



**ΘΕΜΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ:** Η λογιστική του  
Δεδουλευμένου στο Δημόσιο Τομέα

**ΕΚΠΟΝΗΤΗΣ**

ΜΑΡΙΟΣ ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ

Α.Μ. :14759

**ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ**

ΠΑΝΑΓΟΥ ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ

ΑΘΗΝΑ, 2017

## **ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΕΚΠΟΝΗΣΗΣ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ**

«Δηλώνω υπεύθυνα ότι η συγκεκριμένη πτυχιακή εργασία για τη λήψη του πτυχιακού Διπλώματος έχει συγγραφεί από εμένα προσωπικά και δεν έχει υποβληθεί ούτε έχει εγκριθεί στο πλαίσιο κάποιου άλλου προπτυχιακού ή μεταπτυχιακού τίτλου σπουδών, στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό. Η εργασία αυτή έχοντας εκπονηθεί από εμένα, αντιπροσωπεύει τις προσωπικές μου απόψεις επί του θέματος. Οι πηγές στις οποίες ανέτρεξα για την εκπόνηση της συγκεκριμένης διπλωματικής αναφέρονται στο σύνολό τους, δίνοντας πλήρεις αναφορές στους συγγραφείς, συμπεριλαμβανομένων και των πηγών που ενδεχομένως χρησιμοποιήθηκαν από το διαδίκτυο».

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Σύμφωνα με τη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση, τα έσοδα παρουσιάζονται στη κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων όταν κερδίζονται. Το αποτέλεσμα της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση είναι μια κατάσταση λογαριασμού των αποτελεσμάτων που μετρά ορθότερα τη κερδοφορία μιας εταιρείας σε συγκεκριμένη χρονική περίοδο.

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να αναφέρει τα συνεπάγωγα της εφαρμογής της λογιστικής του δεδουλευμένου στο δημόσιο τομέα, καθώς η επιτυχής λειτουργία του εξαρτάται άμεσα από τη δυνατότητά του να πραγματοποιεί μεγαλύτερες εισροές μετρητών από ότι εκροές. Η εφαρμογή της λογιστικής βάσης πετυχαίνει τη βελτίωση της μέτρησης της χρηματοοικονομικής συμπεριφοράς ενός δημόσιου φορέα μέσα από την εισαγωγή των δεδουλευμένων (accruals).

Αρχικά γίνεται μια αναφορά στις βασικές έννοιες της δεδουλευμένης, ξεκινώντας με τον ορισμό της, τη μέθοδο απόκτησης, τα δεδουλευμένα έσοδα και έξοδα και την εφαρμογή της στη λογιστική δημοσίου.

Στη συνέχεια αναφέρεται η χρήση της λογιστικής του δεδουλευμένου στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις επιλύοντας προβλήματα συγχρονισμού και συσχέτισης των ταμειακών ροών. Σε αυτό το σημείο αναλύονται οι έννοιες της σχετικότητας και της αξιοπιστίας των δεδουλευμένων καθώς και η προβλεπτική τους ικανότητα για τις μελλοντικές εταιρικές αποδόσεις.

Κατόπιν γίνεται αναφορά της υιοθέτισης της λογιστικής του δεδουλευμένου στο δημόσιο τομέα. Ύστερα ακολουθεί μια συζήτηση για τις διακρίσεις στο δημόσιο τομέα αλλά και την ανάγκη χρήσης της δεδουλευμένης βάσης σε αυτόν. Εν συνεχεία αναφέρονται κάποιες αντικρουόμενες θεωρίες από αυτή της Νέας Δημόσιας Διοίκησης και κριτικές που ασκήθηκαν σε αυτή, όπως και κριτική προς την εφαρμογή της δεδουλευμένης βάσης όπως επιβάλλει η ίδια. Κλείνοντας το κεφάλαιο αυτό, αναφέρονται δυο χρήσιμα μοντέλα για την εφαρμογή της λογιστικής του δεδουλευμένου στο δημόσιο τομέα, σύμφωνα με τη βιβλιογραφία και τα σχετικά

άρθρα.

Στο τελευταίο κεφάλαιο της εργασίας αποτυπώνονται τα γενικά συμπεράσματα που παρατηρήθηκαν στα προηγούμενα τρία κεφάλαια, όπως και ο επίλογος.

Στο σημείο αυτό, θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή μου κ. Πανάγου Βασίλειο για την εμπιστοσύνη που μου έδειξε κατά την ανάθεση αυτής της διπλωματικής εργασίας και το χρόνο που μου αφιέρωσε κατά την εκπόνησή της.

# ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. Εισαγωγή – βασικές έννοιες**

- 1.1 Η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση
- 1.2 Η μέθοδος απόκτησης
- 1.3 Δεδουλευμένα στη λογιστική
- 1.4 Δεδουλευμένα έσοδα
- 1.5 Δαπάνες εξόδου

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. Λογιστική του δεδουλευμένου και χρηματοοικονομικές καταστάσεις**

- 2.1 Η σχετικότητα των δεδουλευμένων
- 2.2 Αξιοπιστία των δεδουλευμένων
- 2.3 Η προβλεπτική ικανότητα των δεδουλευμένων για τις μελλοντικές εταιρικές αποδόσεις

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. Η λογιστική του δεδουλευμένου στον δημόσιο τομέα**

- 3.1 Συζήτηση για τις διακρίσεις στο δημόσιο τομέα
- 3.2 Η ανάγκη χρήσης της λογιστικής του δεδουλευμένου στο δημόσιο τομέα
- 3.3 Κριτική που ασκήθηκε στις αρχές της Νέας Δημόσιας Διοίκησης
- 3.4 Κριτική στην εφαρμογή της δεδουλευμένης βάσης που επιτάσσει η Νέα Δημόσια Διοίκηση
- 3.5 Χρήσιμα μοντέλα για την εφαρμογή της λογιστικής του δεδουλευμένου στο δημόσιο τομέα
  - 3.5.1 Το μοντέλο της έντασης εφαρμογής του δεδουλευμένου (CHAN,2006)
  - 3.5.2 Το μοντέλο της πρόβλεψης για την ετοιμότητα ενός δημίου φορέα για λογιστικές αλλαγές(ΟΥΔΑ,2008)

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. Συμπεράσματα-επίλογος**

- 4.1 Γενικά συμπεράσματα
- 4.2 Επίλογος

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ-ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ

Η δεδουλευμένη (συσσώρευση) ενός στοιχείου είναι, στη χρηματοδότηση, η προσθήκη τόκων ή διαφορετικών επενδύσεων σε μια χρονική περίοδο. Έχει συγκεκριμένες σημασίες στη λογιστική, όπου μπορεί να αναφέρεται σε λογαριασμούς σε ισολογισμό που αντιπροσωπεύουν υποχρεώσεις και στοιχεία ενεργητικού που δεν βασίζονται σε μετρητά που χρησιμοποιούνται στη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση. Αυτά τα είδη λογαριασμών περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, πληρωτέους λογαριασμούς, εισπρακτέους λογαριασμούς, υπεραξία, αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση και μελλοντικό έξοδο τόκου (Investopedia.com).

Σύμφωνα με τη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση, τα έσοδα παρουσιάζονται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων όταν κερδίζονται. (Σύμφωνα με την ταμειακή βάση της λογιστικής, τα έσοδα εμφανίζονται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων όταν λαμβάνονται τα μετρητά). Σύμφωνα με τη λογιστική αρχή της λογιστικής, τα έξοδα αντιστοιχίζονται με τα σχετικά έσοδα ή / και εμφανίζονται όταν πραγματοποιείται η δαπάνη. Το αποτέλεσμα της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση είναι μια κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων που μετρά καλύτερα την κερδοφορία μιας εταιρείας σε μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο.

Για παράδειγμα, εάν ξεκινήσω μια λογιστική υπηρεσία τον Δεκέμβριο και παράσχω 10.000 δολάρια λογιστικών υπηρεσιών τον Δεκέμβριο, αλλά δεν ληφθούν τα χρήματα από τους πελάτες μέχρι τον Ιανουάριο, θα υπάρξει διαφορά στις καταστάσεις αποτελεσμάτων για τους μήνες Δεκέμβριο και Ιανουάριο στις δεδουλευμένες και ταμειακές βάσεις της λογιστικής. Σύμφωνα με τη βάση της αυτοτέλειας των χρήσεων, οι καταστάσεις αποτελεσμάτων μου θα παρουσιάσουν έσοδα ύψους 10.000 δολαρίων τον Δεκέμβριο και καμία από αυτές τις υπηρεσίες δεν θα αναφέρεται ως έσοδα τον Ιανουάριο. Κατά την ταμειακή βάση, η κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων του Δεκεμβρίου δεν θα παρουσιάσει έσοδα. Αντ 'αυτού, οι υπηρεσίες του Δεκεμβρίου θα

αναφέρονται ως έσοδα του Ιανουαρίου βάσει της μεθόδου των μετρητών.

Επίσης, θα υπάρχει διαφορά στον ισολογισμό. Σύμφωνα με τη βάση της αυτοτέλειας των χρήσεων, ο ισολογισμός του Δεκεμβρίου θα αναφέρει εισπρακτέους λογαριασμούς ύψους 10.000 \$ και το εκτιμώμενο πραγματικό κέρδος θα προστεθεί στα ίδια κεφάλαια ή στα κέρδη εις νέον. Σύμφωνα με την ταμειακή βάση, τα 10.000 δολάρια εισπρακτέων λογαριασμών δεν θα αναφέρονται ως στοιχείο ενεργητικού και το πραγματικό κέρδος δεν θα περιλαμβάνεται στα ίδια κεφάλαια ή στα κέρδη εις νέον.

Για να δείξουμε μια διαφορά στα έξοδα, θα υποθέσουμε ότι το κόστος θερμότητας και φωτός που χρησιμοποιήσα στη λογιστική υπηρεσία μου μετράται από τη χρησιμότητα την τελευταία ημέρα του μήνα. Οι υπηρεσίες κοινής ωφέλειας που χρησιμοποιήσα τον Δεκέμβριο θα εμφανιστούν σε ένα λογαριασμό που θα λάβω τον Ιανουάριο και θα πληρώσω την 1η Φεβρουαρίου. Σύμφωνα με τη λογιστική των δεδουλευμένων λογαριασμών, οι επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας που χρησιμοποιήσα το Δεκέμβριο θα εκτιμηθούν και θα αναφέρονται ως έξοδο και ευθύνη στις οικονομικές καταστάσεις του Δεκεμβρίου. Σύμφωνα με την ταμειακή βάση της λογιστικής, οι επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας που χρησιμοποιήθηκαν τον Δεκέμβριο θα καταγράφονται ως έξοδο την 1η Φεβρουαρίου, όταν πληρώνονται οι λογαριασμοί κοινής ωφέλειας.

