



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ

Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών

στην «Εφαρμοσμένη Οικονομική»

Τμήμα Οικονομικών Επιστημών

**ΕΡΓΑΛΕΙΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΓΙΑ ΤΗ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΗΣ
ΑΠΟΔΟΣΗΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ**

Φοιτητής: Αναστάσιος Χρήστου Μότσιος

Επιβλέπων: Αναπληρωτής Καθηγητής Γεώργιος Ιατρίδης

Βόλος 2016

[0]

**Εργαλεία Χρηματοοικονομικής λογιστικής για την αξιολόγηση
της απόδοσης του Δημοσίου Τομέα**

Νοέμβριος 2016

[1]

Ευχαριστίες

Με την παρούσα Διπλωματική Εργασία ολοκληρώνονται, συν Θεώ, οι σπουδές μου στο Μεταπτυχιακό Πρόγραμμα «Εφαρμοσμένη Οικονομική» του Πανεπιστημίου Θεσσαλίας. Σπουδές οι οποίες έγιναν αρκετά χρόνια μετά το τέλος των προπτυχιακών σπουδών και με όσες πλείστες δυσκολίες λόγω των αυξημένων οικογενειακών και επαγγελματικών υποχρεώσεων. Θα ήθελα λοιπόν, μέσω της παρούσας Εργασίας, να ευχαριστήσω όλους αυτούς που συνέβαλαν στην ολοκλήρωση των σπουδών μου.

Καταρχήν, θα ήθελα να ευχαριστήσω όλους τους καθηγητές του Π.Μ.Σ. για τις γνώσεις, τις εμπειρίες και τα βιώματα, που με ζήλο, όρεξη και υπομονή, τις περισσότερες φορές, μετέδωσαν σε μένα και στους συμφοιτητές μου.

Στον Επιβλέποντα Αναπληρωτή Καθηγητή κ. Ιατρίδη Γεώργιο, από τον οποίο καθ' όλη την διάρκεια των διαλέξεων του μαθήματός του, αποκόμισα αρκετές νέες γνώσεις σε νέα γνωστικά αντικείμενα πέραν αυτών των προπτυχιακών σπουδών, καθώς επίσης και για τη στήριξή του και την ουσιαστική βοήθειά του στη συγγραφή της Διπλωματικής Εργασίας, οφείλω ένα μεγάλο ευχαριστώ.

Θα ήθελα επίσης να ευχαριστήσω τους καθηγητές, μέλη, της τριμελούς επιτροπής για τη στήριξη και την υποστήριξη της παρούσας Διπλωματικής Εργασίας.

Ευχαριστίες οφείλω και στους άμεσους συνεργάτες μου, για την κατανόησή τους και την υπομονή τους κατά την εκτέλεση των υπηρεσιακών μου καθηκόντων.

Τέλος, ιδιαίτερες ευχαριστίες οφείλω στους δικούς μου ανθρώπους, την οικογένειά μου, που με υπομονή και με ειλικρινή αγάπη, με στήριξαν και με βοήθησαν να περάσω αυτόν τον «καλό Γολγοθά», εκπληρώνοντας έτσι ένα χρέος προς τον εαυτό μου.

Περίληψη

Η πραγματοποίηση προϋπολογισμών τόσο σε βραχυπρόθεσμο όσο και σε μεσοπρόθεσμο ορίζοντα αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της ορθής οικονομικής διαχείρισης σε επίπεδο δημόσιας διοίκησης, ενώ η τελευταία αποτελεί βασικό παράγοντα ευημερίας για την εκάστοτε οικονομία. Καθώς καταδεικνύει η μελέτη που ακολουθεί, τόσο τα ισχύοντα λογιστικά πρότυπα όσο και το θεσμικό και νομικό πλαίσιο της εκάστοτε οικονομίας ορίζουν και περιορίζουν την πραγματοποίηση τόσο των προϋπολογισμών όσο και των δημοσίων δαπανών, ταξινομώντας τις και υποχρεώνοντας την εκάστοτε εξουσία σε ορθές κινήσεις. Η παρούσα έρευνα συνεπώς καταπιάνεται με τη μελέτη του ρόλου των προϋπολογισμών στο δημόσιο τομέα, τα διεθνή λογιστικά πρότυπα καθώς επίσης τις ιδιότητες και ιδιαιτερότητες της νέας διοίκησης του δημοσίου τομέα.

Λέξεις κλειδιά: Προϋπολογισμοί, Δημόσιος τομέας, Δημόσια διοίκηση, Δημόσιες δαπάνες

Abstract

The preparation of budgets both in the short and medium term is an integral part of sound financial management when it comes to public management, while the latter is a key factor of prosperity for the current economy. As demonstrated by the study that follows, the applicable accounting standards and the institutional and legal framework of each economy define and limit the realization of both budgets and public expenditure, arranging them and forcing the individual power to correct movements. This research therefore deals with the study of the role of budgets in the public sector, international accounting standards as well as the properties and special features of the new public management.

Keywords: Budgets, Public sector, Public management, Public spending.

Συντομογραφίες

NPM: New Public Management

ΟΟΣΑ: Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης

IFRS: International Financial Reporting Standards

IASC: International Accounting Standards Committee

IASB: International Accounting Standards Board

ΕΕ: Ευρωπαϊκή Ένωση

GFS: Government Finance Statistics

GAAP: Generally Accepted Accounting Principles

OCBOA: Other Comprehensive Basis of Accounting

ROI: Return on Investment

PPBS: Planning, Programming and Budgeting System

ZBB: Zero-Based Budgeting

Περιεχόμενα

| | |
|---|-----------|
| Ευχαριστίες | 2 |
| Περίληψη | 3 |
| Abstract | 4 |
| Συντομογραφίες | 5 |
| Περιεχόμενα..... | 6 |
| 1. Εισαγωγή | 9 |
| 1.1 Σκοπός..... | 9 |
| 1.2 Μεθοδολογία..... | 10 |
| 2. Βιβλιογραφική Επισκόπηση | 11 |
| 2.1 Δημόσια Διοίκηση | 11 |
| 2.2 Σημαντικότητα της Δημόσιας Διοίκησης | 11 |
| 3. Μέθοδοι Μέτρησης και ελέγχου Απόδοσης - | |
| Αποτελεσματικότητας-Αποδοτικότητας στη Δημόσια Διοίκηση..... | 11 |
| 3.1 Έλεγχοι Χρηματοοικονομικής Απόδοσης..... | 12 |
| 3.1.1 Απόδοση επί της Επένδυσης..... | 12 |
| 3.1.2 Σύστημα Σχεδιασμού, Προγραμματισμού | |
| και Προϋπολογισμού (PPBS)..... | 13 |
| 3.1.3 Προϋπολογισμός Μηδενικής Βάσης (ZBB)..... | 14 |
| 4. Προϋπολογισμοί..... | 15 |
| 4.1 Ο ρόλος των προϋπολογισμών..... | 15 |
| 4.2 Κατηγορίες Δημοσίων Προϋπολογισμών..... | 20 |
| 4.3 Αρχές που πρέπει να διέπουν τον προϋπολογισμό..... | 23 |
| 4.4 Κύκλος προϋπολογισμών στο δημόσιο τομέα | 25 |

| | |
|--|----|
| 5. Λογιστική παρακολούθηση | 27 |
| 5.1 Cash accounting | 28 |
| 5.1.1 Πλεονεκτήματα και Μειονεκτήματα..... | 30 |
| 5.2 Accrual accounting | 30 |
| 5.2.1 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα | 33 |
| 6. Νέα Διοίκηση Δημοσίου Τομέα | 36 |
| 6.1 Οργανωτική Θεωρία της Δημόσιας Διοίκησης..... | 36 |
| 6.2 Δημόσια Διοίκηση | 37 |
| 6.3 Ανάγκη για ουδέτερη και καθολική εφαρμογή..... | 39 |
| 6.4 Κινητήριες δυνάμεις πίσω από τη Νέα Διοίκηση | 40 |
| 6.5 Μελλοντική Ανάπτυξη και Εφαρμογή..... | 42 |
| 6.6 Λογιστικές αρχές..... | 44 |
| 6.7 Εμπόδια στην υιοθέτηση των διεθνών λογιστικών προτύπων..... | 46 |
| 7. Προϋπολογισμοί και Δημόσιες Δαπάνες | 48 |
| 7.1 Ταξινόμηση Δαπανών | 48 |
| 7.2 Ζητήματα εφαρμογής..... | 49 |
| 7.2.1 Ταξινόμηση των δαπανών και διαχείριση του προϋπολογισμού | 49 |
| 7.2.2 Διοικητικών και θεσμικών θεμάτων..... | 50 |
| 7.3 Παρουσίαση των δαπανών στον προϋπολογισμό | 51 |
| 7.4 Διαφορές δημόσιας και ιδιωτικής οικονομικής διαχείρισης..... | 52 |
| 7.4.1 Λογιστική | 52 |
| 7.4.2 Κέρδος..... | 52 |
| 7.4.3 Πλαίσιο..... | 53 |
| 7.4.4 Αποφάσεις | 53 |
| 8. Επίλογος | 53 |
| 8.1. Προτεινόμενο Εργαλείο Μέτρησης Αποτελεσματικότητας..... | 57 |
| 8.1.2 Μέθοδος Quality-driven – Efficiency-adjusted Data | |

| | |
|---|-----------|
| Envelopment Analysis(QE-DEA)..... | 57 |
| 9. Συμπεράσματα και Μελλοντικές Προεκτάσεις Έρευνας..... | 58 |
| Βιβλιογραφία | 62 |

1. Εισαγωγή

Η ανάγκη των επενδύτων για πληροφόρηση όσον αφορά τις οικονομικές καταστάσεις ήταν ανέκαθεν στο επίκεντρο της λήψης αποφάσεων που σχετίζονται με τις οικονομικές επιδόσεις της εκάστοτε εταιρίας. Οι ανάγκες των επενδύτων αποτελούν παραδοσιακά την κινητήρια δύναμη της ύπαρξης και της αποτελεσματικότητας της χρηματοπιστωτικής αναφοράς και της λογιστικής παρακολούθησης καθώς έχουν διαμορφώσει τη φύση των μεταβλητών και των παραγόντων που παρουσιάζονται στα οικονομικά στοιχεία.

Υπάρχει μια αυξανόμενη έμφαση στη βελτίωση της ποιότητας της διαχείρισης των δημόσιων οικονομικών σε όλο τον κόσμο, σε χώρες τόσο στον ανεπτυγμένο όσο και στον αναπτυσσόμενο κόσμο, δημιουργώντας σημαντικά και εντυπωσιακά επιτεύγματα στην ενίσχυση της διαχείρισης των δημόσιων οικονομικών. Το τοπίο του δημόσιου τομέα αλλάζει ραγδαία δίνοντας όλο και μεγαλύτερη έμφαση στη δημοσιονομική διαχείριση και την πειθαρχία, την ιεράρχηση των δαπανών και την κοστολόγησή τους. Σαν αποτέλεσμα, είναι μεγάλης σημασίας το γεγονός ότι οι κυβερνήσεις, οι εθνικοί και τοπικοί οργανισμοί καθώς επίσης οι ρυθμιστικές αρχές και οι επαγγελματικοί φορείς λογιστικής θα πρέπει να συνεργαστούν σε όλα τα επίπεδα με σκοπό την επίτευξη μακροχρόνιας βελτίωσης, διαφάνειας και απόδοσης ευθυνών στη δημόσια χρηματοοικονομική διαχείριση (Flynn, 2007).

1.1 Σκοπός

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι η διερεύνηση των εργαλείων που χρησιμοποιούνται στη χρηματοοικονομική λογιστική καθώς επίσης η χρήση και η αποτελεσματικότητά τους στην αξιολόγηση της απόδοσης του Δημοσίου Τομέα. Συγκεκριμένα, στα κεφάλαια της εργασίας θα πραγματοποιηθεί έρευνα και ανάλυση της υπάρχουσας βιβλιογραφίας σχετικά με το ρόλο των προϋπολογισμών στο δημόσιο τομέα και συνεπώς στη δημόσια διοίκηση, τις κατηγορίες των δημοσίων προϋπολογισμών, τη λογιστική παρακολούθηση των προϋπολογισμών, τις αρχές που διέπουν την παρακολούθηση αυτή καθώς επίσης τη σύγκριση της λογιστικής του δημόσιου με του ιδιωτικού τομέα της οικονομίας. Τέλος, θα πραγματοποιηθεί παρουσίαση της τάσης προς τη νέα διοίκηση του δημοσίου τομέα καθώς επίσης αξιολόγηση της χρηματοοικονομικής απόδοσης της Δημόσιας Διοίκησης μέσω των Προϋπολογισμών.

1.2 Μεθοδολογία

Για τις ανάγκες της παρούσας εργασίας θα πραγματοποιηθεί εκτενής έρευνα της υπάρχουσας βιβλιογραφίας σχετικά με τα ζητήματα που θα ερευνηθούν χρησιμοποιώντας ακαδημαϊκά περιοδικά τα οποία και αντλήθηκαν από αξιόπιστες διαδικτυακές πηγές, όπως το google.scholar με σκοπό την άντληση χρήσιμων πληροφοριών.

2. Βιβλιογραφική Επισκόπηση

Η διαχείριση και η λογιστική παρακολούθηση των δημοσίων οικονομικών αποτελεί παράγοντα σημαίνουσας σημασίας για τη βελτίωση των αποτελεσμάτων των δημοσίων υπηρεσιών και των οικονομικών τους καταστάσεων. Οι τομείς που επηρεάζονται είναι ο τρόπος με τον οποίο χρησιμοποιούνται τα διαθέσιμα κεφάλαια για την αντιμετώπιση εθνικών και μη προτεραιοτήτων, η διαθεσιμότητα των πόρων για επενδύσεις και η σχέση κόστους-αποτελεσματικότητας των δημοσίων υπηρεσιών. Επίσης, είναι περισσότερο από πιθανό ότι το κοινωνικό σύνολο θα έχει περισσότερη εμπιστοσύνη στους οργανισμούς του δημόσιου τομέα, εφόσον υπάρχει ισχυρή οικονομική διαχείριση, διαφάνεια και ορθή απόδοση ευθυνών κατά τη χρήση των διαθέσιμων δημόσιων πόρων.

2.1 Δημόσια Διοίκηση

Ο δημόσιος τομέας περιλαμβάνει τα υπουργεία καθώς και τις κεντρικές υπηρεσίες, τους φορείς των υπουργείων ανά τομέα, καθώς και τους μη εκτελεστικούς κρατικούς θεσμούς. Οι φορείς περιλαμβάνουν και τα γραφεία της κεντρικής κυβέρνησης, όπως το Υπουργείο Οικονομικών και τα γραφεία που υποστηρίζουν την κεντρική διοίκηση της κυβέρνησης, η οποία έχει λειτουργίες που αφορούν πολλούς τομείς. Οι φορείς επίσης περιλαμβάνουν οργανισμούς, συμπεριλαμβανομένων των παροχών εκπαίδευσης και της υγείας.

Περιλαμβάνουν, επίσης, μια ομάδα από αυτόνομους οργανισμούς, όπως ρυθμιστικές αρχές, κρατικές επιχειρήσεις και νομικά πρόσωπα τα οποία, σε πολλές χώρες, εξακολουθούν να παρέχουν το μεγαλύτερο μέρος των υπηρεσιών υποδομής παρά τις εκτεταμένες ιδιωτικοποιήσεις. Οι μη εκτελεστικοί κρατικοί θεσμοί περιλαμβάνουν δικαστικά, νομοθετικά σώματα και όργανα όπως τα ανώτατα όργανα ελέγχου

2.2 Σημαντικότητα της Δημόσιας Διοίκησης

Το μέγεθος και η οικονομική σημασία του δημόσιου τομέα συμβάλλει σημαντικά στην οικονομική ανάπτυξη, την κοινωνική πρόνοια και ευημερία. Είναι σημαντικό να κατανοήσουμε τα στοιχεία αυτά που βελτιώνονται αλλά και εκείνα που επιτυγχάνονται με τις δαπάνες που πραγματοποιούνται. Τα επιτεύγματα εντοπίζονται κυρίως στην ποιότητα και τη φύση των υπηρεσιών που παρέχει, τα έργα υποδομής που χρηματοδοτεί ή εγγυάται και την ποιότητα της κοινωνικής και οικονομικής ρύθμισής της και στον τομέα των πολιτικών στόχων. Επομένως, η αποτελεσματική ή μη διοίκηση δημοσίου τομέα σε επίπεδο δραστηριοτήτων διαχείρισης είναι μια βασική μεταβλητή της ανάπτυξης. Οι λόγοι εφαρμογής

μεθόδων μέτρησης και ελέγχου απόδοσης – αποτελεσματικότητας – αποδοτικότητας έχουν ως αφετηρία την οικονομικότερη, αποτελεσματικότερη και αποδοτικότερη λειτουργία της Δημόσιας Διοίκησης στον προσδιορισμό και τη διόρθωση πιθανών δυσλειτουργιών. Η επίτευξη οικονομικότερης και αποδοτικότερης λειτουργίας του δημόσιου τομέα, ιδιαίτερα σε περιόδους οικονομικής ύφεσης, έχει άμεση ευεργετική επίδραση τόσο στην οικονομική πολιτική της εκάστοτε χώρας, μέσω της μείωσης του δημόσιου χρέους, όσο και στον προϋπολογισμό των νοικοκυριών, μέσω του περιορισμού των άμεσων και έμμεσων φόρων. Εξίσου σημαντικοί παράγοντες, που έχουν ωθήσει τις κυβερνήσεις των χωρών-μελών του ΟΟΣΑ στη χρήση μεθόδων μέτρησης απόδοσης – αποτελεσματικότητας – αποδοτικότητας, είναι η διαφάνεια στο δημόσιο τομέα και η λογοδοσία (Kloot and Martin, 2000). Αυτό συμβαίνει, διότι η διαφάνεια αποτελεί καθοριστικό παράγοντα για την ενίσχυση της σχέσης εμπιστοσύνης μεταξύ πολιτών και Δημόσιας Διοίκησης. Μόνο όταν οι δημόσιοι οργανισμοί κερδίσουν την εμπιστοσύνη των πολιτών είναι δυνατό να επιτύχουν τους στόχους τους. Η λογοδοσία με τη σειρά της είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με τη διαφάνεια.

3. Μέθοδοι Μέτρησης και Ελέγχου Απόδοσης – Αποτελεσματικότητας – Αποδοτικότητας στη Δημόσια Διοίκηση

Οι μέθοδοι μέτρησης, ελέγχου απόδοσης – αποτελεσματικότητας – αποδοτικότητας που εφαρμόζονται στη Δημόσια Διοίκηση διεθνώς διακρίνονται σε τρεις κατηγορίες: πρώτον, στις μετρήσεις χρηματοοικονομικής απόδοσης, δεύτερον, στις μετρήσεις αποδοτικότητας και τρίτον στις μετρήσεις στρατηγικής. Στην παρούσα εργασία παρουσιάζονται οι σημαντικότερες μέθοδοι που έχουν αναπτυχθεί και χρησιμοποιηθεί από δημόσιους οργανισμούς για την πρώτη κατηγορία

Στην πρώτη κατηγορία περιλαμβάνονται οι μετρήσεις Χρηματοοικονομικής Απόδοσης, όπως η:

- μέθοδος Απόδοσης επί της Επένδυσης (Return on Investment – ROI)
- μέθοδος Σχεδιασμού, Προγραμματισμού και Προϋπολογισμού (Planning, Programming and Budgeting System – PPBS)
- μέθοδος Προϋπολογισμού Μηδενικής Βάσης (Zero-Based Budgeting System – ZBB)

3.1 Έλεγχοι Χρηματοοικονομικής Απόδοσης

Η συγκεκριμένη κατηγορία τεχνικών μέτρησης απόδοσης χαρακτηρίζεται ως ‘παραδοσιακή’ (Chan, 2004: 205), καθώς αποτέλεσε την πρώτη προσέγγιση μέτρησης απόδοσης. Εξελιγμένες τεχνικές, όμως, που βασίζονται σε ανάλυση αριθμοδεικτών συνεχίζουν να εφαρμόζονται κατά κόρον σε δημόσιους οργανισμούς διεθνώς.

3.1.1 Απόδοση επί της Επένδυσης

Η εν λόγω τεχνική μέτρησης απόδοσης ουσιαστικά προσδιορίζει τη σχετική αποδοτικότητα μίας επένδυσης. Χρησιμοποιείται ο όρος ‘σχετική’ καθώς το αποτέλεσμα που προκύπτει από τον υπολογισμό της απόδοσης επί της επένδυσης (ROI) χρειάζεται να συγκριθεί στη συνέχεια είτε με μία ελάχιστη απαιτούμενη απόδοση της συγκεκριμένης επένδυσης, η οποία έχει καθοριστεί από τους επενδυτές, είτε με μία εναλλακτική απόδοση που μπορεί να επιτευχθεί εάν επιλεγεί μία διαφορετική επένδυση. Η απόδοση επί της επένδυσης (ROI) υπολογίζεται μέσω του παρακάτω λόγου:

$$\text{ROI} = \frac{\text{Έσοδα Επένδυσης} - \text{Κόστος Επένδυσης}}{\text{Κόστος Επένδυσης}}$$

(Sherman and Zhu, 2006a)

Ο ROI είναι διαδεδομένος τόσο στο δημόσιο τομέα όσο και στις ιδιωτικές επιχειρήσεις λόγω της απλότητας και της ευελιξίας του. Να σημειωθεί ότι τα δεδομένα που απαιτούνται για τον υπολογισμό των παραμέτρων του διαφοροποιούνται ανάλογα με τις ανάγκες που καλείται ο δείκτης να εξυπηρετήσει, ειδικότερα, ανάλογα με το μεθοδολογικό προσδιορισμό των εσόδων (π.χ. μικτά έσοδα, καθαρά έσοδα) και του κόστους (π.χ. αρχικό κόστος, αρχικό κόστος + κόστος διαχείρισης + κόστος συντήρησης). Το πλεονέκτημα που απορρέει από την ευελιξία του ROI είναι δυνατό να ανατραπεί, διότι η ευκολία παρέμβασης στις παραμέτρους του ενδέχεται να οδηγήσει σε αποτελέσματα που δεν ανταποκρίνονται στην πραγματική εικόνα του υπό αξιολόγηση οργανισμού.

3.1.2 Σύστημα Σχεδιασμού, Προγραμματισμού και Προϋπολογισμού (PPBS)

Το Σύστημα Σχεδιασμού, Προγραμματισμού και Προϋπολογισμού (PPBS) αποτελεί εξέλιξη του δείκτη Απόδοσης επί της Επένδυσης (ROI) και η επιτυχής εφαρμογή του συνδέεται στενά με τη διαθεσιμότητα επαρκών και έγκυρων δεδομένων που συνήθως

καταγράφονται στις λογιστικές καταστάσεις του υπό αξιολόγηση οργανισμού (Hughes, 2003).

Στην περίπτωση εφαρμογής της τεχνικής (PPBS) αρχικά καταγράφονται οι απασχολούμενοι παραγωγικοί συντελεστές για την παραγωγή υπηρεσιών ή προϊόντων. Σε δεύτερο στάδιο, υπολογίζεται το κόστος των παραγωγικών συντελεστών και συγκρίνεται με τα έσοδα που προκύπτουν από τη διάθεση της υπηρεσίας/του προϊόντος, ή εναλλακτικά με το όφελος που προκύπτει από την παραγωγική διαδικασία. Απώτερος σκοπός υιοθέτησης της PPBS είναι η αξιολόγηση, με οικονομικά κριτήρια, μίας παραγωγικής μονάδας ή ενός έργου είτε σε απόλυτα μεγέθη είτε σε σχετικά. Στην περίπτωση των απόλυτων μεγεθών επιλέγεται η παράταση λειτουργίας του οργανισμού που τα έσοδα ή το όφελος είναι μεγαλύτερα από το κόστος. Εάν μάλιστα το ισοζύγιο (εσόδων – κόστους) είναι σημαντικά θετικό, προτείνεται η ενίσχυση της χρηματοδότησης του συγκεκριμένου οργανισμού από τον Κρατικό Προϋπολογισμό. Στην περίπτωση των σχετικών μεγεθών αξιολόγησης της διοικητικής μονάδας, κριτήριο καθορισμού της χρηματοδότησης του προϋπολογισμού της μονάδας αποτελεί η σύγκριση της σχέσης εσόδων – κόστους της με αντίστοιχα αποτελέσματα προηγούμενων ετών, της ίδιας διοικητικής μονάδας, ή με αποτελέσματα ομοειδών επιχειρησιακών μονάδων που αφορούν την ίδια χρονική περίοδο.

