συνλειτουργία των δύο συστημάτων με κεντρική τεχνική υποστήριξη, στ) συστηματική παρακολούθηση της πορείας των οικονομικών των δημόσιων φορέων από τη κεντρική διοίκηση.

Στόχος και γενικός κανόνας της νομοθετικής επιταγής της χρήσης της Διπλογραφικής Λογιστικής Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης αποβλέπει στην παρακολούθηση των Οικονομικών του Κρατικού δημόσιου τομέα και τη σύνταξη των Οικονομικών του καταστάσεων ώστε να ενισχυεται η υποχρέωση λογοδοσίας και να προάγεται η διαφάνεια.

## 5.1 Περιορισμοί

Η παρούσα έρευνα υπόκειται σε κάποιους περιορισμούς, ο σημαντικότερος εκ των οποίων ήταν το μικρό μέγεθος του δείγματος. Για πιο γενικευμένα αποτελέσματα προτείνεται η επανάληψη της έρευνας σε μεγαλύτερο δείγμα, με άτομα από διάφορες περιοχές της χώρας. Περαιτέρω έρευνα θα μπορούσε επίσης να ασχοληθεί με εξωτερικούς χρήστες, ενημερωμένους και λιγότερο ενημερωμένους, όπως στατιστικολόγοι, επαγγελματίες, προμηθευτές, φορολογούμενους κ.λπ., ενώ θα μπορούσε και να διερευνήσει και τους λόγους αυτών των αντιλήψεων μέσω συνεντεύξεων με τους ερωτηθέντες. Θα μπορούσε επίσης να περιλαμβάνει συμπληρωματικές ερωτήσεις σχετικά με τις απόψεις των ερωτηθέντων σχετικά με την ικανότητα κατανόησης των οικονομικών εκθέσεων που δημιουργούν οι χρήστες στα δύο λογιστικά συστήματα.

Αναφορικά με την προσέγγιση έρευνας που υιοθετήθηκε, η χρήση του ερωτηματολογίου αναμφίβολα διευκολύνει την πραγματοποίησή της, ωστόσο δεν συμβάλλει στην σε βάθος κατανόηση των θεμάτων που αφορούν τα δύο διαφορετικά λογιστικά συστήματα. Έτσι, για παράδειγμα, ενώ τα αποτελέσματα της έρευνας τόνισαν τις ομοιότητες και τις διαφορές στην αντιληπτή χρησιμότητα των δύο λογιστικών συστημάτων, οι λόγοι για αυτές τις αντιλήψεις δεν είναι γνωστοί.

## Βιβλιογραφία

### Ελληνόγλωσση

#### Βιβλία

**Δασκαλάκης, Γ. (1994).** *Η νομική φύση του Ελεγκτικού Συνεδρίου, συμβολή έρευνα της σχέσεως νομικής φύσεως και αρμοδιοτήτων των πολιτειακών οργάνων*, ΕΕΑΝ 1994:122.

**Ελευθεριάδης, (2005).** *Λεξικό Γενικής και Ειδικής διδακτικής –ΑΣΕΠ*, Εκδότης Σύγχρονη Πέννα.

**Θεοχαρόπουλος, Λ. (1984).** *Ο κανών της νομιμότητας των κρατικών δαπανών και το Ελεγκτικό Συνέδριο ως θεσμική εγγύηση του κανόνος, στον πρώτο τόμο: Τιμητικός Τόμος για τα 150 χρόνια του Ελεγκτικού Συνεδρίου*, εκτ. Εκτυπωτικής Μονάδος του Υπουργείου Οικονομικών, σελ.355

**Καραγιάνης, Σ. (2002).** *Το οικονομικό διαχειριστικό λογιστικό σύστημα των Δήμων*. Αθήνα: Γ.Μ. Καραναστάση

**Καραγιάνης, Σ. (2004).** *Ο Οικονομικός Προγραμματισμός των Ο.Τ.Α. και ο νέος τύπος Προϋπολογισμού - Κ.Υ.Α. 7028/04*. Αθήνα: Γ.Μ. Καραναστάση

**Κάρκαλης, Ι. (2005).** *Αντιδιαφθορά και Ελεγκτικό Συνέδριο-Εφαρμοσμένη Δημοσιονομική Ελεγκτική*. Εκδόσεις Σάκκουλα.

**Κοντόγιωργας-Θεοχαρόπουλος, (2011).** *Το μετέωρο βήμα, του management στο Δημόσιο Τομέα, ΘΠΔΔ 4/2011*, σελ 375

**Κουγέας, Β. (1986).** *Η συμμετοχή του Ελεγκτικού Συνεδρίου στις εσωτερικές λειτουργίες της Δημόσιας Διοικήσεως*, Πάντειο Πανεπιστήμιο, σελ.183.

