

Πρόλογος: Τί περιλαμβάνει το παρόν βιβλίο

Βρισκόμαστε σε μια περίοδο προετοιμασίας για τη λογιστική μεταρρύθμιση του δημόσιου τομέα και τη μετάβαση στο νέο Λογιστικό Πλαίσιο Γενικής Κυβέρνησης (ΛΠΓΚ) το οποίο προβλέπεται από το Προεδρικό Διάταγμα (ΠΔ) 54/18 και τις συναφείς Λογιστικές Πολιτικές, τα οποία καθορίζουν το περιεχόμενο και τον χρόνο εφαρμογής του λογιστικού πλαισίου στη Γενική Κυβέρνηση και προσδιορίζουν τους λογιστικούς κανόνες τους οποίους πρέπει να ακολουθήσουν η κυβέρνηση και οι Φορείς Γενικής Κυβέρνησης (ΦΓΚ) κατά την εκπόνηση των οικονομικών καταστάσεων. Η εφαρμογή του ΠΔ ξεκίνησε την 1η Ιανουαρίου 2019 για την Κεντρική Διοίκηση. Οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις έχουν ήδη συνταχθεί για τις χρήσεις 2019 έως 2022. Για τους λοιπούς Φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, ο χρόνος εφαρμογής του Λογιστικού Πλαισίου μετατέθηκε με το νόμο 4964/22 για την 1η Ιανουαρίου 2025 και με νέα νομοθετική ρύθμιση ορίζεται η 1/1/2026 και η περίοδος 1/1/2025-31/12/2025 ορίζεται ως περίοδος προετοιμασίας.

Στόχος της μεταρρύθμισης είναι να απεικονίζεται η οικονομική κατάσταση των Φορέων με μεγαλύτερη ακρίβεια και σαφήνεια. Με την εν λόγω κατεύθυνση καταβάλλεται προσπάθεια να προσαρμοστεί το λογιστικό σύστημα του Δημοσίου στα ευρωπαϊκά πρότυπα και να εφαρμοστούν για πρώτη φορά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημόσιου Τομέα (IPSAS), συμπεριλαμβάνοντας τη διαχείριση του προϋπολογισμού, ώστε να αποτιμώνται τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις με βάση τα συγκεκριμένα πρότυπα. Το εν λόγω στοιχείο καθορίζει και τον τρόπο υλοποίησης της μεταρρύθμισης.

Το ιδιαίτερο χαρακτηριστικό του εγχειρήματος είναι ότι δεν αποτελεί απλή αλλαγή της κωδικοποίησης των λογαριασμών προϋπολογισμού και λογιστικής που χρησιμοποιούν οι δημόσιοι φορείς, αλλά κυρίως πρόκειται για μια αλλαγή στη φιλοσοφία και στους κανόνες με τους οποίους αντιμετωπίζονται τα οικονομικά γεγονότα. Για να εφαρμοστεί το νέο Λογιστικό Πλαίσιο χρειάζεται να γίνουν σημαντικές βελτιώσεις και προσαρμογές στη λειτουργία των Φορέων ώστε να μπορέσουν να εφαρμόσουν τους λογιστικούς κανόνες οι οποίοι το προσδιορίζουν. Μια αντιστοίχιση παλαιών και νέων λογαριασμών ή η σύνταξη των νέων οικονομικών καταστάσεων δεν αρκούν καθώς υπάρχει διαφορά φιλοσοφίας ανάμεσα στο προηγούμενο και το νέο Λογιστικό Πλαίσιο.

Τα τελευταία είκοσι πέντε χρόνια έχουν γίνει σημαντικές προσπάθειες λογιστικών αλλαγών στο Δημόσιο, έχουν εκδοθεί και εφαρμοστεί Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια τόσο για την Κεντρική Διοίκηση όσο και για επιμέρους τομείς του Δημοσίου (Δήμοι, Μονάδες Υγείας κ.λπ.), όμως η νέα Μεταρρύθμιση αλλάζει σημαντικά τη φιλοσοφία στον συγκεκριμένο τομέα.

Βασική προϋπόθεση για τη μετάβαση στο νέο Πλαίσιο είναι η βελτίωση της σημερινής οικονομικής λειτουργίας ώστε να είναι δυνατή η εφαρμογή του νέου Λογιστικού Πλαισίου. Για να γίνει αντιληπτή η απόσταση ανάμεσα στην υπάρχουσα κατάσταση και των απαιτήσεων του νέου Λογιστικού Πλαισίου, πρέπει να εξετάσουμε κενά που υπάρχουν και χρειάζονται βελτίωση, παρουσιάζοντας τρία παραδείγματα:

- Η κινητή και ακίνητη περιουσία των φορέων δεν εμφανίζεται με ακρίβεια, τα μητρώα παγίων δεν είναι επικαιροποιημένα και η διαχείριση της περιουσίας δεν είναι στο απαιτούμενο επίπεδο. Πέραν όμως της αντιμετώπισης των ελλείψεων με τη διενέργεια νέων αρχικών απογραφών, της αναγνώρισης και υπολογισμού της περιουσίας με τους νέους κανόνες, πρέπει να βελτιωθεί η συνεχής διαχείριση και παρακολούθηση των περιουσιακών στοιχείων.
- Οι απαιτήσεις του Ελληνικού Δημοσίου, δηλαδή των επιμέρους φορέων του, περιλαμβάνουν ποσά που δεν ισχύουν στην πραγματικότητα καθώς υπάρχουν ποσά που υπόκεινται σε παραγραφή ενώ η παρακολούθηση των προσφυγών τις οποίες κάνουν οι πολίτες δεν παρακολουθούνται συστηματικά. Η σωστή απεικόνιση των απαιτήσεων του Δημοσίου απαιτεί οργανωμένο σύστημα (μητρώο) παρακολούθησης των οφειλών προς το Δημόσιο.
- Οι δημόσιοι φορείς διατρέχουν οικονομικούς κινδύνους οι οποίοι εμφανίζονται με τη μορφή δικαστικών υποθέσεων οι οποίες μπορεί να καταλήξουν σε σημαντική επιβάρυνση (αποζημιώσεις κ.α.). Οι νομικές υποθέσεις δεν παρακολουθούνται συστηματικά και η εν λόγω αδυναμία θα επιδράσει ενδεχομένως στην οικονομική κατάσταση των φορέων στο προσεχές μέλλον.

Είναι σημαντικό λοιπόν να προτάξουμε την ανάγκη για ενέργειες προσαρμογής στους νέους κανόνες και τη βελτίωση της οικονομικής λειτουργίας των φορέων. Εντός της συγκεκριμένης λογικής, η προσπάθεια υλοποίησης θα είναι μακρόχρονη, σταδιακή και απαιτητική. Οι φορείς σταδιακά θα βελτιώνουν το επίπεδο διαχείρισης των οικονομικών λειτουργιών και θα μεταβαίνουν στο νέο Λογιστικό Πλαίσιο. Η εμπειρία από την εφαρμογή κλαδικών λογιστικών σχεδίων στους δημόσιους φορείς, όπως σε δήμους και νοσοκομεία, το αποδεικνύει πολύ περισσότερο σήμερα που οι σημερινές αλλαγές είναι μεγαλύτερες και βαθύτερες.

Επί του παρόντος, το κύριο ζήτημα είναι ο σχεδιασμός και η προετοιμασία για τη μετάβαση στο νέο Λογιστικό Πλαίσιο.

Ως εκ τούτων, το παρόν βιβλίο είναι χωρισμένο σε πέντε μέρη. Στο πρώτο μέρος ξεκινά με την εξέταση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για τον Δημόσιο Τομέα (IPSAS), τη φιλοσοφία και τη σχέση τους με το νέο Λογιστικό Πλαίσιο

του Δημόσιου τομέα της Ελλάδας. Επίσης αναλύει λεπτομερώς τις αρχές των IPSAS και πώς αυτές μπορούν να εφαρμοστούν στον δημόσιο τομέα.

Στο δεύτερο μέρος εξετάζεται το ΠΔ 54/18 τόσο στο επίπεδο του προϋπολογισμού όσο και στο επίπεδο της χρηματοοικονομικής λογιστικής. Περιγράφονται οι βασικές δημοσιονομικές αρχές του δημόσιου λογιστικού της Ελλάδας και το νέο λογιστικό πλαίσιο του Δημοσίου.

Στο τρίτο μέρος αποτυπώνονται αναλυτικά τα επιμέρους λογιστικά κυκλώματα σε μια προσπάθεια να εξεταστούν τα συγκεκριμένα ζητήματα εφαρμογής. Αναλύονται οι διαδικασίες λογιστικής και προϋπολογισμού σε κάθε ξεχωριστό κύκλωμα και τα βήματα που πρέπει να ακολουθούνται με βάση το νέο λογιστικό πλαίσιο.

Το τέταρτο μέρος εστιάζει στη στρατηγική μετάβασης των Φορέων Γενικής Κυβέρνησης (ΦΓΚ) στην εφαρμογή του νέου Λογιστικού Πλαισίου (απογραφή, προετοιμασία διαδικασιών και πληροφοριακών συστημάτων, εκπαίδευση προσωπικού κ.λπ.).

Το πέμπτο μέρος εξετάζει διάφορα θέματα, όπως είναι ο δημοσιονομικός έλεγχος, η οικονομική πληροφόρηση, φορολογικά ζητήματα κ.λπ.

Στο βιβλίο αναλύονται επίσης οι διαφορές μεταξύ του υφιστάμενου και του νέου Λογιστικού Πλαισίου, καθώς και οι προκλήσεις που προκύπτουν κατά τη διαδικασία μετάβασης. Επιπλέον, παρέχονται παραδείγματα εφαρμογής του νέου Λογιστικού Πλαισίου σε δημόσιους φορείς, καθώς και πρακτικές συμβουλές για την εφαρμογή του.

Συνολικά, το βιβλίο παρέχει έναν ολοκληρωμένο και εκτενή οδηγό για τις βασικές αρχές και τις πρακτικές της δημόσιας λογιστικής, συνδυάζοντας θεωρία και πράξη, προκειμένου να εξυπηρετήσει τη προετοιμασία των φορέων του Δημοσίου για την εφαρμογή του ΠΔ 54/2018.