Συνεπώς, στο πλαίσιο της μεθόδου PPBS, μέσω της καταγραφής των πόρων που απασχολούνται, της ποσότητας των υπηρεσιών ή προϊόντων που παράγονται, καθώς και του κόστους και των εσόδων αντίστοιχα, επιχειρείται η βελτιστοποίηση της κατανομής των παραγωγικών συντελεστών και της διανομής των κονδυλίων από τον Κρατικό Προϋπολογισμό στους δημόσιους οργανισμούς (Sherman and Zhu, 2006a).

Το σύστημα PPBS έπαψε να εφαρμόζεται στην κεντρική Δημόσια Διοίκηση των Η.Π.Α. από τη δεκαετία του '70, περίπου δέκα χρόνια ύστερα από την εμφάνισή του (Hughes, 2003). Η σημαντικότερη αιτία παύσης εφαρμογής του ήταν η ανεπιτυχής σύνδεση των διανεμόμενων κονδυλίων από τον Κρατικό Προϋπολογισμό προς τους δημόσιους οργανισμούς με κριτήριο τη σχέση κόστους-εσόδων, διότι παρατηρήθηκε πως η διανομή κονδυλίων προσδιορίστηκε κυρίως από πολιτικές αποφάσεις και όχι από την εξέλιξη των οικονομικών δεδομένων των υπό αξιολόγηση οργανισμών με τη μέθοδο PPBS.

3.1.3 Προϋπολογισμός Μηδενικής Βάσης (ZBB)

Οι αδυναμίες που εμφάνισε η μέθοδος PPBS οδήγησε στην ανάπτυξη και υιοθέτηση της ZBB. Η ZBB προϋποθέτει την καταγραφή των πόρων που χρησιμοποιούνται από κάθε υπό αξιολόγηση δημόσιο οργανισμό για την παραγωγή προϊόντων και υπηρεσιών, καθώς και τη διάθεση έγκυρων δεδομένων κόστους κτήσης και απασχόλησης των συντελεστών παραγωγής. Σε αντίθεση με την τεχνική Σχεδιασμού, Προγραμματισμού και Προϋπολογισμού, για την εφαρμογή της μεθόδου Προϋπολογισμού Μηδενικής Βάσης δεν είναι απαραίτητος ο υπολογισμός των εσόδων από τη διάθεση προϊόντων ή υπηρεσιών. Αντί για τα έσοδα, αξιολογούνται οι στόχοι που καλείται να επιτύχει ο οργανισμός εντός του οικονομικού έτους και προσδιορίζεται ο βαθμός επίτευξής τους. Με άλλα λόγια, η μέθοδος Προϋπολογισμού Μηδενικής Βάσης συνδέει την ανάλυση οικονομικών (λογιστικών - χρηματοοικονομικών) δεδομένων με τη μέτρηση της αποτελεσματικότητας των οργανισμών. Η ευελιξία που διακρίνει τη μέθοδο Μηδενικής Βάσης, συγκριτικά με το Σύστημα Σχεδιασμού, Προγραμματισμού και Προϋπολογισμού οφείλεται στο σχεδιασμό της πρώτης **ώστε να εξυπηρετεί κυρίως τις ανάγκες οργανισμών του δημόσιου τομέα**. Σημαντική διάκριση άλλωστε μεταξύ δημόσιων οργανισμών και ιδιωτικών επιχειρήσεων αποτελεί η δωρεάν διάθεση ή η διάθεση των υπηρεσιών των πρώτων στο κοινό σε σημαντικά χαμηλότερη τιμή από εκείνη των ιδιωτικών επιχειρήσεων. Παράλληλα, αναγκαία για την εφαρμογή της μεθόδου Προϋπολογισμού Μηδενικής Βάσης είναι η κατάθεση εναλλακτικών σεναρίων αναφορικά με τη σχέση δαπανώμενων κονδυλίων, απασχολούμενων παραγωγικών συντελεστών και βαθμού επίτευξης προκαθορισμένων στόχων. Αρχικά, προτείνεται από τους προϊσταμένους της εκάστοτε μονάδας απόφασης (τμήματος, διεύθυνσης, οργανισμού) το επίπεδο της χρηματοδότησης για την ικανοποίηση των αναγκών της μονάδας. Στη συνέχεια, προτείνονται από τους ίδιους εναλλακτικά σενάρια χρηματοδότησης τα οποία βασίζονται σε μεταβολές που θα μπορούσαν να επέλθουν στη δομή και τη λειτουργία της μονάδας απόφασης. Βασικό κριτήριο, χωρίς όμως να αποτελεί το μοναδικό, προσδιορισμού της χρηματοδότησης του οργανισμού που εφαρμόζει τη μέθοδο Προϋπολογισμού Μηδενικής Βάσης από τον Κρατικό Προϋπολογισμό αποτελεί η σύνδεση των δαπανών για το οικονομικό έτος που ολοκληρώθηκε με το βαθμό επίτευξης των προκαθορισμένων στόχων. Το μίγμα δαπανών – στόχων που επιτεύχθηκαν αποτελεί ενδεικτική βάση προσδιορισμού των χορηγήσεων για το επόμενο έτος (Hughes, 2003).

Το σημαντικότερο πρόβλημα που παρουσιάζεται κατά την εφαρμογή της μεθόδου Προϋπολογισμού Μηδενικής Βάσης είναι η ιδιαίτερα χρονοβόρα διαδικασία για τη συλλογή δεδομένων και την τεκμηρίωση της αιτούμενης χρηματοδότησης από τον Κρατικό

Προϋπολογισμός. Ειδικότερα, έχει παρατηρηθεί πως η συστηματική ενασχόληση ανθρώπινου δυναμικού του οργανισμού, που εφαρμόζει τη συγκεκριμένη μέθοδο αξιολόγησης, έχει ως αποτέλεσμα την υποχώρηση της παραγωγικότητας και της αποτελεσματικότητας της μονάδας απόφασης με συνέπεια την εξασθένηση των επιχειρημάτων της διοικητικής μονάδας για τη διεκδίκηση κρατικών κονδυλίων.

Επιπλέον, η μέθοδος Προϋπολογισμού Μηδενικής Βάσης συχνά αποτυγχάνει να τελεσφορήσει, όπως συμβαίνει και με τη μέθοδο Σχεδιασμού, Προγραμματισμού και Προϋπολογισμού, εξαιτίας της πολιτικής παρέμβασης στον προσδιορισμό των χορηγούμενων κονδυλίων προς τους δημόσιους οργανισμούς αποδίδοντας ουσιαστικά δευτερεύοντα ρόλο στο βασικό κριτήριο: τη σχέση κόστους λειτουργίας – βαθμού επίτευξης στόχων (Hughes, 2003).

4. Προϋπολογισμοί

4.1 Ο ρόλος των προϋπολογισμών

Ο προϋπολογισμός ορίζεται ως η ποσοτική έκφραση των στόχων οποιασδήποτε οικονομικής οντότητας για μια μελλοντική περίοδο. Οι προϋπολογισμοί πραγματοποιούνται σε πολλά επίπεδα και αφορούν τις οικονομικές συναλλαγές και τους οικονομικούς στόχους που αφορούν τη λειτουργία και τις δραστηριότητες της εκάστοτε οντότητας. Οι προϋπολογισμοί, λαμβάνοντας ως δεδομένο ότι πραγματοποιούνται με το σωστό τρόπο και με ρεαλιστικά στοιχεία, λειτουργούν ως αναπόσπαστο κομμάτι της διαδικασίας σχεδίασης και ελέγχου αφού συμπεριλαμβάνουν με ποσοτικό τρόπο τους στόχους και την επιθυμητή απόδοση.

Η τυπική μεθοδολογία για τη δημιουργία του προϋπολογισμού που εγκρίνεται από τους περισσότερους οργανισμούς περιλαμβάνει ένα συνδυασμό τόσο bottom up όσο και top down προσέγγισης, με την top down ρύθμιση των οικονομικών αποτελεσμάτων υψηλού επιπέδου και περιορισμοί και η κάτω προς τα πάνω την ανάπτυξη των λεπτομερών σχεδίων και προϋπολογισμών για να χωρέσει τους περιορισμούς που θέτει (Rubin, 2008).

Ο στοιχειώδης προϋπολογισμός είναι το κυρίαρχο χαρακτηριστικό πολλών από τις προσεγγίσεις που χρησιμοποιούνται. Η ανάγκη να αντιμετωπιστούν οι τρεις στόχοι της διαχείρισης των δημόσιων δαπανών: η δημοσιονομική πειθαρχία, η στρατηγική κατανομή

των πόρων, και η επιχειρησιακή αποτελεσματικότητα, τονίζεται σημαντικά. Αυτό απαιτεί μια σύνδεση μεταξύ της πολιτικής και του προϋπολογισμού και για την προοπτική πέρα από το άμεσο μέλλον.

Φυσικά, το μέλλον είναι αβέβαιο, και πολύ περισσότερο όσο μεγαλύτερη είναι η περίοδος που τίθεται προς εξέταση. Σε μια ακραία περίπτωση, ένας κυβερνητικός προϋπολογισμός μόνο για την επόμενη εβδομάδα θα υποστεί τη λιγότερη αβεβαιότητα, αλλά επίσης είναι σχεδόν άνευ σημασίας ως μέσο πολιτικής. Σε μια άλλη ακραία περίπτωση ο προϋπολογισμός για την περίοδο πάρα πολλών ετών θα παρέχει ένα ευρύ πλαίσιο αλλά θα φέρει εξίσου πολύ μεγαλύτερη αβεβαιότητα

Στην πράξη, πολυετής προϋπολογισμός συνεπάγεται μεσοπρόθεσμος, δηλαδή, μια προοπτική που καλύπτουν τρία έως πέντε έτη, συμπεριλαμβανομένου του οικονομικού έτους. Σαφώς, η σκοπιμότητα στην πράξη μιας πολυετούς προοπτικής είναι μεγαλύτερη όταν τα έσοδα είναι προβλέψιμα και οι μηχανισμοί για τον έλεγχο των δαπανών έχουν άρτια αναπτυχθεί. Στο Ηνωμένο Βασίλειο, για παράδειγμα, έχει παρατηρηθεί πρόσφατα, πέρα από μια πολυετή προοπτική για έναν ολοκληρωτικό τριετή προϋπολογισμό για το μεγαλύτερο μέρος των λογαριασμών του προϋπολογισμού, ενώ δεν υπάρχουν αυτές οι προϋποθέσεις στην πολλές αναπτυσσόμενες χώρες. Επομένως μια πολυετής προοπτική είναι ιδιαίτερα σημαντική σε αυτές τις χώρες όπου μια σαφής αίσθηση της κατεύθυνσης της πολιτικής είναι σημαντική για τη βιώσιμη ανάπτυξη και η δημόσια διοίκηση έχει συχνά στην ανάγκη προβλεψιμότητας και ευελιξίας (Rubin, 2008).

Από τη μία πλευρά, για να προσπαθήσει η κυβέρνηση και να επεκτείνει το χρονικό ορίζοντα της διαδικασίας του προϋπολογισμού κάτω από συνθήκες σοβαρής αβεβαιότητας των εσόδων και αδυναμίας ελέγχου των δαπανών θα οδηγήσει απλώς σε συχνές αλλαγές στις πιστώσεις.

Από την άλλη πλευρά, για να παραμείνει προσκολλημένη στην στενή βραχυπρόθεσμη «διαχείριση» των δημοσίων δαπανών θα απέκλειε μια κίνηση για να βελτιωθεί η σύνδεση μεταξύ των πολιτικών και των δαπανών. Στην πράξη, ως εκ τούτου, θα πρέπει συνεχώς να γίνονται προσπάθειες για τη βελτίωση της πρόβλεψης των εσόδων (με μέσα όπως η ανακούφιση των διοικητικών ή των πολιτικών πιέσεων για υπεραισιόδοξες προβλέψεις), και την ενίσχυση των δεσμών μεταξύ της πολιτικής διαμόρφωσης και των δαπανών, καθώς και οι μηχανισμοί ελέγχου των δαπανών (Rubin, 2008).

Ο προϋπολογισμός συνεπώς αποτελεί την οικονομική και ποσοτική δήλωση των δραστηριοτήτων ενός οργανισμού η οποία προετοιμάζεται πριν από το επίμαχο χρονικό διάστημα. Παρέχει στους διαχειριστές και τους φορείς που λαμβάνουν αποφάσεις τις οικονομικές πληροφορίες που θα τους βοηθήσουν στη λήψη στρατηγικών αποφάσεων για τις οποίες είναι υπεύθυνοι. Σε κάθε μεγάλο οργανισμό, και ιδιαίτερα στο δημόσιο τομέα, δύναται να υπάρξουν αντικρουόμενοι στόχοι πολιτικής οι οποίοι με τη σειρά τους φέρουν διαφορετικές ανάγκες σε πόρους με συνέπειες είτε σε επίπεδο εσόδων είτε σε επίπεδο παρεχόμενου κεφαλαίου. Ως εκ τούτου, μια αποτελεσματική διαδικασία κατάρτισης του προϋπολογισμού θα πρέπει να περιλαμβάνει όλες τις οικονομικές επιπτώσεις των εναλλακτικών στόχων της πολιτικής που πρέπει να αξιολογηθούν επιτρέποντας έτσι στους φορείς λήψης αποφάσεων την εκτίμησή τους και τη σύγκριση του κόστους λαμβάνοντας υπόψη τους διαθέσιμους πόρους (Abernethy & Brownell, 1999).

Καθώς επιβάλλει το εξωτερικό περιβάλλον στη δημιουργία των προϋπολογισμών, οι δημόσιες αρχές δεν περιορίζονται μόνο από τη διαθεσιμότητα των πόρων, αλλά και από το εξωτερικό περιβάλλον και το πολιτικό πλαίσιο στο οποίο λειτουργούν. Ο προϋπολογισμός επιτρέπει στους φορείς λήψης αποφάσεων να αξιολογήσουν τα εναλλακτικά σχέδια τους και να καθορίσουν τις προτεραιότητές τους εντός των αγοραστικών δυνατοτήτων τους. Οι προϋπολογισμοί είναι ένα βασικό στοιχείο της στρατηγικής για τον αποτελεσματικό σχεδιασμό καθώς μπορούν να γεφυρώσουν τις πιθανές διαφορές που μπορεί να προκύψουν μεταξύ μεσοπρόθεσμου και μακροπρόθεσμου οικονομικού σχεδιασμού και στρατηγικών στόχων.

Ο προϋπολογισμός είναι μια αναπαράσταση των οικονομικών πόρων που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν σε συνδυασμό με τους εταιρικούς στόχους καθώς επίσης ένα σχέδιο δράσης για την περίοδο που αφορά. Από τη στιγμή που θα εγκριθεί ο προϋπολογισμός από μια δημόσια αρχή η ευθύνη της υλοποίησης εναπόκειται στην αρμόδια διοίκηση που θα έχει την έγκριση να πραγματοποιούν δαπάνες, σύμφωνα με τους δεδηλωμένους δημοσιονομικούς κανονισμούς και τη διαθεσιμότητα ή μη των πόρων (van Helden, 2005).

Ο προϋπολογισμός επομένως αποτελεί τη βάση ενός μηχανισμού ελέγχου για τους διάφορους πόρους μιας δημόσιας αρχής. Ο έλεγχος του προϋπολογισμού μπορεί να εφαρμοστεί σε όλα τα διαχειριστικά επίπεδα υπό τον όρο ότι οι διαχειριστές είναι υπόλογοι για τους προϋπολογισμούς για τους οποίους έχουν οριστεί υπεύθυνοι. Ο προϋπολογισμός μπορεί επίσης να αναδείξει τυχόν διαφοροποιήσεις από τις αρχικές προσδοκίες, έτσι ώστε τα

ανώτερα διοικητικά στελέχη να μπορούν να λάβουν διορθωτικά μέτρα για να εξασφαλίσουν ότι οι δαπάνες παραμένουν εντός του προϋπολογισμού και είναι συνεπείς με τις δημόσιες πολιτικές και στόχους (Kasdin, 2016).

Ένας προϋπολογισμός ορίζεται ως η ποσοτική έκφραση των πλάνων της διοίκησης για την προσεχή περίοδο. Οι προϋπολογισμοί δημιουργούνται σε διάφορα επίπεδα ενός οργανισμού. Ο υπερπροϋπολογισμός ορίζεται ως το συνολικό χρηματοδοτικό σχέδιο για την περίοδο, ο οποίος αντικατοπτρίζει τους στόχους και τις βλέψεις του οργανισμού. Ο υπερπροϋπολογισμός αυτός περιλαμβάνει τόσο λειτουργικούς όσο και οικονομικούς προϋπολογισμούς.

Οι επιχειρησιακοί προϋπολογισμοί ως είναι φυσικό δείχνουν τον προγραμματισμό των πωλήσεων της εταιρείας και τα λειτουργικά της έξοδα, ενώ οι χρηματοοικονομικοί προϋπολογισμοί απεικονίζουν τα σχέδια χρηματοδότησης, όπως τον δανεισμό, τη χρηματοδοτική μίσθωση και τη διαχείριση των μετρητών. Ο προϋπολογισμός, όταν γίνεται σωστά, μπορεί να χρησιμεύσει ως απαραίτητο σύστημα και εργαλείο σχεδιασμού και ελέγχου καθώς εκφράζει τους στόχους και τη στρατηγική πορεία της εκάστοτε εταιρίας με οικονομικούς όρους. Μόλις διατυπωθεί, τα σχέδια αυτά χρησιμοποιούνται όλο το χρόνο ενώ οι μηνιαίες αναφορές απόδοσης που εκδίδονται έχουν ως σκοπό τη σύγκριση του προϋπολογισμού που προηγήθηκε με τα τρέχοντα αποτελέσματα. Στον έλεγχο των πράξεων, η διοίκηση μπορεί να εξετάζει τις εκθέσεις των επιδόσεων και να λάβει τα απαραίτητα διορθωτικά μέτρα.

Ο ρόλος που παίζει η αποτελεσματική κατάρτιση του προϋπολογισμού στη διαχείριση μιας επιχείρησης είναι καλύτερα κατανοητός όταν σχετίζεται με τις βασικές αρχές της διαχείρισης. Οι πολλοί ισχύοντες ορισμοί της διαχείρισης των επιχειρήσεων μπορεί να εκφραστούν από πέντε σημαντικές λειτουργίες: το σχεδιασμό, την οργάνωση, τη στελέχωση, τη διοίκηση και τον έλεγχο. Η διαχείριση πρέπει πρώτα να προγραμματίζεται. Το σχέδιο εκτελείται από την οργάνωση, τη στελέχωση και τη διεύθυνση των διαφόρων επιχειρήσεων. Στις πράξεις ελέγχου, η ομάδα διαχείρισης θα πρέπει να χρησιμοποιεί τις κατάλληλες τεχνικές παρατήρησης και υποβολής εκθέσεων για να καθορίσει το κατά πόσο τα πραγματικά αποτελέσματα συμφωνούν κατόπιν της σύγκρισης με τα σχέδια. Ο προϋπολογισμός επομένως ασχολείται κυρίως με το σχεδιασμό και τον έλεγχο των λειτουργιών της διαχείρισης (Khan and Hildreth, 2002).

Σε αντίθεση με ορισμένες απόψεις, η κατάρτιση του προϋπολογισμού δεν είναι μια οικονομική λειτουργία που εκτελείται από το προσωπικό των τμημάτων του προϋπολογισμού ή από τους λογιστές. Αυτοί οι επαγγελματίες απλώς καταγράφουν και αναφέρουν τα σχέδια και τις συγκρίσεις των αποτελεσμάτων σε σχέση με τα σχέδια αυτά. Βοηθούν τη διαχειριστική ομάδα να αναλύσει, να ερμηνεύσει και να αντιδράσει. Θα μπορούσε επομένως να θεωρηθεί πως η κατάρτιση του προϋπολογισμού δεν αποτελεί πρόβλεψη.

Η πρόβλεψη περιλαμβάνει την πρόβλεψη της έκβασης των γεγονότων και όχι το σχεδιασμό για ένα αποτέλεσμα και τον έλεγχο για να μεγιστοποιήσει τις πιθανότητες επίτευξης αυτού του αποτελέσματος. Πολλά στελέχη διαμαρτύρονται για την έλλειψη αποτελεσματικότητας των προϋπολογισμών τη στιγμή που οι προϋπολογισμοί αυτοί πολύ συχνά δημιουργούνται από το οικονομικό τμήμα και όχι από τη διαχείριση λειτουργίας. Το αποτέλεσμα είναι ένα επιφανειακό σύνολο των στοιχείων που δεν βοηθά τον οργανισμό να επιτύχει το στόχο του καθώς τα κριτήρια κατάρτισης του προϋπολογισμού είναι αμιγώς οικονομικά και δεν ενσωματώνουν τις ιδιαιτερότητες, τους στόχους και την ευρύτερη στρατηγική λειτουργίας του εν λόγω οργανισμού. Επομένως, οι προϋπολογισμοί θα πρέπει να δημιουργούνται μεν τηρώντας οικονομικά κριτήρια και κάνοντας χρήση των διαθέσιμων πόρων αλλά και δίνοντας την απαιτούμενη προσοχή στα λειτουργικά στοιχεία της επιχείρησης (Schick, 2007).

4.2 Κατηγορίες Δημοσίων Προϋπολογισμών

Οι δημόσιοι προϋπολογισμοί διακρίνονται σε διάφορες κατηγορίες με βάση ορισμένα χαρακτηριστικά τους. Οι κυριότερες διακρίσεις γίνονται με βάση τα επόμενα κριτήρια.

α) Ανάλογα με τη φύση των κονδυλίων που περιλαμβάνουν.

Με βάση το κριτήριο αυτό έχουμε συνήθως δύο εναλλακτικές διακρίσεις: **(i)** προϋπολογισμοί εκμετάλλευσης και προϋπολογισμοί κεφαλαίου. Ο προϋπολογισμός εκμετάλλευσης περιλαμβάνει τα τρέχοντα έσοδα και έξοδα του δημοσίου φορέα, δηλ. τα έσοδα και τα έξοδα που δεν μεταβάλλουν την αξία της περιουσίας του (π.χ. έσοδα από φορολογία ή από άσκηση επιχείρησης κ.α. καθώς και δαπάνες για μισθούς, συντάξεις κ.α.). Ο προϋπολογισμός κεφαλαίου περιλαμβάνει έσοδα και έξοδα τα οποία η πραγματοποίησή τους μεταβάλλει την περιουσία του δημοσίου φορέα (π.χ. έσοδα που προέρχονται από ρευστοποίηση περιουσιακών στοιχείων, δωρεές, δάνεια κ.λ.π. καθώς και δαπάνες για αγορά χρεογράφων, επενδύσεις κ.α.). **(ii)** Τακτικοί προϋπολογισμοί και έκτακτοι προϋπολογισμοί. Ο

τακτικός προϋπολογισμός περιλαμβάνει τα τακτικά έσοδα και τις τακτικές δαπάνες του δημοσίου φορέα ενώ ο έκτακτος περιλαμβάνει έκτακτα έσοδα και έκτακτες δαπάνες του δημοσίου φορέα. Ο τελευταίος καταρτίζεται μόνο σε έκτακτες περιπτώσεις.

