



**ΑΝΟΙΚΤΟ
ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΚΥΠΡΟΥ**

**ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ**

**ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΣΠΟΥΔΩΝ
«ΤΡΑΠΕΖΙΚΗ & ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ»**

ΔΙΑΤΡΙΒΗ ΕΠΙΠΕΔΟΥ ΜΑΣΤΕΡ

**ΤΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ
ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ ΣΕ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΥΣ (ΦΟΡΕΙΣ)
ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ**

ΘΕΟΔΩΡΟΣ ΔΕΡΙΖΙΩΤΗΣ

ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ ΙΩΑΝΝΗΣ ΝΤΟΚΑΣ

ΑΘΗΝΑ, 24 ΜΑΪΟΥ 2015

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα εργασία με τίτλο «Τα Χαρακτηριστικά της Λογιστικής Τυποποίησης σε Οργανισμούς (φορείς) του Ελληνικού Δημοσίου» εκπονήθηκε στα πλαίσια του μεταπτυχιακού προγράμματος σπουδών «Τραπεζική και Χρηματοοικονομική» της σχολής Οικονομικών Σπουδών και Διοίκησης του Ανοικτού Πανεπιστημίου Κύπρου.

Σκοπός της εργασίας είναι παρουσιάσει την πορεία της λογιστικής τυποποίησης του ιδιωτικού και δημόσιου τομέα στην Ελλάδα από το 1980 με την καθιέρωση του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου μέχρι το 2014 με την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Στα πλαίσια της συγγραφής της διεξήχθη έρευνα με την αποστολή ερωτηματολογίου σε διάφορους φορείς του δημοσίου αλλά και με ανάρτησή του στο διαδίκτυο. Το ερωτηματολόγιο που κατασκευάστηκε εξέταζε τα δημογραφικά χαρακτηριστικά των συμμετεχόντων, την εφαρμογή της εκάστοτε λογιστικής πρακτικής, την ενημέρωση σχετικά με τα ΕΛΠ και τα IPSAS.

Από την επεξεργασία των στοιχείων των 69 φορέων που συλλέχθηκαν προκύπτει η μεγάλη αναστάτωση που έχει προκαλέσει ο νέος νόμος κυρίως στις μικρές οικονομικές οντότητες, και η ελλιπής κατάρτιση και επιμόρφωση των υπαλλήλων του φορέα. Ωστόσο τα μηνύματα είναι θετικά όπως και η πεποίθηση ότι η λογιστική εναρμόνιση όλων των φορέων του ελληνικού δημοσίου θα επιφέρει οφέλη και διαφάνεια.

ABSTRACT

The present thesis entitled “The Features of Accounting Standards in Organizations (bodies) in Greek Public Sector”, is submitted in partial fulfillment of the requirements for the master degree in “Banking and Finance” in the department of Economic Studies and Management of the Open University of Cyprus.

The aim of this paper is to present the course of Accounting Standardization in both private and public sector in Greece since 1980 with the establishment of the Greek General Chart of Accounts until 2014 with the implementation of the Greek Accounting Standards. As part of the thesis, research was conducted through a questionnaire sent to various government institutions but also by posting on the Internet. The questionnaire was constructed to examine the demographic characteristics of the participants, the application of current accounting practices and gather information regarding the GAAP and IPSAS.

Processed data collected from 69 institutions showed the major disruption caused by the new law mainly on small entities, and the poor training of staff of the institution. However, the signals are positive as well as the belief that the accounting harmonization of all bodies of Greek public will bring benefits and transparency.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ.....	8
1.1 ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ (Ε.Γ.Λ.Σ.).....	8
1.2 ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (Δ.Λ.Π.).....	10
1.2.1 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα.....	14
1.2.2 Διαφορές ΕΓΛΣ - ΔΛΠ.....	16
1.3 ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (Ε.Λ.Π.).....	19
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ.....	21
2.1 ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ.....	21
2.2 Η ΑΝΑΓΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ IPSAS ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ.....	23
2.2.1 Η μετάβαση από το απλογραφικό στο διπλογραφικό σύστημα.....	27
2.3 ΤΕΛΕΥΤΑΙΕΣ ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΕΣ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ.....	31
2.3.1 Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.4172/2013) και Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013).....	31
2.3.2 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308/24.11.2014).....	35
2.3.3 Κριτική του Ν. 4308/2014 από Λογιστές - Φοροτεχνικούς.....	38
2.3.4 Παραδείγματα πλεονεκτημάτων και μειονεκτημάτων των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.....	42
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΚΑΙ ΑΝΑΛΥΣΗ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΩΝ.....	46
3.1 Δείγμα και περιγραφικά στατιστικά.....	46
3.2 Ανάλυση ερωτηματολογίων.....	49
3.3 Βασικά συμπεράσματα.....	59
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	61
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	65
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.....	67

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η ιστορία της λογιστικής σχετίζεται άμεσα με τη ανάπτυξη του εμπορίου και την συσσώρευση κεφαλαίων, τα οποία είναι απαραίτητα να παρακολουθούνται.

Η πολυπλοκότητα και η διεθνοποίηση των σημερινών συναλλαγών και αγορών οδήγησαν στην εξέλιξη των λογιστικών μεθόδων με σκοπό την ορθότερη και πληρέστερη αποτύπωση των πράξεων. Οι χώρες γρήγορα συνειδητοποίησαν την ανάγκη τυποποίησης των λογιστικών μεθόδων και της καταγραφής και παρουσίασης των οικονομικών μεγεθών ώστε να διασφαλιστεί η συνέπεια και η συγκρισιμότητα. Αυτό είχε ως συνέπεια την ίδρυση και θεμελίωση των διεθνών λογιστικών προτύπων.

Η καθιέρωση και πλήρης αποδοχή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από τον Ιδιωτικό τομέα, όσο επίπονη και δυσμενής και αν ήταν η μετάβαση από την εκάστοτε λογιστική μέθοδο, αποδείχτηκε ορθή πολιτική. Οδήγησε στην εξυγίανση των περισσότερων εταιριών και την ορθότερη αποτίμησή τους, παρέχοντας την επιθυμητή πληροφόρηση στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, στο κράτος και στους επενδυτές. Για τις μεγάλες και εισηγμένες εταιρίες, η μετάβαση στην εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων δεν ήταν ιδιαίτερα δύσκολη. Οι μικρές ωστόσο εταιρίες δυσκολεύτηκαν αρκετά να προσαρμοστούν στα νέα δεδομένα. Αρχικά έχασαν τη δυνατότητα των λογιστικών ελιγμών, πρακτική αρκετά συνηθισμένη με την μέχρι τότε πολιτική. Επιπλέον, το κόστος για την επιμόρφωση του ανθρώπινου δυναμικού και τον συντονισμό των νέων διαδικασιών για την μετάβαση στα νέα δεδομένα επιβάρυνε σημαντικά τα έσοδα τους για μερικές χρήσεις. Αλλά και οι κυβερνητικές αρχές αποδείχθηκαν ανεπαρκώς προετοιμασμένες για την νέα κατάσταση σε επίπεδο εκπαίδευσης, με αποτέλεσμα σοβαρές καθυστερήσεις. Μακροπρόθεσμα ωστόσο τα περισσότερα προβλήματα λύθηκαν.

Ως φυσικό επακόλουθο ερευνήθηκε και στη συνέχεια εφαρμόστηκε η θέσπιση παρόμοιων διεθνών προτύπων που αφορούν τον Δημόσιο Τομέα. Τα πρότυπα αυτά, είναι βασισμένα, κυρίως στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) ιδιωτικού τομέα, ενώ μερικά από αυτά απευθύνονται αποκλειστικά στο δημόσιο τομέα. Σκοπός τους είναι η βελτίωση της ποιότητας και συγκρισιμότητας των οικονομικών πληροφοριών που παρουσιάζονται από τις οντότητες του δημόσιου τομέα σε όλο τον κόσμο και η θέσπιση κριτηρίων για καίρια θέματα, όπως η αναγνώριση, η επιμέτρηση, η παρουσίαση και η γνωστοποίηση των σχετικών λογιστικών γεγονότων και συναλλαγών, στο πλαίσιο της παγκόσμιας σύγκλισης των λογιστικών και ελεγκτικών κανόνων.

Η Ελλάδα διανύει ένα διάστημα εκτεταμένης οικονομικής κρίσης με σοβαρά προβλήματα ρευστότητας και φόβους αδυναμίας εξυπηρέτησης εσωτερικών και εξωτερικών υποχρεώσεων. Με τη φοροδιαφυγή να εξακολουθεί να αποτελεί από τα πιο κρίσιμα προβλήματα και την ασυδοσία που χαρακτηρίζει τον δημόσιο τομέα, η θέσπιση αυστηρότερων νόμων και η λογιστική εναρμόνιση χρήζουν άμεσης παρέμβασης. Έτσι το ελληνικό κράτος προχώρησε στην ίδρυση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δημοσίου τομέα επιφέρουν σημαντικά οφέλη στις χώρες που τα έχουν υιοθετήσει. Αποσκοπούν σε μια λογιστική τακτοποίηση και ταξινόμηση αλλά και στην εναρμόνιση μεταξύ των χωρών. Η Ελλάδα εξαιτίας των ιδιαιτεροτήτων της και της σοβαρής έλλειψης οικονομικής ευχέρειας δεν προχώρησε στην εφαρμογή των προτύπων αυτών. Ωστόσο θέσπισε με σχετικό νόμο τα Ελληνικά λογιστικά πρότυπα που συγκλίνουν αρκετά προς τα διεθνή. Σίγουρα όμως και αυτή η αλλαγή προκάλεσε μεγάλη αναστάτωση στις διάφορες οικονομικές οντότητες του δημοσίου. Τα κυριότερα προβλήματα τα αντιμετωπίζουν οι μικρές οικονομικές μονάδες του δημοσίου και αφορούν κυρίως στην αλλαγή κατηγορίας από μικρές σε μεγάλες οντότητες και αντίστροφα, στην κατάρτιση του προϋπολογισμού και στην επιμόρφωση του δυναμικού τους.

Η παρούσα εργασία αποσκοπεί σε μια παρακολούθηση της λογιστικής τυποποίησης στην Ελλάδα από το απλογραφικό σύστημα έως τη διπλογραφική μέθοδο και την καθιέρωση των ελληνικών λογιστικών προτύπων.

Στην ουσία η εργασία αποτελείται από δύο μέρη, το θεωρητικό και το εμπειρικό. Στο θεωρητικό κομμάτι παρουσιάζεται η πορεία της ελληνικής λογιστικής τυποποίησης με έμφαση στους αντίστοιχους νόμους - σταθμούς. Έπειτα γίνεται εισαγωγή στα διεθνή λογιστικά πρότυπα δημοσίου τομέα και αναλύονται η αναγκαιότητα και τα πλεονεκτήματά τους. Επιχειρείται η αξιολόγηση της υιοθέτησης των προτύπων από τον ελληνικό δημόσιο τομέα και παρουσιάζονται οι τελευταίες νομοθετικές μεταρρυθμίσεις. Καταλήγουμε στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα που θεσπίστηκαν το 2014, γίνονται οι απαραίτητες επισημάνσεις αλλά και μια πρώτη κριτική.

Για το εμπειρικό κομμάτι, διεξάγουμε έρευνα που απευθύνεται στη λογιστική διεύθυνση φορέων του δημοσίου και διερευνάται τόσο η λογιστική μέθοδος που ακολουθείται αλλά και η ενημέρωση σχετικά με τα πρότυπα δημοσίου τομέα. Η συλλογή των απαντήσεων 69 στο σύνολο αποδείχθηκε επίπονη.

Τα βασικά συμπεράσματα είναι πως η πλειοψηφία των φορέων χρησιμοποιεί τη λογιστική μέθοδο δεδουλευμένης βάσης. Υπάρχει θετική αντίδραση στα ελληνικά

λογιστικά πρότυπα ωστόσο η πλειοψηφία των ερωτηθέντων έχει ενημερωθεί χωρίς την παρέμβαση του φορέα ή άλλης αρχής, κάτι που αποδεικνύει την αδράνεια του κρατικού μηχανισμού σε αυτό τον τομέα. Αν και υπάρχει σύγκλιση απόψεων σχετικά με την εφαρμογή της διπλογραφικής μεθόδου, δεν ισχύει το ίδιο για την εφαρμογή των ελληνικών λογιστικών προτύπων ή των διεθνών λογιστικών προτύπων. Η πλειοψηφία των συμμετεχόντων συνειδητοποιεί την ανάγκη για λογιστική τυποποίηση ωστόσο δεν υπάρχει συμφωνία ως προς τα κατάλληλα πρότυπα που πρέπει να χρησιμοποιηθούν. Η έννοια του ελέγχου από την ευρωπαϊκή ένωση και των συμφερόντων από την ελληνική πολιτική σκηνή είναι τα δύο στοιχεία που δημιουργούν αμφιβολίες στους φορείς για τα διεθνή πρότυπα δημοσίου τομέα από την μία και για τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα από την άλλη.

Ανάμεσα στα πλεονεκτήματα από την εφαρμογή των νέων προτύπων είναι η μεγαλύτερη διαφάνεια, η απλούστευση των διαδικασιών, η εύλογη παρουσίαση των αξιών των στοιχείων, η ορθότερη απεικόνιση της οικονομικής θέσης. Ωστόσο, τα θετικά αυτά στοιχεία οι περισσότεροι φορείς τα αναμένουν με την εφαρμογή είτε των ελληνικών είτε των διεθνών προτύπων. Ειδικότερα για τα διεθνή λογιστικά πρότυπα δημοσίου τομέα, το μεγάλο κόστος και οι τεχνικές δυσκολίες του εγχειρήματος είναι οι αιτίες που δεν έχουν υιοθετηθεί ακόμα από τους ελληνικούς δημόσιους φορείς. Από τα προβλήματα που εντοπίζουν σχετικά με το νέο λογιστικό καθεστώς ξεχωρίζουν οι ρυθμίσεις που αφορούν τις μικρές οντότητες που απασχολούν μικρό αριθμό ατόμων, καθώς πολλοί πιστεύουν ότι δεν υπάρχει άμεσο όφελος για αυτές, και η ελλιπής εκπαίδευση προς αποφυγή λογιστικών λαθών. Τα αποτελέσματα της έρευνας αναλύονται στα κεφάλαια που ακολουθούν.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Στο παρόν κεφάλαιο θα δούμε την πορεία της λογιστικής τυποποίησης στην Ελλάδα και τους βασικούς σταθμούς της μέσα από τις μεταρρυθμίσεις και την προσπάθεια για μια σωστή λογιστική αντιμετώπιση.

1.1 ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ (Ε.Γ.Λ.Σ.)

Η μεγαλύτερη αλλαγή στο λογιστικό επάγγελμα εισήχθη στην Ελλάδα με την εφαρμογή του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.) (Ολοκληρώθηκε το 1981 (ΠΔ 1123/1980).

Πριν την καθιέρωση του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.), το οποίο εισήγαγε ουσιαστικά την λογιστική τυποποίηση στην Ελλάδα, υπήρχαν διάφορες πρακτικές που ακολουθούνταν στην προσπάθεια παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων χωρίς να υπάρχει μια ενιαία λογιστική πρακτική για την παροχή των λογιστικών πληροφοριών. Πολλές φορές μάλιστα δεν μπορούσαν να συγκριθούν ισολογισμοί επιχειρήσεων που ανήκαν στον ίδιο κλάδο γιατί παρουσίαζαν σημαντικές διαφορές στον τρόπο κατάρτισης τους. Ωστόσο, δυσκολίες συγκρισιμότητας, λόγω των διαφορετικών προτύπων που υιοθετούνταν για την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, υπήρχαν σε διεθνές επίπεδο, καθώς η ανάληψη διεθνούς επιχειρηματικότητας είτε πρόκειται για εξαγωγές είτε για δανεισμό, συμβάλλει καταλυτικά στην διατήρηση της βιωσιμότητας της επιχείρησης.

Μέχρι το 1986 η εφαρμογή του ήταν προαιρετική, μετά την υποχρεωτική εφαρμογή της 4ης οδηγίας της ΕΟΚ, διαδόθηκε περισσότερο. Το Ε.Γ.Λ.Σ. καθιερώθηκε σε δύο φάσεις, από την χρήση 1991 έγινε υποχρεωτικό στο σύνολο του από όλες τις εταιρείες ελεγχόμενες από ορκωτούς ελεγκτές (άρθρο 7 Ν 1882/1990) και από τη χρήση 1993 επεκτάθηκε η εφαρμογή του και στις μη υπαγόμενες σε έλεγχο (άρθρο 7 ΠΔ 186/1992 – ΚΒΣ). Η υποχρεωτική εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ. στο σύνολο των επιχειρήσεων από 1/1/1993 θεσμοθετήθηκε με το νέο Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) του 1992 και αποτέλεσε ένα σημαντικό βήμα προόδου καθώς συνέπεσε χρονικά με τεχνολογικές καινοτομίες, δημιουργώντας έτσι τις κατάλληλες συνθήκες για ριζικές μεταρρυθμίσεις. Όπως περιγράφει ένας από τους δημιουργούς του «οι νέες διατάξεις αποτέλεσαν την αφετηρία μιας λογιστικής επανάστασης», Θ. Γρηγοράκος, Ανάλυση-Ερμηνεία του ΕΓΛΣ, εκδόσεις Σάκκουλα, 11η έκδοση, Νοέμβριος 2005, σελ 98). Η υιοθέτηση του

Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ) με το ΠΔ 1123/1980 και η ενσωμάτωση στα μέσα της δεκαετίας του 1980 των οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης στο εσωτερικό δίκαιο (ΚΝ 2190/1920), άλλαξε ριζικά το λογιστικό τοπίο στη χώρα, βελτιώνοντας την κατάσταση σημαντικά.

Η Ελλάδα επέλεξε να δημιουργήσει λογιστική τυποποίηση με την εφαρμογή Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων κατά τα πρότυπα των χωρών της ηπειρωτικής Ευρώπης, Γαλλίας, Γερμανίας, Ισπανίας, Αυστρίας, Βελγίου, Ελβετίας και Σοβιετικής Ένωσης. Η ηπειρωτική Ευρώπη δεν ακολούθησε το Αγγλοσαξονικό μοντέλο (Αγγλία - Ιρλανδία). Το Ε.Γ.Λ.Σ βασίστηκε στο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο της Γαλλίας και στο Λογιστικό Σχέδιο για τη Γερμανική βιομηχανία του 1971 και προσαρμόστηκε απόλυτα στις Οδηγίες της Ευρωπαϊκής Κοινότητας για τις Οικονομικές Καταστάσεις των εταιρειών.

Ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ) ΠΔ 184/1982, περιείχε λεπτομερείς διατάξεις και περιγράφει όλες τις διαδικασίες οι οποίες πρέπει να ακολουθούνται στην καθημερινότητα των επιχειρήσεων σχετικά με τα αντικείμενα τα οποία ρυθμίζει, υποχρεώνει όλες τις επιχειρήσεις να εκδίδουν, τηρούν και διαφυλάσσουν τα βιβλία και στοιχεία τους βάσει αυτού. Η μη συμμόρφωση με τον ΚΒΣ για μια επιχείρηση μπορεί να επιφέρει μικρές συνέπειες π.χ. κάποιο μικρό πρόστιμο, αλλά και μεγαλύτερες, π.χ. απόρριψη των βιβλίων και προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος εξωλογιστικά. Με τον Νόμο 1041/1980 (άρθρα 47, 48, 49) καθιερώθηκε το ΕΓΛΣ περί καθορισμού του περιεχομένου αλλά και της δομής των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Με το ΠΔ 1123/1980 (άρθρα 1 & 2) ορίζεται το περιεχόμενο του ΕΓΛΣ καθώς και ο χρόνος έναρξης της προαιρετικής εφαρμογής του. Αναλυτικότερα:

Στο άρθρο 1 καθορίζεται το περιεχόμενο του ΕΓΛΣ σε 5 μέρη:

1. Βασικές αρχές και διάρθρωση του ΣΛ
2. Γενική Λογιστική
3. Λογαριασμοί Τάξεως
4. Οικονομικές καταστάσεις και αριθμοδείκτες
5. Αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως

Στο άρθρο 2 καθορίζεται η έναρξη της προαιρετικής εφαρμογής του ΓΛΣ για την 1/1/1982 ενώ τη 1/1/1991 καθιερώθηκε η υποχρεωτική εφαρμογή του στις Ανώνυμες εταιρείες, τις εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης και τις Ετερόρρυθμες εταιρείες. Από την 1/1/1993, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 7, παράγραφος 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, η εφαρμογή του ΕΓΛΣ είναι υποχρεωτική για τις οικονομικές μονάδες που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας.

Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ πρέπει να καταρτίζονται οι εξής οικονομικές καταστάσεις:

- i. Κατάσταση Ισολογισμού Τέλους Χρήσης
- ii. Κατάσταση Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσης
- iii. Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων Χρήσης
- iv. Κατάσταση του Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης
- v. Προσάρτημα του Ισολογισμού και των Αποτελεσμάτων Χρήσης.

Μέχρι πρόσφατα, οι λογιστικές αρχές που υποχρεούνταν να εφαρμόζουν οι ελληνικές επιχειρήσεις, προβλέπονταν κυρίως από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), από το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.), και από εταιρικούς νόμους όπως είναι ο Ν.2190/1920 «Περί Ανωνύμων Εταιριών», ο οποίος προέβλεπε τα όσα πρέπει να διέπουν τις Α.Ε. από τη σύστασή τους και καθ' όλη τη διάρκεια της λειτουργίας τους μέχρι τη λύση τους, αλλά και ο Ν.3190/1955 «Περί Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης», που αφορά αντίστοιχα τη λειτουργία των Ε.Π.Ε. Τα παραπάνω νομοθετήματα πέρασαν διάφορες προσαρμογές με λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στα πλαίσια της Ε.Ε. Ωστόσο η εμφάνιση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων έθεσε υπό αμφισβήτηση το ΕΓΛΣ και απέδειξε την ανάγκη εναρμόνισης των λογιστικών πρακτικών μεταξύ των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης αλλά και παγκοσμίως.

1.2 ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (Δ.Λ.Π.)

Η επίσημη εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ή Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.) αποφασίστηκε για την 1^η Ιανουαρίου του 2005, με θέσπιση του Ευρωπαϊκού κανονισμού 1606/2002, για όλες τις εισηγμένες επιχειρήσεις στα Χρηματιστήρια της Ε.Ε (Tsalavoutas and Evans, 2010). Στόχος των προτύπων είναι να παρέχουν έναν κοινό λογιστικό κώδικα υψηλής ποιότητας. Όμως, αν και τα πρότυπα θεωρείται ότι προσφέρουν καλύτερη ποιότητα,

συγκρισιμότητα και διαφάνεια στις οικονομικές καταστάσεις, προκύπτουν πολλά ερωτήματα σχετικά με το πόσο ανταποκρίνονται τα υπάρχοντα λογιστικά πληροφοριακά συστήματα στις απαιτήσεις των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π. ειδικότερα από χώρες με προβλήματα εκσυγχρονισμού και αδυναμία παρακολούθησης τεχνολογικών καινοτομιών.

Η αυξημένη αποδοχή των Δ.Λ.Π. και Δ.Π.Χ.Π. δεν θα μπορούσε να αφήσει ανεπηρέαστες και τις ελληνικές επιχειρήσεις. Αρχικά, η υποχρεωτική εφαρμογή των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π. στην Ελλάδα θεσπίστηκε με τον Ν. 2992/2002 (ΦΕΚ Α' 54/20.03.2002), ο οποίος όριζε την υιοθέτηση των προτύπων από την 1.1.2003 από όλες τις εισηγμένες εταιρίες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών (Σταυρόπουλος, Βαζακίδης και Τσόπογλου, 2010).

Παρόλα αυτά, οι ελληνικές αρχές αναγκάστηκαν να εγκαταλείψουν προσωρινά την προσπάθεια μετάβασης στα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π. από την 1.1.2003, πιθανότατα λόγω της μη υιοθέτησης των προτύπων από την Ευρωπαϊκή Ένωση (Floropoulos and Moschidis, 2004). Τελικά το 2005 ορίζεται επισήμως και από την Ευρωπαϊκή Ένωση η ημερομηνία εισαγωγής των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π. σε όλες τις εισηγμένες εταιρίες της Ε.Ε.

Όπως αναφέρθηκε, αρχικά η εισαγωγή τους νομοθετήθηκε με το Ν. 2992/2002, με έναρξη εφαρμογής από 1/1/2003, εν συνεχεία μετατέθηκε η υποχρέωση εφαρμογής τους (αφορούσε κυρίως επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών), από τον Ιανουάριο του 2005 (Εφαρμογή του Κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 19ης Ιουλίου 2002).

