



Πάντειο Πανεπιστήμιο Κοινωνικών και Πολιτικών Επιστημών
Σχολή Επιστημών Οικονομίας και Δημόσιας Διοίκησης
Τμήμα Δημόσιας Διοίκησης

Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών: Δημόσια Διοίκηση
Κατεύθυνση: Διοικητική Επιστήμη και Δημόσιο Μάνατζμεντ

Μεταπτυχιακή Διπλωματική Εργασία
με θέμα:

Το νέο Διεθνές Λογιστικό Πλαίσιο (IPSAS- EPSAS)
του Δημόσιου Τομέα.
Η περίπτωση της ελληνικής
Υπηρεσίας Πολιτικής Αεροπορίας

Εκπόνηση:
Νίκη Γαργαρέτα (Α.Μ.: 7114Μ048)

Επιβλέπων Καθηγητής:
Αναστάσιος Τσάμης

Φεβρουάριος 2016

Περιεχόμενα

Εισαγωγή.....	2
ΜΕΡΟΣ Α΄	
1. Η ανάγκη εκσυγχρονισμού του συστήματος Λογιστικής του Δημόσιου Τομέα.....	4
2. Νομοθετικό Πλαίσιο.....	7
3. Παρουσίαση Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων της Κεντρικής Διοίκησης.....	14
4. Προϋπολογισμός – Απολογισμός.....	26
5. Χρηματοοικονομική Λογιστική – Η Εφαρμογή των Αρχών της Λογιστικής στον Δημόσιο Τομέα.....	29
i) Ορισμός Χρηματοοικονομικής Λογιστικής.....	29
ii) Λογιστικές Αρχές και η εφαρμογή τους στο Δημόσιο Τομέα.....	31
iii) Εναλλακτικές Λογιστικές Βάσεις.....	39
iv) Διαφορές μεταξύ του Απλογραφικού και του Διπλογραφικού Συστήματος.....	41
v) Μετάβαση από το Απλογραφικό Σύστημα του Δημόσιου Λογιστικού στο Διπλογραφικό Σύστημα: Οι απαιτούμενες αλλαγές στο Δημόσιο Λογιστικό, στα πλαίσια της προσαρμογής του στις απαιτήσεις και τις ανάγκες της Διπλογραφικής Μεθόδου.....	44
6. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα σε σχέση με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (IFRS vs IPSAS).....	47
7. Οι Εξελίξεις στην Ευρωπαϊκή Ένωση αναφορικά με τη Λογιστική του Δημόσιου Τομέα: Το θέμα της διαφαινόμενης Υιοθέτησης των EPSAS (European Public Sector Accounting Standards).....	54
ΜΕΡΟΣ Β΄	
1. Ο τομέας των αερομεταφορών.....	57
2. Ρυθμιστικό πλαίσιο στον τομέα της Παροχής Υπηρεσιών Αεροναυτιλίας.....	59
3. Ρυθμιστικό πλαίσιο στον τομέα της διαμόρφωσης τελών αερολιμένων.....	65
4. Υπηρεσία Πολιτικής Αεροπορίας.....	68
5. Οικονομικά της Υπηρεσίας Πολιτικής Αεροπορίας.....	74
Α) Έσοδα.....	74
Β) Δαπάνες.....	80
Γ) Αντιστοίχιση Εσόδων και Δαπανών της Υ.Π.Α.....	82
6. Ανάγκη για αναμόρφωση.....	86
7. Υφιστάμενη κατάσταση στο χώρο της πολιτικής αεροπορίας.....	89
Συμπεράσματα – Προτάσεις.....	97
Βιβλιογραφία.....	103
Ηλεκτρονικές Πηγές – Ξενόγλωσσες Πηγές – Περιοδικός Τύπος.....	104

Εισαγωγή

Σε ένα διαρκώς μεταβαλλόμενο παγκόσμιο περιβάλλον, ο ελληνικός Δημόσιος Τομέας καλείται να προσαρμόσει και να εναρμονίσει το σύστημα λογιστικής που εφαρμόζει σύμφωνα με τις επιταγές των Διεθνών και Ευρωπαϊκών Κανονισμών καθώς και τις σύγχρονες απαιτήσεις για τη βελτίωση της ποιότητας και της αξιοπιστίας των οικονομικών πληροφοριών του Δημοσίου.

Στο πλαίσιο της εργασίας αυτής παρουσιάζεται η υφιστάμενη κατάσταση στο Δημόσιο Τομέα αναφορικά με τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση, γίνεται μια προσπάθεια ανάδειξης των προβλημάτων χρηματοοικονομικής ανάλυσης στις οντότητες του δημοσίου και αναλύεται η ανάγκη εκσυγχρονισμού των λογιστικών συστημάτων του ελληνικού, δημόσιου τομέα. Για το σκοπό αυτό παρουσιάζεται και αναλύεται το νομοθετικό πλαίσιο της Λογιστικής της Γενικής Κυβέρνησης και της Κεντρικής Διοίκησης της Ελλάδας και παρουσιάζονται οι οικονομικές καταστάσεις των τελευταίων ετών της χώρας μας, όπως αυτές έχουν δημοσιευθεί.

Στη συνέχεια αναλύεται το ζήτημα της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής, στο πλαίσιο του δημόσιου τομέα της χώρας μας. Παρουσιάζονται οι λογιστικές αρχές, οι λογιστικές βάσεις, οι διαφορές μεταξύ του απλογραφικού και του διπλογραφικού συστήματος καταγραφής λογιστικών γεγονότων και προτείνεται συγκεκριμένη διαδικασία για την υλοποίηση έργου με στόχο τη μετάβαση από το απλογραφικό σύστημα του δημόσιου λογιστικού σε ένα διπλογραφικό σύστημα το οποίο αποτελεί προαπαιτούμενο για την εφαρμογή λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση.

Παράλληλα, παρουσιάζεται το ζήτημα της υιοθέτησης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS) καθώς και των Ευρωπαϊκών Λογιστικών Προτύπων Δημόσιου Τομέα (European Public Sector Accounting Standards - EPSAS)

Στο δεύτερο μέρος της εργασίας αυτής, αναλύεται το ειδικό έργο της Υπηρεσίας Πολιτικής Αεροπορίας (Υ.Π.Α.), ως οντότητα του ελληνικού δημοσίου και παρουσιάζεται επισκόπηση του ρυθμιστικού πλαισίου του τομέα των αερομεταφορών, σε διεθνές και σε ευρωπαϊκό επίπεδο. Παρουσιάζονται οι απαιτήσεις των ευρωπαϊκών κανονισμών αναφορικά με τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση και αναλύεται η δομή και το νομικό καθεστώς, φορέων οι οποίοι παρέχουν αντίστοιχες με την ελληνική Υ.Π.Α. υπηρεσίες. Η περίπτωση της Υπηρεσίας Πολιτικής Αεροπορίας, αναλύεται στο πλαίσιο της εφαρμογής των Ευρωπαϊκών Κανονισμών του Ενιαίου Ευρωπαϊκού Ουρανού και αιώτερος στόχος της εργασίας είναι η υποβολή προτάσεων για την απεικόνιση της οικονομικής κατάστασης της Υπηρεσίας και την άντληση αξιόπιστων πληροφοριών για τη λήψη αποφάσεων.

Για το σκοπό της εργασίας θα παρουσιαστεί το ελληνικό νομοθετικό πλαίσιο, υλικό ελληνικής και ξένης αρθρογραφίας και βιβλιογραφίας σχετικά με τη Χρηματοοικονομική Ανάλυση και τη σύνταξη Οικονομικών Καταστάσεων στον Ιδιωτικό και Δημόσιο Τομέα καθώς και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα.

Μέρος Α΄

1. Η ανάγκη εκσυγχρονισμού του συστήματος Λογιστικής του Δημόσιου Τομέα

Με στόχο την ενίσχυση της αποτελεσματικής δημοσιονομικής διαχείρισης και του ελέγχου των φορέων του Δημοσίου καθώς και τον περιορισμό των υφιστάμενων παθογενειών και φαινομένων κακοδιαχείρισης κρίνεται επιτακτική η ανάγκη μετάβασης, όλων των φορέων του ελληνικού Δημοσίου, σε ένα εκσυγχρονισμένο σύστημα λογιστικής, προκειμένου να προωθηθεί η διαφάνεια των οικονομικών πράξεων και η άμεση άντληση ακριβών στοιχείων και οικονομικών δεδομένων για τις υποχρεώσεις και απαιτήσεις.

Είναι γεγονός ότι ο βασικός αντικειμενικός σκοπός της λογιστικής όταν εφαρμόζεται στο δημοσιονομικό χώρο είναι η διευκόλυνση θεμελιωδών κοινωνικών λειτουργιών και ελέγχου¹ των οντοτήτων του δημοσίου τομέα δεδομένου ότι, οι οντότητες του δημοσίου δε συνιστώνται με σκοπό το κέρδος αλλά έχουν ως σκοπό την παροχή υπηρεσιών και τη μεγιστοποίηση του κοινωνικού οφέλους.

Παρά ταύτα, η εξασφάλιση αξιόπιστων και ποιοτικών πληροφοριακών στοιχείων για τον προγραμματισμό και την παρακολούθηση της οικονομίας καθώς και η εναρμόνιση της λογιστικής με τις λογιστικές αρχές που ακολουθούν τα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης αποτελεί αναγκαιότητα για ένα σύγχρονο κράτος. Προς τη κατεύθυνση αυτή, η άντληση, μέσω ενός συστήματος λογιστικής, χρήσιμων αλλά και συγκρίσιμων πληροφοριακών στοιχείων είναι σημαντική για την άσκηση ορθολογικής διαχείρισης.

Αν και η μεγάλη ποικιλία μορφών των οργανισμών και υπηρεσιών του Δημοσίου συνεπάγεται λογιστικά προβλήματα που μπορεί να είναι διαφορετικής φύσεως από αυτά των επιχειρήσεων του ιδιωτικού τομέα, επιβάλλεται η αναμόρφωση του δημοσιονομικού νομοθετικού πλαισίου μέσω της κατάρτισης ενός νέου ενιαίου λογιστικού σχεδίου το οποίο θα εφαρμοστεί, άμεσα, από όλο τον δημόσιο τομέα και

¹ Φίλιου, Β., Δοκίμια 8, η Λογιστική, χρηματοοικονομική διοίκηση και ελεγκτική του δημοσίου τομέα, Αθήνα, 1985, σελ. 31

μέσω του οποίου θα επιτευχθεί η εφαρμογή ομοιόμορφων λογιστικών αρχών, μεθόδων και διαδικασιών επεξεργασίας των οικονομικών μεγεθών.

Η απουσία λογιστικών προτύπων δημόσιας λογιστικής όπως τα IPSAS, επιβάλλει ένα σημαντικό κόστος στους φορείς του δημοσίου, υπονοώντας παράλληλα την έλλειψη αξιόπιστων στοιχείων, τη λήψη αποφάσεων υπό συνθήκες ελλιπούς πληροφόρησης και την αξιοποίηση των δημόσιων πόρων σε εσφαλμένη κατεύθυνση, με ό,τι αυτό συνεπάγεται για το σύνολο της οικονομίας².

Στο πλαίσιο αυτό, η δημοσίευση ορθώς δομημένων οικονομικών καταστάσεων οι οποίες περιέχουν σαφείς και ειλικρινείς πληροφορίες τόσο για τον προγραμματισμό όσο και για τον έλεγχο της δράσης των φορέων του δημοσίου έχει αναγνωριστεί ως επιτακτική ανάγκη από όλα τα αναπτυγμένα κράτη εδώ και δεκαετίες

Κύριος σκοπός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ενός οργανισμού, είτε λειτουργεί στο δημόσιο είτε στον ιδιωτικό τομέα, θα πρέπει να είναι η αποκάλυψη των τρόπων αξιοποίησης των πόρων του για την επίτευξη των στόχων του παράλληλα με την υποχρέωση και την ικανότητα απόδοσης λογαριασμού.

Οι λογιστικές πληροφορίες οι οποίες περιέχονται στις οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να είναι κατανοητές, σχετικές και ουσιώδεις, πλήρεις, να δίνουν πιστή εικόνα, να είναι αξιόπιστες και ουδέτερες, να είναι συντηρητικές, συγκρίσιμες και με συνέπεια, να έχουν δηλαδή παραχθεί με τη χρήση ίδιων μεθόδων και γενικότερα της ίδιας λογιστικής πολιτικής.

Ως πρώτο βήμα για αποτελεσματική διαχείριση των δημόσιων πόρων και την άντληση πληροφοριών πάσης φύσης προς αξιοποίηση είναι η καθιέρωση του διπλογραφικού συστήματος καθώς και η εφαρμογή των αρχών της δεδουλευμένης λογιστικής κατά τρόπο ομοιόμορφο από όλους τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης και η συνακόλουθη μετάβαση στο διπλογραφικό σύστημα. Η, έως σήμερα, αποσπασματική εφαρμογή και ο κατακερματισμός των υφιστάμενων λογιστικών

² Από την Ομιλία του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών Δημήτρη Μάρδα, «Τα διεθνή Λογιστικά πρότυπα του Δημοσίου & η συμβολή τους στην αντιμετώπιση του Ελληνικού χρέους» στο ετήσιο 19th Government Roundtable του Economist, ΜΑΙΟΣ 2015

σχεδίων και προτύπων ανά επιμέρους κλάδο καθώς και η αδυναμία ορισμένων φορέων να εφαρμόσουν το διπλογραφικό σύστημα στην πράξη, επιβάλλεται να αντικατασταθεί από ένα νέο πλαίσιο για την παρακολούθηση των δημοσιονομικών των φορέων του δημοσίου.

Επιμέρους στόχοι ενός κεντρικού σχεδιασμού με σκοπό την καθιέρωση ενός νέου λογιστικού είναι η ορθή απεικόνιση της οικονομικής καταστάσεως και της περιουσιακής διάρθρωσης της Γενικής Κυβέρνησης, η ορθή εκτίμηση της πιστοληπτικής ικανότητάς της, ο λογιστικός χειρισμός των συναλλαγών της Γενικής Κυβέρνησης με ομοιόμορφο τρόπο, η διευκόλυνση των συναλλασσομένων με αυτή, η άντληση αξιόπιστων πληροφοριών για τη διαμόρφωση πολιτικής και τη λήψη αποφάσεων, η απλούστευση και διευκόλυνση των κάθε μορφής ελέγχων, η αύξηση της παραγωγικότητας, η σύνδεση, στο βαθμό του εφικτού, του λογιστικού πλαισίου του Δημοσίου με το λογιστικό πλαίσιο του ιδιωτικού τομέα καθώς και η διασύνδεσή του με την παρακολούθηση της εκτέλεσης του κρατικού προϋπολογισμού.

Παράλληλα, το νέο σχέδιο λογαριασμών πρέπει να καλύπτει τις πληροφοριακές ανάγκες της ελληνικής κυβέρνησης και των διοικήσεων των επιμέρους φορέων ενώ παράλληλα πρέπει να είναι κατάλληλο για την αξιόπιστη, άμεση και εύκολη υποβολή στοιχείων στις μορφές που ζητούνται από τη Eurostat και άλλους οργανισμούς.

Σημειώνεται ότι για την επιτάχυνση του έργου της διαμόρφωσης ενός νέου πλαισίου για την παρακολούθηση των δημοσίων λογιστικών είχαν συγκροτηθεί ομάδες εργασίας από εξειδικευμένο προσωπικό του Γενικού Λογιστηρίου του Ελληνικού Κράτους σε συνεργασία με το Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης, προκειμένου να μελετήσει και να σχεδιάσει το νέο Ενιαίο Λογιστικό Σχέδιο, τα αποτελέσματά της δεν έχουν ακόμη δημοσιοποιηθεί.

2. Νομοθετικό Πλαίσιο

Ο Δημόσιος Τομέας στην Ελλάδα αποτελείται από τη Γενική Κυβέρνηση, τα εκτός αυτής νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου καθώς και τις εκτός αυτής Δημόσιες Επιχειρήσεις και Οργανισμούς. Τμήμα της Γενικής Κυβέρνησης αποτελεί η Κεντρική Κυβέρνηση της οποίας επίσης τμήμα αποτελεί η Κεντρική Διοίκηση στην οποία περιλαμβάνεται η Προεδρία της Δημοκρατίας, τα Υπουργεία, οι Ανεξάρτητες Αρχές και οι Αποκεντρωμένες Διοικήσεις.

Με αφετηρία την υποχρέωση της χώρας να ενσωματώσει στο εθνικό δίκαιο την Οδηγία 2011/85³ σχετικά με τις απαιτήσεις για τα δημοσιονομικά πλαίσια των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης καθώς και με σκοπό τη συστηματική ένταξη σε ενιαίο κείμενο και την, κατά περίπτωση, επικαιροποίηση των ισχυουσών αρχών δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας και των διατάξεων του δημόσιου λογιστικού, ο νόμος του δημόσιου λογιστικού (ν. 2362/95 περί Δημοσίου Λογιστικού, ελέγχου των δαπανών του Κράτους και άλλες διατάξεων) καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε από το νέο νομοθετικό πλαίσιο του ν. 4270/14, το οποίο ψηφίστηκε τον Ιούνιο 2014 από τη Βουλή. Σύμφωνα με τις διατάξεις της Οδηγίας 2011/85, όσον αφορά τα εθνικά δημόσια λογιστικά συστήματα, τα κράτη μέλη της Ένωσης διαθέτουν δημόσια λογιστικά συστήματα τα οποία καλύπτουν συνολικά και συστηματικά όλους τους υποτομείς της γενικής κυβέρνησης και περιέχουν τις αναγκαίες πληροφορίες για την παραγωγή δεδομένων δεδουλευμένων και, παράλληλα, υπόκεινται σε εσωτερικό έλεγχο και ανεξάρτητο λογιστικό έλεγχο. Οι πλήρεις και αξιόπιστες πρακτικές δημόσιας λογιστικής για όλους τους υποτομείς του δημοσίου, οι οποίες θα είναι συγκρίσιμες μεταξύ των κρατών μελών, αποτελούν προϋπόθεση για την παραγωγή στατιστικών υψηλής ποιότητας.

Εν όψει των σημαντικών αλλαγών στην άσκηση δημοσιονομικής πολιτικής σε Ευρωπαϊκό επίπεδο, κρίθηκε ότι το ισχύον θεσμικό πλαίσιο για την δημοσιονομική διαχείριση, όπως αυτό είχε αποτυπωθεί από τα μέσα της δεκαετίας του 1990 στο Νόμο για το Δημόσιο Λογιστικό, όπως μεταγενέστερα είχε τροποποιηθεί, έρχιζε εκ βάθρων αναθεώρησης και εκσυγχρονισμού προκειμένου να εναρμονιστεί με όσα

³ Επίσημη Εφημερίδα της ΕΕ L 306/41, 23.11.2011

ισχύουν πλέον στην Ευρωζώνη.⁴ Η ανάγκη αναθεώρησης του κρίθηκε ως επιτακτική δεδομένου ότι το Δημόσιο Λογιστικό της χώρας μας λειτουργούσε ως ένα εργαλείο καθαρά ταμειακής διαχείρισης και δεν διέθετε τις δυνατότητες μιας ολοκληρωμένης και αξιόπιστης λογιστικής παρακολούθησης.

Είναι σημαντικό να επισημανθεί ότι σημαντικός αριθμός χωρών έχουν εισάγει, εδώ και αρκετά χρόνια, στο δημόσιο τομέα τη λογιστική της δεδουλευμένης βάσης. Στο Ηνωμένο Βασίλειο η λογιστική δεδουλευμένης βάσης εφαρμόζεται από το 2001, ενώ από τις αρχές του 2007, η εφαρμογή της έχει επεκταθεί σε όλους τους κρατικούς λογαριασμούς ενώ στη Γαλλία, το νέο σύστημα λογιστικής δεδουλευμένης βάσης είχε τεθεί σε πλήρη εφαρμογή από τις αρχές του 2006. Η Ευρωπαϊκή Ένωση, ως Οργανισμός, έχει θέσει σε εφαρμογή τη λογιστική δεδουλευμένης βάσης, από τις αρχές του 2005, για τον προσδιορισμό του ετήσιου οικονομικού της αποτελέσματος ενώ στη χώρα μας, ύστερα από σχετικές συστάσεις διεθνών οργανισμών, έχει δρομολογηθεί ο εκσυγχρονισμός των λογιστικών διαδικασιών της κεντρικής διοίκησης⁵.

Το αναμορφωμένο δημοσιονομικό πλαίσιο θεσπίστηκε με το ν. 4270/2014 περί Αρχών δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ) – δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις⁶. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 156, με το Λογιστικό Σχέδιο της Γενικής Κυβέρνησης επιδιώκεται ο λογιστικός χειρισμός των συναλλαγών της Γενικής Κυβέρνησης με ομοιόμοφο τρόπο, η αληθής και ορθή απεικόνιση της οικονομικής κατάστασης και της περιουσιακής διάρθρωσης της Γενικής Κυβέρνησης, η ορθή εκτίμηση της πιστοληπτικής ικανότητάς της, η διευκόλυνση των συναλλασσομένων με αυτή, η άντληση αξιόπιστων πληροφοριών κάθε φύσης για αξιοποίηση, τόσο από τις διάφορες υπηρεσίες όσο και από τους διεθνείς οργανισμούς, η απλούστευση και διευκόλυνση των κάθε μορφής ελέγχων, η αύξηση της παραγωγικότητας και η σύνδεση αυτού με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο του ιδιωτικού τομέα.

⁴ Από την Εισηγητική Έκθεση στο Σχέδιο Νόμου « Αρχές Δημοσιονομικής Διαχείρισης και Εποπτείας, Δημόσιο Λογιστικό» <http://www.hellenicparliament.gr/UserFiles/c8827c35-4399-4fbb-8ea6-aebdc768f4f7/8418030.pdf> (ημερομηνία πρόσβασης: 15-1-2016)

⁵ Από την Εισηγητική Έκθεση Κρατικού Προϋπολογισμού 2010 (κεφάλαιο 6)

⁶ ΦΕΚ Α 143/2014

Παράλληλα, δίδεται η νομοθετική εξουσιοδότηση για την έκδοση Προεδρικού Διατάγματος μέσω του οποίου θα καθορίζονται οι βασικές αρχές του Λογιστικού Σχεδίου της Γενικής Κυβέρνησης και το περιεχόμενό του καθώς και οι, μέσα στα πλαίσια του Γενικού Λογιστικού Σχεδιασμού της Γενικής Κυβέρνησης, οι επιμέρους λογαριασμοί, τα τηρούμενα βιβλία και ο τρόπος τήρησης αυτών και κάθε άλλο σχετικό θέμα.

Ειδικότερα, με τον όρο Δημόσιο Λογιστικό νοείται το σύνολο των Νομικών κανόνων με τους οποίους ρυθμίζεται η χρηματοοικονομική διαχείριση του δημοσίου πλούτου και καθορίζεται η διοίκηση των δημοσίων εσόδων και εξόδων και το λογιστικό γενικά του κράτους. Διέπεται από ένα σύνολο κανόνων το οποίο δύναται να ταξινομηθεί σε τρεις κατηγορίες:

- α) Κανόνες οι οποίοι ρυθμίζουν θέματα διαχειριστικά όπως η διαχείριση της περιουσίας, οι πόροι, η βεβαίωση των εσόδων κλπ.
- β) Κανόνες οι οποίοι ρυθμίζουν θέματα χρηματοοικονομικής διαχείρισης όπως ο Προϋπολογισμός, Απολογισμός, Λογιστικές Αρχές, Λογιστικό Σύστημα κλπ.
- γ) Κανόνες οι οποίοι ρυθμίζουν θέματα ελεγκτικής όπως τα όργανα ελέγχου ο τρόπος και η μορφή του ελέγχου κλπ.

Το Δημόσιο Λογιστικό Σχέδιο εισήχθη στη νομοθεσία με το άρθρο 110 του ν. 2362/95⁷ με στόχο την καθολική και συστηματική οργάνωση και αποτύπωση των λογιστικών λειτουργιών του Δημοσίου, με βάση γενικά παραδεδεγμένες αρχές και μεθόδους. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του ως άνω άρθρου, το Λογιστικό Σχέδιο του Δημοσίου αποτελεί σύστημα κανόνων ταξινόμησης των λογιστικών μεγεθών του οποίο αποβλέπει, μεταξύ άλλων, στην καθιέρωση του Διπλογραφικού Συστήματος, στην τυποποίηση των τηρούμενων από το Δημόσιο λογαριασμών, στην αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων του Δημοσίου, στη σύνταξη Ισολογισμού, Απολογισμού του Κράτους και λοιπών οικονομικών καταστάσεων και στο σχεδιασμό γενικά της Λογιστικής του Δημοσίου και των λοιπών φορέων του δημόσιου Τομέα.

⁷ ΦΕΚ Α 247/1995

Αν και η χρήση του διπλογραφικού συστήματος προβλέφθηκε στη σχετική νομοθεσία, το εν λόγω σύστημα δεν εφαρμόστηκε στην πράξη ενώ ακολούθησαν και άλλες, σχετικές, νομοθετικές πρωτοβουλίες, κυρίως μέσω της έκδοσης προεδρικών διαταγμάτων, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που αφορούσαν στην εφαρμογή επιμέρους κλαδικών λογιστικών σχεδίων. Ωστόσο και παρά τις επιμέρους αυτές νομοθετικές πρωτοβουλίες, το διπλογραφικό σύστημα στο Δημόσιο μέχρι και πριν λίγα έτη είτε δεν εφαρμοζόταν καθόλου, είτε εφαρμοζόταν αποσπασματικά στην πράξη.

Ειδικότερα για το Λογιστικό Σύστημα της Κεντρικής Διοίκησης, με τον ν.3871/2010 περί Δημοσιονομικής Διαχείρισης και Ευθύνης⁸, καθιερώθηκε η Διπλογραφική Λογιστική Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης (ΔΛΤΤΒ) η οποία και τέθηκε σε εφαρμογή από 1-1-2011. Η Διπλογραφική Λογιστική Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης είναι το λογιστικό σύστημα το στηρίζεται στην αρχή του δεδουλευμένου των εσόδων και των εξόδων και έχει σαν απώτερο σκοπό τη σταδιακή μετάβαση από την παραδοσιακή λογιστική ταμειακής βάσης στην ακριβέστερη και αποτελεσματικότερη λογιστική δεδουλευμένης βάσης.

Με το Π.Δ. 15/2011 περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής της Διπλογραφικής Λογιστικής Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης⁹ το οποίο εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση του ν. 38171/2010 ορίστηκαν, μεταξύ άλλων, το περιεχόμενο της Διπλογραφικής Λογιστικής Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης, οι βασικές λογιστικές αρχές και έννοιες, το σύστημα λογιστικής καταγραφής καθώς και οι βασικοί κανόνες λειτουργίας των λογαριασμών της γενικής λογιστικής.

Οι διατάξεις του Π.Δ. 15/2011 ισχύουν έως σήμερα και έως την έκδοση του προβλεπόμενου από τις διατάξεις του ν. 4270/2014 Προεδρικού Διατάγματος.

Παράλληλα, και σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4270/2014 και μέχρι την έκδοση του προβλεπόμενου από τις διατάξεις του Νόμου, Προεδρικού Διατάγματος εξακολουθεί να ισχύει η εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος στη σύνταξη του Ισολογισμού, του Απολογισμού, των οικονομικών καταστάσεων και στο σχεδιασμό

⁸ ΦΕΚ Α 141/2010

⁹ ΦΕΚ Α 30/2011

γενικά της λογιστικής της Γενικής Κυβέρνησης και ειδικότερα, να ισχύουν οι διατάξεις του:

- α) το Π.Δ. 15/2011 (Α΄ 30) «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της Διπλογραφικής Λογιστικής Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης», για την Κεντρική Διοίκηση,
- β) το Π.Δ. 80/1997 (Α΄68) «Ορισμός του περιεχομένου και του χρόνου έναρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου για τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης», για τους Οργανισμούς Κοινωνικής Ασφάλισης,
- γ) το Π.Δ. 205/1998 (Α΄ 163) «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου», για τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου,
- δ) το Π.Δ. 146/2003 (Α΄ 122) «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δημοσίων Μονάδων Υγείας»
- ε) το Π.Δ. 315/1999 (Α΄ 302) «Περί του ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δήμων και Κοινοτήτων (Ο.Τ.Α. Α΄ Βαθμού)», για τους Ο.Τ.Α. Α΄ βαθμού και κατ' αναλογία για τους Ο.Τ.Α. Β΄ βαθμού.

Παράλληλα, είναι σημαντικό να επισημανθούν και οι επιμέρους νομοθετικές πρωτοβουλίες μιας προσπάθειας αλλαγής του πλαισίου ως προς τις υποχρεώσεις και τις ευθύνες των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης οι οποίοι διαχειρίζονται δημόσιους πόρους. Με το ν. 4111/2013¹⁰, ρυθμίστηκαν ζητήματα σχετικά με την παρακολούθηση και εκτέλεση των προϋπολογισμών όλων των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης, εντός των ορίων και των στόχων που αποφασίζονται και εγκρίνονται από τη Βουλή των Ελλήνων και ενισχύθηκε η τακτική, έγκαιρη και έγκυρη ενημέρωση και η διαφάνεια σχετικά με την πορεία εκτέλεσης του Προϋπολογισμού του Κράτους, αλλά και της Γενικής Κυβέρνησης, όπως αποδεικνύεται από τις περιοδικές, δημόσιες ενημερώσεις αναφορικά με διάφορες πτυχές της

¹⁰ ΦΕΚ Α 18/2013

δημοσιονομικής διαχείρισης και από πλήθος ενημερωτικών Δελτίων που δημοσιοποιούνται¹¹.

Σημαντικό επίσης βήμα προς την κατεύθυνση της εξασφάλισης πλήρους διαφάνειας στη δημοσιονομική διαχείριση αποτέλεσε και η κατάργηση των ειδικών λογαριασμών οι οποίοι λειτουργούσαν σε Υπουργεία, Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου και τον ευρύτερο Δημόσιο Τομέα και όλων των υφιστάμενων ανενεργών ειδικών λογαριασμών, καθώς και οι επιτροπές ή άλλες διοικητικές διαδικασίες, μέσω των οποίων, ελάμβανε χώρα η διάθεση κοινωνικών πόρων σε υπαλλήλους ή για την επίτευξη άλλων σκοπών¹²

Η Απόφαση αυτή ελήφθη γιατί στη χώρα μας, παράλληλα με τον κρατικό προϋπολογισμό και το εθνικό σύστημα ελέγχου των εσόδων και εξόδων του κράτους, είχε εγκατασταθεί ένα σύστημα που συσκοτίζε τη διαχείριση, διασπούσε την ενότητά της και προκαλούσε σύγχυση ως προς τα πραγματικά οικονομικά μεγέθη του προϋπολογισμού¹³.

Στόχοι της κατάργησης των ειδικών λογαριασμών¹⁴ ήταν η συμβολή στη συμμόρφωση προς τη ρητή επιταγή του άρθρου 79 του Συντάγματος, σύμφωνα με την οποία όλα τα έσοδα και τα έξοδα του Κράτους αναγράφονται στον ετήσιο Προϋπολογισμό και Απολογισμό, στον καλύτερο και αποτελεσματικότερο έλεγχο των δημοσίων δαπανών και την εφαρμογή των διατάξεων περί Δημοσίου Λογιστικού και Λογιστικού Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου προκειμένου να εξασφαλιστεί πλήρης νομιμότητα και κανονικότητα στις οικείες δαπάνες.

Τα έσοδα των ειδικών λογαριασμών που ενσωματώθηκαν στον κρατικό προϋπολογισμό εισπράττονται πλέον στους οικείους κωδικούς εσόδων ενώ τα έξοδα εντέλλονται σε βάρος του κρατικού προϋπολογισμού στους οικείους κωδικούς αριθμούς εξόδων του κώδικα κατάταξης του κρατικού προϋπολογισμού. Η είσπραξη

¹¹ Οι διατάξεις του ν. 4111/2013, με τον οποίο είχε συμπληρωθεί και τροποποιηθεί ο ν. 2362/1995, ενσωματώθηκαν στο ν. 4270/2014

¹² Άρθρα 1 και 2 του ν. 3697/2008 (ΦΕΚ Α 194)

¹³ Από την Αιτιολογική Έκθεση στο Σχέδιο Νόμου «Ενίσχυση της Διαφάνειας του Κρατικού Προϋπολογισμού, Έλεγχος των Δημοσίων Δαπανών, Μέτρα Φορολογικής Δικαιοσύνης και άλλες διατάξεις»

¹⁴ Αρ. Πρωτ. Οικ. 2/83149/Α0024/13-11-2008 Εγκύκλιος του Υπουργείου Οικονομικών

των εσόδων γίνεται είτε μέσω Δ.Ο.Υ., είτε σε πίστωση του Λογαριασμού Νο. 200/1 «Ελληνικό Δημόσιο – Συγκέντρωση Εισπράξεων και Πληρωμών» στην Τράπεζα της Ελλάδος.

Από τα ανωτέρω προκύπτει η διαπίστωση ότι τα τελευταία χρόνια, υλοποιήθηκαν δράσεις και αναλήφθηκαν σημαντικές μεταρρυθμιστικές πρωτοβουλίες με στόχο τη δημοσιονομική εξυγίανση, την προσαρμογή και τη θέσπιση δημοσιονομικών κανόνων και εποπτικών πρακτικών καθώς και την θωράκιση των ελεγκτικών μηχανισμών για την αποτελεσματικότερη αξιοποίηση των δημοσίων πόρων με έμφαση στον εξορθολογισμό της δημοσιονομικής διαχείρισης και λειτουργίας των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης. Παρά ταύτα, μεμονωμένες δράσεις δεν επαρκούν και κρίνεται ως απαραίτητος ο συντονισμός όλων των ενεργειών για την τροποποίηση και άμεση εφαρμογή ενός νέου δημοσιονομικού νομοθετικού πλαισίου καθώς και την εναρμόνιση όλων των διατάξεων δημοσιολογικού περιεχομένου που εξακολουθούν να βρίσκονται σε διαφορετικά νομοθετήματα με στόχο την παροχή περισσότερων στοιχείων, την ενίσχυση της διαφάνειας και τη βελτίωση της ποιότητας των λογιστικών πληροφοριών σχετικά με την αποτελεσματική διαχείριση και τον έλεγχο των δημοσίων πόρων.

3. Παρουσίαση Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων της Κεντρικής Διοίκησης

Οι Οικονομικές Καταστάσεις του Δημοσίου καλύπτουν την Κεντρική Διοίκηση η οποία αποτελείται από τα Υπουργεία και τις Ανεξάρτητες Αρχές του Κράτους που περιλαμβάνονται στον Κρατικό Προϋπολογισμό, τις Περιφερειακές Υπηρεσίες των Υπουργείων καθώς και τις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις και καταρτίζονται σύμφωνα με τις αρχές της Διπλογραφικής Λογιστικής Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης.

Ο Απολογισμός των Εσόδων και Εξόδων του Κρατικού Προϋπολογισμού καθώς και ο Ισολογισμός (Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης) και οι λοιπές Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις κατατίθενται προς κύρωση από τη Βουλή των Ελλήνων, μετά από προκαταρκτική συμφωνία με το Ελεγκτικό Συνέδριο, σύμφωνα με τις διατάξεις του Συντάγματος¹⁵ και με τον Κανονισμό της Βουλής ενώ την αρμοδιότητα για την κατάρτισή τους έχει το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους έχοντας ως βάση τις καταστάσεις της γενικής λησοδοσίας των Δημοσίων Οικονομικών Υπηρεσιών και του Υπολόγου Συμψηφισμών.

Σύμφωνα με τη Διπλογραφική Λογιστική Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης:

- Λογιστικοποιούνται οι αποκτήσεις κεφαλαιουχικού εξοπλισμού, οι επενδύσεις οι απαιτήσεις δημοσίων εσόδων, τα διαθέσιμα, οι συμμετοχές του Ελληνικού Δημοσίου και οι βέβαιες και εκκαθαρισμένες υποχρεώσεις περιλαμβανομένου και του Δημόσιου χρέους.
- αναγνωρίζονται οι αγορές αναλώσιμων αποθεμάτων ως έξοδο της χρήσης κατά την οποία πραγματοποιήθηκαν
- δημιουργούνται προβλέψεις για έξοδα καθώς και για προκύπτουσες από νόμο θεσμοθετημένες υποχρεωτικές αποδόσεις προς διάφορους φορείς.
- λογιστικοποιούνται τα έσοδα και τα έξοδα
- δεν πραγματοποιούνται αποσβέσεις πλην εκείνων που αφορούν στα έξοδα πολυετούς απόσβεσης.