Το δημοσιονομικό πλαίσιο στην Ελλάδα όπως έχει διαμορφωθεί τα τελευταία δέκα χρόνια

Η εισαγωγή του νέου Λογιστικού Πλαισίου αποτελεί μέρος των γενικότερων αλλαγών που συντελούνται στη δημοσιονομική διαχείριση του ελληνικού Δημοσίου τα τελευταία χρόνια. Οι αλλαγές κρίθηκαν αναγκαίες λόγω του περιβάλλοντος και των αναγκών που αντιμετώπιζε η δημόσια διοίκηση και έχουν ως σκοπό τη βελτίωση της διαχείρισης των δημοσίων πόρων, την ενίσχυση του δημοσιονομικού ελέγχου και τη βελτίωση της διαφάνειας και των αναφορών στον τομέα των δημοσίων οικονομικών. Η κατανόηση των εξελίξεων είναι απαραίτητη για την ορθή εφαρμογή του νέου Λογιστικού Πλαισίου και την αποτελεσματική λειτουργία της δημόσιας διοίκησης. Αναλυτικά:

2010: Δημοσιεύεται ο νόμος 3871/10, ο οποίος επιφέρει σημαντικές αλλαγές στο Δημόσιο Λογιστικό, τροποποιώντας τον βασικό νόμο 2362/95. Με την έναρξη ισχύος του νόμου, υιοθετούνται βασικές αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης με κύρια την αρχή της «χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης». Ταυτόχρονα αλλάζει η δομή του δημόσιου τομέα¹ βασικό κορμό του οποίου αποτελούν Φορείς Γενικής Κυβέρνησης² με απώτερο σκοπό την ενοποίηση των κανόνων λειτουργίας τους. Γίνεται αυστηρότερο το πλαίσιο παρακολούθησης και εκτέλεσης των δαπανών με την τήρηση του Μητρώου Δεσμεύσεων. Στόχος του νόμου ήταν η βελτίωση της δημοσιονομικής διαχείρισης και η ενίσχυση της διαφάνειας και του ελέγχου των δημοσίων δαπανών. Βασικές ρυθμίσεις του νόμου είναι οι ακόλουθες:

- Υιοθετείται η αρχή της **χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης**, η οποία βασίζεται στις αρχές της οικονομικότητας, της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας. Με τη συγκεκριμένη αρχή, η δημοσιονομική διαχείριση εστιάζει στον πλέον αποδοτικό, οικονομικό και αποτελεσματικό τρόπο εξυπηρέτησης των σκοπών των δημοσίων φορέων, απομακρυνόμενη από μια στείρα και μονοδιάστατη προβολή της νομιμότητας η οποία είχε έναν χαρακτήρα επιφανειακό παλαιότερα. Στην ουσία ενισχύεται η νομιμότητα της ευρύτερης δημοσιονομικής διαχείρισης. Η οικονομικότητα αφορά τη δημιουργία και τη διαχείριση των δημοσιονομικών πόρων με τον πλέον οικονομικό τρόπο, ενώ η αποδοτικότητα αφορά τη χρήση των πόρων με τον τρόπο που θα επιφέρει το μέγιστο δυνατό αποτέλεσμα. Τέλος, η αποτελεσματικότητα αφορά τον τρόπο με τον οποίο οι πόροι χρησιμοποιούνται για την επίτευξη των σκοπών των δημοσίων φορέων. Πλέον με την υιοθέτηση της αρχής της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης συνδέεται άμεσα η λογιστική με τα δημοσιονομικά μεγέθη, επιτρέποντας στους δημοσιονομικούς υπεύθυνους να έχουν πλήρη εποπτεία των δαπανών και των περιθωρίων εκτέλεσης του προϋπολογισμού.
- Στο πλαίσιο μετάβασης σε μεσοπρόθεσμο οικονομικό προγραμματισμό, προβλέπεται η χρήση ενός Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής (ΜΠΔΣ) για τον τετραετή δημοσιονομικό σχεδιασμό. Μέσω αυτού του πλαισίου, όλοι οι φορείς και οι υπηρεσίες του δημόσιου τομέα εντάσσονται σε μια συνολική προσπάθεια για τον καθορισμό των προτεραιοτήτων και των στόχων τους για το μεσοπρόθεσμο μέλλον.
- Το ΜΠΔΣ προσφέρει ένα πλαίσιο διαμόρφωσης μιας στρατηγικής προσέγγισης για τη δημοσιονομική διαχείριση σε μεσοπρόθεσμο ορίζοντα. Περιλαμβάνει την ανάλυση των δημοσιονομικών προβλημάτων και την αξιολόγηση των επιλογών πολιτικής σε σχέση με τους στόχους και τις προτεραιότητες του δημόσιου τομέα. Η προετοιμασία ενός ΜΠΔΣ συνήθως περιλαμβάνει τη συμμετοχή των εμπλεκόμενων φορέων και των ενδιαφερομένων μερών σε ένα διαδικαστικό πλαίσιο το οποίο έχει οριστεί εκ των προτέρων. Το ΜΠΔΣ βασίζεται στην ανάλυση της δημοσιονομικής κατάστασης της χώρας και λαμβάνει υπόψη την προβλεπόμενη οικονομική ανάπτυξη, τις δημογραφικές τάσεις και

¹ Ο δημόσιος τομέας περιλαμβάνει τη Γενική Κυβέρνηση, τα εκτός αυτής νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου (ΝΠΔΔ), καθώς και τις εκτός αυτής δημόσιες επιχειρήσεις και οργανισμούς του Κεφαλαίου Α' του ν. 3429/2005 (Α'314).