Για τις οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται σύμφωνα με τις γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές, απαιτείται η μέθοδος της αυτοτέλειας των χρήσεων λόγω της αρχής της αντιστοίχισης.

### **1.1. Η Λογιστική σε Δεδουλευμένη Βάση**

Η αρχή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση είναι η έννοια της καταγραφής των εσόδων όταν κερδίζονται και των εξόδων που προκύπτουν. Η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση είναι η τυπική προσέγγιση για την καταγραφή συναλλαγών για όλες τις μεγαλύτερες επιχειρήσεις. Η έννοια αυτή διαφέρει

από την ταμειακή βάση της λογιστικής, σύμφωνα με την οποία τα έσοδα καταγράφονται όταν εισπράττονται τα μετρητά και τα έξοδα καταγράφονται όταν πληρώνονται τα μετρητά. Για παράδειγμα, μια εταιρεία που λειτουργεί υπό τη βάση της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση θα καταχωρήσει μια πώληση μόλις εκδώσει ένα τιμολόγιο σε έναν πελάτη, ενώ μια εταιρεία μετρητών θα περιμένει να πληρώσει πριν την καταγραφή της πώλησης. Ομοίως, μια εταιρεία που βασίζεται σε δεδουλευμένη βάση θα καταχωρήσει ένα έξοδο όπως έχει πραγματοποιηθεί, ενώ μια εταιρεία μετρητών θα περιμένει να πληρώσει τον προμηθευτή της πριν καταγράψει το έξοδο ( [accountinginfo.com](http://accountinginfo.com)).

Η βάση λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση συνιστάται σύμφωνα με τις γενικώς αποδεκτές λογιστικές αρχές (GAAP) και τα διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (IFRS). Και τα δύο αυτά λογιστικά πλαίσια παρέχουν καθοδήγηση σχετικά με τον τρόπο υπολογισμού των εσόδων και των συναλλαγών εξόδων ελλείψει των εισπράξεων ή πληρωμών που θα οδηγούσαν στην εγγραφή μιας συναλλαγής στη λογιστική βάση των ταμειακών διαθεσίμων.

Η βάση λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση τείνει να παρέχει πιο ομοιόμορφη αναγνώριση των εσόδων και των εξόδων με την πάροδο του χρόνου και επομένως θεωρείται από τους επενδυτές ως το πιο έγκυρο λογιστικό σύστημα για την εξακρίβωση των αποτελεσμάτων των εργασιών, της χρηματοοικονομικής θέσης και των ταμειακών ροών μιας επιχείρησης. Συγκεκριμένα, υποστηρίζει την αρχή της αντιστοίχισης, σύμφωνα με την οποία τα έσοδα και όλες οι σχετικές δαπάνες καταγράφονται εντός της ίδιας περιόδου αναφοράς. Με αυτόν τον τρόπο θα πρέπει να είναι δυνατόν να διαπιστωθεί το πλήρες εύρος των κερδών και των ζημιών που συνδέονται με συγκεκριμένες επιχειρηματικές συναλλαγές εντός μιας μόνο περιόδου αναφοράς.

Η βάση δεδουλευμένων απαιτεί τη χρήση εκτιμήσεων σε ορισμένους τομείς. Για παράδειγμα, μια εταιρεία πρέπει να καταγράψει ένα έξοδο για εκτιμώμενες επισφαλείς απαιτήσεις που δεν έχουν ακόμη πραγματοποιηθεί. Με τον τρόπο αυτό, όλες οι δαπάνες που σχετίζονται με μια συναλλαγή εσόδων καταγράφονται ταυτόχρονα με το έσοδο, με αποτέλεσμα μια κατάσταση



αποτελεσμάτων που να αντανακλά πλήρως τα αποτελέσματα των εργασιών. Παρομοίως, μπορεί να καταγραφούν τα εκτιμώμενα ποσά των επιστροφών προϊόντων, των δικαιωμάτων πώλησης και των απαρχαιωμένων αποθεμάτων. Αυτές οι εκτιμήσεις μπορεί να μην είναι εντελώς σωστές και έτσι μπορεί να οδηγήσουν σε υλικές ανακριβείς οικονομικές καταστάσεις. Κατά συνέπεια, πρέπει να χρησιμοποιείται σημαντική προσοχή κατά την εκτίμηση των δεδουλευμένων εξόδων.

Μια μικρή επιχείρηση μπορεί να επιλέξει να αποφύγει τη χρήση της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση, καθώς απαιτεί ένα ορισμένο ποσό λογιστικής εμπειρογνωμοσύνης. Επίσης, ένας ιδιοκτήτης μικρής επιχείρησης μπορεί να επιλέξει να χειριστεί το χρονοδιάγραμμα των ταμειακών εισροών και εκροών για να δημιουργήσει ένα μικρότερο ποσό φορολογητέου εισοδήματος υπό τη βάση της ταμειακής λογιστικής, γεγονός που μπορεί να οδηγήσει στην αναβολή πληρωμών φόρου εισοδήματος.

Μια σημαντική αποτυχία της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση είναι ότι μπορεί να υποδηλώνει την παρουσία κερδών, παρόλο που οι σχετικές ταμειακές εισροές δεν έχουν ακόμη συμβεί. Το αποτέλεσμα μπορεί να είναι μια δήθεν επικερδής οντότητα, η οποία έχει μεγάλη έλλειψη μετρητών και η οποία μπορεί επομένως να χρεοκοπήσει παρά το αναφερόμενο επίπεδο κερδοφορίας της. Κατά συνέπεια, θα πρέπει να δώσετε προσοχή στην κατάσταση ταμειακών ροών μιας επιχείρησης, η οποία δείχνει τις ροές μετρητών προς και από μια επιχείρηση.

## **1.2. Η Μέθοδος Απόκτησης**

Η μέθοδος της δεδουλευμένης λογιστικής αναφέρει τα έσοδα στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων όταν κερδίζονται, ακόμη και αν ο πελάτης θα πληρώσει 30 ημέρες αργότερα. Κατά τη στιγμή που κερδίζονται τα έσοδα, η εταιρεία θα πιστώσει ένα λογαριασμό εσόδων και θα χρεώσει τον λογαριασμό ενεργητικού Λογαριασμοί απαιτήσεων. (Όταν ο πελάτης πληρώνει 30 ημέρες μετά την απόκτηση των εσόδων, η εταιρεία θα χρεώσει μετρητά και

θα πιστώσει τα εισπρακτέα).

Η μέθοδος λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση απαιτεί επίσης τα έξοδα και οι ζημίες να εμφανίζονται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων όταν εμφανίζονται, ακόμη και αν η πληρωμή πραγματοποιηθεί 30 ημέρες αργότερα. Για παράδειγμα, αν μια επιχείρηση έχει επισκευαστεί \$ 15,000 στις 15 Δεκεμβρίου και ο πωλητής επιτρέπει πληρωμή στις 15 Ιανουαρίου, η εταιρεία θα αναφέρει ένα έξοδο επισκευής και μια υποχρέωση ύψους 15.000 δολαρίων στις 15 Δεκεμβρίου. (Στις 15 Ιανουαρίου η εταιρεία θα πιστώσει μετρητά και θα χρεώσει τον λογαριασμό ευθύνης).

Η μέθοδος λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση, η οποία είναι επίσης γνωστή ως βάση λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση, απαιτείται για τις μεγάλες εταιρείες. (Η μέθοδος ταμειακής λογιστικής μπορεί να χρησιμοποιηθεί από ιδιώτες και ορισμένες μικρές εταιρείες.)

Η μέθοδος δεδουλευμένων εσόδων και οι σχετικές διορθωτικές καταχωρίσεις θα οδηγήσουν σε πληρέστερη και ακριβέστερη αναφορά στοιχείων ενεργητικού, παθητικού, ιδίων κεφαλαίων και κερδών της εταιρείας κατά τη διάρκεια κάθε λογιστικής περιόδου.

Η κατανόηση της διαφοράς μεταξύ της ταμειακής λογιστικής και της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση είναι σημαντική, αλλά είναι επίσης απαραίτητο να τεθεί αυτό στο πλαίσιο εξετάζοντας τα άμεσα αποτελέσματα κάθε μεθόδου.

Ας δούμε ένα παράδειγμα του τρόπου με τον οποίο η ταμειακή και η δεδουλευμένη λογιστική επηρεάζουν διαφορετικά την κατώτατη γραμμή. ([www.gao.gov](http://www.gao.gov)).

Φανταστείτε ότι πραγματοποιείτε τις ακόλουθες συναλλαγές σε ένα μήνα εργασίας:

- Στέλνετε ένα τιμολόγιο για \$ 5.000 για ένα σχέδιο web design που ολοκληρώθηκε αυτό το μήνα.

- Λαμβάνετε ένα λογαριασμό για \$ 1.000 σε αμοιβές προγραμματιστών για εργασίες που έγιναν αυτό το μήνα.
- Πληρώνετε 75 \$ σε χρεώσεις για λογαριασμό που λάβατε τον περασμένο μήνα.
- Λαμβάνετε \$ 1.000 από έναν πελάτη για ένα έργο που τιμολογήθηκε τον περασμένο μήνα

#### Η επίδραση στην Ταμειακή Ροή

Χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της ταμειακής βάσης, το κέρδος για αυτό το μήνα θα ήταν \$ 925 (\$ 1.000 σε έσοδα μείον \$ 75 σε αμοιβές).

Χρησιμοποιώντας τη μέθοδο απόκτησης, το κέρδος για αυτό το μήνα θα ήταν 4.000 δολάρια (5.000 δολάρια σε εισόδημα μείον 1.000 δολάρια σε αμοιβές προγραμματιστών).

Αυτό το παράδειγμα δείχνει πώς η εμφάνιση της ροής εισοδήματος και της ταμειακής ροής μπορεί να επηρεαστεί από τη λογιστική διαδικασία που χρησιμοποιείται.

#### Η επίδραση επί των φόρων

Τώρα φανταστείτε ότι το παραπάνω παράδειγμα πραγματοποιήθηκε μεταξύ Νοεμβρίου και Δεκεμβρίου του 2013. Μία από τις διαφορές μεταξύ ταμειακών και αυτοτέλειας των χρήσεων είναι ότι επηρεάζουν τα έσοδα και τα έσοδα του φορολογικού έτους που καταγράφονται στο.