¹⁵ «Το αργότερο μέσα σε ένα έτος από τη λήξη του οικονομικού έτους κατατίθεται στη Βουλή ο απολογισμός, καθώς και ο γενικός ισολογισμός του Κράτους, που συνοδεύονται υποχρεωτικά από την κατά το άρθρο 98 παράγραφος 1 περίπτωση ε' έκθεση του Ελεγκτικού Συνεδρίου, εξετάζονται από ειδική επιτροπή βουλευτών και κυρώνονται από την Ολομέλεια της Βουλής, σύμφωνα με όσα ορίζει ο Κανονισμός» (άρθρο 79, παρ. 7, ΣΥΝΤΑΓΜΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ, ΦΕΚ Α 120 / 27-6-2008

Η χρήση 1/1/2011 έως 31/12/2011 είναι η πρώτη κατά την οποία οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της Κεντρικής Διοίκησης συντάχθηκαν σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες της Διπλογραφικής Λογιστικής Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης. Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, η Διπλογραφική Λογιστική Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης καθιερώθηκε, ως το νέο Λογιστικό Σύστημα της Κεντρικής Διοίκησης με το ν. 3871/2010 και τέθηκε σε εφαρμογή από 1/1/2011. Οι βασικές λογιστικές αρχές που διέπουν το σύστημα της λογιστικής καταγραφής, οι λογαριασμοί, τα τηρούμενα βιβλία καθώς και λεπτομέρειες καθορίστηκαν με το ΠΔ 15/2011 το οποίο σχεδιάστηκε για να αποτελέσει τη βάση για τη σταδιακή μετάβαση από την παραδοσιακή λογιστική ταμειακής βάσης στην ακριβέστερη και αποτελεσματικότερη λογιστική δεδουλευμένης βάσης¹⁶.

Οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται σύμφωνα με την αρχή του ιστορικού κόστους. Οι αξίες κόστους διατηρούνται καθ' όλη τη διάρκεια της λογιστικής διαδικασίας με εξαίρεση τις περιπτώσεις εκείνες όπου η αποτίμηση ορίζεται διαφορετικά. Στο πλαίσιο της λογιστικής του ιστορικού κόστους, τα έσοδα λογίζονται στη χρήση που βεβαιώθηκαν για πρώτη φορά (δεδουλευμένη βάση) και όχι στη χρήση που εισπράχθηκαν (ταμειακή βάση).

Οι Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις της Διπλογραφικής Λογιστικής Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης αποτελούν μια δομημένη απεικόνιση της Χρηματοοικονομικής Θέσης, της Χρηματοοικονομικής Επίδοσης και των Ταμειακών Ροών της Κεντρικής Διοίκησης σε χρηματικούς όρους και είναι οι ακόλουθες:

- Κατάσταση Χρηματοοικονομικής θέσης (ΚΧΘ)
- Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης (ΚΧΕ)
- Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης Πολιτών (ΚΜΚΘΠ)
- Κατάσταση Ταμειακών Ροών (ΚΤΡ)
- Προσάρτημα

¹⁶ Εισηγητική Έκθεση για τον Απολογισμό οικονομικού έτους 2014 και τον Ισολογισμό χρήσεως από 01.01.2014 έως 31.12.2014 της Κεντρικής Διοίκησης, σελ.2

Ειδικότερα, και σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 165 και 166 του ν. 4270/2014, *Ισολογισμός (Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης)* είναι ο νόμος στον οποίο εμφανίζεται με διαφάνεια και αξιοπιστία μία σαφής εικόνα της χρηματοοικονομικής θέσης της Κεντρικής Διοίκησης. Ο Ισολογισμός παρέχει πληροφορίες για τη σύνθεση του ενεργητικού και του παθητικού, καθώς και για το ύψος και την δομή του καθαρού ενεργητικού του Δημοσίου. Οι πληροφορίες αυτές, εκτός από τις ανάγκες της λογοδοσίας, βοηθούν τους χρήστες να εκτιμήσουν την ικανότητα του Δημοσίου να αντιμετωπίσει τις υποχρεώσεις του, αλλά και να προβλέψουν τόσο τις μελλοντικές δανειακές ανάγκες του Δημοσίου, όσο και την ικανότητα του Δημοσίου να αντλήσει τα απαραίτητα δανειακά κεφάλαια.

Μέσω της *Κατάστασης Χρηματοοικονομικής Επίδοσης* παρέχονται πληροφορίες για τις πηγές εσόδων της Κεντρικής Διοίκησης, αλλά και τον τρόπο που διαχειρίστηκε τα έξοδα του. Εκτός από τους σκοπούς λογοδοσίας, η κατάσταση αυτή χρησιμοποιείται και για την πρόβλεψη της ικανότητας δημιουργίας χρηματικών διαθεσίμων.

Μέσω της *Κατάστασης Μεταβολών Καθαρής Θέσης Πολιτών* πληροφορούνται οι χρήστες για τη συνολική μεταβολή της Καθαρής Θέσης Πολιτών, παρουσιάζοντας ξεχωριστά τη μεταβολή που προέρχεται από την Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης, από τις μεταβολές που καταλογίσθηκαν απευθείας στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης.

Μέσω της *Κατάστασης Ταμειακών Ροών* παρέχονται πληροφορίες για τις ταμειακές εισροές, τα στοιχεία για χάρη των οποίων έγιναν πληρωμές και το υπόλοιπο των χρηματικών διαθεσίμων στο τέλος του οικονομικού έτους. Η Κατάσταση Ταμειακών Ροών επιτρέπει στους χρήστες να εξακριβώσουν τον τρόπο με τον οποίο αντλήθηκαν χρηματικά διαθέσιμα που χρηματοδότησαν τις δραστηριότητες της Κεντρικής Διοίκησης, καθώς και τον τρόπο με τον οποίο αυτά χρησιμοποιήθηκαν.

Παράλληλα, στο *Προσάρτημα* παρέχονται όλες οι επιπλέον πληροφορίες που απαιτούνται για την κατανόηση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων της Κεντρικής Διοίκησης.

Για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων του Δημοσίου λαμβάνονται υπόψη οι παρακάτω έννοιες της Διπλογραφικής Λογιστικής Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης:

Έξοδα θεωρούνται:

Ως έξοδα αναγνωρίζονται όλες οι δαπάνες που εκτελούνται με πιστώσεις του Κρατικού Προϋπολογισμού, πλην των δαπανών για την αγορά παγίων περιουσιακών στοιχείων, επενδύσεων και αποπληρωμή χρεολυσίων, οι οποίες εμφανίζονται σε λογαριασμούς της Κατάστασης Χρηματοοικονομικής θέσης. Επίσης αναγνωρίζονται οι χρεωστικές διαφορές αποτίμησης και συναλλαγματικές διαφορές καθώς και οι δεδουλευμένοι χρεωστικοί τόκοι. Τα δεδουλευμένα έξοδα στο τέλος της χρήσης των οποίων τα παραστατικά είτε στάλθηκαν προς τις αρμόδιες για την εκκαθάριση υπηρεσίες και δεν εκδόθηκαν οι σχετικοί τίτλοι πληρωμής, είτε παραμένουν στον φορέα. Οι πληρωμές σε υπόλογους διαχειριστές με χρηματικά εντάλματα προπληρωμής με σκοπό να πραγματοποιούν δαπάνες για λογαριασμό της Κεντρικής Διοίκησης ενώ βαρύνουν τα έξοδα του προϋπολογισμού κατά την εκταμίευση τους, εμφανίζονται στη λογιστική αρχικά σε λογαριασμό απαίτησης και βαρύνουν τα έξοδα ή τους σχετικούς λογαριασμούς του ισολογισμού στη χρήση κατά την οποία γίνεται η απόδοση λογαριασμού και η έκδοση του προβλεπόμενου παραστατικού τακτοποίησης. Τέλος, αναγνωρίζονται σε λογαριασμό δεδουλευμένων εξόδων, οι απλήρωτες, στο τέλος της χρήσης, υποχρεώσεις της Κεντρικής Διοίκησης, σύμφωνα με τα στοιχεία που καταχωρούν οι αρμόδιες υπηρεσίες στο μητρώο δεσμεύσεων, όπως θεσμοθετήθηκε με το ΠΔ 113/2010.

Έσοδα λογίζονται:

Ως έσοδα αναγνωρίζονται τα ποσά που βεβαιώνονται από τις αρμόδιες υπηρεσίες για πρώτη φορά κατά τη διάρκεια της χρήσης από τις αρμόδιες υπηρεσίες, ανεξάρτητα από τη χρονική περίοδο που προέρχονται και τον χρόνο εισπραξής τους. Έσοδα που αφορούν παρελθόντα έτη και βεβαιώθηκαν για πρώτη φορά στη χρήση του 2012, 2013 και 2014 παρουσιάζονται εκτός λειτουργικού αποτελέσματος στα λοιπά αποτελέσματα. Τα βεβαιωθέντα έσοδα κάθε έτους δεν εισπράττονται στο σύνολό τους, αφενός μεν διότι οι σχετικές ρυθμίσεις επιτρέπουν την τμηματική καταβολή τους με αποτέλεσμα την εισπραξη μέρους αυτών σε επόμενες χρήσεις, αφετέρου δε λόγω αδυναμίας εισπραξης αυξάνοντας από έτος σε έτος το εισπρακτέο υπόλοιπο. Το εισπρακτέο υπόλοιπο αυξάνεται επίσης από έτος σε έτος από την επιβολή προστίμων και χρηματικών ποινών τα οποία παρουσιάζουν μικρή εισπραξιμότητα, σε όλες τις κατηγορίες φορολογικών εσόδων, σε μια προσπάθεια των φορολογικών αρχών να

περιορίσουν τη φοροδιαφυγή¹⁷ Το γεγονός αυτό, με δεδομένο ότι δεν έχει καταστεί δυνατό να καταγραφούν επισφάλειες επί του λογαριασμού απαιτήσεων «Απαιτήσεις από φόρους, κοινωνικούς πόρους, επιχορηγήσεις και παρεχόμενες ασχολίες» και δεν έχουν αναγνωριστεί προβλέψεις επί των επισφαλειών για τα έσοδα τα οποία είναι ανεπίδεκτα εισπραξης, έχει ως συνέπεια τη διόγκωση των απαιτήσεων στο ενεργητικό του Ισολογισμού (ΚΧΘ) με μη ρευστοποιήσιμες απαιτήσεις και των εσόδων στην κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης¹⁸. Επισημαίνεται ότι δε λογίζονται ως έσοδα τα δάνεια και οι πωλήσεις στοιχείων του Ενεργητικού, τα οποία εμφανίζονται σε λογαριασμούς της Κατάστασης Χρηματοοικονομικής Θέσης ενώ οι διαγραφές και παραγραφές βεβαιωμένων εσόδων εμφανίζονται είτε αφαιρετικά των εσόδων της χρήσης είτε ως έξοδα, ανάλογα με το χρόνο που βεβαιώθηκαν. Στα έσοδα αναγνωρίζονται επίσης, οι πιστωτικές διαφορές αποτίμησης και οι συναλλαγματικές διαφορές καθώς και οι δεδουλευμένοι πιστωτικοί τόκοι. Οι οφειλές ανεπίδεκτες εισπραξης προσδιορίζονται από το 2014 με συγκεκριμένα κριτήρια και προϋποθέσεις βάσει της ΠΟΛ 1259¹⁹, ωστόσο η διαδικασία βρίσκεται ακόμη σε αρχικό στάδιο.²⁰

Επισημαίνεται ότι σύμφωνα με την έκθεση του Ελεγκτικού Συνεδρίου έτους 2014, η μη καταγραφή ανείσπρακτων εσόδων από τα Τελωνεία στο Εισπρακτέο Υπόλοιπο του Απολογισμού, έρχεται σε αντίθεση με την αρχή της ενότητας σύμφωνα με την οποία όλα τα έξοδα και όλα τα έσοδα του Κράτους πρέπει να αναγράφονται στον Απολογισμό.²¹

Απαιτήσεις θεωρούνται :

Ως απαιτήσεις λογίζονται τα βεβαιωμένα έσοδα που δεν έχουν εισπραχθεί και δεν έχουν διαγραφεί ή παραγραφεί από τις αρμόδιες προς βεβαίωση υπηρεσίες. Επίσης,

¹⁷ Ισολογισμός και Λοιπές Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις της Κεντρικής Διοίκησης. Χρήσεως από 1^η Ιανουαρίου έως 31 Δεκεμβρίου 2013, Ελληνική Δημοκρατία, Υπουργείο Οικονομικών, Γενικό Λογιστήριο του Κράτους, Ιούλιος 2014, σελ. 12

¹⁸ Σύμφωνα με τις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων έτους 2014,»τα βεβαιωθέντα και μη εισπραθέντα έσοδα έτους 2014 τα οποία χαρακτηρίστηκαν ως ανεπίδεκτα εισπραξης ανήλθαν κατά την 31/12/2014 στο ποσό των 2,7 εκ. ευρώ. Τα ποσά που χαρακτηρίστηκαν ως ανεπίδεκτα εισπραξης σε προηγούμενα του 2014 έτη, ανήλθαν στο ύψος των 1,1 δις. Ευρώ.

¹⁹ ΦΕΚ Β 3119/2013

²⁰ Σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων έτους 2014, Ισολογισμός και Λοιπές Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις της Κεντρικής Διοίκησης χρήσεως από 1^η Ιανουαρίου έως 31 Δεκεμβρίου 2014, Ελληνική Δημοκρατία, Υπουργείο Οικονομικών, Γενικό Λογιστήριο του Κράτους, Ιούλιος 2015, σελ. 15

²¹ Άρθρο 79, παρ. 2 του Συντάγματος και 164 του Ν. 4270/2014

ως απαιτήσεις λογίζονται κάθε είδους προκαταβολές και αξιώσεις της Κεντρικής Διοίκησης προς τρίτους μέχρι την επιστροφή των ποσών ή την αναγνώριση της δαπάνης με την έκδοση του σχετικού παραστατικού²² ενώ υπάρχει πρόβλεψη εγγραφής επισφαλειών επί των απαιτήσεων.

Υποχρεώσεις θεωρούνται:

Ως υποχρεώσεις λογίζονται το δημόσιο χρέος, κάθε υποχρέωση της Κεντρικής Διοίκησης προς τρίτους και οι δουλευμένες δαπάνες οι οποίες δεν εξοφλήθηκαν κατά τις τρέχουσες χρήσεις.

Ενσώματα Περιουσιακά στοιχεία

Ενσώματα πάγια στοιχεία είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά η οικονομική μονάδα με σκοπό να τα χρησιμοποιεί ως μέσα δράσεως της κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του, η οποία οπωσδήποτε είναι μεγαλύτερη του έτους²³.

Σύμφωνα με το ΠΔ 15/2011 καθώς και τις παραδοχές της Λογιστικής Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης, στα στοιχεία του Ενεργητικού (Μη κυκλοφορούν ενεργητικό) δεν απογράφονται και δεν περιλαμβάνονται τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία της Κεντρικής Διοίκησης που αποκτήθηκαν πριν την 1/1/2011 καθώς και τα αποκτηθέντα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν μετά την 1/1/2011, μέσω του Προγράμματος Δημοσίων Επενδύσεων ενώ, παράλληλα, δεν πραγματοποιούνται αποσβέσεις των ενσώματων παγίων στοιχείων.

Σύμφωνα με το ΠΔ 15/2011, τα αποκτηθέντα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία μέσω του ΠΔΕ μεταφέρονται στο τέλος χρήσης στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης. Στις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων ετών 2012²⁴, 2013, 2014 επισημαίνεται ότι η καταγραφή των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων στον Ισολογισμό, έχει γίνει πιλοτικά μόνο για τα περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν μετά την 1/1/2011 από τον Τακτικό Προϋπολογισμό χωρίς την παρακολούθηση και

²² Έκδοση παραστατικού τακτοποίησης όσον αφορά χρηματικά εντάλματα προπληρωμής ή έκδοση συμψηφιστικού χρηματικού εντάλματος

²³ Αληφαντή Γ. (2009) Χρηματοοικονομική Λογιστική (Τόμος δεύτερος), Αθήνα 2009, σελ. 26

²⁴ Ισολογισμός και Λοιπές Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις της Κεντρικής Διοίκησης. Χρήσεων από 1^η Ιανουαρίου έως 31 Δεκεμβρίου 2012, Ελληνική Δημοκρατία, Υπουργείο Οικονομικών, Γενικό Λογιστήριο του Κράτους, Ιούλιος 2013, σελ. 9

καταγραφή της μετέπειτα εξέλιξής τους (π.χ. πωλήσεις, αποσβέσεις, κτλ). Η λύση αυτή επιλέχθηκε όταν κατά την υλοποίηση του νέου λογιστικού συστήματος διαπιστώθηκε ότι για την πλήρη λειτουργία του μητρώου παγίων έπρεπε να επιλυθούν σημαντικά προβλήματα που αφορούσαν στη δομή και την λειτουργία των εμπλεκόμενων υπηρεσιών και να επέλθουν σημαντικές αλλαγές στον τρόπο οργάνωσης των οικονομικών λειτουργιών της Κεντρικής Διοίκησης.

Η αντιμετώπιση αυτή δεν είναι λογιστικά ορθή δεδομένου ότι η αντιμετώπιση της μερικούς ή πλημμελούς τήρησης του μητρώου παγίων δεν είναι ενδεδειγμένη και αλλοιώνει τόσο την εικόνα του ενεργητικού όσο και των αποτελεσμάτων. Στις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων έτους 2013 αναφέρεται ότι το ζήτημα θα επανεξεταστεί σε νέα βάση στο πλαίσιο του νέου έργου για την Κεντρική Διοίκηση το οποίο βρίσκεται σε εξέλιξη και στο οποίο έχουν ενταχθεί μελέτες για το νέο λογιστικό σχέδιο των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης.²⁵

Στις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων έτους 2014²⁶ επισημαίνεται ότι σκοπός του έργου μεταξύ άλλων είναι α) η μελέτη και η κατάρτιση ενιαίου λογιστικού σχεδίου για όλο το δημόσιο τομέα με την υιοθέτηση των Ευρωπαϊκών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα, όπως αυτά θα διαμορφωθούν ύστερα από συζητήσεις που έχουν ξεκινήσει για το σκοπό αυτό στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή και β) η προσαρμογή των υφιστάμενων πληροφοριακών συστημάτων και η ανάπτυξη νέων εφαρμογών για την υποστήριξη των διαδικασιών. Με την υλοποίηση του έργου αυτού επιδιώκεται να γίνουν σημαντικά βήματα για τα λογιστική καταγραφή βάσει δεδουλευμένων και την εναρμόνιση με τα Ευρωπαϊκά Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα.

Η πλήρης εφαρμογή της λογιστικής βάσει δεδουλευμένων στο Δημόσιο και η υιοθέτηση των Ευρωπαϊκών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα είναι μια

²⁵ Ισολογισμός και Λοιπές Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις της Κεντρικής Διοίκησης. Χρήσεως από 1^η Ιανουαρίου έως 31 Δεκεμβρίου 2013, Ελληνική Δημοκρατία, Υπουργείο Οικονομικών, Γενικό Λογιστήριο του Κράτους, Ιούλιος 2014, σελ. 8

²⁶ Σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων έτους 2014, Ισολογισμός και Λοιπές Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις της Κεντρικής Διοίκησης. Χρήσεως από 1^η Ιανουαρίου έως 31 Δεκεμβρίου 2014, Ελληνική Δημοκρατία, Υπουργείο Οικονομικών, Γενικό Λογιστήριο του Κράτους, Ιούλιος 2015, σελ. 8

διαδικασία η οποία θα ολοκληρωθεί σταδιακά και σε βάθος χρόνου, με έμφαση αρχικά στα λογιστικά ζητήματα που έχουν τη μεγαλύτερη σημασία για την εναρμόνιση, όπως τα έσοδα, οι δαπάνες και τα χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού και παθητικού και σε μεταγενέστερο στάδιο τα μη χρηματοοικονομικά στοιχεία (πάγια περιουσιακά στοιχεία κλπ)²⁷

Επισημαίνεται ότι ο θέμα της καταγραφής των παγίων περιουσιακών στοιχείων αποτελούσε θέμα δεύτερης προτεραιότητας λόγω των αντικειμενικών δυσκολιών και προβλημάτων που αντιμετωπίζουν για την επίλυσή του όλες οι ευρωπαϊκές χώρες²⁸

Παρά ταύτα, κρίνεται να επισημανθεί ότι συνέπεια της μη τήρησης μητρώου παγίων είναι η αδυναμία διαχειριστικής και λογιστικής παρακολούθησης της αξίας της περιουσίας του κράτους με αποτέλεσμα ο έλεγχος να βρίσκεται σε πλήρη αδυναμία προσδιορισμού του αποτελέσματος και εξαγωγής ασφαλών συμπερασμάτων για τις επιπτώσεις των οικονομικών συναλλαγών με την αντίστοιχη ενημέρωση των λογαριασμών της λογιστικής.

Στην Έκθεση του Ελεγκτικού Συνεδρίου επί του Απολογισμού, του Ισολογισμού και των λοιπών χρηματοοικονομικών καταστάσεων του Κράτους για το οικονομικό έτος 2014²⁹ επισημαίνεται ότι η Γενική Γραμματεία Δημόσιας Περιουσίας έχει προβεί σε ενέργειες για τη σύνταξη μητρώου παγίων ενεργητικού χωρίς μολαταύτα να έχει κατατεθεί χρονοδιάγραμμα ολοκλήρωσής του. Μολονότι στο υπό κατάρτιση μητρώο ήδη δημιουργούνται καταχωρήσεις, δεν υφίσταται αντίστοιχη ενημέρωση των λογαριασμών λογιστικής και ειδικότερα των κονδυλίων του μη κυκλοφορούντος ενεργητικού, γεγονός το οποίο αποτελεί ουσιώδη παράβαση της αρχής του ιστορικού κόστους καθώς και της αρχής της πλήρους γνωστοποίησης του άρθρου 1 κεφ. 2. του ΠΔ 15/2011.

²⁷ Σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων έτους 2014, Ισολογισμός και Λοιπές Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις της Κεντρικής Διοίκησης. Χρήσεως από 1^η Ιανουαρίου έως 31 Δεκεμβρίου 2014, Ελληνική Δημοκρατία, Υπουργείο Οικονομικών, Γενικό Λογιστήριο του Κράτους, Ιούλιος 2015, σελ. 8

²⁸ Ισολογισμός και Λοιπές Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις της Κεντρικής Διοίκησης. Χρήσεως από 1^η Ιανουαρίου έως 31 Δεκεμβρίου 2012, Ελληνική Δημοκρατία, Υπουργείο Οικονομικών, Γενικό Λογιστήριο του Κράτους, Ιούλιος 2013, σελ. 9

²⁹ Έκθεση του Ελεγκτικού Συνεδρίου επί του Απολογισμού, του Ισολογισμού και των λοιπών χρηματοοικονομικών καταστάσεων του Κράτους για το οικονομικό έτος 2014 και Πρακτικά της 20^{ης} Γενικής Συνέλευσης της Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου της 11^{ης} Νοεμβρίου 2015

Συνέπεια της έλλειψης του μητρώου είναι να εμφανίζεται υποτιμημένη η αξία του ενεργητικού της Καθαρής Θέσης, το ύψος της οποίας δεν μπορεί να προσδιοριστεί.

Επίσης, σύμφωνα με την παρ. 1.12.4 και 1.12.5 του κεφαλαίου 9 του άρθρου 1 του ΠΔ 15/2011 το κόστος των υπό κατασκευή έργων (πάγια στοιχεία ενεργητικού) τα οποία υλοποιούνται στο πλαίσιο του Π.Δ.Ε. επιβαρύνει τα αποτελέσματα χρήσης. Στον λογαριασμό «ακινήτοποιήσεις υπό εκτέλεση» δεν καταγράφεται το κόστος των υπό κατασκευή έργων και ο έλεγχος του Ελεγκτικού Συνεδρίου κατέδειξε ότι δεν προκύπτει ποια από τα υπό κατασκευή έργα υλοποιούνται με δαπάνες του ΠΔΕ, ποια με δαπάνες του Κρατικού Προϋπολογισμού και ποια από άλλες πηγές χρηματοδότησης και ως εκ τούτου, η συγκεκριμένη λογιστική επιλογή μειώνει τη συνολική εικόνα των παγίων και επιβαρύνει δυσανάλογα τα αποτελέσματα χρήσης ενώ παράλληλα δε διαπιστώνεται ότι το κόστος των ολοκληρωμένων έργων μεταφέρεται στο μη κυκλοφορούν ενεργητικό.³⁰

Επισφαλείς απαιτήσεις

Σύμφωνα με το ΠΔ 15/2011 αναγνωρίζονται σε λογαριασμό απαίτησης (χρεώστες: απαιτήσεις από φόρους, κοινωνικούς πόρους, επιχορηγήσεις και παρεπόμενες ασχολίες») τα βεβαιωθέντα και μη εισπραχθέντα ή διαγραφέντα έσοδα από τις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες τρέχουσας και προηγούμενων χρήσεων. Κατά το κλείσιμο της χρήσης πρέπει να προσδιορίζονται οι απαιτήσεις οι οποίες είναι επισφαλείς ως προς την είσπραξή τους και να διενεργούνται οι ανάλογες λογιστικές εγγραφές³¹.

Δεν αναγνωρίστηκαν στο τέλος της χρήσης 2012, 2013 και 2014 οι επισφαλείς απαιτήσεις για το λόγο ότι δεν υφίστατο καθορισμένη και αντικειμενική διαδικασία καταγραφής των ανεπίδεκτων είσπραξης πληρωμών, δηλαδή πλαίσιο που να ορίζει προϋποθέσεις, όρους και κριτήρια αξιολόγησης προκειμένου να χαρακτηριστεί μια βεβαιωμένη απαίτηση προς το Δημόσιο ως επισφαλής και ανεπίδεκτη είσπραξης.

³⁰ Έκθεση του Ελεγκτικού Συνεδρίου επί του Απολογισμού, του Ισολογισμού και των λοιπών χρηματοοικονομικών καταστάσεων του Κράτους για το οικονομικό έτος 2014 και Πρακτικά της 20^{ης} Γενικής Συνέλευσης της Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου της 11^{ης} Νοεμβρίου 2015, σελ. 33

³¹ ΠΔ 15/2011 περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής της Διπλογραφικής Λογιστικής Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης (ΦΕΚ Α 30), κεφάλαιο 9, άρθρο 1, παρ.9.2.2.2, περίπτωση γ)

Με το ν. 4152/2013 θεσμοθετείται διαδικασία διάκρισης των ληξιπρόθεσμων οφειλών προς το Δημόσιο σε εισπράξιμες και σε ανεπίδεκτες. Με την εν λόγω ρύθμιση επιχειρείται η εκκαθάριση των επί σειρά ετών σωρευμένων ληξιπρόθεσμων οφειλών προς το Δημόσιο, οι οποίες έχουν βεβαιωθεί από τις ΔΟΥ προς το Δημόσιο και τρίτους, από ληξιπρόθεσμες οφειλές οι οποίες πραγματικά και εμπειριστατωμένα θεωρούνται ανεπίδεκτης είσπραξης βάσει ολοκληρωμένης, διαφανούς και βασισμένης σε αντικειμενικά κριτήρια διαδικασίας. Τα κριτήρια και οι προϋποθέσεις για το χαρακτηρισμό σε εισπράξιμες και ανεπίδεκτες και κατά συνέπεια επισφαλείς είσπραξης καθορίστηκαν με την ΠΟΛ 1259/5-12-2013, η οποία άρχισε να εφαρμόζεται από το τέλος του 2013 με μικρά μέχρι το 2014 ποσοτικά αποτελέσματα³².

Σύμφωνα με το ΠΔ 15/2011, κατά το κλείσιμο της χρήσης αναγνωρίζονται προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις και δάνεια με επιβάρυνση της ΚΧΕ³³. Συνέπεια των ανωτέρω είναι η διόγκωση των απαιτήσεων στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Ισολογισμός) και τα έσοδα στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης (Αποτελέσματα Χρήσης)

Σημαντική αλλαγή επέφερε το μητρώο δεσμεύσεων (ΠΔ 113/2010) μέσω του οποίου καταγράφηκαν για πρώτη φορά σε λογαριασμό δεδουλευμένων εξόδων οι απλήρωτες στο τέλος της χρήσης υποχρεώσεις της Κεντρικής Διοίκησης.

Στις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων έτους 2014³⁴ επισημαίνεται, όμως, ότι για την υποστήριξη των απαιτούμενων διαδικασιών απαιτούνται σημαντικές μετατροπές στο υπάρχον πληροφοριακό σύστημα του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους.

³² Ισολογισμός και Λοιπές Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις της Κεντρικής Διοίκησης. Χρήσεως από 1^η Ιανουαρίου έως 31 Δεκεμβρίου 2013, Ελληνική Δημοκρατία, Υπουργείο Οικονομικών, Γενικό Λογιστήριο του Κράτους, Ιούλιος 2014, σελ. 9

³³ ΠΔ 15/2011, άρθρο 1, παρ. 9.3.6.6.

³⁴ Σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων έτους 2014, Ισολογισμός και Λοιπές Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις της Κεντρικής Διοίκησης. Χρήσεως από 1^η Ιανουαρίου έως 31 Δεκεμβρίου 2014, Ελληνική Δημοκρατία, Υπουργείο Οικονομικών, Γενικό Λογιστήριο του Κράτους, Ιούλιος 2015, σελ. 10

Σύμφωνα με τη Έκθεση του Ελεγκτικού Συνεδρίου έτους 2014, λόγω του γεγονότος του μη προσδιορισμού του ύψους των επισφαλών απαιτήσεων οι οποίες έχουν υψηλή πιθανότητα αθέτησης, μερικά ή ολικά και δεν διενεργούνται οι ανάλογες λογιστικές εγγραφές, δε διαμορφώνεται ορθή εκτίμηση και δεν καθορίζονται με σαφήνεια οι απαιτήσεις που τελικά θα εισπραχθούν. Παραβιάζεται έτσι η αρχή της πλήρους γνωστοποίησης και της συντηρητικότητας.

Συμμετοχές

Οι συμμετοχές της Κεντρικής Διοίκησης αναγνωρίζονται στους οικείους λογαριασμούς κατά την απόκτησή τους σύμφωνα με την αξία κτήσης τους, ήτοι το ποσό που καταβλήθηκε είτε απευθείας στην εταιρεία κατά τη συγκρότησή της είτε για την αγορά τίτλων καθώς και η ονομαστική αξία των τίτλων που δίνονται στο κράτος χωρίς αντάλλαγμα. Τα ειδικά έξοδα αγοράς τίτλων συμμετοχής καταχωρούνται στους λογαριασμούς αποτελεσμάτων.

Τα κέρδη ή οι ζημίες που προκύπτουν κατά την αποτίμηση των συμμετοχών στο τέλος της χρήσης καθώς και τα μερίσματα που λαμβάνει η Κεντρική Διοίκηση από τη συμμετοχή της σε εισηγμένες και μη εταιρείες στο χρηματιστήριο αναγνωρίζονται σε λογαριασμούς αποτελεσμάτων.

Απογραφή έναρξης

Τα ατακτοποιήτα υπόλοιπα παρελθόντων οικονομικών ετών καθώς και λογιστικά λάθη ή παραλείψεις του λογιστικού σχεδίου του τηρούμενου ως την 31/12/2010 μετέπεσαν σε λογαριασμούς του νέου λογιστικού σχεδίου, με ημερομηνία 31/12/2010, με συνέπεια να επηρεάζεται ισόποσα η πραγματική εικόνα των λογαριασμών ενεργητικού - παθητικού, γεγονός το οποίο, σύμφωνα με τις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων έτους 2013 και 2014, παρέμενε σε εκκρεμότητα.

Καθαρή θέση Πολιτών (ή καθαρό ενεργητικό)

Είναι το υπολειμματικό μέγεθος το οποίο προκύπτει αν από το Ενεργητικό αφαιρεθούν οι Υποχρεώσεις. Στις οικονομικές καταστάσεις της Κεντρικής Διοίκησης επισημαίνεται ότι η συνολική καθαρή θέση πολιτών διαμορφώνεται αρνητικά γιατί

δεν καταγράφονται, στο σύνολό τους, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία της Κεντρικής Διοίκησης.

Η μη αναγραφή των παγίων στοιχείων στο Ενεργητικό, ο συνεπακόλουθος μη υπολογισμός των αποσβέσεων παγίων, η αδυναμία υπολογισμού του ύψους των επισφαλών απαιτήσεων, ο λογιστικός χειρισμός των ταμειακών διαθεσίμων στην Τράπεζα της Ελλάδος αλλά και η ανεπάρκεια των διενεργούμενων προβλέψεων είναι παράγοντες που επιδρούν άμεσα στον Καθορισμό του ύψους της Καθαρής Θέσης Πολιτών, η οποία θα μπορούσε να προσδιοριστεί σε ουσιωδώς διαφορετικό ύψος αν τηρούντο οι προαναφερόμενες λογιστικές υποχρεώσεις. Η μη τήρηση αυτών αντιβαίνει στις λογιστικές αρχές, όπως αυτές προσδιορίζονται στο άρθρο 1 του ΠΔ15/2011 και στο άρθρο 33 του ν. 4270/14 δηλαδή στις αρχές της αντικειμενικότητας, της συντηρητικότητας, της συνέπειας των λογιστικών μεθόδων και της πλήρους γνωστοποίησής τους³⁵.

Επισημαίνεται ότι, με στόχο την ενίσχυση της υποχρέωσης λογοδοσίας αλλά και την προαγωγή της διαφάνειας και δεδομένου ότι ο Προϋπολογισμός και οι Οικονομικές Καταστάσεις δεν έχουν καταρτιστεί σε συγκρίσιμη βάση, οι Οικονομικές Καταστάσεις της Κεντρικής Διοίκησης συνοδεύονται από την Κατάσταση Υλοποίησης του Κρατικού Προϋπολογισμού, η οποία περιλαμβάνει τα προϋπολογιστικά μεγέθη του προϋπολογισμού, τις αρχικές δηλαδή πιστώσεις, τα απολογιστικά μεγέθη του προϋπολογισμού για τη χρήση αναφοράς, ήτοι τον Απολογισμό της χρήσης αναφοράς καθώς και τα απολογιστικά μεγέθη της προηγούμενης χρήσης.

35 Από την Έκθεση Ελεγκτικού Συνεδρίου 2014

4. Προϋπολογισμός – Απολογισμός

Ο ετήσιος Κρατικός Προϋπολογισμός³⁶ είναι ο νόμος του Κράτους στον οποίο προσδιορίζονται τα δημόσια έσοδα που προβλέπεται να εισπραχθούν και καθορίζονται τα όρια των εξόδων του κράτους καθώς και οι πηγές χρηματοδότησης κάθε οικονομικού έτους. Ο νόμος περιλαμβάνει συνοπτικούς πίνακες των εξόδων του Τακτικού Προϋπολογισμού και Δημοσίων Επενδύσεων ανά Υπουργείο, ανά Αποκεντρωμένη Διοίκηση και ανά Περιφερειακή Υπηρεσία Υπουργείου συγκεντρωτικά, καθώς και συνοπτικό πίνακα με τους προϋπολογισμούς φορέων που από ειδικές διατάξεις προβλέπεται η προσάρτησή τους στον Κρατικό Προϋπολογισμό.

Ο Κρατικός Προϋπολογισμός καταρτίζεται και υλοποιείται με βάση την προκαθορισμένη αναλυτική κωδικοποιημένη ταξινόμηση εσόδων και εξόδων που ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και επικαιροποιείται σε τακτά διαστήματα. Περιλαμβάνει τις πραγματικές εισπράξεις και πληρωμές, είναι δηλαδή ταμειακός και καλύπτει την ίδια περίοδο χρήσης και τους ίδιους φορείς που καλύπτουν οι Οικονομικές Καταστάσεις.

Σύμφωνα με τις δημοσιευμένες καταστάσεις «Ίσολογισμός και Λοιπές Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις της Κεντρικής Διοίκησης», τα στοιχεία της υλοποίησης του Κρατικού Προϋπολογισμού δεν οδηγούν σε ταμειακή συμφωνία διότι δεν καλύπτουν το σύνολο των κινήσεων του ταμείου της Κεντρικής Διοίκησης. Το ταμείο κινείται αφενός με τον Προϋπολογισμό και αφετέρου με λογαριασμούς εκτός προϋπολογισμού. Αποτέλεσμα των ως άνω κινήσεων η διαφοροποίηση των αποτελεσμάτων του προϋπολογισμού από τα αποτελέσματα της Κατάστασης των Ταμειακών Ροών³⁷. Τα αποτελέσματα της υλοποίησης του Κρατικού Προϋπολογισμού αξιολογούνται περαιτέρω και προσαρμόζονται σε δεδουλευμένη βάση από την ΕΛ.ΣΤΑΤ. προκειμένου να εξαχθούν τα τελικά αποτελέσματα σύμφωνα με το Ευρωπαϊκό Σύστημα Ολοκληρωμένων Οικονομικών Συναλλαγών.

³⁶ Άρθρο 52, ν. 4270/2014 (ΦΕΚ Α 143/2014)

³⁷ Ίσολογισμός και Λοιπές Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις της Κεντρικής Διοίκησης. Χρήσεως από 1η Ιανουαρίου έως 31 Δεκεμβρίου 2014, Ελληνική Δημοκρατία, Υπουργείο Οικονομικών, Γενικό Λογιστήριο του Κράτους, Ιούλιος 2015, σελ. 65

Παράλληλα, επισημαίνεται ότι η ταξινόμηση του Προϋπολογισμού δεν ταυτίζεται με την ταξινόμηση των λογαριασμών της Διπλογραφικής Λογιστικής Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης.