β) Ανάλογα με την έκταση των εσόδων και των εξόδων που περιλαμβάνουν. Με βάση το κριτήριο αυτό διακρίνουμε δύο κατηγορίες προϋπολογισμών: **(i)** τον ακαθάριστο προϋπολογισμό που περιλαμβάνει όλα τα έσοδα και τα έξοδα του δημοσίου φορέα και σε όλη τους την έκταση, δηλ τα ακαθάριστα έσοδα και έξοδα. Αν πάρουμε για παράδειγμα τα έσοδα από τη φορολογία εισοδήματος, ο ακαθάριστος προϋπολογισμός θα περιλαμβάνει στο σκέλος των εσόδων όλα τα ακαθάριστα έσοδα από τη φορολογία εισοδήματος και στο σκέλος των δαπανών τα έξοδα βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου αυτού. **(ii)** Τον καθαρό προϋπολογισμό που περιλαμβάνει τα καθαρά έσοδα και έξοδα. Στο προηγούμενο παράδειγμα ο καθαρός προϋπολογισμός θα περιλαμβάνει μόνο τη διαφορά τους στο σκέλος των εσόδων. Όλοι οι προϋπολογισμοί σήμερα συντάσσονται ως ακαθάριστοι, αποτελεί μάλιστα και μια αρχή ορθής κατάρτισης των προϋπολογισμών να περιλαμβάνουν σ' αυτόν τα ακαθάριστα έσοδα του δημοσίου φορέα.

γ) Ανάλογα με τη χρονική περίοδο που καλύπτουν. Με βάση το κριτήριο αυτό διακρίνουμε δύο κατηγορίες προϋπολογισμών: **(i)** Τον ετήσιο προϋπολογισμό ο οποίος παρέχει το πλεονέκτημα της πρόβλεψης των εσόδων και του προγραμματισμού των δαπανών για ένα έτος. Δεν παρέχει, όμως, αυτός ο προϋπολογισμός στο δημόσιο φορέα, και κυρίως στο κράτος, τη δυνατότητα να προγραμματίσει τα έσοδα και τα έξοδά του για μεγαλύτερη χρονική περίοδο, πράγμα το οποίο μπορεί να είναι αναγκαίο για τη σταθεροποίηση της οικονομικής δραστηριότητας της χώρας μέσα σε μια μεγαλύτερη χρονική περίοδο, η οποία καλύπτει τον οικονομικό κύκλο. **(ii)** Τον πολυετή, συνήθως κυκλικό προϋπολογισμό. Στον κυκλικό προϋπολογισμό, σε αντίθεση με το ετήσιο, το κράτος προγραμματίζει τα έσοδα και τις δαπάνες του για ολόκληρη την περίοδο του κύκλου, έτσι που κατά τα έτη οικονομικής κάμψης τα έξοδα να υπερβαίνουν τα έσοδα και να δημιουργείται έλλειμμα στον ετήσιο προϋπολογισμό, το οποίο θα ενισχύει την ενεργό ζήτηση, ενώ κατά τα έτη οικονομικής άνθησης, τα έσοδα να υπερβαίνουν τα έξοδα και να δημιουργείται πλεόνασμα στον ετήσιο προϋπολογισμό, το οποίο θα ενεργεί μειωτικά πάνω στην ενεργό ζήτηση.

Σχετικό με τη χρονική περίοδο, στην οποία αναφέρεται ο προϋπολογισμός, είναι και το θέμα του αν ο προϋπολογισμός θα περιλαμβάνει τα έσοδα που εισπράττονται και τις δαπάνες που καταβάλλονται μέσα σε μια περίοδο ή τα έσοδα που βεβαιώνονται και τις δαπάνες για τις

οποιές ο δημόσιος φορέας αναλαμβάνει υποχρέωση μέσα στη περίοδο αυτή. Στην πρώτη περίπτωση ο προϋπολογισμός καλείται **ταμιακός** και στη δεύτερη **διοικητικός**.

δ) Ανάλογα με τη μέθοδο κατάταξης των εσόδων και των εξόδων. Με βάση το κριτήριο αυτό διακρίνουμε συνήθως δύο κατηγορίες προϋπολογισμών. **(i)** τους κλασικούς προϋπολογισμούς και **(ii)** τους προϋπολογισμούς προγραμμάτων.

Στους κλασικούς προϋπολογισμούς τα έσοδα ταξινομούνται συνήθως κατά κατηγορίες όπως π.χ. άμεσοι φόροι, έμμεσοι φόροι. Η κάθε κατηγορία διαιρείται σε υποκατηγορίες όπως φόροι εισοδήματος, φόροι περιουσίας κ.α. και κάθε υποκατηγορία διαιρείται σε επιμέρους ομάδες όπως φόροι εισοδήματος φυσικών προσώπων, φόροι εισοδήματος νομικών προσώπων κ.λ.π. Τα δε έξοδα του προϋπολογισμού κατατάσσονται κατά φορείς, π.χ. γενικούς φορείς όπως τα υπουργεία,, ειδικούς φορείς όπως είναι οι Γενικές Διευθύνσεις και οι Διευθύνσεις των υπουργείων. Κατατάσσονται επίσης και κατά κατηγορίες και είδη εξόδων.

Η Ταξινόμηση αυτή των δημοσίων εσόδων και εξόδων κατά κατηγορία και είδη έχει το πλεονέκτημα ότι μπορεί κάποιος σε κάθε περίπτωση να γνωρίζει όχι μόνο το ύψος των επιμέρους εσόδων και δαπανών, αλλά και το ύψος των εσόδων και των δαπανών κατά κατηγορίες, πράγμα που διευκολύνει πολλές φορές τις συγκρίσεις. Οι ταξινομήσεις όμως αυτές έχουν ένα σημαντικό μειονέκτημα: δε διευκολύνουν την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων που πετυχαίνονται στο δημόσιο τομέα, και επομένως, δε βοηθούν στην πραγματοποίηση της οικονομικής αρχής στον τομέα αυτόν. Αυτό συμβαίνει, διότι όπως ταξινομούνται τα έσοδα και τα έξοδα ενός δημοσίου φορέα στον προϋπολογισμό του, εμφανίζουν μόνο τις εισροές του, ενώ δεν εμφανίζουν καθόλου τις εκροές του, δηλαδή την αξία της παραγωγής που πραγματοποιείται με τη χρησιμοποίηση των εισροών αυτών. Μ' αυτόν τον τρόπο όμως δεν είναι δυνατή η σύγκριση του αποτελέσματος που πετυχαίνεται από κάθε δραστηριότητα με το κόστος της, ώστε να μπορεί να γίνει αξιολόγηση των διαφόρων δημοσίων δραστηριοτήτων. Οι δυσχέρειες αυτές αυξάνονται περισσότερο όταν πρόκειται να συγκρίνει κανείς την αποτελεσματικότητα περισσότερων δημοσίων φορέων, επειδή τέτοιες συγκρίσεις συνεπάγονται συνήθως τη συνεργασία αυτών των δημοσίων φορέων. Σοβαρές δυσχέρειες για την αξιολόγηση των έργων μεγάλης διάρκειας δημιουργεί, επίσης, το γεγονός ότι οι κλασικοί προϋπολογισμοί καταρτίζονται για μικρό χρονικό διάστημα, συνήθως ένα έτος, με αποτέλεσμα να μην εμφανίζεται πολλές φορές σε έναν προϋπολογισμό ούτε το συνολικό κόστος των έργων αυτών. Εν κατακλείδι, θα πρέπει να επισημανθεί ότι οι αποφάσεις σχετικά με τα έσοδα και τις δαπάνες, στην περίπτωση των κλασικών

προϋπολογισμών, είναι οριακές με τη έννοια ότι δεν εξετάζονται συνήθως όλα τα έσοδα και οι δαπάνες, αλλά αξιολογούνται μόνο οι μεταβολές από έτος σε έτος και αυτό δυσχεραίνει τη λήψη ορθολογικών αποφάσεων για το σύνολο των εσόδων ή των δαπανών μιας κατηγορίας.

Τα παραπάνω μειονεκτήματα των κλασικών προϋπολογισμών αποφεύγονται με τη χρησιμοποίηση των προϋπολογισμών προγραμμάτων. Αυτοί οι προϋπολογισμοί δίνουν έμφαση στον επιδιωκόμενο στόχο και κατατάσσουν τα έσοδα και τα έξοδα κατά πρόγραμμα, δηλαδή κατά τελικό επιδιωκόμενο στόχο. Έτσι γίνεται δυνατή η αξιολόγηση των διαφόρων προγραμμάτων και ελέγχεται η αποδοτικότητα των διαφόρων μέσων δράσης του δημοσίου φορέα και επομένως ο βαθμός στον οποίο επιτυγχάνεται η οικονομική αρχή. Δεδομένου μάλιστα ότι σε κάθε πρόγραμμα λαμβάνεται υπόψη και εξετάζεται το συνολικό κόστος του όπου αξιολογείται το σύνολο των προγραμμάτων δαπανών και όχι μόνο οι μεταβολές δαπανών σε ένα έτος είναι δυνατό ν' αξιολογήσει κανείς το σύνολο των προγραμμάτων του δημοσίου φορέα και όχι μόνο τις οριακές μεταβολές τους, όπως συμβαίνει με τους κλασικούς προϋπολογισμούς. Επίσης οι προϋπολογισμοί προγραμμάτων καλύπτουν κατά κανόνα μια μεγάλη χρονική περίοδο, ώστε να είναι δυνατή η αξιολόγηση έργων που διαρκούν περισσότερο από ένα έτη.

4.3 Αρχές που Πρέπει να Διέπουν τον Προϋπολογισμό

Οι προϋπολογισμοί των διαφόρων δημοσίων φορέων, και κυρίως του κράτους, πρέπει να διέπονται από ορισμένες αρχές ή κανόνες. Ορισμένες από τις αρχές αυτές αναφέρονται στην κατάρτιση του προϋπολογισμού, μερικές, όμως, αναφέρονται στις άλλες φάσεις του. Η σημασία των αρχών αυτών είναι μεγάλη, αν και πολλές απ' αυτές είναι προφανείς. Οι κυριότερες απ' αυτές τις αρχές είναι:

α) Η αρχή της δημοσιότητας του προϋπολογισμού. Σύμφωνα με αυτήν την αρχή, ο προϋπολογισμός ενός δημοσίου φορέα και κυρίως του κράτους πρέπει να παίρνει μεγάλη δημοσιότητα, ώστε να ενημερώνονται οι πολίτες και να μπορούν να κρίνουν αν η κυβέρνηση ακολουθεί ορθή πολιτική στο δημοσιονομικό τομέα ή όχι. Δημοσιότητα πρέπει να παίρνουν όλες οι φάσεις του προϋπολογισμού, ώστε οι πολίτες να ενημερώνονται πλήρως σε όλες τις φάσεις του.

β) Η αρχή της ετήσιας διάρκειας. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, ο προϋπολογισμός ενός δημοσίου φορέα πρέπει να αναφέρεται σε ένα έτος. Ο χρονικός αυτός περιορισμός

επιβάλλεται, γιατί έτσι γίνεται εύκολος ο ακριβής υπολογισμός των εσόδων καθώς και των δαπανών των δημοσίων φορέων. Στην αντίθετη περίπτωση, όσο αυξάνει η χρονική διάρκεια του προϋπολογισμού τόσο δυσκολότερος γίνεται ο προγραμματισμός των δαπανών και η πρόβλεψη των εσόδων των δημοσίων φορέων. Το δε έτος που αναφέρεται ο προϋπολογισμός ονομάζεται οικονομικό έτος.

γ) Η αρχή της ειλικρίνειας του προϋπολογισμού. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα κονδύλια που αναφέρονται στον προϋπολογισμό θα πρέπει να είναι ειλικρινή, αληθή. Πρέπει δηλαδή να αποφεύγεται η σκόπιμη εγγραφή ανειλικρινών κονδυλίων στον προϋπολογισμό, γιατί σε διαφορετική περίπτωση νοθεύεται σκόπιμα η εικόνα την οποία δίνει ο προϋπολογισμός του δημοσίου φορέα με αποτέλεσμα να είναι πιο δύσκολος ο έλεγχός του.

δ) Η αρχή της σαφήνειας του προϋπολογισμού. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα έσοδα και έξοδα του δημοσίου φορέα πρέπει να αναγράφονται στον προϋπολογισμό με τον πιο σαφή τρόπο. Η σημασία της αρχής αυτής είναι μεγάλη, αφού μόνο όταν τα κονδύλια του προϋπολογισμού αναγράφονται με σαφήνεια είναι δυνατή η άσκηση ελέγχου τόσο από τη βουλή όσο και από το κοινωνικό σύνολο. Σε διαφορετική περίπτωση δημιουργείται σύγχυση και νοθεύεται η πραγματική κατάσταση του προϋπολογισμού του δημοσίου φορέα.

ε) Η αρχή της ενότητας του προϋπολογισμού. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, για κάθε δημόσιο φορέα θα πρέπει να καταρτίζεται ένας και μόνο προϋπολογισμός, ο οποίος θα περιλαμβάνει όλα τα έσοδα και όλα τα έξοδα του δημοσίου φορέα. Η σημασία της αρχής αυτής είναι φανερή, γιατί μόνο όταν καταρτίζεται ένας προϋπολογισμός για κάθε δημόσιο φορέα μπορούμε να έχουμε μια ενιαία εικόνα της δραστηριότητάς του. Μερικές φορές η αρχή αυτή παραβιάζεται όταν εκτός από τον κύριο προϋπολογισμό καταρτίζονται και προσαρτημένοι προϋπολογισμοί ή όταν καταρτίζονται δύο προϋπολογισμοί: τακτικός και έκτακτος προϋπολογισμός.

στ) Η αρχή της ειδικότητας του προϋπολογισμού. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα έσοδα και τα έξοδα ενός δημοσίου φορέα πρέπει να αναγράφονται με κάθε λεπτομέρεια στον προϋπολογισμό του. Η σημασία της αρχής αυτής είναι επίσης φανερή. Η λεπτομερής αναγραφή των εσόδων και των δαπανών στον προϋπολογισμό διευκολύνει τη βουλή και τους πολίτες να ασκήσουν τον έλεγχο του προϋπολογισμού. Επιπλέον, με την εξειδίκευση των πιστώσεων δεσμεύεται η εκτελεστική εξουσία, διότι σε κάθε ανάγκη που παρουσιάζεται, είναι υποχρεωμένη να κινείται μέσα στα όρια της προβλεπόμενης πίστωσης.

ζ) **Η αρχή της καθολικότητας του προϋπολογισμού.** Σύμφωνα με την αρχή αυτή, ο προϋπολογισμός ενός δημοσίου φορέα θα πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα έσοδα και τα έξοδά του. Αποτέλεσμα της αρχής αυτής είναι η σύνταξη ακαθάριστου προϋπολογισμού, δηλαδή ενός προϋπολογισμού ο οποίος στο ένα σκέλος του περιλαμβάνει τα ακαθάριστα έσοδα και στο άλλο τις δαπάνες που τυχόν έγιναν για την είσπραξη των εσόδων. Επίσης περιλαμβάνει τα ακαθάριστα έξοδα στο σκέλος των δαπανών, ενώ στο άλλο σκέλος εμφανίζονται τα έσοδα που τυχόν συνδέονται οργανικά με τις δαπάνες αυτές.

η) **Η αρχή του μη ειδικού πορισμού των εσόδων.** Σύμφωνα με την αρχή αυτή, δεν επιτρέπεται να προσδιορίζεται από πριν ότι ορισμένα έσοδα του προϋπολογισμού ενός δημοσίου φορέα προορίζονται για την κάλυψη ορισμένων συγκεκριμένων δαπανών. Αντίθετα, μάλιστα, κάθε δημόσιος φορέας θα πρέπει να αντικρίζει το σύνολο των δαπανών του με το σύνολο των εσόδων του. Αυτό είναι απαραίτητο, γιατί μόνο έτσι εξασφαλίζεται πλήρης ευελιξία στον προϋπολογισμό του δημοσίου φορέα. Σε αντίθετη περίπτωση, ο δημόσιος φορέας δεν μπορεί πολλές φορές να χρησιμοποιήσει όλα τα έσοδά του για την πραγματοποίηση των στόχων του, αφού ορισμένα απ' αυτά είναι δεσμευμένα. Θα πρέπει, όμως, να επισημανθεί ότι ο ειδικός πορισμός ενός εσόδου για την κάλυψη συγκεκριμένης δαπάνης διευκολύνει τη βουλή και το κοινωνικό σύνολο να αξιολογήσουν καλύτερα τον προϋπολογισμό, διότι συνδέει τις δαπάνες με τον τρόπο χρηματοδότησής τους.

4.4 Κύκλος προϋπολογισμών στο δημόσιο τομέα

Οι δημόσιοι προϋπολογισμοί διαφέρουν σημαντικά σε όλο τον κόσμο. Εξαρτώνται από το νομικό πλαίσιο της χώρας, καθώς και για την οργανωτική δομή της εκάστοτε κυβέρνησης. Η διαδικασία κατάρτισης του προϋπολογισμού περιλαμβάνει την αλληλεπίδραση μεταξύ πολλών συμμετεχόντων, από τους πολίτες μέχρι τις επιχειρήσεις, και συμμετέχουν στελέχη από διάφορα επίπεδα διακυβέρνησης. Παρά το γεγονός ότι οι προϋπολογισμοί συνήθως ορίζονται ανά έτος, η διαδικασία κατάρτισης του προϋπολογισμού εκτείνεται για σημαντικά μεγαλύτερο χρονικό διάστημα και είναι καλύτερα κατανοητή ως ένας κύκλος με επικαλυπτόμενες φάσεις. Τέσσερις βασικές γενικές φάσεις του συστήματος κατάρτισης του προϋπολογισμού μπορούν να αναγνωριστούν με σχετική ευκολία:

- **Διαμόρφωση και υποβολή:** στις περισσότερες περιπτώσεις, το εκτελεστικό όργανο της κυβέρνησης ετοιμάζει και υποβάλλει τον προϋπολογισμό για έγκριση. Η αρχική

φάση του προϋπολογισμού περιλαμβάνει ροές των πληροφοριών σχετικά με τα αιτήματα των δαπανών και τις εκτιμήσεις των διαθέσιμων πόρων, καθώς και τις αποφάσεις σχετικά με τον τρόπο που οι λιγότεροι διαθέσιμοι πόροι θα πρέπει να κατανεμηθούν μεταξύ πολυάριθμων δημόσιων απαιτήσεων για την επίτευξη των σκοπών και των στόχων της κοινότητας. Η διαμόρφωση του προϋπολογισμού είναι τόσο μια τεχνική όσο και μια πολιτική διαδικασία. Μόλις τελειώσετε η διαμόρφωση και η σύνταξη, η πρόταση προϋπολογισμού υποβάλλεται στο νομοθετικό σώμα (Guess and LeLoup, 2010).

- **Συζήτηση και έγκριση:** Το νομοθετικό σώμα καλείται να συζητήσει και να προτείνει αλλαγές στην πρόταση του προϋπολογισμού. Κατά το στάδιο αυτό, η πρόταση για τον προϋπολογισμό επίσης συχνά αποκαλύπτεται στο ευρύτερο κοινό. Αφού εγκριθεί από το νομοθετικό σώμα, ο τροποποιημένος προϋπολογισμός είναι επίσημα εγκεκριμένος από το νομοθέτη και έχει τεθεί σε ισχύ (Guess and LeLoup, 2010).
- **Εκτέλεση:** Το εκτελεστικό όργανο εκτελεί τον προϋπολογισμό με την ενεργοποίηση του σχεδίου, τη συλλογή των εσόδων και την παροχή κεφαλαίων. Συχνά, διάφοροι μηχανισμοί ελέγχου που εγκρίθηκαν κατά τη διάρκεια της εκτέλεσης του προϋπολογισμού τίθενται σε εφαρμογή, συμπεριλαμβανομένης της διαχείρισης μετρητών, του έλεγχου των συστημάτων και τις μεταβιβάσεις της εξουσίας. Οι διαδικασίες λογιστικής και υποβολής εκθέσεων εφαρμόζονται για να εγγυηθούν ότι τα έσοδα και οι δαπάνες παρακολουθούνται συνεχώς και να παραμείνουν σε τροχιά με τα ποσά που έχουν εκτιμηθεί και εγκριθεί. Το εκτελεστικό σώμα έχει τη διακριτική εξουσία να εφαρμόσει τις μικρές προσαρμογές του προϋπολογισμού, αλλά ουσιαστικές αλλαγές συχνά απαιτούν την έγκριση από υψηλότερο επίπεδο της κυβέρνησης ή από τη νομοθετική εξουσία (Guess and LeLoup, 2010).
- **Υποβολή εκθέσεων, έλεγχος και αξιολόγηση:** Οι δημόσιοι υπάλληλοι θα πρέπει να λογοδοτούν στους πολίτες για το πώς θα αντλήσουν δημόσια κεφάλαια αλλά και το πώς θα τα ξοδέψουν. Για να διασφαλιστεί η λογοδοσία και να παραμείνουν τα ενδιαφερόμενα μέρη ενημερωμένα, η συχνή αξιολόγηση και την υποβολή εκθέσεων είναι κρίσιμη. Αν και οι περισσότεροι πολίτες δεν έχουν το χρόνο ή τη γνώση για να διαβάσουν τις εν λόγω οικονομικές εκθέσεις των κυβερνήσεων, εκτίθενται συχνά σε

συζητήσεις κατά τις προεκλογικές περιόδους, οι οποίες χρησιμοποιούνται από τα κόμματα της αντιπολίτευσης για να επιτεθούν στον κατεστημένο φορέα. Πριν, κατά τη διάρκεια και μετά την εκτέλεση του προϋπολογισμού, εφαρμόζονται διάφοροι τύποι ελέγχων. Οι φορολογικοί και δημοσιονομικοί έλεγχοι προορίζονται για να ελέγξουν την ακρίβεια των δαπανών και των εσόδων, για να καθοριστεί το κατά πόσο τα πραγματικά αποτελέσματα των οικονομικών εκθέσεων είναι σύμφωνα με το νόμο που εγκρίθηκε για τον προϋπολογισμό, και να αξιολογήσει κατά πόσον οι συναλλαγές σε χρηματοπιστωτικό επίπεδο συμμορφώνονται με τους αντίστοιχους νόμους, κανόνες και κανονισμούς. Οι λειτουργικοί έλεγχοι διαχείρισης εξετάζουν τους τρόπους με τους οποίους τα προγράμματα διεξάγονται ορθά καθώς επίσης αξιολογούν την αποτελεσματικότητα και την απόδοση της διαχειριστικής ομάδας. Οι έλεγχοι των επιδόσεων επαληθεύουν εάν οι εκροές και τα αποτελέσματα είναι σύμφωνα με τα κριτήρια αξιολόγησης που προηγουμένως έχουν οριστεί. Οι λογιστικοί έλεγχοι μπορούν να είναι εσωτερικοί ή ανεξάρτητοι. Η αύξηση στα ελλείμματα και τα χρέη των κυβερνήσεων κατά την πρόσφατη παγκόσμια κρίση, έχει οδηγήσει στη δημιουργία ανεξάρτητων θεσμών με σκοπό τους δημοσιονομικούς ελέγχους σε ολόενα και περισσότερες χώρες. Κοινές λειτουργίες αυτών των συμβουλίων περιλαμβάνουν την ανάλυση των προτάσεων πολιτικής και τον προϋπολογισμό, την παραγωγή ή την έγκριση των μακροοικονομικών προβλέψεων, την παρακολούθηση της συμμόρφωσης με τους κανόνες σε δημοσιονομικό επίπεδο, και ανάλυση της μακροπρόθεσμης βιωσιμότητας δημοσιονομικά. Ουσιαστικά, αυτές οι οντότητες δημιουργήθηκαν για να αυξηθεί η διαφάνεια της πολιτικής και η ευρωστία (Guess and LeLoup, 2010).