Χρησιμοποιώντας τη λογιστική ταμειακή βάση, το εισόδημα καταγράφεται όταν το λαμβάνετε, ενώ με τη μέθοδο της αυτοτέλειας των χρήσεων, το εισόδημα καταγράφεται όταν το κερδίζετε.

Ακολουθώντας το παραπάνω παράδειγμα, χρησιμοποιώντας λογιστική βάσει της αυτοτέλειας των χρήσεων, εάν τιμολογήσετε έναν πελάτη για \$ 5.000 τον Δεκέμβριο του 2013, θα καταγράψετε τη συναλλαγή ως μέρος του εισοδήματός

σας για το 2013 (και συνεπώς θα πληρώσετε φόρους γι 'αυτό), ακόμη και αν καταλήξετε στην πληρωμή τον Ιανουάριο του 2014. ( [www.khanacademy.org](http://www.khanacademy.org)).

### **1.3. Δεδουλευμένα στη Λογιστική**

Για παράδειγμα, μια εταιρεία παραδίδει ένα προϊόν σε έναν πελάτη που θα πληρώσει για αυτό 30 ημέρες αργότερα κατά την επόμενη οικονομική χρήση, η οποία αρχίζει μια εβδομάδα μετά την παράδοση. Η εταιρεία αναγνωρίζει τα έσοδα ως έσοδο στην τρέχουσα κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων για το οικονομικό έτος της παράδοσης, ακόμη και αν θα πληρωθεί σε μετρητά κατά την επόμενη λογιστική περίοδο . Τα έσοδα είναι επίσης ένα δεδουλευμένο εισόδημα (περιουσιακό στοιχείο) στον ισολογισμό για τη χρήση, αλλά όχι για την επόμενη χρήση όταν εισπράττονται μετρητά.

Ομοίως, ένας πωλητής, ο οποίος πώλησε το προϊόν, κέρδισε προμήθεια κατά τη στιγμή της πώλησης (ή της παράδοσης). Η εταιρεία θα αναγνωρίσει την προμήθεια ως έξοδο στην τρέχουσα κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, παρόλο που ο πωλητής θα πληρώσει πραγματικά στο τέλος της επόμενης εβδομάδας κατά την επόμενη λογιστική περίοδο. Η προμήθεια είναι επίσης ένα δεδουλευμένο έξοδο (υποχρέωση) στον ισολογισμό για την περίοδο παράδοσης, αλλά όχι για την επόμενη περίοδο κατά την οποία η προμήθεια (μετρητά) καταβάλλεται στον πωλητή.

Ο όρος “δεδουλευμένος” χρησιμοποιείται επίσης συχνά ως συντομογραφία για τους όρους δεδουλευμένων εξόδων και δεδουλευμένων εσόδων που μοιράζονται την κοινή λέξη ονόματος, αλλά έχουν τα αντίθετα οικονομικά / λογιστικά χαρακτηριστικά.

- Δεδουλευμένα έσοδα: Τα έσοδα αναγνωρίζονται πριν ληφθούν τα μετρητά.

- Δεδουλευμένο έξοδο: το έξοδο αναγνωρίζεται πριν εξοφληθούν τα μετρητά.

#### **1.4. Δεδουλευμένα Έσοδα**

Στην περίπτωση των δεδουλευμένων εσόδων (περιουσιακά στοιχεία), η εταιρεία συγκεντρώνεται για έσοδα που αποκτήθηκαν, αλλά δεν έχουν ακόμη εισπραχθεί σε μετρητά ή έχουν καταγραφεί κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Εισπρακτέοι τόκοι, εισπρακτέα ενοίκια ή εισπρακτέα έσοδα από υπηρεσίες είναι όλα παραδείγματα τέτοιων δεδουλευμένων εσόδων (Simplestudies.com).

Στον κλάδο της μίσθωσης, υπάρχουν εξειδικευμένα έσοδα από έσοδα από ενοίκια που διαπερνούν τα όρια του μήνα. Αυτά συνήθως χρησιμοποιούνται από εταιρείες ενοικίασης που χρεώνουν καθυστερημένα, με βάση την επέτειο της ημερομηνίας της σύμβασης. Για παράδειγμα, μια σύμβαση μίσθωσης που ξεκίνησε στις 15 Ιανουαρίου και τιμολογείται σε μηνιαία βάση δεν θα δημιουργήσει το πρώτο τιμολόγιο μέχρι τις 14 Φεβρουαρίου. Ως εκ τούτου, στο τέλος της οικονομικής περιόδου Ιανουαρίου θα πρέπει να αυξηθεί η δεδουλευμένη αξία για την περίοδο των δεκαέξι ημερών του μηνιαίου τέλους. Αυτό μπορεί να είναι μια απλή βασική βάση (π.χ. 16/31 της μηνιαίας χρέωσης) ή μπορεί να είναι πιο περίπλοκη εάν χρεώνονται μόνο εβδομάδες ή χρησιμοποιείται ένας τυποποιημένος μήνας (π.χ. 28 ημέρες, 30 ημέρες κ.λπ.)

#### **1.5. Δαπάνες Εξόδου**

Το δεδουλευμένο έξοδο είναι μια υποχρέωση της οποίας η χρονική στιγμή ή το ποσό είναι αβέβαιο λόγω του γεγονότος ότι δεν έχει ακόμη παραληφθεί τιμολόγιο (Haber, Jeffrey R, 2004). Η αβεβαιότητα του δεδουλευμένου εξόδου δεν είναι αρκετά σημαντική ώστε να χαρακτηριστεί ως πρόβλεψη. Ένα παράδειγμα δεδουλευμένων εξόδων είναι η εκκρεμούσα υποχρέωση πληρωμής για αγαθά ή υπηρεσίες που εισπράχθηκαν από αντισυμβαλλόμενο, ενώ τα μετρητά πρέπει να καταβληθούν σε μεταγενέστερη λογιστική περίοδο, όταν το

ποσό αφαιρείται από τα δεδουλευμένα έξοδα.

Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, η διαφορά αυτή συνοψίζεται καλύτερα στο ΔΛΠ 37, το οποίο ορίζει:

" Διαχωρίζονται οι προβλέψεις από άλλες υποχρεώσεις, όπως οι εμπορικές υποχρεώσεις και τα δεδουλευμένα στοιχεία, επειδή υπάρχει αβεβαιότητα σχετικά με το χρονοδιάγραμμα ή το ποσό των μελλοντικών δαπανών που απαιτούνται για τον διακανονισμό.

- A) οι εμπορικοί πληρωτέοι είναι υποχρεώσεις για πληρωμή αγαθών ή υπηρεσιών που έχουν παραληφθεί ή παρασχεθεί και έχουν τιμολογηθεί ή συμφωνηθεί επίσημα με τον προμηθευτή και
- B) οι δεδουλευμένοι τόκοι είναι υποχρεώσεις για πληρωμή αγαθών ή υπηρεσιών που έχουν παραληφθεί ή παρασχεθεί αλλά δεν έχουν καταβληθεί, τιμολογηθεί ή συμφωνηθεί επισήμως με τον προμηθευτή, συμπεριλαμβανομένων των οφειλόμενων ποσών για τους μισθωτούς (π.χ. ποσά που σχετίζονται με τις δεδουλευμένες αμοιβές διακοπών). Αν και είναι μερικές φορές απαραίτητη η εκτίμηση του ποσού ή του χρονοδιαγράμματος των δεδουλευμένων, η αβεβαιότητα είναι γενικά πολύ μικρότερη από την πρόβλεψη ( [www.accountingtools.com](http://www.accountingtools.com)).

"Οι δεδουλευμένοι λογαριασμοί αναφέρονται συχνά ως μέρος των εμπορικών και λοιπών υποχρεώσεων, ενώ οι προβλέψεις εμφανίζονται ξεχωριστά."

Για να αυξηθεί η σύγχυση, ορισμένα νομικά λογιστικά συστήματα λαμβάνουν μια απλοϊκή άποψη των «δεδουλευμένων εσόδων» και των «δεδουλευμένων εξόδων», ορίζοντας τα έκαστα ως έσοδα ή έξοδα που δεν

έχουν τιμολογηθεί επίσημα. Αυτό οφείλεται κυρίως σε φορολογικές εκτιμήσεις, δεδομένου ότι σε ορισμένες χώρες η πράξη έκδοσης τιμολογίου δημιουργεί φορολογητέα έσοδα, ακόμη και αν ο πελάτης δεν καταβάλλει τελικά και η σχετική απαίτηση δεν μπορεί να εισπραχθεί.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΟΥ ΔΕΔΟΥΛΕΥΜΕΝΟΥ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ**

Ένας από τους κυριότερους σκοπούς της χρηματοοικονομικής λογιστικής είναι η παροχή μέτρων χρηματοοικονομικής συμπεριφοράς των επιχειρήσεων. Τα μέτρα αυτά μπορούν να χρησιμοποιηθούν από επενδυτές, οικονομικούς αναλυτές, πιστωτές, πελάτες, υπαλλήλους και άλλους ενδιαφερόμενους. Η επιτυχία μιας επιχείρησης εξαρτάται άμεσα από την δυνατότητα της να πραγματοποιεί μεγαλύτερες εισροές μετρητών από ότι εκροές. Επομένως, ως μέτρο χρηματοοικονομικής συμπεριφοράς θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν οι πραγματοποιημένες ροές μετρητών (ταμιακές ροές). Ωστόσο οι ταμιακές ροές λόγω διαφόρων προβλημάτων συγχρονισμού και συσχέτισης (timing and matching problems) δεν είναι πάντα δείγματα χρηματοοικονομικής συμπεριφοράς. Η λογιστική του δεδουλευμένου (accrual accounting) πετυχαίνει τον μετριασμό των άνω προβλημάτων και την βελτίωση της μέτρησης της χρηματοοικονομικής συμπεριφοράς των επιχειρήσεων μέσα από την εισαγωγή των δεδουλευμένων (accruals).