Ο Απολογισμός³⁸ είναι ο νόμος στον οποίο εμφανίζονται τα αποτελέσματα της εκτέλεσης του Κρατικού Προϋπολογισμού κάθε οικονομικού έτους, καθώς και οι υπερβάσεις πιστώσεων που σημειώθηκαν κατά το ίδιο έτος. Ο Απολογισμός καταρτίζεται από το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους, με βάση τα στοιχεία που υποβάλλουν σε αυτό οι αρμόδιες υπηρεσίες, αφού ληφθούν υπόψη και οι αναγγελθείσες, μέχρι τέλος Μαΐου του έτους κατά το οποίο καταρτίζεται ο Απολογισμός, μεταβολές που έχει επιφέρει το Ελεγκτικό Συνέδριο στις διαχειριστικές πράξεις των υπολόγων.

Ο Απολογισμός των Εσόδων και των Εξόδων του Κρατικού Προϋπολογισμού καταρτίζεται από το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους με βάση τις καταστάσεις της γενικής ληψοδοσίας των Δημόσιων Οικονομικών Υπηρεσιών και κατατίθεται προς κύρωση από τη Βουλή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Συντάγματος και τον Κανονισμό της Βουλής, κατόπιν προκαταρκτικής συμφωνίας με το Ελεγκτικό Συνέδριο.

Ο Απολογισμός περιέχει σε ότι αφορά τα έσοδα την πρόβλεψη του Προϋπολογισμού, τα έσοδα που βεβαιώθηκαν, τα έσοδα που διαγράφηκαν, τα εισπραχθέντα έσοδα προ μείωσης επιστροφών, τα επιστραφέντα έσοδα, τα εισπραχθέντα μετά τη μείωση επιστροφών και το εισπρακτέο υπόλοιπο.

Σε ότι αφορά τα έξοδα περιέχει τις πιστώσεις που προϋπολογίσθηκαν, τις πιστώσεις που διαμορφώθηκαν, τις πληρωμές και τις αδιάθετες πιστώσεις τόσο του Τακτικού Προϋπολογισμού (Υπουργείων, Περιφερειακών Υπηρεσιών των Υπουργείων και Αποκεντρωμένων Διοικήσεων) όσο και του Προϋπολογισμού Δημοσίων Επενδύσεων (Υπουργείων και Αποκεντρωμένων Διοικήσεων).

³⁸ Άρθρο 163, ν. 4270/2014 (ΦΕΚ Α 143/2014)

Ο Απολογισμός των Εσόδων και των Εξόδων του Προϋπολογισμού της Κεντρικής Διοίκησης δημοσιεύεται σε δύο τόμους:

Ο πρώτος περιέχει συγκεντρωτικούς Πίνακες Εσόδων-Εξόδων, Ανάλυση Εσόδων κατά κατηγορία, Ανάλυση Εσόδων κατά ΚΑΕ, Ανάλυση Εσόδων κατά ΔΟΥ, Πίνακα Αρμόδιων ΔΟΥ για Επιστροφές, Ανάλυση Εξόδων κατά ΚΑΕ, Ανάλυση Εξόδων κατά ΔΟΥ καθώς και τον Τακτικό Προϋπολογισμό των Υπουργείων.

Ο δεύτερος τόμος περιέχει τα έξοδα του Τακτικού Προϋπολογισμού Αποκεντρωμένων Διοικήσεων καθώς και τα έξοδα του Τακτικού Προϋπολογισμού Περιφερειακών Υπηρεσιών Υπουργείων³⁹.

Επισημαίνεται ότι τα έσοδα και τα έξοδα κατατάσσονται στον Απολογισμό με τον ίδιο τρόπο που κατατάσσονται στον Προϋπολογισμό.

³⁹ Η ανάλυση των εξόδων παρουσιάζεται κατά ειδικό φορέα και ΚΑΕ και κατά φορέα και κατηγορία.

5. Χρηματοοικονομική Λογιστική – Η Εφαρμογή των Αρχών της Λογιστικής στο Δημόσιο Τομέα

ι) Ορισμός Χρηματοοικονομικής Λογιστικής

Λογιστική ορίζεται ως ο επιστημονικός κλάδος που ασχολείται με την παροχή χρηματοοικονομικών πληροφοριών για την ενημέρωση όλων των ενδιαφερομένων για τις οικονομικές μονάδες, την υποβοήθηση της διοίκησης και της λειτουργίας των οικονομικών μονάδων και τη διευκόλυνση οικονομικής και κοινωνικής σημασίας δραστηριοτήτων.⁴⁰

Η Χρηματοοικονομική Λογιστική, ως επιμέρους κλάδος της Λογιστικής, ασχολείται με την συστηματική συλλογή, καταγραφή πρωτογενών πληροφοριών, επεξεργασία των συναλλαγών – οικονομικών μεταβολών των περιουσιακών στοιχείων και την παρουσίασή τους σε τακτά χρονικά διαστήματα.

Ειδικότερα, χρηματοοικονομική λογιστική είναι ο κλάδος που ασχολείται με τον καθορισμό των αναγκαίων πληροφοριακών στοιχείων για τον προσδιορισμό και την παρουσίαση των επιτευχθέντων αποτελεσμάτων της επιχειρηματικής μονάδος σε δεδομένη χρονική περίοδο και της χρηματοοικονομικής της θέσης στο τέλος της περιόδου, με σκοπό την ενημέρωση των ενδιαφερομένων και την υποβοήθηση στη λήψη των αποφάσεων.⁴¹

Τελικό προϊόν της χρηματοοικονομικής λογιστικής είναι μια σειρά τυποποιημένων εκθέσεων, οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις, οι οποίες ενσωματώνουν τις χρηματοοικονομικές πληροφορίες και τις γνωστοποιούν σε τρίτους, εκτός της επιχείρησης. Οι οικονομικές καταστάσεις είναι μια δομημένη παρουσίαση της οικονομικής θέσης μιας επιχείρησης ή ενός οργανισμού και των συναλλαγών που έχουν αναληφθεί από αυτή σε χρηματικούς όρους. Σκοπός των οικονομικών καταστάσεων είναι η παροχή πληροφοριών σχετικά με την οικονομική θέση, την αποδοτικότητα και τις μεταβολές στην οικονομική θέση μιας επιχείρησης, που είναι χρήσιμες σε ένα ευρύ πεδίο χρηστών για την υποστήριξη της λήψης αποφάσεων

⁴⁰ Βασιλάτου – Θανοπούλου, Ε., Εισαγωγή στη χρηματοοικονομική λογιστική, τεύχος β' θεμελιώδεις λογιστικές έννοιες - Τέταρτη έκδοση, Αθήνα 2001, σελ. 24

⁴¹ Βασιλάτου – Θανοπούλου, Ε., Εισαγωγή στη χρηματοοικονομική λογιστική, τεύχος β' θεμελιώδεις λογιστικές έννοιες - Τέταρτη έκδοση, Αθήνα 2001, σελ. 36

Οι λογιστικές πληροφορίες οι οποίες περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να είναι σαφείς, κατανοητές και χρήσιμες, να είναι δηλαδή σχετικές, αξιόπιστες, επαληθεύσιμες, αμερόληπτες, ουδέτερες, συγκρίσιμες και ουσιώδεις ενώ, παράλληλα, τα στοιχεία που συνθέτουν τις οικονομικές καταστάσεις αλληλοσυνδέονται γιατί αντανακλούν διαφορετικές όψεις των ίδιων συναλλαγών ή άλλων γεγονότων.

Η οικονομική κατάσταση μιας συγκεκριμένης λογιστικής μονάδας, δηλαδή η σχέση των μέσων που διαθέτει και των πηγών προέλευσης τους σε ορισμένη χρονική στιγμή εκφράζεται στη λογιστική με τη λογιστική ισότητα βασικά στοιχεία της οποίας είναι το ενεργητικό, παθητικό και η καθαρή θέση.

Ειδικότερα, η οικονομική κατάσταση αποτυπώνεται στην παρακάτω ισότητα:

$$\text{ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ} = \text{ΠΑΘΗΤΙΚΟ} + \text{ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ}$$

$$\text{Μέσα δράσης} = \text{Υποχρεώσεις προς τρίτους} + \text{Υποχρεώσεις προς το φορέα}$$

όπου,

Ενεργητικό είναι τα μέσα δράσης, δηλαδή το σύνολο των οικονομικών αγαθών που ανήκουν κατά κυριότητα στην μονάδα και των οποίων η τιμή μπορεί να προσδιοριστεί με αντικειμενικό τρόπο και χρησιμοποιούνται για την επίτευξη των σκοπών της. Τα οικονομικά αγαθά παρέχουν μια αξία χρήσης ή μια αξία ανταλλαγής η οποία μετριέται τη στιγμή της απόκτησής τους από το ποσό που δαπανάται για το σκοπό αυτό (ιστορικό κόστος ή τιμή κτήσης)

Παθητικό είναι το σύνολο των υποχρεώσεων της οικονομικής μονάδας προς τρίτους. Αποτυπώνει τις πηγές προέλευσης των μέσων δράσης της μονάδας, τις πηγές χρηματοδότησης των στοιχείων του ενεργητικού.

Καθαρή θέση είναι το σύνολο των υποχρεώσεων μιας οικονομικής μονάδας προς τον ίδιο τον φορέα – ιδιοκτήτη της.

ii) Λογιστικές Αρχές και η εφαρμογή τους στο Δημόσιο Τομέα

Λογιστικές αρχές καλούνται οι αρχές εκείνες που συντονίζουν και διέπουν τη λειτουργία του λογιστικού κυκλώματος. Οι αρχές αυτές υιοθετούνται από τη λογιστική προκειμένου να υπάρχει μια αποδεκτή βάση κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και του πλήθους και της ποιότητας των πληροφοριών που παρέχονται από αυτές.

Οι γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές περιλαμβάνουν τις παραδοχές, τους κανόνες και τις διαδικασίες που προσδιορίζουν τη γενικά αποδεκτή λογιστική πρακτική σε συγκεκριμένο χρόνο. Προσδιορίζουν δηλαδή τις πληροφορίες που περιλαμβάνονται στις λογιστικές καταστάσεις, τον τρόπο συγκέντρωσης, μέτρησης, συσχετισμού και προσαρμογής τους και τελικά τον τρόπο παρουσίασης τους στις λογιστικές καταστάσεις.

Αναλυτικότερα, οι λογιστικές αρχές παρατίθενται παρακάτω:

1. Η Αρχή της Αυτοτέλειας της Λογιστικής Οντότητας

Σύμφωνα με την ως άνω αρχή, οι οικονομικές δραστηριότητες της επιχειρηματικής οντότητας είναι διακριτές. Κάθε οικονομική μονάδα, οποιασδήποτε νομικής μορφής αποτελεί ξεχωριστή και αυτοτελή νομική και οικονομική οντότητα, ανεξάρτητη από τον ή τους φορείς της. Διαθέτει τα δικά της περιουσιακά στοιχεία και μέσα δράσης και έχει τις δημιουργεί τις δικές απαιτήσεις αλλά και υποχρεώσεις, τόσο απέναντι σε τρίτους όσο και απέναντι στους φορείς της.

2. Η Αρχή της Νομισματικής Μονάδας Μέτρησης

Σύμφωνα με την αρχή της Νομισματικής Μονάδας Μέτρησης, για να είναι αποδεκτές οι λογιστικές καταστάσεις πρέπει να εφαρμόζονται σταθερά και να εκφράζονται με την ίδια μονάδα μέτρησης. Με την παραδοχή της αρχής αυτής, η λογιστική αποδέχεται το χρήμα (εθνικό νόμισμα) ως την καταλληλότερη μονάδα μέτρησης και έκφρασης της αξίας των διάφορων στοιχείων και συναλλαγών της επιχείρησης. Η αγοραστική αξία θεωρητικά παραμένει σταθερή. Με την αρχή αυτή καθίσταται δυνατή η εμφάνιση και η άθροιση ανόμοιων στοιχείων (πχ γήπεδα, μηχανήματα) σε μια χρηματοοικονομική κατάσταση καθώς και η συγκριτική μελέτη των αντίστοιχων καταστάσεων σε διαφορετικές χρονικές περιόδους.

Δεν λαμβάνονται, όμως, υπόψη οποιεσδήποτε αλλαγές έχουν συμβεί στην αγοραστική δύναμη των νομισμάτων. Ιδιαίτερα, σε περιόδους με έντονες πληθωριστικές τάσεις δεν είναι ορθή η σύγκριση, ειδικά όταν τα μέσα αποκτήθηκαν σε διαφορετικό χρόνο. Επισημαίνεται ότι η αρχή της σταθερότητας προϋποθέτει τη σταθερότητα της αγοραστικής δύναμης της νομισματικής μονάδας στον χρόνο.

3. Η Αρχή της Συνεχιζόμενης Δραστηριότητας

Σύμφωνα με την Αρχή της Συνεχιζόμενης Δραστηριότητας, η οικονομική μονάδα δημιουργήθηκε για να συνεχίσει τη δραστηριότητά της για απροσδιόριστο χρονικό διάστημα στο μέλλον, έτσι ώστε να μπορέσει να ολοκληρώσει τα σχέδιά της και να ανταποκριθεί στις υποχρεώσεις και τις δεσμεύσεις της. Η αποδοχή αυτής της αρχής έχει ιδιαίτερη σημασία λόγω των άμεσων, πρακτικών, συνεπειών που έχει στην κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων δεδομένου ότι οι μέθοδοι και οι διαδικασίες αναπτύσσονται έχοντας ως βάση λογιστικές μονάδες συνεχούς δραστηριότητας.

4. Η Αρχή της Περιοδικότητας των Αποτελεσμάτων (ή η Αρχή της Διαχειριστικής Χρήσης)

Δεδομένου ότι, σύμφωνα με την αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας, η οικονομική μονάδα συνεχίζει τη δραστηριότητά της για απροσδιόριστο χρόνο κρίνεται απαραίτητη η πληροφόρηση όλων των ενδιαφερομένων μερών για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων των εργασιών της, σε τακτά χρονικά διαστήματα. Σύμφωνα με την αρχή της περιοδικότητας, οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις κάθε επιχείρησης καταρτίζονται σε περιοδικά διαστήματα τα οποία για τη λογιστική προσδιορίζονται στο δωδεκάμηνο το οποίο συμπίπτει με το ημερολογιακό έτος και καλείται λογιστική χρήση ή λογιστική περίοδος.

5. Η Αρχή της Αυτοτέλειας των Χρήσεων (ή η Αρχή του Δεδουλεμένου των Εσόδων και Εξόδων)

Σύμφωνα με την ως άνω αρχή, το αποτέλεσμα κάθε χρήσης προκύπτει από τον συσχετισμό εσόδων και εξόδων τα οποία αφορούν μόνο τη συγκεκριμένη χρήση και δεν λαμβάνονται υπόψη έσοδα και έξοδα τα οποία αναφέρονται σε προηγούμενες ή επόμενες χρήσεις. Η ταμειακή είσπραξη-πληρωμή λαμβάνεται υπόψη μόνο εάν τα έξοδα αναλώθηκαν, ή εάν τα έσοδα αφορούν στη συγκεκριμένη χρήση. Σημειώνεται

ότι η διαδικασία αυτή βάσει της οποίας προσδιορίζεται το οικονομικό αποτέλεσμα καλείται λογιστική δεδουλευμένων εσόδων και εξόδων. Επισημαίνεται ότι αν και η αρχή της αυτοτέλειας της λογιστικής περιόδου είναι ιδιαίτερος σημαντική για τον προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων, δεν εφαρμόζεται από τους φορείς του ελληνικού δημοσίου. Παράδειγμα εδώ αποτελεί ο λογιστικός χειρισμός των προμηθειών αλλά και τόκων.

6. Η Αρχή του Ιστορικού Κόστους

Η έκφραση σε χρηματικές μονάδες, τόσο των λογαριασμών του Ισολογισμού (ενεργητικό, παθητικό, καθαρή θέση) όσο και των λογαριασμών αποτελεσμάτων (έσοδα- έξοδα) προϋποθέτει την ύπαρξη μιας βάσης αποτίμησης. Σύμφωνα με την αρχή του ιστορικού κόστους, δεδομένου ότι η καταγραφή των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης γίνεται πάντα με βάση το κόστος, το ιστορικό κόστος κτήσεως θεωρείται ως η καταλληλότερη βάση. Στην πράξη, η ως άνω αρχή μεταφράζεται με την καταχώριση των στοιχείων στην αξία, τιμή της αγοράς ή πώλησής τους και την εμφάνισή τους σε οικονομικές καταστάσεις επόμενων λογιστικών περιόδων στην ίδια αξία. Παρά ταύτα, δεδομένου ότι η βάση αποτίμησης είναι ασταθής, οι καταστάσεις διαφορετικών λογιστικών χρήσεων δύναται να παρουσιάζουν μη συγκρίσιμα στοιχεία.

7. Η Αρχή της Αντικειμενικότητας (ή η Αρχή του Δικαιολογητικού)

Σύμφωνα με την Αρχή της Αντικειμενικότητας, η πραγματοποίηση των συναλλαγών και η επαλήθευσή τους αποδεικνύεται με αντικειμενικό τρόπο με την ύπαρξη δικαιολογητικών, παραστατικών, δηλαδή, από τα οποία προκύπτουν δικαιώματα και υποχρεώσεις. Η αρχή αυτή εφαρμόζεται λόγω της ανάγκης καταχώρησης λογιστικών εγγραφών και κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων με βάση αμερόληπτα και ελέγξιμα στοιχεία. Σημειώνεται ότι εξαίρεση από την εφαρμογή της αρχής του δικαιολογητικού αποτελούν τα εσωτερικά λογιστικά γεγονότα, δηλαδή οι αποσβέσεις.

8. Η Αρχή της Συσχέτισης των Εσόδων και Εξόδων

Η αρχή της συσχέτισης εσόδων και εξόδων, συνδέεται με την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων και σημαίνει ότι τα έσοδα τα οποία πραγματοποιήθηκαν σε μια λογιστική χρήση πρέπει να συσχετίζονται με τα έξοδα που απαιτήθηκαν για τη δημιουργία αυτών των εσόδων και ότι το οικονομικό αποτέλεσμα προσδιορίζεται

λογιστικά από το συσχετισμό τους και όχι με άλλες μεθόδους. Άμεση συσχέτιση υφίσταται όταν το συγκεκριμένο έξοδο πραγματοποιείται για την επίτευξη συγκεκριμένου εσόδου ενώ έμμεση όταν συγκεκριμένα έξοδα δεν πραγματοποιούνται για την επίτευξη συγκεκριμένου εσόδου, αλλά για τη συνολική εξυπηρέτηση της οικονομικής μονάδας.

9. Η Αρχή της Αποκάλυψης (ή η Αρχή της Συνέπειας και της Συγκρισιμότητας των Λογιστικών Μεθόδων)

Σύμφωνα με την ως άνω αρχή, οι λογιστικές καταστάσεις πρέπει να περιλαμβάνουν, με κατανοητό τρόπο, σαφή και συνοπτική αποκάλυψη όλων των σημαντικών λογιστικών αρχών, παραδοχών, κανόνων και διαδικασιών που έχουν χρησιμοποιηθεί για την κατάρτισή τους. Δεδομένου ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχουν αξία και προσφέρουν ουσιαστική πληροφόρηση όταν τα στοιχεία πληροφόρησης τα οποία αντλούνται από αυτές είναι συγκρίσιμα, οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να συντάσσονται, σε κάθε λογιστική περίοδο, με βάση τις ίδιες παραδεκτές λογιστικές μεθόδους και αρχές και, παράλληλα, πρέπει να τηρούνται μόνιμα, ομοιόμορφα και χωρίς παρεκκλίσεις οι λογιστικές μέθοδοι μέτρησης δηλαδή οι μέθοδοι απογραφής, αποτίμησης και απόσβεσης.

10. Η Αρχή της Συντηρητικότητας

Σύμφωνα με την ως άνω αρχή, ακολουθείται συντηρητική προσέγγιση, δηλαδή περιλαμβάνεται η μικρότερη ευνοϊκή επίδραση στην καθαρή θέση ή στο ενεργητικό της επιχείρησης ενώ παράλληλα καταχωρούνται όλοι οι πιθανοί κίνδυνοι και δεν καταχωρούνται τα πιθανά κέρδη και οι αισιόδοξες προβλέψεις των διοικήσεων των οικονομικών μονάδων.

11. Η Αρχή της Καταχώρησης Βέβαιων και Πιθανών Εξόδων

Δεδομένου ότι τα έξοδα καταχωρούνται όταν αναλώνονται και όχι με την πληρωμή τους, στην περίπτωση κατά την οποία στους λογαριασμούς εξόδων περιλαμβάνονται ποσά που πληρώθηκαν σε τρέχουσα χρήση αλλά θα αναλωθούν σε επόμενη, πρέπει να τακτοποιούνται λογιστικά με την καταγραφή τους σε μεταβατικούς λογαριασμούς.

12. Η Αρχή της Καταχώρησης πραγματοποιημένων εσόδων (ή η Αρχή της Πραγματοποίησης του Εσόδου)

Ακριβώς όπως τα έξοδα, τα έσοδα⁴² έχουν σχέση με τον χρόνο πραγματοποίησής τους και όχι με την είσπραξή τους και καταχωρούνται όταν πραγματοποιείται η πώληση. Βάσει της ως άνω αρχής, τα έσοδα αναγνωρίζονται μόνο όταν πραγματοποιούνται και όχι όταν προσδοκάται ότι θα πραγματοποιηθούν.

13. Η Αρχή της Συγκρισιμότητας

Βάσει της αρχής της συγκρισιμότητας, οι οικονομικές καταστάσεις χρησιμοποιούνται μεταξύ άλλων για τη σύγκριση πληροφοριών μεταξύ χρήσεων της οικονομικής μονάδας, μεταξύ της οικονομικής μονάδας και των ανταγωνιστών της ή μεταξύ της οικονομικής μονάδας και του κλάδου.

14. Η Αρχή της Σημαντικότητας (ή η Αρχή του Ουσιώδους των Λογιστικών Πληροφοριών)

Σύμφωνα με τη εν λόγω αρχή, στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης αναφέρονται γεγονότα που είναι ουσιώδη και σημαντικά για τη λήψη αποφάσεων από τους χρήστες. Η σημαντικότητα της πληροφόρησης δεν κρίνεται με γνώμονα το πλήθος των πληροφοριών αλλά κρίνεται με γνώμονα εάν η παράλειψη της πληροφόρησης ή η μη ορθή πληροφόρηση είναι δυνατόν να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις που λαμβάνονται με βάση τις οικονομικές καταστάσεις.

Σύμφωνα με το άρθρο 1 του Π.Δ.15/2011⁴³ περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής της Διπλογραφικής Λογιστικής Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης, το οποίο ισχύει έως την έκδοση νέου Προεδρικού Διατάγματος σε εφαρμογή νομοθετικής εξουσιοδότησης η οποία προκύπτει από το άρθρο 156 του ν. 4270/2014, οι βασικές λογιστικές αρχές οι οποίες εφαρμόζονται από την Κεντρική Διοίκηση (η οποία περιλαμβάνει την Προεδρία της Δημοκρατίας, τα Υπουργεία και τις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις, καθώς και τις Ανεξάρτητες Αρχές) για την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων προσδιορίζονται ως ακολούθως:

⁴² Ως έσοδο νοείται η αύξηση της καθαρής θέσης η οποία προέρχεται από πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών

⁴³ ΦΕΚ Α 30/2011

1. Η αρχή του ιστορικού κόστους

Σύμφωνα με την αρχή του ιστορικού κόστους, οι λογιστικές εγγραφές που απεικονίζουν την απόκτηση των περιουσιακών στοιχείων της Κεντρικής Διοίκησης, την πραγματοποίηση εσόδων και εξόδων και τη δημιουργία υποχρεώσεων και στοιχείων της καθαρής θέσης, καταχωρούνται στα βιβλία με αξίες κόστους κτήσης οι οποίες και διατηρούνται καθ' όλη τη διάρκεια της λογιστικής διαδικασίας. Ως κόστος κτήσης ορίζεται το συνολικό αντάλλαγμα για την απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου και τα απαραίτητα κόστη που απαιτούνται ώστε να μπορεί να χρησιμοποιηθεί σύμφωνα με τον προορισμό του.

2. Η αρχή της πραγματοποίησης των εσόδων

Στο πλαίσιο της λογιστικής του ιστορικού κόστους, τα έσοδα λογίζονται κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους (δεδουλευμένη βάση) και όχι κατά το χρόνο της είσπραξής τους (ταμειακή βάση). Τα έσοδα λογίζονται στη χρήση που βεβαιώθηκαν και όχι στη χρήση που εισπράχθηκαν. Σε περίπτωση εσόδων από υπηρεσίες, αυτά αναγνωρίζονται στη χρήση που προσφέρονται οι υπηρεσίες.

3. Η αρχή του συσχετισμού εσόδων – εξόδων

Βάσει της αρχής του συσχετισμού εσόδων – εξόδων, στα έσοδα κάθε λογιστικής περιόδου πρέπει να αντιπαρατίθενται τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν για την απόκτηση των εσόδων αυτών, ώστε με το συσχετισμό αυτών των δύο μεγεθών, να προσδιορίζεται το αποτέλεσμα της περιόδου. Αν ορισμένα έσοδα προέρχονται από μια προηγούμενη λογιστική περίοδο ή αναβάλλονται για μια επόμενη λογιστική περίοδο, τα έξοδα που σχετίζονται με τα έσοδα αυτά πρέπει κατά αντιστοιχία να μεταφέρονται από την προηγούμενη λογιστική περίοδο ή να αναβάλλονται για την επόμενη χρήση.

4. Η αρχή της αντικειμενικότητας

Σύμφωνα με την αρχή αυτή, οι λογιστικές καταχωρήσεις και παρουσιάσεις πρέπει να βασίζονται σε γεγονότα αντικειμενικά προσδιορισμένα και ευχερώς επαληθεύσιμα. Γεγονότα αντικειμενικά προσδιορισμένα είναι όσα βασίζονται σε συναλλαγές, στο πλαίσιο εκτέλεσης αμφοτεροβαρών συμβάσεων. Η προϋπόθεση του επαληθεύσιμου των γεγονότων υπαγορεύεται από την ανάγκη να στηρίζονται οι λογιστικές

καταχωρήσεις, στη μεγαλύτερη δυνατή έκταση, σε δικαιολογητικά που εκδίδονται από άλλους φορείς και οικονομικές μονάδες.

5. Η αρχή της συνέπειας των λογιστικών μεθόδων

Για να είναι συγκρίσιμα τα λογιστικά μεγέθη και τα αποτελέσματα των χρήσεων, επιβάλλεται να μην μεταβάλλονται οι λογιστικές μέθοδοι κατά τη διαδοχή των χρήσεων. Η αρχή της συνέπειας των λογιστικών μεθόδων υποχρεώνει, κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων μιας λογιστικής περιόδου, την εφαρμογή των ίδιων μεθόδων που εφαρμόστηκαν και κατά την προηγούμενη λογιστική περίοδο, ώστε να μην αλλοιώνεται διαχρονικά η χρηματοοικονομική εικόνα της Κεντρικής Διοίκησης.

6. Η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων

Οι χρήσεις πρέπει να καταλαμβάνουν ίση και συνεχή χρονική περίοδο ώστε να αποτελούν σταθερή χρονική μονάδα σύγκρισης των περιουσιακών στοιχείων και των αποτελεσμάτων της Κεντρικής Διοίκησης στην πορεία του χρόνου, καθώς και παρακολούθησης της εξέλιξης της Κεντρικής Διοίκησης. Για να είναι ακριβή τα αποτελέσματα των επιμέρους χρήσεων, πρέπει κάθε χρήση να περιλαμβάνει μόνο τα γεγονότα τα οποία συνέβησαν στη διάρκειά της και τα αποτελέσματα της δραστηριότητάς κατά τη χρήση αυτή. Με τον τρόπο αυτό, η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων διασφαλίζει τον ακριβοδίκαιο διαχωρισμό των οικονομικών γεγονότων και συναλλαγών και των αποτελεσμάτων μεταξύ των χρήσεων. Η αυτοτέλεια των χρήσεων επιτυγχάνεται με την αναγνώριση των δεδουλευμένων εσόδων και εξόδων, των προπληρωμένων εξόδων επομένων χρήσεων και των προεισπραχθέντων εσόδων επομένων χρήσεων.

7. Η αρχή της πλήρους γνωστοποίησης

Σύμφωνα με την αρχή αυτή, οι Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις πρέπει να καταρτίζονται κατά τρόπο ώστε να εξασφαλίζεται η πλήρης και κατανοητή παρουσίαση όλων των σημαντικών πληροφοριών που αναφέρονται στις οικονομικές υποθέσεις της Κεντρικής Διοίκησης. Οι Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις πρέπει να είναι πλήρεις με την έννοια ότι όλες οι πληροφορίες που παρουσιάζονται είναι απαραίτητες για μια δημοσιονομικά ορθή παρουσίαση.

8. Η αρχή της συντηρητικότητας

Βάσει της αρχής αυτής πρέπει η Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Ισολογισμός) και η Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης (Αποτελέσματα Χρήσης) της Κεντρικής Διοίκησης να εμφανίζονται με τους πιο συντηρητικούς υπολογισμούς, με τη λιγότερο ευνοϊκή περιουσιακή κατάσταση και με το μικρότερο πλεόνασμα, με γνώμονα την ακριβή και αξιόπιστη ενημέρωση των πολιτών και των εκλεγμένων αντιπροσώπων τους.

Από την παράθεση των ως άνω Αρχών προκύπτει ότι το νομοθετικό πλαίσιο της χώρας μας αναφορικά με το λογιστικό σύστημα της Κεντρικής Διοίκησης έχει ενσωματώσει όλες τις βασικές Αρχές εκείνες που συντονίζουν και διέπουν τη λειτουργία του λογιστικού κυκλώματος με στόχο την υιοθέτηση μιας αποδεκτής βάσης κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Παρά ταύτα, όπως αναλύεται στο πλαίσιο της εργασίας αυτής, οι εν λόγω Αρχές οι οποίες και αποτελούν τη βάση της Διπλογραφικής Λογιστικής Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης (ΔΛΤΤΒ), όπως έχει θεσμοθετηθεί για το ελληνικό δημόσιο, δεν εφαρμόζονται στην πράξη από όλους τους φορείς του Δημοσίου.

iii) Εναλλακτικές Λογιστικές Βάσεις

Οι εναλλακτικές λογιστικές βάσεις οι οποίες υιοθετούνται, συνήθως, από το δημόσιο τομέα για την καταγραφή των λογιστικών γεγονότων είναι:

- Η Ταμειακή Βάση
- Η Προσαρμοσμένη Ταμειακή Βάση
- Η Δεδουλευμένη Βάση
- Η Προσαρμοσμένη Δεδουλευμένη Βάση

1. Ταμειακή βάση

Σύμφωνα με τη Λογιστική Ταμειακής Βάσης, τα έσοδα και τα έξοδα μιας οικονομικής μονάδος αναγνωρίζονται μόνο για τα αντίστοιχα ποσά που εισπράττονται ή καταβάλλονται. Βάσει της ταμειακής μεθόδου δεν εξετάζονται και δεν παρουσιάζονται τα περιουσιακά στοιχεία μιας οικονομικής μονάδας ενώ, παράλληλα, δεν εμφανίζονται τα γεγονότα της περιόδου αναφοράς τα οποία προκύπτουν από ταμειακές κινήσεις της προηγούμενης ή της επόμενης περιόδου καθώς και οι σχετικές απαιτήσεις ή υποχρεώσεις του Οργανισμού.

Ως έξοδα στη λογιστική ταμειακής βάσης νοούνται οι πληρωμές με μετρητά, ήτοι οι ταμειακές εκροές για αγορά παγίων, αποπληρωμή δανείων, χρησιμοποίηση υπηρεσιών τρίτων κτλ. ενώ τα έσοδα αποτελούν οι εισπράξεις, ήτοι οι ταμειακές εισροές.

Η αρχή του εισπραγμένου εσόδου και του πληρωμένου εξόδου ισχύει στο Δημόσιο Λογιστικό και αποτελεί μια απλή μέθοδο μέσω της εφαρμογής της οποίας προκύπτει αδυναμία εκτίμησης των οικονομικών αποτελεσμάτων καθώς και δυσχέρεια στη σύγκριση προϋπολογισμού και απολογισμού.

2. Προσαρμοσμένη ταμειακή βάση

Σύμφωνα με τη μέθοδο προσαρμοσμένης ταμειακής βάσης, τα έξοδα αποτελούν οι ταμειακές εκροές κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου οι πληρωμές που γίνονται για ένα συγκεκριμένο διάστημα μετά τη λήξη της περιόδου αυτής και οι οποίες αφορούν γεγονότα που έλαβαν χώρα κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου. Τα έσοδα αποτελούν οι ταμειακές εισροές κατά τη διάρκεια της

διαχειριστικής περιόδου και οι εισπράξεις που γίνονται για ένα συγκεκριμένο διάστημα μετά τη λήξη της περιόδου αυτής και οι οποίες αφορούν γεγονότα που έλαβαν χώρα κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου.

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή επιτρέπεται να παραμένουν «ανοικτά» τα λογιστικά βιβλία μιας οικονομικής μονάδος κατόπιν του τέλους της χρήσης και να αναγνωρίζονται οι πληρωτέοι και εισπρακτέοι λογαριασμοί. Παρά ταύτα, δεν επιτρέπεται η αναγνώριση μακροπρόθεσμων δεδουλευμένων υποχρεώσεων. Μέχρι πρότινος, η λογιστική προσαρμοσμένης ταμειακή βάση χρησιμοποιούταν από τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (ΝΠΔΔ) καθώς και από άλλους φορείς στην Ελλάδα.

3. Δεδουλευμένη βάση

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, τα έσοδα ή τα έξοδα αναγνωρίζονται κατά το χρόνο που πραγματοποιούνται ή χρησιμοποιούνται αντίστοιχα από πώληση ή για αγορά αγαθών και υπηρεσιών, ανεξάρτητα από το χρόνο εισπράξης ή καταβολής τους. Με αυτή τη μέθοδο αναγνωρίζονται όλα τα στοιχεία του ενεργητικού, οι υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα του φορέα. Δίδεται δηλαδή η δυνατότητα να παρουσιαστεί η πλήρης λογιστική εικόνα της οικονομικής μονάδας μέσω των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που καταρτίζει. Παράλληλα, δίδεται έμφαση στον υπολογισμό και την παρουσίαση του κόστους των αγαθών και των υπηρεσιών που αναλώθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς. Επίσης, δίνεται η δυνατότητα υπολογισμού αποσβέσεων και προσαρμογών στις αξίες των στοιχείων του ενεργητικού.

4. Προσαρμοσμένη δεδουλευμένη βάση

Η μέθοδος προσαρμοσμένης δεδουλευμένης βάσης, πρόκειται για λογιστική μέθοδο μέσω της οποίας επιχειρείται να συμβιβαστούν τα διαφορετικά κριτήρια των μεθόδων της ταμειακής και της δεδουλευμένης βάσης, ως προς την αναγνώριση εσόδων και εξόδων. Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, τις δαπάνες αποτελούν τα κόστη που λαμβάνουν χώρα κατά τη διάρκεια μιας περιόδου και σχετίζονται με την απόκτηση αγαθών και υπηρεσιών, ανεξαρτήτως εάν έχει γίνει η εξόφλησή τους κατά τη διάρκεια της περιόδου. Τα έσοδα αποτελούνται από αυτά που αφορούν λογιστικά την εν λόγω περίοδο και εισπράττονται εντός αυτής πλέον αυτών που εισπράττονται σύντομα μετά τη λήξη της.

iv) Διαφορές μεταξύ του Απλογραφικού και του Διπλογραφικού Συστήματος

Η λογιστική μέθοδος της δεδουλευμένης αλλά και η μέθοδος της προσαρμοσμένης δεδουλευμένης βάσης, υποστηρίζονται από το διπλογραφικό σύστημα καταγραφής των λογιστικών γεγονότων. Το Διπλογραφικό Λογιστικό Σύστημα (ή Διγραφική μέθοδος) είναι η μέθοδος η οποία καταγράφει τις μεταβολές που επιφέρουν τα λογιστικά γεγονότα στην περιουσία ενός οργανισμού (Δημόσιου ή Ιδιωτικού), θέτοντας σε κίνηση δύο τουλάχιστον λογαριασμούς. Κάθε λογιστικό γεγονός καταγράφεται δισδιάστατα, με ίσο ποσό, με ταυτόχρονη κίνηση δύο τουλάχιστον λογαριασμών, εκ των οποίων ένας χρεώνεται και ένας πιστώνεται.

Με αυτόν τον τρόπο παρακολουθούνται οι μεταβολές όλων των στοιχείων Ενεργητικού, Παθητικού και Καθαρής θέσης.