Έτσι, με το άρθρο 13 του Ν. 3229/10.02.2004 (ΦΕΚ 38Α) προστέθηκε στον κωδικοποιημένο Ν. 2190 / 1920 «Περί Ανωνύμων Εταιρειών» το νέο Κεφάλαιο 15 «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα» με τα νέα άρθρα 134 έως 143, με τις διατάξεις των οποίων ρυθμίζεται η υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ από 01/01/2005. Οι βασικές αλλαγές που επιφέρουν οι παραπάνω διατάξεις είναι οι εξής:

Οι ανώνυμες εταιρείες που οι μετοχές τους είναι εισηγμένες σε χρηματιστηριακή αγορά και οι μη εισηγμένες θυγατρικές τους, καθώς και τα πιστωτικά και χρηματοδοτικά ιδρύματα του άρθρου 2 και 6 του Ν. 2076/1992 που έχουν την μορφή ανώνυμης εταιρείας, υποχρεούνται από 01/01/2005 να συντάσσουν ατομικές και ενοποιημένες ετήσιες και περιοδικές οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ που υιοθετούνται από την Ε.Ε. με τους Κανονισμούς της. Η Τράπεζα της Ελλάδος εξαιρείται.

Οι λοιπές ανώνυμες εταιρείες καθώς και οι Ε.Π.Ε. (Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης) δύνανται (προαιρετικά), ακολουθώντας τις διατάξεις του άρθρου 134 § 2 του Ν. 2190/1920, να συντάσσουν τις οικονομικές καταστάσεις τους σύμφωνα με ΔΛΠ. Με το άρθρο 12 § 1 του Ν. 3301/ 2004 τροποποιήθηκε το άρθρο 7 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και ορίστηκε «ο επιτηδευματίας που συντάσσει τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ τηρεί τα λογιστικά βιβλία με βάση τις αρχές και τους κανόνες των ΔΛΠ ή με βάση τις αρχές και τους κανόνες τις ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας». Και στη συνέχεια ορίστηκε ότι, όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τα ΔΛΠ τότε ο προσδιορισμός των φορολογητέων αποτελεσμάτων θα γίνεται από τηρούμενο με τη διπλογραφική λογιστική μέθοδο και τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας «παράλληλο βοηθητικό λογιστικό σύστημα» ή «παράλληλο συμπληρωματικό λογιστικό σύστημα» κ.λπ. και καταρτίζοντας «Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής - Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Α.Φ.Β.)» και «Πίνακες Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, Σχηματισμού Φορολογικών Αποθεματικών και Ανακεφαλαιωτικό πίνακα Φορολογικών Αποθεματικών κ.λπ.».

Η υιοθέτηση από την Ευρωπαϊκή Ένωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) το 2005 αποτελεί για την Ελλάδα τη μεγαλύτερη λογιστική μεταρρύθμιση, με δεδομένη τη διαφορά φιλοσοφίας μεταξύ των ΔΛΠ και των Ελληνικών Λογιστικών Κανόνων (Ε.Γ.Λ.Σ.). Η επιτυχία ενός τέτοιου μεγέθους και σημασίας εγχειρήματος απαιτούσε καλό σχεδιασμό, συντονισμό ενεργειών και συνεργασία όλων των εμπλεκόμενων (κράτος και εποπτικοί φορείς, ορκωτοί ελεγκτές και διοικήσεις των υποκείμενων επιχειρήσεων).

Η Διεθνής Επιτροπή Προτύπων Λογιστικής (International Accounting Standards Committee, IASC) συστάθηκε τον Ιούνιο του 1973 με πρωταρχικό σκοπό την εκπόνηση προτύπων για τις χώρες που δεν διέθεταν. Τα κύρια όργανα κατάρτισης των διεθνών λογιστικών προτύπων είναι η Διεθνής επιτροπή λογιστικών προτύπων (IASC), η Οικονομική επιτροπή λογιστικών προτύπων (IASB), η Συμβουλευτική επιτροπή προτύπων (SAC) ενώ πολύ σημαντικός είναι και ο ρόλος του Διεθνή Συμβουλίου Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης (IAASB). Η IASC δεν έχει την εξουσία να επιβάλει την τήρηση των προτύπων που εκδίδει, την αρμοδιότητα αυτή έχει η εκάστοτε αρχή σε κάθε χώρας (π.χ. για την Ελλάδα ο φορέας αυτός είναι το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών) και σαν μέλη της IASC προωθούν τα πρότυπά της. Ο βασικός στόχος της

IASB ήταν από την αρχή η προώθηση της λογιστικής ομοιομορφίας και εναρμόνισης σε διεθνές επίπεδο.

Το Διεθνές Συμβούλιο Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης (IAASB) είναι ένα ανεξάρτητο σώμα που ασχολείται με πρότυπα, όπως τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, με κατευθυντήριες γραμμές για την παρακολούθηση και άλλες υπηρεσίες ποιότητας, για να υποστηρίξει το διεθνή έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Είναι ένας οργανισμός που υποστηρίζεται από τη Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC). Το συμβούλιο εποπτείας δημοσίου συμφέροντος υπό την εποπτεία του IAASB, εξασφαλίζει ότι τα πρότυπα είναι προς το δημόσιο συμφέρον.

Στην Ελλάδα με σκοπό τη διευκόλυνση της εφαρμογής των προτύπων αυτών, το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ), κατ' εξουσιοδότηση της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), πραγματοποίησε τη μετάφραση των Αποσαφηνισμένων Διεθνών Προτύπων Ελέγχου στην ελληνική γλώσσα. Το έργο ήταν εξαιρετικά σημαντικό και δύσκολο και η εν λόγω μετάφραση έχει εγκριθεί από την αρμόδια Διεύθυνση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής (Directorate General for Translation).

Η ΕΛΤΕ (Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων), εφαρμόζει την Νομοθεσία που διέπει το ελεγκτικό - λογιστικό επάγγελμα. Συστάθηκε με τον Νόμο 3148/2003 (τροποποιήθηκε με τον ν. 4170/2013). Σκοπός της είναι η καθιέρωση συγκεκριμένων διαδικασιών προς την κατεύθυνση της μεγιστοποίησης του κοινωνικού οφέλους. Το θεσμικό πλαίσιο που αφορά στην λειτουργία των οικονομικών μονάδων του δημοσίου τομέα πρέπει να στηρίζεται σε τέτοιες διαδικασίες που να εξασφαλίζουν σε μέγιστο βαθμό την διαφάνεια και την ορθολογικότητα των οποιονδήποτε πράξεων και συναλλαγών προς όφελος του κοινωνικού συνόλου. Με τα ΠΔ 226/1992 και 121/1993 και με το άρθρο 75 του Ν 1969/1991, μετεβλήθη η μορφή οργάνωσης και λειτουργίας του ελεγκτικού επαγγέλματος στην Ελλάδα, ιδρύθηκαν ή αναγνωρίστηκαν Ελεγκτικές Εταιρείες και Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές που ανήκουν στο Σώμα Ορκωτών Λογιστών (Σ.Ο.Λ) ή γραφείων ορκωτών που αντιπροσώπευαν ξένους ελεγκτικούς οίκους. Από το έτος 1993 μέχρι και σήμερα, οι ελεγκτικές εταιρείες που λειτουργούν στην Ελλάδα, είναι μέλη του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ).

1.2.1 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα

Τα ΔΛΠ καθ' ουσία αξιολογούνται πολύ θετικά από ελεγκτές και λογιστές και στα τέσσερα βασικά ποιοτικά χαρακτηριστικά: κατανοητότητα, συνάφεια, αξιοπιστία και συγκρισιμότητα. Με την πρώτη ματιά γίνεται εμφανής η υπεροχή των προτύπων αντί των ελληνικών λογιστικών πρακτικών. Το γεγονός ότι ελεγκτές και λογιστές αντιδρούν θετικά είναι ιδιαίτερα ενθαρρυντικό, δεδομένου του χαμηλού επιπέδου προετοιμασίας για την εφαρμογή των ΔΛΠ αλλά και της δυσκολίας του εγχειρήματος.

Πολλά όμως είναι και τα προβλήματα ή τα μειονεκτήματα που ακολούθησαν την εφαρμογή των ΔΛΠ. Τα κυριότερα προβλήματα είναι ότι οι λογιστές και οι διοικήσεις των επιχειρήσεων δεν ήταν έτοιμοι και πλήρως ενημερωμένοι για το νέο λογιστικό τρόπο και σημειώθηκαν λάθος πρακτικές και καθυστερήσεις. Ούτε όμως οι κυβερνητικοί φορείς αποδείχθηκαν επαρκώς έτοιμοι. Ειδικότερα η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), λειτουργώντας ως ΝΠΔΔ και με ηγεσία διοριζόμενη από την εκάστοτε κυβέρνηση, δεν απέφυγε τη γνωστή παθολογία της ελληνικής δημόσιας διοίκησης, τη στιγμή μάλιστα που ο διορισμός του προέδρου της έχει εγκριθεί από τη Βουλή κατά την προβλεπόμενη διαδικασία θέτοντας εμφανώς πρόβλημα ανεξαρτησίας των εποπτικών αρχών. Την ίδια στιγμή οι προηγμένες χώρες προσπαθούν να βελτιώσουν τη λειτουργικότητα, την αποτελεσματικότητα, την ανεξαρτησία και τη λογοδοσία των δημόσιων εποπτικών αρχών. Παράλληλα με τους φορείς της κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων με βάση τα νέα πρότυπα, και οι χρήστες δυσκολεύτηκαν να προσαρμοστούν στον νέο τρόπο παρουσίασης των οικονομικών εκθέσεων. Η αναστάτωση που προκλήθηκε επιδείνωσε, στην αρχή τουλάχιστον την αγορά. Όταν όμως οι πρώτες αντιδράσεις κατευνάστηκαν τόσο οι φορείς όσο και οι χρήστες συνειδητοποίησαν την υπεροχή της πληροφορίας που παρείχαν πλέον οι οικονομικές καταστάσεις.

Επιπλέον, οι φορολογικές ρυθμίσεις για την εφαρμογή των ΔΛΠ στερούνταν πληρότητας και απλότητας, ενώ άφηναν περιθώρια αμφισβητήσεων εκ μέρους των φορολογικών οργάνων. Το μεγαλύτερο πρόβλημα εντοπίστηκε στις οντότητες μικρού μεγέθους και τις μη εισηγμένες επιχειρήσεις, που αντιμετώπισαν τις μεγαλύτερες αποκλίσεις από τα ΔΛΠ. Δυστυχώς για αρκετό καιρό ακολουθήθηκε η παράλληλη λειτουργία δύο σημαντικά διαφορετικών λογιστικών μοντέλων και δημιουργήσε συνθήκες αθέμιτου ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων.

Για την ομαλή εναρμόνιση των ελληνικών προτύπων με τα διεθνή θα πρέπει να διασφαλιστούν σαφή όρια ευθύνης και αρμοδιότητας μεταξύ των διαφόρων προσώπων και οργάνων των εποπτικών αρχών (λογιστικά πρότυπα, ελεγκτικά πρότυπα, ποιοτικός έλεγχος ελεγκτών, πειθαρχική διαδικασία κτλ.). Δηλαδή, οι εποπτικές αρχές πρέπει πρώτες να τηρούν τις αρχές και τις δικλίδες ασφαλείας, την εφαρμογή των οποίων απαιτούν από τους εποπτευόμενους. Απαιτείται ενδυνάμωση της αξιοπιστίας, της στελέχωσης, της ανεξαρτησίας από πολιτικά και οικονομικά κέντρα εξουσίας των αρμόδιων εποπτικών - ρυθμιστικών αρχών, καθώς και της διαφάνειας στη λειτουργία τους.

Η εφαρμογή των ΔΛΠ συνοδεύεται από μια σειρά προβλημάτων, που συνοψίζονται ως εξής:

- Μη ολοκληρωμένη εναρμόνιση θεσμικού- νομοθετικού περιβάλλοντος.
- Μη επαρκής ενημέρωση ελεγκτών και λογιστών για τα ΔΛΠ σε ό,τι αφορά τις τεχνικές λεπτομέρειες εφαρμογής τους.
- Λόγω της εκτεταμένης χρήσης επαγγελματικής κρίσης αναγνωρίζεται από τους ερωτώμενους ότι τα ΔΛΠ παρέχουν τη δυνατότητα παρουσίασης επιθυμητών λογιστικών μεγεθών.
- Η ταυτόχρονη χρήση ΔΛΠ και ΕΛΠ από εισηγμένες και μη εισηγμένες εταιρείες αντίστοιχα, λόγω της διαφορετικότητας των δύο πλαισίων και της έλλειψης συγκρισιμότητας, γεννά διάφορα προβλήματα στη λειτουργία της αγοράς αλλά και ζητήματα αθέμιτου ανταγωνισμού.

Έρευνα που διεξήγαν οι Καραμάνης και Παπαδάκη (άρθρο στο διαδικτυακό χώρο «Το βήμα», δημοσίευση 06/01/2009 07:11) έδειξε ότι πέρα από τα πλεονεκτήματα των ΔΛΠ τα οποία είναι έκδηλα, υπήρξαν ζητήματα άμεσης προτεραιότητας:

- Εμπλεκόμενα υπουργεία και εποπτικοί- ρυθμιστικοί φορείς.
- Λεπτομερής επανεξέταση του υφιστάμενου νομοθετικού πλαισίου εφαρμογής των ΔΛΠ, συμπεριλαμβανομένων των φορολογικών ρυθμίσεων, για τον εντοπισμό και τη διόρθωση υπαρχόντων προβλημάτων ή δυσλειτουργιών.

- Προώθηση κουλτούρας και δημιουργία μηχανισμών για την άμεση αντιμετώπιση προβλημάτων που αναφέρονται κατά την εφαρμογή των ΔΛΠ (π.χ., στενή συνεργασία ΕΛΤΕ, υπουργείου Ανάπτυξης και φορολογικών αρχών).

Κρίνεται απαραίτητη επομένως η λήψη μέτρων για τον εκσυγχρονισμό των ΕΛΠ (Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και σχετικές διατάξεις του ΚΝ 2190/1920) και για τη μείωση των διαφορών που υπάρχουν με τα ΔΛΠ. Αυτό θα επιτρέψει τον περιορισμό του κόστους για την οικονομία (π.χ., εκπαίδευση, λογιστικά / μηχανογραφικά συστήματα, κινητικότητα στην αγορά εργασίας) από τη λειτουργία δύο σημαντικά διαφορετικών πλαισίων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης αλλά και την αντιμετώπιση ζητημάτων αθέμιτου ανταγωνισμού μεταξύ εταιρειών που εφαρμόζουν ΔΛΠ και ΕΛΠ. Ήδη το 2009 φαινόταν ότι οι συνθήκες για την αναθεώρηση των ΕΛΠ είχαν ωριμάσει και η αλλαγή αυτή φαινόταν ότι αποτελεί αίτημα της αγοράς. Σημειώνεται ότι ολοκληρωμένο σχέδιο για τον εκσυγχρονισμό των ΕΛΠ είχε καταρτιστεί και υποβληθεί αρμοδίως από το 2006 προς το υπουργείο Ανάπτυξης, στο πλαίσιο της προσαρμογής της ελληνικής εμπορικής νομοθεσίας στις ρυθμίσεις της οδηγίας 51/2003/ΕΕ. Αφορούσε μεταξύ άλλων:

- Άμεση έναρξη προεργασίας και σχεδιασμού για την ομαλή εισαγωγή πλήρους εφαρμογής των ΔΕΠ, με δεδομένο ότι αναμένεται να γίνει υποχρεωτική η εφαρμογή τους στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης τα επόμενα χρόνια.
- Λήψη κατάλληλων μέτρων για την ενδυνάμωση των αρμόδιων εποπτικών-ρυθμιστικών αρχών σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία, τη στελέχωση, την ανεξαρτησία από πολιτικά και οικονομικά κέντρα εξουσίας, καθώς και τη διαφάνεια στη λειτουργία τους, ώστε να βελτιωθεί η δημόσια εικόνα τους και να εμπεδωθεί κλίμα εμπιστοσύνης μεταξύ των υποκειμένων στη δικαιοδοσία τους.

1.2.2 Διαφορές ΕΓΛΣ - ΔΛΠ

Μελετώντας τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα παρατηρούμε πως υπάρχουν αρκετές διαφορές σε σχέση με τα τοπικά Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Παρακάτω θα δούμε τις σημαντικότερες διαφορές μεταξύ τους.

Οι διαφορές μεταξύ των ΔΛΠ και των ΕΛΠ χωρίζονται σε 3 βασικές κατηγορίες:

- Στις συντασσόμενες οικονομικές καταστάσεις,

- Στη διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση ορισμένων περιπτώσεων και γεγονότων, και
- Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

1. Συντασσόμενες οικονομικές καταστάσεις

Τα ΔΛΠ απαιτούν την σύνταξη της κατάστασης μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων κάτι το οποίο δεν προβλέπεται στα ΕΛΠ. Το κενό αυτό καλύπτεται μερικώς με την σύνταξη του πίνακα Διάθεσης των κερδών.

Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, όπου με βάση την Ελληνική Νομοθεσία η κατάρτιση του πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων δεν είναι υποχρεωτική, στα ΔΛΠ υπάρχει πλήρης διαφοροποίηση αφού είναι υποχρεωτική η κατάρτιση της κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης.

2. Αντιμετώπιση Λογιστικών Γεγονότων

Τα ΔΛΠ προσδιορίζουν διαφορετικούς χειρισμούς για την απεικόνιση διαφορών λογιστικών γεγονότων σε σχέση με τα ΕΛΠ. Παρακάτω θα αναφέρουμε ενδεικτικά μερικές διαφορές μεταξύ ΕΛΠ και ΔΛΠ, καθώς το σύνολο των διαφορών είναι πολύ μεγάλο.

I. Με βάση την Ελληνική Νομοθεσία οι αποσβέσεις υπολογίζονται βάση σταθερών συντελεστών, οι οποίοι εκφράζονται πάγια από κάθε επιχείρηση. Σύμφωνα με το ΔΛΠ16 υπάρχουν δύο μέθοδοι αποτίμηση των ενσώματων ακινητοποιήσεων.

α) βασική μέθοδος: όπου ύστερα από την αρχική καταχώρηση ως περιουσιακό στοιχείου, ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων θα πρέπει να εμφανίζεται στο κόστος κτήσης του μείον το ποσό των συσσωρευμένων αποσβέσεων.

β) επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος: έπειτα από την αρχική καταχώρηση του ως περιουσιακό στοιχείου, θα πρέπει ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων να εμφανίζεται με αναπροσαρμοσμένη αξία, η οποία αποτελείται από την πραγματική του αξία κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής μειωμένη από τις σωρευμένες αποσβέσεις καθώς και τις μεταγενέστερες σωρευμένες ζημίες απομείωσης. Οι αναπροσαρμογές θα πρέπει να γίνονται σε τακτά χρονικά διαστήματα, για να μην διαφέρουν οι λογιστικές αξίες με αυτές που θα προσδιορίζονται βάση της πραγματικής αξίας κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού.

II. Με βάση την Ελληνική Νομοθεσία, όσον αφορά τις Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις (ΔΛΠ16) μόνο τα γήπεδα και τα κτίρια αναπροσαρμόζονται υποχρεωτικά με βάση τον Νόμο 2065/1992 κάθε τέσσερα χρόνια και με τους συντελεστές τους οποίους ορίζει ο νόμος. Αντίθετα με τα ΔΛΠ η αναπροσαρμογή γίνεται υπό ορισμένες προϋποθέσεις για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο, και ο προσδιορισμός της αναπροσαρμοσμένης αξίας γίνεται από εξειδικευμένο εκτιμητή και όχι βάση σταθερών συντελεστών.

III. Όσον αφορά τις Αναβαλλόμενες Φορολογικές Υποχρεώσεις και Απαιτήσεις (ΔΛΠ12) η Ελληνική Νομοθεσία προβλέπει στις οικονομικές καταστάσεις να απεικονίζονται μόνο οι φόροι οι οποίοι υπολογίζονται με βάση την Ελληνική Φορολογική Νομοθεσία. Στα ΔΛΠ απαιτείται ο κάθε φόρος εισοδήματος να αντιμετωπίζεται ως δαπάνη και θα πρέπει να συσχετίζεται με τις συναλλαγές τις οποίες αφορά.

3. Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις

Κατά την κατάρτιση των Ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων υπάρχουν αρκετά σημεία διαφοροποίησης:

I. Ενοποιημένος Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων.

Στην Ελληνική Νομοθεσία οι εταιρείες δεν είναι υποχρεωμένες να συντάσσουν ενοποιημένο πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων, ενώ στα ΔΛΠ δεν είναι υποχρεωμένες να συντάσσουν πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων αλλά είναι υποχρεωτικό να συντάσσουν πίνακα Μεταβολών της Καθαρής Θέσης.

II. Διαφορές Ενοποίησης.

Με βάση την Ελληνική Νομοθεσία ο λογιστικός χειρισμός των διαφορών ενοποίησης είναι (α) να αποσβένονται, είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες από μια χρήσεις, οι οποίες δεν υπερβαίνουν τα 5 έτη, και (β) παρέχεται η ευχέρεια της άμεσης και εμφανούς αφαίρεσης τους απευθείας από τα Ίδια κεφάλαια του ενοποιημένου Ισολογισμού.

Τα ΔΛΠ προβλέπουν ότι η απόσβεση της υπεραξίας αυτής δεν πρέπει να υπερβαίνει τα 20 έτη, ενώ η χρονική διάρκεια στην οποία γίνεται η απόσβεση καθώς και η μέθοδος υπολογισμού της απόσβεσης οφείλει να επανεκτιμηθεί τουλάχιστον στο τέλος κάθε χρήσης.

1.3 ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (Ε.Λ.Π.)

Είδαμε πως παρά την μεγάλη ανάγκη για εκσυγχρονισμό των ελληνικών λογιστικών πρακτικών τόσο καθ' ουσίαν όσο και για λόγους εναρμόνισης και συγκρισιμότητας μεταξύ των χωρών της ευρωπαϊκής ένωσης, η μετάβαση στα διεθνή λογιστικά πρότυπα και πλήρης εφαρμογή τους αποδείχθηκε δύσκολη υπόθεση. Από τη μια οι τεχνικές δυσκολίες και από την άλλη η ελλιπής προετοιμασία και ενημέρωση είχαν ως αποτέλεσμα μεγάλες καθυστερήσεις, λάθη και αυξημένο κόστος. Οι μεγάλες εταιρείες και οι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο προσαρμόστηκαν πιο εύκολα στα νέα δεδομένα και βίωσαν πιο ομαλά τη μετάβαση. Δεν ίσχυσε όμως το ίδιο για τις μικρές επιχειρήσεις και γενικά τις μικρές οικονομικές οντότητες. Για τις μονάδες αυτές παρατηρήθηκε μεγάλη δυσκολία στην κατανόηση και την εφαρμογή των νέων λογιστικών πρακτικών. Η επιμόρφωση των διοικήσεων αλλά και των αρμόδιων λογιστικών διευθύνσεων κόστισε ακριβιά τόσο οικονομικά όσο χρονικά. Μάλιστα οι περισσότερες διοικήσεις θεώρησαν άδικη την εφαρμογή των προτύπων από τις εταιρίες τους καθώς ήταν αρκετά δεσμευτικά σε σύγκριση με τον απλοϊκό τρόπο που λειτουργούσαν από λογιστικής απόψεως έως τότε.

Συνοψίζοντας, τα διεθνή λογιστικά πρότυπα εφαρμόστηκαν και τηρήθηκαν από τις μεγάλες επιχειρήσεις ενώ οι μικρότερες τα απέφυγαν με κάθε τρόπο εκμεταλλευόμενες τροποποιήσεις και προσαρμοστικές διατάξεις, τα λεγόμενα “παραθυράκια”. Επομένως το πρόβλημα της λογιστικής ενοποίησης παρέμενε. Από το 2008, η ευρωπαϊκή ένωση πέρασε σε περίοδο οικονομικής ύφεσης. Άλλες χώρες ξεπέρασαν γρήγορα την κρίση και προχώρησαν σε ανάπτυξη, άλλες βίωσαν πιο έντονα τις συνέπειες της οικονομικής κρίσης. Η Ελλάδα, εξαιτίας του μεγάλου δημοσιονομικού ελλείμματος και των σαθρών πολιτικών και οικονομικών θεμελίων εξέδωσε σήμα πιστωτικού κινδύνου και εντάχθηκε στο ταμείο διάσωσης, το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο.