### **2.1. Η Σχαιτικότητα των Δεδουλευμένων**

Η μέτρηση των κερδών μέσω της λογιστικής του δεδουλευμένου χαρακτηρίζεται από δυο σημαντικές λογιστικές αρχές: την αρχή της αναγνώρισης των εσόδων (revenue recognition principle) και την αρχή της συσχέτισης εσόδων – εξόδων (matching principle). ( Dechow, Kothari και Watts ,1998). Με τις άνω λογιστικές αρχές, μετριάζονται τα προβλήματα στο συγχρονισμό και στη συσχέτιση που είναι στη φύση των ταμιακών ροών και τα κέρδη αντικατοπτρίζουν καλύτερα την χρηματοοικονομική συμπεριφορά των επιχειρήσεων. Για παράδειγμα, η πώληση αποθεμάτων με πίστωση, συνήθως απαιτεί εκροές μετρητών για αγορά πρώτων υλών σε προμηθευτές, ενώ οι εισροές μετρητών θα πραγματοποιηθούν σε μεταγενέστερη χρονική περίοδο. Επομένως, οι άνω αρνητικές καθαρές ταμιακές ροές δεν αποτελούν καλό μέτρο της χρηματοοικονομικής συμπεριφοράς της επιχείρησης. Αντίθετα, μέσω της λογιστικής του δεδουλευμένου η επιχείρηση θα λογίσει τις δαπάνες για την



αγορά των πρώτων υλών κατά την χρονική στιγμή αναγνώρισης του εσόδου. Το κέρδος που θα προκύψει από την άνω συσχέτιση εσόδου-εξόδου, αποτελεί καλύτερο μέτρο της χρηματοοικονομικής συμπεριφοράς της επιχείρησης. Επίσης, η λογιστική του δεδουλευμένου επιτρέπει την μη συμμετρική αναγνώριση κατά την τρέχουσα χρήση των αποτελεσμάτων που θα προκύψουν από απρόβλεπτες αναθεωρήσεις των προβλεπόμενων επερχόμενων ταμιακών ροών μετρητών ( Robin και Wu,2003).

Για παράδειγμα, οι προβλέψεις υποτίμησης ενεργητικού αντικατοπτρίζουν δεδουλευμένα έξοδα από απρόβλεπτες αναθεωρήσεις αναμενόμενων μελλοντικών ταμιακών εισροών. Για την ασυμμετρία του χειρισμού στον χειρισμό θετικών και αρνητικών σοκ στις ταμιακές ροές ευθύνεται η συντηρητικότητα που διέπει τα λογιστικά πρότυπα, όπου η αναγνώριση των ζημιών γίνεται άμεσα ενώ η αναγνώριση των κερδών αναβάλλεται για την μελλοντική χρονική στιγμή που θα πραγματοποιηθούν. Για τους παραπάνω λόγους, το Ομοσπονδιακό Συμβούλιο Λογιστικών Πρότυπων (FASB, 1978) δήλωσε ότι τα κέρδη που λογίζονται σύμφωνα με την λογιστική του δεδουλευμένου αποτελούν καλύτερο προσδιοριστικό παράγοντα της χρηματοοικονομικής συμπεριφοράς των επιχειρήσεων από τις ταμιακές ροές. Συγκεκριμένα, στην παράγραφο 44 του Προτύπου Εννοιών Χρηματοοικονομικής Λογιστικής διατυπώνονται τα εξής: «Οι πληροφορίες για τα κέρδη και τις συνιστώσες των κερδών παρέχουν καλύτερη ένδειξη της επιχειρηματικής συμπεριφοράς από τις πληροφορίες για εισπράξεις και τις πληρωμές μετρητών». ( Statement of Financial Accounting Concepts)

## **2.2. Αξιοπιστία των Δεδουλευμένων**

Ωστόσο, προκειμένου να αξιολογηθεί ορθά η συνεισφορά των δεδουλευμένων στην μέτρηση της χρηματοοικονομικής συμπεριφοράς των επιχειρήσεων, θα πρέπει να ληφθεί υπόψη η υποκειμενικότητα τους σε διακριτικές αποφάσεις των διοικητικών στελεχών (discretionary decisions made by managers). Η διοικητική διακριτικότητα (managerial discretion) μπορεί να χρησιμοποιηθεί είτε για τη μετάδοση ιδιωτικών πληροφοριών (signalling) είτε για καιροσκοπική χειραγώγηση των κερδών (opportunistic earnings

management, Halley, 1996). Η μετάδοση ιδιωτικών πληροφοριών φαίνεται ότι να μειώσει την ασύμμετρη πληροφόρηση (asymmetric information) και να βελτιώσει τα κέρδη ως μέτρο χρηματοοικονομικής συμπεριφοράς, καθώς τα διοικητικά στελέχη έχουν περισσότερες πληροφορίες για την ικανότητα της επιχείρησης να πραγματοποιεί θετικές καθαρές ταμιακές ροές (Watts και Zimmerman, 1986). Όμως, η πρόσκαιρη χειραγώγηση των δεδουλευμένων αναμένεται να εισάγει λιγότερο αξιόπιστα (reliable) μέτρα χρηματοοικονομικής συμπεριφοράς των επιχειρήσεων. (Healy 1985, DeFond και Jiambalvo 1994, Burgstahler και Dichev 1997, Teoh, Wong και Rao 1998).

Η χειραγώγηση μπορεί να προέρχεται είτε μέσω της παραβίασης ήδη αποδεκτών λογιστικών αρχών και κανόνων (violation of general accepted accounting principles~GAAP), είτε μέσω της τάσης για υπερεπενδύσεις (overinvestment tendencies). Στην πρώτη περίπτωση, τα δεδουλευμένα αυξάνονται καθώς τα διοικητικά στελέχη μεταφέρουν μελλοντικά λογιστικά κέρδη στο παρόν, ενώ στην δεύτερη περίπτωση καθώς προχωρούν σε υπερεπενδύσεις. Επομένως, η μεγιστοποίηση της χρησιμότητας της λογιστικής του δεδουλευμένου θα καθορίζεται τόσο από τη σχετικότητα όσο και από την αξιοπιστία των δεδουλευμένων. ( Ball, Watts και Zimmerman ,1986)

### **2.3. Η Προβλεπτική Ικανότητα των Δεδουλευμένων για τις Μελλοντικές Εταιρικές Αποδόσεις**

Η Dechow (1994) σε μια πρωτοποριακή εργασία, κατέδειξε ότι η λογιστική κερδοφορία (operating income) έχει καλύτερη προβλεπτική ικανότητα για την μελλοντική κερδοφορία από τις ταμιακές ροές (cash flows). Το κεντρικό πόρισμα της έρευνας της, ήταν ότι η καλύτερη προβλεπτική ικανότητα της λογιστικής κερδοφορίας οφείλεται στα λογιστικά δεδουλευμένα (accounting accruals) που ορίζονται ως η διαφορά ανάμεσα στην λογιστική κερδοφορία και τις ταμιακές ροές.

Όμως, πολύ σημαντική συνεισφορά στην βιβλιογραφία στη χρηματοοικονομική λογιστική αποτελούν τα ευρήματα της εργασίας του Sloan

(1996) σε σχέση με την διαφορετική σταθερότητα και την μη ορθή αξιολόγηση από τους επενδυτές των συνιστωσών της λογιστικής κερδοφορίας. Ο Sloan (1996) σε μια πρωτοποριακή εργασία έδειξε ότι το δεδουλευμένο αποτέλεσμα χρήσεως έχει χαμηλότερη σταθερότητα (persistence) από τις ταμιακές ροές. Επίσης, έδειξε ότι οι επενδυτές εστιάζονται και αποτιμούν ορθά την σταθερότητα της λογιστικής κερδοφορίας, αλλά δεν διακρίνουν τις διαφορετικές ιδιότητες των δεδουλευμένων και των ελεύθερων ταμιακών ροών. Ειδικότερα, οι επενδυτές υπερτιμούν (υποτιμούν) την χαμηλή (υψηλή) σταθερότητα των δεδουλευμένων (ταμιακών ροών). Ως αποτέλεσμα έρχεται η σύσταση μιας ιδιαιτερότητας της χρηματιστηριακής αγοράς (market anomaly), όπου οι επιχειρήσεις με υψηλά (χαμηλά) δεδουλευμένα επιτυγχάνουν αρνητικές (θετικές) μελλοντικές υπερκανονικές αποδόσεις.

Τέλος, ο Sloan (1996) κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι επενδυτές δεν αντιλαμβάνονται την υποκειμενικότητα που εμπεριέχεται στην εκτίμηση των δεδουλευμένων, γεγονός που τους οδηγεί στην λήψη λανθασμένων αποφάσεων. Στην ανάλυση του ο Sloan (1996) χρησιμοποίησε τα δεδουλευμένα από λειτουργικές δραστηριότητες που σύμφωνα με τον Haley (1985) ορίζονται ως η διαφορά ανάμεσα στην ετήσια μεταβολή του ύψους της καθαρής θέσης από λειτουργικές δραστηριότητες και τις αποσβέσεις.

Η προβλεπτική ικανότητα των δεδουλευμένων για τις μελλοντικές εταιρικές αποδόσεις αποτελεί ένα από τα πιο βασικά πεδία έρευνας στη χρηματοοικονομική λογιστική, τουλάχιστον για τρεις λόγους. (See Kothari, 2001 and Beaver 2002) Αρχικά, δεν είναι συμβατή με την υπόθεση της αποτελεσματικότητας της αγοράς και υποδεικνύει την ύπαρξη υπερκανονικών αποδόσεων σε στρατηγικές με βάση δημόσια διαθέσιμες πληροφορίες. Επίσης, δείχνει ότι η χειραγώγηση των κερδών μπορεί να έχει ρεαλιστικά οικονομικά αποτελέσματα αφού τα διοικητικά στελέχη έχουν την δυνατότητα να επηρεάσουν τις τιμές των μετοχών. Τέλος, καταδεικνύει ότι η προβλεπτική ικανότητα των κερδών για τις εταιρικές αποδόσεις στο μέλλον, που αποτέλεσε για τέσσερις δεκαετίες το βασικότερο πεδίο έρευνας στη χρηματοοικονομική λογιστική, οφείλεται πιο πολύ στα δεδουλευμένα και λιγότερο στις ταμιακές ροές.