**Κούρτης, Γ. (1997).** *Η δίκη ενώπιον του Ελεγκτικού Συνεδρίου- Δικαιοδοσία και άλλα δικονομικά θέματα*, Ν° Β 1997:561

**Λεκαράκου, Κ. (2012).** *Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο*, Αθήνα, Εκδόσεις: Λεκαράκου Κατερίνα.

**Ράλλης, Ι. (2007).** *Η Λογιστική των Ο.Τ.Α.* Αθήνα: Οικονομική Βιβλιοθήκη.

**Σαρμάς, Ι. (2006).** *Καλύτερο κράτος, η σπατάλη, η διαφθορά και ο σύγχρονος δημοσιονομικός έλεγχος*. Εκδόσεις Σάκκουλα.

**Σπανού, (1992).** *Οργάνωση και εξουσία*. Εκδόσεις

**Σωτηρόπουλος, (1996).** *Γραφειοκρατία και πολιτική εξουσία*. Εκδόσεις Σάκκουλα.



**Τσουκαλάς, (1987).** *Κράτος, κοινωνία , εργασία στη μεταπολεμική Ελλάδα*

**Φράγκος, Χ. (1998).** *Στατιστική Επιχειρήσεων*, Εκδόσεις Σταμούλης, Ελεγκτικό Συνέδριο, 1998, σελ. 22

### Μελέτες

Παρατσιώκας, Ν., Danchev, S., Βέττας, Ν., & Κοέν, Σ. (2017). *Ανάλυση των οικονομικών στοιχείων των Καλλικρατικών δήμων και της πορείας τους προς τη λογιστική του δεδουλευμένου*. ΕΛΤΕ.

### Ξενογλωσση

### Βιβλία

**Bardach, E. (1977).** *The Implementation Game: What Happens When a Bill Becomes a Law*, MIT Press, Cambridge, MA.

**Gravaris, D. (1998).** *The building of a welfare state: from party rhetoric to state policies*, in Spourdalakis, M. (Ed.), PASOK: Party, State, Society, Patakis, Athens, pp. 91-120.

**Hlepas, N.-K. (1999).** *Local Government in Greece*, A. Sakkoulas, Athens.

**Jones, R. and M. Pendlebury (1992)** *Public Sector Accounting*, Pitman Publ., London

**Kartsonas, G. (1992).** *Public Accounting Law*, Sakkoulas Publ., Athens

**Koutsogeorgopoulou, V. and Ziegelschmidt, H. (2005).** *Raising Greece's potential output growth*, Working Paper No. 452, OECD Economics Department, OECD Publishing, Paris.

**Lane, J.-E. (2000).** *New Public Management*, Routledge, London.

**MacDowell, M. D. (1978).** *The Law of Classical Athens*, London: Thames and Hudson Ltd.

**Maggina, A. (1995)** *Accounting and Accountability in the Greek Public Sector, Workshop on Accounting, Accountability and the New European Public Sector*, EIASM, Finland

**Mouzelis, N. (1978).** *Modern Greece: Facets of Under-development*, Macmillan, London.

**Papoulias, D. and Tsoukas, H. (1998).** *Directions of State Reform*, Kastaniotis,

Athens.

**Pelagidis, Th. (Ed.) (2005).** *The Blockage of Reforms in Greece*, Papazissis, Athens.

**Petrohilos, M. K. (1970).** *The Court of Audit in Greece*, Public Sector Accounting Publishing Organization

**Pollitt, C. and Bouckaert, G. (2000).** *Public Management Reform: A Comparative Analysis*, Oxford University Press, Oxford.