² Η Γενική Κυβέρνηση περιλαμβάνει τρεις υποτομείς: την Κεντρική Κυβέρνηση, τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ) και τους Οργανισμούς Κοινωνικής Ασφάλισης (ΟΚΑ), σύμφωνα με τους κανόνες και τα κριτήρια του Ευρωπαϊκού Συστήματος Λογαριασμών (ΕΣΛ).

άλλες σχετικές παραμέτρους. Το ΜΠΔΣ καθορίζει τα ποσοστά αύξησης ή μείωσης των δημοσιονομικών δαπανών και των εσόδων καθώς και τις βασικές πολιτικές κατευθύνσεις για τη τετραετή περίοδο.

- Αλλάζει η δομή του δημόσιου τομέα και δημιουργείται το πλαίσιο των Φορέων Γενικής Κυβέρνησης στο οποίο εντάσσονται α) ο υποτομέας της Κεντρικής Κυβέρνησης που συμπεριλαμβάνει την Κεντρική Διοίκηση (Υπουργεία κ.λπ.) και τους λοιπούς φορείς Γενικής Κυβέρνησης, β) ο υποτομέας των ΟΤΑ και γ) ο υποτομέας των Οργανισμών Κοινωνικής Ασφάλισης (ΟΚΑ). Σε συνδυασμό με μετέπειτα ρυθμίσεις (π.χ. ν.4412/16) προχωρεί η ενοποίηση της θεσμικής λειτουργίας των ΦΓΚ σε αντίθεση με το καθεστώς που ίσχυσε για δεκαετίες το οποίο ήταν ένα καθεστώς κατακερματισμού διατάξεων για την αντιμετώπιση παρόμοιων ζητημάτων.
- Ενισχύεται ο ρόλος του Προϊστάμενου Οικονομικών Υπηρεσιών (ΠΟΥ). Η ενίσχυση του ρόλου του ΠΟΥ και η διαχωριστική προσέγγιση από τον Διατάκτη αποτελούν σημαντικά μέτρα για τη βελτίωση της δημοσιονομικής διαχείρισης στον δημόσιο τομέα. Ο ΠΟΥ αναλαμβάνει μεγαλύτερες αρμοδιότητες και ευθύνες ως προς τη διαχείριση των οικονομικών πόρων του φορέα που εκπροσωπεί, συμβάλλοντας στην αύξηση της διαφάνειας και της ευθύνης στη διαχείριση των δημοσιονομικών πόρων.
- Για την εφαρμογή του νόμου 3871/10, εκδόθηκε το Προεδρικό Διάταγμα 113/10, το οποίο θέτει αυστηρούς όρους για την ανάληψη υποχρεώσεων και ενισχύει το πλαίσιο εκτέλεσης δαπανών. Με το ΠΔ 113/10 επιβάλλονται περιορισμοί στην ανάληψη υποχρεώσεων και απαιτείται αυστηρός έλεγχος της διαχείρισης του δημόσιου τομέα, προκειμένου να διασφαλιστεί η αποτελεσματικότητα και η ορθή χρήση των δημοσίων πόρων. Το μητρώο δεσμεύσεων που εισάγεται με το ΠΔ 113/10, είναι ένα σημαντικό εργαλείο για τη διαχείριση των δημοσίων δαπανών, καθώς καταγράφει όλες τις υποχρεώσεις που έχουν αναληφθεί από τους Φορείς της Γενικής Κυβέρνησης για την εκτέλεση των δαπανών και τον προγραμματισμό του προϋπολογισμού. Η τήρηση του μητρώου δεσμεύσεων δίνει στη δημόσια διοίκηση μια ολοκληρωμένη εικόνα των δαπανών της και επιτρέπει τον ακριβή προγραμματισμό του προϋπολογισμού.

2012-2013: Με τον νόμο 4055/12 και τον νόμο 4129/13 υιοθετείται επίσημα η αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης κατά τον έλεγχο που ασκεί το Ελεγκτικό Συνέδριο στους Φορείς Γενικής Κυβέρνησης (ΦΓΚ). Με τους προαναφερθέντες νόμους, επιβάλλονται αυστηρότεροι κανόνες για τη διαχείριση των δημοσίων πόρων και την υποβολή των δημοσιονομικών αναφορών εκ μέρους των Φορέων Γενικής Κυβέρνησης (ΦΓΚ). Επιπλέον, ενισχύεται ο ρόλος του Ελεγκτικού Συνεδρίου στη διασφάλιση της διαφάνειας και του ελέγχου των δημοσίων δαπανών.

2014: Εκδίδεται ο νόμος 4270, ο οποίος αντικαθιστά τον βασικό νόμο 2362/95 βελτιώνοντας σημαντικά τη δημοσιονομική διαχείριση και εποπτεία. Στην ουσία ολοκληρώνει τις μεταβολές και τη φιλοσοφία που επέφερε ο νόμος 3871/10. Σημαντικά σημεία του νόμου είναι:

- Η σημαντική μεταβολή του διαχωρισμού και ασυμβίβαστου των ρόλων του Διατάκτη και του Προϊστάμενου οικονομικών υπηρεσιών των φορέων, ενώ παράλληλα, ενισχύεται ο ρόλος του τελευταίου καθώς αναλαμβάνει αυξημένες αρμοδιότητες, αλλά και υποχρεώσεις.
- Ενισχύεται η διαδικασία έκδοσης Αποφάσεων Ανάλυσης Υποχρέωσης (ΑΑΥ) και προβλέπεται η έκδοση νέου βελτιωμένου ΠΔ (το μετέπειτα εκδοθέν ΠΔ 80/14 που αντικατέστησε το ΠΔ 113/10).
- Προβλέπεται η έκδοση ΠΔ για ένα Ενιαίο Λογιστικό Σχέδιο των ΦΓΚ (βάση της συγκεκριμένης πρόβλεψης εκδόθηκε αργότερα το ΠΔ 54/18).
- Προβλέπεται ο εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος των ΦΓΚ και ως εξωτερικός ελεγκτής ορίζεται το Ελεγκτικό Συνέδριο. Ο εσωτερικός έλεγχος θεσμοθετείται αργότερα με το νόμο 4795/21.