Ανάμεσα στις αναρίθμητες αναγκαίες και αδιαπραγμάτευτες μεταρρυθμίσεις που απαίτησαν οι δανειστές της, ήταν η επιβολή σκληρής φορολογικής νομοθεσίας και η πάταξη της φοροδιαφυγής. Επομένως υπό το πρίσμα της έλλειψης ρευστότητας, της αδυναμίας εξυπηρέτησης των υποχρεώσεων αλλά και τις πιέσεις των ευρωπαϊκών θεσμών και δανειστών, η ελληνική κυβέρνηση προχώρησε στη θέσπιση των Ν.4172, Ν.4174/2013 και Ν.4308/2014 που αποτελούν ίσως την πιο σημαντική μεταρρύθμιση των τελευταίων ετών για την χώρα. Θεσπίστηκαν δύο νέοι φορολογικοί νόμοι, ο

Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) και ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013). Βασικότερες διατάξεις ήταν η σκληρότερη φορολογική επιβολή και οι πιο εντατικοί έλεγχοι. Επιπλέον ψηφίστηκε ο νόμος Ν.4308/24.11.2014 που αποτελεί τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, σύμφωνα με τον οποίο οι λογιστικές υποχρεώσεις των επιχειρήσεων και οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις που θα συντάσσουν ανεξαιρέτως όλες οι επιχειρήσεις, που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, προσδιορίζονται βάσει του μεγέθους τους και της ένταξής τους στην κατηγορία πολύ μικρών, μικρών, μεσαίων ή μεγάλων επιχειρήσεων βάσει των αριθμητικών κριτηρίων που θεσπίζονται από τον ανωτέρω νόμο. Επίσης απλουστεύει τις λογιστικές πρακτικές που υποχρεώνεται να ακολουθεί η κάθε οντότητα ανάλογα του μεγέθους της. Αναλυτικότερα τις ρυθμίσεις των νόμων αυτών θα εξετάσουμε σε επόμενο κεφάλαιο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ

Με την εξυγίανση του ιδιωτικού Τομέα να βρίσκεται σε εξέλιξη, εξετάσθηκε η ανάγκη εκσυγχρονισμού της δημόσιας διοίκησης. Η υψηλής ποιότητας δημοσιονομική πληροφόρηση είναι απαραίτητη για την αποτελεσματική διαχείριση του δημόσιου τομέα. Έτσι, τα τελευταία χρόνια, αρκετές χώρες, άρχισαν να προβαίνουν σε σημαντικές μεταρρυθμιστικές πρωτοβουλίες εκσυγχρονισμού των συστημάτων δημοσιονομικής διαχείρισης (λογιστικής και προϋπολογισμού). Σκοπός είναι η ενδυνάμωση της διαφάνειας των δημοσίων οικονομικών και στην ενίσχυση του ελέγχου της σχέσης κόστους – απόδοσης κάθε δραστηριότητας. Στο επίκεντρο των μεταρρυθμίσεων αυτών βρίσκεται η μετάβαση από την παραδοσιακή λογιστική ταμειακής βάσης, στην ακριβέστερη και αποτελεσματικότερη λογιστική δεδουλευμένης βάσης.

2.1 ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ

Το σημαντικότερο βήμα προόδου και εξέλιξης είναι η εμφάνιση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα - International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) τα οποία είναι βασισμένα, κυρίως στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) ιδιωτικού τομέα, ενώ μερικά από αυτά απευθύνονται αποκλειστικά στο δημόσιο τομέα. Σκοπός τους είναι η βελτίωση της ποιότητας και συγκρισιμότητας των οικονομικών πληροφοριών που παρουσιάζονται από τις οντότητες του δημόσιου τομέα σε όλο τον κόσμο και η θέσπιση κριτηρίων για καίρια θέματα, όπως η αναγνώριση, η επιμέτρηση, η παρουσίαση και η γνωστοποίηση των σχετικών λογιστικών γεγονότων και συναλλαγών, στο πλαίσιο της παγκόσμιας σύγκλισης των λογιστικών και ελεγκτικών κανόνων. Μέχρι σήμερα έχουν εκδοθεί 32 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα. Τα Πρότυπα αυτά καλύπτουν το μεγαλύτερο εύρος των λογιστικών θεμάτων που σχετίζονται με το δημόσιο τομέα. Πλήθος κρατών και δημοσίων οργανισμών διεθνώς εφαρμόζουν ήδη τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, ενώ ένας μεγάλος αριθμός χωρών βρίσκεται στο στάδιο υιοθέτησης τους.

Όπως είδαμε σκοπός της ΕΛΤΕ είναι η διαμόρφωση ενός θεσμικού πλαισίου λειτουργίας των οικονομικών μονάδων που να είναι σαφές, σύγχρονο, ευέλικτο, με

μεγάλο χρονικό ορίζοντα εφαρμογής, εύκολα εφαρμόσιμο από όλες τις μονάδες, που θα επιτρέπει την ελαχιστοποίηση του φαινομένου των συχνών και πολλαπλών αλλαγών, που επιδρούν αρνητικά στην λειτουργία του συνόλου της οικονομίας. Ένα από τα πρώτα μέτρα που υιοθετήθηκαν για την προώθηση της υλοποίησης του στόχου αυτού είναι η εισαγωγή και καθιέρωση του διπλογραφικού συστήματος και της λογιστικής τυποποίησης στις οικονομικές μονάδες του δημοσίου τομέα (Π.Δ. 205/98) και μεταξύ αυτών και στα δημόσια Νοσοκομεία αλλά και ευρύτερα σε όλους τους φορείς παροχής υπηρεσιών υγείας. (Π.Δ. 146/2003). Το σύστημα αυτό χρησιμοποιείται στην Ελλάδα, αλλά και διεθνώς για την συστηματική παρακολούθηση της περιουσίας των Οικονομικών Οργανισμών.

Στο πλαίσιο των μεταρρυθμίσεων απαιτείται η μετάβαση από την Λογιστική Ταμειακής Βάσης στη Λογιστική Δεδουλευμένης βάσης που εξασφαλίζει την καταγραφή των συναλλαγών κατά τη στιγμή της πραγματοποίησής τους ανεξάρτητα του χρόνου υλοποίησης των ταμειακών ροών. Οι τομείς που απαιτείται να εφαρμοστούν τα IPSAS δεδουλευμένης λογιστικής είναι η Κεντρική Κυβέρνηση (υπουργεία, περιφέρειες), η Τοπική Αυτοδιοίκηση, τα Δημόσια Νοσοκομεία, τα Ασφαλιστικά Ταμεία και η κατάρτιση του Κρατικού Προϋπολογισμού για την παρουσίαση των οικονομικών στοιχείων του κράτους.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημόσιου Τομέα (IPSAS) είναι ένα σύνολο λογιστικών προτύπων που εκδίδεται από το Διοικητικό Συμβούλιο IPSAS για χρήση από φορείς του δημόσιου τομέα σε όλο τον κόσμο για την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων. Αυτά τα πρότυπα βασίστηκαν στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) που εκδόθηκαν από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΣΔΛΠ) και αφορούσαν τον ιδιωτικό τομέα. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εφαρμόζονται από τις εθνικές κυβερνήσεις, τις περιφερειακές κυβερνήσεις (π.χ. επαρχιακούς), τις τοπικές κυβερνήσεις (π.χ. πόλη) και τις διάφορες κυβερνητικές οντότητες (π.χ. φορείς, συμβούλια και επιτροπές). Τα IPSAS που χρησιμοποιούνται ευρέως από τους διακυβερνητικούς οργανισμούς δεν ισχύουν για τις εμπορικές επιχειρήσεις της κυβέρνησης (π.χ. δημόσιες τράπεζες και δημόσιες επιχειρήσεις) γιατί πρόκειται συνήθως για κερδοσκοπικού χαρακτήρα όργανα. Τα IPSAS εκδίδονται από το IPSASB (Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα), ένα ανεξάρτητο όργανο της IFAC (Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών).

Η Λογιστική Τυποποίηση (Accounting Standardization) αποβλέπει στην εξασφάλιση της ομοιογένειας και των σωστών στοιχείων και πληροφοριών σχετικά με την περιουσιακή διάρθρωση, την οικονομική θέση και την παραγωγική και συναλλακτική δραστηριότητα όλων των οικονομικών μονάδων της χώρας, κατά κλάδους και συνολικά. Η αυθαιρεσία πολλών λογιστών, ο αυτοσχεδιασμός σε πολλές περιπτώσεις, χωρίς να αντιβαίνει στις λογιστικές αρχές, αλλά και τα ακούσια λάθη, καταστρέφει τη συγκρισιμότητα των στοιχείων. Με την καθιέρωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IAS), των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRS), των Εθνικών Γενικών Λογιστικών Σχεδίων καθώς και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα (IPSAS) επιτυγχάνεται η τυποποίηση, η ομοιομορφία και η εναρμόνιση των λογιστικών μεγεθών τόσο σε διεθνές όσο και σε εθνικό και διακρατικό επίπεδο. Η σημασία των πληροφοριών για τους λήπτες οικονομικών αποφάσεων αποκτά μεγαλύτερη σπουδαιότητα, όταν μπορεί να είναι διαχρονικά συγκρίσιμη στα πλαίσια τόσο της ίδιας της επιχείρησης, όσο μεταξύ επιχειρήσεων διαφόρων κλάδων της οικονομίας καθώς και μεταξύ κρατών. Για να επιτευχθεί η συγκρισιμότητα των λογιστικών πληροφοριακών στοιχείων πρέπει οι εταιρίες να εφαρμόζουν τις ίδιες λογιστικές αρχές και μεθόδους. Το μέγιστο όφελος που προκύπτει από την Λογιστική Τυποποίηση είναι η συγκρισιμότητα και η διαφάνεια των διεθνών πλέον οικονομικών πληροφοριών. Η συγκρισιμότητα πρόκειται να εξαλείψει τις υπάρχουσες παρανοήσεις και αμφιβολίες για την αξιοπιστία των ξένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων και θα απομακρύνει ένα από τα σημαντικότερα εμπόδια στη ελεύθερη ροή των διεθνών κεφαλαίων, και θα οδηγήσει σε αύξηση των ξένων επενδύσεων καθώς θα εγγυάται το σωστό πιστοληπτικό περιβάλλον. Η Λογιστική Τυποποίηση (Accounting Standardization) έχει άμεση συνεισφορά τόσο στην εθνική οικονομία όσο και στην κοινωνική, οικονομική και δημοσιονομική πολιτική.

2.2 Η ΑΝΑΓΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ IPSAS ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Στις αναπτυγμένες χώρες η λογιστική του δημοσίου τομέα θεωρείται αναπόσπαστο τμήμα και επιτυχής πτυχή των εφαρμοζόμενων μεταρρυθμίσεων αλλά και στις αναπτυσσόμενες χώρες, εκτός από ένα εργαλείο για τον εκσυγχρονισμό της κυβερνητικής οικονομικής διαχείρισης, αποτελεί όπλο ενάντια στην απάτη και τη διαφθορά. Για το λόγο αυτό, όλο και περισσότερες κυβερνήσεις επιζητούν αποτελεσματικότερη λογιστική διαχείριση του δημοσίου τομέα.

Σύμφωνα με τη έρευνα της PwC, (PwC Global survey on accounting and reporting by central governments “Towards a new era in government accounting and reporting”) το 2013 οι κυβερνήσεις των περισσότερων χωρών λαμβάνουν όλο και περισσότερες πρωτοβουλίες για τη βελτίωση της λογιστικής τους διαχείρισης και την ενίσχυση της διαφάνειας. Και αυτό γιατί αντιλαμβάνονται πως το λογιστικό πλαίσιο που παραδοσιακά χρησιμοποιείται από τον δημόσιο τομέα δεν μπορεί πια να ανταποκριθεί στις ανάγκες του 21ου αιώνα. Η έρευνα της PwC - στην οποία συμμετείχαν 100 χώρες - αποκαλύπτει ότι μόνο το 24% των κυβερνήσεων εφαρμόζουν την λογιστική αρχή των δεδουλευμένων (accrual accounting), ενώ το 37% σκοπεύει να εφαρμόσει αυτή τη λογιστική πρακτική μέσα στα επόμενα πέντε χρόνια. Έτσι, το συνολικό ποσοστό υιοθέτησης της λογιστικής αρχής των δεδουλευμένων φθάνει το 63% των κυβερνήσεων που συμμετείχαν στην έρευνα - αύξηση της τάξεως του 142%.

Σε παγκόσμιο επίπεδο περισσότερες από 80 χώρες έχουν υιοθετήσει ή βρίσκονται σε διαδικασία υιοθέτησης των IPSAS. Επίσης οργανισμοί όπως η Ευρωπαϊκή Ένωση, το Συμβούλιο της Ευρώπης, ο ΟΟΣΑ, το NATO, τα Ηνωμένα Έθνη και η Παγκόσμια Τράπεζα έχουν υιοθετήσει ή υιοθετούν τα IPSAS. Οι χώρες οι οποίες έχουν υιοθετήσει τη δεδουλευμένη βάση για την κατάρτιση των οικονομικών τους καταστάσεων είναι οι εξής: Ελβετία, Ολλανδία, Γαλλία, Σουηδία, Φιλανδία, Αυστρία, Ιταλία, Ισπανία, Ρουμανία το Ηνωμένο Βασίλειο και η Ρωσία. Επίσης διεθνή οικονομικά όργανα όπως το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο (ΔΝΤ) και η Παγκόσμια Τράπεζα προωθούν την έγκριση της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης στο Δημόσιο Τομέα και την εφαρμογή των IPSAS.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και η εφαρμογή τους στον δημόσιο τομέα έχουν πολλούς υποστηρικτές. Ο Κυριάκος Ανδρέου, Partner και Επικεφαλής του Συμβουλευτικού τομέα της PwC στην Ελλάδα, σχολιάζει: «Η λογιστική αρχή των δεδουλευμένων είναι η κοινή λογική. Σύμφωνα με αυτή, οι συναλλαγές και τα οικονομικά γεγονότα καταχωρούνται και αναφέρονται τη στιγμή όπου συμβαίνουν, ανεξάρτητα από το πότε θα πραγματοποιηθούν οι χρηματικές συναλλαγές. Μας δίνουν, δηλαδή, μία καθαρή εικόνα του πού βρισκόμαστε στον κρατικό προϋπολογισμό, γεγονός που δεν συμβαίνει με την ταμειακή λογιστική η οποία εμφανίζει τα έξοδα μόνο όταν έρχονται τα τιμολόγια. Και γι' αυτό ακριβώς το λόγο, η λογιστική αρχή των δεδουλευμένων είναι απολύτως απαραίτητη για την οικονομία της Ελλάδας σήμερα».

Η λογιστική αρχή των δεδουλευμένων μπορεί να βοηθήσει την ελληνική κυβέρνηση να έχει ολοκληρωμένη εικόνα των κρατικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, καθώς και της χρηματοοικονομικής απόδοσης και των ταμειακών ροών. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημόσιου Τομέα (International Public Sector Accounting Standards - IPSAS) χρησιμοποιούνται συχνά ως σημείο αναφοράς σε άλλες χώρες, οπότε διευκολύνουν τις συγκρίσεις και τις ευρωπαϊκές πολιτικές που τις ακολουθούν.

Επιπλέον με την υιοθέτηση της λογιστικής αρχής των δεδουλευμένων, η ελληνική κυβέρνηση θα ενισχύσει τη δέσμευσή της για μεγαλύτερη διαφάνεια και θα είναι σε θέση να παρέχει πιο εμπειριστατωμένες αναφορές.

Αλλά και ο Jan Sturesson, επικεφαλής του διεθνούς δικτύου της PwC στον τομέα υπηρεσιών προς τις κυβερνήσεις και το δημόσιο, συμφωνεί: «Οι οικονομικές εκθέσεις του δημοσίου τομέα οφείλουν να αντικατοπτρίζουν πλήρως τις οικονομικές επιπτώσεις των πολιτικών αποφάσεων. Αυτό μπορεί να επιτευχθεί μόνο με την εφαρμογή την λογιστικής αρχής των δεδουλευμένων. Και είναι σημαντικό οι κυβερνήσεις, οι οποίες ρυθμίζουν τη λογιστική στον ιδιωτικό τομέα, να ηγηθούν με το παράδειγμά τους υιοθετώντας υψηλά πρότυπα για τα λογιστικά τους συστήματα. Αυτό δεν ισχύει τώρα, όμως έχει αρχίσει να σημειώνεται μεγάλο ενδιαφέρον για τη βελτίωση των λογιστικών συστημάτων».

Ο Jean-Louis Rouvet, Επικεφαλής του διεθνούς δικτύου της PwC στον τομέα των δημόσιων οικονομικών και λογιστικής, δηλώνει: «Η χρηματοοικονομική πληροφόρηση πρέπει να είναι διαθέσιμη στους πολίτες οι οποίοι, ως φορολογούμενοι και χρήστες υπηρεσιών, έχουν δικαίωμα να απαιτούν από τις κυβερνήσεις να λογοδοτούν για τη χρήση των δημόσιων πόρων και να αξιολογούν την απόδοσή τους. Οι πολιτικοί, με τη σειρά τους, οφείλουν να κατανοήσουν την τρέχουσα κατάσταση των δημόσιων οικονομικών και των χρηματοοικονομικών δυνατοτήτων του δημοσίου πριν δεσμευθούν για νέα προγράμματα και υπηρεσίες.»

Πηγή: *“Towards a new era in government accounting and reporting”*
<http://www.pwc.com/ipsassurvey>

Η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα (International Public Sector Accounting Standards–IPSAS) κρίθηκε απαραίτητο βήμα της μεταρρυθμιστικής πολιτικής στη δημοσιονομική πολιτική πολλών χωρών έτσι ώστε να εξασφαλιστεί η διαφάνεια και η αξιοπιστία των δημόσιων οικονομικών καθώς και η

συγκρισιμότητά τους μέσω της εναρμόνισης των δημόσιων συστημάτων λογιστικής στις διάφορες χώρες αλλά και τους οργανισμούς.

Τα πρότυπα βασίζονται κυρίως στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς ιδιωτικού τομέα αλλά απευθύνονται αποκλειστικά στο Δημόσιο Τομέα. Αφορούν Εθνικές Κυβερνήσεις, Τοπικές Αρχές, Περιφερειακές Κυβερνήσεις και Κυβερνητικές Υπηρεσίες και σύμφωνα με αυτά οι οντότητες του Δημόσιου Τομέα προετοιμάζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις και εναρμονίζονται με τις αρχές σύνταξης του κρατικού προϋπολογισμού.

Στη χώρα μας λόγω του υψηλού δημόσιου χρέους και των δημοσιονομικών ελλειμμάτων είναι επιτακτική η ανάγκη να αναλυθούν περισσότερο τα λογιστικά στοιχεία σε εθνικό επίπεδο. Οι κατευθύνσεις της Ευρωπαϊκής Ένωσης είναι να εφαρμοστούν τα IPSAS δεδουλευμένης λογιστικής όσο το δυνατόν γρηγορότερα στις Ευρωπαϊκές χώρες αλλά και στην Ελλάδα έτσι ώστε να επιτευχθεί η αξιοπιστία των δημόσιων οικονομικών και ενίσχυση της ανάπτυξης. Οι τομείς που απαιτείται να εφαρμοστούν τα IPSAS δεδουλευμένης λογιστικής είναι η Κεντρική Κυβέρνηση (υπουργεία, περιφέρειες), η Τοπική Αυτοδιοίκηση, τα Δημόσια Νοσοκομεία, τα Ασφαλιστικά Ταμεία και η κατάρτιση του Κρατικού Προϋπολογισμού για την παρουσίαση των οικονομικών στοιχείων του κράτους.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα αριθμούν σήμερα τα 32. Στα περισσότερα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα αντιστοιχεί ένα Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (IAS), το περιεχόμενο του οποίου καλύπτει τις ελλείψεις και τα κενά των Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα. Όλα τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα υιοθετούν τη δεδουλευμένη βάση, με μόνη εξαίρεση το Προσχέδιο Νόμου 32 «Υποχρεώσεις για Λήπτες Εξωτερικής Συνδρομής» (Disclosure Requirements for Recipients of External Assistance) το οποίο υιοθετεί την ταμειακή βάση.

Τα ΔΛΠ αναπτύχθηκαν κυρίως για οντότητες προσανατολισμένες στην επίτευξη κερδοφορίας ενώ τα ΔΛΠ Δημοσίου Τομέα δημιουργήθηκαν για φορείς του δημόσιου τομέα που παρέχουν υπηρεσίες κοινωφελούς χαρακτήρα καθώς και για την ενίσχυση και τη διατήρηση της ευημερίας των πολιτών ενός κράτους, και εδώ έγκειται είναι η βασική τους διαφορά. Οι διαφορές μεταξύ των δύο πλαισίων αναφοράς προέρχονται κυρίως από τις ακόλουθες τρεις πηγές:

A. Ένας από τους στόχους του IPSASB κατά την δημιουργία των ισοδύναμων προτύπων IPSAS με βάση τα IFRS ήταν και να καταφέρει να αντικατοπτρίσει τις διαφορές μεταξύ του δημοσίου και ιδιωτικού τομέα.

B. Οι διαφορές στο εύρος των θεμάτων που καλύπτονται από τα δύο σύνολα προτύπων, λόγω της επικράτησης συγκεκριμένων τύπων συναλλαγών, όπως οι μη ανταλλακτικές πράξεις στο δημόσιο τομέα.

Γ. Διαφορές στο χρονοδιάγραμμα για το πότε εισάγονται οι νέες ή οι τροποποιημένες απαιτήσεις σε κάθε σύνολο προτύπων.

2.2.1 Η μετάβαση από το απλογραφικό στο διπλογραφικό σύστημα

Η οικονομική διαχείριση των Κρατικών Οργανισμών στην Ελλάδα και των Ν.Π.Δ.Δ., στηρίζεται στον προϋπολογισμό, βάσει του οποίου προσδιορίζονται τα έσοδα και καθορίζονται τα όρια των εξόδων για κάθε οικονομικό έτος. Η παρακολούθηση της κατάρτισης και εκτέλεση του προϋπολογισμού στηριζόταν στον «Κώδικα Κατάταξης Εσόδων-Εξόδων» του 1982 που είχε εκδώσει το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους (Γ.Λ.Κ). Έτσι σαν «έσοδα» του προϋπολογισμού των Ν.Π.Δ.Δ. εννοούμε κάθε χρηματικό ποσό που περιέρχεται νόμιμα στο Ν.Π.Δ.Δ. και αυξάνει το ταμειακό ενεργητικό του. Ενώ σαν «έξοδα» εννοούμε την κάθε δαπάνη που γίνεται νόμιμα από το Ν.Π.Δ.Δ.. Επομένως έσοδα θεωρούνται τα χρηματικά ποσά που εισπράττει ο Κρατικός Οργανισμός ή ο Οργανισμός Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) με την αντίστοιχη έκδοση του Γραμματίου Είσπραξης και σαν έξοδα θεωρούνται τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται με την αντίστοιχη εξόφληση του Χρηματικού Εντάλματος. Τελικά, κατά το Δημόσιο Λογιστικό ό,τι χρηματικό ποσό εισπράττεται είναι έσοδο και ότι πληρώνεται είναι έξοδο. Με την λογική δε αυτή του Δημόσιου Λογιστικού, οι κρατήσεις π.χ. για τα Ασφαλιστικά Ταμεία, ο Φ.Μ.Υ. κλπ, θεωρούνται σαν έσοδα όταν παρακρατούνται και σαν έξοδα όταν αποδίδονται.

Η καταγραφή των λογιστικών γεγονότων γίνονταν μέχρι σήμερα σε ταμειακή βάση, δηλαδή με την έκδοση του γραμματίου είσπραξης ή του Εντάλματος Πληρωμής. Ο οργανισμός δεν ήταν υποχρεωμένος να καταγράφει λογιστικά τις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις του καθώς και την λογιστική αποτίμηση της περιουσίας του. Όμως με την εφαρμογή της Διπλογραφικής Λογιστικής μεθόδου εμφανίζεται η συνολική οικονομική κατάσταση του Οργανισμού ανά πάσα στιγμή. Ο Οργανισμός κατά την στιγμή έναρξης του Διπλογραφικού δεν μπορεί, παρά να παρουσιάζεται με την οικονομική του

κατάσταση την συγκεκριμένη χρονική στιγμή, γιατί υφίσταται σαν αποτέλεσμα μιας μακρόχρονης οικονομικής πορείας, στη διάρκεια της οποίας έχει διαμορφώσει μια περιουσία, απαιτήσεις και υποχρεώσεις.