**Sarantopoulos, C. (1978).** *The Judicial Audit of Public Money*, Athens, Court of Audit Publishing Office

**Sarantopoulos, C. (1980).** *The Organization of the Audit of Public Money, and the Court of Audit*, Athens, Court of Audit Publishing Office

**Sotiropoulos, D. (1996).** *Populism and Bureaucracy*, University of Notre Dame Press, Notre Dame, IN.

**Themeli, N. (1983).** *The Court of Audit in Greece: One Hundred and Fifty Years*, Athens, National Publishing Organization

**Tsoukalas, C. (1987).** *State, Society and Labour in Post-war Greece*, Themelio, Athens.

**Voulgaris, Y. (2001).** *Post Dictatorial Greece, 1974-1990*, Themelio, Athens.

## Άρθρα

**Anessi-Pessina, E. and I. Steccolini (2005).** ‘Evolutions and Limits of NPM-Inspired Budgeting Practices in Italian Local Governments,’ *Journal of Public Budgeting and Finance*, Vol. 25, No. 2 (Summer), pp. 1–14.

**Aucoin, P. (1990).** “Administrative reform in public management: paradigms, principles, paradoxes and pendulums”, *Governance*, Vol. 3 No. 2, pp. 115-37.

**Austin, M. M. and P. Vidal-Naquet (1972).** “*Economic and Social History of Ancient Greece: An Introduction*” Berkeley, University of California Press

**Barrett, P. (1993).** “*Managing in an Accrual Accounting Environment*”, RIPA Conference (Canberra).

**Bogt, H. ter and G.J. van Helden (2000).** “Accounting Change in Dutch Government: Exploring the Gap Between Expectations and Realizations”, *Management Accounting Research*, Vol. 11, No. 2, pp. 263–79.

**Budget of the State**, 2010, Athens, Greece

**Caccia, L. and I. Steccolini (2005)**. “Accounting Change in Italian Local Governments: What’s Beyond Managerial Fashion?”, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 17, Nos. 2/3, pp. 154–74.

**Carlin, T. and J. Guthrie (2003)**. “Accrual Output Based Budgeting Systems in Australia: The Rhetoric-Reality Gap”, *Public Management Review*, Vol. 5, No. 2, pp. 145–62.

**Carnegie, G. and P. Wolnizer (1995)**. ‘The Financial Value of Cultural, Heritage and Scientific Collections: An Accounting Fiction’, *Australian Accounting Review*, Vol. 5, No. 11, pp. 38–56.

**Corte-Real, I. (2008)**. “Public management reform in Portugal: successes and failures”, *The International Journal of Public Sector Management*, Vol. 21 No. 2, pp. 205-29.

**Court of Audit. (1998)**. *Rules and Provisions about the Court of Audit*, National Publishing Organization, Athens

**Diamadouros, N. (1994)**. “Cultural dualism and political change in Post authoritarian Greece”, *Estudio/Working Paper 1994/50*, Instituto Juan March de Estudios e Investigaciones, Madrid.

**Eleftheriadis, P. (2005)**. “Constitutional reform and the rule of law”, *West European Politics*, Vol. 28 No. 2, pp. 317-34.

**Ellwood, S. (2001)**. ‘Accruals Accounting Approaches in the UK Public Sector: Diversity and Convergence’, in A.D. Bac (ed.), *International Comparative Issues in Government Accounting* (Kluwer, Boston), pp. 213–32.

**Evans, M. (1995)**. *Resource Accounting and Budgeting* (CIPFA, London).

**Funnel, W. and K. Cooper (1998)**. *Public Sector Accounting and Accountability in Australia* (University of New South Wales Press, Sydney).

**Guthrie, J. (1998)**. ‘Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector: Rhetoric or Reality?’, *Financial Accountability & Management*, Vol. 14, No. 1, pp. 1–19.

**Hawkesworth, I.; D. Bergvall; R. Emery and J. Wehner (2008)**. “Budgeting in Greece”, *OECD Journal of Budgeting*, Vol. 3, pp. 2-50

**Hodges, R. and H. Mellett (2003)**. ‘Reporting Public Sector Financial Results’, *Public Management Review*, Vol. 5, No. 1, pp. 99–113.