2021: Εκδίδεται ο νόμος 4820/21 ο οποίος αναφέρεται στο νέο πλαίσιο λειτουργίας και ελέγχων του Ελεγκτικού Συνεδρίου (ΕλΣυν). Οι απαιτήσεις του νέου θεσμικού πλαισίου για τους ελέγχους του ΕλΣυν απαιτούν την παροχή πληρέστερων οικονομικών στοιχείων προς τους ελεγκτές κάτι το οποίο μόνο η Λογιστική Μεταρρύθμιση μπορεί να εξασφαλίσει. Ήδη με τις διατάξεις του άρθρου 169 του νόμου 4270/14 ο εν λόγω έλεγχος βασίζεται στις οικονομικές καταστάσεις των ΦΓΚ.

2022: Ξεκινά στην Κεντρική Διοίκηση η εγκατάσταση του ενιαίου πληροφοριακού συστήματος (ΟΠΣΥΔΔ) ως ένα Gov-ERP (Enterprise Resource Planning). Το Gov-ERP είναι ένα ενιαίο πληροφοριακό σύστημα που χρησιμοποιείται στον δημόσιο τομέα για τη δημοσιονομική και λογιστική διαχείριση. Μεταξύ άλλων λειτουργιών, παρέχει υποστήριξη για την εφαρμογή λογιστικής πλήρους δεδουλευμένης βάσης, σύμφωνα με τα IPSAS και το νέο Λογιστικό Πλαίσιο. Επιπλέον, παρέχει δυνατότητα παρακολούθησης των χρηματοοικονομικών σταδίων της εκτέλεσης συμβάσεων και προμηθειών, εισαγωγής και παρακολούθησης των χρηματοοικονομικών παραστατικών τα οποία παρέχονται από συναλλασσόμενους και άμεση επικοινωνία με άλλα πληροφοριακά συστήματα του δημόσιου τομέα. Επιπλέον, παρέχει δυνατότητα κατάρτισης και εκτέλεσης προϋπολογισμού επιδόσεων και εισαγωγής περιβαλλοντικής διάστασης στον προϋπολογισμό (green budgeting), καθώς και παρακολούθησης της ρευστότητας της Κεντρικής Διοίκησης και των λοιπών φορέων της Γενικής Κυβέρνησης.

Πώς επιδρούν οι αλλαγές στο νέο Λογιστικό Πλαίσιο;

Το δημοσιονομικό πλαίσιο των τελευταίων ετών έχει επιβάλλει ρυθμίσεις για την αύξηση της σαφήνειας των οικονομικών στοιχείων και της δυνατότητας πρόβλεψης της οικονομικής πορείας του Ελληνικού Δημοσίου και των φορέων του. Για την κάλυψη αυτής της ανάγκης εφαρμόζεται σταδιακά ένα σύγχρονο λογιστικό πλαίσιο και υιοθετούνται σταδιακά τα διεθνή λογιστικά πρότυπα για τον δημόσιο τομέα, όπως τα IPSAS που προβλέπονται από το ΠΔ 54/18. Η εφαρμογή αυτών

των προτύπων έχει ως στόχο τη βελτίωση της διαχείρισης των δημοσίων πόρων και της αξιοπιστίας και σαφήνειας των οικονομικών αναφορών των δημοσίων φορέων.

Οι ρυθμίσεις του δημοσιονομικού πλαισίου έχουν ως στόχο τη βελτίωση της διαφάνειας και της ακρίβειας των οικονομικών στοιχείων του Δημοσίου και των φορέων του. Αυτή η ανάγκη δημιουργεί την απαίτηση για ένα τύπο προϋπολογισμού των ΦΓΚ, που θα επιτρέπει την ακριβέστερη πρόβλεψη της οικονομικής πορείας τους. Η υιοθέτηση των IPSAS από το ΠΔ 54/18 συντελείται σταδιακά και προσφέρει ένα ενιαίο και διεθνές πλαίσιο λογιστικής για τον δημόσιο τομέα και τους φορείς του, με βασικό στόχο τη βελτίωση της διαφάνειας, της εμπιστοσύνης του κοινού και της αξιοπιστίας των οικονομικών πληροφοριών.

Με τις ρυθμίσεις του δημοσιονομικού πλαισίου των τελευταίων ετών, δημιουργείται η ανάγκη για ενιαίους, ως προς τη δομή, προϋπολογισμούς στους φορείς του δημοσίου τομέα. Συγκεκριμένα, η εν λόγω απαίτηση καλύπτεται στην πορεία από το ΠΔ 54/18, το οποίο προβλέπει νέα ενιαία κωδικοποίηση για όλους τους φορείς, προκειμένου να διασφαλιστεί η ενοποίηση και ο συντονισμός των διαδικασιών δημοσιονομικής διαχείρισης και λογιστικής των φορέων του δημοσίου τομέα. Η υιοθέτηση των IPSAS συμβάλλει επίσης στη δημιουργία ενός σύγχρονου λογιστικού πλαισίου για τον δημόσιο τομέα, το οποίο θα ενισχύσει τη σαφήνεια των οικονομικών στοιχείων και τις προβλέψεις για την οικονομική πορεία του Ελληνικού Δημοσίου και των φορέων του.