Βασικό χαρακτηριστικό της δεδουλευμένης βάσης είναι η καταγραφή των συναλλαγών κατά τη στιγμή της πραγματοποίησής τους, ανεξάρτητα των συναφών ταμειακών ροών. Βασικές αρχές που διέπουν το λογιστικό του Δημοσίου και τη διοίκηση των δημοσίων εσόδων και εξόδων του προϋπολογισμού στην Ελλάδα, εμπεριέχονται στις διατάξεις του ν.2362/95. Όσο αφορά στη λογιστική παρακολούθηση, σε επίπεδο κεντρικής διοίκησης, ακολουθείται μέχρι σήμερα η μέθοδος της ταμειακής βάσης. Σύμφωνα με τη λογιστική ταμειακής βάσης οι συναλλαγές αποτυπώνονται λογιστικά μόνο όταν πληρώνονται ή εισπράττονται μετρητά. Στο πλαίσιο της ταμειακής λογιστικής βάσης δε γίνεται, για παράδειγμα, διάκριση μεταξύ της αγοράς ενός στοιχείου πάγιου ενεργητικού που αποτελεί μακροπρόθεσμη επένδυση και της πληρωμής μιας δαπάνης καθώς και οι δύο ενέργειες αποτυπώνονται ως ταμειακές εκροές (δαπάνες). Η λογιστική ταμειακής βάσης προκαλεί σύγχυση και στη περίπτωση εκταμίευσης δανείου όπου αποτυπώνετε ως έσοδο και όχι ως υποχρέωση, δεδομένου ότι εισρέουν μετρητά στο ταμείο. Στο πλαίσιο της ταμειακής βάσης, οι υποχρεώσεις και οι απαιτήσεις δεν αποτυπώνονται λογιστικά.

Μονάδες Υγείας

Όπως είδαμε, η πρώτη προσπάθεια εισαγωγής του Ε.Γ.Λ.Σ. στο δημόσιο τομέα γίνεται με την ψήφιση του Π.Δ. 80/1997 με το οποίο εγκρίνεται το πρώτο Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο που αφορά τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης. Ακολουθούν τα Π.Δ. 205/1998 και 315/1999 που αφορούν την εφαρμογή Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου από τα Ν.Π.Δ.Δ. και τους δήμους-κοινότητες αντίστοιχα. Μέχρι το 1997, τα Κρατικά Νοσοκομεία της χώρας μας παρακολουθούσαν την χρηματοοικονομική τους διαχείριση σύμφωνα με το λογιστικό των Ν.Π.Δ.Δ., το οποίο ανήκει στον κύκλο του Δημόσιου Λογιστικού και διέπεται από το Ν.Δ. 496/74. Η τήρηση των λογιστικών βιβλίων τους γινόταν με το απλογραφικό σύστημα. Ο καθορισμός του απλογραφικού συστήματος για την τήρηση των λογιστικών βιβλίων των Δημοσίων Νοσοκομείων βρισκόταν στους οικονομικούς και διαχειριστικούς κανόνες του 1952, όπου το άρθρο 155 καθορίζει το απλογραφικό σύστημα για την τήρηση των λογιστικών βιβλίων των Ν.Ι. πλην όμως, το ίδιο άρθρο αναφέρει επί λέξει «... Δι αποφάσεως του Δ.Σ. Νοσηλευτικού Ιδρύματος, εγκεκριμένης υπό του Υπουργού Κοινωνικής Πρόνοιας δύναται να εφαρμοσθεί το

διπλογραφικό σύστημα εις Ιδρύματα, εν περίπτωση καθ' ήν το απλογραφικό σύστημα δεν παρέχει ευχέρειαν ενημερότητος των λογαριασμών.»

Στις δημόσιες Μονάδες Υγείας, η υιοθέτηση του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου γίνεται, αρκετά χρόνια αργότερα, με την νομοθέτηση του Π.Δ. 146/2003. Με την εφαρμογή του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου, εξασφαλίζεται η ενιαία λειτουργία και συνδεσμολογία των λογαριασμών. Παράλληλα, με την χρήση καθορισμένης ονοματολογίας και κωδικοποίησης, επιτυγχάνεται η ομοιόμορφη και με απόλυτη ακρίβεια αποτύπωση του περιεχομένου κάθε λογαριασμού. Επιπροσθέτως, με το Π.Δ. 146/2003 (άρθρο 3.3.101, παρ. 6, 7) ορίζεται ότι κάθε είδος εσόδου ή εξόδου του προϋπολογισμού των Μονάδων Υγείας χαρακτηρίζεται από ένα τετραψήφιο-κωδικό αριθμό. Το πρώτο ψηφίο, κάθε αριθμού συμβολίζει την κατηγορία του εσόδου ή του εξόδου, το δεύτερο, την ομάδα στην οποία εντάσσεται το έσοδο ή το έξοδο, το τρίτο, το είδος του και το τέταρτο προσδιορίζει ακριβώς ποιο είναι το έσοδο ή το έξοδο. Ο διαφορετικός τρόπος αποτύπωσης των λογαριασμών, μεταξύ δημόσιου και γενικού λογιστικού Σχεδίου, δεν διευκολύνει την παράλληλη εφαρμογή τους. Επιπρόσθετα, η κωδικοποίηση των εσόδων – εξόδων κατά των Κώδικά Κατάταξης του προϋπολογισμού Ν.Π.Δ.Δ., δεν επιτρέπει την αντιστοίχησή τους με τους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής, με αποτέλεσμα την αδυναμία εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος. Για να ξεπεραστεί το πρόβλημα αυτό, το Π.Δ. 146/2003 ορίζει, για τις Μονάδες Υγείας, την χρήση του ζεύγους των λογαριασμών τάξεως 02 (χρεωστικοί) και 06 (πιστωτικοί) της γενικής λογιστικής

Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης

Η ελληνική επικράτεια (με εξαίρεση την περιοχή του Αγίου Όρους, για την οποία προβλέπεται ιδιαίτερο καθεστώς) είναι διαιρεμένη σε οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ). Οι ΟΤΑ αποτελούν Ν.Π.Δ.Δ.(Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου) και απολαύουν διοικητικής και οικονομικής αυτοτέλειας. Αυτό σημαίνει ότι έχουν δικαιώματα και υποχρεώσεις, δική τους περιουσία, δικό τους προϋπολογισμό και απασχολούν δικούς τους υπαλλήλους. Η οικονομική τους δυνατότητα είναι βασικός παράγοντας για την ουσιαστική λειτουργία τους. Γι' αυτό, το κράτος μεριμνά για την εξασφάλιση των αναγκαίων πόρων τους. Η μέριμνα αυτή πραγματώνεται με ρυθμίσεις εκ μέρους του κράτους που να εξασφαλίζουν έσοδα, όπως π.χ. από τον φόρο ακίνητης περιουσίας. Η πολιτεία ασκεί διοικητική εποπτεία στους ΟΤΑ με τρόπο, όμως, που να μην εμποδίζει την πρωτοβουλία και την ελεύθερη δράση τους, δηλαδή ασκεί έλεγχο

νομιμότητας των πράξεων τοπικής αρμοδιότητάς τους και όχι έλεγχο σκοπιμότητας (δεν εξετάζει αν οι πράξεις τους εξυπηρετούν κάποιο σκοπό ή όχι).

Σύμφωνα με το Άρθρο 276 του Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων Ν.3463/2006:

«Οι Δήμοι και οι Κοινότητες, τα δημοτικά και κοινοτικά ιδρύματα και τα λοιπά δημοτικά και κοινοτικά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου απαλλάσσονται εν γένει από κάθε δημόσιο, άμεσο ή έμμεσο, δημοτικό, κοινοτικό ή λιμενικό φόρο, τέλος, δικαστικό ένσημο και εισφορά υπέρ οποιουδήποτε ταμείου, εισφορά υπέρ της ΕΡΤ Α.Ε., από κρατήσεις και από κάθε δικαστικό τέλος στις δίκες τους, μεν την επιφύλαξη των εκάστοτε ισχυουσών φορολογικών ρυθμίσεων. Επίσης έχουν όλες τις ατέλειες και δικαστικά, διοικητικά και δικονομικά προνόμια που παρέχονται στο Δημόσιο.»

Σύμφωνα με το άρθρο αυτό βλέπουμε ότι οι ΟΤΑ απαλλάσσονται από κάθε δημόσιο, δημοτικό, κοινοτικό ή λιμενικό φόρο-τέλος και διαφόρων εισφορών υπέρ ταμείων, γι' αυτό το λόγο ο λογαριασμός 54 «Υποχρεώσεις από Φόρους – Τέλη» έχει διαφορά στην ανάπτυξη του από προβλεπόμενη του Ε.Γ.Λ.Σ.

Από τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν. 2526/1997, προβλέπεται ότι με Π.Δ., που εκδίδεται μετά από πρόταση των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας, Οικονομικών και Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, θεσπίζεται στους Ο.Τ.Α. πρώτου βαθμού, το διπλογραφικό σύστημα γενικής και αναλυτικής λογιστικής Το σχέδιο λογαριασμών του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δήμων και Κοινοτήτων χωρίζεται σε τρία μέρη, καθένα από τα οποία αποτελεί ιδιαίτερο και ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα. Στη Γενική Λογιστική, που παρακολουθεί τις προς τα έξω συναλλαγές του ΟΤΑ, στη Λογιστική του Προϋπολογισμού με τους λογαριασμούς τάξεως, που παρακολουθούν την υλοποίησή του και στην Αναλυτική Λογιστική, που αποτελεί τη λογιστική παρακολούθηση του κόστους.

Το πρόγραμμα «Ι Καποδίστριας» ν.2539/97 αποτέλεσε τη μεγαλύτερη τομή, σε επίπεδο διοικητικών και αναπτυξιακών μεταρρυθμίσεων που έγινε ποτέ στη χώρα. Το πρόγραμμα απέβλεπε στη συνένωση των μικρών μονάδων της Τοπικής Αυτοδιοίκησης και κυρίως των κοινοτήτων, σε μεγαλύτερους δήμους. Παράλληλα, προσπαθούσε με τη συνένωση να θεραπεύσει μεγάλες αδυναμίες και ανάγκες που ανέκυψαν από τις μετακινήσεις του πληθυσμού μετά τον πόλεμο.

Τα παραπάνω παρουσιάζουν τη λογιστική αντιμετώπιση μονάδων του δημοσίου μέχρι σήμερα. Τον εκσυγχρονισμό των λογιστικών διαδικασιών στα δημόσια οικονομικά της χώρας μας, προσπαθεί η μετάβαση στη λογιστική δεδουλευμένης βάσης, ύστερα και

από τις συστάσεις διεθνών οργανισμών. Στη συνέχεια θα δούμε τις αλλαγές που επιφέρουν οι πρόσφατες μεταρρυθμίσεις.

2.3 ΤΕΛΕΥΤΑΙΕΣ ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΕΣ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ

Το τελευταίο διάστημα τόσο στα πλαίσια των απαιτήσεων των δανειστών της χώρας μας όσο και από την συνειδητοποίηση της ανάγκης, σημαντικές και πολυάριθμες μεταρρυθμίσεις έχουν γίνει στο κομμάτι της φορολογίας. Η συνέπεια και η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων αποτελούν κύριο σκοπό της πολιτικής και οικονομικής ηγεσίας. Η φοροδιαφυγή ήταν ανέκαθεν από τα σοβαρότερα προβλήματα του ελληνικού κράτους καθώς δημιουργεί τεράστια κενά στα προϋπολογισμένα έσοδα των δημόσιων ταμείων. Ωστόσο η εκτεταμένη κρίση χρέους και ο σοβαρός δημοσιονομικός εκτροχιασμός ανάγκασαν τις εγχώριες αρχές και τους ευρωπαϊκούς θεσμούς να ασχοληθούν σε βάθος με τη βελτίωση και ενίσχυση των φορολογικών μέτρων, την θέσπιση νέων αυστηρότερων αλλά και την εντατικοποίηση των φορολογικών ελέγχων.

Ήδη στον επίσημο προϋπολογισμό προγραμμάτων το 2009, γίνεται λόγος για την ανάγκη μετάβασης στη λογιστική δεδουλευμένης βάσης καθώς κρίνεται ακριβέστερη και αποτελεσματικότερη.

Επομένως υπό το πρίσμα της έλλειψης ρευστότητας, της αδυναμίας εξυπηρέτησης των υποχρεώσεων αλλά και τις πιέσεις των ευρωπαϊκών θεσμών και δανειστών, η ελληνική κυβέρνηση προχώρησε στη θέσπιση των Ν.4172, Ν.4174/2013 και Ν.4308/2014 που αποτελούν ίσως την πιο σημαντική μεταρρύθμιση των τελευταίων ετών για την χώρα.

2.3.1 Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.4172/2013) και Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013)

Τον Ιούλιο του 2013 η εθνική νομοθετική αρχή θέσπισε δύο νέους φορολογικούς νόμους, τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) και τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013) οι οποίοι θα αποτελέσουν τη βάση για τη δημιουργία ενός νέου εθνικού φορολογικού συστήματος. Οι νεώτερες αλλαγές συνοψίζονται στα αποσπάσματα του ν.4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» όπως ακολουθούν.

Με τις διατάξεις του άρθρου 23 καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος – εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο. Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.

Η Φορολογική Διοίκηση στις περιπτώσεις που διενεργεί φορολογικό έλεγχο από το γραφείο της, αξιοποιεί κάθε στοιχείο που έχει στην κατοχή της όπως, οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος καθώς και οποιοδήποτε έγγραφο ή πληροφορία περιήλθε από τρίτους. Στις περιπτώσεις που η Φορολογική Διοίκηση αποφασίζει να διενεργήσει πλήρη επιτόπιο φορολογικό έλεγχο πρέπει, την απόφασή της αυτή, να τη γνωστοποιήσει στον φορολογούμενο πριν την επίσκεψη του ελεγκτή στις εγκαταστάσεις του φορολογουμένου.

Σημειώνεται ότι είναι δυνατόν ύστερα από πράξη του Γ.Γ.Δ.Ε. να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις που υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.

Με την παράγραφο 2 του άρθρου 27 προβλέπεται ότι με Απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου, ο τρόπος εφαρμογής τους καθώς και κάθε σχετικό θέμα. Ήδη εκδόθηκαν οι ΠΟΛ. 1050/17.2.2014 (Φ.Ε.Κ. Β'478) και ΠΟΛ.1094/7.4.2014 (Φ.Ε.Κ. Β'961) αποφάσεις του Γ.Γ.Δ.Ε., περί καθορισμού του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τριών τεχνικών ελέγχου, για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού. Η εγκύκλιος διαταγή ΠΟΛ.1270/24.12.2013 θα εφαρμόζεται ανάλογα και για υποθέσεις που ελέγχονται με βάση τις παραπάνω αποφάσεις.

Με τις διατάξεις του άρθρου 62 προβλέπεται ότι οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ. και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου και την είσπραξη, εφαρμόζονται ανάλογα και για τις πράξεις επιβολής προστίμου δηλαδή κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου.

Με το σημείωμα διαπιστώσεων καλείται ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση (σχετ. διατ. ν.4254/2014 Κεφ. Α' άρθρο πρώτο, παράγρ. Δ, υποπαράγραφος Δ2), να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με την επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμου. Στη συνέχεια συντάσσεται έκθεση ελέγχου και εκδίδεται οριστική πράξη επιβολής προστίμου. Ενώ με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 66 προβλέπεται ότι μετά την 1.1.2014 για υποθέσεις οποιουδήποτε φορολογικού ελέγχου που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την 1.1.2014 εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ. για όσα αφορούν την έκδοση της πράξης.

Με την απόφαση του Υφυπουργού των Οικονομικών ΠΟΛ.1072/8.4.2011 (Φ.Ε.Κ. 577 Β'), όπως ισχύει, καθορίστηκαν τα κριτήρια επιλογής για έλεγχο, ο τρόπος και η διαδικασία ελέγχου των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών των υπαγόμενων στην αμέσως ως άνω Α.Υ.Ο. επιτηδευματιών καθώς και ειδικός τρόπος βεβαίωσης και καταβολής φόρων που αφορούν χρήσεις που έκλεισαν μέχρι και 31.12.2009. Επίσης με την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ΠΟΛ.1038/3.2.2012 (Φ.Ε.Κ.431 Β') καθορίστηκε ότι κατά το φορολογικό έλεγχο επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. (διπλογραφικά) και κλείνουν ισολογισμό από 30.6.2011 και μετά, θα εφαρμόζεται το πρόγραμμα ελέγχου του παραρτήματος ΙΙΙ της ΠΟΛ.1159/22.7.2011 (Φ.Ε.Κ. 1567Β'), όπως ισχύει.

Στις 11 Ιανουαρίου 2013 ψηφίστηκε από την Ολομέλεια της Βουλής το φορολογικό νομοσχέδιο με το οποίο επιβάλλονται σημαντικές αλλαγές στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ) αλλά και σε άλλα φορολογικά αντικείμενα, οι οποίες συνοψίζονται ως εξής σχετικά με τη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων:

Συντελεστές φορολογίας

- Ο συντελεστής φορολογίας εισοδήματος για τις ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ, τα Υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων και τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ορίστηκε από το οικονομικό έτος 2014 σε 26%.
- Από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) άλλαξε ο τρόπος φορολόγησης για τις ΟΕ, ΕΕ, κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς και κοινοπραξίες:

Τήρηση απλογραφικών βιβλίων:

Κλιμάκιο εισοδήματος (€)	Συντελεστής (%)	Φόρος κλιμακίου (€)	Σύνολο	
			Εισοδήματος (€)	Φόρου (€)
50.000	26	13.000	50.000	13.000
Υπερβάλλον	33			

Τήρηση διπλογραφικών βιβλίων:

- φόρος νομικού προσώπου 26%,
- φόρος παρακρατούμενος στη διανομή 10%
- Από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) καταργήθηκε η επιχειρηματική αμοιβή.

Ακόμη, με τον ν. 4172 επανεξέτασε τις μέχρι σήμερα αρμοδιότητες των νομικών προσώπων με σκοπό την κατάρτιση ορθότερων οικονομικών καταστάσεων και προϋπολογισμών. Συγκεκριμένα η ρύθμιση αφορά οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ), δήμους και περιφέρειες.

Άρθρο 76

«1. Συνιστάται στο Υπουργείο Εσωτερικών Παρατηρητήριο Οικονομικής Αυτοτέλειας των Ο.Τ.Α. (εφεξής «Παρατηρητήριο») με στόχο τη διασφάλιση της οικονομικής αυτοτέλειας των Ο.Τ.Α.. Σκοπός του Παρατηρητηρίου είναι η κατάρτιση από τους Ο.Τ.Α. ρεαλιστικών και ισοσκελισμένων προϋπολογισμών και απολογισμών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ισχύουσα δημοσιονομική νομοθεσία, καθώς και η παρακολούθηση σε μηνιαία βάση της εκτέλεσης των προϋπολογισμών των Ο.Τ.Α. και των νομικών τους προσώπων που εντάσσονται στο Μητρώο των Φορέων Γενικής Κυβέρνησης. Το Παρατηρητήριο παρέχει γνώμη στους Υπουργούς Εσωτερικών και Οικονομικών επί των σχεδίων των προϋπολογισμών, διατυπώνοντας προτάσεις, προκειμένου να επιτευχθεί ο ανωτέρω σκοπός. Οι προτάσεις του Παρατηρητηρίου λαμβάνονται υπόψη για την κατάρτιση του ενοποιημένου προϋπολογισμού της Τοπικής Αυτοδιοίκησης που αποτυπώνεται στο Μεσοπρόθεσμο Πλαίσιο Δημοσιονομικής Στρατηγικής.». Το Παρατηρητήριο ελέγχει την ορθή εκτέλεση των προϋπολογισμών και την εν γένει πορεία των οικονομικών των Ο.Τ.Α. και των νομικών τους προσώπων, όπως αποτυπώνονται στο «Ολοκληρωμένο Πλαίσιο Δράσης» (Ο.Π.Δ.). Το Ο.Π.Δ. υποχρεωτικά συνοψίζει τα στοιχεία του ετήσιου προϋπολογισμού του Ο.Τ.Α. και των νομικών του προσώπων, αποτυπώνει το οικονομικό αποτέλεσμα και τις απλήρωτες υποχρεώσεις και εγκρίνεται από την αρμόδια για την εποπτεία του Ο.Τ.Α. αρχή. Η

αρχή αυτή υποχρεούται να αποστέλλει στο Παρατηρητήριο, σε ηλεκτρονική μορφή, το Ο. Π.Δ. που υποβάλλεται σε αυτή από τους Ο.Τ.Α. προς έγκριση, καθώς και αυτό που τελικώς εγκρίνεται από αυτήν, το οποίο αναρτάται στην ιστοσελίδα του Υπουργείου Εσωτερικών και του οικείου Ο.Τ.Α.. Το Ο.Π.Δ. περιλαμβάνει υποχρεωτικά μηνιαίους και τριμηνιαίους στόχους σε συμμόρφωση με τον κανόνα του ισοσκελισμού του προϋπολογισμού και τα μνημόνια συνεργασίας σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 2 του παρόντος και το ακριβές περιεχόμενό του καθορίζεται με την κοινή υπουργική απόφαση της παραγράφου 7 του παρόντος.

Άρθρο 77 και 78

Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Εσωτερικών που εκδίδεται τον Ιούλιο κάθε έτους, μετά από γνώμη της Κεντρικής Ένωσης Δήμων Ελλάδας, παρέχονται οδηγίες για την κατάρτιση, εκτέλεση και αναμόρφωση του προϋπολογισμού των δήμων και των περιφερειών και ρυθμίζεται κάθε άλλο σχετικό θέμα για την εφαρμογή των επόμενων παραγράφων. Με όμοια απόφαση μπορεί επίσης να καθορίζονται ανώτατα όρια για την εκτίμηση των ιδίων εσόδων ή επί μέρους ομάδων τους που εγγράφονται στον προϋπολογισμό και ορίζονται τα ίδια έσοδα ή ομάδες αυτών.

Με τους νόμους του Κώδικα φορολογίας εισοδήματος και του Κώδικα φορολογικών διαδικασιών, άλλαξαν πολλές διαδικασίες και υπήρξε μεγάλη αναστάτωση στη λογιστική κοινότητα. Μελετητές και αρθρογράφοι του φορολογικού δικαίου, ασχολήθηκαν με τη συγγραφή έργων που θα βοηθούσαν στην κατανόηση των νέων εννοιών. Τόσο ο κος Καραφάς Γιάννης όσο και ο κος Κορομηλάς Γιώργος προχώρησαν στη συγγραφή βιβλίων που παρείχαν σαφείς οδηγίες. (Κορομηλάς Γ. «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος. Ν. 4172/2013 (Φ.Ε.Κ. 167/Α')», Αθήνα 2013 και Καραφάς Γ. «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος Ν4172/2013 Κώδικας Φορολογικών Διαδικασιών Ν4172/2013», Αθήνα 2013).

2.3.2 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308/24.11.2014)

Επόμενο βήμα στον εκσυγχρονισμό του ελληνικού λογιστικού συστήματος και πιο κοντά στην επιθυμητή λογιστική τυποποίηση που θα ήταν εναρμονισμένη με τα διεθνή πρότυπα αναφοράς ήταν η θέσπιση του ν.4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα».

Σύμφωνα με τον νόμο Ν.4308/24.11.2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), από 1/1/2015 οι λογιστικές υποχρεώσεις των επιχειρήσεων και οι χρηματοοικονομικές

καταστάσεις που θα συντάσσουν ανεξαιρέτως όλες οι επιχειρήσεις, που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, προσδιορίζονται βάσει του μεγέθους τους και της ένταξής τους στην κατηγορία πολύ μικρών, μικρών, μεσαίων ή μεγάλων επιχειρήσεων βάσει των αριθμητικών κριτηρίων που θεσπίζονται από τον ανωτέρω νόμο.