- Hood (1995).** ‘The New Public Management in the 1980s: Variations on a Theme’, *Accounting, Organisations and Society*, Vol. 20, Nos. 2-3, pp. 93–109.
- Hood, C. (1991).** ‘A Public Management for all Seasons?’, *Public Administration*, Vol. 69(Spring), pp. 3–19.
- Hood, C. (1991).** “A public management for all seasons?”, *Public Administration*, Vol. 69, Spring, pp. 3-19.
- IMF (2006).** “Greece: report on the observance of standards and codes – fiscal transparency module”, Country Report 06/49, IMF, Washington, DC.
- IMF (2007).** “Country report: Greece”, No. 07/26, Washington, DC.
- International Federation of Accountants - Public Sector Committee (1997),** ‘Occasional Paper No. 3: Perspectives on Accrual Accounting’ (IFAC, New York).
- International Federation of Accountants - Public Sector Committee (2002).** ‘Study 14: Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities’ (IFAC, New York).
- Jones, N.(1987).”***Public Organization of Ancient Greece: A Documentary*
- Kober, R., Lee, J. and Ng, J., (2010).** “Mind your accruals: Perceived usefulness of financial information in the Australian Public Sector under different accounting systems”, *Financial Accountability and Management*, 26(3), 267-4424
- Ladi, S. (2005).** “The role of experts in the reform process in Greece”, *West European Politics*, Vol. 28 No. 2, pp. 279-96.
- Lane, J.-E. (1997).** “Public sector reform: only deregulation, privatization and marketization?”, in Lane, J.-E. (Ed.), *Public Sector Reform: Rationale, Trends and Problems*, Sage, London, pp. 1-16.
- Lapsley and J. Pallot (2000).** ‘Accounting, Management and Organisational Change: A Comparative Study of Local Government’, *Management Accounting Research*, Vol. 11, No. 2, pp. 213–29.
- Lewis, N. (1995).** ‘AAS 29. A Critique’, in ASCPA (ed.), *Readings in Accounting Developments in the Public Sector 1993-1994* (Melbourne), pp. 16–25.
- Lyrantzis, C. (1984).** “Political parties in post-Junta Greece: a case of ‘bureaucratic clientelism’?”, *West European Politics*, Vol. 7 No. 2, pp. 99-118.
- Lyrantzis, C. (2005).** “The changing party system: stable democracy, contested

‘modernisation’”, West European Politics, Vol. 28 No. 2, pp. 242-59.

**Ma, R. and R. Matthews (1993).** ‘Financial Reporting by Government Departments: ED 55 – A Dissenting View’, *Australian Journal of Corporate Law*, Vol. 3, pp. 67–86.

**Maggina,A.(1996).** “Government Accounting:Political Institutions or a Polity”,*Research in Governmental and Non-profit Accounting*,Vol. 9,pp. 275-282

**McRae, M. and M. Aiken (1994).** ‘AAS29 and Public-Sector Reporting: Unresolved Issues’, *Australian Accounting Review*, Vol. 4, No. 2, pp. 65–72.

**Mellor, T. (1996).** ‘Why Governments Should Produce Balance Sheets’, *Australian Journal of Public Administration*, Vol. 55, No. 1, pp. 78–81.

**Monsen, N. (2002).** ‘The Case for Cameral Accounting’, *Financial Accountability & Management*, Vol. 18, No. 1, pp. 39–72.

**Monsen, N. and S. Nasi (1998).** ‘The Contingency Model of Governmental Accounting Innovations: A Discussion’, *European Accounting Review*, Vol. 7, No. 2, pp. 275–88.

**Montesinos, V. et al. (1995).** ‘Comparative Analysis of Governmental Accounting Systems in OECD Countries: An Empirical Approach’,in V. Montesinos and J.M. Vela (eds.), *International Research in Public Sector Accounting, Reporting and Auditing* (Instituto Valenciano de Investigaciones Economicas, Valencia). pp. 161–84.

**Nasi G. and I. Steccolini (2008).** ‘Implementation of Accounting Reforms: An Empirical Investigation into Italian Local Governments’, *Public Management Review*, Vol. 10, No. 2, pp. 173–94.

**Newberry, S. M. (2002).** ‘Intended or Unintended Consequences? Resource Erosion in New Zealand’s Government Departments’, *Financial Accountability & Management*, Vol. 18, No. 4, pp. 309–30.