5. Λογιστική παρακολούθηση

Στα πλαίσια του εκσυγχρονισμού της δημόσιας διοίκησης και των λογιστικών τακτικών που τη διέπουν, τα τελευταία χρόνια παρατηρείται μια τάση προς μεταρρυθμίσεις εκσυγχρονισμού της διαχείρισης των δημοσιονομικών πόρων. Σκοπός της τάσης αυτής φέρεται να είναι η προαγωγή της διαφάνειας των οικονομικών στο δημόσιο τομέα καθώς επίσης της απόδοσης και αποτελεσματικότητας των δραστηριοτήτων. Στα πλαίσια του εν λόγω κύματος γίνεται προσπάθεια για την ομαλή μετάβαση της λογιστικής παρακολούθησης από ταμειακής βάσης σε δεδουλευμένης βάσης. Οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν γενικά μία

από τις δύο λογιστικές μεθόδους για τον υπολογισμό των φορολογικών τους υποχρεώσεων ή για την χρηματοοικονομική τους πληροφόρηση.

Η επιλογή της λογιστικής μεθόδου προσδιορίζει το χρονοδιάγραμμα της αναγνώρισης των εσόδων και των εξόδων. Σύμφωνα με την ταμειακή λογιστική βάση, τα έσοδα και τα έξοδα αναγνωρίζονται όταν τα μετρητά είναι πραγματικά, καταβάλλονται ή εισπράττονται. Υπό λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση, τα έσοδα και τα έξοδα καταγράφονται όταν πραγματοποιούνται. Με άλλα λόγια, στο πλαίσιο λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση τα έσοδα και τα έξοδα αναγνωρίζονται ανεξάρτητα από το πότε καταβάλλεται πραγματικά η πληρωμή ή πότε γίνεται η είσπραξη. Μια σειρά πρόσφατων προτάσεων του Κογκρέσου πραγματοποιήθηκαν με σκοπό την αλλαγή του φορολογικού και την προσαρμογή του στις λογιστικές απαιτήσεις για ορισμένες επιχειρήσεις, η οποία θα μπορούσε να οδηγήσει σε αλλαγές στις φορολογικές υποχρεώσεις. Η κύρια διαφορά μεταξύ της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση και την ταμειακή λογιστική είναι η χρονική στιγμή κατά την οποία τα έσοδα και τα έξοδα αναγνωρίζονται. Η μέθοδος της ταμειακής βάσης χρησιμοποιείται περισσότερο από τις μικρές επιχειρήσεις και για τα προσωπικά οικονομικά των καταναλωτών. Η μέθοδος αυτή λαμβάνει υπόψη τα έσοδα μόνο όταν τα χρήματα έχουν ληφθεί και τα έξοδα μόνο όταν τα χρήματα έχουν καταβληθεί. Από την άλλη, η μέθοδος λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση χρεώνει και πιστώνει τους αντίστοιχους λογαριασμούς όταν πραγματοποιούνται οι συναλλαγές και όχι όταν εξοφλούνται. Τα έσοδα καταγράφονται ακόμη και αν τα μετρητά δεν έχουν παραληφθεί ή εάν τα έξοδα έχουν πραγματοποιηθεί αλλά τα μετρητά δεν έχουν καταβληθεί (Carlin, 2005).

5.1 Cash accounting

Η ταμειακή λογιστική είναι εκείνη στην οποία τα έσοδα δεν αναγνωρίζονται μέχρις ότου ληφθούν τα μετρητά και τα έξοδα δεν αναγνωρίζονται μέχρι να εκταμιευθούν σε μετρητά. Η ταμειακή λογιστική θεωρείται ως μια από τις λοιπές λογιστικές βάσεις (OCBOA), καθώς ο όρος αυτός χρησιμοποιείται στη λογιστική βιβλιογραφία. Αυτές οι λογιστικές βάσεις χρησιμοποιούνται συχνά όταν έχουν μια ουσιαστική βάση στήριξης και μπορούν να χρησιμεύσουν ως εναλλακτική λύση για την πιο ολοκληρωμένη και σύνθετη βάση των λογιστικών, γνωστή ως γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές (GAAP). Ωστόσο, η χρήση μιας εναλλακτικής λογιστικής βάσης, όπως η ταμειακή βάση, πρέπει να είναι κατάλληλη για την περίπτωση.

Σύμφωνα με την ταμειακή λογιστική, δεν γίνεται προσπάθεια να χρησιμοποιήσει τη λογιστική αρχή η οποία επιδιώκει να ταιριάζουν τα έξοδα με τα έσοδα στην ίδια λογιστική περίοδο στην οποία γίνεται η σχετική δαπάνη. Αυτή η αντιστοίχιση είναι χαρακτηριστική της βάσης του δεδουλευμένου. Η βάση του δεδουλευμένου αναγνωρίζει τα έσοδα όταν τα αγαθά πωλούνται ή μια υπηρεσία πραγματοποιείται και όχι όταν έχει λάβει τα χρήματα. Τα έξοδα επομένως αναγνωρίζονται στην περίοδο κατά την οποία αναγνωρίζονται και τα έσοδα. Ως αποτέλεσμα αυτού, η βάση του δεδουλευμένου απεικονίζει με μεγαλύτερη ακρίβεια το πώς η οικονομική οντότητα εκτελεί τις δραστηριότητές της, με γνώμονα τη χρονική στιγμή που λαμβάνουν χώρα οι συναλλαγές.

Σύμφωνα με την ταμειακή λογιστική, η αναγνώριση των εσόδων καθυστερεί μέχρι την είσπραξή τους. Η δαπάνη επομένως αναγνωρίζεται όταν τα μετρητά έχουν εκταμιευθεί. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα, το κέρδος ή η ζημία για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα να είναι απλά η διαφορά μεταξύ εκταμιευμένων και ληφθέντων ταμειακών διαθεσίμων. Ως εκ τούτου, το καθαρό εισόδημα για μια οντότητα που χρησιμοποιεί την ταμειακή λογιστική μπορεί να είναι πολύ παραπλανητικό. Για παράδειγμα, αν μια οικονομική οντότητα λαμβάνει ένα μεγάλο ποσό των χρημάτων κατά το τρέχον έτος για τη χρηματοδότηση ενός έργου κατασκευής με σκοπό να ολοκληρωθεί το επόμενο έτος, τα έσοδα θα πρέπει να αποδοθούν κατά το τρέχον έτος και τα έξοδα θα πρέπει να αποδοθούν κατά το επόμενο έτος. Έτσι, η ταμειακή βάση λογιστικής συχνά δεν επιτρέπει στους διαχειριστές ή εξωτερικούς αναλυτές να αποκτήσουν μια ρεαλιστική άποψη για το πώς η εταιρεία εκτελεί τις δραστηριότητές της.

Η ταμειακή λογιστική χρησιμοποιείται συχνά από γιατρούς, καθώς και από άλλους ελεύθερους επαγγελματίες. Οι ελεύθεροι επαγγελματίες επιλέγουν να χρησιμοποιήσουν αυτό το είδος των λογιστικών επειδή σε περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών χρεώνουν τους πελάτες τους και γενικά να λαμβάνουν τις αμοιβές τους σε εύθετο χρόνο. Παράλληλα, συνήθως έχουν περιορισμένα ή καθόλου αποθέματα. Οι επαγγελματίες αυτοί συνήθως έχουν περιορισμένες επενδύσεις σε πάγια περιουσιακά στοιχεία, όπως τα κτίρια και τον εξοπλισμό. Εκείνοι που έχουν σημαντικές συμμετοχές σε μακροπρόθεσμα πάγια περιουσιακά στοιχεία συχνά επιλέγουν να χρησιμοποιήσουν την τροποποιημένη ταμειακή βάση, η οποία διαφέρει από την καθαρή ταμειακή βάση στο γεγονός ότι τα μακροπρόθεσμα στοιχεία ενεργητικού λογιστικοποιούνται με τη χρήση της αυτοτέλειας των χρήσεων. Η ταμειακή λογιστική χρησιμοποιείται επίσης από πολλές μικρότερες επιχειρηματικές οντότητες, συμπεριλαμβανομένων και των άλλων μικρών παρόχων υγειονομικής περίθαλψης (Mohammad Pour Zarandi et al., 2013)

5.1.1 Πλεονεκτήματα και Μειονεκτήματα

Το κύριο πλεονέκτημα της ταμειακής λογιστικής είναι η απλότητά της. Όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, είναι σχετικά εύκολο να χρησιμοποιηθεί η ταμειακή βάση για να καταγράφουν και να συνοψιστούν οι συναλλαγές. Επιπλέον, οι οικονομικές καταστάσεις είναι εύκολο να προετοιμαστούν και τα καθαρά έσοδα από εργασίες είναι το ίδιο με το ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες.

Από την άλλη, το κύριο μειονέκτημα της ταμειακής βάση είναι ότι τα έσοδα και έξοδα που δεν μπορούν να πάντα να ταιριάζουν σωστά στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων.

Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι τα έσοδα και οι δαπάνες καταγράφονται μόνο όταν τα μετρητά εισπράττονται ή καταβάλλονται. Ως αποτέλεσμα, μια δαπάνη μπορεί να αναφέρεται σε μία περίοδο και τα αντίστοιχα έσοδά της σε άλλη περίοδο, με αποτέλεσμα το καθαρό εισόδημα να αλλοιωθεί. Αυτός είναι ο κύριος λόγος που γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές επικαλούνται τη βάση του δεδουλευμένου. Για τον ίδιο λόγο, όλες οι εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες οφείλουν να χρησιμοποιούν το δεδουλευμένη λογιστική βάση.

Οι εισπράξεις καθώς και οι πληρωμές κατανέμονται σχετικά σταθερά και ομοιόμορφα μέσα στο χρόνο. Επίσης το καθαρό εισόδημα υπό το πρίσμα της ταμειακής βάσης μπορεί να προσεγγίζει το καθαρό εισόδημα κάτω από τη δεδουλευμένη βάση. Η ευκολία και απλότητα της ταμειακής βάσης μπορεί να αντισταθμίσει το πρόσθετο κόστος χρησιμοποιώντας τη μέθοδο του δεδουλευμένου. Αυτή αποτελεί συχνά την περίπτωση για μικρότερες επιχειρήσεις και ιδιώτες (Horngren and Harrison, 2007).

5.2 Accrual accounting

Όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, οι περισσότερες επιχειρήσεις χρησιμοποιούν συνήθως μία από τις δύο βασικές λογιστικές μεθόδους των συστημάτων λογιστικής, σε ταμειακή βάση ή σε δεδουλευμένη βάση. Καθώς οι περισσότερες επιχειρήσεις χρησιμοποιούν τη δεδουλευμένη βάση, η καταλληλότερη μέθοδος για την εκάστοτε εταιρεία εξαρτάται από τον όγκο των πωλήσεών της, τη δομή της επιχείρησης καθώς επίσης το κατά πόσο η επιχείρηση αυτή λαμβάνει μεγάλο όγκο πληρωμών επί πιστώσει (Paulsson, 2006).

Με τη δεδουλευμένη μέθοδο, τα έσοδα και οι δαπάνες καταγράφονται όταν αυτά συμβαίνουν, ανεξάρτητα από το αν έχει πραγματοποιηθεί και η οικονομική συναλλαγή ή όχι. Ένα εξαιρετικό παράδειγμα είναι μια πώληση με πίστωση. Η πώληση καταγράφεται σε

βιβλία, όταν το τιμολόγιο δημιουργείται και όχι όταν τα μετρητά εισπράττονται. Ομοίως, μια δαπάνη εμφανίζεται όταν τα υλικά παραγγελθούν ή όταν μια εργάσιμη ημέρα έχει εισαχθεί από έναν υπάλληλο, όχι όταν η επιταγή πληρωμής στην πραγματικότητα συμπληρώνεται. Το μειονέκτημα αυτής της μεθόδου είναι ότι οι φόροι εισοδήματος για τα έσοδα πληρώνονται πριν από την ημερομηνία που τα εισοδήματα αυτά έχουν ληφθεί στην πραγματικότητα (Paulsson, 2006).

Η μέθοδος λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση είναι μια διαδικασία η οποία ταιριάζει τα έσοδα που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις με τις δαπάνες που συνδέονται με την παραγωγή των εσόδων αυτών. Οι οικονομικές καταστάσεις αναφέρονται σε συγκεκριμένες χρονικές περιόδους (δηλαδή μήνα, τρίμηνο, έτος, κ.λ.π.). Στο σύστημα αυτό, τα έσοδα και τα έξοδα δεν είναι απαραίτητο να ταυτίζονται με την πραγματική συλλογή των μετρητών από τον πελάτη ή την καταβολή μετρητών σε ένα προμηθευτή ή πιστωτή. Τα έσοδα αναγνωρίζονται και καταχωρούνται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων όταν η πώληση ή η παροχή των υπηρεσιών θεωρείται ότι ολοκληρώθηκε. Ομοίως, οι δαπάνες αναγνωρίζονται και καταγράφονται όταν πραγματοποιούνται ή όταν αναγνωρίζεται η ευθύνη για αυτές (Paulsson, 2006).

Η βάση του δεδουλευμένου απαιτεί από τα λογιστικά βιβλία να πρέπει να ενημερώνονται πριν από την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων. Αυτή η διαδικασία επικαιροποίησης, ονομάζεται διαδικασία προσαρμογής, και είναι απαραίτητο να ταιριάζει σωστά τα έσοδα και τα έξοδα. Πρόκειται για μια εφαρμογή αντιστοίχισης. Οι προσαρμογές αυτές είναι αναγκαίες, διότι, σε οποιαδήποτε χρονική στιγμή, ορισμένοι λογαριασμοί (στοιχεία) της λογιστικής εξίσωσης δεν θα είναι ενημερωμένοι. Για παράδειγμα, όσο περνάει ο χρόνος, η προπληρωμένη ασφάλιση θα λήξει και οι προμήθειες θα χρησιμοποιηθούν σε πράξεις. Ωστόσο, δεν είναι αποδοτικό να καταγράφουν την καθημερινή λήξη της προπληρωμένης ασφάλισης ή την καθημερινή χρήση των προμηθειών. Αντίθετα, τα λογιστικά αρχεία συνήθως ενημερώνονται λίγο πριν από τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Σύμφωνα με την ταμειακή βάση, δεν είναι απαραίτητες προσαρμογές, διότι οι συναλλαγές καταγράφονται μόνο όταν τα μετρητά εισπράττονται ή καταβάλλονται.

Οι οικονομικές καταστάσεις επηρεάζονται από δύο τύπους προσαρμογών-αναβολών και δεδουλευμένων. Η αναβολή ή αυτοτέλεια των χρήσεων, επηρεάζει ένα λογαριασμό ισολογισμού και λογαριασμού αποτελεσμάτων. Οι αναβολές που δημιουργήθηκαν με την καταγραφή μιας συναλλαγής μπορεί να καθυστερήσει ή και να αναβάλλει την αναγνώριση

εισροής ή εκροής. Τα κοινά παραδείγματα των αναβολών περιγράφονται παρακάτω. Έξοδα επόμενων χρήσεων ή προπληρωμένες δαπάνες είναι στοιχεία που έχουν αρχικά καταγραφεί ως περιουσιακά στοιχεία, αλλά αναμένεται να γίνει εκροή με την πάροδο του χρόνου ή μέσω των συνήθων εργασιών της επιχείρησης. Για τον τομέα της Υγείας, η προπληρωμένη ασφάλιση είναι ένα παράδειγμα αναβολής που κανονικά απαιτεί προσαρμογή. Άλλα παραδείγματα περιλαμβάνουν τις προμήθειες και προπληρωμένες διαφημίσεις. Τα δίδακτρα που πληρώνει ένας φοιτητής στην αρχή της κάθε χρονιάς είναι επίσης ένα παράδειγμα ενός αναβαλλόμενου εξόδου (Horngren and Harrison, 2007).

Μη δεδουλευμένα έσοδα είναι τα στοιχεία που έχουν αρχικά καταγραφεί ως υποχρεώσεις, αλλά αναμένεται να γίνουν έσοδα με την πάροδο του χρόνου ή μέσω των συνήθων εργασιών της επιχείρησης. Για το Πανεπιστήμιο, τα Μεταπτυχιακά Δίδακτρα (έσοδα που προκύπτουν από Μεταπτυχιακά Δίδακτρα επιπέδου Master και PhD, αναγνωρίζονται ως αναβαλλόμενα έσοδα κατά την είσπραξή τους και διαγράφονται στο Λογαριασμό Εσόδων και Εξόδων του έτους που δημιουργούνται τα έξοδα). Άλλα παραδείγματα περιλαμβάνουν τα δίδακτρα που έλαβε εκ των προτέρων ένα σχολείο, τα ασφάλιστρα που καταβάλλονται εκ των προτέρων σε μια ασφαλιστική εταιρεία, και συνδρομές περιοδικών που ελήφθησαν εκ των προτέρων από έναν εκδότη.

Τα δεδουλευμένα δημιουργούνται όταν ένα έσοδο ή δαπάνη δεν έχει καταγραφεί στο τέλος της λογιστικής περιόδου. Τα δεδουλευμένα έξοδα είναι συνήθως το αποτέλεσμα των εσόδων που εισπράττονται ή μια δαπάνη που πραγματοποιήθηκε πριν από την είσπραξη ή καταβολή τυχόν μετρητών. Για παράδειγμα, οι εργαζόμενοι μπορούν να δικαιούνται τους μισθούς πριν από το τέλος του έτους, αλλά μπορεί να καταβληθούν μετά το τέλος του έτους. Δηλαδή, οι μισθοί των εργαζομένων μπορεί να πληρώνονται και να καταγράφονται κάθε Παρασκευή, αλλά η λογιστική περίοδος μπορεί να λήγει για παράδειγμα την Τρίτη. Έτσι, στο τέλος της λογιστικής περιόδου, η εταιρεία οφείλει να καταβάλλει στους εργαζόμενους τους μισθούς τους (Horngren and Harrison, 2007).

Δεδουλευμένα έξοδα ή δεδουλευμένες υποχρεώσεις είναι δαπάνες που έχουν προκύψει αλλά δεν έχουν καταγραφεί στους λογαριασμούς. Ένα παράδειγμα μιας δεδουλευμένης υποχρέωσης είναι οι δεδουλευμένοι τόκοι για γραμμάτια πληρωτέα στο τέλος της περιόδου.

Δεδουλευμένα έσοδα ή δεδουλευμένα περιουσιακά στοιχεία είναι τα έσοδα που έχουν χρωθεί, αλλά δεν έχουν εγγραφεί στους λογαριασμούς. Ένα παράδειγμα δεδουλευμένων εσόδων είναι τα τέλη για τις υπηρεσίες που ένας δικηγόρος έχει παράσχει, αλλά δεν έχει

χρεωθεί στο λογαριασμό του πελάτη στο τέλος της περιόδου. Άλλα παραδείγματα περιλαμβάνουν μη τιμολογημένες προμήθειες από έναν ταξιδιωτικό πράκτορα, τους δεδουλευμένους τόκους για γραμμάτια εισπρακτέα και τα δεδουλευμένα μισθώματα για ακίνητο μισθωμένο σε άλλους (Hornngren and Harrison, 2007).

5.2.1 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα

Η Λογιστική σε δεδουλευμένη βάση είναι πιο δημοφιλής από τη λογιστική σε ταμειακή βάση, διότι παράγει πιο ακριβείς και πιο πιστές οικονομικές καταστάσεις οι οποίες αποτελούν την καλύτερη δυνατή αναπαράσταση των πραγματικών συνθηκών. Δεδομένου ότι τα έσοδα της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση, τα αρχεία και τα έξοδα καταγράφονται μαζί στις ίδιες χρονικές περιόδους με βάση την αιτιώδη σχέση τους, παράγοντας ως συνέπεια πιο ακριβή όργανα μέτρησης της απόδοσης οντοτήτων σε οποιαδήποτε χρονική περίοδο. Αντίθετα, η χρήση της ταμειακής βάσης μπορεί να οδηγήσει σε στρεβλώσεις λόγω είσπραξης των ταμειακών διαθεσίμων και ισοδυνάμων που δεν ευθυγραμμίζονται με την πραγματική χρονική στιγμή των πωλήσεων (Hornngren and Harrison, 2007).

Χρονική στιγμή

Το πιο σημαντικό ζήτημα της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση είναι ότι απαιτεί την καταγραφή των συναλλαγών κατά τη στιγμή της εμφάνισής τους. Δεδομένου ότι τα τιμολόγια δεν συμπίπτουν με πραγματικά γεγονότα, αυτή η προσέγγιση απαιτεί κάποια εκτίμηση και εικασία εκ μέρους των λογιστών που εργάζονται χρησιμοποιώντας τη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση. Επιπλέον, μια ολόκληρη σειρά από κανόνες και κανονισμούς έχουν δημιουργηθεί λόγω αυτών των αβεβαιοτήτων, προκειμένου να καθοδηγήσουν τη λογιστική, πράγμα που σημαίνει ότι η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση είναι πιο δύσκολο να εκτελέσει από τη λογιστική σε ταμειακή βάση (Hornngren and Harrison, 2007).

Σημασία

Η ταμειακή λογιστική είναι συχνά η μέθοδος επιλογής για τις μικρές επιχειρήσεις, διότι είναι απλή και ταιριάζει με τα μετρητά στο χέρι. Αν η επιχείρηση λαμβάνει εισόδημα πάνω από 5 εκατομμύρια ευρώ ή αν έχει απογραφή, θα πρέπει να χρησιμοποιεί τη μέθοδο λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση, ακόμη και αν οι περιορισμοί αυτού του συστήματος καθιστούν πιο δύσκολη την οικονομική διαχείριση της εταιρείας. Ενώ η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση δίνει την αληθινή οικονομική εικόνα μιας εταιρείας, μπορεί να

δημιουργεί δυσκολίες στη διαχείριση των ταμειακών ροών, επειδή η καταγραφή των μετρητών στα λογιστικά βιβλία δεν είναι αναγκαστικά ίδια με τα μετρητά στο χέρι. Αυτό, ιδιαίτερος, αποτελεί πρόβλημα για τις μικρές επιχειρήσεις οι οποίες έχουν και μεγαλύτερη εξάρτηση από τα μετρητά (Horngren and Harrison, 2007).

Ημερομηνία εγγραφής

Η δεδουλευμένη λογιστική μέθοδος περιλαμβάνει την καταγραφή των συναλλαγών κατά το χρόνο που λαμβάνει χώρα η υπηρεσία ή η παράδοση των αγαθών έναντι πληρωμής. Η ημερομηνία του τιμολογίου, ως εκ τούτου, μπορεί να είναι διαφορετική από εκείνη της πραγματικής πληρωμής στον πωλητή. Σε μια τέτοια περίπτωση, η εταιρεία καταγράφει τη συναλλαγή ως έξοδο από την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου, δημιουργώντας παράλληλα μια υποχρέωση πληρωμής του προμηθευτή. Αν αυτή η διαδικασία δεν ακολουθηθεί αυστηρά, οι συναλλαγές θα μπορούσε να χρεωθούν σε λάθος περίοδο, με αποτέλεσμα τη στρέβλωση της πραγματικής οικονομικής κατάστασης της εταιρείας (Horngren and Harrison, 2007).

Δύσκολο να εφαρμοστεί

Ενώ μπορεί να είναι εύκολο να καταγραφεί μια πληρωμή ή παραλαβή, δεν είναι πάντα εύκολο να κατανοηθούν οι πολύπλοκοι κανόνες και τα πρότυπα της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση. «Δεδουλευμένη βάση» ή «δεδουλευμένα» αναφέρεται στην εμφάνιση μιας συναλλαγής της οποίας τα τυχόν οφέλη, που έχουν ληφθεί, εγκαταλείφθηκαν. Σε πολλές περιπτώσεις, μπορεί να μην είναι εμφανές το παραπάνω γεγονός. Για παράδειγμα, μια πώληση που πραγματοποιήθηκε μπορεί εύκολα να καταγραφεί όταν παραλαμβάνεται η πληρωμή για αυτή. Σύμφωνα με τη βάση του δεδουλευμένου, ωστόσο, οι πωλήσεις καταγράφονται όταν όλοι οι κίνδυνοι και τα οφέλη έχουν πλήρως μεταφερθεί στον πελάτη, έστω και αν ο πελάτης δεν έχει πληρώσει για το προϊόν ή την υπηρεσία (Horngren and Harrison, 2007).