Το λογιστικό σύστημα της κάθε επιχείρησης θα πρέπει να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των εσόδων, εξόδων, ενεργητικών περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης (ίδια κεφάλαια), κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ενώ παράλληλα θα πρέπει σε ορισμένες περιπτώσεις να παρακολουθεί και την φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, με σκοπό τη συμμόρφωση με την φορολογική νομοθεσία και την κατάρτιση και υποβολή φορολογικών δηλώσεων. Ειδικά για τις μικρότερες επιχειρήσεις διατηρείται επί της ουσίας η δυνατότητα τήρησης απλογραφικών βιβλίων με την επιπλέον υποχρέωση κατάρτισης απλοποιημένου λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης, η οποία υποχρέωση προκύπτει πλέον έτσι και αλλιώς από τις διατάξεις του νέου ΚΦΕ. Οι μικρές επιχειρήσεις που βάσει νομικής μορφής τηρούν διπλογραφικά βιβλία θα έχουν τη δυνατότητα κατάρτισης και απλοποιημένου σε σχέση με το ΕΓΛΣ ισολογισμού.

Τα βασικά σημεία του νόμου 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και συναφείς ρυθμίσεις» είναι ως ακολούθως:

- Καταργείται η λογιστική πολυνομία. Για πρώτη φορά το σύνολο των λογιστικών κανόνων συγκεντρώνεται σε ένα νομοθέτημα διαρθρωμένο με βάση τις βέλτιστες πρακτικές για όλες τις επιχειρήσεις και τους λογιστές. Η κωδικοποίηση που επιτυγχάνεται είναι ένα σημαντικό μεταρρυθμιστικό βήμα, αυξάνει την ασφάλεια δικαίου και μειώνει το διοικητικό βάρος.
- Οι οικονομικές καταστάσεις των ελληνικών επιχειρήσεων που καταρτίζονται με το νέο πλαίσιο γίνονται ευχερώς κατανοητές από τους εγχώριους και διεθνείς επενδυτές λόγω της ευθυγράμμισης που επιτυγχάνεται με τις διεθνείς λογιστικές πρακτικές.

- Ολοκληρώνεται η κατάργηση των κοστοβόρων και γραφειοκρατικών διαδικασιών του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, διαδικασία που είχε ξεκινήσει με τη θέσπιση του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών.
- Εισάγονται κανόνες τήρησης λογιστικών βιβλίων, ευθυγραμμισμένοι με τις σύγχρονες επιχειρηματικές πρακτικές. Οι κανόνες αυτοί συνεπάγονται μειωμένο κόστος λειτουργίας ενώ ταυτόχρονα διασφαλίζουν τη δυνατότητα διενέργειας ουσιαστικών φορολογικών ή άλλων ελέγχων.
- Διευκολύνεται η ηλεκτρονική τιμολόγηση στη χονδρική και τη λιανική και η συνακόλουθη περαιτέρω μείωση του κόστους συναλλαγών.

Η εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων είναι μια προσπάθεια να εκσυγχρονιστεί το θεσμικό πλαίσιο λειτουργίας των επιχειρήσεων αλλά και του κράτους. Σκοπό έχει, αφενός την περαιτέρω απλοποίηση του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ) και αφετέρου, την ενοποίηση, βελτίωση, και συμπλήρωση των λογιστικών κανόνων της χώρας, κωδικοποιώντας και εκσυγχρονίζοντας το πλαίσιο της λογιστικής τυποποίησης που εισήγαγε το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο πριν 35 χρόνια.

Οι νέοι κανόνες αφορούν κυρίως θέματα αποτίμησης και κατάρτισης χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Το νομοσχέδιο εξουδετέρωσε τη βασική λογική του ΚΒΣ/ΚΦΑΣ που ήταν περιγραφικά η εξής: το κράτος καθορίζει ποια ακριβώς λογιστικά βιβλία τηρούνται, πώς και πότε ενημερώνονται, τι μορφή έχουν και με ποια παραστατικά στοιχεία γίνονται οι εγγραφές. Είναι κρίσιμη η παράγραφος 1 του άρθρου 3 που ορίζει: «Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη για την τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου». Επομένως οι επιχειρήσεις θα εφαρμόσουν για πρώτη φορά τις αρχές του έτους 2016 για τις καταστάσεις του 2015. Συνεπώς, κρίνουμε ότι υπάρχει επαρκής χρόνος προετοιμασίας εφόσον οργανωθεί και επιμορφωθεί ο εκάστοτε φορέας.

Όσον αφορά στις λογιστικές πρακτικές, συμπληρώνονται, βελτιώνονται, εκσυγχρονίζονται και ενοποιούνται σε ενιαίο κείμενο οι διάσπαρτοι σήμερα λογιστικοί κανόνες (ΕΓΛΣ, Κ.Ν. 2190/1920, Ν. 3190/1955, Ν. 4072/2012 περί ΙΚΕ, φορολογική ή άλλη νομοθεσία), με βάση την Οδηγία 2013/34/ΕΕ. Έτσι, αντιμετωπίζονται κενά ή

ασάφειες, με στόχο τη μείωση του κόστους συμμόρφωσης και την ενίσχυση της ασφάλειας δικαίου.

Αξιίζει να σημειώσουμε ότι το νομοσχέδιο δεν επιβάλλει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ), ούτε κάποια παραλλαγή τους. Επιτρέπει τη χρήση των εύλογων αξιών, όπως έχει ήδη νομοθετηθεί από το 2006 βάσει της Οδηγίας 2001/65/ΕΕ. Με τις προτεινόμενες ρυθμίσεις δημιουργείται ένα ολοκληρωμένο πλαίσιο για την εφαρμογή των εύλογων αξιών αλλά και ένα περιβάλλον εύκολο να ελεγχθεί από τους αρμόδιους φορείς.

Επιπλέον καθορίζεται ένα ενιαίο σύστημα λογιστικών κανόνων για όλες τις νομικές μορφές επιχειρήσεων (ΝΠΙΔ, ΝΠΔΔ κτλ). Από τα σημαντικότερα μέτρα είναι η διαβάθμιση των υποχρεώσεων των επιχειρήσεων ανάλογα με το μέγεθός τους, με κλιμάκωση για τις μεγαλύτερες, σύμφωνα με τις προβλέψεις της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ: *«όσο μικρότερη η επιχείρηση τόσο το λογιστικό της πλαίσιο είναι απλούστερο»*.

Αυτό που πρέπει να τονίσουμε είναι ότι δίνεται εναλλακτικά το περιθώριο στις υποκείμενες μικρές επιχειρήσεις να χρησιμοποιούν, με τις απαραίτητες προσαρμογές, το υφιστάμενο σχέδιο λογαριασμών του ΕΓΛΣ. Επομένως, δεν επιβάλλεται αλλαγή στον τρόπο λειτουργίας τους, ούτε πρόσθετο κόστος. Μάλιστα, για την περαιτέρω διευκόλυνση των επιχειρήσεων είναι διαθέσιμη αντιστοίχιση των κωδικών του σχεδίου λογαριασμών του νομοσχεδίου με τους κωδικούς του υφιστάμενου σχεδίου του ΕΓΛΣ.

2.3.3 Κριτική του Ν. 4308/2014 από Λογιστές - Φοροτεχνικούς

Το νέο νομοσχέδιο έχει δεχθεί ισχυρή κριτική περισσότερο για την μη παροχή αυστηρών και ξεκάθαρων οδηγιών, όπως ότι καταργεί το ΕΓΛΣ ωστόσο το διατηρεί σε κάποιες περιπτώσεις, πολλοί όμως το έχουν υποδεχθεί με θετικά σχόλια.

Άποψη πολλών λογιστών μεταξύ των οποίων του κ. Μαρκάζου, (Κ. Μαρκάζος, «Το νομοσχέδιο για την τήρηση των λογιστικών αρχείων και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα», Περιοδικό ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ, τεύχος 99/2013, Δεκέμβριος 2013) είναι πως το ΕΓΛΣ είναι δικαιολογημένα απαρχαιωμένο καθώς έχουν παρέλθει 35 χρόνια από την πρώτη εφαρμογή του. «Η κύρια ερώτηση είναι αν θα πρέπει να επιβάλουμε ενιαίο και υποχρεωτικό λογιστικό σχέδιο σε όλους. Υποστηρίζω την άποψη πως είναι πρακτικώς αδύνατο ένα σχέδιο να καλύψει όλα τα μεγέθη και τα είδη των επιχειρήσεων, ενώ η υποχρεωτική χρήση το μόνο που επιτυγχάνει είναι να ταλαιπωρεί λογιστές και να

αυξάνει το κόστος ξένων εταιρειών που έχουν το δικό τους σχέδιο λογαριασμών που δεν θέλουν να θυσιάσουν στην Ελλάδα» (Μαρκάζος).

Η επιστημονική ομάδα του κόμβου Taxheaven (<http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/16036>) προσθέτει «Η κωδικοποίηση της νομοθεσίας, όποτε επιχειρήθηκε ιστορικά, έχει αποδειχθεί πολύ μεγάλη μεταρρύθμιση που μειώνει το κόστος λειτουργίας της αγοράς και αυξάνει την ασφάλεια δικαίου. Το συγκεκριμένο σχέδιο νόμου καταπολεμά κατά την άποψή μας αποτελεσματικά τη λογιστική πολυνομία. Διαβάζοντας το κείμενο του νομοσχεδίου αντιλαμβάνεται εύκολα κανείς ότι καταργούνται απαρχαιωμένες και αντικρουόμενες διατάξεις νόμων».

Η KPMG (<http://www.euro2day.gr/news/economy/article/1286021/kpmg-oi-forologikes-allages-poy-epefere-o-nomos.html>) θεωρεί ότι αν και ο νόμος εισήγαγε σημαντικές αλλαγές, αλλαγές που αναμένονταν εδώ και καιρό όπως η κατάργηση του ΚΒΣ, δυστυχώς δεν προχώρησε τόσο ώστε να εξαλείψει πραγματικά όλες τις γραφειοκρατικές διαδικασίες και να εισάγει μια ενιαία βάση λογιστικών αρχών για τη χώρα, όπως για παράδειγμα τα ΔΠΧΑ. Τώρα θα έχουμε τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ) και τα ΔΠΧΑ. Επιπλέον, οι νέες ρυθμίσεις δεν είναι αρκετά τολμηρές, ώστε να μείνουμε μακριά από προκαθορισμένες οδηγίες ως προς τον τρόπο που τα βιβλία πρέπει να τηρούνται και ποια βιβλία πρέπει να τηρούνται. Για παράδειγμα, σε ορισμένες χώρες, η υποχρέωση τήρησης βιβλίων συνοψίζεται απλά στην ακόλουθη φράση «οι οντότητες πρέπει να τηρούν με συνέπεια τα κατάλληλα βιβλία».

Από τις ισχυρές αντιδράσεις αποτελεί το γεγονός ότι δέχθηκε επεμβάσεις από πολιτικούς που εκπροσωπούν διαφόρων ειδών “πελάτες”, συνδικαλιστικές ενώσεις που επιχειρηματολογούν επί παντός επιστητού ή ομάδες συμφερόντων που κακοποιούν τη λογιστική ζημιώνοντας όλους τους υπόλοιπους.

Ως ενδεικτικό παράδειγμα ο κος Μαρκάζος (http://epixeirisi.gr/actions/lemma/?item_id=4760351) αναφέρει την κατάργηση του Ν. 1809/88 (παρ. 2 άρθρου 38 του νομοσχεδίου), ο οποίος είναι ο νόμος μήτρα όλων των τεχνολογικών παρεμβάσεων στα φορολογικά (ταμειακές μηχανές, διασυνδέσεις με taxis κ.λπ.). Ταυτόχρονα όμως (παρ. 1 άρθρου 40) δεν καταργεί την ουσία του (ειδικές ταμειακές και ηλεκτρονικές σημάνσεις) παραπέμποντας στο μέλλον που καλείται να καθορίσει ο ΓΓΔΕ. Ενώ ο ίδιος συνεχίζει «Κατόπιν παρεμβάσεων ο νόμος τελειώνει άδοξα, καθώς προβλέπει (παρ. 2 άρθρου 40) τη διατήρηση σε ισχύ των υπουργικών αποφάσεων ΠΟΛ. 1220/12 και 1221/12. Προτείνω σε όλους ανεπιφύλακτα την

αναζήτησή τους μέσω του διαδικτύου και την ανάγνωση των δύο αυτών αποφάσεων γιατί είναι ενδεικτικές της κακοδαιμονίας μας».

Η μετάβαση στην λογιστική αρχή των δεδουλευμένων δεν αποτελεί απλή τεχνική αλλαγή, αλλά βαθιά τομή στη διαχειριστική αντίληψη, η οποία είναι ζωτική για την εξασφάλιση του αποτελεσματικού ελέγχου των δαπανών, την ελαχιστοποίηση των κινδύνων πραγματοποίησης λαθών και τη βελτίωση της καθημερινής διαχείρισης των οικονομικών της εκάστοτε κυβέρνησης. Η ανάγκη της εξυγίανσης της λογιστικής μεθόδου που χρησιμοποιεί η ελληνική κυβέρνηση αλλά και της γενικότερης απεικόνισης των οικονομικών του δημοσίου τομέα είναι τουλάχιστον εμφανής και φέρει τη σύμφωνη γνώμη των εκπροσώπων της ελληνικής κυβέρνησης όπως επίσης και την πλειοψηφία του ελληνικού λαού. Η θέσπιση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων μπορεί να αποτελεί ένα σημαντικό βήμα προς την κατεύθυνση αυτή.

Η λογιστική αρχή των δεδουλευμένων είναι απαραίτητη για να έχει η ελληνική κυβέρνηση πλήρη εικόνα των οικονομικών του κράτους και να αξιοποιεί καλύτερα τους δημοσίους πόρους. Επίσης, είναι πολύ σημαντικό ότι η λογιστική αρχή των δεδουλευμένων μπορεί να την βοηθήσει να έχει ολοκληρωμένη εικόνα των κρατικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, καθώς και της χρηματοοικονομικής απόδοσης και των ταμειακών ροών. Με την υιοθέτηση της λογιστικής αρχής των δεδουλευμένων, η ελληνική κυβέρνηση θα ενισχύσει τη δέσμευσή της για μεγαλύτερη διαφάνεια και θα είναι σε θέση να παρέχει πιο εμπειριστατωμένες αναφορές. Επιπλέον, θα έχει πιο γρήγορα στη διάθεσή της ακριβέστερες πληροφορίες βάσει των οποίων θα παίρνει αποφάσεις που μπορούν να οδηγήσουν σε καλύτερη αξιοποίηση των δημοσίων πόρων.

Πολλοί λογιστές έχουν εκφράσει τις αντιρρήσεις του για τις νέες λογιστικές πρακτικές και χαρακτηρίζουν τον νόμο άδικο ως προς τη φορολογική μεταχείριση των μεσαίων και μικρών επιχειρήσεων. Σε γνωστό διαδικτυακό χώρο (<http://www.taxheaven.gr/acforum/index.php?showtopic=94114>) ο λογιστής κος Σταυρουλάκης παραθέτει ένα παράδειγμα με μια άδικη, κατά την άποψή του, φορολογική μεταχείριση για εταιρία που διατηρεί βιβλία Β' κατηγορίας.

Απόσπασμα από την ανάρτησή του ακολουθεί: «...με τον Ν.4172/2013 (άρθρο 25) καταργήθηκε η απογραφή με το τεκμαρτό σύστημα του 10% στις αγορές του έτους καθώς και η απαλλαγή σε ορισμένες κατηγορίες επαγγελματιών (π.χ. ψλικάτζιδικα λιανικής κ.τ.λ.). Την 31/12/2014 συνεπώς θα πάμε με πραγματική απογραφή. Αν

μπορείτε να σκεφτείτε λογιστικά, θα διαπιστώσετε ότι αν πάμε με πραγματική απογραφή (λογιστική) την 31/12/2014 (όπως ορίζει το άρθρο 25 του Ν. 4172/13) και η απογραφή έναρξης (σ.σ. δηλ η 1/1/2014) δεν έχει διενεργηθεί, το αποτέλεσμα της χρήσης θα είναι ΤΡΑΓΙΚΟ.

Παράδειγμα:

Πωλήσεις χρήσης 120.000

Αγορές χρήσης 60.000

Απόθεμα πραγματικό αρχής 80.000

Απόθεμα πραγματικό λήξης 80.000

Δαπάνες χρήσης 20.000

Ας βγάλουμε το αποτέλεσμα:

Πωλήσεις 120.000 μείον κόστος πωληθέντων ($80.000+60.000-80.000= 60.000$) μας κάνει μικτό κέρδος 60.000

Μείον δαπάνες χρήσης (-20.000) μας κάνει 40.000 κέρδη. Φορολογείται για τις 40.000 κέρδη.

Πάμε να δούμε τι θα κάνει ο Ν.4172/13, χωρίς την πρόνοια σας να ενημερώσετε-επιβάλλεται στις επιχειρήσεις να κάνει απογραφή έναρξης του 2014:

Για το ίδιο παράδειγμα μόνο που απογραφή έναρξης είναι το 10% των αγορών της προηγούμενης χρήσης (έστω ότι είναι ίδια με την τρέχουσα) δηλαδή $60.000 * 10\% = 6.000$ απογραφή έναρξης. Αυτά είπαμε επειδή η επιχείρηση δεν είναι ενημερωμένη ότι πρέπει να κάνει απογραφή έναρξης στην χρήση.

Πωλήσεις 120.000 μείον κόστος πωληθέντων ($6.000+60.000-80.000= -14.000$!!!) μας κάνει μικτό κέρδος 134.000,00 !!!!

Μείον δαπάνες χρήσης (-20.000) μας κάνει 114.000,00 κέρδη !!!!. Φορολογείται για τις 114.000 κέρδη !!!!, ενώ έπρεπε με 40.000 κέρδη».

Στον αντίποδα ο κος Γιώργος Κορομηλάς εξηγεί τη σωστή λογιστική πρακτική που θα πρέπει να ακολουθηθεί σύμφωνα με τον νέο νόμο. «Η απογραφή με 10% προβλέπεται

στο Ν. 2238/1994 ο οποίος δεν ισχύει από 1.1.2014, συνεπώς αυτή η απογραφή μπορεί να χρησιμοποιηθεί μόνο ως απογραφή λήξης για τα αποτελέσματα του 2013 δηλ. Οικονομικό 2914. Ο Ν. 4172/2013 δεν προβλέπει τεκμαρτή απογραφή συνεπώς αν δεν εξαιρεθούν κάποιες επιχειρήσεις και αυτό μπορεί να γίνει με το ΣΝ για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και είναι πολύ πιθανό να γίνει, τότε πρέπει να γίνει απογραφή της 31.12.2013 για να χρησιμοποιηθεί μόνο ως απογραφή έναρξης του 2014. Η τεκμαρτή απογραφή λήξης του 2013 δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως απογραφή έναρξης του 2014 γιατί δεν υπάρχει σχετική πρόβλεψη στον νέο ΚΦΕ.»

Το σίγουρο είναι ότι κάθε νομοθετική μεταρρύθμιση προκαλεί σύγχυση στην αρχή μέχρι να ενημερωθούν όλοι οι ενδιαφερόμενοι και να κατανοήσουν τις αλλαγές.

2.3.4 Παραδείγματα πλεονεκτημάτων και μειονεκτημάτων των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων

Έχοντας αναλύσει τις κυριότερες αλλαγές που επιφέρει το πρόσφατο νομοσχέδιο μπορούμε να διακρίνουμε βασικά πλεονεκτήματα και προβλήματα. Από τα σημαντικότερα πλεονεκτήματα είδαμε ότι είναι η ενοποίηση των λογιστικών πρακτικών και η συγκέντρωση των ρυθμίσεων με την κατάργηση της πολυνομίας. Επίσης η ξεχωριστή λογιστική αντιμετώπιση της κάθε οικονομικής οντότητας βάσει του μεγέθους της και οι διευκολύνσεις που της παρέχονται όπως για παράδειγμα η διατήρηση των λογαριασμών του ΕΓΛΣ.

Ωστόσο η σημαντικότερη αλλαγή που επιφέρει ο νέος νόμος στους φορείς του δημόσιου τομέα είναι η υποχρεωτική εφαρμογή της διπλογραφικής μεθόδου. Μικρότερες οντότητες χρησιμοποιούσαν μέχρι σήμερα την απλουστευμένη απλογραφική μέθοδο. Η αλλαγή αυτή επιφέρει έντονα προβλήματα τόσο στην αναδιαμόρφωση των λογιστικών βιβλίων τους όσο και στην ανάγκη επιμόρφωσης του ανθρώπινου δυναμικού τους.

Ένα από τα σημαντικότερα προβλήματα είναι ότι τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα στο δημόσιο τομέα δεν εφαρμόζονται ομοιόμορφα. Για τους φορείς που εμπίπτουν το άρθρο 156 4270/2014 ΦΕΚ 143 Α' δηλαδή Υπουργεία, Φορείς Κοινωνικής ασφάλισης, ΝΠΔΔ, ΟΤΑ, Μονάδες Υγείας, έχουν βάση νόμων τα δικά τους κλαδικά λογιστικά συστήματα. Συγκεκριμένα σε αυτούς τους φορείς οι επιδράσεις του νόμου σχετικά με τα παραστατικά πώλησης (περιεχόμενο χρόνος έκδοσης κτλ) βάσει των άρθρων 3 έως 15 (εκτός των παραγράφων 8 και 9 του άρθρου 3) είναι ανύπαρκτες.

Επομένως δεν προσφέρει κάποιο νέο πλεονέκτημα ο νόμος σε αυτούς τους φορείς

Αντίθετα, στις μορφές δημοσίου τομέα ΝΠΙΔ, ΔΕΚΟ δηλαδή σε κερδοσκοπικές οντότητες ή μη που δεν εμπίπτουν στο άρθρο 156 του Ν.4270/2014, η εφαρμογή των ελληνικών λογιστικών προτύπων είναι πλήρης. Στις μεγάλες οντότητες του δημοσίου τομέα εισάγεται σε μεγάλο βαθμό η Λογική των Δ.Λ.Π και των Δ.Π.ΧΑ καθώς και έννοιες όπως η απομείωση της αξίας, η αναβαλλόμενη φορολογία, η εύλογη αξία κ.λ.π. Η εφαρμογή σε δημόσιες επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο είναι πολύ προσιτή και ουσιαστικά δεν επιφέρει αλλαγές διότι έχουν υποχρέωση σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων βάσει των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση. Σε οντότητες όμως που δεν είναι εισηγμένες θα επιφέρει δυσκολίες ώστε να προσαρμοστούν κατάλληλα στις απαιτήσεις των Ε.Λ.Π.

Πριν την εφαρμογή του νόμου, στο απλογραφικό σύστημα δεν εφαρμοζόταν η θεμελιώδης αρχή των δεδουλευμένων (accrual assumption) αλλά σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 17 του Ν.4308/2014 θεμελιώνεται η υποχρεωτική εφαρμογή της. Δηλαδή αναγνωρίζονται και καταχωρούνται οι επιπτώσεις των συναλλαγών και γεγονότων όταν προκύπτουν και όχι όταν διακανονίζονται ταμειακά. Αυτό για τους φορείς του δημοσίου που χρησιμοποιούν την ταμειακή βάση δημιουργεί έντονα προβλήματα διότι κατά τη σύνταξη των προϋπολογισμών και απολογισμών καταχωρούνται τα πραγματικά γεγονότα σε ταμειακή βάση. Δηλαδή έσοδα που πηγάζουν από επιχειρηματική δραστηριότητα τα οποία δεν εισπράχτηκαν στην χρήση καταχωρούνταν βέβαια στο βιβλίο εσόδων-εξόδων Β' κατηγορίας αλλά στα βιβλία του Συνόλου των Βεβαιωμένων εσόδων δεν εμφανίζονταν γιατί δεν είχαν εισπραχτεί στην τρέχουσα χρήση. Πχ οι τακτικές κρατικές επιχορηγήσεις σύμφωνα με τον νέο νόμο καταχωρούνται εφόσον υπάρχει σχετική υπουργική απόφαση αντί της μέχρι πρότινος καταχώρησης μόνο με την είσπραξη.

Επιπλέον, τα ΝΠΙΔ του δημοσίου τομέα οι μικρές οντότητες χρησιμοποιούσαν Κωδικούς Δημοσίου Λογιστικού (ΚΩΔΙΚΑΣ ΚΑΤΑΤΑΞΗΣ ΕΣΟΔΩΝ-ΕΞΟΔΩΝ ΤΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Ν.Π.Δ.Δ). Ωστόσο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 1 σε συνδυασμό με την παρ.10 του άρθρου 2 του Ν.4308/2014 εντάσσονται στις μεγάλες οντότητες. Κρίνεται απαραίτητη νομοθετική ρύθμιση καθώς οι φορείς αυτοί αντιμετωπίζουν μεγάλες ιδιαιτερότητες.