**OECD (2002).** Etudes Economiques de l’OCDE, OECD Publishing, Paris.

**OECD (2005).** Economic Survey of Greece, OECD Publishing, Paris.

**OECD (2007).** Economic Policy Reforms: Going for Growth, OECD Publishing, Paris.

**Oettle, K. (1990).** “Cameralistics”, in E. Grochla and E. Gaugler (eds.), *Handbook of German Business Management* C.E. (Poeschel Verlag, Stuttgart), pp. 345–54.

- Olson, O. et al. (eds.) (1998).** ‘International Experiences with “New” Public Financial Management (NPFM) Reforms: New World? Small World? Better World?’, in O. Olson et al. (eds.), *Global Warning: Debating International Developments in New Public Financial Management* (Capelen Akademisk Forlag As, Oslo).
- Ongaro, E. (2008).** “Introduction: the reform of public management in France, Greece, Italy, Portugal and Spain”, *The International Journal of Public Sector Management*, Vol. 21 No. 2, pp. 101-17.
- Osborne, S.P. (2006).** “The new public governance?”, *Public Management Review*, Vol. 8 No. 3, pp. 377-87.
- Pagoulatos, G. (2005).** “The politics of privatization: redrawing the public-private boundary”, *West European Politics*, Vol. 28 No. 2, pp. 358-80.
- Peters, B.G. (1995).** “La Fonction publique, l’Etat en transition et la fonction gouvernementale”, in Peters, B.G. and Savoie, D.J. (Eds), *Les nouveaux défis de la gouvernance*, Les Presses de l’Université de Laval, Québec, pp. 265-95.
- Peters, B.G. (2008).** “The Napoleonic tradition”, *The International Journal of Public Sector Management*, Vol. 21 No. 2, pp. 118-32.
- Pierre, J. (1995).** “La commercialisation de l’Etat: citoyens, consommateurs et émergence du marché public”, in Peters, B.G. and Savoie, D.J. (Eds), *Les nouveaux défis de la gouvernance*, Les Presses de l’Université de Laval, Québec, pp. 49-70.
- Pina, V., Torres L., and Yetano, A., (2009).** “Accrual Accounting in EU Local Governments: One Method, Several Approaches”, *European Accounting Review*, 18:4, 765807
- Pollitt, C. (1995).** “Techniques de gestion pour le secteur public: De la doctrine a la pratique”, in Peters, B.G. and Savoie, D.J. (Eds), *Les nouveaux défis de la gouvernance*, Les Presses de l’Université de Laval, Québec, pp. 179-216.
- Pollitt, C., Bathgate, K., Caulfield, J., Smullen, A. and Talbot, C. (2006).** “Agency fever? Analysis of an international policy fashion”, *Journal of Comparative Policy Analysis*, Vol. 3, pp. 271-90.
- Rockman, B. and Honey, I. (1997).** “Honey, I shrunk the state: on the brave new world of public administration”, in Farazmand, A. (Ed.), *Modern Systems of Government*, Sage, Thousand Oaks, CA, pp. 275-94.
- Rouban, J.-L. (2008).** “Reform without doctrine: public management in France”,

The International Journal of Public Sector Management, Vol. 21 No. 2, pp. 133-49.

**Schuknecht, L. and Tanzi, V. (2005).** “Reforming public expenditure in industrialised countries: are there trade-offs?”, Working Papers Series 435, European Central Bank, February.

**Sotiropoulos, D. (2004).** “Southern European public bureaucracies in comparative perspective”, West European Politics, Vol. 27 No. 3, pp. 405-22.

**Spanou, C. (1992).** “Les Politiques de Recrutement dans l’Administration Helle´nique: Une Modernisation impossible?”, Revue Franc,aise d’Administration Publique, No. 62, pp. 325-34.

**Spanou, C. (1995).** “A la recherche du temps perdu. La modernisation de l’administration en Grece”, Revue Franc,aise d’Administration Publique, No. 75, pp. 423-39.

**Spanou, C. (1996a).** “Penelope’s suitors: administrative modernisation and party competition in Greece”, West European Politics, Vol. 19 No. 1, pp. 98-125.