Το νέο θεσμικό πλαίσιο στον τομέα της Δημοσιονομικής Διαχείρισης εισάγει νέες απαιτήσεις για την οικονομική πληροφόρηση των δημόσιων φορέων, σύμφωνα με το ΠΔ 54/18. Οι εν λόγω απαιτήσεις περιλαμβάνουν την υποχρέωση παροχής νέων οικονομικών καταστάσεων οι οποίες θα καταδεικνύουν σαφέστερα την οικονομική κατάσταση των δημόσιων φορέων και θα παρέχουν περισσότερες πληροφορίες ως προς τα έσοδα και τις δαπάνες τους. Η υιοθέτηση των IPSAS βοηθά στην αύξηση της διαφάνειας και της αξιοπιστίας των οικονομικών πληροφοριών των δημόσιων φορέων. Η εφαρμογή των απαιτήσεων τις οποίες θέτουν τα πρότυπα απαιτεί μια σύγχρονη δημοσιονομική διαχείριση και την εφαρμογή του νέου Λογιστικού Πλαισίου.

Με το νέο θεσμικό πλαίσιο εισάγεται για πρώτη φορά η απαίτηση για δημοσιονομικές αναφορές, οι οποίες αποτελούν ένα σημαντικό μέσο παρακολούθησης της δημοσιονομικής διαχείρισης των δημοσίων φορέων. Συγκεκριμένα, η εν λόγω απαίτηση ορίζεται στο ΠΔ 54/18 το οποίο καθορίζει τις διάφορες οικονομικές καταστάσεις που πρέπει να δημιουργούνται και να παρουσιάζονται από τους δημόσιους φορείς.

Το νέο θεσμικό πλαίσιο εισάγει νέες απαιτήσεις στη δημοσιονομική πληροφόρηση, υποχρεώνοντας τους φορείς να παρέχουν αναλυτική πληροφόρηση για τη δημοσιονομική διαχείριση που ασκούν. Το ΠΔ 54/18 έρχεται να καλύψει τη συγκεκριμένη απαίτηση με τις αναλυτικές σημειώσεις (notes³) στις οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες προσφέρουν πληροφορίες για τα κυκλώματα δημοσιονομικής διαχείρισης και τους χρηματοοικονομικούς στόχους των ΦΓΚ.

Η επίδραση της λογιστικής μεταρρύθμισης στην εν γένει λειτουργία και ειδικότερα στην οικονομική λειτουργία των δημοσίων οντοτήτων

Οι αλλαγές που επέρχονται με τη λογιστική μεταρρύθμιση προκαλούνται αρχικά από τις απαιτήσεις οι οποίες προκύπτουν από τις αρχές και τους κανόνες για την αναγνώριση και επιμέτρηση δαπανών και εσόδων, τις ανάγκες για διαφανή πληροφόρηση, τις σημειώσεις στις οικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα πληροφοριακά συστήματα που θα λειτουργήσουν στο νέο περιβάλλον. Πιο συγκεκριμένα:

- Η λογιστική μεταρρύθμιση, υιοθετώντας σε μεγάλο βαθμό τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημόσιου Τομέα (IPSAS), απαιτεί ακριβή και συνεχή εμφάνιση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στις οικονομικές καταστάσεις των δημοσίων φορέων, με αναπροσαρμογή όπου απαιτείται στο τέλος κάθε λογιστικής περιόδου.
- Αυτή η συνεχής παρακολούθηση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων απαιτεί συγχρόνως την άμεση και ακριβή ενημέρωση για την κατάσταση των παγίων στοιχείων, του εξοπλισμού, των αποθεμάτων, των απαιτήσεων αλλά και των υποχρεώσεων.
- Απαιτείται από τους δημόσιους φορείς να αναγνωρίσουν και να καταγράψουν από την αρχή όλα τα περιουσιακά στοιχεία, μια διαδικασία που θα πρέπει να επικαιροποιείται ετησίως. Η εν λόγω διάταξη μπορεί να απαιτήσει αλλαγές στις διαδικασίες διαχείρισης των περιουσιακών στοιχείων και να έχει επίδραση στην αναγνωριζόμενη αξία της περιουσίας στα οικονομικά αποτελέσματα. Καταδεικνύεται έντονα η ανάγκη διακριτής διαχείρισης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων και της λειτουργίας των αποθηκών υλικών (π.χ. αναλώσιμων, ανταλλακτικών, πρώτων υλών κ.λπ.).
- Οι δημόσιοι φορείς θα πρέπει να αναθεωρήσουν τις διαδικασίες και τις πολιτικές τους σχετικά με την αναγνώριση, τη βεβαίωση και την είσπραξη των εσόδων. Ανάλογα με τη φύση της συναλλαγής ή του γεγονότος, τα έσοδα ενδέχεται να πρέπει να αναγνωρίζονται με διαφορετικό τρόπο, πράγμα που μπορεί να απαιτήσει προσαρμογές στις διαδικασίες καταγραφής και αναφοράς. Αντίστοιχα χρειάζεται αναπροσαρμογή της παρακολούθησης των οφειλετών ώστε να είναι ακριβής η αξία των απαιτήσεων, των επισφαλειών και των παραγραφών. Τα μηχανογραφικά συστήματα πρέπει να καταγράφουν και να παρέχουν τις σχετικές πληροφορίες.

