

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ
ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ, ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ
ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΠΜΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ
ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΟΡΓΑΝΙΣΜΩΝ

Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΣ ΣΤΟΥΣ ΔΗΜΟΣΙΟΥΣ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΥΣ

ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ ΓΙΑ ΤΗ ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ
ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΣ ΣΤΙΣ ΈΝΟΠΛΕΣ ΔΥΝΑΜΕΙΣ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ

της Γεωργίας Καρούτα

ΑΜ : ΛΕΕΔΟ1623

Επιβλέπων Καθηγητής : Ζήσης Βασίλειος

Πειραιάς, 2018


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

ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΕΚΠΟΝΗΣΗΣ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

«Δηλώνω υπεύθυνα ότι η διπλωματική εργασία για τη λήψη του μεταπτυχιακού τίτλου σπουδών, του Πανεπιστημίου Πειραιώς, στη «Λογιστική και Έλεγχο Επιχειρήσεων και Δημόσιων Οργανισμών» με τίτλο **Η σημασία της λογιστικής πληροφορίας στους δημόσιους οργανισμούς**

έχει συγγραφεί από εμένα προσωπικά 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..... Καρούτα Γεωργία.....

Ημερομηνία..... 22-11-2018.....

Περίληψη

Η παρούσα διπλωματική εργασία εκπονήθηκε στο πλαίσιο του Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών «Λογιστική και Έλεγχος Επιχειρήσεων και Δημόσιων Οργανισμών» του Τμήματος Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων του Πανεπιστημίου Πειραιώς.

Στο διαρκώς μεταβαλλόμενο πολιτικό και νομοθετικό περιβάλλον της Ελλάδας, κρίθηκε σκόπιμο να διερευνηθεί η σημασία της λογιστικής πληροφορίας των οντοτήτων που ανήκουν στο δημόσιο τομέα. Ο δημόσιος τομέας, όπως στα περισσότερα κράτη έτσι και στην Ελλάδα, έχει δαιδαλώδη δομή και έντονη γραφειοκρατία. Παρόλα αυτά, το περιβάλλον του αποτελείται από ομάδες ενδιαφερομένων, οι οποίοι εντοπίζουν χρησιμότητα στις οικονομικές καταστάσεις των δημόσιων οργανισμών για την πληροφόρησή τους. Μολονότι κάθε ομάδα ενδιαφερομένων έχει διαφορετικά συμφέροντα, η πληροφόρηση επιτυγχάνει τον σκοπό της όταν κατορθώνεται συνοχή, αξιόπιστη παρουσίαση και συγκρισιμότητα, με τη χρήση ενιαίου εννοιολογικού πλαισίου, η κατανοητή παρουσίαση, με τη χρήση δεικτών που επεξηγούν τη λογιστική πληροφορία, η συνάφεια, επικαιρότητα και επαληθευσσιμότητα των χρηματοοικονομικών αναφορών. Ένας ακόμα παράγοντας που επιδρά στη σημασία της λογιστικής πληροφορίας είναι το λογιστικό σύστημα, καθώς τα διαφορετικά λογιστικά συστήματα που εφαρμόζονται στο δημόσιο τομέα παράγουν και διαφορετικό αποτέλεσμα για μια δεδομένη περίοδο. Μελετώντας τη λειτουργία και το αποτέλεσμα κάθε συστήματος, συμπεραίνεται ότι η δεδουλευμένη βάση είναι το χρησιμότερο σύστημα, και υιοθετείται ολοένα από τα κράτη της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Η εμπειρική έρευνα επικεντρώθηκε στη διερεύνηση των αναγκών των στελεχών που μετέχουν στη λήψη αποφάσεων των οντοτήτων που ανήκουν στις Ένοπλες Δυνάμεις της Ελλάδας. Καθώς λόγω της λιτότητας οι επιχορηγήσεις από τον προϋπολογισμό διαρκώς μειώνονται, ο οργανισμός αυτός αναζητά εναλλακτικές πηγές χρηματοδότησής, καθιστώντας τη λογιστική πληροφορία του λοιπόν όχι μόνο χρήσιμη, αλλά αναγκαία. Η έρευνα κατέληξε στο συμπέρασμα ότι αυτή η ομάδα χρηστών ενδιαφέρεται για πληροφόρηση που αναφέρεται στους άμεσα διαθέσιμους προς αξιοποίηση πόρους, για τον συσχετισμό των εισροών με τις δαπάνες της περιόδου, την εκτίμηση της βιωσιμότητας καθώς επίσης και τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της οντότητας, στοιχείο που επίσης δίνει πληροφορίες για τη βιωσιμότητα του οργανισμού.

Σημαντικοί όροι : σημασία, χρησιμότητα, λογιστική πληροφορία, δημόσιος τομέας, δημόσιοι οργανισμοί, δημόσιο λογιστικό

Ευχαριστίες

Έχοντας τελειώσει τη διπλωματική μου εργασία, η εκπόνηση της οποίας διήρκεσε περίπου έξι μήνες, θα ήθελα καταρχήν να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή, κύριο Ζήση Βασιλείο, που από την πρώτη στιγμή με παρότρυνε να αναζητήσω και να μελετήσω τα ενδιαφέροντά μου, για την αμέριστη κατανόηση που έδειξε ως προς το φόρτο εργασίας που αντιμετωπίζα, και για την άμεση ανταπόκριση και καθοδήγησή του σε όλα τα στάδια της εργασίας. Επιπλέον, θα ήθελα να ευχαριστήσω τους συναδέλφους μου που ανταποκρίθηκαν με ενδιαφέρον στην έρευνα, και αφιέρωσαν από το χρόνο τους για τη συμπλήρωση του ερωτηματολογίου. Ένα μεγάλο ευχαριστώ και στον κύριο Ερρίκο Γιανακάκη, με του οποίου την επιστημονική κατεύθυνση διεκπεραίωσα τη στατιστική ανάλυση των δεδομένων της έρευνας.

Ευχαριστώ επίσης τους ανθρώπους που συνεργάστηκα κατά το διάστημα της διετούς φοίτησής μου στο ΠΜΣ ΛΕΕΔΟ, και ιδιαίτερα τη Χριστίνα Κοντογιάννη, για την κατανόηση που έδειξαν ως προς τις ακαδημαϊκές μου υποχρεώσεις. Θερμές ευχαριστίες θα ήθελα να εκφράσω και για τον τότε Διοικητή μου, κύριο Άρη Αλεξόπουλο, ο οποίος πίστευε σε εμένα και με ενθάρρυνε να διευρύνω με μεταπτυχιακές σπουδές τις γνώσεις μου στις οικονομικές επιστήμες.

Κλείνοντας, ευχαριστώ και ευγνωμονώ τους γονείς μου, Αναστασία και Ζαχαρία, την αδελφή μου, Μαρία, καθώς και τους φίλους μου, που στηρίζουν τις αποφάσεις μου και στέκονται πάντα δίπλα μου σε επιτυχίες και αποτυχίες.

Κατάλογος Διαγραμμάτων

Διάγραμμα 1 : Διαγραμματική απεικόνιση των λογιστικών συστημάτων στην ΕΕ(δημόσιο τομέα) ...29

Δημογραφικά χαρακτηριστικά

Διάγραμμα 2 : Φύλο.....	47
Διάγραμμα 3 : Ηλικία.....	47
Διάγραμμα 4 - Μορφωτικό επίπεδο.....	48
Διάγραμμα 5 - Επάγγελμα.....	48
Διάγραμμα 6 - Ιδιότητα με την οποία χρησιμοποιείται η λογιστική πληροφορία.....	48

Ποιοτικά χαρακτηριστικά πληροφόρησης οικονομικού περιεχομένου

Διάγραμμα 7 - Συνάφεια.....	50
Διάγραμμα 8 - Αξιόπιστη παρουσίαση.....	50
Διάγραμμα 9 - Κατανοητή παρουσίαση.....	50
Διάγραμμα 10 - Επικαιρότητα.....	50
Διάγραμμα 11 - Επαληθευσιμότητα.....	51
Διάγραμμα 12 - Συγκρισιμότητα.....	51
Διάγραμμα 13 : Σχετικές συχνότητες (ποιότητα).....	52

Ποιοτικά χαρακτηριστικά πληροφόρησης μη οικονομικού περιεχομένου

Διάγραμμα 14 - Συνάφεια.....	53
Διάγραμμα 15 - Αξιόπιστη παρουσίαση.....	53
Διάγραμμα 16 - Κατανοητή παρουσίαση.....	53
Διάγραμμα 17 - Επικαιρότητα.....	53
Διάγραμμα 18 - Επαληθευσιμότητα.....	54
Διάγραμμα 19 : Σχετικές συχνότητες (ποιότητα).....	55

Χρησιμότητα λογιστικής πληροφορίας

Διάγραμμα 20 - y1.....	58
Διάγραμμα 21 - y2.....	58
Διάγραμμα 22 - y3.....	58
Διάγραμμα 23 - y4.....	58
Διάγραμμα 24 - y5.....	58
Διάγραμμα 25 - y6.....	58
Διάγραμμα 26 - y7.....	58
Διάγραμμα 27 - y8.....	58
Διάγραμμα 28 - y9.....	59
Διάγραμμα 29 - y10.....	59
Διάγραμμα 30 - y11.....	59
Διάγραμμα 31 - y12.....	59
Διάγραμμα 32 - y13.....	59
Διάγραμμα 33 - y14.....	59
Διάγραμμα 34 - y15.....	59
Διάγραμμα 35 : Σχετικές συχνότητες (συνολική χρησιμότητα).....	61

Ικανοποίηση από την παρεχόμενη λογιστική πληροφορία

Διάγραμμα 36 - y1.....	63
Διάγραμμα 37 - y2.....	63
Διάγραμμα 38 - y3.....	63
Διάγραμμα 39 - y4.....	63
Διάγραμμα 40 - y5.....	64
Διάγραμμα 41 - y6.....	64
Διάγραμμα 42 - y7.....	64
Διάγραμμα 43 - y8.....	64
Διάγραμμα 44 - y9.....	64
Διάγραμμα 45 - y10.....	64
Διάγραμμα 46 - y11.....	64
Διάγραμμα 47 - y12.....	64

Διάγραμμα 48 - γ13	65
Διάγραμμα 49 - γ14	65
Διάγραμμα 50 - γ15	65
Διάγραμμα 51 : Σχετικές συχνότητες (συνολική ικανοποίηση)	67
<u>Συχνότητα χρήσης της λογιστικής πληροφορίας</u>	
Διάγραμμα 52 - z1	69
Διάγραμμα 53 - z2	69
Διάγραμμα 54 - z3	69
Διάγραμμα 55 - z4	69
Διάγραμμα 56 - z5	69
Διάγραμμα 57 - z6	70
Διάγραμμα 58 - Σχετικές συχνότητες (συνολική συχνότητα)	71

Κατάλογος Πινάκων

Πίνακας 1 : Λογιστικό σύστημα που εφαρμόζεται στους φορείς κεντρικής διοίκησης του δημόσιου τομέα της Ε.Ε.	28
Πίνακας 2 : Λογιστικό σύστημα που εφαρμόζεται στους λοιπούς φορείς του δημόσιου τομέα της Ε.Ε. (τοπική αυτοδιοίκηση και εταιρικός δημόσιος τομέας)	29
Πίνακας 3 : Συχνότητες (ποιοτικά χαρακτηριστικά)	50
Πίνακας 4 : Κεντρική τάση (ποιοτικά χαρακτηριστικά).....	51
Πίνακας 5 : Διασπορά (ποιοτικά χαρακτηριστικά).....	51
Πίνακας 6 : Συχνότητες (ποιότητα)	52
Πίνακας 7 : Κεντρική τάση (ποιότητα).....	52
Πίνακας 8 : Διασπορά (ποιότητα).....	52
Πίνακας 9 : Συχνότητες (ποιοτικά χαρακτηριστικά)	53
Πίνακας 10 : Κεντρική τάση (ποιοτικά χαρακτηριστικά).....	54
Πίνακας 11 : Διασπορά (ποιοτικά χαρακτηριστικά).....	54
Πίνακας 12 : Συχνότητες (ποιότητα)	55
Πίνακας 13 : Κεντρική τάση (ποιότητα).....	55
Πίνακας 14 : Διασπορά (ποιότητα).....	55
Πίνακας 15 : Συχνότητες (χρησιμότητα).....	57
Πίνακας 16 : Κεντρική τάση (χρησιμότητα)	60
Πίνακας 17 : Διασπορά (χρησιμότητα)	61
Πίνακας 18 : Συχνότητες (συνολική χρησιμότητα)	61
Πίνακας 19 : Κεντρική τάση (συνολική χρησιμότητα)	62
Πίνακας 20 : Διασπορά (συνολική χρησιμότητα)	62
Πίνακας 21 : Συχνότητες (ικανοποίηση).....	63
Πίνακας 22 : Κεντρική τάση (ικανοποίηση)	65
Πίνακας 23 : Διασπορά (ικανοποίηση)	66
Πίνακας 24 : Συχνότητες (συνολική ικανοποίηση)	67
Πίνακας 25 : Κεντρική τάση (συνολική ικανοποίηση)	67
Πίνακας 26 : Διασπορά (συνολική ικανοποίηση)	67
Πίνακας 27 : Συχνότητες (συχνότητα)	69
Πίνακας 28 : Κεντρική τάση (συχνότητα)	70
Πίνακας 29 : Διασπορά (συχνότητα)	70
Πίνακας 30 - Συχνότητες (συνολική συχνότητα)	71
Πίνακας 31 : Κεντρική τάση (συνολική συχνότητα).....	71
Πίνακας 32 : Διασπορά (συνολική συχνότητα).....	71

Κατάλογος Εικόνων

Εικόνα 1 - Σχεδιάγραμμα ικανοποίησης αναγκών των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων των δημόσιων οργανισμών (Mayston, 1992)	19
--	----

Κατάλογος ακρωνυμίων και συντομογραφιών

COFOG	:	Classification Of the Functions Of Government (Ταξινόμηση των Κρατικών Λειτουργιών)
ESA	:	European System of Accounts (Ευρωπαϊκό Σύστημα Λογαριασμών)
FASB	:	Financial Accounting Standards Board (Συμβούλιο Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς)
IPSAS	:	International Public Sector Accounting Standards (Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημόσιου Τομέα)
IPSASB	:	International Public Sector Accounting Standards Board (Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημόσιου Τομέα)
KPI	:	Key Performance Indicators (Κύριοι Δείκτες Επίδοσης)
ΑΑΔΕ	:	Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων
ΔΛΠ	:	Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
ΕΕ	:	Ευρωπαϊκή Ένωση
ΕΛΤΕ	:	Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων
Ν.	:	Νόμος
Ν.Π.Δ.Δ	:	Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου
Ο.Τ.Α.	:	Οργανισμός Τοπικής Αυτοδιοίκησης
ΠΔ.	:	Προεδρικό Διάταγμα
ΦΕΚ	:	Φύλλο Εφημερίδας Κυβερνήσεως
βλ.	:	βλέπε
μ.ο.	:	μέσος όρος
παρ.	:	παράγραφος
π.χ.	:	παραδείγματος χάρη

Περιεχόμενα

Περίληψη	3
Ευχαριστίες	4
Κατάλογος Διαγραμμάτων	5
Κατάλογος Πινάκων.....	6
Κατάλογος Εικόνων	6
Κατάλογος ακρωνυμίων και συντομογραφιών	7
Περιεχόμενα	8
Κεφάλαιο 1 : ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	10
1.1 Πρόλογος.....	10
1.2 Προσδιορισμός των οργανισμών που ανήκουν στο δημόσιο τομέα	11
1.3 Κύριοι στόχοι της εργασίας - Αναμενόμενα αποτελέσματα	13
1.4 Συνοπτική περιγραφή προσέγγισης του θέματος	14
Κεφάλαιο 2 : Βιβλιογραφική Ανασκόπηση.....	15
2.1 Η σπουδαιότητα των λογιστικών καταστάσεων των δημόσιων οργανισμών	15
2.2 Οι απαραίτητες προϋποθέσεις για την παραγωγή χρήσιμης λογιστικής πληροφορίας.....	18
2.3 Πώς επηρεάζει η επιλογή λογιστικού συστήματος τη σημασία της λογιστικής πληροφορίας των δημόσιων οργανισμών	24
2.4 Χρήσιμοι δείκτες που επεξηγούν τη λογιστική πληροφορία των οικονομικών καταστάσεων	30
2.5 Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων των δημόσιων οργανισμών και οι ανάγκες τους για πληροφόρηση	35
Κεφάλαιο 3 : Μελέτη περίπτωσης : Η σημασία της λογιστικής πληροφορίας στις Ένοπλες Δυνάμεις	45
3.1 Παρουσίαση της έρευνας	45
3.2 Εμπειρικός έλεγχος της σημασίας της λογιστικής πληροφορίας των Ενόπλων Δυνάμεων για τα στελέχη που συμμετέχουν στη λήψη αποφάσεων.....	49
1. Η λογιστική πληροφορία που παρέχουν οι δημόσιοι οργανισμοί είναι χρήσιμη, εάν είναι σχετική, αξιόπιστα παρουσιασμένη, κατανοητή, επίκαιρη, συγκρίσιμη, επαληθεύσιμη.	49
2. Εάν είναι χρήσιμα τα επιμέρους αντικείμενα πληροφόρησης των οικονομικών καταστάσεων, τότε είναι χρήσιμη η λογιστική πληροφόρηση.....	56

3. Εάν ικανοποιούνται οι ανάγκες για λογιστική πληροφόρηση των χρηστών, τότε είναι χρήσιμη για αυτούς η λογιστική πληροφορία. ...	62
4. Εάν τα στελέχη χρησιμοποιούν συχνά τις οικονομικές καταστάσεις των οργανισμών τους, τότε είναι χρήσιμη για αυτούς η λογιστική πληροφορία που τους προσφέρουν	68
Κεφάλαιο 4 : Συμπεράσματα & Προτάσεις	72
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ	75
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ «Α» : ΟΙ ΔΗΜΟΣΙΟΙ ΦΟΡΕΙΣ & Η ΤΑΞΙΝΟΜΗΣΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΩΝ (COFOG)	76
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ «Β» : ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ	78
Βιβλιογραφία	88

Κεφάλαιο 1 : ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Πρόλογος

Κάτω από την ομπρέλα της παγκόσμιας τάσης για στροφή προς τη Νέα Δημόσια Διοίκηση¹, οι δομές διακυβέρνησης, τα πρότυπα λογοδοσίας και οι μορφές ελέγχου αλλάζουν ριζικά, καθώς οι κυβερνήσεις αναθέτουν υπηρεσίες σε εξωτερικούς φορείς (outsourcing), προβαίνουν σε ιδιωτικοποιήσεις δημόσιων επιχειρήσεων, δημιουργούν οιονεί αγορές (quasi-markets) και αποκεντρώνουν διοικητικές λειτουργίες προς τις τοπικές αυτοδιοικήσεις (Hood, 1995), (Saliterer & Korac, 2013). Εκτός αυτού, οι διαχωριστικές γραμμές μεταξύ δημόσιων, ιδιωτικών και τριτογενών οργανισμών είναι πλέον δυσδιάκριτες, καθώς οι δημόσιες υπηρεσίες ολοένα και περισσότερο παρέχονται από οργανισμούς υβριδικής μορφής, που συνήθως αποκαλούνται συνεταιρισμοί, συμπράξεις, δίκτυα, συμμαχίες και είναι ουσιαστικά συμπράξεις δημόσιου-ιδιωτικού τομέα. Αυτές οι μεταβολές στις δομές διακυβέρνησης των οντοτήτων του δημόσιου τομέα αποτελούν πρόκληση για την ερμηνεία και τους μηχανισμούς απόδοσης λογαριασμού (Pina, Torres, & Royo, 2007), και ωθούν προς την κατεύθυνση της λογοδοσίας ως προς την επίδοση (Behn, 2003). Συνεπώς, τα λογιστικά συστήματα των δημόσιων οργανισμών τείνουν να προσαρμόζονται στην ανάγκη αυτή, προκειμένου να παρέχουν λογιστική πληροφόρηση συναφή με την αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα.

¹ Ο όρος «Νέα Δημόσια Διοίκηση» χρησιμοποιήθηκε για πρώτη φορά από τον Hood το 1991 (Hood, "A public management for all seasons?", 1991) προκειμένου να ορίσει μια κατάσταση μεταρρυθμίσεων οι οποίες συνέβαιναν τα τελευταία χρόνια στο δημόσιο τομέα και έρχονταν σε πλήρη αντίθεση με τις παραδοσιακές πρακτικές της δημόσιας διοίκησης. Εξοικονόμηση πόρων, βελτίωση ποιότητας, αποτελεσματική διαχείριση των πόρων, μείωση της γραφειοκρατίας αποτελούν μερικά μόνο παραδείγματα.

1.2 Προσδιορισμός των οργανισμών που ανήκουν στο δημόσιο τομέα

Ο δημόσιος τομέας αντιπροσωπεύει ένα πολύ σημαντικό τμήμα της διεθνούς οικονομικής δραστηριότητας. Ως οργανισμός του δημόσιου τομέα ορίζεται από τον «Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης» (Organisation for Economic Cooperation and Development - OECD) οποιαδήποτε οντότητα η οποία λειτουργεί υπό τον έλεγχο της κυβέρνησης με σκοπό την ανάπτυξη δημόσιων αγαθών ή υπηρεσιών, σύμφωνα με την «Ταξινόμηση των Κρατικών Λειτουργιών» (Classification of the Functions of Government - COFOG) (Domingues, Lozano, Ceulemans, & Ramos, 2017). Διακρίνονται πρωταρχικά σε δύο μεγάλες κατηγορίες, το Γενικό Δημόσιο Τομέα και τον Εταιρικό Δημόσιο Τομέα. Ο Γενικός Δημόσιος Τομέας αποτελείται από τους φορείς κεντρικής κυβέρνησης και τους φορείς πλην κεντρικής κυβέρνησης, οι οποίοι στην ελληνική έννομη τάξη διαχωρίζονται σε δύο μεγάλες υποκατηγορίες, τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης και τους Οργανισμούς Κοινωνικής Ασφάλισης (Μελέτιος Δ. Σιαστάθης, 2015). Ο Εταιρικός Δημόσιος Τομέας αποτελείται από τις Δημόσιες Επιχειρήσεις Και Οργανισμούς (ΔΕΚΟ), δηλαδή «κάθε ανώνυμη εταιρεία, στην οποία το ελληνικό Δημόσιο δύναται να ασκεί άμεσα ή έμμεσα αποφασιστική επιρροή, λόγω της συμμετοχής του στο μετοχικό της κεφάλαιο ή της χρηματοοικονομικής συμμετοχής του ή των κανόνων που τη διέπουν» (Ν.3429/2005).

Οι δημόσιοι οργανισμοί αποτελούν στο σύνολό τους ένα μείζονα εργοδότη, πάροχο υπηρεσιών και καταναλωτή πόρων. Ένα ακόμα χαρακτηριστικό γνώρισμα του δημόσιου τομέα είναι ότι επηρεάζει και τους υπόλοιπους κλάδους της οικονομίας, δεδομένου του μεγέθους του αλλά και του ευρύτητας του πεδίου που δραστηριοποιείται. Επίσης, η γραφειοκρατία, η αυστηρή ιεραρχική δομή καθώς και πολιτικές σκοπιμότητες που ίσως κρύβονται πίσω από τη δραστηριότητά τους, είναι παράγοντες οι οποίοι δε θα πρέπει να αγνοούνται όταν μελετώνται οι δημόσιοι οργανισμοί.

Τα σημαντικότερα στοιχεία στα οποία διακρίνονται οι δημόσιοι οργανισμοί από τις επιχειρήσεις είναι τα ακόλουθα (FASB, 2008) :

- ♦ Χρηματοδοτούνται με υπέρογκα ποσά από χορηγούς πόρων οι οποίοι δεν αναμένουν να λάβουν αντάλλαγμα ή οικονομικά οφέλη ανάλογα προς το ποσό που έχουν συνεισφέρει, για φιλανθρωπικούς, ανθρωπιστικούς, θρησκευτικούς, κοινωνικούς, ηθικούς, και άλλους μη οικονομικούς λόγους, όπως είναι το κύρος και η αναγνωρισιμότητα. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα, πολλές φορές αυτοί που προσφέρουν τους πόρους στον οργανισμό να διαφέρουν από αυτούς που απολαμβάνουν τα τελικά παραγόμενα αγαθά ή υπηρεσίες. Εκτός από χρηματοοικονομικές εισροές, οι πόροι μπορεί να παίρνουν και τη μορφή δωρεάς περιουσιακών στοιχείων, πρώτων υλών ή ακόμα και εθελοντικής εργασίας χωρίς αποζημίωση. Επίσης, στις περισσότερες των περιπτώσεων, οι χορηγίες αποτελούν το σπουδαιότερο παραγωγικό συντελεστή για τις λειτουργίες του οργανισμού.

- ♦ Καλύπτουν ανάγκες οι οποίες δεν μπορούν να θεωρηθούν ως παροχή αγαθών ή υπηρεσιών που σκοπεύουν στο κέρδος, όπως είναι για παράδειγμα η ασφάλεια που παρέχεται από τα Σώματα Ασφαλείας ή η άμυνα που παρέχουν στους πολίτες οι Ένοπλες Δυνάμεις.

- ♦ Απουσιάζει στην ουσία καθορισμένο πρόσωπο με έννομα συμφέροντα ιδιοκτησίας τα οποία μπορούν να πωληθούν, να μεταβιβαστούν, να εξαγοραστούν ή να μεταβιβαστεί η κυριότητά τους με την έκδοση μετοχών υπολειμματικής διανομής των πόρων, σε περίπτωση που αποφασιστεί η παύση του οργανισμού και ρευστοποίηση των στοιχείων του.

Τα ανωτέρω χαρακτηριστικά έχουν ως αποτέλεσμα να πραγματοποιούνται ιδιαίτερου τύπου συναλλαγές οι οποίες κάθε άλλο παρά προσιδιάζουν σε επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως είναι για παράδειγμα οι εισφορές και οι δωρεές. Επίσης, απουσιάζουν και οι συναλλαγές με τους ιδιοκτήτες, όπως είναι η εξαγορά μετοχών και η διανομή μερίσματος (FASB, 2008).

Ομολογουμένως, δεν είναι πάντα φανερά ξεκάθαρη η κατηγοριοποίηση ενός οργανισμού στις επιχειρηματικές ή στις μη επιχειρηματικές δραστηριότητες. Όπως συμβαίνει σε κάθε περίπτωση διάκρισης, υφίστανται και οριακές περιπτώσεις. Παραδείγματα οργανισμών στους οποίους κυριαρχούν τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα που προαναφέρθηκαν είναι ανθρωπιστικές οργανώσεις, η Εκκλησία, ιδρύματα, Μη Κερδοσκοπικοί Οργανισμοί (ΜΚΟ).

1.3 Κύριοι στόχοι της εργασίας - Αναμενόμενα αποτελέσματα

Η έρευνα για την παρούσα εργασία εντάσσεται στο πλαίσιο και άλλων ερευνών της βιβλιογραφίας της Λογιστικής που έχουν πραγματοποιηθεί για τη διερεύνηση της χρησιμότητας της λογιστικής πληροφορίας στο δημόσιο τομέα. Οι έρευνες αυτές θεμελιώθηκαν στην Αμερική και έχουν επιδιώξει να συγκεντρώσουν εμπειρικά στοιχεία για τις ανάγκες των ατόμων που χρησιμοποιούν τη λογιστική πληροφορία των δημόσιων οργανισμών, συσχετίζοντας την πληροφόρηση με τις διάφορες κατηγορίες χρηστών και τη χρησιμότητα του περιεχομένου των δημοσιοποιημένων οικονομικών καταστάσεων γενικότερα (Alijarde, 1997). Τα αποτελέσματα των ερευνών καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι διαφορετικές κατηγορίες χρηστών αξιολογούν διαφορετική πληροφόρηση ως χρήσιμη. Για παράδειγμα, οι επενδυτές και οι δανειστές ενδιαφέρονται για πληροφόρηση που σχετίζονται με τη βιωσιμότητα και την απόδοση, ενώ οι δικαστικοί περισσότερο για τη συμμόρφωση των οργανισμών με τους κανονισμούς και το κόστος των υπηρεσιών τους, αλλά και τη βιωσιμότητα και την απόδοσή τους, σε μικρότερο όμως βαθμό. Οι πολίτες, από την άλλη πλευρά, ενδιαφέρονται για πληροφορίες σχετικά με το κόστος των υπηρεσιών που παρέχονται σε αυτούς. Τα στοιχεία που προκύπτει να έχουν ενδιαφέρον για όλες τις κατηγορίες χρηστών πάντως είναι η ικανότητα ενός οργανισμού να αποπληρώνει το βραχυπρόθεσμο και μακροπρόθεσμο χρέος του και η σύγκριση του απολογισμού με τον αρχικό προϋπολογισμό (Alijarde, 1997).

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να διερευνήσει εάν υφίσταται χρησιμότητα στις οικονομικές καταστάσεις ενός κλάδου του δημόσιου τομέα της Ελλάδας, τις Ένοπλες Δυνάμεις, και μάλιστα για μια συγκεκριμένη ομάδα ενδιαφερομένων μερών, τα στελέχη που διαμορφώνουν τη λήψη αποφάσεων. Το αντικείμενο της έρευνας παρουσιάζει ενδιαφέρον μελέτης, ενόψει της προσπάθειας που πραγματοποιείται την παρούσα χρονική περίοδο για ενοποίηση των λογιστικών συστημάτων και μεθόδων των Ενόπλων Δυνάμεων σε ένα ενιαίο εννοιολογικό πλαίσιο². Μέσα από την έρευνα, επίσης, θα προκύψουν οι λογαριασμοί και οι οικονομικές καταστάσεις που έχουν τη μεγαλύτερη χρησιμότητα για αυτή την ομάδα χρηστών.

² Έγκριση Γενικού Κανονισμού Διπλογραφικής Λογιστικής Μονάδων των Ενόπλων Δυνάμεων, ΦΕΚ 1692, Τεύχος Β', 13 Ιουνίου 2016, link : http://www.et.gr/ids-nph/search/pdfViewerForm.html?args=5C7QrtC22wFHp_31M9ESQXdtvSoClrL8G1-APRkFu5DnMRVjyfnPUeJInJ48_97uHrMts-zFzeyCiBSQOpYnTy36MacmUFCx2ppFvBej56Mmc8Qdb8ZfRjQznsIAdk8Lv_e6czmhEembNmZCMxLMtZim5FmFP6NeBe7MzVVsgmdPVAe6Jm4fBlxuXTz2dsmD

ΠΔ 54/2018 : Ορισμός του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης, ΦΕΚ 103, Τεύχος Α', 13 Ιουνίου 2018.

1.4 Συνοπτική περιγραφή προσέγγισης του θέματος

Λόγω της πολυπλοκότητας του δημόσιου τομέα και των διαφορετικών λογιστικών συστημάτων που εξακολουθούν να εφαρμόζονται μέχρι και σήμερα στην Ελλάδα, η έρευνα διενεργήθηκε ως μελέτη περίπτωσης, και επικεντρώθηκε σε έναν κλάδο, ώστε το δείγμα που θα επιλεγεί για τη διεξαγωγή της έρευνας να παρουσιάζει τη μέγιστη δυνατή ομοιογένεια.

Η προσέγγιση του θέματος ξεκίνησε μελετώντας την ελληνική και ξένη βιβλιογραφία και επιστημονική αρθρογραφία που αναφέρεται στη σημασία της λογιστικής πληροφορίας των δημόσιων οργανισμών. Αρχικά παρουσιάζεται η σπουδαιότητα της λογιστικής πληροφορίας του δημόσιου τομέα, όπως αυτή έχει καταγραφεί από έρευνες σε διαφορετικές εποχές και κράτη. Στη συνέχεια, στο ίδιο κεφάλαιο παρουσιάζονται, ανά θεματική κατηγορία, οι παράγοντες που προσδίδουν σημασία στη λογιστική πληροφορία των δημόσιων οργανισμών και αυξάνουν τη χρησιμότητά τους. Στην τελευταία ενότητα, κρίθηκε σκόπιμο να γίνει επιπλέον διαχωρισμός των παραγόντων που παρουσιάζονται, ανά κατηγορία ενδιαφερομένων μερών, προκειμένου να διευκολυνθεί ο εντοπισμός των χαρακτηριστικών εκείνων που θα χρησιμεύσουν για τη διεξαγωγή των συμπερασμάτων της έρευνας, αφού πρόκειται για μελέτη των ενδιαφερόντων μιας συγκεκριμένης ομάδας χρηστών.

Στη συνέχεια, ακολουθεί ο εμπειρικός έλεγχος του ερευνητικού ερωτήματος που διατυπώθηκε στην αμέσως προηγούμενη ενότητα 1.3. Τα δεδομένα της έρευνας αντλήθηκαν από τις απαντήσεις είκοσι έξι (26) στελεχών που εργάζονται στις Ένοπλες Δυνάμεις, σε ερωτηματολόγιο κλειστού τύπου, σχετικά με το πώς αντιλαμβάνονται τη χρησιμότητα της λογιστικής πληροφορίας.

Στο τέλος της παρούσας εργασίας ερμηνεύονται τα αποτελέσματα της έρευνας προς διεξαγωγή συμπερασμάτων, σε συνδυασμό με τα σχόλια ανοικτού τύπου που συμπλήρωσαν οι συμμετέχοντες, και προτείνονται μέτρα βελτίωσης καθώς και αντικείμενα για περαιτέρω έρευνα.

Κεφάλαιο 2 : Βιβλιογραφική Ανασκόπηση

2.1 Η σπουδαιότητα των λογιστικών καταστάσεων των δημόσιων οργανισμών

Είναι γεγονός ότι η λογιστική πληροφορία των δημόσιων οργανισμών αποτελεί σημαντικό εργαλείο πληροφόρησης. Πολλοί οικονομολόγοι έχουν μελετήσει και αναπτύξει τις θεωρίες τους για τη σπουδαιότητα των οικονομικών καταστάσεων που δημοσιεύει ο δημόσιος τομέας. Σύμφωνα με τον Bovens (2006) η λογοδοσία του δημόσιου τομέα είναι μία από αυτές τις έννοιες με τις οποίες κανένας δεν μπορεί να διαφωνήσει. Χρησιμοποιείται όλο και περισσότερο για να στηρίξει τον πολιτικό λόγο και τις κανονιστικές πράξεις, διότι προσδίδει μια εικόνα διαφάνειας και αξιοπιστίας.

Οι απαρχές της λογοδοσίας του δημόσιου τομέα, με την έννοια που νοείται σήμερα, εντοπίζονται στο χρονικό διάστημα της βασιλείας του William I (Dubnick, 2002). Το 1085 ο William ζήτησε όλοι οι ιδιοκτήτες ακίνητης περιουσίας να υπολογίσουν την αξία της περιουσίας τους. Οι ιδιοκτησίες εκτιμήθηκαν και κατεγράφησαν από τους βασιλικούς υπαλλήλους στο λεγόμενο Μεγάλο Κτηματολόγιο (Domesday Books). Σκοπός της απογραφής δεν ήταν μόνο η βάση φορολόγησης, αλλά κυρίως η καταγραφή της βασιλικής κυριαρχίας. Μέχρι τις αρχές του 12ου αιώνα, είχε εξελιχθεί σε μια άκρως συγκεντρωτική διοικητικά βασιλεία, η οποία κυβερνούταν με ελέγχους από το κράτος και εξαμηνιαία απόδοση λογαριασμού.

Στα χρόνια που ακολούθησαν μετά τη βασιλεία του William της Αγγλίας, η λογοδοσία απελευθερώθηκε από τον κοινό ετυμολογικό δεσμό της με τη λογιστική (Bovens, 2006). Στα σύγχρονα πολιτικά δρώμενα, η λογοδοσία δεν παραπέμπει στην πνικτική εικόνα της τήρησης βιβλίων και οικονομικής διαχείρισης, αλλά στην αυστηρή τήρηση της υπόσχεσης για δίκαιη και έντιμη διακυβέρνηση. Συν τοις άλλοις, έχουν σχεδόν ολοκληρωτικά αντιστραφεί από τότε οι ρόλοι στη λογοδοσία. Πλέον, δεν υπόκεινται οι πολίτες σε απόδοση λογαριασμού, αλλά αντίθετα οι δημόσιοι οργανισμοί είναι υπόλογοι για απόδοση λογαριασμού προς τους πολίτες.

Η δημοσίευση λογιστικών καταστάσεων από τους δημόσιους οργανισμούς έκανε την πρώτη εμφάνισή της ως θεωρία τη δεκαετία του 1920 και 1930 (Lee, 2004 b.). Σήμερα, ο όρος λογοδοσία χρησιμοποιείται για να καλύψει ένα ευρύ φάσμα διαφορετικών εννοιών. Στην Αμερικανική βιβλιογραφία συχνά χρησιμοποιείται εναλλακτικά αντί για τον όρο «χρηστή διακυβέρνηση» ή «ενάρετη πολιτική συμπεριφορά». Η λογοδοσία αποκτώντας αυτή την ευρεία έννοια δίχως αντώνυμο όρο, αναδεικνύεται λοιπόν σε μια έννοια «δίχως πεπερασμένα όρια» (Sartori, 1970). Για παράδειγμα, σύμφωνα με τον O'Connell (O'Connell, 2005) λογοδοσία σε ένα κράτος υφίσταται όταν οι δημόσιες υπηρεσίες προσφέρονται σε υψηλή ποιότητα, χαμηλό κόστος και με ευγενική συμπεριφορά, ενώ σε

αυστραλιανή βιβλιογραφία η λογοδοσία παραλληλίζεται με την αποκριτικότητα (Considine, 2002). Ο Koppell (Koppell, 2005), από την άλλη πλευρά, διακρίνει τουλάχιστον πέντε διαφορετικές διαστάσεις της λογοδοσίας (διαφάνεια, υπευθυνότητα, ελεγκσιμότητα, ευθύνη, αποκριτικότητα), η καθεμία από τις οποίες εμπεριέχει από μόνη της ευρύ φάσμα ερμηνειών. Ο Lee σε άρθρο του για την ηλεκτρονική διακυβέρνηση (Lee, 2004 a.), ορίζει τη δημοσίευση καταστάσεων από το δημόσιο τομέα ως τη διοικητική λειτουργία η οποία προορίζεται να παρέχει συστηματικά και περιοδικά πληροφόρηση για τις κυβερνητικές λειτουργίες, έτσι ώστε να προάγει ενημερωμένους πολίτες σε δημοκρατικό περιβάλλον να διαμορφώνουν γνώμη για τα κοινά.