Άμεση απόδοση φόρων

Αν οι λογιστές της εταιρείας χρησιμοποιούν τη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση, τα έσοδα είναι υψηλότερα όταν οι συναλλαγές πραγματοποιούνται και όχι όταν οι πληρωμές λαμβάνουν χώρα. Κατά συνέπεια, η κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων μιας επιχείρησης μπορεί να παρουσιάζει κέρδη σε ένα φορολογικό έτος, εφόσον οι πωλήσεις έχουν πραγματοποιηθεί, ακόμη και αν δεν έχουν γίνει οι αντίστοιχες εισπράξεις. Σύμφωνα με

τη δεδουλευμένη βάση λοιπόν, μια επιχείρηση θα πρέπει να προπληρώσει φόρους. Ακόμη και αν η εταιρεία δεν έχει λάβει πληρωμές σε μετρητά, εξακολουθεί να περιέρχεται σε φορολογική υποχρέωση για την παρακράτηση εσόδων κάτω από το δεδουλευμένη βάση (Hornngren and Harrison, 2007).

Οι προηγούμενες παρατηρήσεις υπογράμμισαν τις βασικές διαφορές μεταξύ της ταμειακής βάσης και της βάσης του δεδουλευμένου. Η ταμειακή βάση είναι απλούστερη για την τήρηση αρχείων, αλλά αναμφισβήτητα, η διαδικασία της αντιστοίχισης των εσόδων και των εξόδων βάσει της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση οδηγεί σε καλύτερη κατανόηση της οικονομικής κατάστασης μιας επιχείρησης σε σύγκριση με τα αποτελέσματα βάσει ταμειακής λογιστικής. Η συνοχή μεταξύ εσόδων και εξόδων στο πλαίσιο της αυτοτέλειας της μεθοδολογίας των χρήσεων παρέχει μια πιο συνεκτική αντιμετώπιση των οικονομικών γεγονότων και βοηθά τις αρχές να προβαίνουν σε ενημερωμένες οικονομικές και διοικητικές αποφάσεις.

Από τα παραπάνω παραδείγματα φαίνεται, μακροπρόθεσμα, πως αν η φορολογική πολιτική δεν αλλάξει, το ποσό των φόρων επί των εσόδων που καταβάλλονται θα αφορά διαφορετική χρονική στιγμή από εκείνη της εισπραξής. Αναμφισβήτητα, σε ορισμένες περιπτώσεις, η καταβολή φόρων για έσοδα τα οποία δεν έχουν γίνει οι αντίστοιχες εισπράξεις των παρεχομένων υπηρεσιών ή για προϊόντα που αποστέλλονται, εμπεριέχει κίνδυνο και μπορεί να θέσει σε κίνδυνο την οικονομική υγεία μιας επιχείρησης.

Αν και με βάση τα δεδουλευμένα περιλαμβάνεται μια πιο ολοκληρωμένη οικονομική εικόνα των μελλοντικών υποχρεώσεων και εσόδων, το επίκεντρο της κυβερνητικής αναφοράς είναι διαφορετικό από εκείνο του κερδοσκοπικού χαρακτήρα των επιχειρήσεων. Μια επιχείρηση βασίζεται σε στοιχεία του ενεργητικού της για να βοηθήσει να δημιουργηθούν μελλοντικά έσοδα και μετρητά, ενώ η κυβέρνηση βασίζεται σε φορολογικά έσοδα (ή εισπράξεις μετρητών) για την παροχή υπηρεσιών προς τους πολίτες της. Αναμφισβήτητα, η αποτελεσματικότητα μιας κυβέρνησης μπορεί να εκτιμηθεί με βάση την ποιότητα των υπηρεσιών που παρέχονται στους πολίτες της και όχι από τα έσοδα που δημιουργούνται. Η υποβολή εκθέσεων τόσο στην ταμειακή όσο και στη δεδουλευμένη βάση των λογιστικών μπορεί να παρέχει πληροφόρηση στην εκτελεστική εξουσία και μια πιο κατατοπιστική εικόνα των επιδόσεων και μελλοντικών υποχρεώσεων της κυβέρνησης ούτως ώστε να στηρίζεται μόνο σε μετρητά ή την τροποποιημένη ταμειακή βάση της λογιστικής.

6. Νέα Διοίκηση Δημοσίου Τομέα

6.1 Οργανωτική Θεωρία της Δημόσιας Διοίκησης

Στο μεγαλύτερο μέρος της υπάρχουσας βιβλιογραφίας δεν είναι εύκολο να απομονωθεί η θεωρία της οργάνωσης της δημόσιας διοίκησης από τα άλλα είδη της θεωρίας οργάνωσης. Μία προσέγγιση είναι να αναρωτηθούμε τι θέλουμε να εξηγήσουμε, δηλαδή, ποιες είναι οι εξαρτημένες μεταβλητές. Η πιο απλή απάντηση είναι ότι μας ενδιαφέρει η συμπεριφορά της δημόσιας λήψης αποφάσεων, δηλαδή, η επίσημη κατανομή των ευθυνών και των πόρων μεταξύ των φορέων και των επιπέδων στο πολιτικό-διοικητικό σύστημα. Αυτή η προσέγγιση υποδεικνύει ότι εκλαμβάνουμε τη δημόσια διοίκηση ως αναπόσπαστο μέρος του πολιτικού και διοικητικού συστήματος και ότι, ως εκ τούτου, επίσης, θα επικεντρωθεί στη δυναμική σχέση μεταξύ πολιτικών και διοικητικών φορέων σε ένα δημοκρατικό πλαίσιο (March and Olsen, 1989). Πρόκειται για μια σημαντική διάκριση από τις θεωρίες που έχουν αναπτυχθεί κυρίως στο πλαίσιο των ιδιωτικών οργανισμών. Η εστίαση στην συμπεριφορά λήψης αποφάσεων μπορεί να περιλαμβάνει μελέτες που αποσκοπούν στην παραγωγή μιας θεωρίας των πολιτικο-διοικητικών συστημάτων και να μελετήσουν την εσωτερική τους έκβαση. Με τη μελέτη τέτοιων ερευνών θα μπορούσαμε να δούμε πώς διοικητικές πολιτικές αλλάζουν την εσωτερική δομή των δημοσίων υπηρεσιών, όπως την τυπική δομή, οι πολιτικές πρόσληψης και τα δικαιώματα και τη συμμετοχή των εργαζομένων (Egeberg, 1994). Αντίθετα, κάποιος μπορεί να ενδιαφέρεται για το πώς τα διαφορετικά είδη των εσωτερικών αποτελεσμάτων οργάνωσης σε ορισμένους τύπους των δημόσιων πολιτικών, στοχεύουν στον επηρεασμό του περιβάλλοντος. Μια περαιτέρω, μάλλον σπάνια διερευνημένη επιλογή είναι να χρησιμοποιηθεί η θεωρία οργάνωσης της πολιτικής επιστήμης και οι σχετικές μελέτες για να αναλύσουν τις κοινωνικές επιπτώσεις και τις επιπτώσεις αυτών των αποφάσεων και των πολιτικών. Ένας λόγος για τον οποίο οι μελέτες αυτές είναι μάλλον σπάνιες είναι ότι συμπίπτουν με άλλες ερευνητικές παραδόσεις στους τομείς της κοινωνιολογίας, της οικονομίας, της ψυχολογίας και της ανθρωπολογίας.

Μια περαιτέρω εστίαση θα ήταν να αναλυθούν οι κινητήριες δυνάμεις πίσω από τη λήψη αποφάσεων χρησιμοποιώντας τις κύριες προοπτικές της θεωρίας οργάνωσης, με άλλα λόγια, ποιές ανεξάρτητες μεταβλητές μπορούν να χρησιμοποιηθούν για να εξηγήσουν τα χαρακτηριστικά των διαδικασιών λήψης αποφάσεων και των επιπτώσεών τους. Είναι δυνατόν να χωριστούν αυτές οι επεξηγηματικές μεταβλητές σε τέσσερις κατηγορίες - θεωρίες ως εκ τούτου, σε τέσσερα κεφάλαια. Καθώς εξετάζεται από τον Morten Egeberg, η παράδοση των

θεωριών και της έρευνας συνδέεται άμεσα με την δημιουργική εργασία των ανθρώπων. Η παράδοση αυτή επικεντρώνεται κυρίως στη σημασία της τυπικής, κανονιστικής οργανωτικής δομής για τη λήψη αποφάσεων και για την επίσημη οργάνωση των μονάδων και των ρόλων και περιλαμβάνει στοιχεία από την κοινωνική ψυχολογία (March and Olsen, 1989).

6.2 Δημόσια Διοίκηση

Η νέα δημόσια διοίκηση, η οποία συνεπάγεται την προσαρμογή ειδικών διαχειριστικών διαδικασιών του δημόσιου τομέα στην τρέχουσα κατάσταση των διαδικασιών, υιοθετώντας τεχνικές διαχείρισης του ιδιωτικού τομέα, ενώ καθίσταται προφανές ότι όλες οι αποφάσεις και πράξεις που εκδίδονται από κυβερνητικούς φορείς χάραξης πολιτικής, διαμορφώνουν μια σειρά μεταρρυθμίσεων με στόχο την μεγιστοποίηση της απόδοσης των διαθέσιμων πόρων. Η εξέλιξη της κοινωνίας μας έχει εγείρει πολλά ζητήματα σχετικά με την αποδοτικότητα των πόρων και μεθόδων, καθώς και σχετικά με την ανάγκη προσαρμογής των οργανώσεων με τη δυναμική που παρουσιάζουν συγκεκριμένοι τομείς τους. Έχει γίνει απαραίτητο να διαμορφωθεί μια συνεκτική και εξειδικευμένη διαδικασία για να δρομολογήσει αυτά τα θέματα, αναδεικνύοντας τη σημαντικότητα της δημόσιας διαχείρισης. Σήμερα, η διαχείριση επηρεάζει όλες τις πτυχές των σύγχρονων οργανώσεων και αποτελεί βασικό παράγοντα της εξέλιξης της κοινωνίας μας.

Η νέα δημόσια διαχείριση (NPM) καθώς επίσης οι τεχνικές και οι πρακτικές διαχείρισης αντλούνται κυρίως από τον ιδιωτικό τομέα, ενώ θεωρείται όλο και περισσότερο ως ένα παγκόσμιο φαινόμενο. Οι μεταρρυθμίσεις της νέας διαχείρισης έχουν σκοπό τη μετατόπιση του ενδιαφέροντος από την παραδοσιακή δημόσια διοίκηση σε μια πιο αποτελεσματική μορφή δημόσιας διοίκησης. Βασικά στοιχεία αυτής περιλαμβάνουν διάφορες μορφές αποκέντρωσης της διαχείρισης στις δημόσιες υπηρεσίες (π.χ., τη δημιουργία αυτόνομων οργανισμών και την αποκέντρωση των προϋπολογισμών και του δημοσιονομικού ελέγχου), την αύξηση της χρήσης των στοιχείων των αγορών και του ανταγωνισμού στην παροχή δημόσιων υπηρεσιών και την έμφαση στην απόδοση, τα αποτελέσματα και τον προσανατολισμό στον πελάτη.

Οι μεταρρυθμίσεις αυτές οδηγήθηκαν από ένα συνδυασμό οικονομικών, κοινωνικών, πολιτικών και τεχνολογικών παραγόντων. Ένα κοινό χαρακτηριστικό των χωρών που ακολουθούν την εν λόγω μεταρρυθμιστική πορεία υπήρξε η εμπειρία σε διαχείριση οικονομικών και δημοσιονομικών κρίσεων, η οποία κατέστησε εμφανή την ανάγκη για αύξηση της αποδοτικότητας, και τρόπους για να περιοριστεί το κόστος παροχής δημόσιων

υπηρεσιών. Στην περίπτωση των περισσότερων αναπτυσσόμενων χωρών, οι μεταρρυθμίσεις στη δημόσια διοίκηση και τη διαχείριση έχουν καθοδηγηθεί περισσότερο από εξωτερικές πιέσεις και έχουν πραγματοποιηθεί στο πλαίσιο των προγραμμάτων διαρθρωτικής προσαρμογής. Άλλοι παράγοντες που οδήγησαν στις μεταρρυθμίσεις αυτές περιλαμβάνουν την άνοδο νεοφιλελεύθερων ιδεών από τα τέλη της δεκαετίας του 1970, την ανάπτυξη της τεχνολογίας των πληροφοριών, καθώς επίσης την ανάπτυξη και τη χρήση των συμβούλων διαχείρισης ως συμβούλους για τις μεταρρυθμίσεις. Πρόσθετοι παράγοντες για την περίπτωση των αναπτυσσόμενων χωρών αποτελούν οι απαιτητικοί όροι δανεισμού και η ολοένα αυξανόμενη έμφαση στην ορθή διακυβέρνηση (Barzelay, 2001).

Η έννοια της νέας δημόσιας διοίκησης (NPM) χρησιμοποιείται ευρέως ως γενικός όρος που καλύπτει ένα ευρύ φάσμα των διαχειριστικών στρατηγικών και μεταρρυθμίσεων που έχουν κυριαρχήσει τα τελευταία χρόνια σαν αποτέλεσμα της αλλαγής του δημόσιου τομέα από τις αρχές της δεκαετίας του 1980.

Η NPM είναι μια έννοια που επιχειρεί να μεταρρυθμίσει τη δημόσια διοίκηση σε όλο τον κόσμο σε ορθολογιστικές γραμμές και προς ένα γενικό μοντέλο της ορθολογικής οργάνωσης και διαχείρισης. Το κίνημα έχει αποκτήσει σημαντική δυναμική τις τελευταίες δύο δεκαετίες, ενώ έχει εκτεταμένες συνέπειες στον τρόπο που οι δημόσιοι οργανισμοί αντιμετωπίζονται, στις πολιτικές που τους διέπουν και μερικές φορές ακόμη και στις οργανωτικές τους πρακτικές (Hood, 1995).

Πολλές κοινότητες εμπειρογνομώνων σε όλο τον κόσμο καθώς επίσης και οργανώσεις επιδιώκουν να εφαρμόσουν πρακτικές που ορίζει η νέα διοίκηση δημοσίου τομέα. Ως εκ τούτου, είναι πιο εύκολο να συμφωνήσουν σχετικά με την ύπαρξη αυτής αντί για το τι αυτή ουσιαστικά σημαίνει. Μια κοινή άποψη ήταν ότι η NPM έχει τις ρίζες της στη θεωρία της δημόσιας επιλογής, η οποία περιλαμβάνει την παραδοχή ότι τα άτομα ενεργούν σύμφωνα με τις δικές τους προτιμήσεις και προσπαθούν να ακολουθήσουν τους δικούς τους στόχους ανάλογα με την κατάσταση τους. Κάποιοι σχολιαστές, ωστόσο, πιστεύουν ότι αυτή η θεωρία αποτελεί και την απλοποίηση της ανόδου της νέας δημόσιας διοίκησης. Για παράδειγμα, έχει κριθεί ότι NPM έχει τις ρίζες της σε άλλους κλάδους που έχουν κυριαρχήσει στην σκηνή κατά τη διάρκεια διαφορετικών δεκαετιών.

Ως αποτέλεσμα, υπάρχει επίσης μια ποικιλία από ιδέες για να εξηγήσει την αύξηση της απήχησης της νέας δημόσιας διοίκησης και ότι δίνουν έμφαση διαφορετικά σημεία εκκίνησης, όταν πρόκειται για τη μελέτη αυτής. Σύμφωνα με τον Hood (1995), κάποιοι

υποστηρικτές του NPM τονίζουν «απώλεια ενδιαυτημάτων» αναφερόμενοι στο παλιό στυλ που προέκυψε από τη μετα-βιομηχανική τεχνολογία, που παράγει ένα νέο μοντέλο δημόσιας διοίκησης χτισμένο γύρω από ηλεκτρονικά συστήματα πληροφόρησης και δικτύωσης (Hood, 1995).

6.3 Ανάγκη για ουδέτερη και καθολική εφαρμογή

Η κύρια ανησυχία για τη νέα δημόσια διοίκηση είναι ο εξορθολογισμός της παροχής υπηρεσιών, να πραγματοποιούνται περισσότερες εργασίες με λιγότερους πόρους. Οι υποστηρικτές της νέας δημόσιας διοίκησης έχουν στόχο να δημιουργήσουν μια λεπτή κατάσταση με την αύξηση της αποτελεσματικότητας της δημόσιας πολιτικής μεταφέροντας τις αρχές της αγοράς και τις τεχνικές διαχείρισης των επιχειρήσεων από τον ιδιωτικό στο δημόσιο τομέα. Η κυρίαρχη ιδέα της αποτελεσματικότητας δεν είναι από μόνη της προβληματική ή ασυμβίβαστη με τη δημόσια ηθική. Αντίθετα, μπορεί κανείς να υποστηρίξει εκ μέρους των πολιτών ως φορολογούμενοι ότι η ανησυχία για λιτότητα στη χρήση πόρων είναι σημαντική για τη νομιμότητα της δημόσιας διοίκησης.

Κανείς δεν θέλει ένα σπάταλο και αναποτελεσματικό κράτος. Ωστόσο, η αποτελεσματικότητα δεν είναι το μόνο και μάλιστα όχι το πρωταρχικό μέλημα των δημοσίων φορέων παροχής κοινωνικής πρόνοιας. Τα δόγματα της NPM έχουν την τάση να επικεντρώνονται στον καθορισμό σαφών στόχων και να προσδιορίζουν τις εξόδους, αλλά αποτυγχάνουν να αναγνωρίζουν ότι η αποτελεσματικότητα είναι μια σχετική έννοια που βασίζονται στα συμφραζόμενα και την καταλληλότητα. Είναι η ανάγκη να επιτευχθεί κάποιο αποτέλεσμα με τη χρήση ελάχιστων πόρων (Drechsler 2005). Αν η απόδοση γίνεται η μόνη αξία κάθε είδους δραστηριότητας τότε μπορεί να θεωρηθεί ως νόμιμη. Ακόμη και απάνθρωπα και παράνομα προγράμματα, όπως τα Ναζιστικά στρατόπεδα θανάτου, μπορούν να διακριθούν ως αποτελεσματικά. Μία άκρως προβληματική πτυχή της NPM είναι ότι δεν αναγνωρίζουν τη σημασία των θεσμικών πλαισίων.

Τα σχολεία, τα νοσοκομεία και άλλες δημόσιες υπηρεσίες αντιμετωπίζονται ως αφηρημένες κατηγορίες, χωρίς αναφορά στους στόχους και τους σκοπούς των εν λόγω οργανώσεων. Με την απαίτηση να είναι πολιτικά ουδέτερη NPM, έχει εκτρέψει την προσοχή μακριά από την ηθική και πολιτικές πτυχές του ιδρύματος πρόνοιας. Ερωτήσεις σχετικά με το ποιος πρέπει να πάρει τι, πότε και πώς αποσιωπώνται. Η γενική προσέγγιση των υποστηρικτών της NPM αντιπροσώπευε ένα διάλειμμα μακριά από ακαδημαϊκές συζητήσεις. Ένα σημαντικό θέμα μεταξύ τόσο των δημόσιων διαχειριστών όσο και της βιβλιογραφίας για

τη θεωρία οργάνωσης είναι το ριζικά διαφορετικό ύφος της διαχείρισης, των τεχνικών και των δομών που θα μπορούσε να είναι κατάλληλο για διάφορες λειτουργίες ή διοικητικά επίπεδα (Pollit 1995).

Για παράδειγμα, αναγνώρισε ότι οι οργανώσεις που λειτουργούν σε περιβάλλοντα που χαρακτηρίζονται από αβεβαιότητα και αστάθεια θα τείνουν να προσαρμοστούν σε αυτές τις απαιτήσεις μέσω της ανάθεσης διοίκησης στο προσωπικό πρώτης γραμμής. Ως αποτέλεσμα τα δόγματα της NPM έχουν αντιμετωπισθεί με σκεπτικισμό από τους μελετητές της δημόσιας διοίκησης, ενώ η NPM στο σύνολό της είχε κατηγορηθεί για έλλειψη σαφούς θεωρητικής βάσης.

6.4 Κινητήριες δυνάμεις πίσω από τη Νέα Διοίκηση

Δεν υπάρχει καμία εξήγηση ενός παράγοντα για την εμφάνιση της NPM. Οι κινητήριες δυνάμεις πίσω από τις μεταρρυθμίσεις αυτές είναι εν μέρει ιδεολογικές, αλλά χαρακτηρίζονται επίσης από διοικητική κουλτούρα, τα χαρακτηριστικά του πολιτικού-διοικητικού συστήματος, και τη δημοσιονομική κατάσταση της χώρας. Οι θεσμικές δυνάμεις των μεταρρυθμίσεων μπορούν καλύτερα να ερμηνευθούν ως ένα πολύπλοκο μείγμα της περιβαλλοντικής πίεσης, των χαρακτηριστικών της πολιτείας, και του ιστορικό-θεσμικού πλαισίου. Αυτοί οι παράγοντες καθορίζουν τα περιθώρια που οι πολιτικοί ηγέτες έχουν δημιουργήσει σχετικά με τις μεταρρυθμίσεις, δηλαδή, τόσο περισσότερο και εμποδίζουν τις μεταρρυθμίσεις του NPM (Dunleavy and Hood, 1994).

Μια προσέγγιση του παρόντος ζητήματος αφορά την NPM κυρίως ως απάντηση σε εξωτερικές πιέσεις. Αυτή η περιβαλλοντική αιτιοκρατία μπορεί να είναι δύο ειδών. Στην πρώτη περίπτωση, μια χώρα μπορεί να θεσπίσει κανόνες σε διεθνές επίπεδο με βάση και τις πεποιθήσεις σχετικά με το πώς πρέπει να οργανωθεί ένα σύστημα δημόσιων υπηρεσιών και να τρέξει, απλά επειδή αυτά έχουν γίνει η επικρατούσα θεωρία. Η NPM είχε τις ρίζες της σε ορισμένες αγγλόφωνες χώρες και διεθνείς οργανισμούς, όπως ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ), όπου ένα είδος μεταρρύθμισης έγινε ιδεολογικά κυρίαρχο, και διαχέεται σε όλο τον κόσμο. Αυτή η διαδικασία διάχυσης δημιούργησε πίεση για παρόμοιες μεταρρυθμίσεις και διαρθρωτικές αλλαγές σε πολλές χώρες (Dunleavy and Hood, 1994).

Στη δεύτερη περίπτωση, η NPM μπορεί να θεωρηθεί ως η βέλτιστη λύση για τα ευρεία τεχνικά προβλήματα, ενώ έχει υιοθετηθεί για την επίλυση των προβλημάτων που

δημιουργούνται από την έλλειψη εκτέλεσης ή από τον οικονομικό ανταγωνισμό και την πίεση της αγοράς. Σε αυτήν την περίπτωση, οι μεταρρυθμίσεις της NPM εκδόθηκαν όχι λόγω της ιδεολογικής σημασίας τους, αλλά λόγω της τεχνικής αποτελεσματικότητας τους.