Ακόμη, με τα νέα Ελληνικά λογιστικά πρότυπα στο άρθρο 3 παράγραφος 10 περίπτωση στ) οι κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο δημόσιο ή ελέγχονται από αυτό ή τελούν υπό την εποπτεία αυτού (ΔΗΜΟΣΙΟ, ΝΠΔΔ) οι οποίοι δεν εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του Ν.4270/2014 (Λογιστικό σχέδιο Γενικής κυβέρνησης) εφαρμόζουν το διπλογραφικό σύστημα και συντάσσουν προαιρετικά ή υποχρεωτικά ισολογισμούς. Τέτοιες κερδοσκοπικές οντότητες δημοσίου νοούνται οι ΝΠΔ, με μικρό μέγεθος που επιχορηγούνται για την μισθοδοσία προσωπικού.

Αυτές οι μικρές οντότητες του δημοσίου τομέα ίσως έπρεπε να εντάσσονται με την τροποποίηση του νόμου στην παράγραφο 12 του άρθρου 3 περίπτωση γ') όπως είναι τα μη κερδοσκοπικά ΝΠΔ (σωματεία, σύλλογοι, ενώσεις προσώπων κ.λ.π.) εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα με κύκλο εργασιών μέχρι 1.500.000,00€ και να εφαρμόζουν το απλογραφικό σύστημα.

Κυρίως αυτές οι μικρές οντότητες συντάσσουν προϋπολογισμό και απολογισμό ο οποίος εγκρίνεται είτε μεμονωμένα από τον εποπτεύον Υπουργό της Νομικής Οντότητας ή μέσω Κοινής Υπουργικής Απόφασης του υπουργού οικονομικών και του εποπτεύον υπουργού.

Επιπλέον η εφαρμογή των ελληνικών λογιστικών προτύπων στους φορείς του δημοσίου και ειδικότερα σε μικρές μη κερδοσκοπικές οντότητες (πχ μικρά ΝΠΔ ή ΝΠΔΔ) δεν θα επιφέρει καμία ωφέλεια ως προς το θέμα της δημοσιότητας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (διπλογραφικό σύστημα, ισολογισμός και αποτελέσματα χρήσης) διότι σύμφωνα με τον Ν.3861/2010, το πρόγραμμα διαύγεια και σε συνδυασμό με τον Ν.4270/2014 έως 3871/2010 όλες οι δαπάνες των φορέων καθώς και οι προϋπολογισμοί και οι απολογισμοί όσων συντάσσουν εκ του ιδρυτικού τους νόμου χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι υποχρεωμένοι να τους αναρτούν στο πρόγραμμα διαύγεια.

Άρα από αυτή την σκοπιά, ως προς την διαφάνεια των δαπανών των φορέων και την σωστή χρήση του δημοσίου χρήματος δεν έχει κανένα έννομο αποτέλεσμα. Το πρόβλημα εστιάζεται στο προσωπικό του οικονομικού τμήματος του εκάστοτε φορέα να αντιμετωπίσει και να εφαρμόζει το νόμο καθώς δεν υπάρχουν ούτε χρόνος για επιμορφωτικά σεμινάρια ούτε χρηματικά διαθέσιμα λόγω περικοπών δαπανών. Επίσης το προσωπικό, το οποίο στους περισσότερους φορείς είναι ολιγάριθμο είναι αρκετά επιφορτισμένο με τις εφαρμογές των δημοσιονομικών διατάξεων (λογιστικές πράξεις δημοσίου που αντιβαίνουν τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα), μισθοδοσία - διοίκηση προσωπικού, και πολλές τις αναρίθμητες διατάξεις των τελευταίων μεταρρυθμιστικών

νόμων (μνημονιακοί νόμοι) και η συνεχής τροποποίηση των ρυθμίσεων δυσχεραίνει το ήδη βαρύ εργασιακό φορτίο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΚΑΙ ΑΝΑΛΥΣΗ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΩΝ

Στο παρόν κεφάλαιο παρουσιάζουμε τα ευρήματα της μελέτης που διεξήχθη. Για τη συλλογή των απαραίτητων πληροφοριών, κατασκευάστηκε κατάλληλο ερωτηματολόγιο που αποτελούνταν από 20 ερωτήσεις, και απεστάλη στους εκάστοτε δημόσιους φορείς. Ωστόσο ο ενδιαφερόμενος μπορούσε να εισάγει τις απαντήσεις του και στον αντίστοιχο διαδικτυακό χώρο όπου το ίδιο ερωτηματολόγιο βρισκόταν αναρτημένο, στον σύνδεσμο που ακολουθεί. (https://docs.google.com/forms/d/1doMOZI5pVK_WcPSKz-8HDrizZ224iDGtRLqyn2sMIIU/viewform). Αυτούσιο το ερωτηματολόγιο παραθέεται στο παράρτημα της παρούσης. Η έρευνα διεξήχθη τους μήνες Μάρτιο και Απρίλιο του 2015. Τελικά κατάφεραν να συλλεχθούν 69 απαντημένα ερωτηματολόγια από διάφορους φορείς σε όλη την ελλαδική έκταση.

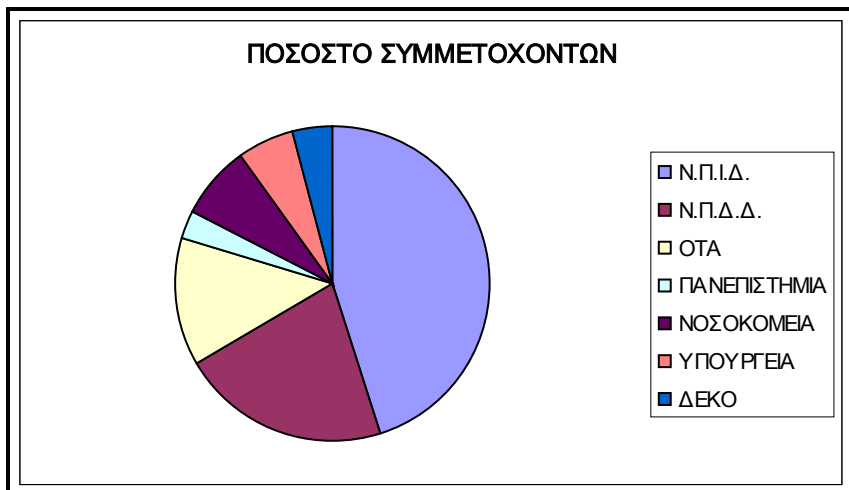
Το ερωτηματολόγιο σε πρώτο επίπεδο έχει ως σκοπό τη συλλογή πληροφοριών σχετικά με τη λογιστική πρακτική που χρησιμοποιεί ο εκάστοτε φορέας, αν υπάρχει σχέση με το μέγεθός του (εννοώντας τη λογιστική διεύθυνση του φορέα), το μορφωτικό επίπεδο του ανθρώπινου δυναμικού του καθώς και την οργάνωση και διαχείριση της πληροφορίας. Σε δεύτερο επίπεδο επιθυμεί μια εικόνα για την άποψη του ανθρώπινου δυναμικού σχετικά με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, αν τα γνωρίζει αρχικά αλλά και αν πιστεύει στην αναγκαιότητά τους και σχετικά με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα και τις αλλαγές που επιφέρουν στον φορέα που εργάζεται αλλά και στην καθημερινότητα του. Τα αποτελέσματα παρουσιάζονται παρακάτω.

3.1 Δείγμα και περιγραφικά στατιστικά

Στην έρευνα μας συμμετείχαν 69 φορείς: ΝΠΙΔ, ΝΠΔΔ, ΟΤΑ, ΔΕΚΟ, Νοσοκομεία και Υπουργεία. Τα ποσοστά συμμετοχής παρουσιάζονται στον πίνακα που ακολουθεί.

ΦΟΡΕΑΣ	ΣΥΝΟΛΟ	ΠΟΣΟΣΤΟ
Ν.Π.Ι.Δ..	31	44,9 %
Ν.Π.Δ.Δ.	15	21,8 %
Ο.Τ.Α.	9	13 %
ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΑ	2	2,9 %
ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑ	5	7,3 %
ΥΠΟΥΡΓΕΙΑ	4	5,8 %
ΔΕΚΟ	3	4,3 %

ΣΥΝΟΛΟ	69	100 %
--------	----	-------



Από την παραπάνω πίτα διαπιστώνουμε την συντριπτική πλειοψηφία της συμμετοχής από Ν.Π.Ι.Δ. ενώ στη δεύτερη θέση βρίσκεται η συμμετοχή των Ν.Π.Δ.Δ. και στην τρίτη οι Ο.Τ.Α.

Η δεύτερη ερώτηση αποσκοπεί στον καθορισμό του μεγέθους της λογιστικής διεύθυνσης του φορέα. Στο σημείο αυτό να αναφέρουμε ότι θεωρούμε το μέγεθος του λογιστηρίου από άποψη ανθρωπίνου δυναμικού ως ενδεικτικό του μεγέθους του φορέα. Οι απαντήσεις στο ερώτημα αυτό ποικίλουν και παρουσιάζουν μεγάλη διακύμανση. Το εύρος τιμών κυμαίνεται από μηδέν άτομα έως και 200 άτομα ανθρώπινο δυναμικό.

ΑΤΟΜΑ	ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ
0	1
1	6
2	6
3	8
4	9
5	8
6	6
7	7
8	1
9	3
10	1
11	1
12	1
15	2
20	1
25	1
32	1
60	1
63	1
100	1
134	1
200	1
ΣΥΝΟΛΟ	68

Στους πίνακες που ακολουθούν βλέπουμε κατά μέσο όρο τη συγκέντρωση του ανθρώπινου δυναμικού.

ΜΟ	33,04545
ST	38,72287
MIN	0
MAX	200
RANGE	200

Ωστόσο, για να είναι ευπαρουσίαστα αλλά και εύκολα ως προς την διεξαγωγή συμπερασμάτων, και εξαιτίας της μεγάλης απόκλισης τομών που παρατηρήθηκε, χωρίζουμε το μέγεθος της λογιστικής διεύθυνσης σε υποκατηγορίες.

Επομένως έχουμε

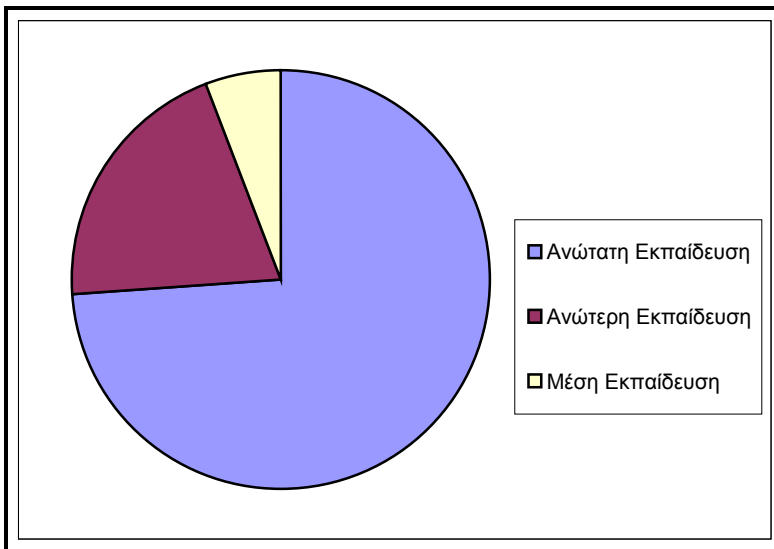
ΑΤΟΜΑ	ΦΟΡΕΙΣ
0 - 10	56
11 - 50	7
51 +	5
ΣΥΝΟΛΟ	68

Όπως βλέπουμε η πλειοψηφία των φορέων απασχολεί 0 – 10 άτομα ανθρώπινο δυναμικό. Παρατηρούμε ακόμη ότι έχουμε 68 φορείς σύνολο. Αυτό συμβαίνει γιατί ένας φορέας δεν έδωσε τιμή για την συγκεκριμένη ερώτηση.

Ο μέσος όρος ατόμων που απασχολούνται από τους φορείς σε λογιστική διεύθυνση, υπολογίστηκε 33 άτομα. Ωστόσο όπως συμπεραίνουμε και από τον παραπάνω πίνακα, η τιμή αυτή είναι παραπλανητική. Είναι προτιμότερο να εξαιρέσουμε από τους υπολογισμούς μας τον φορέα με τα 200 άτομα καθώς αποτελεί ακραία τιμή και επηρεάζει τον δείκτη μας. Σε αυτή την περίπτωση υπολογίζονται 25 άτομα κατά μέσο όρο. Η μεγάλη απόκλιση στις τιμές αποδεικνύεται με τον υπολογισμό της τυπικής απόκλισης που ισούται με 38,72 αλλά και το εύρος που ισούται με 200. Η συντριπτική πλειοψηφία της κατηγορίας 0 – 10 ατόμων αφορά τα Ν.Π.Ι.Δ.

Στη συνέχεια εξετάσαμε το μορφωτικό επίπεδο του ανθρώπινου δυναμικού που εργάζονται στη λογιστική διεύθυνση του φορέα. Το ποσοστό είναι καθηλωτικό. Το 73,9% των ατόμων διαθέτει Ανώτατη Εκπαίδευση.

ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΥΠΟΒΑΘΡΟ	ΣΥΝΟΛΟ	ΠΟΣΟΣΤΟ
Ανώτατη Εκπαίδευση	51	73,91%
Ανώτερη Εκπαίδευση	14	20,29%
Μέση Εκπαίδευση	4	5,80%
ΣΥΝΟΛΟ	69	100,00%

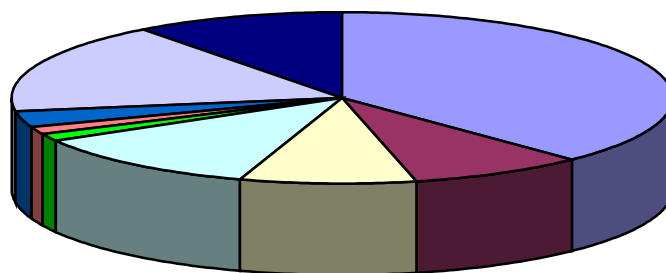


Όπως βλέπουμε και στην παραπάνω πίτα είναι συντριπτικό το ποσοστό των συμμετεχόντων που διαθέτουν ανώτατο μορφωτικό επίπεδο ενώ στη δεύτερη θέση είναι η ανώτερη εκπαίδευση. Μπορεί ο αριθμός του δείγματος να είναι μικρός αλλά τα ποσοστά αυτά καταρρίπτουν τον μύθο ότι οι υπάλληλοι του δημοσίου τομέα έχουν χαμηλό εκπαιδευτικό υπόβαθρο.

3.2 Ανάλυση ερωτηματολογίων

Η επόμενη ερώτηση “Λογιστική Μέθοδος που χρησιμοποιεί ο φορέας” αποτελεί ίσως την σημαντικότερη της έρευνας καθώς αποδεικνύει το μέγεθος της συμμόρφωσης του κάθε φορέα τόσο με τις παλαιότερες λογιστικές διατάξεις αλλά και με τα πρόσφατα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Οι απαντήσεις που συλλέξαμε ποικίλουν αλλά και εκπλήσσουν. Στην συγκεκριμένη ερώτηση οι διαθέσιμες απαντήσεις ήταν 1. Λογιστική Δεδουλευμένης Βάσης 2. Λογιστική Προσαρμοσμένης Δεδουλευμένης Βάσης 3. Λογιστική Προσαρμοσμένης Ταμειακής Βάσης 4. Λογιστική Ταμειακής Βάσης ή 5. Άλλη όπου μπορούσαν να δώσουν σε ελεύθερο κείμενο την απάντηση που επιθυμούσαν. Η πιο απροσδόκητη απάντηση δόθηκε από υπουργείο που απασχολεί 5 άτομα στη λογιστική διεύθυνση ανώτερης εκπαίδευσης και ήταν “καμιά”. Δύο φορείς απάντησαν “δεν γνωρίζω”, μία απάντηση ήταν “ΜΗΧΑΝΟΓΡΑΦΗΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ” ενώ 12 φορείς απάντησαν “Άλλη” χωρίς όμως να γνωστοποιήσουν ποια ακολουθούν. Τέλος 7 φορείς επέλεξαν παραπάνω από μία μεθόδους. Τα αποτελέσματα παρουσιάζονται γραφικά στην παρακάτω πίτα.

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΜΕΘΟΔΟΣ ΦΟΡΕΑ



- Λογιστική Δεδουλευμένης Βάσης
- Λογιστική Προσαρμοσμένης Δεδουλευμένης Βάσης
- Λογιστική Προσαρμοσμένης Ταμειακής Βάσης
- Λογιστική Ταμειακής Βάσης
- ΜΗΧΑΝΟΓΡΑΦΗΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ
- καμία
- ΔΕΝ ΞΕΡΩ
- ΑΛΛΗ
- Συνδυασμός Ταμειακής και Δεδουλευμένης

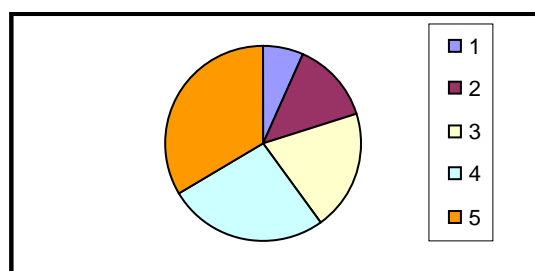
Λογιστική Μέθοδος που χρησιμοποιεί ο φορέας:		
Λογιστική Δεδουλευμένης Βάσης	26	37,68%
Λογιστική Προσαρμοσμένης Δεδουλευμένης Βάσης	6	8,70%
Λογιστική Προσαρμοσμένης Ταμειακής Βάσης	6	8,70%
Λογιστική Ταμειακής Βάσης	8	11,59%
Συνδυασμός Ταμειακής και Δεδουλευμένης	7	10,14%
ΜΗΧΑΝΟΓΡΑΦΗΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ	1	1,45%
ΑΛΛΗ	12	17,39%
καμία	1	1,45%
ΔΕΝ ΞΕΡΩ	2	2,90%
ΣΥΝΟΛΟ	69	100%

Παρατηρούμε ότι το μεγαλύτερο ποσοστό φορέων χρησιμοποιεί Λογιστική μέθοδο Δεδουλευμένης Βάσης με ποσοστό 37,68% ενώ την δεύτερη θέση καταλαμβάνει η Λογιστική Ταμειακής Βάσης με ποσοστό 11,59%. Τόσο η προσαρμοσμένη δεδουλευμένη όσο και η προσαρμοσμένη ταμειακή βάση χρησιμοποιούνται από το 8,70% των φορέων. Ενώ έναν συνδυασμό Ταμειακής και Δεδουλευμένης βάσης χρησιμοποιεί ένα 10,14%.

Σε δεύτερο επίπεδο ανάλυσης βλέπουμε ότι την λογιστική ταμειακής βάσης χρησιμοποιούν οχτώ φορείς από τους οποίους τέσσερις είναι Ν.Π.Δ.Δ. ενώ το μέγεθος τις διεύθυνσης ποικίλει από ένα άτομο έως και διακόσια άτομα. Από την άλλη πλευρά την λογιστική δεδουλευμένης βάσης χρησιμοποιούν συνολικά είκοσι έξι φορείς από τους οποίους οι δέκα οχτώ είναι Ν.Π.Ι.Δ. που απασχολούν μέτριο αριθμό ατόμων το πολύ δεκαπέντε άτομα. Όσον αφορά στους εννέα οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης, τέσσερις χρησιμοποιούν Λογιστική Προσαρμοσμένης Ταμειακής Βάσης, τρεις χρησιμοποιούν συνδυασμό ταμειακής και δεδουλευμένης ενώ μόλις ένας φορέας χρησιμοποιεί λογιστική δεδουλευμένης βάσης.

Οι επόμενες τρεις ερωτήσεις διερευνούν το πόσο ικανοποιημένοι είναι οι ίδιοι οι υπάλληλοι ως πολίτες από τη λογιστική βάση του φορέα και ποια μέθοδο θα διάλεγαν για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων του φορέα και την κατάρτιση του κρατικού προϋπολογισμού. Οι συμμετέχοντες διάλεγαν τον βαθμό που πιστεύουν ότι οι οικονομικές εκθέσεις του δημοσίου τομέα που καταρτίζονται σήμερα στην Ελλάδα αντικατοπτρίζουν πλήρως την οικονομική θέση του εκάστοτε φορέα επιλέγοντας από ένα έως πέντε με το ένα να σημαίνει καθόλου και το πέντε πάρα πολύ. Στη συνέχεια έδιναν την δική τους επιλογή ως προς την μέθοδο κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων του φορέα και του κρατικού προϋπολογισμού. Στην συγκεκριμένη ερώτηση υπήρχε μόνος ένας φορέας που δεν έδωσε απάντηση. Τα ποσοστά φαίνονται στον παρακάτω πίνακα.

Πιστεύετε ότι οι οικονομικές εκθέσεις του δημοσίου τομέα που καταρτίζονται σήμερα στην Ελλάδα αντικατοπτρίζουν πλήρως την οικονομική θέση του εκάστοτε φορέα;		
Καθόλου 1	3	4,41%
2	15	22,06%
3	28	41,18%
4	20	29,41%
Απόλυτα 5	2	2,94%
	68	100,00%



Από τον παραπάνω πίνακα βλέπουμε ότι η πλειοψηφία των ερωτηθέντων πιστεύει πως οι οικονομικές εκθέσεις του δημοσίου τομέα που

συντάσσονται σήμερα στην Ελλάδα αντιπροσωπεύουν μέτρια την οικονομική θέση του εκάστοτε φορέα. Το ποσοστό μάλιστα που έχουν αυτή την γνώμη αγγίζει το 41,18%. Το 22,06% απάντησε λίγο ενώ το 29,41% απάντησε αρκετά. Συνολικά όμως το 32,35% κλίνει προς θετική γνώμη σχετικά με την εικόνα που παρουσιάζουν οι οικονομικές

καταστάσεις του δημόσιου φορέα ενώ το 26,47% πιστεύουν πως οι λογιστικές εκθέσεις παραπλανούν ως προς την οικονομική θέση του φορέα.

Από τους δύο φορείς που θεωρούν ότι οι οικονομικές εκθέσεις αντικατοπτρίζουν απόλυτα την θέση του φορέα, ο ένας είναι ΟΤΑ και στην ερώτηση ποια λογιστική μέθοδο χρησιμοποιεί ο φορέας απάντησε “άλλη” ενώ ο δεύτερος φορέας χρησιμοποιεί Λογιστική δεδουλευμένης βάσης. Από τους τρεις φορείς που πιστεύουν ότι οι οικονομικές καταστάσεις των φορέων δεν αντικατοπτρίζουν καθόλου την πραγματική θέση, οι δύο χρησιμοποιούν Λογιστική δεδουλευμένης βάσης ενώ ο τρίτος είχε απαντήσει ότι ο φορέας δεν χρησιμοποιεί καμία λογιστική μέθοδο.

Για τις ερωτήσεις “Ποια λογιστική μέθοδος θεωρείτε περισσότερο κατάλληλη για την παρακολούθηση και κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και για την κατάρτιση και εκτέλεση του κρατικού προϋπολογισμού;” φαίνεται ότι επικράτησε σύγχυση. Η ερώτηση αποσκοπούσε στην αντιπαράθεση της υπάρχουσας λογιστικής μεθόδου με αυτή που ο φορέας θεωρεί περισσότερο κατάλληλη. Οι απαντήσεις 65 στο σύνολο, ποικίλουν, συνεπώς δεν μπορούμε να έχουμε ένα ξεκάθαρο αποτέλεσμα.