**Spanou, C. (1996b).** “De la capacite´ de re´gulation de l’Etat Helle´nique. Amorce de proble´matique a` partir d’ une e´tude de cas”, Revue Internationale des Sciences Administratives, Vol. 19 No. 2, pp. 269-89.

**Spanou, C. (2001).** “(Re)shaping the politics-administration nexus in Greece: the decline of a symbiotic relationship?”, in Peters, B.G. and Pierre, J. (Eds), Politicians, Bureaucrats and Administrative Reform, Routledge, London, pp. 106-15.

**Spanou, C. (2003).** “The Europeanization of the Greek core executive”, Occasional Paper 4.1-09.03, available at: [www.oeye.net](http://www.oeye.net)

**Stanton, P. and J. Stanton (1998).** ‘The Questionable Economics of Governmental Accounting’, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 11, No. 2, pp. 191–203.

**Steccolini, I. (2004).** ‘Is the Annual Report an Accountability Medium? An Empirical Investigation into Italian Local Governments’, *Financial Accountability & Management*, Vol. 20, No. 3, pp. 327–50.

**Tatsos, N. (1993).** “Funding the welfare state”, in Getimis, P. and Gravaris, D. (Eds), Welfare State and Welfare Policies, Themelio, Athens, pp. 123-45.

**Thuiller, G. and Tulard, J. (1984).** Histoire de l’administration Franc,aise, PUF, QSJ, Paris.

**Wright, V. (1994).** “Reshaping the state: the implications for public administration”,  
West European Politics, Vol. 17 No. 3, pp. 102-37.



## Παράρτημα

### Ερωτηματολόγιο

#### ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

1. Σε ποια από τις παρακάτω ομάδες ανήκετε;

Προϊστάμενος Δημόσιας Υπηρεσίας	
Υπάλληλος Δημόσιας Υπηρεσίας	
Άλλο	

2. Φύλο

Γυναίκα	
Άνδρας	

3. Ηλικία

18-25	
25-35	
35-45	
Πάνω από 45	

4. Επίπεδο Εκπαίδευσης

Δευτεροβάθμια	
Πανεπιστήμιο ή ΤΕΙ	
Μεταπτυχιακός τίτλος	
Διδακτορικός τίτλος	

5. Σε ποιο Δήμο εργάζεστε;

.....

**ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ  
ΣΕ ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΜΕ ΤΟ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ**

**6. Πώς θα βαθμολογούσατε τη χρησιμότητα των πληροφοριών που αντλούνται από το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα (το τρέχον λογιστικό σύστημα) κατά τη διαδικασία λήψης αποφάσεων με βάση τα ακόλουθα 10 σενάρια;**

**Μπορείτε να βαθμολογήσετε από το 1 μέχρι το 5, (όπου 1 = καθόλου χρήσιμες πληροφορίες, 2= λίγο χρήσιμες πληροφορίες, 3= μέτρια χρήσιμες πληροφορίες, 4= αρκετά χρήσιμες πληροφορίες και 5 = πολύ χρήσιμες πληροφορίες)**

	<b>Σενάρια λήψης αποφάσεων</b>	Καθόλου	Λίγο	Μέτρια	Αρκετά	Πολύ	Δεν μπορεί να αξιολογηθεί
1	Αξιολόγηση των επιδόσεων της Υπηρεσίας	1	2	3	4	5	Δεν μπορεί να αξιολογηθεί
2	Αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας σε σχέση με την παράδοση προϊόντων ή την παροχή υπηρεσιών	1	2	3	4	5	Δεν μπορεί να αξιολογηθεί
3	Αξιολόγηση της αποδοτικότητας σε σχέση με την παράδοση προϊόντων ή την παροχή υπηρεσιών	1	2	3	4	5	Δεν μπορεί να αξιολογηθεί
4	Διαχείριση των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού	1	2	3	4	5	Δεν μπορεί να αξιολογηθεί
5	Υποχρέωση λογοδοσίας των τμημάτων	1	2	3	4	5	Δεν μπορεί να αξιολογηθεί
6	Αποφάσεις σχετικά με την κατανομή των πόρων	1	2	3	4	5	Δεν μπορεί να αξιολογηθεί