Μια άλλη άποψη υποστηρίζει ότι οι μεταρρυθμίσεις είναι κατά κύριο λόγο ένα προϊόν του εθνικού ιστορικό-θεσμικού πλαισίου. Διαφορετικές χώρες έχουν διαφορετικές ιστορικές-πολιτισμικές παραδόσεις, και οι μεταρρυθμίσεις τους εξαρτώνται από τη διαδρομή αυτή, πράγμα που σημαίνει ότι οι εθνικές μεταρρυθμίσεις έχουν μοναδικά χαρακτηριστικά. Η μεταρρυθμιστική οδός που αντανακλά τα βασικά χαρακτηριστικά των εθνικών θεσμικών διαδικασιών, όπου οι θεσμικές ρίζες καθορίζουν την πορεία που ακολουθείται σε μια σταδιακή προσαρμογή για την εσωτερική και εξωτερική πίεση. Η άποψη αυτή τονίζει τη θεσμική αυτονομία και εσωτερική δυναμική. Όσο μεγαλύτερη είναι η συνοχή μεταξύ των αξιών που διέπουν τις μεταρρυθμίσεις και τις αξίες στις οποίες βασίζεται το υπάρχον διοικητικό σύστημα, τόσο πιο πιθανό είναι ότι οι μεταρρυθμίσεις θα είναι επιτυχείς (Christensen, 2007).

Άλλη άποψη τονίζει ότι διάφορες χώρες έχουν διαφορετικές συνταγματικές, χαρακτηριστικά και πολιτικο-διοικητικές δομές και ότι οι παράγοντες αυτοί κατά κάποιο τρόπο εξηγούν πώς χειρίζονται τα εθνικά προβλήματα και τις διαδικασίες μεταρρύθμισης. Τα κύρια χαρακτηριστικά του πολιτεύματος με τη μορφή της κυβέρνησης και την τυπική δομή λήψης αποφάσεων στο εσωτερικό του πολιτικο-διοικητικού συστήματος, μπορούν όλα να επηρεάσουν την ικανότητα μιας χώρας να πραγματοποιήσει τις διοικητικές μεταρρυθμίσεις. Από διαρθρωτική ή οργανική άποψη, οι μεταρρυθμίσεις μπορεί γενικά να θεωρηθούν ως συνειδητός οργανωτικός σχεδιασμός. Η προοπτική αυτή βασίζεται στην υπόθεση ότι οι πολιτικοί και διοικητικοί ηγέτες χρησιμοποιούν το δομικό σχεδιασμό των δημόσιων φορέων ως μέσον για την εκπλήρωση των δημόσιων στόχων. Οι σημαντικότερες προϋποθέσεις για αυτό είναι ότι οι ηγέτες έχουν ένα σχετικά μεγάλο βαθμό ελέγχου επί των διαδικασιών αλλαγής ή μεταρρύθμισης και ότι θα παρουσιάζουν υψηλές επιδόσεις σε λογική υπολογισμού (Dunleavy and Hood, 1994).

Έτσι, τα εξωτερικά στοιχεία και τα προγράμματα μεταρρυθμίσεων φιλτράρονται, ερμηνεύονται, και τροποποιούνται από έναν συνδυασμό των δύο επιπλέον χαρακτηριστικών σε εθνική βάση. Ένα χαρακτηριστικό αφορά την εθνική πολιτική-διοικητική ιστορία, τον πολιτισμό, τις παραδόσεις, και το ύφος της κυβέρνησης. Η άλλη αφορά τα εθνικά χαρακτηριστικά της πολιτείας, όπως εκφράζεται από συνταγματικούς και διαρθρωτικούς

παράγοντες. Μέσα σε αυτούς τους περιορισμούς των πολιτικών και διευθυντικών στελεχών υπάρχουν μεγάλα περιθώρια εκκίνησης μεταρρυθμίσεων NPM μέσω μιας ενεργής διοικητικής πολιτικής (Christensen, 2007).

6.5 Μελλοντική Ανάπτυξη και Εφαρμογή

Το κεντρικό ερώτημα που τίθεται είναι κατά πόσον η NPM έχει τελειώσει. Ενώ μερικοί, επικαλούμενοι τις κρίσεις που η NPM έχει βιώσει, διακηρύσσουν ότι είναι πράγματι γεγονός, άλλοι τείνουν να υποστηρίζουν την άποψη ότι αυτό δεν είναι καθόλου έτσι. Ωστόσο, έχει αμφισβητηθεί το γεγονός ότι οι νέοι τύποι μεταρρυθμίσεων θα προστεθούν σε εκείνα που ήδη εφαρμόζονται, και ενδεχομένως να υπάρξουν κάποιες ανατροπές, ειδικά όταν πρόκειται για τα στοιχεία επιμερισμού της NPM. Οι νέες μεταρρυθμίσεις τείνουν, ωστόσο, να μην αντικαθιστούν το παλιό. Αντιπροσωπεύουν αναπροσαρμογές, τροποποιήσεις και συμπληρώματα παρά μια ριζική αλλαγή. Οι προτεραιότητες έχουν μετατοπιστεί από την κινητήριο δύναμη για να δημιουργήσουν οργανισμούς αυτόνομων φορέων που ενισχύουν την απόδοση σε μια προσπάθεια να βρεθεί η σωστή ισορροπία μεταξύ της υποχρέωσης λογοδοσίας και της αυτονομίας με την εστίαση σε αδύναμες συσκευές συντονισμού, η έλλειψη διοικητικού δυναμικού, και ανεπαρκείς μηχανισμοί λογοδοσίας (Pollitt, 2001).

Οι μεταρρυθμίσεις που έγιναν κάτω από την ετικέτα της NPM άνοιξαν τον δρόμο για περαιτέρω μεταρρυθμίσεις και μετασχηματισμούς στην εποχή μετά την NPM. Λύσεις της αγοράς και η ιδεολογία της αγοράς τώρα φαίνεται να έχουν θεσμοθετηθεί στο πλαίσιο του δημόσιου τομέα, έστω και χωρίς να διαγραφούν κάποια σημαντικά χαρακτηριστικά του παλαιού συστήματος, ενώ ένας ορισμένος αριθμός των νομοθετημάτων έχει πραγματοποιηθεί τα τελευταία χρόνια. Η τάση προς τις οργανώσεις αποκλειστικού σκοπού είναι ένα άλλο χαρακτηριστικό των μεταρρυθμίσεων της NPM που υπαγορεύει ότι οι πρόσφατες μεταρρυθμίσεις έχουν τροποποιηθεί με την εισαγωγή περισσότερου συντονισμού και τη συνεργασία μεταξύ των πολιτικο-διοικητικών συστημάτων. Ένα τρίτο στοιχείο της NPM ήταν η διαρθρωτική αποκέντρωση, η οποία είχε ως αποτέλεσμα την αυτονόμηση των εκτελεστικών υπηρεσιών και των οργανισμών του δημόσιου τομέα. Ωστόσο, τα τελευταία χρόνια αυτό έχει αντιμετωπιστεί από μια επαναβεβαίωση του κέντρου και την ενίσχυση της κεντρικής ικανότητας (Pollitt, 2001).

Μια βασική διαπίστωση της έρευνας στον τομέα αυτό είναι ότι οι διοικητικές μεταρρυθμίσεις δεν έχουν λάβει χώρα κατά μήκος μιας και μόνο διάστασης. Στην πράξη, αντιμετωπίζουμε μικτά μοντέλα και αυξημένη πολυπλοκότητα. Είναι δίκαιο να πούμε ότι η

NPM είναι ακόμα πολύ ζωντανή σε πολλές χώρες και ότι οι μεταρρυθμίσεις της NPM κατά κανόνα δεν έχουν αντικατασταθεί από νέες μεταρρυθμίσεις αλλά μάλλον έχουν αναθεωρηθεί ή συμπληρωθεί με μεταρρυθμίσεις μετά την NPM.

Ο ρυθμός και το εύρος των τάσεων αυτών ποικίλλει σημαντικά από τη μια χώρα στην άλλη και από τον ένα τομέα πολιτικής στον άλλο, ενώ η μεταρρύθμιση των δραστηριοτήτων αγκαλιάζει ένα ευρύ φάσμα. Ακόμα κι αν η NPM με συγκεκριμένους τρόπους στέφθηκε με επιτυχία, είναι πολύ νωρίς για να συμπεραθεί ότι το παλιό μοντέλο της δημόσιας διοίκησης δεν είναι βιώσιμο. Έχει μεγάλη ικανότητα να προσαρμόζεται και να είναι τόσο ισχυρό και ευέλικτο, ακόμα και μετά από μια μακρά περίοδο των μεταρρυθμίσεων της NPM και αναδυόμενων μεταρρυθμίσεων μετά την NPM. Τυπικά για τις μεταρρυθμίσεις της NPM ήταν το επίσημο δομικό σύστημα το οποίο άλλαξε από μια ολοκληρωμένη σε μια κατακερματισμένη οντότητα.

Οι επίσημοι μοχλοί του τιμονιού είχαν αποδυναμωθεί, η απόσταση από τα γραφεία μεγάλωσε, τα πολιτικά μηνύματα έγιναν πιο αδύναμα, και η οριζόντια εξειδίκευση αυξήθηκε σύμφωνα με διαφορετικές αρχές. Η δεύτερη γενιά των μεταρρυθμίσεων χρησιμοποιεί τυπικές δομές για να ανακτήσει τον έλεγχο ή να τροποποιήσει την απώλεια της πολιτικής επιρροής, καθιστώντας τις πιο συγκεντρωτικές, πολύπλοκες και ποικίλες (Pollitt, 1995).

Τα επίσημα διαρθρωτικά μέσα έχουν χρησιμοποιηθεί για να τροποποιηθεί όχι μόνο η αποκέντρωση και η κάθετη εξειδίκευση, αλλά και ο οριζόντιος κατακερματισμός και εξειδίκευση, κυρίως στην Αυστραλία και τη Νέα Ζηλανδία. Κάθετος έλεγχος και μοχλοί ελέγχου εφαρμόζονται όλο και περισσότερο, ενώ μια προσέγγιση "το σύνολο της κυβέρνησης" χρησιμοποιεί νέα μέσα συντονισμού και προγράμματα για να τροποποιήσει την οριζόντια κατάτμηση.

Η εξάπλωση και διάδοση των μορφών ρυθμιστικής αρχής σε όλες τις χώρες στο πρώτο κύμα των μεταρρυθμίσεων μπορεί να θεωρηθεί ως ένα θεσμικό πρότυπο, ή μια συνταγή με συμβολική αξία. Αυτό ισχύει εξίσου για τη δεύτερη γενιά των σύγχρονων μεταρρυθμίσεων, όπου η μόδα είναι τώρα να έχει το σύνολο της κυβέρνησης μοντέλα που ευνοούν περισσότερο τον συντονισμό και τον έλεγχο.

Το ερώτημα είναι αν αυτές οι τάσεις είναι πιο σχετικές με αυτό που υπαγορεύει η πραγματικότητα και αν αποτελούν πραγματικά μια σαφή ρήξη με την NPM. Ένα ερώτημα που αναδύεται είναι τι είδους περαιτέρω εξέλιξη θα μπορούσαμε να περιμένουμε σε χώρες που έχουν εφαρμόσει στοιχεία του NPM. Ένα πρώτο σενάριο είναι η ιδέα μιας γραμμικής

διαδικασίας προς περισσότερες αγορές, διαχείριση, και την αποτελεσματικότητα. Ένα δεύτερο σενάριο είναι μια κυκλική εξέλιξη υπονοώντας ότι, μετά από μια περίοδο NPM, θα υπάρξει αντίδραση με τα πρότυπα και τις αξίες που η μεταρρύθμιση είναι χτισμένη, γεγονός που οδηγεί σε μια επιστροφή σε μερικά από τα κύρια χαρακτηριστικά της παλαιάς δημόσιας διοίκησης.

Ένα τρίτο σενάριο είναι μια πιο διαλεκτική διαδικασία σύμφωνα με την οποία οι δημόσιες υπηρεσίες γίνονται πιο σύνθετες. Η θεσμική αλλαγή είναι μια διαδικασία καθίζησης κατά την οποία οι νέες διοικητικές μεταρρυθμίσεις δεν αντικαθιστούν παλιές μορφές, αλλά τις συμπληρώνουν. Υπάρχει μια διαστρωμάτωση και ένα μείγμα παλαιάς δημόσιας διοίκησης, NPM, και μεταρρυθμίσεων μετά την NPM, παράγοντας υβριδικές μορφές οργάνωσης. Οι αλλαγές που έχουμε δει τα τελευταία χρόνια τείνουν να έρθουν πιο κοντά στο τρίτο σενάριο από ό, τι στο πρώτο (Pollitt, 1995).

6.6 Λογιστικές αρχές

Οι λογιστικές αρχές θα μπορούσαν να οριστούν ως κοινώς αποδεκτές λογιστικές πρακτικές που τυποποιούν και καθοδηγούν τον τρόπο με τον οποίο οι επιχειρήσεις και γενικότερα οι οικονομικές οντότητες παρουσιάζουν τα οικονομικά τους στοιχεία. Η σημασία μιας κοινώς αποδεκτής λογιστικής πρακτικής έγκειται στο γεγονός ότι τα οικονομικά στοιχεία του δημόσιου και ιδιωτικού τομέα θα πρέπει να είναι άμεσα συγκρίσιμα, συνεπώς θα πρέπει να πληρούν συγκεκριμένες προϋποθέσεις. Σε άλλη περίπτωση, η σύγκριση αυτή θα ήταν σχεδόν αδύνατη. Οι λογιστικές αρχές που χρησιμοποιούνται από την πλειοψηφία των κρατών συμπεριλαμβανομένης της Ευρωπαϊκής Ένωσης είναι τα διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (IFRS). Σκοπός των προτύπων αυτών είναι η διατήρηση της σταθερότητας και της διαφάνειας σε όλο τον οικονομικό κόσμο. Αυτό επιτρέπει στις επιχειρήσεις και τους μεμονωμένους επενδυτές να λάβουν ορθές οικονομικές αποφάσεις καθώς είναι σε θέση να εξετάσουν και να αξιολογήσουν την πορεία και την αποτελεσματικότητα της εταιρείας στην οποία επιθυμούν να επενδύσουν (BARTH, LANDSMAN & LANG, 2008).

Τα λογιστικά συστήματα επομένως αντικατοπτρίζουν το νομοθετικό περιβάλλον στο οποίο έχουν αναπτυχθεί. Συνεπώς, οι τρόποι με τους οποίους οι εταιρείες δημοσιεύουν τις οικονομικές τους καταστάσεις μπορεί να διαφέρουν από χώρα σε χώρα. Αντιμέτωπα με τέτοιες διαφορές, τα εθνικά λογιστικά σώματα από τις κορυφαίες οικονομίες του κόσμου το 1973 ίδρυσαν την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) με σκοπό να αναπτύξει

και να προωθήσει διεθνώς τα αναγνωρισμένα πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Τα πρότυπα αυτά, σύμφωνα με την IASC, θα παρέχουν στους επενδυτές και τους οικονομικούς αναλυτές συγκρίσιμες και διαφανείς οικονομικές πληροφορίες σε διεθνές επίπεδο καθώς επίσης τους επιτρέπει να λαμβάνουν καλύτερες οικονομικές αποφάσεις (Dobie, 2016).

Μέχρι το 2001 η IASC είχε αναπτύξει και προωθήσει 41 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, παρέχοντας έτσι κατευθυντήριες γραμμές σχετικά με διάφορα λογιστικά θέματα, συμπεριλαμβανομένης της παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων, την αρχική αναγνώριση και την παρακολούθηση των ενσώματων παγίων, των παροχών προς εργαζομένους καθώς επίσης την καταγραφή των άυλων περιουσιακών στοιχείων.

Τον Απρίλιο του 2001 η IASC αντικαταστάθηκε από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB), το οποίο τροποποίησε κάποιες από τις παραπάνω κατευθυντήριες γραμμές ενώ πρότεινε νέα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης για ζητήματα για τα οποία δεν είχαν οριστεί πρότυπα προηγουμένως. Το 2008, υπήρχαν οκτώ κανόνες για τη θέσπιση και την υιοθέτηση του IFRS, κατηγοριοποιημένοι ως εξής:

- για την πρώτη εφαρμογή και υιοθέτηση (IFRS 1)
- Για τις πληρωμές από κοινού (IFRS 2)
- Για περιπτώσεις εξαγορών και συγχωνεύσεων (IFRS 3)
- Για ασφαλιστήρια συμβόλαια (IFRS 4)
- Για μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία κατεχόμενα προς πώληση (IFRS 5)
- Για την αξιολόγηση των ορυκτών πόρων (IFRS 6),
- Για τις γνωστοποιήσεις των χρηματοοικονομικών μέσων (IFRS 7)
- Για τα λειτουργικά τμήματα (IFRS 8)

Την ίδια χρονιά, σχεδόν 100 χώρες απαίτησαν τη χρήση των παραπάνω κανόνων, ενώ όσες δεν το έπραξαν έκαναν σημαντικά βήματα σύγκλισης προς αυτούς.

Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα έχουν προωθηθεί από έναν αριθμό διαφορετικών παραγόντων. Για παράδειγμα, όπως η διασυνοριακή χρηματοδότηση έχει αυξηθεί, πολυεθνικές επιχειρήσεις έχουν χρησιμοποιήσει όλο και περισσότερο τα IFRS για την παραγωγή συγκρίσιμων και αξιόπιστων οικονομικών καταστάσεων για την πρόσβαση στις διεθνείς κεφαλαιαγορές. Επιπλέον, η αύξηση του αριθμού των επιχειρήσεων με διεθνείς δραστηριότητες εισηγμένες στο εθνικό τους χρηματιστήριο έχει συνοδευτεί από την αύξηση

του αριθμού των χρηματιστηριακών αγορών που δέχονται οικονομικές καταστάσεις οι οποίες έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα. Συγκεκριμένα, το 2008 οι κεφαλαιαγορές σε περισσότερες από 50 χώρες έκαναν δεκτές επιχειρήσεις που δημοσίευαν τις οικονομικές τους καταστάσεις με βάση τα IFRS.

Οι Εταιρείες που εδρεύουν σε αναπτυσσόμενες χώρες δραστηριοποιούνται επίσης με γνώμονα την εφαρμογή των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής αναφοράς. Παραδείγματος χάριν, πολλές εταιρείες της ανατολικής Ευρώπης έχουν ενισχύσει σημαντικά την αξιοπιστία τους με την δημοσίευση των οικονομικών τους καταστάσεων σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα, ενώ η χρήση των εν λόγω προτύπων έχει επίσης επωφεληθεί από φορείς λήψης πολιτικών αποφάσεων.

Για παράδειγμα, η απόφαση της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ) που υποχρεώνει όλες τις εταιρείες της ΕΕ να καταρτίζουν τους ενοποιημένους λογαριασμούς τους με βάση τα διεθνή πρότυπα υπήρξε ορόσημο για το IASB, καθώς βοήθησε σημαντικά τόσο στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων από τους αντίστοιχους ελεγκτικούς μηχανισμούς όσο και στη δυνατότητα των επενδυτών να αναλύουν και να συγκρίνουν τις εν λόγω εισηγμένες εταιρίες (Dobie, 2016).

6.7 Εμπόδια στην υιοθέτηση των διεθνών λογιστικών προτύπων

Παρά την αυξημένη χρήση του IFRS σε όλο τον κόσμο, η σύγκλιση μεταξύ αυτών και των λογιστικών αρχών που διέπουν την εκάστοτε χώρα παραμένει να πρέπει ακόμη να επιτευχθεί πλήρως. Οι Ηνωμένες Πολιτείες για παράδειγμα καθυστέρησαν σημαντικά την υιοθέτηση των διεθνών προτύπων ενώ μελέτες έχουν δείξει ότι διαφορετικοί τύποι εμποδίων λέγεται ότι εμποδίζουν τη χρήση των IFRS. Παράδειγμα τέτοιου εμποδίου είναι το οικονομικό κόστος, διότι οι εταιρείες θεωρούν ότι η μετάβαση στο IFRS είναι μια δαπανηρή, περίπλοκη και επαχθής διαδικασία που απαιτεί επενδύσεις για την ενημέρωση των συστημάτων πληροφορικής, έτσι ώστε να μπορούν να χειριστούν τα διεθνή πρότυπα στις οικονομικές καταστάσεις.

Ένα άλλο εμπόδιο είναι ο πατριωτισμός. Ορισμένες χώρες όπως η Γαλλία συνδέονται ουσιαστικά με τα λογιστικά συστήματά τους και διστάζουν να τα εγκαταλείψουν καθώς οποιαδήποτε άλλα θεωρούνται κατώτερα. Παράδειγμα επίσης για μεμονωμένες χώρες που εμφανίζουν δυσκολία στην εναρμόνιση με τα πρότυπα είναι η Ινδία και το Πακιστάν, χώρες οι οποίες απαγορεύουν της χρήση του IFRS στις εγχώριες εταιρίες.

Η κουλτούρα φέρεται να παρουσιάζει ένα επιπλέον εμπόδιο για τη χρήση των διεθνών λογιστικών προτύπων. Για παράδειγμα, οι Γαλλικές λογιστικές αρχές χαρακτηρίζονται ιστορικά από συντηρητισμό και σύνεση, γεγονός που φαίνεται από την προϋπόθεση ότι οι εταιρείες θα πρέπει να αναφέρουν τα περιουσιακά τους στοιχεία βασισμένες στο ιστορικό κόστος.

Αυτή η προσκόλληση στο συντηρητισμό δύναται να εξηγήσει γιατί οι γαλλικές λογιστικές εταιρείες, τράπεζες και ασφαλιστικές εταιρείες ανησυχούν για τα προβλήματα της μεταβλητότητας των κερδών και συνεπώς αντιστάθηκαν στην εισαγωγή σύμφωνα με τα IFRS της αποτίμησης στην εύλογη αξία (σύμφωνα με την οποία οι ετήσιες μεταβολές στην αξία των περιουσιακών στοιχείων που αναφέρονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων) .

7 Προϋπολογισμοί και Δημόσιες Δαπάνες

7.1 Ταξινόμηση Δαπανών

Η Ταξινόμηση των δαπανών είναι σημαντική για τη χάραξη πολιτικής και τη μέτρηση της κατανομής των πόρων μεταξύ των τομέων, για τη διασφάλιση της συμμόρφωσης με τις νομοθετικές εξουσιοδοτήσεις, για την αναθεώρηση της πολιτικής και την ανάλυση των επιδόσεων και για την καθημερινή χορήγηση του προϋπολογισμού. Ένα σύστημα ταξινόμησης των δαπανών παρέχει ένα κανονιστικό πλαίσιο τόσο για την πολιτική λήψης αποφάσεων όσο και της λογοδοσίας. Προσεγγίσεις στην κατάρτιση του προϋπολογισμού συχνά καθορίζουν την οργάνωση του συστήματος ταξινόμησης των δαπανών. Έτσι, η τήρηση του προϋπολογισμού επικεντρώνεται στη χρήση των πόρων και, ως εκ τούτου, στην ταξινόμηση των εισαγωγών και διοικητικών μονάδων. Η διαμόρφωση και οι ανησυχίες σχετικά με την αποτελεσματική κατανομή της πολιτικής των πόρων αποτελούν τη βάση της κατάταξης των δαπανών κατά λειτουργία και πρόγραμμα. Η ταξινόμηση των προγραμμάτων δαπανών ανά δραστηριότητα ή έξοδος είναι κατάλληλη, αν η εστίαση είναι σε λειτουργική απόδοση (Ferreiro, García-del-Valle and Gómez, 2013).

Ο συγκεντρωτικός φορολογικός έλεγχος απαιτεί μια οικονομική κατάταξη που να βασίζεται σε σαφείς έννοιες (π.χ. το διαχωρισμό του δανεισμού από τα έσοδα). Οι δαπάνες μπορεί να χρειαστεί να ταξινομηθούν με διάφορους τρόπους για διαφορετικούς σκοπούς, όπως: η προετοιμασία των εκθέσεων που ανταποκρίνονται στις ανάγκες των χρηστών έκθεσης (για πολιτικούς ιθύνοντες, το ευρύ κοινό, διαχειριστές προϋπολογισμού).