Παρόλα αυτά, μελετώντας τη βιβλιογραφία που αναφέρεται στις εκθέσεις των δημόσιων οργανισμών (Lawry, 1995), (McDonald, 1999), (Hofer, 2000), (Poole, Nelson, Carnahan, Chepenik, & Tubiak, 2000), (Werther & Berman, 2001) (Salamon, 2002), (Campbell, 2002), (Ospina, Diaz, & O'Sullivan, 2002), ο Lee κατέληξε ότι η έννοια της λογοδοσίας του δημόσιου τομέα ερμηνεύεται με δύο τρόπους (Lee, 2004 b.). Πρώτον, χρησιμοποιείται σχετικά με την απόδοση λογαριασμού των δημόσιων οργανισμών προς έναν εξωτερικό ενδιαφερόμενο, όπως για παράδειγμα δωρητές, πελάτες, υπαλλήλους, χρηματοδότες, ιδρύματα, ή τους πολίτες με δικαίωμα ψήφου. Η δεύτερη είναι η παραδοσιακή ερμηνεία της λογοδοσίας, που αναφέρεται στην μέθοδο με την οποία οι δημόσιοι οργανισμοί παρέχουν τις απαιτούμενες από τη νομοθεσία πληροφορίες στις αρμόδιες ελεγκτικές αρχές του κράτους.

Συνεπώς, το μεγαλύτερο ίσως ευεργέτημα από την παροχή λογιστικής πληροφορίας από τους δημόσιους οργανισμούς είναι το ότι συμβάλλει στην διαφύλαξη της δημοκρατίας και παρέχει βάση για τη διαμόρφωση της κοινής γνώμης (Beyle, 1928). Όταν οι πολίτες ενημερώνονται με συνέπεια για τις δραστηριότητες του δημόσιου τομέα, διαθέτουν τα απαραίτητα εφόδια ώστε να κινούν τις διαδικασίες που προβλέπει η δημοκρατία. Έρευνες έχουν αποδείξει, άλλωστε, ότι όσο περισσότερο ενημερωμένος είναι ο λαός σχετικά με τη λειτουργία του δημόσιου τομέα, τόσο καλύτερα μπορεί να εξασκήσει τα πολιτικά και εκλογικά του καθήκοντα (Cooke, 1918), (Ridley, 1937), (Graves, 1938), (Institute for Training in Municipal Administration, 1947), (Pimlott, 1951). Ανατρέχοντας στην πιο σύγχρονη αρθρογραφία, η Herzlinger (1996) υποστηρίζει ότι η εκτεταμένη εξάπλωση των δημόσιων αναφορών σε όλο το δημόσιο τομέα θα συμβάλει στην ενίσχυση της εμπιστοσύνης και της βεβαιότητας των πολιτών προς το κράτος.

Επιπρόσθετα από τη σημασία που έχει η λογιστική πληροφόρηση για το κοινωνικό σύνολο, εξαιρετική χρησιμότητα εντοπίζεται για τους ενδιαφερόμενους που βρίσκονται εντός του οργανισμού. Για παράδειγμα, τους ίδιους τους οικονομικούς διευθυντές, οι οποίοι αποτελούν την «πηγή» προέλευσης της λογιστικής πληροφόρησης, αναγνωρίζουν ότι οι πληροφορίες που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις τους βοηθούν στην εκτέλεση του έργου τους, καθώς τους διευκολύνουν στην

παρακολούθηση της εκτέλεσης του προϋπολογισμού και στην ανάλυση των αποτελεσμάτων χρήσης (Alijarde, 1997) .

Μια ακόμα πτυχή της σπουδαιότητας της λογιστικής πληροφορίας, είναι το γεγονός ότι η μέτρηση και η δημοσίευση της αποτελεσματικότητας της κυβέρνησης αποτελεί πυλώνα της λογοδοσίας του δημόσιου τομέα (Domingues, Lozano, Ceulemans, & Ramos, 2017). Οι οικονομικές καταστάσεις του δημόσιου τομέα συνήθως καταρτίζονται κατά τέτοιο τρόπο ώστε να καλύπτουν χρηματοοικονομικές πτυχές και τις ανάγκες συμμόρφωσης, δηλαδή παρουσιάζουν την αποτελεσματική αξιοποίηση των διαθέσιμων πόρων και τη συμμόρφωση τόσο με πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς όσο και με τις απαιτήσεις που προκύπτουν από τα νομοθετική δραστηριότητα της κυβέρνησης.

Ο ρόλος της λογιστικής πληροφορίας για την οικονομία και την κοινωνία, σύμφωνα με το Συμβούλιο Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (FASB, 2008), είναι ότι παρέχει γνώση που μπορεί να αξιοποιηθεί στη λήψη αποφάσεων για την κατανομή των σπάνιων πόρων. Ποτέ η λογιστική πληροφορία καθεαυτή δεν υποδεικνύει τη βέλτιστη απόφαση. Και εάν αυτό συμβαίνει, τότε η λογιστική αποτυγχάνει να εξυπηρετήσει τους ευρύτερους στόχους της πληροφόρησης που αναμένεται να προσφέρει. Συνεπώς, όταν καταρτίζονται κατά τις λογιστικές αρχές και σύμφωνα με τη δεοντολογία, οι οικονομικές καταστάσεις των δημόσιων οργανισμών παρέχουν χρήσιμη πληροφορία στους ιθύνοντες για τη λήψη ορθολογικών αποφάσεων σχετικά με την κατανομή των πόρων.

Οι μεταρρυθμίσεις που πραγματοποιούνται σταδιακά στις μεθόδους διαχείρισης πόρων και στη λογιστική των οντοτήτων του δημόσιου τομέα, ενισχύουν ολοένα το ρόλο της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης ως παράγοντα για τη βελτίωση της οικονομίας, της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας στο δημόσιο τομέα. Ως χρηματοοικονομική πληροφόρηση δεν νοείται πλέον αποκλειστικά η παρουσίαση του βαθμού συμμόρφωσης της οντότητας με κανόνες και διαδικασίες, αλλά ως ανάγκη για παρουσίαση της κατανομής και χρήσης των δημόσιων πόρων και των αποτελεσμάτων που επιτυγχάνονται μέσω αυτών, με σκοπό και την αξιολόγηση του έργου των δημόσιων λειτουργιών. Συνεπώς, η διεύθυνση των οργανισμών του δημόσιου τομέα σήμερα έχει ανάγκη από χρήσιμη και κατάλληλη πληροφόρηση για τη λήψη καλύτερων αποφάσεων (Nogueira, 2016).

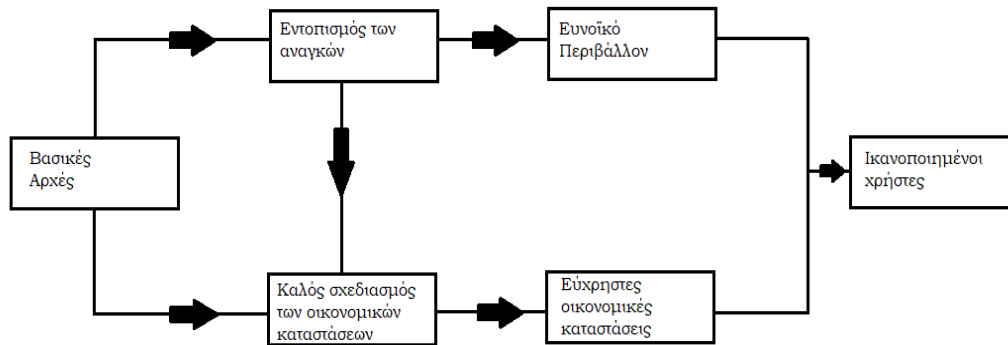
2.2 Οι απαραίτητες προϋποθέσεις για την παραγωγή χρήσιμης λογιστικής πληροφορίας

- ♦ Το θεωρητικό υπόβαθρο

Καθώς λέγεται ότι η «η λογιστική είναι πράξη δίχως θεωρία» και «τα οικονομικά θεωρία χωρίς πράξη», η ικανοποίηση της ανάγκης των χρηστών για οικονομικά σημαντικές πληροφορίες μάλλον απαιτεί λύσεις χρηματοοικονομικής πληροφόρησης οι οποίες είναι ισχυρά νομικά θεμελιωμένες τόσο σε χρηματοοικονομική όσο και οικονομολογική ανάλυση (Mayston, 1992). Η αναχρονιστική αντιπαράθεση πράξης και θεωρίας, με την πρώτη να αντιμετωπίζεται ως λύση στα πραγματικά προβλήματα και την τελευταία ως τομέα του γενικού και αφηρημένου, σήμερα έρχεται σε αντίθεση με την καθημερινότητα που βιώνουμε, όπου η ικανοποίηση του πελάτη και η φιλικότητα προς το χρήστη απαιτούν εξελιγμένα σχέδια βασισμένα σε καλά θεμελιωμένες αρχές. Υπάρχει βέβαια η πιθανότητα σύγχυσης της απλότητας στη χρήση και φιλικότητας προς το χρήστη με την απλότητα του περιεχομένου των καταστάσεων και την απροθυμία εφαρμογής των κατάλληλων λογιστικών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που καλύπτουν τις ανάγκες των χρηστών. Αυτή η αντιμετώπιση, αντίθετα, καταλήγει σε πρόχειρη παρουσίαση των αποτελεσμάτων και έλλειψη φιλικότητας προς το χρήστη. Για να επιτευχθούν, λοιπόν, οι κατάλληλοι συσχετισμοί έτσι ώστε να ικανοποιηθούν οι ανάγκες όλων των κατηγοριών χρηστών των οικονομικών καταστάσεων των δημόσιων οργανισμών, θα πρέπει να αναγνωριστεί πρώτα η ανάγκη για ένα βασικό βαθμό πολυπλοκότητας του πληροφοριακού συστήματος βασισμένο πάνω σε ένα υγιές υπόβαθρο λογιστικών αρχών.

Ειδικά σε τομείς του δημόσιου τομέα όπως για παράδειγμα το Εθνικό Σύστημα Υγείας, όπου η λογιστική πληροφορία επιδρά στις συμβάσεις προμηθειών, στη διαχείριση πόρων και στη διαχείριση του κεφαλαίου, ο ρόλος της λογιστικής πληροφορίας είναι ιδιαίτερα αυξημένος καθώς εάν η παρεχόμενη πληροφόρηση δεν είναι κατάλληλη, ελλοχεύει μεγάλος κίνδυνος για λανθασμένες αποφάσεις και δαπανηρά σφάλματα (Mayston, 1992).

Για την ικανοποίηση των απαιτήσεων του χρήστη δεν χρειάζεται, όμως, μόνο ένα καλοσχεδιασμένο και εύχρηστο «προϊόν», μα επίσης και ένα ευνοϊκό περιβάλλον στο οποίο θα μπορεί να αξιοποιηθεί (Mayston, 1992). Σύμφωνα με το Σχεδιάγραμμα 1, η εφαρμογή των βασικών αρχών για τον εντοπισμό των αναγκών των χρηστών μπορεί να προωθήσει τόσο την ανάπτυξη ενός καλού μοντέλου όσο και την εύρεση των απαιτήσεων για ένα ευνοϊκό περιβάλλον στο οποίο το τελικό προϊόν θα μπορεί να αξιοποιηθεί αποτελεσματικά. Για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις δηλαδή, η ικανοποίηση του χρήστη δεν προϋποθέτει μόνο τον εντοπισμό των αναγκών του, αλλά και τη δημιουργία ενός περιβάλλοντος το οποίο θα βοηθά τους ενδεχόμενους χρήστες να εκτιμήσουν τη σημασία της λογιστικής πληροφορίας.



Εικόνα 1 - Σχεδιάγραμμα ικανοποίησης αναγκών των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων των δημόσιων οργανισμών (Mayston, 1992)

♦ Κοινό εννοιολογικό πλαίσιο

Ο καθορισμός εξ αρχής του σκοπού και βασικών αρχών που πρέπει να διέπουν τη λογιστική πληροφορία παίζει πολύ σπουδαίο ρόλο στη χρησιμότητα που έχει τελικά η λογιστική πληροφορία για τους ενδιαφερόμενους. Ο λόγος είναι ότι ο σκοπός της λογιστικής πληροφόρησης ταυτίζεται με τους στόχους και την αιτία ύπαρξης των οικονομικών καταστάσεων. Και οι βασικές αρχές της λογιστικής πληροφόρησης απορρέουν από τις βαθύτερες έννοιες της χρηματοοικονομικής λογιστικής, έννοιες που υποδεικνύουν την επιλογή των συναλλαγών, των γεγονότων και των καταστάσεων που πρέπει να καταγραφούν καθώς και τον τρόπο που όλα αυτά συνοψίζονται και παρουσιάζονται στα ενδιαφερόμενα μέρη (FASB, 2008).

Το εννοιολογικό πλαίσιο είναι ένα συνεκτικό σύστημα που αποτελείται από αλληλένδετους σκοπούς και βασικές αρχές που μαζί δημιουργούν γερά θεμέλια και υπαγορεύουν τη φύση, τη λειτουργία και τα όρια της χρηματοοικονομικής λογιστικής και πληροφόρησης. Σχεδιάζεται με σκοπό να εξυπηρετεί το δημόσιο συμφέρον παρέχοντας δομή και κατεύθυνση στα στελέχη που καταρτίζουν τις οικονομικές καταστάσεις και τις ετήσιες εκθέσεις, καθώς επίσης και να διευκολύνει την παροχή αξιόπιστης και σημαντικής λογιστικής πληροφόρησης που να συμβάλλει ουσιαστικά στον επαρκή εντοπισμό σπάνιων πόρων για την οικονομία και την κοινωνία, όπως είναι για παράδειγμα οι εξωτερικές επιχορηγήσεις και άλλες αγορές (FASB, 2008).

Οι εκθέσεις των δημόσιων οργανισμών που καταρτίζονται υπό τις οδηγίες ενός προτύπου, προσδίδουν στη λογιστική πληροφορία τη μέγιστη χρησιμότητα. Καταρχήν, οι ομάδες που επηρεάζονται άμεσα ή έχουν συμφέροντα από τους δημόσιους οργανισμούς, καταλαβαίνουν καλύτερα τους στόχους, το περιεχόμενο και τα χαρακτηριστικά της λογιστικής

πληροφορίας που παρέχεται από τις οικονομικές καταστάσεις. Αυτή η γνώση, ενισχύει τη χρησιμότητά τους αλλά και την εμπιστοσύνη που αισθάνονται οι χρήστες. Ένα άλλο όφελος που αξίζει να σημειωθεί, είναι ότι τα μοντέλα αυτά παρέχουν καθοδήγηση στις ομάδες που ασκούν πολιτική ως προς τον εντοπισμό και την ανάλυση νέων ή επικείμενων οικονομικών προβλημάτων.

Από την οπτική γωνία της απόδοσης λογαριασμού προς το κράτος, η παρουσίαση της πληροφόρησης κατά ένα ενιαίο θεσπισμένο πλαίσιο αναφοράς ενισχύει την αξιοπιστία και διευκολύνει το χρηματοοικονομικό έλεγχο αλλά και τον έλεγχο συμμόρφωσης με τις απαιτήσεις της νομοθεσίας (Alijarde, 1997). Επιπρόσθετα, η θέσπιση και εφαρμογή ενός ενιαίου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς συμβάλλει στην υλοποίηση των στόχων οι οποίοι παραδοσιακά επιτυγχάνονται μέσω της δημοσίευσης των οικονομικών καταστάσεων, όπως είναι η διαφάνεια, η τυποποίηση, η λογιστική ομοιομορφία αλλά και η συγκρισιμότητα διαχρονικά και διαστρωματικά.

Πιο συγκεκριμένα, στο άρθρο 156 του νόμου 4270 του 2014 (Ν.4270/2014) επεξηγείται ο σκοπός και η χρησιμότητα της λογιστικής τυποποίησης, ο οποίος είναι «ο λογιστικός χειρισμός των συναλλαγών της Γενικής Κυβέρνησης με ομοιόμορφο τρόπο, η αληθής και ορθή απεικόνιση της οικονομικής καταστάσεως και της περιουσιακής διάρθρωσής της, η διευκόλυνση της παραγωγής ενοποιημένων λογιστικών καταστάσεων, η ορθή εκτίμηση της πιστοληπτικής ικανότητάς της, η άντληση αξιόπιστων πληροφοριών κάθε φύσης για αξιοποίηση, τόσο από τις διάφορες υπηρεσίες όσο και από τους διεθνείς οργανισμούς, η εξαγωγή δεδομένων βάσει του ΕΣΟΛ, η απλούστευση και διευκόλυνση των κάθε μορφής ελέγχων». Με το Προεδρικό Διάταγμα 54 του 2018 (ΠΔ.54/2018), το οποίο θα εφαρμοστεί από 01.01.2019, «καθορίζονται οι βασικές λογιστικές αρχές και κανόνες του Λογιστικού Σχεδίου της Γενικής Κυβέρνησης, το σχέδιο λογαριασμών μέχρι το βαθμό ανάλυσης για τον οποίο είναι υποχρεωτικά κοινό για όλη τη Γενική Κυβέρνηση, τα τηρούμενα βιβλία και ο τρόπος τήρησης αυτών, τα λογιστικά πρότυπα που ακολουθούνται, καθώς και το λοιπό περιεχόμενό του». Όλες οι δημόσιες οικονομικές συναλλαγές της Γενικής Κυβέρνησης, τόσο ως προς τα έσοδα όσο και ως προς τις δαπάνες, διαρθρώνονται και ταξινομούνται στην ίδια κατηγοριοποίηση, τόσο για τον προϋπολογισμό όσο και για τη λογιστική απεικόνιση. Οι ταξινομήσεις αυτές σχεδιάζονται σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα και διαρθρώνονται κατά τρόπο ώστε να διασφαλίζεται η περιεκτική παρουσίαση στον ετήσιο Κρατικό Προϋπολογισμό όλων των εσόδων και δαπανών και όλων των πιστώσεων που εγκρίνονται από τη Βουλή.

Σε αυτό το σημείο επισημαίνεται ότι επουδενί δεν προτείνεται ένα ενιαίο εννοιολογικό πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που θα απευθύνεται σε ιδιωτικό και δημόσιο τομέα (sector neutral). Σύμφωνα με τη Susan Newberry, οπουδήποτε επιχειρείται η εφαρμογή μεθόδων και πρακτικών του ιδιωτικού τομέα αυτούσιων στο δημόσιο, συνοδεύεται από μία διαφορετική ερμηνεία για το δημόσιο τομέα (Newberry, 2001). Μία

τέτοια πρόχειρη λύση, μόνο σύγχυση και χάος μπορεί να δημιουργήσει στη λογιστική γενικότερα. Θα πρέπει να μελετηθούν εκτενώς οι συναλλαγές, καταστάσεις και γεγονότα που λαμβάνουν χώρα στις οντότητες του δημόσιου τομέα και να καταρτιστεί ένα πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που θα απευθύνεται σε όλους τους οργανισμούς μεν, του δημόσιου τομέα δε.

♦ Τα ποιοτικά χαρακτηριστικά

Οι εκθέσεις των δημόσιων οργανισμών παραθέτουν χρηματοοικονομικές πληροφορίες αλλά και άλλες πληροφορίες μη οικονομικού περιεχομένου, καθώς και άλλα φαινόμενα. Τα ποιοτικά χαρακτηριστικά αυτών των πληροφοριών είναι τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα που καθιστούν την πληροφόρηση των δημόσιων οργανισμών χρήσιμη και συμβάλλουν στην επίτευξη του σκοπού της λογιστικής πληροφόρησης.

Σύμφωνα με την απόφαση που εκδόθηκε το 2014 από το IPSASB με θέμα «Το εννοιολογικό πλαίσιο για την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων γενικού ενδιαφέροντος από τις οντότητες του δημόσιου τομέα» (IPSASB, 2014), τα ποιοτικά χαρακτηριστικά της πληροφορίας που περιλαμβάνεται στις οικονομικές καταστάσεις των δημόσιων οργανισμών είναι η συνάφεια, η αξιόπιστη παρουσίαση, η κατανοητή παρουσίαση, η επικαιρότητα, η συγκρισιμότητα και η επαληθευσσιμότητα. Κάθε ένα από αυτά τα χαρακτηριστικά είναι αναπόσπαστο κομμάτι και δένει αρμονικά με κάποια από τα υπόλοιπα χαρακτηριστικά, έτσι ώστε να επιτυγχάνονται οι στόχοι της λογιστικής πληροφόρησης. Πρακτικά, όμως, όλα τα ποιοτικά χαρακτηριστικά δεν είναι δυνατό να επιτευχθούν, και για αυτό το λόγο θα πρέπει να επιδιώκεται κάθε φορά ισορροπία σε ορισμένα από αυτά, και συμβιβασμός ως προς τη χαμηλότερη ποιότητα αυτών που θα κριθούν λιγότερο αναγκαία.

Η πληροφόρηση χαρακτηρίζεται ως σχετική, εάν είναι ικανή να κάνει τη διαφορά στην επίτευξη των στόχων της λογοδοσίας, δηλαδή όταν παίζει ρόλο επικύρωσης, πρόβλεψης, ή και τα δύο ταυτόχρονα. Στην πρώτη περίπτωση, επιβεβαιώνει ή μεταβάλλει παρελθοντικές ή και παρούσες προσδοκίες. Στη δεύτερη περίπτωση, οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν πληροφορίες για τις αναμενόμενες δραστηριότητες παροχής υπηρεσιών της οντότητας στο μέλλον, στόχους και κόστη, καθώς και την ποσότητα και τις πηγές των πόρων οι οποίοι προορίζονται για διάθεση στην παροχή υπηρεσιών στο μέλλον. Η επικύρωση και η πρόβλεψη είναι αλληλένδετοι ρόλοι της πληροφόρησης. Ένα παράδειγμα είναι η πληροφορία για το επίπεδο και τη δομή των πόρων μιας οντότητας βοηθά τους χρήστες να επαληθεύσουν το αποτέλεσμα των στρατηγικών διαχείρισης πόρων μέσα στην περίοδο, και να εκτιμήσουν την ικανότητα μίας οντότητας να ανταποκριθεί σε μεταβολή των υφιστάμενων συνθηκών ή της παρεχόμενης υπηρεσίας. Θα πρέπει να επισημανθεί ότι η πληροφόρηση μπορεί να θεωρηθεί ότι είναι ικανή να κάνει τη διαφορά, και συνεπώς να είναι σχετική,

ακόμα και εάν οι χρήστες επιλέξουν να μην την αξιοποιήσουν ή τη γνωρίζουν ήδη.

Για να είναι χρήσιμες οι πληροφορίες στις εκθέσεις των δημόσιων οργανισμών, οφείλουν επίσης να παρουσιάζουν αξιόπιστα τα οικονομικά και λοιπά φαινόμενα που λαμβάνουν χώρα στο εσωτερικό της οντότητας. Αξιόπιστη παρουσίαση νοείται όταν η απεικόνιση του φαινομένου είναι πλήρης, ουδέτερη και απαλλαγμένη από ουσιώδη σφάλματα. Η πληροφορία που παρουσιάζει αξιόπιστα ένα φαινόμενο, απεικονίζει την πραγματική αξία της υποκείμενης συναλλαγής, γεγονότος, δραστηριότητας ή συνθήκης, χωρίς να ταυτίζεται πάντα με τη νομική της μορφή. Όσον αφορά την πληρότητα, οποιαδήποτε παράλειψη καθιστά τις οικονομικές καταστάσεις εσφαλμένες ή ακόμα και παραπλανητικές. Αυτό σημαίνει ότι τα αποτελέσματα που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις των δημόσιων οργανισμών θα πρέπει να συνοδεύονται απαραίτητα από γνωστοποιήσεις με τις βασικές παραδοχές στις οποίες στηρίχθηκε η παρεχόμενη πληροφορία καθώς και οποιεσδήποτε επεξηγήσεις χρειάζονται για να διασφαλιστεί ότι είναι πλήρης η παρουσίαση στους χρήστες. Η ουδετερότητα στην παρουσίαση σημαίνει αμεροληψία, δηλαδή η επιλογή των πληροφοριών που παρουσιάζονται δεν θα πρέπει να πραγματοποιείται με γνώμονα την επίτευξη συγκεκριμένου αποτελέσματος ή να επηρεάσουν τους χρήστες ώστε να λάβουν μία επιθυμητή απόφαση.

Κατανοητή παρουσίαση είναι η ιδιότητα της πληροφόρησης η οποία βοηθά τους χρήστες της να αντιλαμβάνονται το περιεχόμενό της. Επιτυγχάνεται, όταν λαμβάνονται υπόψη το γνωστικό υπόβαθρο των χρηστών καθώς και η φύση της πληροφορίας που παρουσιάζεται. Βελτιώνεται, όταν η πληροφορία ταξινομείται, χαρακτηρίζεται και παρατίθεται σαφώς και συνοπτικά. Επίσης, συχνά η συγκρισιμότητα καθιστά πιο κατανοητή την παρουσίαση των πληροφοριών.

Η έννοια της επικαιρότητας υποδηλώνει την παροχή της πληροφορίας στους ενδιαφερόμενους πριν απωλέσει την ικανότητά της να αποβεί χρήσιμη για το σκοπό της λογοδοσίας και της λήψης αποφάσεων. Σε συνδυασμό με τη συνάφεια, αυξάνει τη χρησιμότητα των οικονομικών καταστάσεων διότι αποτελεί δεδομένο για την αξιολόγηση της λογοδοσίας, αλλά και την ικανότητα να πληροφορεί και να επηρεάζει αποφάσεις που πρέπει να ληφθούν. Αντίθετα, όταν η πληροφόρηση δεν είναι έγκαιρη, καθίσταται αμέσως λιγότερο χρήσιμη.

Συγκρισιμότητα είναι η ιδιότητα που επιτρέπει στους χρήστες να εντοπίζουν ομοιότητες και διαφορές μεταξύ δύο σειρών φαινομένων. Η συγκρισιμότητα δεν είναι ιδιότητα ενός μονάχα αντικειμένου πληροφόρησης, αλλά η ιδιότητα του συσχετισμού μεταξύ δύο ή περισσότερων πληροφοριών. Στο σκοπό αυτό συμβάλλει η συνεκτικότητα, η χρήση δηλαδή κοινών λογιστικών αρχών και πολιτικών ως βάση για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, τόσο διαχρονικά σε μία οντότητα όσο και διαστρωματικά μεταξύ διαφορετικών οντοτήτων για την ίδια χρονική περίοδο. Ακόμα και εάν επιλεγούν, όμως, διαφορετικά πρότυπα για την

βελτίωση της αξιόπιστης παρουσίασης συναλλαγής ή γεγονότος, και πάλι είναι δυνατό να επιτευχθεί η συγκρισιμότητα, περιλαμβάνοντας τις απαραίτητες επεξηγήσεις στις γνωστοποιήσεις. Δε θα πρέπει να συγχέεται με την ομοιομορφία, καθώς είναι πιθανό για την επίτευξη της τελευταίας ανόμοια πράγματα να παρουσιάζονται ως όμοια, καταστρατηγώντας όμως έτσι τη συγκρισιμότητα, που ήταν και ο αρχικός σκοπός. Πάντως, η εφαρμογή κοινών λογιστικών αρχών, πολιτικών και βάσης κατάρτισης στον υπολογισμό της αναμενόμενης λογιστικής και μη οικονομικής πληροφόρησης, και στα πραγματικά αποτελέσματα της οντότητας, αυξάνει τη χρησιμότητα οποιασδήποτε σύγκρισης προγραμματισμένων και πραγματοποιηθέντων αποτελεσμάτων.

Επαληθευσιμότητα είναι η ιδιότητα της πληροφορίας να βοηθά τους χρήστες να διαβεβαιωθούν ότι η πληροφορίες των οικονομικών καταστάσεων των δημόσιων οργανισμών παρουσιάζουν αξιόπιστα τα οικονομικά και άλλης φύσης φαινόμενα που διαδραματίζονται στην οντότητα και οφείλουν να γνωστοποιηθούν. Συνήθως χρησιμοποιείται ο όρος της αιτιολόγησης για να περιγράψει αυτήν την ιδιότητα, όταν απευθύνεται σε επεξηγητική πληροφόρηση, μελλοντικές χρηματοοικονομικές πληροφορίες ή μη χρηματοοικονομικές ποσοτικές που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις. Είτε αναφέρεται ως επαληθευσιμότητα είτε ως αιτιολόγηση, το χαρακτηριστικό αυτό υποδεικνύει ότι διαφορετικοί, γνώστες και ανεξάρτητοι, παρατηρητές μπορούν να φθάσουν σε γενική συναίνεση, και όχι απαραίτητα σε πλήρη συμφωνία, ότι :

- ♦ Η πληροφορία που περικλείεται στις οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζει τα οικονομικής και άλλης φύσης φαινόμενα της οντότητας χωρίς μεροληψία ή ουσιώδες σφάλμα.

- ♦ Έχει εφαρμοστεί η κατάλληλη μέθοδος αναγνώρισης, μέτρησης ή παρουσίασης, χωρίς μεροληψία ή ουσιώδες σφάλμα.

Για να είναι επαληθεύσιμη, η πληροφορία δε θα πρέπει να παρουσιάζεται ως ένα σημείο εκτίμησης, αλλά ως ένα εύρος πιθανών ποσών ή και συσχετισμένες πιθανότητες, που μπορούν επίσης να επαληθευτούν. Οι παραδοχές στις οποίες υπόκειται η λογιστική πληροφόρηση, οι μεθοδολογίες που υιοθετήθηκαν για τη σύνθεση της πληροφορίας, οι παράγοντες και οι συνθήκες που υποστηρίζουν απόψεις που παρατίθενται ή γνωστοποιήσεις, θα πρέπει να παρατίθενται με διαφάνεια. Έτσι οι χρήστες θα είναι σε θέση να διαμορφώσουν άποψη σχετικά με την καταλληλότητα αυτών των παραδοχών και μεθόδων σύνθεσης, μέτρησης, παρουσίασης και ερμηνείας της πληροφορίας.

2.3 Πώς επηρεάζει η επιλογή λογιστικού συστήματος τη σημασία της λογιστικής πληροφορίας των δημόσιων οργανισμών

- ♦ Τα λογιστικά συστήματα του δημόσιου τομέα

Το κύριο πρόβλημα στη λογιστική των εσόδων και εξόδων είναι ο προσδιορισμός του χρόνου αναγνώρισής τους. Ο γενικός κανόνας είναι ότι τα έσοδα λογίζονται τη χρονική στιγμή που πιθανολογείται ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην οντότητα και αυτά τα οφέλη είναι δυνατόν να αποτιμηθούν βάσιμα. Όμως, κάθε συναλλαγή, ή γεγονός ή κατάσταση που αποφέρει ένα έσοδο στην οντότητα πραγματοποιείται σε περισσότερα του ενός στάδια. Για παράδειγμα, η πώληση ενός αγαθού διακρίνεται στις φάσεις της παραγωγής, της παραγγελίας, της παράδοσης στον τελικό καταναλωτή και της είσπραξης του αντιτίμου. Ανάλογα με το στάδιο αναγνώρισης των εσόδων διαφοροποιείται και το λογιστικό σύστημα (Απόστολος Α. Μπάλλας, 2008). Τα βασικά λογιστικά συστήματα παρακολούθησης των συναλλαγών στο Δημόσιο Τομέα είναι τα εξής (Κοέν, 2016) :

- Ταμειακή Βάση (cash basis)

Στο πλαίσιο της λογιστικής της ταμειακής βάσης ως έξοδα θεωρούνται μόνο οι πληρωμές με μετρητά (ταμειακές εκροές) που γίνονται κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, και αντίστοιχα ως έσοδα θεωρούνται όλες οι εισπράξεις (ταμειακές εισροές) κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου, χωρίς να εξετάζεται εάν ο λόγος της είσπραξης αναφέρεται σε έσοδο ή δημιουργεί για παράδειγμα μία υποχρέωση για την οντότητα.

- Τροποποιημένη ταμειακή βάση (modified cash basis)

Η τροποποιημένη ταμειακή βάση, περιλαμβάνει επιπρόσθετα των συναλλαγών που αναφέρονται στην ταμειακή βάση (παράγραφος 3.3.1), και τις ταμειακές συναλλαγές (πληρωμές ή εισπράξεις) οι οποίες πραγματοποιούνται ένα συγκεκριμένο χρονικό διάστημα μετά τη λήξη της περιόδου (για παράδειγμα 60 ημέρες μετά) και αφορούν σε γεγονότα ή συναλλαγές που έχουν συμβεί κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου. Ουσιαστικά η τροποποιημένη ταμειακή βάση επιτρέπει τα βιβλία να μείνουν ανοικτά μετά το τέλος της χρήσης και να αναγνωριστούν πληρωτέοι λογαριασμοί. Ωστόσο, το περιορισμένο αυτό χρονικό διάστημα δεν επιτρέπει την αναγνώριση μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων.

- Δεδουλευμένη βάση (Accrual basis)

Στο πλαίσιο της λογιστικής της δεδουλευμένης βάσης αναγνωρίζονται όλα τα στοιχεία του ενεργητικού, οι υποχρεώσεις, τα έξοδα και τα έσοδα 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 και μπορούν να αναπροσαρμόζονται οι αξίες των στοιχείων του ενεργητικού λόγω αποτίμησης. Επίσης, μπορούν να υπολογίζονται κέρδη ή ζημίες από την εκποίηση παγίων περιουσιακών στοιχείων, που προκύπτουν από τη διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης του παγίου και της καθαρής λογιστικής αξίας του παγίου που είναι καταχωρημένη στα βιβλία κατά την ημερομηνία της πώλησης.

- Τροποποιημένη δεδουλευμένη βάση (Modified accrual basis)

Στην τροποποιημένη δεδουλευμένη βάση τα έξοδα αναγνωρίζονται μεν όταν πραγματοποιούνται ανεξαρτήτως εάν έχουν ήδη εξοφληθεί ή εκκρεμεί εξόφλησή τους, αρκεί όμως η ταμειακή εκροή να πραγματοποιηθεί σε σύντομο χρονικό διάστημα (για παράδειγμα 60 ημέρες) μετά το πέρας της χρήσης. Ειδικότερα, θα λογισθεί ως έξοδο της επόμενης χρήσης. Ένα άλλο σημείο στο οποίο τροποποιεί τη δεδουλευμένη βάση είναι ότι σε αυτό το πλαίσιο δεν υφίσταται η έννοια των επενδύσεων που μπορούν να χρησιμοποιηθούν και σε επόμενες περιόδους. Δηλαδή, η αξία των παγίων που αγοράζονται από έναν δημόσιο οργανισμό, παρόλο που μπορούν να προσφέρουν υπηρεσίες σε αρκετές μελλοντικές περιόδους, θεωρούνται ως έξοδο αποκλειστικά της περιόδου που έγινε η απόκτησή τους. Συνεπώς, το κόστος περιόδου για τις οντότητες που εφαρμόζουν την τροποποιημένη δεδουλευμένη βάση είναι το σύνολο των αγαθών και υπηρεσιών που αγοράστηκαν ή παρασχέθηκαν σε αυτές κατά τη διάρκεια μίας περιόδου, σε αντίθεση με τους φορείς που εφαρμόζουν τη δεδουλευμένη βάση, για τους οποίους το κόστος περιόδου αντανakλά το κόστος των πόρων που αναλώθηκαν για την παροχή αγαθών και υπηρεσιών κατά τη διάρκεια της περιόδου αυτής.³ Το γεγονός αυτό δυσχεραίνει την κοστολόγηση των αγαθών και υπηρεσιών του εταιρικού δημόσιου τομέα που εφαρμόζει την τροποποιημένη δεδουλευμένη βάση.

Το σύστημα λειτουργεί αντίστοιχα και κατά την αναγνώριση των εσόδων. Καταγράφονται τα έσοδα όταν θεωρούνται δεδουλευμένα και όχι όταν εισπραχθούν ταμειακά, εάν όμως δεν εισπραχθούν μέσα στην οικονομική χρήση ή για ένα ορισμένο χρονικό διάστημα μετέπειτα (για παράδειγμα 2 μήνες), παραγράφονται και λογίζονται στη χρήση που θα εισπραχθούν.

Συνεπώς, το προϊόν του δανεισμού, παρότι συνδυάζεται με είσπραξη ποσού, δε θα θεωρηθεί ως έσοδο, όπως συμβαίνει στην ταμειακή βάση, ενώ το συνολικό τίμημα της πώλησης ενός παγίου θεωρείται έσοδο, σε αντίθεση με τη δεδουλευμένη βάση, όπου θα αναγνωρισθεί ως έκτακτο κέρδος ή ζημία μόνο η διαφορά του τιμήματος από την καθαρή λογιστική αξία (βλ. παράγραφος 3.1.3).

³ λογιστική αρχή του συσχετισμού εσόδων-εξόδων (ΔΛΠ 18)

- ♦ Η σύγκριση των λογιστικών συστημάτων ως προς την πληροφορία που προσφέρουν

Σε γενικές γραμμές οι διαφορές που υπάρχουν μεταξύ των τεσσάρων συστημάτων, όπως προαναφέρθηκε, εστιάζονται στο χρόνο αναγνώρισης της συναλλαγής για τον υπολογισμό του αποτελέσματος. Το είδος της συναλλαγής δεν διαφέρει, όπως επίσης δεν διαφέρει και το τελικό αποτέλεσμα, δεδομένου ότι όποια βάση και αν επιλεγεί, μακροπρόθεσμα συγκεκριμένες συναλλαγές θα έχουν το ίδιο αποτέλεσμα για τον οργανισμό, ανεξάρτητα από τη χρονική στιγμή που θα αναγνωριστούν στα λογιστικά του βιβλία (Κοέν, 2016).