Μέσω του απλογραφικού συστήματος, καταγράφονται απλώς τα δεδομένα των παραστατικών (π.χ. των τιμολογίων ή αποδείξεων) χωρίς να υπάρχουν οι όροι «χρέωση» και «πίστωση», αποτυπώνονται δηλαδή μόνο οι εισπράξεις και πληρωμές χωρίς να υφίσταται η δυνατότητα άντλησης και διασταύρωσης πάσης φύσης οικονομικών πληροφοριών με αξιόπιστο τρόπο και η δυνατότητα αποτύπωσης της πραγματικής οικονομικής κατάστασης κάθε φορέα. Αυτό συμβαίνει διότι η ταμειακή λογιστική καταγράφει τις συναλλαγές μόνο όταν το ποσό λαμβάνεται ή καταβάλλεται. Ως εκ τούτου προκύπτει ότι, το Δημόσιο Λογιστικό ως ένα εργαλείο καθαρά ταμειακής διαχείρισης, δεν διαθέτει τις δυνατότητες μιας ολοκληρωμένης και αξιόπιστης λογιστικής παρακολούθησης.

Επισημαίνεται ότι η απλογραφία αποτελεί ένα σύστημα που αφορά μόνο τους λογαριασμούς και δεν πρέπει να ταυτίζεται με το πεδίο της χρηματοοικονομικής λογιστικής πληροφόρησης, το οποίο χρησιμοποιεί ως μέσο τους λογαριασμούς για να κατατάξει συστηματικά τα οικονομικά γεγονότα, να τα αναλύσει και να τα ερμηνεύσει για να δημιουργηθεί η σύνθετη πληροφόρηση που σχετίζεται με τα αποτελέσματα δράσης και τη λήψη ορθολογικών αποφάσεων⁴⁴.

⁴⁴ Παπαδέα Π., (2010) Χρηματοοικονομική λογιστική πληροφόρηση: Βασική θεωρία και χρήση σε εθνικό και ευρωπαϊκό επίπεδο, Εκδ. Παπαδέα, σελ. 65

Εν αντιθέσει με τη χρήση απλογραφικού συστήματος, η λογιστική βάσει δεδουλευμένων συνεπάγεται εγγραφές όχι κατά την καταβολή πληρωμών σε μετρητά, αλλά κατά τον χρόνο δημιουργίας, μετασχηματισμού ή απόσβεσης της οικονομικής αξίας, ή όταν εμφανίζονται, μετασχηματίζονται ή διαγράφονται απαιτήσεις και υποχρεώσεις. Η διπλογραφική μέθοδος εξασφαλίζει την ακρίβεια των αριθμητικών δεδομένων και την ορθότερη, πληρέστερη και αξιόπιστη απεικόνιση των οικονομικών δεδομένων.

Η διπλογραφική μέθοδος ανταποκρίνεται πλήρως και προσαρμόζεται με ευχέρεια στις ιδιαίτερες ανάγκες κάθε οικονομικής μονάδας, ενώ παράλληλα καθιστά δυνατή τη συγκέντρωση όλων των χρήσιμων πληροφοριών για την άσκηση σωστής διαχείρισης.

Επισημαίνεται ότι η λογιστική βάσει δεδουλευμένων δεν καταργεί ούτε αντικαθιστά την ταμειακή λογιστική, ιδίως όταν η ταμειακή λογιστική χρησιμοποιείται για τους σκοπούς της κατάρτισης προϋπολογισμών και του ελέγχου του προϋπολογισμού. Η λογιστική βάσει δεδουλευμένων θα πρέπει να θεωρείται συμπληρωματική παρά εναλλακτική ως προς την αμιγώς «ταμειακή λογιστική»⁴⁵.

Αναλύοντας τις διαφορές μεταξύ ενός απλογραφικού λογιστικού συστήματος και ενός διπλογραφικού συστήματος παρατηρούμε τα κάτωθι :

1. Στο απλογραφικό σύστημα. η υποχρέωση εμφανίζεται με την ενταλματοποίηση της δαπάνης, ενώ στο διπλογραφικό με την έκδοση του σχετικού παραστατικού από τον προμηθευτή, ή τρίτο.
2. Στο απλογραφικό σύστημα. το έσοδο θεωρείται ότι πραγματοποιήθηκε όταν εισπράττεται, ενώ στο διπλογραφικό όταν βεβαιώνεται, δεδομένου ότι, σύμφωνα με το διπλογραφικό σύστημα, ένα έσοδο πραγματοποιείται όταν έχει παραδοθεί το αγαθό ή όταν έχει παρασχεθεί η υπηρεσία.
3. Στο απλογραφικό σύστημα πραγματοποιείται λογιστική εγγραφή με την ενταλματοποίηση ή την πληρωμή ενώ στο διπλογραφικό πραγματοποιούνται δύο

⁴⁵ Ευρωπαϊκή Επιτροπή «COM(2013) 114 final, «Report from the Commission to the Council and the European Parliament Towards implementing harmonized public sector accounting standards in Member States – The suitability for IPSAS for Member States», σελ. 4

εγγραφές, η πρώτη με τη λήψη του παραστατικού και η δεύτερη με την πληρωμή του και ως εκ τούτου παρατηρείται χρονική υστέρηση στις λογιστικές εγγραφές. Στα έσοδα δεν υπάρχει χρονική υστέρηση ανάμεσα στις εγγραφές στα δύο λογιστικά συστήματα. Η φάση της βεβαίωσης είναι η αντίστοιχη φάση της λογιστικής εγγραφής της πίστωσης του εσόδου και η φάση της είσπραξης αντιστοιχεί απόλυτα με την φάση της ταμειακής εγγραφής στο διπλογραφικό.

4. Στο απλογραφικό σύστημα οι λογαριασμοί των εσόδων ή των εξόδων αυξάνονται ενώ στο διπλογραφικό οι λογαριασμοί έχουν διπλή έκφραση, τη χρέωση και την πίστωση, με αποτέλεσμα να αυξομειώνονται.

5. Η λειτουργία του απλογραφικού είναι καθαρά ταμειακή λειτουργία, η οποία ωστόσο δεν εμφανίζεται άμεσα, αλλά προκύπτει από το αλγεβρικό άθροισμα των λογαριασμών. Εν αντιθέσει με το απλογραφικό σύστημα, τα χρηματικά διαθέσιμα εμφανίζονται ανά πάσα στιγμή στους λογαριασμούς του διπλογραφικού συστήματος.

6. Το διπλογραφικό σύστημα δίνει τη δυνατότητα να παρακολουθούνται όλα τα στοιχεία της οικονομικής δραστηριότητας μιας οικονομικής μονάδας μέσω ενός ενιαίου λογιστικού κυκλώματος ενώ στο απλογραφικό λογιστικό σύστημα απαιτείται η τήρηση ασύνδετων μεταξύ τους, διαφόρων λογιστικών βιβλίων.

7. Μέσω του διπλογραφικού συστήματος αποτυπώνεται η περιουσιακή κατάσταση μιας οικονομικής μονάδας και η περιουσία των οικονομικών μονάδων δημοσιεύεται μέσω του Ισολογισμού, κατά κατηγορία (πάγιο ενεργητικό, κυκλοφορούν κεφάλαιο, υποχρεώσεις κλπ.). Μέσω του απλογραφικού συστήματος δεν προκύπτουν στοιχεία για το ετήσιο αποτέλεσμα της δραστηριότητας των οικονομικών μονάδων

9. Το απλογραφικό σύστημα αντιμετωπίζει την είσπραξη ως έσοδο της χρήσης κατά την οποία εισπράττεται και το έξοδο ως έξοδο της χρήσης κατά την οποία πληρώνεται ενώ το Διπλογραφικό αντιμετωπίζει το έσοδο και το έξοδο κατά τη χρήση κατά την οποία πραγματοποιείται, ανεξάρτητα εάν πληρώνεται ή εισπράττεται, παρέχοντας τη δυνατότητα διαχωρισμού των χρήσεων.

10. Μέσω του απλογραφικού συστήματος δεν παρέχεται καμία πληροφορία για τις συναλλαγές της οικονομικής μονάδας με τρίτους, τη δομή της περιουσιακής της κατάστασης, τη διάρθρωση και την αξία των πάγιων περιουσιακών στοιχείων της, για τα αποθέματά της καθώς και για τις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις του.

Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι οι δυνατότητες της απλογραφικής λογιστικής είναι περιορισμένες αφού, μέσω αυτής, δε δίδεται η δυνατότητα παρακολούθησης των μετασχηματισμών όλων των στοιχείων της περιουσιακής διάρθρωσης και της κεφαλαιακής δομής μιας οικονομικής μονάδος, η δυνατότητα προσδιορισμού του οικονομικού αποτελέσματος της λογιστικής περιόδου και η παροχή χρήσιμων και αξιόπιστων πληροφοριών για τη λήψη αποφάσεων.

ν) Μετάβαση από το Απλογραφικό Σύστημα του Δημόσιου Λογιστικού στο Διπλογραφικό Σύστημα: Οι απαιτούμενες αλλαγές στο Δημόσιο Λογιστικό, στα πλαίσια της προσαρμογής του στις απαιτήσεις και τις ανάγκες της Διπλογραφικής Μεθόδου.

Δεδομένου ότι η λογιστική βάσει δεδουλευμένων καταγράφει πλήρως τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού, καθώς και τα έσοδα και τις δαπάνες ενός φορέα και, συνεπώς, συνιστά το μόνο γενικώς αποδεκτό σύστημα πληροφοριών το οποίο παρέχει πλήρη και αξιόπιστη εικόνα για τη δημοσιονομική και οικονομική κατάσταση και τις επιδόσεις ενός κράτους, αποτελεί αναγκαιότητα για την εφαρμογή της η μετάβαση από το απλογραφικό σύστημα του δημόσιου λογιστικού, όπου αυτό εφαρμόζεται, στο διπλογραφικό σύστημα. Η λογιστική βάσει δεδουλευμένων συνεπάγεται εγγραφές όχι κατά την καταβολή πληρωμών σε μετρητά, αλλά κατά τον χρόνο δημιουργίας, μετασχηματισμού ή απόσβεσης της οικονομικής αξίας, ή όταν εμφανίζονται, μετασχηματίζονται ή διαγράφονται απαιτήσεις και υποχρεώσεις.

Προς αυτή την κατεύθυνση, απαιτείται να πραγματοποιηθούν δράσεις για την καθολική εφαρμογή και έμπρακτη προσαρμογή στο διπλογραφικό λογιστικό σύστημα όλων των φορέων του Γενικής Κυβέρνησης (Κεντρική Διοίκηση, ΟΤΑ, ΝΠΔΔ, Δημόσιες Μονάδες Υγείας, Οργανισμοί Κοινωνικής Ασφάλισης κ.ά.), αλλά όλων και των οντοτήτων που ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το Δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του Δημοσίου και δεν εντάσσονται στη Γενική Κυβέρνηση.

Το έργο της μετάβασης από το απλογραφικό στο διπλογραφικό σύστημα των φορέων του Δημοσίου αποτελεί ένα πολυδιάστατο εγχείρημα το οποίο απαιτεί τη διάθεση ανθρώπινων αλλά και χρηματικών πόρων, συντονισμό και σωστό σχεδιασμό και οργάνωση βάσει συγκεκριμένων χρονοδιαγραμμάτων υλοποίησης.

Πριν από την έναρξη υλοποίησης ενός ανάλογου έργου είναι απαραίτητη η θέσπιση του κατάλληλου νομοθετικού πλαισίου. Ειδικότερα και εν έτει 2016 κρίνεται αναγκαία η έκδοση του, βάσει της νομοθετικής εξουσιοδότησης του ν. 4270/2014, Προεδρικού Διατάγματος μέσω του οποίου θα καθορίζονται οι βασικές αρχές του Λογιστικού Σχεδίου της Γενικής Κυβέρνησης και το περιεχόμενό του καθώς και, μέσα στα πλαίσια του Γενικού Λογιστικού Σχεδιασμού της Γενικής Κυβέρνησης, οι επιμέρους λογαριασμοί, τα τηρούμενα βιβλία και ο τρόπος τήρησης αυτών και κάθε άλλο σχετικό θέμα.

Παράλληλα, κρίνεται απαραίτητη η προετοιμασία όλων των υποδομών μηχανογραφικής υποστήριξης του νέου λογιστικού συστήματος και η παραμετροποίηση τους με στόχο την ομοιόμορφη καταγραφή και ανάλυση όλων των λογιστικών δεδομένων. Απαραίτητη κρίνεται και η διασύνδεση όλων των συστημάτων πληροφορικής τόσο στο πλαίσιο των ίδιων των μονάδων του δημοσίου (τμημάτων και διευθύνσεων όσο και μεταξύ διαφορετικών μονάδων με μια κεντρική υποστήριξη) Στόχος της χρήσης της μηχανοργάνωσης είναι η καταχώρηση, ταξινόμηση, επεξεργασία και αξιολόγηση των δεδομένων με βάση τις απαιτήσεις της λογιστικής, με ταχύτητα και αξιοπιστία.

Πρώτο βήμα στη διαδικασία μετάβασης είναι η καταγραφή όλων των απαραίτητων πληροφοριών τα οποία θα απαιτηθούν για την οργάνωση του έργου. Ειδικότερα, απαιτείται:

- α) Η καταγραφή όλων των διαδικασιών, οι οποίες απαιτούνται βάσει νομοθετημάτων, όπως οι διαδικασίες εκτέλεσης προϋπολογισμού, οι διαδικασίες προμηθειών, οι διαδικασίες ελέγχου με στόχο τη συμπερίληψή τους στο νέο λογιστικό σχέδιο.
- β) Η καταγραφή των διαθέσιμων οικονομικών στοιχείων
- γ) Η καταγραφή της δομής και της λειτουργίας του φορέα του δημοσίου, όπως το οργανόγραμμα και οι σχέσεις με άλλους φορείς του δημοσίου
- δ) Η καταγραφή προσωπικού το οποίο ήδη κατέχει γνώσεις του διπλογραφικού συστήματος και το οποίο μπορεί να συμβάλλει τόσο στην υλοποίηση του έργου όσο και μετέπειτα στην επιμόρφωση του υπόλοιπου προσωπικού του φορέα.
- ε) Η καταγραφή και αποτίμηση της περιουσιακής κατάστασης του φορέα με την αντίστοιχη καταχώρηση των παγίων στοιχείων του φορέα σε ένα μητρώο παγίων.

Επόμενο βήμα αποτελεί η Απογραφή Έναρξης, η αποτύπωση δηλαδή της οικονομικής κατάστασης του φορέα κατά τη στιγμή έναρξης της εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος. Καταγράφονται δηλαδή, τα στοιχεία του ενεργητικού και τα στοιχεία του παθητικού του φορέα. Η Απογραφή Έναρξης αποτελεί την ιστορική βάση για την άντληση συγκρίσιμων πληροφοριών και συμπερασμάτων.

Επόμενο βήμα στο έργο της υλοποίησης της μετάβασης σε διπλογραφικό σύστημα είναι η διαμόρφωση ενός συγκεκριμένου λογιστικού σχεδίου και η αντιστοίχιση των κωδικών του με τους κωδικούς του διπλογραφικού συστήματος.

Κατόπιν της ολοκλήρωσης του σχεδιασμού του συστήματος, απαιτείται η εξοικείωση και η εκπαίδευση των υπαλλήλων του φορέα με το νέο σύστημα, σε όλα τα βήματα διαμόρφωσης του. Η εκπαίδευση απαιτείται να είναι συνεχής και να αποτελείται τόσο από θεωρητική εκπαίδευση όσο και από πρακτική εξάσκηση.

Επόμενο βήμα είναι η προσαρμογή και η οργάνωση όλων των υπηρεσιών των φορέων του δημοσίου σε συνάρτηση με τις νέες απαιτούμενες λειτουργίες των υπηρεσιών για την εφαρμογή, πλέον, της διπλογραφικής λογιστικής.

Τέλος, για την επιτυχία του όλου εγχειρήματος είναι ιδιαίτερος σημαντικό να διασφαλιστεί η συνεργασία μεταξύ όλων των υπαλλήλων των οικονομικών υπηρεσιών τόσο εντός του φορέα αλλά και με τις αντίστοιχες οικονομικές υπηρεσίες άλλων φορέων του δημοσίου αλλά και με την Κεντρική Διοίκηση.

6. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (IPSAS)

Από 1/1/2005 οι ελληνικές αλλά και οι ευρωπαϊκές επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες σε κάποια χρηματιστηριακή αγορά καλούνται να εφαρμόσουν ένα νέο σύστημα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, άλλαξαν τελείως τη λογιστική πρακτική αλλά και την ισχύουσα λογιστική θεωρία. Από ένα σύστημα μέτρησης του λογιστικού αποτελέσματος το οποίο υπολογιζόταν ως η διαφορά, κυρίως, των πραγματοποιημένων εσόδων κι εξόδων μετακινούμαστε σταδιακά σε ένα σύστημα όπου αποτιμώνται τα στοιχεία ενεργητικού κι υποχρεώσεων σε εύλογες αξίες κι οι περισσότερες μεταβολές της αξίας των ως άνω στοιχείων διαμορφώνουν το αποτέλεσμα χρήσης⁴⁶.

Με τον όρο Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, εννοούμε ένα σύνολο, γενικώς αποδεκτών, λογιστικών αρχών, κανόνων, μεθόδων και διαδικασιών η καθιέρωση των οποίων οδηγεί σε ομοιομορφία καταρτίσεως των οικονομικών καταστάσεων και συνεπώς σε ακριβή, αληθή και ομοιόμορφη πληροφόρηση των χρηστών των Οικονομικών καταστάσεων.⁴⁷

Το τελευταίο χρονικό διάστημα έχει ξεκινήσει και στη χώρα μας, μια συζήτηση αναφορικά με το θέμα της υιοθέτησης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) και το κατά πόσο αυτά είναι εφικτό να εφαρμοστούν στην Ελλάδα. Το ζήτημα εντοπίζεται στο κατά πόσο η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα μπορεί να οδηγήσει στην πλήρη σύγκλιση και εναρμόνιση των δημοσίων συστημάτων λογιστικής σε παγκόσμιο επίπεδο έχοντας ως στόχο την ορθή αποτύπωση οικονομικών δεδομένων που σχετίζονται με τις επιδόσεις των χωρών.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα δημιουργήθηκαν με βάση την αντίληψη ότι η σύγχρονη διαχείριση του δημόσιου τομέα, σύμφωνα με τις αρχές της οικονομίας, της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας, εξαρτάται από τα συστήματα διαχείρισης της πληροφορίας που παρέχουν έγκαιρα, ακριβή και

⁴⁶ Μπάλλα Α. – Χέβα Δ. «Χρηματοοικονομική Λογιστική» εκδ. Γ. Μπένου, Αθήνα 2011, σελ. 33

⁴⁷ Φίλος, Ι. «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Οδηγός Πρώτης Εφαρμογής», εκδ. ΠΑΜΙΣΟΣ, Αθήνα 2003

αξιόπιστα στοιχεία σχετικά με τη δημοσιονομική και οικονομική θέση και επιδόσεις μιας κυβέρνησης, όπως θα ίσχυε με οποιονδήποτε άλλο τύπο οικονομικού φορέα⁴⁸.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (ΔΛΠΔΤ) αποτελούν υψηλής ποιότητας παγκόσμια πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς για οντότητες του δημοσίου τομέα τα οποία αποτελούνται από ένα πλήρες και καλά σχεδιασμένο σύνολο λογιστικών προτύπων ειδικά για τις ανάγκες του δημοσίου τομέα⁴⁹.

Τα ΔΛΠΔΤ - IPSAS, ως ένα λογιστικό πλαίσιο σύνταξης και παρουσίασης οικονομικών καταστάσεων, καταρτίζονται από το Συμβούλιο για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημόσιου Τομέα (International Public Sector Accounting Standards Board -IPSASB) και έχουν ως βάση τα Διεθνή Πρότυπα, προσαρμοσμένα με τέτοιο τρόπο ώστε να καλύπτουν τις ανάγκες του Δημόσιου Τομέα ενώ, παράλληλα, μερικά από αυτά απευθύνονται αποκλειστικά στο δημόσιο τομέα. Τα IPSAS έχουν θεσπιστεί έχοντας ως βάση τις αρχές της λογιστικής δεδουλευμένων αλλά υφίστανται και ένα πρότυπο (το πρότυπο *Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting*) το οποίο βασίζεται στη λογιστική ταμειακής βάσης.

Η αποστολή του Συμβουλίου για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου είναι η κατάρτιση προτύπων μέσω των οποίων αντιμετωπίζονται λογιστικά ζητήματα του δημόσιου τομέα, τα οποία δεν καλύπτονται ικανοποιητικά από τα υπάρχοντα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) αλλά και να αναπτύξει τα ΔΛΠΔ τα οποία έχουν συμμορφωθεί με τα ΔΠΧΠ προσαρμόζοντας τα στις ανάγκες και το πλαίσιο του δημόσιου τομέα.

⁴⁸ Ευρωπαϊκή Επιτροπή (2013) «COM(2013) 114 final, «Report from the Commission to the Council and the European Parliament Towards implementing harmonized public sector accounting standards in Member States – The suitability for IPSAS for Member States»,σελ. 9

⁴⁹ Δεληγιάννης, Θ. (2013) «Η σημασία των ΔΠΔ στον Δημόσιο Τομέα στο σημερινό οικονομικό τοπίο» (ημερομηνία δημοσίευσης: 26/6/2013)

[http://www.accountancygreece.gr/%CE%B7-%CF%83%CE%B7%CE%BC%CE%B1%CF%83%CE%B9%CE%B1-%CF%84%CF%89%CE%BD-%CE%B4%CE%BB%CF%80-%CF%83%CF%84%CE%BF%CE%BD-%CE%B4%CE%B7%CE%BC%CE%BF%CF%83%CE%B9%CE%BF-%CF%84%CE%BF%CE%BC%CE%B5%CE%B1-%CF%83%CF%84/\(Ημερομηνία πρόσβασης: 15/2/2016\)](http://www.accountancygreece.gr/%CE%B7-%CF%83%CE%B7%CE%BC%CE%B1%CF%83%CE%B9%CE%B1-%CF%84%CF%89%CE%BD-%CE%B4%CE%BB%CF%80-%CF%83%CF%84%CE%BF%CE%BD-%CE%B4%CE%B7%CE%BC%CE%BF%CF%83%CE%B9%CE%BF-%CF%84%CE%BF%CE%BC%CE%B5%CE%B1-%CF%83%CF%84/(Ημερομηνία πρόσβασης: 15/2/2016))

Ο σκοπός των, εν ισχύ σήμερα, 38 + 1 IPSAS⁵⁰, τα οποία έχουν καταρτιστεί και εκδοθεί έως σήμερα, είναι να υπηρετήσουν το δημόσιο συμφέρον, μέσω της καθοδήγησης σε θέματα χρηματοοικονομικής αναφοράς και λογιστικής και της υιοθέτησης υψηλής και αναγνωρισμένης ποιότητας προτύπων κατάρτισης Οικονομικών Καταστάσεων του Δημόσιου Τομέα όπως η Κατάσταση Οικονομικής Θέσης (Ισολογισμός), η Κατάσταση Οικονομικής Απόδοσης (Αποτελέσματα Χρήσεως), η Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων, η Κατάσταση Ταμειακών Ροών και η Κατάσταση προϋπολογιστικών και απολογιστικών κονδυλίων της Κυβέρνησης⁵¹.

Σύμφωνα με στοιχεία του ΟΟΣΑ ο αριθμός των χωρών που έχουν υιοθετήσει πλήρως τα IPSAS ή βρίσκονται σε μεταβατικό στάδιο είναι γύρω στις 80. Πιο συγκεκριμένα, σε παγκόσμιο επίπεδο οι ΗΠΑ, ο Καναδάς, η Ρωσία, η Αυστραλία και η Νέα Ζηλανδία έχουν υιοθετήσει πλήρως τα IPSAS ενώ η Κίνα βρίσκεται σε στάδιο μετάβασης. Στο χώρο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, τα IPSAS έχουν υιοθετηθεί πλήρως από την Αυστρία, Γαλλία, Ελβετία, Ολλανδία, Εσθονία, Ισλανδία, Λιθουανία, Λευκορωσία, Νορβηγία, Πολωνία, Σλοβακία, Σουηδία, Φινλανδία και Ηνωμένο Βασίλειο. Επισημαίνεται ότι η Ελλάδα δεν εμφανίζεται καθόλου στα στοιχεία του ΟΟΣΑ. Επισημαίνεται ότι διεθνείς οργανισμοί όπως η Ευρωπαϊκή Ένωση, το Συμβούλιο της Ευρώπης, ο ΟΟΣΑ, το NATO, τα Ηνωμένα Έθνη και η Παγκόσμια Τράπεζα έχουν υιοθετήσει πλήρως τα IPSAS ή βρίσκονται στη διαδικασία πλήρους εφαρμογής τους.⁵²

⁵⁰ International Public Sector Accounting Standards Board (2015) «Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements – Volume I», 2015 Edition, σελ. 7

⁵¹ Λουμιώτης, Β. «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα, Μια πρώτη προσέγγιση των IPSAS (International Public Sector Accounting Standards)» (ημερομηνία δημοσίευσης 25/5/2015) <http://www.solae.gr/%CE%B4%CE%B9%CE%B5%CE%B8%CE%BD%CE%AE-%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%B9%CF%83%CF%84%CE%B9%CE%BA%CE%AC-%CF%80%CF%81%CF%8C%CF%84%CF%85%CF%80%CE%B1-%CE%B4%CE%B7%CE%BC%CE%BF%CF%83%CE%AF%CE%BF%CF%85-%CF%84%CE%BF/> (ημερομηνία πρόσβασης: 15/2/2016)

⁵² Ξυδάκης Δ. «Ομοιότητες και Διαφορές IPSAS και IFRS – Μία συνοπτική προσέγγιση», (ημερομηνία δημοσίευσης 2/8/2015) <http://www.accountancygreece.gr/%CE%BF%CE%BC%CE%BF%CE%B9%CE%BF%CF%84%CE%B7%CF%84%CE%B5%CF%83-%CE%BA%CE%B1%CE%B9-%CE%B4%CE%B9%CE%B1%CF%86%CE%BF%CF%81%CE%B5%CF%83-ipsas-%CE%BA%CE%B1%CE%B9-ifrs-%CE%BC%CE%B9%CE%B1-%CF%83%CF%85%CE%BD/> (ημερομηνία πρόσβασης 15/2/2016)

Τα IPSAS δύναται να εφαρμόζονται από Εθνικές Κυβερνήσεις, όπως, π.χ. από τα Υπουργεία και από δημόσιες υπηρεσίες, από Τοπικές και Περιφερειακές Αρχές, από αυτόνομες οντότητες του Δημόσιου Τομέα, όπως π.χ μονάδες υγείας και πανεπιστήμια.

Τα πλεονεκτήματα της εφαρμογής των βάσει δεδουλευμένων εναρμονισμένων λογιστικών προτύπων δημόσιου τομέα είναι πολλαπλά και συνοψίζονται ως εξής:

Μέσω του ομοιόμορφου λογιστικού πλαισίου των IPSAS θα διασφαλίζεται η εφαρμογή της λογιστικής αρχής της αυτοτέλειας των λογιστικών περιόδων, θα απεικονίζεται η πραγματική οικονομική θέση και απόδοση των μονάδων του δημοσίου, θα βελτιωθεί η ποιότητα και η αξιοπιστία των οικονομικών πληροφοριών, θα προαχθεί η διαφάνεια και η συγκρισιμότητα των πληροφοριών και επιδόσεων με αντίστοιχες πληροφορίες τόσο ανά περίοδο αναφοράς όσο και ανά μονάδα της χώρας μας ή του εξωτερικού και θα δημιουργηθούν οι προϋποθέσεις για την ορθή διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων του δημοσίου καθώς και την ορθή κατανομή αξιοποίηση των δημοσίων πόρων. Παράλληλα, θα διασφαλιστεί η λογοδοσία τόσο των διοικήσεων των μονάδων προς το Κράτος όσο και του ίδιου του Κράτους προς τους πολίτες του με την σαφή και πλήρη πληροφόρησή τους και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης. Επίσης, είναι σημαντικό να επισημανθεί το πλεονέκτημα της χρήση της εύλογης αξίας η οποία έχει υιοθετηθεί και από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα και συμβάλλει στην παρουσίαση της πραγματικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων του δημοσίου.

Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζεται η αντιστοίχιση συγκεκριμένων Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (IPSAS) με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (IAS) στα οποία βασίστηκαν⁵³:

⁵³ <http://www.accountancygreece.gr> (ημερομηνία πρόσβασης 15/2/2016)

IPSAS	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΗ IAS	Ημερομηνία Εφαρμογής
IPSAS 1	Παρουσίαση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων	IAS 1	1/1/2008
IPSAS 2	Κατάσταση Ταμειακών Ροών	IAS 7	1/7/2001
IPSAS 3	Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη	IAS 8	1/1/2008
IPSAS 4	Οι επιδράσεις των Μεταβολών στις Τιμές του Ξένου Συναλλάγματος	IAS 21	1/1/2008
IPSAS 5	Κόστος Δανεισμού	IAS 23	1/7/2001
IPSAS 6	Ενοποιημένες και Ξεχωριστές Οικονομικές Καταστάσεις	IAS 27	1/1/2008
IPSAS 7	Επενδύσεις σε Συνδεμένες	IAS 28	1/1/2008
IPSAS 8	Συμφέροντα σε Κοινοπραξίες	IAS 31	1/1/2008
IPSAS 9	Έσοδα	IAS 18	1/7/2002
IPSAS 10	Χρηματοοικονομική Αναφορά σε Οικονομίες με Υπερπληθωρισμό	IAS 29	1/7/2002
IPSAS 11	Κατασκευαστικά Συμβόλαια	IAS 11	1/7/2002
IPSAS 12	Αποθέματα	IAS 2	1/1/2008
IPSAS 13	Μισθώσεις	IAS 17	1/1/2008
IPSAS 14	Γεγονότα Μεταγενέστερα της Περιόδου Αναφοράς	IAS 10	1/1/2008
IPSAS 15	Χρηματοοικονομικά εργαλεία: Παρουσίαση	IAS 32	1/1/2003
IPSAS 16	Ακίνητα για Επένδυση	IAS 40	1/1/2008
IPSAS 17	Υλικά Πάγια Στοιχεία Ενεργητικού	IAS 16	1/1/2008
IPSAS 18	Πληροφόρηση κατά Τομέα	IAS 14	1/1/2003
IPSAS 19	Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα Στοιχεία Ενεργητικού	IAS 37	1/1/2004
IPSAS 20	Γνωστοποιήσεις Συνδεμένων Μερών	IAS 24	1/1/2004
IPSAS 21	Απομείωση Αξίας Στοιχείων Ενεργητικού	IAS 36	1/1/2006
IPSAS 22	Γνωστοποιήσεις Χρηματοοικονομικών Πληροφοριών για τον Ευρύτερο Δημόσια Τομέα	–	1/1/2008

IPSAS	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΗ IAS	Ημερομηνία Εφαρμογής
IPSAS 23	Έσοδα από Μη-Συναλλαγματικές Πράξεις (Φόροι και Μεταφορές)	–	30/6/2008
IPSAS 24	Παρουσίαση Πληροφοριών Προϋπολογισμού στις Οικονομικές Καταστάσεις	–	1/1/2009
IPSAS 25	Ωφελήματα Προσωπικού	IAS 19	1/1/2011
IPSAS 26	Απομείωση Αξίας Στοιχείων Ενεργητικού	IAS 36	1/4/2009
IPSAS 27	Γεωργία	IAS 41	1/4/2011
IPSAS 28	Χρηματοοικονομικά εργαλεία: Παρουσίαση/Μετοχές μελών σε Συνεργατικές Οντότητες και Παρόμοια Εργαλεία	IAS 32/IFRIC 2	1/1/2013
IPSAS 29	Χρηματοοικονομικά εργαλεία: Αναγνώριση και Επιμέτρηση/Επαναξιολόγηση των Ένθετων Ομολόγων/Αντισταθμίσεις μιας Καθαρής Επένδυσης σε Εκμετάλλευση Εξωτερικού	IAS 39/IFRIC 9/IFRIC 16	1/1/2013
IPSAS 30	Χρηματοοικονομικά εργαλεία: Γνωστοποιήσεις	IFRS 7	1/1/2013
IPSAS 31	Άυλα Στοιχεία Ενεργητικού	IAS 38/CIC 32	1/4/2011
IPSAS 32	Συμφωνίες για παραχώρηση του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών	–	1/1/2014
Cash Basis IPSAS	Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση υπό τη Λογιστική της Ταμειακής Βάσης (Ενημέρωση 2006 και 2007)	–	1/1/2008

Σημειώνεται ότι κατά τη διαδικασία κατάρτισης των ΔΛΠΤ λαμβάνεται υπόψη, ως δέσμευση, η σύγκλιση μεταξύ των ΔΠΛΤ και των ΔΠΧΠ και συνεκτιμάται η ανάγκη θέσπισης παραμέτρων και προϋποθέσεων για τον προσδιορισμό των διαφορών του δημόσιου τομέα και την απόκλιση από ένα σχετικό ΔΠΧΠ. Σε κάθε περίπτωση, επιχειρείται η πλήρης σύγκλιση, η διατήρηση δηλαδή των λογιστικών χειρισμών και του αρχικού κειμένου, εκτός εάν υφίστανται σημαντικές διαφορές, ως λόγοι απόκλισης στο δημόσιο τομέα για τους οποίους πραγματοποιούνται ανάλογες προσαρμογές.

Με στόχο την επιτυχή μετάβαση και εφαρμογή των IPSAS απαιτούνται κάποιες προϋποθέσεις και συντονισμένες ενέργειες εκ μέρους της Διοίκησης οι οποίες θα έχουν απώτερο στόχο τον εκσυγχρονισμό της λογιστικής του Δημόσιου Τομέα.

Ειδικότερα, κρίνεται ως ιδιαίτερος σημαντική η εκπαίδευση και η συνεχής επιμόρφωση του προσωπικού του Δημοσίου Τομέα σε θέματα διπλογραφικής λογιστικής καθώς και λογιστικών προτύπων. Το ίδιο σημαντική κρίνεται και η στελέχωση του δημοσίου τομέα με επαρκή αλλά και κατάλληλα επιμορφωμένο προσωπικό.

Εξίσου κρίσιμη για την επιτυχία του εγχειρήματος κρίνεται και η εισαγωγή στο ελληνικό δημόσιο σύγχρονων πληροφοριακών συστημάτων για την καταγραφή και οργάνωση όλων των λογιστικών πληροφοριών. Τα μηχανογραφικά συστήματα που θα χρησιμοποιηθούν απαιτείται να καλύπτουν τις ανάγκες καταγραφής και τήρησης μητρώου παγίων για την παρακολούθηση των αποσβέσεων τους και έχουν τη δυνατότητα επιμέρους ανάλυσης λογαριασμών και τη δυνατότητα υπολογισμού αποτελεσμάτων χρήσης κατά κλάδο.

Πρακτικά ζητήματα τα οποία πρέπει να αντιμετωπιστούν πριν την πρώτη εφαρμογή των IPSAS είναι η καταγραφή και απογραφή όλων των υποχρεώσεων αλλά και όλων των περιουσιακών στοιχείων του Δημοσίου καθώς και η δημιουργία ενός μητρώου παγίων στοιχείων για την παρακολούθηση όλων των παγίων περιουσιακών στοιχείων του Δημοσίου.

Είναι γεγονός ότι για την κάλυψη του κόστους της εφαρμογής των IPSAS θα απαιτηθεί ένα σημαντικό κόστος αλλαγής των συστημάτων το οποίο, στο μέλλον θα αντισταθμιστεί από τα οφέλη της εφαρμογής τους.

Σε συνέχεια των ανωτέρω διαπιστώσεων διαφαίνεται ότι το ζήτημα το οποίο τίθεται και χρήζει άμεσης αντιμετώπισης είναι το κατά πόσο όλοι οι φορείς του ευρύτερου αλλά και του στενού δημοσίου τομέα της χώρας μας είναι σε θέση να υλοποιήσουν το έργο της υιοθέτησης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα, έργο το οποίο είναι απαιτητικό τόσο σε τεχνογνωσία και κόστος όσο και σε χρόνο προκειμένου να μεγιστοποιηθούν τα οφέλη από την εφαρμογή τους στην Ελλάδα.

7. Οι Εξελίξεις στην Ευρωπαϊκή Ένωση αναφορικά με τη Λογιστική του Δημόσιου Τομέα:

Το θέμα της διαφαινόμενης Υιοθέτησης των EPSAS (European Public Sector Accounting Standards)

Η ανάγκη υιοθέτησης της λογιστικής βάσει δεδουλευμένων για το δημόσιο τομέα αναγνωρίζεται τα τελευταία χρόνια από διαρκώς περισσότερους φορείς του δημόσιου και του ιδιωτικού τομέα. Παρά ταύτα, στο χώρο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δεν ακολουθείται, την περίοδο αυτή, εναρμονισμένη προσέγγιση.

Σύμφωνα με Έκθεση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής με θέμα την εφαρμογή εναρμονισμένων λογιστικών πρότυπα για τον δημόσιο τομέα στα κράτη μέλη και την καταλληλότητα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για τα κράτη μέλη, «αν εγκριθεί μία ενιαία σειρά λογιστικών προτύπων με βάση τα δεδουλευμένα σε όλα τα επίπεδα του δημόσιου τομέα στην ΕΕ, αναμένεται ότι θα υπάρξουν διακριτά οφέλη για τη διαχείριση και τη διακυβέρνηση του δημόσιου τομέα. Η μικροοικονομική λογιστική βάσει δεδουλευμένων στον δημόσιο τομέα αναμένεται ότι θα βελτιώσει την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα της δημόσιας διοίκησης και θα διευκολύνει την εξασφάλιση ρευστότητας, που είναι αναγκαία προϋπόθεση για τη διατήρηση μιας εύρυθμης δημόσιας διοίκησης»⁵⁴.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα, είναι τα μόνα διεθνώς αναγνωρισμένα πρότυπα για τη λογιστική του δημόσιου τομέα. Όπως αναφέρθηκε σε προηγούμενη ενότητα, βασίζονται στα διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, τα οποία εφαρμόζονται ευρέως στον ιδιωτικό τομέα.