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΟΥ ΔΕΔΟΥΛΕΥΜΕΝΟΥ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ**

Οι συζητήσεις για την υιοθέτηση της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση και τις τεχνικές χρηματοοικονομικής πληροφόρησης του δημόσιου τομέα ήταν τόσο διαδεδομένες κατά την τελευταία δεκαετία ώστε να μπορούν να επισημανθούν, χωρίς κίνδυνο ανακρίβειας, περιπατητικά. Ερωτήσεις ως προς το αν πρέπει να υιοθετηθούν τεχνικές που βασίζονται σε δεδουλευμένη βάση από φορείς του δημόσιου τομέα είναι σε μεγάλο βαθμό ξεπερασμένες στους αντίποδες όπου έχουν διεισδύσει σε κάθε στρώμα του δημόσιου τομέα κατά την τελευταία δεκαετία, καθιστώντας το ζήτημα αμφισβητήσιμο. Ωστόσο, τα ίδια αυτά ζητήματα εξακολουθούν να υπάρχουν από τα ενδιαφερόμενα μέρη σε δικαιοδοσίες που υιοθέτησαν μόλις πρόσφατα σε ολοκληρωμένη δημοσιονομική διαχείριση και υποβολή εκθέσεων βάσει της αυτοτέλειας των χρήσεων ανά τομέα όπως το Ηνωμένο Βασίλειο, ή που βρίσκονται στο στάδιο της αναγγελίας μελλοντικών κινήσεων στα πλαίσια της έκθεσης και διαχείρισης βάσει της αυτοτέλειας των χρήσεων, για παράδειγμα το Χονγκ Κονγκ (Awty, 2002)

Υπάρχουν κενά στην κατανόηση των επιπτώσεων της απόφασης, από πολλές δικαιοδοσίες, να μετατρέψουν τη λογιστική, την υποβολή εκθέσεων και την υποβολή εκθέσεων των διαδικασιών χρηματοοικονομικής διαχείρισης από τα μετρητά σε δεδουλευμένη βάση. Συγκεκριμένα, ελάχιστη προσοχή έχει δοθεί στην επίδραση που έχει επιφέρει η εφαρμογή στο πλαίσιο του δημόσιου τομέα, της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση και της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στην ΕΕ στο πλαίσιο άλλων συναφών μεταρρυθμίσεων της δημοσιονομικής διαχείρισης, όπως για παράδειγμα με τη χρέωση του κεφαλαίου, την υιοθέτηση ενός μοντέλου κυβέρνησης αγοραστή-παρόχου και την εφαρμογή του προϋπολογισμού βάσει της απόκτησης δεδουλευμένων εσόδων. (Carlin and Guthrie, 2001).

Η λογιστική και η χρηματοοικονομική αναφορά που βασίζονται στην αυτοτέλεια των χρήσεων στο δημόσιο τομέα δεν είναι, παρότι εμφανίζεται το

αντίθετο, ένα εντελώς νέο φαινόμενο. Παραδείγματος χάριν, έχει σημειωθεί ότι στην Αυστραλία, το τμήμα του Γενικού Γραμματέα άρχισε την προετοιμασία εμπορικών λογαριασμών (συμπεριλαμβανομένου πλήρους κέρδους και ζημίας στην κατάσταση και στον ισολογισμό) το 1913 και συνέχισε να χρησιμοποιεί αυτή τη μορφή αναφοράς μέσα στο χρόνο ( Standish, 1968). Γενικά, ωστόσο, το να είναι τα μετρητά έναντι της λογιστικής υπήρξε ο βασικός άξονας της λογιστικής και της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στην ΕΕ Δημόσιος τομέας σε ολόκληρο τον κόσμο (ΟΟΣΑ, 2010). Η στροφή προς μια ολοκληρωμένη λογιστική του δημόσιου τομέα προσανατολισμένη στη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση και στη δομή χρηματοοικονομικής πληροφόρησης άρχισε να γίνεται στα τέλη της δεκαετίας του 1980, ιδίως στην Αυστραλία και τη Νέα Ζηλανδία. Η τελευταία έγινε η πρώτη κυρίαρχουσα χώρα να εφαρμόζει πλήρως τη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση τόσο σε τοπικό όσο και σε εθνικό επίπεδο του οργανισμού. Μέχρι τις αρχές της δεκαετίας του '80, πολλοί GTE της Νέας Ζηλανδίας είχαν υιοθετήσει δεδουλευμένα λογιστικής και χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (IFAC, 1996).

### **3.1. Συζήτηση για τις Διακρίσεις στο Δημόσιο Τομέα**

Η εισαγωγή της λογιστικής και της χρηματοοικονομικής αναφοράς βάσει της αυτοτέλειας των χρήσεων στους δημόσιους τομείς πολλών δικαιοδοσιών σε όλο τον κόσμο δεν ήταν το αποτέλεσμα μιας σιωπηρής επανάστασης. Το βάρος και ο όγκος του υλικού που παράγεται τόσο σε υποστήριξη προς και ενάντια σε ολόκληρο το έργο, είτε εν όλω ή εν μέρει, ήταν και για τα δύο σημαντικά και υπαρκτά. (Gillibrand and Hilton, 1998)

Αυτό το κομμάτι της βιβλιογραφίας που εκφράζει την υποστήριξή του για την ευρεία υιοθέτηση της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση και της χρηματοοικονομικής αναφοράς σε ολόκληρο τον δημόσιο τομέα είναι αυτό που γενικά χαρακτηρίζεται από τον ευαγγελικό του τόνο και την έλλειψη εμπειρικών αποδεικτικών στοιχείων που θα προβληθούν για να στηρίξουν τους ισχυρισμούς του Potter (1999). Αρκετά αναγνωρίσιμα θέματα τρέχουν μέσα από αυτό το σώμα εργασίας. Στο πιο απλοϊκό επίπεδο, ένα κομμάτι της

βιβλιογραφίας δικαιολογεί την υιοθέτηση της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση λόγω αναπόφευκτου (Carter, 1994, McPhee, 1994, και ΟΟΣΑ, 1993). Άλλοι συντάκτες έχουν δικαιολογήσει τον ισχυρισμό τους ότι οι οργανισμοί του δημόσιου τομέα θα έπρεπε να υιοθετούν λογιστική σε δεδουλευμένη βάση και υποβολή εκθέσεων με αναφορά σε έναν άλλο αβάσιμο ισχυρισμό, δηλαδή ότι τα συστήματα αναφοράς που βασίζονται στην αυτοτέλεια είναι «ανώτερα» σε εναλλακτικά συστήματα (MacIntosh, 1992, McPhee, 1993, DOF, 1994 και Mellor, 1996).

Αυτά τα έργα μοιάζουν περισσότερο με την προπαγάνδα παρά με σοβαρές εξηγήσεις αρχής. Αποτελούν λογιστική σε δεδουλευμένη βάση ως «καλό» στη δημόσια διοίκηση, αλλά το πράττουν για ουσιαστικά συναισθηματικούς λόγους. Ως εκ τούτου, αντιπροσωπεύουν, στην καλύτερη περίπτωση, την έκκληση στο «γιατί» οι οργανώσεις του δημόσιου τομέα θα έπρεπε να υιοθετήσουν μια νέα δομή υποβολής εκθέσεων, αλλά όχι μια εξήγηση για το πώς θα έπρεπε να γίνει αυτό μέσα από πρακτικές, ούτε «ποιες» θα είναι οι επιπτώσεις που θα προκύψουν από τη στιγμή της πλήρους υλοποίησης.

Σε ένα μεγαλύτερο επίπεδο πολυπλοκότητας, εμφανίζονται τρία σχετικά θέματα και επανεμφανίζονται στις εκκλήσεις για την υιοθέτηση λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση και υποβολής εκθέσεων. Αυτά αντιμετωπίζουν το «τι» ως βασικό στοιχείο της ρητορικής τους δομής. Πρώτον, συχνά υποστηρίζεται ότι η υιοθέτηση εκθέσεων περί αυτοτέλειας των χρήσεων θα ενισχύσει τη διαφάνεια, τόσο εσωτερικά όσο και εξωτερικά (Boxall, 1998, Denis, 1993, Micallef, 1994, και Wong, 1998). Δεύτερον, ενώ σε ορισμένες περιπτώσεις η αυξημένη διαφάνεια από μόνη της προτείνεται να αποτελέσει επαρκή βάση για την υποβολή προτάσεων για την υιοθέτηση της λογιστικής της αυτοτέλειας των χρήσεων σε σχέση με τα εναλλακτικά συστήματα, και πιο συχνά, τις αυξήσεις που ισχυρίζονται στη διαφάνεια, ιδιαίτερα στην εσωτερική διαφάνεια, λέγεται ότι με τη σειρά του οδηγούν σε μεγαλύτερη οργανωτική απόδοση, κυρίως μέσω της βελτίωσης της κατανομής των πόρων (Ball, 1992, Churchill, 1992, Kelly, 1998, Likierman, 2000, και Slamet, 1998). Ένα τρίτο και στενό συμμαχικό επιχείρημα είναι ότι η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση επιτρέπει στους οργανισμούς να προσδιορίσουν το πλήρες κόστος των διαφόρων

δραστηριοτήτων τους, οδηγώντας και πάλι σε μεγαλύτερη αποτελεσματικότητα, καλύτερη κατανομή πόρων και βελτιωμένη απόδοση (DOF, 1994, Evans, 1995 και Webster, 1998).

Κάθε μία από αυτές τις γραμμές επιχειρημάτων είναι ώριμη για κριτική. Οι ισχυρισμοί ότι ένα συγκεκριμένο μοντέλο λογιστικής προσφέρει μεγαλύτερη διαφάνεια είναι σιωπηρά ισχυρισμοί ως προς την αξιοπιστία και την αντικειμενικότητα των αριθμών που παράγονται εκεί. Στο πλαίσιο του ιδιωτικού τομέα υπάρχει μια αναδυόμενη βιβλιογραφία σχετικά με την ευαισθησία της αυτοτέλειας των χρήσεων της λογιστικής και της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στην παραμόρφωση και τη μειωμένη διαφάνεια (Clarke κ.ά., 1997, Griffiths, 1995, Jensen, 2001, Mulford και Cominskey, 2002, Naser, 1993, Rezaee, 2002, Schilit, 2002, και Smith, 1996). Ωστόσο, σχεδόν πουθενά στη βιβλιογραφία σχετικά με τις εφαρμογές της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση του δημόσιου τομέα δεν αναφέρεται κάτι παρόμοιο.

Μερικοί συγγραφείς (Broadbent and Guthrie, 1992, Guthrie, 1994, και Hines, 1988) χορεύουν γύρω από το ζήτημα όταν εννοούν τις λογιστικές τεχνολογίες, είτε σε μετρητά είτε σε δεδουλευμένη βάση, εκτός από την ουδετερότητα και την αδιαφορία. Τόσο ο χαρακτηρισμός δείχνει ότι ένα φάσμα θεμάτων μπορεί να βρίσκεται πίσω από το προφανώς αντικειμενικό καπλαμά της λογιστικής, με τη σειρά της να υποδηλώνει ότι η διαφάνεια μπορεί να έχει μειωθεί με τρόπο που δεν είναι άμεσα ή εύκολα αντιληπτός στον κόσμο. Ωστόσο, αυτό δεν παρέχει άμεση απάντηση στο θέμα. Δηλαδή εάν η εισαγωγή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση στο δημόσιο τομέα επιτευχθεί, θα έχουμε ως αποτέλεσμα την αύξησης της διαφάνειας.