Ωστόσο, το αποτέλεσμα για μία δεδομένη περίοδο παρουσιάζει σημαντικές διαφορές ανάλογα με το λογιστικό σύστημα που θα εφαρμοστεί και η λογιστική πληροφορία αποκτά εντελώς διαφορετική διάσταση.

Όταν για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων έχει εφαρμοστεί η δεδουλευμένη βάση, παρέχονται καλύτερες ενδείξεις αναφορικά με την επίδοση του οργανισμού από ότι εάν ανατρέξει κανείς στα έγγραφα που αφορούν σε ταμειακές εισπράξεις και πληρωμές. Η δεδουλευμένη βάση επιχειρεί να καταγράψει τα οικονομικά αποτελέσματα συναλλαγών, γεγονότων και καταστάσεων που έχουν ταμειακές επιπτώσεις σε έναν οργανισμό κατά την περίοδο την οποία η συναλλαγή, το γεγονός ή η κατάσταση συμβαίνει, αντί να λογισθεί μόνο τη χρονική περίοδο κατά την οποία εισπράττεται ή πληρώνεται κάποιο χρηματικό ποσό. Η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση ασχολείται με όλη τη διάρκεια της διαδικασίας κατά την οποία χρηματικά ποσά εισπράττονται ή δαπανώνται, και όχι μόνο με την έναρξη και το τέλος της διαδικασίας αυτής. Αναγνωρίζει ότι η πρόσκτηση των πόρων που χρειάζονται για την παροχή αγαθών και υπηρεσιών κατά τη διάρκεια μιας περιόδου συχνά δε συμπίπτει με τις ταμειακές εισπράξεις και πληρωμές της περιόδου αυτής (FASB, 2008).

Από την άλλη πλευρά, η βασική παράμετρος του παραδοσιακού συστήματος της ταμειακής λογιστικής στο δημόσιο τομέα είναι ότι τα έξοδα θα πρέπει να βρίσκονται εντός των ορίων του προϋπολογισμού, εφόσον δεν επιτρέπεται υπέρβαση των πιστώσεων. Οι απολογιστικές καταστάσεις ενδεχομένως να απεικονίζουν επάρκεια πόρων ή και ταμειακά πλεονάσματα. Παρόλα αυτά, αυτή η παράμετρος δεν παρέχει κανένα κίνητρο για εξοικονόμηση πόρων, καθόσον οι φορείς προσπαθούν να εξαντλήσουν το σύνολο των εγκεκριμένων κονδυλίων, προκειμένου να εξασφαλίσουν τουλάχιστον τις αντίστοιχες πιστώσεις και στο μέλλον (Κοέν, 2016). Συνεπώς, στην καλύτερη περίπτωση θα έχουν αναλωθεί χρηματοοικονομικοί πόροι περισσότεροι από τους αναγκαίους για κάλυψη ενδεχόμενων μελλοντικών αναγκών. Λαμβάνοντας υπόψη, όμως, το χειρότερο σενάριο πιθανώς να έχουν αναλωθεί μέσα στην οικονομική χρήση πόροι για τους δεν επαρκούσε ο υφιστάμενος προϋπολογισμός και ο οργανισμός αντιμετωπίζει ένα χρέος το οποίο αφενός αναμένεται ότι θα καλυφθεί από πιστώσεις της επόμενης περιόδου, αφετέρου το χρέος αυτό δεν εμφανίζεται σε κανένα σημείο στις οικονομικές του καταστάσεις.

Η λογιστική πληροφορία, λοιπόν, που προκύπτει από λογιστικά συστήματα σε δεδουλευμένη βάση μπορεί να συμβάλει σε αποδοτική διαχείριση των πόρων, εφόσον βέβαια η πληροφόρηση αυτή αναλύεται και διαχέεται εξίσου σε όλα τα επίπεδα διοίκησης (Κοέν, 2016). Η πράξη, πάντως, έχει καταδείξει ότι ο συνδυασμός της δεδουλευμένης λογιστικής βάσης με αποκεντρωμένες διοικητικές δομές μπορεί να αποτελέσει τη βάση για ορθολογικότερη κατανομή των πόρων και ορθολογικότερη αξιολόγηση της απόδοσης. Και για απάντηση στα επιχειρήματα των υποστηρικτών της παρακολούθησης της δημοσιονομικής παρακολούθησης, επισημαίνεται πως είναι γενικά παραδεκτό πως η δεδουλευμένη βάση όπου έχει εφαρμοστεί υπερέχει κατά πολύ της ταμειακής βάσης όσον αφορά την πληροφόρηση που παρέχει σχετικά με τα πραγματοποιημένα έσοδα και έξοδα σε μια δεδομένη χρονική περίοδο (Alijarde, 1997).

♦ Τα λογιστικά συστήματα του δημόσιου τομέα στις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Η δεδουλευμένη βάση της λογιστικής είναι πλέον το σημείο αναφοράς των λογιστικών συστημάτων που εφαρμόζουν οι οντότητες που ανήκουν στο δημόσιο τομέα (Bellanca, Cultrera, & Vermeulen, 2015). Η ιδέα αυτή εντάσσεται στο ευρύτερο πλαίσιο της Νέας Δημόσιας Διοίκησης (New Public Management), η οποία στοχεύει στην ελαχιστοποίηση των αποκλίσεων μεταξύ ιδιωτικού και δημόσιου τομέα. Έτσι, εστιάζοντας στην αποδοτικότητα και στην αποτελεσματικότητα, η νέα δημόσια διοίκηση περιλαμβάνει ακόμα και την εφαρμογή νέων λογιστικών μεθόδων οι οποίες συμβάλλουν στη βελτίωση της χρηματοοικονομικής διοίκησης και της διαδικασίας λήψης αποφάσεων. Οι πολιτικές που επιλέγονται τείνουν να είναι πιο ανταγωνιστικές και αποτελεσματικές και οι κυβερνήσεις περισσότερο υπεύθυνες.

Η Ευρωπαϊκή Ένωση με την Οδηγία 2011/85/ΕΕ (Οδηγία 2011/85/ΕΕ του Συμβουλίου της 8ης Νοεμβρίου 2011 σχετικά με τις απαιτήσεις για τα δημοσιονομικά πλαίσια των κρατών μελών, 2011) επισημαίνει την αναγκαιότητα να διαθέτουν τα κράτη μέλη της αξιόπιστη πληροφόρηση με πλήρη διαφάνεια. Αναφέρεται πως είναι απαραίτητη η υιοθέτηση από το δημόσιο τομέα λογιστικών πρακτικών οι οποίες εμπνέουν αξιοπιστία ώστε να παραχθούν ασφαλή στατιστικά αποτελέσματα υψηλής ποιότητας. Επιπρόσθετα, τα δημοσιονομικά αποτελέσματα θα πρέπει να παρουσιάζονται σύμφωνα με το Ευρωπαϊκό Σύστημα Λογαριασμών (European System of Accounts, ESA)⁴ και να επικαιροποιούνται διαρκώς, ώστε να επιτυγχάνεται η συγκρισιμότητα μεταξύ των κρατών και ο έλεγχος

⁴ Το Ευρωπαϊκό Σύστημα Λογαριασμών καταρτίστηκε το 1995 και αναθεωρήθηκε το 2010 (ESA 2010). Είναι το πιο πρόσφατο ευρωπαϊκό λογιστικό πλαίσιο, το οποίο συμβαδίζει με τις διεθνείς πρακτικές και περιλαμβάνει την αναλυτική περιγραφή μιας οικονομίας. Από το Σεπτέμβριο του 2014 είναι υποχρεωτική η υποβολή των λογιστικών δεδομένων σύμφωνα με το ESA 2010, για όλα τα κράτη μέλη της Eurostat.

της ορθής εφαρμογής του πλαισίου δημοσιονομικής επιτήρησης της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Eurostat, 2013).

Στους παρακάτω Πίνακες 1 και 2 φαίνεται συνοπτικά η επιλογή του λογιστικού συστήματος που εφαρμόζεται στο δημόσιου τομέα στις χώρες μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, σύμφωνα με έρευνα που πραγματοποιήθηκε από το University of Mons στο Βέλγιο (Bellanca, Cultrera, & Vermeylen, 2015) :

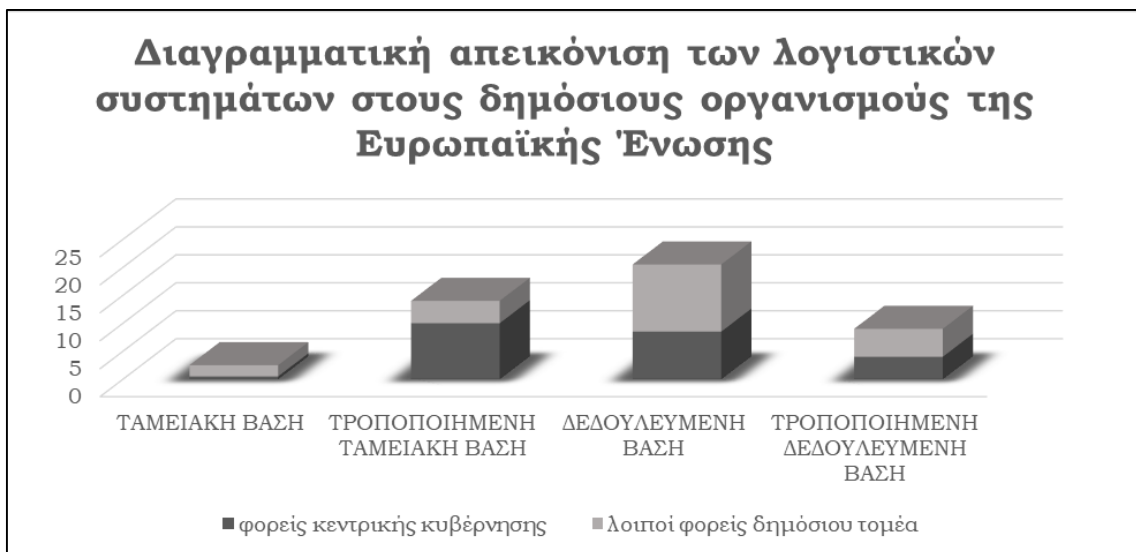
Πίνακας 1 : Λογιστικό σύστημα που εφαρμόζεται στους φορείς κεντρικής διοίκησης του δημόσιου τομέα της Ε.Ε.

ΧΩΡΑ	ΤΑΜΕΙΑΚΗ ΒΑΣΗ	ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΜΕΝΗ ΤΑΜΕΙΑΚΗ ΒΑΣΗ	ΔΕΔΟΥΛΕΥΜΕΝΗ ΒΑΣΗ	ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΜΕΝΗ ΔΕΔΟΥΛΕΥΜΕΝΗ ΒΑΣΗ
Αυστρία			X	
Βέλγιο				X
Βουλγαρία		X		
Γαλλία			X	
Γερμανία		X		
Ελλάδα		X		
Εσθονία			X	
Ηνωμένο Βασίλειο			X	
Ισπανία		X		
Ιταλία ⁵	X		X	
Λετονία				X
Λιθουανία			X	
Μάλτα		X		
Ολλανδία		X		
Ουγγαρία		X		
Πορτογαλία		X		
Πορτογαλία			X	
Ρουμανία				X
Σλοβακία			X	
Σλοβενία		X		
Σουηδία			X	
Τσεχία				X
Φινλανδία		X		

⁵ Στην Ιταλία, ορισμένοι φορείς της κεντρικής κυβέρνησης εφαρμόζουν λογιστική σε ταμειακή βάση και άλλοι σε δεδουλευμένη βάση (Bellanca, Cultrera, & Vermeylen, 2015).

Πίνακας 2 : Λογιστικό σύστημα που εφαρμόζεται στους λοιπούς φορείς του δημόσιου τομέα της Ε.Ε. (τοπική αυτοδιοίκηση και εταιρικός δημόσιος τομέας)

ΧΩΡΑ	ΤΑΜΕΙΑΚΗ ΒΑΣΗ	ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΜΕΝΗ ΤΑΜΕΙΑΚΗ ΒΑΣΗ	ΔΕΔΟΥΛΕΥΜΕΝΗ ΒΑΣΗ	ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΜΕΝΗ ΔΕΔΟΥΛΕΥΜΕΝΗ ΒΑΣΗ
Αυστρία		X		
Βέλγιο			X	
Βουλγαρία	X			
Γαλλία			X	
Γερμανία			X	
Ελλάδα			X	
Εσθονία			X	
Ηνωμένο Βασίλειο			X	
Ισπανία		X		
Ιταλία	X			
Λετονία				X
Λιθουανία			X	
Μάλτα			X	
Ολλανδία			X	
Ουγγαρία		X		
Πορτογαλία		X	X	
Ρουμανία				X
Σλοβακία			X	
Σλοβενία				X
Σουηδία			X	
Τσεχία				X
Φινλανδία				X



Διάγραμμα 1

2.4 Χρήσιμοι δείκτες που επεξηγούν τη λογιστική πληροφορία των οικονομικών καταστάσεων

Πολλές φορές η λογιστική πληροφορία, παρόλο που υφίσταται και περικλείεται στις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις, δεν μπορεί να γίνει αντιληπτή από όλες τις κατηγορίες χρηστών των οικονομικών καταστάσεων, κυρίως λόγω της έλλειψης εξοικείωσης και εκπαίδευσης στο αντικείμενο. Οι δείκτες που αναφέρονται παρακάτω προβλέπονται από Κανονισμούς Λογιστικής του δημόσιου τομέα που εφαρμόζονται διεθνώς, συμβάλλουν στην κατανόηση της λογιστικής πληροφορίας που παρέχεται από τις οικονομικές καταστάσεις και η χρησιμότητά τους έχει προκύψει ως αποτέλεσμα ερευνών ανάλογων με την παρούσα (Aljarde, 1997).

- Το χρηματοοικονομικό αποτέλεσμα ή ταμειακό υπόλοιπο

Το χρηματοοικονομικό αποτέλεσμα ή αλλιώς ταμειακό υπόλοιπο είναι ένας χρηματοοικονομικός δείκτης ο οποίος δείχνει τους διαθέσιμους χρηματοοικονομικούς πόρους για την επόμενη οικονομική χρήση. Ο δείκτης αυτός υπολογίζεται ως η διαφορά των καταχωρημένων εκκρεμών βραχυπρόθεσμων πληρωμών από το άθροισμα των ταμειακών διαθεσίμων συν τις καταχωρημένες καθαρές βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις. Οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις αναφέρονται σε κονδύλια από τον προϋπολογισμό και εκτός κρατικού προϋπολογισμού. Το ταμειακό υπόλοιπο, λοιπόν, είναι ένας χρηματοοικονομικός πόρος για την οντότητα, καθόσον περιλαμβάνει τα μετρητά, τα ταμειακά ισοδύναμα και τις βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις, αφού έχουν καλυφθεί οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις (Aljarde, 1997).

Σε έρευνα για τη χρησιμότητα από την εφαρμογή του δείκτη στην παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων (Aljarde, 1997), οι ερωτηθέντες αξιολόγησαν το ταμειακό υπόλοιπο ως χρήσιμο, διότι επιτρέπει στο χρήστη των οικονομικών καταστάσεων να εκτιμήσει τη χρηματοοικονομική δραστηριότητα της οντότητας, δείχνοντας τη χρηματοοικονομική ικανότητα ή αδυναμία της στο τέλος της χρήσης. Παρόλα αυτά, ο κύριος λόγος που θεωρείται ο πιο σημαντικός δείκτης σε σχέση με τους δύο επόμενους είναι η δημοσιονομική επίπτωση που έχει, καθώς αντιπροσωπεύει την πιθανότητα χρηματοδότησης των δημοσιονομικών εξόδων της επόμενης οικονομικής περιόδου.

- Το δημοσιονομικό αποτέλεσμα

Το δημοσιονομικό αποτέλεσμα προκύπτει από τον απολογισμό της εκτέλεσης του προϋπολογισμού εσόδων και του προϋπολογισμού εξόδων, ως η διαφορά μεταξύ των πραγματοποιημένων εξόδων από τα πραγματοποιηθέντα έσοδα (Aljarde, 1997). Δίνει σημαντική πληροφορία, καθόσον υποδεικνύει κατά πόσο οι δαπάνες καλύπτονται από

προϋπολογισμένους πόρους ή τους υπερβαίνουν και συνεπώς μειώνουν το κεφάλαιο του οργανισμού. Ο δείκτης αυτός μπορεί να είναι θετικός (δημοσιονομικό πλεόνασμα), αρνητικός (δημοσιονομικό έλλειμμα) ή και μηδενικός (μηδενικό ισοζύγιο εσόδων και εξόδων).

Παρόλο που ο απολογισμός της εκτέλεσης του προϋπολογισμού είναι η σημαντικότερη οικονομική κατάσταση για όλες τις κατηγορίες χρηστών, ο δείκτης αυτός σε σχέση με τον προηγούμενο έχει χαμηλότερη χρησιμότητα. Το γεγονός αυτό επιβεβαιώνει, λοιπόν, πως η πλειοψηφία των χρηστών είναι εξοικειωμένη με την ανάλυση των αποτελεσμάτων που παρουσιάζονται στον απολογισμό της εκτέλεσης του προϋπολογισμού των δαπανών και των εσόδων, καθόσον ο δείκτης παρέχει στον αναγνώστη μια πληροφορία την οποία μπορεί εύκολα να παράγει από μόνος του διαβάζοντας τις οικονομικές καταστάσεις. Παρόλα αυτά, είναι ιδιαίτερα χρήσιμος όταν είναι αρνητικός, και αυτό διότι ελκύει την προσοχή του αναγνώστη, ο οποίος θα αναζητήσει στην αιτία του δημοσιονομικού ελλείματος στο επίσης αρνητικό ταμειακό υπόλοιπο. Τέλος, υπάρχει και η άποψη πως εφόσον το δημοσιονομικό πλεόνασμα ή έλλειμμα αποτελεί το κύριο μέλημα των πολιτικών και καθορίζει τις πολιτικοοικονομικές αποφάσεις, είναι απατηλός και υποκειμενικός δείκτης και προκαλεί σύγχυση κατά την άσκηση διοίκησης στους δημόσιους οργανισμούς. Ένα ακόμα χαρακτηριστικό που μειώνει τη χρησιμότητά του είναι ότι δεν παρέχει τη δυνατότητα διάκρισης του αποτελέσματος από λειτουργικές, επενδυτικές και κεφαλαιουχικές δραστηριότητες (Alíjarde, 1997).

- Το αποτέλεσμα χρήσης

Το αποτέλεσμα χρήσης, ή αλλιώς καθαρά έσοδα της οντότητας, ορίζεται ως η μεταβολή του καθαρού ενεργητικού που προκύπτει από τη λειτουργική δραστηριότητα, τόσο κεφαλαίων προϋπολογισμού όσο και εκτός κρατικού προϋπολογισμού. Υπολογίζεται όπως και για τις επιχειρηματικές οντότητες, εφαρμόζοντας τη δεδουλευμένη βάση για τον καθορισμό των εσόδων και των εξόδων. Έτσι, το αποτέλεσμα χρήσης προσδιορίζεται από τη διαφορά μεταξύ των εσόδων και των εξόδων που πραγματοποιήθηκαν σε μια δεδομένη χρονική περίοδο.

Κάποια από τα πλεονεκτήματά του είναι ότι βοηθά στην εκτίμηση των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας των δημόσιων οργανισμών, δείχνει εάν η φορολογική πολιτική είναι επαρκής, αντικατοπτρίζει την μεταβολή του κεφαλαίου και αποτελεί χρήσιμη ένδειξη για την εκτίμηση των μελλοντικών εσόδων κατά την κατάρτιση του προϋπολογισμού εσόδων. Παρόλα αυτά, σε γενικές γραμμές δεν θεωρείται ιδιαίτερα χρήσιμο ως μέτρηση, καθώς δεν μπορεί να βρει απόλυτη εφαρμογή στις οντότητες του δημόσιου τομέα, οι οποίες ως επί το πλείστον δεν λειτουργούν με στόχο το κέρδος αλλά την παροχή υπηρεσιών στους πολίτες (Alíjarde, 1997).

- Κύριοι δείκτες επίδοσης (Key performance indicators)

Η μέτρηση της αποδοτικότητας και η δημοσιοποίησή της στις ετήσιες εκθέσεις έχουν πλέον ευρύ φάσμα εφαρμογής στο δημόσιο τομέα των ανεπτυγμένων και αναπτυσσόμενων κρατών. Το πιο σύνηθες εργαλείο που χρησιμοποιείται για το σκοπό αυτό είναι οι Κύριοι Δείκτες Επίδοσης (Key Performance Indicators - KPI). Ο Williams (2003) υποστηρίζει πως οι KPI προσδίδουν «ευφυΐα» και χρησιμότητα στην πληροφόρηση που αφορά στην αποδοτικότητα των δημόσιων υπηρεσιών. Οι KPI είναι πλέον υποχρεωτικοί είτε δια νόμου είτε με κανονιστική διάταξη σε πολλές δημόσιες υπηρεσίες, και χρησιμοποιούνται ως ένα από τα βασικά εργαλεία για τον υπολογισμό της αποδοτικότητάς τους και την δημοσιοποίηση της στο ευρύ κοινό αλλά και στις εποπτικές αρχές, όπως είναι το κοινοβούλιο και ο κυβερνητικός έλεγχος.

Οι δείκτες όμως δεν θεσμοθετούνται απλά και μόνο για να υπολογίζονται από τις δημόσιες υπηρεσίες. Ο ρόλος τους είναι πολύ πιο σημαντικός. Οι KPI κοινοποιούνται και στις ελεγκτικές αρχές του δημοσίου, διότι η ύπαρξή τους και μόνο δεν συνεπάγεται τη βελτίωση της απόδοσης ενός οργανισμού, εάν οι ελεγκτικές αρχές δεν δρουν ως προς αυτούς. Συγκεκριμένα, οι ελεγκτικές αρχές εξετάζουν κατά πόσο είναι ικανοποιημένες με την απόδοση, εάν οι KPI τους δίνουν χρήσιμη πληροφορία για την αποδοτικότητα και σε ποιο βαθμό επιδρά ο υπολογισμός KPI κατά τη διαδικασία λήψης αποφάσεων στους δημόσιους οργανισμούς.

Η χρησιμότητα των κύριων δεικτών επίδοσης γίνεται περισσότερο αντιληπτή εάν αναλογιστεί κανείς τη «θεωρία του οργανισμού» (principal - agent theory). Η «θεωρία του οργανισμού», στις πολιτικές και οικονομικές επιστήμες, περιγράφει την κατάσταση κατά την οποία ένα άτομο ή οντότητα (αντιπρόσωπος - agent) είναι σε θέση να διαμορφώνει αποφάσεις ή/και να ενεργεί εκ μέρους ενός άλλου ατόμου ή οντότητας (κύριος - principal) (Eisenhardt & M., 1989). Ο κύριος εδώ έχει την έννοια της κυριότητας, είναι αυτός δηλαδή στον οποίο ανήκει το κεφάλαιο της οντότητας. Όμως, είτε λόγω έλλειψης γνώσεων είτε επειδή η κυριότητα ανήκει σε περισσότερους του ενός, η διεύθυνση θα πρέπει να ανατεθεί σε ένα τρίτο άτομο. Όταν το τρίτο άτομο, ο «αντιπρόσωπος», και ο «ιδιοκτήτης» έχουν διαφορετικά συμφέροντα και ασύμμετρη πληροφόρηση, έτσι ώστε να μην είναι βέβαιος ο δεύτερος ότι ο πρώτος ενεργεί πάντα προς το συμφέρον του, εγείρεται το «πρόβλημα του οργανισμού» (agency problem) (Bebchuk & Fried, 2004). Ουσιαστικά, το πρόβλημα εμφανίζεται σχεδόν σε οποιοδήποτε πλαίσιο ένα μέρος μισθώνεται από ένα άλλο μέρος για μια δραστηριότητα στην οποία ο αντιπρόσωπος έχει ελάχιστο ή ανύπαρκτο μερίδιο επί του τελικού αποτελέσματος. Η σχέση αυτή εντοπίζεται, για παράδειγμα, μεταξύ του διοικητικού συμβουλίου (αντιπρόσωπος) και των μετόχων (ιδιοκτήτης), των πολιτικών (αντιπρόσωπος) και των ψηφοφόρων (ιδιοκτήτης), των μεσιτών (αντιπρόσωπος) και των αγορών, λιανικών και χονδρεμπόρων (ιδιοκτήτης).

Αυτή η μορφή σχέσης αντιπρόσωπου-ιδιοκτήτη υφίσταται και στην εταιρική διακυβέρνηση των δημόσιων οργανισμών. Σε αυτή την περίπτωση ο αντιπρόσωπος είναι τα διευθυντικά στελέχη του εκάστοτε δημόσιου οργανισμού και ο ιδιοκτήτης είναι ο λαός, όπως αυτός εκπροσωπείται από τους εκλεγμένους αντιπροσώπους του, δηλαδή την κυβέρνηση. Σύμφωνα με τον Βαγον (1995), ελέγχοντας ο ιδιοκτήτης την απόδοση του αντιπροσώπου, οποιοδήποτε πρόβλημα αντιπροσώπευσης έχει πιθανότητες να ελαχιστοποιηθεί. Γνωρίζοντας πλέον ο ιδιοκτήτης την αποδοτικότητα, μετρημένη σε αριθμούς, έχει πιο ολοκληρωμένη πληροφόρηση για τη συμπεριφορά του και τα αποτελέσματα των ενεργειών του αντιπροσώπου του, και μπορεί να λάβει προληπτικά μέτρα ώστε να ελαττώσει καιροσκοπικές συμπεριφορές από μέρους του αντιπροσώπου. Στην περίπτωση του δημόσιου τομέα, συνεπώς, με τη δαιδαλώδη οργανωτική δομή και το εύρος που τον χαρακτηρίζει, η ανάγκη για μέτρηση και κατάρτιση εκθέσεων αποδοτικότητας κρίνεται αδήριτη.

Είναι εμφανές ότι ο τρόπος κατά τον οποίο οι κύριοι δείκτες επίδοσης λειτουργούν για τη βελτίωση της διαφάνειας των δημόσιων οργανισμών είναι η πληροφορία που παρέχουν στους πολίτες (ιδιοκτήτη). Κατά τους Cavalluzzo και Ittner (Cavalluzzo & Ittner, 2004), τα συστήματα μέτρησης επιδόσεων σχεδιάζονται κατά την υπόθεση ότι οι άνθρωποι χρησιμοποιούν τις πληροφορίες που λαμβάνουν ούτως ώστε να διαμορφώνουν καλύτερες αποφάσεις. Οι KPI, λοιπόν, δίνουν συνοπτική μεν ουσιαστική δε πληροφόρηση, η οποία ελέγχεται από τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων των δημόσιων οργανισμών και κυρίως από τις αρχές που τους ελέγχουν. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα η εξουσία των διευθυντικών στελεχών να περιορίζεται, καθώς η απόδοσή τους οριοθετείται σε ένα αποδεκτό επίπεδο και αξιολογείται βάσει αυτού.

Το ζήτημα της επίδοσης των δημόσιων οργανισμών έχει απασχολήσει και το Συμβούλιο Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Financial Accounting Standards Board - FASB), στην τέταρτη του έκθεση (Statement of Financial Accounting Concepts No.4, (FASB, 2008)), η οποία αναφέρεται στους σκοπούς της λογιστικής πληροφορίας των δημόσιων οργανισμών. Στην έκθεση αυτή, προτείνονται ως Κύριοι Δείκτες Επίδοσης οι εξής :

- ♦ Δείκτες που σχετίζονται με τη φύση και το συσχετισμό μεταξύ των εισροών και των εκροών των πόρων
- ♦ Δείκτες που σχετίζονται με τις παρεχόμενες υπηρεσίες, το βαθμό προσπάθειας και το βαθμό ολοκλήρωσης.

Αξιοσημείωτο παράδειγμα κράτους που χρησιμοποίησε ουσιαστικά τους KPI για την βελτίωση των υπηρεσιών της είναι η Ταϊβάν (Taylor, 2007). Η κυβέρνηση της Ταϊβάν έχει θεσμοθετήσει Επιτροπή Έρευνας, Ανάπτυξης και Αξιολόγησης, η οποία είναι υπεύθυνη για τον καθορισμό αποδεκτού επιπέδου παροχής υπηρεσιών από το δημόσιο τομέα καθώς και για την αξιολόγηση της επίδοσης των δημόσιων οργανισμών. Οι πολυάριθμες καινοτομίες που σχεδίασε η επιτροπή για να εμπνεύσει τις δημόσιες

υπηρεσίες της χώρας να υιοθετήσουν τις μεταρρυθμίσεις που αφορούσαν τη βελτίωση της απόδοσής τους, διαπνέονται από δύο κυρίαρχα χαρακτηριστικά. Το πρώτο είναι ότι όσες οδηγίες εκδίδονται για την υποβοήθηση του έργου των δημόσιων υπηρεσιών που σχετίζεται με τη συλλογή στοιχείων και τον υπολογισμό των ΚΡΙ περιλαμβάνουν πολύ αναλυτικές οδηγίες. Δεύτερον, η αξιολόγηση της απόδοσης συνδέεται με την επιβολή επιβραβεύσεων ή/και προστίμων. Στην πράξη, λοιπόν, αρχικά η επιτροπή εξέδωσε κανονισμό λειτουργίας, στον οποίο περιλαμβάνονται οδηγίες αξιολόγησης της απόδοσης των δημόσιων οργανισμών. Οι οργανισμοί οφείλουν να ανατρέχουν στον κανονισμό έτσι ώστε να υποβάλουν την ετήσια έκθεση διοίκησης και την ετήσια έκθεση απόδοσης στην κυβέρνηση, η οποία στη συνέχεια χρησιμοποιείται «ως αντικειμενική βάση για την αξιολόγηση της απόδοσης της κεντρικής διοίκησης και την επίδοση βραβείων». Η έκθεση διοίκησης περιλαμβάνει τα προσδοκώμενα αποτελέσματα, ΚΡΙ και στόχους, ενώ η έκθεση απόδοσης συγκρίνει τα προϋπολογισμένα με τα πραγματοποιημένα αποτελέσματα. Επιπροσθέτως, οι ίδιοι οι οργανισμοί πρέπει να αξιολογήσουν την διοικητική τους επίδοση και το βαθμό υλοποίησης των έργων που ανέλαβαν. Ανάλογα με τη βαθμολογία που προκύπτει, για κάθε έργο, τα εκτελεστικά στελέχη και η υπηρεσία στην οποία ανήκουν παίρνουν ένα βαθμό ή τους αφαιρείται ένας βαθμός από τη συνολική τους βαθμολογία. Η Επιτροπή στη συνέχεια επιλέγει τα δέκα έργα με την καλύτερη βαθμολογία και βραβεύονται οι συμμετέχοντες σε αυτά από τον πρωθυπουργό ή τον πρόεδρο της δημοκρατίας.

Κλείνοντας την ενότητα αυτή, πρέπει να επισημανθεί και πάλι πως η διαδικασία κατάρτισης εκθέσεων επίδοσης των δημόσιων οργανισμών θα αποτύχει να επιδράσει θετικά στη βελτίωση της διαφάνειας και της λογοδοσίας, εάν οι ελεγκτικές αρχές δεν χρησιμοποιούν τους ΚΡΙ κατά τη λήψη αποφάσεων (Taylor, 2007). Παρόλο που η έκθεση των ΚΡΙ από τις δημόσιες υπηρεσίες θα πρέπει να προϋπάρχει για τις ελεγκτικές αρχές για την έναρξη του ελέγχου, θα πρέπει η όλη διαδικασία να ανατροφοδοτείται από τα αποτελέσματα των ελέγχων, με την τυποποίηση διαδικασιών, την αξιολόγηση της χρησιμότητας των δεικτών που παρουσιάζονται και την υποχρέωση σε παρουσίαση δεικτών που δεν υφίστανται αλλά σχετίζονται με την επίδοσή τους και κρίνονται από τις ελεγκτικές αρχές απαραίτητοι για την αξιολόγηση του εκάστοτε οργανισμού.

2.5 Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων των δημόσιων οργανισμών και οι ανάγκες τους για πληροφόρηση

Η κάλυψη των αναγκών των διαφόρων χρηστών των οικονομικών καταστάσεων αποτελεί θεσμοθετημένο στόχο της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης γενικότερα, και εφαρμόζεται ως ο κεντρικός στόχος στην πλειονότητα των αναφορών χρηματοοικονομικής πληροφόρησης του δημόσιου τομέα (Mayston, 1992). Κατά τον Mayston (1992), οι πιθανοί χρήστες των οικονομικών καταστάσεων του δημόσιου τομέα μπορούν να κατηγοριοποιηθούν ως κάτωθι :

ΟΜΑΔΑ 1η : Το εκλογικό σώμα, οι φορολογούμενοι και οι καταναλωτές των αγαθών και υπηρεσιών που προσφέρει ο δημόσιος τομέας. (οι πελάτες)

Ένας παράγοντας που περιπλέκει τη χρησιμότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του δημόσιου τομέα είναι πως δεν πρόκειται για ένα απλό αγαθό για το οποίο μελετώντας την ατομική καμπύλη ζήτησης μπορούμε να εγγυηθούμε την βέλτιστη προσφορά. Αντιθέτως, η χρηματοοικονομική πληροφόρηση, και ιδιαίτερα του δημόσιου τομέα, έχει έντονα χαρακτηριστικά δημόσιου αγαθού, που σημαίνει ότι είναι άτοπο να βασιστούμε στην ατομική ζήτηση. Για παράδειγμα, ενώ είναι γενικά δημόσιο συμφέρον η διαβεβαίωση ότι ο δημόσιος πλούτος δαπανάται καλώς, δεν ενδιαφέρει απαραίτητα τον καθένα που δρα ατομικά να αφιερώσει εύλογο χρόνο και χρήμα για να εξασφαλίσει ότι συγκεκριμένα το δικό του μερίδιο στη φορολογία δαπανήθηκε επωφελώς. Σε κάθε περίπτωση, οι πολίτες μπορεί να μη γνωρίζουν την πληροφορία που χρησιμοποιείται επί ωφελεία τους, και κατά αυτήν την έννοια να μην έχουν καμία απαίτηση για λογιστική πληροφορία. Παρόλα αυτά, εάν τα συμφέροντά τους προάγονται από τη χρήση της λογιστικής πληροφορίας που παρέχεται από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, τότε αυτή η πληροφορία θα πρέπει να συμμορφώνεται με προδιαγραφές που υποδεικνύει μια καλά θεμελιωμένη εννοιολογική ανάλυση, έτσι ώστε να αποβαίνει χρήσιμη η πληροφορία για το σκοπό αυτό (Mayston, 1992).

Οι μελέτες σε πολίτες έχουν δείξει πως χρησιμοποιούν τη λογιστική πληροφορία των δημόσιων οργανισμών για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητάς τους, συγκρίνοντας τα αποτελέσματα του τρέχοντος έτους με προγενέστερα. Επίσης, μέσα από τις οικονομικές καταστάσεις των δημόσιων οργανισμών εκτιμούν τις χρηματοοικονομικές τους λειτουργίες και την χρηματοοικονομική τους κατάσταση καθώς και τη συμμόρφωσή τους με τον προϋπολογισμό και την αξιοποίηση συγκεκριμένων προγραμμάτων. Ένα άλλο συμπέρασμα που έχει προκύψει από τις μελέτες αυτές είναι πως επιθυμούν η ετήσια αναφορά να περιλαμβάνει και άλλου είδους πληροφορία, η οποία να αυξάνει την κατανόηση των λογαριασμών που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις. Προσδίδουν, δηλαδή, μεγαλύτερη χρησιμότητα σε αναλυτικές

γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις παρά σε αυτές καθαυτές (Alijarde, 1997).

Παρόλα αυτά, οι έρευνες δείχνουν πως οι πολίτες δεν μπορούν ακόμα να θεωρηθούν σημαντικοί χρήστες των οικονομικών καταστάσεων των δημόσιων οργανισμών, πράγμα που σημαίνει πως είναι απαραίτητη καταρχήν η αλλαγή της νοοτροπίας των πολιτών μίας κοινότητας έτσι ώστε να μπορεί να χρησιμοποιήσει την πληροφορία που της παρέχεται (Alijarde, 1997).

Οι ενδιαμέσοι στην πληροφόρηση, όπως είναι για παράδειγμα οι ρυθμιστικοί φορείς ή ανεξάρτητες αρχές, μπορεί να απαιτηθεί να παίξουν σπουδαίο ρόλο στην προστασία των συμφερόντων των μελών της πρώτης ομάδας όταν αυτοί δεν διαθέτουν τον απαραίτητο χρόνο αλλά ούτε και κατάλληλη κατάρτιση για να ερμηνεύσουν αναλυτικές χρηματοοικονομικές αναφορές (Mayston, 1992).

ΟΜΑΔΑ 2η : Σε αυτή την ομάδα ανήκουν οι εκπρόσωποι των ατόμων που ανήκουν στην ΟΜΑΔΑ Α, όπως είναι οι βουλευτές.

Οι πολιτικοί είτε λόγω έλλειψης εξοικείωσης με την ανάγνωση και κατανόηση λογιστικών δεδομένων είτε λόγω έλλειψης κινήτρου, σπάνια αξιοποιούν και αναλύουν τη λογιστική πληροφορία που παρέχεται από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των δημόσιων οργανισμών κατά τη διαδικασία λήψης και αξιολόγησης των αποφάσεών τους (Alijarde, 1997).

Αντιθέτως, έχουν πολύ ισχυρά κίνητρα να ενεργούν μυωπικά (Mayston, 1992). Αναζητώντας να εξαγοράσουν ψήφους πριν από κάθε εκλογική περίοδο, ενδέχεται να αποφεύγουν την κοινοποίηση του κόστους των ενεργειών τους οι οποίες επηρεάζουν τις μελλοντικές γενιές ψηφοφόρων και φορολογούμενων.

Παρόλα αυτά, οι συνεχείς διοικητικές αλλαγές στο δημόσιο τομέα επιβάλλουν την αναθεώρηση των πολιτικών τακτικών και την εναρμόνισή τους στις νέες απαιτήσεις. Οι πολιτικοί, πλέον, χρησιμοποιούν την λογιστική πληροφόρηση που αφορά στην απόδοση του δημόσιων οργανισμών, τόσο ως εργαλείο άσκησης εσωτερικού ελέγχου, όσο και για την απόδοση λογαριασμού στις οντότητες του εξωτερικού περιβάλλοντός τους.