Το τελευταίο χρονικό διάστημα, διεξάγονται συζητήσεις τόσο σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης όσο και σε επίπεδο των κρατών μελών της για τις προοπτικές της εισαγωγής των IPSAS στην Ευρώπη ή για τη σκοπιμότητα υιοθέτησης συγκεκριμένων λογιστικών προτύπων, αποκλειστικά θεσπισμένων για την Ε.Ε.

⁵⁴ Ευρωπαϊκή Επιτροπή «COM(2013) 114 final, «Report from the Commission to the Council and the European Parliament Towards implementing harmonized public sector accounting standards in Member States – The suitability for IPSAS for Member States», σελ. 4

Σύμφωνα με στοιχεία της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, το Ευρωπαϊκό ρυθμιστικό πλαίσιο για τη λογιστική του δημοσίου τομέα στα Κράτη Μέλη της Ένωσης εξακολουθεί να είναι εξαιρετικά ετερογενές δεδομένου ότι δεν εφαρμόζονται, έως σήμερα, εναρμονισμένα πρότυπα και ίδια συστήματα.

Κατά το χρονικό διάστημα Φεβρουαρίου - Μαΐου 2012, διενεργήθηκε δημόσια διαβούλευση με σκοπό τη συλλογή απόψεων για την καταλληλότητα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα. Από τα αποτελέσματα της διαβούλευσης προέκυψε ότι δεν δύναται να εφαρμοστούν εύκολα σε όλα τα Κράτη Μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα, με τη σημερινή τους μορφή, ωστόσο συνιστούν ένα πλαίσιο αναφοράς για τη μελλοντική κατάρτιση μιας δέσμης ευρωπαϊκών λογιστικών προτύπων για τον δημόσιο τομέα⁵⁵.

Σε συνέχεια των ανωτέρω, στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης εξετάζεται πλέον το ζήτημα της εισαγωγής Ευρωπαϊκών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (European Public Sector Accounting Standards), ενός εναρμονισμένου ρυθμιστικού πλαισίου θεσπισμένου αποκλειστικά και μόνο για τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το οποίο θα αναπτυχθεί με τη χρήση IPSAS ως σημείο αναφοράς.

Τα εναρμονισμένα μικρολογιστικά συστήματα για όλους τους φορείς του δημόσιου τομέα σε όλα τα κράτη μέλη της ΕΕ, σε συνδυασμό με διαδικασίες εσωτερικού εξωτερικού λογιστικού ελέγχου, προβάλλονται ως ο μόνος αποτελεσματικός τρόπος για τη συγκέντρωση στοιχείων βάσει δεδουλευμένων σχετικά με το χρέος και το έλλειμμα σύμφωνα με πρότυπα της υψηλότερης ποιότητας όπως προβλέπουν οι ισχύουσες νομικές απαιτήσεις⁵⁶.

Σύμφωνα με την Έκθεση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής για την εφαρμογή εναρμονισμένων λογιστικών προτύπων για τον δημόσιο τομέα στα κράτη μέλη και την καταλληλότητα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για τα Κράτη Μέλη, μέσω της υιοθέτησης των Ευρωπαϊκών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα, θα δοθεί στην

⁵⁵ <http://www.epsas.eu> (ημερομηνία πρόσβασης: 16/2/2016)

⁵⁶ Ευρωπαϊκή Επιτροπή «COM(2013) 114 final, «Report from the Commission to the Council and the European Parliament Towards implementing harmonized public sector accounting standards in Member States – The suitability for IPSAS for Member States», σελ. 6

ΕΕ η δυνατότητα να αναπτύξει τα δικά της πρότυπα ώστε να ικανοποιήσει τις δικές τις απαιτήσεις και με την απαιτούμενη ταχύτητα ενώ παράλληλα, η δέσμη εναρμονισμένων λογιστικών προτύπων βάσει δεδουλευμένων για τον δημόσιο τομέα, θα είναι προσαρμοσμένη στις ιδιαίτερες απαιτήσεις των κρατών μελών της ΕΕ και θα στοχεύει στην παροχή αξιόπιστων δεδομένων από τα Κράτη Μέλη προς τους φορείς της Ευρωπαϊκής Επιτροπής.

Η υλοποίηση, ωστόσο, ενός ανάλογου έργου σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης δεν προβλέπεται να είναι απλή. Σε πρώτη φάση και εκ των προτέρων της λήψης επίσημης απόφασης για την κατάρτιση Ευρωπαϊκών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα και την επακόλουθη εφαρμογή της από τα Κράτη Μέλη, επιβάλλεται να λάβουν χώρα ορισμένες προπαρασκευαστικές ενέργειες, όπως η διαμόρφωση και ο σχεδιασμός ενός σχετικού πλαισίου και σχέδιο διαδικασίας κατάρτισης των προτύπων, πάντα σε συνάρτηση με την εκτίμηση και αξιολόγηση των επιπτώσεων, πλεονεκτημάτων και μειονεκτημάτων από την εφαρμογή της εν λόγω Απόφασης και σε συνεργασία με όλα τα Κράτη Μέλη.

Σε συνέχεια των ανωτέρω, επισημαίνεται ότι παρά τη διεξαγωγή διαβουλεύσεων και συζητήσεων στο χώρο της Ένωσης καθώς και τον ορισμό ομάδων εργασίας με αντικείμενο το έργο αυτό, η πρόοδος προς την κατεύθυνση της υιοθέτησης μιας δεδουλευμένης βάσης στα δημόσια λογιστικά για την Ευρώπη και την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα, ακολουθεί αργούς ρυθμούς.

Μέρος Β'

1. Ο τομέας των αερομεταφορών

Ο τομέας των αερομεταφορών αποτελεί σημαντική κινητήρια δύναμη και μοχλό ανάπτυξης της οικονομικής, κοινωνικής, πολιτιστικής και πολιτικής δραστηριότητας, τόσο σε τοπικό όσο και σε διεθνές επίπεδο.

Ιδιαίτερος στον χώρο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ο ρόλος των αερομεταφορών, στο πλαίσιο της ενίσχυσης της οικονομικής, κοινωνικής και εδαφικής της συνοχής, είναι καθοριστικός για τη διακίνηση ατόμων και αγαθών, την ανάπτυξη πολυτροπικών συνδέσεων στην ενιαία αγορά και την ανάπτυξη των τομέων της απασχόλησης, του εμπορίου και του τουρισμού.

Οι τεχνολογικές κυρίως εξελίξεις των τελευταίων ετών αλλά και η ταχύτατη ανάπτυξη του τομέα των αερομεταφορών οδήγησε στην ανάγκη για την καθιέρωση συγκεκριμένων κανονιστικών ρυθμίσεων οι οποίες διέπουν τις εθνικές και διεθνείς μεταφορές και τη διαμόρφωση ενός θεσμικού πλαισίου το οποίο έχει στόχο την αύξηση της αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας του συστήματος αερομεταφορών με την παράλληλη εξασφάλιση υψηλών προτύπων ασφάλειας καθώς και του ελεύθερου ανταγωνισμού αλλά και της συνεργασίας μεταξύ των κρατών μελών.

Στον ευρωπαϊκό χώρο, οι αερολιμένες και η διαχείριση της εναέριας κυκλοφορίας μπορούν να χειρίζονται με ασφάλεια έως και 33.000 πτήσεις ημερησίως. Η κύρια πρόκληση για την ανάπτυξη της ευρωπαϊκής αεροπορίας είναι να μειωθούν οι περιορισμοί στη χωρητικότητα και την αποδοτικότητα, οι οποίοι παρεμποδίζουν σοβαρά την ικανότητα του ευρωπαϊκού αεροπορικού τομέα να αναπτυχθεί με βιώσιμο τρόπο και να ανταγωνίζεται σε διεθνές επίπεδο.⁵⁷

Προς αυτή την κατεύθυνση, το ρυθμιστικό πλαίσιο του τομέα της πολιτικής αεροπορίας, κύρια στοιχεία της οποίας είναι οι αερολιμένες και οι πάροχοι υπηρεσιών διαχείρισης της εναέριας κυκλοφορίας, έχει αλλάξει σημαντικά τα τελευταία είκοσι έτη.

⁵⁷ COM(2015) 598 final, Βρυξέλλες, 7.12.2015, «Στρατηγική για τις αερομεταφορές στην Ευρώπη»

Απώτερος στόχος των πρωτοβουλιών για τη ρύθμιση του τομέα των αερομεταφορών είναι η αύξηση της χωρητικότητας, η βελτίωση της ασφάλειας των πτήσεων και η περικοπή του κόστους με την παράλληλη ελαχιστοποίηση του περιβαλλοντικού αποτυπώματος των αερομεταφορών.

Παράλληλα και στο επίπεδο του καθορισμού και της επιβολής τελών στους χρήστες των αερολιμένων, οι χώρες πρέπει να διασφαλίζουν ότι τα τέλη συνάδουν με τους κανονισμούς και τις κατευθυντήριες οδηγίες της ΕΕ καθώς και τη Σύμβαση του Σικάγου⁵⁸ και τις σχετικές πολιτικές και πρακτικές του ICAO (Διεθνής Οργανισμός Πολιτικής Αεροπορίας).

Οι πολιτικές για τα τέλη αεροδρομίου και της υπηρεσίας αεροναυτιλίας⁵⁹ αναπτύχθηκαν από τον Διεθνή Οργανισμό Πολιτικής Αεροπορίας (ICAO) σε συνεργασία με τα συμβαλλόμενα με τον Οργανισμό Κράτη και περιέχουν συστάσεις και συμπεράσματα τα οποία έχουν προκύψει από τη συνεχή μελέτη των επιβαλλόμενων τελών και προορίζονται για την καθοδήγηση των συμβαλλομένων κρατών στοχεύοντας στην υιοθέτηση κοινών πρακτικών για τον καθορισμό και την επιβολή των τελών.

Τα συμβαλλόμενα κράτη ενθαρρύνονται να ενσωματώσουν στην εθνική τους νομοθεσία τις τέσσερις βασικές αρχές χρέωσης: της μη-διάκρισης, του συσχετίσιμου του κόστους, της διαφάνειας και της διαβούλευσης με τους χρήστες προκειμένου να διασφαλιστεί η τήρησή τους από τους φορείς εκμετάλλευσης αερολιμένων και τους παρόχους υπηρεσιών αεροναυτιλίας.

Στο πλαίσιο αυτό, η υιοθέτηση των βασικών αρχών χρέωσης καθώς και η συμμόρφωση με τις απαιτήσεις των ευρωπαϊκών αποτελεί πρόκληση για μια Δημόσια Υπηρεσία η οποία διέπεται από συγκεκριμένους κανόνες και νομοθετικές ρυθμίσεις.

⁵⁸ ICAO Convention on International Civil Aviation (DOC 7300/9) (Η Σύμβαση κυρώθηκε από τη Βουλή των Ελλήνων με τον Ν.211/1947)

⁵⁹ DOC 9082/2012, ICAO's Policies on Charges for airports and air navigation services, 9th edition, International Civil Aviation Organisation

2. Ρυθμιστικό πλαίσιο στον τομέα της Παροχής Υπηρεσιών Αεροναυτιλίας

Αναφορικά με την παροχή υπηρεσιών Αεροναυτιλίας⁶⁰, η δέσμη μέτρων του Ενιαίου Ευρωπαϊκού Ουρανού εφαρμόζεται τόσο στον τομέα της πολιτικής όσο και της πολεμικής αεροπορίας και αφορά τις κανονιστικές ρυθμίσεις, την οικονομία, την ασφάλεια, το περιβάλλον, την τεχνολογία καθώς και θεσμικές πτυχές.

Απώτερος σκοπός της πρωτοβουλίας είναι η μεταρρύθμιση του ευρωπαϊκού συστήματος διαχείρισης της εναέριας κυκλοφορίας με τέτοιο τρόπο ώστε να συμβάλλει στη βελτίωση των ισχυουσών προδιαγραφών ασφαλείας και της συνολικής αποτελεσματικότητας της γενικής εναέριας κυκλοφορίας στην Ευρώπη, στη βελτιστοποίηση της μεταφορικής ικανότητας ώστε να ανταποκρίνεται στις ανάγκες όλων των χρηστών του εναέριου χώρου και στη μείωση των καθυστερήσεων για την αντιμετώπιση της μεγάλης αύξησης της κίνησης που προβλέπεται για τα επόμενα χρόνια.

Η πρωτοβουλία Ενιαίος Ευρωπαϊκός Ουρανός (Single European Sky -SES) ξεκίνησε το 1999 με στόχο τη βελτίωση των επιδόσεων του τομέα διαχείρισης της εναέριας κυκλοφορίας και των υπηρεσιών αεροναυτιλίας μέσω καλύτερης και πιο ολοκληρωμένης αξιοποίησης του Ευρωπαϊκού εναέριου χώρου. Τα αναμενόμενα οφέλη από τον SES είναι τεράστια: σε σχέση με το 2004, ο Ενιαίος Ευρωπαϊκός Ουρανός (μόλις ολοκληρωθεί περί το 2030) θα μπορεί να τριπλασιάσει το δυναμικό του εναέριου χώρου, να μειώσει κατά το ήμισυ τις δαπάνες που αφορούν τη διαχείριση της εναέριας κυκλοφορίας, να δεκαπλασιάσει την ασφάλεια και να μειώσει κατά 10% τις αρνητικές επιπτώσεις της αεροπλοΐας στο περιβάλλον.⁶¹

Η πρώτη δέσμη κοινών απαιτήσεων για την θέσπιση ενός εναρμονισμένου κανονιστικού πλαισίου για τη δημιουργία του Ενιαίου Ευρωπαϊκού Ουρανού του SES εγκρίθηκε το 2004 και περιλάμβανε τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 549/2004 για την

⁶⁰ "Υπηρεσίες αεροναυτιλίας" σημαίνει υπηρεσίες εναέριας κυκλοφορίας, υπηρεσίες επικοινωνίας, πλοήγησης και επιτήρησης, μετεωρολογικές υπηρεσίες που προορίζονται για την αεροναυτιλία, και υπηρεσίες αεροναυτικών πληροφοριών

⁶¹ http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/el/displayFtu.html?ftuId=FTU_5.6.9.html (ημερομηνία πρόσβασης 2-1-2016)

χάραξη πλαισίου για τη δημιουργία του Ενιαίου Ευρωπαϊκού Ουρανού («κανονισμός πλαίσιο»), τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 550/2004 σχετικά με την παροχή υπηρεσιών αεροναυτιλίας ("κανονισμός για την παροχή υπηρεσιών"), τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 551/2004 για την οργάνωση και την χρήση του εναέριου χώρου στο πλαίσιο του Ενιαίου Ευρωπαϊκού Ουρανού ("κανονισμός για τον εναέριο χώρο") και τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 552/2004 σχετικά με τη διαλειτουργικότητα του Ευρωπαϊκού Δικτύου Διαχείρισης της Εναέριας Κυκλοφορίας ("κανονισμός για τη διαλειτουργικότητα"). Το εν λόγω πλαίσιο τροποποιήθηκε το 2009 (SES 2) προκειμένου να συμπεριλάβει μηχανισμούς που θα βασίζονταν στην απόδοση και συμπληρώθηκε επίσης με την επέκταση των κανόνων της ΕΕ σχετικά με την ασφάλεια στον τομέα της αεροπλοΐας και την έγκριση κανόνων εφαρμογής και τεχνικών προτύπων.

Ειδικότερα, ο εκτελεστικός κανονισμός της Επιτροπής (ΕΕ) αριθ. 390/2013⁶² για τον καθορισμό μηχανισμού επιδόσεων των υπηρεσιών αεροναυτιλίας και των λειτουργιών δικτύου θεσπίζει ένα σύστημα επιδόσεων που στοχεύει στη βελτίωση της αεροναυτιλιακής εξυπηρέτησης και των λειτουργιών του δικτύου στον Ενιαίο Ευρωπαϊκό Ουρανό. Το σύστημα αποτελείται από:

- πανευρωπαϊκούς στόχους επιδόσεων στους καίριους τομείς της ασφάλειας, του περιβάλλοντος, της χωρητικότητας και της οικονομικής απόδοσης·
- εθνικά σχέδια που περιλαμβάνουν τους στόχους επιδόσεων ώστε να εξασφαλίζεται η συνέπεια με τους πανευρωπαϊκούς στόχους επιδόσεων·
- περιοδική επανεξέταση και παρακολούθηση των επιδόσεων των υπηρεσιών αεροναυτιλίας και των λειτουργιών του δικτύου.

Παράλληλα, σύμφωνα με τις διατάξεις του Εκτελεστικού Κανονισμού της Επιτροπής (ΕΕ) αριθ. 391/2013 για τον καθορισμό κοινού συστήματος χρέωσης των αεροναυτιλιακών υπηρεσιών⁶³ θεσπίζεται κοινό σύστημα χρέωσης το οποίο έχει ως στόχο να συμβάλει στην επίτευξη μεγαλύτερης και ουσιαστικότερης διαφάνειας στον καθορισμό, στην επιβολή και στην είσπραξη των τελών από τους χρήστες του

⁶² Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης L 128/1 της 9.5.2013

⁶³ Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης L 128/31 της 9.5.2013

εναέριου χώρου και στην οικονομική απόδοση της παροχής αεροναυτιλιακών υπηρεσιών.

Σύμφωνα με τους ορισμούς των Κανονισμών του Ενιαίου Ευρωπαϊκού Ουρανού, ως «πάροχος υπηρεσιών αεροναυτιλίας», ορίζεται οιοσδήποτε δημόσιος ή ιδιωτικός φορέας παροχής υπηρεσιών αεροναυτιλίας για τη γενική εναέρια κυκλοφορία, καθώς και οργανισμός που έχει υποβάλει αίτηση για πιστοποιητικό παροχής τέτοιων υπηρεσιών.

Παρά ταύτα, σύμφωνα με τον Κανονισμό 1035/2011 σχετικά με τον καθορισμό κοινών απαιτήσεων για την παροχή υπηρεσιών αεροναυτιλίας και την τροποποίηση των κανονισμών (ΕΚ) αριθ. 482/2008 και (ΕΕ) αριθ. 691/2010⁶⁴ και ειδικότερα, σύμφωνα με τις διατάξεις για οικονομική φερεγγυότητα και οικονομική και χρηματοδοτική ικανότητα των παρόχων υπηρεσιών αεροναυτιλίας, οι πάροχοι πρέπει είναι σε θέση να ανταποκρίνονται στις χρηματοοικονομικές του υποχρεώσεις, όπως είναι το σταθερό και μεταβλητό κόστος εκμετάλλευσης ή οι δαπάνες κεφαλαιουχικού εξοπλισμού. Οι πάροχοι υπηρεσιών αεροναυτιλίας πρέπει να χρησιμοποιούν κατάλληλο σύστημα κοστολόγησης το οποίο αποδεικνύεται μέσω του ετήσιου σχεδίου τους, καθώς και με τους ισολογισμούς και τους λογαριασμούς τους που προβλέπονται αναλόγως του νομικού τους καθεστώτος.

Αν και στον καθορισμό κοινών απαιτήσεων για την παροχή υπηρεσιών αεροναυτιλίας πρέπει να λαμβάνεται δεόντως υπόψη το νομικό καθεστώς των παρόχων υπηρεσιών αεροναυτιλίας στα κράτη μέλη, οι πάροχοι υπηρεσιών αεροναυτιλίας επιβάλλεται να παρέχουν τις υπηρεσίες αυτές με ανοικτό και διαφανή τρόπο και είναι σε θέση να παρέχουν ετήσια έκθεση των δραστηριοτήτων τους. Η εν λόγω αίτηση καλύπτει τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα καθώς και τις επιχειρησιακές τους επιδόσεις και τυχόν άλλες σημαντικές δραστηριότητες και εξελίξεις. Ειδικότερα τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα περιλαμβάνονται υποχρεωτικά στην ετήσια έκθεση.

⁶⁴ COMMISSION IMPLEMENTING REGULATION (EU) No 1035/2011 of 17 October 2011 laying down common requirements for the provision of air navigation services and amending Regulations (EC) No 482/2008 and (EU) No 691/2010, OJ L 271, 18.10.2011

Για τη συμμόρφωση των Κρατών Μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης με τις διατάξεις των Κανονισμών του Ενιαίου Ευρωπαϊκού Ουρανού, αποτελεί σημαντικό ζήτημα το νομικό καθεστώς των παρόχων υπηρεσιών αεροναυτιλίας, η διάρθρωση του καθεστώτος ιδιοκτησίας και τυχόν ρυθμίσεις οι οποίες έχουν σημαντικό αντίκτυπο στον έλεγχο των περιουσιακών στοιχείων των παρόχων των υπηρεσιών καθώς και τυχόν δεσμούς με οργανισμούς που δεν εμπλέκονται στην παροχή υπηρεσιών αεροναυτιλίας, συμπεριλαμβανομένων των εμπορικών δραστηριοτήτων που διεξάγουν είτε άμεσα είτε μέσω σχετικών επιχειρήσεων.

Σύμφωνα δε με το άρθρο 12 παράγραφος 2 του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 550/2004, οι πάροχοι υπηρεσιών αεροναυτιλίας αποδεικνύουν ότι υπόκεινται τακτικά σε ανεξάρτητο λογιστικό έλεγχο.

Οι διατάξεις του Κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 549/2004 για τη χάραξη του πλαισίου για τη δημιουργία του Ενιαίου Ευρωπαϊκού Ουρανού⁶⁵ προβλέπουν ότι «όταν τα κράτη μέλη αναλαμβάνουν δράση για την εξασφάλιση της συμμόρφωσης προς κοινοτικές απαιτήσεις, οι αρχές που ελέγχουν τη συμμόρφωση θα πρέπει να διαθέτουν επαρκή ανεξαρτησία έναντι των φορέων παροχής υπηρεσιών αεροναυτιλίας». Είναι σαφές ότι σύμφωνα με τις διατάξεις των Κανονισμών επιβάλλεται ο διαχωρισμός των ρυθμιστικών αρμοδιοτήτων από την παροχή υπηρεσιών και ότι είναι στην ευθύνη των κρατών μελών η παρακολούθηση της ασφαλούς και αποτελεσματικής παροχής υπηρεσιών αεροναυτιλίας και ο έλεγχος της συμμόρφωσης των παρόχων υπηρεσιών αεροναυτιλίας προς τις κοινές απαιτήσεις που καθιερώνονται σε κοινοτικό επίπεδο.

Παράλληλα, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κανονισμού (ΕΚ) 550/2004 σχετικά με την παροχή υπηρεσιών αεροναυτιλίας στο πλαίσιο του Ενιαίου Ευρωπαϊκού Ουρανού⁶⁶ οι λογαριασμοί όλων των παρόχων υπηρεσιών αεροναυτιλίας θα πρέπει να είναι όσο το δυνατόν διαφανέστεροι, οι όροι για την επιβολή τελών στους χρήστες του εναερίου χώρου θα πρέπει να είναι δίκαιοι και διαφανείς. Παράλληλα, τα τέλη χρήσης θα πρέπει να καλύπτουν το κόστος των διευκολύνσεων και των υπηρεσιών που παρέχονται από παρόχους υπηρεσιών αεροναυτιλίας και τα κράτη μέλη και το επίπεδο των τελών χρήσης θα πρέπει να είναι ανάλογο προς τις δαπάνες,

⁶⁵ Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης αριθ. L 096 της 31/03/2004

⁶⁶ Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης αρ. L 96/16 της 31/03/2004

λαμβανομένων υπόψη των στόχων της ασφάλειας και της οικονομικής αποδοτικότητας.

Ειδικότερα, στο Άρθρο 12 του ως άνω Κανονισμού προβλέπεται ότι «οι πάροχοι υπηρεσιών αεροναυτιλίας, ανεξαρτήτως του καθεστώτος ιδιοκτησίας ή της νομικής μορφής τους, συντάσσουν, υποβάλλουν σε ανεξάρτητο λογιστικό έλεγχο και δημοσιεύουν τους οικονομικούς λογαριασμούς τους. Οι λογαριασμοί αυτοί συμμορφώνονται με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα που υιοθετεί η Κοινότητα. Όταν, λόγω του νομικού καθεστώτος του παρόχου υπηρεσιών, είναι αδύνατη η πλήρης συμμόρφωση με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, ο πάροχος επιδιώκει να επιτύχει τη συμμόρφωση αυτή στο μεγαλύτερο δυνατό βαθμό. Εν πάση περιπτώσει, οι πάροχοι υπηρεσιών αεροναυτιλίας δημοσιεύουν ετήσια έκθεση και υπόκεινται τακτικά σε ανεξάρτητο λογιστικό έλεγχο. Στις περιπτώσεις παροχής δέσμης υπηρεσιών, οι πάροχοι υπηρεσιών αεροναυτιλίας οφείλουν, στην εσωτερική λογιστική τους, να προσδιορίζουν τις δαπάνες και τα έσοδα για τις υπηρεσίες αεροναυτιλίας, κατανεμημένα σύμφωνα με τις αρχές του Eurocontrol για τον καθορισμό της βάσης υπολογισμού των τελών διαδρομής και για τον υπολογισμό των μοναδιαίων συντελεστών και, ανάλογα με την περίπτωση, να τηρούν ενοποιημένους λογαριασμούς για άλλες υπηρεσίες εκτός της αεροναυτιλίας, όπως θα ήταν υποχρεωμένοι να πράττουν αν οι εν λόγω υπηρεσίες παρέχονταν από χωριστές επιχειρήσεις».

Παράλληλα, στο άρθρο 15 προβλέπεται ότι «το σύστημα τελών βασίζεται στο λογαριασμό κόστους των υπηρεσιών αεροναυτιλίας ο οποίος βαρύνει τους παρόχους υπηρεσιών υπέρ των χρηστών του εναέριου χώρου. Το σύστημα κατανέμει το κόστος αυτό μεταξύ των κατηγοριών χρηστών. Κατά τον καθορισμό της βάσης κόστους των τελών, εφαρμόζονται οι ακόλουθες αρχές:

α) το κόστος που επιμερίζεται μεταξύ των χρηστών του εναέριου χώρου πρέπει να είναι το πλήρες κόστος της παροχής υπηρεσιών αεροναυτιλίας, συμπεριλαμβανομένων των προβλεπόμενων τόκων για τις επενδύσεις κεφαλαίου και τις αποσβέσεις περιουσιακών στοιχείων καθώς και των δαπανών συντήρησης, εκμετάλλευσης, διαχείρισης και διοίκησης·

β) το κόστος που λαμβάνεται υπόψη εν προκειμένω είναι αυτό που υπολογίζεται με βάση τις διευκολύνσεις και υπηρεσίες, όπως προβλέπεται και υλοποιείται δυνάμει του

περιφερειακού σχεδίου αεροναυτιλίας της ICAO, ευρωπαϊκή περιφέρεια. Στο κόστος αυτό μπορούν να περιλαμβάνονται δαπάνες των εθνικών εποπτικών αρχών ή/και αναγνωρισμένων οργανισμών, καθώς και άλλες δαπάνες του ενδιαφερόμενου κράτους μέλους και του παρόχου υπηρεσιών σε σχέση με την παροχή υπηρεσιών αεροναυτιλίας·

γ) το κόστος των διαφόρων υπηρεσιών αεροναυτιλίας προσδιορίζεται χωριστά

δ) η αλληλεπιδότηση διαφορετικών υπηρεσιών αεροναυτιλίας επιτρέπεται μόνον εφόσον δικαιολογείται από αντικειμενικούς λόγους, και υπόκειται σε σαφή αναγνώριση·

ε) διασφαλίζεται η διαφάνεια της βάσης κόστους για τα τέλη.

Θεσπίζονται εκτελεστικοί κανόνες για την παροχή πληροφοριών από τους παρόχους υπηρεσιών ώστε να είναι δυνατόν να ελέγχονται οι προβλέψεις, οι πραγματικές δαπάνες και τα έσοδα του παρόχου. Ανταλλάσσονται τακτικά πληροφορίες μεταξύ εθνικών εποπτικών αρχών, παρόχων υπηρεσιών, χρηστών του εναέριου χώρου, της Επιτροπής και του Eurocontrol.

Συνεπώς, τα τέλη αντικατοπτρίζουν το κόστος των υπηρεσιών και διευκολύνσεων αεροναυτιλίας που διατίθενται στους χρήστες του εναέριου χώρου, λαμβανομένων υπόψη των σχετικών παραγωγικών ικανοτήτων των συγκεκριμένων διαφόρων τύπων αεροσκαφών.

Ο ρόλος της Ευρωπαϊκής Επιτροπής ενισχύεται⁶⁷ με την αρμοδιότητα του συνεχούς ελέγχου της συμμόρφωσης προς τις αρχές και τους Κανονισμούς, σε συνεργασία με τα κράτη μέλη. Επισημαίνεται ότι κατόπιν αιτήματος ενός ή περισσότερων κρατών μελών, τα οποία κρίνουν ότι δεν έχουν εφαρμοσθεί ορθώς αρχές και κανόνες, ή με δική της πρωτοβουλία, η Επιτροπή ερευνά τα ζητήματα μη συμμόρφωσης ή μη εφαρμογής τους.

⁶⁷ Άρθρο 16 του ΕΚ 550/2004

3. Ρυθμιστικό πλαίσιο στον τομέα της διαμόρφωσης τελών αερολιμένων

Τα τέλη αερολιμένων καταβάλλονται από τους χρήστες των αερολιμένων για τη χρήση αερολιμενικών εγκαταστάσεων και υπηρεσιών. Τα τέλη αφορούν την προσγείωση, την απογείωση, τον φωτισμό και τη στάθμευση αεροσκαφών καθώς και τη διακίνηση επιβατών και φορτίου και χρηματοδοτούν την παροχή διαδρόμων και συναφών χώρων τερματικών σταθμών επιβατών και φορτίου. Τα αερολιμενικά τέλη αντιπροσωπεύουν περίπου το ήμισυ των εσόδων του μέσου αερολιμένα και, δεδομένων των δυσχερών συνθηκών που επικρατούν σήμερα όσον αφορά το κόστος για τις αεροπορικές εταιρείες, ελέγχονται αυστηρότερα από ποτέ⁶⁸.

Η οδηγία για τα αερολιμενικά τέλη⁶⁹ είναι ένα ειδικό νομικό πλαίσιο της ΕΕ για τα αερολιμενικά τέλη σε όλους τους αερολιμένες του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου και της Ελβετίας με κίνηση περισσότερων από 5 εκατομμύρια επιβατών ετησίως και τουλάχιστον στον μεγαλύτερο αερολιμένα σε κάθε κράτος μέλος. Η οδηγία μεταφέρθηκε στο εθνικό μας δίκαιο με το Προεδρικό Διάταγμα 52/2012⁷⁰ και η ισχύς του ορίστηκε από την 15η Μαρτίου 2011, προθεσμία ενσωμάτωσης της Οδηγίας στο δίκαιο κάθε χώρας.

Η οδηγία ορίζει κοινές αρχές για την είσπραξη των αερολιμενικών τελών με στόχο την επίτευξη μεγαλύτερης διαφάνειας όσον αφορά τον τρόπο υπολογισμού των αερολιμενικών τελών, τη διασφάλιση ότι οι αερολιμένες δεν εισάγουν διακρίσεις μεταξύ των αεροπορικών εταιρειών στην εφαρμογή των τελών αερολιμένων (εκτός αν αυτό δικαιολογείται από σαφώς καθορισμένους λόγους δημόσιας τάξης), την καθιέρωση τακτικών διαβουλεύσεων μεταξύ των φορέων διαχείρισης των αερολιμένων και των αεροπορικών εταιρειών και τη σύσταση, σε κάθε κράτος μέλος, μιας ανεξάρτητης εποπτικής αρχής με αρμοδιότητα την επίλυση των διαφορών μεταξύ των αερολιμένων και των αεροπορικών εταιρειών αναφορικά με το ύψος των

⁶⁸ COM(2014) 278 final, Βρυξέλλες, 19.5.2014 Έκθεση προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο σχετικά με την εφαρμογή της οδηγίας για τα αερολιμενικά τέλη, σελ 2

⁶⁹ Οδηγία 2009/12/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 11ης Μαρτίου 2009, για τα αερολιμενικά τέλη, ΕΕ L 70 της 14.3.2009

⁷⁰ ΠΡΟΕΔΡΙΚΟ ΔΙΑΤΑΓΜΑ ΥΠ' ΑΡΙΘΜ. 52 περί προσαρμογής της Ελληνικής Νομοθεσίας προς τις διατάξεις της Οδηγίας 2009/12/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 11ης Μαρτίου 2009 για τα τέλη αερολιμένων (ΦΕΚ Α 102 / 27-4-2017)

αερολιμενικών τελών καθώς και την επίβλεψη της λήψης μέτρων για τη συμμόρφωση των κρατών μελών με την Οδηγία.

Είναι σημαντικό να επισημανθεί ότι το νομικό καθεστώς που διέπει τους φορείς διαχείρισης των αερολιμένων έχει αλλάξει σημαντικά κατά τη διάρκεια των τελευταίων δεκαετιών. Οι αερολιμένες εξελίσσονται σε επιχειρήσεις που αναμένεται να πραγματοποιούν κέρδη και να προσελκύουν ιδιώτες επενδυτές⁷¹ ενώ μέχρι πρότινος οι αερολιμένες αντιμετωπίζονταν από τις δημόσιες αρχές ως υποδομές για την κάλυψη αναγκών συνδεσιμότητας. Παρότι οι αερολιμένες εξακολουθούν στο μεγαλύτερο ποσοστό τους να τελούν δημόσια ιδιοκτησία, επί του παρόντος αυξάνεται συνεχώς η συμμετοχή ιδιωτών επενδυτών σε αερολιμένες σε ολόκληρη την Ένωση. Σύμφωνα με στοιχεία του Διεθνούς Συμβουλίου Αερολιμένων της Ευρώπης, το 2010 το 78% των αερολιμένων ανήκαν πλήρως στο δημόσιο, το 13% ανήκαν σε συνδυασμό δημόσιων και ιδιωτικών μετόχων ενώ το 9% ήταν πλήρως ιδιωτικής ιδιοκτησίας⁷².

Σήμερα, το 80% των ευρωπαϊκών φορέων εκμετάλλευσης αερολιμένων έχουν υπαχθεί σε νομικά καθεστώτα εταιρικής μορφής και παρουσιάζεται μια συνεχώς αυξανόμενη τάση συμμετοχής του ιδιωτικού τομέα, ιδίως στα μεγάλα αεροδρόμια⁷³.

Η Οδηγία 2009/12/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 11ης Μαρτίου 2009 για τα τέλη αερολιμένων θέτει κοινές αρχές για την είσπραξη των αερολιμενικών τελών και στο πλαίσιο αυτό έχει ως στόχο να παράσχει μεγαλύτερη διαφάνεια όσον αφορά τον τρόπο υπολογισμού των αερολιμενικών τελών, να διασφαλίσει ότι οι αερολιμένες δεν εισάγουν διακρίσεις μεταξύ των αεροπορικών εταιρειών στην εφαρμογή των αερολιμενικών τελών (εκτός αν αυτό δικαιολογείται από σαφώς καθορισμένους λόγους δημόσιας τάξης), να καθιερώσει τακτικές διαβουλεύσεις μεταξύ των αερολιμένων και των αεροπορικών εταιρειών και να δημιουργήσει σε κάθε κράτος μέλος μια ανεξάρτητη εποπτική αρχή (ΑΕΑ), επιφορτισμένη με την επίλυση των διαφορών μεταξύ των αερολιμένων και των

⁷¹ COM(2014) 278 final, Βρυξέλλες, 19.5.2014 Έκθεση προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο σχετικά με την εφαρμογή της οδηγίας για τα αερολιμενικά τέλη

⁷² The Ownership of Europe's Airports 2010, Airports Council International Europe (ACI), σελ. 6

⁷³ <https://www.aci-europe.org/policy/position-papers.html?view=group&group=1&id=6> (ημερομηνία πρόσβασης :3-1-2016)

αεροπορικών εταιρειών αναφορικά με το ύψος των αερολιμενικών τελών και με την επίβλεψη της ορθής εφαρμογής των μέτρων που λαμβάνονται από τα κράτη μέλη για τη συμμόρφωσή τους με την Οδηγία.

Σε κάθε περίπτωση, οι αρχές που διέπουν τον καθορισμό των τελών αερολιμένων είναι οι ακόλουθες:

1. Η αρχή της απαγόρευσης των διακρίσεων μεταξύ των χρηστών κατά την επιβολή και είσπραξη των τελών αερολιμένων.
2. Η αρχή της αναλογίας των υποδομών και των παρεχομένων υπηρεσιών με το ύψος των τελών αερολιμένων.
3. Η αρχή της διαφάνειας ως προς τα στοιχεία επί τη βάση των οποίων ο φορέας υπολογίζει το ύψος των τελών αερολιμένων.