Υπουργείο που απασχολεί 134 άτομα απάντησε ότι χρησιμοποιεί Άλλη λογιστική μέθοδο με την οποία συμφωνεί αρκετά, στην καταλληλότερη μέθοδο για την κατάρτιση καταστάσεων και προϋπολογισμού απάντησε απλά “Νόμος”, δυστυχώς χωρίς να δώσει περαιτέρω εξηγήσεις. Τέσσερις επιπλέον φορείς δεν έδωσαν κάποια απάντηση. Ακόμη δύο φορείς απάντησαν ότι η πιο κατάλληλη λογιστική μέθοδος για την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων και προϋπολογισμού είναι η μηχανογραφημένη λογιστική. Ενώ 17 φορείς απάντησαν ότι η διπλογραφική μέθοδος είναι η πιο κατάλληλη. Ένα νοσοκομείο απάντησε ότι “Ακολουθούμε υποχρεωτικά το Π.Δ. 315/1999 μέχρι την αναμενόμενη τροποποίησή του” όσον αφορά στην καταλληλότερη μέθοδο κατάρτισης των οικονομικών εκθέσεων ενώ για την κατάρτιση προϋπολογισμού απάντησε “Το κρίνει το ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ, ως αρμόδιο καθ’ ύλην ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ”. Ένας φορέας ΝΠΔΔ που απασχολεί 100 άτομα στο λογιστήριο απάντησε ότι καταλληλότερη μέθοδος καταστάσεων είναι αυτή της “Αναλογικής Ενοποίησης που δεν υιοθετείται από την ελληνική νομοθεσία” ενώ για τη μέθοδο κατάρτισης προϋπολογισμού απάντησε τα IPSAS. Ένας ΟΤΑ απάντησε ότι καταλληλότερη μέθοδος είναι το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο για την κατάρτιση οικονομικών εκθέσεων ενώ για την κατάρτιση προϋπολογισμού η Απλογραφική μέθοδος. Συνολικά τέσσερις φορείς απάντησαν ότι θα πρέπει να εφαρμοστούν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα χωρίς να διευκρινίζουν αν εννοούν προσαρμοσμένα στον δημόσιο τομέα. Τέλος ένα φορέας θεωρεί

καταλληλότερη μέθοδο για την παρακολούθηση και κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και για την κατάρτιση και εκτέλεση του κρατικού προϋπολογισμού τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Ο φορέας αυτός είναι ΝΠΔΔ που απασχολεί 32 άτομα και χρησιμοποιεί την Λογιστική Προσαρμοσμένης Ταμειακής Βάσης. Παρατηρούμε ότι υπάρχει μεγάλη απόκλιση στις απαντήσεις των φορέων. Ωστόσο παρακάτω εμφανίζονται και οι απαντήσεις των υπόλοιπων.

Ποια λογιστική μέθοδος θεωρείτε περισσότερο κατάλληλη για την παρακολούθηση και κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων;		
Λογιστική Δεδουλευμένης Βάσης	25	38,46%
Λογιστική Προσαρμοσμένης Δεδουλευμένης Βάσης	6	9,23%
Λογιστική Προσαρμοσμένης Ταμειακής Βάσης	3	4,62%
Λογιστική Ταμειακής Βάσης	2	3,08%

Παρόμοια ποσοστά συγκέντρωσε και η ερώτηση σχετικά με την καταλληλότερη μέθοδο κατάρτισης κρατικού προϋπολογισμού.

Ποια λογιστική μέθοδος θεωρείτε περισσότερο κατάλληλη για την κατάρτιση και εκτέλεση του κρατικού προϋπολογισμού;		
Λογιστική Δεδουλευμένης Βάσης	17	26,15%
Λογιστική Προσαρμοσμένης Δεδουλευμένης Βάσης	7	10,77%
Λογιστική Προσαρμοσμένης Ταμειακής Βάσης	3	4,62%
Λογιστική Ταμειακής Βάσης	8	12,31%
Απλογραφικό σύστημα	4	6,15%
Διπλογραφικό σύστημα	9	13,85%

Συμπεραίνουμε ότι δεν υπάρχει σύγκλιση απόψεων ως προς τη λογιστική μέθοδο που θα έπρεπε να χρησιμοποιείται από τον δημόσιο τομέα. Αυτό είναι ως ένα βαθμό κατανοητό καθώς δεν είναι όλοι οι φορείς ίδιου μεγέθους ή ίδιας αρμοδιότητας. Σχετικά με την κατάρτιση του κρατικού προϋπολογισμού, μόλις ένας φορέας κρίνει ως καταλληλότερη μέθοδο τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα και ακόμη ένας προτείνει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Προχωρώντας, η συντριπτική πλειοψηφία δηλώνει ότι γνωρίζει τον Ν.4308/2014 με ποσοστό 86,96%.

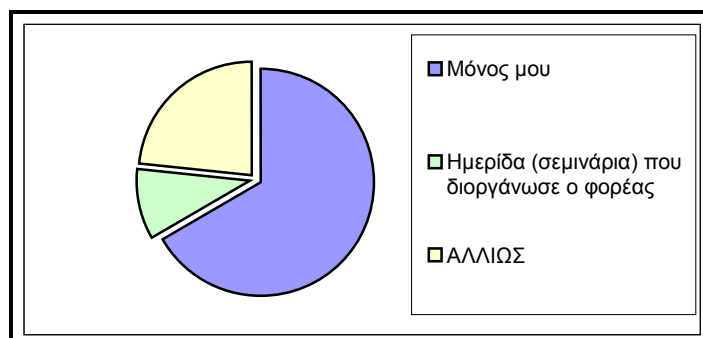
Γνωρίζετε τον Ν 4308/24.11.2014;		
Ναι	60	86,96%
Όχι	9	13,04%
Σύνολο	69	100%

Οι εννέα φορείς που απάντησαν ότι δεν γνωρίζουν τον νόμο 4308/14 προφανώς αδυνατούσαν να απαντήσουν στις επόμενες έξι ερωτήσεις που αφορούσαν τις ρυθμίσεις και τις αλλαγές που αποφέρει ο νέος νόμος στην λογιστική πρακτική του φορέα τους αλλά και του δημοσίου τομέα γενικότερα. Ωστόσο, τέσσερις από αυτούς δίνουν απάντηση στις ερωτήσεις “Πιστεύετε ότι οι νέες ρυθμίσεις θα έχουν θετικά αποτελέσματα για τη λογιστική παρακολούθηση των συναλλαγών και την απεικόνιση της οικονομικής κατάστασης του φορέα” και “Πιστεύετε ότι με την εφαρμογή του νέου νόμου η ελληνική κυβέρνηση θα ενισχύσει τη δέσμευσή της για μεγαλύτερη διαφάνεια” δύο εκ των οποίων θετικά και στις δύο και δύο φορείς αρνητικά. Επιπλέον οι τέσσερις αυτοί φορείς επισημαίνουν οφέλη από τον νέο νόμο όπως Διαφάνεια και Επίσπευση Διαδικασιών αλλά και μείωση πιθανότητας λάθους ενώ ένας από αυτούς απαντά ότι δεν θα επιφέρει καμία αλλαγή στον φορέα. Όσον αφορά στις επιπτώσεις της άμεσης εφαρμογής του νόμου στο ανθρώπινο δυναμικό του φορέα, οι δύο συμφωνούν ότι θα επιφέρει φόρτο εργασίας και άγχος, ένας αναφέρει τη δυσκολία προσαρμογής λόγω έλλειψης ενημέρωσης και ο τελευταίος συμφωνεί στο αυξημένο φόρτο εργασίας και προσθέτει το αυξημένο λειτουργικό κόστος.

Ωστόσο τα αποτελέσματα που μας ενδιαφέρουν περισσότερο είναι αυτά που εξάγονται από τους φορείς που απάντησαν ότι γνωρίζουν τον Ν.4308/14, όπως ακολουθούν.

Όπως είδαμε 60 φορείς απάντησαν ότι γνωρίζουν τον Ν.4308/2014. Από αυτούς, 40 απάντησαν ότι ενημερώθηκαν μόνοι τους. Σε αυτό σημείο θα πρέπει να επισημάνουμε ότι το ερωτηματολόγιο απευθύνεται στον αρμόδιο κάθε φορά υπάλληλο του φορέα, στον υπεύθυνο – προϊστάμενο της διεύθυνσης ως επί το πλείστον, αλλά αυτό που εξετάζουμε είναι αν ενημερώθηκε μόνος του ή από τον φορέα. Επομένως η πλειοψηφία των 40 υπαλλήλων ενημερώθηκε με δική της πρωτοβουλία, μόλις έξι ενημερώθηκαν με ημερίδα ή σεμινάρια που διοργάνωσε ο φορέας και τέλος 14 ενημερώθηκαν με άλλο τρόπο χωρίς να γνωστοποιούν ποιος είναι αυτός.

Πώς ενημερωθήκατε σχετικά με τον Ν 4308/24.11.2014;		
Μόνος μου	14	66,67%
Ημερίδα (σεμινάρια) που διοργάνωσε ο φορέας	6	10,00%
ΑΛΛΙΩΣ	40	23,33%
Σύνολο	60	100%



Τα παραπάνω αποτελέσματα αποδεικνύουν την έλλειψη οργάνωσης από την πλευρά του φορέα. Το 66,67% των ερωτηθέντων ενημερώθηκε με δική του πρωτοβουλία από οποιαδήποτε πηγή, βιβλία, διαδίκτυο κτλ. Μόλις το 10% ενημερώθηκε με ημερίδα που οργάνωσε ο φορέας με σκοπό την επιμόρφωση του δυναμικού του. Τους 6 φορείς που οργάνωσαν σχετική ημερίδα αποτελούν δύο νοσοκομεία, ένα υπουργείο, ένα ΝΠΙΔ, ένας ΟΤΑ και μία ΔΕΚΟ με ανθρώπινο δυναμικό τριών έως διακοσίων ατόμων.

Οι επόμενες ερωτήσεις σκοπό έχουν να διαπιστώσουμε αν όσοι δηλώνουν ενήμεροι για τον ν.4308, όντως γνωρίζουν το περιεχόμενο του νόμου και τι αποτελέσματα πιστεύουν ότι θα επιφέρει στην λογιστική παρακολούθηση του φορέα τους, οφέλη ή όχι. Οι απαντήσεις ποικίλουν και πάλι αλλά η πλειοψηφία αναφέρει τις βασικές ρυθμίσεις του νόμου όπως ισχύουν. Αρκετοί φορείς αναφέρουν την απλοποίηση του λογιστικού πλαισίου και των συναλλαγών και την κατάργηση του ΕΓΛΣ και του ΚΦΑΣ. Αρκετοί επίσης φορείς επισημαίνουν τις διατάξεις για τη διάκριση των οικονομικών μονάδων – οντοτήτων ανάλογα με το μέγεθός τους. Ακόμη αναφέρονται οι αρχές για τη σύνταξη και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων που πλησιάζουν τα διεθνή λογιστικά πρότυπα και αποτυπώνουν σαφέστερα την οικονομική θέση του φορέα. Τέλος γίνεται λόγος για την καταπολέμηση της πολυνομίας και τη συγκέντρωση όλων των λογιστικών κανόνων και ρυθμίσεων που βοηθούν στην εναρμόνιση των λογιστικών καταστάσεων μεταξύ των φορέων του δημοσίου τομέα.

Στην ερώτηση αν πιστεύετε πως οι μεταρρυθμίσεις θα έχουν θετικά αποτελέσματα στην λογιστική απεικόνιση του φορέα σας, η πλειοψηφία δηλώνει πως θα υπάρξουν θετικά αποτελέσματα ενώ αρκετοί είναι αυτοί που θέτουν προϋποθέσεις. Συγκεκριμένα, το 55% των ερωτηθέντων που γνωρίζουν τον νόμο αναμένουν θετικά αποτελέσματα για το φορέα ενώ ένα 18% αν και πιστεύει στις θετικές συνέπειες του νόμου επιφυλάσσονται ως προς την εφαρμογή του, τέλος ένα 15% είναι πεπεισμένο για την αδυναμία του νόμου είτε να εφαρμοστεί είτε να επιφέρει θετικά αποτελέσματα.

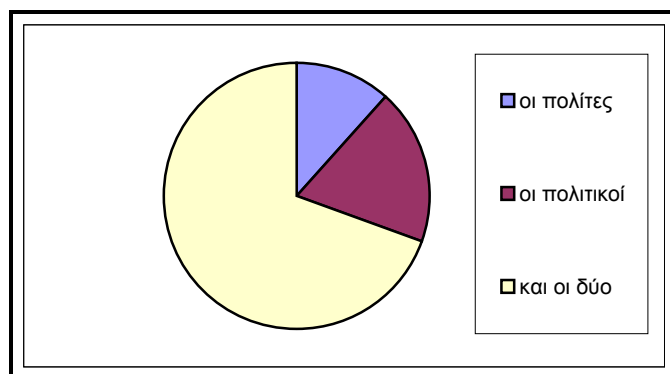
Από τους 60 φορείς που έχουν δηλώσει ότι γνωρίζουν τον ν.4308/14 δεκαέξι επιλέγουν να μην αναφέρουν έστω ένα – δύο οφέλη, εκ των οποίων όμως έξι θεωρούν ότι υπάρχουν θετικές επιπτώσεις. Επτά ερωτηθέντες απαντούν είτε ότι δεν θα υπάρξουν θετικά αποτελέσματα για τον φορέα τους είτε ότι δεν γνωρίζουν, ενώ ένας θεωρεί ότι θα δημιουργηθούν προβλήματα στις μικρές οντότητες χωρίς όμως αυτό να σημαίνει ότι ο νόμος γενικά δεν θα έχει θετικές συνέπειες. Η πλειοψηφία ωστόσο των συμμετεχόντων που γνωρίζουν τον νέο νόμο κάνουν λόγο για μεγαλύτερη διαφάνεια

και αξιοπιστία, απλούστευση των συναλλαγών και αντιμετώπιση της λογιστικής πολυνομίας και φυσικά ορθότερη αποτύπωση της θέσης του φορέα.

Στην ερώτηση “Πιστεύετε ότι με την εφαρμογή του νέου νόμου η ελληνική κυβέρνηση θα ενισχύσει τη δέσμευσή της για μεγαλύτερη διαφάνεια” δίνουν απάντηση οι 59 από τους 60 που γνωρίζουν τον νόμο. Η συντριπτική πλειοψηφία των 42 ή το 71,2% θεωρούν πως θα υπάρξει μεγαλύτερη διαφάνεια ενώ οι υπόλοιποι 17 ή το 28,8% πως δεν θα υπάρξει. Στην ερώτηση “Τι επιπτώσεις πιστεύετε έχει η άμεση εφαρμογή του νέου νόμου για το ανθρώπινο δυναμικό των δημόσιων φορέων” ο συμμετέχων μπορούσε να εκφράσει την άποψή του σε ελεύθερο κείμενο. Υπήρξε για τον λόγο αυτό διαφοροποίηση των απαντήσεων. Ωστόσο κατηγοριοποιώντας τις απαντήσεις βλέπουμε πως οι περισσότεροι (περίπου το 39%) ανησυχούν για καθηλωτικό φόρτο εργασίας και πιθανότητα λογιστικών λαθών λόγω της ελλιπούς ενημέρωσης και οργάνωσης. Η λέξη άγχος αναφέρθηκε σημαντικά πολλές φορές κάτι που δηλώνει την πραγματική ανάγκη για επιμόρφωση και εξάλειψη φαινομένων πανικού που επιβαρύνουν τους υπαλλήλους και οδηγούν σε λάθη. Μεγάλο ωστόσο ποσοστό, ξεπερνώντας το μεταβατικό αυτό στάδιο που προμηνύει εντατική επιμόρφωση και αυξημένο όγκο εργασίας, διαβλέπουν θετικές εξελίξεις στην καθημερινότητα του ανθρώπινου δυναμικού. Ως τέτοιες αναφέρουν την αύξηση της αποδοτικότητας της εργασίας τους, διευκόλυνση στην εργασία τους με μείωση της γραφειοκρατίας και των λογιστικών λαθών και σε βάθος χρόνου βελτίωση της ποιότητας του εργασιακού περιβάλλοντος που θα επιφέρει η εξυγίανση του φορέα.

Στην ερώτηση “Ποιοι πιστεύετε ότι είναι αυτοί που κυρίως ωφελούνται από τις λογιστικές μεταρρυθμίσεις” 8 ερωτηθέντες απαντούν οι πολίτες, 13 οι πολιτικοί και οι υπόλοιποι 48 και οι δύο. Τα ποσοστά φαίνονται παρακάτω.

Ποιοι πιστεύετε ότι είναι αυτοί που κυρίως ωφελούνται από τις λογιστικές μεταρρυθμίσεις		
οι πολίτες	8	11,59%
οι πολιτικοί	13	18,84%
και οι δύο	48	69,57%
ΣΥΝΟΛΟ	69	100,00%



Η επόμενη ενότητα ερωτήσεων αφορά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημόσιου Τομέα (IPSAS). Οι συμμετέχοντες ερωτώνται αν τους είναι γνώριμος ο όρος, γιατί θα

πρέπει να εφαρμοσθούν και ποια τα οφέλη. Στο σημείο αυτό παρατηρήθηκε μια ανωμαλία στις απαντήσεις που λάβαμε. Ενώ δεκαεννέα φορείς απάντησαν ότι δεν γνωρίζουν τον όρο, ωστόσο έδωσαν απαντήσεις για τις επόμενες τέσσερις ερωτήσεις που αφορούν τα IPSAS. Για το λόγο αυτό και εφόσον δεν μπορούμε να εξακριβώσουμε ποιες από αυτές τις απαντήσεις δόθηκαν εκ παραδρομής και ποιες εσκεμμένα, θα αποκλείσουμε αυτές τις απαντήσεις στη συνέχεια της έρευνας.

Γνωρίζετε τι είναι Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημόσιου Τομέα		
ΌΧΙ	19	27,54%
ΝΑΙ	50	72,46%
ΣΥΝΟΛΟ	69	100,00%

Συνεπώς θα συνεχίσουμε την ανάλυση των ερωτηματολογίων με το 72,46%, τους 50 δηλαδή φορείς που απάντησαν ότι γνωρίζουν τα IPSAS.

Στην ερώτηση “Ποιος πιστεύετε είναι ο λόγος εφαρμογής διεθνών λογιστικών προτύπων για τον δημόσιο τομέα” οι συμμετέχοντες μπορούσαν να διαλέξουν ανάμεσα στις εξής απαντήσεις και σε συνδυασμό αυτών:

- περισσότερη σαφήνεια
- εξάλειψη δημοσίου χρέους
- συγκάλυψη τρεχόντων ελλειμμάτων
- συγκρισιμότητα των δημοσιονομικών πληροφοριών του δημόσιου τομέα σε όλη την Ευρώπη και πέραν αυτής

Έτσι 26 από τις 50 απαντήσεις περιέχουν ως λόγο την περισσότερη σαφήνεια, 7 την εξάλειψη του δημοσίου χρέους, 5 περιέχουν τη συγκάλυψη τρεχόντων ελλειμμάτων ενώ 32 περιέχουν την συγκρισιμότητα των δημοσιονομικών πληροφοριών του δημόσιου τομέα σε όλη την Ευρώπη και πέραν αυτής. Στην παρούσα ερώτηση δεν υπάρχει νόημα στον υπολογισμό ποσοστών μεμονωμένων απαντήσεων. Βλέπουμε ωστόσο ότι τουλάχιστον το 64% των ερωτηθέντων θεωρούν ότι μεταξύ άλλων, η συγκρισιμότητα των πληροφοριών σε όλη την Ευρώπη είναι ο βασικότερος λόγος εφαρμογής των διεθνών λογιστικών προτύπων στο δημόσιο τομέα.

Στην ερώτηση “Πιστεύετε ότι η παρότρυνση για υιοθέτηση εναρμονισμένων λογιστικών προτύπων για τον δημόσιο τομέα από όλες τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης ενέχει χαρακτήρα ελέγχου” μόνο ένας φορέας δεν δίνει απάντηση, 36 από τους 50 πιστεύουν πως υπάρχει αιτιότητα ελέγχου ενώ οι υπόλοιποι 13 πιστεύουν πως ο

έλεγχος δεν είναι υποβόσκων λόγος για την υιοθέτηση εναρμονισμένων πρακτικών σε όλη την Ευρώπη ή και παγκοσμίως. Τα ποσοστά φαίνονται στον πίνακα που ακολουθεί.

Πιστεύετε ότι η παρότρυνση για υιοθέτηση εναρμονισμένων λογιστικών προτύπων για τον δημόσιο τομέα από όλες τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης ενέχει χαρακτήρα ελέγχου;		
ΝΑΙ	36	72,00%
ΌΧΙ	13	26,00%
ΔΕΝ ΑΠΑΝΤΩ	1	2,00%
ΣΥΝΟΛΟ	50	100,00%

Στην ερώτηση “Ποιοι πιστεύετε είναι οι λόγοι που η Ελλάδα δεν έχει ακόμη εφαρμόσει πλήρως και σε όλους τους τομείς τα IPSAS” οι ερωτηθέντες μπορούσαν να επιλέξουν ανάμεσα στις εξής επιλογές αλλά και σε συνδυασμό αυτών:

- Τεχνικές δυσκολίες
- Η μετάβαση απαιτεί πολύ χρόνο και μεγάλο κόστος
- Δεν υπάρχει συμφωνία ως προς την υιοθέτηση ή όχι των προτύπων
- Πολιτικά συμφέροντα
- Άλλο

Επομένως, 18 από τους 50 (36%) ερωτηθέντες θεωρούν πως οι τεχνικές δυσκολίες αποτελούν έναν από τους λόγους που η χώρα μας δεν έχει εφαρμόσει τα IPSAS ενώ 24 από τους 50 (48%) θεωρούν πως η μετάβαση απαιτεί πολύ χρόνο και μεγάλο κόστος. Το γεγονός ότι δεν υπάρχει συμφωνία ως προς την υιοθέτηση ή όχι των προτύπων θεωρούν 11 φορείς (22%) ότι συμβάλει στην μη υιοθέτηση των IPSAS από την χώρα μας, ενώ τέλος τα πολιτικά συμφέροντα περιλαμβάνεται στις απαντήσεις 14 φορέων (28%). Βλέπουμε ότι το 48% των φορέων θεωρεί ότι ο πιο σοβαρός λόγος που η Ελλάδα δεν έχει εφαρμόσει τα εναρμονισμένα πρότυπα δημοσίου τομέα είναι εξαιτίας του κόστους που συνεπιφέρει. Ωστόσο, εξαιτίας της ανάγκης μεταρρυθμίσεων και υπό την πίεση των ευρωπαϊών δανειστών η Ελλάδα προέβη σε μια αντίστοιχη διαρθρωτική μεταρρύθμιση της λογιστικής τυποποίησης του δημοσίου τομέα με την νομοθέτηση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

Η τελευταία ερώτηση που θέσαμε είναι “Ποια πιστεύετε ότι θα είναι τα οφέλη από την υιοθέτηση των IPSAS”. Και πάλι οι ερωτηθέντες μπορούσαν να διαλέξουν παραπάνω από μία δοθείσες απαντήσεις ή και να δώσουν ελεύθερα την δική τους απάντηση. Οι προτεινόμενες απαντήσεις ήταν οι εξής:

- μεγαλύτερη διαφάνεια και λογοδοσία (accountability) μέσω της αποκάλυψης όλων των πραγματοποιηθεισών συναλλαγών
- βελτίωση της ποιότητας και ενίσχυση της αξιοπιστίας των δημοσίων λογαριασμών
- ορθότερη κατανομή και απελευθέρωση δημοσίων πόρων, οι οποίοι θα συμβάλουν στην ενίσχυση της απασχόλησης
- μείωση κόστους κρατικού δανεισμού
- μείωση κόστους λειτουργίας της δημόσιας διοίκησης και της κυβέρνησης
- όλα τα παραπάνω

Μεταξύ άλλων το 34% πιστεύει στη μεγαλύτερη διαφάνεια και λογοδοσία (accountability) μέσω της αποκάλυψης όλων των πραγματοποιηθεισών συναλλαγών, το 28% προσβλέπει στην βελτίωση της ποιότητας και ενίσχυση της αξιοπιστίας των δημοσίων λογαριασμών, το 10% σε ορθότερη κατανομή και απελευθέρωση δημοσίων πόρων, οι οποίοι θα συμβάλουν στην ενίσχυση της απασχόλησης, ένα 2% σε μείωση κόστους κρατικού δανεισμού και ένα 2% μείωση κόστους λειτουργίας της δημόσιας διοίκησης και της κυβέρνησης. Τέλος, το 44% των ερωτηθέντων αντιμετωπίζουν ως πλεονεκτήματα από την υιοθέτηση των IPSAS, όλα τα παραπάνω.

3.3 Βασικά συμπεράσματα

Από την ανάλυση που προηγήθηκε προκύπτουν βασικά συμπεράσματα σχετικά με τους φορείς που συμμετείχαν στην έρευνα. Όπως είδαμε τόσο η αντιμετώπιση των ερωτήσεων όσο και οι απαντήσεις που δόθηκαν ποικίλουν και έχουν μεγάλη απόκλιση μεταξύ τους.