ΟΜΑΔΑ 3η : Οι φορείς που χαράσσουν πολιτική, όπως είναι οι υπουργοί, καθώς και οι υπάλληλοι και σύμβουλοί τους.

Οι οικονομικές καταστάσεις των δημόσιων οργανισμών, ιδιαίτερα όταν καταρτίζονται για όλους τους οργανισμούς σύμφωνα με ένα κοινό θεσπισμένο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, μπορούν να παρέχουν χρήσιμες πληροφορίες στους φορείς οι οποίοι ασκούν και διαμορφώνουν

πολιτική, όπως είναι για παράδειγμα οι υπουργοί, οι βοηθοί τους αλλά και οι δημόσιοι υπάλληλοι που συμμετέχουν στο έργο αυτό.

Η κυβέρνηση καταρχήν, μελετώντας τις οικονομικές καταστάσεις που δημοσιεύονται από την ίδια, είναι σε θέση να αναλύσει την οικονομική κατάσταση του κράτους για το χρονικό διάστημα στο οποίο αναφέρεται. Πέρα όμως από αυτό, της δίνεται η δυνατότητα με βάση την πληροφορία που προκύπτει από τις οικονομικές καταστάσεις να διαμορφώσει εύλογες εκτιμήσεις για τη μελλοντική της οικονομική κατάσταση τόσο βραχυπρόθεσμα όσο και μακροπρόθεσμα. Η ανάλυση σε αυτό το επίπεδο αποτελεί αδήριτη ανάγκη ώστε στη συνέχεια να αξιολογηθούν προτάσεις και να ληφθούν αποφάσεις που αφορούν σε σημαντικά ζητήματα που απασχολούν κάθε κυβέρνηση και επηρεάζουν το λαό, όπως είναι μέτρα για τη διαχείριση του χρέους και μέτρα φορολογικής πολιτικής (Alijarde, 1997).

ΟΜΑΔΑ 4η : Οι υπεύθυνοι για τη λήψη αποφάσεων σε οντότητες του δημόσιου τομέα.

Οι διευθυντές σε ένα δημόσιο οργανισμό είναι υπεύθυνοι για την εκτέλεση των πολιτικών εντολών της κυβέρνησης και ταυτόχρονα για τη διεξαγωγή των καθημερινών λειτουργιών του οργανισμού (FASB, 2008). Ως εκ τούτου, αναζητούν στις οικονομικές καταστάσεις πληροφόρηση σχετικά με τους οικονομικούς πόρους, τις υποχρεώσεις, τα ίδια κεφάλαια του οργανισμού καθώς και για τα αποτελέσματα των συναλλαγών, γεγονότων και καταστάσεων που προκαλούν αλλαγές στους εισρέοντες πόρους αλλά και στην αναγκαιότητά τους. Αυτή η πληροφόρηση βοηθά τους διευθυντές να αναγνωρίσουν τις χρηματοοικονομικές δυνάμεις και αδυναμίες του οργανισμού καθώς και να αξιολογήσουν την επίδοσή τους. Παρόλες τις ιδιαιτερότητες που παρουσιάζει ο δημόσιος τομέας, σε γενικές γραμμές η διαδικασία με την οποία λαμβάνονται οι αποφάσεις στους Δημόσιους Οργανισμούς δεν παρουσιάζει σημαντικές διαφορές σε σχέση με τις επιχειρήσεις (Nogueira, 2016).

Τα οικονομικά όργανα διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στη διαμόρφωση της λήψης αποφάσεων, καθόσον είναι εκείνοι οι οποίοι καταρτίζουν την «πηγή» από την οποία προέρχεται η λογιστική πληροφόρηση. Σε έρευνες που έχουν πραγματοποιηθεί, φαίνεται να αξιολογούν ως σημαντικότερες οικονομικές καταστάσεις την αναφορά της εκτέλεσης του προϋπολογισμού, σε συνδυασμό με την κατάσταση ταμειακών ροών και την κατάσταση του χρέους (σύμφωνα με έρευνες σε χώρες του εξωτερικού), οι οποίες τους βοηθούν στην ανάλυση της οικονομικής κατάστασης της οντότητας για μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο και την εισήγηση στους ανωτέρους τους για λήψη αποφάσεων (Brusca, 1997). Εκείνοι μάλιστα που υποστηρίζουν την εισαγωγή διπλογραφικού συστήματος και τυποποιημένων αναφορών χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στο δημόσιο τομέα αξιολογούν ως εξαιρετικά χρήσιμο εργαλείο και τον ισολογισμό. Συγκεκριμένα, οι λογαριασμοί που φαίνεται να έχουν τη μεγαλύτερη χρησιμότητα για αυτήν

την κατηγορία χρηστών είναι τα τρέχοντα περιουσιακά στοιχεία, οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις του οργανισμού καθώς και η σχέση μεταξύ τους. Αντίθετα, ο δείκτης κάλυψης χρέους, ο οποίος προκύπτει από το συνολικό χρέος και το σύνολο του Ενεργητικού, δεν φαίνεται να τους παρέχει σημαντική πληροφόρηση για την εκτέλεση του έργου τους.

Όσον αφορά την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, έρευνες έχουν καταδείξει ένα αξιοσημείωτο ποσοστό των οικονομικών διευθυντών να τη θεωρεί αρκετά χρήσιμη. Κατά τη γνώμη αυτών που κρίνουν τη λογιστική πληροφορία των δημόσιων οργανισμών εν γένει ανεπαρκή, η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης είναι η οικονομική κατάσταση με τη λιγότερη χρησιμότητα. Η χρησιμότητά της θα μπορούσε να ενισχυθεί εάν βελτιωθεί σε ποσότητα και ποιότητα το επίπεδο των γνωστοποιήσεων που τη συνοδεύουν. Εμβαθύνοντας στη χρησιμότητα των επιμέρους λογαριασμών, τα λειτουργικά και διοικητικά έξοδα είναι πιο χρήσιμα, συγκριτικά με τα συνολικά έξοδα. Αντιθέτως, τα συνολικά έσοδα έχουν πολύ μεγάλη χρησιμότητα καθώς συνδέονται στενά με την εκτέλεση του προϋπολογισμού. Το συμπέρασμα αυτό είναι απόλυτα φυσικό, καθώς τα συνολικά έξοδα είναι επακόλουθο των συνολικών εσόδων, καθώς τα πρώτα πρέπει να συσχετισθούν άμεσα με τα τελευταία (Brusca, 1997).

Ένα ακόμα χρήσιμο εργαλείο για αυτή την κατηγορία χρηστών είναι οι καταστάσεις που αφορούν σε απόδοση λογαριασμού για τις εκτελεσθείσες δαπάνες, καθώς βοηθά στη λήψη αποφάσεων δημοσιονομικού χαρακτήρα αλλά και κατά τη σύνταξη των επόμενων προϋπολογισμών. Αυτό που λείπει, σύμφωνα με τις έρευνες, είναι η Κατάσταση Ταμειακών Ροών, η οποία δεν έχει καθιερωθεί ακόμα σε όλες τις χώρες, αλλά παρατηρείται μία τάση για σταδιακή εφαρμογή της στις χώρες όπου πραγματοποιείται μεταρρύθμιση των οικονομικών καταστάσεων του δημόσιου τομέα (Brusca, 1997). Πληροφόρηση που αφορά στη δυνατότητα πόροι του οργανισμού να προκαλέσουν μελλοντικά ταμειακές εισροές ή στην ικανότητα του οργανισμού να εξοφλήσει τις υποχρεώσεις της, σχετίζεται ουσιαστικά με την ικανότητα του οργανισμού να εκπληρώνει το λόγο ύπαρξής του (FASB, 2008). Συνεπώς, τα διοικητικά στελέχη των δημόσιων οργανισμών έχουν ανάγκη ένα τέτοιο εργαλείο, ώστε να λαμβάνουν τις καλύτερες αποφάσεις για τον οργανισμό που διευθύνουν.

Στη βιβλιογραφία αναφέρεται ότι η χρήση και αξιοποίηση της λογιστικής πληροφορίας των οικονομικών καταστάσεων των δημόσιων οργανισμών κατά τη λήψη αποφάσεων επηρεάζεται από παράγοντες εξωτερικούς αλλά και εσωτερικούς της οντότητας. Κατά την κλασική βιβλιογραφία, οι κύριοι παράγοντες που επιδρούν στη λήψη αποφάσεων είναι οικονομικής φύσεως, όπως για παράδειγμα η βελτίωση της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας. Η οργανωσιακή θεωρία ⁶

⁶ Η «οργανωσιακή θεωρία» (Κόγκας, 2015) ασχολείται με τη μελέτη της ατομικής και ομαδικής συμπεριφοράς στο πλαίσιο των οργανώσεων και των χώρων εργασίας. Ο ρόλος της «οργανωσιακής συμπεριφοράς» είναι να παρατηρεί, να εξηγεί και να προβλέπει την συμπεριφορά και επομένως έχει αποτελέσει χρήσιμο εργαλείο στα χέρια των διοικητικών στελεχών για την οργάνωση, τη διαχείριση και έλεγχο της εργασίας. Η οργανωσιακή θεωρία

έρχεται να προσθέσει θεσμικούς εξωτερικούς παράγοντες που επηρεάζουν τη λήψη αποφάσεων, όπως η ανταγωνιστικότητα, η κυβέρνηση, οι επαγγελματικές ομάδες, η τεχνολογία και οι πελάτες, αλλά και εσωτερικούς παράγοντες κουλτούρας του εκάστοτε οργανισμού, όπως η επιδίωξη αποδοτικότητας και επαγγελματισμού, αλλαγές στη δυναμική για αυτονομία, το μέγεθος και η πολυπλοκότητα του οργανισμού, έρευνα για οργανωσιακές στρατηγικές (Nogueira, 2016).

Μια σειρά ερευνών έχει εστιάσει σε αυτή την ομάδα ενδιαφερομένων μερών, για να εντοπίσει τους παράγοντες οι οποίοι επηρεάζουν τη σημασία της λογιστικής πληροφορίας και των πληροφοριακών συστημάτων, καθώς και την αντίληψη της χρησιμότητάς τους από τους χρήστες. Οι έρευνες έχουν κατηγοριοποιήσει τους παράγοντες αυτούς σε αυτούς που σχετίζονται απευθείας με προσωπικά χαρακτηριστικά, ορισμένους που προέρχονται από την ιδιαίτερη φύση του συγκεκριμένου οργανισμού και άλλους οι οποίοι αναφέρονται σε εξωτερικές συνθήκες. Μελέτες του εξωτερικού περιβάλλοντος δημόσιων οργανισμών έχουν αναδείξει ως τέτοιες συνθήκες μπορεί την πίεση που προέρχεται από ένα εθνικό πρόβλημα (π.χ. δημοσιονομικοί περιορισμοί), την πίεση ελεγκτικών θεσμών, την πολιτική πίεση, την πίεση από διεθνείς επαγγελματικούς οργανισμούς. Επιπλέον, τα στελέχη που είναι αρμόδια για να λαμβάνουν τις αποφάσεις στους οργανισμούς, είτε είναι διοικητικά στελέχη είτε οικονομικοί διευθυντές, προσδίδουν σημαντικότητα στη λογιστική πληροφορία που παρέχουν οι οικονομικές καταστάσεις ανάλογα με τις ικανότητες, τη γνώση και την εμπειρία που διαθέτουν στη θεωρία και πρακτική εφαρμογή της οικονομικής διοίκησης, και άρα την εξοικείωσή τους με το αντικείμενο. Οι έρευνες αυτές καταλήγουν στο συμπέρασμα πως οι εξωτερικοί παράγοντες έχουν θετική συσχέτιση με τη χρησιμότητα της λογιστικής πληροφορίας, δηλαδή τα στελέχη συμμορφώνονται με αυτούς προκειμένου να παρουσιάσουν πώς διοικούν τους οργανισμούς τους, ενώ οι εσωτερικοί παράγοντες (οργανωσιακοί παράγοντες, προσωπικά χαρακτηριστικά και συμπεριφορές, έλλειψη γνώσεων και κατάλληλης εκπαίδευσης στο λογιστικό πληροφοριακό σύστημα του οργανισμού, επιπρόσθετος όγκος εργασίας) περιορίζουν τη χρησιμότητα της λογιστικής πληροφορίας και αντιστέκονται σε αυτήν (Nogueira, 2016).

Ως μέτρο αντιστάθμισης των παραγόντων που περιορίζουν τη χρησιμότητα της λογιστικής πληροφορίας, πολλές φορές έχει επιχειρηθεί η εφαρμογή ενός νέου μοντέλου παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων, με κύριο στόχο να οδηγήσει στην ενίσχυση της χρησιμότητάς τους. Παρόλα αυτά, κάθε φορά είναι αβέβαιο εάν η χρησιμότητα που επιδιώκεται θα γίνει αντιληπτή από τα στελέχη των δημόσιων οργανισμών. Είτε θα χρησιμοποιήσουν τη διαθέσιμη πληροφορία που προκύπτει από τις νέες οικονομικές καταστάσεις ως εργαλείο για καλύτερες αποφάσεις αξιοποίησης

ως πεδίο έρευνας και μελέτης έλκει την καταγωγή της από τις μελέτες στο εργοστάσιο Hawthorne της εταιρείας Western Electric από το 1924 ως το 1933, καθοδηγούμενες από τον Elton Mayo, όπου εξετάστηκε η ανθρώπινη πλευρά της εργασίας ως ανταπόκριση στην αποτυχία του Τεϋλορισμού και του Φορτισμού να μεγιστοποιήσουν την παραγωγικότητα στα εργοστάσια και να αντιμετωπίσουν συγκρουσιακές καταστάσεις.

των δημόσιων πόρων, είτε θα αντιμετωπίσουν το νέο μέτρο ως επιπρόσθετο εργασιακό βάρος. Και από την άλλη πλευρά, πολλοί από τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων εσωτερικά του οργανισμού πιθανόν να μην έχουν την απαραίτητη μόρφωση για να ανταποκριθούν στις απαιτήσεις ενός νέου μοντέλου (Nogueira, 2016).

ΟΜΑΔΑ 5η : Οι υπάλληλοι και επαγγελματίες που εργάζονται στον δημόσιο τομέα.

Οι ενδιαφερόμενοι των οποίων το εισόδημα εξαρτάται από την απόδοση ενός ή περισσότερων οργανισμών του δημόσιου τομέα, όπως είναι για παράδειγμα οι υπάλληλοι ή ελεύθεροι επαγγελματίες οι οποίοι προσφέρουν τα αγαθά ή τις υπηρεσίες τους στο δημόσιο έναντι αμοιβής, αναζητούν τη λογιστική πληροφορία που παρέχει γνώση σχετικά με την ικανότητα του οργανισμού να συνεχίσει μακροπρόθεσμα τη δραστηριότητά του. Τέτοια πληροφόρηση αντλείται από την εξέταση της φύσης και της σχέσης μεταξύ των εισροών και των εκροών⁷. Ενδιαφέρονται να γνωρίζουν εάν οι εισροές πόρων συμβάλλουν στην αύξηση της καθαρής θέσης του οργανισμού, όπως είναι για παράδειγμα εισροές από τέλη και δωρεές, καθώς και τις εκροές που τη μειώνουν, όπως είναι η μισθοδοσία (FASB, 2008).

Ένα ακόμα στοιχείο που ενδιαφέρει αυτή την ομάδα ενδιαφερομένων είναι η ρευστότητα (FASB, 2008). Λογιστική πληροφορία η οποία σχετίζεται με τη ρευστότητα αναζητείται συνήθως στον τρόπο με τον οποίο ένας δημόσιος οργανισμός αποκτά ή καταναλώνει ταμειακά διαθέσιμα ή άλλους ρευστούς χρηματοοικονομικούς πόρους, το δανεισμό του ή τους τρόπους με τους οποίους κατορθώνει να αποπληρώνει τα δανειακά του κεφάλαια. Κατά αυτόν τον τρόπο, θα είναι σε θέση να γνωρίζουν οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων τη γενικότερη ικανότητα της οντότητας να αποπληρώνει τις υποχρεώσεις της και να προβλέπουν τη δυνατότητά της να εξοφλήσει τα προσδοκώμενα από αυτούς οφέλη καθώς και το χρονικό διάστημα που απαιτείται για το σκοπό αυτό.

ΟΜΑΔΑ 6η : Ελεγκτικά όργανα (π.χ. ΕΛΤΕ, Ελεγκτικό Συνέδριο) και ρυθμιστικές αρχές (π.χ. ΑΑΔΕ)

Οι ελεγκτικοί μηχανισμοί του δημόσιου τομέα ορίζονται ως κυβερνητικά σώματα που έχουν τη δικαιοδοσία να αξιολογούν την επίδοση των υπηρεσιών του δημόσιου τομέα (Taylor, 2007). Είναι υπεύθυνοι να καθορίζουν διαδικασίες και να εποπτεύουν και να αξιολογούν τα στελέχη των δημόσιων οργανισμών ως προς την εφαρμογή τους (FASB, 2008). Η δικαιοδοσία ελέγχου τους αναφέρεται στους δημόσιους οργανισμούς οι οποίοι υποχρεώνονται να δημοσιεύουν περιοδικά την επίδοσή τους, συνήθως υποβάλλοντας ετήσιες εκθέσεις ή/και δημοσιονομικές αναφορές.

⁷ Γίνεται λόγος για εισροές και εκροές, καθόσον στους δημόσιους οργανισμούς αφενός δεν υφίσταται η έννοια του κέρδους, όπως στις επιχειρήσεις, αφετέρου, τα έσοδα αναγνωρίζονται όταν εισπράττονται και τα έξοδα όταν πληρώνονται (ταμειακή βάση).

Επίσης, εποπτεύουν τη συμμόρφωση με τους διάφορους νόμους, κανονισμούς, οδηγίες και οποιεσδήποτε άλλες υφιστάμενες κανονιστικές διατάξεις (FASB, 2008).

Οι ελεγκτές των οικονομικών καταστάσεων των δημόσιων οργανισμών δε θα μπορούσαν να μην αναγνωρίσουν πως οι καταστάσεις τους παρέχουν εξαιρετικά χρήσιμη πληροφόρηση για την εκτέλεση του έργου τους, παρά τα όποια ελαττώματα που μπορεί να διαθέτουν. Οι πληροφορίες που αντλούν, σχετίζονται κυρίως με την εκτέλεση του προϋπολογισμού, τα αποτελέσματα της περιόδου που εξετάζεται καθώς και την οικονομική κατάσταση της οντότητας (Aljarde, 1997).

Συνεπώς, αξιολογούν μέτρια έως υψηλή τη χρησιμότητα του ισολογισμού των δημόσιων οργανισμών, δίνοντας μεγαλύτερη προσοχή σε πληροφορίες που σχετίζονται με υποχρεώσεις, τόσο βραχυπρόθεσμες όσο και μακροπρόθεσμες, σχετιζόμενες με το κυκλοφορούν ενεργητικό. Για αυτούς, σε αντίθεση με τις προηγούμενες κατηγορίες χρηστών, εξίσου σημαντική πληροφόρηση παρέχει ο λογαριασμός Συνολικό Ενεργητικό καθώς και η σχέση του Συνολικού Ενεργητικού με τις Υποχρεώσεις. Ο λογαριασμός του ισολογισμού που κατέδειξαν οι έρευνες ως το λιγότερο σημαντικό για τους ελεγκτές του δημόσιου τομέα είναι το Κεφάλαιο. Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης κατά γενική ομολογία έχει μέτρια σημαντικότητα (Aljarde, 1997).

Επιπρόσθετα των ανωτέρω, τα οποία αφορούν σε καθαρά χρηματοοικονομικά κριτήρια, η λογιστική πληροφορία των δημόσιων οργανισμών βοηθά τους ελεγκτές στην αξιολόγηση της οικονομικής διαχείρισης και επίδοσης (FASB, 2008). Η λογιστική πληροφόρηση χρησιμοποιείται από αυτούς για να αξιολογήσουν πώς τα διευθυντικά στελέχη ενός οργανισμού έχουν εκπληρώσει τα καθήκοντά τους ως προς την οικονομική διαχείριση των πόρων και άλλες ακόμα πτυχές της επίδοσής τους. Οι διευθυντές, όμως, αποδίδουν λογαριασμό όχι μόνο για τη διαφύλαξη των πόρων, αλλά και για την αποτελεσματική και αποδοτική χρήση αυτών. Δεδομένου ότι δεν υφίσταται η έννοια κάποιου δείκτη κερδοφορίας στους δημόσιους οργανισμούς, η επίδοση του στελέχους κρίνεται από το εάν λαμβάνει αποφάσεις με ορθολογική αναλογία κόστους/οφέλους οι οποίες συμβάλλουν στην υλοποίηση των στόχων του οργανισμού χρησιμοποιώντας τους ελάχιστους δυνατούς πόρους (βασική οικονομική αρχή).

Ένα ακόμα σημείο ελέγχου αποτελεί η εξέταση και αξιολόγηση της συμμόρφωσης των στελεχών με νομοθετικούς, συμβατικούς και άλλους περιορισμούς (FASB, 2008). Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων χρειάζονται τη διασφάλιση της συμμόρφωσης, η οποία συχνά υπαγορεύει αξιοποίηση των πόρων κατά τη βασική οικονομική αρχή, οδηγώντας στη βέλτιστη επίδοση. Παρόλα αυτά, η λογιστική πληροφόρηση δίνει περιορισμένη δυνατότητα στους ελεγκτές να διακρίνουν την επίδοση του διευθυντικού στελέχους από την επίδοση του ίδιου του οργανισμού. Συχνά πρόκειται για υψηλής πολυπλοκότητας ιδρύματα, με μακρόχρονες και

σύνθετες διαδικασίες πρόσκτησης πόρων και παροχής υπηρεσιών. Οι επιτυχίες ή αποτυχίες τους οφείλονται σε πολυάριθμους παράγοντες. Η ικανότητα και η επίδοση των διευθυντικών στελεχών είναι παράγοντες που συμβάλλουν στο αποτέλεσμα, όπως επίσης παράγοντες είναι και γεγονότα και καταστάσεις πέρα και πάνω από τον έλεγχο των στελεχών. Συνήθως δεν είναι εφικτό να προσδιοριστεί ο βαθμός στον οποίο το στέλεχος ή άλλος παράγοντας έχει επιδράσει στο αποτέλεσμα. Ενέργειες παλιών στελεχών επηρεάζουν την τρέχουσα περίοδο, όπως επίσης και οι ενέργειες των στελεχών σήμερα επηρεάζουν τις μελλοντικές επιδόσεις του οργανισμού.

Από το σύνολο, όμως, των ελεγκτικών μηχανισμών που ανήκουν σε αυτή τη κατηγορία χρηστών των οικονομικών καταστάσεων του δημόσιου τομέα, οι αρχές που ασκούν τη νομοθετική εξουσία καθώς και τα μέλη των ανεξάρτητων εποπτικών επιτροπών είναι αυτοί που χρησιμοποιούν κατά κύριο λόγο τις οικονομικές αναφορές που καταρτίζει η κυβέρνηση. Ο λόγος είναι ότι αποτελούν τη βάση αξιολόγησης των προτάσεων της εκτελεστικής εξουσίας ως προς χρηματοδοτήσεις και δαπάνες. Επιπρόσθετα, οι οικονομικές καταστάσεις της κυβέρνησης αποτελούν χρήσιμο εργαλείο στα χέρια των φορέων αυτών, για να προσδιορίσουν κατά πόσο η κυβέρνηση συμμορφώνεται με τον προϋπολογισμό και άλλες χρηματοοικονομικές απαιτήσεις. Εν κατακλείδι, μέσα από τη μελέτη των χρηματοοικονομικών αναφορών ελέγχουν τη γενικότερη χρηματοοικονομική κατάσταση του κράτους και αναλύουν το ταμειακό ισοζύγιο (Aljarde, 1997).

ΟΜΑΔΑ 7η : Δανειστές, προμηθευτές και εν γένει πιστωτές οντοτήτων του δημόσιου τομέα.

Οι χρήστες που συνεισφέρουν στα κεφάλαια των δημόσιων οργανισμών με την οποιασδήποτε μορφής χορηγία πόρων, χρειάζονται πληροφορίες που τους βοηθούν να αξιολογήσουν τις υπηρεσίες που παρέχει ένας δημόσιος οργανισμός και την ικανότητά του να συνεχίσει να παρέχει αυτές τις υπηρεσίες (FASB, 2008). Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι οι υπηρεσίες είναι ο σκοπός για τον οποίο παρέχονται οι πόροι. Ο συσχετισμός των παρεχόμενων υπηρεσιών με τους πόρους που καταναλώνονται για το σκοπό αυτό, βοηθά τους χορηγούς πόρων να αξιολογήσουν κατά πόσο ο οργανισμός επιτυγχάνει να φέρει εις πέρας τους στόχους της.

Οι πόροι, όπως και για τις επιχειρήσεις, έτσι και για τους δημόσιους οργανισμούς έχουν ζωτική σημασία, με την έννοια ότι αξιοποιούνται ούτως ώστε να παρέχονται οι υπηρεσίες (FASB, 2008). Ένας δημόσιος οργανισμός εάν δεν επιχορηγείται με τους πόρους που απαιτούνται τουλάχιστον για τις λειτουργικές του δραστηριότητες, μακροπρόθεσμα θα παύσει να λειτουργεί. Παρόλο που η απόφαση για εισφορά ή μη παραγωγικών συντελεστών από τους χορηγούς ή πιθανούς χορηγούς εμπλέκει προσδοκίες για την παροχή των υπηρεσιών ενός οργανισμού στο μέλλον, αυτές οι προσδοκίες συχνά βασίζονται, τουλάχιστον εν μέρει, σε αξιολογήσεις των παρελθοντικών τους επιδόσεων. Από την άλλη πλευρά, η ικανότητα ενός οργανισμού να συνεχίσει να παρέχει τις υπηρεσίες του, σε τελική ανάλυση συνδέεται

άρρηκτα με την ικανότητά του να εξασφαλίζει πόρους. Συνεπώς, οι χρήστες αυτοί δείχνουν ενδιαφέρον για πληροφορίες σχετικά με τους πόρους που απαιτούνται για τη λειτουργία ενός οργανισμού, πώς τους αποκτά και πώς τους χρησιμοποιεί.

Η κατηγορία των δανειστών και επενδυτών είναι αυτή που έχει μελετηθεί περισσότερο στη βιβλιογραφία, πιθανώς θεωρούμενη από τους ερευνητές ως η κύρια ομάδα χρηστών των οικονομικών καταστάσεων του δημόσιου τομέα (Alijarde, 1997). Οι χρήστες που ανήκουν στην κατηγορία αυτή, χρησιμοποιούν τις οικονομικές καταστάσεις των δημόσιων οργανισμών για την τεκμηρίωση της αξιολόγησης της χρηματοοικονομικής βιωσιμότητάς τους. Συγκεκριμένα, τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα αξιοποιούν την πληροφορία που απορρέει από τις οικονομικές καταστάσεις των δημόσιων οργανισμών, τόσο για επενδυτικούς σκοπούς, όταν ένας δημόσιος οργανισμός αιτεί δανειοδότηση, όσο και για την παροχή εγγύησης σε χρεόγραφα του δημοσίου, όπως για παράδειγμα κατά τη διαδικασία έκδοσης ομολογιακού δανείου. Τα στοιχεία που έχουν μεγαλύτερο ενδιαφέρον για αυτούς είναι αυτά που σχετίζονται με το δημόσιο χρέος και την ικανότητα της οντότητας να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις της (Alijarde, 1997).

Ανεξάρτητα από τα διαφορετικά ενδιαφέροντα τα οποία μπορεί να έχουν οι ανωτέρω ομάδες για τη λογιστική πληροφορία των δημόσιων οργανισμών, οι ενδιαφερόμενοι οποιασδήποτε οντότητας που λειτουργεί με «χορηγία πόρων» αναζητούν πρωταρχικά πληροφόρηση για τους πόρους, τις υποχρεώσεις, τα ίδια κεφάλαια καθώς και τη μεταβολή των μεγεθών αυτών, η οποία είναι ιδιαίτερα χρήσιμη στην αξιολόγηση του αποτελέσματος (FASB, 2008). Κυρίως, όμως, εστιάζουν σε δείκτες που υπολογίζουν την επίδοση του οργανισμού, δηλαδή την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα, καθώς και δείκτες που αφορούν σε διοικητική συμμόρφωση. Μια εξίσου σημαντική πληροφορία για ένα δημόσιο οργανισμό η οποία πρέπει να συνοδεύει τις οικονομικές του καταστάσεις είναι οι υφιστάμενες προϋποθέσεις που αφορούν στη διενέργεια των δαπανών, όπως είναι ο δημοσιευμένος προϋπολογισμός ή τυχόν περιορισμοί που τίθενται από τους δωρητές. Οι περιορισμοί είναι στοιχεία τα οποία θέτουν όρους ως προς τη δαπάνη του κεφαλαίου της δωρεάς και κατ' επέκταση εμποδίζουν την ελεύθερη τη δράση του οργανισμού και ασκούν επιρροή στη χρηματοοικονομική του επίδοση. Συνεπώς, όταν οι χρήστες γνωρίζουν τους περιορισμούς, κατανοούν καλύτερα τη λογιστική πληροφορία που λαμβάνουν για τα αποτελέσματα και την απόδοση του οργανισμού. Τέλος, σημαντικές είναι και οι πληροφορίες που συνδέονται με την ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών καθώς και το πόσο καλά έχουν εκπληρώσει τα στελέχη τα διοικητικά τους καθήκοντα.

Ένα άλλο στοιχείο το οποίο απασχολεί ιδιαίτερα όλες τις ομάδες ενδιαφερομένων μερών κατά την ανάγνωση των οικονομικών καταστάσεων των οργανισμών είναι η βιωσιμότητά τους. Η δυνατότητα του οργανισμού να συνεχίσει την οικονομική του δραστηριότητα δεν είναι εύκολο να

κατανοηθεί από έναν χρήστη, ακόμα και εάν είναι εξοικειωμένος με την ανάγνωση οικονομικών καταστάσεων, γιατί χρειάζεται συνδυασμό στοιχείων από τις διαφορετικές καταστάσεις και υπολογισμό δεικτών (Domingues, Lozano, Ceulemans, & Ramos, 2017). Μία καινούρια έκθεση, η οποία για την ώρα είναι προαιρετική σε διεθνές επίπεδο, είναι η Έκθεση Βιωσιμότητας (Sustainability Report). Ούτε στην Ελλάδα έχει θεσμοθετηθεί επίσημα, οι επιχειρήσεις όμως που εφαρμόζουν τα ΔΠΧΑ συμπεριλαμβάνουν στην ετήσια έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου ξεχωριστή ενότητα η οποία αναφέρεται σε παράγοντες που σχετίζονται με τη βιωσιμότητα, όπου αναλύονται συνήθως οι κίνδυνοι που σχετίζονται με την επιχείρηση και τα μέτρα που λαμβάνονται ή έχουν προγραμματιστεί για την αντιμετώπισή τους. Οι λόγοι που ένας οργανισμός επιλέγει να δημοσιεύσει μία τέτοια επιπλέον έκθεση αντί να περιλάβει τα περιεχόμενά της στις Γνωστοποιήσεις, είναι κυρίως γιατί θέλει να επικοινωνήσει τις πρωτοβουλίες που αναλαμβάνει σχετικά με τις δραστηριότητες για τη βιωσιμότητά του και να εκτιμήσει ο ίδιος ο οργανισμός εάν η τρέχουσα κατάστασή του έχει ενδείξεις αβεβαιότητας συνέχισης της οικονομικής δραστηριότητας.

Παρατηρώντας τις δημοσιευμένες ετήσιες εκθέσεις των μεγάλων επιχειρήσεων του δημοσίου τομέα στην Ελλάδα, παρατηρείται διαφορά στο δημόσιο τομέα. Ενώ γίνονται αναφορές τόσο σε μελέτες αντιμετώπισης πιστωτικών και δημοσιονομικών κινδύνων όσο και στη διαχείριση αποβλήτων και αναζήτηση ανανεώσιμων πηγών ενέργειας, η ξεκάθαρη αναφορά στη βιωσιμότητα δεν υφίσταται. Έρευνα που πραγματοποιήθηκε από Πανεπιστήμιο της Λισαβώνας για οργανισμούς του δημοσίου τομέα (Domingues, Lozano, Ceulemans, & Ramos, 2017), συμπεραίνει πως η έκθεση βιωσιμότητας αποτελεί χρήσιμο εργαλείο για τους οργανισμούς που τη δημοσιεύουν περιοδικά. Καταρχήν, το προσωπικό που αναμειγνύεται στη συλλογή των στοιχείων που απαιτούνται για την κατάρτισή της, ενθαρρύνεται ολοένα για την υιοθέτηση μεταρρυθμίσεων που στοχεύουν την επίτευξη της βιωσιμότητας. Επίσης, τα διευθυντικά στελέχη των οργανισμών παρακολουθούν την επίδοσή τους μέσα από αυτήν, είναι σε ανιχνεύουν τα διάφορα προβλήματα βιωσιμότητας έγκαιρα και τείνουν να λαμβάνουν προληπτικά μέτρα, βελτιώνοντας έτσι και την επίδοση του οργανισμού. Το σημαντικότερο όλων, όμως, είναι ότι πρόκειται για μια επιπλέον δημοσιοποίηση και μάλιστα όχι απαραίτητα οικονομικού χαρακτήρα, η οποία προάγει τη διαφάνεια των δημόσιων οργανισμών και αυξάνει την εμπιστοσύνη των πολιτών στο δημόσιο τομέα.

Εν κατακλείδι, πολλοί άνθρωποι στηρίζουν τις οικονομικές αποφάσεις τους στη σχέση που έχουν με τους οργανισμούς και σε ό,τι γνωρίζουν για αυτούς, παρόλα αυτά ενδιαφέρονται για την πληροφορία που παρέχουν οι οικονομικές τους καταστάσεις (FASB, 2008). Οι χρήστες, ακόμα και οι πιθανοί αναγνώστες, σε όποια κατηγορία και αν ανήκουν, έχουν τρία κοινά ενδιαφέροντα ως προς τη λογιστική πληροφορία. Το πρώτο είναι οι υπηρεσίες που παρέχει ο οργανισμός, δεύτερον η αποτελεσματικότητα και η αποδοτικότητα του οργανισμού στην παροχή των υπηρεσιών και τέλος η ικανότητα του οργανισμού να συνεχίσει να παρέχει τις υπηρεσίες.

Κεφάλαιο 3 : Μελέτη περίπτωσης : Η σημασία της λογιστικής πληροφορίας στις Ένοπλες Δυνάμεις

3.1 Παρουσίαση της έρευνας

Όπως διατυπώθηκε και στην εισαγωγή, αντικείμενο μελέτης της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι η διερεύνηση της χρησιμότητας της λογιστικής πληροφορίας που παράγουν οι Ένοπλες Δυνάμεις της Ελλάδας για την κυριότερη ομάδα χρηστών του κοινού στο οποίο απευθύνεται, δηλαδή τα στελέχη που συμμετέχουν στη λήψη αποφάσεων, σύμφωνα με τη θεωρία που εξετάστηκε στη βιβλιογραφική ανασκόπηση.

Οι επιμέρους οργανισμοί που απαρτίζουν τις Ένοπλες Δυνάμεις (Στρατός Ήθρας, Πολεμικό Ναυτικό, Πολεμική Αεροπορία) ανήκουν στην Κεντρική Κυβέρνηση, παρουσιάζουν ομοιότητες ως προς την προέλευση των πόρων και τις υπηρεσίες που παρέχουν και οι Διευθύνσεις Οικονομικών Υπηρεσιών τους λειτουργούν βασιζόμενες σε κοινό νομοθετικό πλαίσιο. Εντούτοις, απουσιάζει μεταξύ τους η λογιστική ομοιομορφία και τυποποίηση.

- ♦ Μεθοδολογία

Προκειμένου να απαντηθεί το ερευνητικό ερώτημα, ελέγχθηκε με περιγραφική στατιστική η ισχύς των υποθέσεων που διατυπώθηκαν. Διενεργήθηκε ποσοτική μη-πειραματική έρευνα (Field, 2009), και τα δεδομένα που χρησιμοποιήθηκαν για τη στατιστική ανάλυση συλλέχθηκαν με τη χρήση ερωτηματολογίου κλειστού τύπου.

Το αμέσως επόμενο στάδιο του σχεδιασμού της έρευνας ήταν η επιλογή των συμμετεχόντων. Θεωρήθηκε άστοχο να ερωτηθούν απλοί πολίτες ή εργαζόμενοι στις Ένοπλες Δυνάμεις οι οποίοι δεν έχουν τις αντίστοιχες γνώσεις της λογιστικής επιστήμης. Συνεπώς, η έρευνα κατέληξε να απευθύνεται σε δύο μεγάλες ομάδες οι οποίες αποτελούνται από στελέχη τα οποία χρησιμοποιούν τη λογιστική πληροφορία. Τα διευθυντικά στελέχη είναι η πρώτη ομάδα, και είναι εκείνοι οι οποίοι έχουν την ευθύνη της λήψης των αποφάσεων, οι οποίες στις περισσότερες των περιπτώσεων έχουν και οικονομικό αντίκτυπο. Η δεύτερη ομάδα είναι τα οικονομικά όργανα τα οποία καταρτίζουν τις οικονομικές καταστάσεις, διότι με τη λογιστική πληροφόρηση που παρέχουν επηρεάζουν τη λήψη των αποφάσεων.