7	Αποφάσεις σχετικά με την αγορά περιουσιακών στοιχείων	1	2	3	4	5	Δεν μπορεί να αξιολογηθεί
8	Αξιολόγηση της κατανομής των πόρων	1	2	3	4	5	Δεν μπορεί να αξιολογηθεί
9	Προσδιορισμός του κόστους των αγαθών και υπηρεσιών	1	2	3	4	5	Δεν μπορεί να αξιολογηθεί
10	Αξιολόγηση των ταμειακών ροών της οικονομικής οντότητας	1	2	3	4	5	Δεν μπορεί να αξιολογηθεί

**7. Πώς θα βαθμολογούσατε τη χρησιμότητα των πληροφοριών που αντλούνται από το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα (το τρέχον λογιστικό σύστημα) κατά τη διαδικασία λήψης αποφάσεων με βάση τα ακόλουθα 10 σενάρια;**

**Μπορείτε να βαθμολογήσετε από το 1 μέχρι το 5, (όπου 1 = καθόλου χρήσιμες πληροφορίες, 2 = λίγο χρήσιμες πληροφορίες, 3 = μέτρια χρήσιμες πληροφορίες, 4 = αρκετά χρήσιμες πληροφορίες και 5 = πολύ χρήσιμες πληροφορίες)**

	Σενάρια λήψης αποφάσεων	Καθόλου	Λίγο	Μέτρια	Αρκετά	Πολύ	Δεν μπορεί να αξιολογηθεί
1	Αξιολόγηση των επιδόσεων της Υπηρεσίας	1	2	3	4	5	Δεν μπορεί να αξιολογηθεί
2	Αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας σε σχέση με την παράδοση προϊόντων ή την παροχή υπηρεσιών	1	2	3	4	5	Δεν μπορεί να αξιολογηθεί
3	Αξιολόγηση της αποδοτικότητας σε σχέση με την παράδοση προϊόντων ή την παροχή υπηρεσιών	1	2	3	4	5	Δεν μπορεί να αξιολογηθεί

4	Διαχείριση των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού	1	2	3	4	5	Δεν μπορεί να αξιολογηθεί
5	Υποχρέωση λογοδοσίας των τμημάτων	1	2	3	4	5	Δεν μπορεί να αξιολογηθεί
6	Αποφάσεις σχετικά με την κατανομή των πόρων	1	2	3	4	5	Δεν μπορεί να αξιολογηθεί
7	Αποφάσεις σχετικά με την αγορά περιουσιακών στοιχείων	1	2	3	4	5	Δεν μπορεί να αξιολογηθεί
8	Αξιολόγηση της κατανομής των πόρων	1	2	3	4	5	Δεν μπορεί να αξιολογηθεί
9	Προσδιορισμός του κόστους των αγαθών και υπηρεσιών	1	2	3	4	5	Δεν μπορεί να αξιολογηθεί
10	Αξιολόγηση των ταμειακών ροών της οικονομικής οντότητας	1	2	3	4	5	Δεν μπορεί να αξιολογηθεί

**8. Πώς θα βαθμολογούσατε τη χρησιμότητα των πληροφοριών που αντλούνται από το απλογραφικό λογιστικό σύστημα εισπράξεων και πληρωμών (το προηγούμενο λογιστικό σύστημα σε ταμειακή βάση) κατά τη διαδικασία λήψης αποφάσεων με βάση τα ακόλουθα 10 σενάρια;**

**Μπορείτε να βαθμολογήσετε από το 1 μέχρι το 5, (όπου 1 = καθόλου χρήσιμες πληροφορίες, 2 = λίγο χρήσιμες πληροφορίες, 3 = μέτρια χρήσιμες πληροφορίες, 4 = αρκετά χρήσιμες πληροφορίες και 5 = πολύ χρήσιμες πληροφορίες)**

	Σενάρια λήψης αποφάσεων	Καθόλου	Λίγο	Μέτρια	Αρκετά	Πολύ	Δεν μπορεί να αξιολογηθεί
1	Αξιολόγηση των επιδόσεων της Υπηρεσίας.	1	2	3	4	5	Δεν μπορεί να αξιολογηθεί