### **3.2. Η Ανάγκη Χρήσης της Λογιστικής του Δεδουλευμένου στο Δημόσιο Τομέα**

Η χρήση της δεδουλευμένης λογιστικής βάσης υποστηρίζεται από τη θεωρία της Νέας Δημόσιας Διοίκησης. Την απόδοση και τη θέση μιας οντότητας μετρά η

λογιστική του δεδουλευμένου, αναγνωρίζοντας οικονομικά γεγονότα, ασχέτως του πότε πραγματοποιούνται οι ανταλλαγές μετρητών (Investopedia.com). Η μέθοδος που χρησιμοποιείται στη δεδουλευμένη βάση είναι η σύνδεση των οικονομικών γεγονότων με τα έσοδα και τα έξοδα μιας επιχειρηματικής οντότητας, προς αναγνώρισή τους (αρχή της συσχέτισης), τη στιγμή που πραγματοποιείται μια συναλλαγή ανεξαρτήτως του πότε καταβάλλεται ή εισπράττεται το χρηματικό ποσό που αφορά αυτή τη συναλλαγή. Μέσω της μεθόδου αυτής μια επιχειρηματική οντότητα καταφέρνει να συνδέσει τις παρούσες χρηματικές εισροές και εκροές με τις μελλοντικά αναμενόμενες για να έχει μια πιο σαφή εικόνα της χρηματοοικονομικής κατάστασής της.

Σύμφωνα με τους Hooper ,Kearins&Green(2004), η εφαρμογή της λογιστικής του δεδουλευμένου φαίνεται πως είναι η αρχή της μετάβασης του να είναι κάθε απασχολούμενος στο δημόσιο τομέα υπεύθυνος για τα αποτελέσματα της εργασίας του και ακέραιος ως προς το ηθικό του σύστημα. Επίσης χρησιμοποιώντας τη δεδουλευμένη βλέπουμε σαν έννοια το κέρδος στο δημόσιο τομέα, κάτι που δεν συναντούσαμε πριν εφαρμοστεί, καθώς παλαιότερα οι δημόσιες οντότητες παραγόντουσαν ταμειακές καταστάσεις για την επιβεβαίωση των κεφαλαίων που οι ίδιες διαχειρίστηκαν.

Εφαρμόζοντας λοιπόν τη δεδουλευμένη πετυχαίνουμε, πέρα από αυτά που αναφέραμε στις προηγούμενες παραγράφους, υψηλότερη ποιότητα και καλύτερη διαχείριση πόρων καθώς και υψηλή ποιότητα και αξιοπιστία στις λογιστικές και χρηματοοικονομικές εκθέσεις.

### **3.3. Κριτική που Δέχθηκε η Θεωρία της Νέας Δημόσιας Διοίκησης.**

Η κριτική που ασκήθηκε στη Νέα Δημόσια Διοίκηση από τον Hood(1991) ισχυρίζεται πως δε βελτιώνει το δημόσιο, αφού δεν καταφέρνει να μειώσει τα κόστη ανά μονάδα προϊόντος ή παρεχόμενης υπηρεσίας. Επίσης, πως αυτά που μεταβάλλονται είναι ελάχιστα, εκτός από τον τρόπο έκφρασης των ανώτερων στελεχών προς το κοινό. Ακόμα, ισχυρίζεται πως αν και έχει ως σκοπό την προαγωγή του δημοσίου καλού, φαίνεται πως χρησιμοποιείται ως μέσο ικανοποίησης ατομικών



συμφερόντων.

Η Νέα Δημόσια Διοίκηση δέχτηκε αμφισβήτηση και από άλλες θεωρίες καθώς είναι μια θεωρία δημόσιας πολιτικής κατά τους Hood & Dunleavy (1994).

Μια από αυτές ήταν η κριτική από τους ιεραρχιστές, των οποίων η θεωρία είναι ένα σύμπλεγμα απόψεων συνδεδεμένο με την τεχνοκρατία, την κεντρική διοίκηση καθώς και το σύστημα σχεδιασμού του δημοσίου. Οι ένθερμοι υποστηρικτές της δίνουν βάση στην ικανότητα του ανθρώπου να διαχειριστεί τη φύση, εφόσον η ανθρώπινη παρεμβολή μέσω των συστημάτων που θα χρησιμοποιηθούν για την υλοποίηση του στόχου δεν έχει ως αποτέλεσμα να ξεπερνούν τα όρια τους. Ισχυρίζονται λοιπόν πως οι αναμορφωτές της δημόσιας διοίκησης πρέπει να λάβουν όλα τα απαραίτητα μέτρα που εκείνοι ανέδειξαν, για να αποφευχθεί η διαδικασία αναμόρφωσης να τεθεί εκτός ορίων καθώς θα υπήρχε σαν αποτέλεσμα ανεπανόρθωτη βλάβη της συνολικής διαχείρισης των δημοσίων υπηρεσιών.

Ακόμη μια κριτική που αμφισβήτησε τη θεωρία της Νέας Δημόσιας Διοίκησης ήταν της ατομικιστικής θεωρίας. Η θεωρία αυτή υποστηρίζει πως για την επίτευξη της ρύθμισης της κοινωνικής ανάπτυξης, σημαντικό ρόλο παίζει η επιχειρηματική δραστηριότητα ως απάντηση στα μηνύματα της αγοράς. Αναφέρουν πως η Νέα Δημόσια Διοίκηση βρίσκεται μεταξύ δυο άκρων. Στα ατομικά και νομικά δικαιώματα και σε μια παραδοσιακή δομή δημόσιας διοίκησης με ένα σύστημα πλήρως βασισμένο σε εκτελεστές συμβάσεις. Οι υποστηρικτές της ατομικιστικής θεωρίας συμφωνούν με τη θεωρία της Νέας Δημόσιας Διοίκησης όσον αφορά στο πρώτο σκέλος. Επίσης ισχυρίζονται πως θα ενστερνιστούν απόλυτα τη Νέα Δημόσια Διοίκηση όταν συμβόλαια τα οποία ακολουθούν κατά γράμμα τη νομοθεσία, το περιεχόμενο των οποίων θα μπορεί να αμφισβητηθεί σε δικαστήριο εάν υπάρξει λόγος, αντικαταστήσουν τις κατά την κρίση τους << ψευδοσυμβάσεις >>. Τέλος, απόλυτη υποστήριξη θα υπάρξει από την πλευρά τους όταν η πληρωμή των εργαζομένων θα γίνεται βάση απόδοσης τους και όταν η εφαρμογή των επιχειρηματικών πρακτικών στο δημόσιο αντικατασταθούν από πλήρεις ιδιωτικοποιήσεις.

Μια ακόμη θεωρία που αμφισβήτησε τη Νέα Δημόσια Διοίκηση ήταν η μοιρολατρική θεωρία που με την κριτική της υποστήριξε πως τα βασικά προβλήματα

του δημοσίου τομέα όπως αστοχίες του συστήματος διαφθορά, απάτη , κακές προθέσεις ανθρώπινο σφάλμα, συμβαίνουν και πως κανένα σύστημα διοίκησης μπορούν να συνεισφέρουν στην ελάττωση αυτών των προβλημάτων.

Τέλος, η θεωρία της κοινωνικής ισότητας η οποία δεν αποδέχεται αυτή της Νέας Δημόσιας Διοίκησης. Όσοι την ενστερνίζονται, θεωρούν ότι για τις λήψεις αποφάσεων είναι υπεύθυνη μια ομάδα αποτελούμενη από την αφρόκρεμα των πολιτικών και η οργανωτική εξουσία διανέμεται σε λίγα άτομα. Υποστηρίζουν ότι με την εφαρμογή της ΝΔΔ , το ρίσκο διαφθοράς στη δημόσια διοίκηση θα ενισχυθεί, μέσω των μεγάλης κλίμακας μεταρρυθμίσεων. Υπάρχει κίνδυνος τα συμφέροντα ανωτέρων στελεχών να προωθηθούν περισσότερο από εκείνα των πολιτών λόγω ανυπαρξίας αντίθετων πιέσεων. Οπότε κάθε εκλεγμένη δημόσια αρχή ενδέχεται να είναι μη προσιτή και μη υπόλογη στους πολίτες παρά τους στόχους της ΝΔΔ για το αντίθετο αποτέλεσμα.

### **3.4. Κριτική στην Εφαρμογή της Λογιστικής του Δεδουλεμένου που Επιτάσσεται από τη Νέα Δημόσια Διοίκηση**

Κριτική όσον αφορά τους σκοπούς της έχει δεχθεί η εφαρμογή της δεδουλευμένης βάσης στο δημόσιο τομέα, καθώς είναι ένα οικονομικό μοντέλο που επιμετρά τις ροές πόρων κατά τους Kaboolian(1998), Chan(2006), Lapsley et al.(2009) και Bühr(2012). Οι πόροι που εισέρχονται και εξέρχονται από την οντότητα υποδεικνύονται από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, οι οποίες δεν είναι ικανές να οδηγήσουν σε ασφαλή συμπεράσματα για το αν τα χρήματα που εξήλθαν από τον δημόσιο φορέα είχαν επαρκή και κατάλληλα αποτελέσματα. Στις αρμοδιότητες της κεντρικής ή περιφερειακής διοίκησης είναι πολλά περισσότερα, πέραν της παρακολούθησης των πόρων. Έχει το βάρος την κοινωνικής ευπορίας ενός τόπου, με ό,τι αυτό συνεπάγεται.

Ιδανική την εφαρμογή της λογιστικής του δεδουλεμένου βρίσκει στις ιδιωτικές επιχειρήσεις και όχι στις δημόσιες ο Oulasvirta(2012), καθώς θα οδηγήσει σε έναν πιο ενδελεχή έλεγχο της διοίκησης και στην αποτίμηση της ποιότητας των εργασιών σε όρους κέρδους, πράγμα το οποίο δεν είναι σκοπός ενός δημόσιου φορέα, καθώς

σαν σχέδιο έχει την εκπλήρωση όχι μόνο ποσοτικών αλλά και ποιοτικών στόχων, που δε μπορούν να αποτιμηθούν λογιστικά.

Ερωτηματικά δημιουργήθηκαν όσον αφορά τον τρόπο που η δεδουλευμένη βάση θα αντιμετωπίζει περιουσιακά στοιχεία του δήμου όπως τα έργα υποδομής και τα στοιχεία πολιτιστικής κληρονομιάς, από την ακαδημαϊκή και επαγγελματική κοινότητα, εκτός από τη γενική κριτική που ασκήθηκε στη συγκεκριμένη βάση.