Στη συνέχεια, ακολούθησε η κατάρτιση του ερωτηματολογίου, βάσει του δείγματος που επιλέχθηκε. Το ερωτηματολόγιο που χρησιμοποιήθηκε για την παρούσα έρευνα αντλήθηκε από παρόμοια έρευνα που εκπονήθηκε

από μία ομάδα καθηγητών των πανεπιστημίων Victoria της Αυστραλίας και του Τεχνολογικού Πανεπιστημίου της Κύπρου (Krambia-Karardis & Clark, Μάιος 2010), με θέμα τις ανάγκες των χρηστών της λογιστικής πληροφορίας στην Κύπρο, κατόπιν αιτήματος του Συνδέσμου Εγκεκριμένων Λογιστών Κύπρου (Institute of Certified Public Accountants of Cyprus - ICPAC). Οι ερωτήσεις που περιλαμβάνονται σε αυτό βασίστηκαν στο «Εννοιολογικό πλαίσιο για τις οικονομικές καταστάσεις γενικού ενδιαφέροντος των οντοτήτων του δημόσιου τομέα», που δημοσίευσε το Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων του Δημόσιου Τομέα (International Public Accounting Standards Board - IPSASB) το Σεπτέμβριο του 2008. Το ερωτηματολόγιο της ομάδας καθηγητών δοκιμάστηκε πιλοτικά πριν εφαρμοστεί για την έρευνα. Για τις ανάγκες της παρούσας εργασίας, το ανωτέρω ερωτηματολόγιο μεταφράστηκε στα ελληνικά και επιλέχθηκαν μόνο οι ερωτήσεις που σχετίζονται με το κοινό στο οποίο απευθύνεται η έρευνα. Το περιεχόμενό του παρατίθεται στο Παράρτημα «Β», και αποτελείται από τρία μέρη. Το Μέρος Α' περιλαμβάνει τα προσωπικά χαρακτηριστικά του ερωτώμενου, το Μέρος Β' συγκεντρώνει τις ανάγκες των χρηστών για λογιστική πληροφορία και το επίπεδο ικανοποίησής τους και το Μέρος Γ' εξετάζει τα ποιοτικά χαρακτηριστικά της χρηματοοικονομικής και μη-οικονομικού περιεχομένου πληροφόρησης.

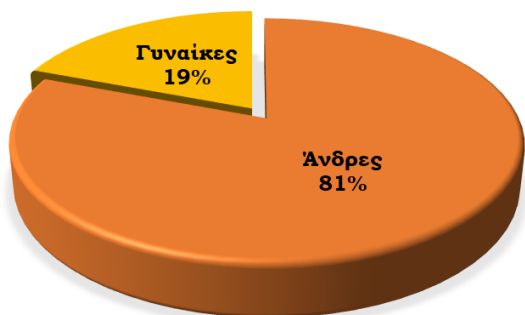
Η έρευνα απευθύνθηκε σε Υπηρεσίες των Ενόπλων Δυνάμεων οι οποίες, λόγω της φύσης των πόρων τους, χρησιμοποιούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα και καταρτίζουν οικονομικές καταστάσεις οι οποίες προσιδιάζουν αυτές των IPSAS. Οι υπηρεσίες αυτές ήταν από το Στρατό Ξηράς το Ειδικό Κέντρο Εφοδιασμού Μονάδων Στρατού, το Κεντρικό Ταμείο Αθηνών και το Τμήμα Προϋπολογισμού του Γενικού Επιτελείου Στρατού, από το Πολεμικό Ναυτικό το Θέρετρο Αξιωματικών Ναυτικού, το Θέρετρο Ανθυπασιών-Υπαξιωματικών Ναυτικού, ο Προμηθευτικός Οργανισμός Ναυτικού, το Μετοχικό Ταμείο Ναυτικού, ο Ειδικός Κλάδος Οικονομικής Ενίσχυσης Μερισματούχων Μετοχικού Ταμείου Ναυτικού και το Τμήμα Προϋπολογισμού του Γενικού Επιτελείου Ναυτικού, και από την Πολεμική Αεροπορία το Κεντρικό Ταμείο Αθηνών.

Το ερωτηματολόγιο αρχικά είχε συνταχθεί μόνο σε έντυπη μορφή, καθώς διαπιστώθηκε όμως στην πορεία της έρευνας, εξυπηρετούσε καλύτερα τους ερωτηθέντες η ηλεκτρονική διαδικτυακή μορφή ερωτηματολογίου. Για το λόγο αυτό, το ίδιο ερωτηματολόγιο συντάχθηκε μετέπειτα και σε ηλεκτρονική μορφή, στην ιστοσελίδα polldaddy®. Ο μοντέρνος σχεδιασμός και η παροχή της ευκολίας για συμπλήρωσή του ακόμα και από το κινητό τηλέφωνο βοήθησαν στην περάτωση της έρευνας. Τα ερωτηματολόγια που συμπληρώθηκαν σε έντυπη μορφή από τους ερωτηθέντες, περάστηκαν μετέπειτα στο ηλεκτρονικό σύστημα για τη διεξαγωγή του συνολικού αποτελέσματος της έρευνας, όπως φαίνεται στο Παράρτημα «Γ».

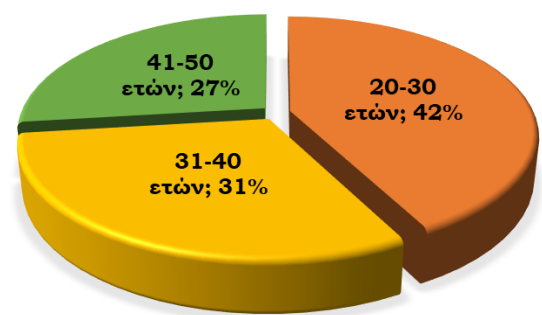
♦ Τα δημογραφικά χαρακτηριστικά του δείγματος

Από τους σαράντα (40) αρχικά ερωτηθέντες, τελικά το ερωτηματολόγιο απάντησαν οι είκοσι έξι (26). Οι πέντε (5) ημιτελείς απαντήσεις δεν ελήφθησαν υπόψη στη διεξαγωγή του αποτελέσματος, έτσι ώστε τα αποτελέσματα να είναι όσο το δυνατόν περισσότερο αντιπροσωπευτικά. Για τους σκοπούς της παρούσας έρευνας, ο αριθμός των ερωτηθέντων παρείχε επαρκή δεδομένα για την εφαρμογή περιγραφικής στατιστικής. Παρατηρώντας τις απαντήσεις, διαπιστώθηκε ότι δεν υπήρξε κανένας ερωτώμενος ο οποίος να μην έχει χρησιμοποιήσει ποτέ κανέναν τύπο έκθεσης χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, λαμβανομένων υπόψη των εκθέσεων χρηματοοικονομικής αναφοράς, προϋπολογισμού, ελέγχου, ετήσιων εκθέσεων του οργανισμού στον οποίο ανήκει η οντότητα (π.χ. Υπουργείο, Επιτελείο), εκθέσεων εκτέλεσης προϋπολογισμού και ανακοινώσεων στον τύπο. Όπως διαφαίνεται και από τις απαντήσεις στις προσωπικές πληροφορίες, οι ερωτώμενοι είναι αρκετά έμπειροι στα ζητήματα που εξετάζει η παρούσα έρευνα, πράγμα το οποίο καθιστά τα αποτελέσματα αξιόπιστα και κατάλληλα για χρήση και διεξαγωγή συμπερασμάτων.

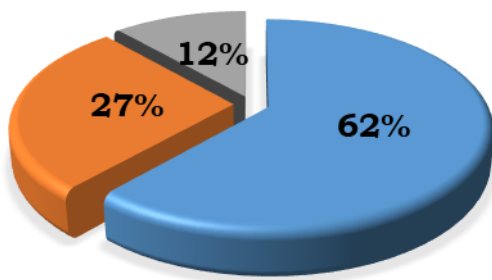
Το δείγμα, όπως φαίνεται στα διαγράμματα 2, 3 και 4, ήταν κυρίως άντρες, ηλικίας μεταξύ 20 και 50 ετών, κάτοχοι πανεπιστημιακού (62%) ή μεταπτυχιακού (27%) τίτλου σπουδών. Μόνο 3 εκ των ερωτηθέντων (12%) ήταν απόφοιτοι δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης, από τους οποίους οι 2 έχουν παρακολουθήσει σεμινάρια επιμόρφωσης των Ενόπλων Δυνάμεων για την κατάρτισή τους ως υπάλληλοι λογιστηρίου. Το δείγμα αποτέλεσαν, ως επί το πλείστον, οικονομικά όργανα του Πολεμικού Ναυτικού, όπως φαίνεται στα διαγράμματα 5 και 6.



Διάγραμμα 2 : Φύλο

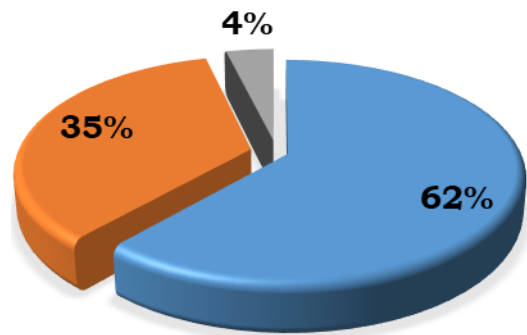


Διάγραμμα 3 : Ηλικία



- Απόφοιτος πανεπιστημιακής εκπαίδευσης
- Απόφοιτος μεταπτυχιακής εκπαίδευσης (Μεταπτυχιακό/ Διδακτορικό)
- Απόφοιτος δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης

Διάγραμμα 4 - Μορφωτικό επίπεδο



- Πολεμικό Ναυτικό
- Στρατός Ήρας
- Πολεμική Αεροπορία

Διάγραμμα 5 - Επάγγελμα



Διάγραμμα 6 - Ιδιότητα με την οποία χρησιμοποιείται η λογιστική πληροφορία

3.2 Εμπειρικός έλεγχος της σημασίας της λογιστικής πληροφορίας των Ενόπλων Δυνάμεων για τα στελέχη που συμμετέχουν στη λήψη αποφάσεων

Το ερευνητικό ερώτημα της εργασίας είναι να διερευνήσει την ύπαρξη ή μη χρησιμότητας στη λογιστική πληροφορία που προσφέρεται στις οικονομικές καταστάσεις των Ενόπλων Δυνάμεων. Το ερώτημα θα ελεγχθεί εμπειρικά, εξετάζοντας την ισχύ καθεμίας από τις παρακάτω υποθέσεις :

1. Η λογιστική πληροφορία που παρέχουν οι δημόσιοι οργανισμοί είναι χρήσιμη, εάν είναι σχετική, αξιόπιστα παρουσιασμένη, κατανοητή, επίκαιρη, συγκρίσιμη, επαληθεύσιμη.
2. Εάν είναι χρήσιμα τα επιμέρους αντικείμενα πληροφόρησης των οικονομικών καταστάσεων, τότε είναι χρήσιμη η λογιστική πληροφόρηση
3. Εάν ικανοποιούνται οι ανάγκες για λογιστική πληροφόρηση των χρηστών, τότε είναι χρήσιμη για αυτούς η λογιστική πληροφορία.
4. Εάν τα στελέχη χρησιμοποιούν συχνά τις οικονομικές καταστάσεις των οργανισμών τους, τότε είναι χρήσιμη για αυτούς η λογιστική πληροφορία που τους προσφέρουν.

1. Η λογιστική πληροφορία που παρέχουν οι δημόσιοι οργανισμοί είναι χρήσιμη, εάν είναι σχετική, αξιόπιστα παρουσιασμένη, κατανοητή, επίκαιρη, συγκρίσιμη, επαληθεύσιμη.

Οι υπό εξέταση μεταβλητές είναι η συνάφεια, η αξιόπιστη παρουσίαση, η κατανοητή παρουσίαση, η επικαιρότητα, η συγκρισιμότητα και η επαληθευσιμότητα.

Επειδή πρόκειται για ποσοτικές διακριτές μεταβλητές ίσων διαστημάτων, πρέπει να οριστεί αριθμητική τιμή για τις αναμενόμενες απαντήσεις, ώστε στη συνέχεια να αναλυθούν στατιστικά τα δεδομένα της έρευνας. Έστω N οι μονάδες του δείγματος, και x οι τιμές των μεταβλητών, τότε με τη βαθμονόμηση της κλίμακας Λίκερτ (Likert scale) :

- όταν ο ερωτώμενος διαφωνεί απόλυτα : $x = 1$,
- όταν διαφωνεί : $x = 2$,
- όταν έχει ουδέτερη άποψη : $x = 3$,
- όταν συμφωνεί : $x = 4$,
- όταν συμφωνεί απόλυτα : $x = 5$

και $n = 26$.

Επίσης, έστω f οι συχνότητες, rf οι σχετικές συχνότητες και Σ το άθροισμα των τιμών, για τις υπό εξέταση μεταβλητές.

Θεωρούμε ότι η αρχική υπόθεση επαληθεύεται, εάν η κεντρική τάση είναι μεγαλύτερη ή ίση με την τιμή 4.

Στο «ΜΕΡΟΣ Γ» του ερωτηματολογίου, οι ερωτηθέντες κλήθηκαν να απαντήσουν εάν η λογιστική πληροφορία που παρέχεται σε αυτούς διαθέτει τα ανωτέρω ποιοτικά χαρακτηριστικά. Επισημαίνεται ότι ζητήθηκε η άποψή τους τόσο για τα δεδομένα οικονομικού όσο και μη οικονομικού περιεχομένου.

Όσον αφορά τη λογιστική πληροφορία **οικονομικού περιεχομένου**, τα δεδομένα αναλύονται στατιστικά ως εξής :

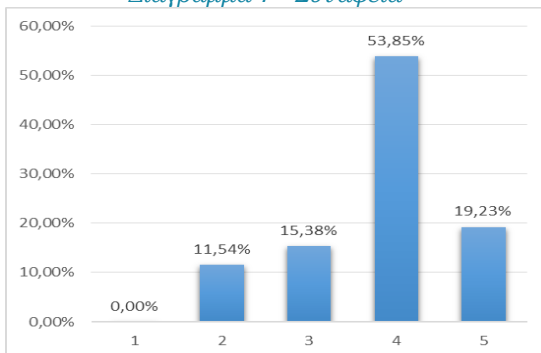
♦ Πίνακας συχνοτήτων

x	Συνάφεια		Αξιόπιστη Παρουσίαση		Κατανοητή Παρουσίαση		Επικαιρότητα		Επαληθευσιμότητα		Συγκρισιμότητα	
	f	rf	f	rf	f	rf	f	rf	f	rf	f	rf
1	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
2	3	11,54%	2	7,69%	5	19,23%	3	11,54%	2	7,69%	2	7,69%
3	4	15,38%	5	19,23%	4	15,38%	8	30,77%	6	23,08%	4	15,38%
4	14	53,85%	13	50,00%	11	42,31%	9	34,61%	11	42,31%	12	46,15%
5	5	19,23%	6	23,08%	6	23,08%	6	23,08%	7	26,92%	8	30,77%
Σ	26	100,00%	26	100,00%	26	100,00%	26	100,00%	26	100,00%	26	100,00%

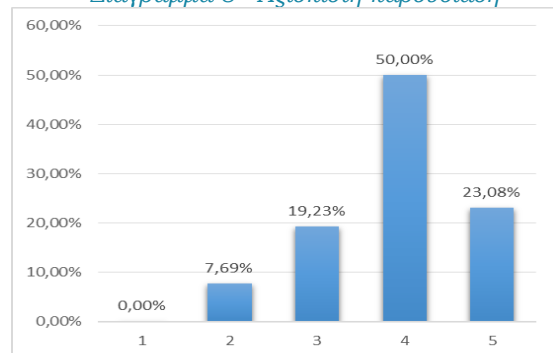
Πίνακας 3 : Συχνότητες (ποιοτικά χαρακτηριστικά)

♦ Διαγραμματική απεικόνιση σχετικών συχνοτήτων

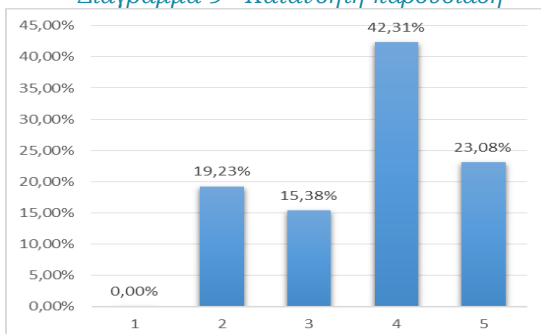
Διάγραμμα 7 - Συνάφεια



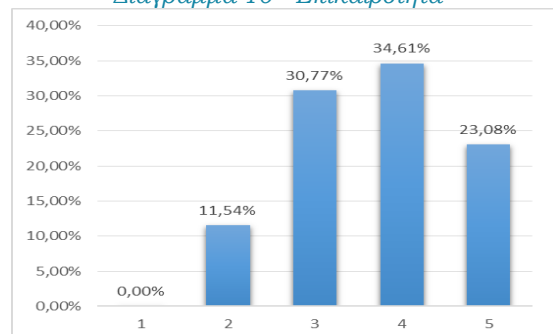
Διάγραμμα 8 - Αξιόπιστη παρουσίαση



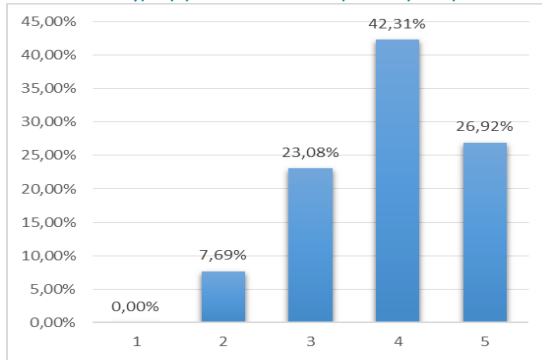
Διάγραμμα 9 - Κατανοητή παρουσίαση



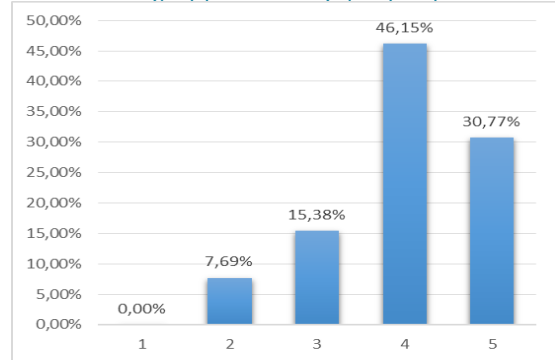
Διάγραμμα 10 - Επικαιρότητα



Διάγραμμα 11 - Επαληθευσιμότητα



Διάγραμμα 12 - Συγκρισιμότητα



♦ Υπολογισμός των μέτρων θέσης-κεντρικής τάσης

Μεταβλητή	Μέσος όρος	Διάμεσος	Επικρατούσα τιμή
Συνάφεια	4	4	4
Αξιόπιστη Παρουσίαση	4	4	4
Κατανοητή Παρουσίαση	4	4	4
Επικαιρότητα	4	4	4
Επαληθευσιμότητα	4	4	4
Συγκρισιμότητα	4	4	4

Πίνακας 4 : Κεντρική τάση (ποιοτικά χαρακτηριστικά)

(*) Σημείωση : Ο μέσος όρος έχει στρογγυλοποιηθεί στην πιο κοντινή μονάδα.

Παρατηρούμε ότι για όλες τις μεταβλητές ισχύει :

$$\text{Μέσος όρος} \approx \text{Διάμεσος} = \text{Επικρατούσα τιμή}$$

και συνεπώς ακολουθούν κανονική κατανομή, δηλαδή τα δεδομένα κατανέμονται συμμετρικά γύρω από την κεντρική τιμή.

♦ Υπολογισμών των μέτρων διασποράς

Μεταβλητή	Εύρος	Ενδοτεταρτημοριακό εύρος	Διακύμανση	Τυπική απόκλιση	μ.ο.
Συνάφεια	3	1	0,8076923	0,89871703	4
Αξιόπιστη Παρουσίαση	3	1	0,7307692	0,85485041	4
Κατανοητή Παρουσίαση	3	1	1,1538462	1,07417231	4
Επικαιρότητα	3	1	1	1	4
Επαληθευσιμότητα	3	2	0,8076923	0,89871703	4
Συγκρισιμότητα	3	1	0,7692308	0,87705802	4

Πίνακας 5 : Διασπορά (ποιοτικά χαρακτηριστικά)

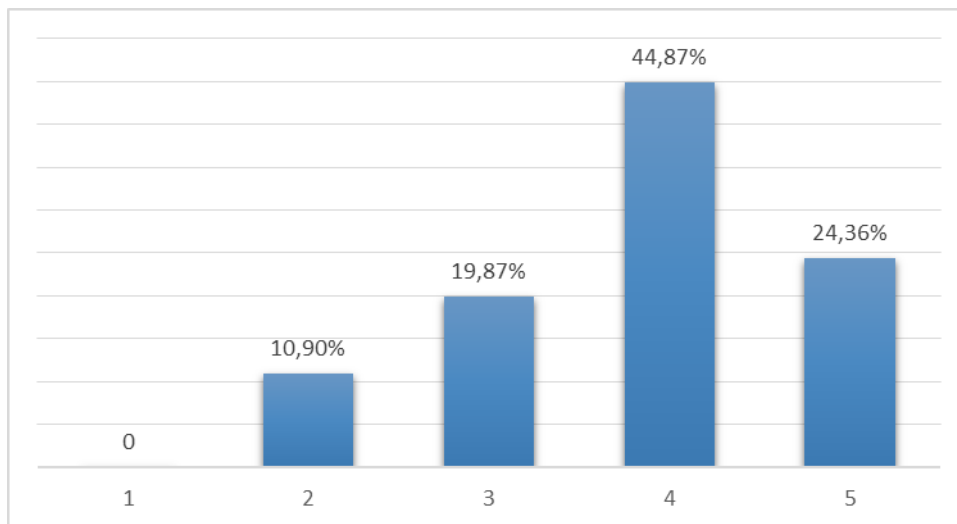
Αθροίζοντας κάθετα τις συχνότητες του πίνακα 3, προκύπτει η γενική αντίληψη του δείγματος για την ποιότητα της λογιστικής πληροφορίας που τους παρέχεται.

♦ Πίνακας συχνοτήτων

Μεταβλητή	1		2		3		4		5		Σf	Σrf
	f	rf	f	rf	f	rf	f	rf	f	rf		
Ποιότητα	0	0	17	10,90%	31	19,87%	70	44,87%	38	24,36%	156	100,00%

Πίνακας 6 : Συχνότητες (ποιότητα)

♦ Διαγραμματική απεικόνιση των σχετικών συχνοτήτων



Διαγράμμαμα 13 : Σχετικές συχνότητες (ποιότητα)

♦ Υπολογισμός των μέτρων θέσης - κεντρικής τάσης

Μεταβλητή	Μέσος όρος	Διάμεσος	Επικρατούσα τιμή
Ποιότητα	4	4	4

Πίνακας 7 : Κεντρική τάση (ποιότητα)

♦ Υπολογισμός των μέτρων διασποράς

Μεταβλητή	Εύρος	Ενδοτεταρτη-μοριακό εύρος	Διακύμανση	Τυπική Απόκλιση	μ.ο.
Ποιότητα	3	1	0,8782051	0,937126	4

Πίνακας 8 : Διασπορά (ποιότητα)

Όσον αφορά την πληροφόρηση **μη οικονομικού περιεχομένου**, τα δεδομένα αναλύονται στατιστικά ως εξής :

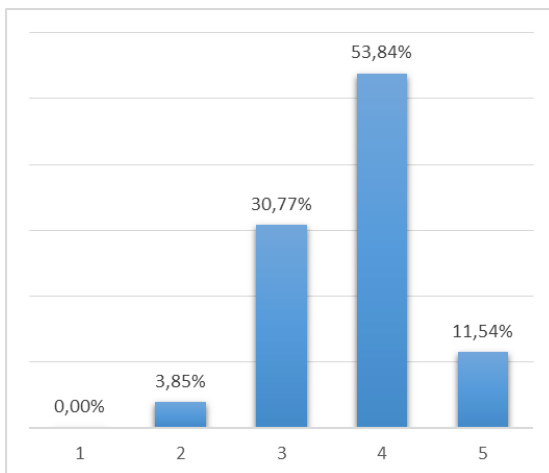
♦ Πίνακας Συχνοτήτων

x	Συνάφεια		Αξιόπιστη παρουσίαση		Κατανοητή παρουσίαση		Επικαιρότητα		Επαληθευσιμότητα	
	f	rf	f	rf	f	rf	f	rf	f	rf
1	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
2	1	3,85%	0	0,00%	2	7,69%	3	11,54%	2	7,69%
3	8	30,77%	11	42,31%	9	34,62%	7	26,92%	8	30,77%
4	14	53,84%	10	38,46%	8	30,77%	9	34,62%	8	30,77%
5	3	11,54%	5	19,23%	7	26,92%	7	26,92%	8	30,77%
Σ	26	100,00%	26	100,00%	26	100,00%	26	100,00%	26	100,00%

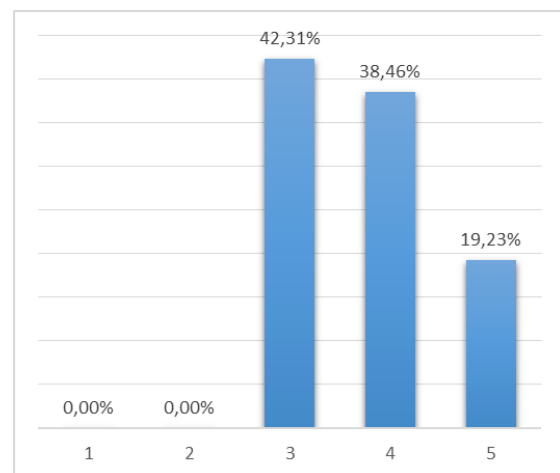
Πίνακας 9 : Συχνότητες (ποιοτικά χαρακτηριστικά)

♦ Διαγραμματική απεικόνιση σχετικών συχνοτήτων

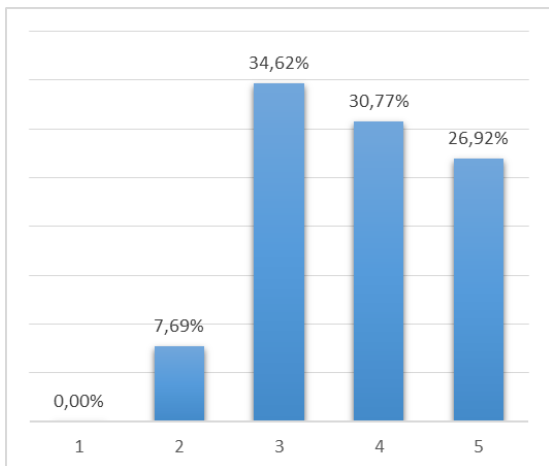
Διάγραμμα 14 - Συνάφεια



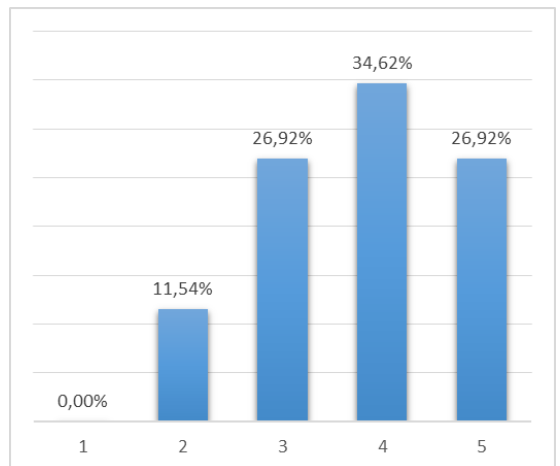
Διάγραμμα 15 - Αξιόπιστη παρουσίαση



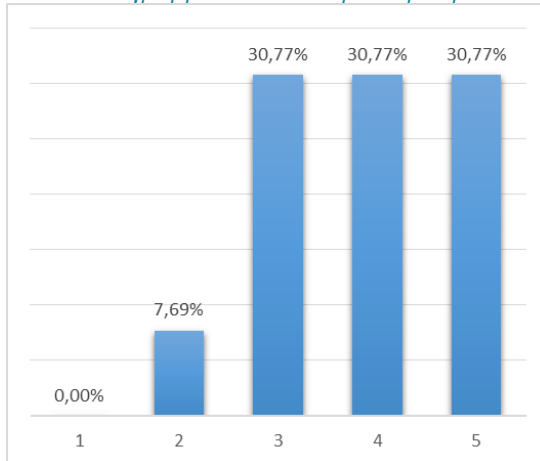
Διάγραμμα 16 - Κατανοητή παρουσίαση



Διάγραμμα 17 - Επικαιρότητα



Διάγραμμα 18 - Επαληθευσιμότητα



♦ Υπολογισμός των μέτρων θέσης - κεντρικής τάσης

Μεταβλητή	Μέσος όρος	Διάμεσος	Επικρατούσα τιμή
Συνάφεια	4	4	4
Αξιόπιστη παρουσίαση	4	4	3
Κατανοητή παρουσίαση	4	4	3
Επικαιρότητα	4	4	4
Επαληθευσιμότητα	4	4	4

Πίνακας 10 : Κεντρική τάση (ποιοτικά χαρακτηριστικά)

(*) Σημείωση : Ο μέσος όρος έχει στρογγυλοποιηθεί στην πιο κοντινή μονάδα.

Παρατηρούμε ότι για τη «συνάφεια», «επικαιρότητα» και «επαληθευσιμότητα» τα δεδομένα παρουσιάζουν κανονική κατανομή. Αντίθετα, για την «αξιόπιστη παρουσίαση» και την «κατανοητή παρουσίαση» τα δεδομένα παρουσιάζουν θετική ασυμμετρία, και συνεπώς για την ασφαλή διεξαγωγή στατιστικών συμπερασμάτων θα πρέπει να επιλεγεί η διάμεσος, καθώς αποτελεί τον πιο αντιπροσωπευτικό δείκτη κεντρικής τάσης όταν η κατανομή είναι ασύμμετρη.

♦ Υπολογισμός των μέτρων διασποράς

Μεταβλητή	Εύρος	Ενδοτετα- ορημοριακό εύρος	Διακύμανση	Τυπική απόκλιση	μ.ο.
Συνάφεια	3	1	0,576923	0,759555	4
Αξιόπιστη παρουσίαση	2	1	0,615385	0,784465	4
Κατανοητή παρουσίαση	3	2	0,923077	0,960769	4
Επικαιρότητα	3	2	1	1	4
Επαληθευσιμότητα	3	2	0,923077	0,960769	4

Πίνακας 11 : Διασπορά (ποιοτικά χαρακτηριστικά)

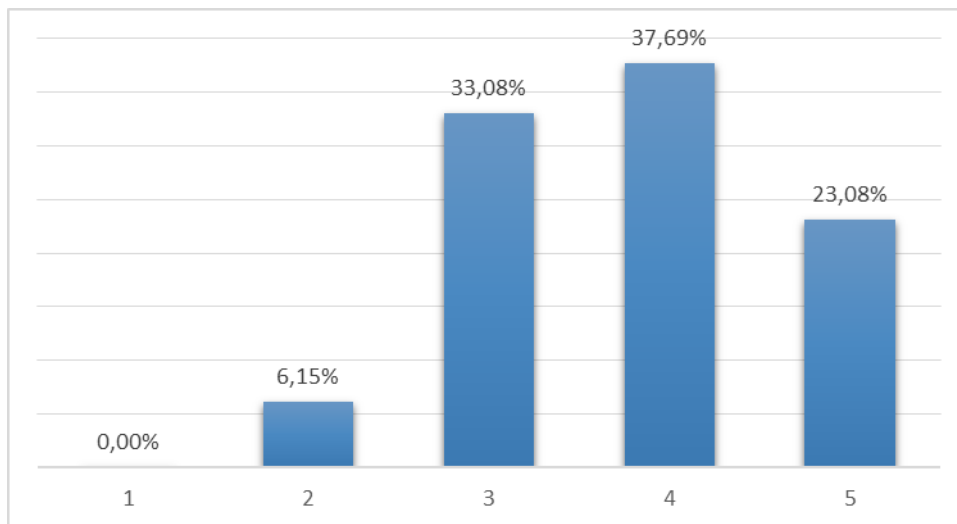
Αθροίζοντας κάθετα τις συχνότητες του πίνακα 9, προκύπτει η γενική αντίληψη του δείγματος για την ποιότητα της πληροφορίας μη οικονομικού περιεχομένου.

♦ Πίνακας συχνοτήτων

Μεταβλητή	1		2		3		4		5		Σf	Σrf
	f	rf	f	rf	f	rf	f	rf	f	rf		
Ποιότητα	0	0,00%	8	6,15%	43	33,08%	49	37,69%	30	23,08%	130	100,00%

Πίνακας 12 : Συχνότητες (ποιότητα)

♦ Διαγραμματική απεικόνιση των σχετικών συχνοτήτων



Διάγραμμα 19 : Σχετικές συχνότητες (ποιότητα)

♦ Υπολογισμός των μέτρων θέσης - κεντρικής τάσης

Μεταβλητή	Μέσος όρος	Διάμεσος	Επικρατούσα τιμή	Αποτέλεσμα
Ποιότητα	3	4	4	4

Πίνακας 13 : Κεντρική τάση (ποιότητα)

♦ Υπολογισμός των μέτρων διασποράς

Μεταβλητή	Εύρος	Ενδοτεταρτη-μοριακό εύρος	Διακύμανση	Τυπική Απόκλιση	μ.ο.
Ποιότητα	3	1	1,361538	1,166850	3

Πίνακας 14 : Διασπορά (ποιότητα)

Αν παρατηρήσουμε τα αποτελέσματα των επιμέρους μεταβλητών, η αρχική υπόθεση απορρίπτεται για την «αξιόπιστη παρουσίαση» και «κατανοητή παρουσίαση» των πληροφοριών μη οικονομικού περιεχομένου, ενώ για όλες τις υπόλοιπες επαληθεύεται (κεντρική τάση ≥ 4).

Η κεντρική τάση, τόσο για την ποιότητα της πληροφορίας οικονομικού περιεχομένου όσο και για την πληροφόρηση μη οικονομικού περιεχομένου, παίρνει την τιμή 4, γεγονός που επαληθεύει και στις δύο περιπτώσεις την αρχική υπόθεση.

2. Εάν είναι χρήσιμα τα επιμέρους αντικείμενα πληροφόρησης των οικονομικών καταστάσεων, τότε είναι χρήσιμη η λογιστική πληροφόρηση

Έστω ότι η αρχική υπόθεση ισχύει, εάν το μέτρο κεντρικής τάσης παίρνει τιμή μεγαλύτερη ή ίση με 4.

Για τον έλεγχο της ισχύος της υπόθεσης, τα δεδομένα για στατιστική ανάλυση θα αντληθούν από τις απαντήσεις στο ερώτημα Β.1 του ερωτηματολογίου (βλ. Παράρτημα «Β»).