4. Υπηρεσία Πολιτικής Αεροπορίας

Πρώτη διοικητική πράξη στον τομέα της πολιτικής αεροπορίας στη χώρα μας αποτελεί η κύρωση της πρώτης διεθνούς Αεροπορικής σύμβασης με τον ν.2569/1921 «περί Κυρώσεως της Εν Παρισίοις υπογραφείσης την 30^η Σεπτεμβρίου - 13 Οκτωβρίου 1919 Διεθνούς Συμβάσεως περί Αεροπλοΐας» ενώ η πρώτη ειδική υπηρεσία για την Πολιτική Αεροπορία συστήνεται το έτος 1926 ως «Γραφείον Εναερίων Συγκοινωνιών».

Το 1931, η δημοσίευση των Ν. 5017/31 «περί Πολιτικής Αεροπορίας» και ν. 5100/31 «περί οργανώσεως υπηρεσίας Πολιτικής Αεροπορίας» αποτελεί την πρώτη, οργανωτική προσπάθεια ρύθμισης της αεροπορικής δραστηριότητας καθώς και της διοικητικής και λειτουργικής οργάνωσης της ΥΠΑ. Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.5100/31, η Υπηρεσία Πολιτικής Αεροπορίας συγκροτείται από την Κεντρική Υπηρεσία που αποτελείται από τη Διεύθυνση Πολιτικής Αεροπορίας και τα τμήματά της, την Εξωτερική Υπηρεσία η οποία περιλαμβάνει τους Κρατικούς Αερολιμένες, τα Κρατικά βοηθητικά αεροδρόμια τα οποία περιλαμβάνουν και τα Δημοτικά και Κοινοτικά Αεροδρόμια καθώς και την υπηρεσία παρά των Διεθνών Αεροπορικών Οργανισμών.

Επόμενος σημαντικός σταθμός στην πορεία της Πολιτικής Αεροπορίας στη χώρα μας, κατόπιν αρκετών μεταβολών και αναμορφώσεων της σχετικής νομοθεσίας, είναι η έκδοση του Β.Δ. 865/1960 «περί Οργανισμού της Υπηρεσίας Πολιτικής Αεροπορίας του Υπουργείου Συγκοινωνιών και Δημοσίων Έργων». Το Β.Δ. 865/1960 αποτελεί τον πρώτο πληρέστερο Οργανισμό από την υπαγωγή της Υπηρεσίας στο Υπουργείο Συγκοινωνιών⁷⁴ σύμφωνα με τον οποίο η Υπηρεσία Πολιτικής Αεροπορίας διαρθρώνεται σε δύο επίπεδα, την Κεντρική Υπηρεσία και τις Περιφερειακές Υπηρεσίες.

Με το Ν.Δ 714/70 «περί ιδρύσεως Διευθύνσεως Εναερίων Μεταφορών παρά τω Υπουργείω Συγκοινωνιών και Οργανώσεως της Υπηρεσίας Πολιτικής Αεροπορίας» προβλέπεται η Σύσταση της Διεύθυνσης Εναερίων Μεταφορών (Δ.Ε.Μ), στην αρμοδιότητα της οποίας ανήκουν οι εισηγήσεις για τη διαμόρφωση της πολιτικής επί

⁷⁴ www.hcaa.gr (Ημερομηνία πρόσβασης 15/12/2015)

των αερομεταφορών αρμοδιότητα και η εποπτεία της Υπηρεσίας Πολιτικής Αεροπορίας.

Παράλληλα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ως άνω Νομοθετικού Διατάγματος, ορίζεται ότι η Υπηρεσία Πολιτικής Αεροπορίας «αποτελεί αυτοτελή και ανεξάρτητον Δημόσιαν Υπηρεσίαν εν διοικητική και οικονομική αποκεντρώσει, απολαμβάνει απάντων των δικαιωμάτων, εγγυήσεων και προνομίων του Κράτους, διοικείται υπό ιδίου Διοικητικού Συμβουλίου και τελεί υπό την εποπτείαν του Υπουργού Συγκοινωνιών»⁷⁵ και αποστολή της είναι η οργάνωση, ανάπτυξη και έλεγχος των αεροπορικών μεταφορών της χώρας. Η Υπηρεσία συγκροτείται από την Κεντρική και τις Περιφερειακές της Υπηρεσίες.

Στην περίπτωση της πολιτικής αεροπορίας, η σχετική νομοθεσία προέβλεψε τη σύνδεση ορισμένων δαπανών και άλλων περιουσιακών στοιχείων καθώς και την κατάρτιση ιδιαίτερου προϋπολογισμού, τηρουμένης ιδιαίτερας λογιστικής απεικόνισης της διαχείρισης των δαπανών, για την επιδίωξη του ειδικού σκοπού της συγκεκριμένης υπηρεσιακής μονάδας, γεγονός το οποίο της απέδωσε «δημοσιονομική αυτοτέλεια».⁷⁶

Η οικονομική και η διοικητική αποκέντρωση προσέδιδαν ουσιαστικά στην Υπηρεσία τον χαρακτήρα δημόσιας επιχείρησης η οποία θα μπορούσε να λειτουργεί με ιδιωτικοοικονομικά κριτήρια.

Η μορφή της Υπηρεσίας Πολιτικής Αεροπορίας αλλάζει με τον Ν. 1340/1983 «περί τροποποίησης των διατάξεων του Ν.Δ. 714/70 και συναφών διατάξεων». Σύμφωνα με τις το άρθρο 1 του ως άνω Νόμου, η Υπηρεσία Πολιτικής Αεροπορίας αποτελεί, πλέον, Δημόσια Υπηρεσία του Υπουργείου Συγκοινωνιών, η Υπηρεσία υπάγεται στον Υπουργό Συγκοινωνιών και διοικείται από τον Διοικητή και τον Υποδιοικητή της της. Παράλληλα, σύμφωνα με διατάξεις του άρθρου 6 «ένταξη του Προϋπολογισμού ΥΠΑ στον Κρατικό Προϋπολογισμό», από την 1^η Ιανουαρίου 1984,

⁷⁵ Άρθρο 7 του Ν.Δ. 714/1970 (ΦΕΚ Α 238/7-11-1990)

⁷⁶ Σπηλιωτόπουλος Π. Επαμεινώνδας, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Δεύτερη Έκδοση, Νομικές Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 1981, σελ. 183

η ΥΠΑ δεν καταρτίζει αυτοτελή προϋπολογισμό και οι εισπράξεις και πληρωμές αναλαμβάνονται από το Ελληνικό Δημόσιο.

Σημαντικός νόμος για την πορεία της Υπηρεσίας Πολιτικής Αεροπορίας στη χώρα μας είναι ο Ν. 3913 (ΦΕΚ/Α/18/17-02-2011) σύμφωνα με τις διατάξεις του οποίου επιδιώχθηκε η αναδιοργάνωση των υπηρεσιών αεροναυτιλίας της ΥΠΑ. Συστήνεται η Γενική Διεύθυνση Φορέα Παροχής Αεροναυτιλίας, κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κανονισμού 549/2004 ΕΚ και καθορίζονται οι αρμοδιότητες της.

Παράλληλα, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.3913/2011 περί Αναδιοργάνωσης της Υπηρεσίας Πολιτικής Αεροπορίας και άλλες διατάξεις⁷⁷ προβλέφθηκε η δυνατότητα ίδρυσης ανωνύμων εταιρειών για κάθε αεροδρόμιο ή ομάδα αεροδρομίων στις οποίες θα παραχωρούνται μέσω συμβάσεων παραχώρησης δικαιώματα που αφορούν στη διοίκηση, διαχείριση, αναβάθμιση, επέκταση, εκσυγχρονισμό, λειτουργία και εκμετάλλευση ενός ή περισσότερων κρατικών αεροδρομίων.

Επίσης, με τον ν. 3913/2011 συστήνεται στο Υπουργείο Υποδομών Μεταφορών και Δικτύων, Διεύθυνση Πολιτικού Σχεδιασμού Ανάπτυξης και Αξιοποίησης Αεροδρομίων με την αρμοδιότητα της άσκησης ρυθμιστικών αρμοδιοτήτων του τομέα των αεροδρομίων κτλ.

Οι διατάξεις του Νόμου 4146/2013⁷⁸ επιφέρουν επιπλέον οργανωτικές αλλαγές στην Υπηρεσία Πολιτικής Αεροπορίας ενώ παράλληλα, με το άρθρο 66 το οποίο αποτελεί προσθήκη στο άρθρο 22 του ν. 3913/2011, συστήνεται «Ανώνυμη Εταιρεία Διαχείρισης Περιφερειακών Αεροδρομίων», ΑΕΔιΠΑ, με σκοπό τη διοίκηση, διαχείριση, λειτουργία, ανάπτυξη, επέκταση, συντήρηση και εκμετάλλευση των περιφερειακών αεροδρομίων της χώρας, που δεν θα παραχωρηθούν σε ιδιώτη επενδυτή, κατά τις διαδικασίες αξιοποίησης που διενεργούνται από το ΤΑΙΠΕΔ, καθώς και των δημοτικών αεροδρομίων, εφόσον οι δήμοι αδυνατούν εξ ιδίων μέσων να συνεχίσουν τη λειτουργία τους.

⁷⁷ ΦΕΚ Α 18/2011

⁷⁸ ΦΕΚ Α 90/2013

Στις διατάξεις του ως άνω νόμου προβλέπεται ότι η Υ.Π.Α. θα συνεχίζει να παρέχει τις υπηρεσίες λειτουργίας αεροδρομίων σε όσα αεροδρόμια αξιοποιηθούν διά συμβάσεων παραχώρησης έως την ολοκλήρωση της διαδικασίας αυτής και σε όσα υπαχθούν στην εταιρεία του άρθρου 22Α έως την έναρξη λειτουργίας της.

Στο οργανωτικό σχήμα της Υπηρεσίας έχουν ενταχθεί τα τελευταία έτη τόσο η Εποπτική Αρχή Τελών Αερολιμένων⁷⁹, η οποία ωστόσο έως σήμερα δεν έχει ακόμη στελεχωθεί όσο και η Εθνική Εποπτική Αρχή Αεροναυτιλίας⁸⁰. Η ΕΕΑΑ είναι λειτουργικά ανεξάρτητη από τον Πάροχο Υπηρεσιών Αεροναυτιλίας και έχει ως αρμοδιότητες την πιστοποίηση, την εποπτεία και την επιθεώρηση του Φορέα Παροχής Υπηρεσιών Αεροναυτιλίας, σύμφωνα με τις απαιτήσεις των Κανονισμών της Ευρωπαϊκής Ένωσης για την Αεροναυτιλία.

Σήμερα, η Υπηρεσία Πολιτικής Αεροπορίας (ΥΠΑ) υπάγεται στον Υπουργό Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων, διοικείται από τον Διοικητή και τους Υποδιοικητές της ενώ οι αρμοδιότητές της ασκούνται από τρεις Γενικές Διευθύνσεις, της Γενικής Διεύθυνσης Αερομεταφορών, της Γενικής Διεύθυνσης Φορέα Παροχής Υπηρεσιών Αεροναυτιλίας και της Γενικής Διεύθυνσης Διοικητικής Υποστήριξης.

Η Υπηρεσία Πολιτικής Αεροπορίας είναι ο κρατικός φορέας της χώρας μας ο οποίος είναι υπεύθυνος για τη διαχείριση των αεροπορικών μεταφορών, των κρατικών και δημοτικών αερολιμένων της Ελλάδας, του εθνικού εναερίου χώρου καθώς και την παρακολούθηση και τήρηση όλων των κανονισμών ασφαλείας αεροσκαφών και επιβατών καθώς και την εναέριας κυκλοφορίας.

Αποστολή της Υ.Π.Α. είναι η οργάνωση, η ανάπτυξη και ο έλεγχος των αεροπορικών μεταφορών της χώρας, η μελέτη και η διατύπωση εισηγήσεων προς τον Υπουργό Μεταφορών και Επικοινωνιών για τη διαμόρφωση πολιτικής σχετικά με τις δραστηριότητες της Πολιτικής Αεροπορίας και των αερομεταφορών γενικά⁸¹.

⁷⁹ Η Εποπτική Αρχή Τελών Αερολιμένων συστάθηκε με το άρθρο 8 του ΠΔ 52/2012 (ΦΕΚ Α 102) περί προσαρμογής της Ελληνικής Νομοθεσίας προς τις διατάξεις της Οδηγίας 2009/12/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 11ης Μαρτίου 2009 για τα τέλη αερολιμένων.

⁸⁰ Π.Δ.150/2007 περί Οργάνωσης και στελέχωση της Εθνικής Εποπτικής Αρχής Αεροναυτιλίας της ΥΠΑ. (ΦΕΚ Α 193/2007)

⁸¹ άρθρο 2 του ν. 1340/1983(ΦΕΚ Α35/18-3-1983)

Η οργάνωση της σύμφωνα με το ΠΔ 56/89 περί Οργανισμού της Υπηρεσίας Πολιτικής Αεροπορίας, όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε μεταγενέστερα περιλαμβάνει την Κεντρική Υπηρεσία η οποία διαιρείται σε γενικές διευθύνσεις και διευθύνσεις κατά αντικείμενο αρμοδιότητας, τις περιφερειακές υπηρεσίες, αερολιμένες, και ειδικές υπηρεσίες, π.χ. η Σχολή Πολιτικής Αεροπορίας.

Στις αρμοδιότητες της ΥΠΑ⁸² ανήκουν:

- α. Η μελέτη και η διατύπωση προτάσεων για τη διαμόρφωση πολιτικής στις εθνικές αεροπορικές μεταφορές, στις αεροπορικές εργασίες, στην ιδιωτική αεροπορία, στις αεροπορικές συμβάσεις και συμφωνίες και τις διεθνείς αεροπορικές σχέσεις.
- β. Η ανάληψη των απαιτούμενων ενεργειών, η παρακολούθηση και ο έλεγχος της εφαρμογής τους.
- γ. Η εκπόνηση, η εισήγηση, η εφαρμογή και η παρακολούθηση της εφαρμογής των τυποποιημένων κειμένων (προτύπων), των κανονισμών και των απαιτήσεων εκμεταλλεύσεως και λειτουργίας αεροσκαφών, του αεροπορικού υλικού και των αεροπορικών μονάδων, εν γένει.
- δ. Η χορήγηση των πτυχίων και των αδειών πολιτικής αεροπορίας.
- ε. Η οργάνωση και η εκμετάλλευση του Εναερίου Χώρου, η άσκηση του ελέγχου εναερίου κυκλοφορίας, η εγκατάσταση και η λειτουργία των αεροναυτικών τηλεπικοινωνιών και ραδιοβοηθημάτων και η παροχή αεροναυτικών πληροφοριών.
- στ. Η οργάνωση, η λειτουργία και η διοίκηση των αερολιμένων της Χώρας.
- ζ. Ο προγραμματισμός, η προμελέτη και η μελέτη για την ανάπτυξη και τη βελτίωση του δικτύου αερολιμένων της Χώρας και την εκτέλεση έργων πολιτικής αεροπορίας εν γένει.
- η. Η εκτέλεση επειγόντων έργων, καθώς και έργων συντήρησης, βελτίωσης και επέκτασης, προϋπολογισμού δαπάνης - κατά περίπτωση - μέχρι εκατό εκατομμυρίων (800.000.000) δραχμών.
- θ. Η εκτέλεση προμηθειών ηλεκτρονικού και ηλεκτρικού υλικού, ανεξαρτήτως ύψους δαπάνης.
- ι. Η Εισήγηση για τη διαμόρφωση της νομοθεσίας «περί της πολιτικής αεροπορίας».

⁸² άρθρο 11 του ν.δ. 714/1970, άρθρο 1 του ν. 1141/1981, άρθρο έκτο παρ. 2 του ν. 2338/1995, □ άρθρο 13 παρ. 3 του ν. 2465/1997, □ Π.Δ. 269/1996.

- ια. Η παροχή εκπαίδευσης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ισχύουσα νομοθεσία.
- ιβ. Η τεχνική, η οικονομική και η εφοδιαστική υποστήριξη των δραστηριοτήτων της.
- ιγ. Η δημιουργία, η ανάπτυξη και η διοίκηση των οικονομικών της, η σχεδίαση του προϋπολογισμού και η οικονομοτεχνική έρευνα.
- ιδ. Η συμμετοχή σε διεθνείς οργανισμούς και η αναβάθμιση των διεθνών αεροπορικών σχέσεων της Ελλάδος.

Επισημαίνεται ότι την 14η Δεκεμβρίου 2015 υπεγράφησαν δύο συμβάσεις παραχώρησης με αντικείμενο την αναβάθμιση, συντήρηση, διαχείριση και λειτουργία 14 περιφερειακών αεροδρομίων οι οποίες θα αλλάξουν άρδην το τοπίο των αερομεταφορών στη χώρα μας καθώς και το ρόλο και τις αρμοδιότητες της Υπηρεσίας Πολιτικής Αεροπορίας στη χώρα μας.

5. Οικονομικά της Υπηρεσίας Πολιτικής Αεροπορίας

Η διαχείριση των οικονομικών της Υπηρεσίας Πολιτικής Αεροπορίας διέπεται από τις διατάξεις του Δημόσιου Λογιστικού. Λόγω του γεγονότος ότι, ως δημόσια υπηρεσία, εφαρμόζει το Δημόσιο Λογιστικό, η διαχείριση τόσο των εσόδων από διάφορες πηγές όσο και των δαπανών που απαιτούνται για τη λειτουργία της πραγματοποιείται από το Υπουργείο Οικονομικών. Παρά ταύτα, οι αρμοδιότητες της Υπηρεσίας την καθιστούν ιδιόμορφη περίπτωση τόσο αναφορικά με την κατηγοριοποίηση και τις πηγές των εσόδων της όσο και με την καταγραφή των δαπανών της.

Αναλυτικότερα,

A. Έσοδα

Τα έσοδα της ΥΠΑ προέρχονται κυρίως από την επιβολή και είσπραξη ανταποδοτικών τελών, από την εμπορική εκμετάλλευση χώρων όλων των αερολιμένων της χώρας, εκτός από το Διεθνή Αερολιμένα Αθηνών «Ελευθέριος Βενιζέλος», από την είσπραξη προστίμων καθώς και από την καταβολή διδάκτρων και από την πώληση αεροναυτικών εκδόσεων και παραβόλων.

Τα έσοδα της Υπηρεσίας Πολιτικής Αεροπορίας χρεώνονται και εισπράττονται σύμφωνα με τις διατάξεις του Δημόσιου Λογιστικού καθώς και του Κώδικα Εισπράξεων Δημοσίων εσόδων.

Ειδικότερα, τα έσοδα της Υπηρεσίας Πολιτικής Αεροπορίας αναλύονται στις κάτωθι κατηγορίες:

1) Τέλη Εκσυγχρονισμού και Ανάπτυξης Αεροδρομίων (Τ.Ε.Α.Α.)

Τα Τέλη Εκσυγχρονισμού και Ανάπτυξης Αερολιμένων είναι ανταποδοτικά τέλη τα οποία καταβάλλονται από όλους τους αναχωρούντες, άνω των 5 ετών, επιβάτες από τους ελληνικούς αερολιμένες⁸³. Τα τέλη εισπράττονται από τις αεροπορικές εταιρείες για λογαριασμό του Ελληνικού Δημοσίου και κατατίθενται στην Τράπεζα της Ελλάδος σε ειδικούς λογαριασμούς, διαφορετικούς για κάθε αεροδρόμιο, οποίοι τηρούνται στην Τράπεζα της Ελλάδος.

⁸³ Το Τέλος Εκσυγχρονισμού και Ανάπτυξης Αερολιμένων (ΤΕΑΑ) καθιερώθηκε ως τέλος επιβατών με τον Ν.2065/92 (ΦΕΚ/Α/113/30-6-1992) Άρθρο 40, παρ. 7

Τα έσοδα αυτά διατίθενται για τη χρηματοδότηση έργων εξοπλισμού και εν γένει την κάλυψη του λειτουργικού και επενδυτικού κόστους των αερολιμένων στα πλαίσια της ανάπτυξης και εκσυγχρονισμού αυτών, για σκοπούς της ΥΠΑ, για τη χρηματοδότηση της ανάπτυξης και του εκσυγχρονισμού της ζώνης περίξ του χώρου του εκάστοτε αεροδρομίου, την επιδότηση υποχρεώσεων παροχής δημόσιας υπηρεσίας για την εκμετάλλευση τακτικών αεροπορικών γραμμών του εσωτερικού (άγονες γραμμές) καθώς και την παροχή υπηρεσιών ασφαλείας αερομεταφορών στους Κρατικούς Αερολιμένες Θεσσαλονίκης, Ηρακλείου, Ρόδου, Κέρκυρας, Χανίων και Κω.⁸⁴

Από τα εισπραττόμενα ποσά ποσοστό 75% των εσόδων του Διεθνούς Αερολιμένα Αθηνών και 50% των εσόδων των λοιπών αεροδρομίων διατίθενται για τη χρηματοδότηση έργων εξοπλισμού και την εν γένει κάλυψη του λειτουργικού και επενδυτικού κόστους των αερολιμένων στα πλαίσια της ανάπτυξης και εκσυγχρονισμού αυτών και την ανάπτυξη και εκσυγχρονισμό της ζώνης περίξ του χώρου του εκάστοτε αεροδρομίου.

Το υπόλοιπο 50% των αεροδρομίων και το 25% του ΔΑΑ διατίθενται για τους σκοπούς της Υπηρεσίας Πολιτικής Αεροπορίας, σύμφωνα με τις ανάγκες της για την κάλυψη λειτουργικών και επενδυτικών δαπανών. Τα έσοδα της περίπτωσης αυτής μεταφέρονται σε λογαριασμό του Δημοσίου (200548 «Λοιπά Έσοδα Π/Υ Υπουργείου Οικονομικών» και στη συνέχεια απεικονίζονται στον Κωδικό Αριθμό Εσόδου 3832 του Κρατικού Προϋπολογισμού. Ο συγκεκριμένος Κωδικός Αριθμός Εσόδου τροφοδοτεί τον Κωδικό Αριθμό Εξόδου 5183.

2) Τέλη Διαδρομής

Τα Τέλη Διαδρομής είναι ανταποδοτικά τέλη τα οποία επιβάλλονται σε κάθε αεροσκάφος που ίπταται εντός του ATHINAI FIR / UIR έναντι των παρεχομένων από τη Χώρα υπηρεσιών εναέριας κυκλοφορίας καθώς και για τη χρήση ραδιοναυτιλιακών βοηθημάτων τηλεπικοινωνιακής και μετεωρολογικής κατά την πτήση εξυπηρέτησης και για τη λειτουργία του συστήματος τελών διαδρομής.

⁸⁴ Νόμος 2065/1992 όπως τροποποιήθηκε μεταγενέστερα και ισχύει

Τα τέλη διαδρομής για συγκεκριμένη πτήση εντός της ζώνης χρέωσης τελών διαδρομής ισούνται με το γινόμενο της τιμής μονάδος επί τις μονάδες εξυπηρέτησης για τη συγκεκριμένη πτήση⁸⁵.

Η χρέωση των τελών διαδρομής, η τιμολόγηση και η είσπραξή τους γίνεται από τον Ευρωπαϊκό Οργανισμό για την Ασφάλεια της Αεροναυτιλίας (EUROCONTROL) με βάση την Πολυμερή Συμφωνία σχετική με τα τέλη διαδρομής του 1981 καθώς και τους λοιπούς Όρους Εφαρμογής και Κανονισμούς του Οργανισμού.

Τα συμβαλλόμενα κράτη της Πολυμερούς Συμφωνίας σχετικά με τα τέλη διαδρομής έχουν συμφωνήσει και έχουν υιοθετήσει μια κοινή πολιτική για τον υπολογισμό των τελών και της βάσης κόστους τους. Οι Αρχές του υπολογισμού και κοστολόγησης των τελών στηρίζονται και περιγράφονται στο ICAO Document 9082/9 (“ICAO’s Policies on Charges for Airports and Air Navigation Services”) και στο ICAO Document 9161/7 εγχειρίδιο “Manual on Air Navigation Services Economics” καθώς και στον Ε.Κ. 550/2004 («Κανονισμός για παροχή υπηρεσιών»).

Ειδικότερα, το συνολικό κόστος για την παροχή αεροναυτιλιακών υπηρεσιών από τη χώρα μας, όπως δηλώνεται στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή, στον Οργανισμό για την Ασφάλεια της Αεροναυτιλίας (Eurocontrol) και στους χρήστες του εναέριου χώρου, κατανέμεται σε:

- Δαπάνες προσωπικού (μεικτές αμοιβές, πληρωμές υπερωριών, εισφορές εργοδοσίας στα συστήματα κοινωνικής ασφάλισης, επιδόματα και άλλες παροχές)
- Λοιπές λειτουργικές δαπάνες (δαπάνες για αγορά αγαθών και υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται στην παροχή εξυπηρετήσεων κατά τη διαδρομή)
- Δαπάνες απόσβεσης (δαπάνες για την απόσβεση πάγιων στοιχείων ενεργητικού που χρησιμοποιούνται για την παροχή εξυπηρετήσεων κατά τη διαδρομή. Τα πάγια στοιχεία ενεργητικού αποσβένονται, ανάλογα με τη διάρκεια επιχειρησιακής ζωής τους με τη μέθοδο της γραμμικής απόσβεσης, π.χ. εικοσαετής απόσβεση για κτίρια και επταετής απόσβεση για ηλεκτρονικό, τηλεπικοινωνιακό και γενικό εξοπλισμό)

⁸⁵ Η μονάδα εξυπηρέτησης κατά τη διαδρομή υπολογίζεται με πολλαπλασιασμό συντελεστή απόστασης επί συντελεστή βάρους για κάθε αεροσκάφος

-Έκτακτες δαπάνες

Τα έσοδα από τις εισπράξεις των Τελών Διαδρομής, κατατίθενται με έμβασμα από τον Ευρωπαϊκό Οργανισμό για την Ασφάλεια της Αεροναυτιλίας στην ΤΡΑΠΕΖΑ ΕΛΛΑΔΟΣ στον Ειδικό Λογαριασμό της ΥΠΑ 234378/8 με τίτλο «Ε.Δ.- λογαριασμός τελών διαδρομής που αποδίδονται από το EUROCONTROL»⁸⁶.

3) Τέλη Τερματικής Εξυπηρέτησης

Τα Τέλη Τερματικής Εξυπηρέτησης είναι ανταποδοτικά τέλη⁸⁷ τα οποία επιβάλλονται σε κάθε αεροσκάφος που απογειώνεται από τη ζώνη χρέωσης τερματικής περιοχής (Διεθνή Αερολιμένα Αθηνών «ΕΛΕΥΘΕΡΙΟΣ ΒΕΝΙΖΕΛΟΣ») έναντι παρεχομένων από τη Χώρα τερματικών αεροναυτιλιακών υπηρεσιών.

Τα τέλη τερματικής εξυπηρέτησης για συγκεκριμένη πτήση εντός της συγκεκριμένης ζώνης χρέωσης ισούνται με το γινόμενο της τιμής μονάδος επί τις μονάδες τερματικής εξυπηρέτησης για τη συγκεκριμένη πτήση.

Η χρέωση των τελών τερματικής εξυπηρέτησης, η τιμολόγηση και η είσπραξή τους γίνεται από τον Ευρωπαϊκό Οργανισμό για την Ασφάλεια της Αεροναυτιλίας (EUROCONTROL) με βάση, την από 1/1/2010 Διμερή Συμφωνία σχετική με τα Τέλη Τερματικής Περιοχής μεταξύ του EUROCONTROL και της Ελληνικής Υπηρεσίας Πολιτικής Αεροπορίας καθώς και τους λοιπούς Όρους Εφαρμογής και Κανονισμούς του Οργανισμού.

Τα έσοδα από τις εισπράξεις των Τελών Τερματικής Εξυπηρέτησης, κατατίθενται στην ΤΡΑΠΕΖΑ ΕΛΛΑΔΟΣ στον Ειδικό Λογαριασμό της ΥΠΑ 234378/8, δεδομένου ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3697/2008 δεν επιτρέπεται η σύσταση νέων Ειδικών Λογαριασμών, με έμβασμα από τον Διεθνή Οργανισμό Αεροναυτιλίας

⁸⁶ Σημειώνεται ότι ο εν λόγω ειδικός λογαριασμός διατηρήθηκε στην Τράπεζα της Ελλάδος στα πλαίσια Πολυμερούς Συμφωνίας για τα Τέλη Διαδρομής, ως εξαίρεση του ν.3697/2008 περί ενίσχυσης της διαφάνειας του Κρατικού Προϋπολογισμού, ελέγχου των δημοσίων δαπανών, μέτρα φορολογικής δικαιοσύνης και άλλες διατάξεις σύμφωνα με τις διατάξεις του οποίου καταργήθηκαν, εκτός ειδικών εξαιρέσεων, οι ειδικοί, εκτός Κρατικού Λογαριασμού, λογαριασμοί

⁸⁷ Η μέθοδος κοστολόγησης των τελών είναι ίδια με τα Τέλη Διαδρομής

4) Τέλη Χρήσης Αερολιμένων

Τα Τέλη Χρήσης Αερολιμένων είναι ανταποδοτικά τέλη τα οποία αναλύονται σε Τέλη Προσγείωσης και Τέλη Παραμονής. Επιβάλλονται σε αεροσκάφη που εκτελούν τακτικές-έκτακτες επιβατικές ή εμπορικές πτήσεις, έναντι προσφερόμενων υπηρεσιών διευκολύνσεων κατά την προσγείωση-απογείωση και παραμονή των αεροσκαφών σε όλους τους Ελληνικούς Αερολιμένες εκτός από το Διεθνή Αερολιμένα Αθηνών «Ελευθέριος Βενιζέλος»

Τα Τέλη Χρήσης Αερολιμένων κατατίθενται στην ΤΡΑΠΕΖΑ ΕΛΛΑΔΟΣ στο Ειδικό Λογαριασμό της ΥΠΑ 234134/5 με τίτλο «Λογαριασμός Υπηρεσίας Πολιτικής Αεροπορίας», μέσω της έκδοσης τιμολογίου

5) Μισθώματα

Μισθώματα καταβάλλονται για τις εκμισθώσεις χώρων των αερολιμένων και των άλλων μονάδων της ΥΠΑ για την άσκηση του δικαιώματος λειτουργίας εκμεταλλεύσεων (π.χ. εστιατορίων, κυλικείων, καταστημάτων δώρων, γραφείων ενοικίασης αυτοκινήτων κτλ.).

Επίσης μισθώματα καταβάλλονται για τις εκμισθώσεις στεγασμένων ή μη χώρων αερολιμένων σε αεροπορικές εταιρείες, εκπροσώπους αεροπορικών εταιρειών, εταιρειών αντιχαλαζικής προστασίας, εταιρείες καυσίμων, Οργανισμούς κ.τ.λ., οι οποίοι χρησιμοποιούνται ως γραφεία, αποθήκες κτλ.

Ειδική κατηγορία εκμεταλλεύσεων αποτελούν τα Καταστήματα Αφορολογήτων Ειδών (Κ.Α.Ε.), που ανήκουν στο Υπουργείο Οικονομικών. Η ΥΠΑ δικαιούται το 5% επί των ακαθαρίστων εισπράξεων των Κ.Α.Ε.

Τα μισθώματα κατατίθενται από τους υπόχρεους στην ΤΡΑΠΕΖΑ ΕΛΛΑΔΟΣ στον Ειδικό Λογαριασμό της ΥΠΑ 234134/5.

6) Δίδακτρα παρακολούθησης Εκπαιδευτικών Προγραμμάτων

Τα δίδακτρα παρακολούθησης εκπαιδευτικών προγραμμάτων καθιερώθηκαν ως πηγή εσόδου το 1999 και έχουν ως αντικείμενο την παροχή εκπαίδευσης σε θέματα

ασφάλειας αλλά και σε θέματα που άπτονται των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Πολιτικής Αεροπορίας τόσο σε ιδιωτικούς όσο και δημόσιους φορείς στη Σχολή Πολιτικής Αεροπορίας (ΣΠΟΑ) της ΥΠΑ. Το συνολικό κόστος του εκπαιδευτικού προγράμματος εισπράττεται προκαταβολικά με την κατάθεση από τους υπόχρεους των οφειλομένων ποσών στον Ειδικό Λογαριασμό της ΥΠΑ 234134/5.

7) Τέλη Ηλεκτρικού Ρεύματος - Ύδατος

Η κατανάλωση Ηλεκτρικού Ρεύματος και Ύδατος στους Αερολιμένες εισπράττεται από τους μισθωτές βάσει των τιμολογίων ρεύματος και ύδατος της ΔΕΗ και της ΕΥΔΑΠ, προσαυξημένο κατά 20%. Τα αναλογούντα ποσά κατατίθενται στην ΤΡΑΠΕΖΑ ΕΛΛΑΔΟΣ στον Ειδικό Λογαριασμό της ΥΠΑ 234134/5.

8) Αεροναυτικές Εκδόσεις

Οι αεροναυτικές εκδόσεις περιλαμβάνουν αεροναυτικές πληροφορίες και αεροναυτικούς χάρτες Ελλάδος και διατίθενται στους συνδρομητές επί πληρωμή, επί αμοιβαιότητα, ή δωρεάν.

Τα ποσά κατατίθενται στον Κωδικό Αριθμό Εσόδου 2535 του Κρατικού Προϋπολογισμού) ή στην ΤΡΑΠΕΖΑ ΕΛΛΑΔΟΣ στον Ειδικό Λογαριασμό της ΥΠΑ 234134/5.

9) Παράβολα - Τέλη Πρακτικής Εξέτασης – Τέλη Νηολόγησης

Τα παράβολα, τα τέλη πρακτικής σε πτήση εξέταση καθώς και τα τέλη νηολόγησης επιβάλλονται ως αντιστάθμισμα για την παροχή υπηρεσιών κατόπιν σχετικής αίτησης των ενδιαφερομένων. Αφορούν εξέταστρα πλοήγησης αεροσκαφών, χορήγηση πτυχίων - αδειών Πολιτικής Αεροπορίας σε χειριστές πάσης φύσεως αεροσκαφών και χορήγηση πιστοποιητικών πτητικής ικανότητας αεροσκαφών. Τα παράβολα εκδίδονται βάσει συγκεκριμένων ποσών ανά περίπτωση και χορηγούνται στους ενδιαφερόμενους μέσω της διαδικασίας του e-Παράβολο, διαδικτυακή εφαρμογή της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων. Τα έσοδα εκ των παραβόλων και τελών κατατίθενται στον Κ.Α.Ε. 2535 του Κρατικού Προϋπολογισμού.

10) Πρόστιμα

Το έσοδο αυτό εισπράττεται στις περιπτώσεις παραβάσεων νομικών ή φυσικών προσώπων Αερολιμενικών Διατάξεων ή του Κανονισμού Επίγειας Εξυπηρέτησης ή στις περιπτώσεις παραβάσεων συμβατικών όρων οι οποίοι διέπουν τις εμπορικές μισθώσεις

11) Λοιπά έσοδα

Στην κατηγορία αυτή εντάσσονται όλα τα υπόλοιπα είδη εσόδων, όπως τα έσοδα από την παροχή υπηρεσιών – εργασιών προς τρίτους σε εκτέλεση διμερών συμφωνιών, τα έσοδα από κατάπτωση Εγγυητικών Επιστολών καθώς και τα τέλη λειτουργίας Ειδικών Ραδιοδικτύων Εντός Αερολιμένων και τέλη Δικτύων Αερεπιγείων Επικοινωνιών Εντός Αερολιμένων .

Τα αναλογούντα ποσά καταβάλλονται στον Ειδικό Λογαριασμό της Υ.Π.Α. 234134/5.

B. Δαπάνες

Η ΥΠΑ ως δημόσια υπηρεσία ακολουθεί το δημόσιο λογιστικό, ο προϋπολογισμός κατατίθεται στο Υπουργείο Οικονομικών το οποίο, ανάλογα των δημοσιονομικών του αναγκών που αντιμετωπίζει, καθορίζει το ύψος των πιστώσεων που χορηγούνται με αποτέλεσμα να ακολουθείται η τακτική μείωσης των ποσών του προϋπολογισμού ανά κωδικό.

Η κατηγοριοποίηση των δαπανών της Υπηρεσίας Πολιτικής Αεροπορίας ακολουθεί τη δομή του Κρατικού Προϋπολογισμού ο οποίος χωρίζεται σε 5 γενικές κατηγορίες εξόδων:

- Πληρωμές για υπηρεσίες (0000)
- Προμήθειες αγαθών και κεφαλαιακού εξοπλισμού (1000).
- Πληρωμές μεταβιβαστικές (2000)
- Δαπάνες που δεν εντάσσονται σε άλλες κατηγορίες (5000)
- Πληρωμές για την εξυπηρέτηση της δημόσιας πίστης (6000)
- Εξόφληση απλήρωτων υποχρεώσεων παρελθόντων οικονομικών ετών (9000)

Οι γενικές κατηγορίες εξόδων διαιρούνται σε κατηγορίες και αυτές σε υποκατηγορίες και κάθε υποκατηγορία (Κωδικός Αριθμός Εξόδου) χρησιμοποιείται για ένα συγκεκριμένο έξοδο και έχει τις δικές του πιστώσεις.