Ο όρος Πολιτιστική Κληρονομιά περιλαμβάνει συνήθως τα απτά περιουσιακά στοιχεία με επιστημονική, ιστορική, καλλιτεχνική και τεχνολογική αξία αλλά και στοιχεία με περιβαλλοντικές και γεωφυσικές ιδιότητες, που κατέχονται και συντηρούνται από το δημόσιο με σκοπό τη γνώση και τον πολιτισμό ενός έθνους. Για τα στοιχεία αυτά λοιπόν τίθεται το ερώτημα, εάν θα πρέπει να παρουσιάζονται όπως παρουσιάζεται η υπόλοιπη περιουσία ενός δημοσίου φορέα ή εάν διαφοροποιείται, δηλαδή εάν πρέπει να παρουσιάζονται σε ξεχωριστή κατηγορία ή να μην εμφανίζονται καθόλου στις οικονομικές καταστάσεις κατά τους Hooper, Kearins & Green(2004)

Σύμφωνα με τους προαναφερθέντες συγγραφείς, κάποιοι οικονομολόγοι υποστήριξαν ότι πρέπει να αναφέρονται σε όρους των πόρων που θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν σε άλλη δραστηριότητα του δημοσίου φορέα. Άλλοι, θεώρησαν πως δεν πρέπει να παρουσιάζονται σε κανένα λογαριασμό λόγο του πολιτισμικού τους χαρακτήρα. Μια άλλη γνώμη επάνω στο θέμα, είναι πως επειδή τα συγκεκριμένα στοιχεία δεν προορίζονται για πώληση, αφού συμβάλουν στο δημόσιο καλό, δεν πρέπει να εντάσσονται στα περιουσιακά στοιχεία. Υποστηρίζουν δε, ότι οι υπηρεσίες που παρέχουν τα συγκεκριμένα στοιχεία πρέπει να είναι δωρεάν και πως όλοι οι πολίτες πρέπει να έχουν πρόσβαση. Η γνώμη που τελικά έχει επικρατήσει, διατυπώνει πως από τη στιγμή που δεν παράγονται ταμειακές ροές από αυτά τα στοιχεία αλλά αντιθέτως γίνονται δαπάνες για τη συντήρησή τους, πρέπει να θεωρούνται ως μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις.

Στατικά συστήματα που συντηρούνται διαρκώς περιλαμβάνει ένα έργο υποδομής κατά την Pallot(1997). Είναι ένα ολοκληρωμένο δίκτυο που περιλαμβάνει περιουσιακά στοιχεία τα οποία δε μπορούν να αποτιμηθούν ξεχωριστά.

Υποκατηγορίες των δομικών έργων είναι τα δομικά έργα, οι μεταφορικές υποδομές και τα υδροηλεκτρικά έργα.

Ανά περιόδους λοιπόν η Pallot ρωτά, εάν τα έργα υποδομής θα πρέπει να παρουσιάζονται στον ισολογισμό σα στοιχείο του παγίου ενεργητικού ή εάν θα πρέπει να ενταχθούν σε ξεχωριστή κατηγορία ή ακόμα να μη γίνει αναφορά σε αυτά, σα μέθοδος αποτίμησής τους, κατά την εφαρμογή της δεδουλευμένης λογιστικής.

Σύμφωνα με τη συγκεκριμένη συγγραφέα, οι οικονομολόγοι που υποστηρίζουν πως η καταγραφή των έργων υποδομής πρέπει να γίνεται ξεχωριστά στηρίζονται στο ότι δεν έχουν συγκεκριμένη οικονομική ζωή ούτε καθορισμένη οικονομική αξία, είναι αδιαίρετα όπως προαναφέραμε, το κόστος ανάκτησής τους είναι μηδενικό, άρα δε σχετίζεται με τη λήψη μελλοντικών αποφάσεων και παρέχουν υπηρεσίες στους πολίτες, χωρίς απαραίτητα να στοχεύουν στο εμπορικό κομμάτι.

Αντιθέτως, οι οικονομολόγοι που υποστηρίζουν πως τα έργα υποδομής πρέπει να εμφανίζονται μαζί με το υπόλοιπο πάγιο ενεργητικό, σύμφωνα με την Pallot, πιστεύουν πως η πρακτική αυτή είναι εφικτή γιατί η παρουσία τους μαζί με τα στοιχεία του παγίου ενεργητικού, θα βοηθήσει στην κατανόηση του μεγέθους της επένδυσης σε αυτά, καθώς και στη σύγκριση που τυχόν θέλει να προβεί ο αναγνώστης των καταστάσεων. Επίσης τα κόστη πολλών μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων θεωρούνται μη ανακτήσιμα, αλλά κατατάσσονται στο πάγιο ενεργητικό. Περιουσιακά στοιχεία, όπως ένα εργοστάσιο, επίσης κατατάσσονται στο πάγιο ενεργητικό, παρότι ενδέχεται να μην υπάρχει για αυτά διαθέσιμη αγοραία αξία λόγω του μεγάλου κύκλου ζωής του. Με την παρουσία τους στον ισολογισμό, γίνεται εφικτή η αξιολόγηση του κόστους συντήρησής ή αντικατάστασης τους, αφού θα έχουν καταγραφεί και άλλα πάγια, στοιχείο που μπορεί να χρησιμοποιηθεί σα σημείο αναφοράς. Τέλος, οι φορείς που χειρίζονται τα έργα υποδομής, θα είναι υπόλογοι κατά την ετήσια αξιολόγηση της αξίας τους, για τη χρήση τους.

### 3.5. Χρήσιμα Μοντέλα για την Εφαρμογή της Λογιστικής του Δεδουλευμένου στο Δημόσιο Τομέα

Σύμφωνα με τα όσα διαβάσαμε προηγουμένως αλλά και από την υπάρχουσα βιβλιογραφία διαπιστώσαμε πως υπάρχουν δυο μοντέλα τα οποία θα μπορούσαν κάλλιστα να εφαρμοστούν στην λογιστική του δεδουλευμένου συγκεκριμένα στο δημόσιο τομέα για την διεξαγωγή αρκετά ασφαλών συμπερασμάτων. Το μοντέλο της έντασης εφαρμογής δεδουλευμένου του Chan(2006) και το μοντέλο πρόβλεψης για την ετοιμότητα ενός δημοσίου φορέα για λογιστικές αλλαγές του Ouda(2008).

#### 3.5.1. Το μοντέλο της έντασης εφαρμογής του δεδουλευμένου (Chan,2006)

Τρία είναι τα στάδια εφαρμογής της δεδουλευμένης κατά τον Chan(2006). Η ήπια δεδουλευμένη (mild), η μέτρια δεδουλευμένη (moderate) και η ισχυρή δεδουλευμένη (strong), των οποίων τα χαρακτηριστικά βλέπουμε στον ακόλουθο πίνακα.

Οι φάσεις εφαρμογής του δεδουλευμένου κατά Chan		
Φάση εφαρμογής	Στοιχεία ενεργητικού που θα αναφέρονται	Στοιχεία υποχρεώσεων που θα αναφέρονται
1.Ήπια(mild)	Βραχυπρόθεσμο ενεργητικό	Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις
2.Μέτρια (moderate)	Βραχυπρόθεσμο και μακροπρόθεσμο ενεργητικό	Βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις
3.Ισχυρή (strong)	Βραχυπρόθεσμο& μακροπρόθεσμο ενεργητικό, αναφορά σε σύνθετα στοιχεία ενεργητικού (π.χ. επενδύσεις όπως οι συμμετοχές)	Βραχυπρόθεσμες& μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις, αναφορά σε ενδεχόμενες υποχρεώσεις (π.χ. θεσμοθετημένες παροχές υγείας)

### 3.5.2. Το μοντέλο πρόβλεψης για την ετοιμότητα ενός δημοσίου φορέα για λογιστικές αλλαγές (Ouda,2008)

Μέσω του μοντέλου του Ouda(2008), μπορεί να ανιχνευθεί το κατά πόσο η κεντρική κυβέρνηση ή μια μικρότερη μονάδα του δημοσίου είναι ικανή να μεταβεί στη χρήση της λογιστικής του δεδουλευμένου. Στην περίπτωση που η λογιστική του δεδουλευμένου χρησιμοποιείται ήδη, το μοντέλο αυτό ισχυρίζεται πως μπορεί να διαπιστώσει εάν η μονάδα έχει την δυνατότητα να πραγματοποιήσει αλλαγές στην ήδη υπάρχουσα δεδουλευμένη βάση.

Η συνάρτηση που προτείνεται από τον ίδιο είναι η εξής:

$$AC= f(MCC+PBS+PAS+CS+WC+CC+BAC+SAI+ABC+ITC+IFS)$$

όπου:

- AC=Accounting change,η ποιότητα της λογιστικής αλλαγής.
- f=function, η συνάρτηση που συνδέει παράγοντες με την ποιότητα της λογιστικής αλλαγής.
- MCC=Management culture change, οι αλλαγές στη λογιστική κουλτούρα, όπως η εφαρμογή αρχών της θεωρίας της Νέας Δημόσιας Διοίκησης.
- PBS=Political and bureaucratic support, πρόκειται για την πολιτική και διοικητική υποστήριξη.
- PAS=professional and academic support, υποστήριξη της μονάδας από επαγγελματικές οργανώσεις και από ακαδημαϊκούς.
- CS=Communication Strategy,η στρατηγική επικοινωνίας (όπως βιβλία, δημοσιεύσεις, σεμινάρια, φυλλάδια) που χρησιμοποιεί μια μονάδα του δημοσίου για να επικοινωνήσει με το σαφέστερο δυνατό τρόπο την όποια λογιστική μετάβαση.

- WC=Willingness to change, προθυμία των ανώτερων στελεχών και των υφισταμένων τους να προαγάγουν την αλλαγή σε οποιαδήποτε δραστηριότητα.
- CC=Consultation and co-ordination, ο συντονισμός/συνεργασία μεταξύ ατόμων.
- BAC=Budgeting of adoption costs, πρόκειται για την ικανότητα της οντότητας να προϋπολογίσει το κόστος λογιστικής προσαρμογής για όλη την περίοδο υλοποίησης αυτής.
- SAI=Tackling of special accounting issues, αναφέρεται στην ικανότητα της μονάδας να ανταπεξέλθει σε ειδικά θέματα λογιστικής, αν αυτά ανακύψουν.
- ABC=Accounting and budgeting consistency, η συνοχή της λογιστικής και προϋπολογιστικής διαδικασίας.
- ITC=Information technology capability, η ικανότητα των πληροφοριακών συστημάτων να υποστηρίξουν την όποια λογιστική αλλαγή.
- IFS=International Financial Support, η ύπαρξη επαρκών χρηματοοικονομικών πόρων για την όποια λογιστική αλλαγή

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ-ΕΠΙΛΟΓΟΣ

### 4.1. Συμπεράσματα

Μέσω της έρευνας που διεξήχθη στη βιβλιογραφία και τα άρθρα, αυτό που συμπεραίνουμε είναι πως ο εκάστοτε δημόσιος φορέας έχει ως σκοπό την ενημέρωση των ελεγκτικών αρχών και της κεντρικής κυβέρνησης, με τη κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων από τις οικονομικές υπηρεσίες του. Η εφαρμογή δηλαδή της αρχής του δεδουλευμένου στις οικονομικές καταστάσεις έχει ως πρωταρχικό σκοπό τη νομική συμμόρφωση του δημοσίου φορέα, σύμφωνα με τον ορισμό της κυβέρνησης και όχι την ενημέρωση των πολιτών.