Οι μεταβλητές που θα εξεταστούν είναι τα αντικείμενα πληροφορίας που παρέχονται από τις οικονομικές καταστάσεις των δημόσιων οργανισμών. Έστω y οι υπό εξέταση μεταβλητές. Οι ερωτηθέντες κλήθηκαν να απαντήσουν ως προς τη χρησιμότητα των παρακάτω αντικειμένων πληροφόρησης :

- y_1 : Οι πόροι που είναι άμεσα διαθέσιμοι για αξιοποίηση προς παροχή υπηρεσιών για τις επόμενες περιόδους, (μορφή και αξία πόρων)
- y_2 : Η συνολική αξία των εισροών στην οντότητα και η προέλευσή τους, σε συσχετισμό με τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν σε βάρος τους κατά τη διάρκεια της περιόδου
- y_3 : Το ύψος του ποσού που ανακτήθηκε σε σχέση με το κεφάλαιο που αναλώθηκε από την αρχή του έτους, καθώς και οι πηγές από τις οποίες έχει προέλθει το ποσό της ανάκτησης κεφαλαίου.
- y_4 : Εάν οι πόροι έχουν χρησιμοποιηθεί οικονομικά (σε χαμηλές τιμές), αποτελεσματικά και αποδοτικά, και σε συμμόρφωση με τον εγκεκριμένο προϋπολογισμό καθώς και εάν υπάρχει έγκριση από προϊστάμενη αρχή για το ύψος του ποσού που αναλώθηκε
- y_5 : Η επίδοση της οντότητας ως προς την επίτευξη των στόχων που αφορούν στις παρεχόμενες υπηρεσίες, συμπεριλαμβανομένων των ποιοτικών και ποσοτικών χαρακτηριστικών των επιτευγμάτων.
- y_6 : Τα έργα που αναμένεται να αναλάβει η οντότητα την επόμενη περίοδο, αναφέροντας το εκτιμώμενο κόστος καθώς και την ποσότητα και την πηγή των πόρων που θα κατανεμηθούν για την υλοποίηση του κάθε έργου

- y7 : Πρόβλεψη της μελλοντικής οικονομικής κατάστασης της οντότητας καθώς και οποιαδήποτε άλλη πληροφόρηση θεωρείται ότι είναι χρήσιμη για την εκτίμηση της βιωσιμότητας της λειτουργικής δραστηριότητας καθώς και των αναλαμβανόμενων προγραμμάτων (project)
- y8 : Έσοδα αποκτηθέντα, ανά κατηγορία εσόδων
- y9 : Έξοδα πραγματοποιηθέντα, ανά κατηγορία εξόδων
- y10 : Περιουσιακά στοιχεία (π.χ. αποθέματα τροφίμων, χρηματικά διαθέσιμα, τραπεζικοί λογαριασμοί, απαιτήσεις)
- y11 : Υποχρεώσεις (π.χ. προμηθευτές, πιστωτές ανά κατηγορία)
- y12 : Σύγκριση του προϋπολογισμού με την υλοποίηση των εσόδων και εξόδων
- y13 : Βαθμός επίτευξης των στόχων που τέθηκαν στην αρχή της περιόδου
- y14 : Τυχόν υποχρεώσεις της οντότητας, απορρέουσες από την κείμενη νομοθεσία
- y15 : Μεσοπρόθεσμος/ μακροπρόθεσμος σχεδιασμός και στρατηγικές

Για τις απαντήσεις των ερωτηθέντων δόθηκαν αριθμητικές τιμές σύμφωνα με την κλίμακα Λίκερτ, ως εξής :

- x = 1 : δεν απαιτείται
- x = 2 : ελάχιστη χρησιμότητα
- x = 3 : ουδέτερη άποψη
- x = 4 : αρκετά χρήσιμο
- x = 5 : εξαιρετικά χρήσιμο

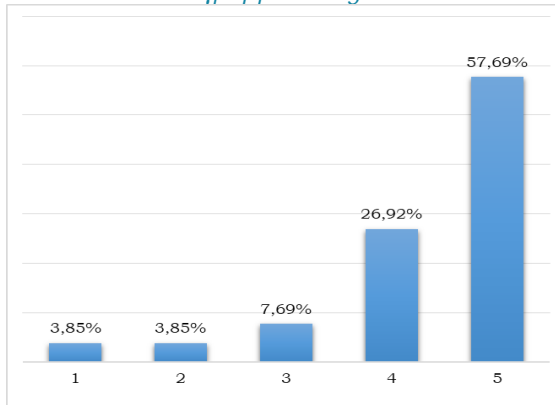
♦ Πίνακας συχνότητας

Τιμές :	1		2		3		4		5			
Μετα-βλητή	f	rf	f	rf	f	rf	f	rf	f	rf	Σf	Σrf
y1	1	3,85%	1	3,85%	2	7,69%	7	26,92%	15	57,69%	26	100,00%
y2	0	0,00%	2	7,69%	2	7,69%	8	30,77%	14	53,85%	26	100,00%
y3	2	7,69%	3	11,54%	3	11,54%	11	42,31%	7	26,92%	26	100,00%
y4	1	3,85%	3	11,54%	5	19,23%	7	26,92%	10	38,46%	26	100,00%
y5	2	7,69%	5	19,23%	5	19,23%	12	46,15%	2	7,69%	26	100,00%
y6	2	7,69%	4	15,38%	4	15,38%	9	34,62%	7	26,92%	26	100,00%
y7	1	3,85%	4	15,38%	3	11,54%	13	50,00%	5	19,23%	26	100,00%
y8	1	3,85%	1	3,85%	4	15,38%	8	30,77%	12	46,15%	26	100,00%
y9	0	0,00%	2	7,69%	4	15,38%	9	34,62%	11	42,31%	26	100,00%
y10	0	0,00%	1	3,85%	4	15,38%	6	23,08%	15	57,69%	26	100,00%
y11	1	3,85%	1	3,85%	1	3,85%	7	26,92%	16	61,54%	26	100,00%
y12	0	0,00%	2	7,69%	4	15,38%	11	42,31%	9	34,62%	26	100,00%
y13	0	0,00%	5	19,23%	4	15,38%	9	34,62%	8	30,77%	26	100,00%
y14	0	0,00%	4	15,38%	2	7,69%	14	53,85%	6	23,08%	26	100,00%
y15	1	3,85%	6	23,08%	4	15,38%	10	38,46%	5	19,23%	26	100,00%

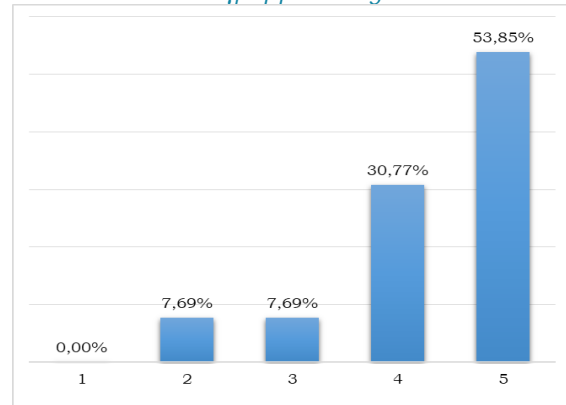
Πίνακας 15 : Συχνότητες (χρησιμότητα)

♦ Διαγραμματική απεικόνιση σχετικών συχνοτήτων

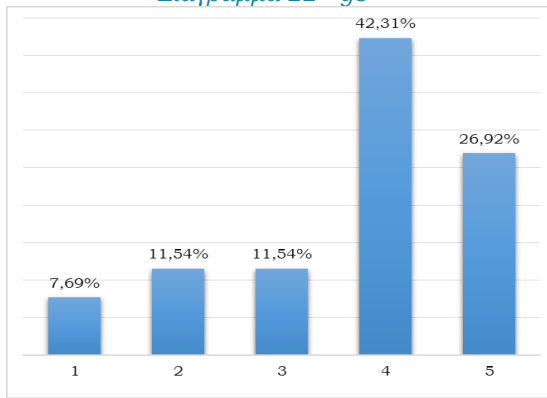
Διάγραμμα 20 - γ1



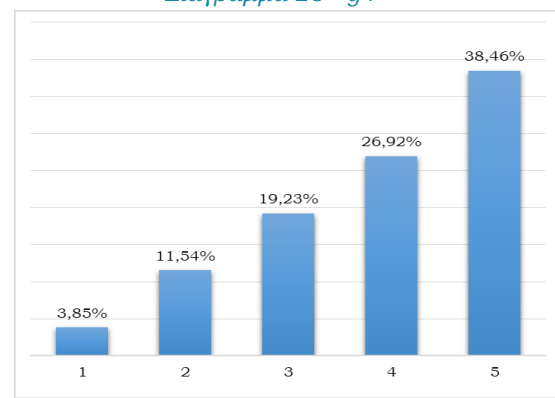
Διάγραμμα 21 - γ2



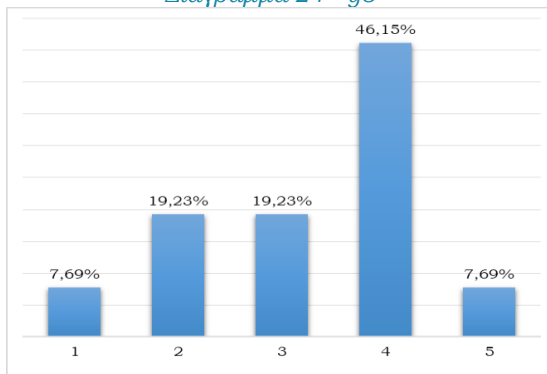
Διάγραμμα 22 - γ3



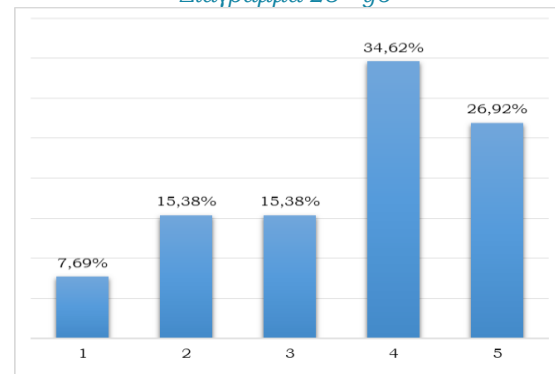
Διάγραμμα 23 - γ4



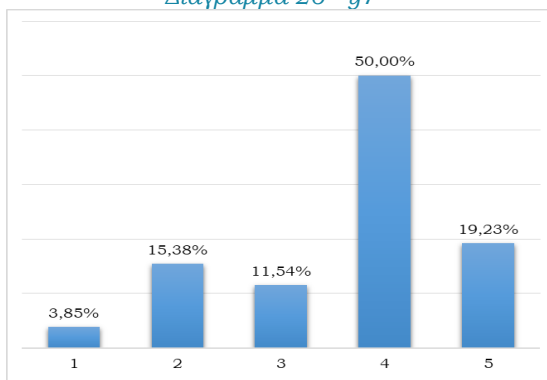
Διάγραμμα 24 - γ5



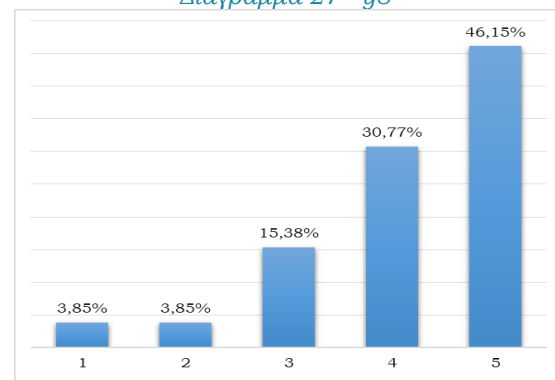
Διάγραμμα 25 - γ6



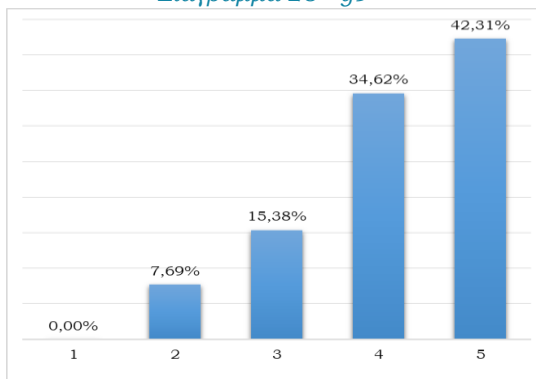
Διάγραμμα 26 - γ7



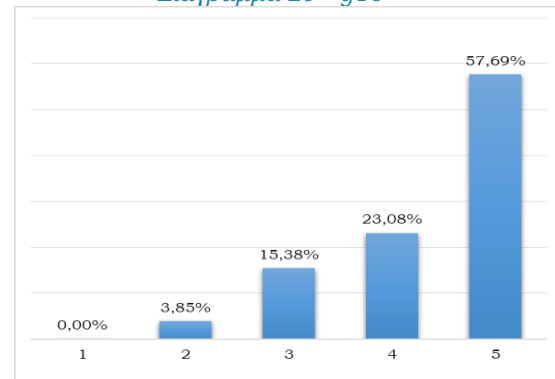
Διάγραμμα 27 - γ8



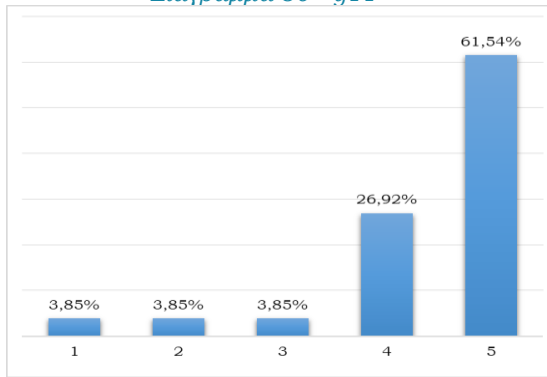
Διάγραμμα 28 - γ9



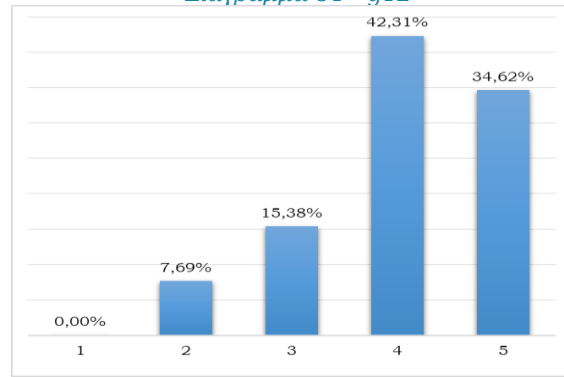
Διάγραμμα 29 - γ10



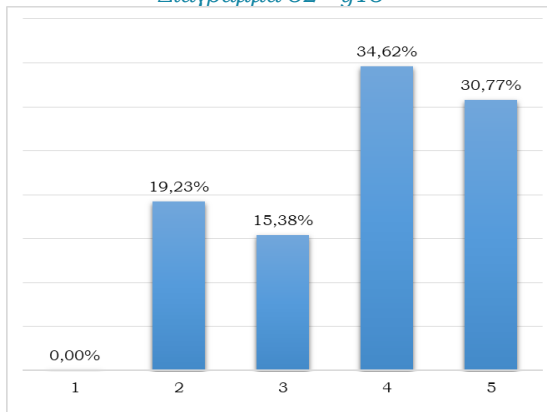
Διάγραμμα 30 - γ11



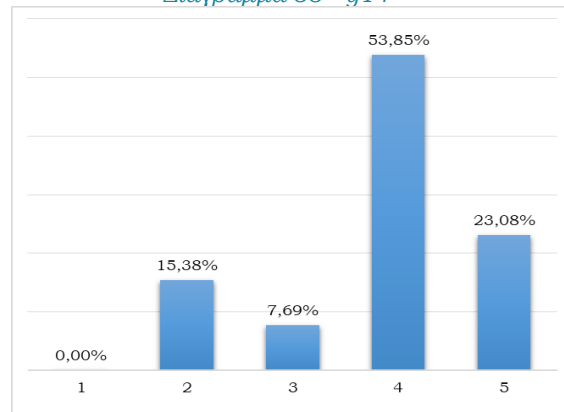
Διάγραμμα 31 - γ12



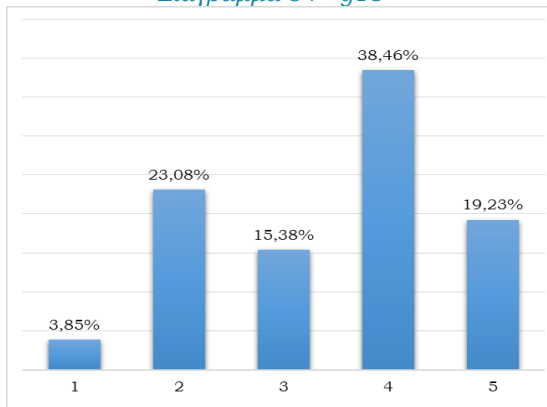
Διάγραμμα 32 - γ13



Διάγραμμα 33 - γ14



Διάγραμμα 34 - γ15



♦ Υπολογισμός των μέτρων θέσης - κεντρικής τάσης

Μεταβλητή	Μέσος Όρος	Διάμεσος	Επικρατούσα τιμή	Αποτέλεσμα
y1	4	5	5	5
y2	4	5	5	5
y3	4	4	4	4
y4	4	4	5	4
y5	3	4	4	4
y6	4	4	4	4
y7	4	4	4	4
y8	4	4	5	4
y9	4	4	5	4
y10	5	5	5	5
y11	5	5	5	5
y12	5	4	4	4
y13	4	4	4	4
y14	4	4	4	4
y15	4	4	4	4

Πίνακας 16 : Κεντρική τάση (χρησιμότητα)

(*) Σημείωση : Ο μέσος όρος έχει στρογγυλοποιηθεί στην πλησιέστερη μονάδα.

Όπως φαίνεται από τον παραπάνω πίνακα, και επιβεβαιώνεται από τα διαγράμματα σχετικών συχνοτήτων :

- Για τις μεταβλητές y3, y6, y7, y10, y11, y13, y14 και y15 τα δεδομένα παρουσιάζουν κανονική κατανομή, και συνεπώς κατάλληλος δείκτης κεντρικής τάσης είναι ο μέσος όρος.

- Για τις μεταβλητές y1, y2, y4, y5, y8 και y9 τα δεδομένα παρουσιάζουν αρνητική ασυμμετρία, και συνεπώς κατάλληλος δείκτης κεντρικής τάσης είναι η διάμεσος.

- Για τη μεταβλητή y12 τα δεδομένα παρουσιάζουν θετική ασυμμετρία, και συνεπώς κατάλληλος δείκτης κεντρικής τάσης είναι η διάμεσος.

Στην τελευταία στήλη του πίνακα 16 (Αποτέλεσμα) απεικονίζεται η τιμή του δείκτη που επιλέχθηκε για κάθε μεταβλητή.

♦ Υπολογισμός των μέτρων διασποράς

Μεταβλητή	Εύρος	Ενδοτεταρτημο- ριακό εύρος	Διακύμανση	Τυπική Απόκλιση	μ.ο.
y1	4	1	1,153846	1,074172	5
y2	3	1	0,923077	0,960769	5
y3	4	2	1,538462	1,240347	4

y4	4	2	1,384615	1,176697	4
y5	4	2	1,269231	1,126601	4
y6	4	2	1,730769	1,315587	4
y7	4	1	1,269231	1,126601	4
y8	4	1	1,115385	1,056118	4
y9	3	1	0,884615	0,94054	4
y10	3	1	1,192308	1,091928	5
y11	4	1	1,384615	1,176697	5
y12	3	1	1,730769	1,315587	4
y13	3	2	1,230769	1,1094	4
y14	3	1	0,923077	0,960769	4
y15	4	2	1,615385	1,270978	4

Πίνακας 17 : Διασπορά (χρησιμότητα)

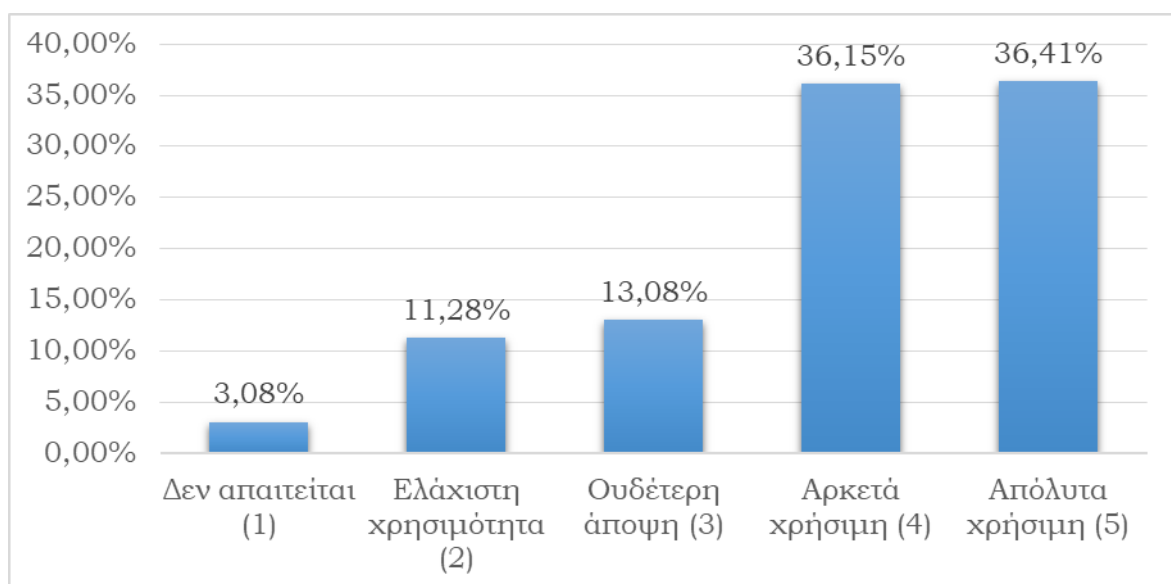
Εάν επιχειρήσουμε να υπολογίσουμε τη συνολική χρησιμότητα της λογιστικής πληροφόρησης, αθροίζοντας κάθετα τις συχνότητες του πίνακα 15, τα δεδομένα αναλύονται ως εξής :

♦ Πίνακας συχνοτήτων

Τμές :	1		2		3		4		5		Σf	Σrf
	f	rf	f	rf	f	rf	f	rf	f	rf		
Πληροφορία	12	3,08%	44	11,28%	51	13,08%	141	36,15%	142	36,41%	390	100,00%

Πίνακας 18 : Συχνότητες (συνολική χρησιμότητα)

♦ Διαγραμματική απεικόνιση σχετικής συχνότητας



Διάγραμμα 35 : Σχετικές συχνότητες (συνολική χρησιμότητα)

♦ Υπολογισμός των μέτρων θέσης - κεντρικής τάσης

Μεταβλητή	Μέσος Όρος	Διάμεσος	Επικρατούσα τιμή	Αποτέλεσμα
Χρησιμότητα	4	4	5	4

Πίνακας 19 : Κεντρική τάση (συνολική χρησιμότητα)

♦ Υπολογισμός των μέτρων διασποράς

Μεταβλητή	Εύρος	Ενδοτεταρτη-μοριακό εύρος	Διακύμανση	Τυπική Απόκλιση	μ.ο.
Χρησιμότητα	4	2	1,223077	1,105928	4

Πίνακας 20 : Διασπορά (συνολική χρησιμότητα)

Παρατηρούμε ότι οι τιμές των μέτρων κεντρικής τάσης των μεταβλητών y_1 έως και y_{15} είναι όλες μεταξύ των τιμών 4 και 5, και άρα επαληθεύουν την αρχική υπόθεση.

Η εικόνα αυτή αντικατοπτρίζεται και στον υπολογισμό της κεντρικής τάσης της χρησιμότητας της λογιστικής πληροφόρησης συνολικά, η οποία επίσης επαληθεύει την αρχική υπόθεση.

3. Εάν ικανοποιούνται οι ανάγκες για λογιστική πληροφόρηση των χρηστών, τότε είναι χρήσιμη για αυτούς η λογιστική πληροφορία.

Όπως φαίνεται και από τα δημογραφικά χαρακτηριστικά του δείγματος, η παρούσα μελέτη περίπτωσης θα διερευνήσει τη θεωρία περί αναγκών για λογιστική πληροφόρηση της 4ης Ομάδας κατά την κατηγοριοποίηση του Mayston (Κεφάλαιο 2.5 της παρούσας εργασίας). Για το σκοπό αυτό, δόθηκε στους ερωτώμενους μία λίστα με τις κατηγορίες πληροφοριών που εξετάστηκαν στην προηγούμενη υπόθεση (y_1 έως y_{15}), και τους ζητήθηκε να σημειώσουν πόσο ικανοποιημένοι είναι από την ποιότητα της πληροφορίας που τους παρέχεται, ανάλογα με την ιδιότητά τους (ερώτημα Β.3 του ερωτηματολογίου) .

Και σε αυτήν την περίπτωση θα χρειαστεί να βαθμονομήσουμε τις απαντήσεις των ερωτώμενων όσον αφορά την ικανοποίηση των αναγκών τους για λογιστική πληροφόρηση, θέτοντας
 $x = 1$, όταν είναι πολύ δυσαρεστημένοι
 $x = 2$, όταν είναι δυσαρεστημένοι
 $x = 3$, όταν εκφράζουν ουδέτερη άποψη
 $x = 4$, όταν είναι ικανοποιημένοι
 $x = 5$, όταν είναι πολύ ικανοποιημένοι

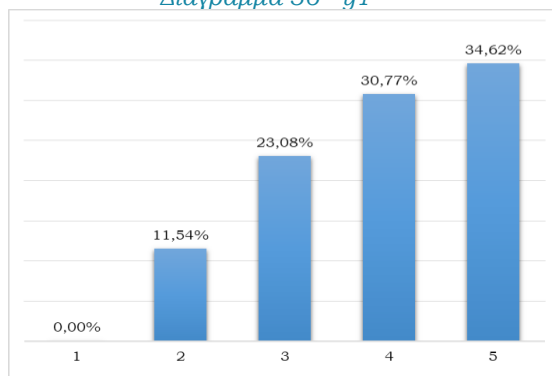
♦ Πίνακας συχνοτήτων

Τιμές :	1		2		3		4		5			
Μετα-βλητή	f	rf	f	rf	f	rf	f	rf	f	rf	Σf	Σrf
y1	0	0,00%	3	11,54%	6	23,08%	8	30,77%	9	34,62%	26	100,00%
y2	0	0,00%	4	15,38%	5	19,23%	8	30,77%	9	34,62%	26	100,00%
y3	0	0,00%	5	19,23%	6	23,08%	10	38,46%	5	19,23%	26	100,00%
y4	1	3,85%	5	19,23%	8	30,77%	10	38,46%	2	7,69%	26	100,00%
y5	1	3,85%	3	11,54%	11	42,31%	9	34,62%	2	7,69%	26	100,00%
y6	0	0,00%	6	23,08%	9	34,62%	7	26,92%	4	15,38%	26	100,00%
y7	3	11,54%	6	23,08%	9	34,62%	4	15,38%	4	15,38%	26	100,00%
y8	1	3,85%	2	7,69%	4	15,38%	13	50,00%	6	23,08%	26	100,00%
y9	0	0,00%	1	3,85%	6	23,08%	11	42,31%	8	30,77%	26	100,00%
y10	0	0,00%	2	7,69%	2	7,69%	9	34,62%	13	50,00%	26	100,00%
y11	0	0,00%	3	11,54%	4	15,38%	7	26,92%	12	46,15%	26	100,00%
y12	0	0,00%	5	19,23%	3	11,54%	12	46,15%	6	23,08%	26	100,00%
y13	2	7,69%	3	11,54%	5	19,23%	10	38,46%	6	23,08%	26	100,00%
y14	1	3,85%	3	11,54%	10	38,46%	6	23,08%	6	23,08%	26	100,00%
y15	2	7,69%	6	23,08%	8	30,77%	6	23,08%	4	15,38%	26	100,00%

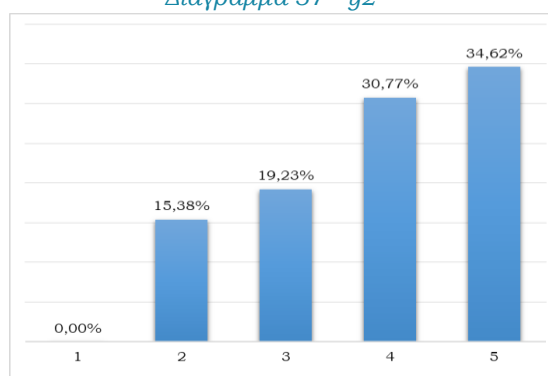
Πίνακας 21 : Συχνότητες (ικανοποίηση)

♦ Διαγραμματική απεικόνιση των σχετικών συχνοτήτων

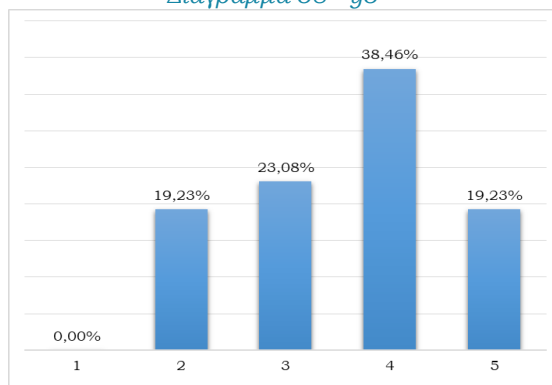
Διάγραμμα 36 - y1



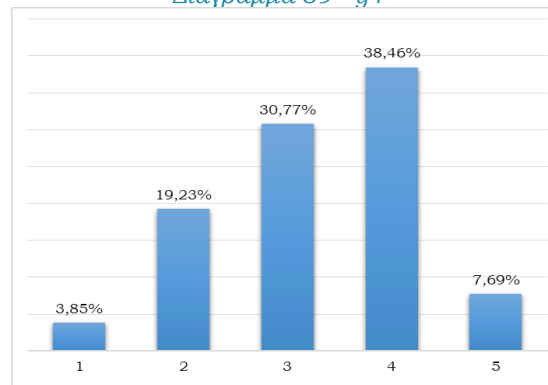
Διάγραμμα 37 - y2



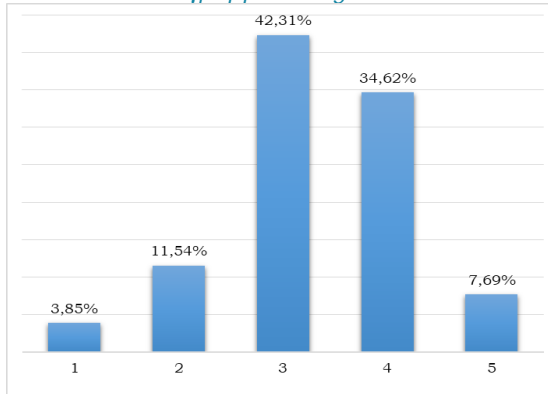
Διάγραμμα 38 - y3



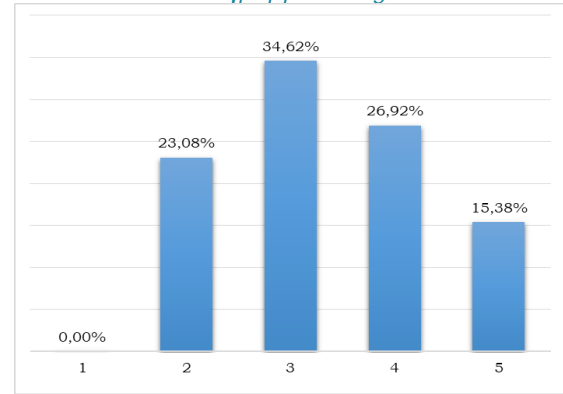
Διάγραμμα 39 - y4



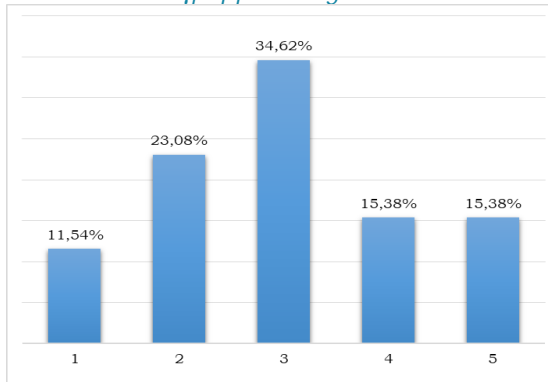
Διάγραμμα 40 - γ5



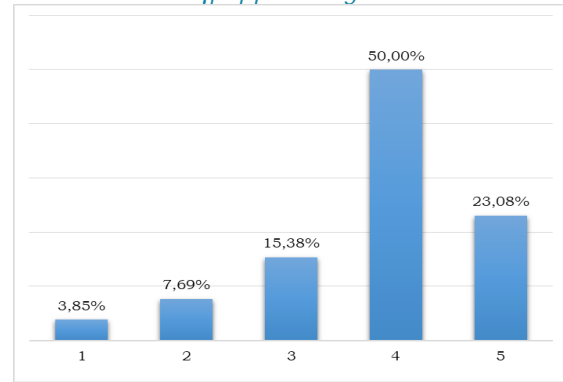
Διάγραμμα 41 - γ6



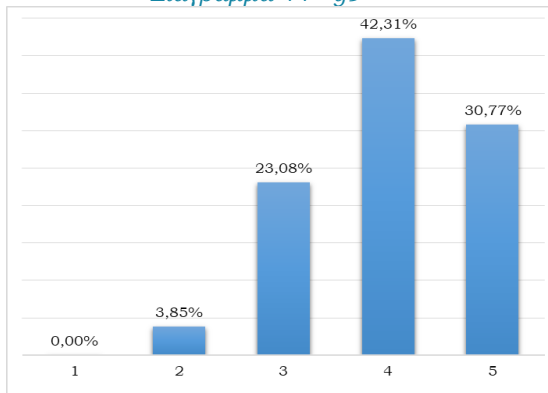
Διάγραμμα 42 - γ7



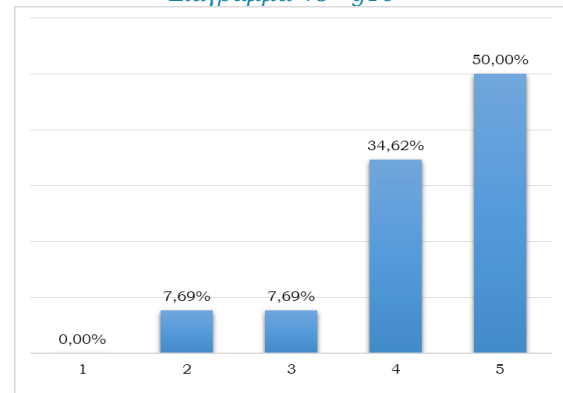
Διάγραμμα 43 - γ8



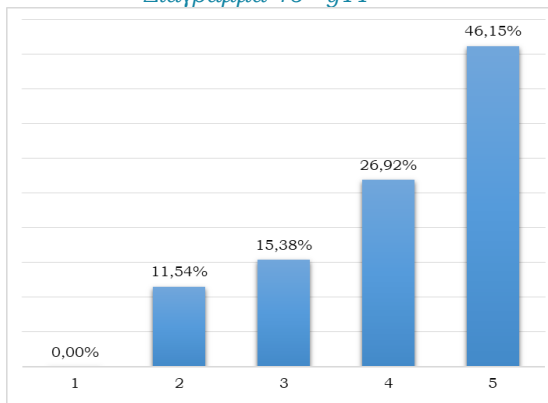
Διάγραμμα 44 - γ9



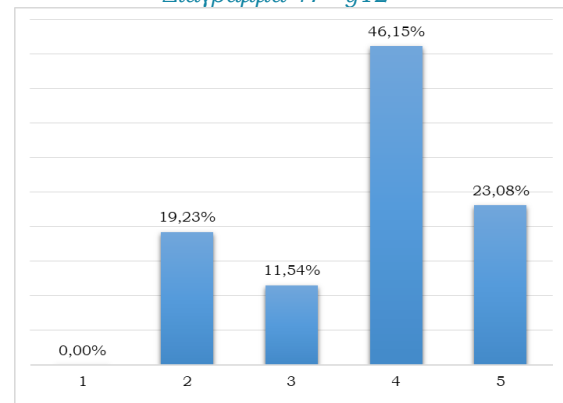
Διάγραμμα 45 - γ10



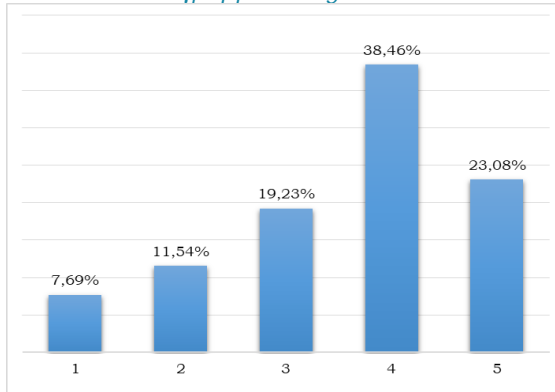
Διάγραμμα 46 - γ11



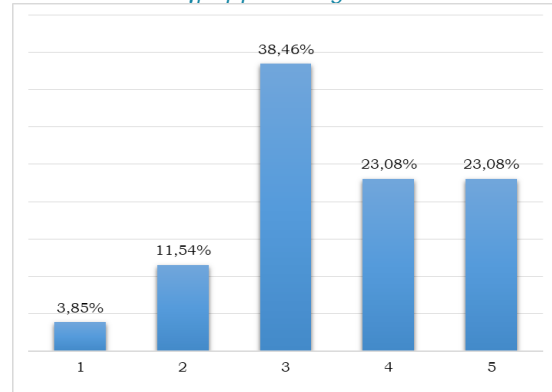
Διάγραμμα 47 - γ12



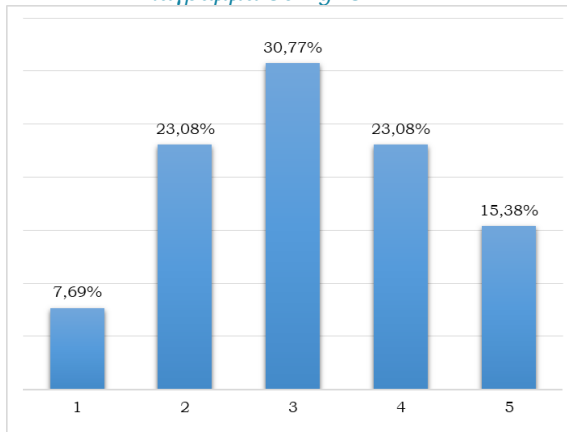
Διάγραμμα 48 - y13



Διάγραμμα 49 - y14



Διάγραμμα 50 - y15



♦ Υπολογισμός των μέτρων θέσης – κεντρικής τάσης

Μεταβλητή	Μέσος Όρος	Διάμεσος	Επικρατούσα τιμή	Αποτέλεσμα
y1	4	4	5	4
y2	4	4	5	4
y3	4	4	4	4
y4	3	3	4	3
y5	3	3	3	3
y6	3	3	3	3
y7	3	3	3	3
y8	4	4	4	4
y9	4	4	4	4
y10	4	5	5	5
y11	4	4	5	4
y12	4	4	4	4
y13	4	4	4	4
y14	4	3	3	3
y15	3	3	3	3

Πίνακας 22 : Κεντρική τάση (ικανοποίηση)

(*) Σημείωση : Ο μέσος όρος και η διάμεσος έχουν στρογγυλοποιηθεί στην πλησιέστερη μονάδα.

Όπως φαίνεται από τον παραπάνω πίνακα, και επιβεβαιώνεται από τα διαγράμματα σχετικών συχνοτήτων :

- Για τις μεταβλητές y3, y5, y6, y7, y8, y9, y12, y13 και y15 τα δεδομένα παρουσιάζουν κανονική κατανομή, και συνεπώς κατάλληλος δείκτης κεντρικής τάσης είναι ο μέσος όρος.

- Για τις μεταβλητές y1, y2, y4, y10, y11 και τα δεδομένα παρουσιάζουν αρνητική ασυμμετρία, και συνεπώς κατάλληλος δείκτης κεντρικής τάσης είναι η διάμεσος.

- Για τη μεταβλητή y14 τα δεδομένα παρουσιάζουν θετική ασυμμετρία, και συνεπώς κατάλληλος δείκτης κεντρικής τάσης είναι η διάμεσος.

Στην τελευταία στήλη του πίνακα 22 (Αποτέλεσμα) απεικονίζεται η τιμή του δείκτη που επιλέχθηκε για κάθε μεταβλητή.