Οι δαπάνες θα πρέπει επίσης να αναφέρονται σύμφωνα με το διεθνές πρότυπο ταξινόμησης, όπως αυτό ορίζεται στις GFS. Ωστόσο, πρέπει να σημειωθεί ότι το GFS παρέχει κατευθυντήριες γραμμές σχετικά με την κατάταξη για την υποβολή εκθέσεων και μόνο. Δεν προορίζεται για ένα προϋπολογισμό ή λογιστική κατάταξη. Επιπλέον, το GFS εστιάζει μόνο στην οικονομική και λειτουργική αναφορά, ενώ η ταξινόμηση του προϋπολογισμού πρέπει να είναι ένα μέσο διαμόρφωσης πολιτικής, διαχείριση του προϋπολογισμού και τη λογιστική (Ferreiro, García-del-Valle and Gómez, 2013).

Μια διοικητική ταξινόμηση των δαπανών (από κυβερνητική οργάνωση) είναι απαραίτητη για τον εντοπισμό ευθυνών για τους βασικούς άξονες των δημοσίων δαπανών και για την καθημερινή χορήγηση του προϋπολογισμού. Οι δαπάνες θα πρέπει να χωρίζονται σε ξεχωριστά τμήματα για κάθε υπουργείο, υπηρεσία ή οργανισμό. Η διοικητική ταξινόμηση θα

πρέπει να οργανωθεί σύμφωνα με τα διαφορετικά επίπεδα ευθύνης και λογοδοσίας στη διαχείριση του προϋπολογισμού (π.χ. οι διοικητικές μονάδες στα υπουργεία που ασχολούνται με το Υπουργείο Οικονομικών για την προετοιμασία του προϋπολογισμού, και η μονάδα (ες) που υποβάλλουν οικονομικές εκθέσεις για το κοινοβούλιο). Θα πρέπει επίσης να προσαρμόζονται στις οργανωτικές ρυθμίσεις για τη διαχείριση του προϋπολογισμού. Σε ορισμένες χώρες τα στατιστικά στοιχεία σχετικά με τις δαπάνες που παρουσιάζονται από τον οργανισμό δεν γίνονται κάθε φορά στο ίδιο επίπεδο συγκέντρωσης ή σε ένα συνεπή τρόπο. Για παράδειγμα, οι δαπάνες προσωπικού μπορεί να παρουσιάζονται στο επίπεδο του υπουργείου, ενώ οι άλλες τρέχουσες δαπάνες να παρουσιάζονται από το χαμηλότερο επίπεδο κρατικών φορέων (π.χ. υπηρεσίες ή οργανισμούς μειωμένης εξασφάλισης). Αυτό θα μπορούσε να είναι κατάλληλο για χορήγηση και τον έλεγχο, αλλά καθιστά δύσκολο να διενεργούν αξιολογήσεις των λειτουργικών δαπανών των διαφόρων υπουργείων και οργανισμών. Ένα έργο είναι ένα ενιαίο, μη διαιρετό, δραστηριότητα με ένα σταθερό χρονοδιάγραμμα και έναν ειδικό προϋπολογισμό.

Σε τέτοιες περιπτώσεις, το έργο μπορεί να θεωρηθεί ως μια υποδιαίρεση της μονάδας δαπανών υπεύθυνη για τη διαχείριση, και, ως εκ τούτου, είναι το χαμηλότερο επίπεδο της διοικητικής ταξινόμησης (Ferreiro, García-del-Valle and Gómez, 2013).

7.2 Ζητήματα εφαρμογής

7.2.1 Ταξινόμηση των δαπανών και διαχείριση του προϋπολογισμού

Από την άποψη της διαχείρισης του προϋπολογισμού, τα πιο σημαντικά ζητήματα που σχετίζονται με τις δαπάνες ταξινόμησης είναι τα ακόλουθα:

- Για την παρακολούθηση των πιστώσεων (λογιστική του προϋπολογισμού), λογιστικές εγγραφές, κωδικοποίηση συναλλαγών, κλπ, είναι αναγκαίο να καθοριστεί η κατάταξη των δαπανών που περιλαμβάνει, κατ' ελάχιστο, τις αρμόδιες διοικητικές κατηγορίες (δηλαδή μονάδες δαπανών) και, ενδεχομένως, μια πρόσθετη υποδιαίρεση της μονάδας δαπανών ανά δραστηριότητα, τη χρηματοδότηση και τη χρηματοδότηση των πηγών.

- Για την παρουσίαση του προϋπολογισμού στο νομοθέτη, είναι απαραίτητο να προσδιοριστεί η «πίστωση», δηλαδή ό, τι είναι δεσμευτική για την εκτελεστική εξουσία (ο προϋπολογισμός του υπουργείου, ένα πρόγραμμα μέσα σε ένα υπουργείο, μεμονωμένα αντικείμενα, και τα λοιπά.).

- Για τη διαχείριση του προϋπολογισμού, είναι απαραίτητο να προσδιοριστεί το κατά πόσο οι κανόνες ανταγωνισμού για τις μεταφορές μεταξύ του προϋπολογισμού των αντικειμένων, ελέγχων, κλπ. θα καθοριστούν (δηλ. στο επίπεδο της γραμμής αντικειμένων, οικονομικές κατηγορίες, προγράμματα, και τα λοιπά.). Μερικές φορές, μια «εκλογίκευση» του αντικειμενικού κώδικα έχει οδηγήσει σε αύξηση των εκ των προτέρων ελέγχων, επειδή έχει εισαχθεί πρόσθετη γραμμή-στοιχείων. Μια αλλαγή στην ταξινόμηση του προϋπολογισμού θα πρέπει να περιλαμβάνει επανεξέταση των κανόνων διαχείρισης πιστώσεων και επιπτώσεων των τυχόν προτεινόμενων αλλαγών για την διαχείριση του προϋπολογισμού (Reynolds and Smolensky, 1977).

7.2.2 Διοικητικών και θεσμικών θεμάτων

Η ταξινόμηση των δαπανών απαιτεί πρώτα την ταυτοποίηση των τεχνικών και θεσμικών περιορισμών σχετικά με τη μεταρρύθμιση του συστήματος. Προσοχή πρέπει να δοθεί στην οργάνωση των βιβλίων και των πληροφοριών. Για παράδειγμα, όταν οι πληρωμές τόκων αναμιγνύονται με αποσβέσεις (εξόφληση του κεφαλαίου), υπάρχει η προφανής ανάγκη διαχωρισμού, αλλά ακόμη πιο σημαντική είναι η διερεύνηση του τρόπου διαχείρισης του χρέους.

Επιπλέον, κακοσχεδιασμένα ή μη τεκμηριωμένα συστήματα πληροφοριών μπορεί να αποτελούν εμπόδιο για τη μεταρρύθμιση των συστημάτων ταξινόμησης των δαπανών. Ως εκ τούτου, η επανεξέταση των τρεχουσών εφαρμογών και λογισμικού απαιτείται πριν από την ανάληψη μιας τέτοιας μεταρρύθμισης. Οι εξελίξεις και η εφαρμογή του λογισμικού δεν θα πρέπει μόνο να είναι συμβατή με την υπάρχουσα ταξινόμηση αλλά και να επιτρέπει για περαιτέρω εξελίξεις του συστήματος.

Η μεταρρύθμιση των συστημάτων ταξινόμησης των δαπανών δεν μπορεί να καλύψει τις ελλείψεις στις εκθέσεις που προκαλούνται από μη ικανοποιητικές θεσμικές ρυθμίσεις. Για παράδειγμα, ένα ισχυρό εκτός προϋπολογισμού ταμείο μπορεί να αποτελέσει εμπόδιο στην καθιέρωση ενός πιο «διαφανούς» συστήματος ταξινόμησης. Σε τέτοιες περιπτώσεις, τα θεσμικά ζητήματα πρέπει να αντιμετωπιστούν σωστά. Δεν θα πρέπει να αναμένεται ότι η μεταρρύθμιση και ταξινόμηση του προϋπολογισμού μπορεί να υποκαταστήσει τη διοικητική μεταρρύθμιση (Reynolds and Smolensky, 1977).

7.3 Παρουσίαση των δαπανών στον προϋπολογισμό

Ο προϋπολογισμός που υποβάλλεται στον νομοθέτη θα πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα στοιχεία που απαιτούνται για την αξιολόγηση του προϋπολογισμού και της δημοσιονομικής πολιτικής. Θα πρέπει επίσης να παρουσιάζει τις πιστώσεις ανάλογα με τις ανάγκες του κοινοβουλίου για τη διενέργεια των δραστηριοτήτων ελέγχου.

Οι πληροφορίες για τα έσοδα, τις δαπάνες, το δανεισμό του Δημοσίου και των άλλων δημοσιονομικών στοιχείων πρέπει να παρουσιάζονται μαζί. Ο επιθυμητός αριθμός των πιστώσεων εξαρτάται από διάφορα στοιχεία, όπως είναι οι κανόνες που διέπουν τις μεταφορές μεταξύ αυτών των πιστώσεων, την οργανωτική δομή της κυβέρνησης, καθώς και την κατανομή των αρμοδιοτήτων στην κατάρτιση του προϋπολογισμού μεταξύ της νομοθετικής και της εκτελεστικής εξουσίας.

Ένας μεγάλος αριθμός των πιστώσεων έχει την τάση να προκαλεί δυσκαμψίες στην εκτέλεση του προϋπολογισμού. Βεβαίως οι πιστώσεις θα πρέπει να είναι επαρκώς λεπτομερείς ώστε να καταδεικνύουν τις πολιτικές δεσμεύσεις της κυβέρνησης. Σε ορισμένες μη ευρωπαϊκές χώρες, ο αριθμός των πιστώσεων περιορίζεται σε περίπου 20 ή ακόμη λιγότερο. Ένα λεπτομερές ετήσιο σχέδιο δαπανών από την οργάνωση, τον προγραμματισμό και την οικονομική κατηγορία, είναι έτοιμο αλλά αποτελεί ουσιαστικά ένα εσωτερικό έγγραφο διαχείρισης για τη χρήση της εκτελεστικής εξουσίας. Σε τέτοιες περιπτώσεις, οι εξουσίες του κοινοβουλίου στην κατάρτιση του προϋπολογισμού τείνουν να είναι πολύ περιορισμένες και, σε καταφατική περίπτωση, δεν πληρούν τα βασικά κριτήρια της καλής διακυβέρνησης (Rubin, 2014).

Οι πιστώσεις του προϋπολογισμού μπορεί να είναι ή να μην περιλαμβάνουν υποστοιχεία μόνο για πληροφόρηση. Ορισμένες χώρες παρουσιάζουν χιλιάδες τέτοια στοιχεία του προϋπολογισμού, ενώ άλλες σε πολύ πιο περιορισμένο αριθμό.

Είναι πολύ σημαντικό να προσδιοριστεί σαφώς στον προϋπολογισμό η δράση ενός οργανισμού ούτως ώστε η κυβέρνηση να διαχειρίζεται υπεύθυνα κάθε σημαντικό στοιχείο ή πρόγραμμα δαπανών. Οι δαπάνες θα πρέπει, συνεπώς, να παρουσιάζονται στο αρμόδιο υπουργείο. Αν διαπιστωθεί μια ταξινόμηση στα προγράμματα, μπορούν είτε να ενσωματωθούν στην παρουσίαση των δαπανών σύμφωνα με την οποία η οργάνωση είναι υπεύθυνη για τη διαχείρισή τους, ή να παρουσιαστούν χωριστά. Η δεύτερη προσέγγιση μπορεί να προσφέρει μεγαλύτερη ευελιξία στην οργάνωση της δομής του προγράμματος και

της σχέσεις με τη διοικητική δομή. Για παράδειγμα, όταν μέσα σε ένα υπουργείο ορισμένα προγράμματα συνδέονται με μια γενική διεύθυνση, ενώ τα άλλα προγράμματα που συνδέονται με ένα τμήμα ή την υπηρεσία αυτή, είναι δύσκολο να δειχθούν οι πληροφορίες αυτές σε μια ενιαία παρουσίαση. Τα σχεσιακά συστήματα διαχείρισης βάσεων δεδομένων επιτρέπουν διάφορες παρουσιάσεις των δαπανών στον προϋπολογισμό, οι οποίες μπορεί είτε να είναι λεπτομερής ή περιληπτικές (Rubin, 2014).

7.4 Διαφορές δημόσιας και ιδιωτικής οικονομικής διαχείρισης

Η οικονομική διαχείριση του δημόσιου και του ιδιωτικού τομέα διαφέρουν σημαντικά. Όσοι έχουν εμπειρία σε έναν από αυτούς τους τομείς δεν είναι κατ' ανάγκη έτοιμοι για την οικονομική διαχείριση στον άλλο τομέα που οφείλεται σε ορισμένες από αυτές τις διαφορές. Στην «Εφημερίδα των Μελετών Διαχείρισης», επισημαίνεται το γεγονός ότι πολλοί θεωρητικοί υποστηρίζουν ότι οι διαφορές είναι τόσο μεγάλες, ώστε θα πρέπει να αποφεύγεται η χρήση της διαχείρισης του ιδιωτικού τομέα στο δημόσιο τομέα (Hughes, 2012).

7.4.1 Λογιστική

Οι λογιστικές μέθοδοι που χρησιμοποιούνται τόσο στην οικονομική διαχείριση του ιδιωτικού όσο και του δημόσιου τομέα διαφέρουν σημαντικά. Για παράδειγμα, στον ιδιωτικό τομέα, οι οικονομικοί διευθυντές και λογιστές δεσμεύονται από τις γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές, ή GAAP, τη μεθοδολογία για τη λογιστική. Αυτό είναι ένα σύνολο πρακτικών, όπως η λογιστική διπλογραφική μέθοδο, που χρησιμοποιείται για τη διασφάλιση της αυθεντικότητας και της ομοιομορφίας. Στο δημόσιο τομέα, μπορούν επίσης να χρησιμοποιηθούν αυτές οι μέθοδοι, αλλά δεν είναι ασυνήθιστο να αποκλίνουν από αυτές. (Hughes, 2012).

7.4.2 Κέρδος

Οι κρατικές υπηρεσίες δεν είναι απαραίτητα κερδοφόρες με τον ίδιο τρόπο που οι ιδιωτικές επιχειρήσεις και εταιρείες τείνουν να είναι. Στον ιδιωτικό τομέα, οι οικονομικοί διευθυντές έχουν γενικά ως στόχο το κέρδος και πιέζονται για να διατηρήσουν μια κατώτατη γραμμή ή ένα ελάχιστο επίπεδο κερδοφορίας. Στο άλλο άκρο του φάσματος είναι οι οικονομικοί διευθυντές στο δημόσιο τομέα, οι οποίοι δεν έχουν απαραίτητα μια κατώτατη γραμμή για να διατηρηθεί. Αντί αυτού, οι τελευταίοι ενδέχεται να διαχειρίζονται τα

οικονομικά δημοσίων φορέων έχοντας ως κινητήρια δύναμη κάποιους μη οικονομικούς στόχους ή στόχους απόδοσης (Hughes, 2012).

7.4.3 Πλαίσιο

Μια άλλη βασική διαφορά μεταξύ δημόσιων και ιδιωτικών χρηματοδοτικών διαχειριστών είναι το πλαίσιο στο οποίο λειτουργούν. Το πλαίσιο αυτό μπορεί να κάνει τη διαφορά, όταν πρόκειται για το πώς ο καθένας προσεγγίζει το έργο του. Ο οικονομικός διευθυντής (κέρδους) στον ιδιωτικό τομέα θα έχει γενικά το περιθώριο για να κάνει ό, τι πρέπει να γίνει προκειμένου να διατηρηθεί η κατώτατη γραμμή. Αντιθέτως, οι οικονομικοί διαχειριστές του δημοσίου τομέα ενδέχεται να αντιμετωπίζουν διάφορους περιορισμούς που μπορεί να τους εμποδίζουν να ενεργήσουν αυτόνομα προκειμένου να διατηρηθεί η αντίστοιχη κατώτατη γραμμή.

7.4.4 Αποφάσεις

Οι διαφορές στη διαδικασία λήψης αποφάσεων μεταξύ των οικονομικών διαχειριστών του δημόσιου και του ιδιωτικού τομέα είναι στενά συνδεδεμένες με το πλαίσιο λειτουργίας. Στον τομέα της διαχείρισης σε ιδιωτικό επίπεδο, οι αποφάσεις λαμβάνονται συνήθως από την κορυφή και φιλτράρονται όσο μεταφέρονται στα χαμηλότερα στρώματα διαχείρισης.

Όσον αφορά τη διαχείριση του δημόσιου τομέα, δεν είναι τόσο απλό. Οι οικονομικοί διευθυντές του δημόσιου τομέα συχνά πρέπει να συνεργάζονται με τις αντίστοιχες πολιτικές δυνάμεις ανά περιφέρεια με σκοπό την εξυπηρέτηση των κοινών τους συμφερόντων. Οι σημαντικές οικονομικές αποφάσεις συχνά γίνονται πραγματικότητα με τη δημιουργία συνεργασιών και την ύπαρξη υποστήριξης (Hughes, 2012).

8 Επίλογος

Σε μια προσπάθεια να συνοψίσουμε τα παραπάνω, η πραγματοποίηση προϋπολογισμών τόσο σε βραχυπρόθεσμο όσο και σε μεσοπρόθεσμο ορίζοντα αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της ορθής οικονομικής διαχείρισης σε επίπεδο δημόσιας διοίκησης, ενώ η τελευταία αποτελεί βασικό παράγοντα ευημερίας για την εκάστοτε οικονομία. Καθώς καταδεικνύει η μελέτη που προηγήθηκε, τόσο τα ισχύοντα λογιστικά πρότυπα όσο και το θεσμικό και νομικό πλαίσιο της εκάστοτε οικονομίας ορίζουν και περιορίζουν την πραγματοποίηση τόσο των προϋπολογισμών όσο και των δημοσίων δαπανών, ταξινομώντας τες και υποχρεώνοντας την

εκάστοτε εξουσία σε ορθές κινήσεις. Στόχος για την αποτελεσματική υλοποίηση των προϋπολογισμών και την εναρμόνιση με την ισχύουσα νομοθεσία είναι η συνεχής προσαρμογή και πραγματοποίηση μεταρρυθμίσεων σε θεσμικό επίπεδο.

Εργαλεία μέτρησης απόδοσης – αποτελεσματικότητας – αποδοτικότητας υιοθετούνται ολοένα και περισσότερο από τις Δημόσιες Διοικήσεις των χωρών-μελών του ΟΟΣΑ. Κατά κύριο λόγο, η πρωτοβουλία για τη χρήση των συγκεκριμένων μεθόδων ανήκει στις κυβερνήσεις των χωρών. Σύμφωνα με τα αποτελέσματα έρευνας του ΟΟΣΑ, σχετικά με τη χρήση εργαλείων μέτρησης απόδοσης – αποτελεσματικότητας – αποδοτικότητας, μετρήσεις για την αξιολόγηση της αποδοτικότητας των οργανισμών του δημόσιου τομέα εφαρμόζονται σε όλες τις χώρες που συμμετείχαν στην έρευνα (Αυστραλία, Γαλλία, Δανία, Ηνωμένο Βασίλειο, Η.Π.Α., Καναδάς, Κάτω Χώρες, Νέα Ζηλανδία, Σουηδία, Φινλανδία).

Η επιλογή εργαλείων για την αξιολόγηση της αποδοτικότητας των δημόσιων οργανισμών, από το σύνολο των χωρών-μελών του ΟΟΣΑ που συμμετείχαν στην έρευνα, αποδίδεται στην ευκολία συλλογής των απαραίτητων ποσοτικών δεδομένων για την εφαρμογή της συγκεκριμένης κατηγορίας εργαλείων και στην ικανοποίηση πρωταρχικών στόχων κάθε κυβέρνησης για τη Δημόσια Διοίκηση όπως:

- η βελτίωση της κατανομής και διαχείρισης των πόρων (οικονομικών πόρων και παραγωγικών συντελεστών) σε συνδυασμό με το επίπεδο παραγωγής
- η ενίσχυση της λογοδοσίας (accountability) των διοικητικών μονάδων και των δημόσιων λειτουργιών
- η επίτευξη διαφάνειας (transparency) στην παραγωγική διαδικασία

Οι χώρες που δε χρησιμοποιούν σε ευρεία κλίμακα εργαλεία μέτρησης αποτελεσματικότητας (Γαλλία, Δανία, Ηνωμένο Βασίλειο, Καναδάς, Κάτω Χώρες, Νέα Ζηλανδία, Φινλανδία), καθώς και οι Η.Π.Α., στις οποίες η αποτελεσματικότητα αποτελεί πρωταρχικό στόχο της Δημόσιας Διοίκησης, δίνουν έμφαση στη μέτρηση της ικανοποίησης των πολιτών από τις παρεχόμενες διοικητικές υπηρεσίες και τη διασφάλισή της. Οι δύο παράμετροι: αποδοτικότητα και ικανοποίηση πολιτών, αποτελούν τις δύο κύριες συνιστώσες των εργαλείων μέτρησης αποτελεσματικότητας.

Έπειτα από ευρεία βιβλιογραφική επισκόπηση προκύπτει πως η μέθοδος της Περιβάλλουσας Καμπύλης (DEA) χρησιμοποιείται συχνότερα από άλλες μεθόδους μέτρησης αποδοτικότητας στο δημόσιο τομέα. Ειδικότερα, καταγράφονται εκατοντάδες

περιπτώσεις εφαρμογών της DEA στην τοπική αυτοδιοίκηση, σε δημόσιες επιχειρήσεις ηλεκτρισμού, τηλεπικοινωνιών, μέσων μαζικής μεταφοράς, αεροδρόμια, στη δευτεροβάθμια και τριτοβάθμια εκπαίδευση, σε νοσοκομεία, βιβλιοθήκες κ.ά. (Emrouznejad et al, 2008; Muniz et al, 2006; Alfonso et al, 2005; Ouellette and Vierstraete, 2004).

Οι επιπτώσεις – πλεονεκτήματα της εφαρμογής εργαλείων μέτρησης απόδοσης – αποτελεσματικότητας – αποδοτικότητας για τους δημόσιους οργανισμούς συνδέονται με τους λόγους εφαρμογής των συγκεκριμένων εργαλείων. Οι λόγοι αυτοί συνοψίζονται στην επίτευξη οικονομίας, αποδοτικότητας, αποτελεσματικότητας, διαφάνειας και λογοδοσίας.

Όμως, η απαρέγκλιτη χρήση εργαλείων μέτρησης αποδοτικότητας στο δημόσιο τομέα είναι πιθανό να οδηγήσει σε επιδείνωση της ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών, σε δυσαρέσκεια των πολιτών από τις παρεχόμενες διοικητικές υπηρεσίες και των εργαζομένων στους δημόσιους οργανισμούς από τη διαρκή αναδιοργάνωση της δομής και λειτουργίας των διοικητικών μονάδων. Η αναδιοργάνωση της δομής και λειτουργίας των υπό αξιολόγηση μονάδων αποτελεί προϋπόθεση για την επίτευξη αποδοτικότητας.

Η ικανοποίηση των πολιτών είναι μία παράμετρος η οποία δεν εντάσσεται στην παραγωγική διαδικασία, συνεπώς δεν αποτελεί αντικείμενο αξιολόγησης των μετρήσεων αποδοτικότητας, συνδέεται όμως με την αποδοτικότητα με αντίστροφη σχέση (Sherman and Zhu, 2006a). Με άλλα λόγια, όταν επιχειρείται ενίσχυση της αποδοτικότητας υποχωρεί ο βαθμός ικανοποίησης των πολιτών από τις παρεχόμενες υπηρεσίες ή τα παραγόμενα προϊόντα της επιχειρησιακής μονάδα αναφοράς και το αντίστροφο.

Από τη στιγμή που ληφθεί η απόφαση εφαρμογής εργαλείων αξιολόγησης σε δημόσιους οργανισμούς, πρώτο βήμα για την υλοποίησή τους είναι η επιλογή των εισροών-εκροών, στην περίπτωση των μετρήσεων αποδοτικότητας, των αποτελεσμάτων και των προσδιοριστικών παραγόντων της ικανοποίησης του πολίτη, εάν πρόκειται για μετρήσεις αποτελεσματικότητας. Το προκαταρκτικό αυτό στάδιο χρήσης των εργαλείων αξιολόγησης δεν υφίσταται στην περίπτωση των λογιστικών – χρηματοοικονομικών τεχνικών, διότι τόσο το περιεχόμενο όσο και το αντικείμενο των αριθμοδεικτών χρηματοοικονομικής ανάλυσης καθορίζονται αυστηρά στη βιβλιογραφία.