Στις δαπάνες της Υπηρεσίας Πολιτικής Αεροπορίας εντάσσονται και οι πληρωμές για την επιδότηση συγκεκριμένων αεροπορικών γραμμών (άγονες). Οι εν λόγω δαπάνες καλύπτονται από μέρος των εσόδων των Τελών Εκσυγχρονισμού και Ανάπτυξης Αερολιμένων.

Η Υπηρεσία καταρτίζει, παράλληλα, Προϋπολογισμό Προγράμματος Δημοσίων Επενδύσεων, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία. Η χρηματοδότηση του Προγράμματος πραγματοποιείται μέσω εσόδων των Τελών Εκσυγχρονισμού και Ανάπτυξης Αερολιμένων με τη διαδικασία μεταφοράς από τους ειδικούς λογαριασμούς των αερολιμένων στην Τράπεζα της Ελλάδος σε λογαριασμό του Δημοσίου ο οποίος έχει συσταθεί για το σκοπό αυτό.

Ιδιαίτερη περίπτωση διαχείρισης των οικονομικών της Υπηρεσίας αποτελεί και ο Κωδικός Αριθμός Εξόδων 5183 του Τακτικού Προϋπολογισμού ο οποίος επίσης τροφοδοτείται από τα Τέλη Εκσυγχρονισμού και Ανάπτυξης Αερολιμένων, κατόπιν εγκρίσεως του Υπουργείου Οικονομικών και χρηματοδοτεί δαπάνες της ΥΠΑ.

Γ. Αντιστοίχιση Εσόδων και Δαπανών της ΥΠΑ

Στον παρακάτω πίνακα⁸⁸ αποτυπώνονται, σε αντιστοιχία, τόσο τα προερχόμενα από την Υπηρεσία Πολιτικής Αεροπορίας έσοδα του ελληνικού δημοσίου όσο και οι δαπάνες της Υπηρεσίας, όπως αυτές χρηματοδοτήθηκαν από τον Κρατικό Προϋπολογισμό.

ΔΑΠΑΝΕΣ ΤΑΚΤΙΚΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Υ.Π.Α. - ΕΣΟΔΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ (ΠΡΟΕΡΧΟΜΕΝΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ Υ.Π.Α.)						
ΕΤΩΝ 2005 - 2010						
Κατηγορία δαπανών	2005 (σε €)	2006 (σε €)	2007 (σε €)	2008 (σε €)	2009 (σε €)	2010 (σε €)
Μισθοδοσία	92.012.657,65	95.713.213,93	97.421.466,24	97.890.744,62	142.264.390,60	136.472.615,33
Μετακινήσεις	2.323.912,59	2.602.537,27	2.503.244,67	2.632.087,37	2.617.980,74	1.693.142,18
Αμοιβές για Υπηρεσίες	21.329.703,45	21.364.677,91	21.794.947,59	22.404.247,65	32.666.022,55	24.182.970,41
Προμήθειες	4.412.480,28	4.673.341,40	4.544.397,39	4.596.251,34	4.387.190,37	3.516.427,19
Μεταβαστικές πληρωμές	9.243.752,46	2.579.958,57	690.508,71	12.802.836,89	12.270.390,16	12.049.793,00
Λοιπές Δαπάνες	69.985.765,13	53.429.315,44	62.420.859,71	68.930.525,69	51.687.189,92	35.929.019,98
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	199.308.271,56	180.363.044,52	189.375.424,31	209.256.693,56	245.893.164,34	213.843.968,09
Κατηγορία εσόδων	2005 (σε €)	2006 (σε €)	2007 (σε €)	2008 (σε €)	2009 (σε €)	2010 (σε €)
ΤΕΑΑ (ΕΚΤΟΣ Δ.Α.Α)	129.098.412,12	118.778.220,95	186.465.018,68	145.045.874,89	148.415.137,31	160.377.776,21
Έσοδα από ΤΕΑΑ Δ.Α.Α.	17.580.296,25	20.060.616,95	29.959.503,94	19.986.070,69	22.486.923,40	24.405.382,09
Τέλη Διαδρομής	134.904.808,85	160.975.200,72	172.569.430,53	181.727.101,56	176.504.752,69	164.838.968,34
Τέλη Τερματικής Περιοχής	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	10.648.093,40
Τέλη Χρήσης Αερολιμένων	8.691.603,24	10.943.237,24	11.042.304,21	11.169.357,19	2.665.013,01	6.606.246,74
Μισθώματα	23.840.118,80	22.986.251,16	36.759.913,73	28.014.357,72	26.273.951,98	29.016.673,94
Υδρευση - Φωτισμός	338.542,56	742.750,06	1.096.067,94	876.588,84	949.340,25	1.241.974,66
Αεροναυτικές εκδόσεις/ Παράβολα	28.752,56	24.274,42	33.430,06	40.932,46	41.162,80	20.663,85
Πρόστιμα	14.900,00	1.213.941,00	2.249.653,11	850.044,40	697.629,95	565.061,22
Εκπαιδεύσεις	199.242,70	434.518,01	573.691,80	773.719,66	910.085,85	401.639,41
Διάφορα/αδιευκρίνηστα		48.024,63	178.421,74	1.086.980,17	1.024.694,24	44.413,73
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ	314.696.677,08	336.207.035,14	440.927.435,74	389.571.027,58	379.968.691,48	398.166.893,59

Τα τελευταία έτη, στον Απολογισμό του Κρατικού Προϋπολογισμού εμφανίζονται συγκεκριμένοι Κωδικοί Αριθμοί Εσόδων και Εξόδων που αφορούν στην Υπηρεσία Πολιτικής Αεροπορίας, χωρίς ωστόσο να αποτυπώνεται η πλήρης εικόνα τόσο των εσόδων όσο και των δαπανών της Υπηρεσίας. Οι πληροφορίες αναφορικά με την κατανομή των εσόδων και των εξόδων είναι περιορισμένες.

Ειδικότερα, στον Απολογισμό των Εσόδων και των Εξόδων του Προϋπολογισμού της Κεντρικής Διοίκησης των οικονομικών ετών 2013 και 2014, οι σχετικοί κωδικοί του Προϋπολογισμού που αντιστοιχούν σε έσοδα και σε δαπάνες της Υπηρεσίας Πολιτικής Αεροπορίας παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

⁸⁸ Πηγή: Διεύθυνση Οικονομικού και Εφοδιασμού, Υπηρεσία Πολιτικής Αεροπορίας (από Εκθέσεις Πεπραγμένων της Υπηρεσίας Πολιτικής Αεροπορίας. Παρατίθενται κατόπιν σύμφωνης γνώμης της Υπηρεσίας)

Έσοδα κατά κωδικό αριθμό⁸⁹

ΚΑΕ	2013 Βεβαιωθέντα μετά μείωσης επιστροφών	2013 εισπρακτέο υπόλοιπο	2014 Βεβαιωθέντα μετά μείωσης επιστροφών	2014 εισπρακτέο υπόλοιπο
2535 «Κάθε είδους έσοδα ΥΠΑ» (Ν. 1340/83)	118.778.195,36	541.060,44	84.746.101,07	6.493.116,17
3442 Έσοδα καταργηθέντος ειδικού λογαριασμού ΥΠΟΜΕΔΙ «Ε.Λ. για τον εκσυγχρονισμό του συστήματος και την αναβάθμιση υπηρεσιών εναερίου κυκλοφορίας (άρθρο 34, ν. 3682/99)	59.571.604,37	0	59.359.046,71	0
3832 «Έσοδο υπέρ ΥΠΑ από Τέλη Εκσυγχρονισμού και Ανάπτυξης αεροδρομίων (άρθρο 40, παρ. 9, ν. 2065/92)	110.252.718	6.593.233,72	93.555.014,00	3.271.998,55

Όπως παρατηρείται στον παραπάνω πίνακα, δεν απεικονίζονται στον Κρατικό Προϋπολογισμό όλα τα έσοδα της Υπηρεσίας, παρά μόνο περιορισμένα στοιχεία τα οποία δεν καλύπτουν το σύνολο των δραστηριοτήτων της ΥΠΑ.

⁸⁹ Απολογισμός των Εσόδων και των Εξόδων του Προϋπολογισμού της Κεντρικής Διοίκησης οικονομικού έτους 2013 (Ιούλιος 2014), έτους 2014 (Ιούλιος 2015)

Ανάλυση εξόδων ανά ειδικό φορέα⁹⁰:

Υ.Π.Α	Πιστώσεις Προϋπολογισθείσες	Πιστώσεις Διαμορφωθείσες	Πληρωμές	Πιστώσεις μη διατεθείσες
2012	198.328.508,00	242.701.647,00	213.283.631,67	29.418.015,33
2013	171.401.000,00	238.050.885,00	199.464.613,59	38.586.271,43
2014	169.694.000,00	227.055.460,32	170.235.936,70	56.819.523,62

Στον παραπάνω πίνακα παρουσιάζεται το σύνολο των δαπανών της Υπηρεσίας Πολιτικής Αεροπορίας, όπως απεικονίζονται στις καταστάσεις του Απολογισμού των Εσόδων και των Εξόδων του Προϋπολογισμού της Κεντρικής Διοίκησης. Ειδικότερα, απεικονίζονται οι προϋπολογισθείσες και οι διαμορφωθείσες πιστώσεις, οι πληρωμές και οι μη διατεθείσες πιστώσεις, στην ανάλυση Εξόδων κατά ειδικό Φορέα και ανά Κωδικό Αριθμό Εξόδου, του Τακτικού Προϋπολογισμού του Υπουργείου Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων.

Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες, όπως καταγράφονται στον Απολογισμό, δεν απεικονίζουν την πραγματική εικόνα των δαπανών και υποχρεώσεων της Υπηρεσίας. Στην ως άνω κατάσταση δεν περιλαμβάνονται οι απλήρωτες, και οι εκκρεμείς υποχρεώσεις του Φορέα για δαπάνες οι οποίες έχουν ήδη πραγματοποιηθεί αλλά δεν έχουν εξοφληθεί. Σύμφωνα με στοιχεία της Υπηρεσίας, οι δαπάνες φθίνουν ετησίως λόγω περιορισμού των πιστώσεων και παράλληλα παρουσιάζεται μεγάλη απόκλιση των πληρωμών από τις πραγματικές υποχρεώσεις, λόγω έλλειψης ταμειακής ρευστότητας η οποία έχει ως αποτέλεσμα την αύξηση των ληξιπρόθεσμων οφειλών της Υπηρεσίας προς τρίτους και την εμφάνιση μειωμένου ποσού πληρωμών.

Στον παρακάτω πίνακα απεικονίζεται το σύνολο των πληρωμών και των μη διατεθεισών πιστώσεων, ετών 2013 και 2014, συγκεκριμένων Κωδικών Αριθμών Εξόδων του Κρατικού Προϋπολογισμού οι οποίοι, όπως αναφέρθηκε παραπάνω, τροφοδοτούνται από έσοδα που προέρχονται από την επιβολή τελών Εκσυγχρονισμού και Ανάπτυξης Αερολιμένων.

⁹⁰ www.minfin.gr (ημερομηνία πρόσβασης: 16-1-2016)

Έξοδα κατά κωδικό αριθμό⁹¹:

ΚΑΕ	2013 Πληρωμές	2013 Πιστώσεις Μη Διατεθείσες	2014 Πληρωμές	2014 Πιστώσεις Μη Διατεθείσες
5183 «Κάθε είδους δαπάνες εξοπλισμού, εκτέλεσης εργασιών, κατασκευής έργων, συντήρησης, βελτίωσης και επέκτασης των εγκαταστάσεων των αερολιμένων της χώρας	21.253.552,19	15.064.240,81	7.555.185,37	22.818.536,63
9917 «Ειδικές δαπάνες» ⁹²	2.448.238,46	293.965,54	3.365.117,20	2.774.272,80

⁹¹ Απολογισμός των Εσόδων και των Εξόδων του Προϋπολογισμού της Κεντρικής Διοίκησης οικονομικού έτους 2013 (Ιούλιος 2014), έτους 2014 (Ιούλιος 2015)

⁹² Ο κωδικός 9917 συνδέεται με τον κωδικό 5183 αλλά αφορά πληρωμές παρελθοντικών ετών

6. Ανάγκη για αναμόρφωση

Η Υπηρεσία Πολιτικής Αεροπορίας, ως Δημόσια Υπηρεσία, λειτουργεί με τη διοικητική δομή των Δημοσίων Υπηρεσιών, παράλληλα όμως, τη λειτουργία της διέπουν ειδικές κανονιστικές ρυθμίσεις τόσο του Ευρωπαϊκού όσο και του Διεθνούς Δικαίου. Η λειτουργία της επίσης είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με τις απαιτήσεις των σχετικών με την πολιτική αεροπορία Ευρωπαϊκών και Διεθνών Οργανισμών, όπως είναι ο ICAO (International Civil Aviation Organisation), E.A.S.A. (European Aviation Safety Agency) και ο Οργανισμός Eurocontrol (European Organisation for the Safety of Air Navigation).

Στο συνεχές μεταβαλλόμενο περιβάλλον των τελευταίων ετών στο χώρο της Πολιτικής Αεροπορίας και λόγω του ειδικού και εξειδικευμένου της έργου, η ελληνική Υπηρεσία Πολιτικής Αεροπορίας καλείται να προσαρμοστεί στις αλλαγές και να αναδιαμορφώσει τις δομές της και να προσδιορίσει τις αρμοδιότητές της.

Ο απαιτούμενος από τους Ευρωπαϊκούς κανονισμούς διαχωρισμός των ρυθμιστικών και εποπτικών της αρμοδιοτήτων σε σχέση με τις αρμοδιότητές της ως φορέας διαχείρισης αερολιμένων και ως φορέας παροχής υπηρεσιών αεροναυτιλίας καθώς και η απαιτούμενη κατανομή των οικονομικών της σε αντιστοιχία με τις δραστηριότητες και το έργο που επιτελεί, αποτελούν πρόκληση για τη τωρινή της δομή και λειτουργία.

Η Υπηρεσία Πολιτικής Αεροπορίας με την τωρινή της μορφή είναι μια δημόσια υπηρεσία της οποίας ωστόσο ο ρόλος έχει και επιχειρηματική διάσταση. Ως φορέας διαχείρισης των αερολιμένων και ως φορέας παροχής υπηρεσιών αεροναυτιλίας, παρέχει υπηρεσίες, για την χρηματοδότηση των οποίων επιβάλλει τέλη τόσο σε επιβάτες όσο και σε αεροπορικές εταιρείες ενώ, παράλληλα αναπτύσσει στους αερολιμένες εμπορική δραστηριότητα.

Λειτουργεί ως εκ τούτου, ως δημόσια υπηρεσία, βασικός σκοπός και στόχος των οποίων είναι η μεγιστοποίηση της συνάρτησης κοινωνικής ευημερίας εν αντιθέσει με τις ιδιωτικές επιχειρήσεις όπου στόχος τους είναι η μεγιστοποίηση του κέρδους. Οι δημόσιες υπηρεσίες, υπό την έννοια του οργανισμού - φορέως, διαφοροποιούνται από τις δημόσιες επιχειρήσεις και σαφέστατα και από τις ιδιωτικές επιχειρήσεις.

Ειδικότερα και όσον αφορά στην μεταξύ των δημοσίων και ιδιωτικών επιχειρήσεων διαφοροποίηση, τα σημαντικότερα στοιχεία εντοπίζονται στο καθεστώς ιδιοκτησίας και στη θέσπιση των στόχων⁹³.

Από την άλλη πλευρά, η λειτουργία της Υπηρεσίας διέπεται από Κανονισμούς οι οποίοι επιβάλλουν διαφάνεια. Ειδικότερα, στο πλαίσιο της εφαρμογής των διατάξεων του Κανονισμού 391/2013 (ΕΕ) για τον καθορισμό κοινού συστήματος χρέωσης αεροναυτιλιακών υπηρεσιών, το σύνολο των δαπανών για τις εγκαταστάσεις, ευκολίες και εξυπηρετήσεις αεροναυτιλίας και τη λειτουργία του συστήματος τελών διαδρομής χρεώνεται στη βάση κόστους της χώρας μας και χρηματοδοτείται από τους χρήστες του εναερίου χώρου μέσω της επιβολής τελών διαδρομής και τερματικής περιοχής. Το ανωτέρω σύστημα τελών για τις υπηρεσίες αεροναυτιλίας είναι απολύτως διαφανές ως προς την επιβολή και είσπραξη των τελών από τους χρήστες του εναερίου χώρου ενώ οι σχετικές δαπάνες ελέγχονται τόσο από τους χρήστες όσο και από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή.

Επιπρόσθετα και σύμφωνα με το άρθρο 15 του Ε.Κ. 550/2004 σχετικά με την παροχή υπηρεσιών αεροναυτιλίας στο πλαίσιο του Ενιαίου Ευρωπαϊκού Ουρανού, το κόστος που επιμερίζεται μεταξύ των χρηστών του εναερίου χώρου πρέπει να είναι το πλήρες κόστος της παροχής υπηρεσιών αεροναυτιλίας ενώ παράλληλα τα επιβαλλόμενα τέλη αντικατοπτρίζουν το κόστος των υπηρεσιών και διευκολύνσεων αεροναυτιλίας που διατίθενται στους χρήστες του εναερίου χώρου. Κατά συνέπεια, τα τέλη επιβάλλονται σε καθαρά ανταποδοτική βάση και καταβάλλονται για την κάλυψη του συνολικού κόστους το οποίο επιβαρύνει τα συμβαλλόμενα κράτη για τις εγκαταστάσεις, ευκολίες και εξυπηρετήσεις αεροναυτιλίας και τη λειτουργία του συστήματος τελών διαδρομής, συμπεριλαμβανομένων των δαπανών προσωπικού.

Παράλληλα, σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας για τον Ενιαίο Ευρωπαϊκό Ουρανό, με στόχο τη βιώσιμη ανάπτυξη του συστήματος αεροπορικών μεταφορών και τη βελτίωση της γενικότερης απόδοσης των υπηρεσιών αεροναυτιλίας στα κύρια πεδία της ασφάλειας πτήσεων, του περιβάλλοντος, της χωρητικότητας και της

⁹³ Κέφης Β., Ολοκληρωμένο Μάνατζμεντ, Βασικές Αρχές για Σύγχρονες Οικονομικές Μονάδες, Εκδόσεις ΚΡΙΤΙΚΗ, Αθήνα, 2005, σ.56

οικονομικής απόδοσης επιλέγονται κύριοι δεσμευτικοί, δείκτες επιδόσεων εξειδικευμένοι και μετρήσιμοι οι οποίοι χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό στόχων επιδόσεων σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης. Οι σχετικοί στόχοι πρέπει να είναι εφικτοί, ρεαλιστικοί και χρονικά δεσμευτικοί και να αποβλέπουν στην αποτελεσματική παρακολούθηση της βιώσιμης εκτέλεσης των υπηρεσιών αεροναυτιλίας. Η επίτευξη ως άνω των δεσμευτικών στόχων καθώς και η πρόβλεψη επιβολής κυρώσεων για τη μη επίτευξη αυτών, προϋποθέτει την ασφαλή, αποτελεσματική και αποδοτική παροχή υπηρεσιών αεροναυτιλίας η οποία πρέπει να αποδεικνύεται με την παροχή αξιόπιστων οικονομικών πληροφοριών .

Αφενός επειδή το σύνολο των δαπανών αεροναυτιλίας χρεώνεται στη βάση κόστους των τελών διαδρομής και τερματικής περιοχής και καταβάλλεται από τους χρήστες του εναερίου χώρου και αφετέρου ελέγχεται ενδελεχώς τόσο από τους χρήστες όσο και από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή σε ότι αφορά στη διαφάνεια όσον αφορά στον καθορισμό, την επιβολή και την είσπραξη τελών από χρήστες του εναερίου χώρου και την καλή σχέση κόστους/αποτελεσματικότητας, τα τέλη πρέπει να χρησιμοποιούνται ώστε να παρέχουν έσοδα με αποκλειστικό στόχο τη βελτίωση υποδομών και υπηρεσιών αεροναυτιλίας, γεγονός το οποίο δε συμβαίνει στη χώρα μας λόγω της χρηματοδότησης των υπηρεσιών αεροναυτιλίας από τον Κρατικό Προϋπολογισμό.

7. Υφιστάμενη κατάσταση στο χώρο της πολιτικής αεροπορίας

Τα τελευταία χρόνια αναπτύσσεται συνεχώς μια νέα τάση όσον αφορά την μεταρρύθμιση της δημόσιας διοίκησης. Η τάση αυτή σχετίζεται με τη μετάβαση του τρόπου λειτουργίας του δημόσιου τομέα από τις κλασικές αξίες και κατευθύνσεις προς την ιδιωτικοποίηση καθώς και το δανεισμό των τρόπων και μεθόδων λειτουργίας του ιδιωτικού τομέα, ο οποίος είναι προσανατολισμένος στη λογική της μείωσης του κόστους και της μεγιστοποίησης των κερδών.

Στις σύγχρονες δομές λειτουργίας του δημόσιου τομέα, αναβαθμίζεται ο ρόλος του κράτους ρυθμιστή που προστατεύει το δημόσιο συμφέρον και περιορίζεται ο ρόλος του κράτους παρόχου.

Σε αρκετές, αντίστοιχες με την Υπηρεσία Πολιτικής Αεροπορίας, υπηρεσίες του εξωτερικού έχει επέλθει διαχωρισμός των κανονιστικών και εποπτικών αρμοδιοτήτων τους από τις αρμοδιότητες παροχής υπηρεσιών οι οποίες ανατίθενται πλέον σε δημόσιες επιχειρήσεις ή ιδιωτικούς φορείς. Παρά ταύτα είναι σημαντική και η εμπλοκή του Δημοσίου είτε ως μετόχου στις δραστηριότητες είτε ως όργανο πιστοποίησης των παρεχομένων υπηρεσιών έχοντας εποπτικό ρόλο.

Ιδιαίτερα, αναφορικά με τον τομέα της παροχής αεροναυτιλιακών υπηρεσιών και σύμφωνα με τις επιταγές των ευρωπαϊκών κανονισμών αλλά και τις συστάσεις του ICAO προς τα συμβαλλόμενα κράτη μέλη, επιβάλλεται ο διαχωρισμός μεταξύ ελέγχοντος και ελεγχόμενου.

Στον Ευρωπαϊκό χώρο έχουν συσταθεί ανεξάρτητοι φορείς παροχής υπηρεσιών αεροναυτιλίας που είναι Κρατικές εταιρείες των οποίων οι οικονομικές δραστηριότητες τελούν υπό πλήρη ανεξαρτησία σε σχέση με το Δημόσιο και από την άλλη πλευρά διασφαλίζεται βάσει σαφούς διαχωρισμού των αρμοδιοτήτων η σχέση ελέγχοντος και ελεγχόμενου.

Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζεται το ιδιοκτησιακό καθεστώς τριάντα επτά (37) φορέων παροχής υπηρεσιών αεροναυτιλίας (Air Navigation Service Providers –

ANSP's) οι οποίοι συμμετέχουν στο πανευρωπαϊκό σύστημα των Τελών Διαδρομής⁹⁴.

Όπως διαφαίνεται στον πίνακα οι περισσότεροι φορείς ανήκουν κατά 100% στο Κράτος και είναι είτε επιχειρήσεις του δημοσίου είτε οντότητες του δημοσίου οι οποίες ωστόσο έχουν ανεξάρτητο προϋπολογισμό. Οι μόνες περιπτώσεις φορέων παροχής υπηρεσιών αεροναυτιλίας οι οποίες ανήκουν αμιγώς στο δημόσιο τομέα, χωρίς αυτόνομο προϋπολογισμό, είναι η χώρα μας και η Κύπρος. Επισημαίνεται ότι η Κύπρος την περίοδο αυτή, βρίσκεται σε διαδικασία αλλαγής του ιδιοκτησιακού καθεστώτος του Φορέα Παροχής Αεροναυτιλιακών Υπηρεσιών και αναμένεται το προσεχές χρονικό διάστημα να ψηφιστεί στη Βουλή η μετατροπή του σε εταιρεία του Δημοσίου. Παράλληλα, επισημαίνεται ότι ο μοναδικός Φορέας Παροχής Υπηρεσιών Αεροναυτιλίας ο οποίος έχει την εταιρική μορφή σύμπραξης ιδιωτικού και δημοσίου τομέα είναι ο φορέας του Ηνωμένου Βασιλείου (NATS).

Παρόμοια περίπτωση με τη χώρα μας είναι και η Γαλλία. Ο φορέας παροχής υπηρεσιών αεροναυτιλίας είναι δημόσιος φορέας και διατηρεί τόσο τις αρμοδιότητες του παρόχου υπηρεσιών αλλά και τις κανονιστικές αρμοδιότητες. Η διαφορά ωστόσο μεταξύ των δύο κρατών είναι ότι η Γαλλία αν και κρατική υπηρεσία έχει δικό της λογιστικό σύστημα, το οποίο λειτουργεί παράλληλα με το Γαλλικό Δημόσιο Λογιστικό και έχει ανεξάρτητο προϋπολογισμό. Αυτό το παράλληλο σύστημα επιτρέπει στον γαλλικό φορέα παροχής υπηρεσιών να έχει τη δυνατότητα να προσαρμόζει και να εναρμονίζει εύκολα το σύστημα διαχείρισης και παρακολούθησης εσόδων και δαπανών σύμφωνα με αυτά των υπολοίπων κρατών που λειτουργούν περισσότερο με ιδιωτικοοικονομικά κριτήρια.

⁹⁴ ACE 2013 Benchmarking Report with 2014 – 2018 outlook, Report commissioned by the Performance Review Commission, Eurocontrol, May 2015, σελ. 3

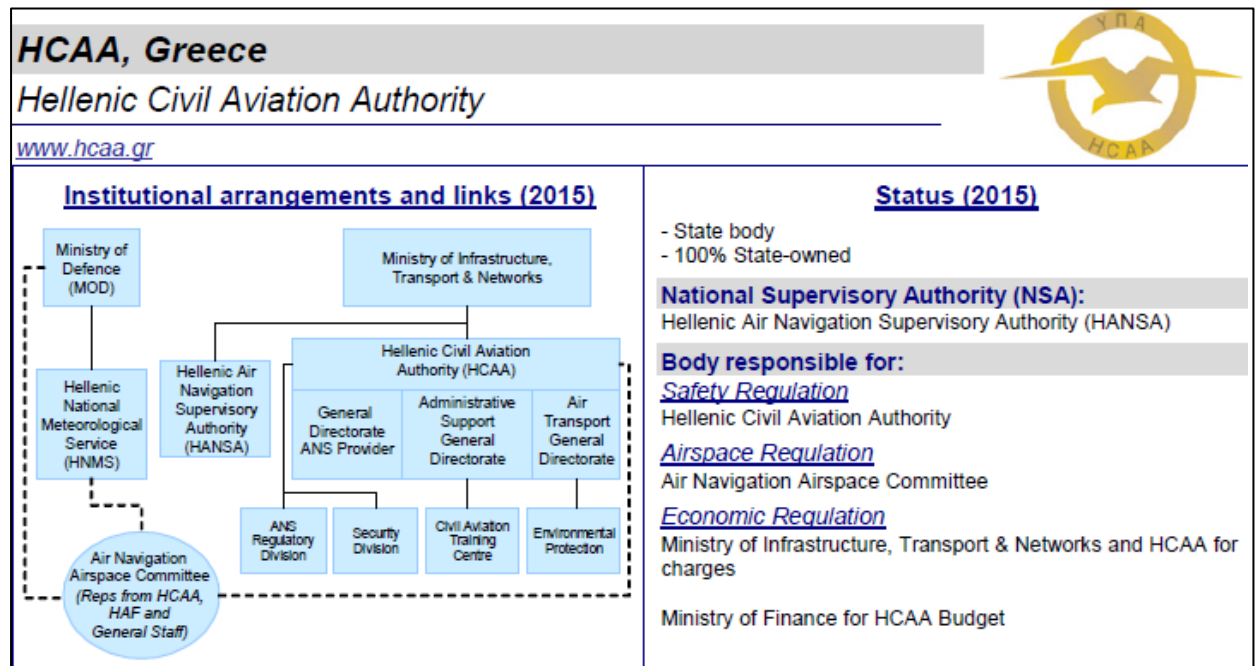
	ANSP	Code	Country	Organisational & Corporate Arrangements
1	Aena	ES	Spain	State enterprise
2	Albcontrol	AL	Albania	Joint-stock company (State-owned)
3	ANS CR	CZ	Czech Republic	State enterprise
4	ARMATS	AM	Armenia	Joint-stock company (State-owned)
5	Austro Control	AT	Austria	Joint-stock company (State-owned)
6	Avinor	NO	Norway	Joint-stock company (State-owned)
7	Belgocontrol	BE	Belgium	State enterprise
8	BULATSA	BG	Bulgaria	State enterprise
9	Croatia Control	HR	Croatia	Joint-stock company (State-owned)
10	DCAC Cyprus	CY	Cyprus	State body
11	DFS	DE	Germany	Limited liability company (State-owned)
12	DHMI	TR	Turkey	State body (autonomous budget)
13	DSNA	FR	France	State body (autonomous budget)
14	EANS	EE	Estonia	Joint-stock company (State-owned)
15	ENAV	IT	Italy	Joint-stock company (State-owned)
16	Finavia	FI	Finland	State enterprise
17	HCAA	GR	Greece	State body
18	HungaroControl	HU	Hungary	State enterprise
19	IAA	IE	Ireland	Joint-stock company (State-owned)
20	LFV	SE	Sweden	State enterprise
21	LGS	LV	Latvia	Joint-stock company (State-owned)
22	LPS	SK	Slovak Republic	State enterprise
23	LVNL	NL	Netherlands	Independent administrative body
24	MATS	MT	Malta	Joint-stock company (State-owned)
25	M-NAV	MK	F.Y.R. Macedonia	Joint-stock company (State-owned)
26	MoldATSA	MD	Moldova	State enterprise
27	MUAC			International organisation
28	NATS	UK	United Kingdom	Joint-stock company (part-private)
29	NAV Portugal	PT	Portugal	State enterprise
30	NAVIAIR	DK	Denmark	State enterprise
31	Oro Navigacija	LT	Lithuania	State enterprise
32	PANSA	PL	Poland	State body (acting as a legal entity with an autonomous budget)
33	ROMATSA	RO	Romania	State enterprise
34	Skyguide	CH	Switzerland	Joint-stock company (part-private)
35	Slovenia Control	SI	Slovenia	State enterprise
36	SMATSA	RS	Serbia	Limited liability company
		ME	Montenegro	
37	UkSATSE	UA	Ukraine	State enterprise

States covered by the SES Regulations
 States part of the ECAA
 States not covered by the SES Regulations

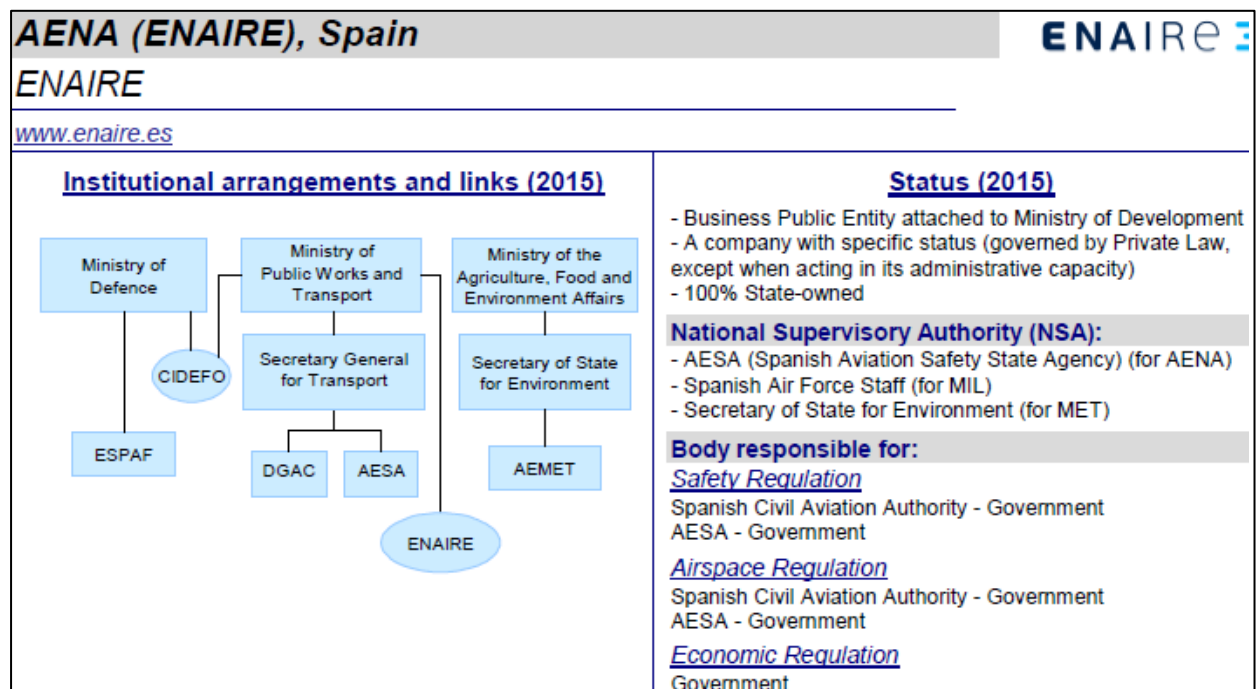
Παρουσιάζει ιδιαίτερο ενδιαφέρον η παρουσίαση συγκεκριμένων εταιρικών σχημάτων φορέων παροχής υπηρεσιών αεροναυτιλίας καθώς και της διασύνδεσής τους με τα Κράτη στα οποία λειτουργούν⁹⁵:

⁹⁵ Αφορά δεδομένα έτους 2015 όπως παρουσιάστηκαν στην ACE 2013 Benchmarking Report with 2014 – 2018 outlook, Report commissioned by the Performance Review Commission, Eurocontrol, May 2015 (σελ. 155 – 191)

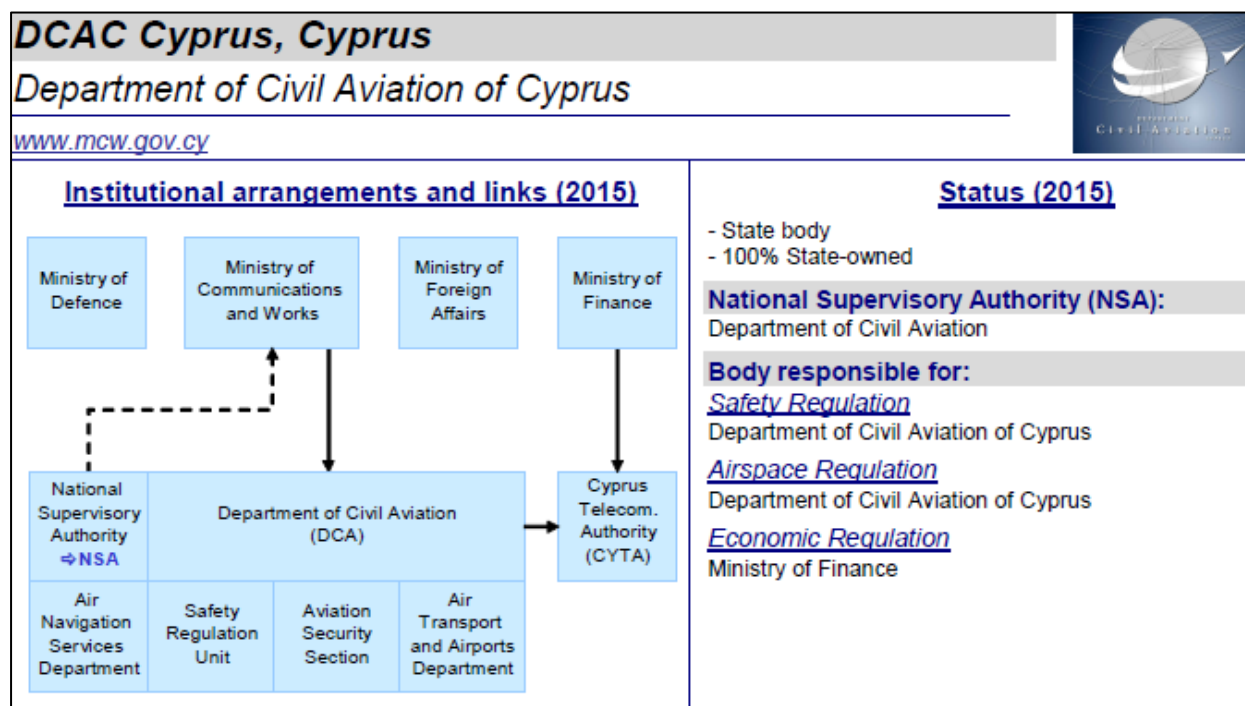
ΕΛΛΑΔΑ:



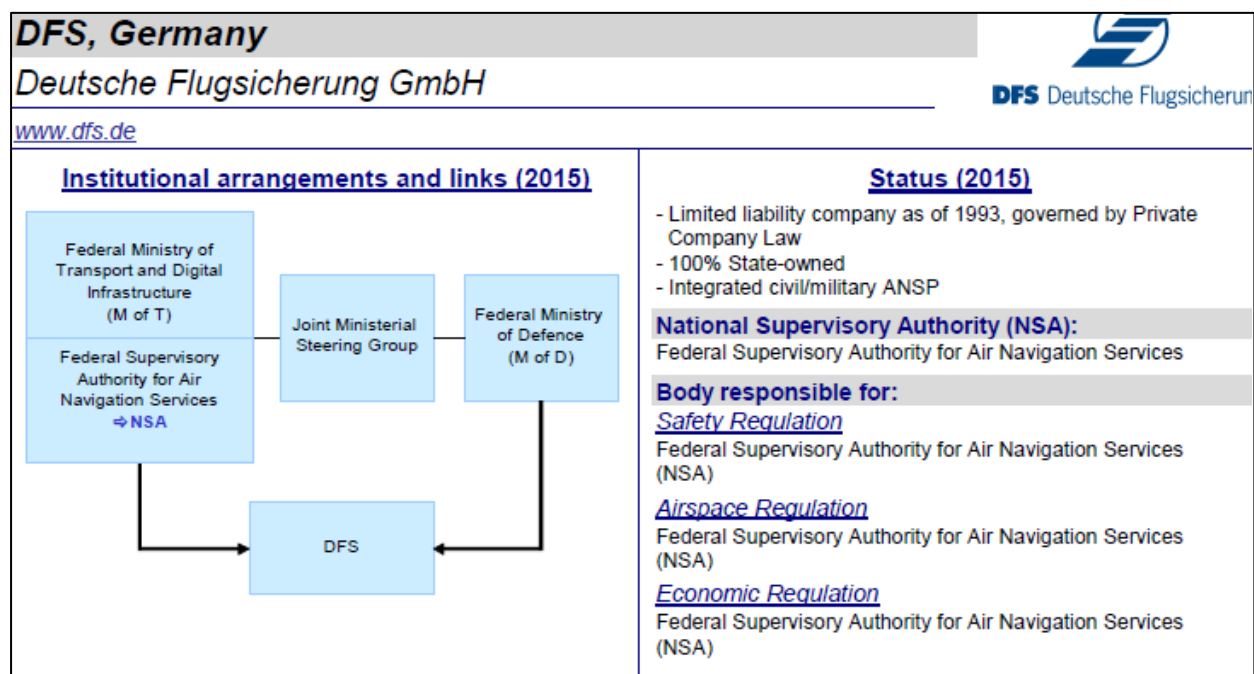
ΙΣΠΑΝΙΑ:


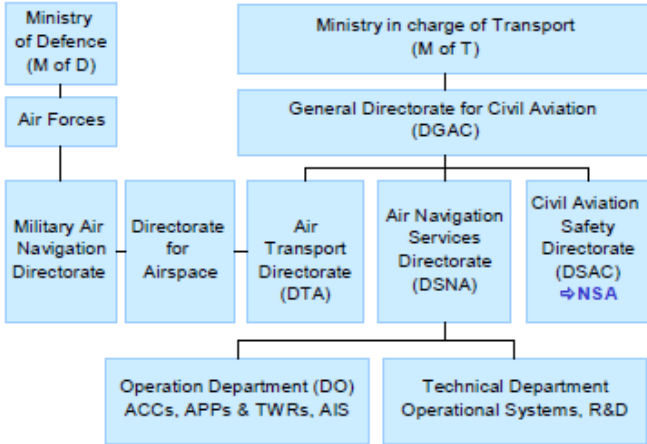



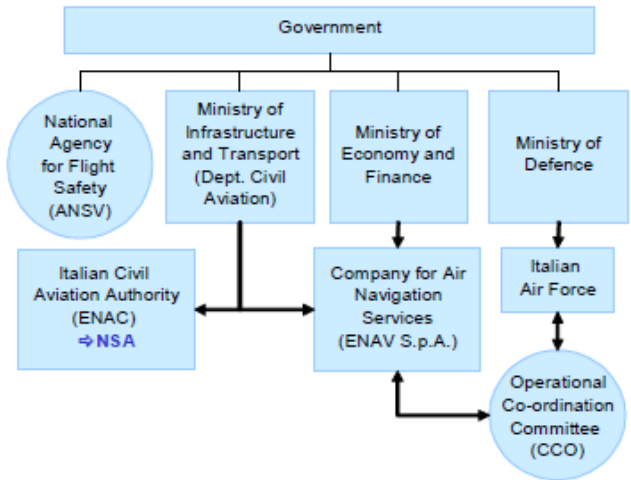
KYΠΡΟΣ



ΓΕΡΜΑΝΙΑ



<h2>DSNA, France</h2> <h3>Directorate of Air Navigation Services</h3> <p>www.aviation-civile.gouv.fr</p> 	
<p><u>Institutional arrangements and links (2015)</u></p> 	<p><u>Status (2015)</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - DSNA is a division of DGAC - 100% State-owned <p>National Supervisory Authority (NSA): Directorate for Civil Aviation Safety (DSAC)</p> <p>Body responsible for:</p> <p><u>Safety Regulation</u> Air Transport Directorate (DTA)</p> <p><u>Airspace Regulation</u> Air Transport Directorate (DTA) Direction de la circulation aérienne militaire (DIRCAM)</p> <p><u>Economic Regulation</u> Air Transport Directorate (DTA)</p>

<h2>ENAV, Italy</h2> <h3>Company for Air Navigation Services</h3> <p>www.enav.it</p> 	
<p><u>Institutional arrangements and links (2015)</u></p> 	<p><u>Status (2015)</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Joint-Stock Company - 100% State-owned by Ministry of Economy and Finance <p>National Supervisory Authority (NSA): Italian Civil Aviation Authority (ENAC)</p> <p>Body responsible for:</p> <p><u>Safety Regulation</u> Italian Civil Aviation Authority (ENAC) and Ministry of Infrastructure and Transport (M of IT)</p> <p><u>Airspace Regulation</u> Italian Civil Aviation Authority (ENAC)</p> <p><u>Economic Regulation</u> Ministry of Infrastructure and Transport and ENAC review annually ANS charges in co-operation with Ministry of Economy and Finance and Ministry of Defence</p>

MAATA

MATS, Malta	
<p>Malta Air Traffic Services Limited</p> <p>www.maltats.com</p>	
<p><u>Institutional arrangements and links (2015)</u></p> <pre> graph TD MTI["Ministry for Transport and Infrastructure (MTI) Civil Aviation Directorate ⇒ NSA"] MT["Ministry for Tourism (MT)"] MATS["Malta Air Traffic Services Ltd (MATS)"] MTI --- MT MTI --> MATS </pre>	<p><u>Status (2015)</u></p> <p>- Malta Air Traffic Services Ltd (Reg. no. C27965) is a fully Government owned company. MATS has been operating as the sole ANSP for Malta since the 1st January 2002</p> <p>National Supervisory Authority (NSA): Civil Aviation Directorate Malta (CADM)</p> <p>Body responsible for:</p> <p><u>Safety Regulation</u> Civil Aviation Directorate</p> <p><u>Airspace Regulation</u> Civil Aviation Directorate</p> <p><u>Economic Regulation</u> Civil Aviation Directorate</p>

ΗΝΩΜΕΝΟ ΒΑΣΙΛΕΙΟ

NATS, United Kingdom	
<p>NATS Ltd</p> <p>www.nats.co.uk</p>	
<p><u>Institutional arrangements and links (2015)</u></p> <pre> graph TD MoD["Ministry of Defence (MoD)"] DfT["Department for Transport (DfT)"] UKCAA["UK CAA ⇒ NSA"] SARG["SARG MCG"] PrivateOwners["Private Owners The Airline Group UK NATS Employees LHR Airports Limited"] NATSHoldings["NATS Holdings Ltd"] NATSLtd["NATS Ltd"] NERL["NATS (En Route) Plc (NERL) Regulated subsidiary for En-route and Oceanic ANS"] NSL["NATS (Services) Limited (NSL) Airport ANS + New Business"] MoD --- Contract((Contract for provision of services)) DfT --- UKCAA DfT --- SARG PrivateOwners --> NATSHoldings NATSHoldings --> NATSLtd NATSLtd --> NERL NATSLtd --> NSL Contract -.-> NERL </pre>	<p><u>Status (2015)</u></p> <p>- Public Private Partnership as of 2001</p> <ul style="list-style-type: none"> - 49% State-owned (Govt retains a Golden Share) - 51% private-owned (42% by the Airline Group, 4% by LHR Airports Limited and 5% by UK NATS employees) - The Airline Group comprises 7 airlines: BA, Virgin Atlantic, Lufthansa, EasyJet, Thomas Cook, Thomson Airways, Monarch Airlines. USS Sherwood Limited owns 49.9% of the Airline Group. <p>National Supervisory Authority (NSA): UK CAA</p> <p>Body responsible for:</p> <p><u>Safety Regulation</u> UK CAA, Safety and Airspace Regulation Group (SARG)</p> <p><u>Airspace Regulation</u> UK CAA, Safety and Airspace Regulation Group (SARG)</p> <p><u>Economic Regulation</u> UK CAA, Markets and Consumers Group (MCG).</p>

Όπως παρατηρείται από τη μελέτη των παραπάνω, τα Κράτη Μέλη του Συστήματος Τελών Διαδρομής, συμμορφούμενα ως προς τις επιταγές των Ευρωπαϊκών Κανονισμών, έχουν διαχωρίσει τον Φορέα Παροχής Υπηρεσιών Αεροναυτιλίας από τους ελεγκτικούς και ρυθμιστικούς φορείς, ενώ παράλληλα, εκτός ελαχίστων περιπτώσεων, λειτουργούν ως επιχειρήσεις του δημοσίου.

Συμπεράσματα - Προτάσεις

Τα τελευταία έτη και με δεδομένη τη συνεχή εξέλιξη των οικονομικών, κοινωνικών και παραγωγικών δομών παγκοσμίως οι παραδοσιακοί τρόποι οργάνωσης δε δύναται να παραμένουν αναλλοίωτοι και στάσιμοι αλλά πρέπει να εξελίσσονται συνεχώς με γνώμονα την προσαρμογή στα νέα δεδομένα.

Στο πλαίσιο αυτό, η εφαρμογή λογιστικής τυποποίησης τόσο στις ιδιωτικές όσο και στις δημόσιες οικονομικές δραστηριότητες, έχει βαρύνουσα σημασία για την επίτευξη διαφάνειας των οικονομικών πράξεων, για την απεικόνιση των πραγματικών οικονομικών δεδομένων καθώς και για διεύρυνση του περιεχομένου των οικονομικών καταστάσεων.

Η επέκταση της Λογιστικής τυποποίησης στην Κεντρική Διοίκηση στόχο έχει να λειτουργήσει ως μέσο καταπολέμησης της διαφθοράς του Δημοσίου, της κατασπατάλησης του Δημόσιου Χρήματος, τον πλήρη έλεγχο των διαθεσίμων του και να επιτευχθεί η συγκέντρωση στοιχείων για την εξαγωγή ύψιστης σημασίας κλαδικών δεικτών, χρήσιμων για τη λήψη μέτρων οικονομικής πολιτικής αλλά και της άσκησης αποτελεσματικών ελέγχων⁹⁶.

Προς την κατεύθυνση αυτή, η εφαρμογή της αναλυτικής λογιστικής στον δημόσιο τομέα κρίνεται αναγκαία για τη διεύρυνση του περιεχομένου των οικονομικών καταστάσεων απολογισμού και ισολογισμού, ώστε εκτός από τα στοιχεία που αναφέρονται στο Δημόσιο Λογιστικό, να απεικονίζεται η πραγματική περιουσιακή και οικονομική κατάσταση των φορέων του δημοσίου όπως διαμορφώνεται με την εκτέλεση του προϋπολογισμού και το κλείσιμο του ισολογισμού κάθε οικονομικού έτους.

Παράλληλα, τα τελευταία έτη, η ανάπτυξη της πληροφορικής έχει συμβάλλει σημαντικά στη βελτίωση των λογιστικών πληροφοριών και την καλύτερη αξιοποίηση τους καθώς και την αντιμετώπιση των συνεχών δημιουργουμένων νέων καταστάσεων, λόγω της εισαγωγής νέων και πολυπλοκότερων ειδών συναλλαγής, δεδομένου ότι το

⁹⁶ Θέσεις του Οικονομικού Επιμελητηρίου Ελλάδος επί του Νομοσχεδίου «Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ) – δημόσιο λογιστικό», σελ.2, http://www.oe-e.gr/OE/images/stories/pdfs/Voyli_logistiko_sxedio.pdf (ημερομηνία πρόσβασης 15/1/2016)

καθαρά τεχνικό μέρος της συγκέντρωσης, καταγραφής, συσχέτισης και παρουσίασης των λογιστικών γεγονότων έχει σήμερα επιλυθεί.

Ειδικότερα για την Υπηρεσία Πολιτικής Αεροπορίας, η ανάγκη εκσυγχρονισμού του συστήματος λογιστικής κρίνεται επιτακτική, ιδιαίτερα στον τομέα της παροχής υπηρεσιών αεροναυτιλίας, λόγω των απαιτήσεων συμμόρφωσης της χώρας μας με τους ευρωπαϊκούς κανονισμούς και τις Αρχές του Eurocontrol για τον καθορισμό της βάσης υπολογισμού των τελών διαδρομής και για τον υπολογισμό των τιμών μονάδος τελών διαδρομής⁹⁷. Σύμφωνα με τις ως άνω Αρχές, «τα συμβαλλόμενα κράτη διασφαλίζουν ότι οι πάροχοι υπηρεσιών αεροναυτιλίας, ανεξαρτήτως του καθεστώτος ιδιοκτησίας ή της νομικής μορφής τους, συντάσσουν, υποβάλλουν σε λογιστικό έλεγχο και δημοσιεύουν τους οικονομικούς λογαριασμούς τους. Παράλληλα, οι λογαριασμοί αυτοί θα πρέπει να συμμορφώνονται με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα / διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (IAS/IFRS). Όταν, λόγω του νομικού καθεστώτος του παρόχου υπηρεσιών, η πλήρης συμμόρφωση με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα είναι αδύνατη, το συμβαλλόμενο κράτος θα διασφαλίζει ότι ο φορέας επιτυγχάνει τη συμμόρφωση αυτή στο μεγαλύτερο δυνατό βαθμό. Επίσης, σε κάθε περίπτωση, τα συμβαλλόμενα κράτη θα διασφαλίζουν ότι οι πάροχοι υπηρεσιών αεροναυτιλίας δημοσιεύουν μια ετήσια έκθεση και υπόκεινται τακτικά σε ανεξάρτητο λογιστικό έλεγχο».

Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι απαιτείται η εφαρμογή συστημάτων τέτοιων στη χώρα μας και ειδικά στην Υπηρεσία Πολιτικής Αεροπορίας τα οποία θα δημιουργούν τις κατάλληλες προϋποθέσεις για την ορθή αποτύπωση των οικονομικών στοιχείων, η οποία, σε κάθε περίπτωση, θα διασφαλίζεται από την σωστή και ακριβή παρακολούθηση και θα εξασφαλίζει, σε όλα τα στάδια των διαδικασιών, την απαιτούμενη διαφάνεια.

Η ορθή αποτύπωση των οικονομικών στοιχείων θα συμβάλλει παράλληλα και στην αποτελεσματικότερη διαχείριση των πόρων τόσο στον τομέα της αεροναυτιλίας όσο και στον τομέα των αεροδρομίων. Στη σύγχρονη εποχή της πληροφορίας απαιτείται η συγκριτική, διαφανής και ποιοτική παροχή οικονομικών, στοιχείων σε όλα τα

⁹⁷ Principles for Establishing the cost-base for En Route Charges and the Calculation of the Unit Rates, Eurocontrol, Doc. N° 15.60.01 April 2015 (EN)

ενδιαφερόμενα μέρη. Με τον τρόπο αυτό θα ικανοποιηθεί το αίτημα για την παροχή εξειδικευμένων, αξιόπιστων πληροφοριών προς αξιοποίηση, εξωτερικά της υπηρεσίας (χρήστες των παρεχόμενων υπηρεσιών, Ευρωπαϊκή Επιτροπή, διεθνείς και ευρωπαϊκοί Οργανισμοί) και εσωτερικά της υπηρεσίας, με στόχο τη λήψη αποφάσεων για την αποτελεσματικότερη διαχείριση των πόρων και τη διασφάλιση της ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών και της εύρυθμης λειτουργίας των αερολιμένων, στον ευαίσθητο για την οικονομία της χώρας τομέα των αερομεταφορών.

Δεδομένου ότι όλες οι δαπάνες για την χρηματοδότηση της παροχής υπηρεσιών εκ μέρους της Υπηρεσίας Πολιτικής Αεροπορίας, αναγράφονται στον κρατικό προϋπολογισμό και δεδομένου ότι το ελληνικό δημόσιο είναι υπεύθυνο για την εξασφάλιση όλων των αναγκαίων πιστώσεων και τη χρηματοδότηση των αναγκών της Υπηρεσίας, χωρίς την αντιστοίχιση και σύνδεση των δαπανών με τα αντίστοιχα ανταποδοτικά έσοδα, προτείνεται να λειτουργήσει στην Υπηρεσία ένα παράλληλο, εσωτερικό λογιστικό σύστημα.

Η χώρα μας πρέπει να προχωρήσει άμεσα στο σχεδιασμό και την εκπόνηση ενός λογιστικού σχεδίου για την Υπηρεσία Πολιτικής Αεροπορίας, το οποίο στόχο θα έχει να εξασφαλίζει τη διαφάνεια, την ποιότητα και τη συγκρισιμότητα των δεδομένων προκειμένου να αντιμετωπιστούν οι νέες προκλήσεις, τα νέα δεδομένα και οι απαιτήσεις του νομοθετικού πλαισίου.

Στην εσωτερική λογιστική κρίνεται σκόπιμο να προσδιορίζονται οι δαπάνες και τα έσοδα που αντιστοιχούν σε εξυπηρετήσεις κατά τη διαδρομή, σε τέλη επιβατών, σε τέλη χρήσης αερολιμένων και σε τέλη τερματικής εξυπηρέτησης, κατανεμημένα σύμφωνα με τις Αρχές του ICAO.

Αντίστοιχο σύστημα, προσαρμοσμένο στις ευρωπαϊκές απαιτήσεις, ή ένα λογιστικό το οποίο θα λειτουργεί παράλληλα με το Δημόσιο Λογιστικό, δεν έχει εφαρμοστεί ως σήμερα στην Υπηρεσία Πολιτικής Αεροπορίας. Η οποιαδήποτε κατανομή του κόστους (είτε πρόκειται για τα αεροδρόμια, είτε πρόκειται για την αεροναυτιλία) και ο, κατά συνέπεια, διαχωρισμός των δαπανών πραγματοποιείται με την εφαρμογή συγκεκριμένων ποσοστών επί των Κωδικών Αριθμών του Προϋπολογισμού και του

Απολογισμού της Υπηρεσίας, τα οποία έχουν προέλθει από εκτιμήσεις και προσεγγίσεις. Η διαδικασία αυτή καθιστά την κατανομή του κόστους, δυσχερή έως αδύνατη ενώ παράλληλα, δε δύναται να εξασφαλιστεί η εγκυρότητα και αξιοπιστία των αποτελεσμάτων της.

Πρώτο βήμα θα ήτο ο λειτουργικός διαχωρισμός των δραστηριοτήτων της Υπηρεσίας Πολιτικής Αεροπορίας και η δημιουργία κέντρων κόστους. Δεδομένου ότι, σύμφωνα με το Δημόσιο Λογιστικό, οι κωδικοί του Προϋπολογισμού είναι κοινοί και δεν διαχωρίζονται ανάλογα με το είδος της υπηρεσίας που εξυπηρετούν οι εκάστοτε δαπάνες, κρίνεται σκόπιμο να εξετασθεί η περίπτωση εφαρμογής ενός οικονομικού εργαλείου για τη λογιστική διαχείριση το οποίο θα είχε ως στόχο των διαχωρισμό όλων των δαπανών σε τρεις κατηγορίες (εξυπηρετήσεις διαδρομής και τερματικών περιοχών, για την αεροναυτιλία, και αερολιμένες).

Παράλληλα, κρίνεται επιτακτική η τήρηση ενός μητρώου παγίων για τη διαχειριστική παρακολούθηση κάθε στοιχείου και για τη λογιστική παρακολούθηση της αξίας κτήσης και των αποσβέσεων του. Το έργο αυτό κρίνεται ως ιδιαίτερα περίπλοκο για την Υπηρεσία Πολιτικής Αεροπορίας δεδομένου ότι απαιτείται να ληφθούν υπόψη οι απαιτήσεις των ευρωπαϊκών κανονισμών⁹⁸ αλλά και δεδομένου ότι πρέπει να ληφθούν υπόψη, να εκτιμηθούν και να κατανεμηθούν, αναλόγως των δραστηριοτήτων, όλα τα συστήματα αεροναυτιλίας, όλα τα κτίρια της Υπηρεσίας Πολιτικής Αεροπορίας τα οποία ανήκουν στην περιουσία του Δημοσίου αλλά τα διαχειρίζεται η Υ.Π.Α. και είναι διασκορπισμένα σε όλη την ελληνική επικράτεια.

Εκτός από το Μητρώο Παγίων κρίνεται σκόπιμο να τηρούνται λογιστικά βιβλία, όπως Ημερολόγιο, Καθολικό, Ισοζύγιο και Βιβλίο Απογραφών. Η καταγραφή εσόδων και δαπανών με τη διπλογραφική μέθοδο θα διασφαλίσει την αξιόπιστη κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων στο τέλος κάθε οικονομικής χρήσης.

⁹⁸ Οι δαπάνες απόσβεσης αφορούν τα συνολικά πάγια περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται για την παροχή υπηρεσιών αεροναυτιλίας τα οποία αποσβένονται ανάλογα με την αναμενόμενη διάρκεια επιχειρησιακής ζωής τους και προκειμένου να ληφθούν υπόψη για ένα συγκεκριμένο έτος, πρέπει είτε να έχουν τεθεί σε επιχειρησιακή λειτουργία, είτε να προβλέπεται να τεθούν σε επιχειρησιακή λειτουργία μέχρι το τέλος του έτους αυτού.

Η θέση σε λειτουργία ενός κατάλληλου πληροφοριακού συστήματος για την υποστήριξη των ως άνω διαδικασιών είναι κρίσιμη για την επιτυχία του όλου εγχειρήματος. Είναι σημαντικό να επισημανθεί ότι στην Υπηρεσία Πολιτικής Αεροπορίας δε λειτουργεί ολοκληρωμένο πληροφοριακό σύστημα το οποίο να υποστηρίζει το έργο των οικονομικών υπηρεσιών. Παρά τις προσπάθειες παρελθόντων ετών να εκπονηθεί ένα σύστημα ειδικά για την Υπηρεσία Πολιτικής Αεροπορίας, το έργο δεν ολοκληρώθηκε. Μέσω ενός ειδικού λογιστικού εργαλείου, οι ιδιαίτερες ανάγκες της Υπηρεσίας τόσο για την κοστολόγηση των παρεχόμενων υπηρεσιών όσο και για τη χρέωση και είσπραξή τους αλλά και για την εξαγωγή αξιόπιστων πληροφοριών οικονομικού χαρακτήρα θα μπορούσαν να καλυφθούν.

Για την επιτυχία του όλου εγχειρήματος, κρίνεται σκόπιμη η συνεργασία με άλλους φορείς του Δημοσίου καθώς και η λειτουργική σύνδεση όλων των πληροφοριακών συστημάτων φορέων του Δημοσίου καθώς και του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους σε ένα, ενιαίο σύγχρονο σύστημα το οποίο θα περιλαμβάνει εφαρμογές και εργαλεία για την πλήρη υποστήριξη των φορέων.

Επισημαίνεται ότι, την περίοδο αυτή εκπονείται στη Γενική Γραμματεία Δημοσιονομικής Πολιτικής έργο για την ανάπτυξη, ολοκλήρωση, ένταξη και υποστήριξη της παραγωγικής λειτουργίας του Ολοκληρωμένου Πληροφοριακού Συστήματος Δημοσιονομικής Πολιτικής (ΟΠΣΔΠ) για τη στήριξη των Επιχειρησιακών Λειτουργιών της Γενικής Γραμματείας Δημοσιονομικής Πολιτικής.

Η Υπηρεσία Πολιτικής Αεροπορίας δεν είναι συνδεδεμένη, έως σήμερα, με το ως άνω σύστημα ενώ έχει την υποχρέωση, ως φορέας του Δημοσίου, τήρησης Μητρώου Δεσμεύσεων και της καταγραφής στοιχείων σχετικά με τα εντάλματα και τις πληρωμές με αποτέλεσμα να δημιουργούνται χρονικές καθυστερήσεις. Μέσω της δημιουργίας Κεντρικής Ενιαίας Εφαρμογής Μητρώου Δεσμεύσεων για όλο το Δημόσιο θα διασφαλιστεί η σωστή τήρηση και λειτουργία του Μητρώου Δεσμεύσεων, δεδομένου ότι θα παρέχεται η ίδια εικόνα την ίδια χρονική στιγμή στις Υπηρεσίες Δημοσιονομικού Ελέγχου (ΥΔΕ) και στους φορείς, και θα είναι δυνατή η παρακολούθηση άμεσα κάθε μεταβολής, επιτυγχάνοντας το στόχο παροχής αξιόπιστων στοιχείων.

Παράλληλα, είναι σαφές ότι για την οργάνωση των οικονομικών υπηρεσιών και την αποτελεσματική εφαρμογή ανάλογου συστήματος επιβάλλονται αλλαγές στις διαδικασίες, στη στελέχωση αλλά και στη λειτουργία των φορέων του δημοσίου. Είναι σημαντική, σε όλα τα στάδια, η κατάρτιση και η συνεχής επιμόρφωση του ανθρώπινου δυναμικού της Υπηρεσίας Πολιτικής Αεροπορίας, σε θεωρητικό και πρακτικό επίπεδο, σε ότι αφορά στη γνώση του νομοθετικού πλαισίου, την κατανόηση των αρχών τόσο του Δημόσιου Λογιστικού όσο και του προτεινόμενου λογιστικού συστήματος και στη Λογιστική, γενικότερα

Από τη μελέτη όλων των δεδομένων που συμπεριλαμβάνονται στην εργασία αυτή, προκύπτει ότι η τήρηση των όρων της διαφάνειας, της λογοδοσίας και της αποδοτικότητας καθώς και η εναρμόνιση με τις εξελίξεις τόσο σε ευρωπαϊκό όσο και σε διεθνές επίπεδο κρίνεται αναγκαία. Η προσαρμογή της Υπηρεσίας Πολιτικής Αεροπορίας στο συνεχώς μεταβαλλόμενο περιβάλλον, μέσω των συνδυαστικών όρων και διαδικασιών ενός επιχειρηματικού προσανατολισμού αλλά και της παροχής υπηρεσιών προς όφελος των πολιτών της χώρας κρίνεται, σήμερα, περισσότερο από ποτέ ως επιτακτική.

Αν και το Δημόσιο λογιστικό, όπως εφαρμόζεται σήμερα, απέχει πολύ από τις σημερινές πληροφοριακές ανάγκες της διοίκησης, η μετάβαση σε ένα νέο πλαίσιο θα προωθήσει τη διαφάνεια στη λειτουργία των δημόσιων οντοτήτων η οποία θα αποτελέσει κίνητρο για τη βελτίωση της παραγωγικότητας αλλά και θα λειτουργήσει ως μέσο ικανοποίησης της απαίτησης του κοινωνικού συνόλου να γνωρίζει τη χρήση και την απόδοση των διατιθέμενων δημόσιων πόρων.

Βιβλιογραφία

- Μπάλλα, Α. - Χέβα Δ., «Χρηματοοικονομική Λογιστική», Γ΄ έκδοση, εκδ. Γ. Μπένου, Αθήνα, 2011
- Παπαδιά Π., «Χρηματοοικονομική λογιστική πληροφόρηση: Βασική θεωρία και χρήση σε εθνικό και ευρωπαϊκό επίπεδο», εκδ. Παπαδέα, Αθήνα, 2010
- Καραγιώργου Θ., «Εισαγωγή στη χρηματοοικονομική λογιστική», εκδ. ΑΦΟΙ Καραγιώργου Ο.Ε., Θεσσαλονίκη, 2015.
- Βασιλείου Δ. - Ηρειώτης Ν., «Αρχές Χρηματοοικονομικής Λογιστικής», εκδ. Rosili, Αθήνα, 2013
- Αληφαντή Γ., «Χρηματοοικονομική Λογιστική (Τόμος Δεύτερος)», εκδ. Πάμισος, Αθήνα, 2009
- Γκίνογλου Δ. – Ταχυνάκη Π. – Μωησή Σ., «Γενική Χρηματοοικονομική Λογιστική», εκδ. Rosili, Αθήνα, 2005
- Βασιλάτου – Θανοπούλου Ε., «Εισαγωγή στη χρηματοοικονομική λογιστική, Τεύχος Β΄ : Θεμελιώδεις λογιστικές έννοιες», Τέταρτη έκδοση, εκδ. Μπένου, Αθήνα, 2001
- Καζαντζή Χ., «Αρχές & Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Λογιστικής», εκδ. Business Plus ΑΕ, Πειραιάς, 2008
- Σπηλιωτόπουλου Επ., «Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Δεύτερη Έκδοση», Νομικές Εκδ.Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή, 1981
- Φίλιου Β., «Δοκίμια 8, η Λογιστική, χρηματοοικονομική διοίκηση και ελεγκτική του δημόσιου τομέα», Κέντρο Προγραμματισμού και Οικονομικών Ερευνών, Αθήνα, 1985
- Φίλος Ι. – Αποστόλου Α., «Διεθνή λογιστικά πρότυπα, θεωρητική προσέγγιση και εφαρμογές μετατροπής», εκδ. Κλειδάριθμος, Αθήνα, 2010
- Ναούμ Χ., «Εισαγωγή στη χρηματοοικονομική λογιστική» β΄ έκδοση, Αθήνα 1994
- Γκίκα Δ., «Η ανάλυση και οι χρήσεις των λογιστικών καταστάσεων», εκδ. Μπένου, Αθήνα 1997
- Σακέλλη Εμ. «Σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων που προβλέπουν τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με βάση το ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο» εκδ. Βρύκουσ, Αθήνα, 2015
- Κέφη Β., «Ολοκληρωμένο Μάνατζμεντ, Βασικές Αρχές για Σύγχρονες Οικονομικές Μονάδες», Εκδ. ΚΡΙΤΙΚΗ, Αθήνα, 2005

Ηλεκτρονικές Πηγές

Βουλή των Ελλήνων (2014) «Εισηγητική Έκθεση στο Σχέδιο Νόμου - Αρχές Δημοσιονομικής Διαχείρισης και Εποπτείας, Δημόσιο Λογιστικό»

<http://www.hellenicparliament.gr/UserFiles/c8827c35-4399-4fbb-8ea6-aebdc768f4f7/8418030.pdf>

Υπουργείο Οικονομικών (2009) «Εισηγητική Έκθεση Κρατικού Προϋπολογισμού 2010», <http://www.minfin.gr>

Βουλή των Ελλήνων (2008) «Αιτιολογική Έκθεση στο Σχέδιο Νόμου «Ενίσχυση της Διαφάνειας του Κρατικού Προϋπολογισμού, Έλεγχος των Δημοσίων Δαπανών, Μέτρα Φορολογικής Δικαιοσύνης και άλλες διατάξεις», <http://www.hellenicparliament.gr/>

Υπουργείο Οικονομικών (2015) «Εισηγητική Έκθεση για τον Απολογισμό οικονομικού έτους 2014 και τον Ισολογισμό χρήσεως από 01.01.2014 έως 31.12.2014 της Κεντρικής Διοίκησης», <http://www.minfin.gr>

Υπουργείο Οικονομικών, Γενικό Λογιστήριο του Κράτους (2014) «Ισολογισμός και Λοιπές Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις της Κεντρικής Διοίκησης. Χρήσεως από 1^η Ιανουαρίου έως 31 Δεκεμβρίου 2013» <http://www.minfin.gr>

Υπουργείο Οικονομικών, Γενικό Λογιστήριο του Κράτους (2015) «Σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων έτους 2014, Ισολογισμός και Λοιπές Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις της Κεντρικής Διοίκησης χρήσεως από 1^η Ιανουαρίου έως 31 Δεκεμβρίου 2014» <http://www.minfin.gr>

Υπουργείο Οικονομικών, Γενικό Λογιστήριο του Κράτους (2013) «Ισολογισμός και Λοιπές Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις της Κεντρικής Διοίκησης. Χρήσεως από 1^η Ιανουαρίου έως 31 Δεκεμβρίου 2012» <http://www.minfin.gr>

Υπουργείο Οικονομικών (2015) «Έκθεση του Ελεγκτικού Συνεδρίου επί του Απολογισμού, του Ισολογισμού και των λοιπών χρηματοοικονομικών καταστάσεων του Κράτους για το οικονομικό έτος 2014 και Πρακτικά της 20^{ης} Γενικής Συνέλευσης της Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου της 11^{ης} Νοεμβρίου 2015» <http://www.minfin.gr>

Marc Thomas (2015) «Αεροπορικές μεταφορές: Ενιαίος Ευρωπαϊκός Ουρανός», Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο,

http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/el/displayFtu.html?ftuId=FTU_5.6.9.htm

Οικονομικό Επιμελητήριο Ελλάδος (2014) «*Θέσεις του Οικονομικού Επιμελητηρίου Ελλάδος επί του Νομοσχεδίου «Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ) – δημόσιο λογιστικό»*

http://www.oe-e.gr/OE/images/stories/pdfs/Voyli_logistiko_sxedio.pdf

Τουμαζάτος, Α. (2014) «*Επιτακτική ανάγκη η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων*» <http://www.accountancygreece.gr>

Ξυδάκης, Δ. (2015) «*Ομοιότητες και Διαφορές IPSAS και IFRS – Μία συνοπτική προσέγγιση*» <http://www.accountancygreece.gr>

Λουμιώτης, Β. (2015) «*Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα, Μια πρώτη προσέγγιση των IPSAS (International Public Sector Accounting Standards)*» <http://www.solae.gr>

Δεληγιάννης, Θ. (2013) «*Η σημασία των ΔΠΛ στον Δημόσιο Τομέα στο σημερινό οικονομικό τοπίο*» <http://www.accountancygreece.gr>

Υπουργείο Εσωτερικών και Διοικητικής Ανασυγκρότησης (2000) «*Οδηγός για τη βήμα-βήμα εφαρμογή του Διπλογραφικού Συστήματος στους Δήμους*» <http://www.ypes.gr>

Ευρωπαϊκή Επιτροπή (2008) «*Εκσυγχρονισμός της λογιστικής της ΕΕ -Βελτιωμένη διοικητική πληροφόρηση και μεγαλύτερη διαφάνεια, Οδηγός της νέας δημοσιονομικής πληροφόρησης της ΕΕ*»

http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/publications/modern_accounts/modernising_EU_accounts_el.pdf

Επίσημη σελίδα στο διαδίκτυο της Υπηρεσίας Πολιτικής Αεροπορίας: <http://www.hcaa.gr>

Επίσημη σελίδα στο διαδίκτυο του Συμβουλίου για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα: <http://www.ipsasb.org>

Επίσημη σελίδα στο διαδίκτυο της Διεθνούς Ένωσης Λογιστών –International Federation of Accountants: <http://www.ifac.org>

Επίσημη σελίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης στο διαδίκτυο για τα Ευρωπαϊκά Λογιστικά Δημοσίου Τομέα: <http://www.epsas.eu/en/>

Ομιλία του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών Δημήτρη Μάρδα, «*Τα διεθνή Λογιστικά πρότυπα του Δημοσίου & η συμβολή τους στην αντιμετώπιση του Ελληνικού χρέους*» στο 19th Government Roundtable του Economist, Μάιος 2015: http://www.mostimportantreform.info/Mardas_Speech_on_IPSAS_Economist_Conference.pdf

Ξενόγλωσσες Πηγές

Ευρωπαϊκή Επιτροπή (2015) «COM(2015) 598 final, «Aviation Strategy for Europe», Βρυξέλλες

Ευρωπαϊκή Επιτροπή (2014) «COM(2014) 278 final, «Report from the Commission to the European Parliament and the Council on the application of the Airport Charges Directive», Βρυξέλλες

Ευρωπαϊκή Επιτροπή (2013) «COM(2013) 114 final, «Report from the Commission to the Council and the European Parliament Towards implementing harmonized public sector accounting standards in Member States – The suitability for IPSAS for Member States», Βρυξέλλες

ICAO (2009) DOC 7300, «Convention on International Civil Aviation», International Civil Aviation Organisation

ICAO (2012) DOC 9082, «ICAO's Policies on Charges for airports and air navigation services, 9th edition», International Civil Aviation Organisation

Airports Council International (2010) «The Ownership of Europe's Airports 2010» Airports Council International Europe

Eurocontrol (2015) «ACE 2013 Benchmarking Report with 2014 – 2018 outlook, Report commissioned by the Performance Review Commission», Βρυξέλλες

Eurocontrol (2015) «Principles for Establishing the cost-base for En Route Charges and the Calculation of the Unit Rates, Doc. N° 15.60.01», Βρυξέλλες

International Public Sector Accounting Standards Board (2015) «Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements – Volume I», 2015 Edition

Περιοδικός Τύπος

Νταή Π., «Η Ριζική Αναδιοργάνωση του συστήματος του δημόσιου λογιστικού», Δημόσιος Τομέας, Τεύχος 264, Ιούλιος – Αύγουστος 2009