♦ Υπολογισμός των μέτρων διασποράς

Μεταβλητή	Εύρος	Ενδοτεταρτη μοριακό εύρος	Διακύμανση	Τυπική απόκλιση	μ.ο.
y1	3	2	1,03846154	1,0190493	4
y2	3	2	1,15384615	1,0741723	4
y3	3	1	1,19230769	1,0919284	4
y4	4	1	1,03846154	1,0190493	3
y5	4	1	0,92307692	0,9607689	3
y6	3	1	1,11538462	1,0561177	3
y7	4	2	1,46153846	1,208941	3
y8	4	2	1,03846154	1,0190493	4
y9	3	2	0,69230769	0,8320503	4
y10	3	1	0,88461538	0,9405399	4
y11	3	2	1,07692308	1,037749	4
y12	3	2	1,11538462	1,0561177	4
y13	4	2	1,57692308	1,255756	4
y14	4	2	1,42307692	1,1929279	4
y15	4	2	1,38461538	1,1766968	3

Πίνακας 23 : Διασπορά (ικανοποίηση)

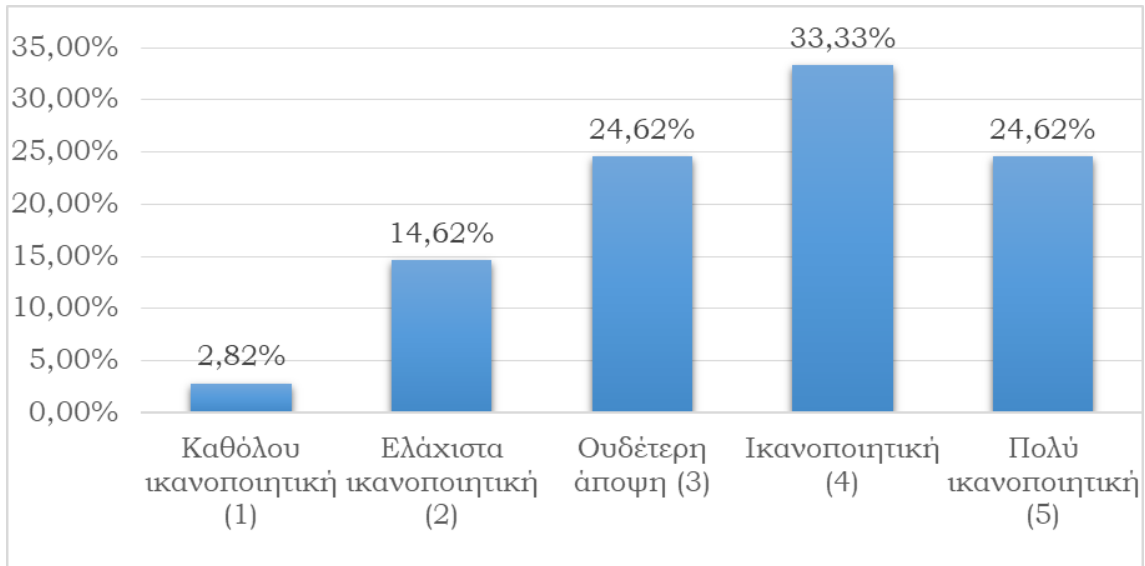
Εάν επιχειρήσουμε να υπολογίσουμε την ικανοποίηση των στελεχών για το σύνολο της λογιστικής πληροφόρησης που αποδέχονται, αθροίζοντας κάθετα τις συχνότητες του πίνακα 21, τα δεδομένα αναλύονται ως εξής :

♦ Πίνακας συχνοτήτων

Τιμές :	1		2		3		4		5		Σf	Σrf
	f	rf	f	rf	f	rf	f	rf	f	rf		
Πληροφορία	11	2,82%	57	14,62%	96	24,62%	130	33,33%	96	24,62%	390	100,00%

Πίνακας 24 : Συχνότητες (συνολική ικανοποίηση)

♦ Διαγραμματική απεικόνιση των σχετικών συχνοτήτων



Διάγραμμα 51 : Σχετικές συχνότητες (συνολική ικανοποίηση)

♦ Υπολογισμός των μέτρων θέσης - κεντρικής τάσης

Μεταβλητή	Μέσος Όρος	Διάμεσος	Επικρατούσα τιμή	Αποτέλεσμα
Ικανοποίηση	4	4	4	4

Πίνακας 25 : Κεντρική τάση (συνολική ικανοποίηση)

♦ Υπολογισμός των μέτρων διασποράς

Μεταβλητή	Εύρος	Ενδοτεταρτημοριακό εύρος	Διακύμανση	Τυπική Απόκλιση	μ.ο.
Ικανοποίηση	4	1	1,330769	1,153590	4

Πίνακας 26 : Διασπορά (συνολική ικανοποίηση)

Η κεντρική τάση της ικανοποίησης των στελεχών για το σύνολο των αντικειμένων πάνω στα οποία πληροφορούνται είναι 4, γεγονός που επιβεβαιώνει την αρχική υπόθεση.

Επίσης, αξίζει να σημειωθεί ότι για τις μεταβλητές y_1 , y_2 , y_{11} , και y_{10} , για τις οποίες τα στελέχη εξέφρασαν εξαιρετική χρησιμότητα, το επίπεδο ικανοποίησης για τις τρεις πρώτες ήταν 4 (ικανοποιητικό), ενώ για την τελευταία το επίπεδο ικανοποίησης ήταν 5 (πολύ ικανοποιητικό).

4. Εάν τα στελέχη χρησιμοποιούν συχνά τις οικονομικές καταστάσεις των οργανισμών τους, τότε είναι χρήσιμη για αυτούς η λογιστική πληροφορία που τους προσφέρουν

Τα δεδομένα για τον έλεγχο της υπόθεσης προήλθαν από τις απαντήσεις των ερωτηθέντων στο ερώτημα Β.2 του ερωτηματολογίου. Τα στελέχη που συμμετείχαν στην έρευνα κλήθηκαν να απαντήσουν πόσο συχνά χρησιμοποιούν τις οικονομικές καταστάσεις των οργανισμών τους ως εργαλείο πληροφόρησης, κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους ως προς την ιδιότητά τους, δηλαδή τη λήψη αποφάσεων για τον οργανισμό στον οποίο ανήκουν.

Οι απαντήσεις βαθμονομήθηκαν κατά την κλίμακα Λίκερτ, ως εξής :

$x = 1$ όταν δε χρησιμοποιείται ποτέ
 $x = 2$ όταν χρησιμοποιείται λιγότερο από ετησίως
 $x = 3$ όταν χρησιμοποιείται ετησίως
 $x = 4$ όταν χρησιμοποιείται μερικές φορές το χρόνο
 $x = 5$ όταν χρησιμοποιείται μηνιαίως

Έστω ότι η υπόθεση ισχύει, εάν το αποτέλεσμα είναι μεγαλύτερο ή ίσο με 4, δηλαδή η συχνότητα χρήσης των οικονομικών καταστάσεων είναι τουλάχιστον μερικές φορές το χρόνο.

Οι μεταβλητές που θα εξεταστούν είναι οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζουν οι Ένοπλες Δυνάμεις⁸. Έστω z οι υπό εξέταση μεταβλητές, τότε :

- z_1 : Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις (Αποτελέσματα χρήσης, Ισολογισμός)
- z_2 : Αναφορές εκτέλεσης προϋπολογισμού
- z_3 : Έκθεση ελέγχου τελευταίας οικονομικής επιθεώρησης
- z_4 : Ετήσιος οικονομικός απολογισμός του οργανισμού στον οποίο ανήκει η οντότητα.

⁸ Το ερωτηματολόγιο εξέτασε επίσης τη συχνότητα χρήσης των ανακοινώσεων στον έντυπο και ηλεκτρονικό τύπο. Καθώς διαπιστώθηκε όμως, δεν υφίσταται υποχρέωση δημοσίευσης για τις Μονάδες των Ενόπλων Δυνάμεων που ανήκουν στην Κεντρική Κυβέρνηση, παρά μόνο για τις Υπηρεσίες οι οποίες αποτελούν Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (Πρατήρια, Στρατιωτικά Νοσοκομεία, Μετοχικά Ταμεία), τα οποία λειτουργούν σε διαφορετικό νομικό πλαίσιο από τις λοιπές Υπηρεσίες των Ενόπλων Δυνάμεων. Συνεπώς το αποτέλεσμα ήταν να μη χρησιμοποιείται ποτέ από το 50% του δείγματος, και για λόγους ομοιογένειας δεν ελήφθη υπόψη κατά τη στατιστική ανάλυση των δεδομένων.

z5 : Ετήσιος προϋπολογισμός.

z6 : Εκθέσεις σχετικά με την επίτευξη του προϋπολογισμού

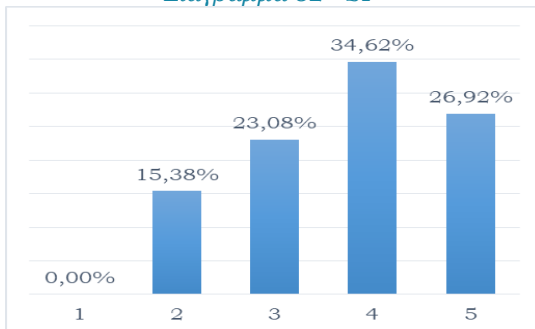
♦ Πίνακας συχνοτήτων

Τιμές :	1		2		3		4		5			
Μετα-βλητή	f	rf	f	rf	f	rf	f	rf	f	rf	Σf	Σrf
z1	0	0,00%	4	15,38%	6	23,08%	9	34,62%	7	26,92%	26	100,00%
z2	2	7,69%	2	7,69%	5	19,23%	10	38,46%	7	26,92%	26	100,00%
z3	2	7,69%	4	15,38%	11	42,31%	7	26,92%	2	7,69%	26	100,00%
z4	4	15,38%	3	11,54%	12	46,15%	6	23,08%	1	3,85%	26	100,00%
z5	2	7,69%	2	7,69%	9	34,62%	4	15,38%	9	34,62%	26	100,00%
z6	5	19,23%	4	15,38%	2	7,69%	11	42,31%	4	15,38%	26	100,00%

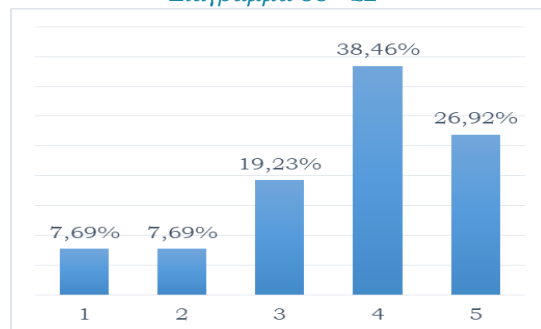
Πίνακας 27 : Συχνότητες (συχνότητα)

♦ Διαγραμματική απεικόνιση των σχετικών συχνοτήτων

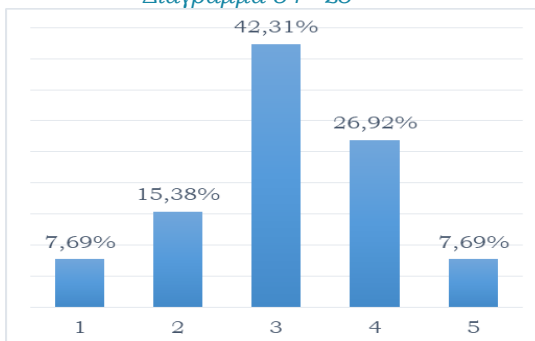
Διάγραμμα 52 - z1



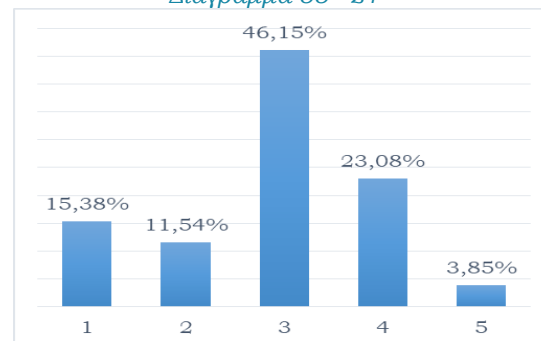
Διάγραμμα 53 - z2

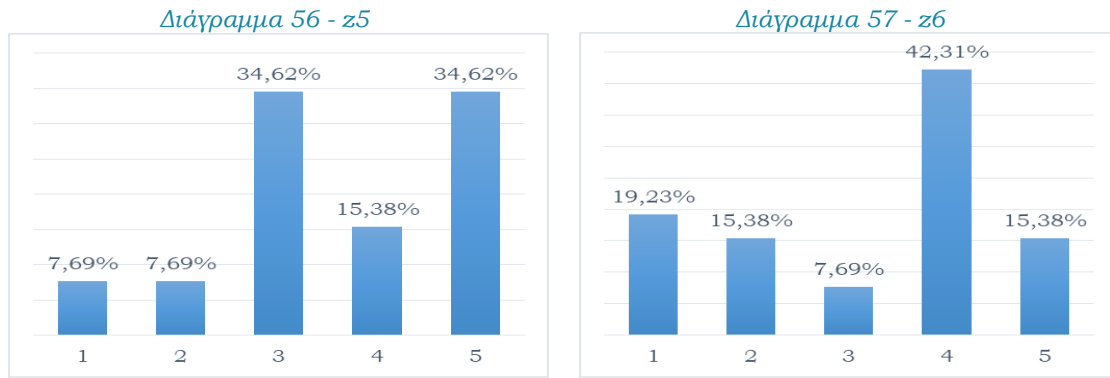


Διάγραμμα 54 - z3



Διάγραμμα 55 - z4





♦ Υπολογισμός μέτρων θέσης – κεντρικής τάσης

Μεταβλητή	Μέσος Όρος	Διάμεσος	Επικρατούσα τιμή	Αποτέλεσμα
z1	4	4	4	4
z2	4	4	4	4
z3	3	3	3	3
z4	3	3	3	3
z5	4	4	3 και 5 (δίκορφη)	4
z6	3	4	4	4

Πίνακας 28 : Κεντρική τάση (συχνότητα)

Όπως φαίνεται από τον παραπάνω πίνακα και επιβεβαιώνεται από τα διαγράμματα σχετικών συχνοτήτων :

- Για τις μεταβλητές z1, z2, z3 και z4 τα δεδομένα παρουσιάζουν κανονική κατανομή, και συνεπώς κατάλληλος δείκτης κεντρικής τάσης είναι ο μέσος όρος.

- Για τη μεταβλητή z6 τα δεδομένα παρουσιάζουν θετική ασυμμετρία, και συνεπώς κατάλληλος δείκτης κεντρικής τάσης είναι η διάμεσος.

- Για τη μεταβλητή z5 τα δεδομένα παρουσιάζουν δίκορφη κατανομή, και συνεπώς κατάλληλος δείκτης κεντρικής τάσης είναι η διάμεσος.

Στην τελευταία στήλη του πίνακα 28 (Αποτέλεσμα) απεικονίζεται η τιμή του δείκτη που επιλέχθηκε για κάθε μεταβλητή.

♦ Υπολογισμός των μέτρων διασποράς

Μεταβλητή	Εύρος	Ενδοτεταρτη-μοριακό εύρος	Διακύμανση	Τυπική Απόκλιση	μ.ο.
z1	3	2	1,115385	1,056118	4
z2	4	2	1,461538	1,208941	4
z3	4	1	1,038462	1,019049	3
z4	4	2	1,115385	1,056118	3
z5	4	2	1,692308	1,300887	4
z6	4	2	1,961538	1,400549	3

Πίνακας 29 : Διασπορά (συχνότητα)

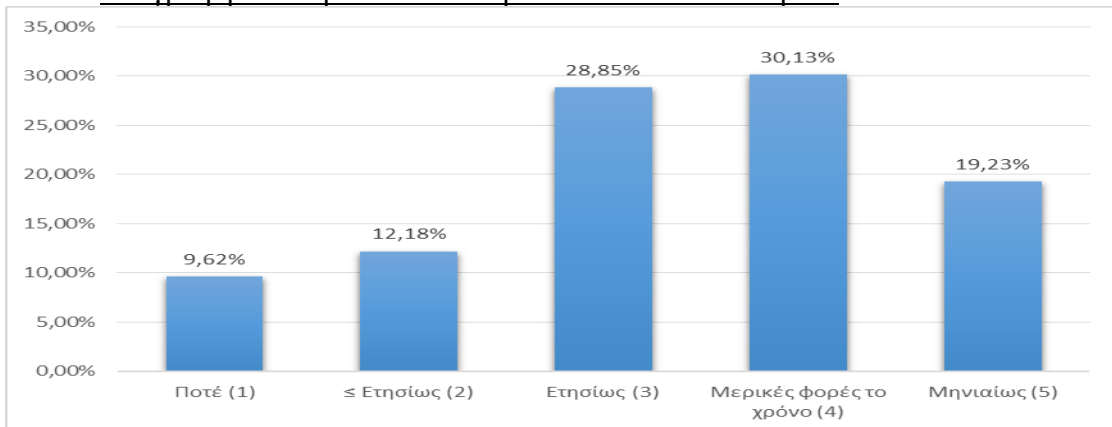
Εάν επιχειρήσουμε να υπολογίσουμε πόσο συχνά τα στελέχη χρησιμοποιούν το σύνολο των οικονομικών καταστάσεων, αθροίζοντας κάθετα τις συχνότητες του πίνακα 28, τα δεδομένα αναλύονται ως εξής :

♦ Πίνακας συχνοτήτων :

Τιμές :	1		2		3		4		5		Σf	Σrf
	f	rf	f	rf	f	rf	f	rf	f	rf		
Συχνότητα	15	9,62%	19	12,18%	45	28,85%	47	30,13%	30	19,23%	156	100,00%

Πίνακας 30 - Συχνότητες (συνολική συχνότητα)

♦ Διαγραμματική απεικόνιση σχετικών συχνοτήτων



Διάγραμμα 58 - Σχετικές συχνότητες (συνολική συχνότητα)

♦ Υπολογισμός των μέτρων θέσης - κεντρικής τάσης

Μεταβλητή	Μέσος Όρος	Διάμεσος	Επικρατούσα τιμή	Αποτέλεσμα
Συχνότητα	3	3	4	3

Πίνακας 31 : Κεντρική τάση (συνολική συχνότητα)

♦ Υπολογισμός των μέτρων διασποράς

Μεταβλητή	Εύρος	Ενδοτεταρτημοριακό εύρος	Διακύμανση	Τυπική Απόκλιση	μ.ο.
Συχνότητα	4	2	1,576923077	1,25575598	3

Πίνακας 32 : Διασπορά (συνολική συχνότητα)

Η κεντρική τάση της συχνότητας χρήσης είναι $3 < 4$, πράγμα το οποίο σημαίνει ότι η αρχική υπόθεση απορρίπτεται.

Αξίζει να σημειωθεί ότι από τη μελέτη των επιμέρους μεταβλητών z_1 έως και z_6 , επιβεβαιώνεται η αρχική υπόθεση για τις μεταβλητές z_1, z_2, z_5 και z_6 .

Κεφάλαιο 4 : Συμπεράσματα & Προτάσεις

Τα αποτελέσματα από την παρούσα έρευνα έρχονται να προσθέσουν άλλη μία εμπειρική απόδειξη για τη θεωρία που περιγράφει τη χρησιμότητα της λογιστικής πληροφορίας των δημόσιων οργανισμών, δίνοντας έμφαση στον κλάδο των Ενόπλων Δυνάμεων.

Από τη στατιστική ανάλυση των δεδομένων που προήλθαν από τις απαντήσεις των συμμετεχόντων στο ερωτηματολόγιο που τους δόθηκε, προκύπτει, καταρχήν, ότι η λογιστική πληροφορία οικονομικού και μη οικονομικού περιεχομένου που περιλαμβάνεται στις οικονομικές καταστάσεις των Ενόπλων Δυνάμεων διαθέτει όλα τα ποιοτικά χαρακτηριστικά που προτείνει η θεωρία, και συνεπώς θεωρείται χρήσιμη για τα στελέχη που λαμβάνουν μέρος στη διαμόρφωση αποφάσεων για τους οργανισμούς τους.

Επίσης, συγκρίνοντας τα αποτελέσματα του εμπειρικού ελέγχου της δεύτερης υπόθεσης με τη θεωρία για τους χρήσιμους δείκτες πληροφόρησης (Κεφάλαιο 2.4 της παρούσας εργασίας), συμπεραίνουμε πως το χρηματοοικονομικό αποτέλεσμα και το δημοσιονομικό αποτέλεσμα είναι εξίσου εξαιρετικά χρήσιμοι δείκτες και για τα στελέχη των Ενόπλων Δυνάμεων που λαμβάνουν αποφάσεις. Αντιθέτως, το αποτέλεσμα χρήσης και η αποδοτικότητα παρουσιάζουν λιγότερο ενδιαφέρον, δεν παύουν όμως να παρέχουν χρήσιμη πληροφόρηση. Επικεντρώνοντας στις εξειδικευμένες ανάγκες της 4ης ομάδας χρηστών, κατά την κατηγοριοποίηση του Mayston (Κεφάλαιο 2.5 της παρούσας εργασίας), τα αποτελέσματα της παρούσας έρευνας επιβεβαιώνουν τη θεωρία και τις έρευνες που έχουν πραγματοποιηθεί στο παρελθόν, καταλήγοντας στο συμπέρασμα ότι για τα στελέχη των Ενόπλων Δυνάμεων λογαριασμοί που σχετίζονται με τους οικονομικούς πόρους, τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και τα ίδια κεφάλαια της οντότητας έχουν εξαιρετικό ενδιαφέρον, ενώ επίσης χρήσιμα θεωρούν τα στοιχεία που αναφέρονται στα συνολικά έσοδα της οντότητας καθώς και στη βιωσιμότητά της. Από τις οικονομικές καταστάσεις, εκείνες που χρησιμοποιούνται συχνότερα είναι εκείνες που αναφέρονται στον προϋπολογισμό και την εκτέλεσή του, καθώς και οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις (ισολογισμός και η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης).

Στη συνέχεια, αξίζει να μελετηθούν τα αποτελέσματα της ανάλυσης της ικανοποίησης των στελεχών, για τα αντικείμενα πληροφόρησης τα οποία θεωρούν χρήσιμα. Σύμφωνα με την παρούσα έρευνα, τα στελέχη που ευθύνονται για τη λήψη αποφάσεων κρίνουν ως σημαντική την πληροφορία για τη βιωσιμότητα της οντότητας καθώς και την πρόβλεψη για μελλοντικές υποχρεώσεις της οντότητας απορρέουσες από την κείμενη νομοθεσία. Παρόλα αυτά, δεν είναι ικανοποιημένοι με τα δεδομένα που λαμβάνουν για αυτό το ζήτημα. Λαμβάνοντας υπόψη το συνεχώς μεταβαλλόμενο εξωτερικό (νομοθετικό και πολιτικό) περιβάλλον των δημόσιων οργανισμών στην Ελλάδα σήμερα, τα μέτρα λιτότητας αλλά και την ανάγκη για συνέχιση της δραστηριότητας των Ενόπλων Δυνάμεων για παροχή των υπηρεσιών άμυνας στους πολίτες και στο κράτος, καθίσταται αδιαμφισβήτητη η χρησιμότητα

κατάρτισης έκθεσης βιωσιμότητας, σε περιοδική βάση (π.χ. τριμηνιαία), ώστε τα στελέχη να αναλαμβάνουν έγκαιρα τα απαραίτητα μέτρα για την πρόληψη ανησυχητικών ενδείξεων. Στην κατάρτιση της έκθεσης αυτής σημαντικό ρόλο θα παίζει η κατάσταση ταμειακών ροών, η οποία δεν έχει ακόμα επίσημα θεσμοθετηθεί για τις Ένοπλες Δυνάμεις της Ελλάδας, οι υποχρεώσεις καθώς και οι προβλέψεις για μελλοντικές υποχρεώσεις της οντότητας.

Ένα από τα μέτρα που θα μπορούσαν να ληφθούν για περαιτέρω βελτίωση της ποιότητας της λογιστικής πληροφορίας, είναι η ανάπτυξη και εφαρμογή τυποποιημένου μοντέλου παρουσίασης των ετήσιων εκθέσεων, εναρμονισμένο με τα IPSAS και παράλληλα κατανοητό από μέτριου επιπέδου μόρφωσης χρήστες, η υποβολή των οικονομικών καταστάσεων σε εξωτερικό έλεγχο και επισύναψη της γνώμης του ελέγχου σε αυτές, η κατάρτιση και δημοσίευση (όπου απαιτείται) των ετήσιων εκθέσεων χρηματοοικονομικής αναφοράς το αργότερο 120 ημέρες μετά τη λήξη της περιόδου. Η πρόταση αυτή πηγάζει από την πανεπιστημιακή μελέτη στην οποία βασίστηκε η διεξαγωγή της παρούσας έρευνας (Krambia-Karapardis & Clark, Μάιος 2010), και εκτιμάται ότι θα συμβάλει στην ακόμη περισσότερο αξιόπιστη και κατανοητή παρουσίαση, στην εμπιστοσύνη και την επικαιρότητα της λογιστικής πληροφορίας.

Όπως επισημαίνεται σε κάθε παρόμοια έρευνα, δε θα πρέπει να παραληφθεί και από την παρούσα, η τεράστια σημασία του ανθρώπινου παράγοντα στη σημασία της λογιστικής πληροφορίας. Σύμφωνα με τη βιβλιογραφία, την οποία επιβεβαίωσαν και τα σχόλια των ερωτηθέντων, η επαγγελματική κατάρτιση και συνείδηση των συμμετεχόντων στην παραγωγή της λογιστικής πληροφορίας διαδραματίζει καθοριστικό ρόλο στο τελικό αποτέλεσμα. Τα στελέχη προκειμένου να είναι αποτελεσματικά αλλά και αποδοτικά, θα πρέπει να εκπαιδεύονται επαρκώς στα καθήκοντά τους και να ενημερώνονται διαρκώς με σεμινάρια και διαλέξεις στις εξελίξεις που λαμβάνουν χώρα σε θέματα της λογιστικής και των πληροφοριακών συστημάτων.

Τελευταία, αλλά πιο σημαντική από όλες μεταρρύθμιση, κρίνεται η καθολική εφαρμογή της δεδουλευμένης λογιστικής, σε ενιαίο εννοιολογικό πλαίσιο, από όλους τους φορείς του δημόσιου τομέα, συμπεριλαμβανομένων και των Ενόπλων Δυνάμεων, όπου επικεντρώθηκε η έρευνα. Από πολλούς ερωτηθέντες αναφέρθηκε ως κύρια αιτία που δυσχεραίνει την παραγωγή χρήσιμη λογιστικής πληροφορίας, η υποστελέχωση των λογιστηρίων. Αυτό συμβαίνει διότι λόγω της έλλειψης προσωπικού στελεχώνονται τις περισσότερες φορές από ένα ή δύο άτομα, οι οποίοι τηρούν όλα τα απλογραφικά βιβλία που έχουν κατά καιρούς καθιερωθεί, αλλά και παράλληλα τηρούν διπλογραφική παρακολούθηση της κίνησης των λογαριασμών, για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων. Όλη αυτή η γραφειοκρατία που απαιτεί αρκετό προσωπικό, θα μπορούσε να αντικατασταθεί από μηχανογραφημένο λογιστικό πρόγραμμα, όπου διπλογραφικά θα παρακολουθούνται όλα τα γεγονότα που συμβαίνουν στη Μονάδα, και τα λογιστικά βιβλία θα εκτυπώνονται από

το πρόγραμμα σε μηνιαία βάση, για υπογραφή και έγκριση από τα αρμόδια όργανα. Το μέτρο αυτό θα έρθει να καλύψει άλλη μία έλλειψη που σημειώθηκε από τους συμμετέχοντες, την απουσία της πληροφορίας που αφορά στην πηγή χρηματοδότησης, δηλαδή την προέλευση των πόρων που έχουν εισρεύσει στην οντότητα. Με την εφαρμογή κωδικοποιημένου τυποποιημένου λογιστικού σχεδίου, η συγκεκριμένη πληροφορία θα καταχωρείται και θα εμφανίζεται άμεσα στον ενδιαφερόμενο.

Εν κατακλείδι, η χρησιμότητα της λογιστικής πληροφορίας των δημόσιων οργανισμών είναι αδιαμφισβήτητη, ακόμα και αν πρόκειται για οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, όπως είναι οι Ένοπλες Δυνάμεις. Η λογιστική αλλάζει και βελτιώνεται διαρκώς για να ανταποκρίνεται στις νέες ανάγκες της επιχειρηματικότητας. Τις ανάλογες μεταρρυθμίσεις θα πρέπει να ενστερνίζεται και ο δημόσιος τομέας, καθώς αποτελεί μεγάλο μέρος της οικονομίας κάθε κράτους, ώστε να συμβαδίζει με τα νέα πρότυπα και να βελτιώνει διαρκώς τη χρησιμότητα της πληροφόρησης που παρέχει. Ωστόσο, καμία μεταρρύθμιση και κανένα πρότυπο χρηματοοικονομικής αναφοράς δεν έχει νόημα χωρίς τον ανθρώπινο παράγοντα. Η λογιστική πληροφορία είναι ένα εργαλείο (FASB, 2008), και όπως τα περισσότερα εργαλεία, δεν μπορεί να παρέχει τις μέγιστες δυνατότητές της στους χρήστες που δεν έχουν τις δυνατότητες ή τη θέληση να την χρησιμοποιήσουν, ή πόσο μάλλον τη χρησιμοποιούν με λάθος τρόπο. Οι μέθοδοι χρήσης της μπορούν να διδάσκονται, ώστε να μπορούν να χρησιμοποιούν σωστά και αποδοτικά τη λογιστική πληροφορία των δημόσιων οργανισμών οι ενδιαφερόμενοι που έχουν πραγματικά τη θέληση για το σκοπό αυτό.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ «Α» : ΟΙ ΔΗΜΟΣΙΟΙ ΦΟΡΕΙΣ & Η ΤΑΞΙΝΟΜΗΣΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΩΝ (COFOG)**ΟΙ ΔΗΜΟΣΙΟΙ ΦΟΡΕΙΣ**

Η κατάρτιση του «Μητρώου Υπηρεσιών και Φορέων της Ελληνικής Διοίκησης» βασίζεται πρωτίστως στις ρυθμίσεις του Ν. 1892/19901 (άρθρο 51 παρ.1 – ΦΕΚ Α' 101) και του Ν. 1943/1991 (άρθρο 4 παρ.6 - ΦΕΚ Α' 50), όπως αντικαταστάθηκαν με το άρθρο 18 παρ. 9 του Ν. 2198/1994 (ΦΕΚ Α' 43) και το άρθρο 3 παρ. 6 του Ν. 3229/2004 (ΦΕΚ Α' 38), οι οποίες προσδιορίζουν, σύμφωνα με το οργανικό κριτήριο, τις κατηγορίες δημοσίων φορέων της Ελληνικής Διοίκησης, που συγκροτούν το δημόσιο τομέα (Μητρώο Υπηρεσιών και Φορέων της Ελληνικής Διοίκησης, 2017). Ο δημόσιος τομέας περιλαμβάνει :

1. Τις κάθε είδους Δημόσιες Υπηρεσίες και Αρχές, που υπάγονται στο νομικό πρόσωπο του Δημοσίου και εκπροσωπούνται από αυτό, όπως:
 - α) Ανεξάρτητες (αυτοτελείς) Υπηρεσίες της πολιτειακής ηγεσίας του Κράτους.
 - β) Δημόσιες Αρχές της νομοθετικής λειτουργίας του Κράτους.
 - γ) Δημόσιες Αρχές της δικαστικής λειτουργίας του Κράτους.
 - δ) Ανεξάρτητες Διοικητικές Αρχές.
 - ε) Υπουργεία, με τις Γενικές Γραμματείες, τις Ειδικές Γραμματείες και τους Διοικητικούς Τομείς, τις Περιφερειακές Υπηρεσίες, τις Ειδικές Αποκεντρωμένες Υπηρεσίες, τις Υπηρεσίες Εξωτερικού και τις Αυτοτελείς Δημόσιες Υπηρεσίες τους.
 - στ) Αποκεντρωμένες Διοικήσεις (ενιαίες αποκεντρωμένες μονάδες διοίκησης του Κράτους)
2. Τα κάθε είδους νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.):
 - α) Ν.Π.Δ.Δ. της καθ' ύλην αυτοδιοίκησης (κατά εποπτεύον υπουργείο).
 - β) Ν.Π.Δ.Δ. της κατά τόπον αυτοδιοίκησης Δήμοι (Ο.Τ.Α. α' βαθμού) και Περιφέρειες (Ο.Τ.Α. β' βαθμού).
3. Τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου (Ν.Π.Ι.Δ.) δημόσιου χαρακτήρα που επιδιώκουν κοινωφελείς ή άλλους δημόσιους σκοπούς.
4. Τις ανώνυμες εταιρείες του Δημοσίου, τις δημόσιες επιχειρήσεις και οργανισμούς του δημόσιου τομέα (Δ.Ε.Κ.Ο.), καθώς και τις θυγατρικές εταιρείες όλων των ανωτέρω φορέων, εκτός των επιχειρήσεων των Ο.Τ.Α., όπως επίσης τις ανώνυμες τραπεζικές εταιρείες που ανήκουν στο νομικό πρόσωπο του δημοσίου.

Η ΤΑΞΙΝΟΜΗΣΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΩΝ (COFOG)

Στην ταξινόμηση των κρατικών λειτουργιών COFOG οι κρατικές δαπάνες ομαδοποιούνται σε δέκα κατηγορίες που χρησιμοποιούνται στους εθνικούς λογαριασμούς και θεωρούνται ως γενικοί στόχοι του κράτους (ΟΟΣΑ, 2013):

- ♦ γενικές δημόσιες υπηρεσίες
- ♦ άμυνα
- ♦ δημόσια τάξη και ασφάλεια
- ♦ οικονομικές υποθέσεις
- ♦ προστασία του περιβάλλοντος
- ♦ θέματα στέγασης και κοινής ωφέλειας
- ♦ υγεία
- ♦ αναψυχή, πολιτισμός και θρησκεία
- ♦ εκπαίδευση
- ♦ κοινωνική προστασία (που περιλαμβάνει παροχές σε χρήμα αλλά και σε είδος)

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ «Β»

ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ :

**Η ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΣ
ΤΩΝ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΟΡΓΑΝΙΣΜΩΝ**

ΜΕΡΟΣ Α : Προσωπικές πληροφορίες – Προφίλ Χρήστη

Το μέρος αυτό στοχεύει να συγκεντρώσει βασικές γενικές πληροφορίες, οι οποίες θα βοηθήσουν στην ανάλυση των αποτελεσμάτων της έρευνας. Παρακαλώ απαντήστε τις ακόλουθες ερωτήσεις με ακρίβεια, επιλέγοντας μία από τις απαντήσεις που δίνονται.

A.1 Φύλο

1. Άρρεν
2. Θήλυ

A.2 Ηλικία

1. 20-30 ετών
2. 31-40 ετών
3. 41-50 ετών
4. 51-60 ετών
5. 61+

A.3 Εκπαιδευτικά και επαγγελματικά προσόντα

Παρακαλώ επιλέξτε την υψηλότερη κατάρτισή σας, και εάν έχετε επαγγελματική εξειδίκευση να το επιλέξετε επιπρόσθετα.

1. Απόφοιτος δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης
2. Απόφοιτος πανεπιστημιακής εκπαίδευσης
3. Απόφοιτος μεταπτυχιακής εκπαίδευσης (Μεταπτυχιακό/
Διδακτορικό)
4. Επαγγελματική κατάρτιση (σχολεία επιμόρφωσης)

A.4.1 Πού εργάζεσθε ;

1. Στρατός Ξηράς
2. Πολεμικό Ναυτικό
3. Πολεμική Αεροπορία
4. Ελληνική Αστυνομία
5. Πυροσβεστικό Σώμα

A.4.2 Με ποια ιδιότητα χρησιμοποιείτε τη λογιστική πληροφορία ;

Έχετε τη δυνατότητα να επιλέξετε περισσότερες από μία απαντήσεις

1. Διευθυντικό στέλεχος
2. Οικονομικό όργανο

ΜΕΡΟΣ Β : Οι απαιτήσεις του χρήστη για λογιστική πληροφόρηση και ο βαθμός ικανοποίησής τους

B.1 Παρακαλώ βαθμολογήστε τις παρακάτω πληροφορίες που παρέχουν οι οικονομικές καταστάσεις, ανάλογα με τη χρησιμότητά τους ως προς την ιδιότητά σας.