³ Αναμένεται η συμπλήρωση του set των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του ΠΔ 54/18 με τις «γνωστοποιήσεις» (το γνωστό μας «προσάρτημα»).

- Οι κίνδυνοι και οι νομικές υποχρεώσεις, ειδικά αυτές που προκαλούν δαπάνες στους φορείς, πρέπει να παρακολουθούνται με ακρίβεια και συνέπεια. Η εμπλοκή των νομικών υπηρεσιών των φορέων στο νέο πλαίσιο οικονομικής λειτουργίας γίνεται εντονότερη.
- Οι νέες οικονομικές καταστάσεις, όπως οι ταμειακές ροές και οι Δημοσιονομικές Αναφορές – οι οποίες προβλέπονται για πρώτη φορά - απαιτούν περισσότερα στοιχεία για τη διαμόρφωσή τους.

Όλα τα παραπάνω θα επιφέρουν σημαντικές αλλαγές στις συνολικές διαδικασίες λειτουργίας των δημόσιων φορέων, ξεκινώντας από τις υπηρεσίες που διαχειρίζονται τα περιουσιακά στοιχεία, όπως οι υπηρεσίες προμηθειών, οι τεχνικές υπηρεσίες, οι αποθήκες, η ακίνητη περιουσία, οι νομικές και άλλες υπηρεσίες κάθε οργανισμού και καταλήγοντας κυρίως στην οικονομική υπηρεσία που καλείται να παρακολουθεί και να αποτυπώνει όλη τη παραπάνω πληροφορία.

Τα ερωτήματα τα οποία τίθενται στην πορεία μετάβασης στο νέο Λογιστικό Πλαίσιο

Το νέο Λογιστικό Πλαίσιο για τους Φορείς Γενικής Κυβέρνησης είναι μια σημαντική αλλαγή στη δημοσιονομική διαχείριση του Ελληνικού Δημοσίου, της οποίας αλλαγής η αναγκαιότητα είναι σαφής. Παρόλα αυτά, η εφαρμογή του νέου Πλαισίου είναι πολύπλοκη και αναπόφευκτα προκαλεί πολλά ερωτήματα και προκλήσεις.

- Ποιοι είναι οι νέοι λογιστικοί κανόνες τους οποίους θα πρέπει να ακολουθούν οι Φορείς Γενικής Κυβέρνησης;
- Πώς θα επηρεαστεί η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων των Φορέων Γενικής Κυβέρνησης;
- Ποιες είναι οι αλλαγές στα λογιστικά συστήματα τις οποίες θα πρέπει να υλοποιήσουν οι Φορείς Γενικής Κυβέρνησης;
- Ποιες είναι οι συνέπειες στη λειτουργία των Φορέων Γενικής Κυβέρνησης και τη διαχείριση των οικονομικών πόρων τους;
- Ποιες είναι οι προθεσμίες για την υλοποίηση των αλλαγών και ποιες είναι οι συνέπειες σε περίπτωση μη εφαρμογής;
- Είναι υποχρεωτική η εφαρμογή του; από πότε και από ποιους φορείς;
- Η εφαρμογή θα είναι μια διαδικασία εφάπαξ; ή θα εφαρμόζεται βήμα-βήμα;
- Ποιες ενέργειες πρέπει να γίνουν ώστε να είμαστε έτοιμοι να το εφαρμόσουμε;
- Είναι σε θέση οι φορείς μας να το εφαρμόσουν;
- Χρειάζεται να αλλάξουν τα πληροφοριακά συστήματα;
- Χρειάζεται να προσλάβουμε λογιστές με ειδικές γνώσεις;
- Σε τι διαφέρει το νέο σύστημα από ό,τι χρησιμοποιούμε σήμερα;
- Πως θα εκτελείται ο προϋπολογισμός με το νέο σύστημα;
- Ποιες είναι οι νέες οικονομικές καταστάσεις που πρέπει να συντάσσουμε και σε τι διαφέρουν από τις σημερινές;
- Η νέα κωδικοποίηση του προϋπολογισμού (π/υ) σε τι διαφέρει από τη παλαιά;

Στα προηγούμενα ερωτήματα αλλά και σε πολλά άλλα προσπαθεί το παρόν βιβλίο να δώσει απαντήσεις και χωρίζεται στις εξής ενότητες:

Εισαγωγή στη δομή και το περιεχόμενο του βιβλίου

Το παρόν βιβλίο χωρίζεται σε διάφορα μέρη, καθένα από τα οποία αναλύει βασικές πτυχές της λογιστικής μεταρρύθμισης του δημόσιου τομέα και της εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημόσιου Τομέα (IPSAS) στην Ελλάδα.