Αρχικά με λύπη διαπιστώνουμε την απροθυμία των φορέων να συμμετάσχουν στην έρευνα αλλά και όσοι συμμετείχαν δεν ασχολήθηκαν διεξοδικά και δεν αποκρίθηκαν ειλικρίνεια στα ερωτήματα που θέσαμε. Η πλειοψηφία των ερωτήσεων έδινε σε πρώτο στάδιο την δυνατότητα επιλογής μεταξύ δοθέντων απαντήσεων αλλά σε δεύτερο στάδιο ζητούσε αναλυτικότερη απάντηση όπου ο φορέας μπορούσε να καταχωρήσει σε ελεύθερο κείμενο. Κατά συνέπεια, οι ερωτήσεις για τις οποίες υπήρχε δυνατότητα επιλογής απαντήθηκαν ενώ παρατηρήθηκε μεγάλη αποχή από τις επόμενες ερωτήσεις. Επίσης, σε πολλές περιπτώσεις οι φορείς απαντούσαν με έναν τρόπο σε μια ερώτηση

ενώ σε ακόλουθη ερώτηση που είχε το ίδιο νόημα απαντούσαν αντιφατικά. Όπως είδαμε στην προηγούμενη ενότητα αυτός είναι ο λόγος που ένα μεγάλο τμήμα απαντήσεων εξαιρέθηκε από την ανάλυση των τελευταίων ερωτημάτων.

Συνεχίζοντας, από τις απαντήσεις των συμμετεχόντων προκύπτει ότι η πλειοψηφία των φορέων χρησιμοποιεί τη λογιστική μέθοδο της Δεδουλευμένης Βάσης και αυτή θεωρούν ως πιο κατάλληλη τόσο για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων όσο και του κρατικού προϋπολογισμού.

Η συντριπτική πλειοψηφία των ερωτηθέντων ήταν ενήμεροι για το νόμο περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων αν και είχαν ενημερωθεί κυρίως με δική τους πρωτοβουλία. Οι περισσότεροι φορείς διαβλέπουν θετικά στοιχεία στην εφαρμογή του νέου νόμου αν όμως αυτός εφαρμοσθεί από όλους τους τομείς του δημοσίου και εφόσον επιμορφωθούν οι άμεσα ενδιαφερόμενοι. Ανάμεσα στα πλεονεκτήματα είναι η μεγαλύτερη διαφάνεια, η απλούστευση των διαδικασιών, η εύλογη παρουσίαση των αξιών των στοιχείων, η ορθότερη απεικόνιση της οικονομικής θέσης. Τα προβλήματα που εντοπίζουν συνάδουν με τα μειονεκτήματα που παρουσιάσαμε σε προηγούμενη ενότητα της παρούσης και αφορούν κυρίως τις μικρές οντότητες που απασχολούν μικρό αριθμό ατόμων. Γίνεται ωστόσο εμφανής η ελλιπής ενημέρωση από τις αρμόδιες αρχές και η αρωγή ώστε να γίνουν εύκολα και κυρίως άμεσα κατανοητές οι νέες έννοιες. Η πλειοψηφία των ερωτηθέντων εκφράζει φόβους για αυξημένο φόρτο εργασίας, υπερβάλλουσα καταβολή προσπάθειας από το ανθρώπινο δυναμικό για εκπαίδευση και αποφυγή λαθών και κυρίως έντονη παρουσία άγχους.

Σχετικά με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα δημοσίου τομέα (IPSAS), οι περισσότεροι συμμετέχοντες πιστεύουν πως υπάρχει σκοπιμότητα ελέγχου από διεθνείς φορείς ωστόσο τα οφέλη από την εφαρμογή τους θα είναι πολλαπλά. Η μη εφαρμογή τους δικαιολογείται από τις τεχνικές δυσκολίες, τα πολιτικά συμφέροντα και το μεγάλο κόστος που απαιτείται.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Στην παρούσα εργασία επιχειρήσαμε την παρουσίαση της λογιστικής τυποποίησης στην Ελλάδα από την καθιέρωση του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ) το 1980 έως την νομοθέτηση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ΕΛΠ) το 2014. Μέσα από τη μεγάλη και δύσκολη πορεία της Ελληνικής λογιστικής κρίναμε απαραίτητο να παρουσιάσουμε τους νόμους σταθμούς στην καθιέρωση της λογιστικής πρακτικής στη χώρα μας.

Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.) εισήγαγε ουσιαστικά την λογιστική τυποποίηση στην Ελλάδα, καθώς πριν την καθιέρωση του υπήρχαν διάφορες πρακτικές που ακολουθούνταν στην προσπάθεια παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων χωρίς να υπάρχει μια ενιαία λογιστική πρακτική για την παροχή των λογιστικών πληροφοριών. Ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ) ΠΔ 184/1982, περιείχε λεπτομερείς διατάξεις και διαδικασίες οι οποίες έπρεπε να ακολουθούνται στην καθημερινότητα των επιχειρήσεων και υποχρέωνε όλες τις επιχειρήσεις να εκδίδουν, τηρούν και διαφυλάσσουν τα βιβλία και στοιχεία τους βάσει αυτού. Μετά από αρκετές τροποποιήσεις, το 2005 το ελληνικό σχέδιο κρίθηκε απαρχαιωμένο. Την ίδια χρονική περίοδο, οι ευρωπαϊκές αρχές εντατικοποιούσαν τις προσπάθειες για ίδρυση και καθιέρωση διεθνών λογιστικών προτύπων που αποσκοπούσαν στην λογιστική εναρμόνιση. Το 2005 τα ΔΛΠ έγιναν υποχρεωτικά εφαρμόσιμα για τις ελληνικές επιχειρήσεις αν και η μετάβαση και η αλλαγή νοοτροπίας αποδείχθηκε δύσκολος μονόδρομος.

Τα πλεονεκτήματα των ΔΛΠ έγιναν άμεσα εμφανή στην πλειοψηφία των ενδιαφερόμενων χρηστών. Από την πλευρά των επιχειρήσεων, οι οικονομικές καταστάσεις απέκτησαν ομοιομορφία, περιορίστηκαν τα λογιστικά λάθη και οι αμφιβολίες στις λογιστικές πρακτικές. Αυξήθηκε έτσι η σύγκλιση στην παρουσίαση των οικονομικών εκθέσεων και έγινε ευκολότερη η σύγκριση μεταξύ εταιριών του κλάδου. Και οι χρήστες των οικονομικών στοιχείων ωφελήθηκαν από την εναρμόνιση αυτή καθώς βοήθησε στην απόφαση επενδυτικών δράσεων. Για τις μεγάλες και εισηγμένες εταιρίες, η μετάβαση στην εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων δεν ήταν ιδιαίτερα δύσκολη. Οι μικρές ωστόσο εταιρίες δυσκολεύτηκαν αρκετά να προσαρμοστούν στα νέα δεδομένα. Αρχικά έχασαν τη δυνατότητα των λογιστικών ελιγμών, πρακτική αρκετά συνηθισμένη με την μέχρι τότε πολιτική. Επιπλέον, το κόστος για την επιμόρφωση του ανθρώπινου δυναμικού και τον συντονισμό των νέων

διαδικασιών για την μετάβαση στα νέα δεδομένα επιβάρυνε σημαντικά τα έσοδα τους για μερικές χρήσεις. Αλλά και οι κυβερνητικές αρχές αποδείχθηκαν ανεπαρκώς προετοιμασμένες για την νέα κατάσταση σε επίπεδο εκπαίδευσης, με αποτέλεσμα σοβαρές καθυστερήσεις. Μακροπρόθεσμα ωστόσο τα περισσότερα προβλήματα λύθηκαν.

Η Ελλάδα, εξαιτίας του μεγάλου δημοσιονομικού ελλείμματος και των σαθρών πολιτικών και οικονομικών θεμελίων στα πλαίσια της παγκόσμιας ύφεσης, αντιμετώπισε το 2008 τον κίνδυνο χρεοκοπίας και κατέφυγε στο Διεθνές Νομισματικό Ταμείο. Ανάμεσα στις αναγκαίες και αδιαπραγμάτευτες αλλαγές που απαίτησαν οι δανειστές της, ήταν η επιβολή φορολογικών μεταρρυθμίσεων και η πάταξη της φοροδιαφυγής. Η ελληνική κυβέρνηση προχώρησε στη θέσπιση των Ν.4172, Ν.4174/2013 και Ν.4308/2014 που αποτελούν ίσως την πιο σημαντική μεταρρύθμιση των τελευταίων ετών για την χώρα. Οι νόμοι Ν.4172 και Ν.4174/2013 αφορούν φορολογικά ζητήματα όπως η φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, οι φορολογικοί έλεγχοι αλλά και ο κώδικας φορολογικών διαδικασιών. Ο ν.4308/2014 αποτελεί την ίδρυση και καθιέρωση των Ελληνικών λογιστικών προτύπων. Από τα βασικότερα ζητήματα που θίγει είναι η αντιμετώπιση των οικονομικών οντοτήτων με βάση το μέγεθός τους με αντίστοιχες λογιστικές και φορολογικές ρυθμίσεις. Επίσης καθιερώνει κανόνες για λογιστική τυποποίηση που στοχεύει σε μεγαλύτερη διαφάνεια και συγκρισιμότητα.

Παράλληλα με τον ιδιωτικό τομέα, αλλαγές και μεταρρυθμίσεις αντιμετώπισε και ο δημόσιος. Από την παλαιότερη και απλουστευμένη απλογραφική μέθοδο αναγκάστηκε να μεταβεί στο διπλογραφικό σύστημα και τη χρήση δεδουλευμένης βάσης. Εάν και έχουν θεσπιστεί αντίστοιχα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα, η ελληνική κυβέρνηση δεν υποχρεώνει την εφαρμογή τους άντ' αυτού ιδρύει και καθιερώνει με τον ν.4308/14 τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα που συνάδουν σε πολλά σημεία με τα διεθνή και κυρίως υποχρεώνει τους δημόσιους φορείς σε χρήση διπλογραφικής μεθόδου. Εντοπίσαμε ωστόσο κάποια προβλήματα που αντιμετωπίζουν κυρίως οι μικρές οικονομικές μονάδες του δημοσίου. Τα θέματα αυτά αφορούν κυρίως στην αλλαγή κατηγορίας από μικρές σε μεγάλες οντότητες και αντίστροφα, στην κατάρτιση του προϋπολογισμού και στην επιμόρφωση του δυναμικού τους.

Στο δεύτερο μέρος της εργασίας μας, αποστέλλουμε σε διάφορους φορείς του δημοσίου τομέα ερωτηματολόγιο που αφορά τη λογιστική μέθοδο που χρησιμοποιεί ο φορέας, τα νέα ελληνικά λογιστικά πρότυπα αλλά και τα διεθνή πρότυπα δημοσίου τομέα. Η

συλλογή των απαντήσεων 69 στο σύνολο αποδείχθηκε επίπονη. Ύστερα από έντονη προσπάθεια επεξεργασθήκαμε τις απαντήσεις 69 φορέων 44,9% των οποίων είναι ΝΠΙΔ. Από το σύνολο των απαντήσεων συμπεραίνουμε την απροθυμία των ερωτηθέντων να αφιερώσουν τον απαραίτητο χρόνο για τη συμπλήρωση του ερωτηματολογίου με αποτέλεσμα να πέφτουν σε συχνές αντιφάσεις ή οι απαντήσεις τους να μην αντιστοιχούν στο νόημα της ερώτησης. Τα βασικά συμπεράσματα είναι πως η πλειοψηφία των φορέων χρησιμοποιεί τη λογιστική μέθοδο δεδουλευμένης βάσης και βλέπει θετικά την εφαρμογή των νέων ελληνικών προτύπων για τα οποία έχει ενημερωθεί χωρίς την παρέμβαση του φορέα ή άλλης αρχής. Αν και υπάρχει σύγκλιση απόψεων σχετικά με την εφαρμογή της διπλογραφικής μεθόδου, δεν ισχύει το ίδιο για την εφαρμογή των ελληνικών λογιστικών προτύπων ή των διεθνών λογιστικών προτύπων. Η πλειοψηφία των συμμετεχόντων συνειδητοποιεί την ανάγκη για λογιστική τυποποίηση ωστόσο δεν υπάρχει συμφωνία ως προς τα κατάλληλα πρότυπα που πρέπει να χρησιμοποιηθούν. Η έννοια του ελέγχου από την ευρωπαϊκή ένωση και των συμφερόντων από την ελληνική πολιτική σκηνή είναι τα δύο στοιχεία που δημιουργούν αμφιβολίες στους φορείς για τα διεθνή πρότυπα δημοσίου τομέα από την μία και για τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα από την άλλη.

Γενικά όμως διαβλέπουν μεγάλα οφέλη κυρίως στην αποφυγή λαθών και στην κατάργηση της πολυνομίας. Ανάμεσα στα πλεονεκτήματα είναι η μεγαλύτερη διαφάνεια, η απλούστευση των διαδικασιών, η εύλογη παρουσίαση των αξιών των στοιχείων, η ορθότερη απεικόνιση της οικονομικής θέσης. Τα θετικά αυτά στοιχεία οι περισσότεροι φορείς τα αναμένουν με την εφαρμογή είτε των ελληνικών είτε των διεθνών προτύπων. Ειδικότερα για τα διεθνή λογιστικά πρότυπα δημοσίου τομέα, το μεγάλο κόστος και οι τεχνικές δυσκολίες του εγχειρήματος είναι οι αιτίες που δεν έχουν υιοθετηθεί ακόμα από τους ελληνικούς δημόσιους φορείς. Από τα προβλήματα που εντοπίζουν σχετικά με το νέο λογιστικό καθεστώς ξεχωρίζουν οι ρυθμίσεις που αφορούν τις μικρές οντότητες που απασχολούν μικρό αριθμό ατόμων, καθώς πολλοί πιστεύουν ότι δεν υπάρχει άμεσο όφελος για αυτές. Εξέχον είναι και το ποσοστό που πιστεύει ότι υπάρχει ελλιπής ενημέρωση από τις αρμόδιες αρχές και αρωγή ώστε να γίνουν εύκολα και κυρίως άμεσα κατανοητές οι νέες έννοιες. Εξάλλου η πλειοψηφία των ερωτηθέντων δεν συμμετείχε σε κάποιο σεμινάριο ή σε σχετική ημερίδα που διοργάνωσε ο φορέας αλλά ενημερώθηκαν με δικά τους μέσα. Επομένως έκδηλοι είναι οι φόβοι για αυξημένο φόρτο εργασίας, υπερβάλλουσα καταβολή προσπάθειας από το ανθρώπινο δυναμικό για εκπαίδευση και αποφυγή λαθών και κυρίως έντονη παρουσία άγχους. Αυτό που πιστεύουν πολλοί φορείς είναι ότι αν δεν υπάρξει άμεση

κινητοποίηση από τους αρμόδιους φορείς, για την κατάλληλη εκπαίδευση του ανθρώπινου δυναμικού θα γίνουν ακούσια λάθη και θα ακολουθηθούν λανθασμένες λογιστικές πρακτικές με αποτέλεσμα τη μεγαλύτερη σύγχυση.

Στο μέλλον αξίζει να διεξαχθεί παρόμοια έρευνα καθώς οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις βάσει του νέου νόμου δεν έχουν συνταχθεί την ημερομηνία που συντάσσεται η παρούσα εργασία. Έχει ενδιαφέρον να μελετήσουμε κατά πόσο άλλαξαν οι αρχικές εκτιμήσεις των φορέων σχετικά με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα και τι προβλήματα έχουν δημιουργηθεί.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Βαζακίδης, Σταυρόπουλος- Στεργιάκη “Η υιοθέτηση των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ και η ανάγκη ανάπτυξης νέων χρηματοοικονομικών τεχνολογιών”, ΕΣΔΟ oral 2010
- Γρηγοράκος Θ., Ανάλυση-Ερμηνεία του ΕΓΛΣ, εκδόσεις Σάκκουλα, 11η έκδοση, Νοέμβριος 2005, σελ 98
- Καραφάς Γ. «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος Ν4172/2013 Κώδικας Φορολογικών Διαδικασιών Ν4172/2013», Αθήνα 2013
- Κορομηλάς Γ. «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος. Ν. 4172/2013 (Φ.Ε.Κ. 167/Α’)», Αθήνα 2013
- Μαρκάζος Μ., «Το νομοσχέδιο για την τήρηση των λογιστικών αρχείων και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα», Περιοδικό ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ, τεύχος 99/2013, Δεκέμβριος 2013
- Νιάρχος Α. Νικήτας, 1996, ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ, εκδόσεις Αθανάσιος Σταμούλης, Αθήνα – Πειραιάς.
- Παπαστάθης Π, 2003 Ο σύγχρονος εσωτερικός έλεγχος στις επιχειρήσεις, οργανισμούς και η πρακτική εφαρμογή του, Α τόμος ΟΠΑΠ, Αθήνα
- Τσακλάγκανος Α., 2003 «ελεγκτική» Β έκδοση, Αδελφοί Κυριακίδη ΑΕ, Θεσσαλονίκη
- Floropoulos, J. and Moschidis, O. (2004) “Are the small enterprises ready for the implementation of IFRS? The case of Greece”, *East - West Journal of Economics and business*, vol. 7, pp. 81 - 116.
- Spanou, C. (2008). “State reform in Greece: responding to old and new challenges”, *International Journal of Public Sector Management*
- Tsalavoutas I., Andre P. & Evans L. (2012), The transition to IFRS and the value relevance of financial statements in Greece, *British Accounting Review*, 44 (4), pp. 262-277.
- PwC Global survey on accounting and reporting by central governments Towards a new era in government accounting and reporting April 2013

- Εκσυγχρονισμός της λογιστικής της ΕΕ, Βελτιωμένη διοικητική πληροφόρηση και μεγαλύτερη διαφάνεια, Οδηγός της νέας δημοσιονομικής πληροφόρησης της ΕΕ
- Υπουργείο Οικονομικών (2009). Προϋπολογισμός Προγραμμάτων 2009

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

<http://www.tovima.gr/finance/finance-news/article/?aid=249381>

<http://www.taxheaven.gr/seminars/index/index/type/sponsor/id/47>

<http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/16036>

<http://www.euro2day.gr/news/economy/article/1286021/kpmg-oi-forologikes-allages-poy-epefere-o-nomos.html>

http://epixeirisi.gr/actions/lemma/?item_id=4760351

<http://www.taxheaven.gr/acforum/index.php?showtopic=94114>

<http://ec.europa.eu/budget/index.htm>

http://ec.europa.eu/commission_barroso/grybauskaite/index.htm

<http://ec.europa.eu/dgs/budget/index.htm>

<http://www.fee.be>

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ



**ΑΝΟΙΚΤΟ
ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΚΥΠΡΟΥ**

**ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ**

**ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ
ΣΠΟΥΔΩΝ «ΤΡΑΠΕΖΙΚΗ &
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ»**

**ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ ΕΡΕΥΝΑΣ «Τα χαρακτηριστικά της Λογιστικής
Τυποποίησης σε οργανισμούς (φορείς) του Ελληνικού Δημοσίου».**
(επιλέξτε την απάντησή σας ή συμπληρώστε όπου χρειάζεται)

1. Φορέας Ελληνικού Δημοσίου:

- Υπουργείο Ν.Π.Δ.Δ Νοσοκομείο..... ΟΤΑ.....
 Ν.Π.Ι.Δ..... Δ.Ε.Κ.Ο..... Άλλο.....

2. Πόσα άτομα απασχολούνται στο λογιστήριο (λογιστική διεύθυνση) του φορέα;

.....

3. Ποιο είναι το εκπαιδευτικό υπόβαθρο του προϊστάμενου του λογιστηρίου του φορέα;

- Βασική Εκπαίδευση
 Μέση Εκπαίδευση
 Ανώτερη Εκπαίδευση
 Ανώτατη Εκπαίδευση

4. Λογιστική Μέθοδος που χρησιμοποιεί ο φορέας:

- Λογιστική Ταμειακής Βάσης
 Λογιστική Προσαρμοσμένης Ταμειακής Βάσης
 Λογιστική Προσαρμοσμένης Δεδουλευμένης Βάσης
 Λογιστική Δεδουλευμένης Βάσης
 Άλλη

5. Πιστεύετε ότι οι οικονομικές εκθέσεις του δημοσίου τομέα που καταρτίζονται σήμερα στην Ελλάδα αντικατοπτρίζουν πλήρως την οικονομική θέση του

εκάστοτε φορέα; Μέτρηση σε κλίμακα από το 1 (πολύ μικρή επίδραση) έως το 5 (πολύ μεγάλη επίδραση)

1 2 3 4 5

6. Ποια λογιστική μέθοδος θεωρείτε περισσότερο κατάλληλη για την παρακολούθηση και κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων;

.....

7. Ποια λογιστική μέθοδος θεωρείτε περισσότερο κατάλληλη για την κατάρτιση και εκτέλεση του κρατικού προϋπολογισμού;

.....

8. Γνωρίζετε τον Ν 4308/24.11.2014;

.....

9. Πώς ενημερωθήκατε σχετικά με τον Ν 4308/24.11.2014;

Μόνος μου

Ημερίδα (συνάντηση) που διοργάνωσε ο φορέας

Άλλο

10. Ποιες είναι οι βασικές ρυθμίσεις του νόμου «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και συναφείς ρυθμίσεις»

.....
.....

11. Πιστεύετε ότι οι νέες ρυθμίσεις θα έχουν θετικά αποτελέσματα για τη λογιστική παρακολούθηση των συναλλαγών και την απεικόνιση της οικονομικής κατάστασης του φορέα;

.....
.....

12. Αναφέρατε μερικά (1-2) οφέλη που πιστεύετε ότι θα επιφέρει ο νέος νόμος στον φορέα σας.

.....
.....

13. Πιστεύετε ότι με την εφαρμογή του νέου νόμου η ελληνική κυβέρνηση θα ενισχύσει τη δέσμευσή της για μεγαλύτερη διαφάνεια;

ΝΑΙ ΟΧΙ

14. Τι επιπτώσεις πιστεύετε έχει η άμεση εφαρμογή του νέου νόμου για το ανθρώπινο δυναμικό των δημόσιων φορέων;

.....
.....

15. Ποιοι πιστεύετε ότι είναι αυτοί που κυρίως ωφελούνται από τις λογιστικές μεταρρυθμίσεις;

- οι πολίτες
- οι πολιτικοί
- και οι δύο

16. Γνωρίζετε τι είναι Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημόσιου Τομέα (International Public Sector Accounting Standards - IPSAS);

ΝΑΙ ΟΧΙ

17. Ποιος πιστεύετε είναι ο λόγος εφαρμογής διεθνών λογιστικών προτύπων για τον δημόσιο τομέα: (μπορείτε να επιλέξετε πάνω από έναν)

- περισσότερη σαφήνεια
- συγκάλυψη τρεχόντων ελλειμμάτων
- εξάλειψη δημοσίου χρέους
- συγκρισιμότητα των δημοσιονομικών πληροφοριών του δημόσιου τομέα σε όλη την Ευρώπη και πέραν αυτής

18. Πιστεύετε ότι η παρότρυνση για υιοθέτηση εναρμονισμένων λογιστικών προτύπων για τον δημόσιο τομέα από όλες τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης ενέχει χαρακτήρα ελέγχου;

ΝΑΙ ΟΧΙ ΑΛΛΟ

19. Ποιοι πιστεύετε είναι οι λόγοι που η Ελλάδα δεν έχει ακόμη εφαρμόσει πλήρως και σε όλους τους τομείς τα IPSAS;

- Τεχνικές δυσκολίες
- Η μετάβαση απαιτεί πολύ χρόνο και μεγάλο κόστος
- Δεν υπάρχει συμφωνία ως προς την υιοθέτηση ή όχι των προτύπων
- Πολιτικά συμφέροντα

20. Ποια πιστεύετε ότι θα είναι τα οφέλη από την υιοθέτηση των IPSAS;

- μείωση κόστους λειτουργίας της δημόσιας διοίκησης και της κυβέρνησης
- μείωση κόστους κρατικού δανεισμού
- ορθότερη κατανομή και απελευθέρωση δημοσίων πόρων, οι οποίοι θα συμβάλουν στην ενίσχυση της απασχόλησης
- μεγαλύτερη διαφάνεια και λογοδοσία (accountability) μέσω της αποκάλυψης όλων των πραγματοποιηθεισών συναλλαγών
- βελτίωση της ποιότητας και ενίσχυση της αξιοπιστίας των δημοσίων λογαριασμών
- όλα τα παραπάνω

https://docs.google.com/forms/d/1doMOZI5pVK_WcPSKz-8HDrizZ224iDGtRLqyn2sMI1U/viewform