1 = δεν απαιτείται, 2 = ελάχιστη χρησιμότητα, 3 = δεν γνωρίζω,
4 = αρκετά χρήσιμο, 5 = πάρα πολύ χρήσιμο

A/A	ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΣ	ΒΑΘΜΟΛΟΓΙΑ				
1	Οι πόροι που είναι άμεσα διαθέσιμοι για αξιοποίηση προς παροχή υπηρεσιών για τις επόμενες περιόδους, (μορφή και αξία πόρων)	1	2	3	4	5
2	Η συνολική αξία των εισροών στην οντότητα και η προέλευσή τους, σε συσχετισμό με τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν σε βάρος τους κατά τη διάρκεια της περιόδου	1	2	3	4	5
3	Το ύψος του ποσού που ανακτήθηκε σε σχέση με το κεφάλαιο που αναλώθηκε από την αρχή του έτους, καθώς και οι πηγές από τις οποίες έχει προέλθει το ποσό της ανάκτησης κεφαλαίου.	1	2	3	4	5
4	Εάν οι πόροι έχουν χρησιμοποιηθεί οικονομικά (σε χαμηλές τιμές), αποτελεσματικά και αποδοτικά, και σε συμμόρφωση με τον εγκεκριμένο προϋπολογισμό καθώς και εάν υπάρχει έγκριση από προϊστάμενη αρχή για το ύψος του ποσού που αναλώθηκε	1	2	3	4	5
5	Η επίδοση της οντότητας ως προς την επίτευξη των στόχων που αφορούν στις παρεχόμενες υπηρεσίες, συμπεριλαμβανομένων των ποιοτικών και ποσοτικών χαρακτηριστικών των επιτευγμάτων.	1	2	3	4	5
6	Τα έργα που αναμένεται να αναλάβει η οντότητα την επόμενη περίοδο, αναφέροντας το εκτιμώμενο κόστος καθώς και την ποσότητα και την πηγή των πόρων που θα κατανεμηθούν για την υλοποίηση του κάθε έργου	1	2	3	4	5
7	Πρόβλεψη της μελλοντικής οικονομικής κατάστασης της οντότητας καθώς και οποιαδήποτε άλλη πληροφόρηση θεωρείται ότι είναι χρήσιμη για την εκτίμηση της βιωσιμότητας της λειτουργικής δραστηριότητας καθώς και των αναλαμβανόμενων προγραμμάτων (project)	1	2	3	4	5
8	Έσοδα αποκτηθέντα, ανά κατηγορία εσόδων	1	2	3	4	5
9	Έξοδα πραγματοποιηθέντα, ανά κατηγορία εξόδων	1	2	3	4	5
10	Περιουσιακά στοιχεία (π.χ. αποθέματα τροφίμων, χρηματικά διαθέσιμα, τραπεζικοί λογαριασμοί, απαιτήσεις)	1	2	3	4	5
11	Υποχρεώσεις (π.χ. προμηθευτές, πιστωτές ανά κατηγορία)	1	2	3	4	5
12	Σύγκριση του προϋπολογισμού με την υλοποίηση των εσόδων και εξόδων	1	2	3	4	5
13	Βαθμός επίτευξης των στόχων που τέθηκαν στην αρχή της περιόδου	1	2	3	4	5
14	Τυχόν υποχρεώσεις της οντότητας, απορρέουσες από την κείμενη νομοθεσία	1	2	3	4	5
15	Μεσοπρόθεσμος/ μακροπρόθεσμος σχεδιασμός και στρατηγικές	1	2	3	4	5

16	Παρακαλώ συμπληρώστε οποιαδήποτε άλλη πληροφόρηση κρίνετε χρήσιμη/αναγκαία που δεν περιλαμβάνεται στον ανωτέρω πίνακα
----	--

B.2 Πόσο συχνά έχετε χρησιμοποιήσει τα δεδομένα του παρακάτω πίνακα;

A/A	ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΣ	Ποτέ	≤ Ετησίως	Ετησίως	Μερικές φορές το χρόνο	Μηνιαίως
1	Οικονομικές Καταστάσεις (Αποτελέσματα Χρήσης, Ισολογισμός)	1	2	3	4	5
2	Αναφορές εκτέλεσης προϋπολογισμού	1	2	3	4	5
3	Εκθεση ελέγχου τελευταίας οικονομικής επιθεώρησης	1	2	3	4	5
4	Ετήσιος Οικονομικός Απολογισμός του οργανισμού στον οποίο ανήκει η οντότητα	1	2	3	4	5
5	Ετήσιος Προϋπολογισμός	1	2	3	4	5
6	Εκθέσεις σχετικά με την επίτευξη του προϋπολογισμού	1	2	3	4	5
7	Ανακοινώσεις στον έντυπο και ηλεκτρονικό τύπο	1	2	3	4	5

B.3 Πόσο ικανοποιημένος/η είστε από την πληροφόρηση που σας παρέχεται όσον αφορά τα παρακάτω πεδία ενδιαφέροντος ;

1= πολύ δυσαρεστημένος, 2 = δυσαρεστημένος, 3 = ούτε δυσαρεστημένος ούτε ικανοποιημένος (ουδέτερη άποψη), 4 = ικανοποιημένος, 5 = πολύ ικανοποιημένος

A/A	ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΣ	ΒΑΘΜΟΛΟΓΙΑ				
1	Οι πόροι που είναι άμεσα διαθέσιμοι για αξιοποίηση προς παροχή υπηρεσιών για τις επόμενες περιόδους, (μορφή και αξία πόρων)	1	2	3	4	5
2	Η συνολική αξία των εισροών στην οντότητα και η προέλευσή τους, σε συσχετισμό με τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν σε βάρος τους κατά τη διάρκεια της περιόδου	1	2	3	4	5
3	Το ύψος του ποσού που ανακτήθηκε σε σχέση με το κεφάλαιο που αναλώθηκε από την αρχή του έτους, καθώς και οι πηγές από τις οποίες έχει προέλθει το ποσό της ανάκτησης κεφαλαίου.	1	2	3	4	5
4	Εάν οι πόροι έχουν χρησιμοποιηθεί οικονομικά (σε χαμηλές τιμές), αποτελεσματικά και αποδοτικά, και σε συμμόρφωση με τον εγκεκριμένο προϋπολογισμό καθώς και εάν υπάρχει έγκριση από προϊστάμενη αρχή για το ύψος του ποσού που αναλώθηκε	1	2	3	4	5
5	Η επίδοση της οντότητας ως προς την επίτευξη των στόχων που αφορούν στις παρεχόμενες υπηρεσίες, συμπεριλαμβανομένων των ποιοτικών και ποσοτικών χαρακτηριστικών των επιτευγμάτων.	1	2	3	4	5
6	Τα έργα που αναμένεται να αναλάβει η οντότητα την επόμενη περίοδο, αναφέροντας το εκτιμώμενο κόστος καθώς και την ποσότητα και την πηγή των πόρων που θα κατανεμηθούν για την υλοποίηση του κάθε έργου	1	2	3	4	5
7	Πρόβλεψη της μελλοντικής οικονομικής κατάστασης της οντότητας καθώς και οποιαδήποτε άλλη πληροφόρηση θεωρείται ότι είναι χρήσιμη για την εκτίμηση της βιωσιμότητας της λειτουργικής δραστηριότητας καθώς και των αναλαμβανόμενων προγραμμάτων (project)	1	2	3	4	5
8	Έσοδα αποκτηθέντα, ανά κατηγορία εσόδων	1	2	3	4	5
9	Έξοδα πραγματοποιηθέντα, ανά κατηγορία εξόδων	1	2	3	4	5
10	Περιουσιακά στοιχεία (π.χ. αποθέματα τροφίμων, χρηματικά διαθέσιμα, τραπεζικοί λογαριασμοί, απαιτήσεις)	1	2	3	4	5
11	Υποχρεώσεις (π.χ. προμηθευτές, πιστωτές ανά κατηγορία)	1	2	3	4	5
12	Σύγκριση του προϋπολογισμού με την υλοποίηση των εσόδων και εξόδων	1	2	3	4	5
13	Βαθμός επίτευξης των στόχων που τέθηκαν στην αρχή της περιόδου	1	2	3	4	5
14	Τυχόν υποχρεώσεις της οντότητας, απορρέουσες από την κείμενη νομοθεσία	1	2	3	4	5
15	Μεσοπρόθεσμος/ μακροπρόθεσμος σχεδιασμός και στρατηγικές	1	2	3	4	5

ΜΕΡΟΣ Γ : Ποιοτικά χαρακτηριστικά της λογιστικής πληροφόρησης

Παρακαλώ σημειώστε δίπλα σε κάθε ερώτηση την άποψή σας, χρησιμοποιώντας την κλίμακα :
 1 = Διαφωνώ απόλυτα, 2 = Διαφωνώ , 3 = Ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ (ουδέτερη άποψη), 4 = Συμφωνώ, 5 = Συμφωνώ απόλυτα

Γ.1	Η λογιστική πληροφόρηση που παρέχεται από την οντότητά στην οποία ανήκω :	ΒΑΘΜΟΛΟΓΙΑ				
1	είναι σχετική	1	2	3	4	5
2	παρουσιάζεται με αξιοπιστία	1	2	3	4	5
3	είναι κατανοητή	1	2	3	4	5
4	είναι έγκαιρη	1	2	3	4	5
5	είναι επαληθεύσιμη	1	2	3	4	5
6	είναι προσβάσιμη στις ομάδες ενδιαφερομένων	1	2	3	4	5
7	είναι αξιόπιστη	1	2	3	4	5
8	είναι συγκρίσιμη διαχρονικά, δηλαδή παρουσιάζεται σε σύγκριση με το προηγούμενο οικονομικό έτος	1	2	3	4	5

Γ.2	Η πληροφορία μη οικονομικού περιεχομένου που συνοδεύει τις οικονομικές καταστάσεις :	ΒΑΘΜΟΛΟΓΙΑ				
1	είναι σχετική	1	2	3	4	5
2	παρουσιάζεται με αξιοπιστία	1	2	3	4	5
3	είναι κατανοητή	1	2	3	4	5
4	είναι έγκαιρη	1	2	3	4	5
5	είναι επαληθεύσιμη	1	2	3	4	5

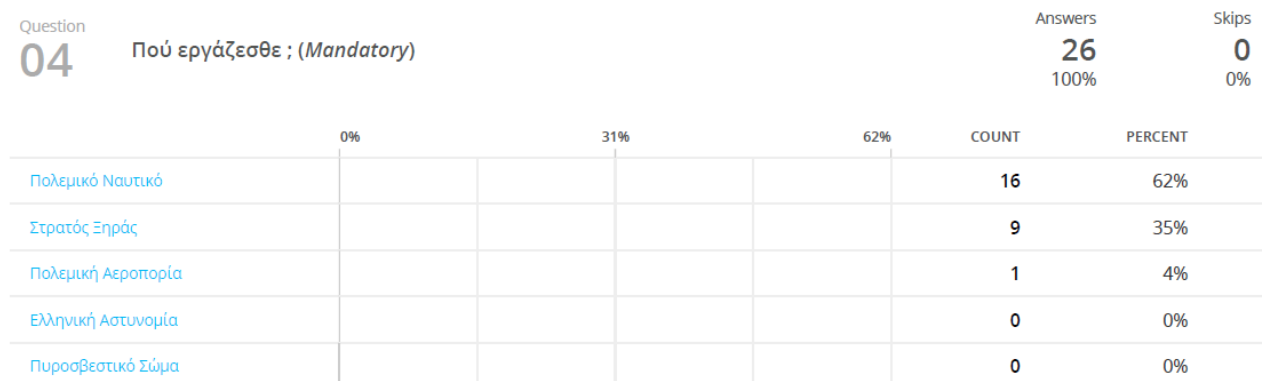
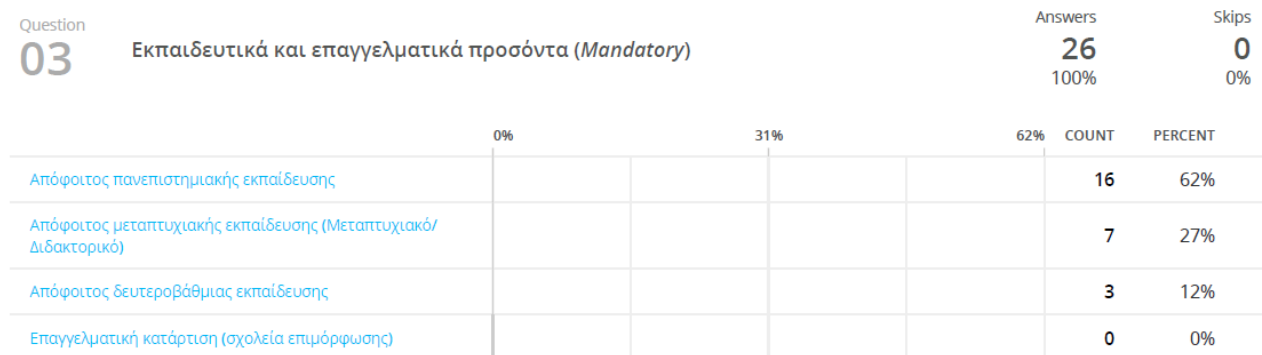
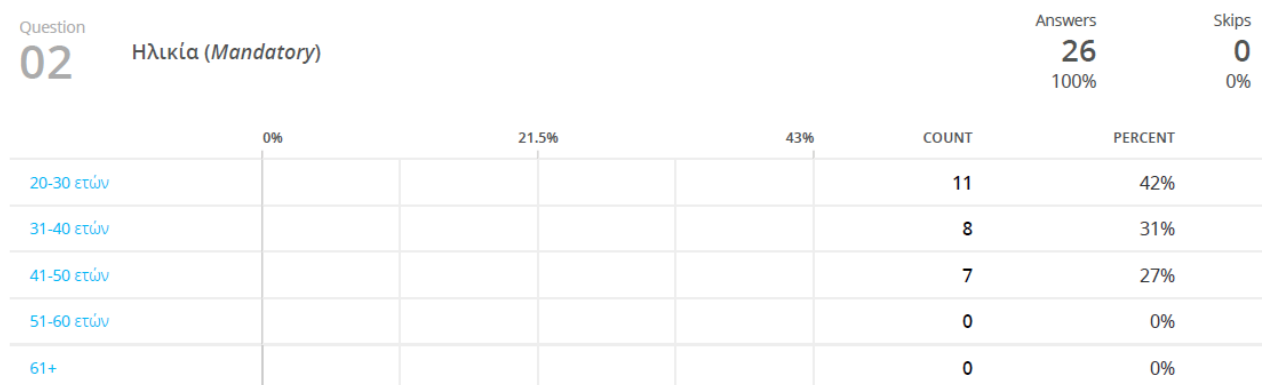
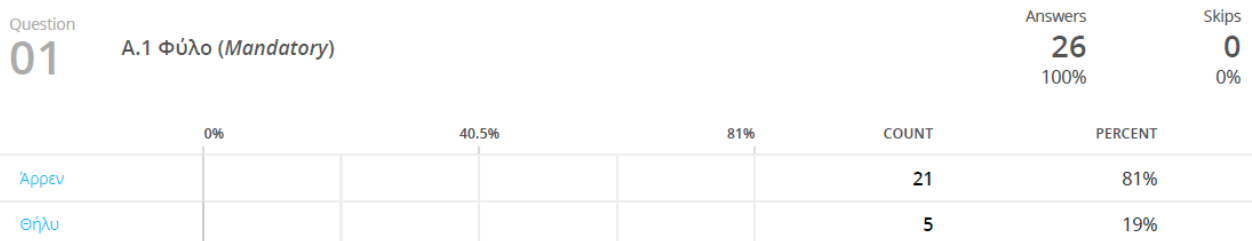
Γ.3 Εάν επιθυμείτε, αναπτύξτε τους λόγους για τους οποίους απουσιάζουν κάποια από τα ανωτέρω ποιοτικά χαρακτηριστικά από τις οικονομικές σας καταστάσεις, ή τι θα προτεινάτε για βελτίωση.
 (π.χ. έλλειψη γνώσεων, κατάλληλα εκπαιδευμένων στελεχών, κλπ)

10/13/2018

'Η σημασία της λογιστικής πληρο' Survey Results | PollDaddy.com

Η σημασία της λογιστικής πληρο...

Survey Results



Question **Με ποιά ιδιότητα χρησιμοποιείτε τη λογιστική πληροφόρηση ; (Mandatory)** Answers Skips

10/13/2018

'Η σημασία της λογιστικής πληρο' Survey Results | Polldaddy.com

05

26
100%

0
0%

	0%	38.5%	77%	COUNT	PERCENT
Οικονομικό όργανο				20	77%
Διευθυντικό στέλεχος				6	23%

PAGE 3

Question
06

B.1 Παρακαλώ βαθμολογήστε τις παρακάτω πληροφορίες που παρέχουν οι οικονομικές καταστάσεις, ανάλογα με τη χρησιμότητά τους ως προς την ιδιότητά σας. (Mandatory)

Answers
26
100%

Skips
0
0%

	ΔΕΝ ΑΠΑΙΤΕΙΤΑΙ	ΕΛΑΧΙΣΤΗ ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ...	ΔΕΝ ΓΝΩΡΙΖΩ	ΑΡΚΕΤΑ ΧΡΗΣΙΜΟ	ΠΑΡΑ ΠΟΛΥ ΧΡΗΣΙΜΟ...
Οι πόροι που είναι άμεσα διαθέσιμοι για αξιοποίηση προς παροχή υπηρεσιών για τις επόμενες περιόδους, (μορφή και αξία πόρων)	1	1	2	7	15
Η συνολική αξία των εισροών στην οντότητα και η προέλευσή τους, σε συσχέτισμό με τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν σε βάρος τους κατά τη διάρκεια της περιόδου	0	2	2	8	14
Το ύψος του ποσού που ανακτήθηκε σε σχέση με το κεφάλαιο που αναλώθηκε από την αρχή του έτους, καθώς και οι πηγές από τις οποίες έχει προέλθει το ποσό της ανάκτησης κεφαλαίου.	2	3	3	11	7
Εάν οι πόροι έχουν χρησιμοποιηθεί οικονομικά (σε χαμηλές τιμές), αποτελεσματικά και αποδοτικά, και σε συμμόρφωση με τον εγκεκριμένο προϋπολογισμό καθώς και εάν υπάρχει έγκριση από προϊστάμενη αρχή για	1	3	5	7	10
Η επίδοση της οντότητας ως προς την επίτευξη των στόχων που αφορούν στις παρεχόμενες υπηρεσίες, συμπεριλαμβανομένων των ποιοτικών και ποσοτικών χαρακτηριστικών των επιτευγμάτων.	2	5	5	12	2
Τα έργα που αναμένεται να αναλάβει η οντότητα την επόμενη περίοδο, αναφέροντας το εκτιμώμενο κόστος καθώς και την ποσότητα και την πηγή των πόρων που θα κατανεμηθούν για την υλοποίηση του κάθε έργου	2	4	4	9	7
Πρόβλεψη της μελλοντικής οικονομικής κατάστασης της οντότητας καθώς και οποιαδήποτε άλλη πληροφόρηση θεωρείται ότι είναι χρήσιμη για την εκτίμηση της βιωσιμότητας της λειτουργικής δραστηριότητας καθώς	1	4	3	13	5
Έσοδα αποκτηθέντα, ανά κατηγορία εσόδων	1	1	4	8	12
Έξοδα πραγματοποιηθέντα, ανά κατηγορία εξόδων	0	2	4	9	11
Περιουσιακά στοιχεία (π.χ. αποθέματα τροφίμων, χρηματικά διαθέσιμα, τραπεζικοί λογαριασμοί, απαιτήσεις)	0	1	4	6	15
Υποχρεώσεις (π.χ. προμηθευτές, πιστωτές ανά κατηγορία)	1	1	1	7	16
Σύγκριση του προϋπολογισμού με την υλοποίηση των εσόδων και εξόδων	0	2	4	11	9

10/13/2018

'Η σημασία της λογιστικής πληρο' Survey Results | PollDaddy.com

	ΔΕΝ ΑΠΑΙΤΕΙΤΑΙ	ΕΛΑΧΙΣΤΗ ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ...	ΔΕΝ ΓΝΩΡΙΖΩ	ΑΡΚΕΤΑ ΧΡΗΣΙΜΟ	ΠΑΡΑ ΠΟΛΥ ΧΡΗΣΙΜΟ...
Βαθμός επίτευξης των στόχων που τέθηκαν στην αρχή της περιόδου	0	5	4	9	8
Τυχόν υποχρεώσεις της οντότητας, απορρέουσες από την κείμενη νομοθεσία	0	4	2	14	6
Μεσοπρόθεσμος/ μακροπρόθεσμος σχεδιασμός και στρατηγικές	1	6	4	10	5

Question
07

Παρακαλώ συμπληρώστε οποιαδήποτε άλλη πληροφόρηση κρίνετε χρήσιμη/ αναγκαία που δεν περιλαμβάνεται στον ανωτέρω πίνακα

Answers
3
12%

Skips
23
88%



Τα ίδια κεφάλαια της οντότητας

205,246,239

Monday, Oct 8th
4:13AM



ΔΕΔΟΜΕΝΟΥ ΟΤΙ ΟΙ ΕΡΩΤΗΣΕΙΣ ΑΠΑΝΤΩΝΤΑΙ ΜΕ ΚΡΙΤΗΡΙΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥΣ ΣΕ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΚΡΑΤΙΚΟΥ Π/Υ ΦΟΡΕΑ ΤΗΣ ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ (ΥΠΕΘΑ/ΓΕΝ) ΔΕΝ ΕΧΕΙ ΑΞΙΑ Η ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ / ΑΝΑΛΥΣΗ / ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ, ΠΛΗΝ ΤΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΗΓΗ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΗΣ ΕΦΟΣΟΝ ΥΠΑΡΧΟΥΝ ΔΙΑΦΟΡΕΤΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΗΣ [ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ (ΠΔΕ), ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΗ ΕΞΟΠΛΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ] .

204,480,050

Saturday, Sep 29th
12:46PM



Δαπάνες μη εγκριθείσες από τις προϊστάμενες αρχές, και Πώς αντιμετωπίσθηκε πχ με έτερη πηγή χρηματοδότησης

204,254,057

Monday, Sep 24th
11:53AM

Question
08

B.2 Πόσο συχνά έχετε χρησιμοποιήσει τα δεδομένα του παρακάτω πίνακα ; (Mandatory)

Answers
26
100%

Skips
0
0%

	ΠΟΤΕ	<= ΕΤΗΣΙΩΣ	ΕΤΗΣΙΩΣ	ΜΕΡΙΚΕΣ ΦΟΡΕΣ ΤΟ ΧΡΟΝΟ...	ΜΗΝΙΑΙΩΣ
Οικονομικές Καταστάσεις (Αποτελέσματα Χρήσης, Ισολογισμός)	0	4	6	9	7
Αναφορές εκτέλεσης προϋπολογισμού	2	2	5	10	7
Έκθεση ελέγχου τελευταίας οικονομικής επιθεώρησης	2	4	11	7	2
Ετήσιος Οικονομικός Απολογισμός του οργανισμού στον οποίο ανήκει η οντότητα	4	3	12	6	1
Ετήσιος Προϋπολογισμός	2	2	9	4	9
Εκθέσεις σχετικά με την επίτευξη του προϋπολογισμού	5	4	2	11	4
Ανακοινώσεις στον έντυπο και ηλεκτρονικό τύπο	13	1	3	7	2

Question
09

B.3 Πόσο ικανοποιημένος/η είστε από την πληροφόρηση που σας παρέχεται όσον αφορά τα παρακάτω πεδία ενδιαφέροντος ; (Mandatory)

Answers
26
100%

Skips
0
0%

	ΠΟΛΥ ΔΥΣΑΡΕΣΤΗΜΕΝΟΣ...	ΔΥΣΑΡΕΣΤΗΜΕΝΟΣ	ΟΥΔΕΤΕΡΗ ΑΠΟΨΗ	ΙΚΑΝΟΠΟΙΗΜΕΝΟΣ	ΠΟΛΥ ΙΚΑΝΟΠΟΙΗΜΕΝΟΣ...
Οι πόροι που είναι άμεσα διαθέσιμοι για αξιοποίηση προς παροχή υπηρεσιών για τις επόμενες περιόδους, (μορφή και αξία πόρων)	0	3	6	8	9

10/13/2018 'Η σημασία της λογιστικής πληρο' Survey Results PollDaddy.com						
	ΠΟΛΥ ΔΥΣΑΡΕΣΤΗΜΕΝΟΣ...	ΔΥΣΑΡΕΣΤΗΜΕΝΟΣ	ΟΥΔΕΤΕΡΗ ΑΠΟΨΗ	ΙΚΑΝΟΠΟΙΗΜΕΝΟΣ	ΠΟΛΥ ΙΚΑΝΟΠΟΙΗΜΕΝΟΣ...	
Η συνολική αξία των εισροών στην οντότητα και η προέλευσή τους, σε συσχέτισμό με τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν σε βάρος τους κατά τη διάρκεια της περιόδου	0	4	5	8	9	
Το ύψος του ποσού που ανακτήθηκε σε σχέση με το κεφάλαιο που αναλώθηκε από την αρχή του έτους, καθώς και οι πηγές από τις οποίες έχει προέλθει το ποσό της ανάκτησης κεφαλαίου.	0	5	6	10	5	
Εάν οι πόροι έχουν χρησιμοποιηθεί οικονομικά (σε χαμηλές τιμές), αποτελεσματικά και αποδοτικά, και σε συμμόρφωση με τον εγκεκριμένο προϋπολογισμό καθώς και εάν υπάρχει έγκριση από προϊστάμενη αρχή για	1	5	8	10	2	
Η επίδοση της οντότητας ως προς την επίτευξη των στόχων που αφορούν στις παρεχόμενες υπηρεσίες, συμπεριλαμβανομένων των ποιοτικών και ποσοτικών χαρακτηριστικών των επιτευγμάτων.	1	3	11	9	2	
Τα έργα που αναμένεται να αναλάβει η οντότητα την επόμενη περίοδο, αναφέροντας το εκτιμώμενο κόστος καθώς και την ποσότητα και την πηγή των πόρων που θα κατανεμηθούν για την υλοποίηση του κάθε έργου	0	6	9	7	4	
Πρόβλεψη της μελλοντικής οικονομικής κατάστασης της οντότητας καθώς και οποιαδήποτε άλλη πληροφόρηση θεωρείται ότι είναι χρήσιμη για την εκτίμηση της βιωσιμότητας	3	6	9	4	4	
Έσοδα αποκτηθέντα, ανά κατηγορία εσόδων	1	2	4	13	6	
Έξοδα πραγματοποιηθέντα, ανά κατηγορία εξόδων	0	1	6	11	8	
Περιουσιακά στοιχεία (π.χ. αποθέματα τροφίμων, χρηματικά διαθέσιμα, τραπεζικοί λογαριασμοί, απαιτήσεις)	0	2	2	9	13	
Υποχρεώσεις (π.χ. προμηθευτές, πιστωτές ανά κατηγορία)	0	3	4	7	12	
Σύγκριση του προϋπολογισμού με την υλοποίηση των εσόδων και εξόδων	0	5	3	12	6	
Βαθμός επίτευξης των στόχων που τέθηκαν στην αρχή της περιόδου	2	3	5	10	6	
Τυχόν υποχρεώσεις της οντότητας, απορρέουσες από την κείμενη νομοθεσία	1	3	10	6	6	
Μεσοπρόθεσμος/ μακροπρόθεσμος σχεδιασμός και στρατηγικές	2	6	8	6	4	

Question
10

Γ.1 Η λογιστική πληροφόρηση που παρέχεται από την οντότητά στην οποία ανήκω : (Mandatory)

Answers
26
100%

Skips
0
0%

	ΔΙΑΦΩΝΩ ΑΠΟΛΥΤΑ	ΔΙΑΦΩΝΩ	ΟΥΔΕΤΕΡΗ ΑΠΟΨΗ	ΣΥΜΦΩΝΩ	ΣΥΜΦΩΝΩ ΑΠΟΛΥΤΑ
είναι σχετική	0	3	4	14	5
παρουσιάζεται με αξιοπιστία	0	2	5	13	6
είναι κατανοητή	0	5	4	11	6

10/13/2018

Η σημασία της λογιστικής πληρο' Survey Results | PollDaddy.com

	ΔΙΑΦΩΝΩ ΑΠΟΛΥΤΑ	ΔΙΑΦΩΝΩ	ΟΥΔΕΤΕΡΗ ΑΠΟΨΗ	ΣΥΜΦΩΝΩ	ΣΥΜΦΩΝΩ ΑΠΟΛΥΤΑ
είναι έγκαιρη	0	3	8	9	6
είναι επαληθεύσιμη	0	2	6	11	7
είναι προσβάσιμη στις ομάδες ενδιαφερομένων	1	4	11	7	3
είναι αξιόπιστη	0	2	5	11	8
είναι συγκρίσιμη διαχρονικά, δηλαδή παρουσιάζεται σε σύγκριση με το προηγούμενο οικονομικό έτος	0	2	4	12	8

Question
11

Γ.2 Η πληροφορία μη οικονομικού περιεχομένου που συνοδεύει τις οικονομικές καταστάσεις : (Mandatory)

Answers
26
100%

Skips
0
0%

	ΔΙΑΦΩΝΩ ΑΠΟΛΥΤΑ	ΔΙΑΦΩΝΩ	ΟΥΔΕΤΕΡΗ ΑΠΟΨΗ	ΣΥΜΦΩΝΩ	ΣΥΜΦΩΝΩ ΑΠΟΛΥΤΑ
είναι σχετική	0	1	8	14	3
παρουσιάζεται με αξιοπιστία	0	0	11	10	5
είναι κατανοητή	0	2	9	8	7
είναι έγκαιρη	0	3	7	9	7
είναι επαληθεύσιμη	0	2	8	8	8

Question
12

Γ.3 Εάν επιθυμείτε, αναπτύξτε τους λόγους για τους οποίους απουσιάζουν κάποια από τα ανωτέρω ποιοτικά χαρακτηριστικά από τις οικονομικές σας καταστάσεις, ή τι θα προτεινάτε για βελτίωση.

Answers
9
35%

Skips
17
65%


205,252,463

Συχνότερη, συστηματικότερη και σοβαρή εκπαίδευση των υπαλλήλων, και συγκεκριμένα πάνω στο αντικείμενο εργασίας τους.
Επίσης, καλή εκπαίδευση σε καινοτόμες δομές και λογιστικά προγράμματα.

Monday, Oct 8th
6:05AM


205,251,366

1. Έλλειψη πλήθους στελεχών (υποστελέχωση)
2. Συχνές μεταθέσεις
3. Έλλειψη κινήτρων για παραμονή στελεχών σε θέσεις ευθύνης εκπαιδευμένων στελεχών.
4. Έλλειψη εκτίμησης της χρησιμότητας από την Υπηρεσία για τη σκοπιμότητα της λογιστικής πληροφόρησης.

Monday, Oct 8th
5:47AM


205,246,239

Προτείνεται περαιτέρω επιμόρφωση σε Αξιωματικούς και Υπαξιωματικούς. Επιπρόσθετα, προτείνεται επιμόρφωση σε θέματα Μηχανογράφησης, δικτύων και εξειδικευμένων προγραμμάτων Η/Υ (π.χ. λογιστικά προγράμματα).

Monday, Oct 8th
4:13AM


204,712,502

Δεν διαπιστώνεται κάποια έλλειψη ή αδυναμία.

Thursday, Oct 4th
7:50AM


204,564,549

Το προσωπικό που στελεχώνει τα λογιστήρια στις ένοπλες δυνάμεις (το μεγαλύτερο ποσοστό του) δεν έχει την κατάλληλη εκπαίδευση και τις απαιτούμενες γνώσεις και περιορίζεται απλώς στην καταχώρηση λογιστικών εγγραφών. Δυστυχώς και σε επίπεδο υψηλόβαθμων στελεχών, π.χ. Οικονομικοί αξιωματικοί μη προερχόμενοι από σχολές οικονομικών επιστημών, υπάρχει έλλειψη γνώσεων που τους εμποδίζει να κατανοήσουν τις λογιστικές καταστάσεις. Κατά τη γνώμη μου είναι απαραίτητη η δημιουργία σχολείων ή η παρακολούθηση σεμιναρίων σχετικών με λογιστικές καταστάσεις και εγγραφές.

Monday, Oct 1st
11:52AM


204,503,440

Έλλειψη επαρκούς ποσοτικά και ποιοτικά προσωπικού

Sunday, Sep 30th
8:45AM

Βιβλιογραφία

- Alijarde, M. I. B. (1997). The usefulness of financial reporting in Spanish local governments. *Financial Accountability & Management*, 13(1), 17-34.
- Bavon, A. (1995). Innovations in performance measurement systems: a comparative perspective. *International Journal of Public Administration*, 18(2-3), 491-519.
- Bebchuk, L., & Fried, J. (2005). Pay without performance: The unfulfilled promise of executive compensation. *International Company and Commercial Law Review*, 16(11), 461.
- Behn, R. D. (2003). Why measure performance? Different purposes require different measures. *Public administration review*, 63(5), 586-606.
- Bellanca, S., Cultrera, L., & Vermeulen, G. (2015). Analysis of Public Accounting Systems in the European Union. *Research in World Economy*, 6(3), 23.
- Beyle, H. C. (1928). *Governmental reporting in Chicago*. University of Chicago Press.
- Bovens, M. A. (2006). *Analysing and Assessing Public Accountability. A Conceptual Framework*. European Governance Papers (EUROGOV).
- Campbell, D. (2002). Outcomes assessment and the paradox of nonprofit accountability. *Nonprofit management and leadership*, 12(3), 243-259.
- Cavalluzzo, K. S., & Ittner, C. D. (2004). Implementing performance measurement innovations: evidence from government. *Accounting, organizations and society*, 29(3-4), 243-267.
- Considine, M. (2002). The end of the line? Accountable governance in the age of networks, partnerships, and joined-up services. *Governance*, 15(1), 21-40.
- Cooke, M. L. (1918). *Our cities awake: Notes on municipal activities and administration*. Doubleday, Page.
- Domingues, A. R., Lozano, R., Ceulemans, K., & Ramos, T. B. (2017). Sustainability reporting in public sector organisations: Exploring the relation between the reporting process and organisational change management for sustainability. *Journal of environmental management*, 192, 292-301.
- Dubnick, M. J. (2002, August). Seeking salvation for accountability. In annual meeting of the American Political Science Association (Vol. 29, pp. 7-9).
- Eisenhardt, K. M. (1989). Agency theory: An assessment and review. *Academy of management review*, 14(1), 57-74.
- Eurostat. (2013). *European System of Accounts (ESA 2010)*.
- FASB (2008). *Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations. Statement of Financial Accounting Concepts No. 4*.
- Field, A. (2009). *Discovering statistics using SPSS*. Sage publications.
- Graves, W. B. (1938). Public reporting in the American states. *Public Opinion Quarterly*, 2(2), 211-228.
- Herzlinger, R. E. (1996). Can public trust in nonprofits and governments be restored?. *Harvard business review*, 74(2), 97.
- Hofer, R. (2000). Accountability in action?: Program evaluation in nonprofit human service agencies. *Nonprofit Management and Leadership*, 11(2), 167-177.
- Hood, C. (1991). A public management for all seasons?. *Public administration*, 69(1), 3-19.
- Hood, C. (1995). The "New Public Management" in the 1980s: variations on a theme. *Accounting, organizations and society*, 20(2-3), 93-109.
- IPSASB. (2014). *The conceptual framework for General Purpose Financial Reporting By Public Sector Entities*. IFAC.
- Koppell, J. G. (2005). Pathologies of accountability: ICANN and the challenge of "multiple accountabilities disorder". *Public administration review*, 65(1), 94-108.
- Krambia-Kapardis, M., & Clark, C. (2010). *Public Sector Financial Reporting: a User Needs Study in Cyprus*.
- Lawry, R. P. (1995). Accountability and nonprofit organizations: An ethical perspective. *Nonprofit Management and Leadership*, 6(2), 171-180.
- Lee, M. (2004.a). *E-reporting: Strengthening democratic accountability*. Washington, DC: IBM Center for the Business of Government.

- Lee, M. (2004.b). Public reporting: A neglected aspect of nonprofit accountability. *Nonprofit Management and Leadership*, 15(2), 169-185.
- Mayston, D. (1992). Capital accounting, user needs and the foundations of a conceptual framework for public sector financial reporting. *Financial Accountability & Management*, 8(4), 227-248.
- Mayston, D. (1992). Financial reporting in the public sector and the demand for information. *Financial Accountability & Management*, 8(4), 317-324.
- McDonald, C. (1999). Internal control and accountability in non-profit human service organisations. *Australian Journal of Public Administration*, 58(1), 11-22.
- Newberry, S. (2001). Public-Sector Accounting: A Common Reporting Framework?. *Australian Accounting Review*, 11(23), 2-7.
- Nogueira, S. P. S., & Jorge, S. M. F. (2016). Explanatory factors for the use of the financial report in decision-making: Evidence from Local Government in Portugal. *Revista de Contabilidade*, 19(2), 216-226.
- O'Connell, L. (2005). Program accountability as an emergent property: The role of stakeholders in a program's field. *Public Administration Review*, 65(1), 85-93.
- Ospina, S., Diaz, W., & O'Sullivan, J. F. (2002). Negotiating accountability: Managerial lessons from identity-based nonprofit organizations. *Nonprofit and voluntary sector quarterly*, 31(1), 5-31.
- Pimlott, J. A. R. (1951). *Public relations and American democracy*. Princeton University Press.
- Pina, V., Torres, L., & Royo, S. (2007). Are ICTs improving transparency and accountability in the EU regional and local governments? An empirical study. *Public administration*, 85(2), 449-472.
- Poole, D. L., Nelson, J., Carnahan, S., Chepenik, N. G., & Tubiak, C. (2000). Evaluating performance measurement systems in nonprofit agencies: The program accountability quality scale (PAQS). *American Journal of Evaluation*, 21(1), 15-26.
- Ridley, C. E. (1937). Municipal reporting taken seriously. *The Public Opinion Quarterly*, 1(1), 112-116.
- Saliterer, I., & Korac, S. (2013). Performance information use by politicians and public managers for internal control and external accountability purposes. *Critical Perspectives on Accounting*, 24(7-8), 502-517.
- Sartori, G. (1970). Concept misformation in comparative politics. *American political science review*, 64(4), 1033-1053.
- Simon, H. A. (1947). *The technique of municipal administration*. Pub. for the Institute for Training in Municipal Administration by the International City Managers' Association.
- Taylor, J. (2007). The usefulness of key performance indicators to public accountability authorities in East Asia. *Public Administration and Development: The International Journal of Management Research and Practice*, 27(4), 341-352.
- Werther Jr, W. B., & Berman, E. (2001). *Third sector management: The art of managing nonprofit organizations*. Georgetown University Press.
- Williams, D. W. (2003). Measuring government in the early twentieth century. *Public Administration Review*, 63(6), 643-659.
- ΕΟ. 2011/85/ΕΕ του Συμβουλίου της 8ης Νοεμβρίου 2011 σχετικά με τις απαιτήσεις για τα δημοσιονομικά πλαίσια των κρατών μελών. Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης L306, 41-47.
- Κόγκας, Δ. Σ. (2015). *Οργανωσιακή Θεωρία και Διοίκηση Ανθρώπινου Δυναμικού*. (e-book). ISSUU.
- Κοέν, Σ. (2016). *Λογιστική Δημόσιου Τομέα : Βασικές Έννοιες και Διεθνή Πρότυπα (IPSAS). Σημειώσεις στο μάθημα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημόσιου Τομέα - ΠΜΣ ΛΕΕΔΟ, ΠΑΠΕΙ*.
- Μπάλλας, Α. και Χέβας, Δ.,(2008). Χρηματοοικονομική Λογιστική, Εκδόσεις Γ. Μπένου. Ν.3429/2005. Δημόσιες Επιχειρήσεις και Οργανισμοί (Δ.Ε.Κ.Ο.). ΦΕΚ 314Α', 5733-5740. Ν.4270/2014. Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ) - δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις. ΦΕΚ 143 Α', 4473-4536.
- ΟΟΣΑ (2013). *Ελλάδα - Μεταρρύθμιση των προγραμμάτων κοινωνικής πρόνοιας*. Εκδόσεις Ευρωπαϊκής Ένωσης.

- ΠΔ.54/2018. (2018). Ορισμός του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης. ΦΕΚ 103 Α', 8455-8542.
- Σιαστάθης, Μ. Δ.(2015). Ειδικά θέματα Λογιστικής και Ελεγκτικής του Δημόσιου Τομέα. Εκδόσεις ΙΕΣΟΕΛ.
- Υπουργείο Διοικητικής Ανάπτυξης (2017). Μητρώο Υπηρεσιών και Φορέων της Ελληνικής Διοίκησης.
- Υπουργείο Εθνικής Άμυνας (2016). Έγκριση Γενικού Κανονισμού Διπλογραφικής Λογιστικής Ενόπλων Δυνάμεων. ΦΕΚ 1692 Β', 19359-19418.