Στα πλεονεκτήματα της χρήσης της δεδουλευμένης βάσης στις οικονομικές καταστάσεις των δημοσίων φορέων, βρίσκουμε ως πιο σημαντικά, τον έλεγχο της αποδοτικότητας των πόρων που χρησιμοποιήθηκαν, την πάταξη της διαφθοράς, τη διαφάνεια και τη λογοδοσία εκείνων που φαίνονται ως υπεύθυνοι για τη διαχείριση χρημάτων του δημοσίου. Ως αποτέλεσμα της κατάστασης αυτής, διασφαλίζουμε τον έλεγχο του κατά πόσο οι κρατικοί πόροι αναλώνονται για το σκοπό που προοριζόντουσαν και το αν ο τρόπος που τελικά χρησιμοποιήθηκαν, ήταν ο καλύτερος δυνατός, αυτός δηλαδή που θα φέρει τα μέγιστα δυνατά αποτελέσματα για το σκοπό τον οποίο διετέθησαν.

Στα μειονεκτήματα της εφαρμογής της λογιστικής του δεδουλευμένου στο δημόσιο τομέα, κατατάσσονται η μη αποτύπωση της επίτευξης ή της μη επίτευξης των ποιοτικών στόχων όπως και το μεγάλο κόστος που έχει η εφαρμογή αυτή. Μεγάλο πρόβλημα αντιμετωπίζεται και με την κατανόηση της, καθώς η εφαρμογή της ταμειακής βάσης που χρησιμοποιούταν παλαιότερα ήταν πολύ πιο απλή, όσον αφορά την εκμάθηση και κατανόηση της. Ο ειδικός χειρισμός που χρίζουν τα έργα υποδομής και τα πολιτιστικά στοιχεία στη κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων φαίνεται να είναι άλλο ένα μειονέκτημα που παρουσιάζεται.



## 4.2. Επίλογος

Η εργασία αυτή είχε ως αντικείμενο την έρευνα και τον έλεγχο του κατά πόσο η εφαρμογή της δεδουλευμένης βάσης γίνεται με τέτοιο τρόπο, ώστε να εξυπηρετεί τους φορείς του δημοσίου.

Η σύνταξη οικονομικών καταστάσεων θεωρείται ως μια απλή συμμόρφωση στις απαιτήσεις της κυβέρνησης. Μια απλούστερη εκδοχή όμως, της δεδουλευμένης βάσης φαίνεται να επιθυμούν οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων στους δημοσίους φορείς, παρότι θεωρείται πως παρέχουν τη μέγιστη πληροφόρηση. Από τη βιβλιογραφία προκύπτει πως η πλειοψηφία των οικονομολόγων που εξέφεραν τη γνώμη τους για την ένταξη ή μη, των έργων υποδομής στο πάγιο ενεργητικό, υπερτερεί η δεύτερη, η παρουσίασή τους δηλαδή ξεχωριστά. Οι απόψεις δίστανται και για τα πολιτιστικά στοιχεία, καθώς και για αυτά τίθεται το ερώτημα του αν θα πρέπει να παρουσιάζονται χωριστά από το πάγιο ενεργητικό στις οικονομικές καταστάσεις.

Αξιοσημείωτη είναι η πρόοδος που σημείωσαν οι δημόσιοι φορείς με τη μετάβασή τους από το απλογραφικό στο διπλογραφικό σύστημα. Δυστυχώς όμως αυτό μόνο δεν είναι αρκετό. Τα οικονομικά στελέχη του δημοσίου τομέα πρέπει να προτείνουν τις αλλαγές που πιστεύουν πως θα βοηθήσουν στη καλύτερη χρήση του λογιστικού συστήματος στους αρμόδιους, καθώς από αυτούς πρέπει να ξεκινήσει η προσπάθεια για την ανάπτυξη του δημοσίου φορέα που εργάζονται. Πρέπει επίσης να καταλάβουν τη σημαντικότητα της θέσης τους και να αντιμετωπίσουν το φορέα ως οντότητα που πρέπει να παράγει κέρδος το οποίο θα αποτελέσει εχέγγυο για την ασφάλεια και τη πρόοδο των πολιτών. Επίσης εάν καταφέρουν να αποκτήσουν δεξιότητες όπως αυτή της δεκτικότητας των αλλαγών και της συνεργασίας, θα μπορέσουν να εναρμονίσουν τα διεθνώς αναγνωρισμένα πρότυπα με τα λογιστικά τους συστήματα, πράγμα που θα τους κάνει πιο ανταγωνιστικούς ως κράτος, αφού θα καταφέρουν να διεκδικήσουν παρουσία στην παγκόσμια οικονομία.

## BIBΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

### A.KEIMENA-APΘPA

1. Ball ,Watts & Zimmerman (1986), *Statement of Financial Accounting Concepts*, vol 90, No.2, pp:275-285
2. Patricia M. Dechow, S.P. Kothari, Ross L. Watts (August 1998), *The relation between earnings and cash flows*, vol 25, pp:133-168
3. Robin & Wu (October 2003).*Journal of Accounting and Economics*, vol 36.pp: 235 - 270
4. Awty, A. (February 2002), “*Hong Kong Moves On*”, *Australian CPA*, pp. 50 – 51
5. Boxall, P., (April 1998), “*The Revolution in Government Accounting*”, *Australian CPA*, p. 18 – 20
6. Broadbent, J. and Guthrie J., (1992), “*Changes in the Public Sector: A Review of Recent Alternative Accounting Research*”, *Accounting Auditing & Accountability Journal*, Vol. 5, No. 2, pp. 3 – 31
7. Clarke, F., Dean, G. and Oliver, K., (1997), *Corporate Collapse – Regulatory, Accounting and Ethical Failure*, Cambridge University Press
8. MacIntosh, I., (1992), “*Accrual Accounting for Departments and the Whole of Government: Costs, Benefits and Opportunities*”, *Australian Society of Certified Practicing Accountants, Annual Research Lecture in Government Accounting*
9. Griffiths, I., (1995), *New Creative Accounting: How to Make Your Profits What You Want Them to Be*, Macmillan, London
10. Mulford, C., and Comiskey, E., (2002), *The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practices*, Wiley, New York
11. Smith, T., (1996), *Accounting for Growth – Stripping the Camouflage From Company Accounts*, 2nd Ed, Random House, London
12. Standish, P., (1968), “*Financial Accounting and Reporting in the Australian Post Office*”, in Jay, W. and Mathews, R. (eds). , *Government Accounting in Australia*, Cheshire, Melbourne, pp. 110 – 128
13. Nasser, K., (1993), *Creative Financial Accounting – Its Nature and Use*, Prentice Hall, Hertfordshire
14. Rezaee, Z., (2002), *Financial Statement Fraud: Prevention & Detection*, Wiley, New York

15. Potter, B. (1999), "*The Power of Words: Explaining Recent Accounting Reforms in the Australian Public Sector*", *Accounting History*, Vol. 4, No. 2, pp. 43 – 72
16. Slamet, D., (September 1998), "*Looking to Best Practice: Taking a Broad View*", *Australian CPA*, pp. 60 – 62
17. Likierman, A. (2000), "*Changes to Managerial Decision-Taking in U.K. Central Government*", *Management Accounting Research*, Vol 11, pp. 253 – 261
18. McPhee, I., (October 1994), "*Accrual Accounting – Are Agencies Ready?*", *Australian Society of CPAs Congress, Melbourne*
19. Mellor, T. (1996), "*Why Governments Should Produce Balance Sheets*", *Australian Journal of Public Administration*, Vol. 55, No. 1, pp. 78 – 81
20. Micallef, F., (March 1994), "*A New Era in Reporting by Government Departments*", *Australian Accountant*, pp. 33 – 34
21. Wong, S., (October 1998), "*Full Speed Ahead – How to Move Forward Full Accrual Accounting for Capital Assets*", *CMA Magazine*, pp. 18 – 22
22. Hasain Ouda(2008), *Towards a generic model for government sector reform :the new Zealand experience*, *International Journal of Governmental Financial Management*, Vol. VIII, No.2, pp:91-117
23. Keith Hooper & Kate Kearins & Ruth Green(2004), *Knowing the value of everything and the value of nothing*, *Accounting Auditing and Accountability journal*, Vol.18, No.3, pp:410-433
24. Christopher Hood( March1991),*A public management for all seasons*, *Public Administration journal*, pp:3-19
25. Patrick Dunleary and Christopher Hood(September 1994),*From old public administration to new public administration*, *Public Money and Management Journal*, Vol.14:3, pp:9-16
26. Linda Kaboolian(1998),*The new public management, challenging the boundaries of the management and administration debate*, *Public Administrative Review*, pp:189-193
27. Irvine Lapsley(2009), *New Public Management :the cruelest invention of the human spirit*, *Abacus*, Vol.45,issue:1, pp:1-29

28. Nola Buhr(2012) *Accrual accounting by anglo-american governments :motivations, developments and some tensions over the last 30 years*, *Accounting history*, No. 17(3-4), pp:288-309
29. Lasse Oulasvirta(December 2012), *The reluctance of a developed country to choose IPSAS of the IFAC*, *Critical perspectives on Accounting*, Vol.25, pp:272-285
30. June Pallot(August 1997), *Infrastructure accounting for local authorities: technical management and political context*, *Financial Accountability and Management*, vol.13, No.3, pp:225-242

#### B.BIBΛIA

1. James Chan, *Accounting Reform in the public sector :mimicry, fad or necessity*, ECM publishers, USA 2006
2. OECD, *Value for money in government: Public administration after new public management*, OECD publications, Paris 2010

#### Γ.SITES

1. [www.businessdictionary.com](http://www.businessdictionary.com)
2. [www.reference.com](http://www.reference.com)
3. [www.investopedia.com](http://www.investopedia.com)
4. [www.arsa-conf.com](http://www.arsa-conf.com)
5. [www.accountingtools.com](http://www.accountingtools.com)
6. [www.accountinginfo.com](http://www.accountinginfo.com)
7. [www.gao.gov](http://www.gao.gov)
8. [www.khanacademy.org](http://www.khanacademy.org)
9. [www.simplestudies.com](http://www.simplestudies.com)