Τροχοπέδη στην εφαρμογή εργαλείων μέτρησης απόδοσης – αποτελεσματικότητας – αποδοτικότητας συχνά αποτελεί η ηγεσία του εκάστοτε δημόσιου οργανισμού, ακόμη και

η πολιτική ηγεσία (OECD, 1994). Άλλωστε, η εφαρμογή αντίστοιχων τεχνικών καθώς και η χρηματοδότησή τους από τον Κρατικό Προϋπολογισμό προϋποθέτει πολιτική βούληση. Η χρηματοδότηση αφορά την απασχόληση κατάλληλα καταρτισμένου ανθρώπινου δυναμικού, την εγκατάσταση, λειτουργία και συντήρηση πληροφοριακών συστημάτων για την καταγραφή και διακίνηση δεδομένων και πληροφοριών, την απόκτηση κατάλληλου λογισμικού επεξεργασίας δεδομένων. Η έλλειψη προσήλωσης της πολιτικής ηγεσίας στην εφαρμογή εργαλείων μέτρησης απόδοσης – αποτελεσματικότητας – αποδοτικότητας και μετέπειτα στην αξιοποίηση των αποτελεσμάτων τους αποτελεί έναν από τους σημαντικότερους παράγοντες αποτυχίας των εργαλείων αυτών.

Επισημώς, οργανωμένα και καθολικά, δεν έχουν ακόμη εφαρμοστεί εργαλεία μέτρησης απόδοσης – αποτελεσματικότητας – αποδοτικότητας στην ελληνική Δημόσια Διοίκηση παρά τις πολιτικές εξαγγελίες και προσπάθειες που καταγράφονται τις τελευταίες δεκαετίες. Από το 2009 επιχειρείται εκ νέου εισαγωγή εργαλείων μέτρησης απόδοσης – αποτελεσματικότητας – αποδοτικότητας στην ελληνική Δημόσια Διοίκηση μέσω του Προϋπολογισμού Προγραμμάτων. Ειδικότερα, προτείνεται η σύνδεση της χρηματοδότησης των δημόσιων οργανισμών με την αποτελεσματικότητά τους, με το βαθμό επίτευξης προκαθορισμένων στόχων. Κατ' αυτό τον τρόπο επιχειρείται μετάβαση από την υφιστάμενη μορφή προϋπολογισμού και χρηματοδότησης των δημόσιων οργανισμών: 'Προϋπολογισμός Κονδυλίων', σε νέα: 'Προϋπολογισμός Προγραμμάτων'. Η υφιστάμενη μορφή βασίζεται στη λογιστική ταξινόμηση των δαπανών χωρίς λεπτομερή πληροφόρηση για τις ενέργειες που χρηματοδοτούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό, την αναγκαιότητα υλοποίησης των ενεργειών, την αποτελεσματικότητα των δαπανών, την αποδοτικότητα και ποιότητα των παρεχόμενων διοικητικών υπηρεσιών.

Σύμφωνα με το Νόμο 3230/2004, το σύστημα μέτρησης-αξιολόγησης αποτελεσματικότητας της ελληνικής Δημόσιας Διοίκησης θα βασιστεί σε δείκτες. Οι δείκτες διακρίνονται σε γενικούς και σε ειδικούς (Κοινοποίηση, 2008; Νόμος 3230/2004). Η πρώτη κατηγορία δεικτών ενδέχεται να είναι κοινή για περισσότερους από ένα φορείς (ΣΕΥΥΟ, 2009). Ενδεικτικοί γενικοί δείκτες είναι ο χρόνος ανταπόκρισης στα αιτήματα των πολιτών, το ποσοστό ικανοποίησης των παραπόνων πολιτών που υποβάλλονται, ο βαθμός διείσδυσης νέων τεχνολογιών, η ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών (Νόμος 3230/2004). Οι ειδικοί δείκτες διαφοροποιούνται ανά διοικητική μονάδα και μετρούν την αποδοτικότητα και την παραγωγικότητά της. Σύμφωνα με Κοινοποίηση (2008) του πρώην

Υπουργείου Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης (ΥΠΕΣΔΔΑ), έμφαση στο αντικείμενο μέτρησης των δεικτών πρέπει να δοθεί:

- στην απλούστευση των διαδικασιών
- στη μέτρηση της ικανοποίησης των πολιτών
- στην τήρηση των προθεσμιών διεκπεραίωσης των αιτημάτων πολιτών
- στο βαθμό υλοποίησης των προτάσεων Σωμάτων Επιθεωρητών – Ελεγκτών

Οι δείκτες, που θα αποτελέσουν το βασικό εργαλείο για τη μέτρηση της αποτελεσματικότητας στην ελληνική Δημόσια Διοίκηση, χρειάζεται να είναι συγκεκριμένοι, αντιπροσωπευτικοί, προσανατολισμένοι στη μέτρηση του βαθμού επίτευξης στόχων – αποτελεσμάτων, απλοί στη χρήση, να μην απαιτούν χρονοβόρες διαδικασίες κατάρτισης και συμπλήρωσης, και να έχουν χαμηλό κόστος διαχείρισης.

Επιδίωξη του Υπουργείου, μέσω των δεικτών, είναι η πληρέστερη και αντικειμενικότερη δυνατή καταγραφή των διαδικασιών που λαμβάνουν χώρα σε όλους τους δημόσιους φορείς, των ενεργειών που χρηματοδοτούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό, καθώς και των υπηρεσιών που παρέχονται χωρίς όμως επιπλέον επιβάρυνση των δημόσιων οικονομικών και συστηματική απασχόληση παραγωγικών συντελεστών.

Σύμφωνα όμως με τη διεθνή εμπειρία, αναφορικά με την εφαρμογή εργαλείων μέτρησης απόδοσης – αποτελεσματικότητας – αποδοτικότητας, που βασίζονται εξολοκλήρου ή μερικώς στη χρήση δεκτών (π.χ. μέθοδος Σχεδιασμού, Προγραμματισμού και Προϋπολογισμού – PPBS, μέθοδος Προϋπολογισμού Μηδενικής Βάσης – ZBB), οι ανεπιθύμητες για το Υπουργείο προεκτάσεις της εφαρμογής αντίστοιχων εργαλείων, όπως η αύξηση του διοικητικού κόστους, η συστηματική απασχόληση ανθρώπινου δυναμικού για τη συγκέντρωση δεδομένων, κατάρτιση και έλεγχο των δεικτών, συναντώνται στην πλειονότητα των περιπτώσεων. Μάλιστα, οι προαναφερθέντες παράμετροι συνιστούν τα ουσιαστικότερα μειονεκτήματα των εργαλείων μέτρησης απόδοσης – αποτελεσματικότητας – αποδοτικότητας που χρησιμοποιούν δείκτες (Hughes, 2003).

Επιδίωξη του Υπουργείου αποτελεί η καταγραφή και αξιολόγηση της διαχρονικής εξέλιξης της κάθε διοικητικής μονάδας ξεχωριστά. Σε συνδυασμό με τη στοχοθεσία, που αποτελεί το επόμενο στάδιο από την κατάρτιση δεικτών, ζητούμενο είναι η διαχρονική βελτίωση των αποτελεσμάτων τόσο των ειδικών όσο και των γενικών δεικτών για τους

επιμέρους δημόσιους φορείς και για το σύνολο της Δημόσιας Διοίκησης. Στο πλαίσιο αυτό, κάθε χρόνο θα καταγράφεται η τρέχουσα τιμή των δεικτών και θα συγκρίνεται με την αντίστοιχη του προηγούμενου έτους. Πάντως, το πλαίσιο χρηματοδότησης των διοικητικών μονάδων από τον Κρατικό Προϋπολογισμό (Προϋπολογισμός Προγραμμάτων) βάσει του βαθμού επίτευξης προκαθορισμένων στόχων βρίσκεται ακόμη υπό διαμόρφωση.

8.1 Προτεινόμενο Εργαλείο Μέτρησης Αποτελεσματικότητας

8.1.2 Μέθοδος Quality-driven – Efficiency-adjusted Data Envelopment Analysis (QE-DEA)

Η προτεινόμενη μέθοδος μέτρησης αποτελεσματικότητας: Quality-driven – Efficiency-adjusted Data Envelopment Analysis (QE-DEA) (Zervopoulos and Palaskas, 2010ab) αποτελεί μία απλή για τον τελικό χρήστη εφαρμογή συγκριτικής αξιολόγησης η οποία καταλήγει σε μετρήσιμα αποτελέσματα βελτιστοποίησης της λειτουργίας της υπό αξιολόγηση διοικητικής μονάδας και ικανοποίησης των πολιτών από τις παρεχόμενες υπηρεσίες της. Ειδικότερα, η προτεινόμενη μέθοδος επιχειρεί μέσω γεωμετρικής και αλγεβρικής ανάλυσης να ποσοτικοποιήσει τον αναγκαίο βαθμό μεταβολής του επιπέδου των απασχολούμενων παραγωγικών συντελεστών (εισροών) και των παρεχόμενων υπηρεσιών ή παραγόμενων προϊόντων (εκροών) με στόχο την επίτευξη αποτελεσματικότητας. Η μέθοδος QE-DEA βασίζεται σε γεωμετρική-αλγεβρική ανάλυση καθώς και στην αυτόνομη μέθοδο μέτρησης αποδοτικότητας DEA. Για την εφαρμογή της απαιτείται αρχικά η επιλογή ομοειδών διοικητικών μονάδων. Στη συνέχεια, τα δεδομένα που συλλέγονται και εισάγονται στους δύο γενικούς μαθηματικούς τύπους – δείκτες είναι ποσοτικά και ποιοτικά. Τα πρώτα αναφέρονται στην ποσότητα των εισροών που χρησιμοποιούνται και των εκροών που παράγονται. Όσον αφορά στα ποιοτικά δεδομένα, συλλέγονται έπειτα από τη διεξαγωγή πρωτογενούς έρευνας, κυρίως μέσω ερωτηματολογίου απευθυνόμενου σε πολίτες. Επίσης, είναι δυνατή η επέκταση του μοντέλου QE-DEA με την εισαγωγή δεδομένων ικανοποίησης εργαζομένων έπειτα από τη διαμόρφωση νέου ερωτηματολογίου. Τα ποιοτικά δεδομένα που αναφέρονται στο βαθμό ικανοποίησης πολιτών και εργαζομένων, προτού χρησιμοποιηθούν για τις ανάγκες μέτρησης της προτεινόμενης μεθόδου, ποσοτικοποιούνται. Πέραν της αξιολόγησης της

παραγωγικής διαδικασίας ενός συνόλου διοικητικών μονάδων, απώτερος σκοπός της μεθόδου QE-DEA, ή απλούστερα του μοντέλου ικανοποίησης – αποδοτικότητας, είναι η παροχή μετρήσιμων λύσεων αναδιοργάνωσης για την επίτευξη αποτελεσματικότητας.

Στην περίπτωση των δημόσιων οργανισμών παροχής υπηρεσιών, η ενίσχυση της ικανοποίησης των πολιτών προϋποθέτει την ταχύτερη εξυπηρέτησή τους (π.χ. μείωση του χρόνου αναμονής, ταχύτερη εξυπηρέτηση του αιτήματος και διεκπεραίωσή του, βελτιωμένη επεξεργαστική ικανότητα των ηλεκτρονικών μέσων), τη διάθεση επιπλέον χρόνου για την παροχή εξειδικευμένης στο αίτημα πληροφόρησης. Συνεπώς, χρειάζεται αριθμητική και ποιοτική αύξηση των παραγωγικών συντελεστών που συνεπάγονται μεγαλύτερο κόστος λειτουργίας και υποχώρηση της αποδοτικότητας. Στην ίδια λογική, η βελτίωση της αποδοτικότητας, όταν επιτυγχάνεται μέσω αριθμητικού περιορισμού των απασχολούμενων παραγωγικών συντελεστών (εισροών), προκαλεί μείωση του βαθμού ικανοποίησης των πολιτών – δυσαρέσκεια. Από τα παραπάνω προκύπτει πως, τουλάχιστον βραχυπρόθεσμα, η ενίσχυση της ικανοποίησης συνδέεται με θυσία που αποτυπώνεται στο βαθμό αποδοτικότητας της διοικητικής μονάδας.

Η αντίστροφη σχέση μεταξύ ικανοποίησης και αποδοτικότητας αποτελεί βασική υπόθεση της μεθόδου QE-DEA η οποία μάλιστα υπολογίζεται για κάθε παραγωγικό συντελεστή ξεχωριστά προτού μετρηθεί ο βαθμός συγκριτικής αποτελεσματικότητας της εκάστοτε υπό αξιολόγηση μονάδας του δείγματος.

9. Συμπεράσματα και Μελλοντικές Προεκτάσεις Έρευνας

Τα εργαλεία μέτρησης απόδοσης – αποτελεσματικότητας – αποδοτικότητας εφαρμόζονται ολοένα περισσότερο στη Δημόσια Διοίκηση διεθνώς επιδιώκοντας αρχικά την αξιολόγηση της δομής και της λειτουργίας των δημόσιων οργανισμών, του έργου που παράγουν, και στη συνέχεια τον προσδιορισμό των κατάλληλων παρεμβάσεων για την ενίσχυση της αποδοτικότητας και την επίτευξη αποτελεσματικότητας. Τα πλεονεκτήματα που απορρέουν από τη χρήση των εργαλείων αυτών (π.χ. οικονομικότερη λειτουργία, ενίσχυση της ικανοποίησης πολιτών και εργαζομένων, διαφάνεια) για τους οργανισμούς που τα χρησιμοποιούν προϋποθέτουν όμως την παρουσία κατάλληλα καταρτισμένου ανθρώπινου δυναμικού με εμπειρία στη διαχείριση αντίστοιχων εργαλείων, την προσήλωση των προϊσταμένων των διοικητικών μονάδων και της πολιτικής ηγεσίας στην

εφαρμογή των εργαλείων μέτρησης απόδοσης – αποτελεσματικότητας – αποδοτικότητας, και την αποφασιστικότητα των εργαζομένων να συμμετάσχουν στη διαδικασία αξιολόγησης και αναδιοργάνωσης. Σε περίπτωση που μία εκ των παραπάνω προϋποθέσεων δεν ικανοποιείται, τα εργαλεία μέτρησης απόδοσης – αποτελεσματικότητας – αποδοτικότητας δεν είναι δυνατό να τελεσφορήσουν και μάλιστα ενδέχεται να επιδεινώσουν την παραγωγικότητα των υπό αξιολόγηση διοικητικών μονάδων.

Τα εργαλεία μέτρησης απόδοσης – αποτελεσματικότητας – αποδοτικότητας κατατάσσονται σε τρεις κατηγορίες, με κριτήριο το μεθοδολογικό προσανατολισμό, τα χαρακτηριστικά των δεδομένων που αποτελούν αντικείμενο επεξεργασίας και αξιολόγησης: α) τις μετρήσεις χρηματοοικονομικής απόδοσης, β) τις μετρήσεις αποδοτικότητας και γ) τις μετρήσεις στρατηγικής. Οι τελευταίες αποτελούν την πιο σύνθετη μορφή μετρήσεων. Εξαιτίας όμως της πολυπλοκότητας των εργαλείων μέτρησης στρατηγικής στην κατάρτιση και εφαρμογή τους, οι πιθανότητες αποτυχίας στην επίτευξη των στόχων τους είναι υψηλές.

Στο πλαίσιο αυτό, προτείνεται η εφαρμογή ενός πρωτότυπου εργαλείου μέτρησης αποτελεσματικότητας και αναδιοργάνωσης επιχειρησιακών μονάδων στην ελληνική Δημόσια Διοίκηση: της μεθόδου QE-DEA. Η συγκεκριμένη μέθοδος είναι απλή στη χρήση, δεν είναι χρονοβόρα στη συλλογή και επεξεργασία δεδομένων και για την εφαρμογή της δεν απαιτείται προσωπικό με εμπειρία στη διαχείριση εργαλείων μέτρησης απόδοσης-αποτελεσματικότητας- αποδοτικότητας. Ανεξαρτήτως βέβαια των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών και των δυνατοτήτων της προτεινόμενης μεθόδου, η επίτευξη των στόχων της, δηλαδή η παροχή συγκεκριμένων και μετρήσιμων λύσεων αναδιοργάνωσης επιχειρησιακών μονάδων για την αποτελεσματική λειτουργία της, προϋποθέτει την αποφασιστικότητα των προϊσταμένων των αξιολογούμενων διοικητικών μονάδων και της πολιτικής ηγεσίας στην υλοποίηση της προτεινόμενης στρατηγικής.

Η μέθοδος QE-DEA είναι ιδιαίτερα ευέλικτη στην επεξεργασία των δεδομένων, ποσοτικών και ποιοτικών, καθώς και στη διερεύνηση του αντικειμένου αξιολόγησης με την προσθήκη επιπλέον παραμέτρων-διαστάσεων και τον προσδιορισμό των μαθηματικών σχέσεων που τις συνδέουν μεταξύ τους. Η υφιστάμενη δισδιάστατη ανάλυση (αποδοτικότητα - ικανοποίηση) πιστεύεται ότι εκφράζει σε μεγάλο βαθμό τον όρο αποτελεσματικότητα. Παρόλα αυτά, είτε η εισαγωγή δείκτη τιμών ικανοποίησης, στη

θέση του απλού βαθμού ικανοποίησης πολιτών, είτε η αύξηση του αριθμού των διαστάσεων της ανάλυσης έχει ιδιαίτερο ενδιαφέρον τόσο σε επίπεδο μελλοντικής έρευνας όσο και εφαρμογής σε διοικητικές μονάδες, καθώς η μέθοδος QE DEA θα προσαρμοστεί καλύτερα στις ανάγκες και τα χαρακτηριστικά των τελευταίων, τα αποτελέσματα που θα προκύψουν από τη συγκεκριμένη μέθοδο θα εκφράζουν σε μεγαλύτερο βαθμό τους ενδογενείς και εξωγενείς παράγοντες που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα των υπό αξιολόγηση μονάδων.

Βιβλιογραφικές αναφορές

Ξένη Βιβλιογραφία

Abernethy, M., & Brownell, P. (1999). The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. *Accounting, Organizations And Society*, 24(3), 189-204. [http://dx.doi.org/10.1016/s0361-3682\(98\)00059-2](http://dx.doi.org/10.1016/s0361-3682(98)00059-2)

BARTH, M., LANDSMAN, W., & LANG, M. (2008). International Accounting Standards and Accounting Quality. *J Accounting Res*, 46(3), 467-498. <http://dx.doi.org/10.1111/j.1475-679x.2008.00287.x>

Barzelay, M. (2001). *The new public management*. Berkeley: University of California Press.

Carlin, T. (2005). Debating the Impact of Accrual Accounting and Reporting in the Public Sector. *Financial Acc & Man*, 21(3), 309-336. <http://dx.doi.org/10.1111/j.0267-4424.2005.00223.x>

Christensen, T. (2007). *Organization theory and the public sector*. London: Routledge.

Dobie, A. (2016). Aiming for global accounting standards: the international accounting standards board, 2001–2011. *Accounting and Business Research*, pp.1-2.

Drechsler, W. (2005): « The Rise and Demise of the New Public Management», *Post-autistic Economics Review*, 33

Dunleavy, P. and Hood, C. (1994). From old public administration to new public management. *Public Money & Management*, 14(3), pp.9-16.

EGEBERG, M. (1994). Bridging the Gap Between Theory and Practice: The Case of Administrative Policy. *Governance*, 7(1), pp.83-98.

Ferreiro, J., García-del-Valle, M. and Gómez, C. (2013). An Analysis of the Convergence of the Composition of Public Expenditures in European Union Countries. *American Journal of Economics and Sociology*, 72(4), pp.799-825.

Flynn, N. (2007). *Public sector management*. London: SAGE.

Guess, G. and LeLoup, L. (2010). *Comparative Public Budgeting: Global Perspectives on Taxing and Spending*. State University of New York Press.

Hood, C. (1995). Contemporary public management: a new global paradigm?. *Public Policy and Administration*, 10(2), pp.104-117.

Hood, C. (1995). The “new public management” in the 1980s: Variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20(2-3), pp.93-109.

Horngren, C. and Harrison, W. (2007). *Accounting*. Upper Saddle River, N.J.: Pearson/Prentice Hall.

Hughes, O. (2012). *Public management and administration*. New York: Palgrave.

Kasdin, S. (2016). An Evaluation Framework for Budget Reforms: A Guide for Assessing Public Budget Systems and Selecting Budget Process Reforms. *International Journal of Public Administration*, pp.1-14.

Khan, A. and Hildreth, W. (2002). *Budget theory in the public sector*. Westport, Conn.: Quorum Books.

March, J. and Olsen, J. (1989). Rediscovering Institutions: The Organizational Basis of Politics. *Free Press New York*.

Mohammad Pour Zarandi, H., Ghafari, E., Arab, M. and Tabatabaei Mozdabadi, S. (2013). Accrual-based accounting system versus cash-based accounting: An empirical study in municipality organization. *Management science letters*, 4(1), pp.251-256.

Zervopoulos, P. and Palaskas, T. (2010a - forthcoming) ‘Applying Quality-Driven, Efficiency-Adjusted DEA (QE-DEA) in the Pursuit of High-Efficiency – High Quality Service Units: An Input-Oriented Approach’, *IMA Journal of Management Mathematics*

Zervopoulos, P. and Palaskas, T. (2010b) Applying Quality-Driven, Efficiency-Adjusted DEA (QE-DEA) in the Pursuit of High-Efficiency – High Quality Service Units: An Input-Oriented Approach, 8th International Conference on Data Envelopment Analysis, Performance Management and Measurement: Lebanon

Paulsson, G. (2006). Accrual Accounting in the Public Sector: Experiences From the Central Government in Sweden. *Financial Acc & Man*, 22(1), pp.47-62.

Pollitt, C. (1995). Justification by Works or by Faith?: Evaluating the New Public Management. *Evaluation*, 1(2), pp.133-154.

Pollitt, C. (2001). Convergence: The Useful Myth?. *Public Administration*, 79(4), pp.933-947.

Pollitt, C. and Bouckaert, G. (1995): *Quality Improvement in European Public Services, Concepts, Cases and Commentary*, London: SAGE.

Reynolds, M. and Smolensky, E. (1977). *Public expenditures, taxes, and the distribution of income*. New York: Academic Press.

Rubin, I. (2008). *Public budgeting*. Armonk, N.Y.: M.E. Sharpe.

Rubin, I. (2014). *The politics of public budgeting*. Thousand Oaks: Sage Publications.

Schick, A. (2007). *The federal budget*. Washington, D.C.: Brookings Institution Press.

van Helden, G. (2005). Researching Public Sector Transformation: The Role of Management Accounting. *Financial Acc & Man*, 21(1), 99-133.
<http://dx.doi.org/10.1111/j.0267-4424.2005.00211.x>

Ελληνική Βιβλιογραφία

ΣΕΥΥΟ – Σχολή Επιμόρφωσης Υπαλλήλων Υπουργείου Οικονομικών (2009) *Διοίκηση Μέσω Στόχων – Προϋπολογισμός Προγραμμάτων*, Αθήνα

Θεσμικό Πλαίσιο

Κοινοποίηση (2008) *Καθορισμός Δεικτών Μέτρησης Αποτελεσματικότητας και Αποδοτικότητας*, ΔΠΠΑ/Φ.10/οικ. 2813

Νόμος 3230/2004 *Καθιέρωση Συστήματος Διοίκησης με Στόχους, Μέτρηση της Αποδοτικότητας και άλλες Διατάξεις*, (ΦΕΚ 44/Α)