Μέρος Α: Εξελίξεις στο Ευρωπαϊκό Λογιστικό Σύστημα και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημόσιου Τομέα (IPSAS)

Κεφάλαιο A.1	Παρουσιάζονται τα Ευρωπαϊκά Λογιστικά Πρότυπα Δημόσιου Τομέα (EPSAS) και το Ευρωπαϊκό Σύστημα Λογαριασμών (ESA), με έμφαση στον ρόλο τους στις χρηματοοικονομικές αναφορές, τους δείκτες επιδόσεων και τη διαμόρφωση οικονομικής πολιτικής σε εθνικό και ευρωπαϊκό επίπεδο.
Κεφάλαιο A.2	Εξετάζεται η εφαρμογή των IPSAS στην Ελλάδα, περιγράφοντας τις προκλήσεις, τις αρχές και τη σταδιακή υιοθέτηση των προτύπων μέσω των EPSAS, με στόχο τη βελτίωση της διαφάνειας και της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων.

Μέρος Β: Το Προεδρικό Διάταγμα 54/18 και η εφαρμογή του

Κεφάλαιο B.1	Αναλύεται η εφαρμογή του Προεδρικού Διατάγματος 54/18 το οποίο εισάγει ένα νέο λογιστικό πλαίσιο για τη Γενική Κυβέρνηση στην Ελλάδα, με έμφαση στη λογιστική βάση δεδουλευμένου και την ενσωμάτωση των IPSAS.
-------------------------------	--

Κεφάλαιο B.2	Περιγράφεται η δομή και η ταξινόμηση των λογαριασμών όπως ορίζεται από το Διάταγμα το οποίο επιτρέπει τη συγκριτική αξιολόγηση των οικονομικών δεδομένων.
Κεφάλαιο B.3	Εξετάζεται η διαδικασία κατάρτισης και εκτέλεσης του προϋπολογισμού σύμφωνα με το Διάταγμα, αναδεικνύοντας τις καινοτομίες στη διαφάνεια και τη δημοσιονομική διαχείριση.
Κεφάλαιο B.4	Αναλύονται οι οικονομικές καταστάσεις οι οποίες απαιτούνται από το Διάταγμα, με έμφαση στη διαφάνεια και τη συμμόρφωση με τα διεθνή πρότυπα.

Μέρος Γ: Λογιστικές πολιτικές και κυκλώματα

Κεφάλαιο Γ.1	Αναδεικνύεται ο ρόλος των λογιστικών πολιτικών στην εφαρμογή του Λογιστικού Πλαισίου Γενικής Κυβέρνησης.
Κεφάλαιο Γ.2	Περιγράφονται τα λογιστικά κυκλώματα, εξηγώντας την αναγνώριση, την αποτίμηση και την καταχώριση των συναλλαγών στους δημόσιους φορείς.
Κεφάλαιο Γ.3 έως Γ.7	Αναλύονται διάφορα έσοδα, όπως από μη συναλλακτικές δραστηριότητες (π.χ. φόροι, πρόστιμα), συναλλακτικές δραστηριότητες (π.χ. πώληση αγαθών) και άλλες πηγές, όπως τα μισθώματα και οι μεταβιβάσεις.
Κεφάλαιο Γ.8 έως Γ.19	Εξετάζονται οι διαδικασίες διαχείρισης παροχών σε εργαζόμενους, δαπανών, ενσωμάτων και άυλων παγίων, υποδομών και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων.

Μέρος Δ: Η μετάβαση στο Νέο Πλαίσιο

Κεφάλαιο Δ.1	Επικεντρώνει στη μεταβατική περίοδο εφαρμογής του νέου λογιστικού πλαισίου μέχρι το 2026 περιγράφοντας τα βήματα τα οποία πρέπει να ακολουθήσουν οι δημόσιοι φορείς για την υιοθέτηση των νέων λογιστικών πολιτικών.
Κεφάλαιο Δ.2	Παρέχονται οδηγίες για την ομαλή μετάβαση, συμπεριλαμβάνοντας καταγραφή περιουσιακών στοιχείων, προσαρμογή συστημάτων και εκπαίδευση προσωπικού.
Κεφάλαιο Δ.3	Αναλύονται οι αλλαγές στις διαδικασίες οικονομικής διαχείρισης οι οποίες απαιτούνται για την εφαρμογή του νέου πλαισίου, με έμφαση στην αρχή του δεδουλευμένου.
Κεφάλαιο Δ.4	Περιγράφεται η διαδικασία σύνταξης του ισολογισμού έναρξης κατά τη μεταβατική περίοδο.

Μέρος Ε: Λοιπά θέματα

Κεφάλαιο E.1	Εξετάζεται η διαδικασία των εξωτερικών ελέγχων στους δημόσιους φορείς, τονίζοντας τον ρόλο των ελεγκτικών αρχών στη διασφάλιση της διαφάνειας.
Κεφάλαιο E.2	Αναλύεται η συμβολή του νέου λογιστικού πλαισίου στη βελτίωση της οικονομικής πληροφόρησης και ανάλυσης.
Κεφάλαιο E.3	Εξετάζονται τα φορολογικά θέματα των δημόσιων φορέων, όπως οι υποχρεώσεις για ΦΠΑ και οι απαλλαγές.

Κάθε κεφάλαιο παρέχει μια αναλυτική μελέτη των κρίσιμων θεμάτων τα οποία αφορούν τη μεταρρύθμιση της λογιστικής του δημόσιου τομέα στην Ελλάδα, προσφέροντας καθοδήγηση για τις τεχνικές και πρακτικές πτυχές της υιοθέτησης διεθνών προτύπων.