							αξιολογηθεί
2	Αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας σε σχέση με την παράδοση προϊόντων ή την παροχή υπηρεσιών	1	2	3	4	5	Δεν μπορεί να αξιολογηθεί
3	Αξιολόγηση της αποδοτικότητας σε σχέση με την παράδοση προϊόντων ή την παροχή υπηρεσιών	1	2	3	4	5	Δεν μπορεί να αξιολογηθεί
4	Διαχείριση των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού	1	2	3	4	5	Δεν μπορεί να αξιολογηθεί
5	Υποχρέωση λογοδοσίας των τμημάτων	1	2	3	4	5	Δεν μπορεί να αξιολογηθεί
6	Αποφάσεις σχετικά με την κατανομή των πόρων	1	2	3	4	5	Δεν μπορεί να αξιολογηθεί
7	Αποφάσεις σχετικά με την αγορά περιουσιακών στοιχείων	1	2	3	4	5	Δεν μπορεί να αξιολογηθεί
8	Αξιολόγηση της κατανομής των πόρων	1	2	3	4	5	Δεν μπορεί να αξιολογηθεί
9	Προσδιορισμός του κόστους των αγαθών και υπηρεσιών	1	2	3	4	5	Δεν μπορεί να αξιολογηθεί
10	Αξιολόγηση των ταμειακών ροών της οικονομικής οντότητας	1	2	3	4	5	Δεν μπορεί να αξιολογηθεί

**9. Πώς θα βαθμολογούσατε την χρησιμότητα των πληροφοριών που αντλούνται από το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα (το τρέχον λογιστικό σύστημα) κατά τη διαδικασία λήψης αποφάσεων ως εργαλείο αποτελεσματικής, αποδοτικής και διαφανής διοίκησης του οργανισμού με βάση τα ακόλουθα 10 σενάρια;**

**Μπορείτε να βαθμολογήσετε από το 1 μέχρι το 5, (όπου 1 = καθόλου χρήσιμες πληροφορίες, 2 = λίγο χρήσιμες πληροφορίες, 3 = μέτρια χρήσιμες πληροφορίες, 4 = αρκετά χρήσιμες πληροφορίες και 5 = πολύ χρήσιμες πληροφορίες)**

	Σενάρια λήψης αποφάσεων	Καθόλου	Λίγο	Μέτρια	Αρκετά	Πολύ	Δεν μπορεί να αξιολογηθεί
1	Αξιολόγηση της κατανομής ανθρωπίνων πόρων και των επιδόσεων του ανθρωπίνου δυναμικού	1	2	3	4	5	Δεν μπορεί να αξιολογηθεί
2	Αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας σε σχέση με την διαχείριση των υλικών της οντότητας	1	2	3	4	5	Δεν μπορεί να αξιολογηθεί
3	Αξιολόγηση της αποδοτικότητας της διαχείρισης των διαθεσίμων και ταμιακών ροών της οντότητας	1	2	3	4	5	Δεν μπορεί να αξιολογηθεί
4	Αξιολόγηση της χρηστής διαχείρισης των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού της	1	2	3	4	5	Δεν μπορεί να αξιολογηθεί
5	Αξιολόγηση της ορθής κατανομής των πόρων και της χρήσης αυτών από τη διοίκηση της οντότητας	1	2	3	4	5	Δεν μπορεί να αξιολογηθεί
6	Αξιολόγηση των οικονομικών δεδομένων διαχρονικά και της πορείας της οντότητας	1	2	3	4	5	Δεν μπορεί να αξιολογηθεί
7	Αξιολόγηση των αποφάσεων σχετικά με την αγορά και εν γένει χρήση περιουσιακών στοιχείων της	1	2	3	4	5	Δεν μπορεί να αξιολογηθεί
8	Αξιολόγηση της διοίκησης	1	2	3	4	5	Δεν μπορεί να αξιολογηθεί

	του οργανισμού ως προς την εκτέλεση του προγράμματος δράσης αυτής.						να αξιολογηθεί
9	Προσδιορισμός του κόστους των αγαθών και υπηρεσιών συγκριτικά με τα ανταποδοτικά οφέλη του οργανισμού.	1	2	3	4	5	Δεν μπορεί να αξιολογηθεί
10	Αξιολόγηση των συλλογικών αποφάσεων των οργάνων της οντότητας	1	2	3	4	5	Δεν μπορεί να αξιολογηθεί